

DPH

344/13.10.11 Aplikace DPH na službu spočívající ve výplatě výher sázejícím PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

Předkládá: Ing. Pavel Černý, daňový poradce, č. osvědčení 369

Tento příspěvek je zpracován s cílem vyjasnit aspekty **aplikace DPH u služeb spočívajících ve výplatě výher sázejícím** poskytovaných smluvními obstaravateli (dále jen obstaravatel) provozovatelům (dále jen provozovatel) loterií a jiných podobných her (dále také jen sázková činnost). Záběr tohoto problému se rozšiřuje spolu s nárůstem počtu provozovatelů her a zapojováním dalších a dalších obstaravatelů do distribučních sítí provozovatelů. U různých provozovatelů je koncepce smluvních vztahů s obstaravateli v zásadě obdobná. Přitom v rámci daňové správy lze k této záležitosti sledovat různé přístupy

I. Vymezení okruhu řešení

Loterie a jiné podobné hry lze z hlediska realizace vztahu provozovatele vůči sázejícímu při výplatě výher rozdělit do následujících okruhů:

1. hry, u nichž veškeré vztahy mezi provozovatelem a sázejícím probíhají obvykle přímo bez nutnosti využití třetích osob
 - a. hry provozované v určitém specifickém místě (např. kasinové hry, dostihové sázky)
 - b. hry provozované prostřednictvím specifického zařízení (např. hrací automaty)
 - c. hry provozované prostřednictvím specifického komunikačního kanálu mezi provozovatelem a zákazníkem (např. hry po telefonu, po internetu)
2. hry, jejichž provoz je zajišťován prostřednictvím najatých třetích osob (obstaravatelů)
 - a. hry s okamžitým zjištěním a výplatou výhry (např. interaktivní videoloterní terminály, stírací loterie)
 - b. hry s závisející na budoucí události s odloženým zjištěním a výplatou výhry (např. číselné loterie, kursové sázky)

V tomto příspěvku jde především o hry výše uvedené v bodu 2. V rámci provozování těchto her dochází v široké míře k využití sítě smluvních obstaravatelů. Na základě obstaravatelé smlouvy (či jinak nazvané smlouvy s obdobným obsahem) uzavřené mezi provozovatelem a obstaravatelem poskytuje obstaravatel pro provozovatele obstaravatelé služby.

Na základě obstaravatelé smlouvy poskytuje obstaravatel provozovateli mimo jiné služby, které souvisejí se sázkovou činností. Jde o následující služby: 1. přijímání sázek

2. výplata výher.

Tyto činnosti provádí obstaravatel vůči zákazníkům jménem a na účet provozovatele, a to za úplatu, kterou mu poskytuje provozovatel.

Je třeba předeslat, že provozovatelé s využitím sítě obstaravatelů provozují různé hry podle zákona o loteriích a jiných podobných hrách, které pro účely tohoto rozboru lze rozdělit do dvou skupin:

- A) hry, u nichž sázející skutečnost, zda a kolik vyhrál, zjistí okamžitě po uzavření sázky a zaplacení vkladu, a, pokud vyhrál, nechává si okamžitě výhru u obstaravatele, u něhož uzavřel smlouvu o sázce, vyplatit (např. okamžité loterie, interaktivní videoloterní terminály)
- B) hry, při nichž sázející u obstaravatele nejprve uzavře sázku a složí vklad do hry, posléze dojde ke slosování či jiné skutečnosti, na níž je založena výhra, a teprve po uplynutí určité doby od uzavření sázky, obvykle trvající několik dní, uplatní sázející u libovolného obstaravatele nárok na výplatu výhry (zejména číselné loterie, kursově sázky).

Tento příspěvek se týká her spadajících do skupiny označené B.

II. Věcný rozbor problematiky

Provozovatel uzavírá a naplňuje při provozování loterií a jiných podobných her ve vztahu k zákazníkům (sázejícím) vždy určitý konkrétní smluvní závazkový vztah založený na smlouvě o sázce, který lze považovat za ucelený a v němž jednotlivé úkony a skutečnosti na sebe navazují a vzájemně souvisí. Tento smluvní vztah spočívá na více faktických právních událostech a úkonech, které nastávají, resp. jsou prováděny postupně v dílčích krocích, některé z právních úkonů provádí provozovatel sám, některé prostřednictvím obstaravatelů, některé jinými cestami. Průběh procesu realizace smluvního vztahu dle smlouvy o sázce lze popsat takto: 1) Na základě povolení příslušného státního orgánu provozovatel uvádí do provozu určitou hru a nabízí veřejnosti účast v této hře, což činí mimo jiné prostřednictvím obstaravatelů.

2) Zákazník - zájemce o účast ve hře, pokud akceptuje podmínky předložené nabídky, uzavírá s provozovatelem smlouvu o sázce. Přitom vznikají vzájemné závazky obou stran, a to závazek sázejícího uhradit vklad do hry a závazek provozovatele poskytnout sázejícímu, v případě naplnění očekávané skutečnosti, výhru. S ohledem na zákonné podmínky je sázející povinen uhradit vklad současně s uzavřením sázky. Tyto skutečnosti tedy nastávají s pomocí obstaravatele, který vystupuje jménem provozovatele vůči sázejícímu, uzavírá s ním smlouvu o sázce a inkasuje od něho pro provozovatele vklad do hry. Je zřejmé, že uzavření sázky a přijetí částky vkladu, tedy činnosti, jež v daném okamžiku provádí obstaravatel za provozovatele a pro provozovatele, jsou činnosti vzájemně podmíněné, úzce spojené věcně i časově a totožné z hlediska subjektu obstaravatele, který tyto činnosti poskytuje. Za tyto činnosti obstaravatel získává od provozovatele úplatu stanovenou obvykle jako procentní podíl z výše částky uzavřené sázky (přijátého vkladu). Je evidentní, že nelze oddělit činnost obstaravatele pro provozovatele spočívající na

jedné straně v uzavření smlouvy o sázce a na straně druhé v přijetí úhrady pohledávky provozovatele za sázejícím (přijetí vkladu sázejícího).

3) Na základě vlastní aktivní činnosti (losování) nebo nezávislé nahodilé události (např. výsledek sportovního utkání), na níž je založena hra, dochází ke skutečnosti určující vznik nároku sázejících na výhru. Tuto skutečnost uvádí provozovatel ve známost a vzniká nárok sázejících - výherců na výhru, tedy závazek provozovatele vůči výhercům k výplatě výhry.

4) Následně provozovatel dává obstaravatelům pokyn k výplatě výher a poskytuje jim údaje pro identifikaci výherců - oprávněných osob.

5) Výherce prostřednictvím obstaravatele uplatňuje svou pohledávku vůči provozovateli, kterou obstaravatel jménem provozovatele uspokojuje tak, že vyplácí výherci hotovost odpovídající výši výhry. Tím zaniká závazek provozovatele vůči výherci a pohledávka výherce vůči provozovateli.

6) Provozovatel refunduje obstaravateli vyplacené prostředky a poskytuje obstaravateli odměnu za výplatu výhry, obvykle ve výši procentního podílu z vyplacené výhry.

K uvedenému popisu je třeba doplnit některé další významné skutečnosti:

1. Obstaravatel je povinen provést výplatu výhry bez ohledu na to, zda smlouva o sázce s daným výhercem byla uzavřena jeho prostřednictvím či prostřednictvím jiného obstaravatele.
2. Obstaravatel obvykle vyplácí výhry za příslušnou odměnu i v době, kdy nepřijímá vklady z důvodů smluvních nebo technických.
3. Rozlišení odměny za uzavření sázky a přijetí vkladu a odměny za výplatu výher je běžně aplikováno u číselných loterií a sázkových her (skupina her výše označená B¹). Zde je plně odděleno (časově, místně a z hlediska subjektu poskytovatele) uzavření sázek a přijetí vkladu na straně jedné a výplata výher na straně druhé. Sázející si může vsadit v pondělí u obstaravatele X a výhru si nechá vyplatit ve středu u obstaravatele Y.
4. Jedná-li se o vysoké výhry, nevyplácí se prostřednictvím obstaravatelů, ale vyplácí je provozovatel v hotovosti sám nebo bezhotovostní prostřednictvím banky. V takovém případě žádný obstaravatel odměnu za výplatu výhry nezíská, protože takovou službu obstaravatel neposkytuje.
5. Obstaravatel není smluvní stranou smlouvy o sázce a účastníkem v závazkových vztazích, které na jejím základě vznikají. Pro strany smlouvy o sázce (provozovatel vs. sázející) se jedná o jediný kontrakt, kde dílčí fáze na sebe navazují a vzájemně souvisí. Obstaravatel však přistupuje ke vztahům vznikajícím v rámci smlouvy o sázce jako třetí osoba, která pouze v určitých fázích koná izolovaně dílčí úkony za jednu ze smluvních stran, tedy za provozovatele.

¹ Naopak, k rozlišení odměny za uzavření sázky a přijetí vkladu a odměny za výplatu výhry nedochází u okamžitých loterií a dalších her, kde sázející zjistí skutečnost, zda a kolik vyhrál, okamžitě po uzavření sázky (skupina her výše označená A). Pokud sázející vyhrál, nechává si zpravidla okamžitě výhru u obstaravatele, u něhož uzavřel smlouvu o sázce, vyplatit. Zde se spojuje výplata výhry s uzavřením sázky a přijetím vkladu a obstaravatel obdrží jedinou odměnu, v takovém případě nelze oddělovat výplatu výhry od uzavření sázky a přijetí vkladu, činnost obstaravatele je časově, místně i subjektivně spojená, odměna za uzavření sázky a přijetí vkladu a odměna za výplatu výhry není v obstaravatelské smlouvě sjednána odděleně.

Stručně shrnuto lze konstatovat, že v případě skupiny her výše označených B obstaravatel poskytuje provozovateli:

1. službu uzavření sázky společně s přijetím vkladu za odměnu ve výši procentního podílu z přijatého vkladu, a to ve vztahu k tomu sázejícímu, který uzavírá s provozovatelem smlouvu o sázce u daného obstaravatele
2. službu výplaty výhry za odměnu ve výši procentního podílu z vyplacené výhry, a to ve vztahu k tomu sázejícímu, který uplatní vůči provozovateli nárok na výplatu výhry u daného obstaravatele, nejde-li o vysokou výhru.

Množina sázejících a jejich sázek, kterých se týká služba poskytnutá obstaravatelem dle bodu 1, zásadně není shodná s množinou sázejících a jejich sázek, kterých se týká služba poskytnutá obstaravatelem dle bodu 2.

III. Aplikace DPH

Dále je uvedena analýza aplikace DPH u služeb spočívajících v (i) uzavření sázky a přijetí vkladu a (ii) výplatě výher, jak jsou charakterizovány shora.

Osvobození podle § 60 ZDPH

Nejdříve je třeba zjistit, zda je možno činnosti uvedené v předchozím odstavci pod bodem 1 a 2² osvobodit od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. i) Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také jen Směrnice), resp. podle § 51 odst. 1 písm. j) zákona o DPH (dále také jen ZDPH). Ani jedna z těchto činností nespadá pod provozování loterií a jiných podobných her, jak jej pro svoje účely definuje v § 60 ZDPH, neboť se jedná o **služby související s provozováním loterií a jiných podobných her zajišťované pro provozovatele jinými osobami**, které § 60 ZDPH výslovně vylučuje z pojmu provozování loterií a jiných podobných her. Taková legislativní konstrukce podmínek pro aplikaci osvobození loterní činnosti je plně v souladu se Směrnicí, neboť podle čl. 135 odst. 1 písm. i) Směrnice „*Členské státy osvobodí od daně ...sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy ...*“, tomu odpovídá i judikatura Soudního dvora EU (dále také jen SDEU), např. rozhodnutí C-89/05 United Utilities, podle něhož služby subdodavatele pro organizátora sázek nemohou požívat osvobození od daně podle ustanovení stanovujícího osvobození sázkové činnosti³.

² Ve vztahu k § 60 ZDPH není třeba zabývat se každou službou jednotlivě, neboť, jak je vysvětleno dále, ustanovení § 60 se nevztahuje ani na uzavření sázky a přijetí vkladu ani na výplatu výher.

³ Záměrně nezmiňuji rozhodnutí SDEU C-464/10 TBF, neboť okolnosti tohoto případu jsou zcela odlišné. Poskytovatel služby v případě TBF jednal **vlastním jménem** na účet svého odběratele, zatímco obstaravatelé, jejichž daňový režim řeší tento příspěvek, jednají **jménem svého odběratele**. Jak uvádí soud v odst. 43

Osvobození podle jiných ustanovení ZDPH

Pokud bylo vyloučeno osvobození podle § 51 odst. 1 písm. j) ZDPH, není tím automaticky vyloučena aplikace jiného osvobození od daně, včetně osvobození od daně podle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH na základě podřazení služby pod finanční činnosti dle § 54 odst. 1 písm. d) ZDPH.⁴

Uzavření sázky a přijetí vkladu

Podle obstaratelské smlouvy obstaravatel jménem provozovatele uzavírá se zákazníky sázky a přijímá vklady, za což mu přísluší odměna, odvozená od objemu uzavřených sázek. Jak je výše uvedeno, nelze od sebe oddělit uzavření sázky na straně jedné a přijetí vkladu na straně druhé. Tyto dvě složky jsou navzájem neoddělitelně spjaté, neboť obstaravatel nemůže jménem provozovatele uzavřít se zákazníkem smlouvu o sázce, aniž by současně od něho přijal vklad, a naopak. Pak nelze plnění posoudit jinak, než jako plnění souborné ve smyslu judikatury SDEU (např. C-41/04 Levob, odst. 71 až 75, C-349/96 Card Protection Plan, odst. 29 až 32). Pro stanovení správného daňového režimu předmětného souborného plnění je dále třeba zjistit, která z jeho dvou složek má rozhodující charakter (podpůrně Levob, odst. 27 až 30), resp. která převládá a je důležitější. Je-li to samotné uzavření smlouvy o sázce nebo přijetí platby. Nelze logicky dojít k jinému závěru, než že rozhodující složkou služby je uzavření smlouvy. Platba vkladu (buď uskutečněná ve stejném okamžiku) je pouhým důsledkem a byla by přijata bez právního důvodu, kdyby nebyla současně uzavřena smlouva o sázce. Pro účely aplikace DPH proto nelze tuto službu obstaravatele posoudit jako službu platebního styku (tj. přesun finanční částky mezi provozovatelem a zákazníkem), která je osvobozena od daně podle § 54 ZDPH, ale jako zprostředkování (tj. uzavření smlouvy s přijetím vkladu jménem provozovatele). Tuto službu zákon o DPH neosvobozuje ani jí nepřisuzuje sníženou sazbu daně, proto se uplatní daň na výstupu v základní sazbě. I kdyby se však služby uzavření smlouvy a přijetí vkladu posuzovaly samostatně, bylo by přijetí vkladu posouzeno jako vymožení dluhu (v angl. *debt collection*), které není osvobozeno od daně (§ 54 odst. 1 písm. u) zákona o DPH).

Výplata výhry

Služba výplaty výher spočívá v tom, že obstaravatel jménem provozovatele vyplácí sázejícímu peněžní částku (tj. provádí přesun peněz od jednoho subjektu ke druhému), a to ve výši existujícího závazku provozovatele vůči sázejícímu založeného na nároku sázejícího na výhru. Výplatou takové částky zaniká pohledávka sázejícího vůči provozovateli a závazek provozovatele vůči sázejícímu. V daném okamžiku je nepodstatné, z jakého vztahu tato pohledávka na straně jedné a závazek na straně druhé, vznikly. Z hlediska charakteru služby poskytnuté obstaravatelem zde není žádná vazba na sázkovou činnost, v jejímž důsledku dochází k převodu peněz. Nutno

rozhodnutí, „...Kdyby totiž podmínky, které vyplývají ze samotného čl. 6 odst. 4 šesté směrnice, nebyly splněny, pak by se osvobození od DPH stanovené v čl. 13 části B písm. f) této směrnice v případě sázek ve věci v původním řízení neuplatnilo.“

⁴ K zajištění provozu hry provozovatel využívá různá plnění od externích subjektů, přitom jejich daňový režim není založen na tom, k čemu je plnění u příjemce využíváno, ale na charakteru takového plnění. Příkladem může být pojištění využívané v rámci dané hry, které bezpochyby spadá pod osvobození pojišťovacích činností.

podotknout, že v rámci jediné obstaravatelské smlouvy obvykle poskytuje obstaravatel provozovateli i další na sobě nezávislé služby, např. služby spojené s dobíjením kreditů mobilních telefonů apod. Tyto jiné činnosti bezpochyby nejsou posuzovány jako činnosti související se sázkovou činností a jejich daňový režim odpovídá jejich charakteru bez ohledu na to, že jsou poskytovány současně se službami souvisejícími se sázkovou činností podle jediné smlouvy.

Ve zkoumaném případě uskutečňuje obstaravatel službu platebního styku, podobně jako banka při výplatě vysokých výher.

Činnost spočívající ve výplatě výher spadá pod případy osvobození od daně podle ustanovení čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice, dle něhož „*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 ...*“. Jak vyplývá z ustáleného názoru SDEU, jak byl prezentován v rozhodnutí C-2/95 Sparekassernes Datacenter (dále také jen rozhodnutí SDC), není osvobození od daně závislé na tom, zda je služba poskytnuta klientovi subjektem, se kterým je ve smluvním vztahu, nebo jeho subdodavatelem (odst. 59 rozhodnutí SDC). Není také důležité, jaká je právní forma poskytovatele, zda je bankou či jinou finanční institucí nebo zcela odlišným subjektem (odst. 35 rozhodnutí SDC). Není rozhodné, zda je poskytována celá služba nebo její část (odst. 64 rozhodnutí SDC). Aby služba mohla být osvobozena, musí tvořit alespoň takovou ucelenou část, která je schopna ve svém důsledku **docílit změny ve finančním a právním postavení klienta** (odst. 66 rozhodnutí SDC).

Uvedenému ustanovení Směrnice odpovídá ustanovení § 54 odst. 1 písm. d) ZDPH ve spojení s ustanovením § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH. Podle těchto ustanovení ZDPH jsou od daně osvobozeny finanční činnosti, mimo jiné pak platební styk. Je zřejmé, že činnosti prováděné v rámci výplaty výher představují svým charakterem platební styk. K tomu je pro zamezení pochybností nutno dodat, že pojem platební styk užitý v ZDPH neznámá jen činnosti spadající pod úpravu založenou zákonem č. 284/2009 Sb., o platebním styku, který upravuje kogentně právní aspekty některých platebních služeb a platebních systémů, ale je třeba vycházet z komunitárního pojetí tohoto pojmu uplatňovaného v rámci společného systému daně z přidané hodnoty, jak jej lze dovodit z ustanovení Směrnice (viz výše uvedená citace). To potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu⁵.

Je třeba doplnit, že daného případu se přímo nedotýká meritorní rozhodnutí SDEU C-175/09 ve věci AXA UK plc (dále také jen rozhodnutí AXA), kde šlo o posouzení služby

⁵ Podle ustálené judikatury ESD jsou osvobození od daně upravená čl. 13 Směrnice autonomními pojmy práva Společenství a musí být proto definována na úrovni Společenství (viz např. 348/87 ve věci *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, C-453/93 ve věci *Bultbuis-Griffioen*, C-358/97 ve věci *Komise v. Irsko*, C-275/01 ve věci *Sinclair Collis*, C-284/03 ve věci *Temco Europe*, C-428/02 ve věci *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*). Výrazy použité za účelem označení osvobození od daně v čl. 13 Směrnice je třeba vykládat restriktivně, protože představují výjimky z obecného principu, podle kterého má být daň z přidané hodnoty uvalena na všechny služby vykonané za úhradu osobou povinnou k dani (viz zejména C-150/99 ve věci *Stockholm Lindöpark*, C-326/99 ve věci *Goed Wonen*, C-280/04 ve věci *Jyske Finans*). [rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 08.4.2010, čj. 2 Afs 6/2009 - 64, www.nssoud.cz.]

poskytované věřiteli pro zajištění úhrady jeho pohledávek, nikoli tedy dlužníkovi, kterým je při výplatě výher provozovatel. V případě výplaty výher se jedná o platební operaci, kterou dlužník prostřednictvím obstaravatele za úplatu plní svůj dluh. Neaplikuje se tedy výjimka z osvobození podle ustanovení čl. 135 odst. 1 písm.

d) Směrnice týkající se vymáhání pohledávek. Naopak dle rozhodnutí AXA lze potvrdit, že služba spočívající v zajištění úhrady pohledávky mezi dlužníkem a věřitelem představuje operaci týkající se plateb.

Podle ustálené judikatury SDEU je navíc nepřípustné, aby bylo s plněními stejného druhu, tj. s plněními, která si mohou navzájem konkurovat, zacházeno z pohledu DPH odlišně⁶. Bylo by tedy v rozporu s principem neutrality, kdyby služby vyplácení vyšších výher, které provádějí banky, byly osvobozeny od daně, zatímco služby výplaty výher drobnějších, které poskytují obstaravatelé, byly považovány za zdanitelná plnění.

Odměny, které za provádění výplaty výher přijímá obstaravatel, tedy představují úplaty za provádění finančních činností osvobozených podle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH od daně bez nároku na odpočet.

IV. Shrnutí

Výplata výher na straně provozovatele představuje nutnou součást provozování loterní činnosti, neboť je nedílnou součástí vztahu mezi provozovatelem hry a sázejícím. Na základě existence určité skutečnosti, na níž je založena daná hra, vzniká nárok sázejícího vůči provozovateli na výhru. Obstaravatel poskytuje provozovateli za úplatu službu spočívající ve výplatě finančních částek (výher) výhercům jako samostatnou činnost za samostatnou odměnu. Tato činnost obstaravatele není vázána na příjem sázek, neboť obstaravatel vyplácí výhry sázejícím bez ohledu na to, zda sázku uzavřeli prostřednictvím daného obstaravatele, výplata výher je časově oddělená od příjmu sázek, obstaravatel vyplácí výhry i v době, kdy neprovádí uzavírání sázek a přijímání vkladů. Odměna za výplatu výher nemá souvislost s rozsahem přijatých sázek, ale je postavena jako procentní část z vyplacených výher.

Služba výplaty výher není poskytována jako vedlejší služba k jiné hlavní službě, není dílčí součástí jiné služby. Aplikace daně z přidané hodnoty tedy závisí právě a jen na charakteru této služby.

Služba spočívající ve výplatě výher nespadá pod osvobození od daně podle čl. 135 odst. 1 písm. i) Směrnice v souladu s platnou judikaturou SDEU, služba není osvobozena od daně podle § 51 odst. 1 písm. j) ZDPH, neboť tato činnost nespadá pod provozování loterií a jiných podobných her, jak je pro svoje účely definuje v § 60 ZDPH. To však nevylučuje možnost, že dané plnění bude osvobozeno dle jiného ustanovení.

⁶ Např. C-162/07 Ampliscientifica, odst. 25

Charakter služby odpovídá činnostem týkajícím se plateb spadajícím pod osvobození od daně podle ustanovení čl. 135 odst. 1 písm. d) Směrnice, konkrétně službě platebního styku, která je osvobozena od daně bez nároku na odpočet podle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH na základě jejího podřazení pod finanční činnosti dle § 54 odst. 1 písm. d) ZDPH.

Za podmínek uvedených v tomto příspěvku tedy platí, že odměny, které za provádění výplaty výher přijímá obstaravatel, představují úplaty za provádění finančních činností osvobozených podle § 51 odst. 1 písm. c) ZDPH od daně bez nároku na odpočet.

Závěr

Navrhujeme přijmout sjednocující závěr a po projednání na Koordinačním výboru přijatý závěr zveřejnit.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

Zůstává původní stanovisko viz níže

Se závěrem předkladatele nelze souhlasit. Pro určení charakteru služeb poskytovaných obstaravatelem je podstatné posouzení, zda jde o služby samostatné nebo zda jde o více dílčích těsně spojených plnění poskytovaných obstaravatelem jako jedno plnění provozovateli sázkové hry.

Odměny obstaravatele z výplaty výher účastníkům loterií, sázkových her jsou platou za službu, a to „službu související s provozováním loterií“. V daném případě, tak jak je popsáno v příspěvku, se jedná o soubor služeb (úkonů) poskytovaných na základě obstaravateléské smlouvy, sestávající z mnoha úkonů ve vztahu k loterijní činnosti. V tomto kontextu služba výplaty výher nemůže být posouzena jako služba osvobozená podle § 54 ZDPH. Nemůže jít ani o službu osvobozenou podle § 60 ZDPH, neboť ji neprovádí oprávněná osoba, tou je pouze provozovatel sázkových her.

Takové služby poskytované obstaravatelem za odměnu (úplatu) jsou proto zdanitelným plněním.

Podle § 1 odst. 1 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách se loterií nebo jinou podobnou hrou rozumí hra, jíž se účastní dobrovolně každá fyzická osoba, která zaplatí vklad (sázku), jehož návratnost se účastníkovi nezaručuje. O výhře nebo prohře rozhoduje náhoda nebo předem neznámá okolnost nebo událost uvedená provozovatelem v předem stanovených herních podmínkách. Podle § 4 odst. 4 téhož zákona se provozováním loterií a jiných podobných her rozumí činnost směřující k uvedení loterií a jiných podobných her do provozu, včetně zprostředkovatelských, organizačních, finančních, technických a dalších služeb souvisejících se zajištěním provozu těchto her a jejich řádné ukončení a vyúčtování. Provozováním loterií se také rozumí vykonávání všech dalších činností, které provozovatel ukládá jiné právní předpisy.

Na základě uvedeného lze konstatovat, že provozováním loterií a jiných podobných her se rozumí nejen vklady a tím uzavření smlouvy o sázce, ale také další činnosti spojené s vyhodnocením výsledků loterie, včetně výplaty případných výher. Takto je koncipován i smluvní vztah mezi provozovatelem loterie a obstaravatelem.

Obstaravatel vstupuje jménem provozovatele a na jeho účet. Dle popisu v příspěvku je zřejmé, že smlouva je uzavřena vždy na všechny uvedené služby a žádná z provozovatelem uzavíraných smluv o obstarání služeb nezahrnuje pouze výplatu výher, aniž by zahrnovala přijetí sázek. Je zcela irrelevantní hodnotit skutečnost zda u daného obstaravatele příslušný sázející zároveň vsadil a zároveň vybral výhru, nebo zda v daném období příslušný obstaravatel pouze vyplácel výhry nebo pouze přijímal sázky. Obstaravatel musí být na základě smluvního vztahu být připraven poskytnout celý rozsah služeb dle smluvního vztahu. Tyto služby poskytuje jménem a na účet provozovatele loterie tak jako by je provozovatel poskytoval sám.

Výplata výher, tak jak ji navozuje tento příspěvek KV KDP, je nedílnou součástí provozování loterií s tím, že pokud obstaravatel zajišťuje tyto služby jménem a na účet provozovatele loterie, jde o služby související s provozováním loterií. Nelze vycházet z toho, že výplata výher nenavazuje na tým obstaravatelem uzavřenou sázku, neboť výplata peněz resp. výhry navazuje až na provedení vyhodnocení příslušné hry, což je také součástí provozování loterií. (pozn. vyplacení peněz jsou předmětem výhry - viz § 3 citovaného zákona).

Služba provedení výplaty výher, tak jak je popsáno v příspěvku, není vedlejší službou ke službě hlavní, neboť přijetí sázky a vyplacení případné výhry spolu souvisí a společně tvoří základní obsahové prvky daného právního vztahu. Výplata výhry by bez přijetí sázky nemohla existovat, přitom ale není rozhodující, kdo kterou dílčí službu jménem a na účet provozovatele provede. Lze poukázat i na předkládatelům uváděný judikát ESD C-41/04 Levob, který pod bodem 1) závěru uvádí, že pokud dvě nebo několik dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že z ekonomického hlediska objektivně tvoří celek, jehož rozdělení by mělo umělou povahu, všechna tato dílčí plnění nebo tyto úkony tvoří jedině plnění pro účely uplatnění DPH.

Lze tak uzavřít, že vyplacení výher na základě obstaravatelské smlouvy, jejíž předmětem je jak uzavírání sázek, tak výplata výher, případně poskytnutí dalších úkonů související se sázkovou činností, poskytované obstaravatelem za odměnu je zdanitelným plněním. Z popsané situace v příspěvku je zřejmé, že provozovatel (obstaravatel) poskytuje celou řadu dílčích plnění, které však tvoří jednu nerozdělitelnou službu související s provozováním loterií, je součástí provozování loterií a tudíž nemůže být uměle oddělena jako samostatná služba výplaty výhry. Proto se nelze ztotožnit s navrženým závěrem předkladatele, že obecně platí, že výplata výher se považuje za provádění finančních činností osvobozených podle §51 odst. 1 písm. c) zákona o DPH bez nároku na odpočet