



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D., a Mgr. Jana Jiráka, Ph.D., v právní věci

žalobce: **EUROZAHN s.r.o.**, IČ 46969144  
sídlem Mojžírovo náměstí 25/25, Brno  
zastoupený advokátem JUDr. Daliborem Vaigertem  
sídlem Hlinky 162/92, Brno

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2021, č. j. 39396/21/5300-21441-704561,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se náhrada nákladů řízení nepřiznává**.

**Odůvodnění**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně brojil žalobce proti označenému rozhodnutí žalovaného, kterým byla změněna rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj –

dodatečný platební výměr na DPH č. j. 2992922/20/3003-52521- 711173 ze dne 8. 6. 2020 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2015, dodatečný platební výměr na DPH č.j. 2993206/20/3003-52521- 711173 ze dne 8. 6. 2020 za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2016, dodatečný platební výměr na DPH č. j. 2993402/20/3003-52521-711173 ze dne 8. 6. 2020 za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2016, dodatečný platební výměr na DPH č. j. 2993640/20/3003-52521- 711173 ze dne 8. 6. 2020 za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2016 a dodatečný platební výměr na DPH č. j. 2993886/20/3003-52521-711173 ze dne 8. 6. 2020 za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2016.

2. Napadeným rozhodnutím ve spojení se změněnými dodatečnými platebními výměry na DPH Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj došlo k úpravě odpočtu DPH a k doměření DPH.

## II. Podání účastníků

3. V podané *žalobě* brojil žalobce proti napadenému rozhodnutí třemi okruhy námitek. Předně namítal chybné posouzení daňového režimu dodání konstrukcí zubních náhrad do jiného členského státu EU (JČS), dále brojil proti nesprávnému posouzení daňového režimu přepravného ke konstrukcím zubních náhrad. Ve třetím okruhu uvedl, že DPH z dovozu mu bylo doměřeno neoprávněně, neboť v důsledku administrativní chyby došlo k tomu, že zboží jiné společnosti (Citydent s. r. o.) bylo propuštěno na účet žalobce. Kromě uvedených okruhů žalobce na různých místech žaloby brojil proti napadenému rozhodnutí námitkami nepřezkoumatelnosti.
4. Žalovaný ve svém *vyjádření* uvedl, že žalobní námitky obsažené v žalobě jsou totožné s námitkami, které žalobce uplatnil v odvolacím řízení a se kterými se vypořádal již v napadeném rozhodnutí, na svých závěrech, které v podrobnostech opětovně ve vyjádření rozvedl, setrval a navrhl zamítnutí žaloby.
5. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce *replikou*, ve které setrval na svých námitkách a ve které vyjádřil zejména svůj názor na přístup orgánů daňové správy k vedení daňové kontroly a na jejich motivaci bez jakýchkoliv relevantních důkazů zjistit a stanovit daň pro něj správně.

## III. Posouzení věci

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
7. Předně soud uvádí, že v případě replikování odvolacích námitek v rámci žaloby nemá důvod v případě správnosti závěrů žalovaného konstruovat vlastní odůvodnění. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že i správní soud může pro stručnost odkázat na část důkladného odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se plně ztotožní, a nemusí proto neprakticky a zdlouhavě říkat jinými slovy totéž (srov rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130). Odůvodnění žalovaného soud považuje na dostatečně úplné a správné.
8. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce realizuje svoji činnost jednak dodávkami zboží do JČS, ale i v tuzemsku, a zároveň vystupuje jako účastník celních řízení při dovozu výrobků a materiálu. Žalobní argumentace se týkala tří samostatných okruhů. V prvním žalobním

bodu brojil žalobce proti závěrům správce daně a žalovaného ohledně daňové povinnosti žalobce při dodání zboží mimo ČR do JČS. V druhém žalobním bodu brojil proti závěrům ohledně posouzení poštovního jako vedlejšího plnění při dodání zboží v tuzemsku. Ve třetím žalobním bodu proti uložení daňové povinnosti v souvislosti s konkrétními dovozy zboží.

9. Před vlastním vypořádáním žalobních bodů se soud zabýval otázkou přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť žalobce v žalobě i v replice poukazoval na nedostatečnost jeho odůvodnění. Přezkoumatelností rozhodnutí se soud musí zabývat z úřední povinnosti nad rámec dalších uplatněných žalobních námitek, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je způsobilé věcného přezkumu správním soudem. Závěry ohledně přezkoumatelnosti správního rozhodnutí jsou součástí rozsáhlé judikatury Nejvyššího správního soudu, kterou soud nepovažuje za nutné na tomto místě rekapitulovat, nicméně je třeba zdůraznit, že ke konstatování nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí by měl soud přistoupit pouze v případě skutečně zásadních vad, které by bránily jeho přezkumu. Po zjištění obsahu žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žádnou vadou přezkoumatelnosti žalobou napadené rozhodnutí netrpí, neboť je dostatečně odůvodněno a žalovaný se v napadeném rozhodnutí vypořádal s námitkami žalobce. Skutkový stav zjištěný správními orgány není v rozporu se spisovým materiálem a byl, podle názoru soudu, řádně zjištěn. O přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí konečně svědčí i to, že žalobce byl schopen proti všem klíčovým závěrům správce daně, resp. žalovaného předložit vlastní argumentaci.

*Posouzení daňového režimu dodání konstrukcí zubních náhrad do JČS – dodání zboží mimo ČR*

10. Přes bohatost žalobní argumentace zůstává fakticky jedinou právní otázkou to, co žalovaný shrnul v žalobou napadeném rozhodnutí, a to zda se na dodání zubních náhrad do JČS vztahuje přednostně osvobození od daně dle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH a § 58 odst. 2 písm. b) téhož zákona z důvodu, že se jedné o dodání zdravotního zboží a jedná se tedy o plnění, u kterého není nárok na odpočet DPH na vstupu, nebo má být na předmětné plnění uplatněno osvobození od DPH při dodání zboží žalobcem do JČS dle § 63 odst. 1 písm. a) zákona o DPH, resp. § 64 odst. 1 téhož zákona s nárokem na odpočet DPH.
11. Soud se zcela ztotožňuje s právním posouzením žalovaného.
12. Podle § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH jsou při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 od daně bez nároku na odpočet daně osvobozena tato plnění zdravotní služby a dodání zdravotního zboží (§ 58).
13. Podle § 58 odst. 2 písm. b) zákona o DPH se dodáním zdravotního zboží pro účely tohoto zákona rozumí dodání stomatologických výrobků, které jsou zdravotnickými prostředky podle zákona upravujícího zdravotnické prostředky, stomatologickými laboratořemi a oprav těchto výrobků.
14. Podle čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále „směrnice o DPH“) členské státy osvobodí od daně tato plnění poskytnutí služeb zubními technikami při výkonu jejich povolání a dodání zubních náhrad zubními lékaři a zubními technikami.

15. Podle čl. 13 části A odst. 1 písm. e) směrnice Rady 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále „šestá směrnice“), aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské státy od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu poskytování služeb zubními techniky při výkonu jejich povolání a dodávání zubních náhrad zubními lékaři a zubními techniky.
16. Podle § 63 odst. 1 písm. a) zákona o DPH jsou od daně s nárokem na odpočet daně osvobozena dále uvedená osvobozená plnění za podmínek stanovených v § 64 až 71i dodání zboží do jiného členského státu (§ 64).
17. Podle čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř Společenství, prodávajícím nebo pořizovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.
18. Podle čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice, aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství a za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování níže uvedených osvobození, jakož i s cílem zabránit jakýmkoli daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, osvobodí členské státy od daně dodání zboží, jak je vymezeno v článku 5, které bylo odesláno nebo přepraveno prodávajícím nebo jeho jménem, popřípadě pořizovatelem nebo jeho jménem, z tuzemska, jak je vymezeno v článku 3, avšak uvnitř Společenství, a uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než v tom, kde se přeprava nebo odeslání zboží začaly uskutečňovat.
19. Žalovaný správně poukázal na to, že § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH a § 58 odst. 2 písm. b) téhož zákona jsou transpozicí čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH. Stejně tak žalovaný správně zhodnotil, že čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH je obsahově shodný s čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice. Shodně je § 63 odst. 1 písm. a) zákona o DPH transpozicí čl. 138 odst. 1 směrnice o DPH, který je obdobný čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice.
20. Podstatou žalobní námitky je tvrzení, že osvobození od daně na základě charakteru zboží podle článku 132 je obecnou úpravou, vztahující se na konkrétní druhy výrobků, zatímco ustanovení článku 138 je ustanovením speciálním, vztahujícím se na dodání zboží uvnitř společenství. Názor žalovaného, opřený o rozsudek SDEU ve věci C-240/05 Eurodental Sarl ze dne 7. 12. 2006 (dále „rozsudek EURODENTAL“), je podle žalobce opřen o šestou směrnici, zatímco žalobce se řídil směrnicí o DPH.
21. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že ze srovnání šesté směrnice a směrnice o DPH vyplývá, že právní úprava dopadající na nyní posuzovanou věc je shodná a není proto důvod odchýlit se od již dříve zaujatých právních názorů představujících eurokonformní výklad šesté směrnice, neboť tyto jsou plně aplikovatelné na směrnici o DPH. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá (body 18-20 a 34-50), že se žalovaný podrobně zabýval srovnáním evropských úprav a zároveň odkázal na rozhodnutí SDEU, které navazovalo za podmínek směrnice o DPH na rozsudek EURODENTAL, a to na rozsudek ze dne 14. 12. 2006 ve spojených věcech žalobců *VDP Dental Laboratory a další*, sp. zn. C-144/13, C-154/13 a C-160/13 (dále

jen „rozsudek VDP DENTAL LABORATORY“) a s ním související stanovisko generální advokátky J. K. ze dne 4. 9. 2014. Rozsudek VDP DENTAL LABORATORY žalobce ve své argumentaci zcela pomíjí, avšak podle soudu právě toto rozhodnutí vyvrací podstatu jeho argumentace, tj. že po přijetí směrnice o DPH lze na nyní posuzované věci aplikovat čl 138 směrnice o DPH.

22. Rozsudek VDP DENTAL LABORATORY se týkal žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce „výkladu čl. 17 odst. 1 a 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1), ve znění směrnice Rady 2005/92/ES ze dne 12. prosince 2005 (Úř. věst. L 345, s. 19, dále jen „šestá směrnice“), a článků 140 písm. a) a b) a článku 143 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2007/75/ES ze dne 20. prosince 2007 (Úř. věst. L 346, s. 13, dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení s čl. 132 odst. 1 písm. e) a článkem 370 této směrnice“. Již z uvedeného je patrné, že se SDEU zabýval výkladem podmínek osvobození dodání zubních náhrad za podmínek jak šesté směrnice, tak i směrnice o DPH. Z rozsudku VDP DENTAL LABORATORY vyplývá, že SDEU nijak nezpochybnil závěry dovozené ve vztahu k šesté směrnici v rozsudku EURODENTAL a naopak z nich vycházel. Co se týče osvobození dodání zubních náhrad vycházel SDEU právě z čl. 132 směrnice o DPH, čemuž odpovídá i stanovisko generální advokátky, která v něm uvedla: „Kromě toho neopravňuje ani přeshraniční dodání zboží, které je v případě vnitrostátním osvobozeno od daně, k odpočtu daně. Soudní dvůr totiž v rozsudku Eurodental rozhodl, že podle článku 13 šesté směrnice nezakládají osvobozená plnění nárok na odpočet daně ani tehdy, mají-li tato plnění charakter plnění uvnitř Společenství(31). Dodání uvnitř Společenství osvobozené od daně podle článku 138 směrnice o DPH tudíž nezakládá – jak by tomu bylo jinak podle čl. 169 písm. b) směrnice o DPH(32) – nárok na odpočet daně, pokud takové dodání podléhá zvláštnímu osvobození od daně, mimo jiné podle současného článku 132 směrnice o DPH.“
23. Na rozdíl od žalobce má soud jednoznačně za to, že žalovaný poskytl výklad dotčených ustanovení zákona o DPH, vč. souvisejících ustanovení směrnice o DPH a šesté směrnice v návaznosti na judikaturu SDEU a tento výklad je správný.
24. Z rozsudku EURODENTAL vyplývá, že plnění osvobozená od daně podle článku 13 šesté směrnice nezakládají nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, a to ani tehdy, mají-li tato plnění charakter plnění uskutečněných uvnitř Společenství. V citované věci SDEU odkázal na účel společného systému DPH, ze kterého vyplývá, že osoba povinná k dani, na kterou se vztahuje osvobození od daně a která v důsledku toho nemá nárok na odpočet daně odvedené na vstupu v členském státě, nemůže mít tento nárok ani tehdy, pokud má dotčené plnění charakter plnění uskutečněného uvnitř Společenství. K systematické šesté směrnice uvedl, že osvobození od daně stanovená v čl. 13 části A této směrnice mají zvláštní charakter, jelikož se vztahují pouze na určité činnosti ve veřejném zájmu vyjmenované a podrobně popsané v tomto ustanovení a mají přednost před úpravou použitelnou na obecná osvobození od daně stanovená touto směrnici u plnění, která mají charakter plnění uvnitř Společenství. Dále k zásadě daňové neutrality uvedl, že by byla porušena, kdyby plnění, která jsou předmětem věci v původním řízení, zakládala nárok na odpočet, pokud mají charakter plnění uskutečněných uvnitř Společenství, jelikož stejná plnění, pokud jsou uskutečněna uvnitř členského státu, nevedou k odpočtu. Osoby povinné k dani

uskutečňující plnění uvnitř Společenství by se tudíž nacházely ve výhodnějším postavení vůči osobám povinným k dani uskutečňujícím plnění uvnitř státu.

25. Uvedené závěry s ohledem na obsahovou shodnost stávající úpravy směrnice o DPH a šesté směrnice v oblasti osvobození dodání zubní techniky jsou plně aplikovatelné i na směrnici o DPH. I v rámci směrnice o DPH má čl. 132 zcela zjevně charakter ustanovení zvláštního a čl. 138 obecného. Shodně totiž i v případě směrnice o DPH platí, že čl. 132 se vztahuje pouze na určité činnosti ve veřejném zájmu vyjmenované a podrobně popsané v tomto ustanovení a naopak čl. 138 dopadá na obecná osvobození od daně stanovená směrnicí o DPH u plnění, která mají charakter plnění uvnitř Společenství.
26. Základní argumentace žalobce proto není důvodná. Stejně tak podle názoru soudu neexistují dva konkurující výklady, jak se domnívá žalobce. Článek 132 směrnice o DPH na věc dopadá stejně jako na obdobná dodání zboží dříve dopadal čl. 13 části A odst. 1 písm. e) šesté směrnice. Stejně jako na dodání zboží nebyl aplikovatelný čl. 28c části A písm. a) šesté směrnice, tak není aplikovatelný nyní čl. 138 směrnice o DPH.
27. Soud se shoduje se žalovaným i v hodnocení důsledků čl. 370 směrnice o DPH („*Členské státy, které k 1. lednu 1978 zdaňovaly plnění uvedená v části A přílohy X, mohou ve zdaňování těchto plnění pokračovat.*“). Citované ustanovení se vztahuje na členské státy, které byly členy Společenství ke dni 1. 1. 1978, což nebyla Česká republika, která tedy není státem, jenž by mohl tuto přechodnou výjimku aplikovat.
28. Ze znění zákona o DPH je zřejmé, že čl. 132 odst. 1 písm. e) směrnice o DPH byl transformován tak, že při dodání konstrukcí zubních náhrad jsou subjekty, které jsou zubními techniky, povinny uplatnit osvobození od DPH bez nároku na odpočet DPH.
29. Článek 370 směrnice o DPH sice zakládá určitou nerovnost mezi členskými státy, jak správně poukazuje žalobce i žalovaný, nicméně na nyní projednávanou věc ho nelze aplikovat, neboť stanovená výjimka nedopadá na ČR.
30. Klíčový závěr SDEU v rozsudku EURODENTAL, dle kterého osoba povinná k dani, na kterou se vztahuje osvobození od daně a která v důsledku toho nemá nárok na odpočet daně odvedené na vstupu v členském státě, nemůže mít tento nárok ani tehdy, pokud má dotčené plnění charakter plnění uskutečněného uvnitř Společenství, plně odpovídá systematické směrnice o DPH a zákonu o DPH. Pokud tedy nemá žalobce nárok na odpočet DPH při dodání v tuzemsku (§ 51 a 58 zákona o DPH), nemá nárok na odpočet DPH ani při dodání do JČS. Samotné osvobození dodání zubních náhrad v ČR od DPH na základě § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH logicky předznamenává hodnocení žalobcem zmiňované hypotetické situace, kdy by on by v postavení subjektu, kterému je typově shodné zboží dodáno z JČS.
31. Pokud jde o vyjádření subjektů z JČS, případně o vyjádření německého daňového poradce, tak stejně jako pro žalovaného ani pro soud nejsou tato vyjádření závazná ani podstatná. Výklad, který v předmětné věci zaujal žalovaný plně odpovídá eurokonformnímu výkladu směrnice o DPH, jak ho provedl SDEU a není na zdejším soudu, aby hodnotil správnost a zákonnost postupů jiných daňových subjektů a jiných orgánů daňové správy mimo projednávanou věc. Podle názoru zdejší soudu je rozhodnutí žalovaného v souladu se zákonem a (správný a zákonný) postup daňové správy ve věci žalobce nemůže porušovat zásadu neutrality DPH. S ohledem na uvedené soud nehodnotil ani námitky ohledně skutečností uváděných v souhrnných hlášeních jiných daňových subjektů.

*Posouzení daňového režimu přepravného ke konstrukcím zubních náhrad – plnění v tuzemsku*

32. V rámci druhého žalobního bodu je předem vhodné uvést, že není mezi účastníky sporné, že plnění, které orgány daňové správy považovaly za tzv. hlavní plnění, bylo dodání zdravotního zboží dle § 58 odst. 2 písm. b) zákona o DPH a toto bylo v souladu s § 51 odst. 1 písm. i) zákona o DPH osvobozeno od DPH bez nároku na odpočet daně.
33. Otázkou zůstává, zda doprava zboží v rámci ČR je z daňového pohledu doplňkovou službou (vedlejším plněním), nebo se jedná o nesouvisející, oddělitelné plnění, jak uváděl žalobce, dle kterého je zákazníkovi nabízeno zboží, které lze získat zcela běžně bez dopravy.
34. Žalobce v podané žalobě popsal mechanismus objednání a dodání zboží s tím, že objednání probíhá elektronicky a objednatel si současně vybírá dopravu prostřednictvím přepravních společností. Jedinou reakcí žalobce na žalovaný odkazovanou judikaturu byla námitka nutnosti individuálního posouzení věci. K tomu uvedl, že odběratel si od žalobce pořizuje výhradně zboží a může si pořídit i dopravu zvlášť a že nelze „*uvažovat nad tím, že zboží vyložené na rampě (před provozovnou), pro které si některý zákazník objedná odvoz (již bez vazby na žalobce), je jedno plnění.*“
35. Zdejší soud se ztotožňuje se žalovaným v odkazech na závěry SDEU, ze kterých vyplývají obecné předpoklady hodnocení toho, jakým způsobem má být posouzena samostatnost a oddělitelnost plnění pro účely DPH [viz rozsudky SDEU ze dne 21.2. 2008 ve věci Part Service (C-425/06) nebo ze dne 2. 12. 2010 ve věci Everything Everywhere (C-276/09), dále rozsudek ze dne 21. 6. 2007 ve věci Volker Ludwig (C-453/05) a rozsudky ze dne 25. 2. 1999 ve věci CPP (C-349/96), ze dne 7. 4. 2011 ve věci BOŽ Leasing (C-224/11) a ze dne 4. 3. 2021 ve věci Frenetikexito (C-581/19)].
36. Případně ve svém vyjádření odkázal žalovaný na rozsudek ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 3/2011-102, ve kterém Nejvyšší správní soud konstatoval: „*že o jediné plnění se jedná zejména v případech, kde je třeba považovat jeden nebo více prvků za plnění hlavní, zatímco naopak, jeden nebo více prvků je třeba považovat za plnění vedlejší, sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim (též rozsudek ze dne 15. 5. 2001, Primback, C-34/99, Recueil, s. I-3833, bod 45). Stejně tomu je, pokud dvě nebo více plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. V bodu 30 cit. rozsudku Soudní dvůr uzavřel, že článek 2 odst. 1 šesté směrnice je třeba vykládat tak, že pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří jeden celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jediné plnění pro účely uplatnění DPH.*
- Ve světle citované judikatury lze v nyní souzené věci použít přístup, jaký zvolil krajský soud při zhodnocení věci; lze tedy konstatovat, že jak plnění logistické, tak plnění skladovací jsou v daném případě tak těsně spojena, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu. Společnost FTL totiž skutečně neměla zvláštní zájem na skladování a zvláštní zájem na logistických službách. Naopak ze skutkových okolností daného případu lze dovodit premisu, že plnění skladovací by společnost FTL za daných podmínek nepožadovala samostatně a bylo pro ni přínosné přijetí toliko komplexního plnění.*“
37. K dělitelnosti plnění z pohledu DPH se Nejvyšší správní soud vyjádřil např. i v rozsudku ze dne 13. 9. 2017, č. j. 2 Afs 345/2016-34, ve kterém uvedl: „*[23] Právní základ DPH je obsažen v čl. 113 konsolidovaného znění Smlouvy o fungování Evropské unie, na jehož základě byla*

