

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Fininvest Group a.s.**, IČ 29378273, se sídlem Masarykova 31, Brno, zast. 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, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 1. 2016, č. j. 6/16/5300-22441-711309, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2018, č. j. 29 Af 26/2016 - 54,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I, platebními výměry ze dne 25. 5. 2015, č. j. 2480769/15/3001-51522-706426, č. j. 2482088/15/3001-51522-706426, č. j. 2482153/15/3001-51522-706426, č. j. 2482194/15/3001-51522-706426, č. j. 2482208/15/3001-51522-706426, č. j. 2482213/15/3001-51522-706426, č. j. 2484751/15/3001-51522-706426, č. j. 2483505/15/3001-51522-706426, č. j. 2483763/15/3001-51522-706426, č. j. 2484291/15/3001-51522-706426, č. j. 2484394/15/3001-51522-706426 a č. j. 2484476/15/3001-51522-706426, podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový zákon“) a podle ustanovení § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013 ve výši 26.274 Kč, únor 2013 ve výši 31.525 Kč, srpen 2013 ve výši 26.009 Kč, září

2013 ve výši 15.125 Kč, říjen 2013 ve výši 41.113 Kč, listopad 2013 ve výši 60.903 Kč, prosinec 2013 ve výši 22.114 Kč, leden 2014 ve výši 58.143 Kč, únor 2014 ve výši 12.541 Kč, březen 2014 ve výši 63.205 Kč, duben 2014 ve výši 20.356 Kč a červen 2014 ve výši 17.635 Kč.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 1. 2016, č. j. 6/16/5300-22441-711309, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl odvolání žalobkyně a uvedená rozhodnutí prvního stupně potvrdil.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný uvedl, že odvolací řízení se věcně týká posouzení otázky, zda plnění uskutečněné na základě faktoringové smlouvy č. 01/0/F/11/2009 ze dne 1. 4. 2009 (dále též „faktoringová smlouva“) včetně jejího dodatku ze dne 16. 9. 2009 je předmětem daně z přidané hodnoty a mělo být vykázáno v daňových přiznáních za příslušná zdaňovací období roku 2013 a 2014.

[4] Žalovaný poukázal na ustanovení § 2 odst. 1 daňového zákona, podle něhož je předmětem daně z přidané hodnoty mimo jiné poskytnutí služby za úplatu uskutečněné osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Tyto poslední tři podmínky byly splněny, neboť žalobkyně je registrována k dani z přidané hodnoty a k poskytnutí služby došlo v tuzemsku v rámci uskutečňování její ekonomické činnosti.

[5] Podle žalovaného lze plnění žalobkyně podřadit i pod pojem služby. Předmětem její činnosti je totiž pravidelný odkup krátkodobých pohledávek od společnosti FEREX-ŽSO, spol. s r.o. (dále jen „FEREX“) před dobou splatnosti do deseti dnů od vystavení faktury. Jedná se tedy o odkupování pohledávek, které vznikly společnosti FEREX z její ekonomické činnosti, a nikoliv o postupování vlastních pohledávek, které se podle § 14 odst. 5 písm. c) daňového zákona nepovažuje za poskytnutí služby.

[6] Dále žalovaný konstatoval, že rozdíl mezi 100 % nominální hodnoty a kupní cenou pohledávek představuje úplatu za poskytnutou službu. Smlouva je totiž výslovně nazvána jako faktoringová a přestože má správce daně povinnost zabývat se jejím skutečným obsahem, a nikoli jen formálním označením, nelze na základě jejího rozboru dojít k závěru, že se nejedná o faktoring. Podle čl. 3 faktoringové smlouvy bylo totiž původně uvedeno, že „*odměna za provedení faktoringu činí částku 0,50 % z postoupené pohledávky a tzv. úroku z profinancované pohledávky (odst. 2 článku 3). Úrok z profinancování pohledávky je stanoven ve výši 1M PRIBOR + 2,5 % p. a. z postoupené pohledávky postupiteli*“. Dodatkem faktoringové smlouvy ze dne 16. 9. 2009 bylo změněno znění článku 3 v tom smyslu, že postupování pohledávek je úplatné ve výši 95,17% z jejich nominální hodnoty. O faktoringu svědčí také skutečnost, že se jedná o pravidelný odkup krátkodobých pohledávek a že cena za jejich postoupení nebyla stanovována jednotlivě s ohledem na jejich hospodářskou hodnotu, ale jako pevně určené procento z objemu postoupených pohledávek (tj. 95,17 %). Správce daně v platebních výměrech vždy uvedl seznam postoupených pohledávek za jednotlivá zdaňovací období, která vycházejí z kopií dokladů předložených žalobkyní. Z nich je patrné, jaké pohledávky byly odkoupeny, jaká byla jejich nominální hodnota a za jakou kupní cenu je získala žalobkyně (95,17%). Žalobkyně tedy odkupovala pohledávky společnosti FEREX za nižší cenu, než jaká byla jejich

nominální hodnota, přičemž tento rozdíl ve výši 4,83 % je úplatou faktora za provedenou službu.

[7] Příslušné zdanitelné plnění nebylo podle žalovaného ani osvobozeno od daně z přidané hodnoty. Činnost žalobkyně totiž nelze podřadit pod pojem úplatné postoupení pohledávek postoupených jiných subjektem ve smyslu § 54 odst. 1 písm. u) daňového zákona, neboť ta nakupovala pohledávky od společnosti FEREX, avšak dále je nepostupovala. Jedině za situace, kdyby žalobkyně postupovala nakoupené pohledávky další společnosti, by uskutečňovala plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

[8] V této souvislosti žalovaný znovu poukázal na ustanovení § 54 odst. 1 písm. u) daňového zákona, kde se výslovně uvádí, že osvobozeno od daně není poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů nebo faktoring. V českém právním řádu není faktoring vymezen, avšak je běžně používaným ekonomickým institutem spočívajícím v odkupu krátkodobých pohledávek. Z obsahu příslušné smlouvy a jejího dodatku je přitom patrné, že činnost žalobkyně naplňovala znaky faktoringu, neboť nakupovala pohledávky, postupiteli vyplatila pevně určenou částku, která byla nižší, než nominální hodnota pohledávky, přičemž tento rozdíl nebyl způsoben hospodářskou hodnotou pohledávky.

[9] Dále žalovaný vypořádal jednotlivé odvolací námitky.

[10] V první z nich žalobkyně uvedla, že v rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 26. 6. 2003 ve věci C-305/01 Finanzamt Groß-Gerau proti MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH (dále jen „MKG“) obsažená definice pojmu faktoring je zastaralá a nemůže správci daně sloužit jako podklad pro vyměření daně z přidané hodnoty. Tento judikát byl totiž podstatně modifikován a zpřesněn rozsudkem Soudního dvora ze dne 27. 10. 2011 ve věci C-93/10 Finanzamt Essen-NordOst proti GFKL Financial Services AG (dále jen „GFKL“).

[11] Žalovaný s tímto názorem nesouhlasil, neboť rozsudek MKG nebyl překonán rozsudkem GFKL, nýbrž tato rozhodnutí stojí vedle sebe a vycházejí z odlišných skutkových stavů. Hlavní rozdíl mezi oběma rozsudky spočívá v tom, že ve věci GFKL postupník pohledávek nezískal od postupitele žádnou protihodnotu, takže neprováděl hospodářskou činnost, což je v uvedeném judikátu přímo vyjádřeno. Smysl a význam rozsudků MKG a GFKL tkví v tom, že každý případ postoupení pohledávek je nutné detailně zkoumat a zabývat se tím, zda předmětná transakce vykazuje znaky faktoringu či nikoli. V rozsudku MKG se jednalo o pravý faktoring, kdy společnost prováděla odkup pohledávek včetně rizika, což bylo považováno za zdanitelné plnění. Naproti tomu v rozsudku GFKL se vůbec o faktoring nejednalo, protože postupník nezískal od postupitele žádnou protihodnotu a tedy neprováděl ekonomickou činnost ani neposkytoval služby podle šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „šestá směrnice“). Oba judikáty dospěly k odlišným závěrům, nicméně zdůraznily, že u postoupení pohledávek je vždy nutné zabývat se mimo jiné naplněním pojmu úplatnosti. Zatímco

v případě MKG se jednalo o obchodování spočívající v nákupu pohledávek při převzetí rizika jejich nesplacení za protihodnotu v podobě provize, ve věci GFKL postupník od postupitele žádnou protihodnotu nezískal.

[12] Ve smyslu této judikatury posoudil žalovaný daný případ a zabýval se jak úplatností, tak i ostatními prvky obchodní transakce, a na základě znění faktoringové smlouvy a faktického obsahu jednotlivých transakcí dospěl k závěru, že se o faktoring jedná. Postupitel úplatně postoupil faktorovi v budoucnu splatné pohledávky za odběrateli. Tím se zvýšila likvidita postupitele, který ihned získal peněžní prostředky. Úsilí vynaložené na vymáhání pohledávek přešlo na faktora jako nového věřitele, který odkoupením pohledávek zcela přebral riziko jejich nesplacení. Rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a její kupní cenou ve výši 4,83 % představoval úplatu faktora za provedenou službu. Nelze se proto ztotožnit s názory žalobkyně, že cena pohledávek odrážela jejich hospodářskou hodnotu, že tak žalobkyně neuskutečňovala hospodářskou činnost a že mezi poskytnutou službou a protiplněním nebyla přímá souvislost.

[13] Ve vztahu k druhé odvolací námitce žalovaný konstatoval, že informace Generálního finančního ředitelství č. j. 49 115/13/7001-21002-012287 k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) daňového zákona byla na internetových stránkách finanční správy zveřejněna dne 23. 10. 2013. Od tohoto data se s touto informací mohla seznámit veřejnost a nelze tak souhlasit s tím, že by působila pouze dovnitř finanční správy. Nicméně bez ohledu na to, zda byla či nebyla tato informace žalobkyni známa, naplňuje její činnost znaky faktoringu a jako taková podléhá zdanění. Není tak možné souhlasit s tvrzením žalobkyně, že informace Generálního finančního ředitelství byla v podobě aplikované správcem daně závažným porušením práva Evropské unie s výrazným dopadem na daňový subjekt.

[14] Ve třetí odvolací námitce žalobkyně uvedla, že správce daně na jedné straně připouští absenci definice faktoringu. Na straně druhé však uvádí, že ustanovení § 54 odst. 1 daňového zákona umožňuje pouze jediný výklad, podle něhož od daně není osvobozeno poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů a faktoring. Správce daně se tak dopustil nepřípustného extenzivního výkladu daňového zákona k tíži daňového subjektu.

[15] K tomu žalovaný uvedl, že definice faktoringu v českém právním řádu chybí. Nicméně jazykové verze šesté směrnice zahrnují veškeré formy faktoringu, jehož základním cílem je dosažení vymožení dluhu od třetí strany, a proto je třeba na něho nahlížet jako na jednu z variant obecného institutu vymáhání pohledávek, bez ohledu na formu, v níž byl realizován, jak vyplývá i z rozsudku vydaného ve věci MKG. Obchodování spočívající v nákupu pohledávek při převzetí rizika jejich nesplacení za protihodnotu v podobě provize tak představuje ekonomickou činnost podle čl. 2 a 4 šesté směrnice. Subjekt, který takovou činnost realizuje, se nachází v postavení plátce daně s nárokem na odpočet daně z přidané hodnoty. Takto popsaná ekonomická činnost odpovídá pojmu vymáhání dluhů a faktoring podle čl. 13 části B písm. d) bodu 3 šesté směrnice a je proto vyloučena z osvobození od daně. Výše uvedeným ustanovením šesté směrnice a závěrům Soudního dvora Evropské unie odpovídá i znění § 54 odst. 1 písm. u) daňového zákona, podle kterého patří vymáhání dluhů a faktoring mezi finanční činnosti,

které nejsou osvobozeny od daně bez nároku na odpočet daně podle § 51 daňového zákona.

[16] S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný neshledal námitky žalobkyně důvodnými a rozhodl o zamítnutí odvolání a potvrzení platebních výměrů vydaných správcem daně.

[17] Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 28. 3. 2018, č. j. 29 Af 26/2016 - 54, žalobu proti rozhodnutí žalovaného o odvolání zamítl.

[18] V odůvodnění rozsudku soud uvedl, že faktoring představuje postoupení pohledávky s charakteristickými znaky, které činnost žalobkyně naplňovala. Předmětné plnění totiž bylo realizováno na základě rámcové smlouvy a jednalo se o pravidelný odkup krátkodobých pohledávek, jejichž cena byla stanovena ve vztahu ke všem v budoucnu postupovaným pohledávkám paušálně. Uvedené obchodní transakce proto nelze považovat za finanční činnost, která je osvobozena od daně z přidané hodnoty podle § 51 a § 54 daňového zákona. V daném případě žalobkyně nákupem pohledávek, kdy uhradila postupiteli částku nižší, než je nominální hodnota kupované pohledávky, přičemž tento rozdíl nebyl způsoben tržní cenou pohledávky, poskytovala postupiteli službu za úplatu, která spočívala v rozdílu mezi nominální hodnotou pohledávky a její sjednanou kupní cenou.

[19] Ze správního spisu bylo mimo jiné možno podle soudu dovodit, že v případě žalobkyní odkupovaných pohledávek nešlo o příležitostné postoupení rizikových a obtížně vymahatelných pohledávek po splatnosti, které byly případně již dříve neúspěšně vymáhány, a nejednalo se ani o poskytování služeb spočívajících ve vykupování rizikových pohledávek za jejich skutečnou (nízkou) hodnotu.

[20] Dále soud poukázal na to, že žalobkyní citovaný rozsudek GFKL je od posuzované věci v několika aspektech odlišný. Předně se věnuje spíše rizikovým pohledávkám, u nichž rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou odráží skutečnou hospodářskou hodnotu pohledávek v okamžiku jejich postoupení. Dále se jednalo o jednorázový odkup pohledávek. Nelze tak přisvědčit obsáhlým námitkám žalobkyně vycházejícím právě z uvedeného rozhodnutí, neboť v dané věci šlo o jiný spor. V ní je tak přiléhavější rozsudek MKG, což vyplývá i ze stanoviska generálního advokáta předneseného dne 14. 7. 2011 ve věci GFKL, kde se uvádí, že k aplikaci předchozího judikátu je třeba něco více, než pouhý převod pohledávek. Právě o takový případ jde v posuzované věci. Argumentace žalobkyně rizikovostí pohledávek, z čehož měla i následně plynout jejich nižší odkupní cena, než je nominální hodnota pohledávek, je přitom v zásadě účelová a jejím hlavním záměrem je zastření skutečného účelu příslušné smlouvy, jímž je výkon faktoringové činnosti. Žalobkyně nijak neprokázala tvrzenou rizikovost pohledávek, popř. jejich nedobytnost, a ani jejich nižší tržní hodnotu.

[21] Podle další argumentace soudu společnost FEREX v dané věci postupovala žalobkyni pohledávky před datem splatnosti. V době splatnosti měly pohledávky hodnotu 100 % nominální výše a žalobkyně neprokázala jejich rizikovost. Žalobkyně sice namítala, že stoprocentně vymahatelná pohledávka v praxi neexistuje, a poukázala na příklady, kdy je pohledávka před splatností rizikovější než po splatnosti, k čemuž může kupříkladu dojít v

situaci, kdy dlužníkovi hrozí úpadek. K tomu je možné uvést, že prosté postoupení pohledávky za nižší kupní cenu oproti její nominální hodnotě, které odráží skutečnou hospodářskou hodnotu pohledávky, musí být jednoznačně odůvodnitelné konkrétními skutečnostmi. V takovém případě se nejedná o faktoring, ale o prosté postoupení pohledávky. Ovšem postupování pohledávek, jejichž rizikovost je vyjádřena jen abstraktně a paušálně, spíše naplňuje znaky faktoringu, čemuž v posuzovaném případě nasvědčuje i aspekt dlouhodobosti.

[22] Rovněž soud poukázal na to, že ke dni uskutečnění zdanitelného plnění činila úplata za poskytnutou službu rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a její kupní cenou. V daném případě tak byla splněna podmínka úplaty. Tento znak vyplývá i z faktoringové smlouvy ve znění jejího dodatku, z něhož 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 žalobkyně plně uhrazena. Odměna či výnos žalobkyně obecně činil 4,83 % nominální hodnoty pohledávky, což byl rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou pohledávky.

[23] V posuzované věci došlo k poskytnutí služby podle § 2 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 14 odst. 1 daňového zákona, neboť shora uvedená plnění byla posouzena jako faktoring a ve smyslu § 54 odst. 1 písm. u) daňového zákona 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 daňový zákon podřazuje finanční činnosti, pod které systematickým výkladem spadá i faktoring jako jedna z finančních činností vyskytujících se při úplatném postoupení pohledávky. Ačkoliv tímto způsobem zákon potvrzuje, že jde o pojem spojený s úplatným postoupením pohledávky, vykazuje tento institut určité zvláštnosti, 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. Žalobkyně totiž odkupem pohledávek před jejich splatností poskytla společnosti FEREX službu za úplatu podle § 14 odst. 1 daňového zákona. Přitom základem daně je podle § 36 daňového zákona sjednaná úplata za službu, kterou v daném případě představuje rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky a faktickou částkou, kterou žalobkyně za postoupení pohledávky společnosti FEREX zaplatila.

[24] Žalobkyni soud nemohl přisvědčit ani v tom, že bylo porušeno její legitimní očekávání či princip právní jistoty a zákonnosti. V žalobě totiž v tomto směru neuvedla žádné konkrétní skutkové okolnosti, k nimž by se mohl soud vyjádřit. Navíc v případě daně z přidané hodnoty se uplatňuje zásada daňové neutrality, přičemž platí, že nesmí být z hlediska této daně zacházeno odlišně s podobnými službami a zbožím. Zdanitelným plněním proto mohou být i taková plnění, která nevyplývají z pojmenovaného smluvního vztahu se zákonnou definicí. V posuzované věci šlo o zdanitelné plnění ve smyslu § 2 odst. 1 písm. b) daňového zákona, které nespadalo pod ustanovení o osvobození od daně z přidané hodnoty. Žalobkyně se tak nemůže dovolávat ochrany svého legitimního očekávání na základě tvrzení, že měla v úmyslu uzavřít smlouvu o postoupení pohledávek, když z obsahu právních úkonů tento závěr nevyplývá. Smluvní ujednání je třeba posuzovat podle jejich obsahu a rozhodná je především vůle toho, kdo právní úkon učinil. V daném případě byl obsah faktoringové smlouvy včetně jejího dodatku vyložen tak, že jde o

poskytování finanční služby, která podléhá dani z přidané hodnoty. Daňový zákon přitom připouštěl pouze jediný výklad, nikoliv dva nebo více možných výkladů. Správce daně i žalovaný tak 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 žalobkyně.

[25] Na základě těchto skutečností soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[26] Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonem stanovené lhůtě kasační stížnost z důvodů jeho nezákonnosti a nepřezkoumatelnosti, které jsou uvedeny v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[27] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že ačkoli krajský soud připustil, že pojem faktoringu není v českém právním řádu definován, přesto na základě extenzivního výkladu příslušného ustanovení daňového zákona dospěl k závěru, že se nejedná o činnost osvobozenou od daně z přidané hodnoty. Přitom absence právní definice faktoringu v českém právu narušuje výrazným způsobem právního jistotu daňových subjektů a princip zákonnosti při ukládání daňových povinností vyžaduje, aby předmět daně byl vždy dostatečně přesným a předvídatelným způsobem vymezen v zákoně. Za takové situace mohla jako daňový subjekt legitimně očekávat, 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, což jsou náležitosti demokratického právního státu zakotveného v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky. Tento postup je v rozporu i s ustanoveními čl. 4 odst. 1 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, podle nichž mohou být povinnosti, daně a poplatky ukládány pouze na základě zákona.

[28] Dále stěžovatelka namítla, že krajský soud nesprávně posoudil právní vztah mezi ní a společností FEREX, když nepřihlédl k úpravě zakotvené v evropském právu a ustálené judikatuře Soudního dvora Evropské unie.

[29] K této kasační námitce stěžovatelka uvedla, že právním základem daňového zákona je směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Ustanovení daňového zákona je proto nutné vykládat ve světle směrnice o DPH tak, aby bylo dosaženo jejího účelu, který spočívá zejména v harmonizaci systému daně z přidané hodnoty. Pojem vymáhání dluhů není ve směrnici o DPH definován, avšak byl vyložen v několika rozsudcích Soudního dvora. Ten ve věci MKG 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. Tato služba je takzvaným pravým faktoringem, tedy postoupením pohledávek bez možnosti zpětného regresu proti postupiteli. Soudní dvůr v uvedeném judikátu dokonce uvedl, že 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 Soudního dvora pouhými podtypy činnosti definované jako vymáhání dluhů.

[30] Rozsudek MKG však byl podle stěžovatelky v roce 2011 podstatně modifikován a zpřesněn rozhodnutím vydaným ve věci GFKL, které odmítlo předešlý extenzivní výklad pojmu vymáhání dluhů. V tomto judikátu Soudní dvůr shledal nesprávným, aby každý prodej pohledávek představoval poskytnutí služby spočívající ve vymáhání dluhů kupujícím, což se týká především prodeje bez sjednání odměny za poskytnutou službu, tedy faktoringového poplatku. Podle Soudního dvora tak existují případy postoupení pohledávek, které nepředstavují služby spočívající ve vymáhání dluhů, ale naopak pouhé postoupení pohledávek ve smyslu čl. 135 Směrnice o DPH a § 54 odst. 1 písm. u) daňového zákona. Takovým případem je i faktoringová smlouva uzavřená se společností FEREX, která je charakteristická zejména tím, že se nejedná o výkon hospodářské činnosti a za domnělou faktoringovou službu neexistuje protiplnění, případně zde není dána přímá souvislost mezi službou a protiplněním. Uvedená judikatura Soudního dvora se v mezidobí dále vyvíjela. V rozsudku ze dne 22. 6. 2016 ve věci C-11/15 Odvolací finanční ředitelství v. Český rozhlas se uvádí, že poskytování služeb je uskutečněno za protiplnění ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a 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 přitom předpokládá existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou.

[31] Krajský soud se však podle názoru stěžovatelky s touto judikaturou nevypořádal a toliko dovodil, že předmětné pohledávky nebyly rizikové kvůli stoprocentnímu zajištění jejich vymožení a že 4,83 % nominální hodnoty pohledávek představuje poskytnutí služby, za kterou je nutné vyměřit daň. V zásadě však neexistuje žádná stoprocentně vymahatelná pohledávka, ať již byla postoupena před její splatností či po ní. V dané věci byly odkupované pohledávky rizikové i před splatností, což bylo smluvními stranami vypočteno a reflektováno v kupní ceně celého portfolia, která toto riziko ohodnotila ve spočtené výši 95,17 % nominální hodnoty pohledávek. Taková činnost, při které odkoupil na své riziko pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, není podle judikatury Soudního dvora poskytováním služby za protiplnění, a tudíž se nejedná o hospodářskou činnost spadající do působnosti Směrnice o DPH. O absenci protiplnění svědčí i skutečnost, že smlouva, kterou uzavřela se společností FEREX, neobsahuje žádné ujednání o odměně za faktoringovou službu. Protiplnění přitom musí být subjektivní hodnotou, a nikoliv odhadovanou hodnotou na základě použití objektivních kritérií. Proto v dané věci nebylo možné protiplnění stanovit ve výši rozdílu mezi jmenovitou hodnotou pohledávek a cenou zaplacenou postupiteli. Tento rozdíl totiž podle rozsudku GFKL toliko odrážel skutečnou hospodářskou hodnotu předmětných pohledávek v okamžiku jejich postoupení, která se odvíjela od jejich rizikovosti a zvýšeného nebezpečí nesplacení ze strany dlužníků. V dané věci tak diskont z nominální hodnoty pohledávek odrážel pouze anticipovanou výši rizika, jež bylo postupováno. Fakticky tedy platila tržní hodnotu pohledávek bez inkasování odměny. Ostatně i správce daně a žalovaný nepopírali, že rozdíl mezi nominální hodnotou a kupní cenou pohledávek představuje i časovou hodnotu peněz. Proto neexistovalo ve smyslu judikatury Soudního dvora protiplnění za

domnělou faktoringovou službu a předmětná smlouva představovala jen prostou rámcovou dohodu o postoupení pohledávek.

[32] Každopádně 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, jak dále uvedla stěžovatelka. Stejně jako ve věci GFKL totiž diskont nevyplýval ze služby spočívající ve zbavení společnosti FEREX břemena vymáhat dluhy a rizika s tím spojená, nýbrž z posouzení týkajícího se aktuální hodnoty pohledávek ve vlastnictví společnosti FEREX. Odpočet kupní ceny od nominální hodnoty se tak vztahoval především ke skutečnosti, že pohledávky jsou i před jejich splatností inherentně rizikové. Z tohoto důvodu nebyly tyto pohledávky postupovány za částku odpovídající 100 % jejich nominální hodnoty, ale jen ve výši 95,17 % jejich nominální hodnoty. To však bez dalšího neznamená, že rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávek a výší částky, za kterou byly postupovány, představoval odměnu za poskytnuté služby. Jak již bylo uvedeno, neexistuje pohledávka, která by byla za všech okolností stoprocentně vymahatelná, což odůvodňuje její postoupení za částku nižší. Riziko snížené vymahatelnosti pohledávky lze totiž kvantifikovat již před její splatností vzhledem ke špatné platební morálce dlužníka v předchozím obchodním styku, zhoršení ekonomických podmínek na trhu anebo jiným relevantním ekonomicko-právním faktorům. Kvalita pohledávky se také odvíjí od délky její splatnosti, možnosti s ní nakládat, ručení za její dobytnost, jejího pojištění, jakož i od věcné kvality vlastního plnění. Je přitom na daňovém subjektu, aby se v rámci smluvní svobody dohodl s obchodními partnery na formě ocenění rizika pohledávek. V dané věci se stěžovatelka rozhodla jej ohodnotit paušálním rozdílem mezi nominální hodnotou pohledávek a jejich kupní cenou v rámci širšího portfolia, když odkoupila pohledávky postupitele za paušálně sníženou kupní cenu ve výši odpovídající 95,17 % nominální hodnoty. Celá spolupráce pak probíhala tak, že měla možnost určit, kterou pohledávku za těchto podmínek odkoupí a kterou nikoli, a to zcela podle své vůle a úvahy. Nelze proto tvrdit, že odměna byla stanovena jako protihodnota placená společností FEREX, protože neexistuje přímá souvislost mezi její činností a tímto domnělým protiplněním.

[33] Stěžovatelka v závěru tohoto stížnostního bodu shrnula, že předmětná obchodní transakce nespadala do věcné působnosti směrnice o DPH či daňového zákona, respektive byla osvobozena od daně z přidané hodnoty a případný rozdíl nominální hodnoty a kupní ceny nebyl zdanitelným plněním. Není přitom rozhodné, že se příslušné obchodní vztahy uskutečňovaly na základě smlouvy, která byla z čistě praktických důvodů pojmenována jako faktoringová. Jejím obsahem, z něhož musel správce daně vycházet, totiž bylo prosté postupování pohledávek za cenu odpovídající jejich reálné hodnotě.

[34] Dále stěžovatelka namítla, že se krajský soud nevypořádal s žalobní argumentací, své závěry řádně neodůvodnil, a proto je napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Krajský soud se totiž v odůvodnění svého rozsudku zaměřil především na aplikaci jednotlivých ustanovení daňového zákona a pouze velmi vágně se vypořádal s rozsudkem GFKL s tím, že na věc dopadá rozhodnutí vydané ve věci MKG. Dále se krajský soud opomenul zabývat tvrzením, že v praxi neexistuje pohledávka, která by byla stoprocentně vymahatelná, bez ohledu na to, zda se jedná o pohledávku před splatností či po ní. Stejně tak se krajský soud 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.

[35] S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[36] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl stejné skutečnosti jako v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Nad jejich rámec dodal, že odůvodnění napadeného rozsudku je podrobné a zabývalo se veškerou žalobní argumentací. Krajský soud provedl i zevrubný výklad pojmu faktoringu s tím, že rozsudek GFKL pro účely této věci odmítl, neboť se věnuje spíše rizikovým pohledávkám, u nichž rozdíl mezi nominální hodnotou a jejich kupní cenou odráží skutečnou hospodářskou hodnotu pohledávek v okamžiku jejich postoupení. Z obsahu faktoringové smlouvy uzavřené mezi stěžovatelkou a společností FEREX však vyplývá, že faktor odkupoval jednotlivé pohledávky za smluvně určenou cenu, tento převod předem financoval úhradou 90 % z ceny převáděné pohledávky, přičemž riziko neuhrazení pohledávky zajišťovala částka odpovídající 10 % z její převodní ceny a možnost odstoupení od smlouvy. V daném případě je tak zřejmé, že 95,17 % z nominální hodnoty pohledávek, což byla jejich převodní cena, nezohledňovalo výši rizika, nýbrž představovalo úplatu či plnění, která je ekonomickou činností podle § 2 odst. 1 písm. b) daňového zákona. Navíc podle judikatury Soudního dvora je osvobození některých plnění od daně z přidané hodnoty výjimkou z obecného pravidla a jeho rozsah není možné rozšiřovat nad rámec záměru evropského předpisu, z čehož vyplývá povinnost úzkého a přesného výkladu jednotlivých důvodů osvobození. S ohledem na tyto skutečnosti žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[37] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelkou uplatněny v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[38] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval kasační námitkou uplatněnou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by byl napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. S tímto kasačním důvodem je však nutné zacházet velmi obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí soudu pro nepřezkoumatelnost se oddaluje okamžik, kdy základ sporu bude správními soudy uchopen a s konečnou platností vyřešen, což není v zájmu ani účastníků řízení, ani ve veřejném zájmu na hospodárnosti řízení před správními soudy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013 - 25).

[39] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž 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, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či

rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[40] Uvedeným kritériím napadený rozsudek vyhověl. Krajský soud totiž předestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými stěžejní žalobní argumentaci vypořádal. Ostatně stěžovatelka proti výkladu podanému krajským soudem v kasační stížnosti obsáhle brojí a na více místech s ním polemizuje, což by v případě chybějících důvodů prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry rozsudku krajského soudu přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37).

[41] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, v čemž se nyní posuzovaná věc odlišuje 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 tvrzenou rizikovostí příslušných pohledávek. V této souvislosti uvedl, že stěžovatelka rizikovost, nedobytnost ani nižší tržní hodnotu pohledávek neprokázala, že společnosti FEREX je postupovala před datem splatnosti a že se jednalo o dlouhodobou činnost. Krajský soud reagoval i na tvrzení o neexistenci stoprocentně vymahatelné pohledávky úvahou, že 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 žaloby, nýbrž 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.

[42] Na základě těchto skutečností napadený rozsudek nevykazuje vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

[43] Nejvyšší správní soud se proto mohl na základě další stížnostní námitky zabývat meritem věci a posoudit, zda plnění uskutečněná na základě faktoringové smlouvy a jejího dodatku byla předmětem daně z přidané hodnoty, nebo od ní byla osvobozena.

[44] Podle § 2 odst. 1 písm. b) daňového zákona *předmětem daně* [z přidané hodnoty] je *poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické*

činnosti s místem plnění v tuzemsku. Podle § 14 odst. 1 daňového zákona *poskytnutím služby se pro účely tohoto zákona rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží*. Podle § 51 odst. 1 písm. b) daňového zákona *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) daňového zákona *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*.

[45] Tato ustanovení daňového zákona vycházejí ze směrnice o DPH. Podle jejího čl. 2 odst. 1 písm. c) *předmětem DPH je 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 *„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 *„poskytnutím služby"* se 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*.

[46] Ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. c) a čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, která byla účinná již v době realizace obchodních transakcí v posuzované věci, obsahově zcela odpovídají znění čl. 2 bodu 1 a čl. 4 šesté směrnice. Proto žalovaný ani krajský soud nepochybili, když při posuzování právního vztahu mezi stěžovatelkou a společností FEREX vycházeli z judikatury Soudního dvora, která se vztahuje k této předchozí právní úpravě daně z přidané hodnoty.

[47] Otázkou odkupu rizikových pohledávek se Soudní dvůr zabýval nejprve v rozsudku MKG. V této věci na základě smlouvy o faktoringu společnost Factoring KG, která se později přejmenovala na MKG, odkupovala každý týden pohledávky společnosti M-GmbH 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 Factoring KG přitom u některých pohledávek přebírala riziko jejich nesplacení bez zpětného postihu společnosti M-GmbH v případě nesplacení, což se považuje za pravý faktoring. Rovněž se zabývala nepravým faktoringem, neboť zajišťovala vymáhání zbývající části pohledávek společnosti M-GmbH 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. Nepravý faktoring však byl považován za zdanitelné poskytování služeb faktorem. V řízení o dvou předběžných otázkách mělo být posouzeno, zda pravý faktoring představuje zdanitelné plnění, nebo je od daně z přidané hodnoty osvobozen.

[48] Soudní dvůr ve věci MKG judikoval, 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 přestavuje vymáhání dluhů ve smyslu čl. 13 části B písm. d) bodu 3 šesté směrnice.

[49] Aplikace rozsudku MKG byla předmětem sporu v následující věci GFKL pro její tvrzenou odlišnost nebo potřebu tuto judikaturu přehodnotit. V rozsudku GFKL Soudní dvůr nejprve takto shrnul učiněná skutková zjištění:

Společnost GFKL je jediným společníkem a mateřskou společností dle německého práva, která dne 26. října 2004 koupila od jedné banky zástavní práva a pohledávky ze 70 vypovězených a splatných úvěrových smluv. K referenčnímu datu 29. dubna 2004 jmenovitá hodnota těchto pohledávek činila 15 500 915,16 eur. Smlouva o odkupu pohledávek zejména stanovila, že od tohoto data uvedená práva a uvedené pohledávky byly považovány za spravované nebo držené na účet a riziko kupce, že platby týkající se těchto práv a pohledávek budou patřit kupci a že odpovědnost prodejce za vymáhání dotčených pohledávek se vylučuje. Nicméně na základě dopisu spolkového ministra financí ze dne 3. června 2004 ... strany smlouvy o odkupu pohledávek měly za to, že s přihlédnutím k vysoké míře nesplácení se vymahatelná část dotčených pohledávek pohybuje výrazně pod jejich jmenovitou hodnotou, a určily jejich hospodářskou hodnotu na 8 956 101 eur. Vzhledem k tomu, že strany byly názoru, že vymáhání těchto pohledávek mělo probíhat přibližně tři roky, dohodly se na základě úrokové sazby určené společnou dohodou na 5,97 % na poskytnutí úvěru kupce prodejci včetně úroků ve výši 556 293 eur, takže po odečtení těchto úroků byla hospodářská hodnota uvedených pohledávek 8 399 808 eur. Konečně kupní cena dotčených pohledávek byla určena na 8 034 883 eur a smlouva o odkupu pohledávek nestanovila možnost dodatečné úpravy této ceny. Strany měly dále za to, že odkupem těchto pohledávek kupec neposkytl prodejci zdanitelné plnění.

[50] Na základě tohoto skutkového stavu pak Soudní dvůr posuzoval předběžnou otázku, jejíž podstatou bylo to, zda čl. 2 bod 1 a čl. 4 šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že subjekt, který na své riziko odkoupil rizikové pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, poskytuje služby za protiplnění a provádí hospodářskou činnost. Soudní dvůr přitom vyslovil následující úvahy:

Úvodem je třeba připomenout, že v rámci systému DPH je předpokladem zdanitelných plnění skutečnost, že dojde k plnění mezi stranami, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě. Pokud tedy činnost poskytovatele spočívá výlučně v plnění bez přímého protiplnění, neexistuje zdanitelný základ, a tato plnění tedy nepodléhají DPH (viz rozsudek ze dne 29. října 2009, Komise v. Finsko, C-246/08, Sb. rozh. s. I-106/05, bod 43). V tomto kontextu je poskytování služeb uskutečněné „za protiplnění“ ve smyslu čl. 2 bodu 1 šesté směrnice, a tudíž zdanitelné pouze tehdy, pokud mezi poskytovatelem a příjemcem existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (výše uvedený rozsudek MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, bod 47). V tomto ohledu podle ustálené judikatury předpokládá pojem „poskytování služeb za protiplnění“ ve smyslu výše uvedeného čl. 2 bodu 1 existenci přímé souvislosti mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou (rozsudek ze dne 29. července 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Sb. rozh. s. I-07505, bod 27 a citovaná judikatura). Ve výše uvedeném rozsudku MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring Soudní dvůr rozhodl, že skutečnost, že faktor zaručuje zákazníkovi úhradu pohledávek převzetím rizika nesplácení dlužníků, musí být posuzována

jako využívání dotčeného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj ve smyslu čl. 4 odst. 2 šesté směrnice, je-li tato operace uskutečňována za odměnu po určité období (viz výše uvedený rozsudek MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, bod 50). V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci operace postoupení pohledávek dotčených ve věci, která vedla k vydání tohoto rozsudku, postupník pohledávek se zavázal postupiteli poskytnout faktoringové služby a jako protiplnění získal odměnu, a sice faktoringový poplatek a poplatek za nesplacení. Pokud jde o spor v původním řízení, je třeba uvést, že na rozdíl od skutečností ve sporu, ve kterém byl vydán výše uvedený rozsudek MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, postupník pohledávek nezískává od postupitele žádnou protihodnotu, takže neprovádí hospodářskou činnost ve smyslu článku 4 šesté směrnice, ani neposkytuje služby ve smyslu čl. 2 bodu 1 této směrnice. Mezi jmenovitou hodnotou postoupených pohledávek a kupní cenou těchto pohledávek existuje rozdíl. Nicméně na rozdíl od faktoringového poplatku a poplatku za nesplacení, které ve sporu, který vedl k vydání výše uvedeného rozsudku MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, obdržel faktor, nepředstavuje tento rozdíl ve sporu v původním řízení odměnu, jejímž účelem je přímo odměnit službu poskytnutou nabyvatelem postoupených pohledávek. Rozdíl mezi jmenovitou hodnotou postoupených pohledávek a kupní cenou těchto pohledávek totiž nepředstavuje protiplnění za takovou službu, ale odráží skutečnou hospodářskou hodnotu uvedených pohledávek v okamžiku jejich postoupení, která se odvíjí od rizikovosti těchto pohledávek a zvýšeného rizika nesplácení ze strany dlužníků.

[51] Z těchto důvodů rozhodl Soudní dvůr ve věci GFKL o uvedené předběžné otázce takto:

Článek 2 bod 1 a článek 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládány v tom smyslu, že subjekt, který odkoupí na své riziko rizikové pohledávky za nižší cenu, než je jejich jmenovitá hodnota, neposkytuje služby za protiplnění ve smyslu uvedeného čl. 2 bodu 1 a neprovádí hospodářskou činnost spadající do působnosti této směrnice, pokud rozdíl mezi jmenovitou hodnotou uvedených pohledávek a kupní cenou těchto pohledávek odráží skutečnou hospodářskou hodnotu dotčených pohledávek v okamžiku jejich postoupení.

[52] Ve věci GFKL tedy byl předmětem právního 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 také Soudní dvůr dospěl k závěru, že odkoupení rizikových pohledávek nepředstavovalo poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 bodu 1 a čl. 4 šesté směrnice.

[53] V nyní posuzované věci uzavřela stěžovatelka jako faktorka se společností FEREX jako postupitelkou faktoringovou smlouvu ze dne 1. 4. 2009 a její dodatek ze dne 16. 9.

2009. Podle znění čl. 2 odst. 1 této smlouvy platného v rozhodných zdaňovacích obdobích let 2013 a 2014 *„postupitel bude faktorovi postupovat své pohledávky za třetími osobami následujícím způsobem. Postupitel faktorovi vždy zašle 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 odsouhlasením faktur dochází k uzavření smlouvy o postoupení odsouhlasených pohledávek. Postupitel po tomto odsouhlasení zašle faktorovi originál faktur, jimiž bude účtováno plnění v EURO nebo v CZK, které jsou předmětem postoupení, a současně zašle veškeré příslušné další doklady (dodací list atd.). Postupitel je oprávněn takto postupovat pohledávky vždy do celkové výše všech postoupených pohledávek 30,000.000 Kč.“*. Podle čl. 2 odst. 3 faktoringové smlouvy ze dne 1. 4. 2009 *smlouva o postoupení pohledávky z každé postupitelem zaslané faktury je uzavřena okamžikem úhrady části ceny za postoupení dle této smlouvy. Tímto okamžikem přechází vlastnictví k pohledávce na faktora.“*. Podle čl. 2 odst. 4 faktoringové smlouvy ze dne 1. 4. 2009, ve znění jejího dodatku ze dne 16. 9. 2009, *„faktor není povinen uzavřít smlouvu o postoupení pohledávky, odmítnutí uzavření smlouvy o postoupení nastává např. i neuhrazením části ceny za postoupení zaslané faktury k faktoringu dle odst. 3 tohoto článku do 5 pracovních dnů od doručení, nebo písemným odmítnutím. Po odmítnutí nabízené pohledávky k faktoringu zašle odmítnutou fakturu včetně předaných dokladů zpět postupiteli. Faktor může odmítnout kteroukoliv fakturu.“*. Podle rozhodného znění čl. 3 odst. 1 faktoringové smlouvy *„postupování pohledávek podle této smlouvy je úplatné ve výši 95,17 % jejich nominální hodnoty. Faktor se zavazuje 90 % této úplaty uhradit postupiteli do 5 pracovních dnů ode dne doručení faktury dle čl. 2 odst. 1 této smlouvy a její akceptace a 10 % této úplaty se zavazuje uhradit do 14 dnů ode dne, kdy mu bude postoupená pohledávka uhrazena jejím dlužníkem.“*. Ze seznamu postoupených pohledávek v jednotlivých zdaňovacích obdobích let 2013 a 2014 přitom vyplývá, že k jejich postupování docházelo obvykle do deseti dnů od vystavení příslušných faktur a že jejich splatnost byla několikanásobně delší.

[54] Předmětem obchodního závazkového vztahu uskutečněného na základě faktoringové smlouvy ze dne 1. 4. 2009 a jejího dodatku ze dne 16. 9. 2009, které měly jen rámcovou povahu, byl tedy pravidelný odkup krátkodobých pohledávek, jež v okamžiku postoupení nebyly po lhůtě splatnosti ani obtížně vymahatelné. Zvýšená rizikovost aspoň některých z nich není zřejmá ani z obsahu správního spisu. Navíc stěžovatelka mohla podle zmíněného obsahu faktoringové smlouvy a jejího dodatku postoupení jakékoliv nedobytné 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. Přitom doposud nesplatné a nerizikové pohledávky musely v okamžiku postoupení, k nimž docházelo krátce po jejich vzniku, mít 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.

[55] Z těchto důvodů je nyní posuzovaná věc oproti rozsudku GFKL natolik skutkově odlišná, že v ní není možné ze závěrů tohoto judikátu Soudního dvora 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.

[56] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatelky o potencionální rizikovosti každé postoupené pohledávky, o paušálním ohodnocení tohoto rizika ve výši 95,17 % nominální hodnoty pohledávek a o absenci ujednání o odměně za postupování pohledávek ve faktoringové smlouvě. Jak již bylo zmíněno, Soudní dvůr 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 podle uvedeného judikátu posouzena jako využívání majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. V dané věci přitom 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. Poskytnutí této odměny za poskytnutí služeb, která spočívá v rozdílu mezi nominální hodnotou postoupených pohledávek a jejich kupní cenou, vyplývá ze skutečného obsahu právního vztahu stěžovatelky se společností FEREX. Pro účely daně z přidané hodnoty přitom není podstatné, že tato úplata za odkupování postoupených pohledávek nebyla takto výslovně nazvána ve faktoringové smlouvě ze dne 1. 4. 2009, ve znění jejího dodatku ze dne 16. 9. 2009. Dále soustavným uskutečňováním zmíněné ekonomické činnosti stěžovatelka získávala pravidelný příjem, takže mezi jí poskytnutými službami a protiplněními nepochybně existovala přímá souvislost.

[57] S ohledem na nemožnost vycházet z rozsudku GFKL, který se zabýval specifickým případem absence protiplnění při převzetí vysoce rizikových pohledávek, je nutné v posuzované věci aplikovat obecný závěr učiněný Soudním dvorem ve věci MKG, podle něhož subjekt, který za sjednanou úplatu odkupuje pohledávky a přebírá riziko jejich nesplacení ze strany dlužníků, vykonává hospodářkou 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. K témuž závěru ostatně dospěl i generální advokát ve stanovisku k věci GFKL pro případ, že by v ní Soudní dvůr 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) daňového zákona není od daně z přidané hodnoty osvobozeno poskytování služeb, jejichž předmětem je vymáhání dluhů. Proto je zcela nepochybné, že plnění uskutečněná na základě faktoringové smlouvy ze dne 1. 4. 2009 a jejího dodatku ze dne 16. 9. 2009 byla předmětem daně z přidané hodnoty i podle českého právního řádu. Absence legální definice faktoringu, který je podle § 54 odst. 1 písm. u) daňového zákona taktéž vyňat z osvobození od daně z přidané hodnoty, tak již nemůže na závěru o nutnosti zdanění poskytnutí předmětných služeb nic změnit. Ani kasační námitce o porušení zásady legitimního očekávání a dalších ústavních principů ve vztahu k nejasnosti pojmu faktoringu v daňovém zákoně tak nelze přisvědčit.

[58] Krajský soud uvedenou právní otázku posoudil správně, a proto ani důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

IV. Závěr

[59] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřísluší a úspěšnému žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 8. listopadu 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu