

Důvodová zpráva

I. Obecná část

Návrh zákona o dani z hazardních her tvoří spolu s (i) návrhem zákona o hazardních hrách a (ii) návrhem zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o hazardních hrách a zákona o dani z hazardních her, jeden nedílný celek.

1. Zhodnocení platného právního stavu

V části 1.1 je uveden platný právní stav zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her, v části 1.2 pak platný právní stav zdanění výherců loterií a jiných podobných her daní z příjmů fyzických osob.

1.1. Zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her

S ohledem na to, že právní úprava zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her doznala zásadní změny od roku 2012, je níže popsán platný právní stav jak před rokem 2012, tak od roku 2012.

Před 1. lednem 2012 bylo zdanění loterií a jiných podobných her upraveno několika různými ne vždy zcela daňovými nástroji, a to

- **odvodem části výtěžku na veřejně prospěšné účely**
 - upraven zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích a jiných podobných hrách“),
 - odvod se vypočítával z rozdílu, o který příjem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných loterií a jiných podobných her, převyšoval výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru,
 - odvod měl progresivní sazbu 6-20 %,
 - provozovatel loterie mohl odvod komukoliv (tj. včetně osob soukromého práva) zaslat na sociální, zdravotní, sportovní, ekologický, kulturní nebo jinak veřejně prospěšný účel,
- **odvodem na státní dozor**
 - upraven zákonem o loteriích a jiných podobných hrách,
 - odvod se vypočítával z příjmů ze sázkových her snížených o vyplacené výhry,
 - odvod měl stanovenou sazbu ve výši 1 %,
 - odvod byl příjmem státního rozpočtu,
- **správními poplatky**
 - upraveny zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správních poplatcích“),
 - některé správní poplatky byly vybírány v případě vydání nebo změny povolení; tyto poplatky měly stanoveny pevné sazby,

- některé správní poplatky byly vybírány každoročně s tím, že základem pro výpočet poplatku byl rozdíl mezi vsazenými částkami a výhrami vyplacenými sázejícím; tyto poplatky měly stanoveny poměrné sazby se zastropováním,
- správní poplatky byly příjmem státního rozpočtu nebo obecních rozpočtů (podle toho, kdo vydával povolení),
- **místním poplatkem za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí**
 - upraven zákonem č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů,
 - poplatek se platil za každý povolený hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí,
 - sazbu poplatku určovala obec v rozmezí od 1 000 Kč do 5 000 Kč za tři měsíce,
 - poplatek byl příjmem rozpočtu obce,
- **osvobozením příjmů ze vsazených částek od daně z příjmů právnických osob**
 - osvobození bylo upraveno zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“),
 - osvobozeny byly příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách.

Právní úprava zdanění hazardu vykazovala značné množství nedostatků jak věcného, tak legislativního charakteru.

Z věcného hlediska lze na prvním místě jmenovat skutečnost, že odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely nebyl příjmem žádného veřejného rozpočtu a nebyl spravován státem nebo jinou osobou vykonávající veřejnou správu (fakticky neměl správce). Z uvedených důvodů se nejednalo o daň ve smyslu daňového řádu ani ve smyslu teoretickém. **Příjemcem odvodu, který měl být určen na jakýkoli veřejně prospěšný účel, mohla být jakákoli osoba, což umožňovalo vyvádění prostředků spřízněným soukromým osobám, tj. vytvářelo prostor pro daňové úniky.**

Dalším problematickým nástrojem bylo osvobození příjmů ze vsazených částek od daně z příjmů právnických osob, které zakládalo nerovnost mezi daňovými subjekty. Zároveň toto osvobození **zvyšovalo administrativní náročnost**, neboť provozovatelé loterií a jiných podobných her museli v případě, že dosahovali i jiných příjmů než příjmů z loterií a jiných podobných her, oddělovat výdaje související s příjmy z provozování loterií nebo jiných podobných her (tj. příjmy osvobozenými) a příjmy ostatními (tj. příjmy neosvobozenými). Lze dodat, že mělo-li osvobození od daně z příjmů kompenzovat uvalení odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely na provozovatele loterií a jiných podobných her, pak se z důvodu uvedeného širokého okruhu možných příjemců odvodu části výtěžku spíše než o kompenzaci **jednalo o podporu provozovatelů loterií a jiných podobných her**

Pokud jde o místní a správní poplatky a odvod na státní dozor, měla tato plnění **většinou charakter daně**, avšak nebyla tak označena, což zastíralo jejich skutečný účel a povahu (např. správní poplatek za vydání povolení číselné loterie, sázkové hry na sportovní výsledky nebo pořadí ve sportovních soutěžích, kursové sázky, dostihové sázky nebo jiné obdobné hry nebo správní poplatek za vydání povolení sázkové hry provozované pomocí zvláštního druhu

žetonů s kombinací patnácti čísel v číselné řadě od jedné do devadesáti a sázkové hry provozované ve zvláště k tomu určených hernách (kasinech)). Mezi právní úpravou konstrukčních prvků jednotlivých poplatků (například kombinace pevných a poměrných sazeb správních poplatků) existovaly neodůvodněné rozdíly, které systém komplikovaly. Místní poplatek se jevil jako problematický také z toho důvodu, že v již tak složitém systému zaváděl nejednotnost, když každá obec zakotvila odlišný režim jeho uplatňování.

Z legislativně technického hlediska **právní úprava vykazovala mnoho nepřesností a chybných odkazů**, které byly mnohdy vyvolány právě komplikovaností věcného řešení a jeho změnami. Legislativní nedostatky působily výkladové problémy a výpadky veřejných rozpočtů (např. nejasný předmět místního poplatku, který byl vykládán odlišně od dikce zákona).

Lze shrnout, že složitý systém nástrojů sloužících ke zdanění hazardu měl za následek **nepřehlednost a netransparentnost právní úpravy, které byly ještě posíleny legislativně technickými nedostatky právní úpravy**. Závažným důsledkem této skutečnosti byly nejasnosti a vznik prostoru pro nežádoucí daňovou optimalizaci a obcházení daňových povinností.

Od 1. ledna 2012 došlo zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, ve znění pozdějších předpisů, k následujícímu:

- **zrušení osvobození příjmů ze vsazených částek od daně z příjmů právnických osob**
 - toto osvobození mělo odůvodnění do konce roku 1998, kdy bylo podmíněno tím, že nejméně 90 % výtěžku z provozování loterie nebo jiné podobné hry provozovatel odvedl na veřejně prospěšné účely,
 - příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž je povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích a jiných podobných hrách, nejsou osvobozeny od daně z příjmů právnických osob a jsou zahrnovány do základu daně z příjmů právnických osob a daněny obecnou sazbou daně,
- místo správních poplatků daňového charakteru **zavedeny pouze dva správní poplatky**
 - upraveny zákonem o správních poplatcích,
 - výše poplatků je stanovena na 5 000 Kč za žádost o vydání povolení, resp. 3 000 Kč za změnu povolení,
- **zrušen místní poplatek** za provozovaný výherní hrací přístroj nebo jiné technické herní zařízení povolené Ministerstvem financí
- **zrušen odvod na státní dozor**
- zaveden **odvod z loterií a jiných podobných her**
 - upraven zákonem o loteriích a jiných podobných hrách,
 - poplatníkem odvodu je provozovatel loterie nebo jiné podobné hry (tj. jen právnická osoba se sídlem na území České republiky, které příslušný orgán vydal povolení k provozování loterie nebo jiné podobné hry),
 - předmětem odvodu je provozování loterie nebo jiné podobné hry,
 - základem odvodu u výherních hracích přístrojů a jiných technických zařízení je součet poměrné části (částka, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn

vyplacených výher) a pevné části (počtu dnů, ve kterých byl každý z povolených přístrojů a zařízení povolen),

- sazba odvodu u výherních hracích přístrojů a jiných technických zařízení má upravenou poměrnou složku (20 % z poměrné části dílčího základu odvodu) a pevnou složku (55 Kč denně za každý výherní hrací přístroj a zařízení, tj. cca 20 000 Kč ročně),
- výnos odvodu u výherních hracích přístrojů a jiných technických zařízení je rozdělen mezi stát (20 %) a obce (80 % rozdělovaných podle umístění přístrojů a zařízení v obcích),
- základem odvodu u ostatních loterií a jiných podobných her je částka, o kterou úhrn vsazených částek převyšuje úhrn vyplacených výher (tzv. princip in-out),
- sazba odvodu u ostatních loterií a jiných podobných her je poměrná ve výši 20 %,
- výnos odvodu u ostatních loterií a jiných podobných her je rozdělen mezi stát (70 %) a obce (30 %),
- od 1. ledna 2014 je možné uplatnit slevu na dílčím odvodu z loterií nebo z kursových sázek ve výši odpovídající hodnotě peněžitých darů poskytnutých poplatníkem v odvodovém období Českému olympijskému výboru na účely tělovýchovné a sportovní, a to až do výše 25 % příslušného dílčího odvodu,
- odvod je daňově uznatelný výdaj pro účely zjištění základu daně z příjmů právnických osob podle § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů,
- odvodovým obdobím odvodu z loterií a jiných podobných her je kalendářní rok a platí se tři čtvrtletní zálohy,
- správu odvodu vykonávají orgány Finanční správy České republiky.

Jak je patrné, nesourodý a složitý systém peněžitých plnění v oblasti loterií a jiných podobných her byl s účinností od 1. ledna 2012 **nahrazen pouze nově zavedeným odvodem z loterií a jiných podobných her a správními poplatky**. Odvod z loterií a jiných podobných her má základ upraven na principu in-out s jednou sazbou daně ve výši 20 %. Správní poplatky získaly nově charakter ryzích úkonových poplatků za přijetí žádosti o vydání povolení nebo jeho změnu.

K tomu je třeba doplnit, že je-li provozovatel loterie či jiné podobné hry plátcem daně z přidané hodnoty, je podle § 60 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) **provozování loterií a jiných podobných her**, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami, **osvobozeno od daně z přidané hodnoty** bez nároku na odpočet daně.

Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

1.2. Zdanění výherců daní z příjmů fyzických osob

Podle současné právní úpravy jsou příjmy z výher, soutěží, loterií, sázek a jiných her podle § 10 odst. 1 písm. h) a ch) zákona o daních z příjmů u poplatníků daně z příjmů fyzických osob **ostatním příjmem**.

Pokud jde o **daňové rezidenty**, zdaňují se u nich veškeré tyto příjmy. U **daňových nerezidentů** se zdaňují v České republice jen příjmy mající zdroj na území České republiky. Výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách, výhry z reklamních soutěží a slosování,

ceny z veřejných soutěží a ze sportovních soutěží mají podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 8 zákona o daních z příjmů zdroj na území České republiky, pokud jde o úhrady od daňových rezidentů České republiky nebo od stálých provozoven daňových nerezidentů. Tyto úhrady, pokud plynou daňovým nerezidentům, se zdaňují v České republice. Uvedená pravidla mohou být v konkrétním případě modifikována příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění.

Podle § 10 odst. 3 písm. b) zákona o daních z příjmů jsou od daně z příjmů fyzických osob **osvobozeny** výhry z loterií, sázek a podobných her provozovaných na základě povolení vydaného podle zákona o loteriích a jiných podobných hrách nebo na základě obdobných předpisů vydaných v členských státech Evropské unie nebo dalších státech, které tvoří Evropský hospodářský prostor.

K tomu lze doplnit, že podle § 4 odst. 1 písm. f) zákona o daních z příjmů je od daně z příjmů fyzických osob osvobozen také příjem v podobě

- ceny z veřejné soutěže a obdobné ceny plynoucí ze zahraničí, pokud je v plné výši darována příjemcem na účely uvedené v § 15 odst. 1 zákona o daních z příjmů, a
- ceny z veřejné soutěže, z reklamní soutěže nebo z reklamního slosování, pokud se nejedná o spotřebitelskou loterii, ceny ze sportovní soutěže s výjimkou ceny ze sportovní soutěže u poplatníků, u nichž je sportovní činnost podnikáním, a to v úhrnné hodnotě nepřevyšující 10 000 Kč.

Uvedené **příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky** (jak rezidentům České republiky, tak nerezidentům), které nejsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozeny (fakticky jde o příjmy z reklamních soutěží a reklamních slosování a příjmy z hazardních her provozovaných v tuzemsku mimo rámec zákona o loteriích a jiných podobných hrách), jsou **samostatným základem daně pro zdanění srážkovou daní ve výši 15 %** (srov. § 10 odst. 8 věta třetí ve spojení s § 36 odst. 2 písm. k) a l) zákona o daních z příjmů).

V případě, že jde o neosvobozené **příjmy ze zdrojů v zahraničí** (rezidentů České republiky), jsou tyto příjmy nesnížené o výdaje **součástí dílčího základu daně** podle § 10 zákona o daních z příjmů (srov. § 10 odst. 4 věta třetí zákona o daních z příjmů). V takovém případě může docházet k tomu, že výhra z hazardní hry sice převyší sázku, nicméně po odečtení daně, která nezohledňuje žádné výdaje (tj. ani sázku), je nižší než sázka. Tyto příjmy zahrnuje poplatník do daňového přiznání za dané zdaňovací období.

Současná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

2. Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy

2.1. Zdanění provozovatelů

Ohledně zdanění provozovatelů hazardních her se **navrhuje převzít dosavadní systém zdanění s určitými modifikacemi** (viz níže).

Zdanění provozovatelů hazardních her tak bude spočívat na těchto hlavních principech:

- zachování zdanění příjmů z provozování hazardních her **daní z příjmů právnických osob**
 - upraveno zákonem o daních z příjmů,
 - provozovatelé hazardních her budou i nadále příjmy z provozování těchto her danit obecnou sazbou daně z příjmů právnických osob,
 - žádné příjmy z provozování hazardních her nebudou osvobozeny od této daně,

- zachování a modifikace **správních poplatků**
 - upraveny zákonem o správních poplatcích,
 - i nadále bude zpoplatňováno přijetí žádosti o vydání základního povolení k provozování hazardní hry (5 000 Kč) a o jeho změnu (3 000 Kč),
 - zákonem o hazardních hrách nově zavedené povolení k umístění herního prostoru bude zpoplatněno tak, že sazby za přijetí žádosti o vydání tohoto povolení a jeho změnu budou nižší (4 000 Kč a 2 500 Kč) oproti základnímu povolení,
- zachování stávající právní úpravy zdanění provozovatelů hazardních her **daní z přidané hodnoty**
 - upraveno zákonem o dani z přidané hodnoty,
 - provozování hazardních her, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami, bude osvobozeno od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet daně,
- odvod z loterií a jiných podobných her bude nahrazen **daní z hazardních her**
 - upravena **zákonem o dani z hazardních her**; s ohledem na to, že všechny daně (v užším smyslu) v České republice jsou upraveny v samostatném zákoně¹, navrhuje se i daň z hazardních her upravit v samostatném zákoně a ctít tak tuto legislativní zvyklost,
 - v souladu s teorií daňového práva je dosavadní odvod z loterií a jiných podobných her **označen nově jako daň z hazardních her**, neboť jde o nenávratné, nedobrovolné, neekvivalentní a nesankční peněžité plnění ukládané na základě zákona, spravované státem, které je veřejným příjmem veřejných rozpočtů, a to příjmem neúčelovým, řádným, pravidelným a plánovaným, tj. naplňuje veškeré obligatorní i fakultativní znaky daně v užším slova smyslu,
 - **poplatníkem daně** je ten, kdo provozuje hazardní hry, ať už je z tuzemska nebo ze zahraničí a ať už je držitelem základního povolení nebo ohlásil hazardní hru, nebo hazardní hru provozuje, aniž by byl držitelem základního povolení nebo hru ohlásil; tím se napravuje dosavadní nevyhovující stav, kdy osoby nelegálně provozující hazardní hry jsou daňově zvýhodněny oproti legálním provozovatelům,
 - **předmětem daně** je obecně provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníky hazardní hry; předmětem daně **není** provozování tombol s herní jistinou ve výši 100 000 Kč a méně,
 - reaguje se na rozvoj **internetových her**, proto je specificky řešeno, pro koho musí být hazardní hra provozována, aby byla **předmětem daně**; u těchto her bude nově zdaněno v zásadě pouze provozování těchto her pro účastníka hazardní hry, kterým se v souladu se zákonem o hazardních hrách v případě internetových her rozumí fyzická osoba, která se k hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad a zároveň má bydliště na území České republiky; jde o režim, který směřuje k principu zdanění internetových her v místě, kde dochází k jejich spotřebě a kde se projevují jejich negativní následky,

¹ Výjimku tvoří energetické daně, které jsou nesystémově upraveny v částech 45. až 47. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

- zachovává se dosavadní valorický **základ daně**; základem daně je částka, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher (tzv. **princip in-out**),
- **sazba daně** zůstává poměrná lineární, ovšem oproti současné jednotné sazbě ve výši 20 % je stanovena diferencovaně v závislosti na druhu hazardní hry, a to ve výši 25 %, 30 % a 35 %; výše sazeb v návaznosti na programové prohlášení vlády, které požaduje vyšší zdanění hazardu, reflektuje hlavní cíl nové právní úpravy, a to zajištění opatření k předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her a ochranu hráčů, a tím zároveň dochází ke zvýšení daňových výnosů; blíže k sazbám viz část 7,
- zavádí se **minimální daň z technické hry**, která nahrazuje dosavadní pevnou část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických zařízení, je určena podle počtu povolených herních pozic jednotlivých povolených koncových zařízení a svou výší (9 200 Kč/herní pozice/čtvrtletí, tj. cca 100 Kč/herní pozice/den) odpovídá téměř dvojnásobku dosavadní pevné části dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických zařízení; tento krok je učiněn s ohledem na rozvoj internetových hazardních her, protože lze v budoucích letech očekávat pokračování současného trendu rozvoje hazardních her provozovaných prostřednictvím internetu na úkor „kamenných provozoven“,
- není upravena **žádná sleva na dani**, neboť celý výnos daně je neúčelový,
- **zdaňovacím obdobím** bude nově namísto kalendářního roku kalendářní čtvrtletí; tato změna umožní opuštění institutu záloh, čímž dojde ke snížení administrativní náročnosti a zamezení obcházení daňové povinnosti,
- ohledně **rozpočtového určení daně z hazardních her** se přebírá současný systém rozpočtového určení odvodu z loterií a jiných podobných her v případě dílčí daně z ostatních her jiných než technických her, tj. nadále je výnos rozdělován mezi státní rozpočet a obecní rozpočty v poměru 70:30 ve prospěch státního rozpočtu;
- modifikuje se právní úprava **rozpočtového určení** části výnosu **daně z hazardních her ve výši dílčí daně z technických her** tak, že nově je navrženo tuto část výnosu rozdělit v poměru 65:35 ve prospěch rozpočtů obcí oproti současnému poměru 80:20 ve prospěch rozpočtů obcí, přičemž pro účely rozdělení příslušného podílu na části tohoto výnosu mezi jednotlivé obce bude rozhodující poměr povolených herních pozic v dané obci k celkovému počtu povolených herních pozic na území České republiky; lze předpokládat, že tato změna nebude mít výrazný vliv na celkové příjmy rozpočtů obcí (blíže viz část 7),
- změna se dále navrhuje u **rozpočtového určení příslušenství** sledujícího osud daně z hazardních her (např. úrok z prodlení nebo penále), které bude z důvodu lepší spravovatelnosti nově příjmem státního rozpočtu,
- explicitně se upravují **informační povinnosti obecních úřadů** vůči správci daně s cílem zajistit potřebné informace pro správu daně,
- **daňové přiznání a dodatečné daňové přiznání** k dani z hazardních her se bude podávat pouze **elektronicky, a to datovou zprávou**,
- z důvodu opuštění záloh a lepší spravovatelnosti daně z hazardních her se zavádí princip tzv. **samovyměření a samodoměření daně** tvrzené poplatníkem.

Navrhovaná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

2.2. Zdanění výherců daní z příjmů fyzických osob

Ohledně zdanění výherců daní z příjmů fyzických osob se navrhuje **převzít dosavadní systém zdanění s určitými modifikacemi** (viz níže).

Zdanění výherců daní z příjmů fyzických osob bude spočívat na těchto hlavních principech:

- zachovává se **osvobození výher z hazardních her** plynoucích od provozovatelů, kteří jsou držiteli povolení podle zákona o hazardních hrách v České republice, hazardní hru řádně ohlásili nebo provozují tombolu s herní jistinou do 100 000 Kč, která podle zákona o hazardních hrách povolení ani ohlášení nepodléhá, nebo kteří provozují hazardní hru podle právních předpisů obdobných zákonu o hazardních hrách ve státech Evropské unie nebo státech tvořících Evropský hospodářský prostor,
- sjednocuje se režim zdanění výher z hazardních her plynoucích od tuzemských osob provozujících hazardní hry bez tuzemského povolení a od provozovatelů z třetích zemí, a to tak, že **všechny příjmy z těchto výher budou zdaňovány v obecném základu daně**,
- v návaznosti na výše uvedené sjednocení režimu zdanění výher se navrhuje, aby u příjmů z těchto výher byl u poplatníka **základem daně (dílčím základem daně) příjem snížený o výdaje** prokazatelně vynaložené na jeho dosažení,
- ruší se **nezapočítávání bezúplatných plnění** odpovídajících uplatněným slevám na dílčím odvodu z loterií a jiných podobných her do limitu omezení odpočtu bezúplatných plnění, protože se ruší sleva na dílčím odvodu.

Navrhovaná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace.

3. Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy

V souvislosti s komplexní změnou právní úpravy provozování hazardních her, kterou přináší nový zákon o hazardních hrách, a z důvodu zrušení stávajícího zákona o loteriích a jiných podobných hrách, je třeba podrobit revizi rovněž současný systém zdanění provozovatelů hazardních her a zdanění výherců daní z příjmů fyzických osob a přijmout novou právní úpravu, která bude plně reflektovat věcné změny oproti dosavadnímu stavu provedené v zákoně o hazardních hrách. Přitom je třeba dbát **hlavního cíle nové právní úpravy**, a to zajištění opatření k předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her a ochrana hráčů. V důsledku navrhované právní úpravy dochází v souladu s programovým prohlášením vlády ke zvýšení daňových výnosů.

Zvýšení příjmů státního rozpočtu zavedením daně z hazardních her (jedná se o cca 1,9 až 2,3 mld. Kč) namísto zvyšování sazeb daně z příjmů právnických osob nebo sazeb daně z přidané hodnoty bylo navrženo z důvodu snahy zachovat v České republice stabilní podnikatelské prostředí s racionálním daňovým zatížením. Dodatečný výnos daně z hazardních her oproti odvodu z loterií a jiných podobných her bude sloužit především k navýšení financování sportu.

Navrhovaná právní úprava rovněž reaguje na **závěry kontrolní akce Nejvyššího kontrolního úřadu č. 13/35 – Příjmy státního rozpočtu související s provozováním loterií a jiných podobných her**, která byla prováděna od října 2013 do května 2014.

V souvislosti s **otevřením českého trhu** hazardních her právnickým osobám se sídlem na území Evropské unie a států tvořících Evropský hospodářský prostor je nutné přijmout takovou právní úpravu zdanění uvedeného trhu, která tuto skutečnost zohlední. Rovněž je třeba reagovat na rostoucí **využívání veřejné sítě internet** k provozování hazardních her

a změnit právní úpravu daně z hazardních her (resp. dosavadního odvodu z loterií a jiných podobných her) tak, aby bylo možné i takové provozování podrobit zdanění.

Nová právní úprava by měla zároveň odbourat dosavadní nevyhovující stav, kdy na českém trhu hazardních her provozují hazardní hry subjekty bez příslušného povolení podle zákona o loteriích nebo jiných podobných hrách (často se jedná o zahraniční provozovatele, kteří nabízejí své služby prostřednictvím internetu rovněž v České republice), kteří však nejsou poplatníky odvodu z loterií nebo jiných podobných her. Z **neoprávněného provozování** hazardních her neplyne do veřejných rozpočtů žádný výnos z odvodu z loterií a jiných podobných her, čímž dochází k nežádoucímu zvýhodnění osob neoprávněně provozujících hazardní hry oproti provozovatelům s příslušným povolením.

Dílčí změnou, kterou by měla nová právní úprava přinést, je **vynětí některých tombol ze zdanění daní z hazardních her**. Jde o dlouhodobě diskutované téma, kdy s ohledem na nízkou společenskou nebezpečnost provozování tombol s relativně malou herní jistinou například při slavnostech či zábavách obcemi, školami, různými spolky či jinými obdobnými subjekty, a s ohledem na skutečnost, že se v zásadě jedná o nepodnikatelské provozování, při kterém jsou výhry získávány převážně z věcných darů nebo při kterém jejich hodnotu pokrývá samotný výnos z tomboly, není vhodné, aby jejich provozování podléhalo dani z hazardních her. Rovněž zákon o hazardních hrách pro provozování tombol s herní jistinou ve výši 100 000 Kč a méně stanovuje mírnější podmínky než pro provozování jiných hazardních her.

V souvislosti s provozováním tombol je třeba zmínit rovněž právní úpravu **správních poplatků** za přijetí žádosti o vydání, resp. změnu povolení k provozování tomboly podle zákona o správních poplatcích, která je v současné době modifikována rozhodnutím ministra financí podle ustanovení § 260 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), o prominutí části tohoto správního poplatku, jde-li o tomboly uvedené v ustanovení § 2 písm. b) zákona o loteriích a jiných podobných hrách. K prominutí části správního poplatku dochází z důvodu aplikačních nesrovnalostí, které lze spatřovat

- v nepřiměřené finanční zátěži, kterou výběr správního poplatku ve stanovené výši představuje pro subjekty provozující tomboly,
- ve výši poplatku, která není zcela odpovídající jeho uhrazovací funkci, a
- v tom, že nepřiměřená výše správního poplatku může vést k porušení principu daňové neutrality podněcováním pořadatelů tombol k tomu, aby místo tohoto typu hry zvolili substitut, který nepodléhá poplatkové povinnosti.

S ohledem na výše uvedené je vhodné přistoupit ke změně právní úpravy a ohlášení tomboly správními poplatky nezaplatňovat.

Dílčím problémem, na který je třeba reagovat, je rozpor dosavadní **slevy na dílčím odvodu z loterií nebo z kurzových sázek** ve výši odpovídající hodnotě peněžitých darů poskytnutých poplatníkem v odvodovém období Českému olympijskému výboru na účely tělovýchovné a sportovní, a to až do výše 25 % příslušného dílčího odvodu, se Smlouvou o fungování Evropské unie. Uvedená sleva totiž, jak vyplývá ze stanoviska Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, může představovat veřejnou podporu neslučitelnou s vnitřním trhem, neboť podpora je selektivní a může docházet prostřednictvím Českého olympijského výboru k zvýhodnění určitých subjektů vykonávajících hospodářskou činnost na tomto trhu a naplnění ostatních podmínek nedovolené veřejné podpory.

V neposlední řadě by nová právní úprava měla zajistit lepší plynutí informací potřebných pro efektivní správu daně z hazardních her ze strany obcí, neboť za současného stavu je správce odvodu z loterií a jiných podobných her nucen potřebné informace získávat ad hoc žádostmi od jednotlivých obcí, což se v praxi jeví jako velmi problematické. Informace od jednotlivých obcí by nově mohly být získávány prostřednictvím tzv. informačního systému provozování hazardních her.

4. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem

Základní meze pro uplatňování daňových zákonů stanoví Ústava České republiky (dále jen „Ústava“) a Listina základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5 Listiny, které stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Kromě toho je nutno dbát i mezi vyplývajícími z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

Přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní, poplatků nebo jiných obdobných peněžitých plnění se Ústavní soud věnoval již mnohokrát, např. v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 3/02, Pl. ÚS 12/03 či Pl. ÚS 7/03 (vyhlášeném pod č. 512/2004 Sb.). Z této judikatury vyplývá, že:

- Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy), plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění. Zákonodárce přitom nese za důsledek tohoto rozhodování politickou odpovědnost.
- Ústavní přezkum daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny. K principu rovnosti Ústavní soud ve své konstantní judikatuře uvádí, že se nejedná o kategorii absolutní, nýbrž relativní (srov. Pl. ÚS 22/92).
- Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, případně toliko posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění případný zásah do práva vlastnického (čl. 11 Listiny), je takový přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivce státu, vůči majetkovému substrátu jednotlivce, nabývá škrtícího (rdousícího) působení. Jinými slovy ke škrtícímu (rdousícímu) působení dochází, má-li posuzovaná daň, poplatek nebo jiné obdobné peněžité plnění ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.

V případě navrhované právní úpravy jsou splněna výše uvedená ústavní hlediska pro ukládání povinných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, neboť

- zákonodárce využívá širokého prostoru pro rozhodování o míře a rozsahu daně z hazardních her; fakticky jde pouze o nahrazení dosavadního odvodu z loterií a jiných podobných her daní z hazardních her s tím, že jsou provedeny dílčí úpravy konstrukčních prvků a správy daně,

- z hlediska neakcesorické a akcesorické rovnosti nedochází ke svévolnému odlišování daňových subjektů, neboť navrhovaná právní úprava nečiní neodůvodněné rozdíly mezi subjekty, na něž se vztahuje,
- z hlediska vyloučení majetkové diskriminace, resp. z hlediska posouzení skutečnosti, nepředstavuje-li daň z hazardních her případný zásah do práva vlastnického, se nejedná o případ, kdy je možné hovořit vůči majetkovému substrátu jednotlivce o škrtícím (rdousícím) působení či o konfiskačních dopadech na jednotlivce.

5. Zhodnocení slučitelnosti navrhované právní úpravy se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie. Jelikož daň z hazardních her je daní přímou, uplatní se pravidlo, že legislativa přímých daní zůstává v pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni Evropské unie celkové harmonizaci. Nicméně i v daňové oblasti platí čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“), jenž stanovuje, že "*Rada na návrh Komise [...] přijímá směrnice o sblížení právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.*" Vzhledem k absenci jiných ustanovení SFEU, která by Evropské unii svěřovala pravomoc v oblasti legislativy zdanění příjmů, je zde pravomoc Rady přijímat směrnice podle čl. 115 SFEU dána pouze v rozsahu, v jakém je nezbytné odstranit překážky při vytváření nebo zajištění fungování vnitřního trhu.

Kromě článku 115 SFEU jako základu pro harmonizaci v oblasti přímých daní jsou členské státy povinny při výkonu svých pravomocí respektovat principy dané SFEU (zejména články 19, 45, 49, 56 a 63 SFEU) a dbát na to, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování, jak bylo opakovaně potvrzeno Soudním dvorem Evropské unie. Navrhovanou právní úpravou budou tyto principy plně respektovány.

Co se týká regulace hazardu, tedy v důsledku i daně z hazardních her, z textu odůvodnění a čl. 2 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/123/ES o službách na vnitřním trhu je patrné, že této oblasti se harmonizace netýká a hazardní hry jsou z věcné působnosti této směrnice vyňaty („(25) *Z oblasti působnosti této směrnice by měly být vyloučeny hazardní hry včetně loterií a sázkových her vzhledem ke zvláštní povaze těchto činností, která vyžaduje, aby členské státy prováděly politiky v oblasti veřejného pořádku a ochrany spotřebitele.*“).

Z procesního hlediska se pak navrhovaná úprava dotýká sekundárního práva Evropské unie ve vztahu k **mezinárodní spolupráci při správě daní a mezinárodní spolupráci při vymáhání některých finančních pohledávek**. Jmenovitě jsou dotčeny tyto sekundární akty práva Evropské unie:

- směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. března 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (transponována do českého právního řádu zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů) a
- směrnice Rady 2011/16/EU o správní spolupráci v oblasti daní a o zrušení směrnice 77/799/EHS (transponována do českého právního řádu samostatným zákonem č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů).

Daň z hazardních her bude daní podle čl. 2 odst. 1 písm. a) výše uvedené směrnice Rady 2010/24/EU a daní podle čl. 2 odst. 1 výše uvedené směrnice Rady 2011/16/EU.

Vzhledem k výše uvedenému pak lze konstatovat, že **navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie** a respektuje všechny závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

6. Zhodnocení souladu navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána (tzv. prezidentské mezinárodní smlouvy) mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah tzv. prezidentských mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v čl. 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy tzv. prezidentská mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se tato mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvou musí být respektována tzv. prezidentská mezinárodní smlouva. Mezinárodní smlouvy upravující daně přitom mají vždy povahu tzv. prezidentských mezinárodních smluv (čl. 49 písm. e) Ústavy ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod).

6.1. Úmluva o ochraně lidských práv

Pokud jde o aplikaci **Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod** (viz sdělení č. 209/1992 Sb., dále jen „**Úmluva**“) v oblasti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, je třeba zajistit soulad daňových předpisů s touto úmluvou hned v několika oblastech.

6.1.1. Právo na spravedlivý proces

Pokud jde o zajištění práva na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením čl. 6 odst. 1 Úmluvy, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Ferrazzini proti Itálii*. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. Ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy se tak podle názoru Evropského soudu pro lidská práva na samotné daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, nevztahuje, neboť se nejedná o řízení o občanských právech a závazcích.

Jelikož však za nedodržení daňových povinností hrozí daňovému subjektu sankce, na hmotněprávní i procesní aspekty s ní související se použijí ustanovení Úmluvy, která se vztahují na trestní obvinění. Je proto třeba při posuzování souladu navrhované právní úpravy v oblasti daňových předpisů s Úmluvou přihlídnout i k trestním aspektům článku 6, ale i k článku 7 Úmluvy nebo k článku 2 a 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Tento přístup byl potvrzen i Evropským soudem pro lidská práva např. v rozsudku ve věci *Jussila proti Finsku*. Článek 6 odst. 1 Úmluvy sice hovoří o trestním obvinění, nikoliv o řízení o uložení sankce za nesplnění povinnosti, jde však o autonomní pojem práva Úmluvy, který může mít (a také má) jiný obsah než obdobný pojem vnitrostátního práva. Slučitelnost s tímto, ale i dalšími ustanoveními Úmluvy, zejména s požadavkem na uložení trestu (v tomto případě sankce) jen na základě zákona nebo na právo nebýt souzen nebo potrestán (sankciován) dvakrát v téže věci, je přitom zajištěna možností daňového subjektu domoci se soudní ochrany, a to ve správním soudnictví. V případě, že dojde k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu, může se tedy daňový subjekt obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65

a násl. soudního řádu správního. Takové soudní řízení přitom v zásadě respektuje základní principy uvedené v článku 6 Úmluvy.

Přestože tedy na daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, není možno aplikovat ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy, v řízení o sankci za nesplnění daňové povinnosti naopak musí být všechny aspekty práva na spravedlivý proces zachovány.

S touto oblastí úzce souvisí **zákaz sebeobviňování**, který byl dovozen z čl. 6 odst. 1 Úmluvy. Dle rozsudku ve věci *Saunders proti Spojenému království* nelze proti obviněnému z trestného činu použít důkazy, které byly získány donucením nebo nátlakem na vůli obviněného, ledaže by takové důkazy existovaly i nezávisle na vůli obviněného. Evropský soud pro lidská práva však neuznal dokumenty vyžadované správcem daně v souvislosti se stanovením daně (např. účetní doklady) za existující nezávisle na vůli obžalovaného (případy *J. B. proti Švýcarsku*, *Chambaz proti Švýcarsku a Marttinen proti Finsku*).

Na druhou stranu ale Evropský soud pro lidská práva ve věci *Allen proti Spojenému království* dovodil, že právo neobviňovat sama sebe nezahrnuje právo odmítnout podat daňové přiznání (a to i když je jeho nepodání sankcionováno) a v rozporu s článkem 6 Úmluvy není ani postih za nepravdivé daňové přiznání (např. penále). Obdobně Evropský soud pro lidská práva rozhodl v kauze *Rodriguez-Porto Perez proti Španělsku*, kde dovodil, že povinnost přiznat své příjmy není možné považovat za opatření takové povahy, které by stěžovatelku nutilo přispět k vlastnímu sebeobviňování.

V tomto směru ohledně osoby nelegálně provozující hazardní hry platí, že pokud taková osoba nepodá daňové přiznání, poruší tím povinnost jej podat, za což jí může být uložena sankce podle daňového řádu. Správce daně však musí v takovém případě zjistit detaily o její činnosti sám, případně v součinnosti s dozorovými orgány na úseku hazardních her. Takovou osobu však ani tak nelze postihnout za trestný čin zkrácení daně, poplatku a jiné povinné platby podle § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, protože by tím byla nepřímo nucena k oznámení své trestné činnosti (rozsudek Nejvyššího soudu publikovaný pod č. R 53/1974). Zjistí-li ale dozorový orgán takovou osobu a oznámí její existenci správci daně, může správce daně vyzvat tuto osobu k podání daňového přiznání.

V případě, že osoba nelegálně provozující hazardní hry sama podá daňové přiznání, platí ve vztahu k nelegálnímu provozování hazardních her pro správce daně mlčenlivost podle daňového řádu. Tato mlčenlivost je prolomena v případě informací o neplacení daně z hazardních her provozovatelem, který má základní povolení k provozování hazardní hry, a to za účelem, aby dozorový orgán (Ministerstvo financí) mohl takové povolení zrušit. Mlčenlivost je rovněž možné prolomit v dalších situacích vyjmenovaných v obecné úpravě § 53 daňového řádu.

V ostatním navrhovaná právní úprava směřuje jen k nahrazení dosavadního odvodu z loterií a jiných podobných her daní z hazardních her s tím, že jsou provedeny pouze dílčí úpravy základních konstrukčních prvků a správy daně. Lze tedy říci, že navrhovaná právní úprava je v souladu s požadavkem Úmluvy na zajištění práva na spravedlivý proces.

6.1.2. Ochrana majetku

Z výše uvedeného rozhodnutí ve věci *Ferrazzini proti Itálii* dále vyplývá, že článek 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Státům je tedy umožněno přijmout zákony, kterými ukládají povinnost platit daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, avšak s určitým omezením vyplývajícím z požadavku na respektování samotné podstaty vlastnického práva, do kterého je uložení

daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění zasahováno. Takový zásah do vlastnického práva proto musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimacy a proporcionality.

Požadavek **zákonnosti** je naplněn tehdy, pokud je zásah umožněn právním předpisem, který je v souladu s ústavním pořádkem, je dostupný, předvídatelný a obsahuje záruky proti svévoli.

- Posouzení **ústavnosti** navrhované právní úpravy je provedeno v části 4. Z hlediska Úmluvy přitom hraje roli jen zjevná neústavnost, případně neústavnost potvrzená příslušným orgánem (Ústavním soudem), jehož rozhodnutí nejsou právním předpisem respektována (viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva *R & L, s. r. o., a ostatní proti České republice*).
- **Dostupnost** daňových předpisů (v širokém slova smyslu) je zajištěna vyhlášením ve Sbírce zákonů. Vzhledem ke skutečnosti, že daně a poplatky (resp. jiná obdobná peněžítá plnění) lze ukládat pouze na základě zákona, což je zaručeno i na ústavní úrovni čl. 11 odst. 5 Listiny, resp. čl. 4 odst. 1 Listiny, lze konstatovat, že všechny základní povinnosti daňového subjektu jsou dnes upraveny na zákonné úrovni, a požadavek dostupnosti je tudíž naplněn.
- Otázka **předvídatelnosti** tuzemských daňových předpisů (v širokém slova smyslu) byla v minulosti opakovaně řešena Evropským soudem pro lidská práva (např. věci *AGRO-B, spol. s r. o. proti České republice* nebo *CBC-Union, s. r. o. proti České republice*), kde byla jejich předvídatelnost potvrzena. Předvídatelnost daňového předpisu souvisí s tím, nakolik je povinnost v právním textu jednoznačně formulována. Znění návrhu zákona o dani z hazardních her odpovídá požadavkům kladeným na daňové předpisy, neboť jsou zde vymezeny základní konstrukční prvky daně a dále je zde obsažena speciální úprava správy daně. Požadavek předvídatelnosti je tedy naplněn.
- **Záruku proti svévoli** a účinnou obranu proti nesprávnému postupu správce daně představují primárně řádné opravné prostředky, tedy odvolání, popř. rozklad podle ustanovení § 109 a násl. daňového řádu. Povinností správce daně je přitom v souladu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu uvést ve svém rozhodnutí poučení o tom, zda je možné proti danému rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává a zároveň upozornit na případné vyloučení odkladného účinku. Pokud by toto poučení bylo nesprávné, neúplné nebo by zcela chybělo, je to spojeno s důsledky *ve prospěch* daného daňového subjektu (srov. § 261 daňového řádu). Vedle řádných opravných prostředků lze využít i mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu, upravených v § 117 a násl. Kromě toho připouští daňový řád i jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu) a podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Teprve tehdy, dojde-li k vyčerpání všech řádných opravných prostředků podle daňového řádu, může se daňový subjekt obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Riziko svévole je tak díky existenci opravných prostředků, ale i díky možnosti obrátit se na soud, eliminováno v nejvyšší možné míře, což platí obecně pro všechny daňové předpisy. Lze tedy konstatovat, že i v případě správy daně z hazardních her, která se subsidiárně řídí daňovým řádem, je situace stejná, a tím je zajištěna slučitelnost návrhu úpravy s tímto požadavkem Úmluvy.

Požadavek **legitimity** znamená, že je nezbytné zajistit, aby zásah, ke kterému má na základě právního předpisu dojít, sledoval legitimní cíle ve veřejném nebo obecném zájmu. Aby byl požadavek legitimacy naplněn, je třeba tyto cíle specifikovat. Legitimním cílem je přitom každý cíl, který zákonodárce za cíl prohlásí, neboť neexistuje žádný, ani příkladný výčet

takových cílů, jež by zákonodárce omezoval. V tomto případě je hlavním cílem navrhované úpravy zajištění opatření k předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her a ochranu hráčů s tím, že zároveň dochází ke zvýšení příjmů státního rozpočtu, což odpovídá cílům vyjádřeným v koaliční smlouvě na volební období 2013–2017 a je v souladu i s Programovým prohlášením vlády České republiky.

Proporcionalita (přiměřenost) jako poslední požadavek se na poli článku 1 Protokolu č. 1 váže k tomu, že jednotlivec nesmí být nucen nést nadměrné individuální břemeno, typicky takové, které ohrožuje samotnou jeho existenci v rovině majetkových poměrů (hrozba ukončení podnikání či úpadku u osoby), včetně zabezpečování obživy pro sebe a pro rodinu v případě fyzické osoby. Sazby daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění, stejně jako výše případných pokut, by proto neměly být likvidační (viz *Mikrotechna, s. r. o. proti České republice* nebo *ORION Břeclav, s. r. o. proti České republice*). To, zda navrhovaná právní úprava nepovede k tzv. škrťicímu (rdousicímu) efektu, je přitom třeba posuzovat i ve vztahu k ústavnímu pořádku (viz část 4). Navrhovaná právní úprava sice směřuje ke zvýšení zdanění hazardních her, nicméně byla připravena tak, aby byla pro subjekty únosná, a proto je plně slučitelná s požadavkem proporcionality.

6.1.3. Další dotčená ustanovení

S požadavkem záruky proti svévoli, uvedeném v předchozím bodě, úzce souvisí ustanovení článku 13 Úmluvy, které deklaruje právo na účinný vnitrostátní prostředek nápravy v případě porušení práva zaručeného Úmluvou. Ten je při správě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zajištěn možností využít řádné i mimořádné opravné prostředky a kromě toho i další prostředky, jako jsou námitky, stížnost nebo podnět na nečinnost, popř. možností domáhat se soudní ochrany, a také právem domáhat se náhrady škody a nemajetkové újmy, která byla porušením základního práva chráněného Úmluvou způsobena. Z tohoto hlediska je tedy soulad navrhované úpravy s Úmluvou zajištěn.

Zákaz **diskriminace** vyjádřený v článku 14 Úmluvy směřuje proti takovému zacházení, kdy by s osobami, které jsou ve stejném nebo obdobném postavení, bylo zacházeno nerovně, nebo naopak, kdy by s osobami, které se nacházejí v odlišném postavení, bylo zacházeno stejně. Pokud by tento přístup neměl žádné opodstatnění, tedy pokud by nebyl opřen o žádný legitimní a objektivní důvod, byl by diskriminační.

Navrhovaná právní úprava počítá se zvýšením sazeb daně z hazardních her oproti odvodu z loterií a jiných podobných her, ale také s diferenciací sazeb daně v závislosti na druhu hry. Současná právní úprava je založená na principu jednotného zdanění všech loterií a jiných podobných her, kdy výše sazby činí 20 %. Jedinou výjimku tvoří výherní hrací přístroje a jiná technická herní zařízení, u nichž je stanovena pevná část odvodu a poměrná sazba je stanovena na 20 % stejně jako v případě ostatních her. Tato diferenciacie zůstane v principu zachována i nadále.

Právě diferenciacie sazeb by mohla být veřejností vnímána jako diskriminační vůči provozovatelům různých druhů her. Rozdílnost sazeb je však odůvodněna zejména různou mírou rizikovosti jednotlivých her, a to při zohlednění dalších faktorů, jako je ziskovost dané hazardní hry nebo mezinárodní srovnání. Rozdílná míra rizikovosti jednotlivých her vyplývá ze závěrů studií zabývajících se škodlivostí hazardních her. Tímto tématem se zabývá např. studie *Společenské náklady na hazardní hraní v České republice*². Smyslem diferenciacie sazeb je předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním loterií

² Psychiatrické centrum Praha při 3. lékařské fakultě Univerzity Karlovy: *Společenské náklady na hazardní hraní v České republice*

a jiných podobných her a ochrana hráčů. Se zdravím hráčů se totiž pojí i náklady na léčbu patologicky závislých. Podle studie *Společenské náklady na hazardní hraní v České republice* souvisí riziko vzniku závislosti u sázejícího s druhem hazardní hry. Z důvodu potřeby úhrady nákladů společnosti, které vznikají z konkrétního druhu hry, je možné zatížit rizikovější hry vyšší sazbou daně. Zároveň je však třeba zohlednit i ziskovost jednotlivých druhů hazardních her na trhu, aby nedošlo k tzv. rdousícímu efektu daně. S ohledem na uvedené z hlediska provozovatelů hazardních her nelze diferenciaci sazeb daně považovat za diskriminační.

Návrh zákona nerozlišuje účastníky hazardních her podle jejich pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry, náboženství, politického a jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení. Navrhovaná právní úprava je tak v souladu s požadavkem Úmluvy zakazujícím diskriminaci.

Na závěr lze konstatovat, že s ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je navrhovaná právní úprava **plně slučitelná s Úmluvou**.

6.2. Úmluva o vzájemné správní pomoci

Co se týče souladu navrhované právní úpravy s Úmluvou o vzájemné správní pomoci v daňových záležitostech ve znění Protokolu z roku 2010 (č. 2/2014 Sb. m. s., dále jen „Úmluva“), lze daň z hazardních her považovat za v „...zásadě podobnou daň...“ (čl. 2 odst. 4 Úmluvy) odvodu z loterií a jiných podobných her. Po přijetí zákona tedy Česká republika musí nahlásit generálnímu tajemníkovi Rady Evropy nebo generálnímu tajemníku OECD změnu v Příloze A, kde jsou uvedeny daně, na které se Úmluva vztahuje. Daň Česká republika navrhne zařadit do kategorie daň z příjmů nebo zisku. Podle klasifikace OECD kód 1210 - Levy on lottery revenue – má ČR pod touto položkou zařazen dnešní odvod z loterií a jiných podobných her (1000 Taxes on income, profits and capital gains, 1200 Corporate).³ Změna v Příloze nabyde účinnosti prvním dnem měsíce následujícího po uplynutí tří měsíců od data přijetí oznámení depozitářem. Ačkoli je tedy materiálně návrh zákona s Úmluvou v souladu již nyní, formálně tomu tak bude od data uvedeného v předešlé větě.

6.3. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Specificky se považuje za nutné zohlednit problematiku vztahu navrhované právní úpravy ke **smlouvám o zamezení dvojího zdanění**.

Působnost norem obsažených v těchto smlouvách je obvykle limitována vztahem k dani z příjmů fyzických osob a k dani z příjmů právnických osob. Daň z hazardních her však není daní z příjmů fyzických osob ani daní z příjmů právnických osob.

Nadto se nicméně ve vymezeném druhu smluv vyskytují typová ujednání o „nástupnické dani“, obsažená mimo jiné ve vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění, typicky např. v mezinárodní smlouvě o zamezení dvojího zdanění s Rakouskem č. 31/2007 Sb. m. s. ve znění: „*Smlouva se bude rovněž vztahovat na jakékoliv daně stejného nebo v zásadě podobného druhu, které budou ukládány po datu podpisu Smlouvy vedle nebo místo současných daní. Příslušné úřady smluvních států si vzájemně sdělí veškeré podstatné změny, které budou provedeny v jejich daňových zákonech.*“ Obdobná formulace se vyskytuje i ve starších smlouvách o zamezení dvojího zdanění, např. ve smlouvě č. 18/1984 Sb. uzavřené se Spolkovou republikou Německo. Daň z hazardních her však není ukládána

³ Toto zařazení nicméně platí pouze pro OECD a nelze z něj usuzovat na povahu předmětné daně. Co se týče Evropské unie, Eurostat naopak v současnosti zařazuje hazardní hry do skupiny D21 Taxes on Products, přesněji D214 Taxes on lotteries, gambling and betting. Nelze tedy učinit jednoznačný závěr o tom, jaká je povaha daně z hazardních her.

namísto daně z příjmů fyzických osob ani daně z příjmů právnických osob a **nemá tedy povahu „nástupnické daně“ ve smyslu těchto ustanovení.**

Nadto se považuje za nutné zdůraznit, že z pohledu smluv o zamezení dvojího zdanění **daň z hazardních her nelze považovat ani za daň podobného druhu** jako daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Předmětem daně z příjmů fyzických osob je v kontextu znění zákona o daních z příjmů příjem (viz § 3 odst. 1 u poplatníků daně z příjmů fyzických osob a § 18 u poplatníků daně z příjmů právnických osob) a obecným základem pro výpočet daně pak částka (rozdíl), o kterou příjmy (ve smyslu zákona o daních z příjmů) převyšují výdaje (ve smyslu zákona o daních z příjmů). Oproti tomu je podle § 2 odst. 1 zákona o dani z hazardních her předmětem daně z hazardních her provozování hazardní hry stanoveného druhu a za stanovených podmínek, nikoliv příjem, přičemž pro výpočet daně je užit základ vzniklý odečtením vyplacených výher (tedy pouze specifické části obsahu pojmu „výdaje“ ve znění zákona o daních z příjmů) od přijatých a nevrácených vkladů (tedy obdobně pouze specifické části pojmu „příjmy“ ve znění zákona o daních z příjmů).

Ujednání sjednaná v rámci smluv o zamezení dvojího zdanění tak na navrhovanou právní úpravu z výše uvedených důvodů nedopadají. Vybraná partikulární ustanovení těchto smluv dopadající na daně všeho druhu a pojmenování platná ve státech, jež jsou smluvními stranami, tj. ujednání o daňové nediskriminaci, o výměně informací a popř. o pomoci při vybírání daňových pohledávek, nejsou navrhovanou právní úpravou dotčena.

Nová právní úprava tak bude zajišťovat plnění všech závazků, které se na upravovanou oblast vztahují a které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a dalších dokumentů.

Lze konstatovat, že **návrh zákona o dani hazardních her je plně v souladu s mezinárodními smlouvami**, jimiž je Česká republika vázána.

7. Předpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy

7.1. Zhodnocení současného stavu trhu hazardních her

S ohledem na to, že právní úprava zdanění provozovatelů loterií a jiných podobných her doznala zásadní změny od roku 2012, lze vývoj současného systému zhodnotit pouze podle vývoje v letech 2012, 2013 a 2014. Jsou využity souhrnné údaje z odvodových přiznání od provozovatelů za kalendářní rok 2014 poskytnuté Generálním finančním ředitelstvím k 13. květnu 2015. Analýza **struktury** trhu hazardních her je založena na tomto roce.

7.1.1. Objem finančních prostředků na trhu hazardních her

Celkově největší objem vložených prostředků na trhu hazardních her za rok 2014 nastal v kategorii technických her, kde jejich celková výše činila 84,2 mld. Kč. Druhou nejvýznamnější kategorií tvoří kursově sázky s vloženou částkou 35,6 mld. Kč. Dále následují, co se týče objemu vložených prostředků, rovnocenné kategorie, a to loterie (9,2 mld. Kč) a živé hry (8,9 mld. Kč). Méně významný podíl na celkově vložených prostředcích zauímají bingo, totalizátorové hry a tombola.

Agregovaná data za provozovatele hazardních her v českých korunách za jednotlivé hry v roce 2014 jsou uvedena v následující tabulce. Jednotlivé dílčí základy odvodu z loterií a jiných podobných her byly nově uspořádány do skupin tak, aby jejich struktura odpovídala navrhovaným dílčím základům daně z hazardních her.

V úvodu této kapitoly je nutné definovat čisté příjmy. Čistý příjem je tvořen rozdílem vložených (vklady) a vyplacených (výhry) prostředků z jednotlivých kategorií her.

V porovnání s objemem vložených částek v roce 2014 je struktura čistých příjmů odlišná. Z hlediska objemu čistých příjmů dosahují s 20,3 mld. Kč nejnvýznamnějšího příjmu technické hry. Dále následují kursově sázky a loterie (shodně cca 5 mld. Kč). Nejnižších čistých příjmů ze hry dosahují bingo, totalizátor a tombola. Poměrné hodnoty zobrazuje následující tabulka v Kč.

Tabulka 1: Trh 2014

Druh hazardní hry	Vklady	Výhry	Základ odvodu
Číselné loterie	7 735 261 389	3 831 938 351	3 903 323 038
Okamžité loterie	1 510 452 711	841 697 076	668 755 635
Peněžité a věcné loterie	32 109 480	14 976 882	17 132 598
Loterie celkem	9 277 823 580	4 688 612 309	4 589 211 271
Dostihy	28 911 220	18 498 841	10 412 379
Internetové kursově sázky	29 404 670 155	26 078 338 291	3 326 331 864
Kursově sázky	6 202 645 984	4 445 660 229	1 756 985 755
Kursová sázka celkem	35 636 227 359	30 542 497 361	5 093 729 998
Karetní turnaje v kasinu	947 941 015	905 866 617	42 074 398
Ostatní loterie a sázkové hry	36 733 554	28 533 510	8 200 044
Sázkové hry provozované v kasinu	7 925 398 893	6 571 364 967	1 354 033 926
Živá hra celkem	8 910 073 462	7 505 765 094	1 404 308 368
Bingo	22 486 020	16 368 441	6 117 579
Bingo celkem	22 486 020	16 368 441	6 117 579
Elektromechanické rulety	6 006 103 679	5 229 076 556	777 027 123
Interaktivní karetní turnaje nebo hry	142 096 516	97 314 518	44 781 998
Interaktivní videoloterní terminály	58 708 392 020	42 733 484 781	15 974 907 239
Kostky	16 810 315	10 966 272	5 844 043
Lokální loterní systémy	3 711 572 061	2 692 813 446	1 018 758 615
Výherní hrací přístroje	15 614 396 648	13 158 952 553	2 455 444 095
Technická hra celkem	84 199 371 239	63 922 608 126	20 276 763 113
Tomboly	6 179 866	3 496 256	2 683 610
Tombola celkem	6 179 866	3 496 256	2 683 610
Totalizátorové hry	10 992 518	6 641 901	4 350 617
Totalizátor celkem	10 992 518	6 641 901	4 350 617
Celkem	138 063 154 044	106 685 989 488	31 377 164 556

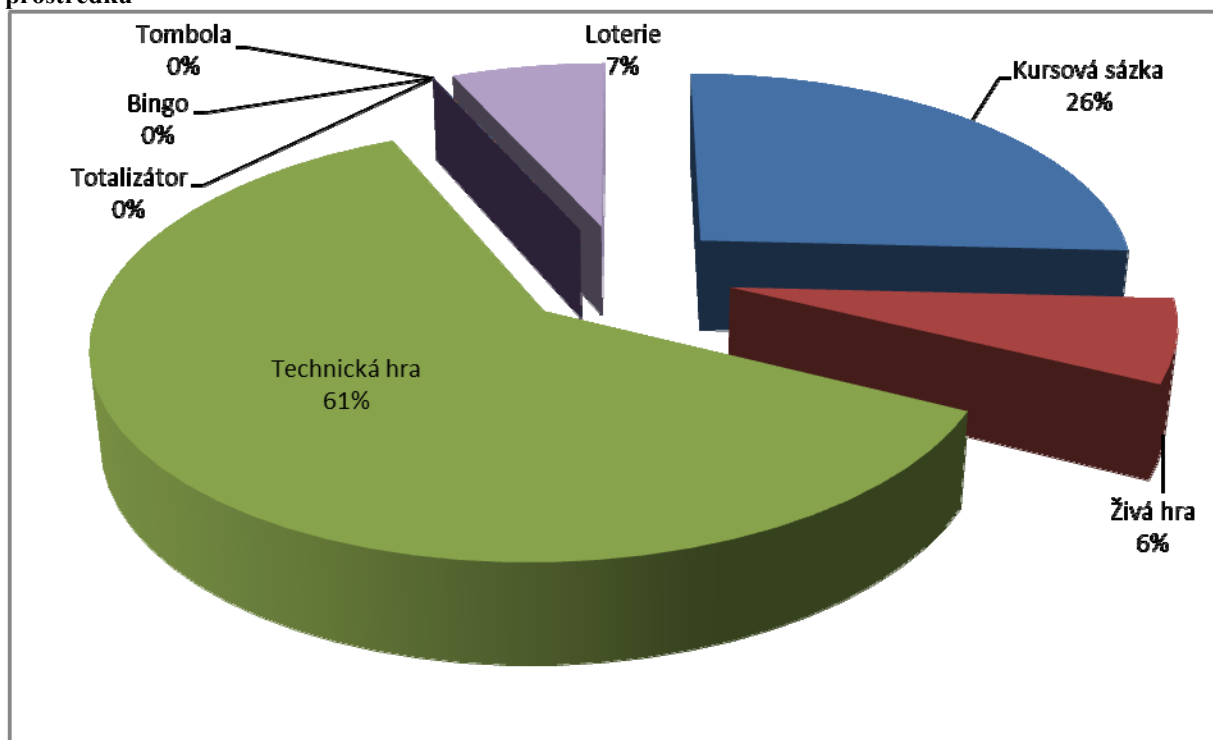
Zdroj: Generální finanční ředitelství⁴

Podle celkové výše vkladů lze usoudit, které hry jsou v České republice nejpobulárnější. Z uvedených dat byly vypočteny podíly vložených vkladů do jednotlivých druhů hazardních her, které přehledně prezentuje následující obrázek. Z poměrů vyplývá, že největší podíl finančních prostředků byl vsazen do technických her (61 %) a do kursových sázek (26 %).

Podíl jednotlivých hazardních her na celkovém objemu vložených prostředků je zachycen na následujícím obrázku:

⁴ Data jsou veřejně přístupná na webových stránkách Ministerstva financí; <http://www.mfcr.cz/cs/soukromy-sektor/regulace/loterie-a-sazkove-hry/vysledky-z-provozovani-loterii/2014/hodnoceni-vysledku-provozovani-loterii-21720>

Obrázek 1: Podíl jednotlivých her na celkovém objemu vložených prostředků



Zdroj: Ministerstvo financí

Z grafu je patrné, že největší objem finančních prostředků je vložen do technických her, a to v poměru 61 %. Dalšími významnými hrami jsou kursově sázky (26 %), loterie a živé hry (7 a 6 %).

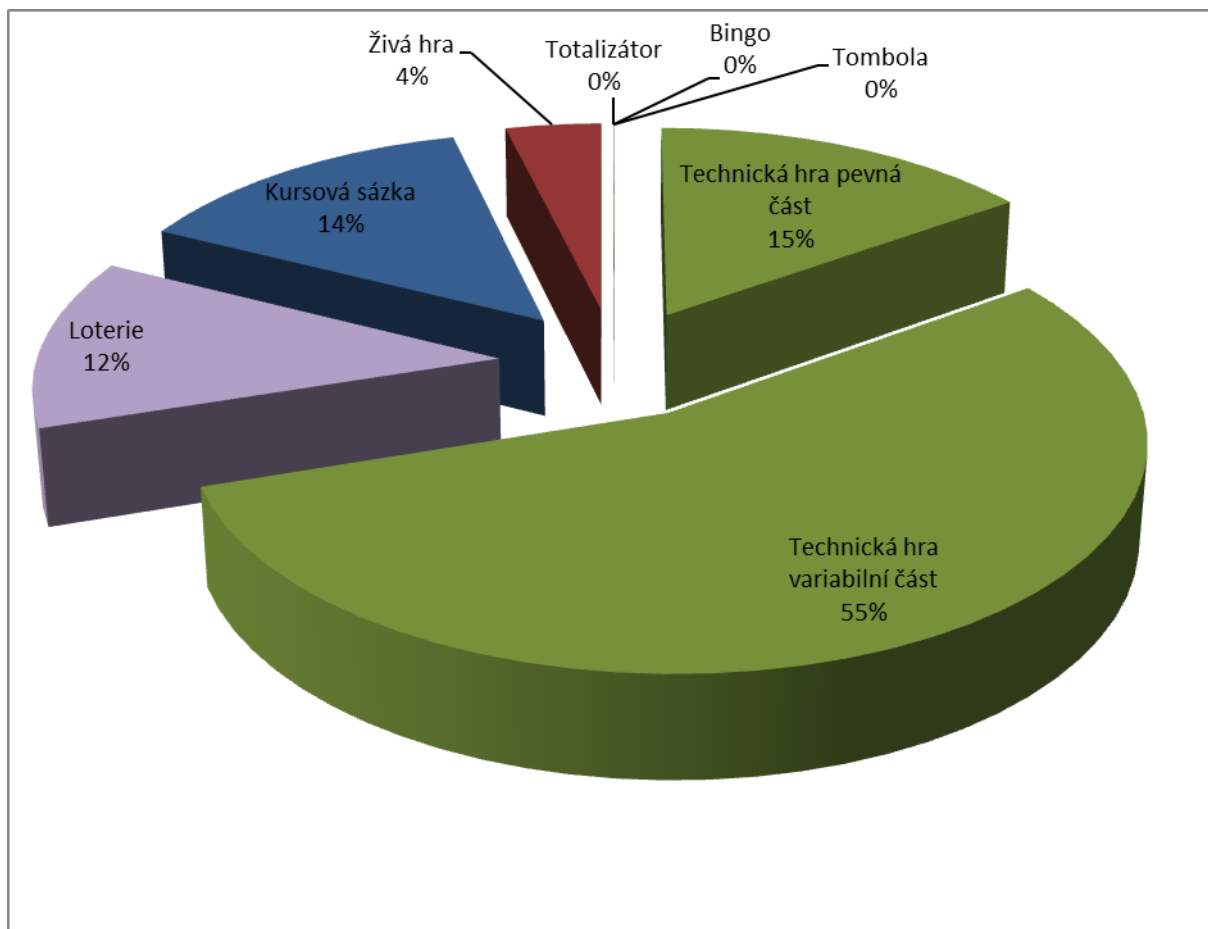
Pokud by byla data za rok 2014 porovnána s daty roku 2013 zveřejněnými na webových stránkách Ministerstva financí⁵, bylo by možné dospět k závěru, že objem vložených prostředků **zaznamenal meziroční růst** o cca 11 % z celkového objemu vložených prostředků v roce 2013 ve výši 124 mld. Kč na 138 mld. Kč v roce 2014.

7.1.2. Struktura odvodu z loterií a jiných podobných her

Pro účely dalších analýz je nutné předeslat, že celých 70 % výnosu z odvodu loterií a jiných podobných her plyne z poměrné a pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení. Zajímavé je porovnání tohoto podílu s objemem vložených částek do technických herních zařízení (61 %). Tento rozdíl je dán především existencí pevné části odvodu u technických herních zařízení. Ostatní poměry lze vyčíst z následujícího obrázku.

⁵ Data jsou veřejně přístupná na webových stránkách Ministerstva financí; <http://www.mfcr.cz/cs/soukromy-sektor/monitoring/vysledky-z-provozovani-loterii/2013/hodnoceni-vysledku-provozovani-loterii-18429>

Obrázek 2: Podíl na odvodu z loterií a jiných podobných her

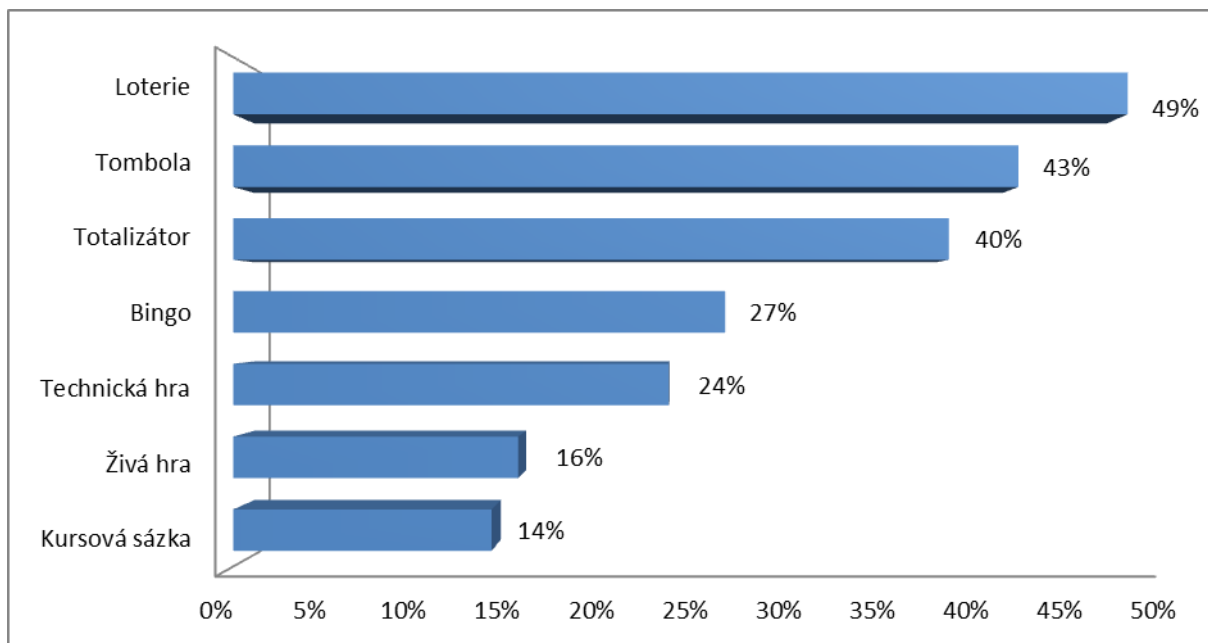


Zdroj: Ministerstvo financí

7.1.3. Ziskovost jednotlivých hazardních her

Pro stanovení výše sazeb je důležitým ukazatelem **ziskovost** v rámci jednotlivých kategorií hazardních her. Ziskovost v rámci jednotlivých dílčích kategorií lze poměřit podílem čistých příjmů na celkových vložených prostředcích pro danou kategorii. Srovnání ziskovosti jednotlivých skupin za rok 2014 je uvedeno na následujícím obrázku:

Obrázek 3: Srovnání ziskovosti hazardních her



Zdroj: Ministerstvo financí

Z uvedených dat vyplývá, že nejvyšší (procentuální) ziskovost je na loteriích a tombolách. Na loterii je poměr mezi čistými příjmy a vloženými prostředky 49 % a na tombole 43 %. Vysokou ziskovost ve výši 40 % má také totalizátor. V pásmu ziskovosti mezi 20 – 30 % se nachází technická hra a bingo. Je třeba poznamenat, že s technickými hrami se ze zákona pojí náklady v podobě pevné části odvodu ve výši 55 Kč/den. Marže z technické hry bude tudíž ve skutečnosti nižší. Živá hra dosahuje ziskovosti 16 %. Nejnižší ziskovost má kursová sázka. Na vypsání kursů je možné vsadit online, což je prostředí, kde figuruje velké množství vzájemně si konkurujících provozovatelů. Konkurence pak tlačí na výši kurzů. Vysoká či nízká ziskovost však nevyjadřuje, ze které hry plyne absolutně nejvyšší a nejnižší zisk (výnos).

7.1.4. Výsledek zhodnocení současného stavu

Analýzou provedenou v předchozích kapitolách bylo identifikováno, které typy hazardních her nesou nejvyšší potenciál pozitivně ovlivnit příjmovou stranu veřejných rozpočtů. Byly také identifikovány hry, na které je třeba aplikovat odlišnou sazbu daně z hazardních her z jejich podstaty (marže na hře).

Takovou hrou jsou kursové sázky, a to zejména provozované prostřednictvím internetu. **Z důvodu nízké marže u kursových sázek je třeba na tyto hry uplatnit nižší sazbu daně.**

Lze dodat, že s ohledem na malý podíl tombol, bingo a totalizátorových her na trhu by vysoké zdanění provozování těchto her nemělo významný efekt na veřejné rozpočty.

7.2. Celkové rozpočtové dopady zavedení daně z hazardních her

7.2.1. Výchozí skutečnosti

Východiska

Podle návrhu zákona o dani z hazardních her je plánováno, že základ daně z hazardních her bude rozdělen na několik dílčích základů daně. V kalkulacích a odhadech výnosu daně jsou data seskupena do skupin odpovídajících novým dílčím základům daně.

Základ daně a dílčí základy daně

Stejně jako při stanovení základu odvodu z loterií a jiných podobných her, dílčí základ daně z hazardních her tvoří částka rozdílu mezi **přijatými a nevrácenými vklady a vyplacenými výhrami**. Každý dílčí základ se bude vztahovat na přesně vymezenou skupinu hazardních her a součet těchto dílčích základů tak bude celkovým základem daně z hazardních her.

Konstrukce dílčích základů daně umožní selektivně stanovit sazbu daně na konkrétní skupinu hazardních her tak, aby výše sazby zohledňovala **míru sociálně negativních důsledků** těchto hazardních her a další důležité faktory.

Sazby a efektivní daňová zátěž

Navrhované sazby daně z hazardních her pro jednotlivé dílčí základy daně z hazardních her jsou vyšší než sazby stávajícího odvodu z loterií a jiných podobných her. Nejvyšší sazba daně z hazardních her činí **35 %** a bude aplikována na dílčí základ daně z technické hry. Předmětné hazardní hry jsou vnímány jako nejvíce škodlivé s největším rizikem vzniku patologického hráčství. Z důvodu jistoty výběru daně z velmi rizikové hazardní hry, bylo navrženo zavedení minimální dílčí daně z technických her. Tato minimální daň je vybírána z herní pozice a činí **9 200 Kč na kalendářní čtvrtletí** (cca 100 Kč/den). Z uvedeného je patrné, že minimální sazba daně z dílčího základu daně z technických her je přibližně dvakrát vyšší, než je současná pevná část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení (sazba činí 55 Kč/den). Tímto mechanismem je zajištěno vyšší zdanění hazardních her způsobujících nejzávažnější sociální škody.

Sazba ve výši **30 %** se navrhuje pro dílčí základ daně z živých her, loterií a bing. Nejnižší sazbou daně z hazardních her ve výši **25 %** jsou zatíženy dílčí základy daně z kursových sázek, totalizátorových her, turnajů malého rozsahu a tombol s herní jistinou převyšující 100 000 Kč. Jedná se o hazardní hry s nižším škodlivým efektem na sázející a společnost, nebo o hry s nízkou marží. Blíže viz odůvodnění k ustanovení upravujícímu sazby daně ve zvláštní části důvodové zprávy a příloha důvodové zprávy (studie RIA).

V celkovém efektu zavedení stanovených sazeb dochází k vyššímu efektivnímu zdanění provozovatelů hazardních her. Zvýšením daňové zátěže pravděpodobně dojde k omezení nabídky hazardu jako celku, a tím i k naplnění stanoveného cíle, kterým je ochrana spotřebitelů. Zvýšení daňového zatížení provozovatelů hazardních her je také v souladu s obecným záměrem vlády zvýšit zdanění hazardu.

Turnaje malého rozsahu

Turnaj malého rozsahu je novou hazardní hrou a je definován v návrhu zákona o hazardních hrách. Základními definičními prvky je, že se jedná o turnaj v karetní hře, které se účastní 3 až 90 účastníků a úhrnný vklad jednotlivého účastníka nesmí převýšit 500 Kč za 24 hodin. Provozovatelem turnaje malého rozsahu může být pouze právnická osoba, jejímž předmětem hlavní činnosti není podnikání (takovými právníckými osobami jsou zejména spolky nebo nadace).

Byla analyzována struktura sázek vsazených do karetních turnajů v kasinu, aby bylo možné stanovit poměr, ve kterém bude část karetních turnajů v kasinu nově považována za turnaje malého rozsahu. Poměr byl stanoven na základě výše vkladů jednotlivých hráčů na pořádaných karetních turnajích. Turnaje malého rozsahu podle výše vkladů tvoří 10 % na karetních turnajích v kasinu.

Ekonomická a právní východiska

V modelech jsou postupně zohledňovány následující skutečnosti:

- příchod (v současnosti) nelegálních provozovatelů na český trh;
- vyšší daňová sazba bude znamenat snížení nabídky hazardních her a v důsledku také snížení spotřeby; zohledněna je proto únosnost sazby pro provozovatele;
- omezující opatření zákona o hazardních hrách se projeví v poklesu trhu zejména u technických her.

V predikcích je zohledněno, že návrh zákona o hazardních hrách umožní provozování některých online hazardních her. Podle Nejvyššího kontrolního úřadu (kontrolní akce č. 13/35) dosavadním nepovolením online her přicházela Česká republika orientačně o 600 mil. Kč ročně. Nejvyšší kontrolní úřad při svém odhadu vycházel ze Zelené knihy o online hazardních hrách na vnitřním trhu⁶, kterou vydala Evropská komise, a kde jsou uvedeny údaje o hrubých ziscích (sázky minus výhry, včetně bonusů) online hazardních her v celé Evropské unii a některých vybraných státech. V odhadu Nejvyšší kontrolní úřad již zohlednil příjmy, které Česká republika již nyní získává z internetových her, částka 600 mil. Kč se tak týká pouze těch online hazardních her, které nejsou v současné době v České republice povolené (za předpokladu, že se skutečně podaří zdanit všechny dnes nezdaněné online hazardní hry). Jiné zdroje⁷ uvádí, že Česká republika na loterní dani každoročně přichází kvůli nelegálnímu provozování internetového sázení o 716 mil. Kč. Návrh zákona o hazardních hrách zavádí tři opatření k omezení osob nelegálně provozujících hazardní hry online. Těmito opatřeními jsou: **omezení reklamy, blokování finančních transakcí z účtu a na účet těchto osob, blokování jejich webových stránek**. Dále je nutné zohlednit vyšší sazby daně z hazardních her. Z těchto důvodů se odhaduje celkový dodatečný výnos daně z hazardních her až ve výši cca **1 mld. Kč**. S touto částkou je kalkulováno ve statickém modelu. Je nutné dodat, že výnos daně bude snížen z důvodu citlivosti na daňovou sazbu, zaváděných omezujících opatření obsažených v zákoně o hazardních hrách a bude závislý na efektivnosti uvedených opatření. Z tohoto důvodu se odhaduje dodatečný výnos plynoucí od online provozovatelů ve výši cca **700 mil. Kč**. S touto částkou je kalkulováno v dynamickém modelu.

Je třeba předeslat, že nosičem věcných úprav týkajících se trhu s hazardními hrami jsou zákon o hazardních hrách a zákon o dani z hazardních her. Oba tyto zákony mají vliv na trh hazardních her, proto jsou důsledky právní úpravy **hodnoceny společně**. Struktura této kapitoly je v tomto smyslu koncipována. Nejprve je trh zhodnocen z hlediska citlivosti na daňovou sazbu (Lafferovy křivky). V případě různých sazeb daně z hazardních her napříč jednotlivými dílčími základy bude docházet ke **změně preferencí** sázejících zprostředkovaně přes změnu nabídky hazardních her provozovateli. Po tomto je zohledněn pokles trhu z důvodu omezujících opatření (plynoucích ze zákona o hazardních hrách).

Předpokládá se pokles herních pozic koncových zařízení pro provozování technických her ze současných cca 56 000 na cca 40 000 v roce 2017, a to zejména z důvodu vyšších sazeb daně a zavedení omezujících opatření v zákoně o hazardních hrách. Minimální daň je již počítána na tento snížený počet herních pozic. Nicméně je nutné zdůraznit, že v roce 2014 i v roce 2015 obce začaly výrazněji než dříve omezovat nabídku hazardu (zejména technických her) na svém území. Pokud bude tento trend pokračovat, výnos daně z hazardních her může poklesnout v závislosti na dobrovolném rozhodnutí jednotlivých obcí zakázat provozování

⁶ SEK (2011) 321 v konečném znění ze dne 24. 3. 2011

⁷ KPMG: „Analýza trhu sázkových a loterijních společností v ČR a ve světě ve vazbě na podporu sportu“, 2014

všech nebo některých hazardních her na svém území. Takový případný pokles však je třeba považovat za důsledek volby obcí mezi přínosy a negativními důsledky, které jim z provozování hazardních her na jejich území plynou.

Výchozí stav trhu

Výchozím stavem, se kterým jsou výsledky porovnávány, je výnos odvodu z loterií a jiných podobných her za rok 2014. Toto číslo je považováno za současný stav.

Výnos odvodu z loterií a jiných podobných her pro veřejné rozpočty a Český olympijský výbor⁸ za rok 2014 je cca

7,4 mld. Kč.

Statický výpočet

Pro výpočet výnosu je třeba vyjít ze statického výpočtu, který nezohledňuje pokles trhu (rozdílů vkladů a výher) v důsledku zvýšení sazby daně a omezujících opatření zaváděných zákonem o hazardních hrách. Model tak zobrazuje **hypotetický výnos podle tohoto statického výpočtu** ze zavedení daně z hazardních her.

Podrobně jsou data uvedena v tabulce (v Kč):

Tabulka 2: Statický model

	Daň
Technická hra	7,096,867,090
Loterie	1,376,763,381
Kursová sázka	1,273,432,500
Živá hra	420,030,278
Tombola	670,903
Totalizátor	1,087,654
Bingo	1,835,274
Turnaje malého rozsahu	1,051,860
Noví online provozovatelé	1,000,000,000
Daň celkem	11,171,738,939
v tom minimální daň	1,472,000,000

Zdroj: výpočet Ministerstva financí

Z důvodu zrušení pevné části dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení není počítáno s tímto výnosem. Výnos z technické hry je nově zajištěn mechanismem minimální daně a sazbou daně z dílčího základu daně z technických her ve výši 35 %.

Z uvedeného vyplývá, že hypotetický výnos daně z hazardních her podle tohoto statického výpočtu za kalendářní rok 2017 je částka cca **11,2 mld. Kč.**

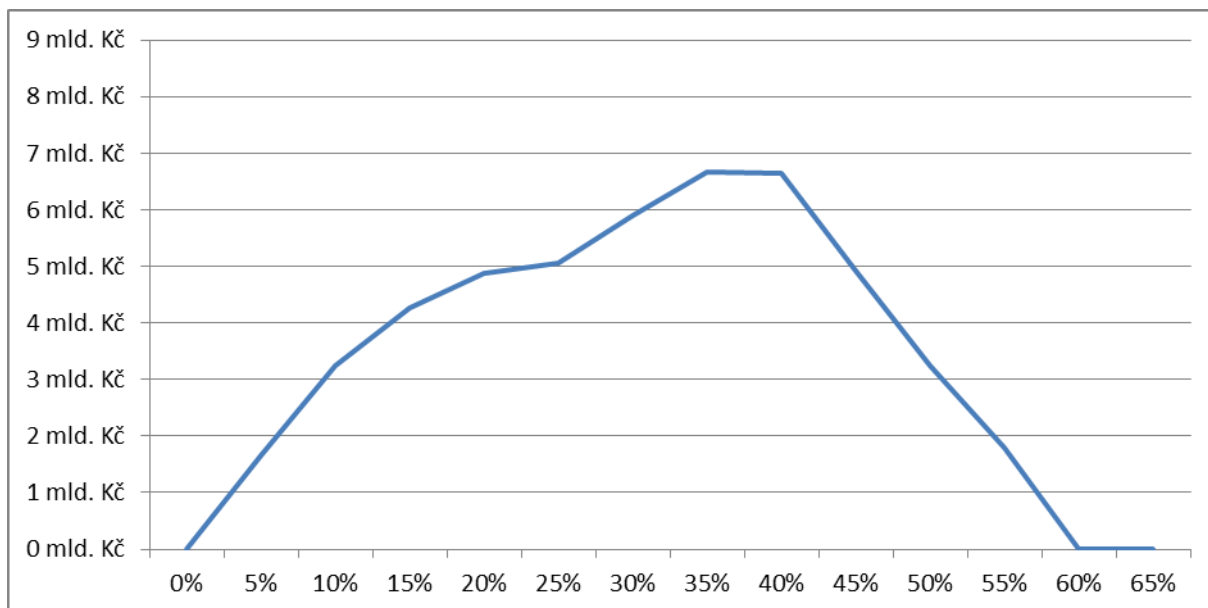
Pokles trhu v závislosti na daňové sazbě

Podle obecné ekonomické teorie je tržní prostředí závislé na výši daňové sazby. Tato závislost je zobrazována Lafferovou křivkou. Pro účely analýzy dopadů regulace byly zachyceny dopady zvýšení daňové sazby z důvodu vysoké specifčnosti na trhu technických her a trhu ostatních hazardních her odděleně.

Na základě finančních analýz jednotlivých provozovatelů, byl vyvozen tvar Lafferovy křivky pro provozovatele technických her, na jejíž vodorovné ose je vyznačena efektivní daňová zátěž.

⁸ Z důvodu zjednodušení a zachycení ekonomické reality jsou dary poskytované provozovateli loterií a kursových sázek považovány za transfer výnosu z odvodu z loterií a jiných podobných her, neboť snižují výnos, který se dále dělí mezi veřejné rozpočty.

Obrázek 4: Výnos daně v závislosti na sazbě - technická hra



Zdroj: Ministerstvo financí

V Lafferově křivce ostatních hazardních her, na jejíž vodorovné ose je vyznačena efektivní daňová zátěž, jsou zohledněny připomínky provozovatelů hazardních her provozovaných prostřednictvím sítě internet. Z diskusí vyplynulo, že někteří zahraniční online provozovatelé na český trh nevstoupí při sazbě daně vyšší než 25 %.

Křivka ostatních hazardních her je plošší, než křivka her technických. Tuto skutečnost je možné vyvodit z faktu, že především provozovatelé loterií pracují s velmi vysokou marží a i při vysoké daňové sazbě budou hazardní hry provozovat.

Obrázek 5: Výnos daně v závislosti na sazbě – hazardní hry mimo technickou hru



Zdroj: Ministerstvo financí

Výše uvedený pokles trhu může způsobit, že někteří provozovatelé hazardních her budou muset omezit či ukončit svou činnost, na druhou stranu z výsledků analýzy vyplývá, že trh jako celek významně nepoklesne a naopak dojde k nárůstu trhu u hazardních her provozovaných prostřednictvím internetu.

Vliv na provozovatele hazardních her

Ve spolupráci s provozovateli hazardních her byly provedeny finanční analýzy hospodaření některých provozovatelů, při kterých se vycházelo z detailního interního účetnictví těchto provozovatelů. Celkově mělo v době přípravy Ministerstvo financí k dispozici podrobné informace týkající se provozovatelů představujících 50 % trhu. Ministerstvo obdrželo od šesti provozovatelů souhlas ke zveřejnění některých informací anonymizovaně z důvodu ochrany obchodního tajemství. U jednoho provozovatele byla použita podrobná data z výroční zprávy. Těchto sedm provozovatelů tvoří 45 % trhu.

Při sazbách daně 35 % pro dílčí základ daně z technické hry, 30 % pro dílčí základ daně z živé hry a 25 % pro dílčí základ daně z kurzové sázky bylo zjištěno, že 6 ze 7 provozovatelů, budou v zisku na úrovni provozního výsledku hospodaření a trh jako celek bude výdělečný. Je také třeba rovněž zohlednit prostor pro optimalizaci nákladů, který provozovatelé využijí.

Tabulka 3: Dopad daňových sazeb na provozovatele

	A	B	C	D	E	F	G
Vsazeno (IN)	8 913 301	16 972 066	6 807 936	6 391 220	2 109 211	8 395 149	12 144 000
Tržby z loterií (RES)	2 271 133	2 265 009	2 003 769	1 620 384	561 336	1 179 322	1 519 831
z toho Technické hry	2 165 664	1 841 128	1 901 578	1 620 384	561 336	0	0
z toho Hry v Kasinu	67 683	423 881	2 048	0	0	0	0
z toho Kurzové sázky	37 786	0	100 143	0	0	1 179 322	1 435 101
z toho Číselné loterie	0	0	0	0	0	0	84 730
Daň z hazardních her	787 734	771 559	691 202	567 134	196 468	294 831	384 194
Odpisy investičního majetku	321 969	28 013	101 817	16 905	59 540	48 174	4 174
Další provozní náklady	1 322 336	1 163 722	1 169 685	917 078	284 107	674 628	578 320
Provozní zisk	-160 906	301 715	41 065	119 267	21 221	161 690	557 317
Zisk před odpisy a daní z příjmů	161 063	329 728	142 882	136 172	80 761	209 864	561 491

Zdroj: Účetní závěrky a výroční zprávy jednotlivých provozovatelů a data poskytnutá provozovateli

Pokles trhu z důvodu zavedení omezujících opatření

Zákon o hazardních hrách zavádí omezující opatření, která vedou ke snížení negativních dopadů hazardu na společnost. O tomto tématu pojednává např. důvodová zpráva k předmětnému zákonu.

Na základě diskusí vedených s odborníky z praxe byl identifikován pravděpodobný pokles trhu. Tento je uveden v následující tabulce:

Tabulka 4: Pravděpodobné dopady opatření na technickou hru

Omezení	Vliv (%)
Omezení hraní v restauracích	-2%
Omezení hráčů pobírajících dávky v hmotné nouzi	-2%
Přerušení hry	-9%
Zavření heren	-4%
Maximální sázka	-5%
Ostatní - sousedství, atd.	-2%
Celkem pokles způsobený omezujícími opatřeními	-24%

Zdroj: Odhad Ministerstva financí

7.2.2. Celkové dopady regulace

Sleva na odvodu z loterií a jiných podobných her

Zákon o loteriích a jiných podobných hrách podle § 41da umožňuje poplatníkovi uplatnit slevu na dílčím odvodu z loterií a na dílčím odvodu z kursových sázek. Slevu na dílčím odvodu může poplatník uplatnit do hodnoty poskytnutých peněžitých darů v odvodovém období Českému olympijskému výboru na účely tělovýchovné a sportovní, a to nejvýše do výše 25 % dílčího odvodu z loterií a dílčího odvodu z kursových sázek. Ustanovení zavádějící slevu na dílčím odvodu nabylo účinnosti dne 1. ledna 2014.

Podle dat zveřejněných na webových stránkách Českého olympijského výboru dne 7. ledna 2015⁹, provozovatelé loterií a sázkových her poskytli Českému olympijskému výboru dary na tělovýchovné a sportovní účely a využili slevu na odvodu z loterií a jiných podobných her ve výši **444 mil. Kč**.

Zákon o dani z hazardních her nepředpokládá zachování možnosti uplatnit slevu na odvodu z loterií a jiných podobných her. Do této chvíle bylo předpokládáno, že výnos odvodu z loterií a jiných podobných her a příjem státního rozpočtu je stejný. Z důvodu existence slevy na odvodu tomu tak není a tato skutečnost bude dále zohledněna při posuzování inkasa daně z hazardních her.

Zhodnocení analýzy

Provedenými analýzami bylo zjištěno, že trh hazardních her po změně daňových sazeb vynesou hypoteticky maximálně na dani cca 11,2 mld. Kč. Maximální výnos je vypočítán pomocí lineární funkce. Jsou známé údaje z přiznání k odvodu z loterií a jiných podobných her od provozovatelů za odvodové období 2014. Maximální výnos nezohledňuje předpokládané pokračování trendu růstu trhu, pokles trhu v důsledku zavedení vyšších sazeb (Lafferovy křivky) ani vlivy zákona o hazardních hrách (omezující opatření).

Dynamický model změny trhu reflektuje. Od lineárního modelu je odečten pokles trhu z důvodu zavedení omezujících opatření zákonem o hazardních hrách (- 24 % pro technické hry) a pokles trhu v důsledku vyšších daňových sazeb (pro technické hry – 6 %, pro ostatní hazardní hry v závislosti na sazbě 0 až - 5 %). Naopak je přičten předpokládaný růst trhu ostatních hazardních her v důsledku pokračování stávajícího trendu růstu trhu. Odhaduje se, že po započtení těchto vlivů lze předpokládat výnos na dani z hazardních her za rok 2017 ve výši cca 8,8 až 9,2 mld. Kč.

Tabulka 5: Zhodnocení analýzy

	Sazba daně	Odhadovaný růst trhu (4%/rok)	Pokles - sazba	Pokles - omezení	Pokles celkem	Výnos lineární	Výnos dynamický
Technická hra	35	0.00%	-6%	-24%	-30%	7 096 867 090	4 967 806 963
Loterie	30	12.49%	-5%	0%	-5%	1 376 763 381	1 471 237 986
Kurová sázka	25	12.49%	0%	0%	0%	1 273 432 500	1 432 438 375
Živá hra	30	12.49%	-5%	0%	-5%	420 030 278	448 853 092
Tombola	25	12.49%	0%	0%	0%	670 903	754 674
Totalizátor	25	12.49%	0%	0%	0%	1 087 654	1 223 463
Bingo	30	12.49%	-5%	0%	-5%	1 835 274	1 961 212
Turnaj malého rozsahu	25	12.49%	0%	0%	0%	1 051 860	1 183 199
Online provozovatelé	x	x	x	x	x	1 000 000 000	700 000 000
Výnos celkem	x	x	x	x	x	11 171 738 939	9 025 458 964

Zdroj: Ministerstvo financí

⁹ Český olympijský výbor: <http://www.olympic.cz/text/108--odvody-z-loterii-do-sportu>, dostupné dne 7. ledna 2015

Tabulka 6: Finanční dopady regulace

Výnos 2017 lineární - Technická hra	7,096,867,090
Výnos 2017 lineární - Ostatní	4,074,871,850
Výnos 2017 lineární celkem	11,171,738,939
Výnos 2017 dynamický - Technická hra	4,967,806,963
Výnos 2017 dynamický - Ostatní	4,057,652,001
Výnos 2017 dynamický celkem	9,025,458,964
Výnos 2014	7,399,632,911
Rozdíl 2017 - 2014	1,625,826,053
Rozdíl pro veřejné rozpočty oproti 2014	2,069,826,053

Zdroj: Ministerstvo financí

Z uvedené tabulky vyplývá, že veřejné rozpočty by měly získat navíc cca **1,9 až 2,3 mld. Kč**, a to s ohledem na zrušení slevy na odvodu z loterií a jiných podobných her. V roce 2014 provozovatelé uplatnili slevu ve výši 444 mil. Kč.

Vliv na ostatní daně

Pro úplnost je možné uvést, že v souvislosti se změnou sazeb daně z hazardních her dojde i ke změně výnosu daně z příjmů právnických osob. Zaplacená daň z hazardních her bude daňově uznatelným nákladem, a tudíž bude snižovat daň z příjmů právnických osob. Vzhledem ke splatnosti daně z příjmů právnických osob by se měl rozpočtový dopad z titulu zavedení daně z hazardních her projevit až v následujícím kalendářním roce po zavedení daně z hazardních her (při podání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob, čili v roce 2018).

Za rok 2013 bylo podle automatizovaného daňového informačního systému zjištěno, že provozovatelé heren, kasin a sázkových kanceláří (NACE 92) vykázali daň z příjmů právnických osob ve výši 653 mil. Kč. Při současné sazbě daně z příjmů právnických osob ve výši 19 % bude docházet k nelineární změně výše daně z příjmů právnických osob v závislosti na předpokládaném zvýšení daně z hazardních her oproti stávající výši odvodu z loterií a jiných podobných her. Byla použita data za rok 2013, neboť výše daně z příjmů provozovatelů za rok 2014 v současné době (srpen 2015) není známá, protože někteří provozovatelé využívají služeb daňového poradce a podávají daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob k 1. červenci. Až poté je daň vyměřena správcem daně.

7.3. Rozpočtové dopady zavedení daně z hazardních her na jednotlivé veřejné rozpočty

Rozpočtové určení odvodu za rok 2014

Výnos odvodu z loterií a jiných podobných za rok 2014 činí 7,4 mld. Kč. Tento výnos se po odečtení slevy na odvodu v současnosti rozděluje podle § 41i zákona o loteriích a jiných podobných hrách mezi státní rozpočet a rozpočty obcí. Výše rozpočtového určení se liší podle dílčích základů odvodu. Část odpovídající 80 % výnosu z dílčího odvodu z technických her (tj. 80 % pevné i variabilní složky) připadá do rozpočtů obcí, kde je hra provozována, zbývající část ve výši 20 % náleží rozpočtu státnímu. U všech ostatních dílčích odvodů náleží 70 % výnosu do státního rozpočtu a 30 % do rozpočtů obcí.

Jakým způsobem se rozděluje předpokládaný výnos odvodu z loterií a jiných podobných her za rok 2014 souhrnně řazených podle navrhovaných dílčích základů daně uvádí následující tabulka (v Kč):

Tabulka 7: Rozpočtové určení odvodu 2014

Druh hry	RUD (stát:obce)	Celkem	Stát	Obce
Technická hra - variabilní	20:80	4 055 352 623	811 070 525	3 244 282 098
Technická hra - pevná	20:80	1 124 200 000	224 840 000	899 360 000
Ostatní loterie a jiné podobné hry	70:30	2 220 080 289	1 554 056 202	666 024 087
Výnos celkem		7 399 632 911	2 589 966 727	4 809 666 185
Pro veřejné rozpočty 2014 (odečtena sleva)		6 955 632 911	2 279 166 727	4 676 466 185

Zdroj: Ministerstvo financí

Z tabulky je patrné, že po zohlednění slevy na dílčím odvodu, by mělo být do státního rozpočtu odvedeno za rok 2014 cca 2,3 mld. Kč a do rozpočtů obcí cca 4,7 mld. Kč.

Rozpočtové určení daně za rok 2017

Cílem je celý dodatečný výnos daně z hazardních her přesunout do státního rozpočtu. Z tohoto důvodu je nutné změnit poměry rozpočtového určení daně oproti rozpočtovému určení odvodu podle zákona o loteriích a jiných podobných hrách. Změna rozpočtového určení daně se navrhuje pro dílčí daň z technických her. Nově bude dílčí daň z technických her rozdělena mezi státní rozpočet a rozpočty obcí v poměru 35:65 ve prospěch obecních rozpočtů. Je třeba upozornit, že celkový výnos plynoucí obcím i přes změnu rozpočtového určení daně je přibližně stejný, jako při současném výnosu z odvodu z loterií a jiných podobných her.

Tabulka 8: Rozpočtové určení daně 2017

Druh hry	RUD (stát:obce)	Celkem	Stát	Obce
Technická hra	35:65	4,967,806,963	1,589,698,228	3,378,108,735
Ostatní	70:30	4,057,652,001	2,840,356,401	1,217,295,600
Celkem 2017		9,025,458,966	4,430,054,630	4,595,404,336
Pro veřejné rozpočty oproti 2014		2,069,826,055	2,150,887,903	-81,061,849

Zdroj: Ministerstvo financí

Z porovnání kalkulace rozpočtového určení odvodu (za rok 2014) a kalkulace rozpočtového určení daně (za rok 2017) vyplývá, že příjem státního rozpočtu se v důsledku zavedení daně z hazardních her zvýší ročně o cca 1,9 až 2,3 mld. Kč s tím, že tato změna nebude mít výrazný vliv na celkové příjmy rozpočtů obcí.

Je nutné opětovně zdůraznit, že celkový výnos daně z hazardních her plynoucí do rozpočtů obcí může poklesnout v závislosti na dobrovolném rozhodnutí jednotlivých obcí zakázat provozování všech nebo některých hazardních her na svém území. Takový případný pokles však je třeba považovat za důsledek volby obcí mezi přínosy a negativními důsledky, které jim z provozování hazardních her na jejich území plynou.

7.4. Náklady spojené se zavedením zákona o dani z hazardních her

Zavedení zákona o dani z hazardních her s sebou nese náklady na straně správce daně. Generální finanční ředitelství identifikovalo nutnost upravit formuláře, software a procesy.

Realizace nového zákona o dani z hazardních her v systému ADIS:

- zavedení interního registru provozovatelů, jejich provozoven, herních povolení
- nové EPO – přiznání k dani z hazardních her
- kompletní nová úloha daně z hazardních her v ADISu
- realizace převodů výnosu daně z hazardních her

Generální finanční ředitelství odhaduje výši nákladů vyvolaných potřebou uvedených změn na celkových cca **40 mil. Kč**.

Nastavení úlohy v systému ADIS musí být funkční nejpozději od 1. ledna 2017, neboť je potřeba funkční informační systém již k prvnímu dni účinnosti zákona.

Napojení systému ADIS na informační systém provozování hazardních her:

- přebírání karty provozovatele – informací o provozovatelích, provozovnách, povoleních, povoleních vydaných obcemi a zrušených povoleních
- přebírání informací pro převody výnosu daně z hazardních her
- on-line kontrola pro účely daňových přiznání k dani z hazardních her
- předávání informací ze systému ADIS do informačního systému provozování hazardních her o kontrolách a signálních informacích
- přebírání informací z informačního systému provozování hazardních her o nelegálních provozovatelích
- přístup k údajům do informačního systému provozování hazardních her o internetových hrách pro kontrolní činnost správce daně.

Generální finanční ředitelství odhaduje výši nákladů vyvolaných potřebou uvedených změn na celkových cca **10 mil. Kč**.

Napojení systému ADIS na informační systém provozování hazardních her bude realizováno v průběhu roku 2016.

Je třeba, aby na rok 2016 došlo k uvolnění finančních prostředků v celkové výši **50 mil. Kč** do rozpočtové kapitoly Ministerstvo financí pro rok 2016 na výdaje Generálního finančního ředitelství spojené se zavedením zákona o dani z hazardních her - realizace technické podpory pro správu daně z hazardních her.

Zavedení zákona o dani z hazardních her s sebou nese administrativní náklady i na straně provozovatelů hazardních her. Jde zejména o nutnost seznámení se s novou právní úpravou a případnou úpravu softwaru. Tyto náklady není možné exaktně vyčíslit, nicméně s ohledem na podobnost odvodu z loterií a jiných podobných her s daní z hazardních her lze předpokládat, že uvedené náklady nebudou nepřiměřeně vysoké.

7.5. Shrnutí rozpočtových dopadů

Celkové dopady

- výnos daně z hazardních her za rok 2017 se předpokládá cca **8,8 až 9,2 mld. Kč** ročně, což je cca o **1,9 až 2,3 mld. Kč** více než stávající výnos odvodu z loterií a jiných podobných her.

Dopad na státní rozpočet

- příjem daně z hazardních her za rok 2017 se předpokládá cca **4,3 až 4,5 mld. Kč** ročně, což je o **cca 1,9 až 2,3 mld. Kč** více než dosud.

Dopad na obecní rozpočty

- příjem obecních rozpočtů z daně z hazardních her za rok 2017 se předpokládá cca **4,5 až 4,7 mld. Kč** ročně, což v zásadě odpovídá současnému stavu.

8. Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Daň z hazardních her se bude spravovat podle daňového řádu. Tento právní předpis obsahuje osvědčené postupy a opatření pro ochranu soukromí a osobních údajů. Jde o povinnost mlčenlivosti úředních osob správce daně a taxativně upravené výjimky z této povinnosti při poskytování informací a údajů správcem daně jiným orgánům a osobám. Zákon o dani z hazardních her rozšiřuje tyto výjimky, neboť podle § 8 odst. 1 zákona o dani z hazardních

her správce daně poskytuje informace o porušení povinností při správě daně z hazardních her Ministerstvu financí, a to pro účely řízení o zrušení základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry. Takové rozšíření je však odůvodnitelné, neboť je nezbytné pro naplnění ustanovení zákona o hazardních hrách, podle kterého Ministerstvo financí zruší základní povolení z moci úřední, pokud provozovatel poruší opakovaně nebo závažným způsobem povinnosti stanovené zákonem o dani z hazardních her, a okruh údajů, které jsou poskytovány, je zákonem taxativně omezen na informace o porušení povinností při správě daně z hazardních her. Bez takového oprávnění by realizace zrušení základního povolení v uvedeném případě byla znemožněna.

9. Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)

Obecně lze k navrhované úpravě daně z hazardních her ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést následující:

9.1. Přiměřenost

Po stránce věcné představuje navržená právní úprava regulaci práv a povinností v oblasti daní, které lze ukládat pouze na základě zákona. Práva a povinnosti v daňové oblasti musí být regulovány právním předpisem o síle zákona jako jediným přiměřeným nástrojem.

Jedním z hlavních cílů návrhu zákona je jednoznačnost a vnitřní bezrozpornost jednotlivých ustanovení, neboť jedině jednoznačné a jasně formulované ustanovení je méně náchylné z hlediska zneužití ke korupčnímu jednání, protože jeho výklad připouští minimální pochybnosti. Z důvodu jednoznačnosti a vzájemné provázanosti legislativních textů navrhovaný zákon o dani z hazardních her přejímá pojmosloví ze zákona o hazardních hrách.

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působností, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nezbytnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo.

9.2. Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě uvést, že k uložení i k vynucování splnění povinností při správě daní je věcně a místně příslušný správce daně (§ 13 a násl. daňového řádu). Správce daně obvykle disponuje podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou v oblasti správy daní upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Vzhledem k tomu, že správci daně z hazardních her jsou orgány Finanční správy České republiky, lze hovořit o vysokém stupni plošného zajištění a kontrolování plnění zákonem uložených povinností. Orgány Finanční správy České republiky jsou soustavou orgánů, jejichž působnost je rozložena na celé území České republiky. Orgány Finanční správy České republiky jsou soustavou třístupňovou, což zajišťuje rovněž optimální vertikální rozložení výkonu zákonné působnosti. Vnitřní organizační struktury těchto orgánů jsou pak uspořádány tak, aby rozsah působnosti, která jim byla zákonem svěřena, byly schopny plně a efektivně zajišťovat.

Efektivita správy daně z hazardních her je posílena ustanoveními, která upravují samovyměření a samodoměření daně a rozpočtové určení příslušenství daně. Podle těchto

ustanovení je navržen efektivnější způsob stanovení daně oproti stávajícímu způsobu správy odvodu z loterií a jiných podobných her a příslušenství daně je příjmem státního rozpočtu nehledě na rozpočtové určení daně stanovené v zákonu o dani z hazardních her.

Efektivita implementace navržené právní úpravy je rovněž dána okruhem daňových subjektů, vůči nimž regulace směřuje a jimž jsou práva a povinnosti stanovovány na principu rovnosti.

9.3. Odpovědnost

Z hlediska odpovědnosti lze ke zvolené právní úpravě uvést, že z úpravy příslušnosti v rámci výkonu správy daní je vždy zřejmé, jaký konkrétní správce daně je v daném případě příslušný (§ 13 a násl. daňového řádu). Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně je v daňovém řízení vždy úřední osoba (např. zaměstnanec v příslušném orgánu Finanční správy České republiky, srov. § 12 daňového řádu). Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (§ 12 odst. 4 daňového řádu). Úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

Při tvorbě právní úpravy se z hlediska koncentrace, resp. dekoncentrace, respektuje struktura daných orgánů, jimž je působnost svěřována. V dané oblasti se jedná o strukturu orgánů Finanční správy České republiky. Uvedená soustava orgánů je přitom koncipována na klasickém hierarchickém principu nadřízenosti a podřízenosti jednotlivých orgánů, které soustavy tvoří, vlastní orgány jakož i soustavy jako celek fungují na obvyklém monokratickém principu řízení. Působnost správce daně prvního stupně je tak svěřována finančnímu úřadu, aby v rámci hierarchie byl zajištěn devolutivní účinek opravných prostředků a efektivní mechanismus vnitřní kontroly.

Ustanovení § 102 odst. 1 daňového řádu stanoví, že každé rozhodnutí musí obsahovat jak označení správce daně, který rozhodnutí vydal, tak podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka, případně uznávaný elektronický podpis úřední osoby. Tím je vždy možno původce rozhodnutí jasně a osobně identifikovat.

9.4. Opravné prostředky

Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (srov. § 109 a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky ve prospěch daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Obdobná je situace též v režimu správního řádu.

9.5. Kontrolní mechanismy

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí, a to primárně formou opravných prostředků. Proti rozhodnutím je možno podat odvolání anebo v určitých případech užít mimořádných opravných prostředků či jiných prostředků ochrany (viz předchozí bod). Vedle toho lze využít rovněž dozorcí prostředky, čímž je zaručena dostatečná kontrola správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní náhrady škody, za niž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Z hlediska transparency a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 tis. Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti. Tím ovšem nemůže být dotčeno právo samotného daňového subjektu na informace o něm soustředěvané. Toto právo je realizováno prostřednictvím nahlížení do spisu a osobních daňových účtů. Získání informací je daňovým subjektům umožněno také prostřednictvím daňové informační schránky podle § 69 daňového řádu.

10. Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA) je přílohou důvodové zprávy.

II. Zvláštní část

1 Daň

V části první označené „Daň“ (jde o obvyklé označení v daňových zákonech - viz zákon č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření, ve znění pozdějších předpisů, nebo zákonné opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí) jsou upraveny základní konstrukční prvky daně z hazardních her, a to subjekt daně (poplatník), předmět daně, základ daně, sazba daně, výpočet daně, zdaňovací období a rozpočtové určení daně, a ostatní konstrukční prvek daně z hazardních her, a to minimální dílčí daň z technických her.

K § 1:

V § 1 se upravuje subjekt daně z hazardních her jako první základní konstrukční prvek daně z hazardních her. Subjekt daně z hazardních her je označen jako poplatník, neboť daň z hazardních her je přímou daní.

K písmeni a)

V písmeni a) jsou řešeny osoby, které provozují hazardní hry, jejichž provozování vyžaduje základní povolení podle zákona o hazardních hrách (jde o loterie, kursově sázky, totalizátorové hry, bingo, technickou hru a živou hru). Na rozdíl od dosavadní právní úpravy poplatníka odvodu z loterií a jiných podobných her k tomu, aby se osoba stala poplatníkem daně z hazardních her, postačí, aby tato osoba naplnila alespoň jednu z těchto dvou podmínek (osoba může splňovat i obě podmínky zároveň):

- 1) osoba má (je držitelem) základní povolení podle zákona o hazardních hrách,
- 2) osoba hazardní hru vyžadující základní povolení provozuje.

Základní povolení je podle zákona o hazardních hrách rozhodnutí o udělení oprávnění k provozování druhu hazardní hry, o jehož vydání rozhoduje Ministerstvo financí na žádost.

Z hlediska zákona o dani z hazardních her postačí, že osoba má toto povolení, nemusí tak fakticky hru uskutečňovat. Nicméně v případě, že tato osoba nebude uskutečňovat žádnou hazardní hru vyžadující základní povolení, bude její základ daně nulový (s případnou výjimkou u technické hry). Naopak poplatníkem je rovněž každá osoba, která hazardní hru vyžadující základní povolení provozuje, aniž by měla takové povolení (osoby uvedené v § 6 odst. 1 zákona o hazardních hrách) nebo takové povolení mít vůbec nemůže (ostatní osoby, například osoba se sídlem mimo území Evropské unie a států, které jsou smluvní stranou Dohody o Evropském hospodářském prostoru). Poplatníkem je tedy jak ten, kdo provozuje hazardní hru podle zákona o hazardních hrách legálně, tak ten, kdo ji podle tohoto zákona provozuje nelegálně. Tím se napravuje dosavadní nevyhovující stav, kdy v případě nelegálního provozování hazardní hry (resp. loterie nebo jiné podobné hry) neexistuje poplatník, protože osoba, která provozuje hazardní hru bez povolení, není provozovatelem, tudíž ani poplatníkem, a není možné stanovit a vybrat odvod z loterií a jiných podobných her. Zejména půjde o případy, kdy orgán dozoru nad dodržováním povinností podle zákona o hazardních hrách (tj. Ministerstvo financí nebo celní úřad), který bude primárně vykonávat vyhledávací činnost, odhalí subjekt, který provozuje hazardní hru bez základního povolení. Orgán dozoru o nelegálním provozování informuje správce daně z hazardních her. Správce daně bude moci v takovém případě přistoupit k doměření daně z hazardních her, pokud osoba nelegálně provozující hazardní hru své daňové povinnosti nebude plnit.

K písmeni b)

V písmeni b) jsou řešeny osoby, které provozují hazardní hry, jejichž provozování vyžaduje ohlášení podle zákona o hazardních hrách (jde o tomboly, u nichž výše herní jistiny činí více než 100 000 Kč, a turnaje malého rozsahu). I v případě ohlašovaných hazardních her postačí k tomu, aby se osoba stala poplatníkem daně, aby tato osoba naplnila alespoň jednu z těchto dvou podmínek (osoba může splňovat i obě podmínky zároveň):

- 1) osoba ohlásila hazardní hru (je jejím ohlašovatelem),
- 2) osoba hazardní hru vyžadující ohlášení provozuje.

Osoba, která provozuje tombolu, u níž výše herní jistiny činí 100 000 Kč a méně, poplatníkem není, neboť taková tombola není ohlašovanou hazardní hrou.

Stejně jako v případě písmene a) budou poplatníky jak osoby provozující ohlašované hazardní hry legálně (tj. ti, kteří je řádně ohlásili, a obecní úřad nerozhodl o zákazu jejich provozování), tak ti, kdo ohlašované hazardní hry provozují nelegálně (tj. hru vůbec neohlásili, nebo ji provozují přes zákaz obecního úřadu v případě, že ji ohlásili).

K § 2:

V § 2 se upravuje předmět daně z hazardních her jako druhý základní konstrukční prvek daně z hazardních her.

K odstavci 1

V odstavci 1 je obecně vymezen předmět daně z hazardních her, a to provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry. Předmět zahrnuje jak hry provozované prostřednictvím internetu, tak hry provozované jinak. Předně musí jít o hazardní hru, ke které je třeba základní povolení podle zákona o hazardních hrách (jde o loterie, kursově sázky, totalizátorovou hru, bingo, technickou hru a živou hru), nebo která má být podle tohoto zákona ohlášena (jde o tomboly, u nichž výše herní jistiny činí více než 100 000 Kč a turnaje malého rozsahu). Provozování jiných hazardních her (jde o tomboly, u nichž výše herní jistiny činí 100 000 Kč a méně) předmětem daně není.

Provozováním hazardní hry se podle zákona o hazardních hrách rozumí vykonávání činností spočívajících v uskutečňování hazardní hry se záměrem dosažení zisku, zejména příjem sázek a vkladů do hazardní hry, výplata výhry, další činnosti organizačního, finančního a technického charakteru související s uvedením hazardní hry do provozu a se zajištěním vlastního provozu, jakož i činnosti potřebné pro ukončení a vypořádání hazardní hry.

Předmětem daně z hazardních her je pouze takové provozování uvedených hazardních her, ke kterému dochází na území České republiky. Hazardní hra tedy musí být buď fyzicky provozována na území České republiky, nebo v případě hazardní hry provozované prostřednictvím internetu musí být toto provozování alespoň z části zaměřeno nebo cíleno na český trh. Do návrhu se promítá princip teritoriality zdanění provozování hazardních her. Důvodem je skutečnost, že tuzemští provozovatelé mohou provozovat hazardní hry i mimo území České republiky, a zahraniční provozovatelé mohou provozovat hazardní hry na území České republiky. Ovšem není vhodné, aby příjmy z provozování hazardní hry v zahraničí byly předmětem české daně z hazardních her, protože lze předpokládat, že takové provozování je zdaněno obdobnou daní v zahraničí. Naopak je žádoucí zdanit daní z hazardních her příjmy z hazardních her provozovaných zahraničními provozovateli na území České republiky.

Pro hry provozované prostřednictvím internetu se teritoriální princip uplatní v modifikované variantě, protože internet ze své povahy žádné hranice nemá. Proto je nutné v případě internetových her zvolit jiné kritérium pro určení, že hra probíhá na území České

republiky. Tímto kritériem je bydliště osob, na které se provozovatel hazardní hry alespoň z části při provozování hry zaměřuje nebo na které alespoň z části cílí. Zákon o hazardních hrách, ani zákon o dani z hazardních her pojem bydliště nevymezuje, a tedy se použije úprava zavedená v soukromém právu. Podle § 80 občanského zákoníku je bydlištěm osoby místo, kde se tato osoba zdržuje s úmyslem žít tam s výhradou změny okolností trvale.

Z výše uvedeného je tedy patrné, že cílem úpravy je regulovat provozování hazardních her, které se orientuje na český trh. Zákon o hazardních hrách nestanovuje kritéria, na základě kterých by šlo orientaci na český trh zjistit, vždy je zapotřebí posoudit každý jednotlivý případ zvlášť. Jako indikační kritéria lze například využít to, zda je stránka v českém jazyce, zda vklady, sázky a výhry jsou prováděny v české měně, zda má provozovatel sídlo v České republice, zda podporuje příjem vkladů a zaslání výher z a do českých bank, zda poskytuje hráčům technickou podporu, kterou je snadné kontaktovat z území České republiky a se kterou je možné se dorozumět v českém jazyce, případně pokud při propagaci odkazuje na české reálie (např. využívá známého českého herce či sportovce). V úvahu také přichází případ, kdy provozovatel výslovně uvede, že se zaměřuje na český trh. Výčet kritérií není a nemůže být konečný, přičemž neplatí, že musí být naplněna všechna zde uvedená kritéria. Kritéria je nutné posuzovat každé jednotlivě a všechny v jejich vzájemné souvislosti. Při určování, zda se daný provozovatel zaměřuje na osoby s bydlištěm na území České republiky, lze také vycházet z úvah, které nadnesl Soudní dvůr Evropské unie v rozsudcích C-585/08 a C-144/09 (Pammer a Hotel Alpenhof). Soudní dvůr Evropské unie zde pro účely aplikace nařízení Brusel I posuzoval, jak určit, zda podnikatel, jehož činnost je prezentována na jeho internetové stránce nebo na internetové stránce jeho zprostředkovatelské společnosti, může být považován za podnikatele „zaměřujícího“ činnost na členský stát, na jehož území má spotřebitel své bydliště. Soudní dvůr Evropské unie dovedl indicie srovnatelné s výše popsanými pravidly, přičemž ale zároveň konstatoval, že pouhý fakt, že je internetová stránka v dané zemi dostupná, neznamená bez dalšího, že se podnikatel na tuto zemi zaměřuje.

Druhým kritériem pro určení předmětu daně je provozování hazardní hry pro účastníka hazardní hry. Pojem účastník hazardní hry je vymezen v zákoně o hazardních hrách. V případě her, které nejsou provozovány prostřednictvím internetu, jde o libovolnou fyzickou osobu, která se k účasti na hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad. V případě her přes internet navíc tato osoba musí mít bydliště na území České republiky. Zároveň však platí vyvrátitelná právní domněnka, že kdo hraje hazardní hru provozovanou dálkovým přístupem prostřednictvím internetu na území České republiky (tedy hru zaměřenou na český trh), ten má bydliště na území České republiky, pokud provozovatel neprokáže opak.

Provozování hazardní hry prostřednictvím internetu na území České republiky bude zdaněno i v případě, že hazardní hra bude provozována bez tuzemského základního povolení v rozporu se zákonem o hazardních hrách, a to bez ohledu na to, zda se tak bude dít provozovatelem s povolením z jiného státu či osobou bez povolení jak z České republiky, tak ze zahraničí.

K odstavci 2

V odstavci 2 je upraven speciálně předmět daně z hazardních her pro sdílenou loterii. Sdílené loterie představují institut, který je koncipován jako způsob provozování jednotlivých druhů loterií. Jedná se o spojení více provozovatelů, a to pouze v rámci Evropské unie, resp. Evropského hospodářského prostoru, za účelem sdílení herní jistiny. Slosování vždy probíhá společně pro všechny provozovatele, kteří ke sdílené loterii přistoupili. Všechny povinnosti stanovené zákonem o hazardních hrách včetně vyplacení výhry, má ten provozovatel, u něhož byla sázka přijata.

Mezi jednotlivými provozovateli sdílené loterie dochází ke kontinuálnímu peněžnímu vypořádání, na které lze nahlížet tak, že dochází k přijímání vkladů prostřednictvím jiných provozovatelů (často ze zahraničí) a k vyplácení výher prostřednictvím jiných provozovatelů (často do zahraničí). Z tohoto důvodu odstavec 2 stanoví fikci řešící vymezení předmětu daně z hazardních her u sdílených loterií. Díky této fikci jsou vklady přijímané prostřednictvím jiných provozovatelů (často ze zahraničí) považovány za vklady od účastníka hazardní hry s bydlištěm na území České republiky, a výhry vyplácené prostřednictvím jiných provozovatelů (často do zahraničí) za výhry vyplácené účastníkovi hazardní hry s bydlištěm na území České republiky. Tím je zajištěno jejich zdanění daní z hazardních her.

K odstavci 3

Odstavec 3 fikcí staví najisto význam pojmu „provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníka hazardní hry“ v případě hazardních her provozovaných dálkovým přístupem prostřednictvím internetu, při kterých hrají hráči proti sobě. Při těchto hrách (typicky on-line poker a sázková burza) je příjmem provozovatele hazardní hry obvykle tzv. provize, příp. další obdobná plnění (plnění za vstup do turnaje apod.).

Cílem ustanovení je, aby vklady i výhry přijaté, resp. vyplácené, osobě, která se k účasti na hazardní hře registrovala nebo zaplatila vklad a která nemá bydliště na území České republiky (zahraniční hráč) byly považovány za přijaté a vyplácené v rámci provozování hazardní hry provozovatelem, tj. aby vstupovaly do základu daně z hazardních her. Tímto způsobem dojde k tomu, že díky odečtení výher vyplácených kterémukoli z hráčů hrajících proti sobě od vkladů od nich vybraných zůstane pro výpočet základu daně v případě takové hry relevantní pouze provize, příp. obdobná plnění, která zůstanou po skončení hry provozovateli. K samotnému určení základu daně v tomto případě viz důvodová zpráva k § 3.

Je třeba zdůraznit, že výše naznačený postup se uplatňuje v případě každé jednotlivé hry a že v případě zahraničních hráčů vstupují do základu daně provozovatele pouze vklady a výhry vložené či vyplácené do této konkrétní hry.

Ustanovení se nepoužije v případě, kdy zahraniční hráči hrají výlučně proti sobě u provozovatele, který má i základní povolení podle zákona o hazardních hrách.

Z toho důvodu, že plnění hrazené hráči provozovateli nemusí mít vždy charakter provize, ale může jít o jiné obdobné plnění (např. plnění za vstup do turnaje), nebylo zvoleno řešení, že základem daně z hazardních her je v případě jednotlivé konkrétní hry tohoto typu pouze poměrná část této provize, ačkoliv tomu tak fakticky v řadě případů bude.

K § 3:

V § 3 je upraven základ daně jako třetí základní konstrukční prvek daně z hazardních her, a to jako součet jednotlivých dílčích základů daně.

Obecně lze konstatovat, že pro účely určení dílčích základů daně je třeba zohledňovat vždy pouze ty skutečnosti (přijaté a nevrácené vklady, vyplácené výhry), které souvisí s takovým provozováním hazardní hry, které naplňuje podmínky předmětu daně, a to osobou, která je poplatníkem daně.

K odstavci 1

V odstavci 1 je upraven základ daně, který se může skládat až z osmi dílčích základů daně pro jednotlivé druhy hazardních her (povolované i ohlašované).

Dílčí základ se určuje vždy na tzv. principu in-out, tj. je jím rozdíl mezi přijatými a nevrácenými vklady a vyplácenými výhrami. Princip in-out byl zachován z dosavadní

právní úpravy odvodu z loterií a jiných podobných her, a to na základě zhodnocení jeho výhod a nevýhod oproti principu in (tj. pouze přijaté a nevrácené vklady).

Vkladem se podle zákona o hazardních hrách rozumí jakékoliv plnění opravňující k účasti na hazardní hře, které představuje zejména

1. jedna nebo více sázek nebo,
2. další plnění stanovená provozovatelem, která kromě sázky opravňují účastníka hazardní hry k účasti na hazardní hře.

Vklad je nutné odlišovat od sázky, kterou se podle zákona o hazardních hrách rozumí sázejícím dobrovolně určené nevratné plnění, které bude porovnáváno s výsledkem hazardní hry, včetně

1. rozdílu mezi nabízenou cenou zboží nebo služby a jejich cenou obvyklou, přičemž za cenu obvyklou se považuje cena stanovená podle zákona upravujícího oceňování majetku, a
2. částky převyšující cenu za volání či odeslání textové nebo multimediální zprávy vyplývající ze smlouvy mezi účastníkem hazardní hry a poskytovatelem služeb elektronických komunikací.

Z uvedeného vyplývá, že vkladem jsou nejenom sázky, ale i další plnění opravňující k účasti na hazardní hře (např. částka zaplacená za vstup do kasina). Vkladem je rovněž provize zaplacená provozovateli hazardní hry za to, že umožní hráčům hrát hazardní hru mezi sebou.

Pro účely určení dílčích základů daně se zohledňují pouze přijaté vklady, které nejsou účastníkovi hazardní hry vráceny. Důvodem je rozdíl mezi vkladem a sázkou, neboť každý vklad se nemusí stát sázkou, a pokud ty vklady, které se sázkou nestanou, jsou účastníkovi hazardní hry vráceny, je nelogické, aby se zohledňovaly pro účely určení dílčího základu daně.

Výhry zákon o hazardních hrách nedefinuje. Je proto třeba vyjít z obecného významu tohoto slova a za výhry považovat vše, co poskytuje provozovatel hazardní hry účastníkovi na základě náhody nebo neznámé okolnosti, kterou musí provozovatel předem stanovit v herním plánu. Uvedené je v souladu s § 3 odst. 1 zákona o hazardních hrách, který definuje hazardní hru. V hazardní hře dle tohoto ustanovení o výhře nebo prohře rozhoduje zcela nebo zčásti náhoda nebo neznámá okolnost. Plnění poskytnuté na základě kladně vyhodnocené sázkové příležitosti tedy je výhrou, neboť ze své vlastní podstaty není prohrou a bylo o něm rozhodnuto zcela nebo zčásti na základě náhody nebo neznámé okolnosti.

Pro účely dílčích základů daně se zohledňují pouze výhry vyplacené. Nepůjde tak o výhry, které provozovatel hazardní hry dosud nevyplatil, nebo o výhry, na které sázející neuplatnil právo, a toto právo zaniklo.

U dílčího základu daně z loterií může být touto loterií podle zákona o hazardních hrách tzv. sdílená loterie, která funguje na principu sdílení herní jistiny s jinými provozovateli a na základě společného slosování. I v případě této loterie je dílčím základem z loterií částka, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů (jde o vklady, které provozovateli plynou přímo od účastníků hazardní hry i zprostředkovaně od jiných provozovatelů) převyšuje úhrn vyplacených výher (jde o výhry vyplacené provozovatelem přímo nebo prostřednictvím jiného provozovatele).

Na rozdíl od odvodu z loterií a jiných podobných her není třeba speciálně upravovat dílčí základ daně z technických her jako kombinovaný, tj. složený z poměrné a pevné části, neboť dosavadní pevná část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických

herních zařízení je nahrazena minimální daní z technických her. Minimální daň naplňuje stejné funkce jako pevná část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení a zároveň umožňuje ve spojení s poměrnou sazbou dílčí daně z technických her lépe reagovat na rozvoj hazardních her provozovaných prostřednictvím internetu. Dílčí základ daně z technických her je proto rovněž výlučně určen na principu in-out.

K odstavci 2

Ustanovení je speciálním vůči odstavci 1 s tím, že upravuje dílčí základ (jakékoli) hazardní hry provozované dálkovým přístupem prostřednictvím internetu, při které mezi sebou hrají tuzemští hráči (účastníci hazardní hry) a zahraniční hráči (osoby, které se k účasti na hazardní hře registrovaly nebo zaplatily vklad a které nemají bydliště na území České republiky). Ustanovení navazuje na úpravu § 2 odst. 3.

Cílem ustanovení je zajistit, aby do základu daně vstupovala jen poměrná část tzv. in-outu připadající na tuzemské hráče, čehož je docíleno pomocí poměru vkladů od tuzemských hráčů a všech vkladů do příslušné hazardní hry. Právní úprava se tak přibližuje principu zdanění podle místa spotřeby.

V tomto případě se dílčí základ daně vypočte podle vzorce, který tvoří součin, jehož první součinitel je celkový in-out (tj. částka, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher) a druhý součinitel je podíl, v jehož čitateli je „in“ od tuzemských hráčů (tj. úhrn přijatých a nevrácených vkladů od účastníka hazardní hry) a v jehož jmenovateli je celkový „in“ (tj. úhrn všech přijatých a nevrácených vkladů).

S ohledem na to, že obvykle jediným příjmem, který si provozovatel z těchto hazardních her ponechává, je provize, bude dílčím základem daně fakticky poměrná část této provize připadající na tuzemské hráče podle poměru vkladů. Samotná konstrukce základu daně však nezohledňuje, zda provozovatel hazardní hry vybírá provizi z výher, z vkladů nebo paušální částkou či jiným způsobem.

K odstavci 3

Protože výhrou u některých hazardních her může být i věcné plnění (např. v případě věcné loterie nebo tomboly), výslovně se upravuje způsob ocenění tohoto plnění pro účely určení základu daně z hazardních her. Hodnota takového plnění se určí podle zákona o oceňování majetku (viz § 2 tohoto zákona). Přestože zákon o hazardních hrách zakazuje provozovateli přijímat nepeněžní vklady, může dojít k situaci, kdy pro účely daně z hazardních her bude třeba určit hodnotu takového vkladu (např. pokud jej přijme osoba nelegálně provozující hazardní hru). Za tímto účelem se upravuje, že i hodnota tohoto plnění se určí podle zákona o oceňování majetku.

K § 4:

V § 4 je upravena sazba daně jako čtvrtý základní konstrukční prvek daně z hazardních her, a to pro jednotlivé dílčí základy daně.

Výše sazeb v návaznosti na obecně stanovený závazek vlády vůči voličům zvýšit zdanění provozování hazardních her potvrzený v programovém prohlášení vlády a v koaliční smlouvě reflektuje hlavní cíl nové právní úpravy, a to zajištění opatření k předcházení a potírání sociálně patologických jevů spojených s provozováním hazardních her a ochranu hráčů. Tím zároveň dochází ke zvýšení daňových výnosů.

Pro účely stanovení racionální sazby daně byla vytvořena mezinárodní komparace. V souvislosti s vyšší zdanění hazardních her bylo zjištěno, že jednotlivé státy Evropské unie

pro zdanění hazardních her využívají zvláštní daň. Konstruktivní prvky daně se (mezi nimi i základ daně a sazba daně) napříč jednotlivými státy Evropské unie značně liší. Z tohoto pohledu mezinárodní komparace poskytla pouze obecný rámec pro stanovení výše sazeb daně z hazardních her. Z mezinárodní komparace oproti tomu jednoznačně vyplynulo, že sazby daně z hazardu jsou diferencované podle jednotlivých druhů hazardních her.

Kritériem pro stanovení výše sazby daně z hazardních her byla dále především škodlivost konkrétního druhu hazardní hry. Diferenciace sazeb daně podle jednotlivých druhů her, která je běžně užívána ve členských státech Evropské unie, je možností, jak docílit ochrany spotřebitelů a společnosti před negativními vlivy hraní hazardních her. Stanovená výše sazeb jednotlivých dílčích základů daně z hazardních her reflektuje závěry studií zabývajících se škodlivostí her, na které je odkazováno v obecné části důvodové zprávy.

Lze shrnout, že různé typy her mají různou míru společenské škodlivosti a škodlivosti pro samotné hráče. U relativně snadno dostupných technických her je riziko vzniku patologických jevů u hráče velmi vysoké. Tyto hry jsou velmi snadné na ovládnutí, vizuálně a zvukově přitažlivé, relativně snadno dostupné, dynamické (s vysokou frekvencí sázek), jednoduše ovládatelné a okamžitě informují o výsledku hry. „Vyšší rizikovost her vyplývá především z jejich tzv. strukturních charakteristik a z faktorů prostředí, kde se hry hrají – tyto faktory podněcují vtažení do hry, pohlcení hrou, rychlé a časté opakování sázek, hraní v jednom tahu, překračování původní zamyšlené maximální výše sázek apod. Z tohoto hlediska jsou právě EHZ [elektronická herní zařízení] a live sázky velmi rizikové.“ (MRAVČÍK, Viktor et al. Hazardní hraní v České republice a jeho dopady. Praha: Úřad vlády České republiky, 2014. ISBN 978-80-7440-111-4). Dle této studie se technické hry podílí z 83 % na nutnosti vyhledat odbornou pomoc v souvislosti s hraním hazardních her. Pro 56,3 % hráčů navíc technické hry představují první setkání s hazardními hrami.

U živých her je riziko vzniku patologických jevů nižší, i když také není zanedbatelné. Jak vyplývá ze studie provedené pro Evropskou komisi Švýcarským institutem komparativního práva, „[ž]ádná forma gamblingu není bez rizika, ale lze dovést, že hry v kasinu jsou rizikovější než sázení na sportovní a jiné události, a že sázení na události je rizikovější než týdenní nakupování tiketů do loterie. Hraní v kasinech je bezpečnější, pokud je nabízeno na takovém místě, kde lidé musí před návštěvou učinit vědomé rozhodnutí, než když pouze spatří příležitost hrát, zatímco provádí jinou aktivitu, příkladem může být hraní na automatech v baru. Méně bezpečné je v místech, které je blízko míst, kde lidé bydlí nebo pracují. Jsou také méně nebezpečné v místech, jako jsou supermarkety nebo bary, kam lidé přijdou za jiným účelem a mohou být jednodušeji sváděni k impulsivnímu hraní.“ (SWISS INSTITUTE OF COMPARATIVE LAW. Study of gambling services in the internal market of the European Union: Final Report. Lausanne: European Commission, 2006).

Oproti tomu v případě loterií, binga a kurzových sázek je toto riziko výrazně nižší. V případě kurzových sázek bylo navíc vzato v úvahu i to, že jejich ziskovost (viz část 7 obecné části důvodové zprávy) je cca poloviční (u internetových cca čtvrtinová) než u loterií, a proto mají nižší sazbu daně než loterie. To samé platí i pro totalizátorové hry (které jsou velmi podobné kurzovým sázkám). Co se týká tombol, jejich společenská škodlivost se jeví jako zanedbatelná, a to s ohledem na četnost a charakter jejich provozování. Rovněž u turnajů malého rozsahu je společenská škodlivost nízká, protože je omezen okruh jejich provozovatelů na subjekty, jejichž hlavní činností nemůže být podnikání, počet účastníků a výše maximálního vkladu.

Z toho důvodu byly hazardní hry rozděleny do tří skupin podle jejich škodlivosti, s tím že byly zohledněny i další faktory, jako je ziskovost daně hazardní hry nebo mezinárodní srovnání. V první skupině, kterou tvoří nejškodlivější hry, jsou technické hry. Ve druhé

skupině, obsahující hry méně škodlivé, jsou živé hry, binga a loterie. Konečně ve třetí skupině jsou jak hry s nízkou škodlivostí i ziskovostí, tedy kursově sázky a totalizátorové hry, tak hry se zcela mizivou škodlivostí, tedy tomboly a turnaje malého rozsahu.

Sazba daně je poměrná lineární, je stanovena diferencovaně v závislosti na druhu hazardní hry, a to ve výši 25 %, 30 % a 35 %.

K § 5:

V § 5 je upraven výpočet daně jako pátý základní konstrukční prvek daně z hazardních her. Výpočet daně z hazardních her se od obvyklého výpočtu daně (součin základu daně a sazby daně) odlišuje, a to s ohledem na existenci dílčích základů daně a dílčích daní. Daň z hazardních her se vypočte jako součet dílčích daní. Dílčí daň se vypočte jako součin dílčího základu daně zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a příslušné sazby. Vůči druhému pravidlu je speciální ustanovení odstavce 3, které platí pro dílčí daň z technických her. V tomto případě se nejdříve vypočte součin dílčího základu daně z technických her zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby pro tento dílčí základ daně a tento součin se potom porovná s minimální dílčí daní z technických her podle odstavce 4. Je-li tento součin nižší než minimální dílčí daň z technických her, uplatní se při výpočtu daně z hazardních her jako dílčí daň z technických her minimální dílčí daň z technických her. Je-li tento součin roven nebo vyšší než minimální dílčí daň z technických her, je sám dílčí daní z technických her a minimální dílčí daň z technických her se již dále při výpočtu daně z hazardních her nebude zohledňovat.

Dílčí základy daně se při výpočtu daně zaokrouhlují na celé stokoruny nahoru. Zaokrouhlování základu daně na celé stokoruny je v daních obvyklé (srov. např. daň z příjmů fyzických osob nebo daň z nabytí nemovitých věcí) a umožní lepší spravovatelnost rozpočtového určení daně z hazardních her. V dalším se zaokrouhlování při výpočtu daně řídí ustanovením § 146 daňového řádu, tj. výsledná daň z hazardních her se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

V odstavci 4 je upravena minimální dílčí daň jako ostatní konstrukční prvek daně z hazardních her. Tento konstrukční prvek nahrazuje dosavadní pevnou část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení. Minimální dílčí daň se uplatní výlučně pro technickou hru.

Minimální dílčí daň z technických her naplňuje stejné funkce jako pevná část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení a zároveň umožňuje ve spojení s poměrnou sazbou dílčí daně z technických her lépe reagovat na rozvoj trhu hazardních her provozovaných prostřednictvím internetu.

Bude-li dílčí daň z technických her vypočtená standardním způsobem jako součin dílčího základu daně z technických her zaokrouhleného na celé stokoruny nahoru a sazby pro tento dílčí základ daně nižší než minimální dílčí daň z technických her, bude dílčí daň z technické hry rovna této vyšší minimální dílčí dani.

Konstrukce minimální dílčí daně z technických her vychází z konstrukce dosavadní pevné části dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení, avšak doznává některých změn. V souvislosti se změnou zdaňovacího období na kalendářní čtvrtletí (§ 6) za účelem snížení administrativní náročnosti pro určení minimální dílčí daně z technických her již nebude rozhodující počet dnů, ve kterých byly povoleny jednotlivé herní pozice jednotlivých povolených koncových zařízení, ale skutečnost, zda tyto herní pozice byly povolením k umístění herního prostoru povoleny alespoň jeden den v daném zdaňovacím období (kalendářním čtvrtletí). Postačí, že je provozování herní pozice povoleno alespoň

jeden den zdaňovacího období, neboť i v tomto případě je splněna podmínka, že jde v daném zdaňovacím období o povolenou herní pozici.

Koncovým zařízením je technické zařízení, které je funkčně nedělitelné a programově řízené mechanické, elektromechanické, elektronické nebo jiné podobné technické zařízení přímo obsluhované sázejícím (např. výherní hrací přístroj) a dále zařízení přímo obsluhované sázejícím, které spolu se serverem tvoří funkčně nedělitelný celek označovaný jako technické zařízení a při odpojení od serveru není funkční a nelze je použít samostatně (např. interaktivní videoloterní terminál).

Jednotlivá koncová zařízení mají vždy určitý počet herních pozic (přístupové místo k technické hře, jehož prostřednictvím lze hazardní hru ovládat a které je součástí koncového zařízení; koncové zařízení může disponovat více herními pozicemi současně).

S ohledem na skutečnost, že herní pozice, které se při výpočtu minimální dílčí daně z technických her zohledňují, musí být v daném zdaňovacím období uvedeny v povolení k umístění herního prostoru, je zřejmé, že vliv na určení minimální dílčí daně z technických her nemají nepovolené herní pozice provozované v rozporu se zákonem o hazardních hrách.

Rovněž není možné v rámci určení minimální dílčí daně z technických her zohlednit provozování hazardní hry prostřednictvím internetu, neboť pro tyto hazardní hry se herní pozice podle zákona o hazardních hrách nepovolují. To je ostatně důvodem, pro který dochází k nahrazení pevné části dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení minimální dílčí daní z technických her ve spojení se zvýšením poměrné sazby daně pro tuto hru. S ohledem na rychlý růst trhu s hazardními hrami provozovanými prostřednictvím internetu, který lze předpokládat i v dalších letech, dochází ke změnám struktury trhu hazardních her v neprospěch tzv. land based hazardních her. Při zachování dosavadní právní úpravy zdanění technických her, která klade velký důraz na pevnou část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení vázanou na povolená herní místa těchto přístrojů a zařízení, by uvedené změny na trhu s hazardními hrami mohly znamenat výrazný pokles inkasa daně z hazardních her. Z tohoto důvodu se jeví jako nezbytné pro zachování, resp. zvýšení příjmů veřejných rozpočtů z daně z hazardních her zvýšit význam poměrné sazby daně pro dílčí základ daně z technické hry vůči konstrukčnímu prvku daně vázanému na povolené herní pozice. Zvýšení poměrné sazby daně pro dílčí základ daně z technické hry na 35 % a související nahrazení pevné části dílčího odvodu z loterií a jiných podobných her minimální dílčí daní by mělo umožnit zvýšení příjmů státního rozpočtu a zachování příjmů rozpočtů obcí, a to i při pokračování dosavadního trendu rychlého růstu trhu s hazardními hrami provozovanými prostřednictvím internetu.

S uvedeným souvisí i skutečnost, že podíl části celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her ve výši dílčí daně z technických her, který plyne do rozpočtů obcí, bude mezi obecní rozpočty rozdělován podle poměru herních pozic povolených v dané obci k celkovému počtu povolených herních pozic v České republice. Vzhledem k tomu, že dílčí daň z technických her bude aplikována i na nelegální provozování hazardních her a provozování hazardních her prostřednictvím internetu, a to ve výši 35 % z dílčího základu daně z technických her, bude část celostátního hrubého výnosu daně z takových her příjmem rozpočtů těch obcí, které na svém území mají povoleno provozování hazardních her. Obci, která bude uplatňovat nulovou toleranci vůči technickým hrám, podíl na části celostátního hrubého výnosu daně z takových her nepoplyne. Je však nutno dodat, že i těmto obcím poplyne podíl na části celostátního hrubého výnosu daně z jiných než technických her (např. loterií).

Kromě čistě fiskální funkce naplňovala dosavadní pevná část dílčího odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení funkce další, které by měla naplnit

rovněž nová minimální dílčí daň z technických her. Mezi tyto funkce patří jednak zamezení obcházení zdanění provozování hazardních her daní z hazardních her účelovým snižováním dílčího základu daně, pro který se aplikuje poměrná sazba daně, a jednak funkce koncentrační, kdy by minimální daň z hazardních her měla motivovat provozovatele hazardních her, aby provozovali pouze takové herní pozice, které jsou výdělečné. Tím by mělo dojít ke koncentraci geografické, což by mělo vést ke snížení škodlivých dopadů technických her na společnost.

Výše minimální dílčí daně z hazardních her byla stanovena jako 9 200 Kč na každou povolenou herní pozici v daném zdaňovacím období, což odpovídá cca 100 Kč na každou povolenou herní pozici denně, tj. zhruba dvojnásobku dosavadní sazby pro pevnou část dílčího základu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení.

K § 6:

V § 6 je upraveno zdaňovací období jako šestý základní konstrukční prvek daně z hazardních her, neboť daň z hazardních her není daní jednorázovou.

Na rozdíl od odvodu z loterií a jiných podobných her je zdaňovacím obdobím daně z hazardních her kalendářní čtvrtletí. Tato změna povede ke snížení administrativní náročnosti daně, neboť není nutný institut záloh na daň. Opuštěním institutu záloh se rovněž předchází možnosti jejich obcházení za účelem oddálení placení daně až po skončení zdaňovacího období.

K § 7:

V § 7 je upraveno rozpočtové určení daně jako sedmý základní konstrukční prvek daně z hazardních her. Stejně jako v případě odvodu z loterií a jiných podobných her se výnos daně z hazardních her pro účely rozpočtového určení rozděluje na dvě části, a to na část odpovídající dílčí daní z technických her (dosud dílčí odvod z výherních hracích přístrojů a jiných technických zařízení) a na část odpovídající ostatním dílčím daním.

Rozpočtové určení daně z hazardních her se realizuje prostřednictvím rozdělování tzv. celostátního hrubého výnosu daně, resp. jeho částí. Celostátním hrubým výnosem daně je nutné rozumět celostátní hrubý výnos daně podle zákona o rozpočtovém určení daní, tj. peněžní prostředky vybrané v průběhu rozpočtového roku správcem daně, snížené o vrácené prostředky (srov. § 2 písm. a) zákona o rozpočtovém určení daní), a to přesto, že tento pojem je zákonem o rozpočtovém určení daní vymezen pouze pro jeho účely. Důvodem je skutečnost, že s ohledem na specifickou tohoto pojmu mu není možné přisuzovat jiný obecný význam, než ten, který odpovídá výše uvedené definici.

Způsob rozdělení celostátního hrubého výnosu dílčí daně z technických her se od rozdělení celostátního hrubého výnosu ostatních dílčích daní liší ze dvou důvodů: (i) s ohledem na jiný poměr, ve kterém se výnos těchto dílčích daní rozděluje mezi státní rozpočet a rozpočty obcí, a (ii) s ohledem na jiný způsob rozdělení části určené do rozpočtů obcí mezi jednotlivé obce, který je u dílčí daně z technických her vázán na počet povolených herních pozic v jednotlivých obcích.

K odstavci 1

Upravuje se rozpočtové určení části celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her ve výši dílčí daně z technických her. Tato část je sdílena státním rozpočtem a rozpočty obcí. Způsob, jakým se na této části celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her podílejí jednotlivé obce, je upraven v odstavci 2. Modifikuje se právní úprava rozpočtového určení části výnosu daně z hazardních her ve výši dílčí daně z technických her tak, že nově je

navrženo tuto část výnosu rozdělit v poměru 65:35 ve prospěch rozpočtů obcí oproti současnému poměru 80:20 ve prospěch rozpočtů obcí. Lze předpokládat, že tato změna nebude mít výrazný vliv na celkové příjmy rozpočtů obcí.

K odstavci 2

Ustanovení upravuje způsob, jakým se na části celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her ve výši dílčí daně z technických her podílejí jednotlivé obce. Rozdělení závisí na počtu povolených herních pozic v jednotlivých obcích. Stejně jako v případě určení minimální dílčí daně z technických her (§ 5 odst. 4) platí, že se zohledňují pouze herní pozice jednotlivých povolených koncových zařízení uvedené v povolení k umístění herního prostoru.

Pro rozdělení výnosu mezi jednotlivé obce není rozhodující nelegální provozování technické hry, nýbrž pouze faktická existence povolení (povolení v právní moci), tj. legální provozování technické hry. Výše podílu jednotlivé obce je tak přímo úměrná počtu povolených herních pozic umístěných na území dané obce. I výnos daně z hazardních her ve výši dílčí daně z nelegální technické hry bude rozdělen mezi jednotlivé obce, ovšem obec, na jejímž území k nelegálnímu provozování dochází, nebude z tohoto nelegálního provozování mít takový příjem, jaký by měla v případě provozování legálního (její podíl na výnosu se nezvyšší).

Vzhledem k tomu, že dílčí daň z technických her je aplikována i na provozování hazardních her prostřednictvím internetu, bude část celostátního hrubého výnosu daně z takových her příjmem rozpočtů těch obcí, které na svém území mají v povolení k umístění herního prostoru uvedené herní pozice jednotlivých povolených koncových zařízení. Obci, která bude uplatňovat nulovou toleranci vůči technickým hrám, podíl na části celostátního hrubého výnosu daně z takových her nepoplyne.

Z důvodu snížení administrativní náročnosti správy daně a zajištění dostatečného časového prostoru pro určení procent, kterými se jednotlivé obce podílejí na části celostátního hrubého výnosu daně, která plyne do rozpočtů obcí, je rozhodující existence povolení k prvnímu dni zdaňovacího období bezprostředně předcházejícího tomu zdaňovacímu období, ve kterém příslušné peněžní prostředky celostátního hrubého výnosu plynou. Z toho vyplývá, že např. pro peněžní prostředky plynoucí ve zdaňovacím období odpovídajícím prvnímu čtvrtletí kalendářního roku, je rozhodným dnem 1. říjen předcházejícího kalendářního roku, a např. pro peněžní prostředky plynoucí ve zdaňovacím období odpovídajícím třetímu čtvrtletí kalendářního roku, je rozhodným dnem 1. duben téhož kalendářního roku.

Na rozdíl od současné právní úpravy odvodu z loterií a jiných podobných her se rozpočtové určení daně z hazardních her nerealizuje prostřednictvím rozdělování a převodu části výnosu daně z hazardních her ve výši dílčí daně z technických her konkrétního poplatníka, nýbrž se realizuje prostřednictvím rozdělování a převodu celostátního hrubého výnosu.

K odstavci 3

Z důvodu právní jistoty a informovanosti správce daně z hazardních her a obcí jako příjemců části celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her ve výši dílčí daně z technických her je stanovena Ministerstvu financí publikační povinnost týkající se procent, kterými se jednotlivé obce podílejí na části celostátního hrubého výnosu daně podle odstavce 1 písm. b). Ministerstvo financí je povinno tato procenta zveřejnit 4krát ročně vždy podle stavu povolených herních pozic k 1. lednu, 1. dubnu, 1. červenci a 1. říjnu kalendářního roku. Z důvodu zajištění dostatečného časového prostoru pro určení těchto procent a pro seznámení se adresátů s nimi tak Ministerstvo financí musí učinit vždy nejpozději měsíc předem, tj. v případě procent podle stavu k 1. lednu, který je určující pro převody celostátního hrubého

výnosu plynoucího ve zdaňovacím období odpovídajícím druhému kalendářnímu čtvrtletí, do konce února. Obdobně v případě procent podle stavu k 1. dubnu do konce května, v případě procent podle stavu k 1. červenci do konce srpna a v případě procent podle stavu k 1. říjnu do konce listopadu.

V souladu s obvyklou praxí (viz např. § 56 odst. 2 daňového řádu nebo § 39 odst. 2 zákonného opatření Senátu o dani z nabytí nemovitých věcí) při správě daní zveřejní Ministerstvo financí procenta, kterými se jednotlivé obce podílejí na části celostátního hrubého výnosu daně podle odstavce 1 písm. b), na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup.

K odstavci 4

Upravuje se rozpočtové určení celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her s výjimkou celostátního hrubého výnosu ve výši dílčí daně z technických her upraveného v odstavci 1. Tento celostátní hrubý výnos je rovněž sdílen státním rozpočtem a rozpočty obcí. Způsob, jakým se na této části celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her podílejí jednotlivé obce, je upraven v odstavci 5. Zachovává se poměr, v jakém se odvod z loterií a jiných podobných her s výjimkou části odpovídající dílčímu odvodu z výherních hracích přístrojů a jiných technických herních zařízení dělí mezi státní rozpočet a rozpočty obcí, tj. 70 % ku 30 % ve prospěch státního rozpočtu.

K odstavci 5

Ustanovení upravuje způsob, jakým se na celostátním hrubém výnosu daně z hazardních her s výjimkou celostátního hrubého výnosu ve výši dílčí daně z technických her podílejí jednotlivé obce. Při dělení mezi jednotlivé obecní rozpočty je použit stejný vzorec jako při dělení výnosu daně z příjmů právnických osob podle zákona o rozpočtovém určení daní a jeho prováděcí vyhlášky. Prováděcí vyhláška nabývá účinnosti vždy 1. září, tj. pro výnosy rozdělované před tímto dnem se postupuje podle vyhlášky účinné před tímto dnem, podle nové vyhlášky se postupuje u výnosů rozdělovaných od tohoto dne.

Lze upozornit, že s ohledem na to, že podle zákona o rozpočtovém určení daní se celostátním hrubým výnosem rozumí peněžní prostředky vybrané v průběhu celého rozpočtového roku správcem daně, snížené o vrácené prostředky, je při absenci speciálního ustanovení v zákoně o dani z hazardních her zřejmé, že způsob, jakým se na celostátním hrubém výnosu daně z hazardních her s výjimkou celostátního hrubého výnosu ve výši dílčí daně z technických her podílejí jednotlivé obce, není vázán na zdaňovací období.

K odstavci 6

Ustanovení nově mění rozpočtové určení některých příslušenství daně z hazardních her. Podle dosavadní právní úpravy platilo, že rozpočtové určení úroku z prodlení, penále a pokuty za opožděné tvrzení daně sleduje rozpočtové určení daně (resp. odvodu z loterií a jiných podobných her), a to na základě ustanovení § 2 odst. 5 daňového řádu. S ohledem na to, že takové věcné řešení je nevhodné, neboť spočívá v převádění nízkých objemů peněžních prostředků obcím, navrhuje se nově upravit rozpočtové určení těchto druhů příslušenství daně tak, aby byly příjmem státního rozpočtu.

2 Správa daně

V části druhé je upravena správa daně z hazardních her, resp. ta ustanovení, která jsou lex specialis vůči daňovému řádu, který se při správě daně z hazardních her použije subsidiárně (viz § 4 daňového řádu ve spojení s § 1, § 2 odst. 1 a 3 písm. a) daňového řádu).

Správci daně z hazardních her budou orgány Finanční správy České republiky (viz § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů).

K § 8:

K odstavci 1

Ustanovení zajišťuje tok informací od správce daně vybraným orgánům působícím v oblasti hazardních her. Jde o Ministerstvo financí jako dozorující a povolovací orgán, které může zrušit povolení v případě neplnění daňových povinností provozovatelem. Není nutné upravovat tok informací od správce daně k obecním úřadům, neboť to není potřebné.

Ustanovení doplňuje § 53 daňového řádu, který upravuje výjimky z povinnosti mlčenlivosti úředních osob správce daně. Ovšem i pro toto prolomení mlčenlivosti platí § 54 odst. 1 a 2 daňového řádu. Správce daně z hazardních her poskytne informace k účelu a v rozsahu vymezeném zákonem o dani z hazardních her, tj. jde jen o ty informace, které Ministerstvo financí potřebuje pro účely řízení o zrušení základního povolení podle zákona upravujícího hazardní hry. Správce daně z hazardních her může poskytovat informace postupem sjednaným v písemné dohodě uzavřené mezi ním a Ministerstvem financí.

S ohledem na to, že data získaná při správě daní neslouží primárně jako zdroj informací pro orgány vyšetřující správní delikty nebo trestné činy, s výjimkou nejzávažnější kriminality (viz § 53 odst. 2 daňového řádu), bylo přistoupeno k restriktivnímu pojetí prolomení mlčenlivosti. Lze tedy poskytnout data o tom, že při správě daní došlo k porušení povinností ze strany poplatníka, ale nelze například poskytnout orgánům Celní správy České republiky informace o tom, že se k dani přiznala osoba nelegálně provozující hazardní hru.

Podle zákona o hazardních hrách zruší Ministerstvo financí základní povolení, pokud dojde k opakovanému nebo závažnému porušení povinností stanovených zákonem o dani z hazardních her. Posouzení, zda jde o opakované nebo závažné porušení povinností, však nevyhodnocuje správce daně, ale Ministerstvo financí. Správce daně proto Ministerstvu financí poskytuje, v souladu se vzájemnou dohodou těchto orgánů, zásadně všechny informace o porušení povinností.

K odstavci 2

Ustanovení navazuje na § 57 a 58 daňového řádu a blíže upřesňuje podmínky informační povinnosti obecních úřadů vůči správci daně z hazardních her.

Obecní úřady budou povinny poskytovat správci daně zejména informace o ohlášení hazardní hry a informace o vydání, změně nebo zrušení povolení k umístění herního prostoru. Tyto informace jsou pro správce daně nutné z hlediska získání povědomí o poplatníkovi daně z hazardních her a dalších skutečnostech důležitých pro správu daně z hazardních her. Dále budou obce poskytovat jakékoli další informace získané při výkonu své působnosti v oblasti hazardních her, pokud je správce daně potřebuje pro výkon správy daně z hazardních her. Například by mohlo jít o informaci o tom, že na území obce je provozována neohlášená nebo nepovolená hazardní hra.

Zákonem se ukládá plnění uvedené povinnosti bezodkladně, tj. bez zbytečného odkladu po získání dané informace (např. ohlášení tomboly). Tak je zajištěno, že správce daně může po skončení příslušného zdaňovacího období očekávat od poplatníka podání daňového přiznání.

I v případě této informační povinnosti obcí se použije § 58 odst. 1 a 2 daňového řádu. Obecní úřady jsou povinny informace poskytnout bezúplatně a v souladu se zásadami

hospodárnosti, dobré správy a spolupráce orgánů veřejné moci si správce daně a obecní úřad mohou dohodnout rozsah a způsob poskytování informací.

Sankcí za neplnění uvedené povinnosti obecními úřady je pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy (srov. § 247a daňového řádu).

Pro Ministerstvo financí a orgány Celní správy České republiky platí ohledně jejich informační povinnosti § 57 a 58 daňového řádu. I tyto orgány tak budou povinny poskytnout bezúplatně informace získané při výkonu své působnosti v oblasti hazardních her správci daně, pokud je tento potřebuje pro výkon správy daně z hazardních her. Opět platí, že v souladu se zásadami hospodárnosti, dobré správy a spolupráce orgánů veřejné moci si správce daně a tyto orgány dohodnou rozsah a způsob poskytování těchto informací.

K § 9:

Ustanovení upravuje speciální pravidla vůči daňovému řádu o daňovém přiznání a dodatečném daňovém přiznání.

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 upravuje povinnost poplatníka podat daňové přiznání. Pro další povinnosti týkající se daňového přiznání se subsidiárně uplatní ustanovení § 135 daňového řádu. V ustanovení § 135 odst. 3 daňového řádu je rovněž upravena obecná lhůta splatnosti daně, která se bude vztahovat i na daň z hazardních her. Daň z hazardních her bude splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání.

S ohledem na to, že zdaňovacím obdobím daně z hazardních her je kalendářní čtvrtletí (§ 6), platí § 136 odst. 4 daňového řádu, podle kterého se daňové přiznání podává nejpozději do 25 dní po uplynutí zdaňovacího období. Lhůtu pro podání daňového přiznání k dani z hazardních her nelze prodloužit.

K odstavci 2

Daňové přiznání a rovněž dodatečné daňové přiznání se bude nově podávat elektronicky, což koresponduje s úsilím o maximální digitalizaci správy daní a snížení administrativních nákladů. Jelikož jde o daňové přiznání nebo dodatečné daňové přiznání, platí pro ně § 72 odst. 1 a 3 daňového řádu, tj. jde o formulářová podání a je možné je učinit pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Ustanovení odstavce 2 je speciální k § 71 daňového řádu a nahrazuje ho v plném rozsahu. Nelze tedy zejména užít tzv. e-tiskopisu, tedy podání dle § 71 odst. 3 daňového řádu, ale podání nelze učinit ani písemně nebo ústně do protokolu.

Aby správce daně nebyl nucen jako dosud vkládat údaje z daňového přiznání (resp. dodatečného daňového přiznání) do informačního systému (např. v případě přílohy k odvodovému přiznání, v níž jsou uváděny výherní hrací přístroje a jiná technická herní zařízení v jednotlivých obcích, se nyní jedná o stovky až tisíce údajů), zužuje se okruh způsobů, jakými lze datovou zprávu odeslat. Je totiž vhodné, aby správce daně obdržel potřebné údaje způsobem umožňujícím automatizované zpracování. Půjde jen o datovou zprávu, která je buď podepsána uznávaným elektronickým podpisem, která je odeslaná prostřednictvím datové schránky, nebo je ověřena identitou podatele způsobem, kterým se lze přihlásit do jeho datové schránky (srov. § 71 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu).

Formát a struktura daňového přiznání, resp. dodatečného daňového přiznání, musí být správcem daně zveřejněna v dostatečném předstihu, s ohledem na nutnost přípravy počítačových systémů, jak na straně poplatníka, tak na straně správce daně. Formát a struktura

daňového přiznání, resp. dodatečného daňového přiznání, bude zveřejněna centrálně na internetových stránkách finanční správy, tak jak je tomu i u jiných formulářových podání.

K § 10:

Ustanovení pro účely daně z hazardních her vymezuje poslední známou daň, jejíž úprava je nutná pro doměření daně z hazardních her. Jde o speciální ustanovení vůči § 141 odst. 1 daňového řádu. Nutnost speciální úpravy plyne z konstrukce samovyměření, resp. samodoměření daně z hazardních her.

V případě, že daň nebyla doměřena, je poslední známou daní daň samovyměřená na základě podaného nebo nepodaného daňového přiznání. Tou může být daň poplatníkem tvrzená v daňovém přiznání (§ 11 odst. 1), nebo daň, která se považuje za tvrzenou ve výši 0 Kč v případě, že daňové přiznání nebylo ve lhůtě podáno (§ 11 odst. 2).

Pokud již daň byla samovyměřena a dochází k doměření daně, poté je poslední známou daní v případě, že jde o samodoměření, součet daně samovyměřené a samodoměřeného rozdílu (§ 11 odst. 3). Jde-li o doměření z moci úřední (§ 12), pak o součet samovyměřené daně a správcem daně pravomocně doměřeného rozdílu (§ 143 odst. 2 daňového řádu).

Pokud již daň byla doměřena (ať už samodoměřením či správcem daně) a dochází k dalšímu doměření daně, poté je poslední známou daní v případě, že jde o samodoměření součet daně samovyměřené, doměřeného rozdílu (ať už samodoměřením či správcem daně) a dalšího samodoměřeného rozdílu. Jde-li o doměření z moci úřední, pak o součet samovyměřené daně, doměřeného rozdílu (ať už samodoměřením či správcem daně) a dalšího správcem daně pravomocně doměřeného rozdílu. Vždy se tak bude jednat o výslednou daň, tzn. celkový součet vyměřené daně a všech doměřených rozdílů bez ohledu na to, zda jde o rozdíly kladné (tj. doměření daně vyšší než je poslední známá daň), nebo záporné (tj. doměření daně nižší než je poslední známá daň).

Z povahy daně z hazardních her, která se stanoví za jednotlivé zdaňovací období, se i poslední známá daň bude vztahovat vždy k určitému zdaňovacímu období daně z hazardních her.

Důvodem pro popsanou právní úpravu je potřeba pojmenovat veličinu, vůči níž se poplatník vymezuje v rámci svého dodatečného daňového přiznání, resp. vůči níž se správce daně vymezuje při doměření daně z moci úřední.

V případě doměření daně z moci úřední je z hlediska určení poslední známé daně rozhodující až okamžik právní moci rozhodnutí o doměření daně z moci úřední (tj. dodatečného platebního výměru), nikoli jeho účinnost. Dokud není řízení o doměření daně pravomocně ukončeno, nemůže dojít k samodoměření daně na základě dodatečného daňového přiznání.

K § 11:

Toto ustanovení zavádí institut samovyměření (resp. samodoměření) daně z hazardních her. Tento způsob stanovení daně již je v právním řádu použit u záloh na pojistné na důchodové spoření a u daně z přidané hodnoty v rámci zvláštního režimu jednoho správního místa.

Podstata samovyměření spočívá ve vyměření daně bez vydání individuálního právního aktu správce daně (tj. rozhodnutí). K vyměření nebo doměření dochází ze zákona (ex lege) na základě podání daňového tvrzení, ve kterém je tvrzena výše daně. Cílem této konstrukce je snížení administrativní zátěže na straně správce daně, který nebude nucen vydávat platební výměry, které by se zakládaly do spisu, popřípadě doručovaly jako je tomu v případě

standardního vyměření nebo doměření podle daňového řádu. Výhodou je i právní jistota poplatníků, kteří jsou obeznámeni s výší poslední známé daně bez nutnosti nahlížet do spisu.

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 stanoví, že daň tvrzená poplatníkem ve včas podaném daňovém přiznání je vyměřena dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání (tj. k uplynutí 25 dnů po zdaňovacím období - viz § 6 ve spojení s § 136 odst. 4 daňového řádu), a to ve výši, která je v něm tvrzena. Daň je vyměřena ex lege bez jakéhokoli autoritativního potvrzení správce daně. Daňový subjekt, který výši daně vypočítává, si ji de facto vyměří sám (odtud název samovyměření), byť de iure jde o vyměření ze zákona (ex lege). Pokud se správce daně domnívá, že výše tvrzené daně je nesprávná, bude postupovat podle § 12.

Pakliže poplatník jím tvrzenou daň (která mu bude samovyměřena) nezaplatí, vznikne mu nedoplatek, ke kterému bude v souladu s § 252 a násl. daňového řádu vznikat úrok z prodlení. Exekucním titulem zde bude v souladu s § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní.

K odstavci 2

Ustanovení odstavce 2 stanoví, že pokud poplatník nepodá daňové přiznání v zákonem stanovené lhůtě, má ex lege daň vyměřenu dnem uplynutí této lhůty, a to ve výši nula. Ačkoli daň fakticky netvrdil, zákon stanoví právní fikci, že uplynutím lhůty pro podání daňového přiznání tvrdil daň ve výši nula. Znamená to, že jeho poslední známá daň (§ 10) bude mít hodnotu nula. Každé další tvrzení je činěno prostřednictvím dodatečného daňového přiznání, a daň tak bude už vždy doměřována vůči nulové hodnotě. Obdobné platí pro situaci, kdy dojde k doměření z moci úřední.

Daňové přiznání, které bude podáno opožděně, bude vždy dodatečným daňovým přiznáním. Také z tohoto důvodu nebude zpoždění při podání daňového tvrzení z povahy věci sankcionováno prostřednictvím pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu. Současně je vyloučena pokuta za opožděné tvrzení daně i pro případ nepodání daňového přiznání, neboť se uplatní právní fikce tvrzené nuly. Sankci, která poplatníkovi hrozí, představuje penále (§ 251 daňového řádu). K jeho vzniku však dojde pouze v případě, kdy správce daně doměří daň z moci úřední. Při doměření daně na základě podaného dodatečného přiznání penále nevzniká (viz § 251 odst. 4 daňového řádu). Pokud zároveň dojde k prodlení s platbou daně, vznikne úrok z prodlení podle § 252 a násl. daňového řádu.

K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 upravuje samodoměření daně. Daň tvrzená poplatníkem v dodatečném daňovém přiznání se považuje za doměřenou ke dni jeho podání. Správce daně nebude ani na základě dodatečného daňového přiznání vydávat autoritativní rozhodnutí a daň bude doměřena ze zákona.

Výše doměřené daně je odvozena od poslední známé daně a tvoří ji rozdíl mezi daní tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání a poslední známou daní. Výsledná částka, která vznikne součtem rozdílu daně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání a dosavadní poslední známé daně, se pak stane novou poslední známou daní (viz § 10).

Část věty za středníkem v odstavci 3 vylučuje samodoměření daně na základě dodatečného daňového přiznání podaného v průběhu doměřovacího řízení zahájeného z moci úřední. Tato situace nastane tehdy, pokud správce daně v souladu s § 91 daňového řádu učiní první úkon ve věci doměření z moci úřední, nebo v souladu s § 12 odst. 3 uplyne lhůta stanovená ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 daňového řádu. První ze situací nastane zpravidla v důsledku daňové kontroly, nebo na základě postupu

k odstranění pochybností k předchozí tvrzené dani, tj. k daňovému přiznání nebo dodatečnému daňovému přiznání. Ustanovení navazuje na § 12 odst. 4, podle kterého podání dodatečného daňového přiznání v průběhu doměřovacího řízení zahájeného z moci úřední nezahajuje doměřovací řízení. Údaje uvedené v takto podaném přiznání se využijí při doměření daně z moci úřední.

Doměřovací řízení zahájené z moci úřední je možné považovat za skončené až nabytím právní moci dodatečného platebního výměru, kterým je stanovena daň z moci úřední; nedojde-li mezitím k zastavení řízení v souladu s § 106 daňového řádu. Do té doby, než rozhodnutí o doměření daně z moci úřední (tj. dodatečný platební výměr) nabude právní moci, nelze podat dodatečné daňové přiznání s účinky samodoměření. Důvodem pro to je skutečnost, že poplatník, který s tímto rozhodnutím nesouhlasí, může proti dodatečnému platebnímu výměru brojit odvoláním, které má faktický odkladný účinek. V odvolání může poukázat na nové skutečnosti ve svůj prospěch, které nebyly dříve uplatněny. Do okamžiku právní moci dodatečného platebního výměru nelze považovat daň doměřenou z moci úřední za definitivní. Tomu odpovídá i konstrukce obsažená v § 10 písm. c), která za poslední známou daň označuje až pravomocně doměřenou daň.

K odstavci 4

Ustanovení odstavce 4 se vymezuje vůči § 141 odst. 5 daňového řádu, který upravuje skutečnosti, jež se uvádějí v dodatečném daňovém přiznání. Dodatečné daňové přiznání tak nebude obsahovat den zjištění rozdílu oproti poslední známé dani. Důsledkem toho, že nebude vyžadováno uvedení dne zjištění rozdílu oproti poslední známé dani, je absence subjektivní lhůty podle § 141 odst. 1 daňového řádu, resp. lhůty podle § 141 odst. 8 daňového řádu. Daňový subjekt tak bude vázán toliko objektivní lhůtou pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu.

K odstavci 5

Ustanovení odstavce 5 upravuje předepisování samovyměřené nebo samodoměřené daně do evidence daní, jejíž úprava je obsažena v § 149 a násl. daňového řádu. Pro předepsání daně doměřené správcem daně z moci úřední do evidence daní platí § 143 odst. 2 daňového řádu.

Předpis se vyznačuje na debetní straně osobního daňového účtu. V této souvislosti je třeba odlišit okamžik faktického předepsání, který nastane momentem, kdy příslušná úřední osoba provede zápis do evidence, od okamžiku právního předepsání, který v případě samovyměření nebo samodoměření nastane ke dni právní fikce vyměření podle odstavce 1, resp. doměření podle odstavce 3.

K § 12:

Ustanovení upravuje doměření z moci úřední správcem daně z hazardních her.

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 určuje, v jakých případech správce daně doměří daň z moci úřední (ex offio). Z povahy samovyměření vyplývá, že správce daně bude daň vždy doměřovat a nikdy ne vyměřovat, protože daň se považuje za vyměřenou dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, a to buď ve výši tvrzené v daňovém přiznání, nebo ve výši nula, pokud přiznání podáno nebylo (viz § 11).

K doměření daně z moci úřední dojde na základě postupu k odstranění pochybností (viz § 89 a 90 daňového řádu), nebo na základě daňové kontroly (viz § 85 až 88 daňového řádu). Další situaci, kdy může dojít k doměření daně z moci úřední, upravuje odstavec 2.

Předpokladem zahájení postupu k odstranění pochybností je podání daňového přiznání či dodatečného daňového přiznání. Správce daně, který má pochybnost o tom, že daň samovyměřená nebo samodoměřená na základě těchto tvrzení nebyla ex lege stanovena ve správné výši, může prostřednictvím výzvy k odstranění pochybností tuto skutečnost vůči poplatníkovi deklarovat. Musí přitom respektovat požadavek dostatečné míry konkrétnosti při formulaci této výzvy. V případě, že postup k odstranění pochybností nepovede k odstranění pochybností, které správce daně ve výzvě uvedl, může dojít k doměření daně dodatečným platebním výměrem. Může též dojít k transformaci postupu k odstranění pochybností v daňovou kontrolu (viz § 90 daňového řádu).

Daňovou kontrolu lze využít jak v případě pochybností týkajících se podaného daňového tvrzení, které není vhodné řešit prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, tak v případě, kdy daňové tvrzení nebylo vůbec podáno (tím pádem došlo k samovyměření daně ve výši nula) a postup k odstranění pochybností je tak z povahy věci vyloučen. Daňová kontrola může být vedena rovněž z čistě preventivního hlediska, tj. nikoli na základě existujících pochybností či podezření.

Daň se doměřuje ve výši rozdílu poslední známé daně (§ 10) a částky nově zjištěné. Doměřená částka tak může mít kladnou či zápornou hodnotu a výsledná daň, která se po nabytí právní moci rozhodnutí stane novou poslední známou daní, tak může být vyšší i nižší než dosavadní poslední známá daň.

Správce daně rozhodne o doměření daně z moci úřední rozhodnutím, které se v souladu s § 147 odst. 1 daňového řádu označuje za dodatečný platební výměr. Jako odůvodnění rozhodnutí poslouží v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. V případě, kdy k doměření dojde na základě skutečnosti, že poplatník nevyhoví výzvě k podání dodatečného daňového přiznání, musí být tato skutečnost popsána v odůvodnění rozhodnutí.

Proti rozhodnutí o stanovení daně z moci úřední je možné v souladu s § 109 odst. 1 daňového řádu brojit odvoláním. Odvolání má faktický odkladný účinek. Z hlediska určení poslední známé daně je tak rozhodující až okamžik právní moci rozhodnutí, nikoli jeho účinnost (viz § 10 písm. c)). Dokud však není rozhodnutí pravomocné, dodatečné daňové přiznání nezahajuje doměřovací řízení s tím, že údaje uvedené v takto podaném přiznání se využijí při doměření daně z moci úřední.

Daň dodatečně doměřená z moci úřední je splatná v náhradní lhůtě splatnosti, která činí 15 dnů ode dne, kdy dodatečný platební výměr nabyl právní moci (§ 143 odst. 5 daňového řádu). Náhradní lhůta splatnosti představuje překážku vykonatelnosti rozhodnutí. Tzn. dodatečný platební výměr je vykonatelný až po jejím uplynutí. Od původního dne splatnosti se odvozuje délka prodlení a s tím související úroky (viz § 252 daňového řádu). Součástí dodatečného platebního výměru bude vždy i rozhodnutí o uložení penále (§ 251 odst. 3 daňového řádu).

K odstavci 2

Podle odstavce 2 k doměření dojde rovněž v případě, že správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu vyzval poplatníka, aby podal dodatečné daňové přiznání, a ten na výzvu ve stanovené lhůtě nereagoval. K vydání této výzvy správce daně přistoupí v případě, kdy je evidentní, že poslední známá daň nebyla stanovena správně (typicky v případě zjevných chyb v daňovém přiznání, v důsledku nichž dojde k samovyměření nesprávné výše daně). Tím se institut výzvy podle § 145 daňového řádu odlišuje od institutu výzvy k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu.

K odstavci 3

Ustanovení odstavce 3 stanoví, že uplynutím lhůty, kterou správce daně ve výzvě k podání dodatečného daňového přiznání stanovil, je ex lege zahájeno doměřovací řízení z moci úřední. Při stanovení lhůty musí mít správce daně na zřeteli ustanovení § 32 daňového řádu, který zakotvuje pravidla pro určení lhůty k provedení úkonu. Tato norma navazuje na úpravu obsaženou v odstavci 2 a vymezuje se vůči § 91 odst. 2 daňového řádu (podle kterého „...řízení je zahájeno dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci“). Bez navržené speciální úpravy, by vydání výzvy podle § 145 daňového řádu bylo prvním úkonem ve věci doměření daně z moci úřední. Tím by došlo k zahájení doměřovacího řízení, které by znamenalo překážku pro samodoměření na základě podaného dodatečného daňového přiznání (viz § 11 odst. 3). Bez ohledu na to, zda by došlo k vyhovění výzvě, by byla daň doměřena z moci úřední spolu se sankcí v podobě penále. Aby byla poplatníkovi dána možnost na výzvu správce daně účinně reagovat, je zahájení doměřovacího řízení z moci úřední po výzvě k podání dodatečného daňového přiznání posunuto až na okamžik uplynutí lhůty stanovené správcem daně ve výzvě.

K odstavci 4

Úprava obsažená v odstavci 4 navazuje na úpravu navrženou v § 11 odst. 3. Tato konstrukce vychází z toho, že je nutné vytvořit dostatečně účinnou motivaci pro dobrovolné plnění povinnosti tvrdit daň ve správné výši, není možné připustit, aby daňový subjekt mohl s podáním daňového tvrzení vyčkávat až do momentu, kdy je mu zřejmé, že doměřovací řízení zahájené správcem daně z moci úřední (typicky v rámci daňové kontroly) povede k doměření daně a tedy i vzniku sankce v podobě penále. Pokud bylo doměřovací řízení zahájeno z moci úřední, nemůže k doměření daně dojít na základě podaného dodatečného daňového přiznání, nicméně pokud je takové daňové přiznání podáno, bylo by v rozporu se základním cílem správy daní, aby správce daně uvedené údaje ignoroval. Je proto stanoveno, že údaje obsažené v podaném tvrzení správce daně využije při doměření daně z moci úřední (srov. § 141 odst. 7 daňového řádu).

K § 13:

K odstavci 1

Ustanovení odstavce 1 se vymezuje vůči maximální možné délce lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu, která činí 10 let. Důvodem pro zamezení možnosti podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, v posledním roce absolutní lhůty pro stanovení daně je nutnost předejít situaci, kdy poplatník podá dodatečné daňové přiznání například s nulovou daňovou povinností krátce před vypršením této desetileté lhůty, která ohraničuje možnost správce daně výslednou daň případně korigovat. Ze strany poplatníka by tak mohlo dojít ke zneužití této situace, neboť v režimu samodoměření je daň doměřena okamžikem podání dodatečného daňového přiznání. Při podání dodatečného daňového přiznání krátce před uplynutím desetileté lhůty pro stanovení daně by správce daně měl velice omezenou možnost na takové přiznání reagovat. Pokud by údaje uvedené v tvrzení neodpovídaly realitě, neměl by správce daně prostor vyvrátit poplatníkem tvrzené skutečnosti. Toto ustanovení dává správcem daně alespoň roční časový prostor k provedení nezbytných kroků.

Výše zmíněná úprava má zejména preventivní charakter. V ideálním případě dojde ke stanovení daně v základní tříleté lhůtě a k maximální desetileté hranici se tak délka daňového řízení nepřiblíží. Pokud v průběhu prvních tří let nedojde ke skutečnosti presumované v § 148 odst. 2 až 4 daňového řádu, uplyne lhůta pro stanovení daně posledním dnem tříleté lhůty a norma zakotvená v odstavci 1 se nebude muset aplikovat.

Nadto lze dodat, že úprava směřuje i k ochraně práva subjektu podat daňové tvrzení na daň vyšší. Pokud tedy subjekt zjistí i po 9 letech (lhůta pro stanovení daně však musí běžet), že jeho daň má být vyšší než poslední známá daň, ustanovení odstavce 1 mu v podání takového tvrzení nebrání. Aplikuje se obecné pravidlo zakládající povinnost subjektu podat dodatečné daňové přiznání v případě, kdy subjekt zjistil, že daň má být vyšší než poslední známá daň. Není žádoucí připustit situaci, kdy by subjekt ze svého zjištění věděl, že má daň být vyšší, a limitace pro podání dodatečného daňového přiznání podle odstavce 1 by mu zamezovala toto tvrzení podat. Nejenom, že by tento postup byl v rozporu s principem správného stanovení daně a základním cílem správy daní, ale mohlo by dojít i k tomu, že by správce daně v této situaci doměřil subjektu daň z moci úřední a vznikla by tak subjektu sankce v podobě penále (viz § 251 daňového řádu), která by zde v případě, kdy by subjekt měl možnost sám podat dodatečné daňové přiznání, vůbec nefigurovala.

K odstavci 2

Ustanovení odstavce 2 vymezuje vztah ke lhůtě pro placení daně upravené v § 160 daňového řádu pro případ podání dodatečného daňového přiznání. Lhůta pro placení daně je časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně (§ 160 daňového řádu). Je to lhůta prekluzivní (propadná), což znamená, že jejím uplynutím zaniká právo nedoplatek vybrat, zajistit a vymáhat. Pokud k úhradě daně nedojde ve stanovené lhůtě, výkon rozhodnutí již nelze vykonat, a nedoplatek tudíž zaniká.

Základní délka lhůty pro placení daně je šestiletá a její běh je vymezen primárně okamžikem splatnosti daně. Dojde-li k doměření daně, počítá se běh šestileté lhůty od okamžiku náhradní lhůty splatnosti, tj. okamžiku, kdy má být podle dodatečného platebního výměru uhrazena doměřená daň. S ohledem na to, že navrhovaná konstrukce samodoměření nepředpokládá vydání dodatečného platebního výměru, ve kterém by byl náhradní den splatnosti stanoven, je nutné toto specifikum zohlednit i pro běh lhůty pro placení daně tak, aby byl garantován stejný časový prostor pro realizaci platební roviny daňového řízení, jako je tomu v případě standardního doměření. Za tím účelem je navrhována konstrukce předpokládající znovuzapočetí běhu lhůty pro placení daně v případě, že poplatník podá dodatečné daňové přiznání. Okamžikem podání dodatečného daňového přiznání tak počíná běžet nová šestiletá lhůta pro placení daně. Výsledný efekt odpovídá tomu, jako by ke dni samodoměření byl stanoven náhradní den splatnosti (k čemuž de facto dojde), tj. režim je obdobný jako u doměření daně z moci úřední.

K § 14:

Procesní ustanovení § 14 se týká převodu části výnosu daně z hazardních her a navazuje na § 7 upravující rozpočtové určení daně z hazardních her.

Jelikož je daň z hazardních her daní sdílenou (tj. její výnos je rozdělen mezi státní rozpočet a rozpočty obcí), použije se § 257 a 258 daňového řádu. Podle § 257 odst. 1 daňového řádu pak platí, že převod výnosu daně z hazardních her obcím se bude řídit § 6 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní.

Ustanovení § 14 zavádí fikci, že rozpočtovým rokem je zdaňovací období, tj. kalendářní čtvrtletí, a to pro účely aplikace § 6 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, na část celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her ve výši dílčí daně z technických her určeného obcím. Důsledkem této fikce je, že správce daně převádí tuto část celostátního hrubého výnosu nejméně jedenkrát měsíčně, je-li částka určená k převodu vyšší než 500 Kč. Částku určenou k převodu v posledním měsíci zdaňovacího období převede správce daně obci, i když tato částka nepřesahuje 500 Kč, tak, aby bylo možno využít i nejzazšího termínu k provádění platebního styku stanoveného bankou, která vede účty správce daně, a tato částka

byla připsána na účet obce v témže rozpočtovém roce. Částku určenou k převodu v posledním měsíci zdaňovacího období, která již nemohla být z časových důvodů připsána na účet příjemce v témže zdaňovacím období, převede správce daně na účet obce neprodleně po skončení zdaňovacího období jako operaci následujícího zdaňovacího období.

Pro zbývající část celostátního hrubého výnosu daně z hazardních her platí § 6 zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, bez dalšího.

3 Účinnost

K § 15:

Účinnost zákona o dani z hazardních her musí nastat současně se zákonem o hazardních hrách a jejich změnovým zákonem. Tyto zákony nabývají účinnosti dnem 1. ledna 2017.

Ohledně přechodu stávajícího odvodu z loterií a jiných podobných her na daň z hazardních her lze poukázat na to, že součástí zákona o hazardních hrách je obecné přechodné ustanovení, které stanoví, že pro odvodové povinnosti u odvodu z loterií a jiných podobných her, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související, vzniklé přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se použije zákon č. 202/1990 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Jinými slovy pro určení a správu odvodů z loterií a jiných podobných za odvodová období před rokem 2017 se použije i nadále zákon č. 202/1990 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Naopak na daň z hazardních her se nová právní úprava použije od 1. ledna 2017, a to jak pro nové provozovatele, tak pro stávající provozovatele loterií a jiných podobných her, na které dopadnou přechodná ustanovení zákona o hazardních hrách. Tato skutečnost například znamená, že Ministerstvo financí je povinno podle § 7 odst. 3 poprvé zveřejnit procenta pro jednotlivé obce podle § 7 odst. 2 na své úřední desce a způsobem umožňujícím dálkový přístup nejpozději do konce února 2017.

Odlišnou účinnost má § 8 odst. 2, který stanoví obecním úřadům povinnost poskytovat správci daně informace o vydání, změně nebo zrušení povolení k umístění herního prostoru. Dle zákona o hazardních hrách bude možné žádat o vydání povolení k umístění herního prostoru bezprostředně po vyhlášení zákona o hazardních hrách. Proto je třeba zajistit, aby správce daně získal od obecních úřadů bezodkladně informace, které bude potřebovat pro výkon správy daně z hazardních her (tj. informaci o tom, že bylo vydáno povolení k umístění hry na území dané obce, a to na určitý počet herních pozic.) Vzhledem k tomu, že zákon o hazardních hrách bezprostředně souvisí se zákonem o dani z hazardních her a se zákonem, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o hazardních hrách a zákona o dani z hazardních her, lze předpokládat, že tyto tři zákony budou schváleny a vyhlášeny současně. Z toho důvodu se navrhuje stanovit účinnost § 8 odst. 2 dnem vyhlášení zákona o dani z hazardních her, tedy od stejného okamžiku, od kdy budou moci žádat žadatelé o povolení podle zákona o hazardních hrách.

V Praze dne 29. července 2015

Mgr. Bohuslav Sobotka, v.r.
předseda vlády

Ing. Andrej Babiš, v.r.
1. místopředseda vlády a ministr financí