



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Jana Vyklického v právní věci žalobce **EUROPLASMA s. r. o.**, se sídlem Praha 4, Roztylská 2321/19, zastoupeného Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Praha 10, Na Hroudě 1034/61, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2014, č. j. 11 Af 70/2011-108,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 28. 8. 2014, č. j. 11 Af 70/2011 - 108, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 8. 2011, č. j. 10271/11-1300-106187, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech soudního řízení částku 24.940 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupkyně.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 8. 2011, č. j. 10271/11-1300-106187 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), byl podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), změněn platební výměr na daň z přidané hodnoty, vydaný Finančním úřadem pro Prahu – Jižní Město (dále též jen „správce daně“) dne 8. 4. 2011, č. j. 61272/11/011511108926 (dále též jen „platební výměr“). Tímto platebním výměrem správce daně žalobci dodatečně vyměřil vlastní daňovou povinnost za zdaňovací období prosinec 2008 v částce 88.536 Kč a stanovil penále ve výši 17.707 Kč. Změna platebního

výměru spočívala ve vypuštění výroku o povinnosti žalobce platit penále a ve formální opravě výroku o vyměření vlastní daňové povinnosti; žalovaný tedy žalobci nevyhověl v té části odvolání, v níž žalobce navrhoval, aby mu byla daň vyměřena ve výši 0 Kč. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Městského soudu v Praze žalobou, rozsudkem městského soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 11 Af 70/2011 - 108, byla žaloba zamítnuta.

Městský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve shrnul obsah předloženého správního spisu a průběh daňového řízení a vyjádřil se k pasivní legitimaci Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu, jehož pravomoc po 1. 1. 2013 přešla na Odvolací finanční ředitelství. Úvodem podotkl, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je posouzení, zda se v případě dodání aferetické plazmy určené pro frakcionaci (tedy krevní plazmy pro průmyslovou výrobu léčiv) jedná o zdanitelné plnění [§ 2 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni 31. 12. 2008 (dále jen „zákon o DPH“)] nebo o plnění osvobození od daně bez nároku na odpočet daně (§ 58 odst. 1 a 2 zákona o DPH). Podle naposledy citovaného ustanovení, které je transpozicí čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „směrnice o DPH“), je od daně osvobozeno mj. dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka.

Městský soud především odmítl žalobní námitku, že ustanovení § 58 odst. 2 písm. a) zákona o DPH představuje nesprávnou transpozici čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH a že je z tohoto důvodu na místě aplikovat doktrínu přímého účinku směrnice. Dospěl totiž k závěru, že pokud ani směrnice a ani judikatura Evropského soudního dvora, respektive Soudního dvora Evropské unie (dále pro obě označení soudu jen „SDEU“) pojem „*lidská krev*“ nedefinuje, nemůže se uvedený postup uplatnit. Dalším důvodem, proč nemůže dojít k přímému účinku směrnice, je nesplnění předpokladu, aby povinnosti uložené směrnicí byly formulovány dostatečně určitě, přesně a bezpodmínečně. Městský soud si byl sice vědom, že plazma používaná přímo k léčení je jinou komoditou než plazma určená k výrobě léků, za podstatné nicméně považoval, že pojem „*lidská krev*“, použitý v čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH, je pojem širší než pojem „*plná lidská krev*“ a zahrnuje i její další složky. Pokud tedy vnitrostátní právní úprava hovoří o „*lidské krvi a jejích složkách*“, je podle názoru městského soudu přídavek „*a jejích složek*“ oproti úpravě provedené směrnicí nadbytečný, nikoli však v rozporu s touto směrnicí.

K namítané podmínce vázanosti osvobození od daně na provedený lékařský výkon městský soud uvedl, že tato podmínka se upíná pouze k čl. 132 bodům b), c) a e) směrnice, nikoli však k bodu d); nemusí tedy platit pro „*dodání lidské krve, lidských orgánů a mateřského mléka*“. Vyjádřil dále přesvědčení, že se souzená věc liší od žalobcem zmíněných případů řešených SDEU [například ve věci *CopyGene* (C-262/08)], neboť z nich nevyplývá, že by dodání lidské krve bylo osvobozeno od daně jedině tehdy, je-li lidská krev určena pouze k přímému použití při zdravotní péči. Pokud by evropský zákonodárce zamýšlel vázat osvobození plnění uvedeného v čl. 132 bodu d) směrnice o DPH na lékařský výkon, učinil by tak bezesporu výslovně. Městský soud nepochyboval ani o tom, že dodání plazmy spadá pod „*veřejný zájem*“ uvedený v nadpisu hlavy IX, kapitoly 2 směrnice o DPH, kam je čl. 132 odst. 1 písm. d) zařazen. V osvobození krevní plazmy od DPH nespátňuje městský soud ani porušení principu neutrality DPH, který se odráží v mechanismu odpočtů a směřuje k plnému osvobození podnikatele od zatížení DPH

splatné nebo odvedené v rámci veškerých jeho hospodářských činností. Společný systém DPH zajišťuje neutralitu ohledně daňové zátěže všech hospodářských činností za podmínky, že tyto činnosti samy v zásadě podléhají DPH. Uzavřel tedy, že pokud byl žalobce od DPH plně osvobozen a předmětné plnění dani vůbec nepodléhalo, nelze o porušení principu neutrality DPH hovořit. Poukazoval-li dále žalobce na rozdílný přístup v některých členských státech Evropské unie, nepřikládal mu městský soud žádný vliv na posouzení této věci; zdůraznil, že nepochybuje o souladu § 58 zákona o DPH s čl. 132 odst. 1 směrnice o DPH. Ani odborné stanovisko k rozdílu plazmy pro klinické použití a plazmy jako suroviny pro další zpracování, vypracované pplk. MUDr. M. B., Ph.D., nepovažoval městský soud v souzené věci za rozhodné, neboť podstatou sporu je výklad pojmů „*plná lidská krev*“, „*lidská krev*“ a „*složky krve*“ z hlediska vztahu vnitrostátní a unijní úpravy, a tuto otázku může posoudit jedině soud. Z těchto důvodů městský soud nevyhověl ani návrhu na provedení důkazu výsledkem zpracovatele uvedeného odborného stanoviska. Konečně k návrhu žalobce, aby městský soud položil SDEU předběžnou otázku podle čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, se z odůvodnění rozsudku městského soudu podává, že se městský soud necítí být soudem ve smyslu výše uvedeného článku (tj. soudem, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva) a že rozhodnutí o této otázce není k vynesení rozsudku nezbytné.

Proti tomuto rozsudku brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující na výslovně na důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v úvodu kasační stížnosti konstatuje, že mezi ním a žalovaným není sporu o skutkovém stavu, tedy o tom, že stěžovatel zpracovává a dodává aferetickou krevní plazmu (plazmu určenou pro frakcionaci). Tento typ krevní plazmy nesmí být použit pro léčebné účely (například transfúzi), neboť se na něj nevztahují minimální požadavky na jakost a bezpečnost transfuzních přípravků tak, jak jsou vymezeny v § 2 odst. 2 písm. n) zákona č. 378/2007 Sb., o léčivech a o změnách některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o léčivech“). Podle stanoviska Ministerstva zdravotnictví spadá plazma pod kód 3002 1095 přílohy I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87, o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, ve znění nařízení Komise (ES) č. 948/2009 ze dne 30. 9. 2009, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 (kombinovaná nomenklatura) a jedná se o farmaceutický výrobek, na jehož dodání se uplatňuje základní sazba daně. Na základě žádosti stěžovatele o závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění vydalo Ministerstvo financí rozhodnutí ze dne 14. 10. 2010, č. j. 49/44160/2010-491, podle kterého nepředstavuje dodání aferetické plazmy určené pro frakcionaci zdanitelné plnění ve smyslu § 2 zákona o DPH, ale plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet (§ 58 zákona o DPH). Jelikož stěžovatel s uvedeným sazebním zařazením nesouhlasil, uplatnil v dodatečném daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2008 nárok na odpočet daně (u služby přijaté od osoby registrované k dani v jiném členském státě). Správce daně však z důvodu vázanosti rozhodnutím o závazném posouzení nárok na odpočet neuznal.

S odkazem na znění § 58 zákona o DPH a čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stěžovatel uvádí, že směrnice pojem „*lidská krev*“ blíže nekonkretizuje, neodkazuje na jeho výklad dle vnitrostátních předpisů jednotlivých členských států a ani SDEU se jeho

výkladem dosud nezabýval. Má nicméně za to, že zákon o DPH ve srovnání se směrnicí okruh osvobozených plnění nepřipustně rozšiřuje i na samostatné dodání složek lidské krve. Stěžovatel je tudíž přesvědčen, že zde existuje konflikt unijního a vnitrostátního práva, a proto je na místě aplikovat doktrínu přímého účinku směrnice. Nejednoznačnost pojmu „*lidská krev*“, na kterou poukázal i městský soud, podle názoru stěžovatele přinesl právě způsob transpozice předmětného ustanovení směrnice o DPH do českého zákona o DPH; český zákonodárce doplnil pojem „*dodání lidské krve*“ dovětkem „*a jejích složek*“ a právě tento dovětek je zdrojem nejasností ohledně rozsahu osvobození od daně. Městský soud nevyužil možnosti položit SDEU předběžnou otázku a namísto toho dovodil, že směrnice je nekonkrétní a obecná, a o tuto úvahu opřel také závěr o slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy a unijního práva. Na rozdíl od městského soudu se stěžovatel domnívá, že pokud se texty obou právních úprav zjevně odchylují, nelze učinit jednoduše závěr o tom, že je směrnice obecná. SDEU naopak judikuje, že čl. 132 směrnice o DPH nedopadá na všechny činnosti ve veřejném zájmu, ale pouze na ty, které jsou v něm podrobně uvedeny a velmi přesně popsány, což vyplývá zejména ze skutečnosti, že se jedná o ustanovení upravující výjimku z obecné zásady, že dani z přidané hodnoty podléhá každé úplatné poskytnutí služeb uskutečněné osobou povinnou k dani. SDEU navíc klade důraz na restriktivní výklad pojmů použitých v souvislosti s osvobozenými plněními, a proto nelze pojem „*lidská krev*“ rozšiřovat i na samostatné dodání jejích složek, neboť o lidskou krev se jedná pouze tehdy, jsou-li v ní obsaženy všechny složky. Lidská krev není plazmou; ta se stane samostatnou látkou teprve poté, co je z krve určitým postupem vyextrahována. Shodně na dodání krevní plazmy nahlíží také Evropská komise, která dospěla k závěru, že nestabilní krevní deriváty jako krevní plazma nejsou považovány za léčiva a podléhají základní sazbě daně [viz sdělení Komise č. KOM (2001) 599 o snížených sazbách daně dle čl. 12 odst. 4 Směrnice Rady č. 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, a dále odpovědi Komise na otázky evropských poslanců, evidované pod č. E-0416/00 a E-3751/00]. Ačkoli výrok Evropské komise nemá sílu právního předpisu, a tím pádem postrádá dostatečnou právní váhu, přesto jde o názor důležité evropské instituce, který ukazuje, že stěžovatel není ve svém náhledu na věc osamocen. Na tomto podkladě se proto stěžovatel domnívá, že ustanovení čl. 58 odst. 2 zákona o DPH vymezuje okruh osvobození širěji než čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice.

V další části kasační stížnosti rozebírá stěžovatel v podrobnostech rozdíly mezi krví a krevní plazmou a dovozuje z nich, že pokud evropský zákonodárce ve směrnici výslovně od DPH osvobozuje pouze dodání celistvé „*lidské krve*“, musely by být nalezeny další důvody (překračující rámec pouhého fyzikálně chemického složení), proč by toto osvobození mělo dopadat i na krevní plazmu; žádné takové důvody však žalovaný nepředložil, a proto stěžovatel nesouhlasí s městským soudem v závěru, že žalovaný své rozhodnutí řádně odůvodnil. Důvody, proč nelze obě látky považovat za srovnatelné, mají svůj zdroj v právní regulaci pro oblast zdravotnictví, která striktně rozlišuje nejen mezi krví a krevní plazmou, ale na základě kritéria použití také mezi jednotlivými druhy krevní plazmy, a to plazmou pro klinické použití (*Fresh Frozen Plasma*) a aferetickou plazmou, určenou pro frakcionaci za účelem výroby léků (průmyslová plazma). K získání krevní plazmy dochází buď tzv. aferézou (respektive plazmaferézou, která se označuje jako *Source Plasma*) nebo nepřímo odstředěním z již odebrané plné krve (*Recovered Plasma*). Pro doložení předložil stěžovatel v řízení před městským soudem odborné vyjádření pplk.

MUDr. M. B., Ph.D. a stanovisko prof. Dr. M. U. H. z Univerzity Otta Von Guericke Magdeburg, z nichž vyplývá mj. to, že v případě průmyslové plazmy nedochází k rozlišování krevních skupin a Rh faktoru, neboť se jedná o pouhou surovinu k výrobě léčiva. Je tedy zřejmé, že výroba a zpracování vede ke vzniku různých produktů, které slouží k odlišným formám použití. Příčinou těchto rozdílů ale není způsob odběru v průběhu darování, ale až metody zpracování a ošetření, následující po vlastním odběru, pramenící z rozdílných regulačních předpisů (zdravotní požadavky na dárce), odlišného rozsahu laboratorních vyšetření, způsobu zmrazování a skladování, velikosti a způsobu či označování balení. Stěžovatel tak uzavírá, že existuje zásadní rozdíl mezi plnou krví, plazmou pro klinické použití a průmyslovou plazmou, který je dán účelem použití.

Tento přístup se odráží i ve směrnici Evropského společenství v oblasti bezpečnosti léčivých prostředků, lidské krve a jejích složek. Například směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/83/ES ze dne 6. 11. 2001 o kodexu Společenství týkajícím se humánních léčivých přípravků (implementovaná do českého právního řádu zákonem o léčivech), se nevztahuje na plnou krev, plazmu nebo krevní buňky lidského původu s výjimkou plazmy vyrobené metodou zahrnující průmyslový postup. Za průmyslový postup je považována právě zmíněná aferéza, z čehož vyplývá, že citovaná směrnice se vztahuje na výrobní a dodavatelské aktivity, nikoli však na celou oblast získávání plné krve a jejího dalšího zpracování (obzvláště ne na transfuzní medicínu). Naproti tomu směrnice Evropského parlamentu a Rady 2002/98/ES ze dne 27. 1. 2003, kterou se stanoví standardy jakosti a bezpečnosti pro odběr, vyšetření, zpracování, skladování a distribuci lidské krve a krevních složek a kterou se mění směrnice 2001/83/ES (dále jen „směrnice o krvi“), je použitelná pro odběr a vyšetření lidské krve a krevních složek, bez ohledu na jejich zamýšlený účel, a pro jejich zpracování, skladování a distribuci, jsou-li určeny pro transfuzi. Individuálně připravované transfuzní přípravky pro klinické použití tedy podléhají z hlediska zdravotnických předpisů procesnímu režimu, který je výrazně odlišný od režimu platícího pro plazmu, jako surovinu pro další průmyslovou výrobu. Vzájemné zastoupení obou látek je vyloučeno, neboť jde o kvalitativně rozdílné produkty jak co do jejich vzniku, tak co do jejich získávání, zpracování a přípustných způsobů použití. Ani žalovaný, ani městský soud se však rozdíly mezi oběma druhy plazmy a plnou krví dostatečně nezabývali a nijak se nezajímali o stanovisko příjemce plnění, které mělo vyplynout z odborného stanoviska MUDr. B. Jakkoli je to tedy soud, kdo rozhoduje o právní otázce, která je předmětem řízení, smyslem stěžovatelem předloženého vyjádření a navržené svědecké výpovědi MUDr. B. bylo přiblížit soudu věcnou stránku posuzovaných látek a objasnit pozici stěžovatele jako příjemce plnění.

Stěžovatel se v podrobnostech vyjadřuje také k zásadě daňové neutrality, která brání zejména tomu, aby bylo s podobným zbožím nebo podobnými službami zacházeno z pohledu DPH rozdílně. K posouzení, zda jsou určitá plnění z hlediska jejich zacházení pro účely DPH totožná či podobná a zda uspokojují stejné potřeby (tj. zda si navzájem konkurují) je nutno vycházet z pohledu příjemce plnění (konzumenta, spotřebitele). V této souvislosti stěžovatel vysvětluje, že jeho odběratelé nakupují cíleně plazmu specifické kvality s přesně stanovenými fyzikálně chemickými vlastnostmi pro účely jejího dalšího zpracování frakcionací na léky. Znovu opakuje, že tato průmyslová plazma nemůže být použita přímo u pacientů, stejně jako plná krev nemůže být použita přímo pro frakcionaci plazmy k průmyslové výrobě léků; nadto se s plnou krví jakožto surovinou k výrobě léků

neobchoduje a pro komerci a výrobu lze použít pouze plazmu (nikoli plnou krev) od dárců, která již není upotřebitelná pro přímou aplikaci pacientovi. Přestože městský soud reflektoval východiska přijatá SDEU, ignoroval podle názoru stěžovatele skutečnost, že osvobození dodávek krevní plazmy od DPH vede k tomu, že daň přestává být neutrální položkou a zatěžuje stěžovatele jako náklad; zdanění se v rozporu s čl. 1 odst. 2 směrnice o DPH činí závislým na počtu plnění, uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu. Pokud by stěžovatel nebyl pouhým distributorem krevní plazmy, ale současně by ji využíval pro další zpracování, konečné výrobky by DPH podléhaly a stěžovatel by měl plný nárok na odpočet daně z plnění na vstupu. Jelikož je ale výroba léčivých přípravků rozdělena na dvě plnění (od stěžovatele k jeho odběrateli a od odběratele ke konečnému zákazníkovi), dochází k výše popsanému efektu, kdy je v konečném výrobku DPH kumulována ve dvou podobách (jako nákladová položka v důsledku nemožnosti uplatnění nároku na odpočet daně a jako daň na výstupu). Stěžovatel poukazuje na to, že například ve Francii, Německu nebo Rakousku dodávání průmyslové plazmy od DPH osvobozeno není, přičemž zdaleka největší část plazmy získávané v Evropě k výrobě farmaceutik aferickým způsobem pochází z Německa.

Na rozdíl od městského soudu se stěžovatel domnívá, že osvobození komerčního prodeje průmyslové plazmy od DPH nenaplní ani cíle směrnice o DPH a není ve veřejném zájmu. Osvobození dodání krevní plazmy jako suroviny pro výrobu léků totiž v konečném důsledku veřejný zájem na všeobecné dostupnosti léků neguje. SDEU přitom vždy zdůrazňuje, že smyslem veřejného zájmu je neomezit přístup občanů k určitým výkonům zvýšením nákladů, k němuž by došlo, kdyby příslušný výkon DPH podléhal. Městský soud nevzal v potaz, že osvobození určitého plnění od daně (bez nároku na odpočet) může mít pro občana efekt ve smyslu snížení nákladů pouze tehdy, pokud je on sám příjemcem plnění nebo se dodání uskutečňuje na stupni, kdy příjemce plnění sám odpočet daně na vstupu neuplatňuje (například nemocnice). Naopak, osvobození od daně (bez nároku na odpočet) při dodání průmyslové plazmy jako výchozího produktu pro další výrobu farmaceutik, vede k tomu, že dodavatel této plazmy (stěžovatel) nemá právo na odpočet daně na vstupu, a tím pádem jsou veškeré jeho náklady *ceteris paribus* vyšší, než kdyby jeho dodávka nebyla osvobozena od daně a on by si směl daň na vstupu odečíst. Výhoda osvobození od daně bez nároku na odpočet je tedy pouze zdánlivá a stává se handicapem ve chvíli, kdy je plazma dodávána odběratelům, kteří mají nárok na odpočet v plné výši, což platí bez výjimky pro všechny zákazníky stěžovatele (tj. podniky farmaceutického průmyslu). Osvobození od DPH zdražuje za jinak stejných okolností plazmu jako surovinu pro výrobu farmaceutik v té míře, v níž je stěžovatel, jakožto její dodavatel, schopen přenášet náklady na výrobce farmaceutik. V samotné ceně plazmy je pochopitelně obsažena stěžovatelem uhrazená DPH na vstupu, kterou si ovšem odběratel neodečte; proto je v ceně konečného produktu kumulována DPH, a to jednak jako náklad, a jednak jako daň na výstupu. Dochází tedy ke zvýšení konečné ceny výrobku pro spotřebitele, což je v rozporu s účelem uvedeným v čl. 132 písm. b) a e) směrnice o DPH, tedy zajištěním dostupné lékařské péče. Stěžovatel vyjadřuje názor, že veřejným zájmem není pouhá výroba léčiv a že neexistuje legitimní důvod, proč by mezi dodavateli komponent k výrobě léčiv mělo být rozlišováno podle toho, jakou látku k výrobě konkrétního přípravku dodávají, tj. zda se jedná o krevní plazmu nebo o synteticky vyráběné sloučeniny či jiné látky. Nahlíženo prizmatem veřejného zájmu proto dává ustanovení čl. 132 směrnice o DPH smysl pouze tehdy, jedná-li se o dodání

vyjmenovaných látek v úzké vazbě na lékařský výkon, nikoli v rámci výroby léčiv obecně. Úprava se navíc orientuje primárně na poskytnutí služeb za účelem uspokojování nejzákladnějších lidských potřeb (zachování zdraví v určité míře), nikoli na dodání zboží. Argumentaci městského soudu, že pouhé dodání suroviny k výrobě léků naplňuje podmínku veřejného zájmu, do značné míry oslabuje též skutečnost, že samotné dodání léků je z působnosti osvobození od daně výslovně vyloučeno (§ 58 odst. 2 věta čtvrtá zákona o DPH).

V poslední části kasační stížnosti se stěžovatel v podrobnostech věnuje výkladu pojmu „*lidská krev*“ v evropském právu. Ve směrnici o krvi se pojem „*krev*“ používá ve smyslu „*zahrnující celý léčebný potenciál lidské krve*“ a obsahuje kromě krve a jejích složek také krevní produkty ve smyslu definice čl. 3 bodu a) této směrnice nebo „*léčivé přípravky z lidské krve nebo krevní plazmy*“ (albumin, koagulační faktory). Směrnice o krvi tedy rozlišuje mezi krví a krevními složkami, z čehož stěžovatel dovozuje, že kdyby měl pojem „*lidská krev*“ zahrnovat i její složky, nebylo by nutné tyto krevní složky zvlášť zmiňovat. Stěžovatel nicméně vyjadřuje přesvědčení, že neexistuje jednoznačná souvislost mezi formulací této směrnice a směrnice o DPH, která byla vytvořena v 70. letech minulého století, a proto nesouhlasí s postojem městského soudu, který dovedl dopad pojmu *lidská krev* i na její složky, ačkoli prameny evropského práva i zprávy Evropské komise k čl. 20 směrnice o krvi důsledně rozlišují mezi plnou lidskou krví a krevními složkami. Unijní právo tedy neposkytuje sebemenší oporu pro závěr městského soudu, že dovětek „*a jejích složek*“ v ustanovení § 58 zákona o DPH je v podstatě nadbytečný; směrnice o DPH se od jiných pramenů unijního práva evidentně liší, neboť dovětek „*a jejích složek*“ neobsahuje, a tedy hovoří o lidské krvi jako celku. Stěžovatel se argumentačně opírá rovněž o čl. 143 písm. b) a c) směrnice o DPH, který z daňové zátěže vyjímá dovoz zboží definovaný ve směrnici 2009/132/ES ze dne 19. 10. 2009, kterou se vymezuje oblast působnosti čl. 143 písm. b) a c) směrnice 2006/112/ES, pokud se jedná o osvobození některých druhů zboží od daně z přidané hodnoty při konečném dovozu [dále též jen „směrnice k provedení čl. 143 písm. b) a c) směrnice o DPH“]. Podle čl. 37 odst. 1 písm. a) a odst. 2 písm. a), ve spojení s čl. 38 písm. a) této směrnice se od DPH osvobozuje dovoz lidské krve a jejích derivátů (úplná lidská krev, sušená lidská krevní plazma, lidský albumin a stálé roztoky lidských plazmatických proteinů, lidský imunoglobulin a lidský fibroin) za předpokladu, že toto zboží je určeno subjektům nebo laboratořím schváleným příslušnými orgány, aby je používaly výlučně k lékařským nebo vědeckým účelům, s vyloučením jakéhokoli obchodního účelu. Stěžovatel v návaznosti na tento text dovozuje, že pokud by byl správný názor žalovaného, že dodání krve a jejích složek je osvobozeno od DPH, byla by tato úprava nadbytečná, neboť by dovoz krevních složek vždy spadl pod osvobození od daně dle čl. 143 písm. a) směrnice o DPH, lhotejnost pro koho a za jakým účelem; toto ustanovení má naopak smysl tehdy, pokud dodání uvedeného zboží od daně obecně osvobozeno není.

Závěrem stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud položil ve smyslu čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie předběžnou otázku SDEU, která by mohla být formulována takto: „*Musí být čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládán tak, že do pojmu 'dodání lidské krve' spadá nejen dodání plné lidské krve, ale i samostatné dodání krevní plazmy získané aferézou, tedy přímým odběrem od dárce?*“. V případě kladné odpovědi na tuto otázku navrhuje stěžovatel otázku doplňující, a to: „*Musí být čl. 132 odst. 1 písm. d)*

směrnice o DPH vykládán tak, že členské státy osvobodí od daně dodání lidské krve i samostatné dodání krevní plazmy získané aferézou bez ohledu na účel, pro který je dodání uskutečněno, tj. že členské státy osvobodí od daně dodání krevní plazmy získané aferézou, která je určena výhradně pro frakcionaci, tj. za účelem průmyslového využití k výrobě léčiv a nikoliv bezprostředně pro léčebné účely v rámci zdravotnických služeb?“. S ohledem na všechny výše uvedené důvody stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti informoval stěžovatel Nejvyšší správní soud o tom, že SDEU vydal dne 5. 10. 2016 rozsudek ve věci *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH v. Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (C-412/15), v němž rozhodl o předběžné otázce podané německým soudem. Podle tohoto rozsudku musí být čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve, která jsou členské státy povinny osvobodit od DPH, nezahrnuje dodání plazmy získané z lidské krve, pokud tato plazma není určena k přímému terapeutickému využití, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků. Vzhledem ke shodnému skutkovému a právnímu základu nyní souzené věci stěžovatel trvá na tom, že mu byl nárok na odpočet daně odepřen v rozporu se zákonem.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se plně ztotožňuje. Poukazuje na skutečnost, že žalobce požádal dne 26. 3. 2010 ministerstvo financí o závazné posouzení správnosti zařazení dodání aferetické plazmy pro frakcionaci z hlediska sazby daně. V rozhodnutí o závazném posouzení ministerstvo financí uvedlo, že dodání aferetické plazmy určené pro frakcionaci není zdanitelným plněním ve smyslu § 2 zákona o DPH, neboť se jedná o plnění osvobozené od daně ve smyslu § 58 zákona o DPH. Rozhodnutí o závazném posouzení je pro stanovení daňové povinnosti účinné vůči správci daně, který rozhoduje o daňové povinnosti daňového subjektu, na jehož žádost bylo vydáno, pokud je v době rozhodování o daňové povinnosti skutečný stav věci totožný s údaji, na jejichž základě bylo toto závazné posouzení vydáno. Podle § 51 odst. 1 zákona o DPH přitom platí, že při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 zákona o DPH jsou plnění zde uvedená osvobozena od DPH bez nároku na odpočet daně, a proto žalobci nevznikl nárok na odpočet DPH z přijatých plnění vykázaných na ř. 330 dodatečného daňového přiznání. Podle § 51 odst. 1 písm. g) zákona o DPH jsou jedním z plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet rovněž zdravotní služby a dodání zdravotního zboží; co konkrétně se pod těmito pojmy rozumí, vymezuje § 58 zákona o DPH. Konkrétně podle § 58 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zdravotního zboží rozumí rovněž „*dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka*“. Obdobnou úpravu obsahoval rovněž čl. 13a odst. 1 šesté směrnice (směrnice Rady ES č. 77/388/EU – pozn. NSS). Na tomto podkladě proto žalovaný dospěl k závěru, že dodání aferetické plazmy za účelem využití k výrobě léčiv patří mezi plnění osvobozená od DPH dle § 58 odst. 2 zákona o DPH. Žalovaný nesdílí názor, že by pojmem „*lidská krev*“ byla míněna pouze „*plná lidská krev*“; naopak se domnívá, že pokud by záměrem evropského zákonodárce bylo osvobodit od DPH pouze dodání plné lidské krve, uvedl by v článku právě tento termín (nikoli obecnější a širší pojem „*lidská krev*“). Shodný závěr odvozuje žalovaný z formulace ve směrnici o krvi, v níž je pojem „*lidská krev*“ evropským zákonodárcem vnímán rovněž obecně, včetně krevních složek. Vzhledem k tomu, že směrnice o DPH, ani judikatura SDEU pojem

„*lidská krev*“ nedefinuje, nemůže být využita zásada přímého účinku této směrnice. Dle žalovaného není důvod ani pro položení předběžné otázky SDEU. Z obsahu čl. 132 je totiž patrné, že úprava provedená tímto ustanovením není jednoznačná a umožňuje různý výklad, čili není splněna podmínka dostatečně určitého, přesného a bezpodmínečného závazku členského státu. Žalovaný rovněž poukazuje na to, že podmínka vazby plnění na lékařský výkon není v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH (na rozdíl od ostatních ustanovení) uvedena, což značí, že evropský zákonodárce nechtěl vázat osvobození plnění od DPH na plnění uvedené pod písmenem d), na rozdíl od úpravy uvedené ve směrnici k provedení čl. 143 b) a c) směrnice o DPH. Citovaný článek se netýká pouze bezprostřední lékařské péče, nýbrž různých činností ve veřejném zájmu, kam výroba léčiv nepochybně spadá. Nesouhlasí však s tvrzením, že osvobození plnění od DPH bez nároku na odpočet daně vede k navýšení ceny produktu o tuto daň. Podmínka absence jakéhokoli obchodního účelu se na osvobození lidské krve a jejích složek nevztahuje a nelze z ní tedy komparativně dovozovat, že i dodání lidské krve a jejích složek v tuzemsku by mělo být od DPH osvobozeno pouze při splnění této podmínky. K principu daňové neutrality žalovaný uvedl, že k jejímu porušení nedošlo, neboť stěžovatel byl od placení DPH zcela osvobozen a předmětné plnění DPH vůbec nepodléhalo. Postup jiného členského státu rovněž nemůže mít vliv na posouzení souladu zákona o DPH se šestou směrnicí, neboť podstatné je, zda textu šesté směrnice odpovídá úprava provedená vnitrostátním právem. Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve musel zabývat namítanou vadou řízení před městským soudem, ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Ačkoli stěžovatel na uvedený stížnostní důvod výslovně neodkazuje, městskému soudu vytýká, že se v napadeném rozsudku nevypořádal s věcnými rozdíly mezi jednotlivými druhy krevní plazmy a že neprovedl stěžovatelem navržený důkaz odborným vyjádřením a svědeckou výpovědí pplk. MUDr. M. B., Ph.D. Zdejší soud konstantně judikuje, že podřazení kasačních námitek pod důvody kasační stížnosti uvedené v § 103 odst. 1 s. ř. s. je primárně úkolem soudu (srov. rozsudek ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS); současně platí, že zpravidla teprve poté, dospěje-li kasační soud k závěru, že je napadené rozhodnutí přezkoumatelné a že předcházející řízení není zatíženo jinou vadou, implikující nezákonnost tohoto rozhodnutí, může se zabývat dalšími stížnostními námitkami (viz například rozsudek zdejšího soudu ze dne 8. 3. 2005, č. j. 3 As 6/2004 - 105, publikovaný pod č. 617/2005 Sb. NSS).

K uvedeným námitkám je třeba uvést, že odborným stanoviskem, které stěžovatel v průběhu řízení před městským soudem předložil, stejně jako navrhovaným důkazem svědeckou výpovědí jeho zpracovatele, se městský soud zabýval na straně 11 odůvodnění napadeného rozsudku, kde v podrobnostech uvedl, proč v posuzované věci toto odborné

(medicínské) posouzení nepokládá za relevantní a proč považuje navrhovanou svědeckou výpověď za nadbytečnou. Zcela jasně a srozumitelně vysvětlil, že podstatou sporu je právní výklad pojmů „*lidská krev*“, „*plná lidská krev*“ a „*složky krve*“ z hlediska vztahu vnitrostátní a unijní úpravy, který může podat jedině soud. Nejvyšší správní soud se proto neztotožnil s názorem stěžovatele, že rozsudek městského soudu, respektive řízení předcházející jeho vydání, jsou zatíženy vadou, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Uzavírá proto, že stížnostní námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. důvodná není.

Pokud jde o kasační argumentaci podřaditelnou pod důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. (soudem nezohledněná nepřezkoumatelnost žalobou napadeného správního rozhodnutí), stěžovateli lze dát za pravdu v tom, že rozhodnutí žalovaného vsutku neobsahovalo explicitní vyjádření k problematice rozdílů mezi jednotlivými druhy krevní plazmy. Z textu tohoto rozhodnutí však lze odpověď na uvedenou otázku nalézt nepřímou, a to například na straně čtvrté v odstavci druhém, v němž žalovaný uvedl, že pokud by zákonodárce měl v úmyslu posuzovat osvobození dodání krve podle účelu, k němuž má být použita, vyjádřil by tento úmysl jasně a srozumitelně. Nelze tedy souhlasit, že by žalovaný k této otázce nepředestřel vůbec žádný právní názor; o věcné správnosti takto prezentovaného právního náhledu nicméně bude v podrobnostech pojednáno dále.

Obecně přitom platí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí (ať již soudního nebo správního) není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka o tom, jak podrobně by mu mělo být toto rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu zcela znemožňuje jeho přezkum. Zdejší soud se v minulosti opakovaně vyslovil také k tomu, jaké minimální kvality musí vykazovat odůvodnění soudního rozhodnutí; tyto závěry lze přiměřeně vztáhnout i na rozhodnutí správní. Například v rozsudku ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130, se uvádí, že „*[p]řestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, nemůže být chápána zcela dogmaticky. Rozsah této povinnosti se totiž může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu. Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje za všech okolností podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka.*“ Obdobně se z rozsudku ze dne 25. 3. 2010, č. j. 5 Afs 25/2009 – 98, publikovaného pod č. 2070/2010 Sb. NSS, podává, že „*[s]oud, který se vypořádává s (...) argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (...).* Na druhou stranu podle ustálené judikatury nelze povinnost soudu řádně odůvodnit rozhodnutí chápat tak, že musí být na každý argument strany podrobně reagováno.“ Lze tedy uzavřít, že v nyní posuzované věci není naplněn ani kasační důvod definovaný v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Přejde-li nyní Nejvyšší správní soud k námitkám podřaditelným pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., podstatou sporu mezi účastníky je odpověď na otázku, zda dodání aferetické plazmy určené pro frakcionaci představuje plnění zdanitelné (§ 2 odst. 2 zákona o DPH), anebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně (§ 58 zákona o DPH).

Podle ustanovení § 51 odst. 1 písm. g) zákona o DPH (ve znění účinném do 31. 12. 2012) platilo, že při splnění podmínek stanovených v § 52 až § 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeny zdravotnické služby a dodání zdravotnického zboží, tedy zboží, které je spotřebováno v rámci zdravotnických služeb (§ 58 téhož zákona). Podle § 58 odst. 2 zákona o DPH se dodáním zdravotního zboží pro účely tohoto zákona rozumělo (mimo jiné) dodání lidské krve a jejích složek, lidských orgánů, tkání a mateřského mléka.

Ustanovení § 2 odst. 2 písm. n) zákona o léčivech definuje (nyní i v rozhodném období) pro své účely pojem „*transfuzní přípravky*“ jako lidskou krev a její složky zpracované pro podání člověku za účelem léčení nebo předcházení nemoci, pokud nejde o krevní deriváty; za lidskou krev a její složky se pro účely tohoto zákona nepovažují krevní kmenové buňky a lymfocyty dárce kmenových buněk určené pro příjemce těchto buněk. Krevními deriváty jsou průmyslově vyráběné léčivé přípravky pocházející z lidské krve nebo lidské plazmy, zejména albumin, koagulační faktory a imunoglobuliny lidského původu [§ 2 odst. 2 písm. l) zákona o léčivech].

Podle čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, členské státy osvobodí od daně dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka. Podle čl. 37 bodu 1 písm. a) a bodu 2 písm. a) směrnice k provedení čl. 143 písm. b) a c) směrnice o DPH, se léčebnými látkami lidského původu (osvobozenými od DPH) rozumí lidská krev a její deriváty (úplná lidská krev, sušená lidská krevní plazma, lidský albumin a stálé roztoky lidských plazmatických proteinů, lidský imunoglobulin a lidský fibrinogen). Ve smyslu čl. 38 písm. a) téže směrnice je od daně osvobozeno pouze zboží, které je určeno subjektům nebo laboratorům schváleným příslušnými orgány, aby je používaly výlučně k lékařským nebo vědeckým účelům s vyloučením jakéhokoli obchodního účelu.

Podle čl. 3 písm. a) směrnice o krvi se pro účely této směrnice krví rozumí plná krev odebraná dárce a zpracovaná buď pro transfuzi, nebo pro další výrobu. Krevní složku definuje čl. 3 písm. b) směrnice o krvi jako léčebnou složku krve (červené krvinky, bílé krvinky, krevní destičky, krevní plazmu), která může být připravena různými metodami. Přípravkem z krve je podle čl. 3 písm. c) směrnice o krvi jakýkoliv léčivý přípravek pocházející z lidské krve nebo plazmy.

Spornou otázkou a současně zásadním a rozhodujícím východiskem pro další úvahy je v nyní souzené věci výklad ustanovení § 58 odst. 2 věty druhé zákona o DPH ve znění do 31. 12. 2008. Přestože z kasační stížnosti vyplývá, že stěžovatel je přesvědčen o nezbytnosti aplikace přímého účinku čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, Nejvyšší správní soud směřoval své úvahy nejprve k možnosti vyložit § 58 odst. 2 písm. a) zákona o DPH eurokonformním způsobem. K tzv. nepřímému účinku směrnice (tedy k eurokonformnímu výkladu aplikovaného vnitrostátního práva) se zdejší soud v minulosti vyjádřil například ve svém rozsudku ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009 - 113, publikovaném pod č. 2036/2010 Sb. NSS. V něm uvedl, že „[u]možňují-li interpretační techniky vyložit určité ustanovení vnitrostátního předpisu několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárního ustanovení. Povinnost vykládat národní právo v souladu se směrnicí je podmíněna a priori tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se směrnicí.“

Nepřímý účinek komunitárního práva nemůže být contra legem, může však jít v neprospěch plátce daně.“

Optikou výše uvedeného rozsudku dospěl zdejší soud k závěru, že pojem „*lidská krev a její složky*“, použitý v ustanovení § 58 odst. 2 zákona o DPH, nevyvolává *prima facie* jakoukoli pochybnost o jeho obsahu. Dodatek „*a její složky*“ zřetelně vyjadřuje, že český zákonodárce zamýšlel od DPH osvobodit nejen „*plnou lidskou krev*“ (tj. krev, která obsahuje všechny její elementy), ale rovněž její separované složky, ať už se jedná o jednotlivé druhy krevních buněk, krevní plazmu či jiné komponenty, které lze dostupnými metodami z lidské krve oddělit a s nimiž lze samostatně nakládat. S ohledem na princip jednoty a bezrozpornosti právního řádu (ve smyslu rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2011, č. j. 5 As 57/2010 - 79, ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, či ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009 - 541) může jako pomůcka při výkladu pojmu „*lidská krev a její složky*“ podpůrně posloužit i definice uvedená v § 2 odst. 2 písm. n) zákona o léčivech, která v podstatných ohledech není s dikcí § 58 odst. 2 písm. a) zákona o DPH v rozporu; je však třeba mít na zřeteli, že vymezení pojmu „*transfuzní přípravky*“ a nepřímo také sousloví „*lidská krev a její složky*“ je primárně určeno pro účely zákona o léčivech. Nejvyšší správní soud proto na podkladě výše uvedeného dospěl k závěru, že ustanovení § 58 odst. 2 věta druhá zákona o DPH nedávalo žádný prostor pro jiný výklad než ten, že od daně z přidané hodnoty jsou bez nároku na odpočet daně osvobozeny nejen dodávky (lidské) krve, ale i dodávky krevní plazmy, jakožto její složky. Nenabízí-li se jakákoli výkladová alternativa, nemá Nejvyšší správní soud ani žádné výkladové dilema, které by musel řešit příklonem k tomu z nich, který odráží smysl a účel unijní právní úpravy.

Pokud jde o možnost přímé aplikace čl. 32 směrnice o DPH, tedy otázku jejího možného přímého účinku (s nímž stěžovatel spojuje pro sebe výhodnější postavení), podle ustálené judikatury SDEU ve všech případech, kdy se ustanovení směrnice z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, jsou jednotlivci oprávněni dovolávat se jich u vnitrostátních soudů vůči státu, pokud tuto směrnici neprovedl ve stanovených lhůtách do vnitrostátního práva nebo ji provedl nesprávně [v tomto smyslu viz zejména rozsudek *Marshall v Southampton and South West Hampshire Area Health Authority* (C-152/84), či novější rozsudky ve věci *Pfeiffer a další v Deutsches Rotes Kreuz, Kreisverband Waldshut eV* (C-397/01 až C-403/01), *Arcor a další v Spolková republika Německo* (C-152/07 až C-154/07), či *Dominguez v Centre informatique du Centre Ouest Atlantique a Préfet de la région Centre* (C-282/10)]. Podmínky přímé aplikovatelnosti směrnic, které je nutno naplnit kumulativně, byly vymezeny v rámci rozhodovací činnosti SDEU [například v rozsudcích ze dne 4. 12. 1974 ve věci *Yvonne van Duyn v. Home Office* (C-41/74) nebo ze dne 12. 7. 2012 ve věci *Vodafone España SA* (spojené věci C-55/11, C-57/11 a C-58/11)] tak, že k aplikovatelnosti přímého účinku může dojít pouze u těch směrnic, které nebyly řádně a včas implementovány, tj. k implementaci nedošlo vůbec nebo v rámci implementační lhůty, anebo nedošlo ke správné implementaci směrnice do právních řádů členských států. K naplnění této podmínky dochází i v případě nesprávné aplikační praxe, tj. v případě, že právní řád členského státu sice implementované prováděcí předpisy obsahuje, ty však nejsou ve smyslu směrnic vykládány ani používány. K této základní podmínce pro případnou přímou aplikovatelnost směrnic přistupují (jako další podmínka) objektivní vlastnosti právní normy. Ustanovení směrnice tak mohou být přímo aplikovatelná pouze za předpokladu, že splňují kritéria jasnosti a bezpodmínečnosti. Při

úvaze, zda je možno směrnici aplikovat přímo, je totiž nutno zkoumat, zda je na věc dopadající ustanovení směrnice dostatečně kompletní a konkrétní, aby byl soud schopen jej přímo použít. Tak tomu bude pouze v případě, že toto ustanovení v sobě bude obsahovat minimální pravidlo, případně cíl (výsledek, jehož má být směrnici dosaženo), určitelné bez ohledu na míru uvážení, která byla členským státům k provedení směrnic dopřána. Poslední podmínkou, zmiňovanou ve vztahu k možnosti přímé aplikace směrnic, je, že tímto postupem nesmí být zakládána povinnosti jednotlivcům samotným. Mezi v aplikaci přímého účinku je v daném případě tzv. „*estoppel argument*“ podle kterého se „*nikdo nesmí dovolávat své vlastní nepoctivosti*“. Stát, který implementoval směrnici nedostatečně nebo chybně, proto nemůže z tohoto důvodu uprýt jednotlivci práva, která mu směrnice přiznává a nemůže použít nesplnění vlastních povinností v neprospěch jednotlivce (specifické případy tzv. vedlejšího přímého účinku směrnice lze pro potřeby nyní posuzované věci pominout).

Zdejší soud se proto soustředil na otázku, zda jsou v souzené věci splněny všechny podmínky pro aplikaci přímého účinku směrnice tak, jak byly vymezeny v judikatuře SDEU. Co se týče podmínky včasné transpozice, lhůta k provedení směrnice o DPH uplynula dne 1. 1. 2008. Podle § 1 zákona o DPH zpracovává tento zákon příslušné předpisy Evropské unie a upravuje daň z přidané hodnoty; v poznámce pod čarou č. 1 k citovanému ustanovení se uvádí odkaz právě na směrnici o DPH. Zákon o DPH nabyt v převážné části (zahrnující ustanovení o osvobození zdravotnických, respektive zdravotních služeb a zboží od DPH) účinnosti ke dni 1. 5. 2004, a tedy lze uzavřít, že podmínka uplynutí lhůty pro provedení směrnice byla splněna.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval tím, zda tato implementace proběhla řádně. Směrnice, jakožto sekundární komunitární, respektive unijní právní předpis je podle čl. 288 Smlouvy o fungování Evropské unie definována jako předpis závazný pro ka ž d ý stát, kterému je určen, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům. Je tedy na jednotlivých členských státech, jakým způsobem obsah jednotlivých směrnic do svých právních řádů implementují, dostojí-li výsledku, kterého je směrnici zamýšleno. Tento zamýšlený výsledek bývá vyjádřen nejčastěji v preambuli směrnic nebo bývá dovozen rozhodovací činností SDEU. Ve vztahu k čl. 132 odst. 1 písm. b) až e) směrnice o DPH [respektive k bývalému čl. 13 A odst. 1 šesté směrnice] je tímto účelem mj. zamezit tomu, aby se lékařská péče nestala nedostupnou z důvodu zvýšených nákladů, které by plynuly ze skutečnosti, že by tato péče podléhala DPH [mezi jinými rozsudek SDEU ze dne 14. 12. 2006 ve věci *VDP Dental Laboratory NV v Staatssecretaris van Financiën* (C-401/05)].

Při posouzení kompatibility pojmu „*lidské krve a jejích složek*“, použitého v § 58 odst. 2 písm. a) zákona o DPH, a pojmu „*lidská krev*“ užitého v čl. 132 písm. d) směrnice o DPH, je nutno předně uvést, že obsah transpozičního opatření by měl významově přesně odpovídat obsahu směrnice, přestože právní termíny nemusí být nutně přeloženy doslova; měly by však být přeloženy tak, aby věrně kopírovaly zamýšlený smysl a cíl. Všechna materiální pravidla obsažená ve směrnici tak musí být přijata do vnitrostátního právního předpisu a rozsah působnosti směrnice, včetně stanovených pravidel, nesmí být zúžen ani rozšířen, což dopadá zejména na rozsah zákazů a omezení (včetně výjimek), který nemusí být vždy na první pohled zřejmý.

Směrnice o DPH je formulována na mnoha místech poměrně konkrétním způsobem a v těchto případech spočívala transpozice v doslovném převzetí jejího textu. Pokud jde přímo o čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, pak porovná-li Nejvyšší správní soud francouzskou (*les livraisons d'organes, de sang et de lait humains*), anglickou (*the supply of human organs, blood and milk*), italskou (*le cessioni di organi, di sangue e di latte umani*), španělskou (*las entregas de órganos, sangre y leche humanos*), chorvatskou (*isporuka ljudskih organa, krvi i mlijeka*), finskou (*ihmiselinten, -veren ja -maidon luovutukset*), švédskou (*leveranser av organ, blod och mjölk från människor*), slovinskou (*oskrbo s človeškimi organi, krvojo ter materinim mlekom*), slovenskou (*dodanie ľudských orgánov, ľudskej krvi a materského mlieka*), nizozemskou (*de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk*), polskou (*dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego*), portugalskou (*as entregas de órgãos, sangue e leite humanos*) a rumunskou (*livrarea de organe, sânge și lapte, de proveniență umană*) verzi tohoto článku, ze všech variant jednoznačně vyplývá, že evropský zákonodárce zamýšlel osvobodit od DPH (bez nároku na odpočet daně) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka. Transpozice pojmu „*lidská krev*“, užitého v čl. 132 písm. d) směrnice o DPH do § 58 odst. 2 písm. a) zákona o DPH je tedy očividně provedena extenzivně, neboť český zákonodárce dosah výjimky z dopadu DPH formuloval šířeji – kromě „*lidské krve*“ i na „*složky krve*“.

Konečně, co se týče posledních dvou podmínek, Nejvyšší správní soud, na rozdíl od soudu městského, nepochybuje o tom, že text čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vykazuje dostatečnou míru bezpodmínečnosti a určitosti k tomu, aby se jich mohl jednotlivec dovolávat vůči státu. Z citovaného článku je patrný jednoznačný příkaz členskému státu (a zrcadlově jeho závazek) osvobodit od daně z přidané hodnoty (pouze) dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka. Nejvyšší správní soud na tomto podkladě uzavírá, že podmínky pro přímou aplikovatelnost směrnice o DPH pokládá za splněné.

Je tedy zřejmé, že přímá aplikace čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH je v dané věci principálně možná; rozhodující pro možnost takto postupovat je nicméně posouzení, zda vyjádření předmětu osvobození od daně užitá ve vnitrostátní úpravě skutečně věcně překračuje obsah transponovaného pojmu, užitého ve směrnici.

Při výkladu ustanovení unijního právního předpisu mohou nastat typově dvě situace. První možností je situace, kdy je dikce unijního předpisu natolik jasná a jednoznačná, že neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost o způsobu jeho interpretace a aplikace (tzv. *acte clair*). Nejde-li o tento případ, pak je vnitrostátní soud, za podmínek vymezených v čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie, povinen položit předběžnou otázku SDEU. Této povinnosti se může zdržet pouze tehdy, zabýval-li se již daným právním problémem SDEU ve své judikatuře (tzv. *acte éclairé*). V těchto případech je vnitrostátní soud oprávněn právo EU aplikovat na vlastní zodpovědnost [srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982 ve věci *Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministry of Health* (C-283/81)].

Směrnice o DPH neobsahuje žádnou obecně použitelnou definici předmětného pojmu a ani definici, která by byla aplikovatelná jen pro účely této směrnice. Na rozdíl od

městského soudu se zdejší soud navíc nedomnívá, že by definice pojmů „krev“, „krevní složka“ a „přípravek z krve“, uvedená v čl. 3 písm. a) a c) směrnice o krvi, mohla nalézt přímé uplatnění při výkladu směrnice o DPH, neboť je výslovně omezena pouze pro účely směrnice o krvi. Jako interpretační vodítko pak nemůže sloužit ani čl. 37 odst. 2 písm. a) směrnice k provedení čl. 143 písm. b) a c) směrnice o DPH, ve spojení s čl. 38 písm. a) téže směrnice. Čl. 37 odst. 2 písm. a) této směrnice sice definuje „léčebné látky lidského původu“ a řadí mezi ně lidskou krev a její deriváty (úplnou lidskou krev, sušenou lidskou krevní plazmu, lidský albumin a stálé roztoky lidských plazmatických proteinů, lidský imunoglobulin a lidský fibrinogen) a čl. 38 písm. a) této směrnice upřesňuje, že se osvobození od daně vztahuje pouze na zboží, které je určeno subjektům nebo laboratořím schváleným příslušnými orgány, aby je používaly výlučně k lékařským nebo vědeckým účelům s vyloučením jakéhokoli obchodního účelu, jak již ale přiléhavě podotkl žalovaný, dosah směrnice k provedení čl. 143 písm. b) a c) směrnice o DPH nezahrnuje čl. 143 písm. a) směrnice o DPH, podle kterého členské státy osvobodí od daně konečný dovoz zboží, jehož dodání osobami povinnými k dani je na jejich území za všech okolností osvobozeno od daně. Naposledy citovaný čl. 143 písm. a) směrnice o DPH, který není prováděcí směrnici pokryt, odpovídá čl. 132 směrnice o DPH, podle něhož členské státy osvobodí od daně některá uvedená plnění, mezi něž patří i dodání lidských orgánů, lidské krve a mateřského mléka. Naproti tomu ustanovení čl. 143 písm. b) a c) směrnice o DPH je odrazem záměru vyloučit některá území z oblasti působnosti směrnice o DPH; o takový případ však očividně v souzené věci nejde.

Ačkoli článek 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH nelze z uvedených důvodů považovat za *acte clair*, Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že se jedná o *acte éclairé*. Jak totiž upozornil stěžovatel v doplnění kasační stížnosti, SDEU v rozsudku ze dne 5. 10. 2016 ve věci *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH v. Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (C-412/15) rozhodoval o otázce, zda čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že dodání lidské krve zahrnuje i dodání krevní plazmy získané z lidské krve; pro případ kladné odpovědi na tuto otázku pak měl SDEU zodpovědět také to, zda totéž platí i pro krevní plazmu, která není přímo určena pro terapeutické účely, ale výlučně k výrobě léčivých přípravků, případně, bude-li odpověď na první otázku záporná, zda záleží při zařazení pod krev pouze na přijatém účelovém určení nebo i na abstraktně existující možnosti použití krevní plazmy. Přestože tedy stěžovatel opakovaně vznesl požadavek, aby obdobně znějící předběžnou otázku předložil SDEU nejprve městský a nyní i Nejvyšší správní soud, je nepochybné, že pro takový postup již důvod není.

V citovaném rozsudku ve věci *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH v. Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (C-412/15) vycházel SDEU z premisy, že pojmy obsažené v čl. 132 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH představují autonomní pojmy unijního práva, jejichž účelem je zabránit rozdílným v používání DPH mezi jednotlivými členskými státy. Není-li pojem „lidská krev“ ve směrnici o DPH definován, musí být jeho význam a dosah určen v souladu s jeho obvyklým smyslem v běžném jazyce, s přihlédnutím ke kontextu, ve kterém je užit, a cílům, které právní úprava sleduje. Pokud jde o tento obvyklý smysl, dospěl SDEU k závěru, že pojem „lidská krev“ odkazuje na jednu složku lidského těla složenou z více neautonomních a vzájemně se doplňujících komponentů, jejichž synergické působení umožňuje prokrvovat všechny orgány a tkáně. Jedním z těchto

komponentů je plazma, tj. roztok, který přenáší další složky lidské krve po celém těle. SDEU dále uvedl, že pokud jde o obecný kontext, podle čl. 3 odst. 2 písm. c) Listiny základní práv Evropské unie je zakázáno využívat lidské tělo a jeho části jako takové jako zdroj finančního prospěchu. Kromě toho vycházel SDEU z účelu všech ustanovení čl. 132 směrnice o DPH, jímž je osvobodit některé činnosti ve veřejném zájmu od DPH, aby byl usnadněn přístup k některým službám, stejně jako dodání určitého zboží, a aby se tak dělo při nižších cenách než těch, které by byly na zboží či služby uvaleny, kdyby byly zatíženy DPH. Konkrétně čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH má dle mínění SDEU zajistit, že se dodání výrobků, které přispívají k péči o zdraví nebo mají terapeutický účel, nestane nedostupným z důvodu zvýšených cen těchto výrobků v případě, že by jejich dodání podléhalo DPH. Současně platí, že veškeré výrazy použité k vymezení osvobození od daně je třeba vykládat striktně, jelikož představují odchylky od obecné zásady, že DPH je vybírána z každého poskytnutí služeb uskutečněného osobou povinnou k dani za úplatu. Z toho pak SDEU dovodil, že osvobození od daně uvedené v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH se nemůže vztahovat na tzv. průmyslovou plazmu, tj. plazmu, jejíž dodání přímo nepřispívá k činnostem ve veřejném zájmu, jelikož je určena k použití v průmyslové výrobě, a to mj. za účelem výroby léčivých přípravků. Právě proto, že uplatnění tohoto osvobození je podmíněno tím, že je plazma použita pro určitý druh činnosti ve veřejném zájmu, se osvobození od DPH stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH vztahuje pouze na plazmu skutečně určenou k přímému terapeutickému využití. Jak v citované věci *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH v. Finanzamt Kassel II – Hofgeismar* (C-412/15), tak ve věci nyní souzené, není plazma určena pro účely péče o zdraví či terapeutické účely, ale výhradně pro účely farmaceutické. Za těchto podmínek se proto na takovou plazmu nemůže vztahovat osvobození od daně stanovené v čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

Konsekventně proto platí, že transpozice zmiňovaného ustanovení směrnice do zákona o DPH (§ 58 odst. 2) neproběhla správně, neboť dopadá na širší okruh případů, než zamýšlí unijní úprava. Jelikož do okruhu plnění, které unijní úprava z osvobození od DPH nevylučuje, dopadá i případ plnění poskytovaných stěžovatelem, jsou splněny všechny podmínky pro přímou aplikaci čl. 132 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH.

Je tedy zřejmé, že ve světle uvedeného rozsudku SDEU věcně neobstojí ani rozsudek městského soudu, ani rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud proto s ohledem na princip procesní ekonomie zrušil nejen napadený rozsudek, ale i druhoinstanční správní rozhodnutí [jak mu umožňuje § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], neboť v opačném případě by městský soud pouze tlumočil žalovanému závazný právní názor vyslovený zdejším soudem. Věc se proto vrací k dalšímu řízení žalovanému, za přiměřeného použití § 78 odst. 4 s. ř. s. V tomto novém řízení bude žalovaný vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (§ 78 s. ř. s., § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí rozhodnout o náhradě nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V nyní posuzované věci je v kontextu celého soudního řízení procesně úspěšným účastníkem stěžovatel, proto mu bylo proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení přiznáno. Tyto náklady jsou tvořeny předně

částkou 8.000 Kč za zaplacené soudní poplatky (3.000 Kč za žalobu a 5.000 Kč za kasační stížnost). Dále stěžovateli náleží částka 12.500 Kč, a to jednak za tři úkony právní služby jeho zástupkyně (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky k vyjádření žalovaného) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění zákona č. 276/2006 Sb. (kdy za jeden úkon příslušela částka 2.100 Kč), a jednak za dva úkony právní služby (účast při jednání před soudem, podání kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) a g) advokátního tarifu ve znění zákona č. 120/2014 Sb. (kdy za tento úkon přísluší částka 3.100 Kč). Přiznána byla též náhrada hotových výdajů zástupce, která činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve všech případech 300 Kč za jeden úkon, celkem tedy 1.500 Kč. Celkem tak náklady zastoupení představují částku 14.000 Kč. Protože zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení o částku 2.940 Kč, odpovídající dani, kterou je zástupce povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona o DPH. Celkem tak tvoří odměna zástupce stěžovatele částku 16.940 Kč a celkové náklady řízení včetně zaplacených soudních poplatků pak částku 24.940 Kč. Naposledy uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho zástupkyně.

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

V Brně dne 23. listopadu 2016

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu