Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva

Diplomová práce

Elektronická evidence tržeb jako nástroj pro eliminaci daňových úniků

Marcela Bělinová

© 2018 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Marcela Bělinová

Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Elektronická evidence tržeb jako nástroj pro eliminaci daňových úniků

Název anglicky

Electronic records of sales as a tool to eliminate tax evasion

---

Cíle práce

Cílem předložení práce je zmapování základní právní úpravy vybrané oblasti – elektronické evidence tržeb, seznámení s danou problematikou a přiblížení jednotlivých procesů EET, zhodnocení EET jako nástroje pro eliminaci daňových úniků v ČR, zjištění nedostatků a finančních nákladů na zavedení EET u vybraných podnikatelských subjektů. Výstupem práce budou návrhy na zlepšení zjištěných nedostatků.

Metodika

Studium odborné literatury, internetových odkazů, právních předpisů týkající se dané problematiky. Studium důvodových zpráv k daným právním normám z oblasti veřejných zakázek. Analýza získaných údajů a informací v dané problematice. Vlastní zjištění prováděné metodou rozhovorů. Shrnutí výsledků. Závěr s vyhodnocením zjištěných skutečností.

Doporučený rozsah práce

60-80

Klíčová slova

finance, daň, daňový řád, daňový únik, šedá ekonomika, daňová morálka, kontrolní nástroje, daňová kontrola, tržba,

---

Doporučené zdroje informací

BLUMENTHAL, Marsha a CHRISTIAN, Charles. Tax Preparers. In: AARON, Henry J. a Joel SLEMROD. The Crisis in Tax Administration. Washington D. C.: Brookings Institution, 2004, s. 201-229. ISBN 0-8157-0122-5

BONĚK, V. – VANČUROVÁ, A. Správa daní pro ekonomy. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-701-8

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 276 s. ISBN 978-80-7478-841-3

Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Metodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie : s praktickou aplikací.* V Praze: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

TICHÁ, Michaela. Daňové úniky – institucionální aspekty. In: Sborník příspěvků Mezinárodní vědecké konference. VŠE Praha: Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. Praha, 2007. ISBN 978-80-245-1188-7

VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2016.* Praha: 1. VOX a.s., 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/sb0043-2016(12).pdf

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. JUDr. Pavel Pikola, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 24. 11. 2017

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 24. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 22. 01. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Elektronická evidence tržeb jako nástroj pro eliminaci daňový úniků" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 12. 3. 2018 _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucímu své diplomové práce JUDr. Ing. Pavlu Pikolovi, Ph. D. za odborné vedení i cenné rady při zpracování mé diplomové práce.

Elektronická evidence tržeb jako nástroj pro eliminaci daňový úniků

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá problematikou zamezení úniků na dani pomocí zavedení kontrolních nástrojů, konkrétně pak zavedení elektronické evidence tržeb. V první části jsou vymezeny základní pojmy, jako daň, kontrolní nástroj, daňový řád, daňová morálka a další. Je zde uveden pohled na správu daní z hlediska legislativy. Dále pak jsou popsány nástroje pro eliminaci daňových úniků, přiblížení systému jejich fungování a princip elektronické evidence tržeb v České republice. Definice problému, důvody a cíle zavedení, subjekty povinné evidovat tržby, předmět elektronické evidence tržeb, sankce, opatření, dopad na podnikatelské subjekty i veřejný rozpočet.

Práce se ve své druhé části zabývá vyhodnocením elektronické evidence tržeb jako nástroje pro eliminaci daňových úniků v České republice. Na základě získaných informací zmapováním pozice Česka a Chorvatska pro zavádění EET a tímto také zhodnotit vhodnost či nevhodnost zvolení Chorvatské republiky jako vzoru pro zavedení EET v České republice.

Klíčová slova:

Daň
Daňový řád
Daňový subjekt
Daňová morálka
Správce daně
Kontrolní nástroje
Daňová kontrola
Daňový únik
Správa daní
Tržba
Evidence tržeb
Účtenková loterie

Electronic records of sales as a tool eliminate tax evasion

Abstract

This thesis deals with the prevention of evasion of tax control implementation instruments, namely the introduction of electronic evidence in revenues. The first part defines basic terms as tax, inspection tool, the Tax Code, tax compliance and more. There is mentioned view of tax administration in terms of legislation. Then describes the tools for eliminating tax evasion, zoom their operating principles of electronic evidence in sales in the Czech Republic. Definition of the problem, the reasons for introducing targets entities required to record sales, the subject of electronic evidence in revenues, mandatory data sanctions measures, the impact on businesses and the public budget.

Work is in its second part deals with the evaluation of electronic evidence in revenues as a tool for professional elimination of tax evasion in the Czech Republic, Evaluation of Options Croatian model as a model for the introduction of evidence of sales in the Czech Republic. Based on information mapping pozice Czech Republic Croatia to introduce the EET This will also assess the suitability or otherwise of the election of Croatia as a model for the introduction of EET in the Czech Republic.

Keywords:

Tax
Tax Regulations
Taxpayer
Tax morale
Tax administrator
Inspection tools
Tax inspection
Tax evasion
Tax administration
Revenue
Sales receipts
Ticket
lotter

Obsah

Úvod **1**

1 Cíl práce a metodika práce **2**

1.1 Cíl práce 2

1.2 Metodika práce 3

2 Teoretická část **5**

2.1 Vymezení základních pojmů 5

2.2 Historický vývoj daní 7

2.2.1 Otrokářská společnost 7

2.2.2 Feudální společnost 8

2.2.3 Liberalismus – nástup kapitalismu 9

2.2.4 Přelom 19. a 20. století 10

2.2.5 Poválečné období 10

2.3 Správa daní v ČR 10

2.3.1 Cíl správy daní 11

2.3.2 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní 11

2.3.3 Řízení a další postupy při správě daní 12

2.3.4 Právní úprava správy daní v ČR 14

2.4 Hlavní kontrolní nástroje pro potírání daňových úniků 15

2.4.1 Kontrolní hlášení DPH 16

2.4.2 Souhrnné hlášení k DPH 16

2.4.3 Reverse charge 17

2.4.4 Elektronická evidence tržeb 17

2.5 Evidence tržeb v zahraničí 18

2.5.1 Slovenský model 18

2.5.2 Maďarský model 19

2.5.3 Chorvatský model 21

2.6 Srovnání jednotlivých modelů 23

2.7 Statistiky 24

2.8 EET v ČR – vymezení základních pojmů 29

2.8.1 Subjekt a předmět EET 29

2.8.2 Evidovaná tržba 30

2.8.3 Rozhodný příjem 30

2.8.4 Výjimky z evidence tržeb 31

2.8.5 Režimy evidence tržeb 32

2.8.6 Autentizační údaje 34

2.8.7 Certifikáty pro evidenci tržeb 35

2.8.8 Minoritní činnost 36

2.8.9 Storna a opravy 36

2.8.10 Kontrola plnění povinností 36
2.8.11 Sankce za porušení evidence tržeb 37
2.8.11.1 Přestupkový zákon – některé změny 37
2.8.12 Účtenková loterie 38
2.9 Zavedení EET v ČR do praxe 40
2.9.1 Verze z roku 2014 a 2015 40
2.9.2 Verze v roce 2016 40
2.9.3 Jednotlivé fáze EET 41
2.9.4 Účtenka 44
3 Praktická část 46
3.1 Chorvatsko vs Česko 46
3.2 Průzkum názorů na EET 47
3.3 Vybrané ekonomické ukazatele z oblasti EET 52
3.4 Zjištěné nedostatky při zavedení EET – konkrétní případy 57
3.4.1 Případ první 57
3.4.2 Případ druhý 61
3.4.3 Případ třetí 63
4 Závěr 67
5 Seznam použitých zdrojů 70

Seznam obrázků

Obrázek 1 – Běžný způsob evidování tržeb 32
Obrázek 2 – Evidování tržeb ve zjednodušeném režimu 34
Obrázek 3 – Zatřídění činnosti do jednotlivých fází evidence 43
Obrázek 4 – Vzorová účtenka dle ZoET 45
Obrázek 5 – Účtenka 1 52
Obrázek 6 – Účtenka 2 53
Obrázek 7 – Účtenka 3 54
Obrázek 8 – Účtenka 4 55

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Srovnání jednotlivých modelů evidence tržeb 23
Tabulka 2 – Přehled vynaložených nákladů 41
Tabulka 3 – Srovnání Chorvatsko vs Česko 46

Seznam grafů

Graf 1 – Denní evidované tržby prosinec 2016 24
Graf 2 – Denní evidované tržby leden 2017 25
Graf 3 – Denní evidované tržby únor 2017 25
Graf 4 – Srovnání evidovaných tržeb za období prosinec 2016 – únor 2017 26
Graf 5 – Denní evidované tržby březen 2017 27
Graf 6 – Denní evidované tržby duben 2017 27
Graf 7 – Denní evidované tržby květen 2017 27
Graf 8 – Srovnání evidovaných tržeb za období březen – květen 2017 28
Graf 9 – Vnímání EET jako pozitivní či negativní 47
Graf 10 – Informovanost o EET 48
Graf 11 - Názor na efektivitu výběru daní v závislosti na EET 48
Graf 12 – Názor na aktivní výběr daní ze strany státu 49
Graf 13 – Vyžádání účtenky v závislosti na účtenkové loterii 49
Graf 14 – Vnímání EET jako pozitivní či negativní opatření 50
Graf 15 – Pohled občanů na daňovou morálku 51

Úvod

Základní funkcí každého státu je schopnost zajistit základní životní potřeby svých obyvatel. Aby mohl stát plnit tyto závazky, je nezbytný vlastní zdroj financování, čímž je státní rozpočet. V České republice ho schvaluje Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky na návrh Ministerstva financí. Z tohoto státního rozpočtu jsou dále finanční prostředky alokovány a redistribuovány. Pro naplnění státního rozpočtu stát využívá především příjmy plynoucí z výběru poplatků od obyvatel a firem ve formě daní.

Hlavním cílem všech členských států EU je řešení daňového deficitu. Tento cíl je cestou k dosažení vyšších příjmů z daní a to bez nutnosti zvýšit sazby těchto daní. Členské státy byly Evropským parlamentem vyzvány, k vyčlenění lidských zdrojů, odborného poradenství a rozpočtových prostředků pro své vnitřní systémy zabývající se daňovou správou, pro daňové auditory, odbornou přípravu pracovníků daňové správy a to v oblasti týkající se daňových podvodů a porušování daňových povinností. V neposlední řadě pro zavedení účinných protikorupčních nástrojů.

Jednou z priorit Vlády ČR je právě řešení daňového deficitu, a to prostřednictvím navržení legislativních změn i technických opatření směřujících k efektivním kontrolám vykazovaných tržeb z maloobchodního prodeje zboží a služeb. Tato opatření byla shrnuta pod pojem Elektronická evidence tržeb. Tento kontrolní nástroj se stal v poslední době jedním z nejdiskutovatelnějších témat. Obsahem je online hlášení tržeb, povinnost vystavit doklady s fiskálním identifikačním kódem a v neposlední řadě i připravovaná Účtenková loterie.

Výběr daní je klíčový pro udržitelný finanční rozvoj fungujícího, prosperujícího státu. Kvalitu veřejných služeb negativně ovlivňuje snížení příjmů státního rozpočtu v důsledku daňových úniků. Nezbytnou složkou pro efektivní výběr daní je daňová morálka. Pro zajištění jejího dodržování vznikly také další kontrolní nástroje jako například systém Reverse charge, kontrolní hlášení či souhrnné hlášení.

1 Cíl práce a metodika práce

1.1 Cíl práce

Cílem této diplomové práce je zmapování základní právní úpravy v oblasti správy daní v Česku. Přiblížení její funkčnosti běžnému uživateli, vyhodnocení nastavení daňového systému v České republice. Vyhodnocení funkčnosti kontrolních nástrojů pro eliminaci daňových úniků. Posouzení a zpřehlednění elektronické evidence tržeb jako kontrolního nástroje sloužícího pro eliminaci daňových úniků. Zmapování zavedení, použitelnosti a přínosu elektronické evidence tržeb pro českou ekonomiku.

Poukázání na náročnost zavedení a vysvětlení základních povinností, které se vztahují na daňový subjekt, který provozuje ekonomickou činnost a přijímá tržby v hotovosti. Dále pak upozornění na všeobecnou neznalost, která je u daňových subjektů patrná a následky, které tato neznalost způsobí v podobě neúmyslného porušování zákona o elektronické evidenci tržeb. Na druhou stranu také zdůraznění nedokonalosti zákona o elektronické evidenci tržeb. Neustále změny ze strany zákonodárců v tomto zákoně i v metodickém pokynu k tomuto zákonu, které nejsou dostatečně prezentovány a potřebné, leckdy zásadní, informace nejsou pak daňovým subjektům srozumitelné.

Na část teoretickou navazuje část praktická. Zde je provedeno srovnání chorvatského modelu s českým modelem a uvedení konkrétních chyb při zavádění EET. Cílem praktické části bylo přiblížit širší veřejnosti náročnost zavedení a používání elektronické evidence tržeb tím, že byly vybrány konkrétní případy jednotlivých daňových subjektů, kteří se dopustili pochybení při zavádění a používání elektronické evidence tržeb. Rozbor těchto chyb, návrhy na jejich odstranění.

Zároveň je poukázáno na fakt, že za efektivností EET v nemalé míře stojí daňová morálka zákazníků, kteří pokud nebudou vyžadovat účtenky na své nákupy, vytvářejí tím prostor pro šedou ekonomiku. Proto zde velkou roli hraje motivace zákazníků k tomu, aby na své nákupy vyžadovali předání dokladu. Je důležité tuto daňovou morálku u zákazníků stimulovat, osvětlit, že i zákazník je součástí systému a hraje v něm významnou roly. Zacílení na veřejnost může výrazně přispět k formování a efektivnímu přínosu elektronické evidence tržeb. Pro správné fungování systému jako celku a pro efektivní používání jako nástroje k eliminaci daňových úniků, musí být přijat všemi dotčenými skupinami, tedy jak ze strany daňových subjektů, kde je nutné dodržování a plnění povinností stanovených zákonem, tak ze strany dodavatelů, kteří poskytují technické řešení daňovým subjektům a následný servis zařízení, který musí být na úrovni a jeho funkčnost v souladu se zákonem o

evidenci tržeb, tak zákazníků, kteří svým zodpovědným chování a daňovou morálkou ovlivní dodržování zákonných povinností daňových poplatníků. V závěru diplomové práce jsou uvedena doporučení a návrhy na zlepšení systému elektronické evidence tržeb, které by zvýšily efektivitu evidence tržeb a zlepšily daňovou morálkou daňových subjektů.

1.2 Metodika práce

V diplomové práci s názvem „Elektronická evidence tržeb jako nástroj pro eliminaci daňových úniků" byly použity následující metodické postupy.

Teoretickou část tvoří poznatky získané studiem platné legislativy v České republice, kde nejčastějším zdrojem je Zákon č. 112/2016 Sb., o elektronické evidenci tržeb a Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, kterými se řídí daňová správa při správě a kontrole plnění povinností elektronické evidence tržeb. Zdrojem dalšího studia byl Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb verze 3, vydaný pod Č.j.: 76261/17/7100-10114-110525, který byl vydán Ministerstvem financí jako doplněk k zákonu o evidenci tržeb, podrobněji rozebírá a upřesňuje výklad zákona a stanovuje postupy řešení některých vzniklých situací. Dalšími zdroji byla odborná literatura, směrnice, předpisy, důvodové zprávy a internetové odkazy týkající se daného tématu. Vysvětlení základních pojmů a popis jednotlivých kontrolních nástrojů pro eliminaci daňových úniků. Hlubší analýza elektronické evidence tržeb jako kontrolního nástroje při boji s daňovými úniky, její charakteristika a princip fungování. Porovnání českého modelu elektronické evidence tržeb s modely použitými v zemích EU se zaměřením na Chorvatsko a jeho on-line model, který byl zvolen pro řešení evidence tržeb i v České republice. Dále pak uvedení nákladů spojených se zavedením tohoto systému do praxe. Postupné jednotlivé fáze zavedení do systému evidence tržeb. Použity jsou i dostupné statistiky za období, zpracované do grafického znázornění. Použity jsou i mé osobní znalosti a zkušenosti z oboru výkonu mého zaměstnání.

V praktické části diplomové práce je uvedeno srovnání chorvatského modelu pro evidenci tržeb s českým, popis chybně vystavených účtenek s rozborem chyb a doporučením k nápravě a vlastní zjištění prováděné metodou rozhovorů s daňovými subjekty. Byly vybrány a popsány tři případy daňových subjektů, u kterých se vyskytly nedostatky a chyby při zavádění elektronické evidence tržeb a při následném používání. Následuje vyhodnocení zjištěných výsledků s návrhy na odstranění vad a doporučení k jejich eliminaci. Závěrem pak shrnutí zjištěných skutečností jako je nejčastěji se vyskytující pochybení, příčiny těchto pochybení a vyhodnocení systému elektronické evidence tržeb jako celku s návrhem a

doporučením, které by vedlo ke zvýšení efektivnosti elektronické evidence tržeb, lepší funkčnosti při eliminaci daňových úniků vedoucí ke snížení šedé ekonomiky, zvýšení daňové morálky daňových subjektů a úspěšnému výběru daní, které tvoří zásadní část státního rozpočtu.

2 Teoretická část

2.1 Vymezení základních pojmů

Daň

V základní literatuře se používá jedna ustálená definice daně a to, že daň je povinná, nenávratná, neekvivalentní, neúčelová platba do veřejného rozpočtu. Definice může být ještě rozšířena o přívlastek pravidelná. To je však relativní neboť toto závisí významně na druhu daně.

Daň je povinná proto, že její placení je stanoveno zákonem, neekvivalentní z důvodu, že poplatník nemůže očekávat, že bude moci vyčerpat ekvivalentní (stejnou) hodnotu v podobě veřejných statků a služeb, jakou odvedl na svých daních (tj. nelze očekávat protihodnotu). Nenávratností je zde myšleno zejména oddělení daní od návratných příjmů státního rozpočtu jako např. půjčky a úvěry. Význam neúčelovosti poukazuje na fakt, že zaplacená daň nebude využita na dopředu známý a přesně stanovený účel. V praxi však lze připustit, že některé daně plně neúčelové nejsou. Jako například daň silniční. Její výnos je přidělován Státnímu fondu dopravní infrastruktury. Ani zde však nejsou úplně jasné konkrétní projekty, na jejichž realizaci budou odvedené daně využity (Stejskal, 2008).

Je vhodné zmínit existenci dalších plateb, jejich charakteristika se dani velmi podobá. Například i cla jsou mezi daně řazena. Opět se jedná o neekvivalentní, nenávratnou, neúčelovou a povinnou platbu, která musí být odvedena do státního rozpočtu při převozu zboží přes hranice (Stejskal, 2008).

Daňový řád

Je zákon číslo 280/2009 Sb. ze dne 22. 7. 2009. Tímto zákonem se upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Daňový subjekt

Daňový subjekt vymezuje daňový řád, je to osoba, která je označena zákonem za daňový subjekt, ale rovněž i osoba, kterou daňový řád označuje za poplatníka či plátce (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Správce daně

Správcem daně je správní orgán popřípadě jiný státní orgán v takovém rozsahu, v jakém mu to stanoví zákon nebo pokud mu je zákonem svěřena působnost v oblasti správy daní. Takovými správními orgány se rozumí orgány moci výkonné, orgány územního samosprávného celku, popřípadě jiné orgány a právnické nebo fyzické osoby, jestliže vykonávají působnost v oblasti veřejné správy.

Správcem daně jsou vedena daňová řízení a jiná řízení dle daňového řádu, dále správce daně provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá ke splnění povinností a zabezpečuje placení daně. Dále může vést a zřizovat registry a evidence jednotlivých daňových subjektů a jejich povinností a to výhradně pro účely správy daní. Pravomoc vykonávaná správcem daně je vedena prostřednictvím úředních osob. Za úřední osobu je považována osoba, která bezprostředně provádí výkon pravomoci správce daně, nebo osoba oprávněná k takovému výkonu pravomoci správce daně. (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Kontrolní nástroje

Mezi kontrolní nástroje můžeme zařadit

- kontrolní hlášení DPH
- souhrnné a následné hlášení (při mezinárodní spolupráci)
- reverse charge

Daňová kontrola

Daňová kontrola se zabývá a řeší daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a další okolnosti, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Daňová kontrola je prováděna správcem daně u daňového subjektu nebo na nejvhodnějším místě a to vzhledem k účelu daňové kontroly. Povinností daňového subjektu je umožnit správci daně zahájení a provedení daňové kontroly (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Daňový únik

Za daňový únik se považuje skutečnost, kdy se daňový subjekt vyhýbá zákonné povinnosti placení daně. V tomto případě pak vzniká daňový únik a to legální či nelegální.

Pokud daňový poplatník využije mezery v zákoně pro neplacení daně, dochází k legálnímu daňovému úniku.

Jestliže daňový subjekt záměrně při výpočtu své daňové povinnosti porušuje zákon nepřiznáním příjmů nebo majetku, popřípadě, když nadhodnocuje vynaložené náklady či výdaje nebo pokud do nákladů zahrnuje neuznatelné daňové náklady a tím se snaží skrývat skutečný zisk, dopouští se nelegálního daňového úniku.

Správa daní

Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Evidence tržeb

Je kontrolní nástroj, jehož prostřednictvím finanční správa získává informace o tom, zda daňový subjekt správně vykazuje své, zejména hotovostní, transakce a zda obcházením zákona neprofituje na úkor ostatních podnikatelů.

Účtenková loterie

Účtenková loterie je podpůrný a motivační systém pro zákazníky v rámci elektronické evidence tržeb. V ČR bude mít pravomoc tuto loterii pořádat Ministerstvo financí, ovšem o její konkrétní podobě se doposud vedou debaty.

2.2 Historický vývoj daní

Se vznikem organizovaných států a peněžního hospodářství je úzce spjat i vznik daní. Jsou to odvody, které jsou příjmem státní autority, tím se nejprve rozumí panovník. Později se jedná o finance panovníka a ty splývají s financemi státu (Široký, 2008).

2.2.1 Otrokářská společnost

Příjmy panovníkovy pokladny mající charakter daní, jsou pouze příležitostným zdrojem. Daně sehrávají v ekonomice druhotnou roli. Vybírají se převážně v naturální podobě. V této době jsou hlavním příjmem rozpočtu válečné kořisti a jiné příjmy nedaňového charakteru. V antickém státě nebylo zapotřebí mnoho financí pro jeho funkčnost. Mnoho funkcí ve státě bylo čestných (senátorství, správa státu, vojenská služba). Největší výdajová položka státního finančního hospodářství byly výdaje na vojsko a dále pak na stavby a veřejnou správu. K úhradě byly použity prostředky z královského jmění,

z pronájmu staveb, či poplatky za používání vodovodu, mostů, cest a kanalizace. Účetní evidence státního hospodaření a poklady bylo rozděleno na časové úseky. To co bylo vybráno, bylo bezprostředně spotřebováno (Široký, 2008).
Ve starém Egyptě se poplatky vybíraly výhradně v naturální podobě. Skládaly se z výtěžků z půdy nebo ze živnostenských výrobků. Odvozovány byly z absolutního vlastnického práva panovníka. Přechod k peněžním prostředkům si vyžádal určení hodnotové relace naturálií.

Ve starém Řecku měly daně dobrovolný charakter a jejich placení bylo prováděno na základě občanské uvědomělosti. V případě výskytu jiných daní, jako třeba daně z prodejů či cla, byly propachtovány. Toto se stalo výhodou, neboť stát se mohl spolehnout na pachtýřem odvedenou sumu do státní kasy. V návaznosti na další vývoj začal na významu nabývat tribut, který časem přešel v pozemkovou daň. Ta byla pak již placena každoročně a její výše se pohybovala kolem 20 % výnosů z pozemků. Mezi další odvody se řadily poplatek z držení dobytka, domovní poplatek, poplatek za možnost mít otroka či poplatek za narození syna (Široký, 2008).

Antický Řím disponoval při hospodaření kromě válečné kořisti i vlastnickým právem na veškerý majetek obyvatel podrobených zemí. Majetek byl ponechán v držbě dosavadnímu vlastníkovi, někdy však byla země přímo kupována a zařazena mezi státní domény, které byly přidělovány římským občanům (Široký, 2008).

2.2.2 Feudální společnost

Také pro feudální stát se staly daně z počátku spíše podpůrným prostředkem rozpočtu. Vybírány byly zejména v případě válečného tažení a z těchto vybraných prostředků se financovala obrana území. S postupným vývojem vznikaly nové druhy daní, které začaly mít peněžní charakter a stávaly se pozvolna stálým, nikoliv jen nahodilým, odvodem. V tomto období však také vznikaly výjimky z placení daní. Daňové osvobození se vztahovalo zejména na církev a šlechtu, jeho výše byla předmětem jednání stavovských sněmů (Široký, 2008).
Za první daně lze považovat tyto odvody:

1. *Domény* – poplatek z výnosů z panovníkova majetku, na kterém se hospodaří, například zemědělské a lesní plochy. V naprosté většině se jednalo o naturální odvody.

2. *Regály* – odvody za propůjčení práv, které patří výhradně panovníkovi. Jde o právo těžby, lovu, vaření piva, razit mince. Na základě těchto práv vznikl regál horní, solní, celní, mincovní a soudní.
3. *Kontribuce* – lze považovat za předchůdce přímých daní. Vybíraly se z hlavy, z majetku a z výnosů. Potřebný výnos daně nejprve schválil panovník nebo stavovský sněm. Dále byl tento výnos rozdělen na jednotlivá města, léna a feudální panství.
4. *Akcízy* – první podoba nepřímých daní. Byly modernější formou regálů. Tržní regál znamenal královské oprávnění zakládat tržní místa. Dostal tak podobu poplatku za prodané zboží buď na tržišti, nebo na cestě k němu. Podstatou akcíz se stalo zaplacení poplatku z právního převodu zboží podle jeho ceny. Při vícenásobném prodeji podléhalo dani opakovaně (Široký, 2008).

V období feudalismu vznikaly také takzvané katastry, neboli seznamy nemovitostí, které tvořily základní evidenci při určení majetkových daní.

2.2.3 Liberalismus – nástup kapitalismu

Liberalismus je postaven na zásadě minimalizovat zásahy státu do ekonomiky. Tato zásada odpovídá nízkému daňovému zatížení. Úloha státu však v tomto období prudce vzrostla. Stát zasahuje do zvětšujícího se počtu oblastí, k čemuž je zapotřebí větších finančních prostředků. V tomto důsledku se daňové břemeno spíše zvyšuje. Státy se začaly angažovat v oblasti školství či zdravotnictví. Daně dostaly podobu pravidelných plateb, které jsou povinné pro všechny ekonomické subjekty. Začaly tvořit hlavní zdroj příjmů státu (Široký, 2008).

Z tohoto vývoje se dle teritoriálního uspořádání vyčlenily následující dva směry:

1. *V anglosaské oblasti* začal být kladen důraz na daně důchodového typu. Roku 1799 v Anglii tak vznikla první důchodová daň. Stanovena byla na základě počtu dětí a druhu povolání poplatníka i na jeho rodinném stavu. I nadále však platí za rozhodující výnos státního rozpočtu akcízy a cla. Tento výnos tvoří až 70% celkových výnosů.
2. *Na kontinentu* například ve Francii, Německu či Rakousko-Uhersku se nadále využívají převážně obchodové daně, výnosové daně, akcízy a cla (Široký, 2008).

2.2.4 Přelom 19. a 20. století

Nadále narůstá tendence zvyšování sektoru státního hospodářství. Stát převzal roli garanta nad vzděláváním, ochranou zdraví a zajišťuje přerozdělování. Také k dosažení cílů sociální politiky začaly být používány výnosy z daní.

V tomto období se uskutečnily velké a rozsáhlé daňové reformy. Ty měly za následek následující změny:

- Daňový výnos je určován podle skutečného stavu, nikoliv podle vnějších znaků
- Běžným dokumentem, na jehož základě se vybírá daň, se stává daňové přiznání
- Cla jsou již většinou uvalena pouze na dovoz
- Běžně je již uplatňována progresivní sazba daně

Vznik početného dělnického stavu přispěl k dalšímu vývoji daní. Dělnická třída požadovala progresivní daň. Tento trend rozpoutal širokou debatu o poměru přímých a nepřímých daní. Většina států se přiklonila k růstu přímých daní. Spotřební daň se již nedotkla nezbytného zboží, ale z velké části pouze lihovin, cigaret, petroleje, cukru, čaje a kakaa. Takový vývoj se sebou nesl samozřejmě problém daňových úniků. Firmy své příjmy zdaňují na základě daňového přiznání. V případě nekvalitní kontroly je umožněno zakrývat nebo falšovat celkové výsledky hospodaření (Široký, 2008).

2.2.5 Poválečné období

V tomto období se většina států snažila sehnat prostředky na obnovu ekonomiky. Z tohoto důvodu docházelo k nárůstu daňových kvót a to v průběhu 40. až 60. let. Směrnicí Rady ES byla roku 1967 zavedena daň z přidané hodnoty a to ve všech zemích Evropského hospodářského společenství. V 70. až 90. letech pokračovalo zavádění DPH do daňových systémů dalších zemí. Rok 1977 přinesl tzv. šestou směrnici, kterou se harmonizuje DPH v zemích EU.

V současnosti se posilují tendence srovnání poměru přímých a nepřímých daní na celkovém daňovém výnosu. Toto vede ke zvyšování podílu nepřímých daní (Široký, 2008).

2.3 Správa daní v ČR

Správu daní lze charakterizovat v obecném pojetí jako zákonem určené konání, tedy příslušnými orgány, k naplnění veřejných rozpočtů dle stanovení zákona peněžním plněním.

2.3.1 Cíl správy daní

Cílem správy daní je postup zajišťující správné stanovení daní a zabezpečení úhrady těchto daní. Zásady pro správu daní jsou obsaženy v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád. Pravidla pro správu konkrétních daní jsou dále specifikována v jednotlivých zákonech, které upravují konkrétní daně.

V právním i ekonomickém smyslu lze chápat pojem daně několika způsoby. Pro běžnou správu daní je tak rozhodující vymezení pojmu daně tak, jak ho chápe daňový řád. Daňový řád za daň považuje (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád):

- Peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek
- Peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle zákona
- Peněžité plnění v rámci dělené správy

2.3.2 Správce daně a osoby zúčastněné na správě daní

Za správce daně je považován orgán veřejné moci, kterému je příslušným kompetenčním zákonem svěřena působnost a výkon správy daní. Správcem daně je správní orgán v tom smyslu, jak jej používá a vymezuje obor správního práva, ale také i další orgány veřejné moci, kterým byla tato působnost ke správě daní svěřena. Výkon působnosti provádí správce daně prostřednictvím úředních osob.

Pojem osoby zúčastněné na správě daní je zaveden pro potřeby daňového řádu, jako legislativní zkratka. Za osoby zúčastněné na správě daní jsou považovány daňové subjekty (včetně daňových poplatníků a plátců daně) a třetí osoby.

Daňový subjekt je vymezen daňovým řádem, jako osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon. Daňovým subjektem se rozumí primární nositel daňové povinnosti neboli subjekt daně typu poplatník či plátce a sekundární nositel daňové povinnosti neboli ten, kdo daň od poplatníků vybírá nebo mu ji sráží, označovaný jako plátce daně, ale i jiné osoby, jako je osoba povinná k DPH nebo oprávněný příjemce u spotřebních daní.

V případech, ve kterých zákon určuje, jsou plněny povinnosti daňového subjektu podle okolností např. osobou spravující pozůstalost, svěřenský správce či insolvenční správce. Rovněž dle vzniklých okolností může při správě daní jednat zástupce osoby zúčastněné na správě daní, tím bývá zejména zmocněnec.

Jistou procesní způsobilost má organizační jednotka, která je některým z daňových zákonů vymezena jako plátcova pokladna**.** Využití tohoto institutu je typické zejména pro daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti (Ministerstvo financí České republiky, 2016).

2.3.3 Řízení a další postupy při správě daní

K uplatňování cíle správy daní dochází převážně v rámci řízení a dalších formalizovaných postupů. O řízení se jedná, pokud daný postup končí vydáním rozhodnutí. U některých postupů je okamžik jejich zahájení dán v rámci zákonné úpravy konkrétního postupu, např. pro řízení platí, že je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci. Jednotlivé postupy nejsou striktně odděleny, a je tak možné, že jeden postup je prováděn v rámci jiného postupu (např. vyhledávácí činnost v rámci daňové kontroly prováděné v rámci doměřovacího řízení, místní šetření v rámci postupu k odstranění pochybností prováděného v rámci vyměřovacího řízení, apod.) (Ministerstvo financí České republiky, 2016).

- **Vyhledávací činnost**

Vyhledávací činnosti správce daně spočívá ve vyhledávání důkazních prostředků, zjišťuje plnění povinností daňových subjektů a to při správě daní, před zahájením řízení a také v jeho průběhu. Správce daně provádí vyhledávací činnost i bez poskytnutí součinnosti daňovým subjektem. Správce daně dále prověřuje úplnost a správnost evidence či registrace daňových subjektů, zjišťuje potřebné údaje o příjmech, majetkových poměrech a dalších skutečnostech, které jsou rozhodné pro správné zjištění, stanovení a placení daně, opatřuje, hromadí a zpracovává informace, využívá informační systémy, shromažďuje nezbytná vysvětlení a provádí místní šetření v rosahu stanoveném zákonem. (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

- **Místní šetření**

Správce daně prostřednictvím úředních osob má možnost provádět místní šetření. Úřední osoby v rámci tohoto postupu mohou zejména provádět ohledání u daňových subjektů, popřípadě dalších zúčastněných osob na správě daní a to na místě, které je vzhledem k účelu místního šetření nejvhodnější. Mohou také vyhledávat důkazní prostředky. Správce daně sepíše o průběhu místního šetření protokol případně úřední záznam. Správce daně může v rámci místního šetření pořizovat obrazový nebo zvukový záznam. O této skutečnosti však nejprve musí uvědomit osoby, které se daného místního šetření účastní. (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

- **Daňová kontrola**

Pro správné zjištění a stanovení daně jsou rozhodné daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu a jiné související okolnosti vztahující se k určitému daňovému případu. Toto vše je předmětem daňové kontroly, Daňová kontrola se provádí přímo u daňového subjektu případně na místě, které je vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Správce daně provádí prověřování předmětu ve vymezeném rozsahu. Rozsah daňové kontroly lze v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit.

Zahájení a provedení daňové kontroly je daňový subjekt povinen umožnit správci daně. V případě, že je u daňového subjektu prováděna daňová kontrola, má tento subjekt právo být přímo účasten tohoto jednání a to i se svými zaměstnanci, popřípadě jinými dalšími osobami, které pro něho pracují, dále má možnost předkládat nebo navrhovat provedení důkazních prostředků, které například sám nemá k dispozici. Zákon mu také umožňuje vyvracet pochybnosti, které uvádí správce daně v tomto jednání.

Zahájení daňové kontroly je provedeno prvním úkonem, který provede správce daně vůči daňovému subjektu. Tímto prvním krokem správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo další, jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, vymezí předmět a rozsah daňové kontroly. Pokud během daňové kontroly dojde ke změně místní příslušnosti daňového subjektu, daňovou kontrolu může dokončit ten správce daně, který kontrolu zahájil.

Povinností správce daně je sepsat o zahájení, průběhu a ukončení provedené daňové kontroly zprávu. Tato zpráva o daňové kontrole musí obsahovat výsledek kontrolního zjištění, hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkazy na protokoly nebo úřední záznamy pokud byly v rámci kontrolního jednání pořízeny.

Daňový subjekt je prostřednictvím úředních osob seznámen s výsledkem, a s hodnocením doposud zjištěných důkazů, které mu správce daně předloží k seznámení a případnému vyjádření se k těmto skutečnostem. Daňový subjekt může správce daně požádat o stanovení přiměřené lhůty, ve které se daňový subjekt vyjádří k předloženému výsledku daňového šetření a k případnému doplnění. Tuto právu o daňové kontrole daňový subjekt podepíše, stejně tak učiní úřední osoba. Po kontrole správnosti psaní a provedení případných oprav a opatření podpisy, předá správce daně stejnopis zprávy o daňové kontrole kontrolovanému daňovému subjektu a druhý stejnopis založí do daňového spisu poplatníka. Projednávání je tedy ukončeno podpisem zprávy o daňové kontrole. Zpráva se považuje za oznámenou a doručenou a současně je ukončena daňová kontrola (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

- **Postup k odstranění pochybností**

Jestliže má správce daně konkrétní pochybnosti o průkaznosti, úplnosti nebo správnosti podaného daňového tvrzení, dodatečného daňového tvrzení popřípadě dalších předložených písemností daňového subjektu, anebo o pravdivosti údajů uvedených v těchto dokumentech a tvrzeních, zašle správce daně výzvu daňovému subjektu k odstranění těchto pochybností. O tomto sepíše správce daně protokol nebo úřední záznam dle povahy odpovědi daňového subjektu. Do protokolu nebo úředního záznamu správce daně uvede vyjádření a důkazní prostředky, pokud jsou, na jejichž základě považuje pochybnosti za zcela nebo částečně odstraněné nebo neodstraněné. Pokud pochybnosti přetrvávají, uvede také důvod přetrvávání těchto pochybností.

V případě, že nedošlo k odstranění pochybností a nebyla dostatečně a věrohodně prokázána výše daně, sdělí úřední osoba daňovému subjektu výsledek a daňový subjekt má nárok do 15 dnů ode dne, kdy mu byl tento výsledek sdělen, podat návrh na pokračování v dokazování a zároveň na provedení dalších důkazních prostředků.

Správce daně, jestliže shledá důvody k pokračování v dokazování za opodstatněné, zahájí z těchto důvodů a v tomto rozsahu daňovou kontrolu. Nejsou-li správcem daně shledány důvody k pokračování v dokazování, vydá správce daně opět do 15 dnů ode dne, kdy daňový subjekt učinil podání návrhu na pokračování v dokazování, rozhodnutí o stanovení daně.

Daňový subjekt je povinen poskytnou správci daně potřebnou součinnost, pokud tak neučiní, může správce daně přistoupit ke stanovení daně dle pomůcek. (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

2.3.4 Právní úprava správy daní v ČR

V českém právním řádu je výkon správy daní a poplatků upravena těmito právními předpisy:

- Zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Zákon č. 500/ 2004 Sb., správní řád
- Zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek
- Zákon č. 89/2012 Sb., Občanský zákoník
- Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník

- Zákon č. 234/2014 Sb., o státní službě
- Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich
- Zákon č. 251/2016 Sb., o některých přestupcích
- Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb

Pro správu konkrétních daní jsou pak dále použity tyto předpisy:

- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční
- Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

Dále pak také např.:

- Nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služeb pro použití režimu přenesené daňové povinnosti
- Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb
- Přehled platných smluv ČR o zamezení dvojího zdanění
- Vyhlášky
- Soudní rozhodnutí
- Související předpisy

2.4 Hlavní kontrolní nástroje pro potírání daňových úniků

V Česku se daňové úniky pohybují v řádu desítek miliard korun ročně. Významný podíl na těchto únicích mají často diskutované podvody řetězové či karuselové, ale stejně tak ve značné míře dochází ke krácení daní formou nepřiznávání uskutečněných plnění či naopak uskutečňování fiktivních odpočtů na základě fiktivních dokladů na menší částky. Takové praktiky v globálním dopadu způsobují krácení příjmů státního rozpočtu především na úkor poctivých daňových poplatníků (Ministersrvo financí České republiky, 2014).

2.4.1 Kontrolní hlášení DPH

Kontrolní hlášení je jedním z nejvýznamnějších kontrolních nástrojů. Princip kontrolního hlášení je vymezen a stanoven zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Kontrolním hlášením je umožněno správci daně získat informace o jednotlivých vybraných transakcích prováděných plátci a pomocí dalších údajů identifkovat riziková spojení osob, která odčerpávají neoprávněně finanční prostředky. Krácení DPH v řetězcích a karuselech reálně probíhá způsobem, kdy dochází k vytvoření složitých řetězových spojení zpravidla v řádu desítek, ale i stovek subjektů. Při stávajícím způsobu úpravy podmínek správy daně je identifikace jednotlivých článků vytvořených spojení složitá a zdlouhavá, proto je nezbytné provádět úkony ověřování evidencí a dokladů správcem daně. Kontroly však nelze detailně zacílit, jsou tak kontrolováni i poctiví plátci, kteří díky zavedení kontrolního hlášení kontrolováni být vůbec nemusí.

Zcela zásadní pro eliminaci daňových úniků je získání údajů v reálném čase. Proto je měsíční perioda podání kontrolních hlášení pro výběr daní zásadní a výjimky by silně omezily efektivitu systému kontrolních hlášení. Je prokázáno, že mezi účelově založenými společnostmi používanými pro daňové podvody, je právě velké množství čtvrtletních plátců s nízkým obratem.

Systém kontrolního hlášení pracuje s údaji z evidencí, které již plátci podle stávajícího zákona vedou, dodatečným údajem je zde původní číslo daňového dokladu. Kontrolním hlášením tedy nedochází k zavedení zcela nového a neznámého institutu pro daňové subjekty. Kontrolní hlášení nezvýší požadavky na vedení daňové evidence pro účely zákona o dani z přidané hodnoty kladené na plátce daně, naopak stávající požadavky sjednotí. Nelze popřít, že kontrolní hlášení ukládá plátcům další povinnosti. Jeho zavedení však zásadním způsobem pomůže eliminovat daňové uniky (Ministersrvo financí České republiky, 2014).

2.4.2 Souhrnné hlášení k DPH

Souhrnné hlášení je dalším z kontrolních nástrojů. Upravuje ho zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty stejně jako je tomu u kontrolního hlášení. Plátce je povinen podat souhrnné hlášení, pokud uskutečnil dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě, při přemístění obchodního majetku do jiného členského státu, u dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží

uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu, nebo poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.

Souhrnné hlášení podává plátce za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce. Správce daně údaje v souhrnném hlášení, popřípadě v následném souhrnném hlášení posoudí, případně prověří a využije při stanovení daně. Obdobný postup uplatní ohledně údajů, které správce daně obdrží v rámci mezinárodní spolupráce (IMPRESSUM, 2017).

2.4.3 Reverse charge

Česky řečeno přenesená daňová povinnost je kontrolním mechanizmem zejména v oblasti DHP. Princip tohoto sytému je postaven na tom, že povinnost přiznat a zaplatit daň se přesouvá v tomto případě z prodávajícího (poskytovatele) na kupujícího (příjemce). Tento mechanismus usnadňuje odběrateli zdanit přijaté plnění ve svém státě bez dalších složitých kroků v podobě uplatnění nároku na daňový odpočet v jiném státě. Systém reverse charge se uplatní u přeshraničních obchodů s místem plnění v tuzemsku, kdy je plnění poskytnuto plátci nebo osobě identifikované k dani.

2.4.4 Elektronická evidence tržeb

Elektronickou evidenci tržeb upravuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, který vstoupil v platnost vyhlášením dne 13. 4. 2016. K zákonu o evidenci tržeb bylo v průběhu roku 2016 navrženo několik novel, ani jedna z nich však nebyla schválena, takže zákon platí v původním znění. Jeho znění se pozmění s nástupem Nového přestupkového zákona, platného od 1. 7. 2017 (IMPRESSUM, 2017). Detailněji se tomuto kontrolnímu nástroji věnuje následující kapitola a zbytek diplomové práce.

2.5 Evidence tržeb v zahraničí

2.5.1 Slovenský model

Slovenský model se vyznačoval takzvaným off-line režimem. Evidence tržeb tak probíhala prostřednictvím registračních pokladen s fiskální pamětí. V České republice měl být tento model zaveden již v roce 2005 (zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách). Principem mělo být zaznamenávání tržeb poplatníka do fiskální paměti poklady. Tato paměť měla být neprolomitelná, nezměnitelná, nesmazatelná. Kontrola plnění povinností fiskalizace měla probíhat za přítomnosti Finanční správy přímo na místě, a to kontrolou údajů ve fiskální paměti. Tento systém je již poměrně zastaralý, proto i Slovensko zvážilo přechod na on-line evidenci, stejně tak jako jiné země (Švédsko, Srbsko…) Slovensko umožňuje přechod on-line evidenci těm poplatníkům, kteří evidují méně než 1000 účtenek měsíčně.

- **Náklady státu**

Výše uvedený model evidence tržeb v off-line režimu není spojen s náklady na vybudování datových serverů a komunikačních kanálů. Náklady na straně státu zde však vznikají při zpravování dat z dokladů, neboť off-line model neumožní přenos do centrálního systému správce daně v reálném čase uskutečnění sledované tržby. Opakované náklady lze proto očekávat zejména při získávání požadovaných dat a při realizaci jejich přenosů ke správci daně. Je také třeba počítat s nárůstem personálních nákladů pro zajištění vyřizování agendy, která v režimu off-line nemůže probíhat prostřednictvím automatizovaných systémů.

Za přínos tohoto systému lze považovat zvýšení daňového inkasa a nevznikající náklady s budováním komunikačních aplikací, jejich správou a údržbou, mezi správcem daně a poplatníkem (Ministerstvo Financí České republiky, 2016).

- **Náklady daňových poplatníků**

Jelikož je model postaven na takzvaných registračních pokladnách, které musejí být certifikované, nelze předpokládat, že by stávající pokladní zařízení ve vlastnictví daňových subjektů bylo vhodné k použití v tomto systému. Pokladní zařízení musí být schváleno jako certifikované zařízení. Z tohoto jednoznačně vyplývá, že převážná většina podnikatelů bude muset pořídit nové certifikované pokladny, a to pro všechna svá inkasní místa. Dalším nákladem, se kterým je nutno kalkulovat je náklad na pravidelný servis a údržbu těchto

zařízení. Vyčíslení těchto nákladů pak záleží na objemu ekonomické činnosti jednotlivých daňových subjektů. Citelné finanční zatížení se však dotkne každé kategorie podnikatelů. Jak podnikatelů velkého rozsahu, kde pořizovací náklady na pokladní zařízení se mohou pohybovat v řádech milionů, tak drobných živnostníků, kde bylo počítáno s nákladem na jednu pokladnu okolo 15 tisíc Kč a její servis cca 2 tisíce Kč ročně (Ministerstvo Financí České republiky, 2016).

Přínosem tohoto modelu je alespoň v určité míře narovnání reálných cen, zprůhlednění tržního prostředí, potvrzení proběhlé transakce a vydání účtenky a s tím spojená i snazší možnost reklamace.

- **Daňové úniky**

Systém byl zaveden pro omezení daňových úniků. Vzhledem k tomu, že poplatníkovi vzniká zákonná povinnost evidence tržeb, tedy zaevidovat tržbu a vydat zákazníkovi účtenku, a tím zaznamenat příjmy určené ke zdanění, prostor pro daňový únik je tak znatelně zúžen. Jak už bylo zmíněno, úskalí spočívá v tom, že finanční správa nemá k dispozici tyto informace v reálném čase. Vzniká tak časový prostor pro manipulaci s daty v pokladnách. I přesto, že by manipulace neměla být možná, žádný systém není zcela dokonalý. Z důvodu časového odstupu je méně efektivní i kontrola ze strany finanční správy (Ministerstvo Financí České republiky, 2016).

2.5.2 Maďarský model

Tento model představuje kombinaci on-line i off-line režimu. Nejprve byla v Maďarsku zavedena povinnost registračních pokladen s fiskální pamětí a následně z důvodu zastaralosti tohoto systému a snahy zamezení obcházení zákonné povinnosti evidovat tržby, Maďarsko zavedlo ještě povinnost kontrolní jednotky, která bude schopna odesílat informace správci daně on-line. Jde tak o speciální SIM kartu, přes kterou je pokladna schopna se připojit k serveru správce daně. Data jsou tak duplicitně archivována, jak ve fiskální paměti pokladního zařízení, tak na serveru správce daně.

Technické provedení uvedeného systému je značně náročné a složité, datum účinnosti bylo z tohoto důvodu několikrát odloženo.

Výhodou kombinací dvou režimů je skutečnost, že požadovaná data jsou přenášena ke správci daně v určitých časových intervalech (ne však v reálném čase). Data jsou k dispozici

duplicitně. Jak na serveru správce daně, tak ve fiskální paměti pokladny. Systém má však značné množství nevýhod. Bezesporu největší nevýhodou je technické provedení. Jeho náročnost a složitost se projevuje na finančních nákladech, které musí daňový poplatník vynaložit na jeho pořízení. Jako vedlejší negativní efekt navíc vzniká prostor pro korupční prostředí ve vztahu k certifikovaným výrobcům zařízení a poskytovatelům následného servisu (Ministerstvo Financí České republiky, 2016). (RIA)

- **Náklady státu**

S ohledem na využití obou režimů, tedy on i off-line, vznikají náklady nejen na centrální úložiště poskytovaných údajů o evidovaných platbách, ale i náklady na evidenci jednotlivých pokladen s fiskální pamětí. Evidence neprobíhá v reálném čase, takže dalším nákladem ze strany státu jsou personální náklady na zajištění administrativní agendy, jež nemůže využívat automatizovaného systému.

Jedná se však o bezpečnější model díky duplicitnímu ukládání požadovaných dat (Ministerstvo Financí České republiky, 2016).

- **Náklady daňových poplatníků**

Dle výše uvedeného, zavedení tohoto modelu je pro daňové poplatníky nákladné. Pořídit musí certifikované pokladní zařízení s fiskální pamětí a kontrolní jednotku, která bude schopna odesílat potřebné informace na server správce daně ve stanovených intervalech.
Konkrétně se průměrná cena základní pokladny v Maďarsku pohybuje okolo 12 tisíc Kč, jednorázové náklady na zprovoznění cca 500 Kč, průměrné pravidelné náklady na internetové připojení činí cca 150 Kč na jednu pokladnu. Tyto částky budou použity pro účely výpočtu Ministerstva financí. Průměrná výše servisních nákladů se pohybuje okolo 2500 Kč na pokladnu ročně (Ministerstvo Financí České republiky, 2016). (RIA)

- **Daňové úniky**

Model daňové úniky minimalizuje. Stejně jako předchozí model. Zde je však díky duplicitní evidenci menší prostor pro obcházení povinnosti evidovat tržby. Stejně však i zde lze povinnost evidovat obejít tím, že účtenka nebude vůbec vydána a tím ani zaevidována a zařazena do příjmů určených ke zdanění. Správce daně zde má sice lepší podmínky pro provádění daňové kontroly, ale časový odstup, ve kterém jsou správci daně údaje zasílány, není optimální pro efektivní provádění kontrolní činnosti.

2.5.3 Chorvatský model

V Chorvatsku byl pro elektronickou evidenci tržeb použit on-line model. Evidovaná transakce je přijata Finanční správou v reálném čase. V okamžiku provedení každé jednotlivé transakce je povinen poplatník odeslat datovou zprávou údaje do úložiště správce daně. Odeslaná informace je tak uložena v datovém úložišti Finanční správy a není možné, aby s ní poplatník dále manipuloval. Technicky je nezbytné, aby pokladní zařízení určené k evidenci tržeb bylo neustále připojeno k internetové síti. Finanční správa však neklade žádné zvláštní požadavky na dané zařízení ani software. Volba je zcela ponechána na poplatníkovi. Tímto se eliminovalo korupční chování, které mohlo být způsobeno nutnou certifikací v předchozích modelech. V případech nemožnosti on-line připojení jsou stanoveny alternativní postupy, jak je již zmíněno v kapitole 7.4.2.

Chorvatsko uvádí, že po zavedení tohoto systému došlo k nárůstu vykazovaných tržeb v pohostinství v průměru o cca 55% a v maloobchodě o 28% (Ministerstvo Financí České republiky, 2016).

- **Náklady státu**

Veřejná správa musí investovat do technického vybavení. Zřídit datové úložiště a další potřebná technická zařízení zajišťující trvalé spojení mezi poplatníkem a správcem daně. Nákladem bude také technická podpora poplatníků v podobě internetových portálů, informačních linek, pomoc s registračními procesy, datovými cestami a podobně.
Přínosem jsou informace získané v reálném čase, se kterými může správce daně dále pracovat. Efektivnost daňové kontroly je zde výrazně vyšší, i když i tento systém lze obejít tím, že daná transakce nebude vůbec zaevidována a účtenka nebude vystavena ani přes zákonnou povinnost evidence, tak jako u předchozích modelů. Průkaznost tohoto jednání je však mnohem větší, neboť Finanční správa takové jednání v rámci kontrolní činnosti může snadněji odhalit.

- **Náklady daňových subjektů**

Finanční správa neklade žádné zvláštní povinnosti na zařízení určené k evidování tržeb. Jedinou podmínkou je fakt, že zařízení musí být schopné on-line připojení k aplikaci správce daně a s touto aplikací komunikovat. Kromě jednorázového nákladu za pořízení takového zařízení, vznikne poplatníkovi náklad na zajištění internetového připojení. Z dostupných informací je patrné, že stávající pokladní zařízení, kterým poplatníci disponují, lze ve většině případů po menších úpravách použít. Pokud poplatník zařízení teprve bude

pořizovat, je zcela na jeho uvážení, v jaké cenové relaci se bude toto zařízení pohybovat a jaké funkce bude mít.

Největší finanční zátěž se očekává v oblasti drobných živnostníků, kteří doposud žádné pokladní zařízení nemají. Tito poplatníci vydávali ručně psané doklady o zakoupení zboží či služby. Chorvatský trh na tento fakt reagoval tím, že získání softwarových řešení pro tyto drobné podnikatele bylo zcela zdarma. Jako pokladní zařízení tak stačil chytrý telefon či tablet a tiskárna (Ministerstvo Financí České republiky, 2016).

- **Daňové úniky**

Poplatníkovi vzniká povinnost vystavit účtenku a zaevidovat tržbu nejpozději v okamžik uskutečnění transakce. Z tohoto důvodu se počítá s minimálními daňovými úniky. Je zde vytěsněna možnost manipulace s daty. Možným obcházením této povinnosti je nevydání účtenky a nezaevidování tržby. Podnikatelská činnost je však kontrolována jak ze strany Finanční správy, tak ze strany široké veřejnosti (Ministerstvo Financí České republiky, 2016).

2.6 Srovnání jednotlivých modelů

Tabulka 1 – Srovnání jednotlivých modelů evidence tržeb

	OFF – LINE MODEL	SMÍŠENÝ MODEL	ON – LINE MODEL
MAKROEKONIMICKÉ HLEDISKO	Náklady na: - řízení a údržbu systému - již překonané technické řešení, složité na správu *NÍZKÁ EFEKTIVITA*	Náklady na: - zřízení a údržbu systému - jedná se o velmi složitý systém, časově a technicky náročný na zavedení *NIŽŠÍ EFEKTIVIA*	Náklady na: - zřízení a údržbu systému - datové úložiště, datové struktury Jednoduchost a rychlost zavedení *EFEKTIVNÍ SYSTÉM*
MIKROEKONOMICÉ HLEDISKO	Náklady na pořízení: - registrační pokladna - certifikovaný SW a HW - zvýšené náklady na autorizovaný servis	Náklady na pořízení: - certifikovaného SW podporujícího evidenci tržeb - certifikovaného technického zařízení disponujícího fiskální pamětí včetně - zvýšené náklady na autorizovaný servis	Náklady na pořízení: -stálého elektronického připojení - na případný dodatečný HW či SW Nižší nákladovost, možnost použití i stávajících zařízení
DAŇOVÉ ÚNIKY	- Finanční správa nahrává data při kontrole nebo v pravidelných intervalech přímo u poplatníka, nemá informace v reálném čase - možnost manipulace s daty - riziko nedostatečné kontroly *VYŠŠÍ RIZIKO*	- Finanční správa nemá informace v reálném čase, ale pouze v pravidelných intervalech - stále existuje určitá možnost manipulace s daty - riziko nedostatečné Kontroly *STŘEDNÍ RIZIKO*	- informace jsou k dispozici v reálném čase - riziko manipulace s daty minimalizováno tím, že data nejsou primárně uložena u subjektu - riziko nedostatečné Kontroly *NIZKÉ RIZIKO*

Zdroj: (Ministerstvo Financí České republiky, 2016), vlastní úprava

Z uvedené tabulky vyplývá, že nejefektivnějším modelem je modle on-line s nízkým rizikem vzniku daňových úniků v porovnání s ostatními modely.

2.7 Statistiky

Aktualizace údajů zveřejněných na stránkách www.etrzny.cz je ke dni 11. 7. 2017

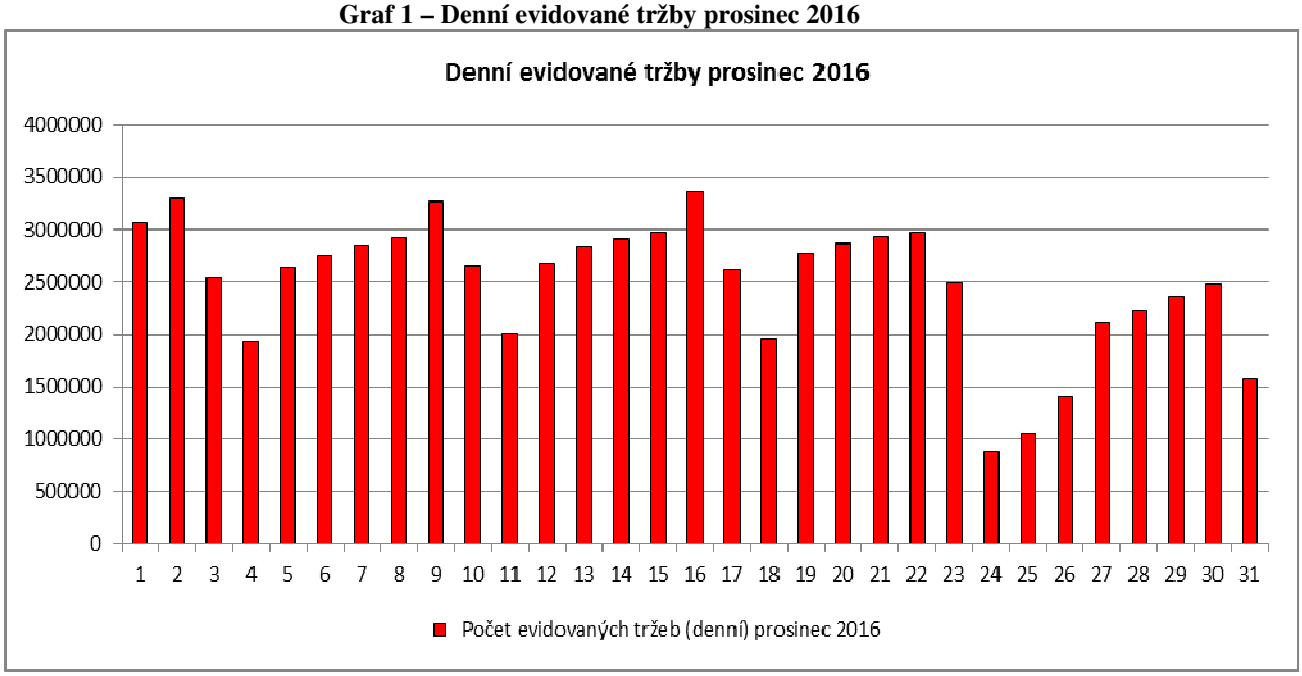
SOUHRNNÉ INFORMACE ke datu 11. 7. 2017

- EVIDOVANÝCH TRŽEB 1 942 MILIONŮ
- EVIDUJÍCÍCH POLATNÍKŮ 152 853
- PŘIDĚLENÝCH AUTENTIZAČNÍCH ÚDAJŮ 184 996
- VYDANÝCH CERTIFIKÁTŮ 255 235

Denní hodnoty

Na ose y je zachycen počet evidovaných tržeb, na ose x pak jednotlivé dny v uvedený měsíc.

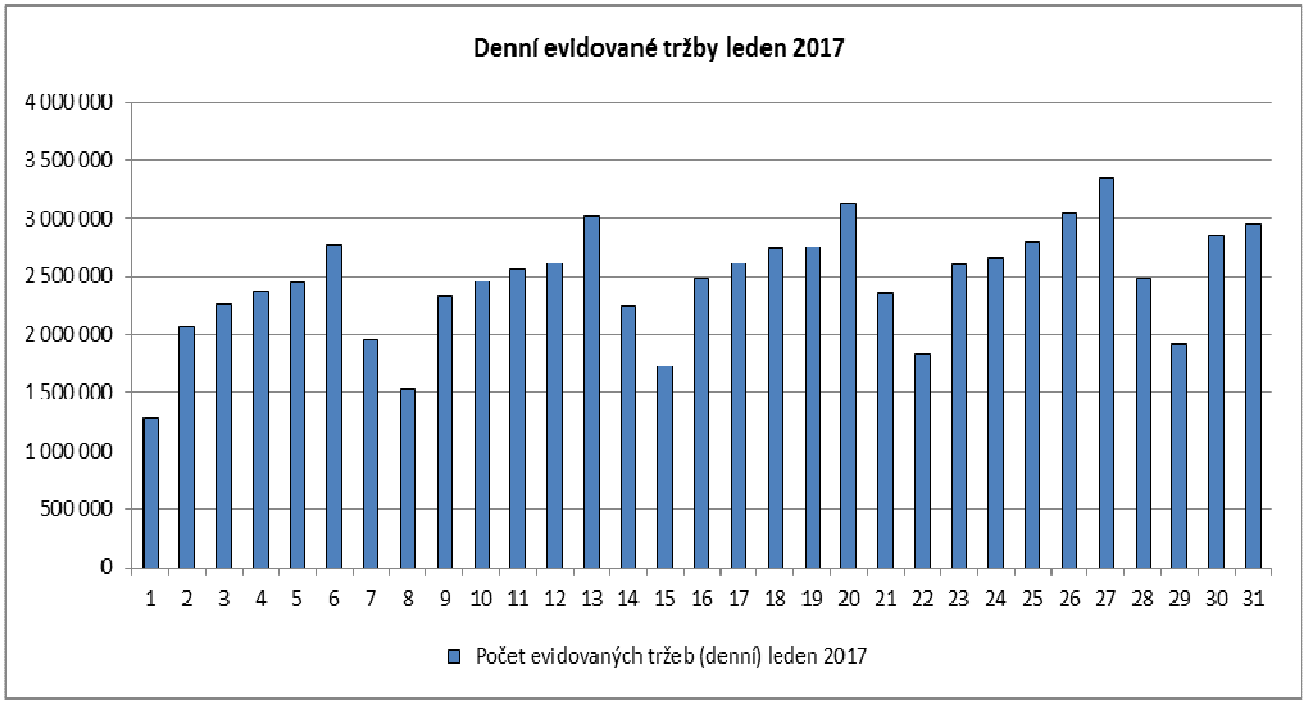
Graf 1 – Denní evidované tržby prosinec 2016



Zdrojhttp://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu (údaje k 27.7.2017)

Pozn.: vlastní zpracování, 2017

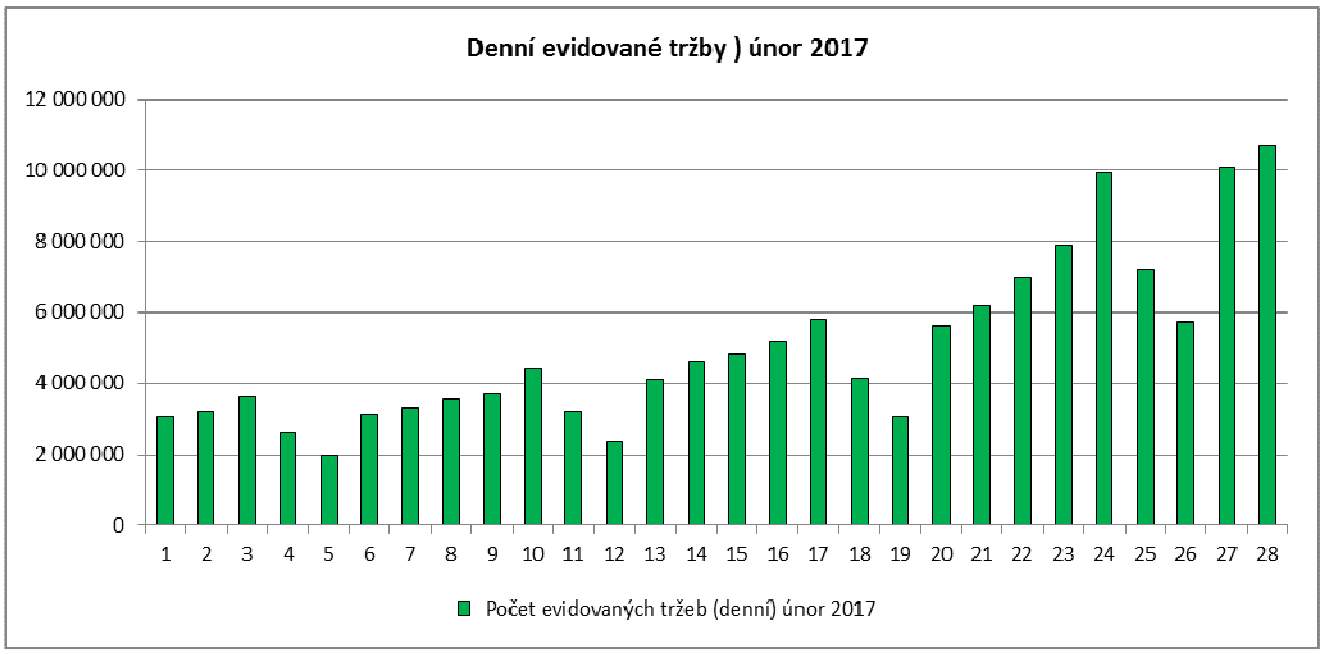
Graf 2 – Denní evidované tržby leden 2017



Zdroj: http://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu (údaje k 27.7.2017)

Pozn.: vlastní zpracování, 2017

Graf 3 – Denní evidované tržby únor 2017

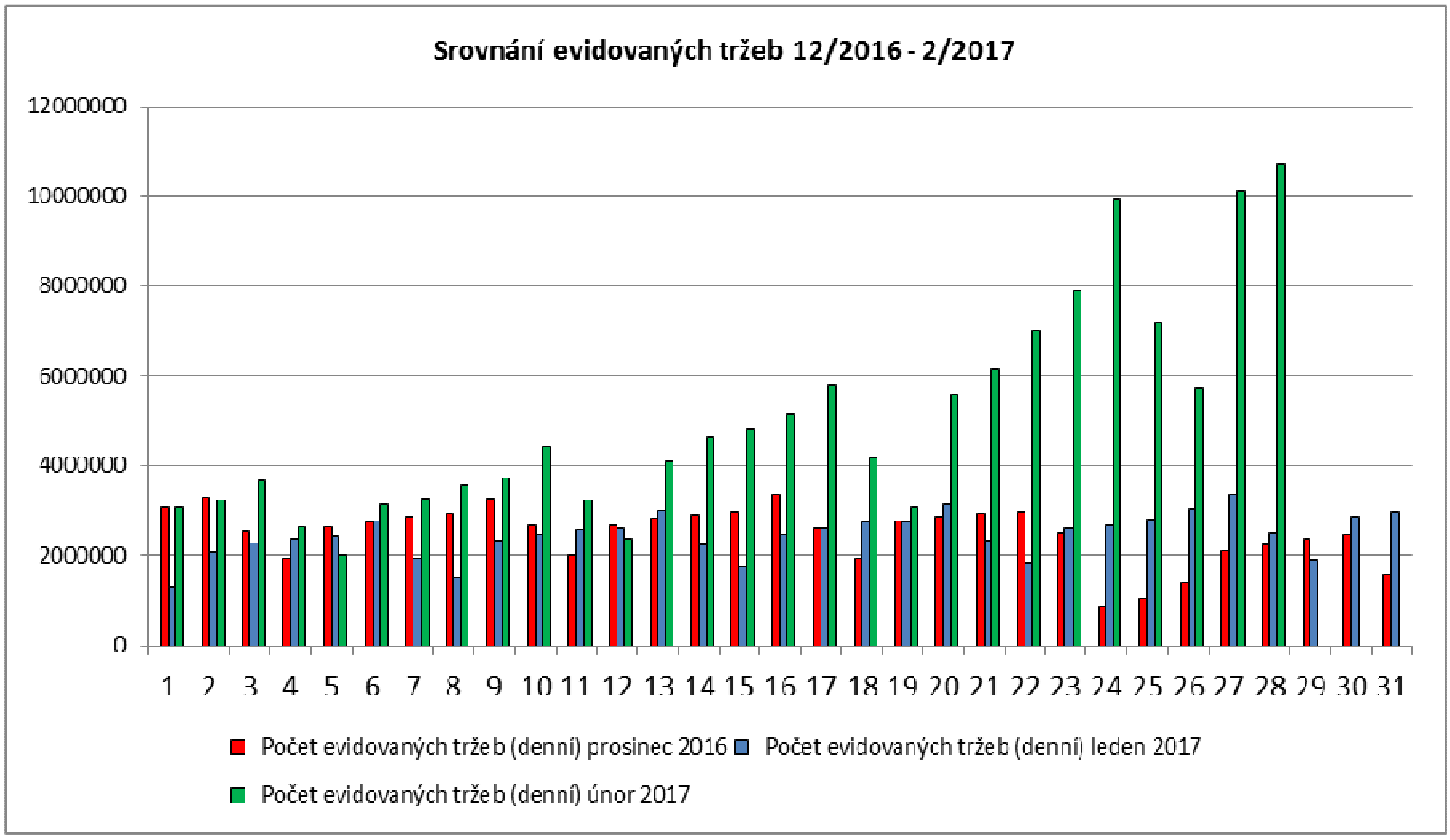


Zdroj: http://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu(údaje k 27.7.2017)

Pozn.: vlastní zpracování, 2017

Srovnání evidovaných tržeb v uvedeném období

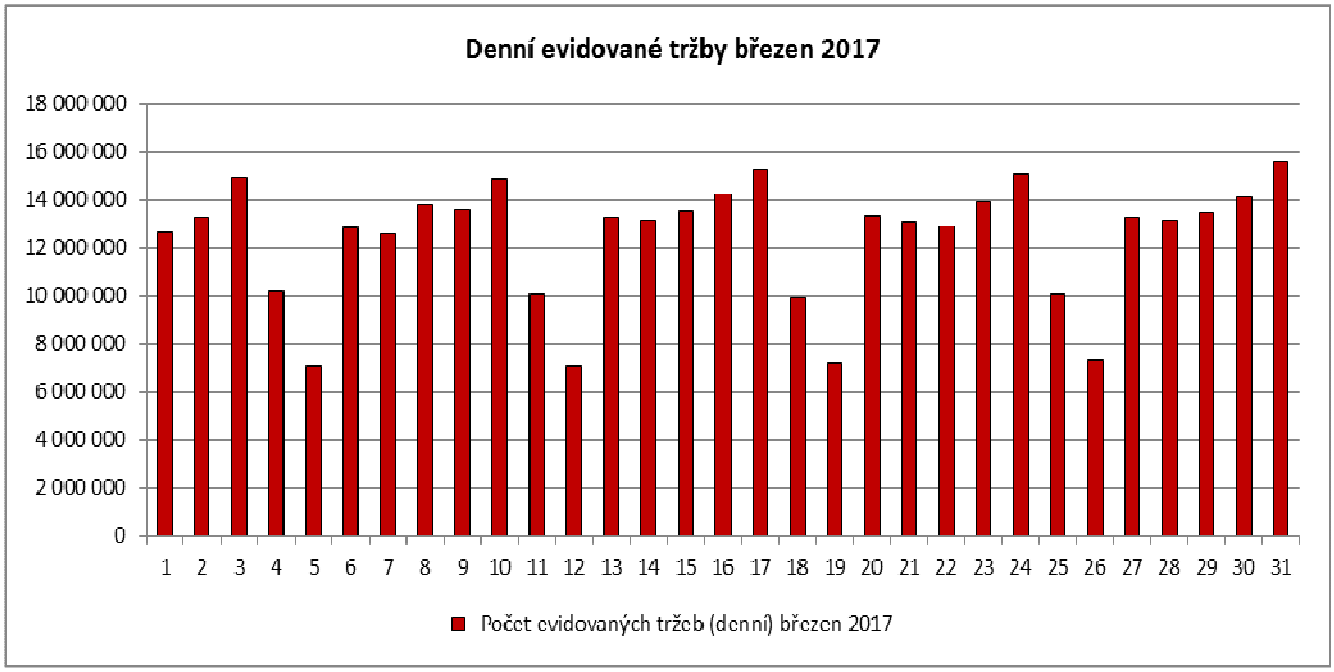
Graf 4 – Srovnání evidovaných tržeb za období prosinec 2016 – únor 2017



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z uvedených grafů je patrný nárust evidovaných tržeb v měsíci únoru. Kdy se pozvolna připojují poplatníci, kteří mají povinnost evidovat ve druhé fázy tedy od 1. 3. 2017 . K datu 28. 2. 2017 činí celkový počet evidovaných tržeb 293 996 660. Počet evidujících poplatníků je celkem 104 377, autentizačních údajů bylo vydáno k tomuto datu cekem 162 354 a celkový počet vygenerovaných certifikátů je 202 722.

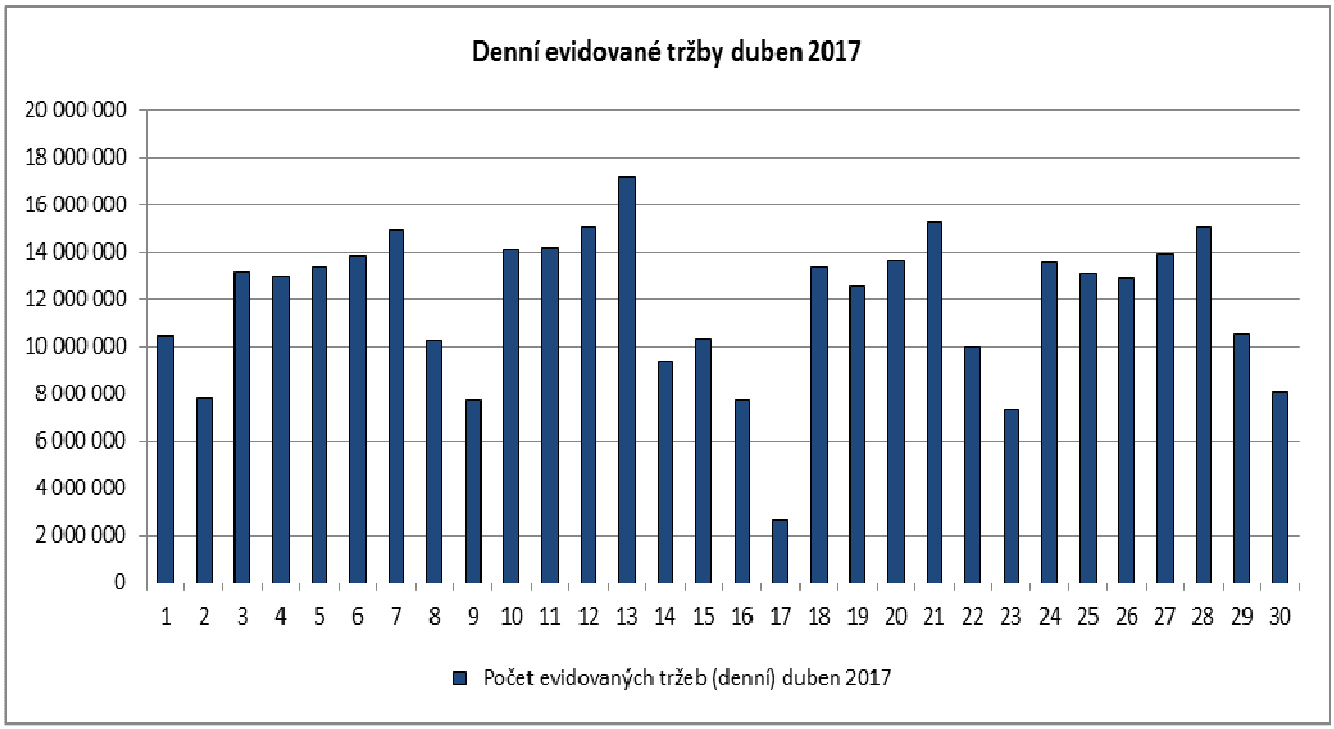
Graf 5 – Denní evidované tržby březen 2017



Zdroj: http://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu (údaje k 27.7.2017)

Pozn.: vlastní zpracování, 2017

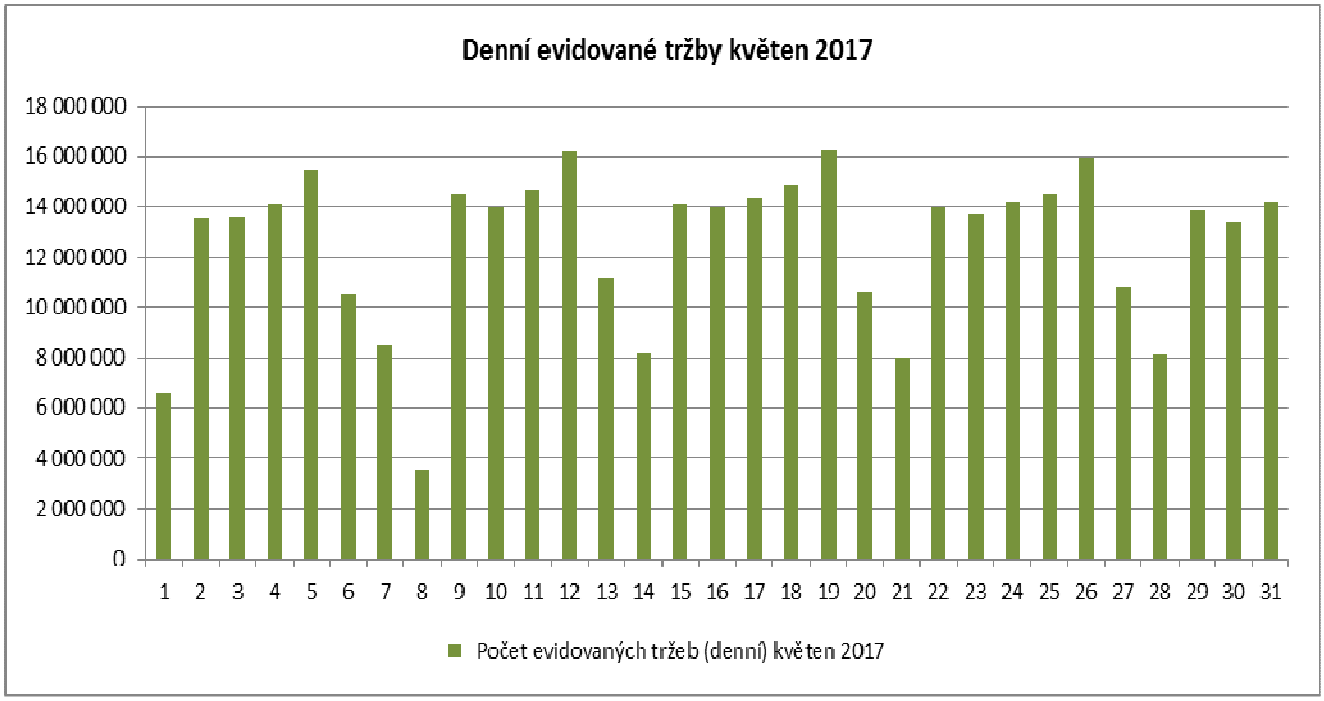
Graf 6 – Denní evidované tržby duben 2017



Zdroj: http://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu (údaje k 27.7.2017)

Pozn.: vlastní zpracování, 2017

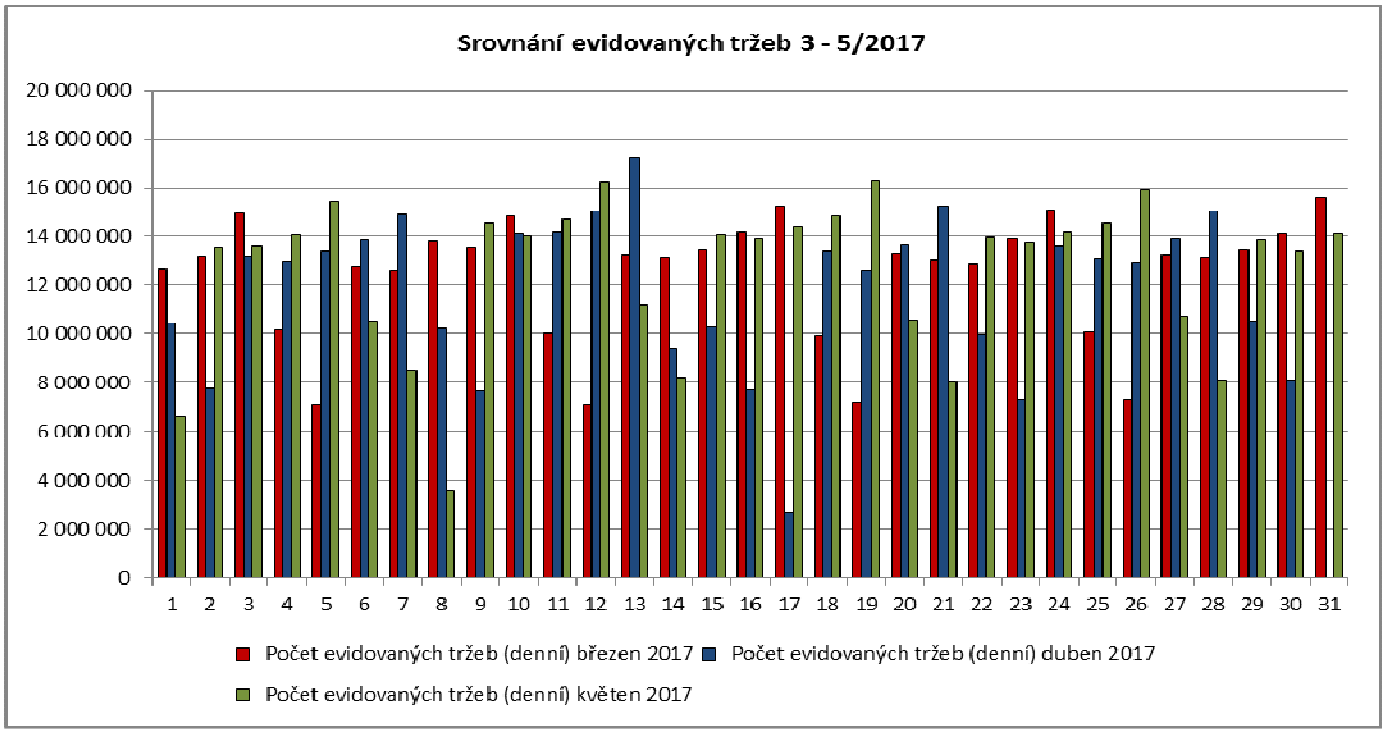
Graf 7 – Denní evidované tržby květen 2017



Zdroj: http://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu (údaje k 27.7.2017)
Pozn.: vlastní zpracování, 2017

Srovnání evidovaných tržeb v uvedeném období

Graf 8 – Srovnání evidovaných tržeb za období březen – květen 2017



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

K 31. 5. 2017 činí celkový počet evidovaných tržeb na portále správce daně 1 422 623 347. Počet evidujících poplatníků je vyčíslen ve výši 148 984, autentizačních údajů bylo vydáno celkem 181 447 a vydaných certifikátů je evidováno celkem 247 451.

2.8 EET v ČR – vymezení základních pojmů

Jednou z priorit Vlády ČR obsažené v programovém prohlášení vlády ČR, je řešení daňového deficitu. Jedním z opatření směřujících k efektivní kontrole vykazovaných tržeb z maloobchodního prodeje zboží a služeb je projekt elektronická evidence tržeb (dále jen EET). Tato opatření zahrnuje u vybraných subjektů online hlášení tržeb, tedy povinnost vystavovat doklady s unikátním číslem.

Evidenci tržeb upravuje zákon číslo 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen ZoET), zákon číslo 113/2016 Sb., zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb, dále pak vyhláška č. 269/2016 Sb., Vyhláška o způsobu tvorby podpisového kódu poplatníka a bezpečnostního kódu poplatníka, a také například (v současné době) již třetí verze Metodického pokynu k aplikaci zákona o evidenci tržeb aktualizovaného k datu 11. 7. 2017.

Celý tento projet prochází stále postupným vývojem. Zavádí se v jednotlivých fázích a postupně se do tohoto projektu zapojí všechny daňové subjekty, které naplňují daná kritéria (Ministerstvo Financí České republiky, 2016).

2.8.1 Subjekt a předmět EET

Dle § 3 odst. 1 ZoET je subjektem evidence tržeb poplatník daně z příjmů fyzických osob a poplatník daně z příjmů právnických osob. Ustanovení se váže na stávající zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Poplatník daně z příjmů fyzických osob je definován v § 2 zákona o daních z příjmů. Poplatník daně z příjmů právnických osob je pak definován v § 17 zákona o daních z příjmů.

Předmětem evidence tržeb jsou dle § 3 odst. 2 ZoET evidované tržby poplatníka, resp. evidované tržby uskutečňované poplatníky daní z příjmů (Generální finanční ředitelství, 2017).

2.8.2 Evidovaná tržba

Evidovanou tržbou je dle § 4 odst. 1 ZoET platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem. Evidovanou tržbou je tak celá platba, která takový rozhodný příjem založila. Pokud zákon nestanoví jinak (např. v § 4 odst. 2 ZoET), je posuzovaná transakce považovaná za evidovanou tržbu pouze při naplnění podmínek obou znaků (IMPRESSUM, 2017).

K vymezení evidované tržby tedy dochází na základě naplnění podmínek tvořící dva znaky evidované tržby:

• formální (uvedený v § 5 ZoET),

• materiální, kterým je založení rozhodného příjmu (uvedený v § 6 ZoET).

Formální náležitosti pro evidovanou tržbu dle § 5 ZoET splňuje platba poplatníkovi, která je uskutečněna

a) v hotovosti,
b) bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat (typicky se jedná o karetní transakce, bez ohledu na to, zda se jedná o debetní, kreditní či předplacené bankovní karty),
c) šekem,
d) směnkou,
e) v jiných formách, které mají charakter obdobný předchozím formám podle písmen a) až d) (např. dárkové karty, poukázky na zboží a služby - kam patří též stravenky, dále i platby prostřednictvím žetonů a obdobných instrumentů, včetně virtuálních měn) nebo
f) započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým ze způsobů platby podle předchozích bodů (IMPRESSUM, 2017).

2.8.3 Rozhodný příjem

Rozhodným příjmem se dle § 6 odst. 1 ZoET pro účely tohoto zákona rozumí

a) u poplatníka daně z příjmů fyzických osob příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který

1. není předmětem daně z příjmů,

2. je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý nebo
3. podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo

b) u poplatníka daně z příjmů právnických osob příjem z činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který

1. není předmětem daně z příjmů,
2. je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý,
3. podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo
4. podléhá dani ze samostatného (IMPRESSUM, 2017).

Obecně platí, že u poplatníků podléhají evidenci pouze příjmy z podnikání, za tuto činnost se považuje činnost obsažená v definici podnikatele uvedené v § 420 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), tj. kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele (Generální finanční ředitelství, 2017).

2.8.4 Výjimky z evidence tržeb

Tržby, které nepodléhají z nějakého důvodu evidenci tržeb, vymezuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen ZoET). Jedná se zejména o tržby státu, územního samosprávného celku, tržby příspěvkových organizací, České národní banky a držitelů poštovní licence. Zvláštní veřejnoprávní status těchto poplatníků odůvodňuje vynětí z evidence tržeb. Vyňaty jsou tak tržby, které plynou přímo těmto poplatníkům. Tržby přijaté na základě přímého či nepřímého zastoupení by ovšem evidenci tržeb podléhaly.

Evidovanými tržbami dále nejsou dle § 12 odst. 2 ZoET tržby bank, spořitelního a úvěrového družstva, pojišťoven zajišťoven, investičních společností a fondů, obchodníků s cennými papíry, penzijních společnosti atd. Vynětí těchto tržeb je odůvodněno existencí již dostatečných kontrolních a transparentních nástrojů pro účely správy daně. Další tržby, kterých se zcela nebo z části netýká evidence tržeb, upravuje § 12 ods. 3 ZoET.

2.8.5 Režimy evidence tržeb

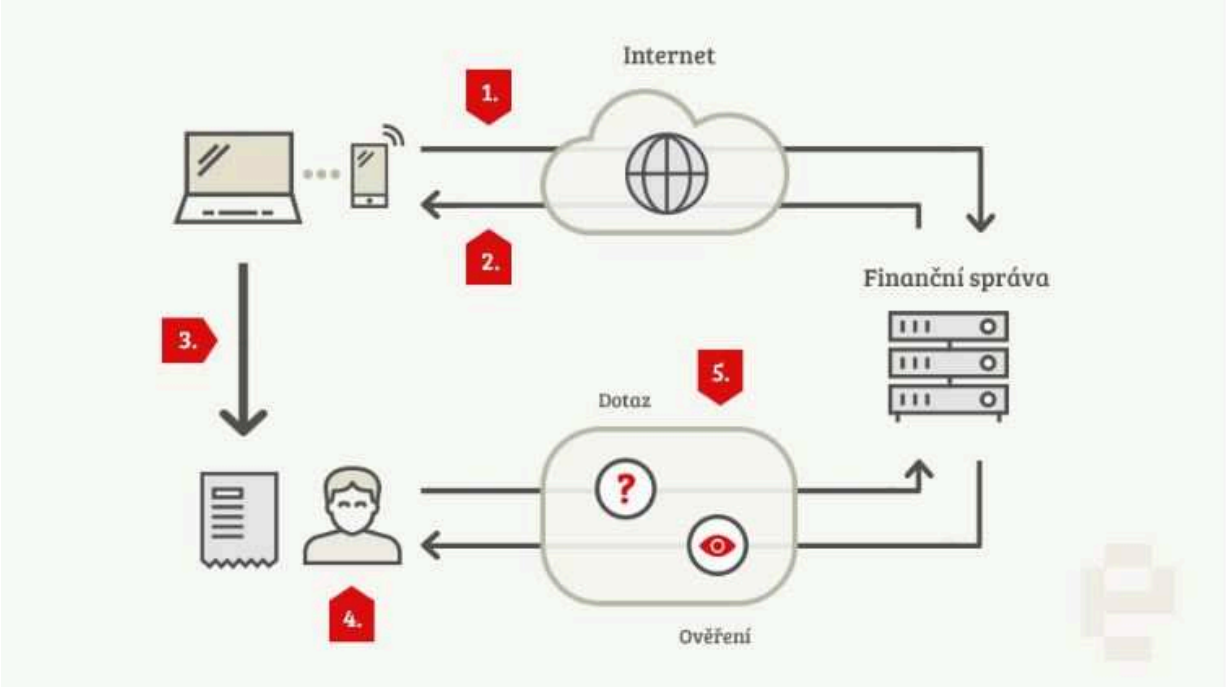
ZoET stanovuje dva režimy evidování

Běžný způsob evidence

Podnikatel odešle datovou zprávu on-line a to prostřednictvím svého podkladního zařízení, které je připojeno k internetové síti. Tato datová zpráva o evidované tržbě je ve formátu XML zaslána finanční správě. Toto se musí uskutečnit nejpozději v okamžik uskutečnění evidované tržby. Tuto datovou zprávu vytvoří nainstalovaný software daného pokladního zařízení, kterým podnikatel eviduje požadované tržby.

Finanční správa po přijetí datové zprávy zašle ze svého systému potvrzení o přijetí ve formě fiskálního identifikačního kódu. Celá transakce je zakončena tím, že podnikatel vytiskne tuto účtenku včetně fiskálního identifikačního kódu a předá ji zákazníkovi. Zákazník si může obdrženou účtenku na daňovém portále ověřit, zda byla správně zaevidována.

Obrázek 1 – Běžný způsob evidování tržeb



Zdroj: http://www.etrzby.cz/cs/zpusoby-evidence-a-uctenka (údaje k 10.8.2017)

Takto aplikace funguje, je-li vše v pořádku a nenastane-li žádný problém. Může však nastat situace, kdy pokladní zařízení nemá v moment přijetí a uskutečnění evidované tržby k dispozici internetovou síť, je v takzvaném off-line režimu.

Každé zařízení určené k elektronické evidenci tržeb je povinně nastaveno tak, že nejméně dvě vteřiny musí vyčkat na odezvu systému správce daně, ze kterého mu je doručeno potvrzení o přijetí datové zprávy v podobě FIK (fiskálního identifikačního kódu). Dojde-li k překročení mezní doby odezvy a pokladní zařízení podnikatele neobdrží FIK, vystaví poplatní účtenku bez této náležitosti, tedy bez fiskálního identifikačního kódu. V tomto případě musí poplatník na účtence uvést svůj podpisový kód a je povinen odeslat datovou zprávu o evidované tržbě bezodkladně po pominutí příčiny, pro kterou nemohl danou tržbu zaevidovat nejpozději však do 48 hodin od uskutečnění evidované tržby. Je obvyklé, že opakované zaslání evidované tržby zajistí sám software pokladního zařízení, kterým poplatník eviduje (IMPRESSUM, 2017).

Zjednodušený režim evidence

Poplatník ve zjednodušeném režimu postupuje obdobně jako při evidenci v běžném režimu s tím rozdílem, že je povinen zaslat datovou zprávou údaje o této tržbě správci daně nejpozději do 5 dnů od uskutečnění evidované tržby a nemá povinnost na účtence uvádět fiskální identifikační kód (FIK), ale je na účtence povinen uvést podpisový kód poplatníka (PKP).

Ve zjednodušeném režimu se mohou evidovat:

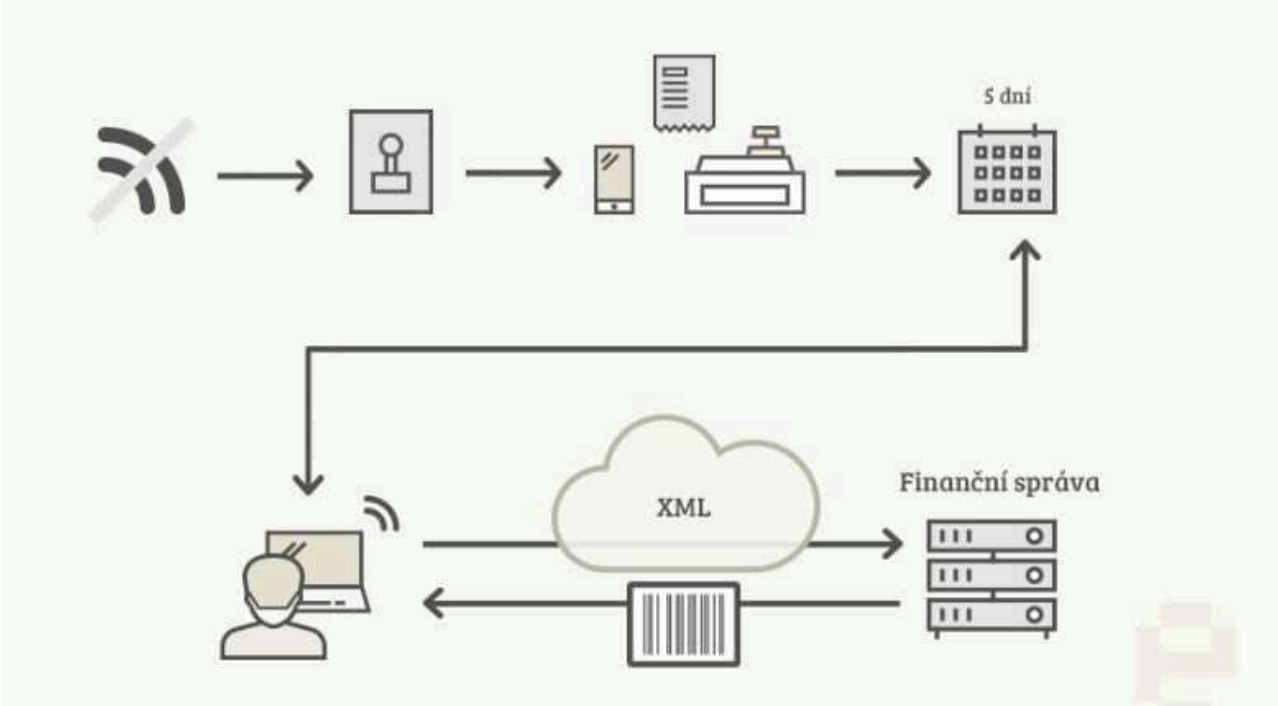
- Tržby stanové zákonem, tj. tržby z prodeje zboží a služeb uskutečněných na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob (bez ohledu na to, zda jde o silniční, drážní, leteckou dopravu či dopravu prostředky k vnitrozemské plavbě - § 10 ZoET).
- Tržby stanovené vládním nařízením, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon podnikání.
- Tržby, které povolil evidovat ve zjednodušeném režimu správce daně na základě žádosti podnikatele (§ 11 ZoET) (Finanční správa ČR, 2016).

Žádost je možné podat písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou. K podání žádosti není potřeba speciální formulář. V žádosti, poplatník uvede odůvodnění, proč není možné tržby evidovat běžným způsobem a specifikuje okruh tržeb, na které se má povolení vztahovat. Poplatník nemusí žádat o povolení ve vztahu ke všem přijímanýma tržbám, ale např. pouze ve vztahu k určitým druhům tržeb nebo ve vztahu k tržbám z činností některých svých provozoven.

O povolení rozhoduje místně příslušný správce daně. Lhůta pro vydání rozhodnutí je 15 dnů ode dne podání žádosti.

Postup fungování zjednodušeného režimu evidence tržeb:
Poplatník, prostřednictvím pokladního zařízení vystaví účtenku bez FIK a uloží datovou zprávu o tržbě do paměti. Do pěti dnů zajistí poplatník odeslání datových zpráv o tržbách do systému Finanční správy (např. tak, že přemístí pokladní zařízení do místa, kde je dostupný internet). Finanční správa ze systému zašle potvrzení k přijatým datovým zprávám. Evidenci dané tržby si zákazník může ověřit prostřednictvím webové aplikace EET Finanční správy (Finanční správa ČR, 2016).

Obrázek 2 – Evidování tržeb ve zjednodušeném režimu



Zdroj: http://www.etrzby.cz/cs/zpusoby-evidence-a-uctenka (údaje k 10.8.2017)

2.8.6 Autentizační údaje

Jestliže podnikatel vyhodnotí, že bude podléhat povinnosti evidovat tržby, musí si požádat o autentizační údaje pro přihlášení do webové aplikace Elektronická evidence tržeb. Zde si následně po přihlášení zaeviduje své provozovny a vygeneruje potřebné certifikáty, jejich prostřednictvím bude tržby evidovat.

Autentizační údaje upravuje § 13 a 14 ZoET. Autentizační údaje jsou tedy přihlašovací údaje, jejich prostřednictvím se poplatník přihlásí na portál správce daně. Tvoří je uživatelské jméno a heslo. Po přihlášení do této aplikace je poplatník povinen zadat údaje o svých provozovnách. Dále si zde vygeneruje certifikáty, které je nutné následně nainstalovat do softwaru pokladního zařízení, které si poplatník pro svou evidenci zvolil.

Daňový poplatník, má k dispozici pouze dva způsoby, jak si zažádat o přístupové kódy do aplikace evidence tržeb.

Žádat lze ústně do protokolu na kterémkoliv z územních pracovišť bez ohledu na místní příslušnost a prostřednictvím datové schránky, pokud daňový poplatník datovou schránku vlastní.

Při osobní žádosti na územním pracovišti finančního úřadu postačí poplatníkovi pouze platný doklad totožnosti. Správce daně v rámci protokolovaného jednání předá poplatníkovi zabezpečenou obálku s přístupovými kódy.

Pokud žádá daňový poplatník elektronicky prostřednictvím datové schránky, jsou mu do uvedené datové schránky následně po zpracování žádosti tyto autentizační údaje zaslány.

S autentizačními údaji souvisí také § 16 ZoET, který upravuje ochranu autentizačních údajů a vygenerovaných certifikátů. Poplatník je povinen se svými autentizačními údaji a certifikáty nakládat tak, aby nemohly být zneužity jinou osobou. V praxi však převládaly situace, kdy běžně poplatník v rámci instalace poskytl své údaje třetí osobě. Toto může vést následně k problémům při samotné evidenci tržeb, které budou podrobněji popsány v dalších z kapitol.

2.8.7 Certifikáty pro evidenci tržeb

Certifikáty slouží k identifikaci poplatníka při zasílání datových zpráv do aplikace pro evidenci tržeb na portál správce daně. Tyto certifikáty si poplatník vygeneruje po přidělení autentizačních údajů a po přihlášení do aplikace na daňovém portále. Webovou aplikaci pro správu certifikátu poskytuje Certifikační autorita. Poplatník má možnost si vygenerovat libovolné množství certifikátů, přičemž tyto certifikáty jsou z hlediska evidence tržeb rovnocenné. Certifikáty se odlišují pouze sériovým číslem a nepovinnou poznámkou. Jediným povinným identifikátorem poplatníka je jeho DIČ. Pokud poplatník nemá dosud přiděleno DIČ, nebude moci certifikát vygenerovat.

2.8.8 Minoritní činnost

Minoritní činností se rozumí činnost, která je provozována ve stejné provozovně jako činnost hlavní a tvoří maximálně 49% celkových tržeb v hotovosti či obdobným způsobem, maximálně však 175 000 v dané provozovně za předcházející rok. Pokud by tyto tržby podléhaly evidenci tržeb dříve než tržby z hlavní činnosti, může poplatník zahájit evidenci všech tržeb až od okamžiku vzniku povinnosti evidence tržeb z hlavní činnosti. Tržby z jednotlivých minoritních činností se sčítají a limity se kalkulují za každou provozovnu zvlášť.

2.8.9 Storna a opravy

Systém elektronické evidence tržeb nemá speciální úpravu nebo postup pro opravy chybně zaevidovaných tržeb. V případě potřeby řešení těchto situací je postup jednoduchý. Chybně zaevidovaná částka se odešle na portál daně se záporným znaménkem. Postup se aplikuje na případy vrácení zboží, reklamace, omylem zaevidované tržby a podobně. Z technického hlediska není možné provedené storno navázat na původní chybně zaslanou datovou zprávu. Je proto nutné, aby si poplatník ve své evidenci tyto doklady spároval sám.

2.8.10 Kontrola plnění povinností

Kontrolu plnění povinností uložených zákonem o evidenci tržeb vykonávají orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky, tj. finanční a celní úřady (§ 2 ZoET).

Kontrola dodržování povinností uložených zákonem o evidenci tržeb je vykonávána v rámci vyhledávací činnosti, kterou upravuje daňový řád. Zákon o evidenci tržeb pak upravuje pravomoc těchto orgánů provádět kontrolní nákup, který je specifickou formou místního šetření.

Kontrolní nákup upravuje § 24 ZoET. Kontrolním nákupem je faktická činnost kontrolních pracovníků Finanční a Celní správy, jejíž podstatou je zjištění skutečného stavu okolností relevantních pro následné posouzení, zda u kontrolovaného subjektu nedošlo k porušení zákonem stanovených povinností. Kontrolní pracovník ověří, zda byly údaje o evidované tržbě zaslány na společné technické zařízení správce daně a zda byla vystavena účtenka. Je-li v rámci kontrolního nákupu pořízeno zboží, jehož charakter umožňuje jeho vrácení, může kontrolor od smlouvy odstoupit a nákup vrátit. Pokud charakter zboží nebo služby vrácení neumožňuje (např. oběd v restauraci nebo ostříhání u kadeřnice) nebo byla-li

by odstoupením od smlouvy poplatníkovi způsobena majetková újma, pak odstoupení od smlouvy ze strany kontrolních orgánů možné není (Finanční správa ČR, 2016).

2.8.11 Sankce za porušení evidence tržeb

Sankce za porušení evidence tržeb se do 30. 6. 2017 řídila původním zněním zákona č. 112/2016 o evidenci tržeb.

Od 1. 7. 2017 vstoupil v platnost Zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. S tímto souvisí i pozměnění zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, kde došlo k úpravě některých paragrafů.

2.8.11.1 Přestupkový zákon – vybrané změny

- **Napomenutí**

  Dle ZoET je za přestupek možné uložit test napomenutí, a to i za přestupek (dříve správní delikt) spáchaný před účinností tohoto zákona dle § 112 odst. 3 nového přestupkového zákona (dále jen NPZ). Správní orgán má povinnost upozornit pachatele na důsledky jeho protiprávních jednání, pokud by se i v budoucnu dopouštěl dál tohoto jednání.

- **Příkaz**

  Nelze uložit vyšší pokutu, než byla příkazem uložena, jestliže byl podán odpor v řízení o přestupku, ve kterém se pokračuje. Pokud je příkaz prvním úkonem v řízení, náhradu nákladů řízení nelze uložit.

- **Příkaz na místě**

  Ve formě příkazového bloku lze uložit pokutu na místě a to do výše 10 000 Kč, pokud obviněný, nebo osoba za něj jednající souhlasí se zjištěnou skutečností stavu věci, s právní kvalifikací skutku, s výší sankce a vydáním příkazového bloku.

- **Upuštění od uložení sankce**

  Pokud lze důvodně očekávat, že již samotné projednání věci před správním orgánem je dostačující k nápravě, pak je možné upustit od uložení správního trestu.

- **Asperační zásada**

  Jsou-li projednávány naráz dva nebo více přestupků ve společném řízení, lze uložit správním orgánem pokutu vyšší. Horní hranice sazby sankce za přestupek nejpřísněji trestaný se může zvýšit o polovinu. Nejvýše do částky součtu horních sazeb pokut za jednotlivé společně projednávané přestupky. Tuto zásadu nelze použít na přestupky spáchané před účinností tohoto zákona.

- **Společné řízení**

  Společné řízení vede správní orgán v případě spáchání vícero přestupků dle ZoET nebo přestupků více poplatníků, které spolu souvisejí. Nelze vést společné příkazné řízení s více poplatníky, pokud bylo již zahájeno řízení o jednom přestupku.

2.8.12 Účtenková loterie

Prostřednictvím účtenkové loterie (§ 35 ZoET), která je jedním z doplňkových nástrojů ZoET, má dojít k podpoře efektivity evidence tržeb a plnění povinnosti evidence. Pořádáním účtenkové loterie zákon o evidenci tržeb pověřil Ministerstvo financí České republiky a dále stanovil, že výdaje na pořádání a chod účtenkové loterie, včetně losovaných peněžních i věcných cen, budou hrazeny ze státního rozpočtu. Ustanovení ZoET řešící účtenkovou loterii sice nabývají účinnosti k 1. 12. 2016, spuštění účtenkové loterie se předpokládá ve druhé polovině roku 2017, především kvůli postupnému zapojování podnikatelských subjektů do evidence tržeb. Ze strany Ministerstva financí musí dojít k nastavení a definování jednotlivých parametrů a strategie hry. Veřejnost bude včas a s dostatečným časovým předstihem informována o podrobnostech konání loterie. Účtenková loterie není zahrnuta do režimu zákona o provozování hazardních her pro svou specifickou povahu.

Firma Wincor Nixdorf s.r.o. se stala vítězem otevřeného výběrového řízení. Firma bude zajišťovat registraci účastníků do učtenkové loterie, registraci jednotlivých účtenek, losování a výplatu výher a v neposlední řadě zákaznickou podporu. Do poskytované služby spadá i vyvinutí a administrace webových stránek a mobilní aplikace pro zájemce, kteří se budou chtít zúčastnit účtenkové loterie (Ministerstvo financí České republiky, 2016).

Ministerstvo financí se chystá výhercům loterie rozdělit peněžité i věcné ceny v celkové částce 65 milionů korun. Měsíčně počet výher bude činit kolem 25 tisíc korun. Losování cen se bude konat každý měsíc. Slosovány budou účtenky vydané za předem stanovené období. Účastník loterie může do soutěže registrovat v jeden den pouze jednu účtenku od daného obchodníka. *„Podnikatelé se proto nemusí obávat, že zákazníci budou rozdělovat svůj nákup na více částí, aby zvýšili své šance na výhru, a že se v obchodech budou zbytečně tvořit dlouhé fronty,“* ujišťuje náměstkyně pro daně a cla Alena Schillerová (Ministerstvo financí České republiky, 2016).

Ministerstvo financí vycházelo při přípravě účtenkové loterie ze zkušeností, ať už dobrých či špatných, s podobnými loteriemi ze zahraničí. V rámci Evropské unie funguje účtenková loterie celkem úspěšně například na Slovensku, z mimoevropských zemí zaujala úspěšnost například na Taiwanu. Rozhodujícími faktory úspěšnosti jsou vždy konkrétní parametry, které jsou v jednotlivých zemích odlišné (Ministerstvo financí České republiky, 2016).

Dne 1. 10. 2017 dochází ke spuštění účtekové loterie pod názvem účtenkovka. K tomuto účelu spustila firma Diebold Nixdorf s.r.o. webové stránky www.uctenkovka.cz. Jak uvádí server www.etrzby.cz cena ročního provozu je 12 393 420 Kč bez DPH a na výhrách Ministerstvo financí vyplatí ročně nejvýše 65 000 000 Kč.

Hry se může zúčastnit osoba starší 18 let. Slosování se uskuteční vždy 15. den v měsíci. Slosovány budou ty účtenky, které byly vystaveny během uplynulého měsíce. Slosování bude probíhat pomocí certifikovaného generátoru náhodných čísel. Zákazníci mohou své účtenky registrovat pomocí webového formuláře na výše uvedených stránkách www.uctenkovka.cz nebo pomocí mobilní aplikace, která by měla umožnit automatické načtení údajů z účtenky.

Pro lepší přehlednost zaregistrovaných účtenek si uživatel může založit takzvaný hráčský účet, který přinese uživateli několik výhod. Zaregistrovat účtenku lze i bez hráčského účtu pouze jednorázově například prostřednictvím emailu. V případě výhry takto zaregistrované účtenky však výhra nebude vyplacena bez hráčského účtu a uživatel je stejně nucen hráčský účet do 30 dní zřídit.

Agentura STEM provedla průzkum pro Ministerstvo financí, ze kterého vyplývá, že většina Čechů má zájem hrát účtenkovou loterii. Reprezentativní vzorek činil 1034 osob

starších 18 let. Z tohoto počtu se do hry chce zapojit více než polovina dotazovaných. 55% dotazovaných potvrdilo svůj zájem o účtenkovou loterii, méně často šlo o starší občany. Nebyl však potvrzen vyšší či nižší zájem ve vztahu k pohlaví či vzdělání. Z průzkumu dále vyplynulo, že převažuje kladný názor veřejnosti na Účtentovku. Jako pozitivní ji pak vnímá 45% respondentů, 19% z dotazovaných ji odmítá. Na loterii zatím nemá jasný názor dvě pětiny dotazovaných. Překvapivým zjištěním je fakt, že téměř jedna čtvrtina těch, kteří EET kritizují, by se do loterie rádi zapojili. (Finanční správa ČR, 2017)

2.9 Zavedení EET v ČR do praxe

2.9.1 Verze z roku 2014 a 2015

Vládní koalice se na jednání sněmovny shodla na schválení EET dne 10. 2. 2015. Systém byl však veřejnosti představen již dříve v roce 2014. Verze tohoto roku počítala s plánem pořízení systému takzvaně „vlastními silami“. Maximum tohoto systému mělo být pořízeno lidmi z resortu tehdejšího ministra financí Andreje Babiše. V říjnu téhož roku vláda schválila vznik oddělení nového státního podniku Státní pokladna Centrum sdílených služeb (dále jen SPCSS). Toto oddělení mělo zabezpečit vybrané ICT služby pro veřejnou správu. Systém EET měli vyvinout právě zaměstnanci SPCSS a počítáno bylo s tím, že tato odnož bude zajišťovat i potřebný servis. Také nákup potřebného HW měla zajistit tato firma v rámci otevřených výběrových řízeních a počítače dál pronajmout finanční správě. Ještě v listopadu tak tvrdilo ministerstvo financí, že nedojde k zadání zakázky bez veřejné soutěže.

Zodpovědnost za systém EET byla předána Ministerstvem financí na Generální finanční ředitelství (dále jen GFŘ), ale stále platí verze, že systém zajistí a bude spravovat SPCSS. Na základě průzkumu trhu firmou BDO IT bylo osloveno pět společností, které měly zpracovat nabídku na systém EET. Vybrána byla firma CGI, jak uvádí zdroj blízký Ministerstvu financí (Králová, 2016).

2.9.2 Verze v roce 2016

Soutěž byla bez důvodu zrušena. SPCSS prochází personálními změnami a vypadává ze hry o EET. Zakázku na aplikaci získala za nestandardních podmínek firma IBM a to z důvodu napojení EET systému na již používaný Automatizovaný daňový informační

systém nebo-li ADIS, jehož je dodavatelem. V tomto období finanční správa tvrdí, že netuší, jak vysoké náklady na zavedení systému EET budou vynaloženy. GFŘ uvádí necelé tři měsíce před spuštěním EET částku okolo 120 milionu korun (Králová, 2016).

Firma IBM, největší dodavatel IT služeb pro GFŘ učinila začátkem roku 2016 nabídku na realizaci systému EET ve výši 50 mil. Kč. Jak se později ukázalo, v této částce je však zahrnuta pouze integrace EET do ADIS. Zrušené výběrové řízení s cenou 39,9 mil. Kč obsahovalo údajně všechny části EET (Bláha, 2017).

Tabulka 2 – Přehled vynaložených nákladů

Název firmy	Aplikace k systému EET	Vynaložené náklady
IBM	Integrace systému EET na daňový systém ADIS	50 mil. Kč
eldentity	Aplikace certifikační autority	13 mil. Kč
O2 IT Services	Rozšíření infrastruktury ADIS	154 mil. Kč
PHD a.s.	Mediální kampaň	25 mil. Kč
Celkem		***242 mil. Kč***

Zdroj: http://www.dotyk.cz/publicistika/eet-babisuv-nepruhledny-system-na-vymahani-dani-20160915.html (údaje k 10. 8. 2017)

Pozn.: vlastní úprava autora, 2017

2.9.3 Jednotlivé fáze EET

Poplatníci se do elektronické evidence tržeb zapojují postupně. Toto zvolené fázování umožní postupné zatěžování systému a zároveň se snaží poplatníkům poskytnout dostatečný prostor k přípravě na evidenci tržeb. Poplatník musí zhodnotit, z jaké činnosti mu plynou tržby a začlenit je do příslušné kategorie dle klasifikace CZ - NACE. Tyto klasifikace jsou k dispozici na webových stránkách Českého statistického úřadu.

- 1. fáze - od 1. prosince 2016 - ubytovací a stravovací služby
- 2. fáze - od 1. března 2017 - maloobchod a velkoobchod
- 3. fáze - od 1. března 2018 - ostatní činnosti vyjma těch ve 4. fázi, například svobodná povolání, doprava, zemědělství

- 4. fáze - od 1. června 2018 - vybraná řemesla a výrobní činnosti (Finanční správa ČR, 2016).

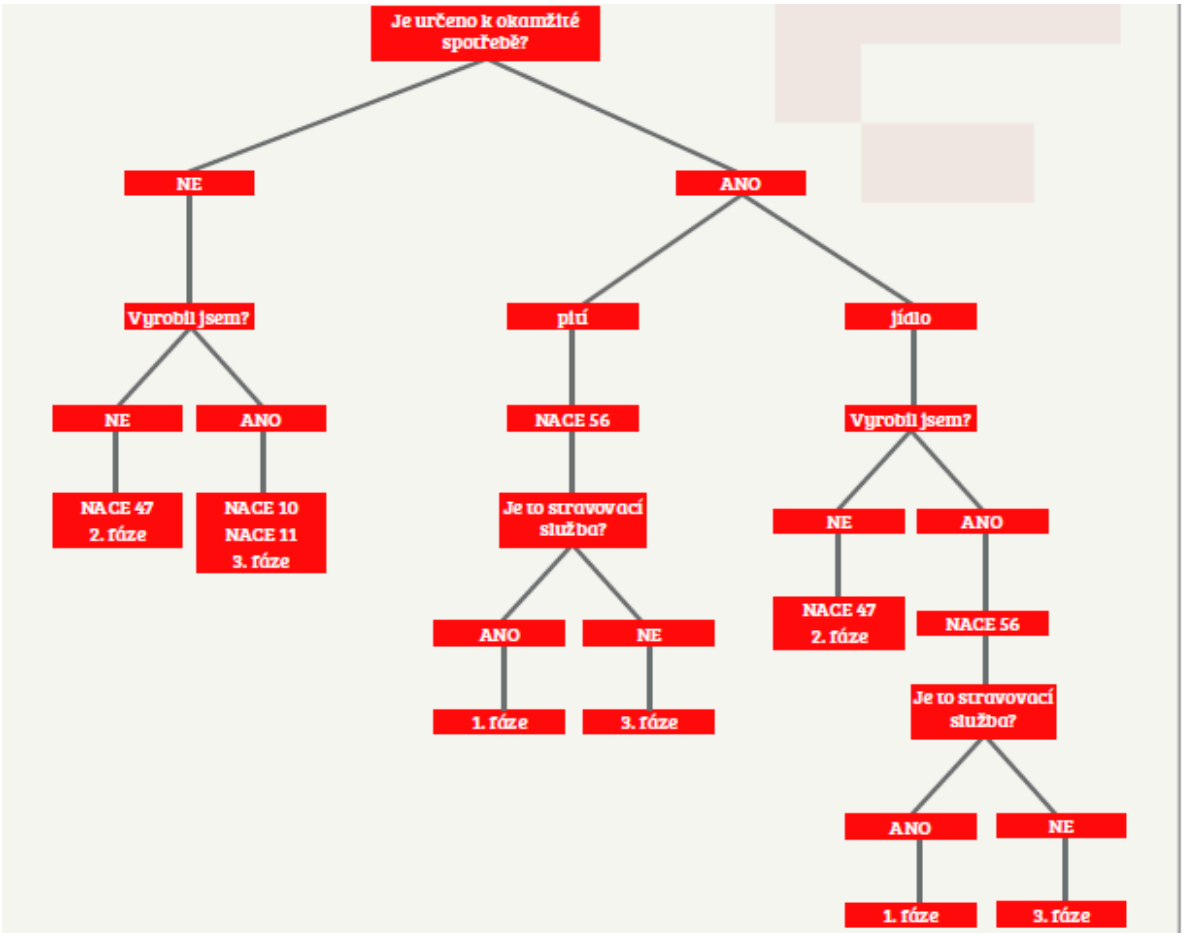
V době před zahájením první fáze evidování, přichází doplnění výkladu Metodického pokynu, který upřesňuje evidování v kategorii CZ-NACE 56 Stravování a pohostinství. NACE 56 tak byla rozdělena na Stravování – stravovací službu s povinností evidovat v první fázi tedy od 1. 12. 2016 a dále na Stravování – dodání zboží s povinností evidence ve třetí fázi tedy od 1. 3. 2018
Vysvětlení rozdílu mezi těmito dvěma způsoby stravování bylo následující:

- **Stravování - Stravovací služba**
  se pro tyto účely rozumí služba, tak jak je vymezena konstantní judikaturou Evropského soudního dvora v oblasti DPH (např. judikáty C 231/94 Faaborg-Gelting-Linien, bod 13 a C-497/09, C 499/09, C-501/09 a C-502/09 Manfred Bog, bod 65). O stravovací službu se bude jednat za situace, kdy poskytnuté služby doplňují samotnou konzumaci potravin a zvyšují užitek z jejich konzumace, např. poskytnutí uzavřených a vytápěných místností (zvláště určených ke konzumaci dodaných potravin), toalet, nádobí, příborů, nábytku (stoly, židle) případně šaten nebo věšáků (Finanční správa ČR, 2016).

- **Stravování – dodání zboží**
  Pokud bude prodejce prodávat jídla a nápoje připravené v kiosku, občerstvovacím vozidle, stánku s občerstvením (např. hamburgery, klobásy, kebaby, trdelníky, hranolky, popcorn, chipsy, tortily, atd.), které bude možné zkonzumovat na místě, pak se jedná o dodání zboží, nikoli o stravovací službu, i když tyto stánky/kiosky budou vybaveny pultem, skleněnou ochranou nebo stříškou. Pokud je zboží určeno k odnesení s sebou (tj. mimo prostory prodávajícího), pak se opět nejedná o stravovací službu, ale o dodání zboží (Finanční správa ČR, 2016).

Pro lepší orientaci v problému zveřejnila Finanční správa na stránkách www.etržby.cz publikaci s vývojovým diagramem a s následným popisem různých obchodních modelů.

Obrázek 3 – Zatřídění činnosti do jednotlivých fází evidence



Zdroj: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Stravovani_Obchodni_modely.pdf
(údaje k 10.8.2017)

Poplatníci si mohli během měsíce listopadu aplikaci EET vyzkoušet v takzvaném pilotním provozu a zjistit, zda jejich internetové připojením je dostatečně stabilní a zda jejich pokladní zařízení správně komunikuje se serverem Finanční správy.

Jak uvedla Alena Schillerová, náměstkyně mistra financí, byl o pilotní provoz EET velký zájem. V průběhu listopadu zkoušelo evidovat 32 tisíc podnikatelů. Tito poplatníci zaslali okolo 15 milionů účtenek. Tyto zaslané tržby nepodléhaly kontrole ze strany Finanční správy (Finanční správa ČR, 2016).

Téměř 7 dní před zahájením ostrého provozu přichází tehdejší ministr financí Andrej Babiš s návrhem, vyjmout z povinnosti EET e-shopy a drobné živnostníky. Toto chtěl realizovat prostřednictvím pozměňovacího návrhu k zákonu o evidenci tržeb. Tyto změny však schváleny nebyly.

Start elektronické evidence tržeb se obešel bez větších problémů.

Do druhé vlny EET se od 1. 3. 2017 zapojilo k tomuto dni přes 114 tisíc obchodníků. Celkem je již v systému zaevidováno 300 milionů účtenek a průměrná doba odezvy serveru Finanční správy je pod desetinu vteřiny.

Druhá fáze elektronické evidence tržeb se tak týká především maloobchodu a velkoobchodu. Jedná se tedy o nakoupené zboží placené v hotovosti, platební kartou nebo obdobným způsobem uvedeným dle ustanovení ZoET. Poplatníci s tímto druhem ekonomické činnosti tvoří největší skupinu, které se EET dotkne. Můžeme sem zařadit například pojízdné prodejny, trafiky, supermarkety, trhovce, e-shopy a podobně za předpokladu, že neprodávají vlastní výrobky. V tom případě by se jich ještě evidence tržeb netýkala (Finanční správa ČR, 2016).

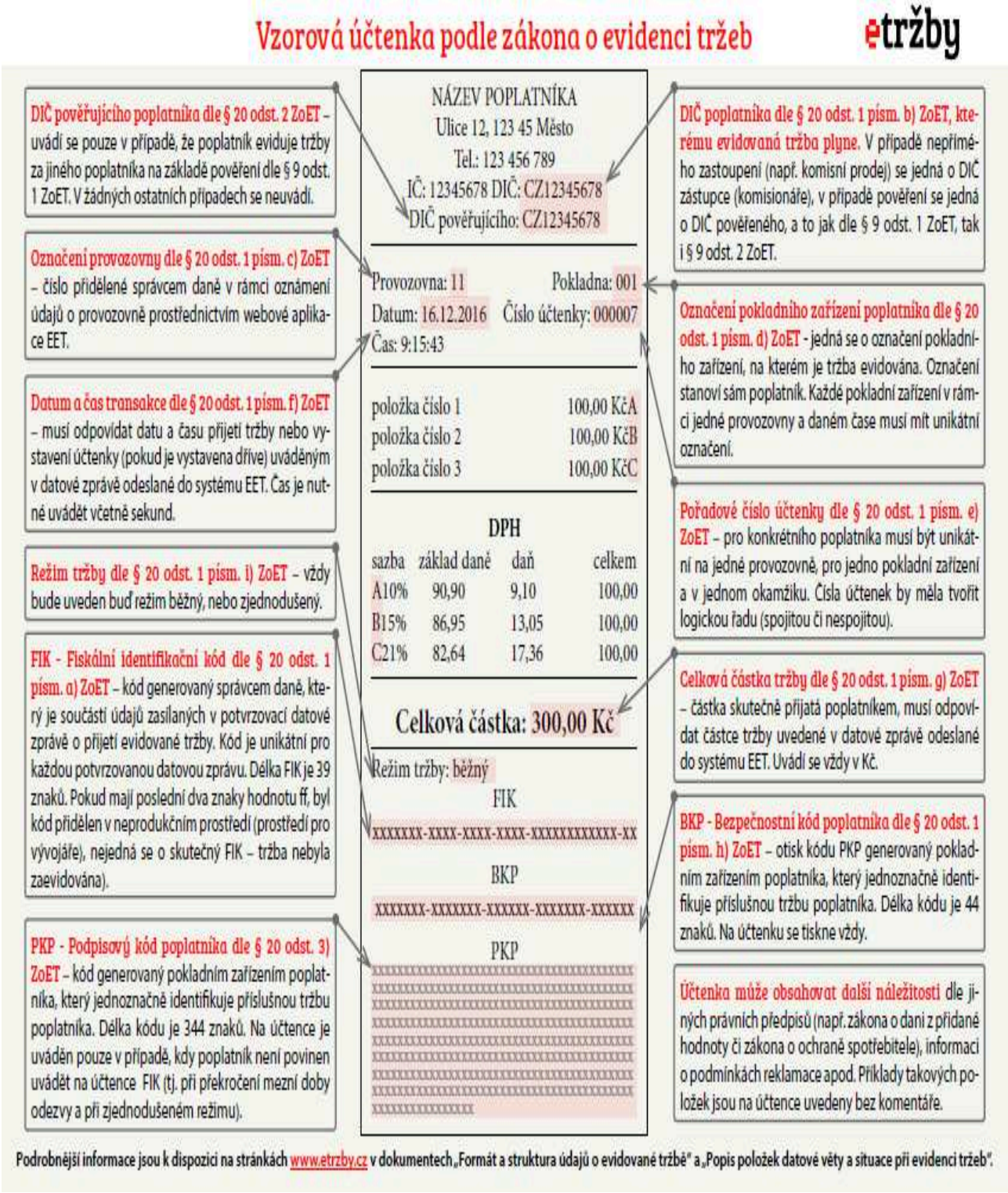
Třetí fáze nastoupí s ročním odstupem od fáze druhé, tedy 1. 3. 2018. Dotkne se zejména prodejců rychlého občerstvení, rozvozců jídla, tedy stravování formou dodání zboží. Dále pak se připojí lékaři, právníci, účetní a ostatní činnosti mimo těch, z poslední fáze.

Od 1. 6. 2018 již budou zapojeni všichni poplatníci do systému EET. V této době není udělena výjimka žádné profesi ani dle výše příjmů. Může tak nastat situace, kdy podnikatel – drobný živnostník, který si pouze přivydělává a nedosáhne příjmu 15 000 ročně, tudíž dle zákona o dani z příjmu § 38 pís. G, odst. 1) (daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu fyzických osob, přesáhly 15000 Kč …atd.) nemá povinnost podávat daňové přiznání, nemusí vést daňovou evidenci, jestliže bude přijímat platby v hotovosti a příjmy naplní formální i materiální náležitosti, bude mít povinnost evidovat tyto tržby, vynaložit ze svých drobných příjmů náklady na pořízení zařízení schopného elektronické evidence tržeb společně s připojením k internetové síti.

2.9.4 Účtenka

Samotný zákon o evidenci tržeb formát ani předání účtenky přímo neupravuje. Poplatník tak může vystavit účtenku a vytisknou ji nebo ji zákazníkovi poskytnou v elektronické podobě, pokud bude s takovým způsobem zákazník souhlasit. Přesto se předpokládá, že nejčastěji bude docházet k předání účtenky v tištěné podobě.

Obrázek 4 – Vzorová účtenka dle ZoET



Zdroj: www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/vzorova_uctenka.pdf (údaje k 28. 7. 2017)

Finanční správa vydala vzorovou účtenku, s rozpisem povinných náležitostí. Tento formát je však jen doporučený. Je zcela na uvážení daňového subjektu, jaký formát bude jeho účtenka mít. Nebytné jsou však položky, které stanovuje zákon o EET, aby nedocházelo k jeho porušování.

3 Praktická část

3.1 Chorvatsko vs Česko

Tabulka 3 – Srovnání Chorvatsko vs Česko

	Česko	Chorvatsko
Rozloha	78 866 km^2	56 594 km^2
Počet obyvatel	10,5 mil	4,3 mil
Počet daňových poplatníků	1,3 mil	234 000
Zjednodušený režim (offline)	ANO	NE (paragony)
Regulace stavu hotovosti v pokladně	NE	ANO
Povinnost zákazníka převzít účtenku	NE	ANO
Zasílání údajů o pokladním personálu	NE	ANO
Poplatek za digitální certifikát	NE	ANO
Maximální výše sankce	500 tis. Kč	500 tis HRK (1,8 mil Kč)
Řešení pro případ výpadku internetu	ANO	ANO
Povinnost certifikované pokladny	NE	ANO
Ochrana obchodním dat proti zneužití	ANO	ANO
Rozumný (ale přísný) přístup Finanční správy	ANO	ANO

Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/chorvate-vybrali-diky-evidenci-trzeb-vic-22572 (údaje k 10. 8. 2017)

Pozn.: vlastní pracování, 2017

V české verzi systému pro elektronickou evidenci tržeb jsou zachovány základní principy chorvatského on-line modelu pro evidování tržeb. Zvolený on-line model se vyznačuje zejména okamžitým předáváním informací správci daně do centrální aplikace EET. Zvolený český model řeší i podporu off-line verze, kdy k zasílání požadovaných informací dochází v mimořádných případech, zejména při výpadcích internetového spojení, výpadcích elektřiny nebo při poruše pokladního zařízení, až v následných okamžicích. Značná výhoda je i v otevřenosti trhu s koncovým zařízením, neboť není požadováno speciální certifikované zařízení. Pro poplatníka je tak výhodou, že může zvážit výši vynaložených prostředků na zařízení, kterým bude evidovat. Zůstávají tak i otevřené možnosti pro mobilní řešení systému. Český model tak doplňuje model chorvatský a je dále

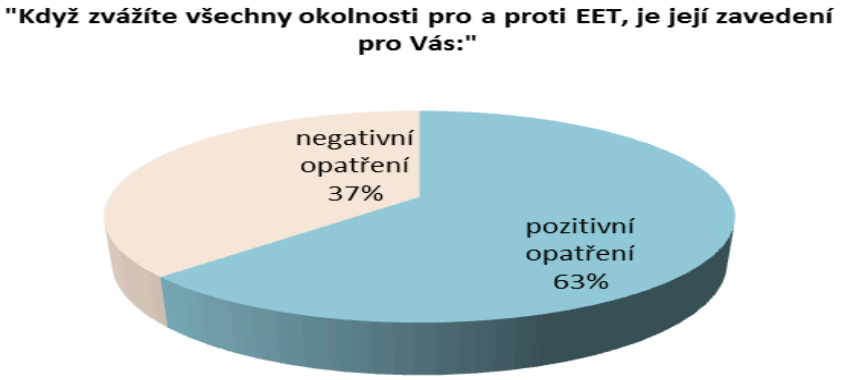
přizpůsobován prostředí a potřebám poplatníků. Odlišnosti jsou zejména v řešení legislativního rámce a v samotném zavedení a provozování systému, přizpůsobilo se i prvotní přidělování a správa autentizačních údajů poplatníkům, poplatníci mají rozšířený přístup k vlastním údajům a možnost zvýšeného zabezpečení dat. Český model počítá s více jak trojnásobnou kapacitou a výkonem celého modelu a to s ohledem na počet poplatníků a počet obyvatel naší země.

3.2 Průzkum názorů na EET

Agentura STERM provedla ve dnech 9. – 13. 5. 2016 pro Generální finanční ředitelství bleskový výzkum zaměřený na názory lidí na elektronickou evidenci tržeb. Reprezentativní vzorek byl zkoumán kombinací technik CATI a CAWI. Dotazováno bylo celkem 1010 osob starších 18 let a statistická chyba činila plus mínus 3 procentní body při rozložení odpovědi 60:40 v celkovém výběrovém souboru.

Uvedený sociologický výzkum, který agentura STERM vypracovala, zjišťoval názory veřejnosti na elektronickou evidenci tržeb (STEM/MARK, 2016).

Graf 9 – Vnímání EET jako pozitivní či negativní

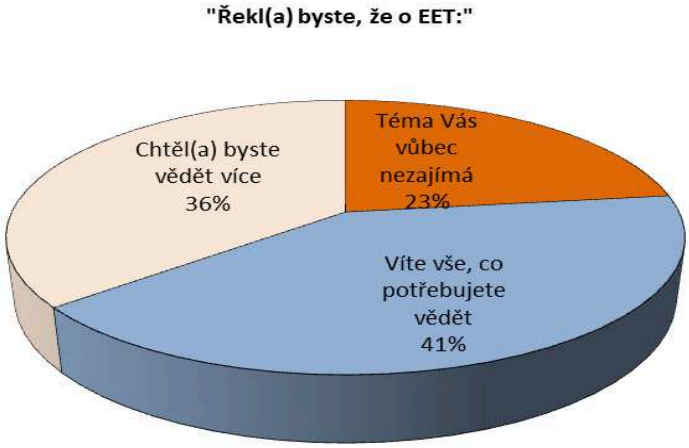


Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/dve-tretiny-cechu-vnimaji-eet-24978Z (údaje k 30.7.2017) - vlastní zpracování autora, 2017

Z výše uvedeného grafu vyplývá, že téměř dvě třetiny obyvatel (63%) hodnotí zavedení EET jako pozitivní opatření.

V následující otázce zhodnotili respondenti vlastní zájem o elektronickou evidenci tržeb. Více jak jedna třetina dotazovaných si přeje dozvědět se o elektronické evidenci tržeb více informací.

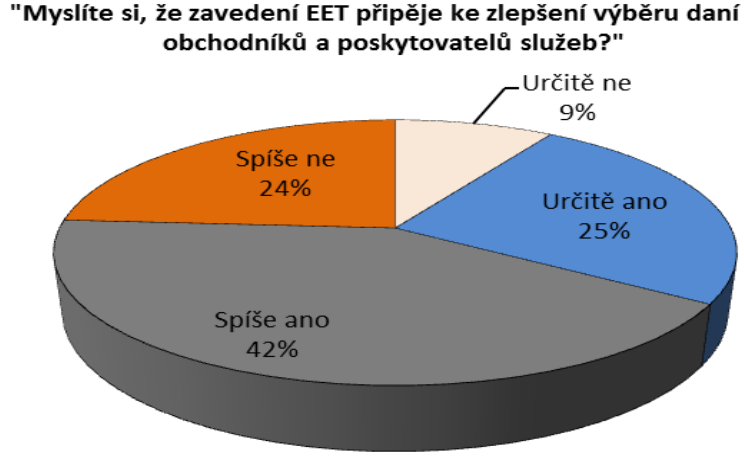
Graf 10 – Informovanost o EET



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/dve-tretiny-cechu-vnimaji-eet-24978Z (údaje k 30.7.2017) - vlastní zpracování autora, 2017

Dle níže uvedeného očekává téměř 67% dotázaných zlepšení výběru daní od poplatníků díky elektronické evidenci tržeb.

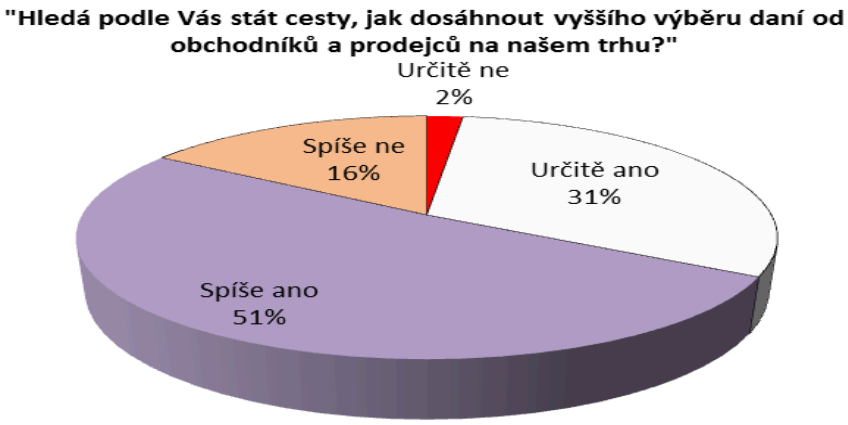
Graf 11 - Názor na efektivitu výběru daní v závislosti na EET



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/dve-tretiny-cechu-vnimaji-eet-24978Z (údaje k 30.7.2017) - vlastní zpracování autora, 2017

Převážná většina občanů hodnotí snahy státu tak, že zaváděná opatření vedou ke snahám zvýšit výběr daní od obchodníků a prodejců. Tento názor je univerzální a není závislý na pohlaví, věku ani vzdělání dotazovaných. Názor je většinou ovlivněn politickým cítěním. Se spíše záporným hodnocením se tak můžeme setkat u sympatizantů KSČM, TOP 09 a ODS.

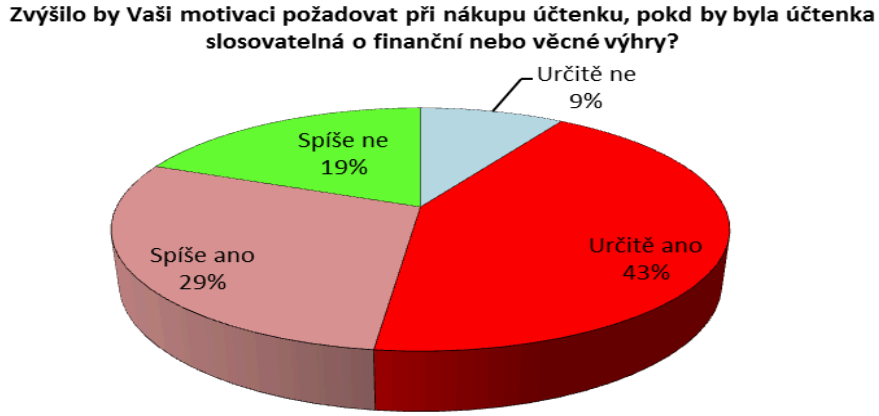
Graf 12 – Názor na aktivní výběr daní ze strany státu



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/dve-tretiny-cechu-vnimaji-eet-24978Z (údaje k 30.7.2017) - vlastní zpracování autora, 2017

O slosovatelné účtenky by mělo, dle odpovědí, zájem 72% dotazovaných respondentů. I mezi těmi, kteří původně uvádějí, že účtenku požadovat nebudou, by účtenková loterie zvýšila zájem a motivaci pro vyžádání účtenky.

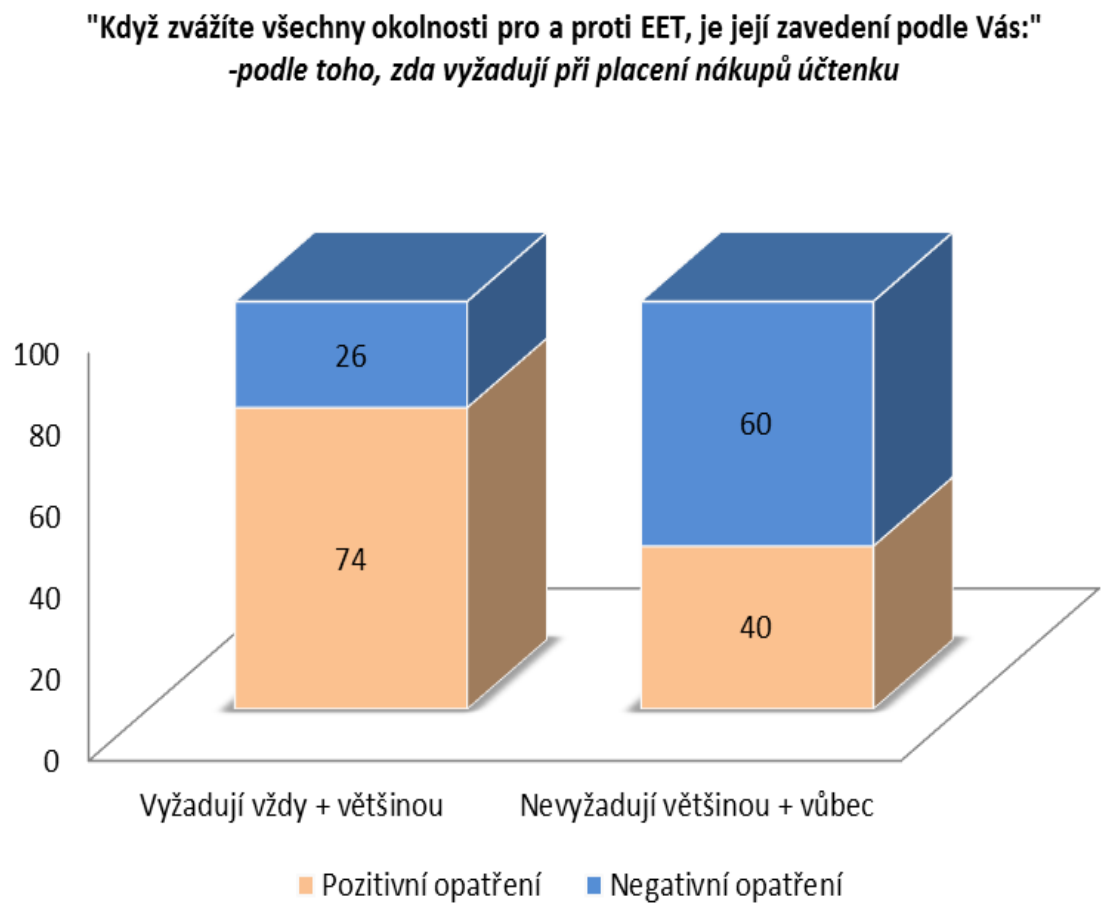
Graf 13 – Vyžádání účtenky v závislosti na účtenkové loterii



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/dve-tretiny-cechu-vnimaji-eet-24978Z (údaje k 30.7.2017) - vlastní zpracování autora, 2017

Většina dotazovaných vyžaduje nebo většinou vyžaduje při úhradě běžného nákupu účtenku. Tito lidé tak vnímají EET jako pozitivní opatření pro efektivnější výběr daní a zvýšení daňové morálky. V opačném případě, dotazovaní, kteří nepožadují doklad při placení, pohlížejí na EET negativně.

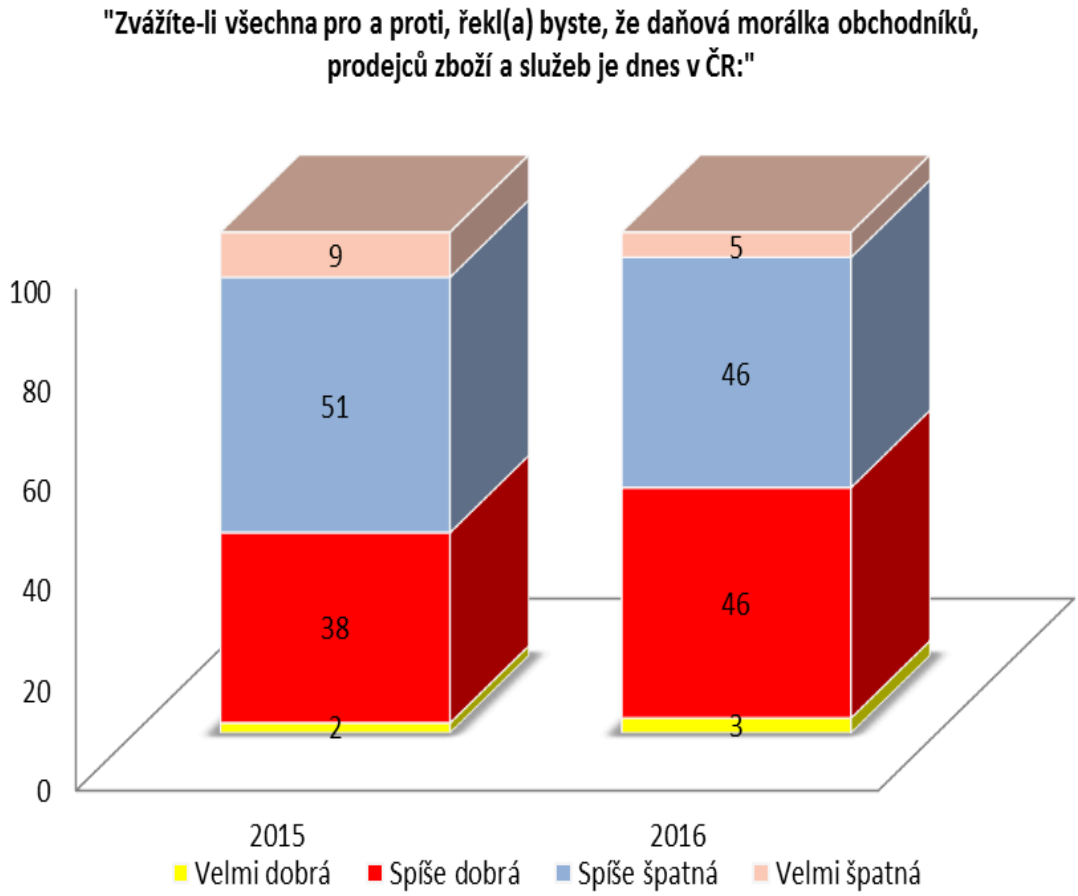
Graf 14 – Vnímání EET jako pozitivní či negativní opatření



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/dve-tretiny-cechu-vnimaji-eet-24978Z (údaje k 30.7.2017) - vlastní zpracování autora, 2017

.

Graf 15 – Pohled občanů na daňovou morálku



Zdroj: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/dve-tretiny-cechu-vnimaji-eet-24978Z (údaje k 30.7.2017) - vlastní zpracování autora, 2017

V posledním uvedeném grafu se agentura dotazovala na pohled občanů na daňovou morálku poplatníků v roce 2015 v porovnání s rokem 2016. Oproti roku 2015 se v roce 2016 pohled veřejnosti na tuto problematiku mírně zlepšil. Nadále však polovina veřejnosti považuje daňovou morálku poplatníků za špatnou.

3.3 Vybrané ekonomické ukazatele z oblasti EET

Pro svůj výzkum jsem použila běžně dostupné, vystavené účtenky různých daňových subjektů, které mi byly předány při provedení mého nákupu. Tyto účtenky jsem použila pro svou diplomovou práci k provedení analýzy, popisu pochybení a návrhu doporučení vedoucí k nápravě a prevenci chyb.

Obrázek 5 – Účtenka 1

Restaurace Vulkán
Zdeněk Černý
Chelčického 280/26
Hradec Králové, 50002
IČO 88272877 DIČ CZ8908253266
Stůl: šéf
Označení pokladny: MO
Označení provozovny: 0

Doklad č. 2731
Datum 28. 12. 2016 10:52

Množství	Cena	DPH	Celkem

CELKEM 77,00Kč

Sazba	Základ	Daň	Celkem

Forma úhrady	Celkem
Hotově	77,00

BKP:

FIK:
0bed5137-dcd2-4e94-9ecf-d67b86eb0b11-04
Běžný režim

Děkujeme Vám za návštěvu

Zdroj: vlastní

Na této vystavené účtence je chybně označena provozovna. Po zaregistrování provozovny na portále správce daně, dostane provozovna přidělené číslo provozovny přímo touto aplikací. Toto číslo je ve vzestupné číselné řadě 11,21,31…atd. Dle zákona o evidenci

tržeb je označení provozovny povinná náležitost účtenky. Porušení v tomto případě však nemá vliv na zaevidování jako takové. Účtenka byla zaevidována na portál správce daně a lze ji dle přiděleného fiskálního identifikačního kódu ověřit. K této chybě došlo při nastavení pokladního zařízení. Číslo provozovny přidělené portálem evidence tržeb se musí shodovat s číslem uvedeným na účtence. Pokud je v pokladním zařízení nastaveno chybně, pak je i chybně sestavena datová věta, která je odesílána na portál správce daně. Taková platba je pak nesprávně zařazena na nezaevidovanou provozovnu, jelikož daňový subjekt má nastavenou jinou hodnotu, než je číslo přidělené portálem. Platba se tak správně nepřiřadí a finanční úřad musí daňového poplatníka kontaktovat s informací tohoto pochybení. Daňový poplatník má přístup na svůj účet na portále správce daně, kde má k dispozici přehled zasílaných plateb. Pokud by daňový subjekt pravidelně prováděl kontrolu těchto údajů, přišel by na tento nesoulad sám a mohl by učinit nápravu.

Obrázek 6 – Účtenka 2

Ú Č T E N K A
daňový doklad

Restaurace
K12-0089583 15.12.2016 21:02:41

Restaurace 4/0
Provozovatel:
Hotel Vacek "Pod Věží"
Velké náměstí 165
500 01 Hradec Králové
IČO 47506032 DIČ CZ485814216

	Počet	Cena	Částka	%D
Bílé-víno 0,2	2	35,00	70,00	21
Mattoni 0,33 l	2	22,00	44,00	15

Hotovost 114,00 Kč

Bez DPH	15%	38,26
DPH	15%	5,74
Bez DPH	21%	57,84
DPH	21%	12,16

Účtoval: Buvala Jiří

POKLADNA: běžný režim
FIK:
72f6d4e0-2582-4f1e-b06d-a1d3e197a4e3-04
BKP:
89C34A1B-79B801FF-03569A25-C0627539-BF66
E329

Děkujeme za Vaši návštěvu

Zdroj: vlastní

Výše uvedená účtenka má nedostatků více. Neobsahuje označení provozovny přidělené po zaevidování provozovny na portále správce daně, režim evidování je sice uveden, ale pod položkou pokladna. Chybí tak označení pokladního zařízení určeného pro evidování sledovaných příjmů. I tak je ovšem účtenka zaevidována na portále správce daně a poplatník ji obdržel včetně fiskálního identifikačního kódu, který lze ověřit v aplikaci a zjistit tak, zda je tržba zaevidována. Zde lze opět doporučit kontrolu vlastních zasílaných evidovaných tržeb na portál správce daně daňovým poplatníkem. Chyb na poskytovaných účtenkách je zde více. Povinností daňového poplatníka je odesílat správné údaje a za jejich správnost ručí. Stejně tak je povinen vystavovat doklad dle zákonů. Při generování datové věty, odesílané na server správce daně, z takto nastaveného pokladního zařízení, dochází opět k nesprávnému zařazení evidované tržby.

Obrázek 7 – Účtenka 3

Čínská restaurace
AVION
Gočárova třída 806/32
500 02 Hradec Králové
Tel: 725 818 868
Ičo: 274 21 457

Datum:7.2.2017 Čas:16:18:47 Účtenka:53
Obsluha: Chen
Stůl č: 11

Kofola 0,5l
1,0 * 38,00 DPH: 15 % 38,00
T10 Smažene ryžové nudle po Thajsku
1,0 * 105,00 DPH: 15 % 105,00

Položek na účtence: 2
Celkem k úhradě:
143,00 Kč

SAZBA	ZÁKLAD	DPH	CELKEM
15 15%	124,35	18,65	143,00

Kč 143,00 Kč
Částka vrátit: 0
Částka doplatit: 143Kč

Děkujeme za Vaši návštěvu!
www.cina-avion.cz

Zdroj: vlastní

V tomto případě se jedná o porušení § 18 odst. 1 písm. a) ZoET , zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně. Účtenka byla vystavena 7. 2. 2016 a i

přes to, že je účtována stravovací služba (tedy nejedná se o stravování – dodání zboží, které by podléhalo evidenci tržeb a ve třetí fázi) která podléhá evidenci od 1. 12. 2016 neobsahuje FIK (fiskální identifikační kód). Tržba nebyla odeslána na portál správce daně a tím pádem nelze tuto účtenku ověřit. Za takovéto porušení může finanční úřad při provedení daňové kontroly udělit daňovému subjektu příkaz na místě až do výše 10 000 Kč. V případě, kdy je porušení opakované, hrozí zde postih až do výše 500 000 Kč.

Obrázek 8 – Účtenka 4

Jana Ruzickova
Vinary 70/
50353, Vinary
DIC CZ6455091082 ICO 62383850
SMISENE ZBOZI
Informace o pokladne

Prodavajici Jana
24.04.17 17:37:06
Cislo 839/1/1
Cislo uctenky: 839
Provozovna: 1
Pokladni zarizeni: 1

Zbozi
Mnozstvi Jedn. cena: Cena (Kc)
Mroz jahod.s tvar.43g
2.00 14.00 28.00

Celkem 28.00 Kc

Neni platcem DPH

Platba:
V HOTOVOSTI

BKP: AB3197BE-30EB362B-A25C4B3D-
9251173F-FA141075
FIK: aae9e25a-1db9-41b3-a61c-3c1
fe8d5ba70-06

Trzba evidovana v beznem rezimu

tato uctenka vyhrava H...O
SORRY JAKO
Vas Andrej Hrabis Poctivy
www.o2.cz

Zdroj:vlastní

Některé systémy umožňují doplnit účtenku o libovolné texty, jako například tato. Není to příliš ekonomické, neboť účtenka by mohla mít poloviční formát, čím by se snížil

náklad poplaníka na její vystavení. Někteří poplatníci však takto vyjadřují svůj názor a postoj k povinosti evidovat tržby. Nicméňe i tato účtenka má chybně označenou provozovnu. Jak je již rozebíráno v předchozích případech.

Zhodnocení:

Z velké části dochází k chybám, při nastovování pokladního zařízení. Dodavatelé těchto systémů jsou seznámeny jen okrajově s povinostmi, které vyplývají ze zákona o evidenci tržeb. Za instalaci takového zařízení zpravidla daňový subjekt zapatí nemalou částku. Spoléhá proto na odborné znalosti dodavatele a má za to, že jeho systém funguje správně. Někteří dodavatelé mají dokonce systémy pro evidenci tržeb postavené na principu, že samotný uživatel nemá administrátorská práva pro toto zařízení a veškeré změny tak musí provádět opět a výhradně sám dodavatel. Je na pováženou a zarážející, že v takových případech není předané pokladní zařízení, které je daňovým poplatníkem pořízeno proto, aby splňovalo podmínky pro elektronickou evidenci tržeb, nastaveno od prvopočátku v souladu se zákonem o evidenci tržeb. Bohužel, za správnost zodpovídá v plném rozsahu daňový poplatník.

Doporučení:

Stejně tak jako řidič zodpovídá za stav svého vozidla a toto vozidlo musí splňovat zákonem stanovené podmínky, pokud má být určeno pro provoz, tak i daňový poplatník zodpovídá za svou činnost a za plnění povinností z ní plynoucí. Je výhradně na daňovém polatníkovi jakého dodavatele si vybere, jakému systému dá přednost, co mu bude více vyhovovat. Jsou systémy velice jednoduché, některé aplikace jsou dokonce k dispozici zdarma nebo za minimální poplatek, až po složité pokladní systémy, jejichž cena se pohybuje ve výši desetitisíců. Daňový suvjekt by se měl naučit dobře používat zvolené zařízení a měl by mít povědomí o svých povinostech. Daňový subjekt má možnost prostřednictvím svých přihlašovacích údajů, kontrolovat jaká data zasílá na portál správce daně a pokud zjistí nesoulad, měl by učinit nápravu. Toto se však v mnoha případech neděje. Pokud daňový subjekt tápe a neví si rady, má k dispozici informační linku zřízenou a provozovanou finanční správou, kde jsou vyškolení pracovníci a potřebné dotazy zodpovědí.

3.4 Zjištěné nedostatky při zavedení EET – konkrétní případy

V této kapitole uvedu konkrétní případy, kdy na základě daňové kontroly byly zjištěny závažné nedostatky a pochybení ze strany daňového subjekt při plnění povinností plynoucích ze zákona číslo 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Uvedená data a informace byly získány formou rozhovoru s daňovým subjektem. Z důvodu ochrany osobních údajů byly jména daňových poplatníků pozměněny. Stejně tak i název firmy.

3.4.1 Případ první

Tento jeden případ se dotýká tří různých daňových subjektů.

Pan Novák je staronový podnikatel. V minulých letech již podnikal, avšak své podnikání přerušil. Po letech se rozhodl svou podnikatelskou činnost opět obnovit. Převzal venkovskou hospodu po svém známém panu Holém, kterému se v podnikání moc nedařilo, a již delší dobu přemýšlel o ukončení svého podnikání. Tato situace se panu Novákovi hodila. Nabídl se, že nájem hospody převezme. V problematice elektronické evidence tržeb se moc neorientoval a tak s radostí přijal nabídku pana Holého, který byl ochotný mu přenechat hospodu ve stávajícím stavu, včetně již pořízeného a fungujícího pokladního zařízení pro evidenci tržeb.

Pan Holý, povahou své ekonomické činnosti, spadal do první fáze EET. Povinnost evidovat tržby měl tedy hned v prosinci 2016. Pro svou provozovnu si vybral pokladní zařízení od firmy 12XY. Veškeré nastavení svěřil do rukou odborníků této dodavatelské firmy. Za licenční poplatek, který byl splatný jedenkrát ročně, měl tedy pan Holý vyřešenou elektronickou evidenci tržeb. Licenční poplatek řádně a včas uhradil.

Pan Novák, který začal opět podnikat, využil nabídku pana Holého. Kontaktoval dodavatelskou firmu pokladního zařízení a sdělil této firmě změnu provozovatele pohostinství. Firma 12XY provedla změnu smlouvy o pronájmu pokladního zařízení ze stávajícího provozovatele pana Holého na nového provozovatele pana Nováka. Dle změny smlouvy byla provedena i změna nastavení pokladního zařízení. Na účtenkách byly tištěny údaje, dle nového provozovatele. Účtenky obsahovaly veškeré náležitosti dle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Za tuto změnu vyfakturovala firma 12XY novému nájemci panu Novákovi částku 690 Kč. Pan Novák podnikal, tržby evidoval, účtenky vydával.

Po měsíci podnikání pana Nováka došlo k situaci, kdy pokladní zařízení přestalo fungovat. Pan Novák kontaktoval dodavatelskou firmu a ta mu sdělila, že není uhrazen servisní poplatek. Do doby úhrady bude zařízení mimo provoz. Pan Novák se snažil s dodavatelskou firmu komunikovat. Dokládal, že poplatek je zaplacen předchozím nájemcem ještě na další měsíc, vše neúspěšně. Přijaté tržby evidoval ručně a účtenky vydával pouze ručně psané bez povinných náležitostí s úmyslem, až bude pokladní zařízení znovu zapojeno, provede hromadné doevidování těchto dokladů. V tento moment se do provozovny pana Nováka dostavila kontrola z finančního úřadu.

Úřední osoby provedly kontrolní nákup a při placení neobdržely účtenky dle zákona o evidenci tržeb. Prokázaly se služebními průkazy a zahájily jednání s panem Novákem. Pan Novák popsal celou situaci úředním osobám tak, jak je uvedeno výše a tím odůvodnil to, proč přijatou tržbu nezaevidoval a nevydal účtenku. Úředním osobám předložil korespondenci s dodavatelem pokladního zařízení, vystavené účtenky z předchozího období, smlouvy a další dokumenty. V průběhu jednání úřední osoby prověřovaly údaje a informace, které jim pan Novák sdělil, v interních aplikacích finanční správy. Narazily a určité nesrovnalosti. Hlavní problémem bylo to, že na portále správce daně nenalezly žádné evidované tržby pana Nováka. Úřední osoby zjistily, že pan Novák nemá registraci k EET, že si ani nevyzvedl autentizační údaje na finančním úřadě. Na tyto skutečnosti se pana Nováka dotazovaly. Pan Novák poukazoval na to, že vše potřebné zařídil dodavatel pokladního zařízení. Účtenky obsahovaly fiskální identifikační kód, což značilo, že komunikace mezi serverem správce daně a pokladním zařízením je v pořádku. O tom, že by si měl vyzvednout autentizační údaje a zaregistrovat provozovnu na portále správce daně, neměl žádné informace a do protokolu tak uvedl, že nic takového neprovedl.

Z dalších jednání správce daně s panem Novákem vyplynulo, že pan Novák opravdu tržby evidoval, vystavené účtenky obsahovaly fiskální identifikační kód, byly zaevidovány na portále správce daně avšak pod daňovým identifikačním číslem pana Holého. Panu Novákovi zůstal nainstalován v pokladním zařízení certifikát pana Holého. Tento certifikát je vygenerován po vyzvednutí autentizačních údajů a provedení registrace na portále správce daně. Tyto kroky při zahájení evidence tržeb pan Holý provedl, ale pan Novák již ne. Dodavatelská firma 12XY provedla pouze přenastavení tisku v hlavičce účtenky. Účtenka tak opravdu vypadala správně. Pan Novák zaplatil za změnu poplatníka vyfakturovanou částku a měl za to, že učinil všechny potřebné kroky k tomu, aby naplnil zákonem stanovené povinnosti. Správce daně navíc jistil, že pan Novák na vystavených účtenkách uváděl vyčíslené DPH i přesto, že nebyl plátcem DPH. Toto nastavení mu firma 12XY ponechala

z důvodu, že jinak by se na účtence netisklo DIČ, což je povinná náležitost dle zákona o evidenci tržeb. Pan Novák na základě zjištěných problémů, které mu vznikly při spolupráci s firmou 12XY, vypověděl sjednanou smlouvu o pronájmu pokladního zařízení určeného k elektronické evidenci tržeb.

Zhodnocení případu:

Tento případ je velice specifický a je zde zastoupeno hned několik pochybení a to od všech zúčastněných stran.

Ze strany pana Nováka došlo k porušení zákona v tom, že nebyl registrován k EET. Nezajistil si autentizační údaje, nedošlo k registraci provozovny na portále správce daně, nevygeneroval si svůj certifikát, který měl naistalovat do pokladního zařízení, popřípadě měl instalací pověřit dodavatele zařízení. Své tržby evidoval na DIČ pana Holého prostřednictvím certifikátu pana Holého. Správce daně na tuto situaci mohl pohlížet jako na zneužití certifikátu. Daňový subjekt nese zodpovědnost za zasílaná data na portál správce daně, za jejich úplnost a správnost. Pan Novák jednal v dobré víře, že firma 12XY potřebné kroky uskutečnila v rámci změny poplatníka, za kterou pan Novák zaplatil požadovanou částku. Dalším pochybením bylo, že na účtence se objevovalo vyčíslené DPH. Pan Novák nebyl plátce DPH. Na základě této skutečnosti mohl správce daně přistoupit k doměření DPH zpětně za období, kdy takto pan Novák účtenky vystavoval. Účtenky tak plnily funkci daňového dokladu. Pan Novák doplatil na svou neznalost. Nevyužil možnosti návštěvy finančního úřadu ani konzultace s odborníky na informační lince, která je daňovým poplatníkům k dispozici v pracovní dny. Nekonzultoval své povinnosti s žádnou účetní či daňovou firmou, která by mu také mohla potřebné informace poskytnout.

Pan Holý se dopustil pochybení, když při ukončení své podnikatelské činnosti neprovedl potřebné kroky k tomu, aby zneplatnil svůj certifikát. Na portále správce daně neukončil činnost provozovny a nezkontroloval si, že na jeho účet pod jeho údaji jsou dále evidovány tržby i přes to, že už svou podnikatelskou činnost neprovozuje.

Dodavatelská firma 12XY provedla změnu jen v tisku účtenky, kde došlo pouze ke změně identifikačních údajů podnikatele. Dodavatel neupozornil pana Nováka, že v pokladním zařízení je nainstalován původní certifikát pana Holého. Neprovedl přeinstalaci tohoto certifikátu i přes to, že na počátku, při zahájení činnosti pana Holého certifikát nainstaloval. Nastavení celého zařízení v režimu plátce DPH pana Nováka poškodilo. Vydával tak účtenky s vyčísleným DPH, což by jako neplátce DPH neměl. Dodavatelská

firma se nezachovala profesionálně. Firma naúčtovala panu Novákovi poplatek za změnu poplatníka, a proto se pan Novák domníval, že dodavatel zařídil vše potřebné.

Doporučení:

Pan Novák je povinen ihned si vyzvednou autentizační údaje, zaevidovat svou provozovnu a vygenerovat svůj certifikát na portále správce daně. Dále by měl neprodleně po tomto doevidovat všechny přijaté tržby, které podléhají elektronické evidenci tržeb a to za celou dobu svého podnikání. Zvolit solidního dodavatele pokladního zařízení a nastavit toto zařízení v souladu se zákonem o evidenci tržeb. Rozhodně neuvádět DPH na vystavených účtenkách, pokud není plátcem DPH. Správce daně by mohl přistoupit k doměření této daně za období, kdy byly takto účtenky vydávány v tomto režimu. Dále doporučuji panu Novákovi pravidelně provádět kontrolu evidovaných tržeb na portále správce daně. Zde má možnost vidět souhrnné částky za jednotlivá období. Lze si zde zažádat také o detailní výpis dat za určité období. V tomto výpise pak daňový subjekt může vidět každou jednotlivou tržbu, která byla odeslána na portál správce daně. Doporučuji vést si nadále evidenci svých příjmů a výdajů a elektronickou evidenci tržeb používat jako druhou, doplňkovou evidenci. Pokud vznikne mezi těmito daty nesoulad, daňový poplatník má možnost kontroly a odstranění vzniklých chyb. Nakonec, doporučuji sledovat změny, kterých je v rámci tolik diskutované elektronické evidence víc než dost. Využívat dostupných informačních prostředků. Například internetové stránky www.etrzby.cz, kde jsou k dispozici nejen nové informace, ale i různé dokumenty, metodiky, zákony vztahující se k evidenci tržeb a také nejčastěji kladené dotazy či různé modelové případy.

Pan Holý by měl co nejdříve zneplatnit svůj certifikát, aby dále neprobíhala evidence tržeb na jeho DIČ. Nahlásit přerušení živnosti na živnostenském úřadě a na portále správce daně označit svou provozovnu za zrušenou. Ještě před zneplatněním certifikátu by mělo dojít k vystornování zaevidovaných tržeb na portále správce daně, které byly chybně evidovány na DIČ pana Holého. Pokud by tak neučinil, mohl by správce daně požadovat odvedení daně z příjmu na základě této evidence.

Doporučení pro firmu 12XY spočívá především v důkladném nastudování zákona a metodiky včetně technické dokumentace k elektronické evidenci tržeb. Jestliže nebudou znalosti zaměstnanců firmy v této oblasti na vynikající úrovni a firma bude poskytovat neúplné, neodborné služby, neobstojí v dosti značné konkurenci v tomto odvětví. Trh

v tomto odvětví není omezen žádnou nucenou certifikací nabízených zařízení. Celkem velké množství podnikatelů zde vycítilo možnost získat potřebné zákazníky v podobě daňový poplatníků. Časem se však i tato část trhu vykrystalizuje a dodavatel s takovýmto přístupem dle mého názoru neobstojí. Firma se také vystavuje riziku podání žaloby od zákazníků, neboť na základě poskytnutí neodborných služeb jsou zákazníci vystaveni sankcím za porušení zákona ze strany finančního úřadu.

Správce daně prokázal v tomto případě proklientský přístup a žádný z účastníků nebyl pokutován.

3.4.2 Případ druhý

Pan Pokorný provozuje se svoji manželkou malý krámek s BIO potravinami ve středně velkém okresním městě. Protože se jedná o prodej potravin (které v nezměněném stavu prodá), do evidence tržeb se zapojil ve druhé vlně evidování, tedy od 1. 3. 2017. Jako dodavatele pokladního zařízení zvolil ověřenou firmu KLM, která mu byla doporučena podnikateli z okolí. Firma měla dobrou pověst, pokladní zařízení bylo cenově dostupné, uživatelky příznivé, obsluha pokladního zařízení nikterak složitá. Firma se o své zákazníky starala, poskytovala potřebný servis a nastalé problémy řešila velice rychle. Pan Pokorný měl jednu zaměstnankyni, která byla proškolená na základní obsluhu pokladního zařízení. Byla poučena o povinnosti evidovat tržby a účtenky předávat zákazníkům. Toto zaměstnankyně činila opravdu dle pokynů majitele. I k panu Pokornému zavítala kontrola z finančního úřadu. Úřední osoby provedly kontrolní nákup a při zaplacení obdržely účtenku. Účtenka obsahovala náležitosti dle zákona o evidenci tržeb, jen místo fiskálního identifikačního kódu obsahovala takzvaný PKP kód, nebo-li podpisový kód poplatníka. Účtenky vytištěny s tímto kódem jsou vystaveny v takzvaném off-line režimu. Pokladní zařízení není v tento moment připojeno k internetu. Taková účtenka není v moment vystavení zaevidována na portále správce daně a daňový poplatník má povinnost v tomto případě doevidovat tržbu do 48 hodin. Úřední osoby se z prodejny vzdálily a po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro doevidování účtenky vystavené v off-line režimu, provedly ověření, zda daňový subjekt tržbu zaevidoval. Z prověřování bylo zjištěno, že pan Pokorný již týden neeviduje žádné tržby. Úřední osoby se vrátily po několika dnech do provozovny pana Pokorného k prověření a objasnění celé situace.

Úřední osoby zahájili jednání s přítomným panem Pokorným a v rámci tohoto jednání ho obeznámily s nedostatky v jeho evidenci. Pan Pokorný uvedl, že si podivného dlouhého kódu na účtenkách všiml, nevěděl však co to znamená. Domníval se, že došlo ze strany finanční správy k nějaké novince, a že tento kód nahradil do té doby používaný FIK nebo-li fiskální identifikační kód. Úřední osoby panu Pokornému vysvětlily, co znamená PKP a v jakých případech se na účtence vyskytuje. Dále mu sdělily, že jeho tržby nejsou evidovány již více než týden, čímž porušuje zákon o evidenci tržeb. Pan Pokorný proto neprodleně kontaktoval servisního pracovníka. Ten se obratem dostavil na provozovnu a zjišťoval příčinu poruchy. Servisní pracovník uvedl, že došlo k výpadku internetového spojení z důvodu výpadku elektrického proudu zhruba před týdnem. Pan Pokorný potvrdil, že k neplánované odstávce elektriky opravdu došlo a to téměř na celý den. Z tohoto důvodu bylo zařízení zajišťující internetové připojení mimo provoz, čehož si pan Pokorný ani jeho zaměstnankyně nevšimli. Pokladní zařízení, které si pořídil pan Pokorný, při tisku účtenek off-line ponechávalo účtenky v paměti a hned po zprovoznění internetového připojení technikem, byly automaticky všechny nezaevidované účtenky odeslány na portál správce daně a zaevidovány.

Zhodnocení:

I v tomto případě sehrála hlavní roly neznalost zákona daňového subjektu, tedy pana Pokorného a tím došlo k porušení zákona o evidenci tržeb. Všiml si sice, že není na účtence vše, jak by mělo být, ale domníval se, že došlo k úpravě zákona ze strany finanční správy. Dál si však neprověřil tuto svou domněnku na infolince nebo přímo u správce daně. Neprověřil si na portále správce daně, zda jsou jeho tržby správně evidovány, zda nedošlo k nějaké chybě. Přivolaný technik, který se staral o servis pokladního zařízení, uvedl, že pokladní zařízení po každé vystavené účtence v režimu off-line na tuto skutečnost obsluhujícího pracovníka upozorní. Stejně tak i pokladní zařízení upozorňuje na všechny doklady čekající v řadě na odeslání. Bohužel nedostatečná znalost a nedostatečné proškolení obsluhy i pana Pokorného vedlo k situaci, že byť pokladní zařízení na situaci upozorňovalo, těmto signálům nerozuměli. Úřední osoby panu pokornému vše vysvětlily a přivolaný technik také poskytl dostatečné informace, jak postupovat při potížích s pokladním zařízením.

Doporučení:

Je nutné znát povinné náležitosti účtenky dle zákona o evidenci tržeb. Pan Pokorný neměl povědomí o tom, jaké kódy a za jakých situací se na účtenkách mohou objevit. Finanční správa pořádala spoustu seminářů pro veřejnost před zavedení jednotlivých fází EET. Informace lze získat na infolince, webových stránkách www.etrzby.cz, na stránkách finanční správy i ministerstva financí. S podnikatelskou činností je spjato mnoho povinnosti, které musí podnikatel dodržovat. Obsáhnout je všechny je někdy značně náročné. Je dobré si denně své evidované tržby na portále správce daně prověřit. Lze tak předejít nepříjemnostem, pochybení a porušení zákona.

Ani v tomto případě správce daně neudělil pokutu za porušení zákona.

3.4.3 Případ třetí

Poslední případ se týká pana Knopa, který provozuje trafiku. Finanční úřad provedl kontrolní nákup na jeho provozovně. Při placení úřední osoby neobdržely účtenku. Prokázaly se služebními průkazy a až po té jim obsluha předala účtenku. Byl tím porušen zákon o evidenci tržeb, který ukládá daňovému poplatníkovi povinnost nejpozději v okamžik přijetí evidované tržby tržbu zaevidovat a předat zákazníkovi účtenku. Časová prodleva v tomto případě činila cca 5 minut. Po předání účtenky se úřední osoby pokusily účtenku, pomocí FIK kódu, ověřit. Bohužel se jim toto nepovedlo. Mezi tím na provozovnu dorazil pan Knop, který do té doby nebyl jednání přítomen. Úřední osoby ho obeznámily se stavem věci. Z interních aplikací správce daně bylo zjištěno, že fiskální identifikační kód byl již přidělen jiné účtence. Pan Knop předložil další účtenky z daného dne. Úřední osoby zjistily, že i na těchto dalších účtenkách je použit jeden a ten samý fiskální identifikační kód a nejsou zaevidovány. Fiskální identifikační kód je jedinečný kód, který generuje aplikace finanční správy, prostřednictvím které jsou jednotlivé tržby evidovány a to na základě zaslané datové zprávy pokladním zařízením. Správce daně tak nabyl dojmu, že daňový subjekt obešel software pokladního systému. Tím, že používal každý den pouze jeden jediný FIK, který byl tištěn na všechny vydané účtenky daného dne. Daňový subjekt měl tak zaevidovanou pouze jednu účtenku denně a mohlo tím dojít ke krácení daňové povinnosti. Úřední osoby o tomto zjištění sepsaly protokol.

Do tohoto protokolu pan Knop uvedl, že zakoupil pokladní systém od firmy ABC, který nabízel kompletní službu pro vedení agendy podnikatele. Jedná se o profesionální program, který má dlouholetou tradici a využívají ho mnohé firmy. I přes tento fakt se pan

Knop dotazoval dodavatele, zde je systém kompatibilní s EET, zda je v této oblasti plně funkční o čemž ho dodavatel ujistil. Samotný program umožňoval test komunikace mezi servery daňové správy a tímto programem. Tento test pan Knop provedl po zaevidování provozovny a vygenerování certifikátu, který byl nahrán do pokladního zařízení. Vše proběhlo v pořádku a nic nenasvědčovalo, že by zde měl být nějaký problém. Pan Knop také upozornil, že z pohledu uživatele, nemají kódy FIK či BKP žádnou logickou strukturu a nelze tak identifikovat, ke které účtence je přidělený kód přiřazen. Pan Knop uvedl, že v žádném manuálu, který byl vydán Finanční správou, není metodikou popsán tento postup generování. Pan Knop dále prohlásil, že opravdu nedisponuje takovými schopnostmi a znalostmi ani technickým vybavením, aby byl schopen přidělit FIK několika tržbám a porušit tak unikátnost tohoto kódu. Komunikace se serverem daňové správy je chráněna specifickým šifrováním, které běžný uživatel není schopen prolomit. Pan Knop nekontroloval správnost uvedených kódu, jelikož tuto kontrolu zákon neukládá ani jí uživatelé nejsou schopni. Jedná se tedy dle pana Knopa o technickou závadu, kterou nebylo možno rozpoznat. Uznal pochybení obsluhy, která účtenku řádně a včas nepředala, ale s úmyslem nezaevidovat tržbu nesouhlasil.

Úřední osoby po sepsání protokolu a podpisu zúčastněnými osobami ukončily jednání. K dalšímu prozkoumání případu předaly materiály na správní oddělení finančního úřadu.

Zhodnocení:

FIK je jedinečný kód, který je generovaný při odeslání datové zprávy na portál správce daně v rámci evidování dané tržby. Skutečnost, že se tiskl na účtenky pana Knopa opakovaně, je zapříčiněná buď technickou závadou na pokladním zařízení, které pan Knop používá k evidenci tržeb nebo úmyslným zásahem do software tohoto zařízení. Nemusí jít nutně o zásah nebo snahu nabourat se do systému Finanční správy jak uvádí pan Knop, ale o programátorský zásah, kde si zařízení tento první vygenerovaný FIK zapamatuje a dále ho používá pro vybranou skupinu účtenek. Aplikace, programy či různé softwary pro evidenci tržeb jsou sestavovány programátory dle technické dokumentace, která je veřejně dostupná pro tyto účely. Z rukou šikovného programátora pak může vzejít i takto upravená aplikace, pokud je po ní poptávka.

Pokud je vše tak, jak tvrdí pan Knop a došlo k technické závadě, zajisté mu dodavatel vystaví protokol o zjištěných skutečnostech, o způsobu, jakým došlo o odstranění

chyby. Finanční správa pak následně posoudí zaslané důkazy a nebude na tento případ pohlížet jako na úmyslné porušení zákona.

Doporučení:

Co se týká obsluhy, která nevydala účtenku je na místě panu Knopovi doporučit, aby zaměstnance znovu důkladně proškolil a zdůraznil, jaké dopady má porušení zákona. Sankce při porušení zákona se pohybuje v řádech tisíců. Pokud porušení zákona prokazatelně zaviní zaměstnanec, mohl by zaměstnavatel požadovat kompenzaci udělené sankce od zaměstnance.

Technická chyba, která se u pana Knopa vyskytla, je ojedinělá. Důležité je, aby poskytovatel tohoto zařízení vzniklou situaci dostatečně objasnil správci daně. Faktem však zůstává, že kontrola správnosti přiděleného FIK či BKP je ze strany uživatele nemožná. Aplikace EET neposkytuje žádnou klientskou podporu, kde by mohl poplatník jednoduchým způsoben ověřit správnost zaevidovaní tržby. Nefunguje zde zpětná vazba v podobě potvrzení, že je platba zaevidována správně. Při výskytu vnitřní komunikační chyby, jedná-li se o chybu propustnou, se poplatník ani o vzniklém problému nemusí dozvědět. Zde také velice záleží na naprogramování používaného software, neboť hlášení o těchto i drobných chybách je k dispozici v protokolu o chybách. Ten je k dispozici servisním technikům, běžným uživatelům jsou tyto protokoly většinou skryty, neboť vyžadují odbornou znalost k jejich interpretaci. Pan Knop by si měl kontrolovat své zaevidované tržby na portále správce daně, prostřednictvím přihlášení se do svého účtu v této aplikaci. Jelikož byl schopen zaevidovat provozovnu a vygenerovat certifikát, lze předpokládat, že přístup k těmto datům měl. Kontrola zasílaných evidovaných tržeb je důležitá. To se prokázalo ve všech uvedených případech.

Z provedených šetření vyplynulo, že nejčastějšími chybami, jsou nezaevidování provozoven na portále správce daně, účtenky neobsahují všechny povinné náležitosti dle zákona o elektronické evidenci tržeb nebo jsou nesprávné, chybné údaje v odeslaných datových zprávách nebo jejich nesoulad s údaji na účtence. Uvádění vyčíslení DPH na účtence, i když poplatník není plátcem daně z přidané hodnoty. Nesoulad zaslaných tržeb na portál správce daně se skutečností.

Tyto uvedené chyby a nedostatky jsou způsobené neznalostí zákona ze strany daňového subjektu, ale i zaměstnanců firem poskytujících pokladní zařízení k evidenci tržeb

a servisu těchto zařízení. Méně často se jedná o technickou chybu či závadu, na kterou nemá vliv ani jedna z uvedených stran.

Návrhem na odstranění a předcházení těchto porušení je důkladné seznámení se se zákonem o evidenci tržeb a s jeho metodickými pokyny ze strany daňových subjektů a pracovníků poskytujících odborné služby v tomto odvětví. Využít dostupných zdrojů pro získání informací. K tomuto účelu jsou zřízeny internetové stránky www.etrzby.cz, které zřídila finanční správa a kde jsou k dispozici zákony, metodické postupy, ale i manuály a technické dokumentace pro obsluhu aplikace určené k evidenci tržeb. Další možností je využití infolinky EET zřízené taktéž finanční správou, kde mohou uživatelé klást své dotazy pracovníkům finanční správy. Metodické dotazy jsou zpravidla zodpovězeny ihned. S technickými dotazy se mohou uživatelé obrátit na technickou podporu prostřednictvím kontaktního formuláře na adrese http://epodpora.mfcr.cz. Možností je i sjednání osobní konzultace na příslušném finančním úřadu na oddělení EET.

Pravidelnou kontrolou odesílaných tržeb na portál správce daně a kontrolou funkčnosti pokladního zařízení lze předejít chybám, které vedou k porušení zákona a případným sankcím. Systém EET a jeho principy nejsou náročné natolik, že by je běžný uživatel nemohl zvládnout, problémem však je neustálý vývoj celého systému s velkým množstvím změn. Z tohoto důvodu musí být daňový subjekt neustále ve střehu, aby mohl všechny tyto změny obsáhnout a včas na ně reagovat.

4 Závěr

Dne 1. 12. 2017 to byl rok, co v českých hospodách a restauracích vyjela z pokladny první účtenka s kódem FIK, nebo-li účtenka zaevidovaná on-line dle Zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Za tuto dobu se do EET zapojilo cca 160 tisíc podnikatelských subjektů, kteří přiznali tržby za více než 1,1 bilionu korun. Každý z nás již určitě poznal fungování EET v praxi, může si tedy každý udělat vlastní obrázek o funkčnosti tohoto kontrolního nástroje. Každý může zhodnotit tolik předpovídané problémy, tvoření nekonečných front u pokladen v důsledku čekání na účtenku, čekání v restauracích, krachování obchodů a restaurací z důvodu placení daní. Prognózy kritiků se nenaplnily. Opravdu nás nikdo nesleduje, co si dáme k obědu, při zpuštění EET systém nezkolaboval. Ke zdržování a frontám u pokladny lze uvést fakt, že průměrná doby odezvy mezi pokladním zařízením a portálem správce daně je 15 milisekund. Ani se nepotvrdila obava, že EET bude likvidovat podnikatele a živnostníky, neboť dle České správy sociálního zabezpečení stoupl počet podnikatelů v Česku o 18 000. Přitom loni počet podnikatelů vzrostl pouze o 5000. Pokud by EET mělo skutečně tak devastující účinky na podnikatelské prostředí, jen stěží by chuť podnikat meziročně vzrostla více než trojnásobně. Pro EET také mluví fakt, že tento zákon se umístil na druhé příčce v anketě Zákon roku. Podnikatelé tento zákon nejen nominovali, ale následně pro něj hlasovali.

Po roce s EET jsou také již k dispozici údaje, jak tento zákon ovlivnil výběr daní, počet registrací, počet zrušených podnikatelů, o zefektivnění daňové kontroly a další. Za uplynulý rok tedy počet nově zaregistrovaných restaurací k DPH činil 2465 daňových subjektů. Zrušených registrací finanční správa uvádí 1506, z čehož vyplývá, že přibylo 959 nově registrovaných daňových subjektů v rámci DPH. Dále finanční správa uvádí, že na konci října jen DPH je plus 26 mld. Kč. Údaje o výběru dani z příjmu nejsou zatím v tento moment známy.

Přesto zůstává tento zákon v nelibosti mnohých politiků. Celkem 41 poslanců Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky podalo návrh k Ústavnímu soudu na rušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, případně jeho vybraných ustanovení. O tomto návrhu Ústavní soud České republiky rozhodl dne 12. 12. 2017. Nález Ústavního soudu přinesl poměrně velké změny v zákoně o evidenci tržeb. Největší z těchto změn je zrušení § 37 ods. 1 písmeno b), c). Dochází tak k ponechání tržeb, které spadají do 3 a 4 fáze evidence tržeb, v režimu dočasně vyloučených tržeb. K 1. 3. 2018 ani k 1. 6. 2018 nevznikne tedy poplatníkům spadajících do těchto fází povinnost evidovat tržby. Ústavní

soud tak nechal na zákonodárci, aby zvážil dopady při zavedení evidence tržeb na tyto podnikatelské subjekty. Lze tedy očekávat, že vymezení okruhu tržeb podléhajících evidenci přinese až novela zákona o evidenci tržeb. S ohledem na uvedené lze také předpokládat dostatečně dlouhou legisvakační dobu, kdy se poplatníci budou moci seznámit s novou právní úpravou a dostatečně se připravit na plnění povinností. Dle stanoviska Finanční správy lze poplatníky ujistit, že během roku 2018 nevznikne povinnost evidovat tržby spadající do 3 a 4 fáze evidence tržeb. Nakolik je toto rozhodnutí spravedlivé vůči poplatníkům, kteří musí evidovat tržby v první a druhé fázi, tak zůstává otázkou.

Další ze změn, které přinesl nález ústavního soudu je zrušení povinnosti uvádět na účtenkách DIČ (daňové identifikační číslo) daňového subjektu. Povinnost zasílat DIČ prostřednictvím datových zpráv do systému správce daně však nadále zůstává beze změn a na funkčnosti celého systému se tím pádem nic nemění. K dalším změnám patří zrušení povinnosti evidovat platby prostřednictvím platebních karet a zrušení možnosti upravovat znění zákona nařízením vlády. Lze konstatovat, že nález Ústavního soudu sice provedl zásah do zákona o evidenci tržeb v takovém rozsahu, že je přijetí novely zákona nezbytné, avšak svým nálezem potvrdil, že jmenovaný zákon není protiústavní, jak tvrdila skupina poslanců ve svém návrhu a je legitimním nástrojem ke kontrole daňových povinností. Na místě je také připomenutí a zdůraznění, že drtivá většina povinnosti vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb, s ohledem na nález Ústavního soudu, zůstává v platnosti a nijak nevybízí k neplnění zákonem stanovených povinnosti.

EET je bez pochyb jedním z nejdiskutovanějších zákonů poslední doby. Má jak své zastánce, tak své odpůrce. Prokázalo se, že tento nástroj pro kontrolu a správu daní je vcelku úspěšný, o čemž svědčí i zveřejněná čísla po roce jeho fungování jak je uvedeno výše. Má však také nesporně dost „much“, které měly být vychytány ještě před jeho spuštěním. Problémy, chyby a nedostatky se řeší až za pochodu, což vrhá špatný stín na práci zákonodárců, kteří se podíleli na vzniku tohoto zákona. Nikdo například nemyslel dopředu na osoby nevidomé a hluchoslepé. I mezi těmito zdravotně postiženými mohou být, a jak se ukázalo, také jsou, potencionální podnikatelé. Pro tyto podnikatele není vůbec přizpůsoben pokladní systém, není dořešena obsluha a komunikace se serverem správce daně. Nejsou přizpůsobeny výstupy z aplikací. Proto Finanční správa přistoupila k výjimce a za určitých pravidel byly tržby těchto osob zařazeny do tržeb dočasně vyloučených. V přívalu všech změn není divu, že poplatníci na všechny změny nejsou schopni reflektovat. Ovšem za základní neznalost, která se stále u některých poplatníků vyskytuje, si daňový poplatník

může sám. Ve snaze co nejvíce ušetřit nebo co nejméně času věnovat k získání potřených informací se podnikatelé vystavuji sami nebezpečí pochybení v plnění povinností vyplívajících ze zákona a postihu ze strany správce daně.

Závěrem lze tomuto kontrolnímu nástroji pro eliminaci daňových úniků a jeho zákonné normě doporučit celkovou novelizaci, do které budou zapracovány všechny potřebné změny vedoucí k jeho lepší funkčnosti.

Na místě je také zacílení na zákazníky, jejich motivaci k tomu, aby si od obchodníků a podnikatelů brali účtenky a tím zabránili vytváření prostoru k nezaevidování přijaté tržby. Toto se Finanční správa pokusila podpořit loterií pod názvem „Účtenkovka“, která motivuje zákazníky k zaevidování účtenky a možnosti případné výhry. Tento motivační nástroj je však určen jen pro skupinu zákazníků disponujících internetem a znalostmi a schopnostmi jeho obsluhy. Navíc je to nástroj jen dočasný. Kdyby však každá převzatá účtenka od obchodníka zákazníkem přispěla například 1 Kč na dobročinné účely, domnívám se, že by byla motivována daleko větší skupina z celkové populace. Za předpokladu, že se zákazníci dozvědí přesný účel, jak bylo s těmito penězi naloženo.

Doporučila bych i změnu v udělování sankcí finančním úřadem. Ne vždy je žádoucí proklientský a přátelský přístup. Postih nebo sankce by se daňovým subjektům neměly vyplatit. Při prvním nebo neúmyslném pochybení se může sankce pohybovat v dolní hranici, ale při zjištění opakovaného úmyslného porušování zákona, bych naopak přistoupila k udělování sankcí v horní stanovené hranici. Zákon umožňuje udělit sankci za porušování zákona až do výše 500 000 Kč. Dokud se stále udělená výše sankce daňovému subjektu vyplatí a její udělení pro něho není žádnou zátěží, nelze předpokládat, že daňový subjekt svou daňovou morálku změní.

5 Seznam použitých zdrojů

BLUMENTHAL, Marsha a CHRISTIAN, Charles. Tax Preparers. In: AARON, Henry J. a Joel SLEMROD. *The Crisis in Tax Administration*. Washington D. C.: Brookings Institution, 2004, s. 201-229. ISBN 0-8157-0122-5.

DAŇOVÝ ŘÁD: Finanční správa ČR ; Mezinárodní spolupráce : zákony 2014 : redakční uzávěrka k 11.11.2013. Ostrava: Sagit, 2013. ÚZ. ISBN 978-80-7488-015-5.

IMPRESSUM. 2017. Daňové zákony 2017 ČR XXL ProFi. Bratislava : DonauMedia s.r.o., 2017. ISBN 978-80-8183-012-9.

IMPRESSUM. 2017. Kompendium elektronické evidence tržeb. *zvláštní příloha publikace Daňové zákony 2017.* Ostrava : DonauMedia s.r.o., 2017. dostupné z: www. EvidenceTržeb365.cz . ISBN 978-80-8183-012-9.

KASSOVIC, Karol. Tax Compliance in VAT/GST and Direct Taxation. In: *Global trends in VAT/GST and direct taxes*. Wien: Linde, 2015, s. 111 – 136. ISBN 978-3-7073-3345-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

PRŮCHA, Petr. *Správní řád: s poznámkami a judikaturou : podle stavu k 1.7.2017*. 3. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2017. Glosátor. ISBN 978-80-7502-202-8.

SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.

STEJSKAL, Jan. 2008. *Daňová teorie a politika: pro kombinovanou formu studia.* Pardubice: Universita Pardubice, 2008. ISBN 978-80-7395-097-2.

ŠIROKÝ, Jan. 2008**.** *Daňové teorie: s praktickou aplikací.* 2. vyd. Praha : C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.

TEPPEROVÁ, Jana a **ZÍDKOVÁ**, Hana. *Texts for Taxation in the CR and EU*. Praha: Oeconomica, 2015. ISBN 978-80-245-2107-7.

TICHÁ, Michaela. Daňové úniky – institucionální aspekty. In: Sborník příspěvků Mezinárodní vědecké konference. VŠE Praha: Teoretické a praktické aspekty veřejných financí. Praha, 2007. ISBN 978-80-245-1188-7.

ÚZ edice úplných znění zákonů. 2017. ÚZ edice úplných znění zákonů. č.: 1202 *Správní řád a Zákon o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich v úplném znění.* Ostrava : Sagit a.s., 30. červen 2017. redakční uzávěrka 30.6.2017. ISBN 978-80-7488-234-0.

ÚZ edice úplných znění zákonů. 2017. 2017. Zákon o dani z příjmů a o evidenci tržeb v úplném znění. č.: 1164 *ÚZ edice úplných znění zákonů.* Ostrava : Sagit a.s., 1. leden 2017. redakční uzávěrka 1.1. 2017. ISBN 978-80-7488-196-1.

VANČUROVÁ, A. -- LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2016.* Praha: 1. VOX a.s., 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.

Internetové zdroje

Bláha, Michal. 2017. Nadace Hlídač Státu. *www.hlidacstatu.cz.* [Online] 4. leden 2017. [Citace: 27. září 2017.] Dostupné z: https://www.hlidacstatu.cz/texty/10x-predrazene-eet-skutecne-naklady-na-eet/.

Finančná správa Slovenská republika. 2015. *www.financnasprava.sk.* [Online] 1. duben 2015. [Citace: 14. Srpen 2017.] Virtuálna registračná pokladnica. dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/virtualna-registracna-pokladni.

Finanční správa ČR. 2017. etržby. *www.etržby.cz.* [Online] 11. červenec 2017. [Citace: 10. srpen 2017.] statistická data o evidovaných tržbách. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu.

Finanční správa ČR. 2017. 2016. etržby. *Tisková zpráva.* Praha : www.etrzby.cz, 12. prosinec 2016.

Finanční správa ČR. 2017. 2016. etržby. *www.etrzby.cz.* [Online] 2016. [Citace: 10. srpen 2017.] dostupé z: http://www.etrzby.cz/cs/zakladni-informace.

Generální finanční ředitelství. 2017. etržby. *www.etrzby.cz.* [Online] 3.0, 11. červenec 2017. [Citace: 28. červenec 2017.] Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/dokumenty.

Hejna, Miroslav. 2015. Ministerstvo financí České republiky. *www.mfcr.cz.* [Online] 16. červen 2015. [Citace: 27. září 2017.] http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/konferenci-eet-muzete-sledovat-online-21604.

Hornochová, Simona. 2015. Ministerstvo financí České republiky. *www.mfcr.cz.* [Online] 16. červen 2015. [Citace: 27. září 2017.] http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/konferenci-eet-muzete-sledovat-online-21604.

Králová, Táňa. 2016. DOTYK. *www.dotyk.cz.* [Online] 15. září 2016. [Citace: 28. červenec 2017.] http://www.dotyk.cz/publicistika.

Kudeljan, Marijana Vurać. 2015. Ministerstvo financí České republiky. *www.mfcr.cz.* [Online] 16. červen 2015. [Citace: 27. září 2017.] Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/konferenci-eet-muzete-sledovat-online-21604.

Lalovac, Boris. 2015. Ministerstvo financí České republiky. *www.mfcr.cz.* [Online] 16. june 2015. [Citace: 27. září 2017.] Tax Conference, On-line Registration of Payments. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/konferenci-eet-muzete-sledovat-online-21604.

Ministersrvo financí České republiky. 2014. Ministersrvo financí České republiky. *www.mfcr.cz.* [Online] 7. listopad 2014. [Citace: 12. červenec 2017.] Kontrolní hlášení DPH. Dostupné z:http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662.

Ministerstvo Financí České republiky. 2016. eržby. *www.etrzby.cz.* [Online] 1. leden 2016. [Citace: 27. září 2017.] Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA). Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf.

Ministerstvo Financí České republiky. 2017. Ministerstvo Financí České republiky. *www.mfcr.cz.* [Online] 23. březen 2017. [Citace: 28. červenec 2017.] Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/uctenkova-loterie-ma-sveho-dodavatele-28091.

Ministerstvo financí České republiky. 2016. Ministerstvo vnitra České republiky. *www.mvcr.cz.* [Online] 3, 2016. [Citace: 27. září 2017.] Daně, poplatky a jiná odborná peněžitá plnění. Dostupné z: http://www.mvcr.cz/sluzba/clanek/zkusebni-otazky-a-odborna-literatura.aspx?q=Y2hudW09Mg%3d%3d.

Národná bločková lotéria [online]. Bratislava, 2004 [cit. 2017-08-04]. Dostupné z: https://narodnablockovaloteria.tipos.sk/sk/vyhry-avyhercovia?date=14.03.2016

OECD (2017), Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris. [online] ISSN 23O7-7727. http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en. [Citace: 12. ledna 2018.] Dostupné také z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration 2017_tax_admin-2017-en#.WnCfwGeWzIU#page1.

Parlament České republiky. 2004. Portál Veřejné správy. *www.portal.gov.cz.* [právní předpis]. [Citace: 27. září 2017.] Dostupné z:https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonInfo.jsp?idBiblio=57849&nr=235~2F2004&rpp=15#local-content, 23. duben 2004. Sv. č. 78/2004 Sbírky zákonů. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

SALES DATA CONTROLLER. Hungary: use of fiscal cash register: Hungary use of fiscal cash register with remote audit is mandatory. In: *Sales Data Controller* [online]. 2014 [cit. 2017-12-25]. Dostupné z: http://www.salesdatacontroller.com/hungary-fiscalcash-register/.

STEM/MARK, a.s. 2016. Ministerstvo financí České repibliky. *www.mfcr.cz.* [Online] 24. květen 2016. [Citace: 27. září 2017.] Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/dve-tretiny-cechu-vnimaji-eet-24978.

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. [webový dokument]. Praha : Ministerstvo financí České republiky. In: 43/2016 Sbírky zákonů. [Citace: 27. září 2017.] Dostupné z:https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonInfo.jsp?idBiblio=86253&nr=112~2F2016&rpp=15#local-content.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ze dne 22. července 2009 daňový řád. In: Sbírka zákonů České republiky. 2009, částka 87, ISSN 1211-1244. [Citace: 27. září 2017.] Dostupné z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirkazakonu/SearchResult.aspx?q=280/2009&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smlouvy.