



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci

žalobkyně: **Hightech development s.r.o.**
sídlem Janovského 979/11, Praha 7
zastoupena Mgr. Ing. Michalem Hanychem, advokátem
sídlem Renneská třída 393/12, Brno

proti

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2015, č. j. 34363/15/5300-21442-711315,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Žalobkyně se domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně I. stupně“) ze dne 13. 2. 2015, č. j. 1038864/15/2007-50521-107514, jímž byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí. Daň byla doměřena na základě zjištění daňové kontroly, z níž vyplynulo, že

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

žalobkyně uplatňovala nesprávnou sazbu daně na zboží, které prodává, konkrétně tzv. elektro antiperspiranty. Jedná se o zařízení na iontoforézu, která slouží k léčbě nadměrného pocení.

2. Zatímco žalobkyně má za to, že je elektronický antiperspirant zdravotnickou pomůckou, na niž se uplatní snížená sazba daně, žalovaný zastává názor, že daný výrobek nenaplnuje stanovené zákonné podmínky. Spor se vede o výklad příslušné části přílohy č. 3 k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, (dále jen „zákon o DPH“); zjednodušeně řečeno má žalobkyně za to, že se snížená sazba daně uplatní na veškeré výrobky, které lze považovat za zdravotnické pomůcky, zatímco žalovaný je přesvědčen, že snížená sazba se uplatní pouze na konkrétní typy zdravotnických pomůcek hrazených zdravotními pojišťovnami a uvedených v příloze č. 3 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, (dále jen „zákon o zdravotním pojištění“).

II. Napadené rozhodnutí

3. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí nejprve vypořádal s odvolacími námitkami týkajícími se provedené daňové kontroly. Žalobkyně totiž odmítla podepsat konečnou zprávu o daňové kontrole a protokol z ústního jednání, na němž byla zpráva projednávána, přičemž tvrdí, že jí nebyl dán dostatečný čas k tomu, aby se se zprávou seznámila. Žalovaný uvedl, že žalobkyně měla k seznámení se se zprávou dostatek času, neboť již dříve byla seznámena s kontrolním zjištěním, které se od finální zprávy lišilo jen v nepodstatných detailech. Nadto žalobkyně několik měsíců obstrukčními postupy oddalovala závěrečné projednání zprávy o kontrole.

4. Pokud jde o právní spor týkající se zařazení zařízení na iontoforézu do snížené sazby daně z přidané hodnoty, poukázal žalovaný na skutečnost, že dle přílohy č. 3 zákona o DPH jsou do snížené sazby zařazeny jen takové zdravotnické prostředky, které jsou uvedeny v příloze č. 3 zákona o zdravotním pojištění. Žalovaný se však na rozdíl od žalobkyně domnívá, že nepostačuje zařazení určitého zdravotnického prostředku do části A přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění, která obsahuje jen definiční ustanovení, nýbrž se musí jednat o zdravotnické prostředky uvedené v části B a C této přílohy, kde jsou uvedeny konkrétní hrazené zdravotnické prostředky. Navíc se nesmí jednat o typy zdravotnických prostředků, které jsou vyloučeny v příloze č. 3 zákona o DPH. Tyto podmínky přístroj na iontoforézu nesplňuje, a proto je třeba je zařadit do základní sazby daně z přidané hodnoty.

5. Žalovaný též připomněl, že příloha č. 3 zákona o DPH byla v části týkající se zdravotnických prostředků novelizována s účinností od 1. 1. 2013 právě za účelem zúžení a přesnějšího vymezení okruhu zdravotnických prostředků spadajících do snížené sazby daně. Jednalo se o reakci na výtky ze strany Evropské komise, která měla původní vágní vymezení zdravotnických prostředků spadajících do snížené sazby za rozporné s právem Evropské unie. Navíc je právní názor žalovaného v souladu s informací k uplatnění DPH u zdravotnických prostředků od 1. 1. 2013 vydanou Generálním finančním ředitelstvím dne 4. 2. 2013.

III. Žaloba

6. Žalobkyně v žalobě uplatnila obdobné námitky jako již předtím v doměřovacím řízení. Za vadu řízení označila způsob, kterým byla ukončena daňová kontrola. Podle § 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“) totiž zprávu o

daňové kontrole musí podepsat daňový subjekt. Odepření podpisu podle § 88 odst. 6 daňového řádu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jen tehdy, jedná-li se o odepření bezdůvodné. Žalobkyně však podpis zprávy odepřela důvodně, neboť jí nebyla stanovena přiměřená lhůta k vyjádření ke kontrolním zjištěním a návrhu na jeho doplnění podle § 88 odst. 3 daňového řádu. Je pravda, že žalobkyně měla dříve k dispozici předběžnou zprávu o daňové kontrole, avšak sám žalovaný připustil, že finální zpráva se od té předběžné lišila. Žalobkyně má za to, že měla právo dostat lhůtu k seznámení se se závěrečnou zprávou o daňové kontrole; i kdyby měl žalovaný pravdu v tom, že k žádným podstatným změnám ve zprávě nedošlo, neměla žalobkyně možnost při projednání závěrečné zprávy na místě tuto skutečnost vyhodnotit.

7. Dále žalobkyně brojí proti závěru žalovaného, že přístroj na iontoforézu spadá do základní sazby daně z přidané hodnoty. Žalobkyně upozorňuje, že část přílohy č. 3 zákona o DPH týkající se zdravotnických prostředků je formulována tak, že z ní lze dovodit pouze podmínku, aby daný výrobek spadal do jedné z kategorií uvedených v části A přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění. Sporné výrobky lze přitom zařadit buď do skupiny 12 – kompenzační pomůcky pro tělesně postižené nebo do skupiny 13 – dále nespécifikované pomůcky. Pokud žalovaný vyžaduje, aby zdravotnický prostředek ve snížené sazbě DPH kromě části A spadal i do části B nebo C přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění, vytváří další podmínku, která ze zákona nevyplývá. Nelze se odvolávat ani na informaci Generálního finančního ředitelství, v němž byl vysvětlen názor finanční správy na danou otázku, neboť tato informace byla zveřejněna až dne 4. 2. 2013, avšak žalobkyni byla daň doměřena za zdaňovací období začínající dne 1. 1. 2013. Žalobkyně z této informace nemohla při zařazení svého výrobku do příslušné sazby DPH vycházet a nadto je přesvědčena, že obsah informace je v rozporu se zákonem.

8. Žalobkyně též obsáhle vyložila, jaké léčebné účinky přístroj podle jejího názoru má, a uvedla, že se jedná o důležitý prostředek zlepšení kvality života osob, jež trpí nadměrným pocením. K tomu navrhla řadu důkazů včetně vyjádření lékařů, protokolu o zkušebním měření a výslechu svědků.

IV. Vyjádření žalovaného a replika žalobkyně

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a shrnul argumentaci v něm uvedenou. Uvedl, že zákon lze vykládat pouze způsobem, z něhož vyplývá, že přístroje na iontoforézu spadají do základní sazby daně z přidané hodnoty. Informace Generálního finančního ředitelství o této skutečnosti sice byla vydána v době, kdy z ní již žalobkyně pro zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2013 nemohla vycházet, avšak tato informace sama o sobě neznamenal žádnou změnu právního stavu. Pokud jde o procesní námitky proti způsobu ukončení daňové kontroly, zopakoval žalovaný, že žalobkyně postupovala obstrukčně a byl jí dán dostatečný prostor k seznámení se se závěry kontroly.

10. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně rozporovala jeho tvrzení, že před ukončením daňové kontroly postupovala obstrukčně. Jednatel žalobkyně byl v závěru roku 2014 a na počátku roku 2015 v zahraničí, a to nejprve z pracovních, a poté z rodinných důvodů. K projednání zprávy o daňové kontrole žalobkyně uvedla, že správce daně I. stupně jí nesdělil, že se závěrečná zpráva liší od předchozí verze pouze v detailech. Žalobkyně nebyla schopna na místě projít deset stran hustě popsanych textem. Jelikož bylo po jednání žalobkyně žádáno, aby podepsal dokument, který neměl možnost

prostudovat, odepřel podpis a z projednání zprávy o daňové kontrole odešel. K věci samé žalobkyně uvedla, že při zařazení iontoforézního zařízení do snížené sazby daně z přidané hodnoty vycházela ze závazného posouzení Celního úřadu Olomoucký kraj ze dne 4. 9. 2014, které zároveň navrhla jako důkaz.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

11. Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s. ř. s.“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.).

12. Soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení ústního jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně po poučení soudem nevyslovila nesouhlas.

13. Nejprve se soud zabýval otázkou, které žalobní body byly uplatněny ve lhůtě pro podání žaloby, a jsou tedy projednatelné v souladu s § 71 odst. 2 větou poslední s. ř. s. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo žalobkyni doručeno dne 16. 10. 2015, a lhůta k podání žaloby tedy uplynula dne 16. 12. 2015. V replice k vyjádření žalovaného podané dne 14. 1. 2016 žalobkyně uplatnila zcela nové tvrzení, a sice že se při zařazení zboží do snížené sazby daně z přidané hodnoty řídila závazným posouzením Celního úřadu pro Olomoucký kraj. Jelikož byla žaloba o tento nový žalobní bod rozšířena až po uplynutí lhůty k podání žaloby, nemohl se soud tímto žalobním bodem zabývat.

14. Soud neprováděl důkazy, které žalobkyně navrhla v žalobě a v replice k vyjádření žalovaného. Z velké části se jednalo o listiny, které jsou součástí správního spisu, a soud z nich tedy vychází, aniž by je musel opětovně provádět jako důkazy. Částečně se potom jednalo o důkazní návrhy k tvrzením žalobkyně ohledně konkrétních léčebných účinků výrobku, který prodává. Jak ovšem bude vyloženo níže, mezi žalobkyní a žalovaným se nevede skutkový spor o účinky iontoforézního přístroje, nýbrž spor právní o výklad zákona o DPH. Provádět důkazy k tvrzením žalobkyně o účincích tohoto přístroje by tedy bylo nadbytečné.

15. Žaloba není důvodná.

16. Nejprve se soud zabýval žalobním bodem, v němž žalobkyně tvrdila, že nebyla řádně ukončena daňová kontrola, neboť žalobkyně nedostala dostatečný prostor k tomu, aby se seznámila s kontrolními zjištěními. Žalobkyně nečinila sporným, že ji správce daně I. stupně v souladu s § 88 odst. 2 seznámil s výsledkem kontrolního zjištění a předložil jí ho k vyjádření. K tomu došlo přípisem ze dne 2. 7. 2014, č. j. 4298192/14/2007-05401-100998, který byl žalobkyni doručen dne 3. 7. 2014. Žalobkyně na výsledek kontrolního zjištění obsáhle reagovala nejprve ve vyjádření doručeném správci daně dne 4. 8. 2014 a dále ve vyjádření doručeném správci daně dne 17. 10. 2014.

17. Dne 3. 10. 2014 se správce daně I. stupně pokusil telefonicky kontaktovat jednatele žalobkyně a poté, co neuspěl, kontaktoval zmocněnce žalobkyně. Zmocněnec přislíbil, že se pokusí s jednatelem žalobkyně domluvit termín projednání zprávy o daňové kontrole. Následně se zástupci žalobkyně dostavili k projednání zprávy o daňové kontrole dne 8. 10. 2014, kdy sdělili, že disponují potvrzením nadřízeného správce daně o správnosti svého postupu; k předložení tohoto potvrzení jim byla stanovena dodatečná lhůta do

17. 10. 2014. V této lhůtě žalobkyně dodala závazné posouzení Celního úřadu pro Olomoucký kraj, na něž odkazovala v opožděně uplatněném žalobním bodě. Následně jednatel žalobkyně telefonicky dne 18. 11. 2014 správci daně sdělil, že následujícího dne odjíždí do zahraničí a k projednání zprávy o daňové kontrole se může dostavit až následující rok. Dne 19. 11. 2014 zmocněnec žalobkyně sdělil správci daně, že mu jednatelem žalobkyně bylo výslovně zakázáno se správcem daně jakkoliv komunikovat. Dne 5. 1. 2015 jednatel žalobkyně telefonicky sdělil, že je stále v zahraničí, a v České republice bude až za dva týdny; zmocněnec žalobkyně téhož dne sdělil, že pro něj stále platí zákaz se správcem daně komunikovat. Následně byla žalobkyně předvolána k ústnímu projednání zprávy o daňové kontrole na den 21. 1. 2015. Dne 19. 1. 2015 žalobkyně požádala o změnu termínu s tím, že se jednatel žalobkyně nachází z rodinných důvodů na Slovensku. Správce daně I. stupně této žádosti vyhověl a jednání se nakonec uskutečnilo dne 29. 1. 2015.

18. Z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 29. 1. 2015, č. j. 505296/15/2007-60561-100998, vyplývá, že jednání trvalo od 9.40 hod. do 12.30 hod. Z obsáhlého protokolu se podává, že zástupci žalobkyně kladli správci daně I. stupně podrobné otázky ohledně obsahu zprávy a vyjadřovali se k ní; správce daně se k otázkám žalobkyně vyjadřoval. Následně jednání skončilo tím, že si jednatel žalobkyně nechal vytisknout dosud sepsanou část protokolu o jednání a následně s tímto nepodepsaným protokolem odešel spolu s ostatními osobami přítomnými za žalobkyni. Zpráva o daňové kontrole byla tedy žalobkyni zaslána do datové schránky a doručena dne 10. 2. 2015.

19. Soud konstatuje, že správce daně I. stupně při projednávání závěrů daňové kontroly postupoval zcela v souladu se zákonem. Zejména splnil svou povinnost podle § 88 odst. 2 daňového řádu seznámit žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění a dát jí možnost k tomuto zjištění se vyjádřit. Žalobkyně se ke všem aspektům kontrolních zjištění vyjádřila ve dvou obsáhlých podáních. Následně několik měsíců oddalovala projednání zprávy o daňové kontrole, přičemž správce daně I. stupně jí ve všech jejích požadavcích vyšel vstříc, a to dalece nad rámec svých povinností. Když k projednání zprávy o daňové kontrole konečně došlo, měla žalobkyně dostatečnou možnost na místě se se zprávou seznámit a vyjádřit se k ní. To také velmi obsáhle a podrobně činila, jak vyplývá z protokolu o jednání i ze samotné skutečnosti, že jednání trvalo téměř tři hodiny.

20. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že z projednání zprávy předčasně odešla proto, že jí nebyl dán dostatečný prostor pro seznámení se se zprávou. Toto tvrzení však nemůže obstát v kontextu skutečnosti, že jednání se správcem daně I. stupně trvalo několik hodin. Žalobkyni při projednání zprávy zastupoval přímo její jednatel, který v souladu s § 159 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, musel být schopen svou funkci vykonávat s potřebnými znalostmi a pečlivostí. Měl tedy být schopen na jednání porovnat výsledek kontrolního zjištění, který měl dopředu k dispozici, se zprávou o daňové kontrole, a to zvláště za situace, kdy délka ani jednoho z obou dokumentů nepřesahovala deset stran textu a rozdíly mezi nimi byly minimální a nepodstatné. Nelze tedy akceptovat tvrzení žalobkyně, že nebyla schopna „*tyto detaily ... hledat v 10 stranách hustě písmem a číslu popsaného textu přímo při jednání*“, neboť přečtení zprávy o kontrole při jednání mělo pro jednatele žalobkyně představovat splnitelný úkol.

21. Účel projednání zprávy o daňové kontrole shrnul Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016 - 31, č. 3720/2018 Sb. NSS, bodech 21 a 22, takto: „*Úprava směřuje v první řadě k tomu, aby zajistila práva daňových subjektů na seznámení se s*

jednotlivými poznatky, které z kontroly vzešly a na základě nichž pak správce daně dovozuje daňovou povinnost za kontrolovaná období. Smyslem takto formalizovaného postupu (zakomponovaného do § 85 až § 88 daňového řádu) tak je mj. zajistit právo daňového subjektu na seznámení se s poznatkem z daňové kontroly, umožnit mu případně navrhnout výsledek svědků či obstarání listin, které by prokázaly tvrzení daňového subjektu, a v neposlední řadě též zajištění dostatku relevantních informací k účinné obraně. Zmíněná právní úprava tak daňovým subjektům zajišťuje právo být účasten svému procesu. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole je tedy třeba vnímat jako konečnou fázi daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navrzení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Navíc je zde stanoven koncentrační princip, neboť podle § 88 odst. 3 platí, že pokud nedojde na základě vyjádření daňového subjektu ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění, včetně navrhování dalších důkazů (viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 8. 2015, čj. 6 Afs 105/2015-30). Oba instituty společně vytvářejí procesní záruku náležité zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 9. 2016, čj. 10 Afs 103/2016 – 45). Projednání zprávy o daňové kontrole tedy primárně slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu [viz § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu], a podpisu zprávy o daňové kontrole jako konečného výstupu z daňové kontroly. Právní úprava má zabránit účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole a opakovaným doplňováním kontrolních zjištění správce daně (viz obdobně rozsudek NSS ze dne 4. 7. 2013, čj. 7 Afs 12/2013-42). Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit v souladu s § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu.“