přijata směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen směrnice). Tato směrnice byla do českého právního řádu implementována prostřednictvím zákona o DPH. Ačkoli uvedené právní předpisy neobsahují přesná kritéria, na základě kterých lze určit, jestli se jedná o jedno nebo více plnění, byla tato kritéria stanovena judikaturou Soudního dvora Evropské unie (zejména rozhodnutí ze dne 21. 2. 2008, ve věci *Part Service*, C-425/06, body 48-54, nebo rozhodnutí ze dne 11. 6. 2009, ve věci *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, body 18-19), kterou respektuje rovněž Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudky ze dne 30. 3. 2010, č. j. 8 Afs 71/2009-77 či ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 3/2011-102 nebo ze dne 30. 5. 2012, č. j. 8 Afs 46/2011-92, rozsudek ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007-70, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

[24] Při určování toho, jestli se jedná o jedno, nebo více plnění, je nutné vyjít především z předmětu a charakteru poskytovaných služeb. Pro posouzení této otázky je třeba použít objektivní kritéria, přičemž subjektivní pohled účastníků obchodní transakce není relevantní. Zpravidla se jedná buď o jednotlivé plnění-plnění podléhající samostatné daňové povinnosti, nebo o vícenásobné plnění-plnění obsahující dva a více komponentů, kdy každý z nich podléhá samostatné daňové povinnosti, anebo o složené plnění-jednotlivá plnění skládající se z více komponentů. Na tomto místě je pro účely souzené věci třeba rovněž připomenout jeden ze základních principů konstrukce daně z přidané hodnoty, kterým je jednotnost poskytnutého plnění, které by obecně nemělo být v zájmu fungujícího systému DPH uměle děleno. Za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, musí být považováno za jediné plnění. Je tomu tak např. tehdy, pokud je na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představuje hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představuje jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (srov. rozhodnutí ze dne 22. 10. 1998, ve věci *Madgett and Baldwin*, C-308/96). O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (kromě výše uvedených srov. dále zejména rozsudky Soudního dvora ze dne 25. 2. 1999, ve věci *CPP*, C-349/96, body 29 a 30; ze dne 27. 10. 2005, ve věci *Levob Verzekeringen a OV Bank*, C-41/04, bod 18; ze dne 13. 7. 1989, ve věci *Henriksen*, C-173/88, body 14 až 16 a ze dne 11. 1. 2001, ve věci *Komise v. Francie*, C-76/99, bod 27). Služba je považována za doplňkovou ke službě hlavní tehdy, jestliže pro zákazníka neznamena cíl sama o sobě, ale slouží k lepšímu využití hlavní služby (viz např. rozhodnutí ze dne 25. 2. 1999, ve věci *Card Protection Plan*, C-349/96, bod 30).“

38. Z vlastního popisu činnosti žalobce a z faktur založených ve správním spise soud dospěl k závěru, že k prodeji zboží žalobce v tuzemsku docházelo tak, že fakturace zahrnovala i přepravu, která tvořila finančně zcela marginální část. Zároveň je patrné, že doručení prostřednictvím přepravních společností představovalo standardní způsob dodání zboží. Je nesprávné, že žalobce tvrdí, že jeho činnost nelze srovnávat s e-shopy. Naopak, e-shop představuje pouze jinou formu prodeje zboží, u které je s prodejem zboží spojeno i jeho dodání. Pro určení převažující podstaty není vůbec rozhodné, zda objednávka spolu s volbou dopravy prochází prostřednictvím elektronické komunikace přes obchodní oddělení, nebo zda ji zákazník realizuje na webovém portále prodejce.
39. Z žádných důkazních prostředků předložených žalobcem logicky nevyplývá, že by cílem zákazníků žalobce bylo pořídit si dvě oddělená samostatná plnění - zvláště konstrukce

zubních náhrad a zvláště přepravu daného zboží. Soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že z pohledu zákazníka je účelem objednávky pořízení konstrukcí zubních náhrad, přeprava sama o sobě postrádá smysl a nelze předpokládat, že by si zákazník pořídil pouze přepravu bez současného zakoupení zboží.

40. Stejně jako žalovaný i soud považuje dodání zboží a dopravy za jediné plnění, jehož hospodářským účelem je dodání konstrukcí zubních náhrad, které je plněním osvobozeným od DPH bez nároku na odpočet DPH a žalobce neprokázal, že se u přepravy zubních konstrukcí jedná o oddělitelné plnění.
41. Soud souhlasí se žalovaným v tom, že není podstatné, že si zákazníci žalobce mohli objednat dodání zboží *bez* přepravy, neboť u fakturovaných dodávek, které byly předmětem doměření daně, byla součástí objednávky a fakturace i doprava. Správní orgány vyšly z obecných závěrů jak SDEU, tak i Nejvyššího správního soudu a tyto obecné závěry řádně aplikovaly na konkrétní situaci žalobce, který ničím podstatným (krom prosté negace závěrů) napadené rozhodnutí v této části nezpochybnil.

*Propuštění zboží jiné osobě než žalobci – dovozy zboží*

42. V rámci tohoto žalobního bodu se soud zaměřil na prvním místě na procesní postup orgánů daňové správy a otázku dostatečnosti podkladů, které si zajistily pro přijetí závěru o nedůvodnosti námitek žalobce.
43. Z námitek žalobce v nyní projednávané věci vyplývá, že žalobce se nepovažuje za vlastníka věci a k jeho uvedení v rámci celních prohlášení namísto skutečného vlastníka (Citydent s.r.o.) došlo administrativní chybou.
44. Z obsahu správního spisu soud ověřil, že na všech dovozních dokladech byl uváděn žalobce jako příjemce i deklarant, a dále to, že z žádostí o provedení změn v celních prohlášeních a souvisejících listin vyplynulo, že žádosti o provedení změn v celních prohlášeních z důvodu administrativní chyby v celních prohlášeních doručil žalobce Celnímu úřadu Praha Ruzyně dne 8. 10. 2020. Ze správního spisu dále vyplývá, že Celní úřad Praha Ruzyně sdělil žalobci, že předmětná celní prohlášení byla přijata a zboží bylo propuštěno do režimu volného oběhu v průběhu roku 2016, tj. že žádost o změnu rozhodnutí byla podána po uplynutí lhůty 3 let ode dne přijetí celních prohlášení a z tohoto důvodu celní úřad nemůže povolit změnu předmětných celních prohlášení.
45. Pro soud je podstatné v této otázce především zjištění a závěr Celního úřadu Praha Ruzyně, dle kterého nebylo možné provést změnu v celních prohlášeních z důvodu tvrzené administrativní chyby s ohledem na uplynutí lhůty. Pokud skutečně došlo při vyplňování celních prohlášení k administrativní chybě, bylo na žalobci, aby ji odstranil ve lhůtě k tomu určené, kterou soud považuje za více než dostačující. Po jejím uplynutí není na finančních úřadech, aby arbitrárně napravovaly tvrzené pochybení účastníků v celním řízení. Takováto chyba totiž není v žádném případě přičitatelná státu a s ohledem na zásadu „právo přeje bdělým“ bylo na žalobci, aby si svá práva hájil ve lhůtách k tomu určených.
46. Po zhodnocení dostatečnosti skutkových zjištění orgánů daňové správy, posoudil soud správnost věcného hodnocení otázky, koho tíží povinnost uhradit DPH v případě dovozu zboží.
47. Soud se zcela ztotožňuje s odkazem žalovaného na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 2 Afs 133/2018-38, ve kterém Nejvyšší správní soud po podrobném

rozboru celních předpisů a zákona o DPH konstatoval: „že z pohledu zákona o DPH ve spojení s celním kodexem má být považována za osobu, na jejíž účet je zboží propuštěno [§ 108 odst. 1 písm. e) zákona o DPH], ta, která je deklarantem (případně držitelem režimu), neboť tato osoba projevuje podáním celního prohlášení vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu. Je to tedy tato osoba, která se vědomě zavazuje k plnění závazků vyplývajících z propuštění zboží do daného režimu (např. uhradit clo). Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že o propuštění zboží do celního režimu při dovozu rozhodují příslušné celní orgány rozhodnutím o propuštění tohoto zboží (§ 104 zákona č. 13/1993 Sb., Celní zákon, ve znění účinném ke dni rozhodnutí stěžovatele). Zároveň je nutno zdůraznit, že vlastnické právo k tomuto zboží je z hlediska určení osoby, na jejíž účet je dovezené zboží propuštěno, irelevantní.“ Závěry Nejvyššího správního soudu stran otázky, koho stíhá daňová povinnost, potvrdil i Ústavní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2020 ve věci sp. zn. III. ÚS 2980/20.

48. V řízení bylo najisto postaveno, že žalobce byl v případě předmětných dovozů uveden jako příjemce i deklarant. Jednoznačně tedy na něj dopadá povinnost uhradit DPH s ohledem na § 108 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, jak dovodil Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí. K tomuto závěru si opatřily orgány daňové správy dostatek podkladů a podstatné pro závěr o tom, kdo byl příjemce zboží, je autoritativní závěr orgánů celní správy, že tvrzené administrativní pochybení nelze napravit s ohledem na uplynutí zákonné lhůty.
49. Pokud jde o námitku žalobce, že je pro něj překvapivé a nepřijatelné sdělení správce daně že **„není v kompetenci správce daně, aby posuzoval, zda při tomto celním řízení došlo, či nedošlo k administrativní chybě.“** s ohledem na charakter daňové kontroly a posuzování důkazů ze strany správce daně, a jeho závěr, že je nepřijatelné, aby se správce daně alibisticky vzdal povinnosti prověřit svůj postup a administrativní chyby v celním řízení a tyto následně zohlednit ve výsledku daňové kontroly, tak ta není důvodná. Správce daně i žalovaný nejsou oprávněni přehodnocovat postup celních úřadů v celním řízení a už vůbec nemohou napravovat tvrzené administrativní pochybení žalobce v celním řízení. Orgány celní správy ve věcech žádostí žalobce o provedení změny v celních prohlášeních autoritativně rozhodly a orgány daňové správy jsou tímto rozhodnutím vázány. Pokud žalobce s rozhodnutím orgánů celní správy ve věcech svých žádostí o provedení změny v celních prohlášeních nesouhlasil, mohl využít opravných prostředků, ale rozhodně nemohl očekávat, že se v rámci daňové kontroly bude finanční úřad opětovně zabývat otázkami mimo jeho pravomoc.
50. Pokud jde o námitku vlastnického práva společnosti Citydent s.r.o., tak ta je, jak je patrné ze shora citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, nepodstatná a související tvrzení o dvojím zdanění rovněž není důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, neboť, jak správně poukázal žalovaný, pokud některý subjekt splnil daňovou povinnost, ke které nebyl povinen, má právo (v zákonem stanovených lhůtách) požádat o navrácení přeplatku na dani (shodně viz bod 29. citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2020, č. j. 2 Afs 133/2018-38).

#### IV. Shrnutí a náklady řízení

51. S ohledem na vše shora uvedené soud neshledal žalobu důvodnou a zamítl ji postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
52. Výroky o nákladech řízení mají oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-

li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47).

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. ledna 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.  
předseda senátu