



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila v právní věci žalobce **Fininvest Group a.s.**, IČ: 29378273, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, zast. JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem a společníkem společnosti Bříza & Trubač, s.r.o., advokátní kancelář se sídlem Jánský vršek 311/6, 118 00 Praha 1, proti žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2015, č.j. 23513/15/5300-22441-711309,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci a obsah správních rozhodnutí

[1] V záhlaví označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – platební výměry – Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 30. 7. 2014, č. j. 3228533/14/3001-24804-711018, ze dne 31. 7. 2014, č. j.

3228574/14/3001-24804-711018, a ze dne 30. 7. 2014, č. j. 3228619/14/3001-24804-711018. Těmito rozhodnutími správce daně žalobci vyměřil daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období květen 2013 ve výši 106 042 Kč, červen 2013 ve výši 58 088 Kč a červenec 2013 ve výši 80 998 Kč.

[2] Ohledně všech tří zdaňovacích období zaslal správce daně žalobci výzvu k odstranění pochybností (29. 7. 2013, 22. 8. 2013 a 19. 9. 2013). Následně správce daně sdělil žalobci výsledek postupu k odstranění pochybností, v němž mimo jiné uvedl, že pochybnosti nebyly odstraněny a jelikož na základě vyjádření žalobce správce daně neshledal ani důvody pro pokračování v dokazování, ukončil postup k odstranění pochybností ve všech třech případech zdaňovacích období vydáním platebního výměru. Proti všem platebním výměrům se žalobce odvolal, přičemž o těchto odvoláních rozhodl žalovaný jedním nyní přezkoumávaným rozhodnutím, neboť věci měly totožný právní a skutkový základ.

[3] Mezi žalobcem a společností FEREX-ŽSO, spol. s r.o. (dále též jen „FEREX“) jako postupitelem byla uzavřena Faktoringová smlouva včetně jejího dodatku (smlouvu uzavřel předchůdce žalobce Pozemstav Brno, akciová společnost, přičemž práva a povinnosti z této smlouvy přešly na žalobce na základě projektu rozdělení odštěpením od společnosti Pozemstav Brno, akciová společnost – notářský zápis NZ 1476/2012). Dle Faktoringové smlouvy se postupitel zavázal postupovat své pohledávky za třetími osobami žalobci a žalobce jako faktor se zavázal hradit faktury na účet postupitele. Dodatkem faktoringové smlouvy ze dne 16. 9. 2009 bylo změněno znění článku 3 smlouvy v tom, že postupování pohledávek je úplatné ve výši 95,17 % jejich nominální hodnoty (podle původní smlouvy bylo postupování pohledávek úplatné ve výši 100 % jejich nominální hodnoty). Faktor se zavázal 90 % této úplaty uhradit postupiteli do 5 pracovních dnů ode dne doručení faktury a její akceptace a 10 % této úplaty uhradit do 14 dnů ode dne, kdy mu bude postoupená pohledávka uhrazena jejím dlužníkem (čl. 3 odst. 2 byl zrušen). Z Faktoringové smlouvy a jejího dodatku vyplynulo, že žalobce se zabývá odkupem krátkodobých pohledávek od společnosti FEREX. Společnost FEREX jako postupitel zasílala žalobci jako faktorovi předem seznam návrhů budoucích faktur, které měla zájem postoupit, a faktor jí následně sdělil, u kterých budoucích faktur souhlasí s tímto postoupením.

[4] Žalobce v daňových přiznáních uplatnil nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v plné výši, ačkoliv z daňových přiznání za předchozí zdaňovací období vyplývalo, že předmětem jeho činnosti je poskytování úvěrů a půjček, které jsou dle § 54 odst. 1 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „ZDPH“), osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. V souvislosti s prověřováním žalobcova nároku na odpočet daně vznikly správci daně pochybnosti ohledně plnění na základě Faktoringové smlouvy a jejího dodatku. Finanční orgány dospěly k závěru, že předmětem činnosti žalobce je pravidelný odkup krátkodobých pohledávek od společnosti FEREX před dobou splatnosti do 10 dnů od vystavení faktury. V posuzovaných případech přitom nešlo o postupování vlastních pohledávek žalobce, ale pohledávek, které vznikly společnosti FEREX z její ekonomické činnosti. Dle dodatku k Faktoringové smlouvě je postupování pohledávek úplatné ve výši 95,17 % jejich nominální hodnoty. Rozdíl mezi 100 % nominální hodnotou pohledávky a kupní cenou pohledávky představuje úplatu za poskytnutou službu. Ze seznamu postoupených pohledávek, které byly

žalobcem předloženy k protokolu o ústním jednání ze dne 14. 2. 2014, bylo patrné, jaké pohledávky byly žalobcem odkoupeny, jaká byla jejich nominální hodnota a za jakou kupní cenu je žalobce získal (95,17 %). Žalobce tak odkupoval pohledávky společnosti FEREX za nižší cenu, než jaká byla jejich nominální hodnota. Zjištěný rozdíl (4,83 %) byl úplatou faktora za provedenou službu. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou vymezena v § 51 odst. 1 ZDPH. Mezi tyto činnosti spadají také činnosti finanční dle § 54 odst. 1 ZDPH. Činnost žalobce však nelze podřadit pod pojem „úplatné postoupení pohledávek postoupených jiným subjektem“ ve smyslu § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH, neboť žalobce nakupoval pohledávky od společnosti FEREX a dále je nepostupoval. Posledně citované ustanovení výslovně uvádí, že osvobozeno od daně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring.

[5] Z obsahu Faktoringové smlouvy a jejího dodatku vyplynulo, že činnost žalobce naplňuje znaky faktoringu, pročez ji nelze považovat za finanční činnost, která je osvobozena od DPH. Žalobce nákupem pohledávek, kdy vyplatí postupiteli (společnosti FEREX) částku nižší než je nominální hodnota pohledávky, přičemž tento rozdíl není způsoben tržní cenou pohledávky, poskytuje postupiteli službu za úplatu, která spočívá v rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a sjednanou kupní cenou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[6] Ve včas podané žalobě žalobce uvedl, že argumentace žalovaného není na řešený případ přílehlavá a napadené rozhodnutí žalovaného by mělo být proto zrušeno.

[7] Právním základem DPH v ČR je Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“). Směrnicí o DPH provádí ZDPH, proto je třeba ustanovení ZDPH vykládat ve světle Směrnice o DPH. Aby služba spadala do působnosti Směrnice o DPH, je nezbytné, aby byla poskytována za protiplnění. Pro existenci protiplnění ve smyslu Směrnice o DPH a judikatury Soudního dvora EU musí mezi stranami existovat právní vztah, jenž zakládá vzájemné plnění. Za službu tedy musí být poskytnuta odměna. Pokud činnost poskytovatele spočívá výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje v takovém případě zdanitelný základ. Čl. 135 Směrnice o DPH stanoví případy osvobození od DPH, do kterých zahrnuje činnosti včetně sjednávání vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků, s výjimkou vymáhání dluhů. Původní Směrnice o DPH také uváděla, že z činností osvobozených od DPH je vyřazeno vymáhání dluhů a faktoring.

[8] V českém právním řádu neexistuje legální definice faktoringu. Faktoring je třeba posuzovat ve světle platné daňové legislativy EU, jak ji vykládá Soudní dvůr EU. Právo EU je součástí právního řádu ČR, a jelikož v právu EU existuje definice vymáhání dluhů, potažmo faktoringu, musí správce daně tuto definici respektovat a při doměření daně správně aplikovat. To však správce daně ani žalovaný v předmětné věci neučinili.

[9] Výraz vymáhání dluhů není definován ani ve Směrnici o DPH přímo, nýbrž byl dosud ve vztahu k faktoringu posuzován ve třech rozsudcích Soudního dvora EU ve věcech MKG,

Axa UK, GFKL. Judikatura obecně definuje vymáhání dluhů jako finanční operace směřující k zaplacení peněžního dluhu.

[10] Ve věci MGK Soudní dvůr EU rozhodl, že subjekt, jenž odkupuje pohledávky a přebírá riziko nesplacení ze strany dlužníků, a za to účtuje zákazníkům provizi, vykonává hospodářskou činnost, která není osvobozena od DPH, jelikož představuje vymáhání dluhů (služba představovala tzv. pravý faktoring). Soudní dvůr EU však uvedl, že pojem vymáhání dluhů musí být vykládán široce tak, že zahrnuje všechny formy faktoringu, tedy pravého i nepravého, v němž možnost zpětného postihu postupitele faktorem existuje. Různé typy faktoringu jsou tedy podle Soudního dvora EU jen podtypy činnosti definované jako vymáhání dluhů.

[11] Definice faktoringu je však zastaralá a nemůže správci daně sloužit jako podklad pro doměření DPH vůči žalobci. Rozsudek MKG byl v roce 2011 modifikován a zpřesněn rozsudkem ve věci GFKL, který předchází extenzivní výklad pojmu vymáhání dluhů odmítl. V tomto případě Soudní dvůr EU shledal, že není možné, aby každý prodej pohledávek představoval poskytnutí služby spočívající ve vymáhání dluhů kupujícím, zejména prodej bez sjednání odměny za poskytnutou službu, tj. faktoringového poplatku.

[12] Podle Soudního dvora EU tedy existují případy postoupení pohledávek, které nepředstavují služby vymáhání dluhů, nýbrž představují pouhé postoupení pohledávek ve smyslu čl. 135 Směrnice a § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH. Takovým případem je i nyní zkoumaná tzv. Faktoringová smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností FEREX. Charakteristikou daného případu je ve světle rozsudku ve věci GFKL fakt, že u žalobce nejde o výkon hospodářské činnosti, za domnělou faktoringovou službu neexistuje protiplnění a není zde přímá souvislost mezi službou a protiplněním.

[13] Podle ZDPH a Směrnice o DPH, jak jsou vykládány Soudním dvorem EU, je nezbytné, aby pro existenci zdanitelného plnění došlo k: poskytnutí služby v rámci hospodářské činnosti žalobce, poskytnutí protiplnění (odměny), existence přímé souvislosti mezi službou a odměnou a současně, že služba není činností osvobozenou od DPH (např. vymáhání dluhů, resp. faktoring). Jelikož výše uvedené podmínky nebyly v řešené věci splněny, nemělo dojít k vyměření DPH.

[14] Pohledávky odkupované žalobcem byly rizikové i před jejich splatností. Toto riziko bylo již reflektováno v kupní ceně celého portfolia. Riziko již bylo započteno ve výši 95,17 % nominální hodnoty pohledávek. Podle ustálené judikatury Soudního dvora EU platí pro činnost žalobce, že odkupuje-li na své riziko rizikové pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, nejde o poskytování služby za protiplnění, a tudíž žalobce neprovádí hospodářskou činnost ve smyslu Směrnice o DPH či ZDPH, pokud kupní cena odráží skutečnou hospodářskou hodnotu pohledávek. I pokud by se správce daně přiklonil k tomu, že smluvní vztah mezi žalobcem a společností FEREX o postoupení pohledávek je hospodářskou činností ve smyslu ZDPH, je žalobce přesvědčen o tom, že neexistuje protiplnění a/nebo neexistuje mezi činností žalobce a protiplněním přímá souvislost.

[15] Smlouva, kterou žalobce uzavřel se společností FEREX, neobsahuje ujednání o odměně za faktoringovou službu. Správce daně a žalovaný jsou názoru, že odměna je zahrnuta v rozdílu mezi nominální hodnotou a kupní cenou pohledávky, a že tento rozdíl je základem daně, tj. tvoří úplatu. Ačkoliv správce daně konstatoval, že rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou pohledávky obsahuje i časovou hodnotu peněz, sám tuto skutečnost dále nerefletoval. Posouzení finančními orgány je nesprávné a nevypořádává se s ustálenou judikaturou evropských soudů k pojmu protiplnění. Protiplnění musí být subjektivní hodnotou a nikoliv odhadovanou hodnotou. Základem pro posouzení tedy může být pouze skutečně obdržené protiplnění a výše protiplnění nemůže vycházet z rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávek a cenou zaplacenou žalobcem. Rozdíl mezi jmenovitou hodnotou pohledávek a jejich kupní cenou totiž nepředstavuje protiplnění za službu, ale odráží skutečnou hospodářskou hodnotu pohledávek v okamžiku jejich postoupení, která se odvíjí od jejich rizikovosti (uvedené závěry Soudního dvora EU v rozsudku GFKL převzal i Nejvyšší správní soud např. v rozhodnutí ze dne 16. 3. 2015, č. j. 8 Afs 13/2014-93). I v nyní přezkoumávané věci tak diskont z nominální hodnoty pohledávek odráží pouze převzatou výši rizika, které je postupováno, jelikož dotčené pohledávky jsou rizikovými pohledávkami. Žalobce tak platil tržní hodnotu pohledávek a neinkasoval odměnu. Proto neexistuje protiplnění za domnělou faktoringovou službu.

[16] Pokud by soud i přes výše uvedené dospěl k závěru, že odpočet z nominální hodnoty pohledávek představuje protiplnění poskytnuté žalobcem, má žalobce za to, že mezi rozdílem nominální hodnoty pohledávek a jejich kupní cenou a faktickou činností žalobce neexistuje přímá souvislost. I v případě GFLK bylo zřejmé, že odpočet ze jmenované hodnoty pohledávky vyplýval ze zohlednění řady okolností ve vztahu k hospodářské hodnotě pohledávek, např. ze zhodnocení platební schopnosti dlužníků. Stejně tak v nyní projednávané věci diskont plynoucí ze smluvního vztahu mezi žalobcem a společností FEREX nespočíval ve zbavení břemena u společnosti FEREX vymáhat dluhy a nést rizika s tím spojená, nýbrž v posouzení aktuální hodnoty pohledávek ve vlastnictví společnosti FEREX. Odpočet od nominální hodnoty tedy vyplývá z toho, že pohledávky jsou i před jejich splatností inherentně rizikové, proto nebyly postupovány za částku 100 % jejich nominální hodnoty, nýbrž pouze ve výši 95,17 % jejich nominální hodnoty. To však neznamená, že rozdíl musí nutně představovat odměnu za poskytnutou službu. Finanční orgány zcela pomíjí, že pohledávka, která by byla za všech okolností 100 % vymahatelná, neexistuje, a je tak postupována za částku nižší, než je 100 % její nominální hodnoty.

[17] Pohledávka proti rizikovému dlužníku není 100 % vymahatelná ani před datem její splatnosti. Riziko snížené vymahatelnosti plyne např. ze špatné platební morálky dlužníka v předchozím obchodním styku, zhoršení ekonomických podmínek na trhu anebo jiných ekonomicko-právních faktorů. Také případ dlužníka, jenž má v nejbližší době vstoupit do insolvence, může představovat příklad, kdy pohledávky před splatností jsou více rizikové, než pohledávka po splatnosti. Je pak na žalobci, aby se se svými obchodními partnery dohodl na formě ocenění rizika pohledávek, např. se může rozhodnout toto riziko odčinit paušálním rozdílem mezi nominální hodnotou pohledávek a jejich kupní cenou (jak to učinil žalobce v předmětné smlouvě). Žalobce si tedy mohl určit, kterou pohledávku za těchto podmínek odkoupí a kterou nikoliv.

[18] Odměnou tedy není protihodnota placená žalobci společností FEREX, neboť zde není přímá souvislost mezi činností žalobce a domnělým protiplněním. Smlouva je rámcovou dohodou o postoupení pohledávek ve smyslu čl. 135 Směrnice o DPH a § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH.

[19] Správce daně nesprávně posoudil smlouvu uzavřenou mezi žalobcem a společností FEREX, když v souvislosti s uvedenou smlouvou žalobce nevykonává hospodářskou činnost a tato smlouva mu nezakládá právo na odměnu za faktoringovou službu. Plnění tak nepodléhá ZDPH, resp. je plněním osvobozeným od DPH a případný rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou nepředstavuje zdanitelné plnění. Správce daně byl povinen vycházet ze skutečného obsahu smlouvy, přitom však smlouva byla pojmenována jako faktoringová smlouva, přestože jejím obsahem bylo prosté postupování pohledávek za cenu odpovídající jejich reálné hodnotě.

[20] Pojem faktoringu není v českém právním řádu upraven, a přesto byla žalobci vyměřena DPH. Takový postup finančních orgánů je v rozporu s principem právní jistoty, zákonnosti a legitimního očekávání.

[21] Ust. § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH umožňuje jediný výklad, tj. od daně není osvobozeno poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring. Žalobce si však klade otázku, jak je možné konstatovat jednoznačnost výkladu zákonného ustanovení bez toho, že by bylo možno definovat podstatný pojem, tj. vymáhání dluhů, resp. faktoring. K tomu byli nuceni správce daně i žalovaný použít značně extenzivní výklad daného ustanovení tak, aby smluvní vztah žalobce se společností FEREX pod uvedené zákonné ustanovení podřadili. Přitom použili výklad nesprávný.

[22] Žalobce dále vyjádřil pochybnost, zda absence právní definice faktoringu v českém právním řádu nenarušuje právní jistotu i dalších daňových subjektů a neznemožňuje transparentní výkon daňové správy. Předmět daně musí být vymezen přesným a předvídatelným způsobem. Požadavek na dodržování principu právní jistoty a legitimního očekávání je Ústavním soudem vyjádřen např. v nálezu ze dne 27. 3. 2003, sp. zn. IV. ÚS 690/01.

[23] Žalobce mohl v daném případě legitimně očekávat, že mu nebude uložena povinnost zaplacení DPH proto, že institut faktoringu není v českém právním řádu definičně vymezen. Proto mu byla uložena platba daně jen na základě libovůle správce daně. Takový postup je v rozporu s čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích) a dále s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Správce daně však žalobci uložil úhradu DPH pouze na základě podpůrného výkladu pojmu „faktoring“, který však v žádném právním předpise českého právního řádu není definován. Proto žalobce považuje postup finančních orgánů za rozporný s výše uvedenými zásadami.

[24] Pro posouzení smluvního vztahu žalobce se společností FEREX použil správce daně definici faktoringu uvedenou v tzv. informaci Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2013. Tato definice obsahuje kritérium, že „v době postoupení jde o pohledávky před

splatností“. Takové kritérium však eurokonformní definice faktoringu neobsahuje. Naopak kritériem je, zda subjekt odkupuje rizikové pohledávky za cenu, která představuje hospodářskou hodnotu pohledávek. V takovém případě postupník nezískává od postupitele žádnou protihodnotu, tedy neprovádí hospodářskou činnost ve smyslu Směrnice o DPH. Klíčová je tedy otázka rizikovosti a skutečné hospodářské hodnoty pohledávky. Zmíněná informace Generálního finančního ředitelství není právně závazná. Text navíc neodpovídá závazné definici faktoringu, která je dána Směrnicí o DPH a judikaturou Soudního dvora EU. Závěry finančních orgánů tak porušují práva žalobce a současně čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 11 odst. 5 Ústavy ČR.

[25] I v případě, že by se smlouva uzavřená mezi žalobcem a společností FEREX mohla materiálně označit jako faktoringová, měl správce daně povinnost plnění rozlišit na poskytnutí faktoringového úvěru (představovalo by částku odpovídající 95,17 % nominální hodnoty pohledávky) a na faktoringový poplatek a faktoringový úrok (dohromady 4,83 % nominální hodnoty pohledávky). Žalovaný toto neučinil, neboť vycházel z toho, že učinit toto reálné rozlišení lze jen tehdy, pokud je ve smlouvě přesně identifikováno, jakou částku představuje poplatek a jakou úrok. Přitom odkázal na „jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konané dne 12. 11. 2003“, z něhož plyne, že ve faktoringové smlouvě musí být jednoznačně vymezeno, jaká část úplaty představuje služby faktoringu a jaká část představuje poskytnutí faktoringového úvěru (postoupení pohledávky). V této souvislosti žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce ve smlouvě neoddělil plnění připadající na faktoringovou provizi a úrok, takže ani správce daně nemohl rozlišit konkrétní částky. Žalobce k tomu uvedl, že žalovaný při uvedené úvaze aplikoval jen dokument, který není pro žalobce právně závazný a chybně dospěl k závěru o správnosti uložení daňové povinnosti žalobce. Podle žalobce je takový postup rozporný s čl. 11 odst. 5 Ústavy ČR. Uvedený postup je rovněž rozporný s čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, protože povinnost byla žalobci uložena toliko na základě doprovodného dokumentu bez jakékoliv právní síly, který jej nezavazuje.

[26] Pokud by se tedy mělo v daném případě o faktoringovou smlouvu jednat, pak žalobci neměla být uložena daňová povinnost vycházející z plného rozdílu mezi nominální hodnotou postupované pohledávky a skutečně zaplacenou cenou za postoupení, nýbrž pouze z poměrné částky, která se obvykle rovná faktoringovému poplatku. Protože tak v dané věci žalovaný neučinil, považuje žalobce rozhodnutí žalovaného za nesprávné a nesouladné s principem právní jistoty a legitimního očekávání.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[27] Ve vyjádření k žalobě žalovaný především odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí a zcela setrval na své předchozí argumentaci, kterou částečně i zopakoval. Argumentaci žalobce zcela odmítl.

IV. Replika žalobce

[28] V replice k vyjádření žalovaného žalobce dne 4. 3. 2016 uvedl, že musí upozornit soud na zavádějící vyjádření žalovaného. Žalovaný totiž ve svém vyjádření uvedl, že smlouva

uzavřená mezi žalobcem a společností FEREX obsahovala „způsob odměny faktora“. Žalobce však opakovaně finanční orgány upozorňoval na fakt, že původní faktoringová smlouva ze dne 1. 4. 2009 nebyla nikdy uvedena v život, a že k postupování pohledávek došlo až v době, kdy již byla povaha a podstata smlouvy změněna dodatkem č. 1, uzavřeným stejného dne jako smlouva samotná (1. 4. 2009). Teprve s účinností od 1. 7. 2014 (až po skončení relevantních zdaňovacích období) došlo k transformaci právních vztahů na skutečně plnohodnotnou faktoringovou smlouvu.

[29] Žalovaný dále ve vyjádření predestíral, že tvrzení žalobce o tom, že správce daně resp. žalovaný nezohlednili při výpočtu výše základu daně faktoringový úrok (tedy časovou hodnotu peněz), nebylo žalobcem uplatněno včas, neboť se k této otázce nevyjádřil ani na výzvu správce daně k odstranění pochybností. Takový popis situace je však podle žalobce nesprávný a nemůže představovat důvod pro nepřipustnost tohoto žalobního bodu v žalobě.

[30] Nezbytnost rozdělit údajnou „provizi“ na odměny za poskytnutou službu a úrok namítal žalobce již v řízení před správcem daně. Ostatně mezi žalobcem a správcem daně nebylo sporu o to, že rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou pohledávek nutně představuje kromě rizika i časovou hodnotu peněz. Žalobce dále tuto námitku zopakoval ve svých odvoláních. Byl to však žalovaný, který se s touto námitkou nedokázal vypořádat a nesprávně vyměřil DPH z celého rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a její výkupní cenou. Žalobce je oprávněn uvést ve správní žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené rozhodnutí za nezákonné.

[31] Argumentace a právní názor žalovaného v jeho písemném vyjádření je nesprávný (žalovaný odmítl argumentaci žalobce rozhodnutími Soudního dvora EU). Žalobce k tomu uvedl, že ve věci smlouvy o postupování pohledávek mezi žalobcem a společností FEREX nebylo sporu o to, že jde o postupování pohledávek s plným přenesením hospodářského rizika na žalobce. Cena za postoupení vždy odpovídala skutečné hospodářské hodnotě pohledávek (dohodou nastavena na 95,17 % nominální hodnoty pohledávek). S argumenty žalobce se správce daně ani žalovaný nedokázali vypořádat. Nebyli schopni ani tvrdit, které pohledávky byly oceněny jinak, než by odpovídalo jejich skutečné hospodářské hodnotě. Žalovaný se snažil zachránit situaci tvrzením, že zásadní rozsudek Soudního dvora EU ve věci GFKL z roku 2011 není případný, a že je na místě aplikovat dřívější rozsudek ve věci MKG. Žalobce k tomu uvádí, že rozsudek GFKL měl za cíl významně usměrnit výklad Směrnice o DPH ve vztahu k činnostem, které mohou být faktoringem tak, jak příslušná ustanovení extenzivně vykládal ekonomickou realitou překonaný rozsudek ve věci MKG z roku 2003. Podle žalobce platí pro případ, kdy jde o postupování pohledávek za úplatu ve výši její skutečné hospodářské hodnoty, že na něj nelze aplikovat rozsudek MKG. Faktem zůstalo, že žalobce odkupoval pohledávky za jejich skutečnou (nižší) hospodářskou hodnotu, přičemž správce daně se toto ani nepokusil vyvrátit.

[32] Žalovaný rozsáhle odůvodňoval vlastní definici faktoringu, kterou skládal z dokumentů bez normativní právní síly, na základě kterých nemohou být žalobci ukládány povinnosti. Tyto jsou současně překonané a v rozporu s právními předpisy závazně vykládanými Soudním dvorem EU.

[33] Uvedené dokumenty navíc používají kontroverzní definiční znaky faktoringu. Jde především o tzv. Informaci Generálního Finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2013, která za jeden z definičních znaků faktoringu uvádí „postupování krátkodobých pohledávek před splatností“. Takový definiční znak nemůže být definičním znakem faktoringu.

[34] Dále žalovaný operoval dokumentem „z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR“ ze dne 12. 11. 2003, na jehož základě žalovaný obhajoval postup správce daně, který doměřil žalobci DPH z celého rozdílu mezi nominální a kupní cenou postupovaných pohledávek a nezohlednil případné rozdělení této marže na faktoringový poplatek a úrok. Žalovaný sice uváděl, že tento dokument cituje pouze pro „doplnění“ jeho argumentace, avšak ve skutečnosti z něj musel nutně čerpat teze pro danou problematiku, protože jiné zdroje neuváděl.

[35] Ve vyjádření žalovaný dále uvedl, že pro DPH se aplikuje zásada daňové neutrality, která znamená, že s podobnými službami nesmí být z hlediska DPH zacházeno odlišně. Proti uvedené zásadě žalobce nemůže nic namítat, nicméně nerozumí argumentaci žalovaného v tom, že v případě zrušení platebních výměrů ve prospěch žalobce by mohlo dojít k porušení zásady neutrality DPH. Podle žalobce byla naopak doměřením DPH porušena zásada neutrality. Úmyslem smluvních stran totiž bylo prosté postupování pohledávek za cenu ve výši její skutečné hospodářské hodnoty.

[36] S ohledem na výše uvedené žalobce soudu navrhl, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.

V. Jednání soudu konané dne 21. 11. 2017

[37] Při nařízeném soudním jednání setrvali účastníci řízení na své dosavadní právní argumentaci. Účastníci řízení nenavrhovali důkazy k jejich provedení při nařízením jednání, soud tak dokazování neprováděl. Žalobce prostřednictvím svého právního zástupce závěrem soudu navrhl, aby napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost. Naopak zástupce žalovaného závěrem navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou.

VI. Posouzení věci krajským soudem

[38] Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná**.

[39] V posuzované věci učinil žalobce předmětem sporu posouzení dvou okruhů žalobních bodů, které již byly obdobně uplatněny v odvolání, a tudíž i do jisté míry posouzeny žalovaným v napadeném rozhodnutí. Žalobce zcela popírá, že by se Faktoringová smlouva týkala služeb faktoringu, připouští, že jde o pouhý odkup pohledávek. V čl. II. tohoto rozsudku (shrnutí žalobních bodů) žalobce 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, pro který by měl být osvobozen od DPH. Oba okruhy žalobních bodů (viz blíže shrnuto v čl. II. tohoto rozsudku) krajský soud vypořádává ve výkladu níže.

[40] Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil (ve shodě se závěry správce daně a žalovaného), že žalobce na základě Faktoringové smlouvy č. 01/0/F/11/2009 ze dne 1. 4. 2009 a dodatku k této smlouvě ze dne 16. 9. 2009 pravidelně systematicky odkupoval krátkodobé pohledávky od společnosti FEREX, 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 a předchůdcem žalobce společností Pozemstav Brno, akciová společnost, přičemž z posledně uvedeného subjektu přešly práva a povinnosti z této smlouvy na žalobce na základě projektu rozdělení odštěpením od společnosti Pozemstav Brno, akciová společnost se vznikem nové společnosti (žalobce), blíže viz správní spis. Výše uvedená skutková zjištění učinil správce daně v průběhu postupu k odstranění pochybností, jenž se týkal daňových přiznání k DPH za všechny tři zdaňovací období (květen 2013, červen 2013 a červenec 2013).

[41] Dle Faktoringové smlouvy (v jejím původním znění ze dne 1. 4. 2009) se společnost FEREX 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-ti dnů ode dne doručení faktury, zbylých 15 % do 14-ti 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 (úrok z profinancování pohledávky byl stanoven ve výši 1M PRIBOR + 2,5 % p.a. z postoupené pohledávky postupiteli). 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-ti pracovních dnů ode dne doručení faktury a její akceptace a zbylých 10 % úplaty se zavázal uhradit do 14-ti 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).

[42] 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, 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. 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 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.

[43] 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 a smlouvu s takovým názvem by zjevně ani neuzavíral. 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 č. j. 49 115/13/7001-21002-02287 přiblížit žalobci tento ekonomický pojem. Faktoring nedefinoval, nýbrž pouze uvedl obecně známé zásady faktoringu, jako ekonomického pojmu. V dané věci však není definice pojmu „faktoring“ zcela rozhodná pro posouzení věci a posouzení poskytnutí služby za úplatu, kterou na základě uzavřené smlouvy poskytuje společnosti FEREX žalobce ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH.

[44] Faktoring představuje metodu financování krátkodobých pohledávek. Formou faktoringu dodavatelé řeší financování pohledávek do jejich splatnosti pro případ platební neschopnosti svých odběratelů. K faktoringu uvedl NSS ve svém rozhodnutí pod č. j. 8 Afs 13/2014: *„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.“*

[45] V posuzované věci žalobce uplatnil v daňových přiznáních nárok na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění v plné výši, ačkoliv z předchozích zdaňovacích období bylo zřejmé, že předmětem jeho činnosti bylo poskytování úvěrů a půjček, které jsou ve smyslu § 54 odst. 1 písm. c) ZDPH osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně. Správci daně vznikly v souvislosti s prověřováním žalobcova nároku na odpočet DPH pochybnosti ohledně samotného plnění na základě předložené Faktoringové smlouvy a jejího dodatku. Je proto potřeba posoudit plnění poskytované na základě faktoringové smlouvy, tedy zda je službou podléhající povinnosti přiznat DPH.

[46] Plnění poskytovaná žalobcem společností FEREX na základě Faktoringové smlouvy ve znění jejího dodatku lze kvalifikovat jako poskytnutí služby ve smyslu § 14 odst. 1 ZDPH. Poskytnutím služby se podle posledně 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 uvedena plnění předmětem daně dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Zdanitelným plněním je pak dle § 2 odst. 2 ZDPH 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) ZDPH, která

nejdou předmětem daně, neboť je nelze považovat za službu (poskytnutím posuzované služby není postoupení vlastní pohledávky vzniklé plátcí).

[47] V posuzovaných případech se tedy žalobce nezabýval nákupem pohledávek, které dle § 14 odst. 5 písm. c) ZDPH nejsou předmětem DPH a ani poskytováním úvěrů ve smyslu § 54 odst. 1 písm. c) ZDPH, jenž je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně. V posuzované věci byl předmětem činnosti žalobce pravidelný odkup krátkodobých pohledávek od společnosti FEREX před dobou splatnosti, do 10-ti dnů od vystavení faktury. Předmětem činnosti tak nebylo postupování vlastních pohledávek (ve smyslu § 14 odst. 5 písm. c) ZDPH), ale pohledávek, které vznikly společnosti FEREX z její ekonomické činnosti. Protože společnost FEREX postupovala vlastní pohledávky, nebylo toto postoupení ve smyslu § 14 odst. 5 písm. c) ZDPH předmětem daně pro tuto společnost. Do jejího daňového přiznání se tak postoupení nijak nepromítlo. Ale plnění poskytovaná žalobcem nelze ztotožnit s postupováním vlastních pohledávek.

[48] 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 DPH je pak rozhodné, zda toto úplatné postoupení pohledávek splňuje znak ekonomické činnosti daňového subjektu ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH, tedy zda jde o plnění ve smyslu § 14 ZDPH 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.

[49] Z obsahu smlouvy (Faktoringové smlouvy ve znění jejího dodatku) vyplývá, že žalobce (faktor) odkupuje jednotlivé pohledávky za smluvně určenou výši ceny, tento převod „předfinancovává“ 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 je zřejmé, 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) ZDPH. 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 předložených žalobcem v průběhu postupu k odstranění pochybností (seznamy postoupených pohledávek předložených k protokolu o ústním jednání ze dne 14. 2. 2014) 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 pohledávky společnosti FEREX 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.

[50] Z dikce ZDPH plyne, že zdanitelným plněním je takové plnění, které je předmětem daně a není osvobozeno od daně. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně jsou vymezena v § 51 odst. 1 ZDPH. Mezi zde vyjmenované činnosti náleží i činnosti finanční, které jsou dále definovány v § 54 odst. 1 ZDPH. Mezi těmito finančními činnostmi osvobozenými od daně je mimo jiné specifikováno poskytování úvěrů a peněžních půjček (§ 54 odst. 1 písm. c) ZDPH). Podle § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH 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“ (viz výklad výše), neboť žalobce pouze nakupoval pohledávky od společnosti FEREX, 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.

[51] Z ustanovení § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH dále plyne, že osvobozeno od daně výslovně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring. Ačkoliv faktoring, jak již bylo výše uvedeno, není vymezen v českém právním řádu, přesto je běžně užívaným ekonomickým institutem, využívajícím odkup krátkodobých pohledávek. Česká právní úprava v ZDPH se opírá o čl. 135 odst. 1 písm. d) Šesté směrnice 2006/112/ES, 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.

[52] Z důkazů předložených v daňovém řízení, zejména z obsahu Faktoringové smlouvy a jejího dodatku, vyplynulo, že činnost žalobce na podkladě uvedené smlouvy naplňuje znaky faktoringu (viz výklad shora a také rozhodnutí správce daně). Nelze ji tak považovat za finanční činnost, která je osvobozena od DPH ve smyslu § 51 a § 54 ZDPH. V daném případě žalobce nákupem pohledávek, kdy uhradí postoupiteli částku nižší, než je nominální hodnota kupované pohledávky, přičemž tento rozdíl není způsoben tržní cenou pohledávky, poskytuje postoupiteli službu za úplatu, která spočívá v rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a sjednanou kupní cenou pohledávky.

[53] Žalobce uskutečňuje plnění, která jsou předmětem DPH ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH. Nejde totiž o příležitostný nákup pohledávek po splatnosti, zejména rizikových pohledávek či inkaso pohledávek. Žalobce odkupováním pohledávek přede dnem splatnosti poskytnul společnosti FEREX dle § 14 ZDPH odst. 1 službu za úplatu. Základem daně je zde sjednaná úplata za uvedenou službu, která v dané věci spočívá v rozdílu mezi nominální hodnotou postupovaných pohledávek a částkou, kterou žalobce za postoupení pohledávky společnosti FEREX zaplatí.

[54] Z dokladů doložených žalobcem v průběhu daňového řízení (založeny ve správním spise) 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.

[55] Žalobcem poukazované rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 27. 10. 2011 sp. zn. C-93/10 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. Nelze tak přisvědčit obsáhlým námitkám žalobce, vycházejícím právě z uvedeného rozhodnutí, neboť v označené věci šlo o jiný spor. V dané věci je tak přílehavější rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 26. 6. 2003 pod sp. zn. C-305-01, jak již naznačovaly finanční správní orgány. V nyní posuzované věci argumentace žalobce rizikovostí pohledávek, z čehož měla i následně plynout jejich nižší odkupní cena, než je nominální hodnota pohledávek, je tak podle krajského soudu nedůvodná. Žalobce nijak neprokázal tvrzenou rizikovost pohledávek, popř. jejich nedobytnost, a ani jejich nižší tržní hodnotu.

[56] Postupitel FEREX v dané věci postupoval žalobci pohledávky před datem splatnosti. V době splatnosti měla pohledávka hodnotu 100 % nominální hodnoty, tedy ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (akceptace nabídnutých pohledávek) byla pohledávka 100 % vymahatelná. 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 vyplývá jak výše plateb, tak i lhůty, ve kterých mají být tyto propláceny (viz výklad výše). 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). Žalobce v průběhu postupu k odstranění pochybností neprokázal, co hodnotově představuje rozdíl ve výši 4,83 % nominální hodnoty pohledávky.

[57] V posuzované věci došlo k poskytnutí služby dle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH ve spojení s § 14 odst. 1 ZDPH, neboť shora uvedené plnění bylo posouzeno jako faktoring a ve smyslu § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH se na faktoring, jakož i na vymáhání dluhů, obecně neuplatní osvobození těchto finančních činností od DPH. Pod plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet DPH 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 službu za úplatu dle § 14 odst. 1 ZDPH, přitom základem daně je podle § 36 ZDPH 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 zaplatil. Samotné postoupení pohledávek řeší ZDPH ve dvou ustanoveních. Výslovně osvobozuje úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem v § 54 odst. 1 písm. u) ZDPH a mimo předmět daně také staví prodej pohledávek vlastních v § 14 odst. 5 písm. c) ZDPH (později písm. d) cit. zák.).

[58] Žalobce dále namítal, že správce daně ani žalovaný nezohlednili při výpočtu výše základu daně faktoringový úrok s tím, že případné DPH 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 DPH. K problematice se pak nevyjádřil ani ve svém vyjádření ze dne 13. 7. 2014 k výsledku postupu k odstranění pochybností. 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 DPH a dani by mělo podléhat pouze vykupování pohledávek. Z posuzované Faktoringové smlouvy z 1. 4. 2009 a jejího dodatku ze dne 16. 9. 2009 však toto rozlišení nevyplývá. Ačkoliv žalobce později tvrdil, že z důvodu právní jistoty uzavřel od 1. 7. 2014 Faktoringovou smlouvu č. 168K-FIG/112/2014-IV, v níž již toto rozdělení má uvedeno, nelze v nyní posuzované věci k takové smlouvě přihlížet, neboť se nevztahuje na nyní přezkoumávaná zdaňovací období (nyní posuzován květen až červenec 2013), protože tehdy v kontrolovaných zdaňovacích obdobích nebyla ještě účinná. Z nyní posuzované Faktoringové smlouvy a jejího dodatku není patrné, že by žalobce účtoval samostatně o úrocích a faktoringovém poplatku. Za této situace tak byla daň z přidané hodnoty stanovena z rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a její kupní cenou.

[59] Na podporu svých tvrzení žalovaný zmínil obsah jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR dne 12. 11. 2003 (nikoliv však jako pramen práva pro rozhodování v předmětné dani, ale jen podpůrně pro učiněné závěry). Na uvedeném jednání bylo k této problematice sděleno, že: *„poskytování služeb podle faktoringové smlouvy se považuje za uskutečňování dvou samostatných zdanitelných plnění (vykupování pohledávek za faktoringový poplatek a poskytnutí úvěrů) pouze tehdy, pokud jsou uzavřeny dvě samostatné smlouvy, popř. je v jedné smlouvě jednoznačně vymezeno, kdy se jedná o službu faktoringu a kdy o poskytnutí úvěru. V takovém případě se pak u faktoringové služby uplatňuje příslušná sazba daně a poskytnutí úvěru je osvobozeno od daně.“*

[60] Žalobci tak nemohl krajský soud 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 opakoval znovu nedostatečnost právní úpravy ohledně pojmu faktoringu, k tomu soud odkazuje na výklad provedený shora. Předmět daně byl v posuzované věci vymezen přesným a předvídatelným způsobem, v tomto soud neshledal žádné pochybení. Nemohla tak být porušena právní jistota či legitimní očekávání žalobce. Krajský soud neshledal postup správce daně a žalovaného ani rozporný s čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod nebo čl. 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Žalobce v této souvislosti, kromě citace uvedených článků, opět neupřesnil, o jaké porušení se mělo konkrétně jednat. Pokud má jít opět o nedostatečné vymezení pojmu „faktoring“, k tomu soud odkazuje na výklad provedený shora. V případě informace Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2013 krajský soud opakuje (obdobně jako shora), že šlo jen o podpůrnou informaci. Pokud žalobce namítal, že žalovaný ve věci aplikoval dokument z „jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců

ČR ze dne 12. 11. 2003“, ačkoliv takový dokument nemůže být pro žalobce právně závazný, soud k tomu uvádí, že již výše bylo poukázáno na to, že se v případě žalovaného jednalo pouze o podpůrnou argumentaci těmito závěry z jednání Koordinačního výboru, když jinak při posouzení odvolací námitky postupoval zcela logicky a neoddělené účtování o úrocích a faktoringovém poplatku posoudil v souladu s právními předpisy.

[61] Ačkoliv v soukromoprávních závazkových vztazích lze sjednávat i smlouvy inominátní, v případě DPH (veřejného práva) se uplatňuje zásada daňové neutrality, přičemž platí, že nesmí být z hlediska DPH 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) ZDPH, které nespádalo pod ustanovení o osvobození od DPH. 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 (Faktoringové smlouvy a jejího dodatku) takový závěr nevyplyvá. 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 DPH. 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. Krajský soud je přesvědčen, že oba orgány postupovaly v souladu se zásadami správy daní. Naopak žalobce pojímá 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 krajského soudu připouštěl ZDPH pouze jediný výklad, nikoliv dva nebo více možných výkladů.

VII. Závěr a náklady řízení

[62] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“).

[63] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s.ř.s., 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. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí 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.

V Brně dne 21. listopadu 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
K. M.