22. Uvedené závěry se plně uplatní též na nyní projednávanou věc. Žalobkyně se mýlí, pokud má za to, že jí při projednání zprávy o daňové kontrole měla být stanovena další lhůta pro vyjádření a návrhy na doplnění. K tomu mělo dojít a došlo již po sdělení kontrolního zjištění dne 3. 7. 2014; žalobkyně potom měla k dispozici lhůtu několika měsíců, v nichž mohla podat vyjádření a navrhnout doplnění kontrolních zjištění, přičemž této možnosti hojně využila. Jak ovšem vyplývá z výše citovaného judikátu Nejvyššího správního soudu, při projednávání zprávy již prostor pro další obsáhlá vyjádření či dokonce návrhy na doplnění nebyl. Pokud tedy žalobkyně z projednání zprávy o kontrole předčasně odešla a odmítla zprávu podepsat, byl plně namístě postup správce daně podle § 88 odst. 5 daňového řádu, tedy doručení zprávy žalobkyni do vlastních rukou. Žalobkyně podpis zprávy odmítla bezdůvodně ve smyslu § 88 odst. 6 daňového řádu, a tedy byla zpráva pro doměření daně použitelná.

23. Dále se soud zabýval sporem mezi žalobkyní a žalovaným o zařazení výrobku na elektroléčbu nadměrného pocení do snížené sazby daně z přidané hodnoty.

24. Žalobkyně se opírá o znění příslušné položky přílohy č. 3 zákona o DPH, která zní: „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 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 - deodorační
- paruka.“ (zvýraznění doplněno soudem)

25. Příloha č. 3 zákona o zdravotním pojištění ve znění do 31. 8. 2015 obsahuje tři části označené písmeny A, B a C; část A obsahuje pouze seznam použitých zkratk a symbolů, a to včetně skupiny 12, „kompenzační pomůcky pro tělesně postižené“, a skupiny 13, „dále nespecifikované pomůcky“. Část A nemá žádný samostatný normativní význam. Ten mají až části B a C, v nichž jsou uvedeny konkrétní druhy zdravotnických prostředků, z nichž ty uvedené v části B nejsou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění vůbec a ty uvedené v části C jsou hrazeny z veřejného zdravotního pojištění za podmínek stanovených zákonem. Příloha č. 4 zákona o zdravotním pojištění se týká stomatologických zdravotnických prostředků, a tedy je pro nyní projednávanou věc irelevantní.

26. Pro úplnost je třeba uvést, že část přílohy č. 3 k zákonu o zdravotním pojištění ve znění, které nyní soud aplikuje, byla s účinností k 1. 1. 2019 zrušena výrokem II. nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 5. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 3/15, pro rozpor s ústavním pořádkem. Z odůvodnění tohoto nálezu je však zjevné, že důvody, pro které Ústavní soud danou právní úpravu považoval za protiústavní, se týkají stanovení výše úhrady konkrétních zdravotnických prostředků z veřejného zdravotního pojištění. Nejedná se tedy o důvody, které by dopadaly na předmět nyní projednávané věci. Jelikož soud danou právní úpravu aplikuje ve znění ke dni vydání napadeného rozhodnutí žalovaného, tedy ještě předtím, než byla Ústavním soudem zrušena, a důvody protiústavnosti této úpravy nedopadaly na žalobkyni, nic jejímu použití nebrání.

27. Mezi žalobkyní a žalovaným je nesporné, že předmětný výrobek na léčbu nadměrného pocení nespadá do žádné z konkrétně vymezených kategorií podle částí B a C přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění. Žalobkyně má však zato, že zákon o DPH pro zařazení určitého zboží do snížené sazby daně vyžaduje pouze, aby se jednalo o zdravotnický prostředek podle části A přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění. V tomto případě se dle názoru žalobkyně jedná o kategorii 12, kompenzační pomůcky pro tělesně postižené, případně o zbytkovou kategorii 13, dále nespecifikované pomůcky. Žalovaný je naopak toho názoru, že zákon o DPH lze vykládat jen tak, že do snížené sazby daně spadají pouze zdravotnické prostředky uvedené v částech B a C přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění, které zároveň zákon o DPH nevylučuje.

28. Soud konstatuje, že pouhým jazykovým výkladem příslušné části přílohy č. 3 zákona o DPH by bylo možné dospět k interpretaci, kterou prosazuje žalobkyně. Text zákona totiž vyžaduje, aby zdravotnický prostředek spadal pod některou z kategorií uvedenou v části A přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění, a zároveň nespadal do jedné z vyloučených kategorií zákona o DPH. Při zkoumání smyslu a účelu úpravy v zákoně o DPH je však třeba tuto interpretaci založenou na výkladu čistě jazykovou odmítnout, neboť by vedla k absurdním závěrům zjevně rozporným s úmyslem zákonodárce.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

29. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, „[j]azykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad *e ratione legis* atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“ S tímto přístupem k interpretaci práva se ztotožnil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2007, č. j. 1 As 24/2006 - 98, v němž taktéž uvedl, že nelze akceptovat striktně doslovný výklad zákona, pokud by nevedl k naplnění jeho účelu a naopak by vedl k absurdním závěrům. V rozsudku ze dne 20. 12. 2012, č. j. 4 Ads 9/2012 - 37, Nejvyšší správní soud uvedl, že „obecně platí, že to, zda smysl a účel právní normy je skutečně takový, jak se zdá z jazykového výkladu právního předpisu, musí potvrdit nebo vyvrátit ostatní výkladové metody – především výklad teleologický, logický, systematický a případně historický, jejichž závěry je nezbytné poměřovat imperativem ústavně konformní interpretace a aplikace“ (obdobné závěry jsou uvedeny například v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 4 As 30/2009 - 67, ze dne 6. 6. 2012, č. j. 3 Ads 151/2011 - 89, č. 2695/2012 Sb. NSS, a ze dne 29. 3. 2018, č. j. 10 As 278/2017 - 46, bodech 25 a 26).

30. Část přílohy č. 3 zákona o DPH, kterou soud nyní interpretuje, byla přijata novelizačním zákonem č. 500/2012 Sb., o změně daňových, pojistných a dalších zákonů v souvislosti se snižováním schodků veřejných rozpočtů (dále jen „zákon č. 500/2012 Sb.“). Účelem této úpravy přitom zcela zjevně bylo zúžení kategorie zdravotnických prostředků zařazených do snížené sazby daně tak, aby se jednalo jen o prostředky konkrétně definované výrobky hrazené z veřejného zdravotního pojištění, a byla tak odstraněna dosavadní vágnost této kategorie. Tento závěr přesvědčivě vyplývá jak z výkladu historického a teleologického, tak i z výkladu systematického.

31. Zákonodárcem zamýšlený cíl přijaté úpravy byl shrnut v důvodové zprávě k zákonu č. 500/2012 Sb. následovně: „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).“ (důvodová zpráva k návrhu zákona č. 500/2012 Sb., sněmovní tisk č. 801/0, 6. volební období Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, s. 51; zvýraznění doplněno soudem) Je tedy zřejmé, že čistě jazykový výklad zákona by byl v přímém rozporu se záměrem přijaté úpravy.

32. I teleologický výklad vede k témuž závěru. 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 ovšem soud přistoupil na výklad, dle nějž postačuje pro zařazení do snížené sazby, že určitý zdravotnický prostředek spadá do jedné z definic v části A přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění, k žádnému zúžení ani přesnějšímu vymezení by nedošlo. Tak tomu je zejména kvůli kategorii 13, dále nespecifikované pomůcky, do které lze zařadit v podstatně cokoliv, na což ostatně spoléhá i žalobkyně v nyní projednávané věci.

33. Navíc i ze systematiky interpretovaného ustanovení zákona o DPH vyplývá, že se týká jen výslovně jmenovaných zdravotnických prostředků v částech B a C přílohy č. 3

zákona o zdravotním pojištění. Jinak by totiž 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 nevyřčeným 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.

34. Aby byla tato logika zachována, je třeba, aby všechny ostatní zdravotnické prostředky, které v zákoně o zdravotním pojištění vůbec nejsou uvedeny, a tudíž také nejsou z veřejného zdravotního pojištění hrazeny, taktéž nespádaly do snížené sazby daně. Naopak pravidlo, podle kterého by do snížené sazby daně spadal neohrazený okruh všech představitelných zdravotnických prostředků kromě těch jmenovaných v zákoně o DPH jako výjimky, by postrádalo jakoukoliv vnitřní logiku. Zvýhodňovalo by ty nehrazené zdravotnické prostředky, se kterými zákon o zdravotním pojištění vůbec nepočítá, jako je například přístroj proti nadměrnému pocení prodáváný žalobkyní, oproti zdravotnickým prostředkům, s nimiž zákon sice počítá, ale výslovně byly ze snížené sazby daně a povětšinou též z úhrady z veřejného zdravotního pojištění vyloučeny. Předpoklad racionálního zákonodárce vede k jednoznačnému závěru, že druhým uvedeným způsobem zákon o DPH vyložit nelze, byť by odpovídal jeho prvotní jazykové interpretaci.

35. Kromě výše uvedeného je třeba uvést, že striktně jazykový výklad zákona o DPH by také odporoval právu Evropské unie. Podle Přílohy III, bodu 4 směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, (dále jen „směrnice o DPH“) mohou být do snížené sazby daně z přidané hodnoty zařazeny mimo jiné *„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 čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH mohou členské státy *„při uplatňování snížených sazeb podle odstavce 1 na kategorie týkající se zboží použít k přesnému vymezení rozsahu dané kategorie kombinovanou nomenklaturu.“*

36. Obecně platí, že ustanovení přílohy III směrnice o DPH představují výjimku z pravidla zařazení zboží do základní sazby daně, a proto je třeba je interpretovat restriktivně (rozsudek Soudního dvora Evropské unie, ze dne 10. 11. 2016, C-432/15, *Bařtová*, bod 59). Ohledně čl. 98 odst. 3 směrnice o DPH Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 9. 11. 2017, C-499/16, *AZ*, bodu 25, konstatoval, že k přesnému vymezení zboží spadajícího do snížené sazby daně mohou členské státy využít i jiné způsoby než kategorie zboží dle kombinované celní nomenklatury. Jak ovšem vyplývá z rozsudku téhož soudu ze dne 6. 5. 2010, C-94/09, *Komise proti Francii*, bodu 30, *„využití této možnosti podléhá dvěma podmínkám, a to jednak oddělit za účelem uplatnění snížené sazby pouze konkrétní a zvláštní aspekty dotyčné kategorie služeb a jednak dodržet zásadu daňové neutrality. Tyto podmínky mají zabezpečit, aby členské státy využily této možnosti pouze za podmíněk, které zaručují jednoduché a správné uplatňování zvolené snížené sazby,*

jakož i předcházení veškerým případným daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“ (zvýraznění doplněno městským soudem)

37. Pokud by ustanovení zákona o DPH zařazující zdravotnické prostředky do snížené sazby daně bylo interpretováno způsobem, který požaduje žalobkyně, bylo by s výše uvedenými pravidly vyplývající ze směrnice o DPH v rozporu. Nebylo by totiž zřejmé a snadno identifikovatelné, které výrobky spadají pod kategorii zdravotnických prostředků zařazených do snížené sazby, a zároveň by do této kategorie bylo možné zařadit velmi široký okruh zboží včetně například výrobku prodávaného žalobkyní. Tím by však nebylo zajištěno jednoduché a správné uplatňování snížené sazby a nebylo by zajištěno předcházení daňovým únikům.

38. Jak uvedl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 10. 4. 1984, 14/83, *Von Colson a Kamann proti zemi Severní Porýní Vestfálsko*, bodu 26, „ze směrnice vyplývající povinnost členských států dosáhnout výsledku, který je v ní stanoven, a jejich povinnost na základě článku 5 Smlouvy [dnes čl. 13 odst. 2 Smlouvy o fungování Evropské unie; pozn. městského soudu] přijmout veškerá obecná nebo zvláštní opatření, jež jsou vhodná k plnění uvedené povinnosti, jsou uloženy všem orgánům členských států, včetně soudů v rámci jejich pravomocí. Z toho vyplývá, že při uplatňování vnitrostátního práva, a zejména ustanovení vnitrostátního právního předpisu speciálně zavedeného za účelem provedení směrnice ..., je vnitrostátní soud povinen vykládat své vnitrostátní právo ve světle znění a účelu směrnice ...“. Povinnost vykládat vnitrostátní právo v souladu se směrnicí Evropské unie se vztahuje též na městský soud v nyní projednávané věci. Jak bylo vyloženo výše, směrnice o DPH vyžaduje, aby byl zákon o DPH vyložen v souladu se svým účelem a úmyslem zákonodárce, nikoliv pouze za použití jazykového výkladu.

39. Dále je vhodné podotknout, že i český zákonodárce v důvodové zprávě k novelizačnímu zákonu č. 500/2012 Sb. výslovně uvedl, že se navrhovanou změnou zákon o DPH chystá uvést do souladu s unijním právem: „Cílem návrhu je harmonizace uplatňování snížené sazby daně se směrnicí Rady 2006/112/ES Přílohy III položky 4, kdy lze uplatnit sníženou sazbu daně pouze u lékařského vybavení, pomůcek a ostatního zařízení, která jsou obvykle určena k léčení zdravotního postižení nebo ke zmírnění jeho důsledků, pro výlučnou osobní potřebu zdravotně postižených, včetně oprav takového zboží. Výše uvedené znění se navrhuje především z důvodu možného postihu v souvislosti se zahájeným řízením o porušení Smluv dle čl. 258 Smlouvy o fungování Evropské unie vůči České republice. Dopisem č. j. K(2011) 3993 bylo dne 17. června 2011 doručeno České republice 1. formální upozornění ve věci řízení o porušení Smlouvy na základě čl. 258 Smlouvy o fungování Evropské unie č. 2009/2242, ve kterém Evropská komise namítá nesplnění povinností, které pro Českou republiku plynou z čl. 97 až 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a její přílohy III.“ (důvodová zpráva k návrhu zákona č. 500/2012 Sb., sněmovní tisk č. 801/0, 6. volební období Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky, s. 50)

40. Ze všech výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že přílohu č. 3 zákona o DPH je v části týkající se zdravotnických prostředků nutné vykládat 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.

41. Pro nyní projednávanou věc to znamená, že jelikož přístroj pro iontoforézu není uveden v části B ani C přílohy č. 3 zákona o zdravotním pojištění, nemůže spadat do snížené sazby daně z přidané hodnoty. Pokud žalobkyně na tento výrobek sníženou sazbu daně uplatnila, postupovala v rozporu se zákonem. Doměření daně napadeným rozhodnutím tedy bylo namístě.

42. Pro posouzení věci je zcela nerozhodné, že Generální finanční ředitelství vydalo příslušnou informaci, v níž sdělovalo svůj názor na pravidla zařazení zdravotnických prostředků do snížené sazby daně, až po začátku zdaňovacího období, za nějž byla žalobkyni doměřena daň. Na žalobkyni se vztahovala povinnost zařadit přístroj pro zmírnění nadměrného pocení do základní sazby daně již od účinnosti novelizovaného znění zákona o DPH, tedy od 1. 1. 2013. Skutečnost, že Generální finanční ředitelství následně informovalo veřejnost o správné interpretaci zákona, žádnou změnu v právním postavení žalobkyně neznamenal. Jinak by tomu mohlo být v případě, že by zveřejněním informace došlo ke změně ustálené správní praxe finanční správy; o takový případ se však v nyní projednávané věci zjevně nejednalo, neboť k právní úpravě, která nově vstoupila v účinnost, finanční správa žádnou předchozí ustálenou správní praxi mít nemohla.

VI. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

43. Jelikož žádný z uplatněných žalobních bodů nebyl důvodný, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

44. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., dle něž má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů ten účastník, který měl ve věci úspěch. Žalobkyně v nyní projednávané věci úspěch neměla a žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady nevznikly; proto právo na náhradu nákladů nemá ani jeden z nich.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 9. září 2019

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. H.