



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Hightech development s. r. o.**, se sídlem Janovského 979/11, Praha 7, zastoupena Mgr. Ing. Michalem Hanychem, advokátem se sídlem Renneská třída 393/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 9. 2019, č. j. 10 Af 65/2015 - 88,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 9. 9. 2019, č. j. 10 Af 65/2015 - 88, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2015, č. j. 34363/15/5300-21442-711315, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 22 600 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Ing. Michala Hanycha, advokáta.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 15. 10. 2015 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 13. 2. 2015, kterým jí Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 7 (dále též „správce daně“) doměřil daň z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2013 ve výši 91 796 Kč. Současně ji informoval o vzniku zákonné povinnosti uhradit penále. Po provedené daňové kontrole dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně uplatňovala při prodeji přístroje na iontoforézu nesprávně sníženou sazbu daně namísto sazby základní.

II.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Úvodem konstatoval, že nemohl přihlížet k tvrzení, že se žalobkyně při zařazení zboží do snížené sazby daně řídila závazným posouzením Celního úřadu pro Olomoucký kraj, neboť tento nový žalobní bod byl uplatněn až po uplynutí lhůty k podání žaloby. Dále nepřisvědčil námitce, že nebyla řádně skončena daňová kontrola. Městský soud zrekapituloval okolnosti projednání zprávy o daňové kontrole a neshledal, že by správce daně postupoval v rozporu se zákonem. Žalobkyně byla řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění i se zprávou o daňové kontrole a měla možnost se k nim vyjádřit, čehož využila. S ohledem na účel projednání zprávy o daňové kontrole nelze přisvědčit tomu, že žalobkyni měla být stanovena další lhůta pro její vyjádření a návrhy na doplnění. Pro vyjádření měla dostatečný prostor po seznámení s výsledkem kontrolního zjištění.

[3] K věci samé městský soud poukázal na to, že dle přílohy 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o DPH“) lze uplatnit sníženou sazbu daně u zdravotnických prostředků, *které lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění nebo které jsou uvedeny v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění, s výjimkou zdravotnických prostředků, které jsou zahrnuty v těchto druzích (typech) zdravotnických prostředků oddílů B a C přílohy č. 3: všechny druhy (typy) zdravotnických prostředků uvedené v oddílu B, tampóny vinuté, vata buničitá, prostředky stomické - deodoranti, paruka. Příloha 3 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně doplnění některých souvisejících zákonů, v rozhodném znění (dále též „zákon o veřejném zdravotním pojištění“) obsahuje tři části, přičemž samostatný normativní význam mají pouze části B a C, v nichž jsou uvedeny konkrétní druhy zdravotnických prostředků, které nejsou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění (B) a které jsou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění za podmínek stanovených zákonem (C). Výrobek žalobkyně nespadá ani do jedné z těchto kategorií. Jazykový výklad přílohy 3 zákona o DPH svědčí pro výklad žalobkyně, že pro uplatnění snížené sazby DPH postačí, aby se jednalo o zdravotnický prostředek podle části A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Tento výklad je však třeba odmítnout, neboť by vedl k absurdním závěrům zjevně rozporným s úmyslem zákonodárce. Účelem úpravy v příloze 3 zákona o DPH bylo zcela zjevně zúžení kategorie zdravotnických prostředků zařazených do snížené sazby daně tak, aby se jednalo jen o konkrétně definované výrobky hrazené z veřejného zdravotního pojištění. Tomu odpovídá text důvodové zprávy, ale i teleologický a systematický výklad. Jediný rozumný smysl, který lze novelizaci daného textu v zákoně o DPH přisoudit, je zúžení a přesnější vymezení zdravotnických prostředků, které spadají do snížené sazby DPH. Pokud by soud přistoupil na výklad žalobkyně, k žádnému zúžení ani přesnějšímu vymezení by nedošlo. Rovněž by pozbývalo rozumného smyslu vymezení výjimek právě prostřednictvím odkazu na část B a C. Vztažení snížené sazby jen na zdravotnické prostředky, které se hradí z veřejného zdravotního pojištění s uvedenými výjimkami, představuje racionální omezení snížené sazby na takové zdravotnické prostředky, které jsou v rámci systému veřejného zdravotního pojištění vyhodnoceny jako pro pacienty nezbytně potřebné. Pravidlo, podle kterého by do snížené sazby daně spadal neohraňovaný okruh všech představitelných zdravotnických prostředků kromě těch jmenovaných v zákoně o DPH jako výjimky, by naopak postrádalo jakoukoliv vnitřní logiku. Zvýhodňovalo by ty nehrazené zdravotnické prostředky, se kterými zákon o veřejném zdravotním pojištění vůbec nepočítá. Předpoklad racionálního zákonodárce vede k jednoznačnému závěru, že druhým uvedeným způsobem zákon o DPH vyložit nelze, byť by odpovídal jeho prvotní jazykové interpretaci. Dle městského soudu by striktně jazykový výklad zákona o DPH také odporoval právu Evropské unie. Nebylo by totiž zřejmé a snadno identifikovatelné, které výrobky spadají pod kategorii zdravotnických prostředků zařazených*

pokračování

do snížené sazby, a zároveň by do této kategorie bylo možné zařadit velmi široký okruh zboží. Do snížené sazby daně lze tudíž dle městského soudu zařadit pouze zboží, které spadá do jedné z kategorií zdravotnických prostředků uvedených v části B a C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění a zároveň není v příloze 3 zákona o DPH ze snížené sazby vyloučeno. Všechno ostatní zboží, byť by spadalo do některé z definičních kategorií části A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, spadá do základní sazby daně. Jelikož přístroj pro iontoforézu není uveden v části B ani C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, nemůže spadat do snížené sazby.

III.

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Namítla, že závazné posouzení Celního úřadu pro Olomoucký kraj nebylo novotou, kterou by uplatnila až v žalobě. Posouzení bylo součástí správního spisu a pro posouzení postupu stěžovatelky bylo stěžejní, avšak městský soud je nezohlednil. Jednal tedy v rozporu se zásadou plné jurisdikce, která mu ukládá doplnit skutkový stav, jenž nebyl řádně zjištěn. Dále stěžovatelka namítla, že jí nebyla poskytnuta lhůta pro vyjádření se ke změně výsledku kontrolního zjištění spočívající ve snížení výše doměrku a v přeformulování stanoviska správce daně k uplatnění snížené sazby. Správce daně tím porušil § 88 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) a zatížil řízení vadou, která způsobila, že byla daňová kontrola ukončena nezákonně. Dle stěžovatelky městský soud rovněž nedostatečně odůvodnil svůj závěr, proč mají být ze snížené sazby daně vyňaty zdravotní prostředky spadající do skupiny 13 oddílu A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Stěžovatelka se konečně vymezila proti závěru městského soudu, že do snížené sazby daně lze zařadit pouze zboží, které spadá do jedné z kategorií zdravotnických prostředků uvedených v části B a C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění a zároveň není v příloze 3 zákona o DPH ze snížené sazby vyloučeno. Považuje jej za rozporný se zákonem o DPH, požadavkem právní jistoty, legitimního očekávání a předvídatelnosti práva. V příloze 3 zákona o DPH není obsažena podmínka, že by zboží mělo být uvedeno v oddílu C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Sám správce daně přitom zpochybňoval toliko správnost zařazení daného zboží do příslušné skupiny v oddílu A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Výklad žalovaného a městského soudu vychází pouze z důvodové zprávy a pokynu Generálního finančního ředitelství. Nepřípustně pak rozšiřuje podmínky uplatnění snížené sazby daně oproti textu zákona. Tím porušuje čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Nelze klást k tíži stěžovatelky, že zákonodárce nesprávně implementoval směrnici, resp. do zákona nepromítl svůj původní záměr. Případná náprava se musí dít legislativním procesem, nikoliv extenzivním výkladem. Nelze očekávat či požadovat, aby daňový subjekt při aplikaci zákona hledal takto skrytou podmínku za pomoci historického či teleologického výkladu, je-li jazykový výklad srozumitelný, uchopitelný a nejbližší. Při poukazu na evropské právo městský soud pominul, že primárním cílem snížené sazby daně je usnadnit konečnému spotřebiteli přístup k těmto výrobkům. Dále evropské právo ve vztahu k příloze III Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“) vyžaduje, aby byl zdravotnický prostředek určen obvykle pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků. Další podmínky ani užší vymezení, než je provedeno v zákoně o DPH, však nevyžaduje. Zařazení zboží prodávaného stěžovatelkou do snížené sazby daně tedy odpovídá i požadavkům čl. 98 a přílohy III směrnice o DPH. Žalovaný a městský soud dle stěžovatelky nerespektovali ani princip *in dubio pro libertate*. Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, příp. aby zrušil rovněž rozhodnutí žalovaného.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své rozhodnutí, spisový materiál a rozsudek městského soudu. Doplnil, že se městský soud nemohl zabývat žalobním bodem uplatněným po uplynutí lhůty k podání žaloby. Na tom nic nemění, že závazné stanovisko bylo součástí správního spisu. Vzhledem k tomu, že na základě vyjádření stěžovatelky a jeho doplnění nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, připravil správce daně zprávu o daňové kontrole. Do ní zapracoval pouze své stanovisko k vyjádření stěžovatelky a opravil početní chybu. K žádné změně výsledku kontrolního zjištění tedy nedošlo. Nadto stěžovatelka v žalobě namítala pouze to, že nebyla seznámena se zprávou o daňové kontrole, nikoliv že jí měla být stanovena nová lhůta pro vyjádření. Žalovaný se pak plně ztotožnil s výkladem přílohy 3 zákona o DPH ze strany městského soudu. Městský soud nedovozoval novou podmínku, ale vyložil komplexně právní předpis. Ve vztahu k evropské úpravě zdůraznil, že směrnice o DPH nestanoví konkrétní zařazení zboží do snížené sazby daně. Podobu těchto pravidel určuje teprve tuzemský předpis. Je tak pouze na rozhodnutí státu, které zdravotnické výrobky zařadí do snížené sazby daně. Je tedy lichá námitka stěžovatelky, že zařazení předmětného zboží odpovídá požadavkům směrnice. Existence sporu o výklad určitého právního předpisu pak sama o sobě neznamená, že je zde vícero rovnocenných výkladů. V daném případě nebyla aplikace pravidla *in dubio pro libertate* na místě. Po aplikaci více druhů výkladů nelze než dospět k závěru, který učinil městský soud. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou vadou řízení. Ta podle stěžovatelky spočívá v tom, že městský soud označil za opožděnou námitku, že se stěžovatelka při zařazení zboží do snížené sazby daně řídila závazným posouzením Celního úřadu pro Olomoucký kraj.

[9] Správní soudnictví je založeno mimo jiné na zásadě koncentrace řízení. Žalobu je tak třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.), přičemž pouze v této lhůtě ji může žalobce rozšířit na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud je pak povinen se zabývat výhradně námitkami, které jsou v řízení o žalobě řádně a včas uplatněny (s výjimkou skutečností, ke kterým přihlíží *ex offio*), přičemž při přezkoumávání rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (k tomu blíže viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004 - 69, ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004 - 48, ze dne 25. 5. 2006 č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, nebo ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39).

[10] Stěžovatelka vyslovila námitku, že se při zařazení zboží do snížené sazby daně řídila závazným posouzením Celního úřadu pro Olomoucký kraj poprvé v replice ze dne 13. 1. 2016, kterou reagovala na vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 10. 12. 2015. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného bylo přitom stěžovatelce doručeno dne 16. 10. 2015. Takto vymezenou námitku tedy skutečně uplatnila po uplynutí zákonem stanovené lhůty k podání žaloby. Zároveň

pokračování

nebylo možné považovat tuto námitku za rozvinutí žalobního bodu, který byl v žalobě včasné uplatněn. Tímto způsobem by na ni bylo možné nahlížet tehdy, pokud by žaloba podaná k městskému soudu obsahovala žalobní bod, který by byl základem pro případné rozvinutí, resp. doplnění. Takový základ však žaloba podaná u městského soudu neobsahuje. Stěžovatelka v žalobě sice napadla přeřazení zboží do základní sazby daně. Žalovanému však vytýkala pouze nesprávnost jeho závěrů, že zdravotnický prostředek nemůže být současně zařazen do více skupin uvedených v oddílu A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění a že je pro aplikaci snížené sazby daně rozhodující možnost úhrady zdravotnického prostředku z veřejného zdravotního pojištění. Jí uplatněný žalobní bod tedy neobsahoval byt' jen náznak toho, že byl postup žalovaného rovněž v rozporu se závazným posouzením daného výrobku, které měl provést Celní úřad pro Olomoucký kraj. Za této situace městský soud nijak nepochybil, když uvedenou námitku, která byla vznesena až v replice k vyjádření žalovaného, považoval za novou (další). Jelikož stěžovatelka tuto námitku neuplatnila včas, ale po uplynutí dvouměsíční lhůty určené k podání žaloby, nebyl městský soud povinen se jí věcně zabývat. Na tom nic nemění, že stěžovatelka na závazné posouzení Celního úřadu pro Olomoucký kraj poukazovala již v daňovém řízení. Podstatné je, jaké konkrétní pochybení žalovaného stěžovatelka označila v žalobě, nikoliv v předcházejícím daňovém řízení. Nad rámec uvedeného nutno dodat, že dokument vystavený Celním úřadem pro Olomoucký kraj není závazným posouzením určení sazby daně u zdanitelného plnění ve smyslu § 132 a násl. daňového řádu ve spojení s § 47a a násl. zákona o DPH, ale pouze závaznou informací o sazebním zařazení zboží do celní nomenklatury.

[11] Stěžovatelka dále namítla, že správce daně nezákonně ukončil daňovou kontrolu, neboť neměla dostatečný časový prostor pro seznámení se s jejími výsledky. Správce daně totiž při projednání zprávy o daňové kontrole nedal stěžovatelce k dispozici zprávu o daňové kontrole tak, aby tato mohla v přiměřeném časovém prostoru reagovat na (změněné) výsledky daňové kontroly.

[12] Tyto výtky nejsou důvodné. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016 - 36: „Je třeba od sebe odlišovat dva okamžiky nastávající v průběhu daňové kontroly, oba upravované v uváděném § 88 daňového řádu: seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (odst. 2 citovaného ustanovení) a seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole (odst. 4). Těžištěm daňové kontroly co do poskytnutí informací daňovému subjektu o jejích výsledcích a poskytnutí možnosti se k nim vyjádřit je institut seznámení daňového subjektu s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2) a na něj navazující institut lhůty k vyjádření se k těmto výsledkům (§ 88 odst. 3). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016 - 45). První zpráve jmenovaných ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Prostřednictvím něj se výsledky kontrolního zjištění předkládají daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 správního řádu). Na rozdíl od toho je smyslem § 88 odst. 3 daňového řádu zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 12/2013 - 42). Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, a tím tak umožnit následné vydání zprávy o daňové kontrole, která může být stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudek č. j. 10 Afs 103/2016 - 45, bod 11). Oproti tomu smyslem seznámení daňového subjektu se zprávou o daňové kontrole je již pouhým formálním zakončením daňové kontroly. Navíc, byla-li kontrolní zjištění stěžovateli sdělena a na základě vyjádření daňového subjektu nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění, kontrolní závěry již v této fázi nelze změnit (§ 88 odst. 3 daňového řádu)“ (důraz přidán, pozn. soudu).

[13] V posuzovaném případě doručil správce daně stěžovatelce dne 3. 7. 2014 výsledek kontrolního zjištění a stanovil jí lhůtu 30 dní, v níž se k němu mohla vyjádřit a navrhnout jeho

doplnění. To stěžovatelka učinila podáním ze dne 4. 8. 2014. Správce daně poté zpracoval zprávu o daňové kontrole. Z porovnání výsledku kontrolního zjištění a zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že správce daně rozdělil v části týkající se doměření daně na výstupu původně uvedenou položku ve výši 22 110 Kč (snížená sazba daně) na dvě samostatné položky ve výši - 155 670 Kč (základní sazba daně) a 177 780 Kč (snížená sazba daně). Samotná podstata tohoto doměrku nedoznala změn. Dále správce daně přistoupil ke změně kontrolního zjištění spočívajícího v uplatnění snížené sazby daně u dodání přístroje na iontoforézu, a to tak, že doměrek na základě předložených dokladů omezil pouze na zdaňovací období 1. čtvrtletí 2013, čímž došlo ke snížení celkového doměrku z 300 907 Kč na 174 283 Kč. Současně doplnil své stanovisko k námitkám stěžovatelky ohledně přeražení dodání přístroje na iontoforézu do základní sazby daně. Při projednávání zprávy o daňové kontrole dne 8. 10. 2014 sdělila stěžovatelka správci daně, že disponuje potvrzením nadřízeného orgánu o správnosti použití snížené sazby daně. Správce daně proto stanovil stěžovatelce lhůtu k předložení potvrzení do 17. 10. 2014 a předal jí nepodepsanou zprávu o daňové kontrole k seznámení. Dne 17. 10. 2014 předložila stěžovatelka správci daně vyjádření ke zprávě o daňové kontrole, k němuž předložila závaznou informaci Celního úřadu pro Olomoucký kraj o sazebním zařazení zboží do celní nomenklatury. Správce daně po vyjádření stěžovatelky upravil zprávu o daňové kontrole již jen tak, že opravil početní chyby v tabulce „vyčíslení výsledku daňové kontroly“ (výsledek se změnil z 174 283 Kč na 177 407 Kč) a doplnil své stanovisko k vyjádření stěžovatelky ze dne 17. 10. 2014. Poté ve dnech 18. 11. 2014, 19. 11. 2014, 5. 1. 2015 a 19. 1. 2015 komunikoval se stěžovatelkou za účelem sjednání termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Ten byl stanoven na 29. 1. 2015. Při vlastním projednání zprávy o daňové kontrole vznesla stěžovatelka řadu doplňujících dotazů a vyjádření k jejímu obsahu. Po jednání trvajícím téměř 3 hodiny odmítla podepsat protokol o jednání i samotnou zprávu o daňové kontrole. Správce daně následně zaslal stěžovatelce zprávu o daňové kontrole poštou.

[14] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že správce daně se nedopustil žádného procesního pochybení. Stěžovatelka byla řádně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění (3. 7. 2014) i s jeho změnou (8. 10. 2014). Zнала tedy základní východiska pro vypracování zprávy o daňové kontrole a mohla se proti nim bránit. To také učinila podáními ze dne 4. 8. 2014 a 17. 10. 2014. Na vznesené výtky správce daně pokaždé adekvátně reagoval. Na základě v pořadí druhého vyjádření stěžovatelky ze dne 17. 10. 2014 však již k žádné věcné změně výsledku kontrolního zjištění nepřistoupil. Jím provedené úpravy zprávy o daňové kontrole byly čistě formálního charakteru a samotná kontrolní zjištění nijak neměnily. Jednalo se toliko o opravu zřejmých nesprávností (početních chyb) a doplnění stanoviska k poslednímu vyjádření stěžovatelky, v němž správce daně sdělil neměnnost svého postoje k přeražení dodání přístroje na iontoforézu do základní sazby daně ve zdaňovacím období 1. čtvrtletí 2013. Není přitom pravdivé tvrzení stěžovatelky, že správce daně změnil výsledek kontrolního zjištění z 300 907 Kč na 177 407 Kč. Za této situace stěžovatelka nebyla oprávněna v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 29. 1. 2015 navrhnout další doplnění výsledku kontrolního zjištění či tento jakkoliv dále zpochybňovat (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 151/2016 - 39, či ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017 - 36). Správce daně proto nijak nepochybil, jestliže stěžovatelce již žádnou další lhůtu pro vyjádření ke zprávě o daňové kontrole neposkytl. Jak zdejší soud uvedl např. v rozsudku ze dne 17. 8. 2015, č. j. 5 Afs 68/2016 - 25 „*při projednání zprávy se uplatní zásada koncentrace řízení. Nutno konstatovat, že tato zásada byla nově zavedena v § 88 odst. 3 in fine daňového řádu (zákon o správě daní a poplatků ji neznal), a to z důvodu zabránění zneužívání možnosti vyjádření se ke výsledku kontrolního zjištění ze strany daňových subjektů k účelovému prodlužování projednání zprávy o kontrole, a tím i celé daňové kontroly. Je zcela na místě, pokud na základě vyjádření daňového subjektu a návrhu na provedení dalších důkazních prostředků dojde ke změně kontrolního zjištění, a správce daně vyzve daňový subjekt k dalšímu vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění. Ukáže-li se však, že navrhovaná doplnění nejsou relevantní, tudíž nedojde ke změně kontrolního zjištění, daňový subjekt již*

pokračování

nemůže v rámci tohoto postupu uplatňovat další návrhy k doplnění, neboť tato možnost mu již byla jednou dána. V uvedeném postupu, který § 88 odst. 3 daňového řádu presumuje, Nejvyšší správní soud nespatřuje jakýkoli nepřijatelný zásah do práva daňového subjektu“. Shodně viz i další rozsudky Nejvyššího správního soudu, např. ze dne 22. 6. 2016, č. j. 6 Afs 185/2015 - 41, či ze dne 11. 8. 2015, č. j. 6 Afs 105/2015 - 30. Nelze proto než souhlasit s městským soudem, že stěžovatelka za popsané situace bezdůvodně odmítla dokončit projednání zprávy o daňové kontrole a její podepsání.

[15] Ve zbytku kasační stížnosti stěžovatelka brojí proti závěru městského soudu, že „*do snížené sazby daně lze zařadit pouze zboží, které spadá do jedné z kategorií zdravotnických prostředků uvedených v části B a C přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění a zároveň není v příloze č. 3 zákona o DPH ze snížené sazby vyloučeno. Všechno ostatní zboží, byť by spadalo do některé z definičních kategorií části A přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění, spadá do základní sazby daně.*“

[16] Nejvyšší správní soud předesílá, že neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu spočívající v absenci úvahy, co je náplní „zbytkové“ skupiny 13 oddílu A. Její absence logicky plyne z toho, že podle městského soudu je vymezení skupin v oddílu A pro účely rozlišení sazby daně v podstatě zcela irelevantní, neboť do snížené sazby daně lze zařadit pouze zdravotnické prostředky uvedené v oddílech B a C, které nejsou zákonem o DPH vyloučeny. Jelikož přístroj dodávaný stěžovatelkou není uveden v oddílech B ani C, postrádalo by smyslu, aby se městský soud za této situace blíže věnoval účelu „zbytkové“ skupiny 13 v oddíle A, resp. tomu, co je možné do ní zařadit. Úvahy městského soudu tedy netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, otázkou je však správnost posouzení rozhodné právní otázky.

[17] Podle přílohy 3 zákona o DPH platí, že snížené sazbě daně *podléhá zboží, které odpovídá současně číselnému kódu Harmonizovaného systému a výslovně uvedenému slovnímu popisu k tomuto kódu v textové části této přílohy (důraz přidán).*

[18] Zdravotnické prostředky, o jejichž sazební zařazení je veden spor, řadí příloha 3 zákona o DPH do číselného kódu Harmonizovaného celního systému s označením 01 - 96. Název zboží pak vymezuje následovně: *Zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud se jedná o zdravotnické prostředky, které lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění nebo které jsou uvedeny v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění, s výjimkou zdravotnických prostředků, které jsou zahrnuty v těchto druhých (typech) zdravotnických prostředků oddílů B a C přílohy č. 3:*

- všechny druhy (typy) zdravotnických prostředků uvedené v oddílu B
- tampóny vinuté
- vata buničitá
- prostředky stomické - deodorační
- paruka.

[19] V příloze 3 zákona o DPH tedy není obsažen celý slovní popis zdravotnického prostředku podléhajícího snížené sazbě DPH. Tento je zčásti vymezen za pomoci odkazu na skupiny uvedené v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění (resp. přílohy 4, o níž se v posuzované věci nejedná).

[20] Příloha 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění vymezuje v oddíle A skupiny zdravotnických prostředků následovně:

- 1 obvažový materiál, náplasti
- 2 pomůcky pro inkontinentní
- 3 pomůcky stomické

- 4 *ortopedicko protetické pomůcky sériově vyráběné*
- 5 *ortopedicko protetické pomůcky individuálně zhotovené*
- 6 *kompresivní punčochy a návleky*
- 7 *vozičky invalidní včetně příslušenství*
- 8 *sluchadla včetně příslušenství*
- 9 *brýle a optické pomůcky*
- 10 *pomůcky respirační a inhalační*
- 11 *pomůcky pro diabetiky*
- 12 *kompensační pomůcky pro tělesně postižené*
- 13 *dále nespecifikované pomůcky*
- 14 *kompensační pomůcky pro zrakově postižené*
- 15 *kompensační pomůcky pro sluchově postižené*
- 16 *obuv ortopedická*
- 17 *pomůcky pro laryngektomované.*

[21] Oddíl B uvedené přílohy dále obsahuje seznam zdravotnických prostředků nehrazených z veřejného zdravotního pojištění při poskytování ambulantních zdravotních služeb a oddíl C seznam zdravotnických prostředků hrazených z veřejného zdravotního pojištění při poskytování ambulantních zdravotních služeb.

[22] Na základě textu zákona lze dospět k závěru, že zákon o DPH pro zařazení zboží do snížené sazby daně vyžaduje splnění celkem pěti podmínek: 1) jedná se o zboží odpovídající číselnému kódu Harmonizovaného celního systému s označením 01 - 96; 2) jedná se o zdravotnický prostředek podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky; 3) tento zdravotnický prostředek je obvykle určen pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků; 4) tento zdravotnický prostředek lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění nebo je uveden v příloze 4 téhož zákona; a 5) nejedná se o zdravotnický prostředek, který je zahrnut v oddílu B přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění ani o tampóny vinuté, vaty buničitou, stomický deodorační prostředek či paruku.

[23] Právě textem zákona se stěžovatelka řídila při zařazení přístrojů na iontoforézu pod příslušnou sazbu DPH. Mezi stranami není veden spor o to, že tyto přístroje splňují podmínky 1) až 3) a 5) vymezené výše. Co se týče čtvrté podmínky, stěžovatelka dospěla k závěru, že přístroje lze zařadit do skupiny 12 či 13 oddílu A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, tedy že se jedná o *kompensační pomůcky pro tělesně postižené*, případně o *dále nespecifikované pomůcky*. Řídila se tedy vymezením zdravotnického prostředku v textové části přílohy 3 zákona o DPH ve spojení s vymezením skupin zdravotnických prostředků uvedených v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, na něž zákon o DPH odkazuje. Postup stěžovatelky při stanovení výše sazby daně odpovídá povaze předmětného ustanovení zákona o DPH. To by mělo jasně a srozumitelně vymezit charakteristiku zboží, které spadá do snížené sazby daně tak, aby zařazení zboží proběhlo bez větších obtíží, v podstatě mechanicky, a především bez nutnosti dalšího zkoumání či analyzování textu zákona. Zjednodušeně řečeno, ideálně by měl postup daňového subjektu být takový, že identifikuje svůj výrobek, zařadí jej dle odpovídajícího číselného kódu nomenklatury, posoudí jeho vlastnosti (zda je výrobek obvykle určen pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků), a pokud výrobek tyto vlastnosti splňuje, zkontroluje, zda spadá do některé ze skupin v seznamu uvedeném v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, a zároveň na něj nedopadá některá ze stanovených výjimek. Zákon o DPH totiž neupravuje vlastní seznam zdravotnických prostředků podléhajících snížené sazbě daně, ale odkazuje na seznam uvedený v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním

pokračování

pojištění, kde jsou obecně vymezeny jednotlivé skupiny zdravotnických prostředků. Z těchto poměrně široce definovaných skupin následně zákon o DPH vyjímá konkrétní typy zdravotnických prostředků, které ze snížené sazby daně výslovně vylučuje (ty, které jsou uvedeny v oddíle B přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění a dále tampóny vinuté, vatú buničitou, stomické deodorační prostředky a paruky).

[24] Stejným způsobem na aplikaci předmětného ustanovení zákona o DPH nahlíží odborná komentářová literatura: „*Novela účinná ke 1. lednu 2013 přinesla zásadní změnu do vymezení zdravotnických prostředků podléhajících první snížené sazbě daně. Zdravotnické prostředky byly v podstatě rozděleny do tří následujících skupin: První skupina zahrnuje zdravotnické prostředky podle právního předpisu upravujícího zdravotnické prostředky zařazené do kódu 01-96 celní nomenklatury, které jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených ke léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pokud se jedná o zdravotnické prostředky, které lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění nebo které jsou uvedeny v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění, s výjimkou zdravotnických prostředků, které jsou zahrnuty v těchto druzích (typech) zdravotnických prostředků oddílů B a C přílohy č. 3 (...)* Jedná se tedy o výrobky, které jsou zdravotnickým prostředkem podle zákona o ZP a které lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, ale z této množiny je nutno vyloučit zdravotnické prostředky, které jsou zahrnuty v oddíle B přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, a také specificky vyjmenované položky obsažené v oddíle C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění (tampóny vinuté, vatra buničitá, prostředky stomické - deodorační, paruka). Při vymezení zdravotnických prostředků je nutno mít na paměti, že oddíl C neobsahuje konečný výčet výrobků, které jsou zdravotnickým prostředkem ve smyslu zákona o veřejném zdravotním pojištění, a že i výrobky neobsažené v příloze B a C mohou být chápány jako zdravotnické prostředky ve smyslu tohoto zákona, jestliže je lze podřadit pod některou ze skupin oddílu A přílohy 3. Tomu do 31. 12. 2018 svědčila např. i textace § 15 odst. 11 a 12 zákona o veřejném zdravotním pojištění, kdy odst. 12 vymezoval postup pro úhradu zdravotnických prostředků neuvedených ani v oddílu B, ani v oddílu C přílohy 3 tohoto zákona“ [Brandejs, T., Drábová, M., Dušek, M., Holubová, O., Tomíček, M., Zákon o dani z přidané hodnoty, komentář. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, (online), verze dostupná v ASPI] (důraz přidán).

[25] Postup stěžovatelky je tedy na první pohled logický a souladný s textem zákona i jeho povahou, což potvrzuje i citovaná odborná literatura. Stěžovatelka však přehlíží, že na základě mechanické aplikace oddílu A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění lze dospět za určitých okolností k výsledku, který odporuje pravidlu pro zařazení zboží do snížené sazby daně zakotvenému v zákoně o DPH (Snížené sazbě daně podléhá zboží, které odpovídá současně číselnému kódu Harmonizovaného systému a výslovně uvedenému slovnímu popisu ke tomuto kódu v textové části této přílohy). Ve skupinách uvedených v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, na něž zákon o DPH v rámci slovního popisu zboží odkazuje, se totiž objevuje rovněž skupina 13: *dále nespecifikované pomůcky*. Jedná se o jakousi zbytkovou kategorii zjevně postrádající jakékoliv pozitivní vymezení charakteristiky zboží, které je však pro aplikaci snížené sazby daně s ohledem na pravidlo vyplývající z přílohy 3 zákona o DPH nezbytné. Takto zcela neurčitě vymezenou skupinu zboží již z podstaty věci nelze považovat za *výslovně uvedený slovní popis*, jak vyžaduje výše citované pravidlo pro zařazení zboží do snížené sazby daně. Lze do ní totiž zařadit prakticky jakoukoliv myslitelnou zdravotní pomůcku. Nejenže taková zbytková kategorie by činila ostatní kategorie zdravotnických prostředků uvedené v tomto seznamu skupin v podstatě zbytečnými, ale především by zcela vyprazdňovala normativní obsah výše uvedené čtvrté podmínky přílohy 3 zákona o DPH. Pokud by zákonodárce zamýšlel vymezit zdravotnické prostředky takto široce, nemusel do zákona o DPH odkaz na oddíl A vůbec uvádět. Je zjevné, že zákonodárce při vymezení slovního popisu zdravotnického prostředku ne zvolil zcela přehledné legislativně technické řešení. Bylo totiž namístě, aby z odkazu na oddíl A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění explicitně vyloučil skupinu 13, která zřetelně neobsahuje žádný *výslovně uvedený slovní popis zboží*. Tato formulační neobratnost však nečiní text zákona nejasným,

nesrozumitelným či neaplikovatelným, a to právě ve spojení s výslovnou úpravou pravidla pro zařazení zboží do snížené sazby daně v zákoně o DPH. Díky tomuto pravidlu zůstává i přes absenci vymezení skupiny 13 čtvrtá podmínka zákona o DPH nadále funkční.

[26] Městský soud se pak zjevně snažil popsanou neobratnou formulaci textu právní úpravy překlenout pomocí výkladu. Dospěl však k závěru, který se diametrálně odlišuje od znění sporného ustanovení zákona. Čtvrtou podmínku zákona o DPH totiž vyložil tak, že „do snížené sazby daně lze zařadit pouze zboží, které spadá do jedné z kategorií zdravotnických prostředků uvedených v části B a C přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění a zároveň není v příloze č. 3 zákona o DPH ze snížené sazby vyloučeno. Všechno ostatní zboží, byť by spadalo do některé z definičních kategorií části A přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění, spadá do základní sazby daně.“ Městský soud tedy spojil slovní popis zdravotnických prostředků pro účely aplikace snížené sazby dle zákona o DPH s druhy zdravotnických prostředků uvedenými v oddílech B a C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, ačkoliv sporné ustanovení výslovně odkazuje na oddíl A této přílohy a oddíly B a C zmiňuje pouze za účelem stanovení výjimek z výčtu uvedeného v oddíle A. Jeho závěr je tak pro adresáty právní úpravy (daňové subjekty) nejen zcela překvapivý a nepředvídatelný, ale jedná se také o odlišný (restriktivnější) výsledek než ten, k němuž dospěl žalovaný v souladu s metodikou daňové správy. Informace GFŘ k uplatnění DPH u zdravotnických prostředků od 1. 1. 2013 (č. j. 4818/13/70001-21000-011695) totiž předpokládá „aplikaci snížené sazby u zdravotnických prostředků pro ambulantní užití (poukazové zdravotní prostředky), které je možno bradit dle ustanovení § 15 odst. 11 až 13 zákona o veřejném zdravotním pojištění (s výjimkou vinutých tamponů, buničité vaty, stomických deodorantních prostředků a paruk). Snížená sazba DPH se tak uplatňuje u zdravotnických prostředků uvedených v oddílu C přílohy č. 3 nebo v příloze č. 4 zákona o veřejném zdravotním pojištění a dále u zdravotnických prostředků, které jsou ve smyslu odst. 12 § 15 téhož zákona hrazeny ve výši 75 % z konečné ceny. V praxi lze naplň poslední uvedené podskupiny ověřit prostřednictvím číselníků zdravotních pojišťoven, které obsahují položkový výčet takto hrazených zdravotnických prostředků.“

[27] Městský soud postupoval podle klasické teze metodologie výkladu práva, podle níž jazykový výklad slouží toliko k prvotnímu přiblížení se smyslu právní normy, je východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu. Následně pak aplikoval výklad historický, systematický a teleologický, přičemž smysl a účel právní úpravy dovozoval především z důvodové zprávy k zákonu č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů (dále též „zákon č. 500/2012 Sb.“), jímž došlo k novelizaci zákona o DPH, a ze vztahu této právní úpravy k příloze III, bodu 4 směrnice o DPH. Přestože si městský soud v tomto ohledu počínal velmi precizně, žádná z výkladových metod, které použil, nevede k dostatečně přesvědčivému, jednoznačnému a rozumnému výsledku.

[28] Z obecného hlediska lze s tezemi užitými městským soudem souhlasit. Zdejší soud z nich ostatně sám ve svých rozsudcích opakovaně vychází. To však neznamená, že by měly absolutní platnost a vedly k bezvýznamnosti jazykového výkladu práva. Ten má stále svou nezastupitelnou roli, neboť především jeho prostřednictvím právo přibližuje regulaci běžným adresátům. Je proto nutné vycházet také z dalších zásad vztahujících se k výkladu právních norem. Ústavní soud ve stanovisku pléna ze dne 21. 5. 1996, sp. zn. Pl. ÚS-st. 1/96 (ST 1/9 SbNU 471) uvedl, že v případě aplikace „právního ustanovení nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a vylučnosti není jakákoliv pochybnost, lze upřednostnit výklad e ratione legis před výkladem jazykovým“ (důraz přidán). I při použití dalších výkladových metod je tedy nutné mít na zřeteli formulaci sporného ustanovení. Tím spíše, pokud se jedná o normu daňového práva, které je do značné míry specifické nevyrovnaným vztahem mezi státem a soukromou osobou, protože je při jeho výkladu nutno dbát určitých základních

pokračování

principů, zejména principu právní jistoty a principu předvídatelnosti právní regulace (viz rozsudek rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS). Z těchto principů plyne zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější, a to přesto, že se v daném případě nepochybně jedná o výklad jdoucí proti základním strukturálním principům a ekonomickým funkcím daně a daňový subjekt neodůvodněně zvýhodňující oproti jiným. Je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce. Odkázat lze dále na rozsudky tohoto soudu ze dne 18. 8. 2016, č. j. 4 Afs 109/2016 - 26, ze dne 7. 5. 2019, č. j. 2 Afs 132/2018 - 48, ze dne 21. 12. 2020, č. j. 7 Afs 112/2019 - 35, ale i na nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06.

[29] Městský soud se opřel primárně o zákonodárcem zamýšlený cíl přijaté úpravy tak, jak jej deklaroval v důvodové zprávě k zákonu č. 500/2012 Sb.: „*Do snížené sazby daně z přidané hodnoty spadnou pouze ty zdravotnické prostředky, které lze zařadit do některé ze skupin (1 - 17) v oddílu A přílohy č. 3 a které lze zařadit pod druh (typ) zdravotnického prostředku v oddíle C přílohy č. 3. Sníženou sazbu daně z přidané hodnoty nebude možné uplatnit u těch zdravotnických prostředků, které lze zařadit do oddílu B přílohy č. 3, a ty, které lze zařadit do jmenovitě uvedených druhů (typů) zdravotnických prostředků z oddílu C přílohy č. 3 (tampóny vinuté, vata buničitá, prostředky stomické – deodorační, paruka).*“ Na jejím podkladě dovedl, že úmyslem zákonodárce bylo, aby snížené sazbě DPH nepodléhaly všechny zdravotnické prostředky, které lze zařadit do některé ze skupin v oddílu A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, ale pouze ty z nich, které lze současně zařadit pod druh zdravotnického prostředku v oddíle C uvedené přílohy. Podle Nejvyššího správního soudu nicméně důvodová zpráva takto jednoznačnou odpověď na vymezení zdravotnických prostředků spadajících do snížené sazby daně nedává. Citovaná první věta důvodové zprávy totiž nemusí nutně znamenat, že pro zařazení zboží do snížené sazby daně je třeba naplnit podmínku, aby se zboží nacházelo v některé ze skupin v oddílu A a současně aby se nacházelo v oddíle C. Lze ji chápat i tak, že do snížené sazby daně lze zařadit zdravotnické prostředky, které se nachází v některé ze skupin v oddílu A a dále ty zdravotnické prostředky, které lze zařadit pod některý druh uvedený v oddíle C, neboť zdravotnické prostředky zařazené v oddíle B zákon o DPH z aplikace snížené sazby daně *en bloc* výslovně vylučuje. Takovému pojetí důvodové zprávy ostatně nasvědčuje i informace k novele zákona o DPH ze dne 7. 12. 2012, publikovaná na webových stránkách daňové správy pod označením „*Novela zákona o DPH od 2013 („protischoďkový balíček“)* - *sazby daně u zdravotnických prostředků*“. Ta uvádí, že se snížená sazba daně bude nadále uplatňovat u položek se slovním popisem pouze pro vybrané položky, které lze zařadit do skupin uvedených v oddíle A a C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění s tím, že následuje demonstrativní výčet položek, a to samostatně jak podle oddílu A, tak podle oddílu C.

[30] S ohledem na výše uvedené nelze důvodovou zprávu v posuzované věci považovat za dostatečně spolehlivé vodítko pro zjištění, co vlastně chtěl zákonodárce říci. Historický výklad, resp. výklad *e ratione legis*, tj. výklad podle úmyslu zákonodárce proto nevede k takovému výsledku, který by byl dostatečně přesvědčivý a převážil nad textem předmětného ustanovení.

[31] Městský soud dále poukázal na to, že smyslem novelizace zákona o DPH provedené zákonem č. 500/2012 Sb. bylo zúžení a přesnější vymezení zdravotnických prostředků, které spadají do snížené sazby DPH. Tyto byly (v příloze 1 zákona o DPH) do 31. 12. 2012 vymezeny následovně: *Zdravotnické prostředky podle zvláštních právních předpisů, včetně náhradních dílů, u kterých je čestným prohlášením doloženo, že zboží náleží k určitému zdravotnickému prostředku k ošetřování nemocných, vyjma zboží kapitoly 24 (tabák a tabákové náhražky, pozn. soudu).* Snížené sazbě tedy

potenciálně podléhaly veškeré zdravotnické prostředky s výjimkou zboží kapitoly 24. Novela účinná od 1. 1. 2013 zpřesnila toto vymezení již jen tím, že stanovila podmínku, aby byl zdravotnický prostředek obvykle určen pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků. Dále novela obsahuje negativní výčet zdravotnických prostředků, které vylučuje z možnosti aplikace snížené sazby daně (uvedené v oddílu B přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, tampóny vinuté, vata buničitá, stomický deodorační prostředek a paruka). Zákonodárcem zamýšlené zúžení a přesnější vymezení zdravotnických prostředků, které spadají do snížené sazby DPH, tedy respektuje již samotné vymezení prvních tří podmínek pro aplikaci snížené sazby daně, které jsou upraveny přímo v zákoně o DPH. Již tyto tři podmínky navíc konvenují úpravě ve směrnici o DPH. Dle její přílohy III, bodu 4 je možné do snížené sazby daně z přidané hodnoty zařadit mj. *lékařské vybavení, pomůcky a ostatní zařízení, která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených, včetně oprav takového zboží, jakož i dodání dětských sedaček do automobilu*. Podle článku 98 odst. 3 směrnice o DPH pak mohou členské státy při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu. Při novelizaci provedené zákonem č. 500/2012 Sb. tedy zákonodárce do přílohy 3 zákona o DPH fakticky převzal formulaci uvedenou ve směrnici: „*kteřé jsou obvykle určeny pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků*“. Nad rámec toho se pak pokusil o vymezení jednotlivých skupin zdravotnických prostředků výslovným slovním popisem.

[32] Vnitrostátní úprava po novelizaci provedené zákonem č. 500/2012 Sb. tedy odpovídá požadavkům směrnice o DPH. Navíc, i pokud by zákonodárce chybně implementoval směrnici o DPH do vnitrostátní úpravy, nebylo by možné postupovat analogicky dle směrnice. Jednalo by se fakticky o aplikaci přímého účinku směrnice, ta však není možná v neprospěch jednotlivce. Příhodně tuto problematiku shrnul zdejší soud v rozsudku ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, č. 1184/2007 Sb. NSS, kde uvedl: „*Přímý účinek směrnice byl popsán v rozsudku Soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, van Duyn (C-41/74, Recueil, s. 1337); byly zde definovány rozhodné skutečnosti pro jeho použití: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Zejména poslední zásada je důležitá, neboť v tomto případě nemůže správce daně využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může. Z judikatury Soudního dvora jednoznačně vyplývá, že všechny orgány členského státu Evropské unie, včetně správních orgánů, mají povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu se směrnicemi vydanými orgány Společenství a v případě nesouladu vnitrostátních předpisů se směrnicí, jsou-li splněny podmínky přímého účinku směrnice, aplikovat směrnici přednostně před odlišnou úpravou vnitrostátními právními předpisy. Stát, který nesprávně implementoval příslušnou směrnici, nemůže činit za svoji chybu odpovědným jednotlivce.*“

[33] Po porovnání právní úpravy před a po novelizaci tak nelze najít přesvědčivou oporu pro závěr, že jediné racionální zúžení okruhu zdravotnických prostředků podléhajících snížené sazbě daně spočívá v jejich omezení na zdravotnické prostředky uvedené v oddíle C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Z ničeho nelze dovodit požadavek, aby snížené sazbě daně podléhaly pouze ty zdravotnické prostředky, které jsou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění při poskytování ambulantních zdravotních služeb, jejichž výčet je obsažen v oddíle C přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění. Poukázal-li městský soud v tomto ohledu na to, že jen v tomto případě se jedná o „*takové zdravotnické prostředky, které jsou v rámci systému veřejného zdravotního pojištění vyhodnoceny jako pro pacienty nezbytně potřebné*“, pak přehlédl, že zákon o veřejném zdravotním pojištění nespojuje možnost úhrady zdravotnických prostředků pouze s těmi, které jsou uvedeny v oddíle C přílohy 3. Ustanovení § 15 odst. 11 a 12 tohoto zákona upravuje systém částečné úhrady ve výši 75 % i pro ty zdravotnické prostředky, které nejsou uvedeny v oddílech B a C přílohy 3. Z veřejného zdravotního pojištění tedy mohou být hrazeny

pokračování

i další zdravotnické prostředky, které nejsou uvedeny v oddílu C přílohy 3, a to za obdobných podmínek, jaké obsahuje zákon o DPH. I u těchto zdravotnických prostředků lze přitom v případě úhrady z veřejného zdravotního pojištění nepochybně hovořit o tom, že byly vyhodnoceny jako pro pacienty nezbytně potřebné.

[34] Konečně městský soud poukázal na systematiku zákona. Uvedl, že by v případě užití jazykového výkladu „*pozbývalo rozumného smyslu vymezení výjimek právě prostřednictvím odkazu na část B a některé jmenované prostředky uvedené v části C. Pokud zákon ze snížené sazby výslovně vyjímá některé konkrétní zdravotnické prostředky uvedené v částech B a C, je nevýřčeným předpokladem, že zamýšlel do snížené sazby zařadit jen ostatní prostředky v těchto částech uvedené, a ne zcela neurčitý okruh zdravotnických prostředků uvedených v definiční části A. Pokud se totiž snížená sazba vztahuje jen na zdravotnické prostředky, které se hradí z veřejného zdravotního pojištění (ty jsou uvedeny v části C), s výjimkami uvedenými v zákoně o DPH, a naopak se nevztahuje na zdravotnické prostředky nehrazené z veřejného zdravotního pojištění (ty jsou uvedeny v části B), jedná se o racionální omezení na takové zdravotnické prostředky, které jsou v rámci systému veřejného zdravotního pojištění vyhodnoceny jako pro pacienty nezbytně potřebné.*“

[35] Tento závěr je nicméně opřen o východisko, že oddíl A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění nemá žádný samostatný normativní význam a že tento mají až oddíly B a C, které rozlišují mezi zdravotnickými prostředky hrazenými a nehrazenými z veřejného zdravotního pojištění. Tato úvaha městského soudu by byla správná, pokud by jeho úkolem bylo interpretovat izolovaně právě přílohu 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, resp. zákon o veřejném zdravotním pojištění jako takový. Pak by měl městský soud pravdu v tom, že oddíl A nemá samostatný normativní význam, neboť obsahuje pouze seznam použitých zkratk a symbolů, které jsou vodítkem pro pochopení údajů uvedených v oddílech B a C. V posuzované věci však nejde o interpretaci zákona o veřejném zdravotním pojištění. Zákon o DPH totiž nepřebírá přílohu 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění jako takovou, ale výslovně si z ní vybírá toliko skupiny uvedené v oddíle A přílohy č. 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, jejichž pomocí vymezuje slovní popis zdravotnických prostředků podléhajících snížené sazbě daně. Jinými slovy, zákon o DPH toliko přebírá vymezení skupin zdravotnických prostředků v oddílu A, čímž této části přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění dává normativní význam právě pro účely zákona o DPH. A právě touto optikou je třeba nahlížet na vymezení výjimek ze snížené sazby daně v zákoně o DPH. Sporné ustanovení stanoví sníženou sazbu daně pro množinu vymezenou zdravotnickými prostředky spadajícími do skupin uvedených v oddílu A. Z takto obecněji vymezené množiny zdravotních prostředků jsou následně vyjmuty ty prostředky, které lze podřadit pod jednotlivé typy zdravotnických prostředků uvedených již jmenovitě v oddílech B a C. Zákonodárce tedy prostřednictvím odkazu na skupiny v oddíle A nejprve vymezil obecně, jaké skupiny zdravotnických prostředků spadají do snížené sazby daně, a poté z této skupiny vyňal konkrétní typy zdravotnických prostředků. Z takového postupu nelze dovodit, že by záměrem zákonodárce bylo stanovení snížené sazby daně pouze a právě pro zdravotnické prostředky uvedené v oddílech B a C s uvedenými výjimkami. Naopak. Pokud by chtěl zákonodárce takového řešení skutečně dosáhnout, pak by z hlediska systematiky zákona bylo legislativně technicky logičtější (a podstatně jednodušší) neodkazovat vůbec na obecnější vymezení skupin zdravotnických prostředků v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění, ale rovnou na oddíl C, který obsahuje seznam konkrétních typů zdravotnických prostředků (zastoupeny jsou zde přitom všechny skupiny uvedené v oddíle A), a stanovit z něj příslušné výjimky. V opačném případě je odkaz na skupiny zdravotnických prostředků uvedené v oddílu A zcela redundantní. Je však třeba vycházet z tzv. teze racionálního zákonodárce, tj. z předpokladu, že zákonodárce při vydávání zákonů postupuje logicky, zachovává jednotu a nerozpornost právního řádu a nečiní součástí právního řádu nadbytečná nebo duplicitní zákonná ustanovení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 2 Afs 109/2005 - 56).

[36] Z výše uvedeného vyplývá, že výkladové metody neposkytují dostatečně přesvědčivou a spolehlivou oporu pro závěr, že „do snížené sazby daně lze zařadit pouze zboží, které spadá do jedné z kategorií zdravotnických prostředků uvedených v části B a C přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění a zároveň není v příloze č. 3 zákona o DPH ze snížené sazby vyloučeno“. Došlo by totiž k popření textu zákona, aniž by pro to byla jasná a jednoznačná opora v důvodové zprávě, smyslu novelizace provedené zákonem č. 500/2012 Sb., či v systematicke zákona. I s ohledem na výše uvedené zásady výkladu daňových předpisů proto nezbyvá, než v projednávané věci vycházet z prostého textu zákona, jak byl vysvětlen výše. To znamená, že odkaz na skupiny v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění uvedený v zákoně o DPH je třeba chápat jako odkaz na ty skupiny v oddíle A, které obsahují výslovný slovní popis zboží. Jedná se o jediné rozumné řešení nastalé situace šetřící ústavní principy právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace. Soud nemůže dotvářet právo v neprospěch daňových subjektů tam, kde si zákonodárce při formulaci právních předpisů nepočínal dostatečně obratně. Přestože lze obecně považovat za rozumné a vhodné svázat uplatnění snížené sazby daně u zdravotnických prostředků s možností jejich úhrady z veřejného zdravotního pojištění, není možné si jen z tohoto důvodu „přimýšlet“ takové zpřísnění podmínek pro zařazení zboží do snížené sazby daně, které v zákoně jednoduše vůbec obsaženo není. Byla by tím fakticky vyprázdněna zásada zákonnosti ukládání daňových povinností (jejím projevem je i vymezení prostoru pro volbu toho či onoho daňově relevantního chování plátce). Pokud se zákonodárce pro takový postup rozhodne, je třeba, aby jej jednoznačně vtělil do textu zákona, tj. prováděl důsledně právní úpravu v zákoně o DPH s právní úpravou v zákoně o veřejném zdravotním pojištění, tedy nejen s přílohou 3 obsahující seznamy zdravotnických prostředků, ale i s dalšími pravidly tohoto zákona, která umožňují (částečnou) úhradu zdravotnických prostředků.

[37] S poukazem na shora uvedené důvody nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než zrušit napadený rozsudek městského soudu (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před městským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a městský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. To znamená, že se v dalším řízení bude zabývat tím, zda stěžovatelkou dodávané přístroje na iontoforézu splňují zákonem stanovené podmínky pro zařazení do snížené sazby daně včetně toho, že je lze zařadit do některé ze skupin uvedených v oddíle A přílohy 3 zákona o veřejném zdravotním pojištění (vyjma skupiny 13, která neobsahuje výslovný slovní popis zboží, viz výše). Stěžovatelka konkrétně dovozovala jejich zařazení do skupiny 12.

[38] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí městského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[39] V řízení o žalobě a o kasační stížnosti stěžovatelka vynaložila soudní poplatky v celkové výši 9 000 Kč. Dále má stěžovatelka právo na náhradu nákladů právního zastoupení za čtyři úkony ve věci (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, replika k vyjádření žalovaného, sepis kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů

pokračování

a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) po 3 100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) téže vyhlášky]. Nejvyšší správní soud nepřiznal odměnu za převzetí a přípravu zastoupení před Nejvyšším správním soudem, neboť k převzetí věci současným zástupcem stěžovatelky došlo již za řízení před městským soudem, změna advokáta nebyla žádným způsobem odůvodněna a nebylo k ní žádného závažného důvodu, který by vyplýval ze soudního spisu. Proto Nejvyšší správní soud nepovažuje změnu advokáta a s ní související převzetí věci a přípravu zastoupení za účelně vynaložený náklad, který by měl soud stěžovatelce přiznat na úkor žalovaného (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 18. 9. 2014, č. j. 9 As 33/2014 - 53). K odměně za čtyři úkony právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupců stěžovatelky ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1 200 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož ani jeden ze zástupců stěžovatelky nedoložil, že je plátcem DPH, činí odměna za zastupování 13 600 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení celkem 22 600 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatelky.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. června 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu