

Elektronická evidence tržeb

Bakalářská práce

Vedoucí práce:

Ing. Igor Pantůček

Jana Plesníková

Brno 2017

Poděkování:

Tímto bych chtěla poděkovat mému vedoucímu bakalářské práce, panu Ing. Igorovi Pantůčkovi, za odborné rady k tématu a cenné připomínky v průběhu zpracování práce.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: **Elektronická evidence tržeb** vypracovala samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury. Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou *Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací*.

Jsem si vědoma, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 22. května 2017

Abstract

Plesníková, J. Electronic registration of sales. Bachelor thesis. Brno: Mendel University, 2017.

The aim of the thesis is focus on effect of Electronic registration of sales act on the business in the Czech Republic. First part is an explication of the law as an application on regulation related and certain parts of business. In the second part of the thesis, there are specified selected issues in relation to implementation of Electronic registration of sales. The issues are applied on exams of model business. All the work is primarily related to catering facilities. To every caption are specified relevant results as advices for businesses or suggestions about legislation modification. The main result of the work is an evaluation of tax discount on registration of sales and compensation of costs for businesses because of reduce VAT tax rate for catering facilities. The individual part of the thesis is a discussion focused on the topic about an exception of small businesses from effect of the law.

Keywords

Electronic registration of sales, fiscalization, tax evasion, impact on the business, catering facilities, tax discount on registration of sales.

Abstrakt

Plesníková, J. Elektronická evidence tržeb. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2017.

Bakalářská práce se zabývá dopady na podnik v důsledku zavedení zákona o evidenci tržeb v ČR. V první části práce je zpracován výklad zákona v aplikaci na související právní předpisy a na oblasti podniku, kterých se zákon dotýká. V druhé části jsou aplikovány jednotlivé situace a problémové oblasti v příkladech na modelovém podniku. Práce se zaměřuje blíže na podniky typu stravovacího zařízení. V průběhu práce jsou stanoveny relevantní závěry a doporučení k dané problematice pro podnikatele. Ve vybraných kapitolách je za účelem napravení problémové oblasti navržena legislativní úprava. Hlavními výsledky práce je zhodnocení slevy na evidenci tržeb a kompenzace nákladů subjektu ve snížení sazby DPH pro stravovací služby. Dílčí částí práce je diskuse na téma vyjmutí drobných podnikatelů z povinnosti k evidenci tržeb.

Klíčová slova

Elektronická evidence tržeb, fiskalizace, daňové úniky, dopady na podnik, stravovací zařízení, sleva na evidenci tržeb.

Obsah

1	Úvod	13
2	Cíl práce	15
3	Metodika	16
4	Evidence tržeb (fiskalizace)	17
4.1	Evidence tržeb v zahraničí.....	17
4.1.1	Slovensko.....	18
4.1.2	Chorvatsko.....	18
4.1.3	Maďarsko	19
4.2	Dosavadní legislativní úprava evidenční povinnosti v ČR.....	20
4.2.1	Zákon o registračních pokladnách.....	20
5	Elektronická evidence tržeb v ČR	21
5.1	Přijetí zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.....	22
5.1.1	Snížení sazby DPH u stravovacích služeb.....	22
5.1.2	Postoj společnosti k EET	23
5.2	Běžný režim evidence tržeb	25
5.3	Zjednodušený režim evidence tržeb (off-line).....	26
5.4	Povinný subjekt a předmět evidence	27
5.4.1	Tržby trvale vyloučené z předmětu daně	29
5.4.2	Minoritní činnost.....	29
5.4.3	Fáze zavedení evidence tržeb v ČR.....	30
5.4.4	Formy tržeb	32
5.4.5	Storno a opravy.....	37
5.5	Pokladní zařízení EET.....	37
5.6	Účtenka.....	38
5.7	Zákazník.....	39
5.8	Správce EET a jeho kontrolní činnost.....	39
6	Dopad na hospodaření podniku	41

6.1	Postup při zavedení EET.....	41
6.1.1	Vymezení činnosti.....	41
6.1.2	Očekávané formy tržeb.....	42
6.1.3	Další povinnosti poplatníka.....	44
6.1.4	Výběr zařízení k EET.....	44
6.1.5	Postup registrace k EET a webová aplikace Elektronická evidence tržeb.....	47
6.1.6	Informační povinnost subjektu.....	48
6.1.7	Účtenka a daňový doklad.....	48
6.2	Účetní dopady.....	50
6.2.1	Částečná úhrada faktury.....	50
6.2.2	Zamezení dvojího účtování DPH na výstupu.....	51
6.2.3	Přepoččet cizí měny.....	54
6.2.4	Rozdíl v zaokrouhlení zasílaných údajů o DPH do EET.....	55
6.3	Daňové dopady.....	56
6.3.1	Snížení sazby DPH pro stravovací služby.....	56
6.3.2	Sleva na evidenci tržeb.....	58
6.3.3	Povinnost subjektu stát se plátcem DPH, přechod na plátce DPH.....	62
6.4	Ekonomické dopady.....	66
6.4.1	Zodpovědnost poplatníka.....	66
6.4.2	Spropitné.....	67
6.4.3	Technické poruchy a kybernetické riziko v provozu.....	68
6.4.4	Kontrolní proces a důkazní prostředky v praxi.....	70
6.4.5	Náklady podniku spojené s evidencí tržeb.....	71
6.4.6	Zvyšování cen, ukončení činnosti podniku.....	72
7	Diskuse	74
8	Závěr	76
9	Literatura	78
10	Seznam obrázků	81
11	Seznam tabulek	82

12	Seznam zkratek	83
A	Výsledek hospodaření podniku v r. 2017	85
B	Obrat podnikatele pro účely stanovení plátcovství DPH	86
C	Vyčíslení nákladů na zavedení EET	87
D	Informační povinnost poplatníka	88

1 Úvod

Daňové úniky představují pro každý stát problematiku, která musí být řešena hned z několika důvodů. Jednak jsou daně, především daň z přidané hodnoty a daň z příjmů, hlavními toky příjmů do státního rozpočtu, bez kterých se stát neobejde a z druhého pohledu musí stát zajistit, aby subjekty odváděly spravedlivou výši daní a jejich rozložení mezi obyvatelstvem bylo rovnoměrné podle postavení.

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb má být v České republice podle vzoru ze zahraničí, především z Chorvatska, nástrojem k zamezení daňových úniků, zvláště u podnikatelských subjektů. Spolu s ostatními již zavedenými nástroji proti daňovým únikům, jako je především kontrolní hlášení, má podle zákonodárců správce daně nově se zavedením evidence tržeb prostředky k efektivnější kontrole daňových subjektů. Odlišný pohled je třeba zaujmout k problematice častých daňových reforem a vysokých nákladů spojených s výběrem daní. Mimo samotnou daňovou povinnost vznikají subjektům vyvolané náklady zdanění, které zjednodušeně představují cenu času, který tyto osoby vynaloží za účelem stanovení jejich daňové povinnosti. Podobně nese stát s výběrem daní náklady označované jako administrativní náklady. (Pudil, 2004) Stát by měl realizovat pouze takové daňové reformy, které přinesou obecně občanům vyšší míru užitku, než jsou náklady státu a jednotlivých subjektů.

Hlavním cílem zákona o evidenci tržeb je získat informace nad zacílenými subjekty a zabezpečit tak efektivnější výběr daní. Jako další důvod bývá uváděno narovnání konkurenčního prostředí mezi podnikateli, které bylo dosud značně pokřiveno v důsledku krácení daňových odvodů některými subjekty. V době přijetí zákona byla elektronická evidence tržeb rovněž propagována jako příslib navýšení příjmové strany státního rozpočtu.

V důvodové zprávě k zákonu Ministerstvo financí ČR odhaduje jednorázové náklady na vybudování systému ve výši cca 370 mil. Kč a provozní náklady ve výši cca 170 mil. Kč ročně, kde nejsou započítány další náklady na propagaci a jiné podpůrné činnosti. Náklady spojené s evidencí tržeb u soukromého sektoru lze očekávat v souhrnu v mnohem vyšších částkách. Celkový počet subjektů, kterých by se měla evidence týkat, byl z počátku odhadován na cca 540 tis. (PSP ČR, 2015) Po pěti měsících provozu evidence tržeb (po nastoupení prvních dvou fází) je počet aktivních evidujících subjektů kolem 145 tis. a do systému byla za tuto dobu odeslána téměř miliarda evidovaných účtenek.

Tato práce se částečně zaměřuje na subjekty podnikající v sektoru ubytování, stravovacích a pohostinských služeb. Právě tato oblast podnikání byla označena za jednu z neproblémovějších podle objemu výskytu šedé ekonomiky (včetně práce „na černo“) a povinnost evidence na ni dopadla již v první vlně.

Zákon v ČR nebyl přijat pouze s přízní široké veřejnosti a soukromým sektorem byl zprvu dokonce označen za korupční nástroj. Po přijetí zákona byla nejen kvůli neobvyklému procesu schvalování v Poslanecké sněmovně podána opozicí stížnost k Ústavnímu soudu na odvolání zákona, které nebylo vyhověno, ale později byl po-

dán k témuž soudu návrh na jeho úplné zrušení. Od původního plánu vypsát výběrové řízení na státní zakázku realizace systému evidence tržeb bylo odstoupeno, dle referencí z časových důvodů, a zakázka byla poté přidělena stávajícímu provozovateli daňového informačního systému Finanční správy ČR. Ještě před nástupem první fáze evidence tržeb se ukázalo, že samotné znění zákona není dostatečně výstižné a Finanční správa postupně vydala několik pomocných dokumentů, které podrobně vysvětlují a doplňují znění zákona s ohledem na nejasnosti u jednotlivých podnikatelských činnostech. Jak se ale vyjádřila náměstkyně ministra financí Alena Šillerová, „žádný zákon na světě nemůže popsat, definovat nebo obsáhnout všechny situace, a tak je to i se zákonem o elektronické evidenci tržeb“. (Válová, 2016) Lze říci, že přijetí zákona o elektronické evidenci tržeb v ČR nebylo zcela přirozené, nicméně u legislativní úpravy s tak podstatnými úpravami a predikovaným dopadem lze podobný průběh očekávat.

2 Cíl práce

Hlavním cílem práce je na základě analýzy legislativní úpravy Elektronické evidence tržeb v ČR posoudit a vyhodnotit ekonomické, účetní a daňové dopady na podnikovou sféru s užším, nikoliv výhradním zaměřením na činnosti ubytování, stravování a pohostinství (HORECA). Dílčím cílem práce k naplnění cíle hlavního je v průběhu práce vymezit zásadní problematiku vzniklou povinným subjektům v důsledku přijetí zákona o evidenci tržeb s důrazem na mechanismus zavedení úpravy a vytvořit doporučení vedoucí k eliminaci rizika porušení povinností plynoucích ze zákona a k omezení rizika narušení hospodárné činnosti podniku.

3 Metodika

První částí práce je literární přehled členěný do dvou kapitol, kde jsou metodou analýzy a deskripce odborné literatury a souvisejících právních předpisů stanoveny základní informace a přiměřený výklad vybraných oblastí Zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Nejprve je zde uveden obecný pohled na evidenci tržeb, její uplatnění v zahraničí a úprava evidenční povinnosti podle dosavadní legislativní úpravy v ČR. Další kapitoly jsou pak vztaženy přímo k elektronické evidenci tržeb v ČR.

Vlastní práce se zabývá z mikroekonomického hlediska dopadem úpravy na hospodaření podniku. Celá práce je doprovázena řešením problémových oblastí na příkladech modelového podniku, přičemž jednotlivé operace na sebe nemusí vždy plně navazovat a jsou určeny bezprostředně k názornému výkladu zvolené problematiky. Vlastní práce začíná postupem subjektu při zavedení elektronické evidence tržeb do podnikové činnosti. Metodou kvalitativní analýzy jsou zde vyvozeny závěry a doporučení k postupu při zavedení systému do podniku. Další kapitoly se zaměřují na vybrané problematické oblasti z účetního, daňového a ekonomického pohledu. Převážně metodou kvantitativní analýzy a dedukce je zde dosaženo výsledků a doporučení pro stanovení závěru a zodpovězení těchto výzkumných otázek:

- Do jaké míry zavedení evidence tržeb v podniku teoreticky zapříčiňuje zvyšování cen či dokonce ukončení činnosti?
- Které subjekty a jak jsou znevýhodněny v důsledku zavedení zákona?
- Jaká jsou doporučení k možnostem úpravy zákona v rámci konkrétních ustanovení?

V průběhu práce byla použita daňová legislativní úprava platná k 1. prosinci 2016. Výsledky práce jsou vzhledem k použití modelového podniku podloženy poznatky z diskuse problematiky v reálném podniku, diskusí s odborníky z praxe a vlastními zkušenostmi v oboru.

Dílní částí práce je diskuse na téma vyloučení některých drobných podnikatelů z povinnosti k evidenci tržeb.

4 Evidence tržeb (fiskalizace)

Vybírání daní je od počátků spojeno s dohledem nad subjekty, kteří daně odvádějí nebo těmi, kteří by je odvádět měli. V případě zdanění příjmů ze samostatné činnosti a daně z přidané hodnoty (DPH) lze tvrdit, že zpětná kontrola výměry daně je pro správce daně poměrně složitým úkolem. Často je to způsobeno právě z toho důvodu, že u určitých druhů podnikání, především u drobných podnikatelů, převažují platby v hotovosti za poskytnuté služby nebo zboží, a tyto transakce jsou pro správce obtížně dohledatelné. Stejně tak je obtížné přinutit běžného spotřebitele k tomu, aby vyžadoval za svoji platbu řádný doklad o poskytnutém plnění, a obzvláště tehdy, pokud si je vědom, že při nevyžádání dokladu může v některých případech dosáhnout na slevu přibližně ve výši neodvedené daně za toto plnění. (Radvan, M., Kappel, J., 2015)

Zejména u evropských zemí se v poslední době vyskytuje trend v zabraňování této problematice zavedením systému evidence tržeb. Takový postup je nazýván obecně jako *fiskalizace*, což je soubor opatření zavedených poplatníkem, kterými má být dosaženo přehledu o jeho záznamech o platbách v hotovosti. (Cobović, M., A. Katolik, N. Novak, 2013)

Každý systém evidence tržeb, třeba že pracuje na rozdílných principech, má stejný cíl, a to shromažďovat informace o hotovostních a jiných platbách, které přijímají poplatníci za poskytnuté služby nebo zboží. Podle Ministerstva financí ČR (dále MF ČR) elektronická evidence tržeb v ČR pro správce daně představuje nástroj k regulaci daňových úniků, jelikož disponuje s daty o tržbách subjektů v reálném čase. (2015a) Pro podnik představuje evidence tržeb zákonem stanovenou povinnost zaznamenávat tržby a s tím spojené náklady na pořízení potřebného zařízení. Přesto nelze vyloučit ani přínos evidence tržeb v narovnání konkurenčního prostředí mezi podnikateli. Další přínos může v některých podnicích vzniknout v podobě manažerských užiteků díky dostupnosti nových informací o tržbách.

4.1 Evidence tržeb v zahraničí

Česká republika není zdaleka jediným státem, který se snaží bojovat proti únikům v oblasti zdaňování příjmů z podnikání. Absence transparentního nástroje k zajištění informací o poplatníkovi vyvolala potřebu nalézt řešení, a to nejčastěji v podobě zavedení registračních pokladen. Postupem času, společně s vývojem technologií, se přihlíží častěji k online řešení evidence tržeb.

Mimo níže popsané systémy fungující na Slovensku, v Chorvatsku a v Maďarsku lze v zahraničí nalézt mnoho dalších modelů. Mezi evropské země, které mají zkušenosti s evidencí, patří například i Itálie, Švédsko, Rumunsko, Řecko, Litva, Polsko, Belgie, Ukrajina, Srbsko, Turecko aj. MF ČR pracuje v Závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace (RIA) pro účely formování české legislativy pouze s třemi níže popsanými evropskými modely. Každý z nich charakterizuje principálně rozdílný systém. Slovenský model pracuje off-line, chorvatský model je založen naopak na online připojení a maďarský model je v podstatě jejich kombinací. Na základě průzkumu

přínosů zvolilo MF ČR za nejvhodnější model chorvatský a při tvorbě zákona se inspirovalo právě jím. (MF ČR, 2015a)

4.1.1 Slovensko

Evidenční povinnost je upravena na Slovensku *zákonem o používání elektronické registrační pokladnice (ERP)*, který nabyl účinnosti v roce 2012 a v r. 2013 byl doplněn o účtenkovou loterii. Systém pracuje off-line, na základě ukládání dat do fiskální paměti elektronické registrační pokladny. Slovenská finanční správa má možnost kontroly fiskální paměti fyzicky při kontrole. Účtenku, kterou má prodejce na Slovensku povinnost vydávat zákazníkovi jednoduše porovná se záznamem na fiskální paměti. Servis a pořízení pokladního zařízení může být zajištěn pouze prostřednictvím certifikovaného servisního střediska.

Nevýhodou systému je, že správce daně nemá přístup k datům v reálném čase, což zapříčiňuje neefektivní kontrolu. Další nevýhodou jsou vysoké jednorázové náklady na straně subjektů spojené s pořízením certifikovaného pokladního zařízení (MF ČR, 2015a), do kterých se pak promítají i poplatky servisním společnostem za jeho instalaci nebo servis. Slovinci umožňují i přechod k online řešení, které odesílá data přímo finanční správě. Od 1. dubna 2015 mohou podnikatelé, kteří vydají méně než 3 tis. kusů účtenek za měsíc používat tzv. *virtuální registrační pokladnu*.

Na Slovensku se zavedení ERP projevilo mírným inkasem rozpočtu. V prvním roce to bylo v přepočtu 4,25 mld. Kč a v následujícím roce dalších 5,95 mld. Kč. (Šabo, 2016) Bohužel bylo již mnohokrát prokázáno, že se v systému nachází prostor pro manipulaci s daty z fiskální paměti. Finanční správa SR například v r. 2016 odhalila modifikovaný software, který umožňoval subjektům krádit odvody DPH, přestože zákazník obdržel účtenku. (Krupová, 2016) Podle prezidenta Finanční správy SR Františka Imrecze by mohlo být na slovenském trhu zhruba 13 % pokladen s modifikovaným systémem, které umožňují krádit tržby subjektům podle předložených propočtů až o 300 mil. eur. Imrecze oznámil, že Finanční správa SR připravuje elektronizaci registračních pokladen, která by se měla realizovat v prvním čtvrtletí r. 2017. (Netky.sk, 2016)

4.1.2 Chorvatsko

Chorvatský systém, zvaný fiskalizace, pracuje na neustálém online připojení. Byl zaváděn od r. 2013 v několika etapách. Data o přijatých platbách jsou u tohoto modelu zasílána a ukládána do úložiště FS v reálném čase. Tím se značně snižuje prostor pro manipulaci s daty ze strany povinného subjektu a správce daně k nim má navíc neomezený přístup. Prodejce má povinnosti vydat zákazníkovi účtenku, která obsahuje bezpečnostní a ověřovací kód. Spolu se zavedením fiskalizace byla v Chorvatsku snížena sazba DPH pro restaurační zařízení včetně přípravy a servírování alkoholických nápojů, vína a piva z původních 25 % na 10 %. (Katolik, 2014) V r. 2017 byla ovšem sazba DPH v tomto sektoru zvednuta v důsledku daňových reforem zpět na původní hodnotu 25 %. V případě výpadku připojení je subjekt povinen použít

alternativní způsob evidence. V zemi byla zavedena rovněž úctenková loterie, která by měla motivovat občany k vyžadování dokladu o provedené transakci.

Výhodou chorvatského modelu jsou relativně nízké náklady na straně povinných subjektů. Na pokladní zařízení nejsou kladeny vysoké nároky. Subjekt může k evidenci využívat i starší zařízení, které ale musí podporovat internetové připojení. Některým povinným subjektům tak vznikly také dodatečné náklady na pořízení internetového připojení.

Podle Ministerstva financí ČR zavedení evidence tržeb v Chorvatsku způsobilo nárůst tržeb v pohostinství o cca 50 % a v maloobchodě o 28 %. (2015a) Autoři Tot a Detelj uvádí na základě dat z prvních devíti měsíců, že v důsledku fiskalizace vzrostly zdanitelné příjmy v pohostinství o 40 % a u obchodníků o 14 %. Autoři také uvedli na základě pořízených rozhovorů, že se podnikatelé snažili vyhnout fiskalizaci především v situacích, kdy ve spěchu nestíhali evidovat platby, a to takovým způsobem, že je zkrátka vůbec neúčtovali. (Tot, A., Detelj, K., 2014)

4.1.3 Maďarsko

V Maďarsku se pokusila tamní vláda vytvořit systém, který by podchytil nedostatky dvou výše popsanych modelů. Vznikl tak způsob evidence tržeb, kdy jsou data ukládána duálně. Pokladní zařízení disponuje fiskální pamětí, kde se ukládají všechny transakce, a navíc jsou každých 30 minut data odesílána správci systému prostřednictvím mobilní sítě. Kromě toho je pokladna vybavena mnoha dalšími funkcemi, jako je např. určení její geografické polohy.

Značnou nevýhodou systému je jeho komplikovanost. Účinnost zákona byla několikrát odložena a za nejzazší termín byl určen konec r. 2013, a přesto se dodnes v systému vyskytují problémy. Nejvýraznější náklady nese povinný subjekt na pořízení pokladního zařízení, které musí splňovat množství funkcí. Nejzákladnější řešení pokladny stojí přibližně 12 tis. Kč. (MF ČR, 2015b) Subjekt musí navíc platit pravidelné poplatky za provoz zařízení servisní společnosti. Nezanedbatelné náklady jsou samozřejmě i na straně správce daně.

V Maďarsku došlo za první čtvrtletí k nárůstu příjmů pouze z DPH o 15 %, což bylo cca 4,32 mld. Kč. (Šabo, 2016)

4.2 Dosavadní legislativní úprava evidenční povinnosti v ČR

Před přijetím zákona o evidenci tržeb byla v legislativě zakotvena povinnost evidovat informace o přijatých hotovostních platbách ze samostatné činnosti v § 97 daňového řádu. Tzv. záznamní povinnost stanovuje: *„Daňový subjekt, který v rámci své podnikatelské nebo jiné samostatně výdělečné činnosti uskutečňuje platby v hotovosti, je povinen vést průběžně evidenci těchto plateb, pokud nezaznamenává údaje o těchto platbách v jiné evidenci stanovené zákonem.“* (Zákon č. 280/2009 Sb.) Dalšími alternativními způsoby evidence se zde myslí vedení podvojného účetnictví podle zákona o účetnictví, účetnictví dle mezinárodních účetních standardů, nebo vedení daňové evidence pro účely zjištění základu daně z příjmu FO. Vede-li tedy subjekt některou z těchto evidencí, je smysl ustanovení dle § 97 DŘ naplněn. Podle téhož paragrafu je správce oprávněn výjimečně požadovat po poplatníkovi zvláštní záznamy potřebné k vyměření a stanovení daně na základě předchozího zjištění nedostatku. (Kučerová, 2016) Obdobně plyne povinnost zaznamenávat příjmy rovněž poplatníkům DPFO ze ZDP v případě, kdy uplatňují výdaje procentem z příjmů, nebo povinnost evidovat ceny podle zákona o cenách.

Povinnost evidence pro účely daně z přidané hodnoty vyplývá poplatníkům této daně z § 100 zákona o DPH: *„Plátce nebo identifikovaná osoba jsou povinni vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení nebo kontrolního hlášení.“* (Zákon č. 235/2004 Sb.)

