

28. 4. 2010

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Další rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sazby DPH při umístění výherních hracích automatů

Nejvyšší správní soud dne 30. března 2010 vydal pod sp. zn. 8 Afs 71/2009 – 77 zatím poslední rozhodnutí v odborné veřejnosti tolik diskutované problematice, a to sazby daně z přidané hodnoty při umístění výherních hracích automatů.

Meritem problému je, zda-li poskytnutí místa pro pronájem výherních hracích automatů a současně toutéž osobou poskytnutí služeb souvisejících s provozováním výherních hracích automatů, lze z pohledu zákona č. [235/2004](#) Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen zákon) považovat za (i) nájem nebytových prostor a tudíž činnost osvobozenou od daně dle ust. § 56 zákona a (ii) poskytnutí služby dle § 14 zákona podléhající základní sazbě daně?

V konkrétní kauze se jednalo o osobu, která měla uzavřenou smlouvu o podnájmu nebytových prostor se společnostmi provozující výherní hrací automaty dle zákona č. 202/1990 o loteriích a jiných podobných hrách.

Předmětem smluv bylo přenechání části pronajaté provozovny podnájemci za účelem umístění a provozování výherních hracích přístrojů. Mezi povinnosti pronajímatele patřilo např. převzít a umístit výherní hrací přístroje v podnajaté části provozovny, chránit zařízení před poškozením, udržovat čistotu a pořádek jak provozovny, tak hracího zařízení, nedovolit umístění žádného dalšího hracího zařízení. Po skončení provozní doby byl pronajímatel povinen vybrat veškerou hotovost, vést o tom záznamy, finanční nesrovnalosti ihned hlásit provozovateli výherních hracích automatů atd. Ve smlouvách bylo stanoveno podnájemné a odměna za poskytnuté služby ve výši 40 % z čistého zisku, z čehož 1000 Kč byla odměna za poskytnuté služby, zbylou část tvořilo podnájemné.

Oproti, dnes již staršímu rozhodnutí NSS v Brně ze dne 23. dubna 2009, sp. zn. 9 Afs 93/2008-93, ve kterém soud potvrdil, že pro účely správného uplatnění osvobození je třeba odlišit pasivní přenechání majetku k užívání od ostatních činností, které mají buď povahu průmyslového, nebo obchodního podnikání, anebo je jejich předmět lépe charakterizován poskytováním určité služby, než pouhým poskytnutím určité věci k užívání a shrnul podmínky nájmu pro účely ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty jako: (i) vlastník nemovitosti převádí na jinou osobu (ii) s vyloučením jakékoliv jiné osoby (iii) užívací a požívací právo na sjednanou dobu (iv) a za nájemné toto poslední rozhodnutí posouvá výklad ještě dále.

A to, že je jedním ze základních principů konstrukce daně z přidané hodnoty je jednotnost poskytnutého plnění, které by nemělo být v zájmu fungujícího systému daně z přidané hodnoty uměle děleno.

Soud tím měl v konkrétním případě na mysli, že i když za určitých okolností musí být několik plnění, která by mohla být poskytnuta odděleně, je nutno je považovat za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná.

Je tomu tak například tehdy, když jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající plnění

představují vedlejší plnění sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim.

Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. Dále se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

Znamená to tedy, že podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je pronájem místa pro výherní hrací automat doplňkovou činností k činnosti hlavní, a to poskytování služeb s provozováním výherních hracích automatů. To vše podléhající základní sazbě daně.

Pravděpodobně by soud rozhodl stejně, i kdyby nebyla sjednána mezi smluvními stranami relativně nízká částka za poskytnuté služby ve výši 1 000 Kč a zbytek do výše 40 % čistého zisku bylo nájemné.

Lze shrnout, že zákon o dani z přidané hodnoty neobsahuje vlastní definici nájmu a neobsahuje ani žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu od daně z přidané hodnoty v porovnání se šestou směrnicí.

Z důvodů absence definice nájmu v národním zákoně je nutno při výkladu pojmu „nájem“ výkladová kritéria Soudního dvora EU. Pak se nejedná o výklad právní normy, ale spíše o její aplikaci na předmětný skutkový stav.

Pod pojem „nájem“ pro účely osvobození od daně z přidané hodnoty pak nelze přiřadit takové služby, k jejichž poskytování je sice nemovitost nezbytná, ale jejíž užití není hlavním smyslem ani cílem poskytovaného plnění. To vše za i za podmínek, kdy nájemní smlouva obsahuje všechny náležitosti zákona č. [116/1990](#) Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor.

V konkrétním případě nebyl pronájem/podnájem nebytových prostor cílem, ale pouhým prostředkem pro dosažení cíle jiného. Hlavním cílem nebylo pasivní poskytnutí prostoru k užívání, ale poskytnutí práva na provozování herny s výherními hracími přístroji, včetně zajištění jejich obsluhy.

Podle Soudního dvora EU platí, že za určitých okolností musí být několik plnění, která by mohla být poskytnuta odděleně, považována za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak například tehdy, když jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající plnění představují vedlejší plnění sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. Dále se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé.

Podle názoru nejvyššího správního soudu poskytnutí prostor k umístění výherních hracích přístrojů je nutné považovat pouze za prostředek dosažení cíle hlavního, kterým je poskytnutí práva provozovat hernu s výherními hracími přístroji.

Dále soud uvedl, že po posouzení obsahu smluv je zřejmé, že tyto služby nemají do-plňkový charakter k hlavnímu plnění, za který pronajímatel označuje nájem. „Ná-jem“ je pouze prostředkem k dosažení jiného cíle. Lze tak uzavřít, že veškeré stěžovatelem poskytované služby představují fakticky jedno plnění. Za skutkových okolností v daném případě rozdělení poskytnutého plnění na „nájem“ a ostatní služby je nutné považovat za umělou operaci, která slouží pouze k účelu osvobodit část plnění od daně z přidané hodnoty.

Ing. Borek Placr,
daňový poradce

nábřeží Dukelských hrdinů 561
756 61 Rožnov pod Radhoštěm

Tel: 571625651

Fax: 571655529

e-mail: borek.placr@atlas.cz

© EPRAVO.CZ - Sběrka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [K průlomovému rozhodnutí NS ČR ve věci práv dlužníků ze vztahů zajištěných finančními zárukami](#)
- [NSS sjednotil judikaturu ve věci odvodu za porušení dotačních pravidel](#)
- [Formální náležitosti zastoupení v daňovém řízení v kontextu rozsudku Nejvyššího správního soudu, čj. 4 Afs 353/2018-37, ze dne 18. února 2019](#)
- [Jak se připravit na daňovou kontrolu z finančního úřadu](#)
- [Nespoutaný blockchain nebo virtuální El Dorado neomezených možností. Kolizně-právní kontext](#)
- [Zásadní změna v rozdělování zisku u akciové společnosti](#)
- [Základní zásady daňového řízení](#)
- [Získávání informací správcem daně v rámci vyhledávací činnosti](#)
- [Sankce po ukončení daňové kontroly při doměření daně](#)
- [Změna zdanění drobných přivýdělků: Přiblížení výše částky pro uplatnění srážkové daně částce rozhodné pro účast na nemocenském pojištění](#)
- [Pobídky ve světle regulace distribuce finančních produktů](#)