



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a soudců JUDr. Michala Mazance a JUDr. Miloslava Výborného v právní věci žalobkyně: **Fininvest Group a.s.**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, zastoupena JUDr. Ondřejem Trubačem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2015, čj. 23513/15/5300-22441-711309, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 11. 2017, čj. 29 Af 94/2015-79,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutími Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) byla žalobkyni (dále „stěžovatelka“) vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 až červenec 2013, v celkové výši 245 128 Kč. Stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění v plné výši, přičemž správci daně vznikly pochybnosti ohledně oprávněnosti tohoto nároku. Mezi stěžovatelkou a správcem daně bylo sporné, zda činnost stěžovatelky, spočívající v poskytování služeb na základě faktoringové smlouvy, představovala zdanitelné plnění, tedy byla předmětem daně z přidané hodnoty a nebyla od této daně osvobozena (§ 2 odst. 2

zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2015 [dále jen „zákon o DPH“]). Proti těmto rozhodnutím podala stěžovatelka odvolání, která byla shora označeným rozhodnutím žalovaného zamítnuta a napadená rozhodnutí správce daně potvrzena. Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu, kterou Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), jako nedůvodnou zamítl.

[2] Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že faktoring představuje postoupení pohledávky s charakteristickými znaky, které činnost stěžovatelky naplňovala. Sporné plnění bylo realizováno na základě rámcové smlouvy a jednalo se o pravidelný odkup krátkodobých pohledávek před splatností, jejichž cena byla stanovena ve vztahu ke všem v budoucnu postupovaným pohledávkám paušálně. Stěžovatelka nákupem pohledávek, kdy uhradila postupiteli částku nižší, než je nominální hodnota kupované pohledávky, poskytovala postupiteli službu za úplatu, přičemž tento rozdíl nebyl způsoben tržní cenou pohledávky. Úplata spočívala v rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a její kupní cenou. Zároveň nešlo o příležitostné postoupení rizikových a obtížně vymahatelných pohledávek po splatnosti, které by případně byly již dříve neúspěšně vymáhány, a nejednalo se ani o poskytování služeb spočívajících ve vykupování rizikových pohledávek za jejich skutečnou (nižší než nominální) hospodářskou hodnotu. Dále analyzoval judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“), přičemž dospěl k závěru, že stěžovatelkou citovaný rozsudek ze dne 27. 10. 2011, ve věci C-93/10, *GFKL Financial Services* (dále jen „rozsudek GFKL“) je od posuzované věci v několika aspektech odlišný a na nyní posuzovanou věc není přílehlavý. Přílehlavější byl rozsudek ze dne 26. 6. 2003, ve věci C-305/01, *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring* (dále jen „rozsudek MKG“), což uvedly správní orgány již v předchozích řízeních. Krajský soud dospěl k závěru, že došlo k poskytnutí služby podle § 2 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 14 odst. 1 zákona o DPH, neboť shora uvedená plnění byla posouzena jako faktoring. Ve smyslu § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH se obecně na faktoring, jakož i na vymáhání dluhů, neuplatní osvobození finančních činností od daně z přidané hodnoty. Uvedené obchodní transakce proto nelze považovat za finanční činnost, která je osvobozena od daně z přidané hodnoty.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Stěžovatelka napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy tvrdí nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů.

[4] Stěžovatelka nejprve namítala, že krajský soud posoudil její činnost jako faktoring v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, avšak opomněl, že provedený výklad je v rozporu s judikaturou SDEU. Pojem faktoring není v českém právním řádu definován, přesto krajský soud dospěl k závěru, že činnost stěžovatelky naplňuje znaky faktoringu. Bylo porušeno legitimní očekávání, že jí nebude vyměřena povinnost k zaplacení daně z přidané hodnoty. Pokud tak správce daně učinil, jednal libovolně a v rozporu s principy právní jistoty i předvídatelnosti.

pokračování

[5] Dále krajský soud nesprávně posoudil právní vztah mezi stěžovatelkou a společností FEREX-ŽSO, spol. s r.o. (dále jen „společnost FEREX“), jako postupitelkou pohledávek. Zákon o DPH je nutné vykládat ve světle směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a dle judikatury SDEU. Vymáhání dluhů posuzoval SDEU v *rozsudku MKG*, *rozsudku GFKL* a rozsudku ze dne 28. 10. 2010, ve věci C-175/09, *AXA UK* (dále jen „*AXA UK*“), přičemž krajský soud se s nimi řádně nevypořádal. K *rozsudku GFKL* uvedl, že se věnoval jinému případu, než je nynější případ stěžovatelky. V *rozsudku MKG* SDEU rozhodl, že subjekt, který odkupuje pohledávky, přebírá riziko nesplacení ze strany dlužníků a za to účtuje svým zákazníkům provizi, vykonává hospodářskou činnost, která není osvobozena od daně z přidané hodnoty, jelikož představuje vymáhání dluhů. Pojem vymáhání dluhů musí být jako výjimka z výjimky vykládán široce tak, že zahrnuje všechny formy faktoringu, včetně jeho kvazi podoby, tedy smluvního vztahu, v němž existuje možnost zpětného postihu postupitele faktorem. Různé typy faktoringu tedy byly v chápání SDEU pouhými podtypy činnosti definované jako vymáhání dluhů. V *rozsudku GFKL* SDEU uvedl, že ne každý prodej pohledávek představuje poskytnutí služby spočívající ve vymáhání dluhů kupujícím, což se týká především prodeje bez sjednání odměny za poskytnutou službu, tedy faktoringového poplatku. Podle stěžovatelky tak existují případy postoupení pohledávek, které nepředstavují služby spočívající ve vymáhání dluhů, ale jde o pouhé postoupení pohledávek ve smyslu čl. 135 směrnice o DPH a § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH. To je i případ stěžovatelky. Podle *rozsudku GFKL* činnost, při které subjekt odkupuje na své riziko pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, není poskytováním služby za protiplnění, nejedná se o hospodářskou činnost spadající do působnosti směrnice o DPH, resp. zákona o DPH, jestliže kupní cena odráží skutečnou hospodářskou hodnotu takových pohledávek. V rozsudku SDEU ze dne 22. 6. 2016, ve věci C-11/15, *Český rozhlas* (dále jen „*rozsudek Český rozhlas*“) se uvádí, že poskytování služeb je uskutečněno za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „šestá směrnice“). Poskytování služeb je tudíž předmětem daně jen tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v jehož rámci jsou vzájemně poskytnuta plnění, a odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci. Pojem poskytování služeb za protiplnění pak předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou, což není stěžovatelčin případ. V dané věci diskont z nominální hodnoty pohledávek odrážel pouze výši rizika, jež stěžovatelka postupovala. Fakticky tedy platila tržní hodnotu pohledávek bez inkasování odměny. I v případě, že by rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávek a jejich kupní cenou představoval protiplnění, neexistovala by mezi ním a činností daňového subjektu přímá souvislost. Jednalo se o prosté postupování pohledávek za cenu odpovídající jejich reálné hodnotě. Stěžovatelka tedy nevykonávala hospodářskou činnost, faktoringová smlouva nezakládala právo na odměnu za službu a plnění nespadlo do věcné působnosti směrnice o DPH a zákona o DPH, respektive bylo plněním osvobozeným od DPH a případný rozdíl nominální hodnoty a kupní ceny nepředstavovalo zdanitelné plnění.

[6] Dále namítla, že se krajský soud nevypořádal s žalobní argumentací, své závěry řádně neodůvodnil, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Zaměřil se totiž především na aplikaci jednotlivých ustanovení zákona o DPH a

pouze velmi vágně se vypořádal s *rozsudkem GFKL* s tím, že na věc dopadá *rozsudek MKG*. Dále se opomenul zabývat tvrzením, že v praxi neexistuje pohledávka, která by byla 100 % vymahatelná, bez ohledu na to, zda se jedná o pohledávku před splatností či po ní. Stejně tak se dostatečně nevypořádal s námitkou o porušení legitimního očekávání a principů právní jistoty a zákonnosti. V této souvislosti uvedl jen obecné závěry s poukazem na to, že v žalobě nebylo přesně specifikováno, o jaké porušení se mělo jednat.

[7] Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul dosavadní průběh řízení, důvody rozhodnutí krajského soudu a námitky stěžovatelky, s nimiž se neztotožnil. Uvedl, že stěžovatelkou namítaný *rozsudek GFKL* není na věc přílehlavý pro odlišný skutkový stav věci. Ve zbytku odkázal na argumentaci krajského soudu a závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítnul.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10] V první řadě zdejší soud předeseílá, že mezi týmiž účastníky a v podstatě o téže skutkové a právní otázce, již rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 11. 2018, čj. 4 Afs 143/2018-32. Nejvyšší správní soud v nyní posuzované věci neshledal důvody pro odchýlení se od již zaujatého právního názoru, proto při řešení kasačních námitek z tohoto rozsudku vycházel, a to i s ohledem na uplatnění stejných kasačních námitek v obou věcech.

[11] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelčinou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je zejména takové rozhodnutí, u něž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52) nebo v němž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74).

[12] Nejvyšší správní soud z odůvodnění napadeného rozsudku zjistil, že krajský soud vysvětlil odlišnost nyní posuzované věci od *rozsudku GFKL*. Ten se totiž podle jeho závěru týkal jiného případu, v němž došlo k jednorázovému odkupu rizikových pohledávek, u nichž rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou odrážel skutečnou hospodářskou hodnotu pohledávek v okamžiku jejich postoupení. Dále se krajský soud náležitě zabýval i

pokračování

tvrzenou rizikovostí příslušných pohledávek. V této souvislosti uvedl, že stěžovatelka rizikovost, nedobytnost ani nižší tržní hodnotu pohledávek neprokázala, společnost FEREX je postupovala před datem splatnosti a jednalo se o dlouhodobou činnost. Na tvrzení o neexistenci 100 % vymahatelné pohledávky reagoval krajský soud úvahou, že se jednalo teprve o nesplatné pohledávky. Prosté postoupení pohledávky za nižší kupní cenu oproti její nominální hodnotě, které by odpovídalo skutečné hospodářské hodnotě pohledávky, musí být jednoznačně odůvodnitelné ve vztahu ke konkrétní pohledávce a nepostačuje vyjádřit její rizikovost jen v abstraktní a paušální rovině. Ve vztahu k žalobní námitce o porušení legitimního očekávání, právní jistoty a zákonnosti se krajský soud nespokojil jen s poukazem na nekonkrétnost takového tvrzení. Doplnil, že se stěžovatelka nemůže těchto zásad a principů domáhat za situace, kdy z obsahu faktoringové smlouvy a jejího dodatku nevyplývá její úmysl uzavřít smlouvu o postoupení pohledávek a kdy tak právní úkony učiněné smluvními stranami byly vyloženy jako poskytování finančních služeb, které podléhají dani z přidané hodnoty.

[13] Krajský soud přdestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými stěžejní žalobní argumentaci vypořádal. Nejvyšší správní soud vadu nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku neshledal. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry rozsudku krajského soudu přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, čj. 2 As 47/2013-30, nebo ze dne 29. 4. 2010, čj. 8 As 11/2010-163).

[14] Nejvyšší správní soud se následně zabýval věcným posouzením případu, tedy zda plnění uskutečněná stěžovatelkou na základě faktoringové smlouvy a jejího dodatku byla předmětem daně z přidané hodnoty, nebo od ní byla osvobozena.

[15] Podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH platí, že předmětem daně je *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku*. Podle § 14 odst. 1 zákona o DPH platí, že *poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží*. Podle § 51 odst. 1 písm. c) zákona o DPH platí, že při splnění podmínek stanovených v § 52 až 62 jsou od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeny „*finanční činnosti*“. Podle § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH platí, že finančními činnostmi se pro účely tohoto zákona rozumí *úplatné postoupení pohledávky postoupené jiným subjektem; osvobozeno od daně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring*.

[16] Znění zákona o DPH vychází ze směrnice o DPH. Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH *poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková*. Podle čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH platí, že „*osobou povinnou k dani*“ se rozumí *jakákoliv osoba, která na jakémkoliv místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti*. „*Ekonomickou činností*“ se rozumí *veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj*. Podle čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH se poskytnutím služby rozumí *každé plnění, které není dodáním zboží*. Podle čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH členské státy osvobodí od daně činnosti

včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek.

[17] Nejvyšší správní soud podotýká, že směrnici o DPH předcházela šestá směrnice. Podle bodů 1 a 3 odůvodnění směrnice o DPH bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení směrnice o DPH jsou tedy v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice, proto závěry vyslovené SDEU a Nejvyšším správním soudem, které se týkaly předchozí právní úpravy v obdobných věcech, jsou zcela použitelné i na nyní posuzovanou věc.

[18] Otázkou odkupu rizikových pohledávek se SDEU zabýval nejprve v *rozsudku MKG*. Společnost MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH and Co. KG, později přejmenovaná na MKG GmbH (dále jen „společnost MKG“), odkupovala každý týden pohledávky společnosti MMC-Auto Deutschland GmbH (dále jen „společnost MMC“) za jejími distributory, a to za cenu odpovídající výši jmenovité hodnoty pohledávek, za faktoringovou provizi ve výši 2 % a odměnu za převzetí rizika ve výši 1 % ze jmenovité hodnoty pohledávek a za úroky vypočtené na základě každodenní výše nesplacených závazků distributorů. Společnost MKG u některých pohledávek přebírala riziko jejich nesplacení bez zpětného postihu společnosti MMC v případě nesplacení, což se považuje za pravý faktoring. Rovněž se zabývala nepravým faktoringem, neboť zajišťovala vymáhání zbývajících částí pohledávek společnosti MMC se zpětným postihem vůči ní. Podle praxe německých daňových orgánů nebyl pravý faktoring považován za poskytování služeb ze strany faktora, a proto nebyl umožněn daňový odpočet. SDEU ve věci dospěl k závěru, že subjekt, který odkupuje pohledávky a přebírá riziko neplacení ze strany dlužníků a za to účtuje svým zákazníkům provizi, vykonává hospodářskou činnost ve smyslu šesté směrnice, která není osvobozena od daně z přidané hodnoty, neboť představuje vymáhání dluhů ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 3 šesté směrnice.

[19] V *rozsudku GFKL* byl předmětem vztahu jednorázový odkup již splatných pohledávek s vysokou mírou jejich nesplacení a předpokládanou dlouhou dobou jejich vymáhání, což mělo za následek výrazné snížení hospodářské hodnoty pohledávek oproti jejich jmenovité hodnotě. Rizikovosti pohledávek a obtížné vynutitelnosti jejich úhrady si přitom byly smluvní strany dobře vědomy a s ohledem na skutečnou výši vymahatelné části postupovaných pohledávek dohodly kupní cenu v částce, která jen těsně přesahovala polovinu jejich jmenovité hodnoty. Současně účastníci smlouvy výslovně deklarovali, že takto sjednaná výše kupní ceny odpovídá skutečné hospodářské hodnotě dotčených pohledávek a že jejich odkupem nebylo poskytnuto zdanitelné plnění. Na základě těchto specifických skutkových okolností zde SDEU dospěl k závěru, že odkoupení rizikových pohledávek nepředstavovalo poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 bodu 1 a čl. 4 šesté směrnice.

[20] V *rozsudku AXA UK* prováděla společnost Denplan Ltd (dále jen „společnost Denplan“) správu platebních plánů ve vztazích mezi zubními lékaři a jejich pacienty. Účelem služby bylo, aby zákazníci společnosti Denplan, tedy zubní lékaři, obdrželi úhradu peněžních částek, které jim dluží jejich pacienti. Společnost Denplan byla pověřena za

pokračování

odměnu tyto pohledávky inkasovat a zajistit jejich vypořádání ve prospěch jejich majitele. Jednalo se o inkaso splatných pohledávek, resp. vymáhání pohledávek po splatnosti. SDEU posoudil, že služba, kterou poskytuje společnost Denplan zubním lékařům, je zahrnuta v pojmu „vymáhání dluhů“ ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 3 šesté směrnice. Dále uvedl, že *„[z]nění čl. 13 části B písm. d) bodu 3 in fine zahrnuje vymáhání dluhů všeho druhu, aniž omezuje svou působnost na dluhy, které nebyly v okamžiku své splatnosti uhrazeny. Krom toho faktoring, jehož všechny formy jsou zahrnuty v pojmu „vymáhání dluhů“ [...] není omezen na dluhy, u nichž je již dlužník v prodlení. Jeho předmětem mohou být rovněž dluhy, které ještě nejsou splatnými a které budou zaplacený v době splatnosti.“*

[21] V nyní posuzované věci byl předmětem obchodního závazkového vztahu, uskutečněného na základě faktoringové smlouvy ze dne 1. 4. 2009, ve znění dodatku ze dne 16. 9. 2009, pravidelný odkup krátkodobých pohledávek. Faktoringová smlouva měla jen rámcovou povahu, pohledávky v okamžiku postoupení nebyly po lhůtě splatnosti ani nebyly obtížně vymahatelné. Zvýšená rizikovost alespoň některých z nich není zřejmá ani z obsahu správního spisu. Stěžovatelka mohla dále podle faktoringové smlouvy postoupení jakékoliv rizikové pohledávky zabránit. Kupní cena za postoupení pohledávek nebyla stanovena jednotlivě s ohledem na jejich aktuální hospodářskou hodnotu, nýbrž paušálně ve výši odpovídající 95,17 % jejich nominální hodnoty. Potenciální rizikovost nevymahatelnosti pohledávek byla podle dodatku smlouvy snižována dále tím, že 10 % z úplaty postoupené pohledávky byla postupitelce uhrazena až po zaplacení pohledávky jejím dlužníkem. V případě, že tyto pohledávky nebyly jejich dlužníkem splaceny řádně a včas, byla stěžovatelka navíc oprávněna odstoupit od jednotlivých smluv o postoupení pohledávek. V takovém případě měla být stěžovatelce vrácena úhrada za postoupení pohledávky a postupitelkou dále uhrazena cena 1,5 % z nominální hodnoty odstoupené pohledávky za každý započatý měsíc (tedy 18 % p. a.), po který stěžovatelka vlastnila pohledávku, počínaje dnem následujícím po přechodu vlastnictví k pohledávce na stěžovatelku. Stěžovatelka tedy rizika spojená s nevymahatelností pohledávek fakticky nenesla. Postupované pohledávky proto měly stejnou hospodářskou hodnotu, jako byla jejich jmenovitá hodnota. Jestliže tedy stěžovatelka odkupovala pohledávky společnosti FEREX za nižší kupní cenu, než jaká byla jejich nominální hodnota, představoval tento rozdíl ve výši 4,83 % úplatu za provedenou službu.

[22] Nyní posuzovaná věc je oproti *rozsudku GFKL* natolik skutkově odlišná, že z jeho závěrů není možné vycházet. Rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou předmětných pohledávek totiž neodrážel jejich skutečnou hospodářskou hodnotu v okamžiku postoupení, a tudíž se jednalo o poskytnutí služby za protiplnění v rámci uskutečňování hospodářské činnosti. Stěžovatelka ve skutečnosti odkupovala dotčené pohledávky za odměnu, která představovala rozdíl mezi jmenovitou hodnotou postupovaných pohledávek a jejich kupní cenou.

[23] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatelky o potencionální rizikovosti každé postoupené pohledávky a paušálním ohodnocení tohoto rizika ve výši 95,17 % nominální hodnoty pohledávek (za současné absence výslovného ujednání o odměně za postupování pohledávek ve faktoringové smlouvě). Jak již bylo zmíněno, SDEU si byl také v rozsudku MKG vědom skutečnosti, že faktor úhradou pohledávek při jejich postoupení přebírá riziko nesplacení ze strany dlužníků. Nicméně pokud je taková

činnost uskutečňována za odměnu po určité období, musí být posouzena jako využívání majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. V dané věci stěžovatelka pravidelným odkupováním krátkodobých pohledávek před datem splatnosti, u nichž nebyly zjištěny žádné konkrétní poznatky svědčící o jejich rizikovosti, získávala protiplnění ve formě úhrady kupní ceny za postoupení pohledávek jen ve výši 95,17 % jejich jmenovité hodnoty. Za provedené služby byla poskytována odměna, spočívající v rozdílu mezi nominální hodnotou postoupených pohledávek a jejich kupní cenou, což vyplývá ze skutečného obsahu právního vztahu stěžovatelky se společností FEREX. Stěžovatelkou poskytovaná služba podle faktoringové smlouvy tak naplňovala definiční znaky služby, jež má být podle namítaného *rozsudku Český rozhlas* předmětem daně z přidané hodnoty a je s ním zcela v souladu (existence právního vztahu mezi poskytovatelem a příjemcem služby, vzájemně poskytnutá plnění, odměna obdržená poskytovatelem služby představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci). Pro účely daně z přidané hodnoty není podstatné, že úplata nebyla výslovně definována ve faktoringové smlouvě. Soustavným uskutečňováním zmíněné ekonomické činnosti stěžovatelka získávala pravidelný příjem, čímž mezi jí poskytnutými službami a obdrženými protiplněními nepochybně existovala přímá souvislost.

[24] S ohledem na nepřiléhavost *rozsudku GFKL* na nyní posuzovanou věc je nutné aplikovat obecný závěr vyplývající z *rozsudku MKG*. Podle něj subjekt, který za sjednanou úplatu odkupuje pohledávky a přebírá riziko jejich nesplacení ze strany dlužníků, vykonává hospodářskou činnost spočívající ve vymáhání dluhů ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 3 šesté směrnice, která není osvobozena od daně z přidané hodnoty (obdobně též *rozsudek AXA UK*). K témuž závěru ostatně dospěl i generální advokát ve stanovisku ze dne 14. 7. 2011 k věci GFKL pro případ, že by v ní SDEU učinil závěr, podle něhož odkupování rizikových pohledávek za nižší cenu, než je jejich nominální hodnota, představovalo poskytnutí služby za protiplnění a spadalo tak do působnosti šesté směrnice. Také podle § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH není od daně z přidané hodnoty osvobozeno poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring.

[25] Byť není pojem faktoring v zákoně nijak vymezen, Nejvyšší správní soud jej ve své judikatuře vyložil poměrně podrobně: „Jedná se o zvláštní způsob správy a vymáhání krátkodobých pohledávek realizovaný 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. Konkrétní podoba faktoringu vyplývá vždy ze specifických okolností jednotlivých smluvních vztahů – může se lišit jak ve výši faktoringové provize (a případných dalších poplatků a náhrad), tak i v rozsahu postupovaných pohledávek či v podmínkách ručení postupitele za dobytost. Podle rozsahu ručení se rozlišuje pravý faktoring, u kterého postupitel neručí za dobytost pohledávek, a faktoring nepravý (quasi faktoring), u něhož postupitel ručí za dobytost pohledávek, popřípadě je jejich dobytost zajištěna jiným způsobem, například vázaností cese na rozvazovací podmínku či sjednáním možnosti odstoupit od smlouvy pro nedobytnost. Dále lze rozlišovat

pokračování

factoring otevřený a tichý podle toho, zda strany faktoringové smlouvy oznámily existenci faktoringu dlužníkovi, či nikoli.“ (srov. rozsudek ze dne 16. 3. 2015, čj. 8 Afs 13/2014-93, č. 3241/2015 Sb. NSS). Z výše uvedené definice je zřejmé, že činnost stěžovatelky podle faktoringové smlouvy beze zbytku naplňovala pojem faktoringu, neboť se jednalo o postoupení a předfinancování krátkodobých, v budoucnu splatných pohledávek, na základě rámcové smlouvy a za odměnu v podobě paušální sazby z nominální hodnoty postoupené pohledávky.

[26] Proto je zcela nepochybné, že plnění uskutečněná na základě faktoringové smlouvy ze dne 1. 4. 2009, ve znění dodatku ze dne 16. 9. 2009, byla předmětem daně z přidané hodnoty. Chybějící legální definice faktoringu, který je podle § 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH taktéž vyňat z osvobození od daně z přidané hodnoty, tak již nemůže na závěru o nutnosti zdanění poskytnutí předmětných služeb nic změnit. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu, že pojem faktoring je běžně užívaným ekonomickým institutem. V podnikatelském prostředí je známým pojmem, je také dobře popsán v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Nadto je pojmem pro stěžovatelku známým, neboť jej sama užívá, přičemž „faktoringovou smlouvu“ by zjevně neuzavírala, pokud by tomu tak nebylo. Obecně nelze požadovat, aby byl jakýkoliv termín užitý v právních předpisech legálně definován. Výjimkou jsou typicky situace, pokud má být určitému pojmu pro účely právního předpisu přikládán jiný význam, než je tomu v běžném jazyce. Je-li pojem zřejmý, byť i jen odborníkům v daném oboru, bylo by zcela nadbytečné provádět jeho definici. K takové nadbytečné definici viz například definici „masa z farmové zvěře“ spočívající v tom, že jde o maso z farmově chované zvěře v § 2 písm. f) vyhlášky č. 69/2016 Sb. Naopak by takový přístup v legislativní technice vedl k naprostému zneprůhlednění právního řádu. Nelze proto přisvědčit ani kasační námitce týkající se porušení zásady legitimního očekávání a dalších ústavních principů ve vztahu k nejasnosti pojmu faktoring v zákoně o DPH.

IV. Závěr

[27] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[28] Výroky o náhradě nákladů řízení se opírají o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední povinnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. září 2019

JUDr. Petr Mikeš, Ph.D.

předseda senátu