Podle MF ČR je třeba výběr daní v zemi zefektivnit. Dosavadní systém umožňoval podnikatelům snadno obcházet finanční úřady a krátit svoji daňovou povinnost, čímž si byli schopni navyšovat své příjmy a budovat tak lepší postavení mezi svými konkurenty. U občanů ČR trvá značné povědomí o daňových únicích a taková činnost se pak stává pro některé samozřejmostí. Problém nespravedlivého rozdělení daní mezi obyvatelstvo ale bohužel v takové situaci přetrvává a často způsobuje zvyšování daní. (Rais, Klička, Rod, 2015)

4.2.1 Zákon o registračních pokladnách

Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách ukládal, podobně jako nynější úprava, evidovat platby v hotovosti poplatníkům daně z příjmů a zaměřoval se především na maloobchod a hostinskou činnost. (Líbal, 2016)

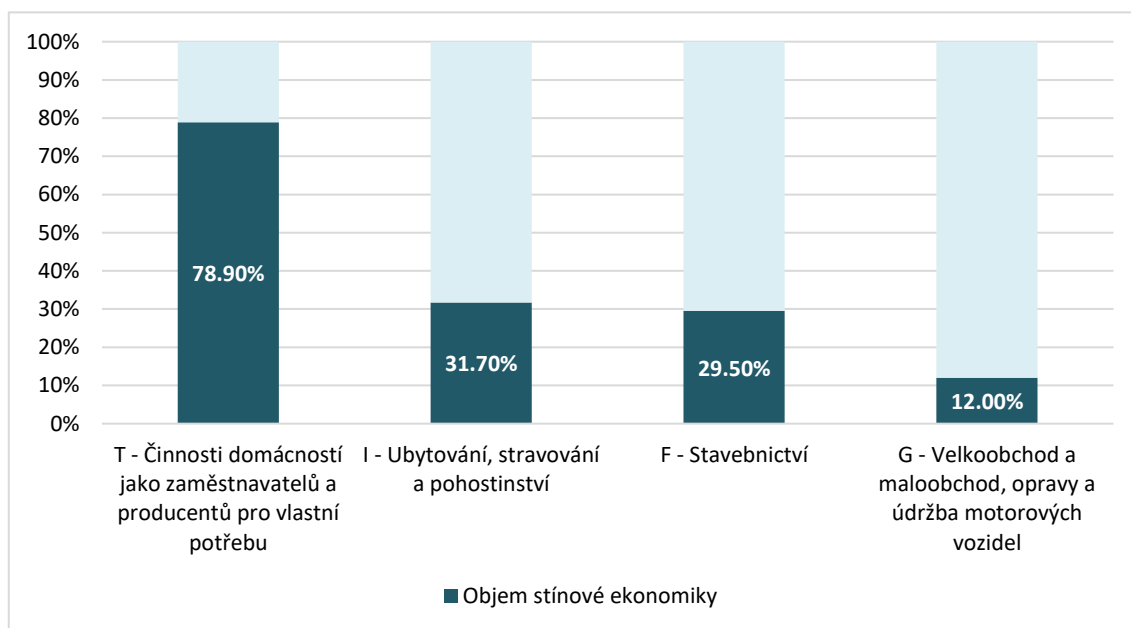
Data měla být ukládána do fiskální paměti pokladního zařízení, které by si musel podnikatel nově pořídit, podobně jako u ERP na Slovensku. Fiskální paměť by tak sloužila finančnímu úřadu k případné kontrole daňového plnění. Úctovány měly být transakce převyšující hodnotu 50 Kč s výjimkou některých odvětví. Prodejce by samozřejmě musel vydávat každému zákazníkovi příslušnou účtenku a zákazník měl mít povinnost ji převzít. (PSP ČR, 2015)

Zákon byl od začátku kritizován politiky i odborníky ze souvisejících oborů. Jeho účinnost byla několikrát odložena, a nakonec byl zákon úplně zrušen zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

5 Elektronická evidence tržeb v ČR

Jednou z hlavních příčin zavedení evidence tržeb v ČR je stínová ekonomika. Česká republika se jako téměř všechny země potýká s tímto problémem, ovšem ne dostatečně efektivně. Podle studie dosahoval v r. 2014 objem stínové ekonomiky v ČR 15,3 % hrubého domácího produktu (Rais, Klička, Rod, 2015), což je hodnota nižší než evropský průměr. Pro srovnání, stínová ekonomika v Chorvatsku byla ve stejném roce (rok po zavedení fiskalizace) odhadována na cca 28 %, což je téměř dvojnásobek v porovnání s ČR před zavedením evidence. (Radvan, M., Kappel, J., 2015) Proto nelze očekávat podobné výsledky i po zavedení systému v ČR. Nicméně každá země, i ta s poměrně nízkým objemem stínové ekonomiky by měla ustavičně působit k jejímu snižování. Stínová ekonomika má negativní dopady na státní rozpočet a je příčinou nespravedlivého daňového zatížení obyvatelstva. (Rais, Klička, Rod, 2015)

Nejčastější výskyt stínové ekonomiky se objevuje v podnikatelských sektorech, které jsou charakteristické velkým objemem hotovostních plateb malé hodnoty a zároveň jsou schopny praktikovat zaměstnávání pracovníků „na černo“. Největší procentní podíl stínové ekonomiky v ČR k celkovému objemu činností dané skupiny podle klasifikace CZ-NACE se hned po činnostech v domácnostech vyskytuje u ubytování, stravovacích a pohostinských služeb (viz následující graf). V absolutních číslech se nejvíce prostředků neodvede do státního rozpočtu ze sektoru stavebnictví a z oblasti velkoobchodu a maloobchodu. (Rais, Klička, Rod, 2015)



Obr. 1 Graf sledující podíl stínové ekonomiky na hrubé přidané hodnotě dané skupiny činností (rozdělení ekonomických činností dle klasifikace CZ-NACE)

Zdroj: Odhad ČSÚ z r. 2012 stavebnicovou metodou, převzato od (Rais, Klička, Rod, 2015).

5.1 Přijetí zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb

Po několika letech se podařilo MF ČR prosadit právní úpravu v modernějším provedení. Vůbec poprvé je v ČR ukládána záznamní povinnost daňovým subjektům v elektronické podobě. Poslanecká sněmovna zaznamenala ve spojení s přijetím zákona mnoho výhrad, došlo k řadě projednávání a pozměňovacích kroků k původnímu návrhu, avšak Senátem prošla úprava již bez problémů. (Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky, 2016) Zákon o evidenci tržeb č. 112/2016 Sb. (dále jen ZoET) nabyl účinnosti 13. dubna 2016. Spolu s ním byl přijat doprovodný zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím ZoET. Do zákona o daních z příjmů (ZDP) například doplňuje slevu na evidenci tržeb dle § 35bc pro fyzické osoby (FO), které jsou povinnými subjekty k evidenci tržeb. Účinnost obou zákonů je stanovena od 1. prosince 2016, tedy počátkem první fáze zavedení EET.

Zákon o evidenci tržeb je ve vztahu k výše zmíněným evidenčním povinnostem ojedinělým právním případem a je třeba na něj pohlížet v souvislosti s ostatními daňovými zákony. Z právního hlediska lze považovat ZoET za daňový zákon procesního charakteru, který má za úkol především upravovat správu daní a výkon jejich výběru. (Kučerová, 2016)

5.1.1 Snížení sazby DPH u stravovacích služeb

Od 1. prosince 2016 byla snížena sazba daně z přidané hodnoty pro stravovací služby včetně podávání nealkoholických nápojů. Podnikatelům se stálou provozovnou bylo sníženo DPH ze základní sazby 21 % na první sníženou sazbu daně 15 %. Dosud uplatňovali plátcí u těchto služeb základní výši daně na výstupu navzdory tomu, že nakupovali jídlo a nealkoholické nápoje s první sníženou sazbou DPH, což na jejich straně působilo jako jakási nespravedlivost.

Snížení sazby DPH v době účinnosti ZoET mělo působit preventivně proti očekávanému zvyšování cen, úpadku v odvětví a následné nezaměstnanosti pracovníků v těchto službách. (PSP ČR, 2015) Změnu nelze považovat za zvýhodnění jednoho odvětví oproti ostatním, ale naopak, až nyní mají podnikatelé ve stravovacích službách se stálou provozovnou pro svou činnost srovnatelné podmínky s ostatními.

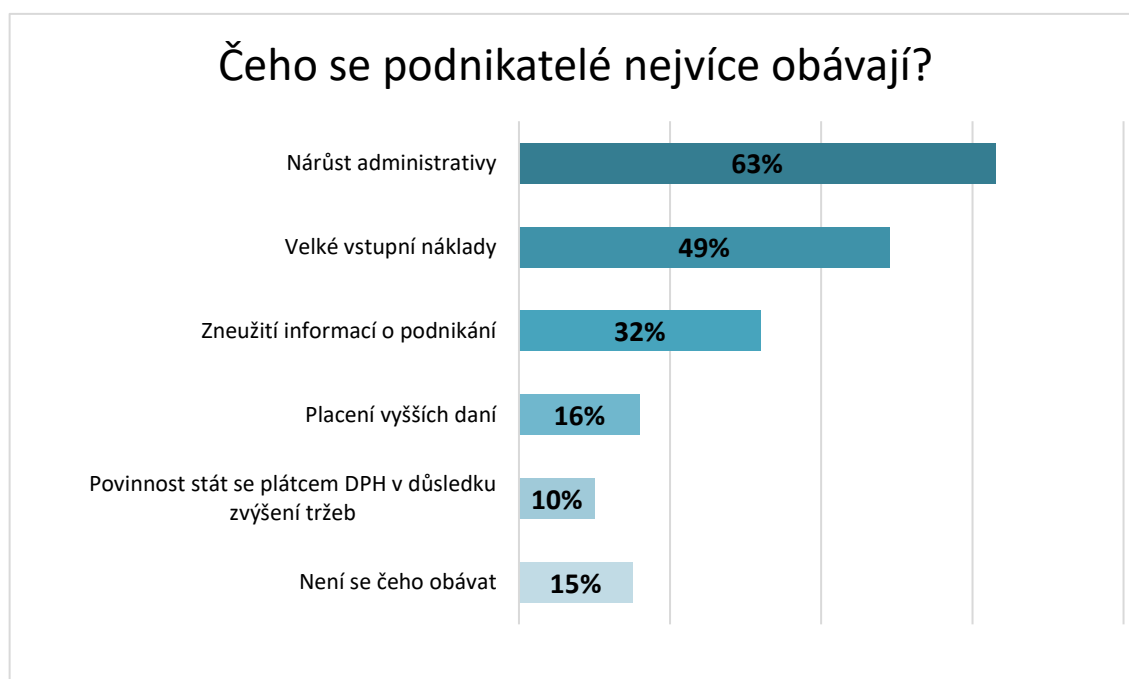
U provozovatelů stravovacích zařízení, kde zákazník nevyužívá jejich prostorů a služeb ke konzumaci (např. hladové okno, stánek s občerstvením na festivalech a jarmarcích), zůstává stávající snížená sazba 15 %.

Podle zákona o DPH pod sníženou sazbu DPH nespádají služby osvobozené¹ dle tohoto zákona a nepatří sem ani podávání alkoholických nápojů či prodej tabákových výrobků, které zůstávají zdaňovány základní sazbou DPH. (Zákon č. 235/2004 Sb.)

¹ Zejména služby osvobozené dle § 57-59 zákona o DPH.

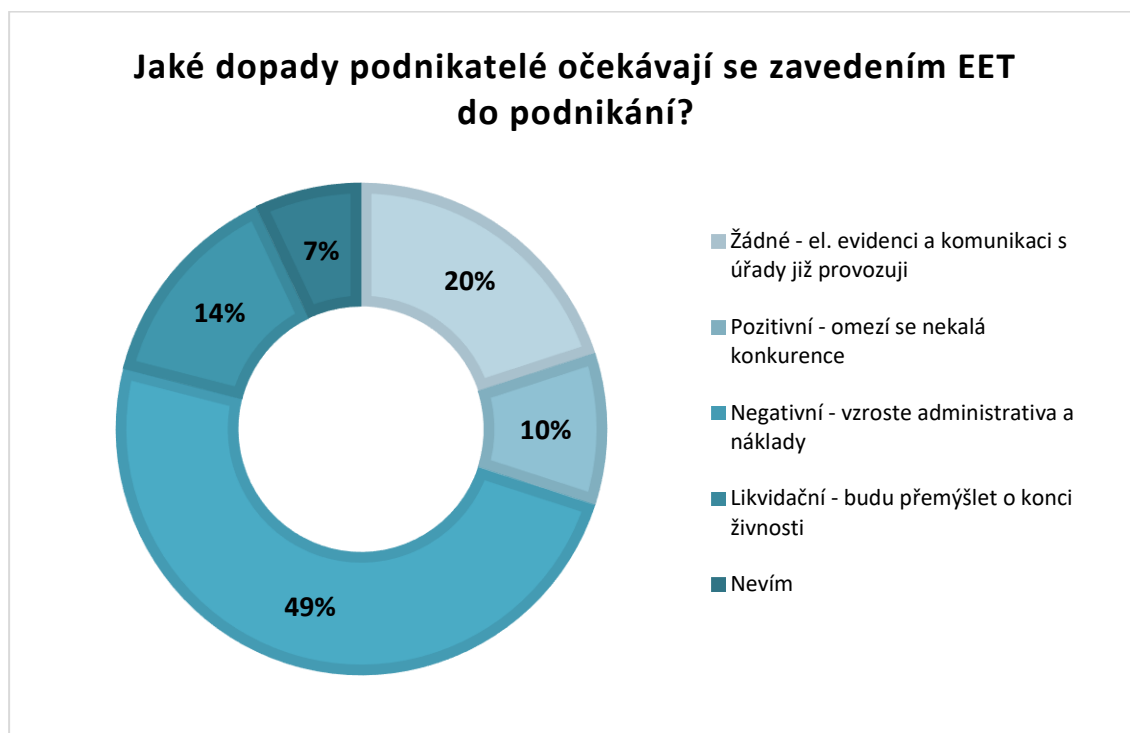
5.1.2 Postoj společnosti k EET

Už během prvních zmínek o přípravách ZoET se mezi obyvateli ČR vzbudila vlna nesusouhlasu. Negativní ohlasy byly slyšet především ze strany podnikatelů, které změna zasahuje nejvýrazněji. Podle výzkumu agentury Median, jich více než 60 % považuje za největší problém po zavedení EET zvýšení administrativních nákladů. Téměř polovina dotazovaných považuje za hrozbu také náklady na pořízení potřebného vybavení k EET. Postoj respondentů je podle agentury často spojen s jejich politickou náklonností. Výzkum také uvádí, že 59 % podnikatelů si myslí, že zavedení EET může vést ke zneužívání zasílaných informací politiky a finanční správou. (2016a)



Obr. 2 Četnost „TOP dvou“ odpovědí OSVČ na otázku: „Čeho se nejvíce obáváte z povinností plynoucích ze ZoET?“

Zdroj: (MEDIAN, 2016a).



Obr. 3 Očekávané dopady povinnosti evidence tržeb na podnikání. Odpovědi OSVČ na otázku: „Jaké dopady měl, nebo bude mít přechod na EET na Vaše podnikání?“
Zdroj: (MEDIAN, 2016a).

Široká veřejnost v ČR většinou zákon podporuje, věří v omezení daňových úniků u menších podnikatelů, nicméně pouze šestina z nich se ztotožňuje s možností udání subjektu, který by povinnost evidence obcházel. (MEDIAN, 2016b)

5.2 Běžný režim evidence tržeb

Princip fungování elektronické evidence tržeb v ČR není zcela totožný s žádným z již fungujících systémů v zahraničních zemích, avšak nejbližší se podobá systému chorvatskému. Právě ten MF ČR uvádí v Závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace (RIA) v implementaci na situaci v ČR jako nejpříznivější. (2015a)

Český systém funguje na principu online připojení k úložišti FS. Hlavní aspekty, které vedly ke zvolení varianty evidence online, jsou nízká nákladovost ze strany povinných subjektů i státní správy (u státu jsou náklady převažující) a přenos dat v reálném čase ke správci daně, čímž se minimalizuje možnost subjektu nelegálně pozměňovat informace o jeho tržbách. (MF ČR, 2015a)

Samotný proces evidence tržby v běžném režimu musí být proveden nejpozději v okamžiku uskutečnění tržby, to je v okamžiku přijetí platby, nebo zadání příkazu k realizaci platby. Obsluha pokladny potvrdí přijatou tržbu a pokladní zařízení odešle prostřednictvím internetového připojení datovou zprávu ve formátu XLM na server FS v rozsahu povinných údajů podle § 19 ZoET. Datová zpráva mimo jiné obsahuje **BKP kód** (bezpečnostní kód poplatníka), který zajišťuje svázání tržby s konkrétním subjektem. (Šabo, 2016)

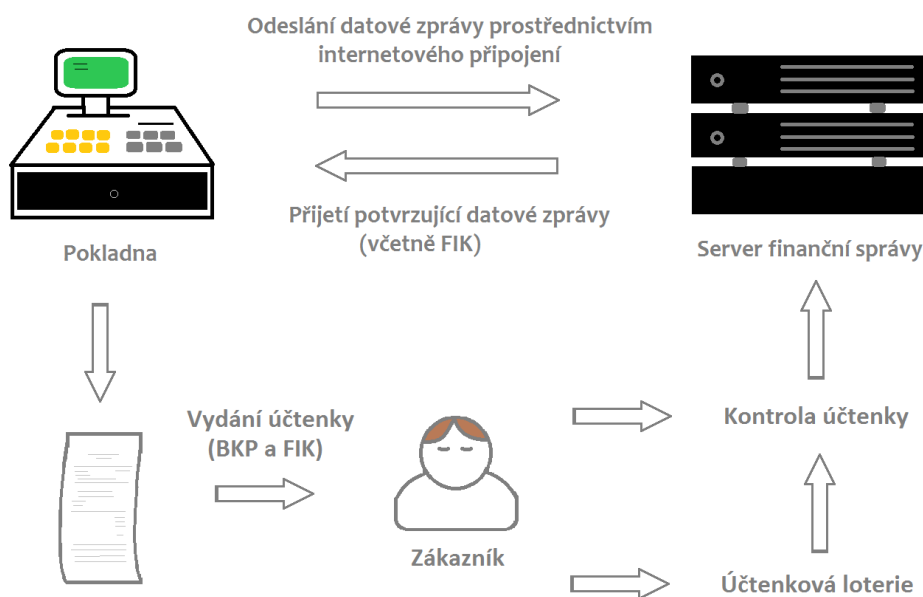
Server FS uloží údaje o tržbě a jako potvrzení o přijetí dat vzápětí odesílá zpět stejným způsobem potvrzující datovou zprávu v odpovídající podobě, jejíž součástí je **kód FIK** (fiskální identifikační kód). Pokladní zařízení přiřadí FIK k informacím, které mají být vytištěny na účtenku a bezprostředně ji vytiskne (neplatí pro zjednodušený režim evidence). Subjekt má povinnost vydat tuto účtenku zákazníkovi. Zákazník ji může převzít, rozhodně ale k jejímu převzetí není povinen a prostřednictvím aplikace *Elektronická evidence tržeb*² na daňovém portálu je mu umožněno zkontrolovat, zda byla jeho tržba subjektem skutečně zaevidována. Alternativním způsobem kontroly by měla být v budoucnosti účtenková loterie.

Na každém zařízení lze nastavit mezní doba odezvy, tj. doba, po kterou bude zařízení čekat na přijetí kódu FIK. Je-li tato doba překročena, vytiskne se účtenka ve zjednodušeném režimu.

² Odkaz na aplikaci Elektronická evidence tržeb pro ověření účtenky:

http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/eet/uct/

overeni.faces;jsessionid=AB410BB945572A362AD492AAA4779E29.ep2ap8

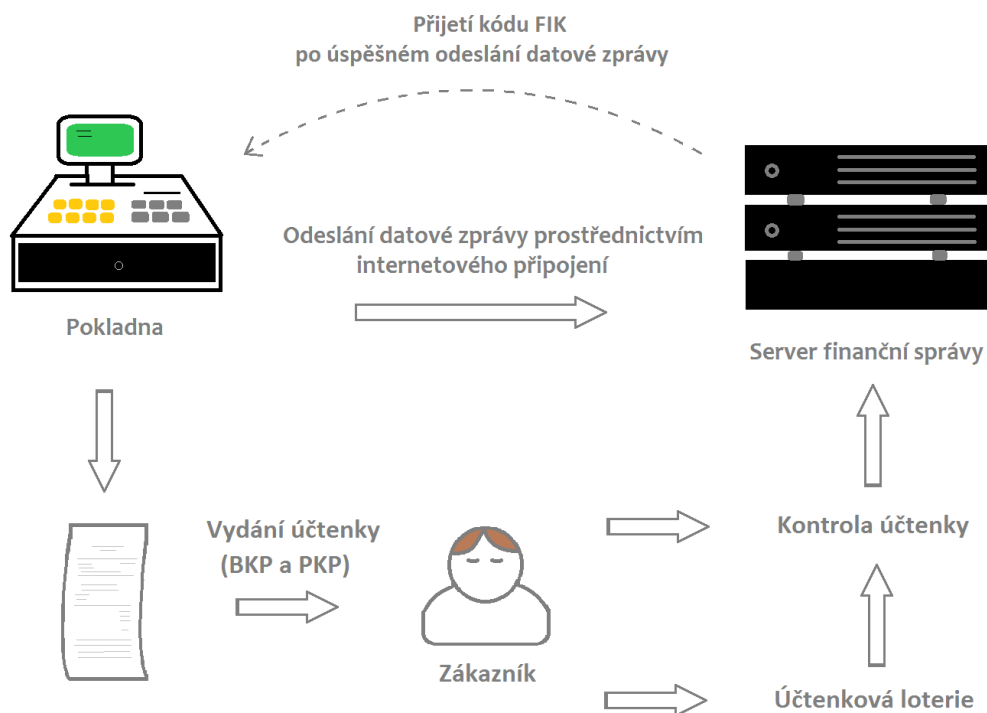


Obr. 4 Schéma evidence tržeb v běžném režimu

5.3 Zjednodušený režim evidence tržeb (off-line)

Zjednodušený režim je krajním řešením evidence, kdy nelze zajistit plynulý průběh plnění povinnosti subjektem v běžném režimu. Ve zjednodušeném režimu eviduje tržby subjekt, který je uveden v § 10 ZoET, dále subjekt, který dostal takovou výjimku nebo kterýkoliv subjekt v případě poruchy spojení se serverem FS.

Evidence tržeb ve zjednodušeném režimu v případě výpadku spojení nastává v okamžiku překročení mezní doby odezvy. Mezní doba odezvy je doba od odeslání požadavku ze zařízení subjektu až do okamžiku přijetí FIK kódu. Mezní doba odezvy musí být delší než 2 sekundy, ale přesné určení záleží na rozhodnutí subjektu. Pokud je tato mez překročena, vygeneruje zařízení PKP kód (podpisový kód poplatníka) a vytiskne jej místo FIK spolu s ostatními náležitostmi na účtenku. (Líbal, 2016) PKP na účtence pak signalizuje, že účtenka nebyla řádně zaevidována a proces se musí zopakovat, dokud nebude obdrženo potvrzující kód FIK. PKP je vygenerován z vybraných údajů o evidované tržbě a zajišťuje odpovědnost subjektu za vydanou účtenku. PKP spolu s BKP slouží tedy k ochraně subjektu před falšováním účtenek jinou osobou na jeho jméno. Subjekt je v případě výpadku spojení s FS povinen odeslat data neprodleně po odstranění příčin, nejpozději do 48 hodin.



Obr. 5 Schéma evidence tržeb ve zjednodušeném režimu

Naopak subjekt, který obdržel výjimku (povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu), zaznamenává pravidelně všechny své tržby do pokladního zařízení, i když přesný způsob evidence není v ZoET stanoven, s tím rozdílem, že se data nepokouší ani řádně odeslat datovou zprávou za účelem obdržení kódu FIK, ale zařízení automaticky vytvoří a vytiskne na účtenku kód PKP. Většina pokladen disponuje funkcí evidence ve zjednodušeném režimu a umožňuje následné hromadné odeslání dat na server FS při připojení k síti. Podnikatel s povolením zjednodušeného režimu evidence je povinen data odeslat nejpozději do 5 dnů od uskutečnění evidované tržby.³ (Šabo, 2016)

5.4 Povinný subjekt a předmět evidence

Subjektem evidence tržeb je poplatník daně z příjmu fyzických a právnických osob vymezený v ZDP. Subjekt se stává povinným k EET v okamžiku, kdy mu plynou tržby z podnikání, které jsou předmětem ZoET.

Od 1. prosince 2016 se subjekty stávají povinnými ve vztahu k evidenci v jednotlivých fázích. Nejpozději 1. června 2018 se zavedením poslední fáze povinnost

³ Počítání času se řídí podle § 33 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Do lhůty se nepočítají dny pracovního volna a státní svátky.

vztahuje mimo činnosti vyloučené z předmětu zákona (viz kap. 5.4.1 - Tržby trvale vyloučené z předmětu daně) na všechny podnikatele. V případě smrti poplatníka přechází podle § 239a DŘ povinnost EET stejně jako daňová povinnost na správce pozůstalosti. (Líbal, 2016)

Předmětem evidence tržeb je podle § 3 ZoET evidovaná tržba poplatníka. Dále, v § 4 nalezneme podmínky, které musí taková tržba splňovat. První podmínka formálnosti (forma platby) je splněna, pokud je to tržba uskutečněna:

- a) v hotovosti,
- b) platební kartou (bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat),
- c) šekem,
- d) směnkou,
- e) v jiných formách, které mají charakter obdobný formám podle písmene a) až d), nebo
- f) započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým ze způsobů platby podle písmene a) až e). (Zákon č. 112/2016 Sb.)

Druhá podmínka spočívá ve skutečnosti, zda přijatá tržba zakládá rozhodný příjem. Rozhodným příjmem je příjem z takové činnosti, která je předmětem daně z příjmu ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP a je podnikáním. Z rozhodný příjem nelze považovat příjmy dle § 6 ZoET, příjmy, které podléhají srážkové dani nebo dani ze samostatného základu a příjmy ojedinelé. (Šabo, 2016)

Evidovanou tržbou je ale podle zákona i taková tržba, která splňuje pouze první podmínku formální náležitosti, ale je „určena k následnému čerpání nebo zúčtování, které zakládají rozhodný příjem,“ nebo je „následným čerpáním nebo zúčtováním platby, která zakládá rozhodný příjem.“ (Zákon č. 112/2016 Sb.) Toto ustanovení se vztahuje na platby, kdy dochází ke dvojímu zúčtování pomocí elektronických peněženek, voucherů či kupónů. Z první podmínky formálnosti vyplývá, že evidenci nepodléhá bezhotovostní převod peněžních prostředků z účtu na účet a inkaso. Platby platební kartou byly zařazeny do evidence především z praktických důvodů. FS tak získává spolu se souhrnným hlášením, které v ČR funguje od r. 2016 komplexní přehled o transakcích daňových poplatníků.

Za ojedinelý příjem v hotovosti lze ale považovat pouze jedinečné situace. Pokud se subjekt potká s hotovostní platbou od zákazníků, byť nepravidelně a pouze několikrát do roka, měl by takové tržby evidovat. (Vondrák, Vondráková L., Vondráková M., 2016)

Předmětem daně nebudou taky takové tržby, které nejsou podnikatelskou činností a jsou předmětem daně z příjmu podle § 6, § 8, § 9 a § 10. Například příjmy z pronájmu podle § 9 nebo nahodilé příjmy z prodeje přebytků zahrádek do předmětu EET nespádají. Evidence kromě transakcí mezi podnikatelem a koncovým spotřebitelem zahrnuje samozřejmě i dodávky B2B hrazené v hotovosti a v jiných formách, které spadají do EET. (Šabo, 2016)

Zda je činnost předmětem evidence tržeb nebo zda může subjekt evidovat ve zjednodušeném režimu, lze s naprostou jistotou zjistit žádostí o závazné posouzení na finančním úřadě za správní poplatek 1 tis. Kč.

5.4.1 Tržby trvale vyloučené z předmětu daně

Ze zákona trvale vyloučené tržby jsou tržby subjektů, které svým postavením nemají zájem na obcházení zákona, tj. stát, samosprávné celky, příspěvkové organizace, ale také Česká národní banka a držitelé poštovní licence. Další skupinu tvoří tržby takových subjektů, které jsou již striktně regulovány zvláštními orgány, takže se u nich krácení tržeb nepředpokládá (např. banky, pojišťovny, investiční společnosti a fondy, obchodníci s cennými papíry, osoby podnikající v energetickém odvětví na základě licence aj.). (Šabo, 2016)

Tržby vyloučené z technických a ostatních důvodů jsou např. tržby uskutečněné do přidělení DIČ a během následujících 10 dní po jeho přidělení, tržby z poštovních služeb, z jízdného za hromadnou přepravu osob, tržby na palubě letadel, z automatů atd. Poslední výjimku mohou tvořit „tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, ze které tato tržba plyne, pokud tuto překážku nelze odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu.“ Tyto výjimky stanoví vláda. (Zákon č. 112/2016 Sb.)

5.4.2 Minoritní činnost

Minoritní činnost je pro účely zákona možné rozlišovat, pokud poplatník provozuje současně více činností dle klasifikace CZ-NACE nebo pokud při své činnosti provozuje některou doplňkovou činnost. Naplněním podmínky minoritní činnosti může být povinnost poplatníka ze ZoET z této činnosti odložena až do okamžiku, kdy mu započne povinnost k evidenci tržeb z činnosti hlavní.

Generální finanční ředitelství (dále GFŘ) definuje minoritní činnost jako činnost, kterou podnikatel vykonává vedle svojí hlavní činnosti. Je to činnost doplňková a je charakteristická především malým objemem tržeb. (2016f) Pokud podnikatel obdrží z takových činností příjmy v úhrnu nejvýše 49 % z celkových tržeb v jediné jeho provozovně a v maximální výši 175 tis. Kč, nemusí zahajovat evidenci tržeb dříve, než mu nastane povinnost evidence z činnosti hlavní. Poplatník tak jedná na základě dat z minulých let, nebo pomocí kvalifikovaného odhadu a měl by být schopný taková čísla obhájit při případné kontrole. Za minoritní činnost se nepovažuje činnost provozovaná v samostatné provozovně. (GFŘ, 2016c)

5.4.3 Fáze zavedení evidence tržeb v ČR

Pro snadnější uvedení systému do chodu bylo naplánováno v ČR, podobně jako v Chorvatsku, několik fází postupného zavedení povinnosti evidovat tržby podle oboru činnosti povinných subjektů. Takový postup by měl ponechat podnikatelům dostatek času na přípravu a eliminovat přetížení IT systému finanční správy. (Líbal, 2016) V ZoET nalezneme vztahující se úpravu v § 37 – Dočasně vyloučené tržby. Subjekty jsou jednoznačně vymezeny k povinnosti nástupem jednotlivých fází podle klasifikace činností CZ-NACE.

Do první fáze EET spadají činnosti ubytování, stravovací a s pohostinská činnost. Je nutné zmínit, že předmětem evidence jsou tržby ze samostatné činnosti, tedy dle § 7 ZDP, nikoliv pronájem, který upravuje § 9 ZDP. U stravování a pohostinské činnosti se rozhodlo MF ČR o udělení výjimky. GFŘ definuje pojem *stravovací služba*, což je situace, kdy samotnou konzumaci jídla v podniku doplňují služby navyšující užitek z konzumace (např. posezení, vytápění místnosti, toalety, hudba, šatny aj.), a tyto služby jsou k dispozici pouze vlastním zákazníkům. Pokud subjekt provozuje stravovací službu, spadá do 1. fáze EET. V opačném případě, kdy je jídlo určeno především ke konzumaci mimo prostory prodejny a prodejce nabízí balení s sebou, doručení domů apod., se jedná o dodání zboží, které spadá do 3. fáze EET. (Generální finanční ředitelství, 2016a) Rozlišení druhého zmíněného případu (tzv. *dodání zboží*) může být často problematické a vyžaduje závazné posouzení od příslušného orgánu.

Tab. 1 Tabulka fázování EET

Fáze	Datum zahájení evidence tržeb	Popis	Kód CZ-NACE
1.	1. 12. 2016	Ubytování	55
		Stravování a pohostinství	56 pokud se jedná o „stravovací službu“
2.	1. 3. 2017	Velkoobchod a maloobchod	45.1 45.3 45.4 46 47
3.	1. 3. 2018	Ostatní činnosti s výjimkou fáze 4	01 – podnikatelé ve výrobě 02, 03, 05, 06, 07, 08, 09, 11, 12, 18, 19, 20.1, 20.2, 20.5, 20.6, 21, 24, 26–30, 35– 42, 44, 45.2 (autoservisy), 50, 51, 52, 53, 56 (pokud se nejedná o stravovací službu), 58–66, 68 (dlouhodobé ubytování), 70– 74, 77–82, 84, 85, 87, 88, 90–94, 97, 98, 99
4.	1. 6. 2018	Vybraná řemesla a výrobní činnosti	13, 14, 15, 16, 17, 20.4, 22, 23, 25, 31, 32, 33, 43, 95, 96

Zdroj: (Líbal, 2016), vlastní zpracování.

5.4.4 Formy tržeb

Vybrané formy tržeb vyžadují z pohledu evidence zvláštní pozornost. Tentýž způsob platby může v jednom okamžiku naplňovat podmínky předmětu evidence, a nepatrným vychýlením už naopak do předmětu nespadá. Pokud ovšem bude subjekt evidovat tržby, které nejsou předmětem zákona, nebude to podle Metodických pokynů GFŘ považováno za porušení zákona. (2016c)

Pro **bezhotovostní převod plátce prostřednictvím příjemce** byly vydány metodické pokyny, kterými je upřesněna problematika okamžiku evidence. Bezhotovostní převod plátce prostřednictvím příjemce je platba nejčastěji debetní, nebo kreditní kartou prostřednictvím platebního portálu prodejce, platba kartou bez osobního styku zákazníka a prodávajícího za použití platební brány nebo platba kartou online. Podle pokynů bude GFŘ akceptovat postup, kdy subjekt odešle datovou zprávu o tržbě a vytiskne zákazníkovi účtenku nejpozději v okamžiku, kdy „se dozví o tom, že došlo k odepsání platby z účtu plátce (zákazníka) a jejímu odeslání k poplatníkovi“. (GFŘ, 2017a) Výjimkou je situace, kdy již u prodejce proběhla expedice zboží, nebo bylo umožněno zahájení poskytnutí služby, za kterou platba náleží. Subjekt může splnit evidenční povinnost i na základě přijetí objednávky od zákazníka a v případě nezaplacení provést storno položku.

Stravenky obdržené subjektem od zákazníka, které slouží jako platba za určité plnění, jsou standardně předmětem evidence jako například platba v hotovosti. Pokud subjekt následně stravenky proměňuje u poskytovatele stravenek, je to pro něj pouze interní operace. (Šabo, 2016)

Problémovou oblastí jsou vzhledem k určení okamžiku evidence **elektronické peněženky**. Elektronická peněženka je nejčastěji čipová karta, která na rozdíl od platební karty není propojena s bankovním nebo úvěrovým účtem, ale slouží pouze jako alternativní prostředek k uskutečňování plateb. Při jejím používání dochází běžně ke dvojímu zúčtování. Poprvé subjekt eviduje platbu při nabití peněženky hotovostí, nebo obdobnými prostředky, které splňují formální podmínku evidence, a následně musí evidovat tržbu při čerpání prostředků zákazníkem za určité zboží nebo služby. (Líbal, 2016) Subjekt je v takovém případě povinen evidovat obě tyto transakce a zasílat je datovou zprávou správci daně.

Tržby přijaté v této formě by měly být rozlišovány pomocí číselného kódu tak, aby byl správce daně schopen duplicitní položku rozeznat. V praxi se často vyskytuje situace, kdy jsou nadbývajících peněžních prostředky vráceny zákazníkovi. Z účetního pohledu jsou nejčastěji nabití prostředky na kartě jakousi zálohou k budoucímu plnění a k výnosu dochází až při jejich čerpání při platbě za plnění. Při vrácení prostředků proto subjekt není povinen evidovat storno položku. (Vondrák, Vondráková L., Vondráková M., 2016)

Obdobný postup plyne podnikateli při poskytování **poukázek a voucherů** v určité peněžní hodnotě k nekonkrétnímu plnění (např. poukázka na nákup zboží v e-shopu v hodnotě 2 000 Kč). Poprvé se eviduje platba při prodeji poukázky a podruhé při jejím uplatnění za konkrétní zboží nebo služby. V případě, kdy prodej poukázek je zprostředkováván jinou osobou (např. v ČR největším slevovým portálem Slevomat.cz), může být evidencí pověřen zprostředkovatel a subjekt eviduje až

v okamžiku přijetí poukázky za účelem čerpání zboží nebo služby. Pokud zákazník poukázku neuplatní, příjem prodejci zůstane a rovněž není nucen upravovat výši tržeb zaevidováním storna.

Naopak je tomu při prodeji poukázek a voucherů na konkrétní služby nebo zboží, nebo na jejich vícenásobné čerpání v určité částce (např. poukaz na konkrétní zájezd do Vídně a v druhém případě předplacená permanentka do fitcentra). Příjem vzniká podnikateli v okamžiku prodeje poukázky zákazníkovi a následné plnění je považováno za čerpání předplaceného zboží nebo služby a evidenci tudíž nepodléhá. (Vondrák, Vondráková L., Vondráková M., 2016) Při prodeji poukázek přes zprostředkovatele subjekt tržby neeviduje, nebo eviduje pouze přijaté prostředky od zprostředkovatele, pokud naplňují podmínky předmětu ZoET.

Platba zákazníka při **dobírce** se považuje za platbu prostředníkovi poštovní, nebo dodavatelské služby, a proto je subjekt povinen tržbu zaevidovat až v okamžiku přijetí peněžních prostředníků od tohoto prostředníka.

Záloha je „část platby za zboží nebo službu uhrazená předem s tím, že v budoucnu proběhne vyúčtování, popř. doplatek“ a spadá do předmětu evidence včetně jejího doplatku, pokud není uhrazena např. převodem z účtu na účet. (Šabo, 2016) Odlišným případem jsou **vratné zálohy** v podobě obalů nebo vratných láhví, které zákazník hradí v ceně zboží a při prodeji jsou předmětem evidence. Při vrácení obalů může dojít k zúčtování částky, kdy poplatník eviduje pouze krácený příjem, nebo k vyplacení hotovosti zákazníkovi. Poslední možnost je s ohledem na specifickou povahu vratných obalů vyloučena z předmětu evidence tržeb, tudíž ji poplatník nemusí evidovat jako storno položku. (Líbal, 2016)

Kauce je naopak „peněžitá záruka pro podnikatele,“ (Šabo, 2016) nezakládá rozhodný příjem, a proto nepodléhá evidenci tržeb v okamžiku jejího složení. Pokud ale dojde k zúčtování části, nebo celé kauce jako kompenzace za vzniklou škodu, vzniká podnikateli příjem a musí jej v dané výši zaevidovat.

Předmětem evidence dále nejsou například slevové poukázky na konkrétní částku, nebo v procentech a CashBack, který umožňuje zákazníkovi výběr peněžních prostředků z platební karty současně při jejím použití k platbě u prodejců, kteří takovou službu nabízejí. Do předmětu rovněž nespádají platby zadané prostřednictvím bankomatu či platbomatu (např. ve výdejnách e-shopů), barterový obchod, pokud není používán jako obecný způsob placení, faktury hrazené převodem bez ohledu na způsob úhrady, který je na ní uveden a v neposlední řadě započtení pohledávek. (Líbal, 2016)

Tab. 2 Formy tržeb, splnění podmínek k určení předmětu evidence tržeb a okamžik povinnosti jejich evidence z pohledu povinného subjektu

Forma tržby	Popis	Formální znak	Rozhodný příjem	Předmět EFT	Povinnost evidovat tržbu v okamžiku:		
					Uskutečně ní tržby běžným způsobem (v jediném okamžiku)	Nákup za účelem následného čerpání	Čerpání
Hotovost	Platba bankovkami nebo mincemi.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Hotovost v cizí měně	Platba bankovkami nebo mincemi v cizí měně.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Bezhotovostní převod (příkaz plátce prostřednictvím příjemce)	Platba kreditní nebo debetní kartou, bezkontaktní nálepkou, přívěskem apod.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Bezhotovostní převod (příkaz plátce), inkaso	Převod peněžních prostředků z účtu na účet.	×	✓	NE	-	-	-
Platba kartou online	Platba debetní nebo kreditní kartou online na webové stránce.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Platební brána	Platba zákazníka na internetu prostřednictvím platební brána PaySec, GoPay atd.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Bankomat, platbomat	Platba zadaná v bankomatu nebo platbomatu	×	✓	NE	-	-	-
Vklad hotovosti na účet	Vklad na účet na přepážce banky, nebo prostřednictvím vkladového automatu.	×	✓	NE	-	-	-
Převzetí hotovosti zaměstnance od zákazníka a následné vložení prostředků na účet	Převzetí prostředků zaměstnance od zákazníka je předmětem evidence. Vklad na účet je interní činností podniku.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Šek	Zákazník vystaví prodejci šek.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Směnka	Zákazník vystaví prodejci směnku vlastní, nebo směnku cizí.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Stravenka	Platba stravenkami různého druhu.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Bitcoin	Univerzální platidlo na internetu.	✓	✓	ANO	✓	-	-

Elektronická peněženka	Nabití (vklad) na kartu nebo následné čerpání uložených peněžních prostředků při nákupu zboží nebo služby.	✓	✓	ANO	-	✓	✓
Karta CCS	Slouží pouze k zaevidování částky o čerpaném zboží nebo službách k budoucímu vyrovnání. (např. firemní stravování)	×	✓	NE	-	-	-
Poukázka na nákup zboží nebo služeb v určité hodnotě	Nákup dárkové poukázky v určité hodnotě a následné čerpání za konkrétní zboží nebo služby.	✓	✓	ANO	-	✓	✓
Poukázka na konkrétní zboží nebo službu	Nákup dárkové poukázky k budoucímu čerpání konkrétního zboží nebo služby.	✓	✓	ANO	-	✓	-
Barterový obchod	Pokud není sjednán jako obecný způsob placení	×	✓	NE	-	-	-
Započtení pohledávek	Započtením pohledávek se dodavatelům vzájemně krátí jejich závazky.	×	✓	NE	-	-	-
Dobírka	Subjekt obdrží platbu od prostředníka s časovým odstupem po tom, co zprostředkovatel doručil zboží zákazníkovi s platbou při jeho odběru.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Poštovní poukázka	Zprostředkovatel převede platbu přímo z účtu na účet.	×	✓	NE	-	-	-
Poštovní poukázka	Zprostředkovatel předá peněžní prostředky v hotovosti.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Záloha	Vystavená záloha k budoucímu plnění subjektu od zákazníka v hotovosti.	✓	✓	ANO	✓	-	-
Vratná záloha	Vratná záloha placena zákazníkem při nákupu zboží za vratný obal.	✓	✓	ANO	✓	.	-
Kauce	Zákazník složí kauci jako záruku (např. za půjčení lyží).	✓	×	NE	-	-	-
Započtení kauce	Započtení kauce jako plnění od zákazníka (např. k úhradě škody na vypůjčených lyžích).	✓	✓	ANO	✓	-	-

Zdroj: (Šabo, 2016; Líbal, 2016), vlastní zpracování.

5.4.5 Storno a opravy

Aby mohla být data o tržbě poplatníka transparentní, je nutno umožnit mu zpětně opravovat výši evidovaných tržeb v některých, zákonem určených situacích. Povinnost evidence opravných položek se váže na evidovanou tržbu (její formu). (Líbal, 2016) Pokud subjekt vrací zákazníkovi dříve zaevidovanou tržbu v hotovosti, má povinnost odeslat opravnou datovou zprávu. Jestliže byla ale tržba dříve uhrazena např. převodem z účtu na účet, nebo naopak subjekt vrací tržbu zákazníkovi tímto způsobem, který není předmětem evidence, už mu nevzniká povinnost opravnou položku evidovat.

Evidence storna probíhá stejným způsobem jako běžně zasílaná datová zpráva na server FS s tím rozdílem, že položka nabývá záporné hodnoty. Opravná datová zpráva musí obsahovat všechny náležitosti v rozsahu povinných údajů podle § 19 ZoET. Nejčastěji vznikne subjektům nutnost evidovat storno při opravě chyby, při vrácení zboží bez udání důvodu ve stanovené lhůtě, při uznání reklamace, při zrušení platby, když dojde k evidenci ještě před zaplacením a zákazník si to rozmyslí nebo při uplatňování slev. Storno se může týkat jak celé evidované položky, tak pouze její části. Pokud se účtenka s opravnou položkou váže na zákazníkovo plnění, musí subjekt dodržet povinnost účtenku vydat zákazníkovi. Při evidenci ve zjednodušeném režimu je postup obdobný. Storna a opravné položky se zaúčtují spolu s ostatními položkami v okamžiku navázání spojení, ale povinnost subjektu odeslat opravnou datovou zprávu není striktně limitována.

V metodických pokynech GFŘ uvádí, že z technických důvodů nemusí být propojena opravná položka ani doklad s původní zaevidovanou tržbou nebo s její účtenkou. (GFŘ, 2016c) Nicméně jinak je tomu u povinnosti vyplývající ze zákona o DPH, kdy má poplatník povinnost vystavit opravný daňový doklad včetně odkazu na doklad původní a opravu na dokladu zdůvodnit. Pokud subjekt splňuje povinnosti plynoucí ze ZoET a ze zákona o DPH vydáním jediné účtenky, musí na ní uvést navíc i náležitosti opravného daňového dokladu.

Jak pro evidenci běžných tržeb, tak pro storno položky platí pravidlo, které říká, že položky zaúčtované nad rámec povinností dle ZoET nebudou považovány za jejich porušení.

5.5 Pokladní zařízení EET

MF ČR se rozhodlo po vzoru Chorvatska ponechat nabídku pokladních zařízení potřebných k EET čistě na soukromém sektoru. Dokonce se brání jakémukoliv doporučení či certifikování důvěryhodných dodavatelů (Schillerová, 2017), což lze považovat za krok, kterým se FS zříká odpovědnosti za bezproblémový chod samotného pokladního zařízení.

Pro dodavatele zařízení byla zveřejněna pouze technická specifikace, což je zjednodušeně způsobnost k internetovému připojení, způsob komunikace přes internetové spojení s FS a rychlost tisku účtenek. (Vondrák, Vondráková L., Vondráková M., 2016) Výběr dodavatele a způsob zajištění těchto funkcí záleží čistě na povinném subjektu.

Při výběru zařízení EET záleží na skutečnosti, zda subjekt vlastní již některé pokladní zařízení či tiskárnu, a to odpovídá technickému řešení EET, nebo zda na něm lze aktualizovat software k takovým potřebám. V opačném případě je nucen subjekt pořídit minimálně zařízení v podobě mobilního telefonu se softwarem, které postačí pro potřeby drobných provozů, či tablet s externí tiskárnou, kompaktní přenosné zařízení, samostatné pokladní zařízení, nebo počítač s podporou EET, které už jsou určeny pro větší provoz, nabízejí často široké spektrum funkcí.

Náklady na pořízení pokladního systému mohou pohybovat od nuly až po desítky tisíc Kč za kus včetně paušálních poplatků a jednorázových poplatků spojených se zavedením EET do podniku. Společnosti působící na trhu s pokladnami nabízejí rovněž pronájem pokladních zařízení pro případy, kdy subjekt ke své činnosti potřebuje třeba i velké množství výkonných zařízení, které nevyužívá soustavně (např. desítky kusů pokladen k prodeji piva na hudebním festivalu, který se koná jednou za rok).

5.6 Účtenka

Povinný subjekt je podle ZoET nově povinen vystavit zákazníkovi účtenku za účelem ztvrzení, že jeho platba byla zaevidována. Zákazník má právo takovou účtenku obdržet, nikoliv povinnost ji převzít.

Údaje, které musí povinný subjekt na každou účtenku uvést, jsou stanoveny v § 20 ZoET jako:

- a) *fiskální identifikační kód,*
- b) *své daňové identifikační číslo,*
- c) *označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna,*
- d) *označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována,*
- e) *pořadové číslo účtenky,*
- f) *datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,*
- g) *celkovou částku tržby,*
- h) *bezpečnostní kód poplatníka,*
- i) *údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu. (Zákon č. 112/2016 Sb.)*

Pokud byl subjekt pověřen evidováním tržby, musí být na účtence uvedeno i daňové identifikační číslo poplatníka, který ho pověřil. Jestliže nemá podnikatel povinnost uvádět na účtence FIK (eviduje ve zjednodušeném režimu), musí místo něj na účtence uvést PKP kód. (Zákon č. 112/2016 Sb.)

Elektronická účtenka (např. ve formě PDF soboru) může být použita jako náhrada za tištěnou účtenku, pokud se tak subjekt předem dohodne se zákazníkem. Souhlas zákazníka může být stvrzen například přijetím obchodních podmínek. (GFŘ, 2016e) Využití má elektronická účtenka nejčastěji u činností, kde se subjekt fyzicky nepotkává se zákazníkem a předání účtenky by pro něj bylo problémové.

Výše zmíněné náležitosti dokladu o platbě vznikají podnikateli pouze z evidenční povinnosti, ovšem v ČR existuje množství dalších předpisů, které musí subjekt dodržovat. Prvním z nich je např. zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání nebo zákon č. 235/2004 Sb., o DPH aj. ZoET nijak neomezuje počínání subjektů v tomto směru a podnikatel tak může doplněním informací na účtenku splnit povinnosti jemu vyplývající z více předpisů. (Líbal, 2016) Vzorová účtenky splňující povinnosti z uvedené legislativy je uvedena v kapitole 6.1.7 – Účtenka a daňový doklad.

5.7 Zákazník

Pro zákazníka se účinností ZoET zásadně nic nemění. Ve vztahu k zákazníkovi má ovšem prodejce tzv. *informační povinnost*.

Na rozdíl od některých zahraničních zemí zákazník nemá povinnost převzít doklad o platbě, ale záleží zcela na jeho vůli. GFŘ nicméně argumentuje tím, že pokud si zákazník ve své platbě platí DPH a očekává, že jej prodejce za jeho plnění odvede, převzetím dokladu napomáhá skutečnosti, že se tak opravdu stane. (GFŘ, 2016b)

Z ekonomického hlediska lze předpokládat dopad na koncové spotřebitele v podobě zvýšení cen u některých služeb či zboží v důsledku nutnosti pořízení evidenčního zařízení a růst cen především u drobných podnikatelů. Tento dopad může být ovšem vyvolán rovněž z důvodu narovnání tržního postavení, kdy subjekt zvyšuje své ceny v důsledku skutečnosti, že nově přiznává plnou výši tržeb. (MF ČR, 2015a)

5.8 Správce EET a jeho kontrolní činnost

Výkon působnosti zákona má na starost Finanční správa ČR, respektive její orgány. K účelům kontroly působnosti zákona má spolu s ní oprávnění výkonu taktéž Celní správa ČR. (Zákon č. 112/2016 Sb.)

Finanční správa spravuje pro veřejnost většinu komunikačních kanálů. Ryze informační portál *Etrzby.cz* poskytuje aktuální informace k úpravě a množství návodů, podle kterých by se měl subjekt řídit. Pro účely propojení povinného subjektu se správcem byla vytvořena webová aplikace *Elektronická evidence tržeb*⁴ dostupná na Daňovém portálu. Podnikatelé zde mají přístup k vlastnímu účtu, který umožňuje přístup k datům z evidence a komunikaci s FS.

Kontrolu plnění povinností subjektů mohou provádět oprávněné orgány Finanční správy ČR (finanční úřady) a Celní správy ČR. Ostatní orgány veřejné moci jsou povinny oznámit porušení ZoET pověřenému orgánu. Zodpovědnost za dodržování zákona nese povinný subjekt, případně společně s ním jím pověřená osoba.

⁴ Odkaz na aplikaci Elektronická evidence tržeb:

http://adisspr.mfcr.cz/adistc/adis/idpr_pub/eet/eet_sluzby.faces

Podle DŘ lze kontrolní proces evidence tržeb dělit na několik fází. První z nich je vyhledávací činnost dle § 78 zákona, kdy správce daně vyhledává důkazní prostředky ještě před zahájením kontroly. Místní šetření dle § 80 lze neslučitelně chápat jako kontrolní nákup v úpravě ZoET. (Kopřiva, M., Novotný, J., 2011)

Kontrolní nákup by měl být nejčastějším způsobem dohledu nad poplatníky. Jeho účelem je ověřit řádné vystavení dokladu, tedy skutečnost, zda subjekt vydal účtenku se všemi povinnými informacemi, zda tržbu skutečně zaevidoval a dodržení dalších povinností, jako je například informační povinnost. Pokud nedojde při kontrolním nákupu k újmě na straně poplatníka, pak může poplatník i kontrolní orgán odstoupit od obchodu. Odstoupení nebude možné u poskytnutí zboží s omezenou spotřebou a určitých služeb (rychlé občerstvení, kadeřnictví apod.). (GFŘ, 2016c)

Dalším způsobem, jak zamezit porušování zákona je systém kontroly ze strany zákazníka. Občané mohou pro vlastní informovanost prostřednictvím aplikace *Elektronická evidence tržeb* zkontrolovat, zda byla jejich platba řádně zaevidována a FS tak poskytují informace ke kontrolní činnosti. Podobně by mohla fungovat i *účtenková loterie*, která navíc motivuje zákazníky možností výhry. Za porušení zákona hrozí podnikatelům pokuta až 500 tis. Kč, uzavření provozovny nebo dokonce pozastavení jejich činnosti.

Finanční správa od začátků deklaruje podnikatelům, že nebude brát zřetel na jejich počínání v minulosti. (Shillerová, 2017) Předmětem kontroly by tak měly být jen skutečnosti nadcházející až po vzniku evidenční povinnosti poplatníka, ovšem za předpokladu, že takovou informaci není možné nalézt přímo v zákoně.

6 Dopad na hospodaření podniku

Zákon o evidenci tržeb přináší podnikatelům změny v mnoha oblastech jejich podnikání. Na každého doléhají změny jinak, rozdílné dopady jsou u plátců daně fyzických a právnických osob, u osob vedoucích účetnictví a u těch co vedou daňovou evidenci, nebo mezi plátcí a neplátcí DPH. Zásadní rozdíly z pohledu evidence jsou mezi podnikateli, kteří se liší velikostí obrátu a rozsahem své podnikatelské činnosti. Proto nelze jednoznačně určit a specifikovat dopady napříč celým podnikatelským sektorem, ale lze se zaměřit na konkrétní podnik a na jeho situaci vysvětlit problematiku, která se poté týká podobně i mnoha dalších subjektů.

V následujícím textu bude analyzován dopad na hospodaření podniku. Konkrétně se práce téměř ve všech částech zaměřuje na modelový podnik pana Dvořáka, který podniká v oblasti činností CZ-NACE I – Ubytování, stravovací a pohostinská činnost. Tento sektor se považuje za jeden z nejproblémovějších vzhledem k výskytu stínové ekonomiky a rovněž patří mezi nejvýznamnější sektory podle počtu podnikajících subjektů.

Pan Dvořák zahajuje na začátku roku 2017 provoz hotelu s restaurací. Dosud pracoval jako provozní v jedné restauraci, ale s evidencí tržeb se přímo nepotkal. Podniká na živnostenské oprávnění, vede si sám účetnictví a chtěl by podnikat jako neplátce DPH vzhledem k povaze jeho činnosti (jeho zákazníci jsou nejčastěji spotřebitelé). Restaurace se nachází v přízemí budovy, která je ve vlastnictví podnikatele a další dvě poschodí slouží ke krátkodobému ubytování hostů na jejich cestách. Podnik se nachází v lukrativní oblasti a pan malý chce nabídnout svým zákazníkům kvalitní gastronomii, příjemné posezení a možnost ubytování v jeho hotelu pro páry nebo rodiny s dětmi. V okolí podniku se často konají zajímavé kulturní akce. Pan Dvořák chce využít své šance a příležitostně navštěvovat jarmarky, gastro festivaly nebo hudební akce s malým stánkem. Všechny povinnosti spojené s otevřením restaurace a hotelu už jsou vyřízeny, zbývají mu vyřešit pouze otázky spojené evidencí tržeb.

6.1 Postup při zavedení EET

Prvním krokům podnikatele k zavedení evidence tržeb by mělo předcházet zamyšlení, v jakém rozsahu a zda vůbec se jej EET týká. Zda je podnikatel povinným subjektem podle ZoET nemusí být často vůbec evidentní.

Pokud už je jisté, že se poplatník evidenci nevyhne, měl by shromáždit potřebné informace o všech svých činnostech a zjistit, jak se jej evidence bude v jednotlivých činnostech dotýkat. Předlohou takového postupu může být popis uvedený v následujících podkapitolách, vztažený na podnik pana Dvořáka.

6.1.1 Vymezení činnosti

U jednotlivých činností se může objevit mnoho faktorů ovlivňujících povinnost evidence tržeb. Základním rozhodujícím kritériem je stanovení činnosti dle klasifikace

CZ-NACE. V evidenci je podstatná právě tato informace, tedy pod jaké označení spadá podnikatelská činnost na základě živnostenského oprávnění. Zda je subjekt držitelem příslušného živnostenského oprávnění, nebo ne, je vedlejší otázkou a zabývat se jí dále nebudu, ovšem není vyloučeno, že živnostenské oprávnění může být rovněž předmětem kontroly. Hlavní činnost pan Dvořák provozuje pod živnostenským oprávněním podle klasifikace CZ-NACE I-56.1 Stravování v restauracích, u stánků a v mobilních zařízeních. Současně drží koncesi k prodeji alkoholu a lihovin C – 11.01 Destilace, rektifikace a míchání lihovin a oprávnění k provozu hotelové činnosti I – 55.10.1 Hotely.

Pan Dvořák se doslechl, že byl zákon uveden v platnost, a že se jej evidence nejspíš bude týkat. Začal hledat informace o povinnosti evidence a zjistil, že jeho hlavní restaurační činnost a provoz hotelu spadá hned do první fáze EET. Pan Dvořák je plátcem DPFO, a pokud jeho tržby budou odpovídat předmětu evidence, splní všechny podmínky povinného subjektu. Dále plánuje se svým personálem navštěvovat pravidelně místní gastro festivaly a připravovat zde pokrmy.

Mimo určení evidence u hlavní činnosti je potřeba myslet i na povinnost evidence u dalších činností podnikatele. Pokud pan Dvořák vyhodnotí některou z jeho činností jako minoritní a povinnost evidence z této činnosti mu nastane dříve než povinnost z činnosti hlavní, může zahájit evidenci tržeb z minoritní činnosti až později společně se vznikem povinnosti EET z hlavní činnosti. Prodej na gastro festivalech spadá do hlavní činnosti. Pouze koncese na podávání a prodej alkoholických nápojů je zahrnuta do povinnosti až od 3. fáze a podnikateli vzniká evidenční povinnost z této činnosti nejpozději 1. března 2018. Není nutno uvažovat o testování činnosti jako minoritní, poplatník musí zahájit evidenci ze všech činností (mimo podávání alkoholických nápojů) v první fázi zavedení EET.

Doporučení:

Pokud je podnikatelská činnosti něčím výjimečná a podnikatel si není jistý, zda spadá do povinnosti evidence, měl by si podat žádost o závazné posouzení na finanční úřad. Žádost o posouzení by měl využít také v situaci, kdy je evidence v běžném režimu značně problémová, např. pokud se provozovna nachází v lokalitě, kde je nefunkční internetové připojení.

Pan Dvořák může mezi celkovými tržbami z restaurace rozlišovat tržby z poskytování alkoholických nápojů a ostatního sortimentu čímž by mohl tržby z podávání alkoholických nápojů evidovat až nastoupením 3. fáze EET, ale pravděpodobně pro něj bude výhodnější tržby nerozlišovat a evidovat vše. Přesto bude povinen k dodržení evidenční povinnosti z těchto tržeb až po nástupu zmíněné 3. fáze.

6.1.2 Očekávané formy tržeb

Pan Dvořák ví, že se v restauraci nevyhne přijímání tržeb v hotovosti. Pro jeho hotel by mu stačilo přijímání plateb převodem na jeho podnikatelský účet, nicméně nemůže vyloučit, že se mu naskytne situace, kdy zákazník bude chtít platit za ubytování alternativními způsoby. Zároveň by svým hostům rád umožnil více

způsobů platby. Rozhodl se předem stanovit formy tržeb, které budou akceptovány a zjistit, které z nich podléhají evidenci.

Tab. 3 Akceptovatelné formy tržeb v podniku pana Dvořáka

Forma tržeb	Restaurace	Hotel	Předmět evidence
Hotovost	✓	✓	ANO
Platba kartou	✓	-	ANO
Hotovost v cizí měně (EUR)	✓	✓	ANO
Stravenky	✓	-	ANO
Poukázky na konkrétní služby	✓	-	ANO (při nákupu poukázky)
Bezhotovostní převod na účet	✓	✓	NE
Prodej přes zprostředkovatele	-	✓	NE

V restauraci se pan Dvořák rozhodl přijímat hotovost i v cizí měně, především v eurech, kdy přepočítání měny bude stanoven podle kurzu v účetnictví. Poukázky na konkrétní služby nebo zboží musí pan Dvořák evidovat především při jejich nákupu zákazníkům za účelem budoucího plnění.

Pro provoz hotelu by bylo možné uvažovat o vyhnutí se evidenční povinnosti. Pan Dvořák by mohl přijímat pouze platby bezhotovostním převodem na účet nebo přijímat objednávky přes zprostředkovatele, ovšem mohl by se dostat do nechtěné situace, kdy by musel platbu zákazníka v jiné formě odmítnout, což by jemu podnikání nepřineslo užitek. Přijaté tržby na bankovní účet od zprostředkovatele krácené o provizi nejsou předmětem evidence.

Doporučení:

Podnikatel by neměl záměrně vylučovat z provozu přijímání významných forem tržeb, které jsou předmětem evidence tak, aby se jí vyhnul. Možnost výběru platby mezi více způsoby zvyšuje spotřebitelův užitek a jeho spokojenost s poskytnutou službou. Odmítnutí plateb v hotovosti, jakožto nejběžnějšího způsobu platby může dosahovat v důsledku mnohem vyšší ztráty, než jsou náklady na zavedení evidence.

6.1.3 Další povinnosti poplatníka

Před přijetím první evidované tržby plyne podnikateli ze zákona několik povinností. Poplatník je povinen zažádat o autentizační údaje, získat certifikát pro evidenci tržeb a má vůči finanční správě povinnost oznámit údaje o svých provozovnách.

Na místě, kde podnikatel vykonává svoji činnost, musí dodržet informační povinnost, aby bylo jasné, že je subjektem povinným k EET, a že má povinnost vystavit zákazníkovi účtenku o evidované tržbě. Další povinnosti podnikateli plynou až během výkonu činnosti, tedy povinnost evidence tržby nejpozději v okamžiku jejího přijetí, zaslání datové zprávy FS a vydání účtenky zákazníkovi.

6.1.4 Výběr zařízení k EET

Pan Dvořák dosud nemá žádné pokladní zařízení a čeká ho rozhodnutí ve výběru mezi několika dodavateli. Hledá kompletní vybavení do provozu restaurace a hotelu. Dodavatelé často rozlišují pokladní systémy a specifikují jejich funkce dle charakteristiky podnikatelských činností. Na trhu lze proto najít široké spektrum zařízení, mezi kterými podnik vybírá jemu nejpříhodnější variantu v poměru k výkonu a ceně zařízení. Základní kritéria, mezi kterými podnikatel volí při výběru pokladního zařízení, jsou tato:

- přenosnost/ nepřenosnost zařízení,
- tlačítková pokladna/ dotykový display,
- typ tiskárny,
- jednorázové zakoupení software/software k dispozici zdarma/ měsíční poplatky za využívání software,
- možnost ukládání transakcí v případě výpadku připojení,
- typ podporovaného připojení k síti (Wi-Fi, LAN, GSM mobilní síť),
- možnost správy položek v zařízení/ účtování konečné částky za plnění.

Pan Dvořák ví, že bude potřebovat dvě rozdílná zařízení. Předpokládá, že pokladní zařízení pro evidenci tržeb v restauraci ponese v porovnání s hotelem zvýšené nároky na požadované funkce. Pro zjednodušení bude jistě vybírat obě zařízení od stejného dodavatele. Pro obě řešení mu postačí nepřenosné *Smart* pokladní zařízení s tiskárnou, které bude připojeno k síti LAN. V případě zařízení pro hotel lze uvažovat o použití běžného PC a evidovat jednotlivé platby prostřednictvím platformy účetního softwaru. Při dalším rozhodování podnikatel zohledňuje doplňkové funkce zařízení nebo služby dodavatele, které mohou zefektivnit provoz jeho činnosti, jako:

- výkon zařízení,
- rychlost a další možnosti tisku,
- operační systém,
- zálohování dat,
- maximální počet položek (PLU)
- skladové hospodářství,
- informace o tržbách a jejich vyhodnocení,

- možnost nastavení prodavačů, stolů apod.,
- SW ochrana dat proti zneužití,
- fiskalizační tlačítko (nevidovat),
- možnost využívat pokladní zařízení jako běžné PC,
- tiskárna s řezačkou,
- záložní zdroj energie aj.

Po restauraci chce podnikatel pořídit výkonné pokladní zařízení s dotykovým displejem, jednoduchou obsluhou a rychlým tiskem účtenek. Požaduje software, který bude umět zachycovat průběžně objednávky stolů, rozpoznávat prodavače a bude schopen vyhodnocovat údaje o tržbách restaurace. Do zařízení by mělo být možno uložit až 200 různých položek (PLU) a pokud to bude nutné, je ochoten pan Dvořák za tyto funkce a kompletní servis akceptovat náklady ve formě měsíčních poplatků dodavateli. Za užitečné považuje rovněž možnost zálohování dat a systém správy skladových zásob a jejich porízení se nebude bránit.

Do hotelu plánuje pořídit tablet se softwarem umožňující provádět základní transakce a externí tiskárnu. Do paměti zařízení by mělo být možné uložit min. 30 položek zajišťující jednoduchý postup při účtování tržeb. Z dalších funkcí by pan Dvořák ocenil především informace o tržbách, ale pouze tehdy, pokud by byly obsaženy v základním bezplatném balíčku při nákupu.

Mimo samotné pokladní zařízení je často potřeba pořídit i další doplňkové technologie, nebo zajistit možnost jejich připojení k pokladnímu zařízení. Je to například:

- platební terminál,
- váha,
- čtečka kódů,
- zákaznický display,
- kancelářská tiskárna aj.

Pro oba provozy je potřeba zajistit platební terminály, nicméně pro restauraci bude příhodnější přenosný platební terminál, který umožní platbu hostům přímo u stolu.

Zásadním kritériem jsou samozřejmě náklady spojené s porízením a provozem pokladny. Ty se mohou mezi jednotlivými dodavateli lišit. Mimo pořizovací cenu zařízení si dodavatelé mohou účtovat poplatky za instalaci, poskytování servisu a poradenství, školení zaměstnanců nebo příplatky za poskytnutí software řešení nad rámec základních funkcí, které jsou právě nejčastěji zatíženy měsíčními poplatky. A naopak, zařízení je často nabízeno s dalšími službami zahrnutými v ceně jako je internetové připojení zdarma, což může uměle navyšovat skutečnou hodnotu zařízení EET.

Doporučení:

Podnikatel by se měl zaměřit na základě recenzí ostatních uživatelů na spolehlivého dodavatele, který bude schopen dodržet všechny předem stanovené závazky, a kromě dodání zařízení poskytne zákazníkovi kompletní servis, poradenství a aktualizovaný software. Protože není trh nijak regulovaný, nemůže stát zaručit podnikatelům, že jejich pokladny budou fungovat bezchybně. Zodpovědnost za porušení povinnosti evidence tržeb navíc nese vždy povinný subjekt, a to i takovém případě, kdy pochybení vzniklo na straně dodavatele, pokud není tento vztah jinak upraven ve smlouvě. Testování některých zařízení potřebných k EET provádí Hospodářská komora ČR a na svém webu uvádí rovněž seznam všech dostupných zařízení na trhu.⁵

V nabídkách dodavatelů se objevilo i několik nestandardních EET řešení, která se pokouší zjednodušit a urychlit povinnost vydávání účtenek. Příkladem je i tzv. *kasabloček*, při jehož využití vydává podnikatel místo běžné účtenky papírek s elektronickou adresou, kde zákazník najde všechny povinné náležitosti účtenky. Transakce se eviduje do jakéhokoliv pokladního zařízení s příslušnou aplikací, která zařídí, aby zákazník na adrese obdržel příslušné informace. Toto řešení osobně nepovažuji za zcela odpovídající pokynům FS, jelikož subjekt by se měl na předání elektronické účtenky se zákazníkem předem dohodnout. Pokud by tedy došlo k nesouhlasu zákazníka, musí být schopen vydat účtenku i běžným způsobem, například ji ručně vypsát. Všechna řešení EET na trhu nejsou ideální a podnikatel by měl předem zvážit výhodnost takové investice do budoucna.

Ideálním řešením je pořízení zařízení, které si podnikatel předem sám vyzkouší, k čemuž dnes běžně slouží showroomy nebo předváděcí akce. Před nákupem by si měl propočítat jednorázové náklady, které mu vzniknou se samotným pořízením pokladního zařízení a dalšího příslušenství a též pravidelné náklady, které mu budou běžně vznikat v důsledku provozu pokladny. Podnikatelé, kteří se neobjedou bez určitého typu pokladního zařízení, nebo vykonávají činnost nárazově, mají možnost pronájmu pokladny, což může být navzdory jejich zvýšeným požadavkům přínosnější, než pořízení průměrného pokladního zařízení na stálo.

Poskytování služeb od některých dodavatelů je spojeno se smluvním závazkem na dodržení minimální doby pro vypovězení smlouvy. Ve smlouvě tak může být uvedena např. minimální doba 6 měsíců, po které bude muset subjekt za služby zaplatit. Mezi podnikateli nelze odstoupit od smlouvy do 14 dnů bez udání důvodů tak, jak je to u běžného spotřebitele. V obchodním vztahu nejsou stanoveny přesné podmínky pro vypovězení smlouvy a vše závisí na obchodních podmínkách.

Před zahájením činnosti musí být do zařízení nainstalovaný certifikát a vloženy jednotlivé položky k účtování. K tomu je nejjednodušší využít služeb dodavatele, přičemž i poté by si měl podnikatel vyzkoušet evidenci „nanečisto“ ve zkušebním provozu EET.

⁵ Seznam dostupných řešení EET a informace o výsledcích testů dostupné na adrese: <https://www.eet-ano-ale.cz/srovnani/>.

Poslední doporučení se týká obstarání internetového připojení. Běžně poskytují podniky svým zákazníkům Wi-Fi připojení jako doplňkovou službu, ale pro potřeby evidence je potřeba zajistit oddělenou, bezpečnou a spolehlivou síť, která eliminuje přetížení a výpadky spojení. Obecně lze považovat za spolehlivější řešení připojení pokladního zařízení k internetové síti prostřednictvím drátového spojení LAN, které se vyznačuje vyšší rychlostí, stabilitou a nízkou poruchovostí.

6.1.5 Postup registrace k EET a webová aplikace Elektronická evidence tržeb

Poplatník se před zahájením evidence musí nejprve registrovat do systému pro získání autentizačních údajů a certifikátu. V prvním kroku podává žádost o autentizační údaje, což je zjednodušeně přihlašovací jméno a heslo pro přihlášení do webové aplikace Elektronická evidence tržeb. Žádost subjekt podává fyzicky na finančním úřadě nebo elektronicky podáním žádosti přes aplikaci, kdy údaje obdrží do své datové schránky. Obdržení autentizačních údajů v druhém případě může trvat i několik dnů, na FÚ je může subjekt obdržet ihned. Přihlášení do aplikace je uživateli umožněno nejpozději do 24 hodin, žádost proto není dobré podávat na poslední chvíli. Údaje slouží pouze k prvnímu přihlášení do aplikace a uživatel by si měl z bezpečnostních důvodů ihned změnit heslo. Pokud neprovede přihlášení nejpozději do 90 dnů, kdy končí životnost údajů, musí zažádat o nové údaje.

Mezi přihlášením a žádostí o certifikát je subjekt povinen zanést do systému údaje o svých provozovnách, ve kterých provádí činnosti podléhající předmětu evidence tržeb. Každé provozovně je přiděleno identifikační číslo (11, 21, 31 apod.). Provozovnou je pevná nebo mobilní provozovna (např. automobil) a dle ZoET jsou provozovnou také internetové stránky, na kterých je nabízen prodej zboží nebo služeb. U automobilu, jako mobilní provozovny se uvede jako adresa SPZ, u internetových stránek je to přímý odkaz (<http://www.prikklad.cz/>).

Následně je možné vygenerovat certifikát, což trvá už jen několik sekund. Žádost o certifikát podává subjekt pouze elektronicky pomocí dílčí aplikace Správa certifikátu. Certifikát je elektronický podpis poplatníka (skládá se ze soukromého a veřejného klíče), jímž bude podepsána každá odeslaná datová zpráva na server finanční správy a slouží k rozpoznání subjektu. Bez certifikátu nelze tržby evidovat ani vydávat korektní účtenky. Subjekt si může vygenerovat neomezené množství certifikátů, záleží na jeho úvaze, kolik certifikátů a pro jaké stupně provozu je zvolí. Může evidovat pod jediným certifikátem všechny své provozovny, rozdělit certifikát dle provozoven, nebo dokonce zvolit ke každému pokladnímu zařízení jiný certifikát. Pomocí certifikátu lze například oddělovat činnosti podle rozdílného IČO v téže provozovně. V zásadě, ale množství certifikátů neovlivní přehlednost dat, jelikož i v rámci jednoho certifikátu může poplatník svá data filtrovat. Vedlejším účelem rozdělení činnosti na více certifikátů dle provozoven nebo pokladen může být ochrana dat. Certifikát i autentizační údaje je třeba chránit před případným zneužitím. Pokud dojde k narušení bezpečnosti v důsledku neoprávněného přístupu cizí osoby k certifikačním údajům, je třeba certifikát zrušit a vytvořit jiný, což znemožní

evidovat tržby pomocí původního certifikátu na adresu subjektu. Certifikát má podle zákona životnost po dobu 3 let, ale v aplikaci EET jej lze kdykoliv zrušit.

Autentizační údaje subjekt nadále využívá k veškeré správě dat vztahujících se k jeho povinnosti. Může přes aplikaci měnit skutečnosti, které mu nastaly, jako je změna provozovny nebo osobních údajů, přičemž změny související s provozovnou musí provést do 15 dnů od jejího uskutečnění nebo nejpozději před uskutečněním první evidované tržby v provozovně, které se změna týká. (Zákon č. 112/2016 Sb.)

Dalším účelem aplikace je možnost kontroly subjektu objemu evidovaných tržeb v porovnání s tržbami skutečnými, nebo fakt, zda jeho zaměstnanci evidují správně. Poplatníkovi se nabízí spravovat i přístup k datům dalším osobám. V aplikaci jsou k dispozici pouze součty evidovaných tržeb za určité období. O podrobný výpis tržeb musí subjekt zvlášť zažádat na stránce „Tržby“. Jeho žádost bude vyřízena podle objemu dat, nejpozději do 7 dnů a soubor s daty bude poté umístěn na stejných stránkách.

6.1.6 Informační povinnost subjektu

Informační povinnost plyne povinnému subjektu ve vztahu k zákazníkovi. Podstatou je informovat zákazníka, že je mu subjekt povinen vydat účtenku a zda je povinen evidovat v běžném, nebo zjednodušeném režimu.

Sdělení musí být vystaveno na místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, případně na webových stránkách tak, aby bylo dostatečně viditelné a čitelné. Podrobný obsah sdělení je přímo určen zákonem, ovšem další text nebo ostatní designové prvky cedule jsou volitelné. Subjekt jej může přizpůsobit vizuálnímu vzhledu celé provozovny nebo doplnit o další sdělení (viz příloha D – Informační povinnost poplatníka).

6.1.7 Účtenka a daňový doklad

Nejpozději před zahájením evidence musí subjekt nahrát do pokladního zařízení certifikáty, položky k účtování a rovněž náležitosti, které mají být na každé účtence vytištěny. Dotazy ohledně vnášení údajů do pokladního zařízení a možnosti nastavení účtenky by měly směřovat již k dodavateli zařízení. V následujícím příkladu uvedeme vzorovou účtenku pro restauraci pana Dvořáka, jejímž vydáním splní všechny povinnosti jemu plynoucí z legislativy platné k 1. prosinci 2016.

Pan Dvořák chce vydávat svým zákazníkům v restauraci pouze jednu účtenku, a proto na ní musí uvést náležitosti plynoucí dle ZoET, dále náležitosti daňového dokladu plynoucí ze zákona o DPH a v neposlední řadě povinné údaje plynoucí ze živnostenského zákona a ze zákona o ochraně spotřebitelů. Pan Dvořák může všechny povinné údaje skutečně umístit na tutéž účtenku, ovšem v případě povinnosti vydat daňový doklad (s celkovou částkou za plnění vyšší než 10 000 Kč), je potřeba na doklad doplnit konkrétní údaje o odběrateli a jeho daňové identifikační číslo, což mu běžné pokladní zařízení neumožní, nebo by byl takový postup v provozu restaurace zbytečně zdlouhavý. V případě zjednodušeného daňového dokladu je od těchto údajů ustoupeno a podnikatel může bez problému jako daňový

doklad použit běžnou účtenku. Na následujícím obrázku je vzorová účtenka splňující povinnosti z výše uvedených předpisů. Nejprve jsou modře označeny náležitosti účtenky vyplývající ze ZoET, poté byly doplněny chybějící údaje splňující požadavky zjednodušeného daňového dokladu (zvýrazněny šedou barvou). Na zjednodušeném daňovém dokladu nesmí chybět především označení osoby, která poskytuje plnění, tedy její jméno a sídlo, rozsah a předmět plnění a sazba DPH. Na dokladu není nutno uvádět základ a přesnou výši DPH. Zbývající údaje splňují požadavky dokladu plynoucí z živnostenského zákona a zákona o ochraně spotřebitele (zelená barva).

Jestliže bude pan Dvořák nucen vydat daňový doklad se všemi zákonnými náležitostmi na plnění v celkové hodnotě přesahující 10 000 Kč (např. za pronájem restauračních prostor nebo poskytnutí občerstvení firmě), měl by k těmto účelům vydávat faktury přímo pomocí účetního softwaru (případně vzorové šablony) a v případě úhrady faktury v hotovosti nebo jiným způsobem vyžadující evidenci ji doplnit o běžnou účtenku z pokladny.

Dvořák Petr	Označení osoby (jméno a sídlo)
Polášková 236, Město 756 12	
IČO: 01234567	Identifikační číslo osoby
DIČ: CZ01234567	Daňové identifikační číslo (DIČ)
Provozovna 01	Označení provozovny, ve které se tržba uskutečnila
Pokladna 01	Označení pokladního zařízení, z kterého je tržba evidována
Doklad číslo: 001/02/01/2017	Pořadové číslo účtenky
Datum a čas: 02. 01. 2017 13:06:55	Datum a čas přijetí tržby / vystavení účtenky
Běžný režim EET	Údaj o režimu evidence

Voda neperlivá 1 ks 26,00 Kč	Druh zboží nebo služby + cena
Káva 1 ks 34,00 Kč	
Pivo 1 ks 29,00 Kč	
CELKEM: 89,00 Kč	Celková částka tržby

Sazba daně Základ daně Výše daně	Sazba daně (základ daně a výše daně mohou být uváděny dobrovolně)
15% 52,18 7,82	
21% 23,97 5,03	
BKP: AB12cd34E56fg789H012ijK34lm	Bezpečnostní kód poplatníka
FIK: C36AB12-cd3-4E56fg7-89H012i-34lm563cgjK34lm563cg	Fiskální kód poplatníka
Děkujeme za Vaši návštěvu.	

Obr. 6 Vzorová účtenka s náležitostmi podle ZoET, náležitostmi zjednodušeného daňového dokladu a náležitostmi vyplývajícími z živnostenského zákona a zákona o ochraně spotřebitelů

6.2 Účetní dopady

S evidencí tržeb nastává několik změn v účetních procesech podniku. Poskytovatelé účetních softwarů většinou své produkty změnám přizpůsobují, ale pro pochopení bude část této práce zaměřena na několik nejdůležitějších odlišností a bude uveden vztah mezi daty vedenými v účetnictví a daty z evidence tržeb. V neposlední řadě se pokusím zaměřit na rozdíly mezi daty u poplatníků vedoucích účetnictví a poplatníků vedoucích daňovou evidenci.

Je důležité uvědomit si, že evidence tržeb je pouze podpůrný nástroj ke kontrole daňové povinnosti. Neznamena to, že by byl správce daně díky evidenci tržeb spolu s kontrolním hlášením schopný jednoznačně určit přesnou výši základu daně či minimálně výši daňových příjmů k určení základu daně. Tyto evidence nelze vždy porovnávat, liší se například v případech, kdy z účetního pohledu ještě nenastal výnos nebo z pohledu DPH nebylo uskutečněno zdanitelné plnění (uhrazení vydané faktury v hotovosti apod.). Zákon totiž neomezuje povinný subjekt v evidenci ostatních tržeb a ani mu nezabraňuje v evidenci opravných položek (storno, reklamace), které nejsou předmětem evidence. Naopak s jistotou lze říci, že na portálu EET musí být zaznamenány vždy minimálně ty tržby, které je subjekt povinen evidovat (včetně povinných storno položek se zápornou hodnotou). Data z evidence (tržby i DPH) by se měla skutečně shodovat s účetnictvím (a pokladní uzávěrkou) pouze tehdy, pokud subjekt eviduje všechny tržby bez výjimek a rovněž provádí evidenci všech storno položek bez ohledu na to, zda jsou předmětem EET. Přesto i zde hrozí několik výjimek rozebíraných v následujícím textu. V ostatních případech je možný téměř jakýkoliv poměr mezi daty z evidence a účetními daty, které subjekt vykazuje. Data, která jsou ale jednou odeslána finanční správě (tím jsou myšleny i storno položky) by měla být doložitelná.

Zásadní změnou byla pro provozovatele stravovacích služeb nepochybně i změna sazby DPH, kterou museli ze dne na den změnit pro každou danou položku nebo například přidělování spropitného mezi jednotlivé sazby DPH (viz kap. 6.4.2 Spropitné).

6.2.1 Částečná úhrada faktury

Je-li uhrazena v hotovosti část faktury vydané a její plnění se současně váže k rozdílným sazbám DPH, vzniká plátcí komplikace s rozdělením daně mezi jednotlivé platby. DPH je třeba rozdělit poměrně k výši platby a zároveň dodržet členění daňové povinnosti dle příslušné sazby. Daň je takto rozpočítána pouze pro účely evidence tržeb, do evidence pro účely DPH již položka vstoupila při zaúčtování faktury vydané.

Pokud by na faktuře byla uvedena jediná sazba DPH, lze stanovit daň jednoduše poměrně k výši úhrady. Vyskytuje-li se ale na faktuře několik sazeb najednou, může si poplatník zvolit postup, jakým DPH rozdělí. Výše DPH a částky dle jednotlivých sazeb musí souhlasit s původní fakturou.

1. Poplatník rozdělí DPH dle jednotlivých sazeb poměrem – určí procentní podíl jednotlivých sazeb na celkové daňové povinnosti a z uhrazené částky vypočte výši daně pomocí následujícího vzorce:

$$\frac{\text{Částka úhrady}}{100 + \text{sazba daně}} \times \text{sazba daně} \quad (1)$$

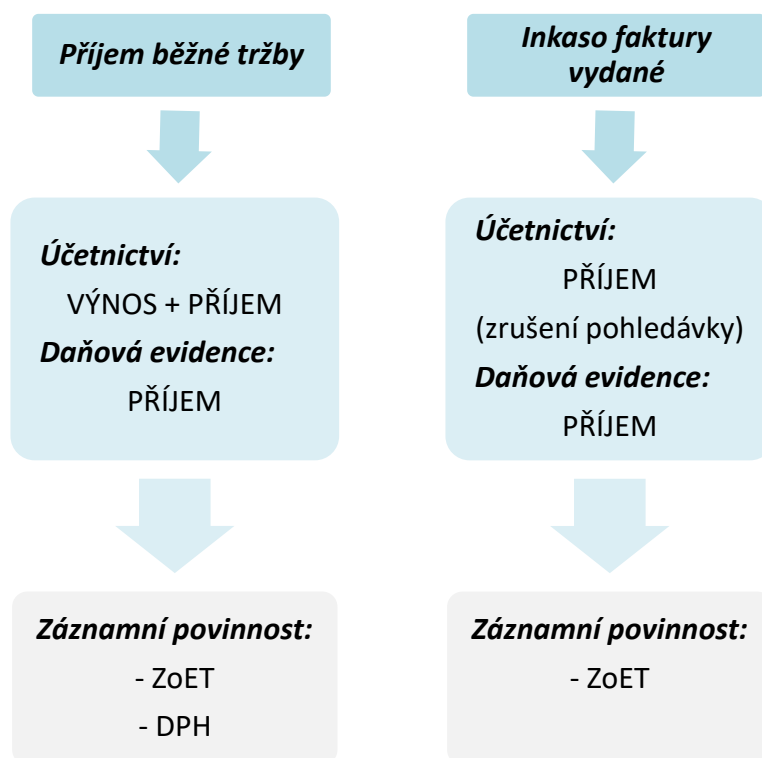
2. K úhradě, kterou obdržel, přiřadí sazbu daně (nebo několik sazeb daně) dle vlastního posouzení za předpokladu, že po úhradě zbývající částky bude původní výše daně dle jednotlivých sazeb nezměněna.

6.2.2 Zamezení dvojího účtování DPH na výstupu

V důsledku splnutí dvou rozdílných evidenčních záznamů, tedy evidence tržeb a evidence pro účely DPH (tato problematika se týká pouze plátců DPH), může nastat v podniku situace, kdy dojde k duplicitnímu záznamu o DPH na výstupu. Stane se tak z toho důvodu, že podnikatel vede evidenci pro účely zákona o DPH, ale nyní mu navíc vzniká povinnost evidovat tržby dle ZoET bez ohledu na to, zda již jsou součástí některé ze stávajících evidencí.

Problematiku uvedeme opět na modelovém příkladu v podniku pana Dvořáka. Pan Dvořák vede podvojný účetnictví a využívá jeden z běžných účetních softwarů ve své firmě. K evidenci tržeb využívá pokladní zařízení a na konci každého dne vkládá do účetnictví pokladní závěrku. Jeho pokladní zařízení automaticky rozlišuje pro účely evidence základ daně a daň pro účely evidence DPH dle § 100 zákona o DPH. Problém nastává v následující situaci.

Př.: Pan Dvořák vydá odběrateli fakturu za pronájem salóňku. Faktura (daňový doklad) má být uhrazeno do 31. 1. 2017 převodem na podnikatelský účet, tudíž nepodléhá evidenci tržeb, ale vstupuje do evidence pro účely DPH. Zákazník se objeví v podniku dříve a přeje si uhradit fakturu v hotovosti, načež ho pan Dvořák nemůže odmítnout, nebo snad poslat na poštu či do banky. Za přijatou platbu vystaví k faktuře navíc i účtenku z pokladny (zjednodušený daňový doklad), jelikož platba splňuje nyní i formální podmínku pro evidenci tržeb.



Obr. 7 Záznamní povinnosti subjektu pro účely stanovení DPH

Při takovém postupu vznikne panu Dvořákovi hned několik nesrovnalostí. Hrozí možnost, že pan Dvořák vydá svému odběrateli dva rozdílné daňové doklady (účtenku z pokladny využívá jako daňový doklad) a rovněž je uplatní v evidenci pro účely DPH. Proto je potřeba zamezit dvojímu vydání daňového dokladu, což je možné ošetřit jednoduše tím, že na účtence z pokladny subjekt neuvede sazbu a částku daně, ale pouze celkovou částku za poskytnuté plnění (cena včetně DPH). Tímto poruší náležitosti daňového dokladu, povinné údaje pro účely ZoET jsou dodrženy, ale vzhledem k nutnosti zvláštního nastavení účtenky v pokladním zařízení je postup nespolehlivý. Funkce jednorázové úpravy dat na účtence nemusí být v některých pokladnách dostupná. Krajním řešením by mohlo být vydání účtenky bez náležitostí zjednodušeného daňového dokladu jiným zákonným způsobem, např. ručním vypsáním dokladu, nebo elektronicky za souhlasu zákazníka.

Další problém spočívá v samotné evidenci DPH podnikatele pro účely stanovení výše DPH, kontrolního a případně souhrnného hlášení. Jak jsme uvedli, pan Dvořák by zaznamenal daň na výstupu za totéž plnění dvakrát a v nejhorším případě by duplicitní daň i odvedl. Z těchto důvodů je nejvhodnějším řešením úprava pokladního systému přímo dodavatelem tak, aby bylo možné platbu případně označit jako inkaso za fakturu vydanou, čímž dojde k jejímu odlišení a místo vydání duplicitního daňového dokladu se vytiskne běžná účtenka (pokladní doklad).

Další možností je storno původní faktury, ale pouze pokud ji protistrana dosud nezaúčtovala a vydání nové faktury s formou úhrady v hotovosti. Takové faktury lze nejčastěji evidovat přímo skrze účetní software, který podporuje funkci EET a odeslání datové zprávy, přičemž na faktuře vydané jsou přímo uvedeny náležitosti dle ZoET a ve stejném okamžiku vstupuje částka DPH do evidence pro účely DPH.

Vede-li poplatník daňovou evidenci, zaznamenává data o DPH v okamžiku přijetí nebo vystavení faktury (základ a výši daně dle jednotlivých sazeb). Výše uvedenou problematiku je třeba řešit obdobným způsobem, tedy zahrnutím pokladního dokladu za inkaso faktury do evidence pro účely DPH.

Většina spolehlivých dodavatelů již k této problematice samozřejmě dospělo a umožnili nastavit volbu funkce inkasa faktury vydané přímo v pokladním systému. Přesto je důležité, aby si podnikatel problematiku uvědomil a byl schopen funkci dle potřeby využít a vyhnout se dvojímu odvodu daně.

Podobný problém se pak vyskytuje u výrobních firem, kde probíhá výdej faktury například ve skladu a následná úhrada faktury pak zvlášť, na pokladním místě.

Shrnutí a doporučení:

Dle § 108 odst. 1 písm. j) zákona o DPH je povinná přiznat daň ta osoba, která mimo jiné vystaví doklad, na kterém uvede daň. (Zákon č. 235/2004 Sb.) Z toho důvodu panu Dvořákovi plyne povinnost zahrnout do evidence tržeb pro účely DPH kromě faktury následně i pokladní doklad ve formě zjednodušeného daňového dokladu.

Za účelem zamezení problematiky je navrhována legislativní změna zákona č. 235/2004 Sb., o DPH. Konkrétně je navrhována úprava § 108 odst. 1 písm. j) například v následujícím znění:

„osoba, která vystaví doklad, na kterém uvede daň s výjimkou pokladního dokladu vydaného následně po okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění,“

V souvislosti s navrhovanou úpravou je třeba zmínit omezující limit pro plátce DPH vystavit daňový doklad nejpozději do 15 dnů od konce měsíce, ve kterém nastalo datum uskutečnění zdanitelného plnění.

6.2.3 Přepočet cizí měny

Zákon o evidenci stanovuje subjektům zaslat v datové zprávě celkovou položku tržby (zaokrouhlenou specificky podle druhu platby a včetně DPH) a dle výkladu musí být celková tržba vždy uvedena v Kč. Stejně tak zákon o účetnictví vyžaduje, aby subjekt vedl všechna data v české měně, a poplatníci vedoucí daňovou evidenci jsou pak povinni dle příslušné úpravy přepočítat své příjmy a výdaje v cizí měně na koruny k datu uskutečnění platby. Neméně důležitá úprava vychází ze zákona o DPH.

Účetní jednotka může využít ke dni uskutečnění účetního případu k přepočtu cizí měny:

- pevný kurz (stanovený max. na jedno účetní období), nebo
- denní kurz ČNB, případně kurz vydaný k přechodnému dni (do 14:30 hod.).

Podle pokynů k **ZoET** je subjekt povinen pro účely evidence použít k přepočtu cizí měny ještě před odesláním datové zprávy:

- kurz deklarovaný poplatníkem v daném okamžiku (=pevný kurz), nebo
- denní kurz ČNB, případně kurz vydaný k předchozímu dni. (GFŘ, 2016g)

Pro účely evidence **DPH** má plátcé povinnost přepočítat tržby v cizí měně nejpozději ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění, a to:

- kurzem devizového trhu vyhlášeným ČNB (denní kurz), nebo
- posledním zveřejněným kurzem vyhlášeným ECB, nebo směnným kurzem jiné měny vůči euru. (Zákon č. 235/2004 Sb.)

V této kapitole bude zohledněna pouze problematika použití rozdílných kurzů pro přepočet cizí měny ve vztahu mezi evidencí tržeb a evidencí DPH.

Př.: Pan Dvořák poskytl ubytování svým zákazníkům v celkové hodnotě 4 450,- Kč včetně DPH. Zákazník si přeje zaplatit za plnění v eurech. Pan Dvořák využívá pro přepočet cizí měny pevný kurz 27 CZK/1 EUR, který je stanoven na začátku každého měsíce pro účetnictví a stejně tak pro účely evidence tržeb. Recepční provede následující přepočet k stanovení částky, kterou bude vyžadovat po zákazníkovi v cizí měně:

$$4\,450 / 27 = 164,82 \doteq 165 \text{ EUR}$$

Platba je předmětem evidence tržeb, a proto ji je třeba odeslat datovou zprávou, ovšem s původními položkami tržby v české měně. Ke dni povinnosti přiznat daň je vyhlášený kurz devizového trhu ČNB 27,2 CZK/1 EUR, který podnik využívá ke stanovení daňové povinnosti z plnění přijatých v cizí měně.

Do jednotlivých evidenčních záznamů vstupují přepočítané hodnoty podle příslušných kurzů uvedené v následující tabulce.

Tab. 4 Rozdíl mezi evidencí tržeb a evidencí pro účely DPH v důsledku přepočtu cizí měny

	<i>EET</i>	<i>Evidence DPH</i>
<i>Základ daně</i>	3 869,72	3 902,76
<i>DPH</i>	580,28	585,24
<i>Celková částka tržby</i>	4 450,00	4 488,00

Shrnutí:

Podnikatel se může potkat s možností využít pro účely záznamní povinnosti hned tři rozdílné kurzy k přepočtu cizí měny. Stejně tak při použití jednotného kurzu – denního kurzu vyhlášeného ČNB u všech zmíněných evidencí je pravděpodobné, že nedojde vždy ke stanovení identické výše DPH, a to v důsledku odlišení okamžiku, kdy je subjekt povinen záznam do evidence zavést (v našem příkladu, při poskytnutí služby se okamžik evidence tržby a evidence DPH shoduje).

V uvedeném příkladu došlo k odlišení daňové povinnosti plátce v důsledku použití rozdílného kurzu při evidenci tržby (použití pevného kurzu) a při stanovení výše DPH (za použití denního kurzu ČNB). Použití kurzu je dáno rovněž úpravou účetních směrnic, nebo smluvním vztahem mezi subjekty, ale v praxi se nejčastěji kurzovnímu rozdílu nebude možné vyhnout.

Lze potvrdit, že při srovnání EET a evidence DPH skutečně dochází ke změně částky daně v důsledku přepočtu z cizí měny. Z toho důvodu lze předpokládat nesrovnalosti mezi daty správce daně a skutečně odvedenou výší daně, přičemž by správce měl logicky tolerovat tímto způsobem vzniklé odchylky či vymežit úpravu pro kurzové rozdíly ve vztahu mezi EET a odvodu DPH.

6.2.4 Rozdíl v zaokrouhlení zasílaných údajů o DPH do EET

Možnosti haléřového zaokrouhlování vypočtené daně (procentem ze základu daně i pomocí koeficientu) jsou uvedeny v § 37 odst. 1 zákona o DPH. Daň je možné zaokrouhlit buďto aritmeticky na nejmenší možnou jednotku měny v oběhu, nebo ji znamenat v nezměněném stavu, zaokrouhlenou max. na dvě desetinná místa.

Zvláště v hotovostním platebním styku není schopen plátce daně vybrat od zákazníka přesnou celkovou částku tržby bez nutnosti jejího zaokrouhlení. Ustanovení dle § 36 zákona o DPH nicméně určuje, že základem daně pro výpočet její výše je vše, co plátce obdržel, nebo má obdržet jako úplatu za uskutečněné plnění. (Zákon č. 235/2004 Sb.) Podle zákona by tedy měl plátce zdanit rovněž zaokrouhlovací rozdíl celkové částky tržeb dle jednotlivých sazeb. V úvahu je možné vzít rovněž zahrnutí rozdílu do neoficiální nulové sazby daně.

V podniku se běžně tyto nezdaněné položky dodaní na konci měsíce, zejména pokud dosahují nezanedbatelných hodnot, z důvodu předejití doměření daně finančním úřadem. V odeslané datové zprávě pro účely EET subjekt uvádí jednotlivé položky tržby rozepsané na základ, příslušnou sazbu daně a celkovou tržbu. Prakticky je ale nutné uvažovat, zda nemá subjekt povinnost rozdíl v tržbě evidovat pro

účely DPH. Položka zaokrouhlovacího rozdílu není v datové zprávě vymezena, ale pro správce ji bude snadné vyčíslit. Rozdíl v DPH je u jednotlivých tržeb zanedbatelný, ovšem při vysokém objemu vydávaných účtenek v celé síti prodejen subjektu se to především z pohledu správce daně může změnit. Lze předpokládat, že částky zaokrouhlovacích rozdílů budou pro FS z analýzy dat snadno zjistitelné. Předmětem analýzy a kontrolní činnosti správce daně pak může být rovněž dodržení povinnosti zdanění zaokrouhlovacích rozdílů DPH.

K rozdílu v zaokrouhlení může dojít rovněž v případě inkasa platby za fakturu vydanou, která měla být uhrazena převodem, ale před splatností je uhrazena v hotovosti, přičemž celková částka musí být pro účely evidence tržeb zaokrouhlena.

6.3 Daňové dopady

Daňové dopady v důsledku zavedení evidence tržeb jsou u každého subjektu velice individuální. Vycházíme-li z cíle EET zamezit daňovým únikům, lze předpokládat zvýšení přiznávaných příjmů ze samostatné činnosti, a tím pádem i zvýšení daňové povinnosti daně z příjmů i DPH. Tyto změny lze ale nejlépe vyjádřit souhrnnými makroekonomickými ukazateli, kterými se práce nezabývá.

Jak bylo uvedeno dříve, ryze daňovým aspektem ve spojitosti s EET je pro subjekty snížení sazby DPH u stravovacích služeb nebo sleva na dani na evidenci tržeb, respektive na pořízení pokladního zařízení k EET. Mezi daňové dopady evidence tržeb lze zařadit i nepřímou povinnost subjektu stát se nově plátcem DPH v důsledku nárůstu přiznávaných příjmů. V Chorvatsku se rovněž po zavedení fiskalizace zvýšil zájem o zdanění příjmů podnikatelů paušální výší daně, což nelze do budoucna vyloučit ani u subjektů v ČR.

6.3.1 Snížení sazby DPH pro stravovací služby

Pro plátce DPH, kteří podnikají v odvětví stravovacích služeb, byla snížena sazba daně ze základní na první sníženou sazbu DPH. Do konce listopadu 2016 bylo potřeba rozlišovat stravovací služby provozované ve stálé provozovně, stravovací služby, kde zákazník konzumuje jídlo mimo provozovnu „take away“ a stravovací služby poskytované v rámci ubytovacích služeb. Od prosince 2016 jsou sazby DPH sjednoceny na stejnou výši 15 %.

Pro podnikatele, kterého se snížení sazby týká, to jednoduše znamená snížení jeho vlastní daňové povinnosti k DPH při uvažování identického objemu tržeb a možnost využít prostředky pro jiné účely. Pan Dvořák zahajuje činnost v lednu, potká se již s první sníženou sazbou DPH pro stravovací činnost, ale ukáží zde, jak by se lišila jeho daňová povinnost čistě pro restaurační služby, pokud by za období s identickým objemem tržeb podléhala stravovací činnost (mimo podávání alkoholických nápojů) nejprve pod základní a poté pod první sníženou sazbou DPH.

Tab. 5 Výpočet vlastní daňové povinnosti za použití základní sazby DPH pro stravovací služby

Položka	Sazba DPH	Základ daně	Daňová povinnost [Kč]
Stravovací služby	21 %	2 475 000,00	519 750,00
Prodej nealkoholických nápojů	21 %	1 039 940,00	218 387,40
Prodej alkoholických nápojů	21 %	2 439 360,00	512 265,60
Daňová povinnost celkem			1.250 403,00
Energie	21 %	226 000,00	47 460,00
Potraviny	15 %	1 575 000,00	236 250,00
Nealkoholické nápoje	15 %	480 160,00	72 024,00
Alkoholické nápoje	21 %	887 040,00	186 278,40
Ostatní materiál a zboží (85 % plátců)	21 %	789 000,00	140 836,50
Odpočet daně			682 848,90
VLASTNÍ DAŇOVÁ POVINNOST			567 554,10

Tab. 6 Výpočet vlastní daňové povinnosti za použití první snížené sazby DPH pro stravovací služby

Položka	Sazba DPH	Základ daně	Daňová povinnost [Kč]
Stravovací služby	15 %	2 475 000,00	371 250,00
Prodej nealkoholických nápojů	15 %	1 039 940,00	155 991,00
Prodej alkoholických nápojů	21 %	2 439 360,00	512 265,60
Daňová povinnost celkem			1 039 506,60
Energie	21 %	226 000,00	47 460,00
Potraviny	15 %	1 575 000,00	236 250,00
Nealkoholické nápoje	15 %	480 160,00	72 024,00
Alkoholické nápoje	21 %	887 040,00	186 278,40
Ostatní materiál a zboží (85 % plátců)	21 %	789 000,00	140 836,50
Odpočet daně			682 848,90
VLASTNÍ DAŇOVÁ POVINNOST			356 657,70

Pan Dvořák by v r. 2017 ušetřil 210 896 Kč na sníženém odvodu DPH v důsledku snížení sazby daně pro stravovací služby. Tuto úsporu lze stanovit pouze za předpokladu neměnnosti konečných cen pro spotřebitele. Podnikatelům, kteří dosud navyšovali ceny svých služeb o 21 % DPH, snížení sazby přinese značný užitek v porovnání s hospodařením v minulých letech (cca 43 Kč ušetří subjekt z každé tisícikoruny přijatých tržeb nově zdaněných sníženou sazbou DPH). Tyto volné prostředky jim mohou kompenzovat náklady spojené se zavedením evidence tržeb. Pokud bychom chtěli být důslednější, měla by se od úspory odečíst částka, o kterou bude zvýšena daň z příjmu podnikatele, jelikož v důsledku snížení sazby a při zachování cen vstupuje do DZD_{§ 7} zvýšená hodnota tržeb. Po zahrnutí dodatečné daně z příjmů (u FO) činí úspora na DPH v podniku pana Dvořáka 179 261 Kč. Tento krok ve snížení sazby DPH pro stravovací služby lze ze strany MF ČR považovat za oprávněný a přínosný v souvislosti se zavedením EET.

6.3.2 Sleva na evidenci tržeb

Sleva na dani se týká pouze fyzických osob povinných k evidenci tržeb a má kompenzovat vzniklé náklady spojené se zavedením EET. Sleva ve výši 5 tis. Kč se přímo neváže na skutečně vzniklé náklady, tudíž je není třeba dokládat dokladem o zaplacení. Sleva lze uplatnit pouze v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém byla poplatníkem poprvé dle ZoET zaevidována tržba. Pro pana Dvořáka je tímto obdobím rok 2017. Sleva může být ovšem uplatněna pouze do výše, která nepřesahuje rozdíl mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevou na poplatníka (v r. 2017 – 24 840 Kč). Z toho vyplývá, že pokud podnikatel nedosahuje dostatečně vysokého zisku ze svého podnikání, či dokonce vykazuje ztrátu v daném období, nedosáhne při ročním zúčtování daně na plnou výši slevy a nebude ji moci uplatnit ani v dalším zdaňovacím období.

V následujících tabulkách je uvedena vždy maximální možná částka slevy na evidenci tržeb v daňovém přiznání podnikatele za r. 2017 podle výše základu daně. V první tabulce vycházíme z předpokladu, že pan Dvořák má příjmy pouze ze samostatné činnosti a neuplatňuje si žádné další slevy nebo daňová zvýhodnění. Slevu na evidenci by podle výpočtu z tabulky byl schopen uplatnit pouze, pokud by jeho dílčí základ daně ze samostatné činnosti (DZD_{§7}) činil min. 165 700 Kč. DZD_{§7} ze samostatné činnosti je rozdíl mezi příjmy a výdaji dle § 7 ZDP, což je pro poplatníky v případě vedení daňové evidence rozdíl mezi příjmy a výdaji a v případě vedení účetnictví hospodářský výsledek na konci roku před zdaněním. Jak je totiž v ZDP jasně stanoveno, z vypočítané 15% daně se nejprve odečte základní sleva na poplatníka a až poté vzniká prostor pro uplatnění slevy. Plnou výši slevy 5 000 Kč ovšem poplatník uplatní až v případě, kdy DZD_{§ 7} činí alespoň 199 000 Kč. V posledním sloupci tabulky je uvedena reálná situace pana Dvořák v roce 2017, kdy s výsledkem hospodaření ve výši 603 560 Kč dosáhne na plnou výši slevy na evidenci tržeb. Řádky zvýrazněné šedou barvou označují pomocné výpočty a doplňující informace v tabulce.

Tab. 7 Uplatnění slevy na evidenci tržeb v závislosti na výši DZD_{§7}

	Slevu na evidenci tržeb se dle § 35bc:		
	Neuplatní	Uplatní v částečné výši	Uplatní v plné výši
<i>Interval možné výše DZD_{§7}</i>	$0 < DZD \leq 165699$	$165700 \leq DZD \leq 198999$	$DZD \geq 199000$
DZD_{§7}	165 699	182 367	603 560
ZD	165 699	182 367	603 560
Solidární zvýšení daně	0	0	0
Nezdanitelné částky	0	0	0
Odčitatelné položky	0	0	0
ZD zaokr.	165 600	182 300	603 500
DAŇ	24 840	27 345	90 526
Základní sleva na poplatníka	24 840	24 840	24 840
Nejvyšší možná částka pro uplatnění slevy na evidenci tržeb = (15 % z DZD _{§7}) – základní sleva na poplatníka	0	2 515,05	65 694
Maximální výše slevy na evidenci tržeb	5 000	5 000	5 000
Uplatněná výše slevy na evidenci tržeb	0	2 505	5 000
Neuplatněná výše slevy na evidenci tržeb	5 000	2 495	0
Daň po slevách	0	0	60 694

V druhé z tabulek jsou zvažovány i další položky daňového přiznání FO, které běžně zasahují do daňové povinnosti poplatníka. Uvažujeme, že pan Dvořák má jedno dítě, na které si uplatňuje daňové zvýhodnění. Za rok 2017 mu plynou příjmy z pronájmu bytových prostor, které v daném roce nebyly zapsané v obchodním majetku a po uplatnění paušálních výdajů ve výši 30 % činí DZD_{§9} z pronájmu 74 400 Kč. Dalšími jeho příjmy jsou úroky z držby cenných papírů a příjmy z podílu v obchodní společnosti v souhrnné výši 1 950 Kč (DZD_{§8}). Pan Dvořák ve stejném roce zaplatil na úroky z hypotečního úvěru na financování bytových potřeb 3 020 Kč, které si může uplatnit jako nezdanitelnou část ZD.

Tab. 8 Uplatnění slevy na evidenci v závislosti na výši ZD

	Slevu na evidenci tržeb se dle § 35bc:			
	Neuplatní	Neuplatní	Uplatní v částečné výši	Uplatní v plné výši
<i>Interval možné výše ZD a DZD_{§7}</i>	<i>DZD_{§7} < 0 ZD > 0</i>	<i>0 < DZD_{§7} ≤ 165600 ZD > DZD_{§7}</i>	<i>165601 ≤ DZD_{§7} ≤ 198933 ZD > DZD_{§7}</i>	<i>DZD_{§7} ≥ 198934 ZD > DZD_{§7}</i>
DZD §6	0	0	0	0
DZD §7	-36 000	165 600	182 367	603 560
DZD §8	1 950	1 950	1 950	1 950
DZD §9	74 400	74 400	74 400	74 400
DZD §10	0	0	0	0
ZD	40 350	241 950	258 717	679 910
Solidární zvýšení daně	0	0	0	0
Nezdanitelné částky	3 020	3 020	3 020	3 020
Odčitatelné položky	0	0	0	0
ZD upravený	37 330	238 930	255 697	676 890
ZD zaokr.	37 300	238 900	255 600	676 800
DAŇ	5 595	35 835	38 340	101 520
Základní sleva na poplatníka	24 840	24 840	24 840	24 840
Nejvyšší možná částka pro uplatnění slevy na evidenci tržeb	0	0	2 515,05	65 694
Maximální výše slevy na evidenci tržeb	5 000	5 000	5 000	5 000
Uplatněná výše slevy na evidenci tržeb	0	0	2 515	5 000
Daň po slevách	0	10 995	10 985	71 680
Daňové zvýhodnění	13 404	13 404	13 404	13 404
Daňová povinnost/bonus	-13 404	-2 409	-2 419	58 276
Neuplatněná výše slevy na evidenci tržeb	5 000	5 000	2 485	0

Ze srovnání tabulek vyplývá, že výše uplatněné slevy na evidenci tržeb je závislá pouze na výši $DZD_{\S 7}$ ze samostatné činnosti, nikoliv na celkovém ZD. Navzdory tomu, že hypoteticky pan Dvořák vykazuje u první varianty ztrátu z podnikatelské činnosti, může ji odečíst z výše ostatních DZD mimo $DZD_{\S 6}$ ze závislé činnosti a výsledný ZD je stále kladný, nemůže si uplatnit slevu z důvodu nesplnění zákonné podmínky o nejvyšší možné částce pro uplatnění slevy.

Jestliže poplatník vykazuje i jiné příjmy než ze samostatné činnosti, přesná výše $DZD_{\S 7}$ pro stanovení hranice, kdy si podnikatel uplatní slevu na evidenci tržeb v částečné, nebo v úplné výši není totožná s první případem. V prvním případě jsme předpokládali zkreslení hodnot $DZD_{\S 7}$ v důsledku zaokrouhlování ZD na stokoruny dolů což v důsledku sjednocení několika DZD nelze jednoznačně provést. Přesto jsou i v druhé tabulce určeny nové intervaly, které určují hraniční hodnoty $DZD_{\S 7}$ a jejich výše se dá považovat za souhrnné pravidlo pro určení výše slevy na evidenci tržeb pro všechny FO.

Tab. 9 Shrnutí variant pro uplatnění slevy na evidenci tržeb

Interval pro $DZD_{\S 7}$	Sleva na evidenci tržeb
$DZD_{\S 7} \leq 165\,600$	Nelze uplatnit
$165\,601 \leq DZD_{\S 7} \leq 198\,933$	Lze uplatnit v částečné výši
$198\,934 \leq DZD_{\S 7}$	Lze uplatnit v plné výši

Shrnutí a doporučení:

Sleva na evidenci tržeb byla původně navržena s jasným opodstatněním kompenzace nákladů spojených s evidencí tržeb, především nákladů na pořízení pokladního zařízení. Povinnost nově disponovat pokladním zařízením alespoň se základními funkcemi umožňující evidenci tržeb (např. i mobilní telefon s internetovým připojením) zasáhla i nejmenší podnikatele a i ty, kteří vykonávají určitý druh činnosti pouze příležitostně. Záměrem této kapitoly bylo určit hranici základu daně, při které poplatník tuto slevu skutečně využije a posoudit reálné uplatnění slevy v praxi.

Došla jsem k závěru, že poplatník daně z příjmu dosáhne na minimální výši slevy, pouze pokud vykazuje rozdíl mezi příjmy a výdaji dle $DZD_{\S 7}$ v minimální výši 165 600 Kč, a to skutečně jen v částečné výši. Plnou výši slevy uplatní až při částce ZD vyšší, než je 198 933 Kč. V praxi se objeví mnoho podnikatelů, kteří měli nebo budou mít ve vztahu k evidenci skutečně vysoké náklady (výdaje) v porovnání s celkovými tržbami, ty si odečetli od svých výnosů (příjmů) čímž se jim krátí odvod daně, ale jestliže rozdíl $DZD_{\S 7}$ nepřesáhne stanovenou hranici, nebo budou podnikatelé vykazovat dokonce ztrátu, nebudou si moci uplatnit slevu v tomto ani jiném zdaňovacím období a evidence tržeb se pro ně může stát v poměru k výši jejich tržeb skutečně nákladnou skutečností.

Naopak poplatníci, kteří již pokladní zařízení vlastní, nebo ho ke své činnosti využívali již v minulosti navzdory povinnosti evidence, mohou vykazovat zanedbatelnou výši nákladů ve spojitosti se zavedením EET. Takovým příkladem by mohl být i pan Dvořák s jeho restaurací, pokud by činnost provozoval již několik let a vlastnil pokladní zařízení. Zavedení evidence by jej nemuselo téměř nic stát (mimo jeho čas věnovaný formálností ve spojitosti s EET). Pokud takový podnikatel přesáhne opět minimální výši DZD_{§ 7}, může si uplatnit slevu na evidenci tržeb v plné výši.

Tyto dva extrémy ukazují, že sleva na evidenci tržeb není nastavena tak aby skutečně ulevila co největšímu počtu podnikatelů a zejména drobným podnikatelům v kompenzaci jejich zvýšených nákladů na EET. U některých činností se může i tento fakt považovat za znevýhodnění drobných a začínajících podnikatelů oproti jejich středně velkým konkurentům. Z toho důvodu navrhuji legislativní úpravu slevy na evidenci tržeb, která by rozšířila prostor pro možnost uplatnění slevy:

1. Možnost uplatnit slevu navíc i ve dvou následujících zdaňovacích obdobích.
2. Umožnit čerpat slevu z daně vypočítané ze souhrnného ZD po odečtení základní slevy na poplatníka.

6.3.3 Povinnost subjektu stát se plátcem DPH, přechod na plátce DPH

Jak bylo již zmíněno dříve, za předpokladu zvýšení objemu přiznávaných tržeb u některých podnikatelů v důsledku zavedení evidence tržeb lze jako jeden z nejdůležitějších dopadů označit vznik povinnosti některým těmto subjektům stát se nově plátcem DPH.

Pan Dvořák z modelového podniku by nejraději provozoval svoji činnost jako neplátce DPH. Domnívá se, že pro něj bude podnikání výhodnější, ale bojí se možnosti překročení obratu během roku. V této kapitole si ukážeme na jeho podniku, jak vznik povinnosti stát se plátcem daně ovlivní podnikatele během jeho činnosti.

Jedním ze základních kritérií pro určení, zda je osoba povinná k dani povinna registrovat se k DPH je její obrat, což je zjednodušeně souhrn plnění bez daně, který jí náleží za uskutečněná plnění s místem plnění v tuzemsku. Spolehlivá definice lze nalézt v § 4a zákona o DPH. Pokud osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku překročí výši obratu 1 mil. Kč za dvanáct bezprostředně po sobě jdoucích měsíců, stává se z ní plátcem DPH od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, kdy překročila stanovený obrat.

Pokud by pan Dvořák skutečně zahájil svou činnost jako neplátce DPH, měl by sledovat výši svého obratu vždy za posledních 12 měsíců. Svůj obrat určí jako souhrn úplat, které obdržel od zákazníků za poskytnuté ubytovací a restaurační služby. Do obratu zahrne i zaplacené zálohy a jiné úplaty za již uskutečněná plnění bez ohledu na to, zda již byly uhrazeny. Do obratu by naopak neměl zahrnovat tyto položky:

1. Úplaty za prodej dlouhodobého majetku.
2. Přijaté zálohy

3. Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně – finanční činnosti dle § 54, pojišťovací činnosti dle § 55 a převod staveb, pozemků a nebytových prostor dle § 56 zákona, avšak pouze pokud jsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.
4. Úplaty za nezdanitelná plnění dle zákona o DPH. (Bárta J., O. Hochmannová, J. Škampa, 2015)

Pan Dvořák zjistil, že by již ve 3. měsíci překročil stanovený obrat 1 mil. Kč (viz příloha B - Obrat podnikatele pro účely stanovení plátcovství DPH), čímž naplnil podmínky plátce DPH. Plátcem se stane od prvního dne 5. měsíce navzdory tomu, zda se k dani zaregistruje. Registrovat se k DPH je nicméně povinen nejpozději do 15. dne následujícího měsíce po měsíci, ve kterém překročil obrat, tedy do 15. dne 4. měsíce činnosti pana Dvořáka. Pokud by nezaznamenal překročení obratu a nepodal přihlášku k registraci, bude povinen daň zpětně doměřit. Podnikatel podává přihlášku prostřednictvím aktuálního formuláře k tomuto účelu elektronicky, nebo podáním na finančním nebo živnostenském úřadě. V přihlášce o registraci je povinen zveřejnit všechny čísla svých účtů určených pro podnikatelskou činnost. Správce daně mu přidělí při registraci daňové identifikační číslo (DIČ) a stanoví zdaňovací období, které je pro každého nového plátce kalendářní měsíc. Mimo výjimky může podnikatel podat žádost o změnu zdaňovacího období až po dvou letech, kdy je plátcem DPH.

Jako čerstvý plátce DPH má pan Dvořák možnost uplatnit daňový odpočet z pořízeného obchodního majetku a zásob od **plátců DPH** za posledních **12 měsíců** přecházejících dni registrace. Jelikož zahajuje podnikání, nakoupil v poslední době dlouhodobý i drobný majetek, zboží, materiál a výrobky. Splní-li obecné podmínky pro uplatnění odpočtu a **vlastní-li doklad** za uskutečněné plnění, může si uplatnit odpočet k těmto plnění ve výši, kterou stanoví například tímto způsobem:

1. Zjistí stav *zásob* na skladě aktuální ke dni jeho registrace k DPH (za splnění výše stanovených podmínek nároku na odpočet při registraci k dani)
 - 1.1. Z vybraných položek zjistí výši odpočtu u jednotlivých plnění jako výši daně, která je uvedena na daňovém dokladu, nebo výpočtem daně shora z celkové ceny plnění.
2. Následně zjistí hodnotu uskutečněných plnění, která splňují podmínky a lze je zařadit do *dlouhodobého drobného majetku* a výši odpočtu určí obdobným způsobem jako v 1. bodě.
3. Vyčlení *dlouhodobý majetek*, který opět splňuje podmínky pro uplatnění odpočtu při registraci k DPH a byl pořízen ve stejném roce, kdy se subjekt registruje k DPH. Výši odpočtu za tato uskutečněná plnění vypočítá opět standardním způsobem jako v předchozích bodech.
4. *Dlouhodobý majetek*, který byl pořízen v následujícím roce po roce, kdy se pan Dvořák registroval k dani (za splnění výše stanovených podmínek nároku na odpočet při registraci k dani) musí rozdělit na dlouhodobý majetek hmotný movitý a nemovitý a upravit výši odpočtu daně následujícím způsobem:

- 4.1. U *dlouhodobého hmotného nemovitého majetku* (stavby, jednotky a jejich technické zhodnocení a pozemky) se vypočte odpočet ve výši daně, která je uvedena na daňovém dokladu, nebo výpočtem daně shora a získaná výše odpočtu se upraví následujícím způsobem:

$$\text{Upravený odpočet} = \frac{\text{původní výše odpočtu} \cdot 9}{10} \quad (2)$$

- 4.2. U *dlouhodobého hmotného movitého majetku* se vypočte odpočet obdobným způsobem a jeho výše se upraví následujícím výpočtem:

$$\text{Upravený odpočet} = \frac{\text{původní výše odpočtu} \cdot 9}{10} \quad (3)$$

5. Takto vyčíslenou výši odpočtu daně, kterou je schopen podložit doklady může pan Dvořák uplatnit pouze v rámci daňového přiznání za období, které následuje po dni registrace.

Kromě odpočtu daně z pořízeného obchodního majetku si může pan Dvořák nárokovat odpočet i za nakoupené zboží nebo služby, které se samostatně neevidují, ale jsou součástí obchodního majetku ke dni registrace. (Bárta J., O. Hochmannová, J. Škampa, 2015)

S přechodem na plátce DPH se mění pro podnikatele mnoho dalších skutečností spojených s jeho činností. Důležité je si předem uvědomit, jak přechod ovlivní samotný podnik, ale i jeho dodavatelsko-odběratelské vztahy. Pokud pan Dvořák například dosud nakupoval od neplátců DPH, nyní se mu obchod vždy nevyplatí. Bude nakupovat mnohdy za vyšší cenu, než je cena bez DPH od jiného dodavatele plátce a ze zboží si nemůže uplatnit odpočet daně, kterým by krátil svoji daň na výstupu. Naopak pokud jsou jeho zákazníci neplátcí daně, v důsledku zvýšení cen pana Dvořáka o DPH za jeho plnění se může jejich zájem omezit. Nejpočetnější skupinou pana Dvořáka jsou ale koneční spotřebitelé, kteří jsou s platbou DPH většinou srozuměni, nicméně mohou zaznamenat jednorázové zvýšení cen a jejich poptávka po službách oslabí.

Pan Dvořák bude nyní v účetnictví rozlišovat ceny přijímaných, ale i poskytovaných plnění na základě daně a daň z přidané hodnoty, přičemž položky, které zakládají jeho daňovou povinnost (daň na vstupu) a položky odpočtu daně (daň na výstupu) sleduje na samostatném účtu DPH v účetnictví. Podnikatel je pro účely stanovení DPH v daňovém přiznání, k podání kontrolního nebo souhrnného hlášení povinen vést zvlášť evidenci. Dále je potřeba, aby podnikatel ode dne, kdy se stane plátcem, navýšil své ceny o příslušnou výši daně. U stravovacích služeb a podávání nealkoholických nápojů o 15 %, u alkoholických nápojů a u tabákových výrobků o 21 % a u ubytovacích služeb rovněž o 15 % z původních cen. Pro spotřebitele uvádí podnikatel ve své nabídce totiž přímo konečné ceny a podrobný přehled o základu daně, sazbě, výši daně a o celkové ceně včetně dalších povinných informací uvádí na daňovém dokladu, který má plátce povinnost zákazníkovi vydat. Spolu se vznikem povinnosti stát se plátcem DPH přibude subjektu nepochybně řada významných a účetních operací.

Poplatník bude podávat daňové přiznání vždy nejpozději do 25. dne od skončení zdaňovacího období (u pana Dvořáka je to každý měsíc) a spolu s daňovým přiznáním mu vzniká povinnost podávat ve stejné lhůtě rovněž kontrolní hlášení.

Shrnutí a doporučení:

Osoba povinná k dani by neměla podceňovat pravidelnou kontrolu výše obratu, jelikož zpětné doměření daně jí může způsobit časově náročný a nákladný postup. Pokud není poplatník schopen daň stanovit a podat správci daně všechny požadované dokumenty, poté stanoví daň správce s použitím pomůcek, avšak pro plátce může být tento způsob nevýhodný. Pokud se podnikatel se svými tržbami pohybuje ve vysokých číslech vzhledem k limitu, měl by výši obratu přepočítávat každý měsíc.

Nepatrně odlišný postup při výpočtu obratu bude provádět podnikatel vedoucí daňovou evidenci. V takových případech se za uskutečněná plnění považují i pohledávky, které ještě nebyly zaplacené.

Plátcovství může mít pro podnikatele značné výhody a dobrovolnou registraci by měl zvážit každý, kdo nakupuje při své činnosti od plátců DPH. Povinnost stát se plátcem, může vzniknout i z jiných skutečností, například pokud by pan Dvořák poskytoval služby do zahraničí. Vedlejší výhodou plátců DPH (nejlépe se čtvrtletním zdaňovacím obdobím) je fakt, že od svých zákazníků vybírají DPH, kterou mají povinnost odvést až na konci zdaňovacího období, což jim přináší možnost nakládat s těmito prostředky do termínu splatnosti vlastní daňové povinnosti.

Panu Dvořákovi bychom doporučili zvážit možnost stát se plátcem DPH ještě před zahájením činnosti, čímž by se vyhnul administrativní zátěži při přechodu na plátce DPH. Přestože by se mu varianta neplátce DPH pro jeho činnost jevila přínosnější, musí se zaměřit na výši obratu a pokud předpokládá, že by mu povinnost stát se plátcem nastala hned ve 3 měsíci, nemá smysl uvažovat o jiné variantě než stát se plátcem daně od začátku podnikání a vyvarovat se změnám ve vnitropodnikových činnostech či hledání nových dodavatelů.

6.4 Ekonomické dopady

V následujících podkapitolách jsou vyzdvíženy ekonomické dopady a další provozní dopady v důsledku evidence tržeb při provozování podnikatelské činnosti. Podstatnou částí této kapitoly je především určení výše nákladů na EET a zhodnocení, zda s ohledem na skutečnosti uvedené v předchozích kapitolách je možné uvažovat, že podnikatel bude nucen v důsledku zavedení EET zvyšovat své ceny, nebo dokonce provoz uzavřít.

6.4.1 Zodpovědnost poplatníka

Zodpovědnost poplatníka za porušení povinnosti evidence tržeb vyplývá přímo ze zákona. Ustanovení dle § 29 o správních deliktech se váže kromě podnikatelů vedoucích evidenci i na poskytovatele zařízení a služeb spojených s EET, zkrátka na všechny podnikající fyzické i právnické osoby.

Osoba evidující tržby je podle úpravy zodpovědná za korektní odeslání datové zprávy a správnost uvedených údajů a za vystavení účtenky tomu, od koho plyne platba pod pohružkou pokuty při porušení povinnosti do výše 500 tis. Kč. Za porušení povinnosti umístění informačního oznámení a za nakládání s autentizačními údaji a certifikátem způsobem, kterým by mohlo dojít k jejich zneužití, může dojít k uložení pokuty do výše 50 tis. Kč. (Zákon č. 112/2016 Sb.)

Zákonem stanovenou výjimkou je tzv. *liberalizace*. Z liberalizačních důvodů může dojít k zohlednění porušení povinnosti podle výkladu FS v situaci, kdy povinný subjekt vynaložil všech sil k předejití porušení evidenční povinnosti. Jako příklad lze uvést výpadek elektrické sítě, jestliže subjekt tak jako pan Dvořák provozuje činnost v pevné provozovně. Jestliže by ale například prodával občerstvení na gastro festivalech, kde připojení zajišťuje většinou pořadatel poskytnutím přípojky, lze očekávat problémy z důvodu přepětí sítě a porušení evidenční povinnosti lze zamezit například použitím zařízení se záložním zdrojem energie. Jako další příklad může být uvedena porucha zařízení nebo vážné zdravotní důvody. Liberalizace ovšem neznamená úplné osvobození od povinnosti evidence tržeb. Naopak může se vztahovat pouze k nemožnosti subjektu odeslat data v době přijetí tržby, ale už ne k situaci, kdy subjekt neodešle data ani do 48 hodin navzdory tomu, že došlo k napravení příčiny.

Zodpovědnost za škody způsobené zaměstnanci z pracovněprávního vztahu upravuje zákoník práce, který umožňuje vymáhat po zaměstnanci část škody způsobenou z nedbalosti, nebo plnou výši škody je-li škoda způsobena v opilosti nebo pod vlivem návykových látek. Při úmyslném zavinění může podnikatel vyžadovat po zaměstnanci dokonce náhradu ušlého zisku. Navzdory uvedenému hraje z pohledu evidence důležitou roli fakt, zda zaměstnavatel poskytl zaměstnancům řádné školení o EET. Závazné jsou v tomto vztahu poté sjednané podmínky v pracovní smlouvě. Častým omylem podnikatelů může být i myšlenka, že zodpovědnost nebo případné problémy jsou v kompetenci externích účetních. Svaz účetních České republiky uvádí, že EET jednoznačně nespadá do jejich náplně činnosti a odpovědnost na účetní nelze v tomto případě přenést ani pověřením k evidenci tržeb. (2016)

Taktéž dodavatel zařízení není přímo zodpovědný za porušení evidenční povinnosti v důsledku poruchy pokladního zařízení k EET. Za správnost odeslaných údajů datovou zprávou i údajů na účtence zodpovídá vždy povinný subjekt s výjimkou prostoru pro úpravu toho vztahu ve smlouvě.

Dle § 28 hrozí pokuta do výše 500 tis. Kč též fyzickým osobám, které se pokusí narušit evidenční povinnost zvenčí, například kybernetickými útoky nebo vývojem softwarových úprav k obcházení evidenční povinnosti.

Shrnutí a doporučení:

Povinný subjekt by měl rozhodně uskutečnit preventivní kroky k zabránění porušení povinnosti. Stálé zaměstnance je třeba řádně proškolit o evidenční povinnosti. Pro brigádníky, kteří se mohou v podniku běžně střídat je zaškolení neméně důležité, ale subjekt by měl vážně zvážit přizpůsobení smluvních podmínek tak, aby motivoval méně důvěryhodné zaměstnance k dodržování evidenční povinnosti.

6.4.2 Spropitné

Spropitné je dobrovolná platba zákazníka vyjadřující jeho spokojenost a je charakteristická právě pro restaurační zařízení a pohostinství. V daňové legislativě ale bohužel není tento pojem nijak upraven. Z toho lze usoudit, že by se spropitné rozhodně nemělo vylučovat ze zdanitelných příjmů. V praxi jsou takové příjmy často zatajovány. Dosud totiž nebylo možné dokázat podnikateli nebo zaměstnancům obdržení určité výše spropitného. Otázkou je, zda může nastat situace, kdy by případná kontrola z FS nechala obsluhu spropitné a následně jej posuzovala jako předmět kontroly.

Spropitné ovšem není vždy nutné evidovat. Podle Metodických pokynů GFŘ (2016c) je nutno rozlišovat příjemce plnění, což je nejčastěji určeno zvyklostmi v každém podniku. V případě, kdy spropitné náleží podnikateli a jedná se o jeho zdanitelný příjem podle § 7, je platba současně předmětem evidence tržeb. Pokud je spropitné naopak příjmem zaměstnance, je to jeho zdanitelný příjem podle § 6 a za určitých podmínek podléhá odvodu sociálního a zdravotního pojištění. Totéž platí i v situaci, kdy je spropitné v podniku rozděleno mezi personál prostřednictvím zaměstnavatele. Je proto nutné evidovat především spropitné, které zakládá rozhodný příjem podnikatele, ale chybou opět není ani druhý zmíněný případ. Pokud by podnikatel porušil povinnost při kontrolním nákupu, hrozí mu sankce.

Složitější řešení přináší evidence spropitného jako příjmu podnikatele, pokud je poplatníkem daně z přidané hodnoty. V zákonu o DPH lze v ustanovení dle § 36 odst. 1 vyčíst: „*Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.*“ Z uvedeného plyne, že rovněž obdržené spropitné je součástí základu daně pro výpočet DPH za poskytnuté plnění. Problém účtování spropitného u DPH vzniká o to více v důsledkem výskytu rozdílných sazeb DPH.

Obsluze může kdykoliv nastat situace, kdy zákazník čerpá plnění s rozdílnou sazbou DPH.

Př.: Zákazník si objedná Svíčkovou omáčku a jedno pivo. Podávání Svíčkové omáčky jakožto poskytnutí stravovacích služeb zdaňuje sazbou 15 % DPH. Pivo je alkoholický nápoj a musí jej zdanit základní sazbou 21 % DPH. Obsluha zadá obě položky do pokladního zařízení EET a těsně před vytisknutím účtenky obdrží platbu za plnění včetně spropitného ve výši 5 % z celkové ceny za plnění. Podnik má stanoveny, že spropitné zůstává majiteli restaurace. Obsluha bezprostředně přidává k evidované tržbě položku spropitného.

Problém spočívá ve stanovení sazby DPH u spropitného za plnění položek podléhající rozdílným sazbám DPH. Problematika lze řešit několika způsoby jako např. dotázáním zákazníka, za které plnění je spropitné poskytnuto, přepočítáním částky DPH dle poměru plnění, nebo zahrnutím celého spropitného do základní sazby DPH (Líbal, 2016). Takové řešení není ale ani v jednom případě efektivní.

Vedlejší problematikou je mimo uvedené skutečnost, že evidence spropitného bude v běžném restauračním provozu přinášet další časové zatížení. V podniku pana Dvořáka se například mohlo stát, že obsluha obdrží spropitné až po vytisknutí účtenky. V takové situaci se musí vrátet k pokladně, stornovat účtenku a vytisknout novou, nebo zaúčtovat spropitné na samostatnou účtenku.

Doporučení:

Dle výše uvedených situací je vhodné doporučit podnikateli pozbytí spropitného jako příjem zaměstnanců. Nutnost evidence spropitného nese za běžného provozu značnou administrativní zátěž a spropitné by tak ze strany zákazníka ztrácelo svůj smysl, v některých případech by mohlo být pro obsluhu až nežádoucí.

Spropitné je jednak často nejefektivnější motivací zaměstnanců k jejich výkonům a přístupu k zákazníkům, ale naopak může být také zohledňováno zaměstnavatelem ve výši mzdy. Pokud má zaměstnavatel přehled o objemu spropitného v jeho podniku, může úpravou mezd kompenzovat svoji ztrátu. Pokud by si přece jen poplatník ponechával spropitné jako vlastní příjem, pro zjednodušení by měl takto přijatým platbám přiřadit vždy, když je nutné sazby rozlišovat, vyšší sazbu daně. Ovšem pokud je obsluha nucena vrátet se s účtem zpět k pokladně kvůli obdrženému spropitnému a zákazník jí jednoznačně sdělí, že o účtenku za spropitné nemá zájem, nemusí tuto účtenku zákazníkovi povinně předat.

Pro zákonodárce plyne jasné doporučení k úpravě problematiky spropitného přinejmenším z pohledu zákona o DPH. Spropitné je vhodné účtovat jako samostatnou platbu na zvláštní účtenku, jelikož vysoký počet storno položek může vést k častějším kontrolám ze strany FS.

6.4.3 Technické poruchy a kybernetické riziko v provozu

Během provozní činnosti může dojít k výskytu náhodných vlivů, které znemožní evidenci tržeb. Mezi technickými hrozbami v pokladním místě lze uvažovat také riziko kybernetického útoku na místní síť, která zajišťuje přenos datové zprávy na server

FS. Každou z níže uvedených situací je v praxi nutno posuzovat objektivně, dle skutečné příčiny zavinění.

Při závadě na pokladním zařízení může subjekt pokračovat v jeho činnosti, ale zaevidování tržby nelze uskutečnit. Neprodleně po odstranění příčin je subjekt povinen tržby zaevidovat (vysoký počet tržeb lze zaevidovat hromadně) a případně doložit výpadek zařízení správci dokladem z opravy. V případě poruchy tiskárny je vztažena liberalizace pouze na porušení povinnosti vydat účtenku. Podnikatel není nijak omezen v zaslání datové zprávy a se zákazníkem by se měl domluvit na alternativní podobě účtenky (vypsáním ručně či elektronicky).

Jak bylo dříve uvedeno, výpadek elektrické energie je vhodné považovat za náhodný především u pevných provozoven. Při poruše je subjekt povinen vydávat účtenku zákazníkům alternativním způsobem a odeslat data nejpozději do 48 hodin po pominutí příčiny. K případnému doložení poruchy FS může subjekt požadovat potvrzení o výpadku připojení od svého dodavatele energie. Internetové připojení nemá přímý vliv na vystavení účtenky. Ta se při krátkodobém výpadku připojení (do 48 hodin) eviduje ve zjednodušeném režimu a subjekt je povinen odeslat data nejpozději do 48 hodin od jejího vystavení. Při dlouhodobé poruše místní sítě nebo výpadku u poskytovatele (více než 48 hodin) probíhá vydávání účtenky podobně jako v prvním případě. Subjekt je povinen odeslat každou položku zvlášť, nikoliv souhrnně, a to bezprostředně po pominutí příčiny poruchy. (GFŘ, 2016h) Odesílání položek evidovaných ve zjednodušeném režimu až do doby přijetí FIK umí většina zařízení samostatně.

Podnikatel by měl dbát na ochranu sítě, přes kterou probíhá zasílání datové zprávy FS. Kybernetické útoky jsou v dnešní době známým problémem. Zařízení je připojeno neustále k internetovému připojení a má kromě odesílaných položek tržby přístup rovněž ke skladovým zásobám. Stejně tak je podstatná ochrana autentizačních údajů a certifikátů k evidenci tržeb, k nimž se může rovněž útočník dostat zvenčí. Narušení integrity v podobě „umělého“ nárůstu tržeb může poplatníkovi způsobit značné problémy a při neopatrném zacházení s autentizačními údaji a certifikáty hrozí subjektu dokonce pokuta.

Doporučení:

Trvá-li porucha na zařízení (nikoliv na internetovém připojení) déle než 48 hodin, měl by subjekt oznámit závadu na FÚ. Předejde tak případné kontrole vzhledem k podezřelému výkyvu objemu tržeb.

Pro případy trvalých problémů s internetovým připojením, zejména v místech se slabým pokrytím nebo v podzemí byla do zákona zasazena možnost evidence ve zjednodušeném režimu. Subjekt může podat žádost o závazné posouzení evidenci ve zjednodušeném režimu a je-li pro něj tato skutečnost značně ztěžující k výkonu jeho činnosti, měl by mu správce vyhovět. Při zamítnutí žádost lze podat novou žádost nejdříve po 60 dnech od nabytí právní moci rozhodnutí vždy za poplatek ve výši 1 tis. Kč.

6.4.4 Kontrolní proces a důkazní prostředky v praxi

Kontrolní činnost správce daně je z pohledu systému evidence jednou z nejdůležitějších částí. V práci bylo uvedeno, že záznam dat z evidence nelze považovat za podklad pro stanovení výše daně jednotlivých subjektů. Data o tržbách představují primárně nástroj, kterým je finanční správa schopna ověřit dodržení evidenční povinnosti při fyzické kontrole. Sekundárně jsou data využívána pro analýzu a cílení kontroly k podezřelým subjektům.

Za nedodržení povinnosti (správní delikty viz kap. 6.4.1 - Zodpovědnost poplatníka) hrozí povinným subjektům pokuta až 500 tis. Kč, což je ale skutečně horní mez pro udělení pokuty. Výše pokuty by měla být dle důvodové zprávy stanovena s ohledem na dosavadní činnosti subjektu a majetkové poměry tak, aby nebyla likvidační. Podle DŘ je pokuta splatná do 30 dnů ode dne oznámení o vyměření pokuty a lze ji uložit nejpozději do 3 let od porušení povinnosti. (Zákon č. 280/2009 Sb.) Při závažném nedodržení zákona může být provozovna dokonce uzavřena, nebo může dojít k pozastavení výkonu dané činnosti.

Předmětem kontroly není pouze vydání účtenky se správnými náležitostmi, ale správce daně porovnává kompletní povinnosti plynoucí ze ZoET, včetně správnosti dat odeslaných datovou zprávou apod. Jestliže poplatník dosud není povinen k zahájení evidence tržeb, je případně kontrole rovněž povinen tuto skutečnost zdůvodnit a případně řádně doložit. Účinným důkazním prostředkem je rozhodnutí dle žádosti o závazné posouzení činnosti. Nejčastěji jsou podnikatelé pokutováni za nevydání účtenky, za nedodržení informační povinnosti v pokladním místě (pokuta max. 50 tis. Kč) nebo za nekorektní uvádění času na účtence.

Dojde-li v ke kontrolnímu nákupu, musí se kontroloři identifikovat průkazem pracovníka FS nebo Celní správy. Subjekt je poté povinen poskytnout kontrole důkazní prostředky, přičemž proces může trvat i několik dní, jelikož odeslání dat na server nemusí proběhnout okamžitě, ale do 48 hodin v případě zjednodušeného režimu evidence a do 5 dní v případě zjednodušeného režimu na základě povolení správce daně. Průběh kontroly musí být zaznamenán. Dojde-li k ústnímu jednání (po prokázání kontrolních pracovníků) je průběh sepsán do protokolu a subjekt podepsáním souhlasí o uvedených skutečnostech ohledně kontrolního nákupu. Úřední záznam je pak sepsán kontrolními pracovníky.

Doporučení:

Pozastaví-li subjekt svoji činnost na delší období (např. déle než měsíc) a tento krok je vzhledem k předchozímu průběhu neobvyklý, měl by FS nahlásit přerušování činnosti. V aplikaci EET lze takto nastavit vybrané provozovny jako neaktivní, čímž se subjekt předem vyhne podezření ze zatajování tržeb.

Při analýze dat využívá správce rovněž prostředků k informování subjektu o nesrovnalostech v jeho záznamech či provozovnách, čímž jej předčasně upozorňuje a vyzývá k nápravě. Právě takovým dokazováním se může subjekt vyhnout riziku případné kontroly. Je-li povinnost evidence znemožněna náhodnými vlivy zve-

nčí, které mohou být posouzeny jako liberační důvod k porušení povinnosti evidence, měl by subjekt pamatovat vždy na možnost, že správce daně bude vyžadovat odůvodnění.

Přestože z kontrolního nákupu vzejde kladný výsledek, měl by subjekt trvat na podepsání protokolu o kontrolním nákupu. Ačkoliv kontrolor zaznamenává vždy proces do úředního záznamu, v případě budoucího nesouladu může mít protokol větší důkazní sílu nežli úřední záznam. (Kopřiva, M., Novotný, J., 2011)

6.4.5 Náklady podniku spojené s evidencí tržeb

Každý podnik představuje komplex rozdílných činností, používá jiné technologie, materiál v rozdílné kvalitě, a proto nelze jednoznačně vyčíslit ani náklady spojené s evidencí tržeb, které by měly dostatečně vypovídající hodnotu pro významnější skupinu subjektů.

Přesto se v této kapitole pokusím upozornit na ty náklady, které by bez zavedení evidence tržeb v podniku nebylo potřeba vynakládat a navrhnout doporučení k jejich eliminaci. Zaměřím se opět na subjekty podnikající v sektoru ubytování, stravovací činnosti a pohostinství. Náklady budou vyčísleny opět na modelovém podniku pana Dvořáka s ohledem na hospodárnost a požadovanou kvalitu pokladních zařízení. Jednotlivé položky nákladů byly určeny na základě diskuse s reálným podnikem a přesné hodnoty byly stanoveny na základě průzkumu trhu v prvním čtvrtletí 2017 (viz příloha C - Vyčíslení nákladů na zavedení EET). V důsledku poklesu poptávky a pohybu cen se mohou náklady v následujícím období lišit.

Obecně můžeme náklady na evidenci tržeb rozdělit na jednorázové, které souvisí se zavedením evidence do podniku v prvním roce, a na provozní náklady, které budou podnikateli plynout v pravidelných intervalech v důsledku provozu pokladního zařízení a výkonu souvisejících činností s evidencí. Jelikož je pan Dvořák plátcem DPH, nákladem je pro něj cena zařízení bez DPH a podobně tomu bude i u ostatních přijatých plnění souvisejících s podnikatelskou činností. Hlavní složkou jednorázových nákladů je podle očekávání cena pokladního zařízení pro evidenci (pro pana Dvořáka jsou to dvě pokladny, HW i SW), pokud samozřejmě podnik již způsobilé zařízení nevlastní. K dalším jednorázovým nákladům můžeme zahrnout položku na nákup licence na neomezené používání softwaru, náklady na školení zaměstnanců, služby od dodavatele spojené s uvedením zařízení do provozu a čas podnikatele strávený administrativními pracemi, jako je registrace k evidenci nebo studium legislativní úpravy.

Mezi pravidelné provozní náklady spojené s evidencí tržeb v podniku je třeba zařadit měsíční poplatky na provoz pokladního zařízení. Jsou to poplatky za pronájem licence pokladního softwaru, pokud již není zakoupena plná verze, servisní poplatky, ale i náklady například na papírové ruličky do pokladen, bez kterých se subjekt jistě neobejde. Pravidelným nákladem v důsledku evidence se může stát rovněž poplatek za využívání internetových služeb. Podle průzkumu MF ČR k těmto účelům z dat z lednu r. 2014 využívá internetové připojení (min. mobilní internet) celkem 96,7 % podnikatelů a v sektoru ubytování, stravování a pohostinství je to 96,4 %

subjektů. (2015a) Přesto budou náklady na pořízení internetového připojení zahrnuty do výpočtu pro zachování vypovídající hodnoty celkové částky nákladů.

Pokud má subjekt povolení evidovat tržby ve zjednodušeném režimu, lze očekávat, že náklady na evidenci se mohou v takovém případě zvýšit v důsledku dodržování evidenční povinnosti např. o náklady na cestování.

Pan Dvořák ví, že od začátku podnikání podléhá jeho činnost evidenci tržeb a své jednorázové náklady na evidenci tržeb vyčíslil na 47 370 Kč a pravidelné provozní náklady na 1 379 Kč/ měsíc, tedy 16 548 Kč ročně (viz příloha C – Vyčíslení nákladů na zavedení EET). Celkové náklady na evidenci tržeb v prvním roce odhadl na 63 918 Kč pro provoz restaurace i hotelu. Uvedené částky reprezentují náklady na pořízení kvalitního vybavení pro provoz restaurace i hotelu. Do provozních nákladů byla zahrnuta rovněž částka za užívání internetového připojení. Naopak v těchto částkách není zohledněn čas vynaložený na dodatečné činnosti v důsledku zavedení EET do podniku.

Doporučení:

Významnou část pravidelných provozních nákladů na provoz pokladního zařízení k EET často představují poplatky za využívání licence (software) s širokou nabídkou funkcí. Pan Dvořák by nebyl nucen platit poplatky za licenci především kvůli těmto funkcím (přesto, že mohou zvyšovat manažerský užitek), ale placenou verzí byl nucen zvolit především z důvodu počtu nahraných položek do zařízení, které jsou v základní nabídce omezené. Stejně tak zvolil dlouhodobě hospodárnější variantu jednorázového zakoupení licence s doživotní aktualizací a poradenstvím. Pokud pan Dvořák vyzkoušel zakoupené pokladní zařízení, a je s ním plně spokojen, není důvod proč nekoupit plnou verzí licence jednorázově. Jeho náklady se tak vyrovnají zhruba po roce užívání zařízení a v dalších letech podnikatel na poplatcích ušetří.

6.4.6 Zvyšování cen, ukončení činnosti podniku

Náplní této kapitoly je vyhodnotit, zda podnik se srovnatelnou charakteristikou a objemem tržeb jako u modelového podniku pana Dvořáka je nucen v důsledku zavedení evidence tržeb zvyšovat ceny za poskytované služby, nebo dokonce svoji činnost ukončit.

Tato úvaha je samozřejmě povrchová a pro každý podnik budou zde uvedená čísla pro srovnání individuální. Pro podnik pana Dvořáka můžeme předpokládat, že náklady spojené se zavedením evidence tržeb budou kompenzovány úsporou v důsledku snížení sazby DPH pro stravovací služby ve výši 179 261 Kč (viz výpočet v kap. 6.3.1 - Snížení sazby DPH pro stravovací služby). Jednoduše řečeno, kdyby nedošlo k zavedení EET v daném roce, podnikatel by jednak neušetřil na odvodu DPH a zároveň by ani nebyl nucen vynakládat prostředky na nákup vybavení pro evidenci. Náklady pro restauraci a hotel byly v předchozí kapitole stanoveny na 63 918 Kč.

Z uvedeného vyplývá, že panu Dvořákovi pokryje úspora na dani hned v prvním roce veškeré jednorázové náklady spojené s pořízením pokladního zařízení a dalšího příslušenství, včetně opakujících se nákladů na provoz pokladního zařízení pro

restauraci i hotel. V podniku pana Dvořáka by došlo k pokrytí těchto nákladů dokonce i za předpokladu jejich zvýšení téměř o trojnásobek původní hodnoty. Stejně tak by došlo ke kompenzaci při snížení tržeb na třetinu z původní hodnoty (při zachování poměru služeb dle jednotlivých sazeb) a pan Dvořák by teoreticky neměl být nucen zvyšovat ve svém podniku ceny, nebo dokonce činnost přerušit. Naopak v našem podniku se zisk v důsledku snížení sazby DPH dokonce zvýší. Dalšími náklady, které nejsou zahrnuty do výpočtu, jsou náklady na čas strávený se zavedením evidence do podniku nebo zvýšení potřebného času na obsluhu jednoho zákazníka. Tyto faktory mohou na zisk působit rovněž negativně.

Naposled je nutné zdůraznit, že úspora na dani z přidané hodnoty se týká pouze stravovací služeb pro podávání pokrmů a nealkoholických nápojů. U podniků, ve kterých převládá prodej alkoholických, třeba i míchaných nápojů mohou pocítit úsporu na dani v zanedbatelném měřítku a zvýšení cen tak může být mnohdy jistě oprávněné.

7 Diskuse

Každého možná ve spojitosti se zaváděním EET v ČR napadá otázka, zda je opravdu nutné, aby byli povinni evidovat tržby i ti nejdrobnější podnikatelé. Otázka je spojena čistě s evidencí tržeb, nikoliv s otázkou přiznávání příjmů ze samostatné činnosti, ačkoliv tyto dvě otázky si nejsou příliš vzdálené. Stejně tak i já jsem v průběhu práce mnohokrát zvažovala, zda by nebylo přínosnější z různých hledisek vymezit výjimky zejména mezi nejdrobnějšími a příležitostnými podnikateli. Z pohledu EET je povinným subjektem například i umělec, který po svém koncertu prodává zájemcům své CD, nebo psí chovná stanice, která nabízí k prodeji několikrát do roka svá štěňata, což není stejná situace, jako když obchodník přijímá tržby každodenně.

Vyloučení nejdrobnějších subjektů z EET by bylo možné například stanovením horní hranice obratu (stejně jako pro plátce DPH). Podle mého názoru opravdu není nutné požadovat např. po prodejci tradičních výrobků, který pojedje několikrát do roka na trh, a jeho roční tržby (nikoliv zisk) budou dosahovat max. 200 tis. Kč, aby si pořizoval pokladní zařízení a podstupoval všechny potřebné procesy. S podobným návrhem přišel ještě před účinností zákona ministr financí A. Babiš. Ten navrhoval, aby tito drobní podnikatelé s obratem do 250 tis. Kč za rok dostali příležitost využít paušálního zdanění příjmů, bez potřeby vedení evidence tržeb. Návrh přišel ale na poslední chvíli před spuštěním první fáze EET a byl zamítnut. Přesto se objevují další zmínky o aktualizaci návrhu a o celkovém zatraktivnění paušálního zdanění příjmů pro podnikatele do budoucna.

Proti oběma zmíněným návrhům stojí fakt, že zákon o evidenci tržeb byl vytvořen za předpokladu pokrytí co největšího počtu subjektů a výjimky byly stanoveny skutečně jen u těch nejpodstatnějších případů. (PSP ČR, 2015) Rovněž nelze tvrdit, že při vyloučení subjektů s obratem pod 200 tis. Kč ročně, bude jiným způsobem zamezeno nepřiznávání plné výše jejich příjmů. Hranice obratu 200 tis. Kč, ačkoliv není jasné, jakou částku bude subjekt uplatňovat na straně daňových výdajů, by podle mého názoru byla přijatelná v takovém případě, že by subjekt vykazoval příjmy pouze podle § 7 ze samostatné činnosti. Dalo by se totiž předpokládat, že vypočtená daň bude takovému subjektu krácena základní slevou na poplatníka (24 840 Kč) a v konečném důsledku bude poplatník vykazovat nulovou, nebo téměř zanedbatelnou daňovou povinnost. V praxi je pravděpodobné, že poplatník bude vykazovat příjmy i z jiné než podnikatelské činnosti, čímž by pomyslná jistota správce o zamezení ztráty příjmu z této daně u poplatníka byla zpochybněna a působnost výjimky by byla značně omezena.

Stanovení daně paušální částkou naopak zaručuje přiznání určité výše příjmů a zaplacení předem stanovené daně daňovým subjektem, přičemž jej zbavuje některých administrativních povinností. Poplatník, který využije stanovení daně tímto způsobem, není povinen vést daňovou evidenci, ani účetnictví a na konci roku nemusí podávat daňové přiznání. Problém u paušálního zdanění nastává ovšem tehdy, dojde-li k překročení předem stanovených příjmů o určitou, podle správce nezanedbatelnou hodnotu. Poté musí poplatník podat řádné daňové přiznání se všemi náležitostmi. Úprava aktuální k 1. prosinci 2016 daně stanovené paušální částkou dle

§ 7a ZDP podle mého názoru v době přijetí ZoET nebyla vhodně postavena k účelům vyjmutí drobných subjektů z evidence. Úprava se v té době vztahovala pouze na podnikatele vykazující příjmy především ze samostatné činnosti. U ostatních příjmů byly případně stanoveny omezující podmínky.

Podle dostupných informací v době zpracování této práce by ovšem měl být už pro r. 2017 schválen daňový balíček, jehož součástí je nová úprava této oblasti. Subjekt by mohl nově využít stanovení výše daně paušální částkou, pokud vykazuje také příjmy ze závislé činnosti, nebo pokud provozuje podnikatelskou činnost se zaměstnanci. (GFŘ, 2017b) Tímto se značně rozšířila působnost daně stanovené paušální částkou podle § 7a ZDP a tím i celkový počet subjektů, kteří by potencionálně mohli výjimku z evidence tržeb využít.

Nadějí pro subjekty, kteří dosud nepodléhají evidenci tržeb, nebo by případně později byli ochotni přejít z evidence tržeb na variantu placení daně paušální částkou je možnost opětovného návrhu a iniciativy ze strany MF ČR. V důsledku novely této oblasti a dalších možných úprav lze uvažovat o použitelnosti tohoto nástroje pro účely vyjmutí drobných podnikatelů z povinnosti evidence tržeb. Volba, mezi povinnostmi EET a rizikem překročení vymezených příjmů při stanovení daně paušální částkou by pak záležela na rozhodnutí samotného subjektu.

Osobně doporučuji zaměřit se rovněž na alternativní možnosti vydávání papírových účtenek. Při dostupných technologiích v dnešní době podle mne není problém vyvinout zařízení, které by se umístilo přímo na pokladní místo a umožnilo by zákazníkovi zvolit variantu, zda si přeje vytisknout účtenku či nikoliv. Prodejce by svoji tržbu běžně zaevidoval a přístroj by případně vytisknul účtenku přímo zákazníkovi, bez nutnosti zapojení obsluhy. Zákon nyní stanovuje jasně povinnost subjektu k vystavení účtenky tomu, od koho plyne evidovaná tržba. Nicméně podle nezávazných rad GFŘ není subjekt povinen vydat účtenku zákazníkovi, který ji vysloveně odmítne. Proto lze prozatím jen diskutovat nad otázkou, zda by tento způsob vydání účtenky nebyl protizákonný. Dovedu si reálně představit, že podobné zařízení, za předpokladu schválení této alternativy správcem daně, by mohlo ulevit běžným prodejcům v trafikách, v rychlém občerstvení a v dalších provozech, kde je čas spojený s nutností vydáním účtenky skutečně drahocenný. Stejně tak by zařízení z pohledu na zákon působilo ekologicky a věřím, že i většina konečných spotřebitelů by se s touto možností ztotožnila.

8 Závěr

Cílem této bakalářské práce bylo posoudit a vyhodnotit dopady zavedení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb v podniku. V první části práce byla uvedena základní charakteristika evidence tržeb, zkušenosti se zavedením podobných fiskalizačních systémů v zahraničí a situace před zavedením evidence v ČR. Stěžejní částí literárního přehledu byla kapitola 5 - Elektronická evidence tržeb v ČR. Zde byl proveden výklad zákona v aplikaci na vybrané oblasti práva a na další aspekty v podnikatelské činnosti, kterých se zákon svou účinností dotýká.

Vlastní práce se již soustředila na reálné řešení zavedení evidence tržeb do podniku. Na modelovém příkladu byl stanoven doporučený postup subjektu při zavádění EET. V této oblasti jsem se zaměřila především na vymezení činností a forem tržeb, které budou podléhat evidenci. V dalších krocích byla stanovena doporučení týkající se výběru vhodného pokladního zařízení pro daný provoz a postupu podnikatele při registraci k EET. Součástí okruhu je i vzor účtenky, která splňuje mimo povinností dle ZoET i náležitosti zjednodušeného daňového dokladu a náležitosti plynoucí z povinností dle dalších právních předpisů.

V následujících kapitolách byly již řešeny konkrétní situace, které se mohou objevit v průběhu podnikatelské činnosti. U jednotlivých okruhů byla vyzdvížena problematika dané oblastí a na základě dosažených výsledků bylo uvedeno doporučení pro podnikatele k řešení uvedené problematiky nebo návrh legislativní úpravy. V části zabývající se účetními dopady byla určena metodika pro přepočítání DPH při částečné úhradě faktury vydané. Dále bylo upozorněno na riziko duplicitního účtování DPH na výstupu včetně doporučení k legislativním úpravám aj.

Z daňového hlediska byla na modelovém příkladu vyčíslena potenciální úspora subjektu v důsledku snížení sazby DPH u stravovacích služeb. Proběhlo testování slevy na evidenci tržeb v závislosti na výši DZD_{§ 7} a na výši celkového ZD, z čehož jsem dospěla k podstatnému závěru ohledně jejího uplatnění. Slevu na evidenci tržeb pro fyzické osoby je možné uplatnit v plné výši pouze při dosažení DZD_{§ 7} v min. výši 198 934 Kč. Ministerstvo financí ČR tuto slevu navrhovalo právě s odůvodněním, že by měla kompenzovat náklady na pořízení elektronického zařízení k evidenci, a to zejména drobným podnikatelům. (PSP ČR, 2015) Dalo by se ale dodat, že na slevu dosáhnou pouze podnikatelé, kteří zároveň dosahují dostatečné výše zisku před zdaněním. Podle uvedeného, sleva na evidenci neodpovídá záměru, se kterým byla do ZDP zasazena. Z toho důvodu navrhuji legislativní změnu pro uplatnění slevy na evidenci tržeb. Zaprvé by lhůta pro uplatnění slevy mohla být prodloužena po dobu dvou následujících zdaňovacích období. Druhý návrh spočívá v umožnění subjektům uplatnit si slevu z daně vypočtené z celkového ZD (po odečtení základní slevy na poplatníka).

Významným dopadem na podnik z daňového pohledu je také povinnost subjektu stát se plátcem daně z přidané hodnoty v důsledku zvýšení jeho příjmů. V práci byla proto vytvořena metodika postupu pro přechod z neplátce na plátce DPH a spolu s ní bylo stanoveno několik doporučení pro postihnuté subjekty.

V poslední části práce jsem se zabývala ekonomickými dopady na podnik a dalšími omezeními v provozu podniku v důsledku zavedení EET. Podobně jako u předchozích částí byla vždy rozebrána problematika a následně stanoveno doporučení pro povinné subjekty. Ačkoliv se tato část soustředila především na jednání subjektu vedoucí k zamezení porušení evidenční povinnosti či narušení hospodárné činnosti v jeho podniku, považuji ji v souvislosti s tématem celé práce za nevyhnutelnou.

Poslední dvě kapitoly navazují na problematiku snížení sazby DPH pro stravovací služby. Výsledek těchto kapitol je zároveň odpovědí na stanovenou otázku: „do jaké míry zapříčiňuje zavedení EET zvyšování cen v podniku, či dokonce ukončení činnosti.“ V práci jsem došla k závěru, že u modelového podniku, který nově zdaňuje své služby sníženou sazbou DPH, by měla roční úspora na odvodu DPH v tomto smyslu pokrýt veškeré náklady, které mu vzniknou v důsledku zavedení EET. V případě uvedeného podniku by došlo k pokrytí dokonce více než dvakrát větších nákladů, z čehož vyplývá, že obdobné zařízení (s podobným poměrem tržeb ze stravovací činnosti) by nemělo být nuceno ke zvyšování cen nebo dokonce k ukončení činnosti v důsledku zvýšení nákladů na vybavení k EET.

Plátcům DPH přináší obecně zavedení EET bezpochyby více problémových situací nežli neplátcům. Zásadní je změna pro subjekty provozující stravovací službu v pevné provozovně. Těm jednak přibyly aktivity v důsledku nutnosti rozlišování jednotlivých sazeb DPH, ale na druhou stranu se jim dostalo zadostiučinění a pro jejich činnost jim byla snížena sazba DPH (mimo podávání alkoholických nápojů). Ostatním subjektům a rovněž poskytovatelům stravovacích služeb, kteří nejsou plátcí DPH, se podobné kompenzace bohužel nejspíš nedostane. Nejznačněji jsou podle mého názoru znevýhodněni drobní podnikatelé, kteří nedosahují při své činnosti vysokého obratu, a tím pádem i ne dostatečného vysokých zisků, aby byli schopni čelit zvýšení nákladů. Jak bylo řečeno, dokonce ani sleva na dani zaručeně nepřináší těmto subjektům základní kompenzaci na náklady s EET. U některých subjektů proto lze očekávat zhoršení jejich hospodaření a tím i možnost úpadku některých už dnes vzácných činností (např. v řemeslnictví). Z toho důvodu navrhuji možnost výjimky těchto subjektů z evidence tržeb například stanovením daně paušální částkou do limitu jejich obratu.

Tato práce by měla být užitečná všem podnikatelským subjektům, kterých se týká možnost zavedení evidence tržeb do jejich podnikatelské činnosti v postupu zavedení EET do podniku, a především v pochopení základních principů elektronické evidence tržeb v ČR. Práce přináší pohled na aplikaci zákona a ním spojenou problematiku z praxe a zároveň navrhuje úpravu legislativy, která by mohla být v budoucnu českými zákonodárci zvážena. Nepochybně může tato práce sloužit rovněž jako podklad k podrobnějšímu zkoumání jednotlivých oblastí ve spojitosti se zavedením evidence tržeb v podnikatelské činnosti.

9 Literatura

- BÁRTA, J., O. HOCHMANNOVÁ a J. ŠKAMKA. *Zákon o dani z přidané hodnoty s komentářem*. 3., rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2015. ISBN 978-80-7380-523-4.
- COBOVIĆ, M., A. KATOLIK a N. NOVAK. *Control of cash payment system based on the software as a service*. [online]. Interdisciplinary Management Research, 2013 [cit. 2017-03-30]. Dostupné z: <ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/osi/journal/PDF/InterdisciplinaryManagementResearchIX/IMR9a10.pdf>
- GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Obchodní situace a modely, při nichž dochází k prodeji potravin, a jejich zatřídění pro účely evidence tržeb*. Etržby [online]. [GFŘ, 2016a] [cit. 2017-01-22]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Stravovani_Obchodni_modely.pdf
- GFŘ. *Základní informace pro zákazníky*. Etržby [online]. GFŘ, 2016b [cit. 2017-02-10]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/zakladni-informace-pro-zakazniky>
- GFŘ. *Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb. Verze 1.0*. Etržby [online]. GFŘ, 2016c [cit. 2017-02-20]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf
- GFŘ. *Nejčastější dotazy vývojářů*. Etržby [online]. GFŘ, 2016d [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/nejcastejsi-dotazy-vyvojaru>
- GFŘ. *Elektronická účtenka*. Etržby [online]. GFŘ, 2016e [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/Elektronicka-uctenka>
- GFŘ. *Doplnění metodického pokynu – minoritní činnost*. Etržby [online]. GFŘ, 2016f [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Archiv/Doplneni_Metodickeho_pokynu_k_aplikaci_zakona_o_evidenci_trzeb.pdf
- GFŘ. *Popis položek datové zprávy, situace při evidenci. Verze 3.1*. Etržby [online]. GFŘ, 2016g [cit. 2017-04-26]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Popis_polozek_datove_zpravy_v3.1.pdf
- GFŘ. *Řešení situací při evidování tržeb. Verze 1*. [online]. GFŘ, 2016h [cit. 2017-04-28]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/situace-pri-evidovani-trzeb.pdf>
- GFŘ. *Stanovisko GFŘ k určení okamžiku uskutečnění evidované tržby u platebních operací realizovaných prostřednictvím internetu*. Etržby [online]. GFŘ, 2017a [cit. 2017-03-31]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Stanovisko_GFR_ke_karetnim_operacim_2017-02.pdf
- GFŘ. *Možnost podávat žádosti o stanovení daně paušální částkou do 31. května 2017*. Etržby [online]. GFŘ, 2017b [cit. 2017-05-04]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2017/Moznost-podavat-zadosti-o-stanoveni-dane-pausalni-castkou-do-31-kvetna-8448>

- KATOLIK, ANDREJA. *Impact Of Fiscalization At The Height Of Calculated Value Added Tax*. [online]. Interdisciplinary Management Research, 2014 [cit. 2017-05-03], 10: str. 545-556. Dostupné z: <http://www.efos.unios.hr/repec/osi/journal/PDF/InterdisciplinaryManagementResearchX/IMR10a40.pdf>
- KOPŘIVA, M. a J. NOVOTNÝ. *Manuál k daňovému řádu: výklad k jednotlivým ustanovením zákona, rozdíly proti zákonu o správě daní a poplatků, judikatura, příklady*. Ostrava: Sagit, 2011. ISBN 978-80-7208-837-9.
- KRUPOVÁ, IVETA. *Akcia Coperfield: Základom podvodu boli falošné pokladnice*. Noviny.sk [online] MAC TV, 2016 [cit. 2017-03-30]. Dostupné z: <http://www.noviny.sk/c/slovensko/financna-sprava-odhalila-uniky>
- KUČEROVÁ, ADÉLA. *Elektronická evidence tržeb*. Praha, 2016. Diplomová práce. Právnická fakulta Univerzity Karlovy, Katedra finančního práva a finanční vědy. Vedoucí diplomové práce Zdeněk Boháč.
- LÍBAL, TOMÁŠ. *Elektronická evidence tržeb: z účetního a daňového pohledu*. Praha: VOX, [2016]. ISBN 978-80-87480-51-9.
- MEDIAN. *Hodnocení a zkušenosti s elektronickou evidencí tržeb (EET), výzkum mezi OSVČ*. [online]. MEDIAN, s. r. o., 2016a [cit. 2017-02-21]. Dostupné z: http://www.median.eu/cs/wp-content/uploads/2016/12/HodnoceniEET_OSVC.pdf
- MEDIAN. *Hodnocení a zkušenosti s elektronickou evidencí tržeb (EET), výzkum obecné populace*. [online]. MEDIAN, s. r. o., 2016b [cit. 2017-02-21]. Dostupné z: http://www.median.eu/cs/wp-content/uploads/2016/12/HodnoceniEET_obecna_populac.pdf
- MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): návrh zákona o evidenci tržeb*. [online]. 2015a [cit. 2017-01-18]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>
- MF ČR. *Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky*. [online]. Praha: MF ČR, 2015b [cit. 2017-02-01]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEeb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>
- NETKY.SK. *Finančná správa pripravuje elektronizáciu registračných pokladníc*. [online]. 2016 [cit. 2017-03-30]. Dostupné z: <http://netky.cz/clanok/financna-sprava-pripravuje-elektronizaciu-registracnych-pokladnic>
- POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Sněmovní tisk 513, VI. n. z. o evidenci tržeb – EU*. [online]. PSP ČR, [2016] [cit. 2017-04-18]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/historie.sqw?o=7&T=513>
- PSP ČR. *Návrh zákona včetně důvodové zprávy, Sněmovní tisk 513/0*. [online]. PSP ČR, 2015 [cit. 2017-04-18]. Dostupné z: <http://www.eltrzby.cz/data/web/download/navrh-2016-zakon-o-evidenci-trzeb-ve-zneni-schvalenem-ppsp.pdf>
- PUDIL, PAVEL. *Zdanění a efektivnost*. Praha: Eurolex Bohemia, 2004. Ekonomie. ISBN 80-86861-07-4.

- RADVAN, M. a J. KAPPEL, J. *Electronic Revenue Registry in the Czech Republic*. [online]. LeXonomica, 2015, 7.2: 139-159. Dostupné z: <http://journals.lexonomica.press/index.php/lexonomica/article/view/16>
- RAIS, J., O. KLIČKA a A. ROD. *Stínová ekonomika v České republice 01/2015*. [online]. Praha: CETA, [2015] [cit. 2017-01-23]. Dostupné z: <http://eceta.cz/studie-stinova-ekonomika-v-ceske-republice/>
- SCHILLEROVÁ, ALENA. Interview. In: *Otázky Václava Moravce*. TV, ČT 24, 2017-01-22, 30:40.
- SVAZ ÚČETNÍCH ČESKÉ REPUBLIKY. *Stanovisko Svazu účetních ČR k zákonu o evidenci tržeb*. [online]. Praha: Svaz účetních ČR, 2016 [2017-04-27]. Dostupné z: <http://www.svaz-ucetnich.eu/data/492/Tiskov%C3%A1%20zpr%C3%A1vaSUCR.pdf>
- ŠABO, MARTIN. *Elektronická evidence tržeb, krok za krokem*. Praha: Verlag Dashöfer, 2016. ISBN 978-80-87963-31-9.
- TOT, A. a K. DETELJ. *Implementation of Cash Transaction Fiscalization Procedure in Businesses: Case of Croatia*. [online]. Zagreb: University of Zagreb, 2014 [cit. 2017-03-29]. Dostupné z: <http://archive.ceciis.foi.hr/app/public/conferences/1/papers2014/701.pdf>
- VÁLOVÁ, IRENA. *Generální finanční ředitelství má metodiku, dle které EET neplatí pro „minoritní činnost“ do výše 175 000*. [online]. Česká justice, 2016 [2017-04-19]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/2016/11/generalni-financni-reditelstvi-ma-metodiku-dle-ktere-eet-neplati-pro-minoritni-cinnost-vyse-175-000/>
- VONDRÁK, Z., L. VONDRÁKOVÁ a M. VONDRÁKOVÁ. *Elektronická evidence tržeb, praktická příručka, 1. vydání*. Olomouc: ANAG, 2016. ISBN 978-80-7554-048-5.
- Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb ze dne 1. prosince 2016*. In: Sběrka zákonů. 2016-04-13. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 1. ledna 2017*. In: Sběrka zákonů. 2004-04-23. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 1. ledna 2017*. In: Sběrka zákonů. 2009-09-03. ISSN 1211-1244.
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 1. ledna 2017*. In: Sběrka zákonů. 1992-12-18. ISSN 1211-1244.

10 Seznam obrázků

Obr. 1	Graf sledující podíl stínové ekonomiky na hrubé přidané hodnotě dané skupiny činností (rozdělení ekonomických činností dle klasifikace CZ-NACE)	21
Obr. 2	Četnost „TOP dvou“ odpovědí OSVČ na otázku: „Čeho se nejvíce obáváte z povinností plynoucích ze ZoET?“	23
Obr. 3	Očekávané dopady povinnosti evidence tržeb na podnikání. Odpovědi OSVČ na otázku: „Jaké dopady měl, nebo bude mít přechod na EET na Vaše podnikání?“	24
Obr. 4	Schéma evidence tržeb v běžném režimu	26
Obr. 5	Schéma evidence tržeb ve zjednodušeném režimu	27
Obr. 6	Vzorová účtenka s náležitostmi podle ZoET, náležitostmi zjednodušeného daňového dokladu a náležitostmi vyplývajícími z živnostenského zákona a zákona o ochraně spotřebitelů	49
Obr. 7	Záznamní povinnosti subjektu pro účely stanovení DPH	52
Obr. 8	Návrh informační cedule – běžný režim evidence	88
Obr. 9	Návrh informační cedule – zjednodušený režim evidence.	88

11 Seznam tabulek

Tab. 1	Tabulka fázování EET	31
Tab. 2	Formy tržeb, splnění podmínek k určení předmětu evidence tržeb a okamžik povinnosti jejich evidence z pohledu povinného subjektu	34
Tab. 3	Akceptovatelné formy tržeb v podniku pana Dvořáka	43
Tab. 4	Rozdíl mezi evidencí tržeb a evidencí pro účely DPH v důsledku přepočtu cizí měny	55
Tab. 5	Výpočet vlastní daňové povinnosti za použití základní sazby DPH pro stravovací služby	57
Tab. 6	Výpočet vlastní daňové povinnosti za použití první snížené sazby DPH pro stravovací služby	57
Tab. 7	Uplatnění slevy na evidenci tržeb v závislosti na výši DZD_{§7}	59
Tab. 8	Uplatnění slevy na evidenci v závislosti na výši ZD	60
Tab. 9	Shrnutí variant pro uplatnění slevy na evidenci tržeb	61
Tab. 10	Základní vyčíslení výnosů a nákladů v modelovém podniku	85
Tab. 11	Tabulka výše obratu pro určení povinnosti registrace k DPH	86
Tab. 12	Kalkulace nákladů v důsledku zavedení evidence tržeb do podniku	87

12 Seznam zkratk

BKP – bezpečnostní kód poplatníka
CZ NACE – česká statistická klasifikace ekonomických činností
DPFO – daň z příjmů fyzických osob
DPH – daň z přidané hodnoty
DŘ – zákon daňový řád
DZD – dílčí základ daně
EET – elektronická evidence tržeb
ERP – elektronická registrační pokladnica
FIK – fiskální identifikační kód
FO – fyzická osoba
FS – finanční správa
GFŘ – Generální finanční ředitelství
HORECA – označení pro segment hotelnictví a gastronomických provozů
LAN – lokální síť, místní síť (Lokal Area Network)
MF ČR – Ministerstvo financí České republiky
OSVČ – osoba samostatně výdělečně činná
PDF – přenosný formát dokumentů (Portable Document Format)
PKP – podpisový kód poplatníka
RIA – hodnocení dopadů regulace (Regulatory Impact Assessment)
SPZ – státní poznávací značka
SR – Slovenská republika
XLM – Extensible Markup Language (rozšiřitelný značkovací jazyk)
ZD – základ daně
ZDP – zákon o daních z příjmů
ZoET – zákon o evidenci tržeb

Přílohy

A Výsledek hospodaření podniku v r. 2017

Tab. 10 Základní vyčíslení výnosů a nákladů v modelovém podniku

RESTAURACE	
Tržby:	
Stravovací služby	2 475 000,00
Prodej nealkoholických nápojů	1 039 940,00
Prodej alkoholických nápojů	2 439 360,00
CELKEM VÝNOSY	5 954 300,00
Odpisy	524 000,00
Energie	226 000,00
Mzdy zaměstnanců	1 003 600,00
Ostatní náklady	789 000,00
Spotřebovaný materiál:	
Potraviny	1 575 000,00
Nealkoholické nápoje	480 160,00
Alkoholické nápoje	887 040,00
CELKEM NÁKLADY	5 484 800,00
ROZDÍL (V-N)	469 500,00
HOTEL	
Tržby	1 056 380,00
CELKEM VÝNOSY	1 056 380,00
Odpisy	184 000,00
Energie	126 000,00
Mzdy zaměstnanců	427 520,00
Ostatní náklady	184 800,00
CELKEM NÁKLADY	922 320,00
ROZDÍL (V-N)	134 060,00
VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ	603 560,00

B Obrat podnikatele pro účely stanovení plátcovství DPH

Tab. 11 Tabulka výše obratu pro určení povinnosti registrace k DPH

Období	Výše obratu v daném období	Obrat	Povinnost registrovat se k DPH	Popis
1. měsíc	351 521,00	351 521,00	NE	Neplátce DPH
2. měsíc	455 024,00	806 545,00	NE	
3. měsíc	485 423,00	1 291 967,00	ANO	Překročení obratu
4. měsíc	595 968,00	1 887 935,00	ANO	Povinnost registrace v 15. dni měsíce
5. měsíc	741 897,00	2 629 832,00	ANO	Od 1. dne tohoto měsíce je subjekt plátcem DPH ↓
6. měsíc	794 426,00	3 424 258,00	ANO	
7. měsíc	773 751,00	4 198 010,00	ANO	
8. měsíc	746 205,00	4 944 215,00	ANO	
9. měsíc	661 380,00	5 605 594,00	ANO	
10. měsíc	584 639,00	6 190 233,00	ANO	
11. měsíc	505 525,00	6 695 758,00	ANO	
12. měsíc	314 921,00	7 010 680,00	ANO	

C Vyčíslení nákladů na zavedení EET

Tab. 12 Kalkulace nákladů v důsledku zavedení evidence tržeb do podniku

Název položky	Popis položky	Cena bez DPH
Pokladní zařízení:	Restaurace ⁶	29 090,00
	Hotel ⁷	8 390,00
Jednorázová licence:	Restaurace ⁸	12 900,00
	Hotel (zdarma v ceně pokladního zařízení)	0,00
Příslušenství	Platební terminál přenosný ⁹	5 990,00
Instalace zařízení	Pro hotel i restauraci zdarma	0,00
Jednorázové náklady v prvním roce celkem		47 370,00
Internetové připojení	Neomezený internet pro kanceláře ¹⁰	619,00
Servis pokladního zařízení	Zdarma (online podpora)	0,00
Ostatní provozní náklady	Kotouče do tiskárny ¹¹	760,00
Pravidelné náklady/ měsíc		1 379,00

⁶ <https://www.kasa-pokladna.cz/pokladna-pro-restauraci/>.

⁷ <https://www.pokladnapexeso.cz/eet-box/>.

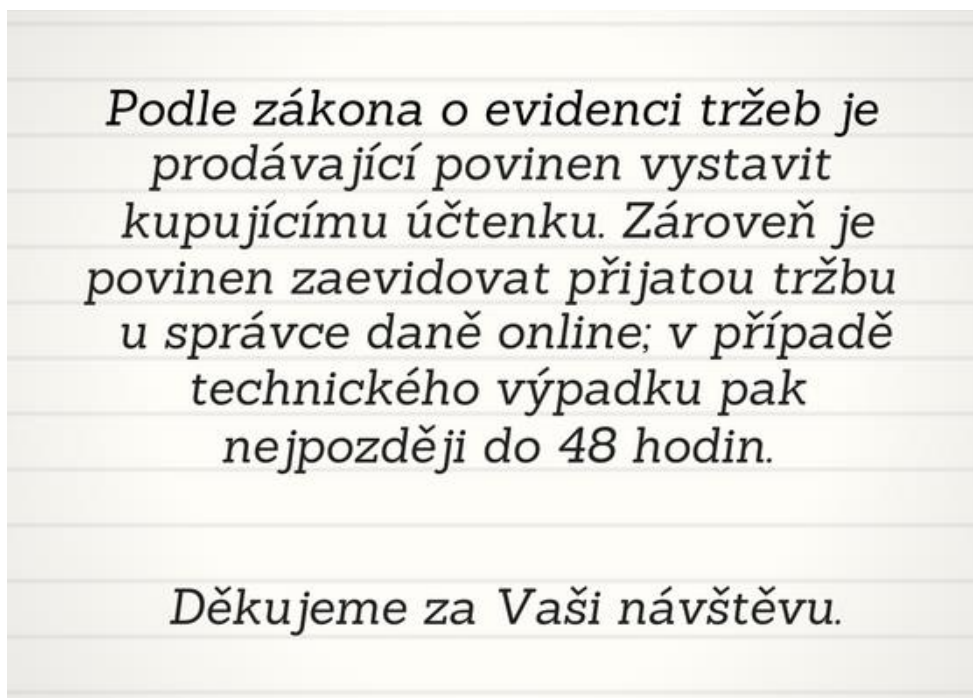
⁸ <https://www.pokladny-systemy.cz/pokladni-software/pokladni-software-pro-restaurace/software-gastro/>.

⁹ <https://www.pokladny-systemy.cz/pokladni-hardware/platebni-terminal-awis/>.

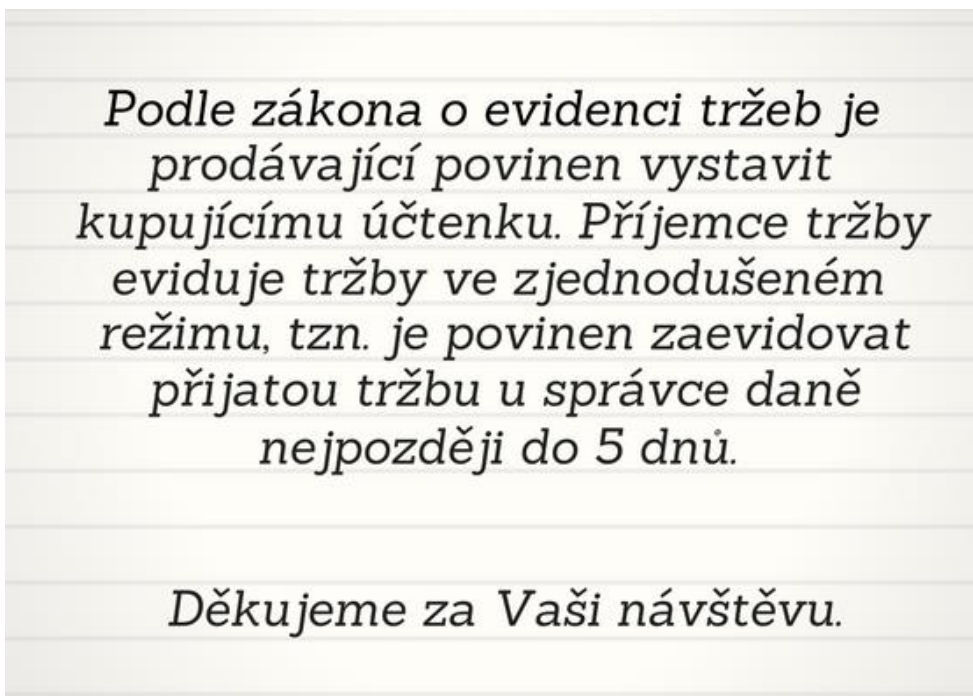
¹⁰ <https://www.o2.cz/podnikatel/vdsl-adsl-internet/>.

¹¹ <https://www.pokladny-systemy.cz/spotrební-a-doplňkové-zboží/pokladni-termo-kotoucky-kotouce/>.

D Informační povinnost poplatníka



Obr. 8 Návrh informační cedule – běžný režim evidence



Obr. 9 Návrh informační cedule – zjednodušený režim evidence.