



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **Fininvest Group a. s.**, IČ: 293 78 273
sídlem Masarykova 427/31, Brno
zastoupený advokátem JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M.
sídlem Jánský vršek 311/6, Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2016, čj. 6/16/5300-22441-711309,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a shrnutí průběhu řízení

1. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci daň z přidané hodnoty platebními výměry ze dne 25. 5. 2015,
 - čj. 2480769/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období leden 2013,
 - čj. 2482088/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období únor 2013,

- čj. 2482153/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období srpen 2013,
 - čj. 2482194/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období září 2013,
 - čj. 2482208/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období říjen 2013,
 - čj. 2482213/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období listopad 2013,
 - čj. 2484751/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období prosinec 2013,
 - čj. 2483505/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období leden 2014,
 - čj. 2483763/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období únor 2014,
 - čj. 2484291/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období březen 2014,
 - čj. 2484394/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období duben 2014,
 - čj. 2484476/15/3001-51522-706426 za zdaňovací období červen 2013.
2. Ve vztahu ke všem platebním výměrům platí obdobná podstata věci, která spočívá v tom, že žalobce si v řádném daňovém přiznání nárokoval nadměrný odpočet a na základě daňové kontroly správce daně dospěl k závěru, že činnost na základě Faktoringové smlouvy č. 01/0/F11/2009 ze dne 1. 4. 2009 včetně dodatku ze dne 16. 9. 2009 (dále také „faktoringová smlouva“) je předmětem daně z přidané hodnoty a měla být za výše uvedená zdaňovací období uvedena. S tímto názorem žalobce nesouhlasil a podal odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto, a platební výměry byly potvrzeny.
3. Spor mezi žalobcem a správními orgány spočíval zejména v posouzení charakteru činnosti, kterou žalobce vykonával a v určení zda jako taková spadala pod definici finančních činností podle § 54 odst. 1 písm. u) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“), které jsou osvobozeny od daně, nebo pod výjimku, která dle stejného ustanovení není za finanční činnost považována.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. V žalobě ze dne 4. 3. 2016 se žalobce tvrdil nezákonnost rozhodnutí a dovolával se jeho zrušení a vrácení věci k dalšímu řízení z důvodů, které shrnul do dvou hlavních žalobních námitek. . Zaprvé uvedl, že žalovaný nesprávně potvrdil vyměření daně z přidané hodnoty a zadruhé uvedl, že napadené rozhodnutí je v rozporu s principy právní jistoty, zákonnosti a legitimního očekávání.
5. Žalobce rozporoval zejména tu skutečnost, že postupování pohledávek na základě rámcové smlouvy představuje hospodářskou činnost, jelikož absentuje protiplnění, případně souvislost mezi domnělou službou a tímto protiplněním. Jako alternativní námitku uvedl tu skutečnost, že došlo k vyměření daně na základě nesprávného nezohlednění rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a kupní cenou pohledávky. Stran porušení právní jistoty a legitimního očekávání poukazoval žalobce na neexistenci zákonné definice „faktoringu“ a příliš extenzivní výklad správce daně, který nerespektuje směrnici Rady ze dne 28. 11. 2006, č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „směrnice o DPH“), a relevantní judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále také „SDEU“). Rovněž rozporoval využití definice faktoringu z informace Generálního finančního ředitelství čj. 49115/13/7001-21002-012287, která nepředstavuje závazný právní předpis, což nepřípustně zasahuje do jeho ústavně chráněné majetkové sféry.
6. Uvedl, že skutkový popis žalovaného stran uzavřené smlouvy se společností FEREX-ŽSO s. r. o. neodpovídá skutečnému obsahu této smlouvy s ohledem na její genezi. Původní faktoringová smlouva nikdy nenabyla účinnosti a tento omyl mohl mít vliv na správné posouzení věci žalovaným.
- Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

7. S odkazem na právo Evropské unie rozvedl konkrétní aspekty hospodářské činnosti, které jsou významné pro to, aby mohla být tato činnost předmětem daně z přidané hodnoty, přičemž uvedl argumenty, proč tomu v případě postupování pohledávek v jeho věci nebylo. Zejména poukázal na tu skutečnost, že správce daně vycházel ze zastaralé definice faktoringu, k jejímuž zpřesnění došlo na základě pozdějšího rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 27. 10. 2011 ve věci *Finanzamt Essen-NordOst proti GFKL Financial Services AG*, sp. zn. C-93/10 (dále jen „rozhodnutí SDEU sp. zn. C- 93/10“). Činnost žalobce tedy představovala pouhé postoupení pohledávek ve smyslu § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH. Dle judikatury SDEU není poskytováním služby za protiplnění, pokud žalobce odkupuje na své riziko za nižší hodnotu, než je jejich jmenovitá hodnota.
8. Žalobce rozporoval i konkrétní kritéria, která žalovaný zohledňoval pro účely definování činnosti jako faktoringu. Jednalo se zejména o zvyšování likvidity a skutečnost, že pohledávky byly postupovány před splatností. Likvidita konkrétního subjektu se zvyšuje i při úplatném postoupení pohledávky a nelze to používat jako odlišující kritérium při posuzování faktoringu. Domněnka, že pohledávka před splatností je plně vymahatelná, nemá oporu v ekonomické realitě. Žalobce odkupoval pohledávky za 95,17 % nominální hodnoty, což vystihovalo paušalizované ocenění rizika pohledávek v rámci širšího portfolia. Proto nelze dle žalobce hovořit ani o existenci odměny (resp. protiplnění). Stanovená cena rovněž nevyplývá ze služby, která by spočívala ve zbavení společnosti FEREX-ŽSO s. r. o. břemena vymáhat dluhy. Z toho důvodu chybí i přímá souvislost mezi službou a protiplněním.
9. Alternativně žalobce tvrdil nepřezkoumatelnost rozhodnutí, jelikož není dostatečně odůvodněno ohledně námitky nesprávného vyměření daně z přidané hodnoty.
10. Vzhledem k uvedeným tvrzením navrhl žalobce, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil, věc vrátil k dalšímu řízení a přiznal náhradu nákladů řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 22. 4. 2016 zdůraznil zásadní body, ve kterých nesouhlasí s argumentací žalobce. Předně uvedl, proč se domnívá, že činnost žalobce je hospodářskou činností ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH“). Protiplnění v daném případě žalovaný spatřuje v rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a cenou, kterou za ní platí faktor. Dále poukázal na skutkové odlišnosti od případu, který řešil SDEU (a na který odkazuje žalobce), a upozornil, že v tomto rozhodnutí se stanovuje spíše smysl a účel výjimky (vynětí z osvobození) a nejedná se o judikатурní překonání.
12. Ze systematiky zákona vyvodil žalovaný (shodně se správcem daně) závěr, že je třeba podrobit zdanění jeden z definičních znaků faktoringu, a to poskytnutí tzv. faktoringové odměny. Ohledně námitky porušení právní jistoty uvedl, že výčet možných zdanitelných plnění nelze uzavřít tím, že by zdanitelnými plněními byla pouze ta, která jsou pojmenovaným smluvním vztahem nebo právním vztahem se zákonnou definicí.
13. Závěrem odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ve které bylo jednou z indicií faktoringu sjednání ceny za postoupení pohledávek předem pevně určeným procentem z objemu postoupených pohledávek. Další okolností, která svědčila o faktoringu, je i to, že objemy neindividuálně stanoveného odkupu pohledávek dosahují výše standardní pro výkon ekonomické činnosti v oblasti faktoringu či forfaitingu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

IV. Replika žalobce

14. Žalobce v reakci na vyjádření žalovaného rozvedl některé své argumenty a hlouběji okomentoval zásadní body, které jsou mezi účastníky sporné. Zaměřil se na správný popis skutkového stavu, vyjádřil se k přípustnosti žalobní námitky o nezohlednění faktoringového úroku při vyměření daně a zaměřil se také na nesprávnou interpretaci právních předpisů a judikatury SDEU žalovaným. Závěrem upozornil na to, že postupem správce daně (potažmo žalovaným) došlo k porušení zásady neutrality daně z přidané hodnoty, jelikož smluvní strany chtěly uzavřít rámcovou smlouvu o postupování pohledávek, což je zřejmé i z toho, že společnost FEREX-ŽSO při účtování pohledávek i při stanovení základu daně z příjmů právnických osob účtovala totožně jako žalobce pod položkou postoupení pohledávky.

V. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) ve smyslu § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“) ve věci rozhodl bez jednání. Žalovaný se vyjádřil, že s vyřízením věci bez nařízení jednání souhlasí. Žalobce nejprve konání jednání požadoval, soud je tedy nařídil. Posléze žalobce soudu sdělil, že na nařízení jednání již netrvá. Jelikož soud k projednání věci při jednání neshledal sám důvody, nařízené jednání zrušil. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí finančního úřadu včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná**.
16. Úvodem soud uvádí, že skutkově totožnou věc řešil v rozhodnutí ze dne 21. 11. 2017, čj. 29 Af 94/2015-79, kde bylo předmětem přezkumu rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry správce daně za zdaňovací období květen 2013, červen 2013, červenec 2013. Odlišnost od tehdy projednávané věci spočívá ve zdaňovacích obdobích, jelikož v aktuálně posuzovaném případě jde o zdaňovací období leden 2013, únor 2013, srpen 2013, září 2013, říjen 2013, listopad 2013, prosinec 2013, leden 2014, únor 2014, březen 2014, duben 2014, červen 2014. Soud v tomto řízení neshledal důvody, pro které by se měl odchýlit od názoru vysloveného v citovaném rozhodnutí, a proto z něho při posouzení věci vychází.
17. Správci daně vznikly pochybnosti ohledně úplnosti údajů o přijatých zdanitelných plněních a plněních osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně za období leden a únor 2013. Zahájil proto postup k odstranění pochybností a následně zahájil daňovou kontrolu. S ohledem na předpoklad rozsáhlého dokazování zahájil správce daně daňovou kontrolu postupně i za další zdaňovací období. Na základě kontrolních zjištění, jejichž podstata spočívala v pochybnostech ohledně plnění na základě faktoringové smlouvy, byly vydány výše uvedené platební výměry.
18. V posuzované věci učinil žalobce předmětem sporu dva okruhy otázek, které již byly obdobně uplatněny v odvolání, a tudíž i do jisté míry posouzeny žalovaným v napadeném rozhodnutí. V první řadě žalobce zcela popírá, že by se faktoringová smlouva týkala služeb faktoringu, jelikož jde o pouhý odkup pohledávek. Dále mimo jiné konstatoval, že i kdyby se mělo jednat o faktoringovou smlouvu, přesto nebyla žalobci stanovena daň ve správné výši, neboť nebyl zohledněn faktoringový úrok, který by měl být osvobozen od daně z přidané hodnoty.

19. Z obsahu správního spisu soud zjistil (ve shodě se závěry správce daně a žalovaného), že žalobce na základě faktoringové smlouvy a dodatku k této smlouvě ze dne 16. 9. 2009 pravidelně systematicky odkupoval krátkodobé pohledávky od společnosti FEREX-ŽSO, se sídlem v Brně, Masarykova 31. Pohledávky byly odkupovány přede dnem splatnosti a do 10 dnů od vystavení faktury. Citovaná smlouva byla uzavřena mezi společností FEREX-ŽSO a předchůdcem žalobce společností Pozemstav Brno, a. s., přičemž z posledně uvedeného subjektu přešly práva a povinnosti z této smlouvy na žalobce na základě projektu rozdělení odštěpením.
20. Dle faktoringové smlouvy (v jejím původním znění ze dne 1. 4. 2009) se společnost FEREX-ŽSO jako postupitel zavázala postupovat své pohledávky za třetími osobami a žalobce jako faktor se zavázal hradit faktury na účet postupitele. Postupování pohledávek bylo úplatné ve výši 100 % jejich nominální hodnoty. Faktor se zavazoval hradit 85 % této úplaty postupiteli do 14 dnů ode dne doručení faktury, zbylých 15 % do 14 dnů ode dne, kdy bude postoupená pohledávka uhrazena jejím dlužníkem. Odměna za provedení faktoringu činila 0,50 % z postoupené pohledávky a tzv. úroku z profinancování pohledávky. Ujednání faktoringové smlouvy bylo následně změněno jejím dodatkem ze dne 16. 9. 2009, a to tak, že postupování pohledávek bude nově úplatné ve výši 95,17 % jejich nominální hodnoty. Faktor se zavázal 90 % této úplaty (90 % z 95,17 % nominální hodnoty) hradit postupiteli do 5 pracovních dnů ode dne doručení faktury a její akceptace a zbylých 10 % úplaty se zavázal uhradit do 14 dnů ode dne, kdy mu bude postoupená pohledávka uhrazena jejím dlužníkem (čl. 3 odst. 2 původního ujednání smlouvy byl zrušen, týkal se vyplácení odměny za provedení faktoringu).
21. Z předložené faktoringové smlouvy a především z jejího dodatku (ujednání v dodatku této smlouvy je rozhodné pro nyní přezkoumávaná zdaňovací období) bylo zjištěno, že se žalobce zabývá odkupem krátkodobých pohledávek od společnosti FEREX-ŽSO, a to před jejich splatností a za cenu nižší, než je jejich nominální hodnota (snížená hodnota odpovídá 95,17 % nominální hodnoty pohledávky). Přitom v souladu s citovanou smlouvou si žalobce neúčtuje žádný fixní poplatek za službu odkupování pohledávek od společnosti FEREX-ŽSO. Pohledávky jsou postupovány žalobci ve výši jejich nominální hodnoty. Samotný proces odkupu je upraven v dodatku faktoringové smlouvy, a to tak, že postupitel zašle faktorovi předem seznam návrhu budoucích faktur, které má zájem postoupit. Faktor se k tomuto seznamu vyjádří a sdělí, u kterých budoucích faktur souhlasí s tímto postoupením. Tímto krokem dojde k uzavření smlouvy o postoupení již odsouhlasených pohledávek. Po tomto odsouhlasení postupitel zašle faktorovi originál faktur, které byly předmětem postoupení, a současně postoupí další doklady vyplývající z uzavřené smlouvy a jejího dodatku. V posuzované věci vyplynulo z dokladů předložených žalobcem, že společnost FEREX-ŽSO zasílala žalobci „návrhy na postoupení pohledávek“, v nichž byla uvedena firma, číslo faktury, postoupená pohledávka v CZK, datum vystavení a kupní cena pohledávky 95,17 % v CZK. Vedle toho bylo současně ujednáno, že pohledávky jsou postoupeny ve výši nominální hodnoty.
22. Zásadní pro rozhodnutí v této věci je posouzení plnění poskytovaného na základě faktoringové smlouvy, tedy zda se jedná o službu podléhající povinnosti přiznat daň z přidané hodnoty. Předmětem daně je dle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o DPH mimo jiné *poskytnutí služby za úplatu uskutečněnou osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a místem plnění v tuzemsku*. Sporným bodem mezi účastníky je, zda se jednalo o službu a úplatu.

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

23. Plnění poskytovaná žalobcem společností FEREX-ŽSO na základě faktoringové smlouvy ve znění jejího dodatku lze kvalifikovat jako poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o DPH. Poskytnutím služby se podle poslední citovaného ustanovení rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží nebo převodem nemovitosti. Jelikož se jedná o poskytnutí služeb za úplatu (úplatou je rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a kupní cenou pohledávky) uskutečněné žalobcem v rámci jeho ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku, jsou uvedená plnění předmětem daně. Zdanitelným plněním je pak dle § 2 odst. 2 zákona o DPH každé plnění, které *je předmětem daně a není od daně osvobozeno*. Současně žalobce neprokázal, že by jím uskutečněná plnění na základě faktoringové smlouvy a jejího dodatku bylo možno považovat za plnění podle § 14 odst. 5 písm. c) zákona o DPH, která nejsou předmětem daně, neboť je nelze považovat za službu (poskytnutím posuzované služby není postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí).
24. V posuzovaných případech se tedy žalobce nezabýval nákupem pohledávek, které dle § 14 odst. 5 písm. c) zákona o DPH nejsou předmětem daně z přidané hodnoty a ani poskytováním úvěrů ve smyslu § 54 odst. 1 písm. c) zákona o DPH, což je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. V posuzované věci byl předmětem činnosti žalobce pravidelný odkup krátkodobých pohledávek od společnosti FEREX-ŽSO před dobou splatnosti, do 10 dnů od vystavení faktury. Předmětem činnosti tak nebylo postupování vlastních pohledávek, ale pohledávek, které vznikly společnosti FEREX-ŽSO z její ekonomické činnosti. Protože společnost FEREX-ŽSO postupovala vlastní pohledávky, nebylo toto postoupení ve smyslu § 14 odst. 5 písm. c) zákona o DPH předmětem daně pro tuto společnost. Do jejího daňového přiznání se tak postoupení nijak nepromítlo. Ale plnění poskytovaná žalobcem nelze ztotožnit s postupováním vlastních pohledávek.
25. V českém právním řádu se s pojmem faktoring lze setkat při využití jedné z inominátních smluv, která svůj základ vyvozuje z úplatného převodu pohledávek. Pro účely daně z přidané hodnoty je pak rozhodné, zda toto úplatné postoupení pohledávek splňuje znak ekonomické činnosti daňového subjektu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, tedy zda jde o plnění ve smyslu § 14 zákona o DPH a zároveň nejde o plnění osvobozené od daně, jak bez nároku na odpočet daně, tak i s případným nárokem na odpočet daně, a současně musí jít o plnění mezi plátcí DPH.
26. Z obsahu smlouvy (faktoringové smlouvy ve znění jejího dodatku) vyplývá, že žalobce (faktor) odkupuje jednotlivé pohledávky za smluvně určenou výši ceny, tento převod „předfinancová“ úhradou 90 % ceny převáděné pohledávky (konkrétně jde o 90 % z 95,17 % nominální hodnoty pohledávky), přičemž riziko neuhrazení pohledávky zajišťuje jen 10 % částka z převodní ceny pohledávky, která je splatná 14 dnů po uhrazení převáděné pohledávky dlužníkem, a rovněž i možnost odstoupení od smlouvy v souladu s čl. 4 faktoringové smlouvy. V dané věci soud došel k závěru, že předmětných 95,17 % nominální hodnoty pohledávky, určených jako převodní cena pohledávky, nezohledňuje výši rizika úhrady pohledávky, nýbrž představuje úplatu či plnění, které je ekonomickou činností dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH. Podmínka tuzemského plnění nebyla ve věci sporná a byla splněna. V rámci výše popsané ekonomické činnosti bylo protiplnění zcela logicky spatřováno v rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a kupní cenou pohledávky, za kterou ji žalobce (faktor) získal, tj. za smluvní kupní cenu 95,17 % nominální hodnoty pohledávky. Z dokladů je zřejmé, jaké pohledávky byly žalobcem odkoupeny, jaká byla jejich nominální hodnota a za jakou kupní cenu je žalobce získal (95,17 % nominální hodnoty pohledávky). Je tak nepochybné, že žalobce odkupoval Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

pohledávky společnosti FEREX-ŽSO za nižší cenu, než jaká byla jejich nominální hodnota. Zjištěný rozdíl ve výši 4,83 % je tak úplatou žalobce za provedenou službu. Tento způsob úplaty byl nastaven dodatkem k faktoringové smlouvě, kterým došlo ke změně původního ujednání v čl. 3 citované smlouvy.

27. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou vymezena v § 51 odst. 1 zákona o DPH. Mezi zde vyjmenované činnosti náleží i činnosti finanční, které jsou dále definovány v § 54 odst. 1 zákona o DPH. Mezi těmito finančními činnostmi osvobozenými od daně je mimo jiné specifikováno poskytování úvěrů a peněžních půjček ve smyslu § 54 odst. 1 písm. c) zákona o DPH. Podle § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH je od daně osvobozeno také úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem. Činnost žalobce však nelze podřadit pod tento pojem „úplatné postoupení pohledávek postoupených jiným subjektem“, neboť žalobce pouze nakupoval pohledávky od společnosti FEREX-ŽSO, ale dále je nepostupoval. Pokud by však žalobce postupoval nakoupené pohledávky další společnosti, pak by uskutečňoval plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Taková situace však v posuzované věci nenastala.
28. Z ustanovení § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH dále plyne, že osvobozeno od daně výslovně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring. Pojem faktoring představuje ekonomický pojem, a ačkoliv není v českém právním řádu přesně právně definován, není pojmem pro žalobce zcela neznámým, neboť pojem „faktoringová smlouva“ sám užívá. Ekonomický pojem faktoring je obecně v praxi užíván a v odborné literatuře popsán. Právním základem faktoringu je právě smlouva o postoupení pohledávek. Správce daně chtěl pomocí odkazu na informaci Generálního finančního ředitelství čj. 49115/13/7001-21002-02287 přiblížit žalobci tento ekonomický pojem. Faktoring nedefinoval, nýbrž pouze uvedl obecně známé zásady faktoringu, jako ekonomického pojmu. Nelze přisvědčit žalobci, že by využitím ekonomické definice došlo k porušení právní jistoty, jelikož právní řád standardně neobsahuje všeříkající definice všech pojmů, se kterými pracuje, a to ani v rámci mimořádně závažného odvětví jakým je třeba trestní právo. Faktoring jako specifická činnost spočívající v postupování pohledávek, je běžně používán v ekonomii a právní doktríně a racionální interpretace tohoto pojmu nemá potenciál zasáhnout do práv žalobce v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.
29. K faktoringu uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 16. 3. 2015, čj. 8 Afs 13/2014, následující: „Jedná se o zvláštní způsob správy a vymáhání krátkodobých pohledávek, realizovaných zpravidla na základě dlouhodobé rámcové smlouvy, při kterém postupitel úplatně postupuje faktorovi své v budoucnu splatné pohledávky za odběrateli. Postupitel tím získává okamžité finanční prostředky, čímž zvyšuje svoji likviditu. Zároveň šetří čas a náklady spojené s vymáháním pohledávek, neboť nutnost výkonu těchto činností přechází na faktora jako nového věřitele. Jako protiplnění za faktoring postupitel hradí faktorovi odměnu v podobě faktoringové provize, která je určena zpravidla paušální sazbou z nominální hodnoty postoupené pohledávky. Výše úplaty za postoupení pohledávky tak ve výsledku odpovídá nominální hodnotě pohledávky snížené o faktoringovou provizi.“
30. Ačkoliv faktoring, jak již bylo výše uvedeno, není vymezen v českém právním řádu, přesto je běžně užívaným ekonomickým institutem, spočívajícím v odkupu krátkodobých pohledávek. Česká právní úprava v zákoně o DPH se opírá o čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH, podle které platí, že činnosti týkající se vkladových a běžných účtů,

plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů mohou být členskými státy osvobozeny, avšak s výjimkou vymáhání pohledávek.

31. Faktoring představuje postoupení pohledávky, které má charakteristické znaky. Soud shodně se žalovaným dospěl k závěru, že činnost žalobce tyto znaky naplňuje. Odkup pohledávek byl realizován na základě zmíněné *rámcové smlouvy* a jednalo se o *pravidelný* odkup krátkodobých pohledávek, jejichž cena byla stanovena ve vztahu ke všem v budoucnu postupovaným pohledávkám *paušálně*. Toto jsou charakteristické znaky sloužící jako další indicie pro závěr, že fakticky se jedná o faktoring. Tuto činnost proto nelze považovat za finanční činnost, která je osvobozena od daně z přidané hodnoty ve smyslu § 51 a § 54 zákona o DPH. V daném případě žalobce nákupem pohledávek, kdy uhradil postupiteli částku nižší, než je nominální hodnota kupované pohledávky, přičemž tento *rozdíl není* způsoben tržní cenou pohledávky, poskytoval postupiteli službu za úplatu, která spočívá v rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a sjednanou kupní cenou pohledávky.
32. Ze správního spisu bylo mimo jiné možno dovodit, že v případě žalobcem odkupovaných pohledávek nešlo o příležitostné postoupení rizikových a obtížně vymahatelných pohledávek po splatnosti (které byly případně již dříve neúspěšně vymáhány) a rovněž se nejednalo o poskytování služeb vykupování rizikových pohledávek za jejich skutečnou (nízkou) hodnotu, kdy úplata za odkup pohledávky není sjednána a o tuto úplatu není ani snižována úplata za postoupení pohledávky hrazená kupujícím.
33. Žalobcem poukazované rozhodnutí SDEU, sp. zn. C-93/10, je od aktuálně posuzované věci v několika aspektech odlišné. Předně je třeba říci, že se věnuje spíše rizikovým pohledávkám, u nichž rozdíl mezi nominální hodnotou a jejich kupní cenou odráží skutečnou hospodářskou hodnotu uvedených pohledávek v okamžiku jejich postoupení, dále se jednalo o jednorázový odkup pohledávek. Nelze tak přisvědčit obsáhlým námitkám žalobce, vycházejícím právě z uvedeného rozhodnutí, neboť v označené věci šlo o jiný spor. V dané věci je tak přílehlavější rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 6. 2003 ve věci *Finanzamt Groß-Gerau proti MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH*, sp. zn. C-305/01 (dále jen „rozsudek SDEU, sp. zn. C305/01“), jak již naznačovaly správní orgány. Vyplývá to i ze stanoviska generálního advokáta Nilla Jääskinena ze dne 14. 7. 2011 ve věci C-93/10 (bod 39), který říká, že k aplikaci „původního“ rozsudku SDEU, sp. zn. 305/01, je třeba „něco více, než jen pouhý převod pohledávek“. Právě o takový případ jde v posuzované věci. Argumentace žalobce rizikovostí pohledávek, z čehož měla i následně plynout jejich nižší odkupní cena, než je nominální hodnota pohledávek, je podle soudu v zásadě účelová a jejím hlavním účelem je zastření skutečného účelu „faktoringové smlouvy“, kterým je výkon faktoringové činnosti. Žalobce nijak neprokázal tvrzenou rizikovost pohledávek, popř. jejich nedobytnost, a ani jejich nižší tržní hodnotu.
34. Postupitel FEREX-ŽSO v dané věci postupoval žalobci pohledávky před datem splatnosti. V době splatnosti měla pohledávka hodnotu 100 % nominální hodnoty a žalobce neprokázal rizikovost ve vztahu k jednotlivým pohledávkám. Žalobce namítal, že 100 % vymahatelná pohledávka v praxi neexistuje a poukázal na příklady, kdy je pohledávka před splatností rizikovější než po splatnosti (situace, kdy dlužníkovi hrozí úpadek). Soud se zejména opírá o úvahu, že „prosté“ postoupení pohledávky za nižší kupní cenu (oproti nominální hodnotě), která spočívá v její skutečné hospodářské hodnotě, musí být jednoznačně odůvodnitelné ve vztahu ke konkrétní pohledávce (pohledávkám) – potom se

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

nejedná o faktoring, ale o „prosté“ postoupení pohledávky. Ovšem postupování pohledávek, jejichž rizikovost je vyjádřena toliko abstraktně a paušálně s ohledem na to, že *„žádná pohledávka není 100 % vymahatelná“* bude spíše naplňovat znaky faktoringu (v posuzovaném případě tomu navíc nasvědčuje i aspekt dlouhodobosti).

35. Ke dni uskutečnění zdanitelného plnění činila úplata za poskytnutou službu rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a kupní cenou pohledávky. V daném případě tak byla splněna podmínka úplaty. Tato podmínka vyplývá z faktoringové smlouvy ve znění jejího dodatku, z něž je zřejmá jak výše plateb, tak i lhůty, ve kterých mají být propláceny. Jedná se o sjednané platební podmínky smlouvy, z nichž lze dovodit, že pohledávka bude dlužníkem žalobce plně uhrazena. Odměna či výnos žalobce obecně činí 4,83 % nominální hodnoty pohledávky (rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou pohledávky). Přestože žalobce tvrdil, že rozdíl představuje anticipovanou výši rizika, tak neprokázal, co hodnotově představuje rozdíl ve výši 4,83 % nominální hodnoty pohledávky.
36. V posuzované věci došlo k poskytnutí služby dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH ve spojení s § 14 odst. 1 zákona o DPH, neboť shora uvedené plnění bylo posouzeno jako faktoring a ve smyslu § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH se na faktoring, jakož i na vymáhání dluhů, obecně neuplatní osvobození těchto finančních činností od daně z přidané hodnoty. Pod plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet zákon podřazuje finanční činnosti, pod které systematickým výkladem spadá i faktoring, jakožto jedna z finančních činností vyskytujících se při úplatném postoupení pohledávky. Ačkoliv tímto způsobem zákon potvrzuje, že jde o institut spojený s úplatným postoupením pohledávky, vykazuje tento institut určitá specifika, z nichž lze dovozovat nutnost zdanit právě některý ze specifických znaků faktoringu. V případě nepravého faktoringu bylo nutné vyměřit daň pro jeden z definičních znaků faktoringu, a to poskytnutí tzv. faktoringové odměny. Žalobce odkupem pohledávek přede dnem jejich splatnosti poskytl společnosti FEREX-ŽSO službu za úplatu dle § 14 odst. 1 zákona o DPH, přitom základem daně je podle § 36 zákona o DPH sjednaná úplata za službu, kterou však v daném případě představuje rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a faktickou částkou, kterou žalobce za postoupení pohledávky společnosti FEREX-ŽSO zaplatil. Samotné postoupení pohledávek řeší zákon o DPH ve dvou ustanoveních. Výslovně osvobozuje úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem v § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH a mimo předmět daně také staví prodej pohledávek vlastních v § 14 odst. 5 písm. c) zákona o DPH.
37. Žalobce dále namítal, že správce daně ani žalovaný nezohlednili při výpočtu výše základu daně faktoringový úrok s tím, že případné dani z přidané hodnoty měl podléhat pouze faktoringový poplatek. V této souvislosti je třeba nejprve uvést, že daňový subjekt byl správcem daně formálně vyzván k odstranění pochybností, avšak žalobce i přes výzvu tvrdil, že plnění poskytované na základě faktoringové smlouvy bylo osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Krajský soud dále uvádí, že smlouvy o faktoringu bývají obecně spojeny s postoupením pohledávek (jejich vykupováním) a poskytnutím předfinancování formou úvěru. Konkrétně pak k rozdělení celkové úplaty na faktoringový poplatek a úrok musí soud potvrdit, že pokud je ze smlouvy možné identifikovat dvě samostatné transakce, pak je poskytování úvěru osvobozeno od daně z přidané hodnoty a dani by mělo podléhat pouze vykupování pohledávek. Z posuzované faktoringové smlouvy z a jejího dodatku však toto rozlišení nevyplývá. Z nyní posuzované faktoringové smlouvy a jejího dodatku není patrné, že by žalobce účtoval samostatně o úrocích a faktoringovém poplatku. Za této Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

situace tak byla daň z přidané hodnoty stanovena z rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a její kupní cenou.

38. Žalobci soud nemohl přisvědčit ani v tom, že bylo porušeno jeho legitimní očekávání či princip právní jistoty nebo zákonnosti. Žalobce v žalobě neuvádí konkrétní skutkové okolnosti k těmto porušením a ani to, v čem konkrétně se tato porušení dotkla jeho práv. Soud se tak nemůže zcela konkrétně k uvedenému vyjádřit. Žalobce uváděl zejména nedostatečnost právní úpravy ohledně pojmu faktoringu. Předmět daně byl v posuzované věci vymezen přesným a předvídatelným způsobem, v tomto soud neshledal žádné pochybení. K nedostatečnému vymezení pojmu „faktoring“ soud odkazuje také na výklad provedený shora. V případě informace Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2013 soud uvádí, že šlo jen o podpurnou informaci.
39. Ačkoliv v soukromoprávních závazkových vztazích lze sjednávat i smlouvy inominátní, v případě daně z přidané hodnoty se uplatňuje zásada *daňové neutrality*, přičemž platí, že nesmí být z hlediska daně z přidané hodnoty zacházeno odlišně s podobnými službami a zbožím. Nelze tak uzavřít, že zdanitelným plněním mohou být pouze taková plnění, která vyplývají z pojmenovaného smluvního vztahu se zákonnou definicí. V posuzované věci šlo o zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH, které nespadlo pod ustanovení o osvobození od daně z přidané hodnoty. Žalobce se v posuzované věci nemůže dovolávat ochrany svého legitimního očekávání na základě tvrzení, že měl údajně v úmyslu uzavřít smlouvu o postoupení pohledávek, když z obsahu právního úkonu takový závěr nevyplývá. Právní jednání, a tedy i smluvní ujednání, je třeba posuzovat podle jejich obsahu. Rozhodná je především vůle toho, kdo právní úkon učinil. V posuzované věci byl vyložen právní úkon učiněný smluvními stranami faktoringové smlouvy (včetně jejího dodatku) tak, že jde o poskytování finanční služby, která podléhá dani z přidané hodnoty. Přitom správce daně i žalovaný postupovali v daňovém řízení v souladu s právními předpisy, jejich ustáleným výkladem, nebyli ve sporu s ustálenou správní praxí a ani neporušili princip právní jistoty žalobce. Soud je přesvědčen, že oba orgány postupovaly v souladu se zásadami správy daní. Naopak žalobce pojmá princip právní jistoty a ochrany legitimního očekávání extenzivně. Pokud nesouhlasí se závěry správce daně, nemusí se jednat o nezákonný postup správce daně nebo o porušení legitimního očekávání žalobce. Podle soudu připouští zákon o DPH pouze jediný výklad, nikoliv dva nebo více možných výkladů.

VI. Závěr a náklady řízení

40. Při přezkumu napadeného rozhodnutí ve smyslu § 75 odst. 2 věta první soudního řádu správního soud shledal podanou žalobu jako nedůvodnou. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
41. O náhradě nákladů soudního řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
42. Žalobce neměl v řízení o žalobě úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému nevznikly náklady přesahující jeho běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje: D. J.

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 28. března 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu