



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jiřího Lifky v právní věci žalobce: **EUROPLASMA s.r.o.**, sídlem Roztylská 19, Praha 4, zast. Rödl & Partner Tax, s.r.o., právnickou osobou poskytující daňové poradenství, sídlem Platněřská 2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2011, č. j. 14694/11-1300-106187,

t a k t o :

- I. V řízení **s e p o k r a č u j e .**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 12. 12. 2011, č. j. 14694/11-1300-106187, **s e z r u š u j e** a věc **s e v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **j e p o v i n e n** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobci náklady řízení ve výši 12.922,- Kč k rukám společnosti Rödl & Partner Tax, s.r.o., právnické osoby poskytující daňové poradenství.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jímž byla zamítnuta žalobcova odvolání proti celkem čtrnácti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně I stupně“) ze dne 1.7.2011, jimiž mu byla doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2008, leden, červenec, listopad a prosinec 2009, a leden – září 2010. Předmětem sporu mezi žalobcem a správcem daně je otázka, zda žalobcem dodávaná aferetická plazma určená pro frakcionizaci, jež není použitelná k léčebným účelům, spadá pod osvobození od daně z přidané hodnoty podle ustanovení § 58 zákona č. 235/2004 Sb., o dani

z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), tedy jestli se jedná o zdanitelné plnění, či o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně. Žalobce je přesvědčen, že se o osvobozené plnění nejedná.

Po vydání napadeného rozhodnutí dne 1.1.2013 nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, na základě nějž Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zaniklo. Na jeho místo jako žalovaného v řízení před soudem nastoupilo Odvolací finanční ředitelství. Pro zjednodušení jsou v rozsudku oba tyto orgány označovány jako „žalovaný“.

Žalobce v žalobě uvádí, že svým odběratelům dodával v rozhodném období krevní plazmu určenou k neléčebným účelům, přičemž na toto plnění uplatňoval základní sazbu DPH. V rámci vytýkacího řízení, které vůči němu bylo vedeno za zdaňovací období srpen-říjen 2009, podal žalobce Ministerstvu financí žádost o závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně, přičemž ministerstvo rozhodlo tak, že krevní plazma určená pro frakcionizaci nepředstavuje zdanitelné plnění ve smyslu § 2 zákona o DPH, neboť se jedná o plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet podle § 58 zákona o DPH. Na základě tohoto závazného posouzení pak byla žalobci doměřena DPH v příslušné výši za shora uvedená období.

Žaloba je postavena toliko na polemice s výkladem ustanovení § 58 zákona o DPH, který zaujal žalovaný, konkrétně s výkladem neurčitého právního pojmu „*dodání lidské krve a jejích složek*“. Dle názoru žalobce je dané ustanovení zákona o DPH třeba podrobit eurokonformnímu výkladu, a to s ohledem na šestou směrnici Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu č. 77/388/EHS (dále jen „šestá směrnice“), která byla s účinností od 1.1.2007 nahrazena směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Ustanovení § 58 zákona o DPH je transpozicí čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, který obsahuje toliko pojem „*lidská krev*“. Pojem lidská krev dle žalobce musí být v kontextu unijního práva vyložen tak, že se na jednotlivé složky krve nevztahuje, přičemž národním právem nemůže být obsah tohoto autonomního pojmu rozšiřován. Pokud je složka lidské krve dodávána jako samostatné zboží, nejedná se o lidskou krev ve smyslu směrnice o DPH. S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie žalobce tvrdí, že ustanovení o osvobození plnění od DPH je nutno vykládat restriktivně; pokud by evropský zákonodárce měl v úmyslu osvobodit nejen plnou lidskou krev, ale i její jednotlivé složky, uvedl by tuto skutečnost v právním předpise výslovně. Dále žalobce upozorňuje, že i Evropská komise ve svých vysvětleních týkajících se DPH rozlišuje mezi plnou lidskou krví osvobozenou od DPH a krevními produkty, které mohou podléhat snížené sazbě.

Ani teleologický výklad dle žaloby nesevřídí závěrům žalovaného, neboť hlava IX, kapitola 2 směrnice o DPH, v níž je obsaženo ustanovení o osvobození lidské krve, se týká činnosti ve veřejném zájmu. Ochrana veřejného zájmu odpovídá v kontextu práva EU pouze ochrana nejzákladnějších lidských potřeb, tedy zachování zdraví lidí v minimální míře, nikoliv podpora zdraví obyvatelstva obecně. Směrnice se orientuje primárně na osvobození lékařských služeb, nikoliv dodání zboží, kterým je dodání krevní plazmy určené pro frakcionizaci. K podpoře svých závěrů žalobce opět rozsáhle cituje judikaturu Soudního dvora Evropské unie, z níž plyne, že výroba léků sama o sobě nepředstavuje léčbu; za léčbu se považuje až jejich aplikace. Krevní plazma, kterou dodával žalobce, byla určena pro výrobu léků, a tedy nebyla určena přímo k léčbě. Žalobce upozorňuje, že žádné jiné zboží používané pro výrobu léků a srovnatelné s krevní plazmou od DPH osvobozeno není.

Žalobce upozorňuje, že se jako dodavatel krevní plazmy nachází na počátku výrobního řetězce léků, a tedy ho významně zatěžuje nemožnost provést odpočet z jím přijatých zdanitelných plnění. V důsledku se žalobcovy zvýšené náklady na DPH promítají do ceny jím dodávaného zboží osvobozeného od DPH. Takový stav není v souladu s cílem zajištění dostupné zdravotní péče. Žalobce považuje za nepřipadný odkaz žalovaného na pojmosloví směrnice Komise č. 2004/33/ES, kterou se provádí směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2002/98/ES, pokud jde o některé technické požadavky na krev a krevní složky (dále jen „směrnice o technických požadavcích na krev“). Jak uvádí žalobce, i tyto směrnice rozlišují tzv. plnou krev na straně jedné, a krevní složky, respektive oddělenou krevní plazmu na straně druhé.

Žalobce je přesvědčen, že ustanovení § 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH má přímý účinek, a proto jej má soud členského státu aplikovat přednostně před ustanovením § 58 odst. 2 zákona o DPH. Žalobce též dává soudu ke zvážení, zda není namístě položit Soudnímu dvoru Evropské unie předběžnou otázku týkající se výkladu sporného ustanovení směrnice o DPH.

Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že pojem lidská krev obsažený v ustanovení § 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH má být vykládán tak, že obsahuje krev i její složky ve smyslu § 58 odst. 2 zákona o DPH. Krevní plazma a krev jsou obdobné produkty získané odběrem z lidského těla. Pokud je od DPH osvobozena lidská krev jako celek, pak musí být osvobozeny i její složky. V opozici k žalobní argumentaci uvádí žalovaný příklady, kdy se v dokumentech Evropské unie rozumí pod pojmem krev nejen plná lidská krev, ale i její složky; například dárcovstvím krve se rozumí mimo jiné i dárcovství krevní plazmy. Dále žalovaný upozorňuje na pojmosloví směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2002/98/ES, kterou se stanoví standardy jakosti a bezpečnosti pro odběr, vyšetření, zpracování, skladování a distribuci lidské krve a krevních složek (dále jen „směrnice o standardech lidské krve“), kde je pojem „lidská krev“ používán v širším významu než „plná lidská krev“. Pokud jde o dokumenty Evropské komise, na něž odkázal žalobce, má žalovaný za to, že z nich plyne toliko závěr, že od DPH nejsou osvobozeny léčivé přípravky vyrobené z lidské krve, případně jiné typy plazmy, než plazma získaná aferézou, již dodává žalobce. Osvobození od DPH podle čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH není nijak navázáno na použití při léčbě, a to na rozdíl od výslovné úpravy v písmenech b), c) a e) téhož ustanovení. Tento závěr nelze dovodit ani na základě žalobcem citované judikatury Soudního dvora Evropské unie, neboť příslušné judikáty se týkaly odlišných situací, než ve které se nachází žalobce. Osvobození krevní plazmy určené pro frakcionizaci je dle názoru žalovaného ve veřejném zájmu, neboť i tento typ krevní plazmy se obvykle získává od dobrovolných dárců, a tedy se nejedná o běžný typ zboží. Samotná skutečnost, že osvobozené plnění neumožňuje žalobci provést odpočet DPH, pak nevede k porušení principu neutrality DPH. Žalovaný má tedy za to, že neexistuje rozpor mezi směrnicí o DPH a ustanovením § 58 odst. 2 zákona o DPH, a tedy není ani důvod pro přímou aplikaci směrnice.

V replice k vyjádření žalovaného ze dne 26.3.2014 žalobce nad rámec své původní argumentace obsáhle vyložil, jakým způsobem je jím dodávaná krevní plazma průmyslově využívána. Lidská krev a průmyslová plazma jsou dle jeho názoru zcela odlišné produkty z hlediska jejich účelu a využití, a proto na ně nelze z hlediska osvobození od DPH hledět jako na obdobná plnění. Žalobce též poukázal na skutečnost, že v jiných členských státech Evropské unie, například ve Francii, Německu a Rakousku průmyslová krevní plazma od DPH osvobozena není. Dále žalobce rekapituloval, že dle jeho názoru z pojmosloví

právních předpisů Evropské unie a dokumentů Evropské komise plyne rozlišování mezi lidskou krví, kterou se rozumí plná lidská krev, a krevními složkami.

Žalovaný ve vyjádření ze dne 26.3.2014 uvedl, že setrvává na svém stanovisku uvedeném v původním vyjádření k žalobě.

Usnesením ze dne 28.11.2014, č. j. 7 Af 64/2011-114, soud řízení přerušil do doby, než Nejvyšší správní soud rozhodne o kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu vydanému dne 28.8.2014 v obdobné věci sp. zn. 11 Af 70/2011. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud o této kasační stížnosti rozhodl rozsudkem ze dne 23.11.2016, č. j. 3 Afs 200/2014-79, vyslovil soud podle § 48 odst. 5 s. ř. s. prvním výrokem tohoto rozsudku, že se v řízení pokračuje.

Ze správního spisu soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti.

Správce daně I. stupně zahájil dne 15.3.2011 s žalobcem daňovou kontrolu ohledně DPH za zdaňovací období prosinec 2008, leden 2009, červenec 2009, a dále listopad 2009 až září 2010. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 17.6.2011, č. j. 191621/11/011934105446, plyne, že ve všech kontrolovaných obdobích žalobce provedl neoprávněně odpočet daně za jím dodaná plnění spadající pod osvobození od DPH dle § 58 odst. 2 zákona o DPH. Za všechna uvedená zdaňovací období byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty celkem čtrnácti platebními výměry správce daně I. stupně ze dne 1.7.2011, které jsou označeny v napadeném rozhodnutí žalovaného.

Proti všem platebním výměrům brojil žalobce odvoláními, která byla rozhodnutím žalovaného ze dne 12.12.2011, č. j. 14694/11-1300-106187, zamítnuta a platební výměry potvrzeny. V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobcem dodávaná krevní plazma určená pro frakcionizaci spadá pod osvobození od DPH bez nároku na odpočet dle § 58 odst. 2 zákona o DPH. Pojem lidská krev dle čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH totiž zahrnuje nejen plnou lidskou krev, ale též její složky. Opačný výklad, zastávaný žalobcem z žádného ustanovení právních předpisů EU nevyplývá. Tomuto výkladu nemohou svědčit ani nezávazné dokumenty Evropské komise, na něž žalobce odkazuje, z nichž nadto ani závěr o neosvobození krevní plazmy od DPH jednoznačně neplyne. Ze směrnice o DPH též neplyne, že by se osvobození lidské krve od DPH vztahovalo pouze na situace, kdy je krev určena přímo k léčebným účelům. Jednotlivé položky čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH tyto situace jednoznačně odlišují. Konečně žalovaný odkázal na směrnici o technických požadavcích na krev, z níž taktéž plyne, že krevní plazma je tekutou složkou krve.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. přezkoumal v rozsahu žalobních bodů, přičemž podle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu. O věci bylo rozhodnuto bez nařízení ústního jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce s tímto postupem v podání ze dne 6.12.2016 výslovně souhlasil a žalovaný po poučení nevyjádřil nesouhlas.

Mezi žalobcem a žalovaným je spor o výklad ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, jehož znění je následující: „*Členské státy osvobodí od daně tato plnění: ... dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka.*“ Dle čl. 267 písm. b) Smlouvy o fungování Evropské unie rozhoduje Soudní dvůr Evropské unie mimo jiné o předběžných otázkách soudů členských států ohledně výkladu aktů přijatých orgány Unie. Pokud taková otázka vyvstane v řízení před soudem členského státu, který není konečnou instancí, může

soud předběžnou otázku položit; soud, proti jehož rozhodnutí nelze uplatnit vnitrostátní opravný prostředek, má povinnost předběžnou otázku položit. Jak ovšem vyložil Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 6.10.1982, C-283/81, *CILFIT*, vnitrostátní soud je vždy oprávněn aplikovat právo Evropské unie dle vlastního uvážení, pokud se jedná o *acte clair* (jednoznačné ustanovení, o jehož výkladu nepanují rozumné pochybnosti) nebo *acte éclairé* (ustanovení, které již bylo Soudním dvorem vyloženo). Jak konstatoval též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23.11.2016, č. j. 3 Afs 200/2014-79, čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH spadá do druhé uvedené kategorie, neboť byl Soudním dvorem vyložen v rozsudku ze dne 5.10.2016, C-412/15, *TMD*.

V rozsudku *TMD* Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku německého soudu tak, že článek 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou členské státy povinny osvobodit od daně na základě tohoto ustanovení, nezahrnují dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není určena k přímému terapeutickému využití, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků. Soudní dvůr dospěl ve shodě s argumentací žalobce v této věci k závěru, že účelem uvedeného ustanovení je veřejný zájem, který je naplněn jen v případě dodání lidské krve, případně i krevní plazmy, pokud je dodaná plazma přímo použita pro péči o zdraví nebo k terapeutickým účelům. Jelikož ustanovení o osvobození od DPH představují výjimky, je třeba je aplikovat restriktivně. Na tzv. průmyslovou plazmu určenou k výrobě léčiv se proto osvobození nevztahuje (body 33-35 cit. rozsudku).

Uvedeným rozhodnutím Soudního dvora tedy bylo vyjasněno, že výklad čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, který zaujal žalovaný, odporuje jeho smyslu a účelu. Za daných okolností byl tedy zdejší soud povinen zkoumat, zda je vnitrostátní právní úprava souladná se směrnicí, případně zda lze dané ustanovení směrnice aplikovat na základě přímého účinku. Jak plyne z judikatury Soudního dvora Evropské unie, zejména z rozsudku ze dne 4.12.1974, C-41/74, *Van Duyn*, ačkoliv je směrnice v obecné rovině aktem Unie přímo závazným toliko pro členské státy, za určitých okolností může mít přímý účinek, a to účinek vertikální vzestupný. Pokud členský stát určité ustanovení směrnice netransponuje ve stanovené lhůtě nebo jej transponuje nesprávně a je-li zároveň toto ustanovení samo o sobě dostatečně konkrétní, aby mohlo být aplikováno, může se jeho přímého účinku dovolat kterýkoliv subjekt, jemuž by na základě něj vzniklo právo vůči členskému státu.

Pokud Česká republika článkem 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH provedla ustanovením § 58 odst. 2 zákona o DPH, které stanoví, že od DPH je osvobozena lidská krev a její složky, provedla transpozici nesprávně, neboť od daně osvobodila širší okruh případů, než které plynou ze směrnice (k tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 3 Afs 200/2014-79). Je nepochybné, že dotčené ustanovení směrnice o DPH, jak bylo vyloženo Soudním dvorem Evropské unie, je dostatečně konkrétní na to, aby mohlo být přímo aplikováno. Transpoziční lhůta směrnice o DPH uplynula dle jejího článku 412 odst. 1 prvního pododstavce dne 1.1.2008, přičemž prvním zdaňovacím obdobím, za nějž byla žalobci doměřena DPH, byl prosinec 2008. V té době byl tedy žalobce již oprávněn domáhat se vůči státu přímé aplikace čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

Jak plyne z výše uvedeného, napadené rozhodnutí žalovaného aplikovalo ustanovení § 58 odst. 2 zákona o DPH, které odporuje přímo aplikovatelnému ustanovení čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, a proto se jedná o rozhodnutí nezákonné. Z tohoto důvodu jej soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. je žalovaný v dalším řízení vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

V dalším řízení tedy bude žalovaný aplikovat směrnici o DPH v souladu s výkladem, který podal Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ve věci *TMD*.

Výrok o nákladech řízení vychází ze skutečnosti, že žalobce byl v řízení plně úspěšný, a tak mu oproti žalovanému náleží náhrada nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobce předně uhradil soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3.000,- Kč. Další žalobcovy náklady tvoří odměna advokáta za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé a podání repliky k vyjádření žalovaného. První dva z uvedených úkonů byly provedeny před 1.1.2013, a proto se na ně aplikuje ustanovení § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve znění do 31.12.2012, dle nichž činí výše odměny za jeden úkon právní služby 2.100,- Kč ($2 \times 2.100 = 4.200$). Replika k vyjádření žalovaného byla podána až v roce 2013, a tedy se na ni vztahují tatáž ustanovení advokátního tarifu, avšak v současném znění, dle nichž výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3.100,- Kč. Náhrada hotových výdajů pak dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon ($3 \times 300 = 900$). Odměna advokáta tak celkem činí 8.200,- Kč a DPH ve výši 21 %, celkem tedy 9.922,- Kč. Spolu se zaplaceným soudním poplatkem tedy žalobci vznikly náklady ve výši 12.922,- Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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 13. prosince 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková