Spis 2 Afs 92/2011 byl spojen se spisem 2 Afs 81/2011 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Laboshop ČR, s. r. o.,** se sídlem Brno, Josefská 425/25, zastoupeného Mgr. Petrem Šívarou, advokátem se sídlem Brno, Dolní louky 7, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 98/4, v řízení o kasačních stížnostech žalovaného proti rozsudkům Krajského soudu v Brně ze dne 27. 7. 2011, č. j. 31 Af 99/2010 – 106, č. j. 31 Af 100/2010 – 100, č. j. 31 Af 101/2010 – 100, č. j. 31 Af 102/2010 - 100, č. j. 31 Af 103/2010 – 100, č. j. 31 Af 104/2010 – 100 a ze dne 4. 8. 2011, č. j. 31 Af 105/2010 – 100, č. j. 31 Af 106/2010 - 100, č. j. 31 Af 107/2010 – 100, č. j. 31 Af 108/2010 - 100, č. j. 31 Af 109/2010 – 100, č. j. 31 Af 110/2010 - 100, č. j. 31 Af 111/2010 - 100, č. j. 31 Af 112/2010 – 100, č. j. 31 Af 113/2010 – 100, č. j. 31 Af 114/2010 - 100, č. j. 31 Af 115/2010 – 100,

takto:

I. Kasační stížnosti **se zamítají.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení o kasačních stížnostech v částce 2880 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Petra Šívary, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

Rozhodnutími žalovaného ze dne 8. 9. 2010, č. j. 12825/10-1300-704581, č. j. 12826/10-1300-704581, č. j. 12827/10-1300-704581, č. j. 12828/10-1300-704581, č. j. 12829/10-1300-704581, č. j. 12830/10-1300-704581, č. j. 12831/10-1300-704581, č. j. 12832/10-1300-704581, č. j. 12833/10-1300-704581, č. j. 12834/10-1300-704581, č. j. 12835/10-1300-704581, č. j. 12836/10-1300-704581, č. j. 12837/10-1300-704581, č. j. 12838/10-1300-704581, č. j. 12845/10-1300-704581, č. j. 12846/10-1300-704581 a č. j. 12847/10-1300-704581, byla dle ust. § 50 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuta odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům ze dne 24. 2. 2010, č. j. 56325/10/288912704137, č. j. 53833/10/288912704137, č. j. 53856/10/288912704137, č. j. 55421/10/288912704137, č. j. 56398/10/288912704137, č. j. 57308/10/288912704137, ze dne 25. 2. 2010, č. j. 54503/10/288912704137, č. j. 55244/10/288912704137, č. j. 55321/10/288912704137, č. j. 55370/10/288912704137, č. j. 55396/10/288912704137, č. j. 55505/10/288912704137, č. j. 55525/10/288912704137, č. j. 55452/10/288912704137, a ze dne 26. 2. 2010, č. j. 56266/10/288912704137, č. j. 56288/10/288912704137, č. j. 56326/10/288912704137, na daň z přidané hodnoty, vydaným Finančním úřadem Brno I (dále jen „správce daně“). Těmito rozhodnutími doměřil správce daně žalobci podle pomůcek daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období leden až prosinec 2007, duben až červen 2008 a srpen až září 2008 (celkem 17 zdaňovacích období) a vyrozuměl žalobce o vzniku povinnosti uhradit penále z částky dodatečně vyměřené daně. Proti rozhodnutím žalovaného podal žalobce ke Krajskému soudu v Brně správní žaloby.

Krajský soud v odůvodnění svých rozsudků uvedl, že dle žaloby se žalobce zabýval nákupem a následným prodejem výrobků (cca 5000 položek) využívaných stomatology a stomatologickými laboratořemi, a to jako součást koncernu Laboshop, který tyto činnosti realizoval v rámci Evropského hospodářského prostoru; jeho výhradním dodavatelem byla německá společnost DT & Shop GmbH. Žalobce uplatňoval po celou dobu své činnosti (od r. 2005) sníženou sazbu DPH při prodeji zdravotnických výrobků. V červnu 2006 byla u žalobce provedena daňová kontrola; ukončena byla bez zjištění jakýchkoli pochybení na straně žalobce. Následně, v roce 2009, byla u žalobce zahájena další daňová kontrola, na jiná zdaňovací období, která skončila se zcela opačným závěrem. Žalobce v jejím rámci předložil správci daně všechny vystavené faktury, včetně jejich seznamu, ten však k těmto důkazním prostředkům nepřihlížel a daň vyměřil podle pomůcek. Žalobce proti tomu namítal, že správce daně měl k dispozici vydané daňové doklady a mohl si tak ověřit správnost uplatněné sazby DPH jejich porovnáním s katalogy zboží s detailním popisem a vyobrazením produktů. Správce daně nicméně požadoval další listiny, jako smlouvy, nebo výpisy z bankovních účtů, ze kterých dle žalobce nelze o zboží zjistit žádné relevantní informace. Žalobce tvrdil, že pro posouzení, zda se jedná o zdravotnický prostředek (zatížený sníženou sazbu DPH), je relevantní též účel použití výrobku.

Žalovaný naopak uvedl, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu, neboť zjistil nedostatky v jednotlivých kontrolovaných obdobích. Kontrola byla zaměřena na uplatňování správné sazby DPH u prodávaných výrobků, určených zejména stomatologickým laboratořím a ordinacím. Správce daně opakovaně vyzval žalobce k předložení důkazních prostředků k prokázání skutečností odůvodňujících používání

snížené sazby daně, zejména veškerých daňových dokladů vstupujících do přiznání k DPH, evidenci dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „zákon o DPH“ a účetnictví. Žalobce na tyto výzvy reagoval předložením faktur (2 *„patnáctikilové bedny“*), včetně jejich seznamu, a tomu odpovídajících katalogů k posouzení, zda zboží, které bylo dodáno zákazníkům, je zdravotnickým prostředkem či nikoli. Správce daně vycházel při kontrole správnosti uplatňované sazby DPH z ust. § 47 odst. 1 až 3 zákona o DPH s odkazem na přílohu č. 1, dle kterého lze sníženou sazbu uplatnit na zdravotnické prostředky, které jsou definovány zvláštními právními předpisy, zejména zákonem č. 123/2000 Sb., o zdravotnických prostředcích, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o zdravotnických prostředcích“), nařízením vlády č. 336/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky, ve znění účinném pro projednávanou věc, (dále jen „nařízení vlády č. 336/2004 Sb.“) a též evropskou směrnicí č. 93/42/EHS, o zdravotnických prostředcích. Na základě výše uvedených předpisů považoval za rozhodující důkaz pro účely stanovení nižší sazby DPH písemné prohlášení výrobce o shodě s technickými požadavky stanovenými zvláštními právními předpisy (dále jen „prohlášení o shodě“), za podmínky, že jsou splněna i ostatní kriteria. Žalobce tím že toto prohlášení, ve kterém je jednoznačně deklarováno výrobcem, že se jedná o zdravotnický prostředek, nepředložil, nesplnil důkazní povinnost a neprokázal, že sníženou sazbu daně uplatňoval v souladu s právními předpisy. Protože žalobce správci daně nepředložil dostatek důkazních prostředků o správnosti zařazení zboží do zvýhodněné kategorie zdravotnických prostředků, neměl správce daně možnost stanovit daň dokazováním a přistoupil k jejímu stanovení podle pomůcek. Vycházel přitom z vlastních poznatků zjištěných u žalobce ze zdaňovacích období, které byly předmětem předešlé daňové kontroly.

Krajský soud tedy konstatoval, že těžištěm sporu mezi žalobcem a žalovaným je otázka, zda byl správce daně oprávněn doměřit daň podle pomůcek, tedy zda při absenci prohlášení o shodě, které deklaruje výrobek za zdravotnický prostředek, lze dokazováním zjistit, zda se o zdravotnický prostředek jedná a je tak na něj možné uplatnit sníženou sazbu DPH. To za situace, kdy žalobce předložil veškeré faktury za příslušná zdaňovací období spolu s jejich seznamem a správce daně měl k dispozici rovněž katalog zboží s popisem a vyobrazením jednotlivých produktů.

Krajský soud se nejprve zabýval definicí zdravotnického prostředku, jak jej definuje zákon o zdravotnických prostředcích v ustanovení § 2 odst. 1. Uvedl dále, že v § 4 jsou stanoveny podmínky pro jejich používání. Dle odst. 1 písm. a) posledně citovaného ustanovení platí, že používat k určenému účelu použití při poskytování zdravotní péče lze zdravotnický prostředek, u něhož byla stanoveným způsobem posouzena shoda jeho vlastností s technickými požadavky stanovenými zvláštními právními předpisy s přihlédnutím k určenému účelu použití, a který je označen stanoveným způsobem; výrobce nebo zplnomocněný zástupce o tom musí vydat písemné prohlášení o shodě. V § 4 nařízení vlády č. 336/2004 Sb., kterým se stanoví technické požadavky na zdravotnické prostředky, se uvádí, že základní požadavky na zdravotnické prostředky se považují za splněné, jestliže je zdravotnický prostředek v souladu s požadavky harmonizovaných norem, které se k tomuto prostředku vztahují, s přihlédnutím k účelu použití. Na trh nebo do provozu může být zdravotnický prostředek uveden, jestliže u něj byla posouzena shoda,

je opatřen (s výjimkou zakázkového zdravotnického prostředku a zdravotnického prostředku určeného ke klinickým zkouškám) označením *CE*, splňuje další požadavky uvedené v odst. 1 a výrobce, nebo zplnomocněný zástupce, vydal o tom písemné prohlášení. Dle názoru krajského soudu tak z právní úpravy vyplývá, že v Evropské unii lze uvést na trh pouze takový zdravotnický prostředek, u kterého byla stanoveným způsobem posouzena shoda. Výsledkem tohoto posouzení je zjištění, že zdravotnický výrobek vyhovuje základním požadavkům. Před uvedením na trh musí tedy výrobce provést posouzení shody a je povinen dodržet právní předpis, který vymezuje požadavky na zdravotnické prostředky, teprve poté může (výrobce nebo distributor) zásobovat příslušná zdravotnická zařízení. Krajský soud tedy uznal, že důkazem, že předmětný výrobek má schválené vlastnosti požadované v Evropské unii, je nepochybně prohlášení o shodě; zároveň však uvedl, že jde pouze o formální prohlášení, které je ve vztahu k aplikaci daňových předpisů jen jedním, nikoliv však jediným, z důkazů osvědčujících správnost zařazení zboží do kategorie zdravotnických prostředků.

Ze správního spisu krajský soud zjistil, že správce daně disponoval důkaznými prostředky předloženými žalobcem, nicméně ani zpráva o daňové kontrole, ani odůvodnění rozhodnutí žalovaného na žádném místě nezmiňuje, že by byly správcem daně zohledněny či hodnoceny. Soudu nebylo zřejmé, proč správce daně dovodil, že žalobce nesplnil svou důkazní povinnost a nedokázal tak vyvrátit pochybnosti o zařazení zboží do kategorie zdravotnických prostředků, proč žalobcem předložené doklady nebyly hodnoceny, ani který z těchto dokladů neprokazoval správnost žalobcových tvrzení. Argumentace žalobce přitom naznačuje, že s jiným zbožím než se zdravotnickými prostředky neobchodoval; jeho odběrateli byly výhradně stomatologické laboratoře, nebo poskytovatelé zdravotnické péče. Finanční orgány přitom svůj názor, že se nejednalo o zdanitelná plnění ve snížené sazbě DPH, blíže nezdůvodnily, s výjimkou poukazu na údajné nesplnění důkazní povinnosti žalobcem. S ohledem na to, že zákon preferuje stanovení daňové povinnosti dokazováním a nastavuje jasné podmínky, kdy je možno daň doměřit za pomoci pomůcek, krajský soud zhodnotil, že způsob, jakým bylo nakládáno s důkazy, dává žalobci zapravdu v tom, že v řízení nebylo postupováno korektním způsobem. Správce daně neměl rezignovat na tvrzení předestřené žalobcem a měl v řízení přihlížet ke všemu, co v něm vyšlo najevo. Dle krajského soudu nelze při identifikaci konkrétních skutečností dospět k tak jednoznačnému závěru, tedy že žalobce ve všech případech neprokázal uskutečnění plnění u výrobků zařazených do nižší daňové sazby. Soud poukázal i na náhlou změnu rozhodovací praxe správce daně, který již v minulosti u žalobce prováděl daňovou kontrolu za jiná zdaňovací období a ukončil ji zcela bez výhrad. Daňový subjekt, vědom si těchto výsledků, tak postupoval i nadále stejným způsobem. Náhlá změna v rozhodovací činnosti správce daně proto vzbuzuje důvodné pochybnosti; nadto není přesvědčivě odůvodněna, jedná-li o stejné zboží při nezměněné právní úpravě.

Proti rozsudkům krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) obsahově stejné kasační stížnost, odvolávající se na důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejících řízeních, a dále to, že jsou rozsudky krajského soudu nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost.

Stěžovatel nejprve navrhl spojení věcí k společnému řízení a žádal též o odkladný účinek kasačních stížností, který však žádným způsobem neodůvodnil.

Ve věci samé je, dle stěžovatele, zásadní otázkou posouzení, jaký význam má (ne)existence *prohlášení o shodě* pro úvahu, zda je možno nějaký výrobek považovat za zdravotnický prostředek, či nikoliv. Jde tedy o posouzení, zda je toto prohlášení nezbytnou podmínkou pro uznání výrobku za zdravotnický prostředek, nebo zda lze tuto charakteristiku dovodit i z jiných skutečností. Stěžovatel má, na rozdíl od krajského soudu, za to, že v kontextu krajským soudem popsané právní úpravy je nutné považovat prohlášení o shodě za podstatnou (ne-li jedinou) podmínku, aby mohl být určitý výrobek považován za zdravotnický prostředek. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že by měl správce daně suplovat proces posouzení shody vlastností výrobku s požadavky právních předpisů. Kompetence správce daně jsou upraveny zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, z kterého nevyplývá, že by měl být nadán předmětnou kompetencí. Pouze výrobce (pověřený zástupce) je oprávněn posoudit shodu výrobku s požadavky právních předpisů, a to před uvedením výrobku na trh. Stěžovatel tedy nesouhlasí s názorem soudu, že formalizovaný výstup procesu posuzování shody, jímž je prohlášení výrobce (pověřeného zástupce) o shodě, může být nahrazen jiným způsobem, tedy jinými důkazními prostředky, v průběhu daňového řízení. Stěžovatel není oprávněn nahrazovat tento proces tím spíše poté, co byly výrobky, deklarované jako zdravotnické prostředky, na trhu již nabízeny a prodávány. Má dále za to, že důkazní břemeno zde nesl výhradně daňový subjekt, který měl prokázat, že veškeré výrobky, na něž uplatnil sníženou sazbu DPH, byly zdravotnickými prostředky, a to právě písemným prohlášením výrobce o shodě. Pokud takové prohlášení existuje, bylo v možnostech daňového subjektu si je od výrobce opatřit. Pokud takové prohlášení neexistuje, nelze je procesem dokazování nahradit jinými důkazními prostředky. Neexistuje-li prohlášení o shodě, nelze vůbec uvažovat o tom, že by se mohlo jednat o zdravotnický prostředek, a to ani pro daňové účely. Správce daně nejen že není oprávněn provádět takto zaměřené dokazování (tj. nahrazovat posouzení shody), ale takové dokazování nelze, s ohledem na právní úpravu, provádět až následně, tedy náhradou za proces posuzování shody výrobcem před uvedením výrobku na trh. Stěžovatel tedy konstatuje, že písemné prohlášení výrobce o shodě nelze nahradit provedením jiných důkazních prostředků a proto je nesprávný i názor soudu, že měl správce daně provádět další dokazování namísto stanovení daně podle pomůcek.

Druhou námitkou stěžovatele je nepřezkoumatelnost rozsudků, kdy krajský soud na straně jedné zrušil rozhodnutí stěžovatele a věci mu vrátil k dalšímu řízení, na straně druhé však v odůvodněních konstatoval, že měl stěžovatel zjistit v postupu prvostupňového správce daně nedostatky, z kterých měl vyvodit procesní důsledky spočívající ve zrušení odvoláními napadených rozhodnutí. Tyto závěry považuje stěžovatel za zmatečné a nesrozumitelné. Jak vyplývá z konstantní judikatury, zrušením rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení je založena překážka věci rozhodnuté, tzn., v řízení nelze dále pokračovat. Rozsudky jsou tak nepřezkoumatelné z důvodu nesrozumitelnosti, neboť stěžovateli přikazují jednak provést další dokazování, na straně druhé však konstatují, že rozhodnutí správce daně měla být zrušena. S ohledem na tyto rozporné závěry je stěžovatel fakticky nemůže splnit.

Žalobce ve svých vyjádřeních k podaným kasačním stížnostem uvádí, že považuje rozhodnutí krajského soudu za zcela souladná s právními předpisy i judikaturou Nejvyššího správního soudu; odůvodnění rozsudků je logické a srozumitelné. Proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozsudky v rozsahu podaných kasačních stížností (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v nich uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

Nejprve je třeba zmínit, že prvnímu z procesních návrhů spojených s kasační stížností Nejvyšší správní soud vyhověl, když usnesením ze dne 4. 1. 2012, č. j. 2 Afs 81/2011 - 134, řízení o jednotlivých kasačních stížnostech spojil s tím, že společné řízení bude nadále vedeno pod sp. zn. 2 Afs 81/2011. Pokud jde o druhý procesní návrh, kterým se stěžovatel domáhal přiznání odkladného účinku kasačním stížnostem, o něm samostatně rozhodováno nebylo, neboť ve věci samé je rozhodováno bez prodlení.

Z uplatněných kasačních námitek je nutné posoudit nejprve námitku nepřezkoumatelnosti napadených rozsudků, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71; všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v jeho nesrozumitelnosti. Za rozhodnutí trpící tímto deficitem je konstantní judikaturou zdejšího soudu považováno *„takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán“* (rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS). Stěžovatel tvrdí, že si soud protiřečí, ukládá-li mu na jedné straně povinnost doplnit skutková zjištění, na straně druhé ale konstatuje, že měl stěžovatel tyto nedostatky v postupu prvostupňového správce daně zjistit, reagovat na ně a jeho rozhodnutí zrušit. Je pravdou, že z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 – 48) skutečně vyplývá, že zrušením prvostupňového rozhodnutí v odvolacím řízení by odvolací orgán založil překážku věci rozhodnuté a v řízení by dále nebylo možné pokračovat. Nelze taktéž popřít, že krajský soud skutečně konstatoval, že pro zásadní procesní nedostatky (absence řádně vedeného dokazování, nevypořádání důkazních prostředků předložených žalobcem, neujasněná existence podmínek přechodu na daňové pomůcky) měl stěžovatel prvostupňové dodatečné platební výměry zrušit. *Stricto sensu* zde tedy skutečně stěžovatelem namítaný rozpor existuje, Nejvyšší správní soud jej však nepovažuje za natolik závažný, aby mohl vyvolat důsledky tvrzené stěžovatelem (nesrozumitelnost rozhodnutí). Správní orgán (stěžovatel) je v dalším řízení vázán *právním názorem* soudu, vysloveným v odůvodnění zrušujícího rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). *Právním názorem* je ovšem (vzdor praxi, která tento pojem často vykládá nepřípustně extenzivně) názor na výklad hmotného či procesního práva. Jakékoli pokyny, jako je

označení důkazů, které by měly být provedeny, či uvedení dalšího procesního postupu apod., obvykle ze své podstaty překračují vyslovení *právního názoru*, coby interpretaci práva v kontextu konkrétní posuzované věci, a nemohou tak mít jinou povahu, než jen jako nezávazná doporučení. Soud má jistě právo například naznačit, jaké důkazy by pro zjištění skutkového stavu věci považoval za vhodné; dosáhne-li však správní orgán požadovaného cíle jiným způsobem (provedením jiných důkazů), nepůjde jistě o nerespektování právního názoru soudu, s důsledky s tím spojenými. V nyní posuzované věci krajský soud svůj právní názor jasně vyslovil, a to jak v otázce právní povahy *prohlášení o shodě* a jeho významu v procesu dokazování, tak i v otázce nedodržení požadavků procesního předpisu v rámci předchozího řízení. Pouze touto částí rozsudku je stěžovatel v dalším řízení obligatorně vázán. Pokud další úvahy a názory soudu, překračující závaznou interpretaci práva, vykazují určitý rozpor (o čemž v posuzovaném případě není sporu), může mít tento deficit jistě pro správní orgán do jisté míry matoucí vliv, z povahy věci jej však nezavazuje a nemůže tedy vyvolat natolik fatální důsledek, jako je nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro jeho nesrozumitelnost. Kasační soud je ostatně oprávněn korigovat *právní názor* krajského soudu, pokud jeho odůvodnění jinak v podstatné míře obstojí (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75) - tím spíše pak může korigovat i ty části odůvodnění, které nejsou pro správní orgán obligatorně závazné. V tomto směru lze tedy konstatovat, že názor krajského soudu, že nedostatky při zjišťování skutkového stavu věci měly být stěžovatelem odstraněny prostřednictvím odklizení prvostupňových rozhodnutí, je nesprávný, neboť vytčené nedostatky musí být vyřízeny na úrovni odvolacího řízení.

Vzhledem k tomu, že zdejší soud shledal napadené rozsudky přezkoumatelnými, mohl přistoupit k posouzení správnosti právního názoru vysloveného krajským soudem.

Ze spisového materiálu plyne, že žalobce uplatnil sníženou sazbu DPH na jím prodávané výrobky dle ust. § 47 odst. 1 až 3 zákona o DPH, s odkazem na přílohu č. 1, jež ji umožňuje použít, mimo jiné, u zdravotnických prostředků. Přiznání daně s uplatněním snížené sazby vyvolalo pochybnosti u správce daně, který požadoval prokázání pravdivosti této deklarace, tedy toho, že se skutečně jednalo o zboží zařaditelné pod definici zdravotnického prostředku. Správce daně po uskutečněné daňové kontrole neshledal důkazní prostředky poskytnuté mu žalobcem za dostatečné, neboť žalobce nedoložil pro jednotlivé produkty též *prohlášení o shodě*. Dle správce daně bylo právě toto prohlášení zásadním, ne-li jediným, důkazem, na základě kterého bylo možné ověřit, zda se o zdravotnické prostředky skutečně jednalo. Proto, v důsledku absence *prohlášení o shodě* u deklarovaného zboží, přistoupil k vyměření daně podle pomůcek.

Jádrem celé věci, jak plyne i z kasačních námitek, je posouzení charakteru písemného *prohlášení o shodě* a jeho relevance pro posouzení otázky, zda lze určitý výrobek považovat za zdravotnický prostředek či nikoliv; důležité je posoudit, zda lze zdravotnický prostředek takto klasifikovat i na základě jiných skutečností. Právě určení povahy *prohlášení o shodě* je zásadní pro posouzení oprávněnosti postupu správce daně, který v důsledku jeho absence přistoupil k vyměření daně podle pomůcek.

Pro zodpovězení této zásadní otázky je nutné nejprve ozřejmit, co se chápe pod pojmem *zdravotnický prostředek*, co přesně vyjadřuje správcem daně vyžadované *prohlášení o shodě* a co znamená, nese-li výrobek označení *CE* (*Communité Européen*).

Co se rozumí *zdravotnickým prostředkem* lze vyčíst z definice tohoto pojmu v § 2 zákona o zdravotnických prostředcích, který jej v rozhodné době definoval v odst. 1 jako *nástroj, přístroj, pomůcku, zařízení, materiál nebo jiný předmět anebo výrobek používaný samostatně nebo v kombinaci, včetně potřebného programového vybavení, který je výrobcem nebo dovozcem určen pro použití u člověka pro účely stanovené pod písm. a) – d), a který nedosahuje své hlavní zamýšlené funkce v lidském organismu nebo na jeho povrchu farmakologickým nebo imunologickým účinkem nebo ovlivněním metabolismu, jehož funkce však může být takovými účinky podpořena*; jsou za něj považovány rovněž další výrobky specifikované v odst. 2 citovaného ustanovení a příslušenství takovýchto výrobků, jež je určeno výrobcem specificky k použití společně se zdravotnickým prostředkem tak, aby umožnily jeho použití v souladu s určeným účelem (odst. 3).

Procesem *posuzování shody* se obecně (viz § 12 a násl. zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „zákon o technických požadavcích na výrobky“) rozumí postup, jímž se zjišťuje, zda výrobek splňuje technické a bezpečnostní podmínky předepsané příslušnými evropskými směrnicemi (provedenými v příslušných nařízeních vlády ČR).

Prohlášení o shodě je dokument, ve kterém výrobce nebo jeho zplnomocněný zástupce v rámci Evropského hospodářského prostoru (*EEA*) prohlašuje, že výrobek splňuje všechny základní požadavky právních předpisů platných pro konkrétní výrobek.

Označení *CE*, umístěné na výrobku, je prohlášením odpovědné osoby (výrobce), že výrobek splňuje veškeré náležitosti základních požadavků všech právních předpisů, které se na daný výrobek vztahují, a též prohlášením, že byly provedeny veškeré postupy posuzování shody dle platné legislativy (§ 13 odst. 3 zákona o technických požadavcích na výrobky).

Již zmiňovaný zákon o technických požadavcích na výrobky (který dopadá i na zdravotnické prostředky, coby výrobky, které *by mohly ve zvýšené míře ohrozit zdraví osob*), je v oblasti zdravotnických prostředků konkretizován nařízením vlády č. 336/2004 Sb., které v § 4 stanoví, že na trh, případně do provozu, může být stanovený výrobek (mezi které řadí též zdravotnické prostředky) uveden, pouze splňuje-li technické požadavky stanovené právními předpisy, byla u něho stanoveným způsobem posouzena shoda jeho vlastností s těmito základními požadavky a výsledkem posouzení bylo zjištění, že zdravotnický prostředek základním požadavkům vyhovuje, je dále opatřen, s výjimkou zakázkového zdravotnického prostředku a zdravotnického prostředku určeného ke klinickým zkouškám, označením *CE*, výrobce (zplnomocněný zástupce) o tom vydal písemné prohlášení o shodě a byly k němu přiloženy informace o jeho použití (návod v českém jazyce).

Technické požadavky, jejichž splnění je předpokladem minimální dostatečné bezpečnosti výrobku za předpokladu jeho obvyklého a rozumně předvídatelného užití,

jsou definovány ve směrnicích vztahujících se k dané oblasti výrobků a mají být implementovány do vnitrostátních předpisů členských států EU, zejména cestou nařízení vlády. Jde o výraz takzvaného „*Nového přístupu*“, který v EU zavedl sjednocování požadavků pro jednotlivé druhy výrobků, a též jednotného systému posuzování shody (tzv. „*Globálního přístupu*“). Z publikace Evropské komise „*Guide to the implementation of directives based on the New Approach and the Global Approach*“ (dostupné z www.ec.europa.eu), vydané k ozřejmění těchto přístupů, se podává, že „*nový přístup směrnic nepředpokládá, že by měl distributor převzít povinnosti výrobce. Proto na něm nemůže být požadováno ani, aby udělal a poskytl kopii prohlášení o shodě nebo technické dokumentace. Má ale povinnost prokázat národnímu dozorčímu orgánu* (v ČR Státní ústav pro kontrolu léčiv), *že pracoval s náležitou péčí a zajistil, že výrobce, nebo jeho zplnomocněný zástupce v EU nebo jiná osoba, která mu výrobek poskytla, provedla všechna nutná opatření vyžadovaná příslušnými směrnicemi. Distributor musí být dále schopen identifikovat výrobce, jeho zplnomocněného zástupce v EU, dovozce nebo jinou osobu, která mu výrobek poskytla, aby byli nápomocni dozorčímu orgánu v jeho úsilí získat prohlášení o shodě a nezbytné části technické dokumentace*.“

Před vstupem České republiky do EU, bylo při zavádění této nové koncepce posuzování bezpečnosti všech výrobků, *prohlášení o shodě* hlavním dokumentem, který prokazoval shodu výrobku s požadavky, kterým měl vyhovovat. Až v roce 2000 bylo nařízením vlády č. 291/2000 Sb., kterým se stanoví grafická podoba označení CE, zavedeno (s účinností k 2. 7. 2001) označení *CE*. Stalo se tak v souvislosti s přistoupením k Protokolu k Evropské dohodě zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, o posuzování shody a akceptaci průmyslových výrobků (PECA), zveřejněným pod č. 56/2001 Sb. m. s., dle kterého bylo, počínaje dnem 1. 7. 2001, možno prokazovat shodu některých výrobků tímto označením – tedy tím, že výrobek nesl evropskou značku shody *CE*. Protože ale zdravotnické prostředky nebyly zahrnuty do protokolu PECA, platilo až do doby přistoupení ČR k EU (v jehož důsledku došlo k uvolnění volného pohybu zboží v ČR i na další kategorie), že jediným platným průkazem shody bylo buď *prohlášení o shodě*, nebo *české označení shody (CCZ).* Vstupem ČR do EU, dne 1. 5. 2004, protokol PECA pozbyl účinnosti a svoboda volného pohybu zboží se začala uplatňovat obecně, tedy i na zdravotnické prostředky. Podrobnosti posuzování shody a označování výrobků od této doby stanovuje i pro ČR vždy příslušná směrnice EU pro konkrétní typ výrobků; pro zdravotnické prostředky to je směrnice Rady 93/42/ES, v ČR provedená již zmiňovaným nařízením vlády č. 336/2004 Sb. V Evropské unii se již od samého počátku prosazoval názor, že *prohlášení o shodě* je fakticky spíše jen interním dokumentem výrobce (viz čl. 11 bod 5 směrnice) a průkazem shody navenek - tedy vůči subjektům, které se s ním mohou setkat po jeho uvedení na trh [čl. 1 bod 2 písm. h) směrnice] - je evropské označení shody *CE*, které nese každý shodný výrobek. Z pohledu práva EU tady platí, že k legálnímu uvedení výrobku na komunitární trh postačuje jeho řádné označení evropským označením shody *CE*.

Označení *CE* na výrobku tedy osvědčuje, že výrobek splňuje technické požadavky stanovené ve všech předpisech, které se na něj vztahují a které toto označení stanovují, a že byl při posouzení shody dodržen stanovený postup (§ 13 odst. 3 zákona o technických požadavcích na výrobky). Jde-li o zdravotnický prostředek, ten musí být (vyjma

prostředků zakázkových a určených pro klinické zkoušky) před uvedením na trh nebo do provozu obligatorně označen značkou *CE* (čl. 17 Směrnice Rady 93/42/ES, § 5 odst. 1 nařízení vlády č. 336/2004 Sb.). Značka musí být umístěna viditelně, čitelně a nesmazatelně na tomto prostředku nebo jeho sterilním obalu, je-li to proveditelné a vhodné, a dále v návodu na použití; pokud je to možné, musí být označení *CE* i na obalu zdravotnického prostředku, ve kterém se prodává (§ 5 odst. 3 nařízení vlády č. 336/2004 Sb.). Označení *CE*, je tedy dostatečným průkazem shody vlastností příslušného zdravotnického prostředku s požadavky Směrnice Rady 93/42/ES (srov. její čl. 4 bod 1.), zákona o zdravotnických prostředcích, i nařízení vlády č. 336/2004 Sb.

Pokud jde o stěžovatelem požadované *prohlášení o shodě*, z právních předpisů týkajících se zdravotnických prostředků plyne povinnost výrobce před uvedením takového prostředku na trh toto prohlášení vydat [§ 3 písm. f) zákona o zdravotnických prostředcích, § 4 odst. 3 písm. a) prováděcího nařízení]. Z ustanovení žádného právního předpisu (českého ani evropského), které se vztahuje na zdravotnické prostředky, nelze ale dovodit povinnost výrobce nebo distributora toto prohlášení v kopii přikládat k výrobku pro jeho distribuci, jak to požaduje stěžovatel. Zákon o technických požadavcích na výrobky ve svém § 13 odst. 2 sice uvádí, že nařízení vlády může tuto povinnost stanovit, nicméně pro zdravotnické prostředky platné nařízení č. 336/2004 Sb. stanovuje pouze povinnost výrobce prohlášení o shodě vydat a po dobu 5 let po uvedení posledního výrobku na trh je uchovávat pro potřebu příslušných orgánů státní správy (příloha č. 1, bod 6.1.1.), nikoli již povinnost, aby bylo prohlášení o shodě ke zdravotnickému prostředku přiloženo.

Porovnáním *prohlášení o shodě* a označení *CE* na výrobku lze dojít k závěru, že mají stejný obsah. Označení *CE* ale je, na rozdíl od *prohlášení o shodě,* obligatorní součástí každého konkrétního výrobku a doprovází jej od jeho uvedení na trh (do provozu) až po užívání konečným uživatelem. *Prohlášení o shodě* je naopak pouze interním dokumentem výrobce, který je povinen je vydat a uchovávat pro potřeby dozorčích orgánů v případě nejasností; po vstupu ČR do EU a harmonizaci předpisů o povinném označování zdravotnických výrobků před uvedením na trh nebo do provozu označením *CE*, ztratilo tedy *prohlášení o shodě* svou obligatorní povahu při osvědčování toho, zda zboží splňuje požadavky právních předpisů.

Nelze tak souhlasit s názorem stěžovatele, že prohlášení o shodě je fakticky jediným důkazem pro to, aby vůbec mohl být určitý konkrétní výrobek považován, prodáván a tedy i deklarován coby *zdravotnický prostředek*. Za podstatný důkaz, ovšem nikoli nutně prokazující charakteristiku zdravotnického prostředku, lze naopak považovat označení *CE* na výrobku, jeho obalu, či v návodu, poněvadž jím musí být každý zdravotnický výrobek obligatorně (mimo výše uvedené zákonné výjimky) označen. Nelze ovšem přehlédnout, že ani označení *CE* nelze chápat jako pojmový znak zdravotnického prostředku. Již bylo uvedeno, co se rozumí zdravotnickým prostředkem, je uvedeno v § 2 zákona o zdravotnických prostředcích; ani *prohlášení o shodě*, ani označení *CE* není součástí této legální definice. Zákon i prováděcí nařízení navíc také počítají i se zdravotnickými prostředky, které toto označení nenesou (zakázkové zdravotnické prostředky, či zdravotnické prostředky pro klinické zkoušky), ale které nepochybně pod definici zdravotnického prostředku zařadit lze [§ 4 odst. 3 písm. a) nařízení]; stanoví-li nařízení v §

6 postup pro případ, kdy ke *zdravotnickému prostředku* bylo označení *CE* připojeno neoprávněně, i to podporuje závěr, že toto označení (stejně jako *prohlášení o shodě*) není jeho pojmovým znakem. Nelze proto tvrdit, že není možné prokázat zařazení určitého výrobku do kategorie *zdravotnického prostředku* jinak než *prohlášením* o tom, že splňuje základní technické požadavky, nebo je označen symbolem *CE*, který deklaruje totéž. Zákonná úprava při definici zdravotnického prostředku operuje mimo jiné s *účelem použití*, pro který byl stanovený výrobek určen. Právě účel použití prostředku lze chápat jako pojmový a distinktivní znak zdravotnického prostředku, který musí být dle zákonné úpravy uveden nejen v prohlášení o shodě, nýbrž též v návodu na jeho použití (§ 4 odst. 2 věta druhá zákona o zdravotnických prostředcích), a je-li to možné, též na označení výrobku a v reklamních materiálech. Z výše uvedeného lze souhlasit s krajským soudem v tom, že smysl *prohlášení o shodě* tkví pouze ve formálním deklarování určitých skutečností (charakteristik) výrobku; jde tedy pouze o formální prohlášení výrobce o tom, že výrobek má určité vlastnosti.

Nelze tedy akceptovat postup správce daně, který veškeré dokazování omezil pouze na zjištění existence prohlášení o shodě pro jednotlivé výrobky, u nichž žalobce uplatnil nižší sazbu DPH. Názor stěžovatele, že v případě nedoložení prohlášení o shodě k prokázání uplatnění snížené sazby daně, již nezbylo, než přistoupit k vyměření daně podle pomůcek, nemůže, s ohledem na výše uvedené, obstát. Správce daně měl naopak postupovat v úzké součinnosti s daňovým subjektem a u výrobků, u kterých mu vznikly pochybnosti o jejich správném zařazení, měl vést řádné dokazování. Pouze u těch výrobků, u kterých by se ani po řádně provedeném dokazování nepodařilo prokázat oprávněnost zařazení do snížené sazby DPH, by bylo možné daň doměřit dle vyšší sazby. Ke stanovení daňové povinnosti využitím pomůcek lze přistoupit až poté, co selže možnost stanovit daň dokazováním, kterému dává daňový řád přednost. Dle zákonné dikce § 31 odst. 5 daňového řádu tak lze učinit pouze, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, takže zde není možno stanovit daňovou povinnost dokazováním*. Tyto podmínky musí být naplněny současně. Z výše uvedeného plyne, že tento náhradní institut může být využit v případech, kdy naprosto selže spolupráce s daňovým subjektem, případně, kdy dokazování sporných skutečností není objektivně možné (např. ztráta účetnictví). Mezi účastníky však není sporu o tom, že žalobce správci daně předložil cca 30 kg listin a katalog výrobků, který je dostupný i na jeho webových stránkách, nicméně správce daně se těmito důkazy vůbec nezabýval. Ani zpráva o výsledcích daňové kontroly ani rozhodnutí žalovaného na žádném místě nezmiňují, že by žalobce jakkoli hodnotil důkazy žalobcem předložené, i když je měl k dispozici. Zdejší soud již v minulosti judikoval, že „*[z]e zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné*“ (rozsudek č. j. 1 Afs 55/2005 - 92, publikovaný pod č. 939/2006 Sb. NSS). Zdejší soud tak sdílí názor krajského soudu, že daňové orgány pochybily, neboť vůbec nezohlednily tvrzení a doklady předložené žalobcem, ani neozřejmily, které z předložených dokladů neprokazovaly správnost žalobcem deklarované snížené sazby DPH. Jestliže měl správce daně skutečně k dispozici velký objem listin předložených žalobcem, spolu s katalogem veškerého zboží žalobcem prodávaného, není zřejmé, zda vyloučil každou jednotlivou položku (což by byl jediný přijatelný způsob), ani proč který ten důkaz neobstál. Správce daně přecenil hodnotu

prohlášení o shodě jako zásadního důkazu a při jeho absenci nehodnotil důkazy jiné a daň doměřil podle pomůcek. Tento postup nelze v důsledku výše uvedeného aprobovat.

Uvádí-li dále stěžovatel, že předmětem dokazování v daňovém řízení nemůže být samotný proces posuzování shody, za nějž nese odpovědnost výrobce a který se musí „odehrát" ještě před zahájením distribuce takového výrobku, tedy že správce daně není kompetentní nahrazovat proces posuzování shody výrobku s požadavky právních předpisů, nelze než tomuto názoru přisvědčit. Existuje ovšem diametrální rozdíl mezi prováděním dokazování za účelem *ověření, zda lze považovat určitý výrobek za zdravotnický prostředek* (například posouzením označení *CE*, v kontextu účelu použití výrobku uvedeného v návodu na použití) a *procesem posuzování shody*, kde se jedná o posuzování technických vlastností výrobku (zda jsou v souladu se základními požadavky speciálních právních předpisů), ke kterému dochází ještě před uvedením výrobku na trh, před vydáním prohlášení o shodě a před jeho označením symboly *CE*. Tyto dva procesy nelze žádným způsobem zaměňovat, neboť jejich povaha i účel jsou zcela rozdílné, a neexistuje žádný důvod, pro který by měl *proces posuzování shody* probíhat v řízení před daňovými orgány. Správce daně je oprávněn v případě pochybností dokazováním zjistit, zda se o zdravotnický prostředek jedná nebo nikoliv, jeho kompetencí nicméně není zjišťovat, zda výrobce (který není daňově kontrolovaným subjektem) splnil veškeré povinnosti, které jej dle právní úpravy stíhají.

Lze v této souvislosti jen znovu zopakovat, že zákon o zdravotnických prostředcích *prohlášení o shodě* za pojmový znak zdravotnického prostředku nepovažuje a žádný právní předpis neukládá výrobci zdravotnického prostředku povinnost k němu toto prohlášení přikládat. Pokud jej tedy distributor pro potřeby daňového dokazování nedoloží, ale předloží jiné důkazní prostředky k prokázání toho, že se o zdravotnický výrobek jedná, je správce daně povinen provést dokazování a odůvodnit, proč má za prokázané, že výrobek (ne)spadá pod definici zdravotnického prostředku. Rozhodující přitom není jen samotné označení *CE* (to presumuje, že byly dodrženy veškeré technické postupy), ale zejména posouzení účelu použití takového výrobku (nikoli posouzení shody s technickými požadavky); to je ostatně v případě zdravotnických prostředků, které se označením *CE* neopatřují (například zakázkové zdravotnické prostředky - § 4 odst. 5 *in fine* nařízení vlády 336/2004 Sb.) prakticky jediným distinktivním znakem pro jejich odlišení od výrobků (prostředků) jiné kategorie – sám zákon o zdravotnických prostředcích dává do popředí právě účel použití těchto výrobků.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti lze tedy uzavřít, že Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem krajského soudu, že daňové orgány pochybily, pokud daňovou povinnost vyměřily náhradním způsobem (podle pomůcek), bez toho, aby se pokusily provést řádné dokazování stran daňově relevantních skutečností, o nichž měly pochybnosti. Předcházející daňové řízení tak bylo zatíženo těžkou procesní vadou, v jejímž důsledku krajský soud zcela správně jednotlivá rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Je tedy zřejmé, že kasační stížnost není důvodná a Nejvyššímu správnímu soudu tak nezbylo, než ji rozsudkem zamítnout (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl naopak ve věci plný úspěch, a proto mu soud podle § 60 odst.

1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil vůči žalovanému. Výše nákladů řízení je představována náhradou nákladů zastoupení žalobce – ta by měla být, formálně vzato, vypočtena v rozsahu 17 úkonů právní služby, a to za celkem 17 vyjádření ke kasačním stížnostem. Jelikož však jsou všechna vyjádření žalobce zcela identická (to odpovídá prakticky identickým předmětům jednotlivých správních i následně soudních řízení), využil Nejvyšší správní soud svého oprávnění daného mu ustanovením § 60 odst. 7 s. ř. s., dle kterého *jsou-li pro to důvody zvláštního zřetele hodné, může soud výjimečně rozhodnout, že se náhrada nákladů účastníkům nebo státu zcela nebo zčásti nepřizná*, a odměnu za zastupování žalobce snížil. Za *důvod zvláštního zřetele hodný* považuje právě již zmiňovaný identický obsah jednotlivých podání, jimiž žalobce, prostřednictvím svého zástupce, reagoval na podané kasační stížnosti. Za zcela odpovídající odměnu zástupce žalobce tak Nejvyšší správní soud považuje odměnu za jeden úkon právní služby, spolu s náhradou hotových nákladů zástupce; to vše zvýšené o částku odpovídající dani, kterou je zástupce žalobce povinen z odměny za zastupování a z náhrady hotových výdajů odvést podle zákona o DPH. Náhrada nákladů řízení za právní zastoupení tak činí celkem částku ve výši 2880 Kč (2100 Kč za úkon právní služby, 300 Kč náhrada hotových výdajů, 480 Kč DPH); to vše dle příslušných ustanovení vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, v platném znění [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3] a zákona o DPH (§ 37 odst. 1, § 47 odst. 3). Za převzetí a přípravu zastoupení nebyla náhrada nákladů přiznána, neboť žalobce byl týmž advokátem zastoupen i v řízení o žalobách před krajským soudem.

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

V Brně dne 15. února 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu