

Univerzita Pardubice

Fakulta ekonomicko-správní

Elektronická evidence tržeb

Michaela Peldová

Bakalářská práce

2017

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Michaela Peldová**
Osobní číslo: **E14108**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Veřejná ekonomika a správa: Ekonomika pro kriminalisty a cel-
níky**
Název tématu: **Elektronická evidence tržeb**
Zadávací katedra: **Ústav ekonomických věd**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

Cílem práce je zhodnotit dopady zavedení elektronické evidence tržeb na vybrané subjekty na trhu a provést komparaci se zahraničními státy, které zavedly podobná opatření.

Osnova:

- Daňová soustava a výběr daní v České republice.
- Daňové úniky a podvody.
- Elektronická evidence tržeb jako nástroj proti daňovým únikům.
- Analýza dopadů zavedení elektronické evidence tržeb na vybrané subjekty na trhu.
- Eliminace daňových úniků ve vybraných zemích Evropské unie a jejich komparace.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: cca 35 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČASTORÁL, Z. Ekonomická kriminalita a management. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského, 2011. ISBN 978-80-7452-005-1

FASSMANN, M. Stínová ekonomika a práce na černo. Praha: Soudy, 2007. ISBN 978-80-86846-21-7

NERUDOVÁ, D. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-695-0

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

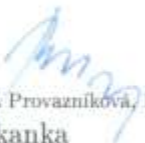
ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD. 3., aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2009. Praktické ekonomické příručky. ISBN 978-80-7201-746-1

Vedoucí bakalářské práce:



Ing. Radka Kněžáčková, Ph.D.

Datum zadání bakalářské práce: 4. září 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: 28. dubna 2017


doc. Ing. Romana Provozničková, Ph.D.
děkanka

L.S.


doc. Ing. Jolana Volejňuková, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 4. září 2016

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 9/2012, bude práce zveřejněna v Univerzitní knihovně a prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 28. 4. 2017

Michaela Peldová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí mé bakalářské práce paní Ing. Radce Kněžáčkové, Ph.D. za její odbornou pomoc, cenné rady, připomínky a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování mé bakalářské práce. Zvláštní poděkování bych ráda věnovala rodině za podporu po celou dobu bakalářského studia a všem, kteří mě podporovali při psaní této práce.

ANOTACE

Bakalářská práce je věnována problematice elektronické evidence tržeb v souvislosti s bojem proti daňovým únikům. Popisuje daňovou soustavu, charakterizuje daňové úniky a především se zaměřuje na zavedený model evidence tržeb v České republice. Dopady elektronické evidence tržeb u nás jsou zhodnoceny z hlediska podnikatelů i z hlediska státu. Dále jsou zde představeny jiné modely evidence tržeb v ostatních zemích Evropské unie, především model Chorvatska a Slovenska, které jsou v závěru porovnány s Českou republikou.

KLÍČOVÁ SLOVA

boj proti daňovým únikům, daň z přidané hodnoty, daň z příjmů, daňové úniky, evidence tržeb

TITLE

Electronic records of sales

ANNOTATION

This Bachelor work is devoted to electronic records of sales in connection with fight against tax evasion. The Bachelor work describes tax system, characterizes tax evasions and primarily focuses on the established model of the records of sales in Czech Republic. Electronic records of sales impacts are evaluated in terms of businessmen and state as well. Further, the other models of records of sales in European Union countries are presented, especially models of Croatia and Slovakia, which are compared with Czech Republic in conclusion.

KEYWORDS

fight against tax evasions, value added tax, income tax, tax evasion, records of sales

OBSAH

ÚVOD.....	11
1 DAŇOVÁ SOUSTAVA A VÝBĚR DANÍ V ČR.....	12
1.1 Vývoj daňové soustavy České republiky.....	12
1.2 Výběr daní.....	14
1.2.1 Počátky daní celosvětově.....	14
1.2.2 K počátkům bernictví na území České republiky.....	15
1.2.3 Současnost.....	16
1.2.4 Daňové řízení.....	16
2 DAŇOVÉ ÚNIKY A PODVODY.....	18
2.1 Definice daňového úniku.....	18
2.2 Příčiny daňových úniků.....	20
2.3 Charakter daňových úniků.....	20
2.3.1 Daň z přidané hodnoty.....	20
2.3.2 Daň z příjmů.....	21
2.4 Stínová ekonomika.....	22
2.5 Problematika daňových úniků v České republice.....	22
2.6 Boj proti daňovým únikům a možná řešení.....	23
2.6.1 Daňová Kobra.....	23
2.6.2 Kontrolní hlášení DPH.....	24
2.6.3 Centrální evidence účtů.....	24
2.7 Daňová mezera DPH.....	25
3 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB JAKO NÁSTROJ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM.....	27
3.1 Právní úprava.....	27
3.2 Provoz současného modelu.....	28
3.2.1 Fáze EET.....	30
3.2.2 Pokladní místa.....	31
4 DOPADY ZAVEDENÍ ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB.....	33
4.1 Náklady vznikající podnikatelům.....	33
4.2 Vliv EET na tržby.....	35
4.3 Počet OSVČ po zavedení EET.....	36
4.4 Očekávaný vývoj příjmů a výdajů státního rozpočtu v důsledku EET.....	37
5 ELIMINACE DAŇOVÝCH ÚNIKŮ VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE.....	39

5.1 Chorvatsko	40
5.1.1 Provoz fiskalizace	41
5.1.2 Úspěšnost chorvatského systému.....	42
5.2 Slovensko.....	44
5.2.1 Provoz registračních pokladen.....	44
5.2.2 Úspěšnost registračních pokladen na Slovensku	45
5.3 Porovnání modelů s Českou republikou	46
ZÁVĚR	48
POUŽITÁ LITERATURA	50
PŘÍLOHY	56

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

Obrázek 1: Daňový únik versus daňová optimalizace	19
Obrázek 2: Výše daňové mezery v ČR v letech 2010-2014	26
Obrázek 3: Způsob fungování e-tržeb	29
Obrázek 4: Změna prosincových tržeb za rok 2015 a 2016	36
Obrázek 5: Systém fungování fiskalizace v Chorvatsku	41
Obrázek 6: Vývoj daně z příjmů v Chorvatsku v letech 2009-2015	43
Obrázek 7: Výběr DPH v Chorvatsku v letech 2009-2015	43
Obrázek 8: Výběr DPH na Slovensku v letech 2008-2013	46
Tabulka 1: Výše daňové mezery v ČR v letech 2010-2014	25
Tabulka 2: Orientační kategorizace EET zařízení podle typu provozoven	32
Tabulka 3: Náklady pokladního zařízení EET	34
Tabulka 4: Vývoj počtu osob samostatně výdělečně činných v letech 2012-2016	37
Tabulka 5: Náklady na projekt e-tržby a provoz	38
Tabulka 6: Vývoj daňových příjmů v Chorvatsku v letech 2009-2015	42
Tabulka 7: Vývoj daňových příjmů na Slovensku v letech 2005-2008	45
Tabulka 8: Vývoj daňových příjmů na Slovensku v letech 2008-2013	45

SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

aj.	a jiné
atd.	a tak dále
CS	centrální systém
ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	daň z přidané hodnoty
EET	elektronická evidence tržeb
ERP	elektronická registrační pokladna
EU	Evropská unie
EUR	euro
FO	fyzická osoba
FS	Finanční správa
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HRK	Chorvatská kuna
Kč	korun českých
MF	Ministerstvo financí
mil.	milion
mld.	miliarda
NACE	Nomenclature générale des Activitiés économiques dans les Communautés Européennes (Klasifikace ekonomických činností)
např.	například
odst.	odstavec
OSN	Organizace spojených národů
PO	právnícká osoba
Sb.	Sbírka zákonů
Sk	slovenská koruna
str.	strana
tis.	tisíc
tzn.	to znamená
tzv.	takzvaný
VAT Gap	Value-Added Tax gap (daňová mezera daně z přidané hodnoty)

ÚVOD

Tématem bakalářské práce je přiblížení aktuální problematiky elektronické evidence tržeb (EET) v České republice (ČR). Hlavním důvodem zavedení tohoto opatření a postupné vymýšlení další a dalších opatření, je snížení častého úniků na daních v minulých letech a dosažení tak vyššího příjmu z těchto daní. Právě daňové příjmy tvoří jednu z nejdůležitějších příjmových složek státního rozpočtu. V dnešní době je velkou výhodou internetová síť, která umožňuje pokrok formou elektronické komunikace s daňovými subjekty a možnost tak vymýšlet nové nástroje na této bázi. Bakalářská práce bude popisovat nedávno zavedený model evidence tržeb v ČR v návaznosti na fungující model chorvatského systému.

Cílem práce je zhodnotit dopady zavedení elektronické evidence tržeb na vybrané subjekty na trhu a provést komparaci se zahraničními státy, které zavedly podobná opatření.

Tato práce je rozdělena do pěti kapitol. První kapitola se zabývá daňovou soustavou a výběrem daní v ČR. Pozornost je věnována teoretickému hledisku vývoje daňové soustavy od padesátých let dvacátého století a výběrem daní, které jsou pro úplnost jejich vývoje zasazeny i do celosvětové problematiky od samého počátku.

Druhá část se zabývá daňovými úniky a podvody. Pro správné pochopení kontextu je z teoretického hlediska podrobně vysvětlena problematika daňového úniku a s ním spojené daně, na kterých jsou nejvíce daňové úniky páčány, a zároveň je popsán i boj proti těmto únikům.

Třetí kapitola je věnována samotné elektronické evidenci tržeb, jako dalšímu nástroji proti daňovým únikům. Je zde popsán zavedený model v ČR.

Jaké dopady má zavedení tohoto systému v ČR, popisuje kapitola čtvrtá. Kapitola hodnotí jak dopady na podnikatele, tak i dopady tohoto projektu na stát.

Pátá kapitola popisuje zavedení podobného opatření v ostatních zemích Evropské unie (EU). Pro zpracování detailnějšího fungování takového nástroje proti daňovým únikům byl vybrán model Chorvatska a Slovenska, jejichž fungování bylo zhodnoceno na základě výběru daně z přidané hodnoty (DPH), v případě Chorvatska i daně z příjmů. Výhody či nevýhody těchto modelů jsou shrnuty v závěru kapitoly.

Získané poznatky jsou zhodnoceny v závěru práce.

1 DAŇOVÁ SOUSTAVA A VÝBĚR DANÍ V ČR

S daným tématem elektronické evidence tržeb je neodlučitelně spojena problematika daní. Proto je nejprve v první kapitole shrnuta daňová soustava a její vývoj od samotných počátků zavedení daní, přes druhy daní a jejich funkce a v poslední části kapitoly je přiblížen výběr daní v České republice.

1.1 Vývoj daňové soustavy České republiky

Daňovou soustavu dle nejčastějších definic tvoří veškerý souhrn daní vybíraných od daňových poplatníků v určitém státě a v určitém čase. Z hlediska právního se jedná o daně upravené v daňových zákonech.

Úvodem je důležité zdůraznit, že pojem daňová soustava není shodný s pojmem daňový systém. Tyto dva pojmy se totiž často zaměňují, avšak daňový systém v sobě zahrnuje mnohem širší problematiku daní. Skrývá pod sebou už samotnou daňovou soustavu a další právně, organizačně a technicky konstituovaný systém institucí, zabezpečující správu daní včetně vyměrování, vymáhání a kontrolu, dále systém nástrojů metod a pracovních postupů, uplatňující ve vztahu k daňovým subjektům. [48]

Důležité období vývoje daňové soustavy ČR byla historická etapa let 1989 až 1993, v níž se formulovala daňová reforma. V reformě bylo hlavním cílem především odstranit třídní diskriminaci, která se tvořila již od 50. let 20. století. Mezi ostatní cíle patřilo kupříkladu posílení respektu daňových zásad. Konkrétně se jednalo o zásadu spravedlnosti a schopnosti platit daň, zásadu fiskální výtěžnosti (tedy výnosnosti veřejných rozpočtů), neutrality v působení na rozhodování ekonomických subjektů o alokaci zdrojů, právní perfektnosti, korektnosti, daňové jistoty a administrativní proveditelnosti spolu s minimální administrativní náročností a minimalizací nákladů na správu a výběr daní. Daných cílů bylo stanoveno poměrně hodně a nebylo možné je do nové daňové soustavy, vzniklé od 1. 1. 1993, realizovat. Podařilo se však například sjednotit pravidla pro výpočet základu daní, konstrukci a použití sazeb u jednotlivých daní pro všechny subjekty. [39]

Po této reformě byla daňová soustava v minulosti ukotvena v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Tento zákon byl přijat tehdy ještě Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky a účinnosti nabyl 1. 1. 1993. Tentýž rok byl rovněž novelizován zákonem č. 302/1993 Sb., kterým se mění a doplňuje nejen tento zákon, ale dále zákon České národní rady č. 16/1993 Sb., o dani silniční, zákon České národní rady

337/1992., o správě daní a poplatků, ve znění zákona České národní rady č. 35/1993 Sb. a zákona č. 157/1993 Sb., a zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní. Roku 2004 byl zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní zrušen zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, který byl v průběhu let ještě několikrát novelizován. V současné době tedy již není žádný ucelený zákon, který by uzákoňoval samotnou daňovou soustavu, ale jednotlivé daně tvořící daňovou soustavu jsou upraveny jednotlivými zákony. Tato skutečnost je ustanovena na základě článku 11, odst. 5 Listiny základních práv a svobod o ukládání daní (a poplatků) jen na základě zákona.

Daně, o které se v soustavě jedná, jsou následující:

- daň z přidané hodnoty,
- daně spotřební,
- ekologické daně,
- daně z příjmů FO a PO,
- daň z nemovitosti,
- daň silniční,
- daně převodní – daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí. [6]

Všechny výše uvedené daně plní následující základní obecné funkce všech daní:

- alokační – daně jsou vybírány jako hlavní zdroj finančních prostředků pro financování veřejných statků, resp. pro investování vládních výdajů a optimální rozdělení těchto výdajů mezi veřejný sektor a soukromý sektor (nejstarší funkce – prvotní myšlenka zavedení daní);
- redistribuční – pomocí daní a transferových plateb dochází ke zmírňování nerovností mezi subjekty, tak aby nedocházelo k nekontrolovatelným rozdílům mezi obyvateli (tato myšlenka se objevuje již v 19. století);
- stabilizační – daně jsou zavedeny pro stabilizaci ekonomiky, zmírňují cyklické výkyvy v ekonomice zvláště díky tzv. automatickým vestavěným stabilizátorům.

K základním prvkům právní konstrukce daní patří subjekt daně, objekt daně, daňový základ, daňová sazba, popřípadě splatnost daně. Daňový řád uvádí (dle §2, odst. 3), že daní se rozumí:

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

Obecně se daň definuje jako povinná, zákonem předem stanovená nenávratná a neekvivalentní částka. Jedná se o transfer finančních prostředků od soukromého sektoru k veřejnému.

Subjektem daně je osoba povinná zaplatit daň. Je pak nazýván poplatníkem daně a nese tím daňové břemeno. Ve většině případů daň neodvádí samotný poplatník, ale ukládá tuto povinnost daňovému plátcí.

Objektem daně neboli předmětem daně, se rozumí ta hospodářská skutečnost, ze které má daňový poplatník vyměřenou daňovou povinnost. Předmět daně vyjádřený v penězích nebo ve fyzických jednotkách se nazývá daňový základ. Objekt daně tedy stanovuje, co je důvodem pro daňovou povinnost a daňový základ určuje, z čeho se daň vyměří. Z toho je daňovou sazbou, čili procentem, vyjádřena velikost daně. Tato daň má i svou splatnost daně udávající dobu pro provedení platební povinnosti poplatníka.

1.2 Výběr daní

1.2.1 Počátky daní celosvětově

Historie výběru daní spadá až do Starověkého Egypta kolem roku 3000 před naším letopočtem. Tehdy byla však forma výběru daní zcela odlišná od té dnešní. Na úplném počátku byli otroci tak chudí, že placení daní nepřicházelo v úvahu a tato daň tedy musela být odpracována formou nucených prací. Postupem času se však způsob výběru daní vyvíjel a měnil, avšak mnohdy se jednalo o nespravedlivé vyměřování daní a právě s touto teorií se někteří jedince ztotožňují dodnes.

V dobách starověku byly daně pouze druhořadým příjmem státní pokladny. S druhořadostí souvisela nepravidelnost vybírání a to většinou v podobě daní naturálních. V nadcházejícím středověku se daně již vybíraly účelně spíše v peněžní formě za účelem

zvyšování příjmů pokladny panovníka. Začínaly tedy plnit fiskální funkci. O výběr daní se staralo vojsko panovníka v čele s hlavním výběřčím. S příchodem středověku se začaly, mimo daně vybírané pouze pro panovníka, vybírat i daně městské. Hlavní příjmy panovníkovy pokladny byly tvořeny zejména daněmi nepřímými. S příchodem novověku daně postupně získávaly nové funkce. Poprvé přichází myšlenka, že daně by měly být určeny pro všechny třídy obyvatelstva. Vůbec první sjednocené názory na funkce daní nalézají merkantilisté v 16. až 17. století, dále fyziokraté v 18. století. [39]

Daňovou teorii následně podstatně rozvinul tzv. zakladatel moderní ekonomie skotský ekonom Adam Smith, který byl zastáncem teorie „*neviditelné ruky trhu*“, založené na svobodném podnikání jednotlivců. Rozpracoval ucelenou soustavu čtyř daňových principů označovaných jako „*Smithovy kánony*“. Tyto kánony stanovují zásady, které by daně měly splňovat, tedy:

- daňovou spravedlnost – brát ohled na výši důchodu poplatníků tak, aby to co nejlépe odpovídalo jejich možnostem;
- určitost zdanění a průhlednost daní – daň, kterou má poplatník povinnost platit, by měla být stanovena přesně spolu s přesně stanoveným způsobem a lhůtou pro placení, nikoliv libovolným způsobem;
- pohodlnost placení pro poplatníka – daň by měla být vybírána v termínu a takovým způsobem, který je pro poplatníka nejvíce vyhovující (např. v době, kdy obdrží příjmy ze sklizně);
- úspornost – promyšlené a propracované minimalizování nákladů na správu a výběr daní, aby obyvatelé platili co nejméně nad částku, co skutečně odchází do státní pokladny.

1.2.2 K počátkům bernictví na území České republiky

V Českých zemích se o základ daní v dnešním slova smyslu zasloužili až Lucemburkové. V těchto dobách (od roku 1310) byly však daně označovány jako „berně“ a jejich druhů bylo vybíráno hned několik.

Takzvaná královská či obecná berně byla nejspíše prvotně vybírána od veškerého lidu, pokud nebylo stanoveno osvobození od této povinnosti. Tato berně se platila především z pozemků, mlýnu, řemeslných živností a z hospod. Kromě královské berně byla také vybírána speciální berně, která se týkala pouze měst královských a duchovních ústavů, za

jejichž vlastníky se čeští králové považovali. Židovské obyvatelstvo nepodléhalo ani královské berni, ani speciální berni. Odváděli panovníkovi roční platy (úrok). Pokud byl však panovník v peněžní nouzi, ukládal Židům zvláštní berni. Výběr berní měla na starosti vrchnost. Ta příslušnou částku dle určených zásad vymáhala od poddaných a dále ji odevzdávali králi. Tuto vrchnost reprezentovali kollektori v čele s předsedou, zpravidla berním notářem. Později byli kollektori označováni jako „berníci“. [31]

Jan Lucemburský se zasloužil o základy obecné berně, které zůstaly téměř nedotčeny až do dob předhusitských válek.

1.2.3 Současnost

Jak udává daňový řád, „daň se platí příslušnému správci daně v české měně“, tedy orgánu veřejné správy. Daňový subjekt má ze zákona povinnost platit, jasně vymezit na jakou daň je platba určena a příslušný správce je povinen daň přijmout. Správce je taktéž povinen přijmout tuto daň od kohokoli, pokud je určena ke stejnému účelu i když ji neprovádí onen daňový subjekt. Naopak pokud se jedná o vrácení daně daňovému subjektu, není možné tuto daň vrátit tomu, kdo ji zaplatil.

Výběr daní mezi státy EU je odlišný. Některé státy se spoléhají na zdanění firem (např. Francie), jiné na zdanění jednotlivců (např. skandinávské země) a ČR se spoléhá na sociální příspěvky, které odděleně financují konkrétní zdravotnické potřeby či sociální dávky.

1.2.4 Daňové řízení

Daňové řízení je cílem správy daní a jde o individuální řízení s konkrétním daňovým subjektem. Daňové řízení probíhá v několika fázích a za určitých zásad, které jsou určeny v Daňovém řádu, Hlava II.

Aby bylo řízení zahájeno, musí proběhnout podání daně. Úkony s tím související jsou na daňových subjektech, čili poplatníkovi a plátcí daně. Všichni mají vůči správci daní stejná práva a povinnosti. No a kdo vlastně v praxi jsou ti správci? Jedná se o „*územní finanční orgány, tvořící finanční úřady a finanční ředitelství a další správní a jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní*“ [6, str. 257].

Jednotlivá stádia daňového řízení probíhají ve čtyřech etapách. Prvním krokem je **řízení přípravné**, které v prvé řadě zahrnuje povinnou registraci daňových subjektů při zahájení podnikatelské činnosti nebo provozování jiné samostatně výdělečné činnosti. Tato povinnost

musí být splněna do 30 dnů a to tak, že daňový subjekt podá přihlášku k registraci u místně příslušného správce daně. Následuje krok druhý, tedy **řízení vyměřovací** zahrnující podání daňového přiznání a hlášení. Tato povinnost plyne pro každého, komu vzniká tato povinnost nebo ten, kdo je správcem daně vyzván. Následující **řízení o opravných prostředcích** slouží k přezkoumávání rozhodnutí a úkonů správce daně v případech kdy to zákon povoluje. Pro přiblížení se může jednat o opravné prostředky řádné (odvolání, stížnost, námitka, reklamace) a mimořádné (obnova řízení, přezkoumání daňových rozhodnutí, opravy zřejmých omylů a nesprávností, prominutí daně). Předposlední **řízení inkasní** souvisí s placením daně v české měně. Je jasně stanoveno, jak lze daň platit. Konečné **řízení vymáhací** je zahájeno tehdy, pokud daňový dlužník, tedy osoba, která je povinna daň platit, nezaplatí daň včas a to nejdéle v den její splatnosti. V tomto případě vzniká daňovému dlužníku prodlení s placením a správce daně si pak mimo daň nárokuje i úroky z tohoto prodlení za každý den prodlení. [6]

2 DAŇOVÉ ÚNIKY A PODVODY

V určité podobě se s daněmi setkávají všichni občané země. Téměř každodenní nákupy potravin ovlivňuje DPH, měsíční výdělek daň z příjmů, atd. Daň je tedy neodmyslitelnou součástí života. Je tedy zřejmé, že se najdou tací daňoví poplatníci, kteří se snaží daním vyhnout nebo alespoň jejich odvod minimalizovat.

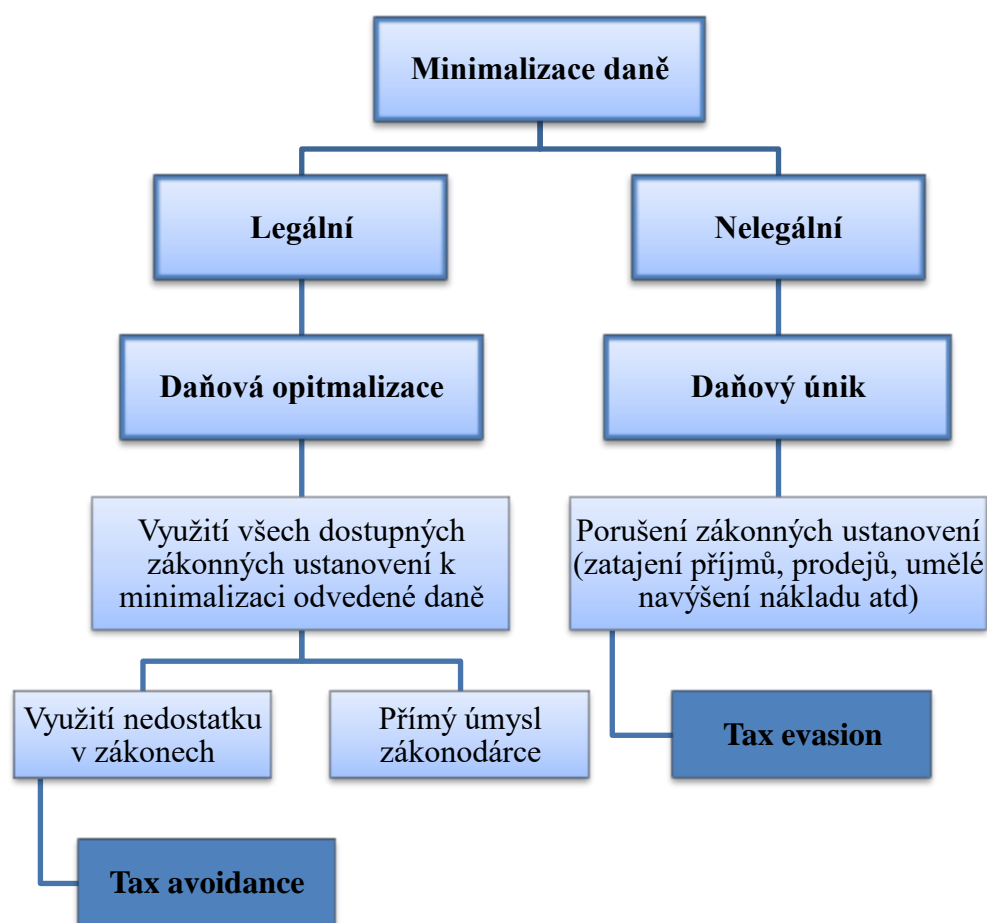
2.1 Definice daňového úniku

Pojem „daňový únik“ se pojí v souvislosti s tzv. „šedou ekonomikou“. O té bude pojednávat další podkapitola. Definice daňového úniku není jednoznačná a jeho vymezení je poněkud nejisté. *„Někteří autoři považují za daňový únik jak nelegální aktivity odporující daňovým zákonům, tak snahu o minimalizaci daně, která využívá všech legálních možností, byť někdy v rozporu s původním úmyslem zákonodárce (tzv. daňovou obratnost).“* [48, str. 241]

Z anglicky psaných textů pochází myšlenka, že se tento pojem může blíže specifikovat dle legálnosti. Jedná se o *tax avoidanci*, (vyhýbání se placení daní) a *tax evasion* (daňový únik či podvod). Přičemž *tax avoidance* nepředstavuje nic tak závažného jako *tax evasion*. Je to vlastně legální aktivita, vedoucí k minimalizaci odvedené daně, lze to tedy nazývat efektivní daňovou optimalizací. Hovoří se o legálním přístupu, čili je samozřejmé, že jsou všechny kroky k získání takové minimalizace provedeny bez porušení zákona. Konkrétně se jedná o využívání co možná nejvíce daňových úlev, využívání mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech. Takto vzniklá efektivní daňová optimalizace má různé metody užití – osvobození, slevy, volba mezi formou odpisů, společné zdanění manželů atd. Původním záměrem těchto zákonných benefitů bylo zvýhodnit některou skupinu daňových subjektů nebo podpořit určitou činnost (věda, výzkum). [48]

Na straně druhé *tax evasion* je v plné míře na nelegální úrovni a daňový poplatník je za toto jednání řádně postižen. Míra postižení závisí na několika faktorech, na které se přihlíží. Například jde o rozsah neodvedení nebo zkrácení daně, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona. Většině těchto „pachatelů“ je vyměřena penále nebo pokuta finančního úřadu a jen malá část těchto „daňových neplatičů“ se potýká se soudy na základě spáchání trestného činu. U toho je však nutné, aby bylo toto jednání úmyslné a vznikla škoda. [48]

Na Obrázku 1 je přehledněji vidět výše vysvětlené.



Obrázek 1: Daňový únik versus daňová optimalizace

Zdroj: [37]

Tenká hranice legálnosti a nelegálnosti je mnohdy předmětem sporů. V případě legální minimalizace daňové povinnosti není vždy přesně znatelné, co měl dotčený v úmyslu a zda už úmyslně nevyužíval mezery v zákonech. U nelegální minimalizace daňové povinnosti je však rozeznat úmysl mnohem podstatnější. Zde už je totiž důležité mít na paměti určité důsledky takto provedeného daňového úniku. Jsou situace, kdy se o úmyslu vůbec nedá hovořit a jde o neznalost, neinformovanost, nedbalost a mnohdy neopatrnost.

V závěru podkapitoly lze shrnout daňový únik jako čin, který vede k minimalizaci daňové povinnosti a zároveň je doprovázen vědomým či nevědomým porušením právních předpisů a zákonů s možností uvalení sankce a v určitých případech i s možným označením za trestný čin tohoto jednání.

2.2 Příčiny daňových úniků

Příčiny daňových úniků se liší individuálně v závislosti na daňovém poplatníkovi. Ne každý daňový subjekt má stejné důvody vyhnout se daním či nějak jinak dani uniknout.

Dle Martineze [34] mohou mezi takové příčiny patřit **důvody politické**, tedy takové, které v poplatníkovi vyvolávají nesouhlas s politickými rozhodnutími a rozhodnutími příslušné vlády; dále **ekonomické důvody**; ale setkat se dá i s příčinou k podvodům kvůli **nedostatku občanské uvědomělosti** k daním. Nejvíce dle této teorie profesora Martineze je problém viděn v koncepci a mechanismu daňového systému. Poplatník je pak vystaven různým příznivým podmínkám k daňovým únikům. Je to hlavně tím, že daň, kterou má povinnost platit vychází z daňového přiznání a kontroly, čímž je pro tento systém nezbytné se spoléhat na upřímnost daňového poplatníka.

2.3 Charakter daňových úniků

Daňové úniky v sobě ukrývají široké spektrum lidského jednání. Týkají se jak přímých, tak i nepřímých daní, ale dále se mohou vyskytovat i u krácení cel či sociálního nebo zdravotního pojištění. Mnohdy se páchají daňové úniky i za pomoci daňových rájů. Nejčastější a pro rozpočty zemí nejhorší jsou páchány daňové úniky hlavně na nepřímých daních, a sice na DPH. Mezi další velice ohroženou daň patří daň z příjmů. Obě daně jsou dále stručně popsány a výčtem jsou stanoveny i nejčastější formy daňových úniků, kterých se poplatníci na těchto daních dopouští.

2.3.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty tvoří základ celé daňové soustavy. Není pouze hlavním příjmem daňové soustavy ČR, ale její výnos je i jeden z hlavních příjmů rozpočtu EU. Je to daň neutrální, což znamená, že se vztahuje na všechny podnikatelské subjekty a všichni mají stejné podmínky DPH. Zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí jí dodavatel a její historie spadá až do roku 1953, kdy byla poprvé zavedena ve státě Michigan ve Spojených státech amerických.

Ve druhé polovině dvacátého století byla povinně zavedena ve všech členských státech Evropského společenství. V ČR byla zavedena roku 1993. Legislativní úprava daně přidané hodnoty, jak pro ČR, tak pro ostatní země EU, odpovídá Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006. [47] Avšak tato směrnice byla ještě v budoucnu několikrát novelizována a doplňována.

Důležitým článkem u DPH je vystavený daňový doklad, který je rozhodující pro odvod nebo odpočet daně. Pokud takový doklad vystaven není, podnikatel tyto příjmy nevykáže, čímž ušetří na dani a páchá tak daňový únik. Daňový únik je tedy páchán nadhodnocováním odpočtu daně na vstupu.

Daňový poplatníci páchají např.:

- krácení tržeb;
- svému zboží či službám nesprávně přidělují daňovou sazbu;
- mohou nesprávně nebo dokonce fiktivně uplatnit osvobození od DPH (týká se dovozu a vývozu zboží nebo poskytnutí služby mimo území EU);
- v dalších případech uplatňují odpočet daně na základě přijetí fiktivního plnění;
- organizují podvodné řetězce firem s cílem nárokovat nadměrný odpočet (karuselové podvody) atd. [48]

2.3.2 Daň z příjmů

Daň z příjmů je souhrnné označení pro daň z příjmů fyzických osob (FO) a daň z příjmů právnických osob (PO). Platí pro ně tedy i společný zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, kde jsou obě daně samostatně blíže specifikované, a kde jsou zároveň uvedeny i společná ustanovení platná pro obě daně.

Úniky na daních jsou nejčastěji prováděny:

- krácením příjmů/výnosů – nejčastěji zatajením tržby, pokud si zákazník nevyžádá účtenku, dále např. práce na černo;
- nadhodnocením výdajů/nákladů – nejčastěji způsobeno neznalostí časového rozlišení nákladů či nesprávné zahrnutí daňově neuznatelných nákladů;
- nesprávným uplatněním daňových výhod – týká se slev na dani, odčitatelných položek, zvláštních sazeb daně, atd.;
- nepřiznáním příjmů z kapitálového majetku – neformálním vyplácením dividend. [47]

2.4 Stínová ekonomika

Stínová ekonomika úzce souvisí s problematikou daňových úniků. Často je označována jako šedá, neformální, skrytá či neoficiální a další. V ČR se na přelomu osmdesátých a devadesátých let nejvíce ujalo označení „stínová“. Nelze tak nalézt ustálenou definici, autoři se v nich odlišují, avšak podstata zůstává stejná, a sice jde o provádění ekonomických činností, které mají být skryty, nevykazovány a často nejsou v zemích ani řádně podchyceny (např. práce na černo).

Dle organizace spojených národů (OSN) existují tři hlavní typy stínové ekonomiky:

- **skrytá** – formuluje zkreslování vykazovaných údajů (falšování účetních knih – nadhodnocování výdajů, podhodnocování příjmů, podhodnocení mezd) a podnikání bez oficiální registrace;
- **neformální** – skrývá aktivity sektoru domácností samoobslužné (např. zemědělské samozásobení, individuální bytová výstavba, imputované nájemné) i tržní (příležitostné produktivní činnosti např. v zemědělství);
- **nelegální** (mnohdy označována za černou ekonomiku) – často nejmenší součást stínové ekonomiky; obsahuje nelegální produkční činnosti (prodej pašovaného zboží, nelegální kopírování originálů, prostituce, korupce, prodej kradeného zboží, aj.), nelegální přerozdělovací činnosti (krádeže, vloupání) a legální produkční činnosti prováděné nelegálně (nelegální výroba a obchod). [23]

2.5 Problematika daňových úniků v České republice

Jak již bylo řečeno, daňový únik může být v určitých situacích označen i jako trestný čin. Takovéto trestné činy byly obsaženy do konce roku 2009 v trestním zákoně č. 140/1961 Sb., nyní se nachází v trestním zákoníku č. 40/2009 Sb., konkrétně je to Hlava 6 Trestné činy hospodářské, díl 2 – Trestné činy daňové, poplatkové a devizové [9]. Tento zákoník také udává, v jaké míře musela být nezákonná trestná činnost spáchána, aby byla označena za trestný čin. Jedná se o škodu způsobenou ve větším rozsahu, což znamená dle trestního zákoníku §138 dosahující částku nejméně 50 000 Kč.

Pokud se však o trestný čin nejedná, řeší menší daňové úniky kontrolní orgány v rámci správního řízení.

2.6 Boj proti daňovým únikům a možná řešení

Problematika úniků na daních není zatěžující pouze pro Českou republiku. S tímto problémem se potýkají také ostatní státy světa. Toto téma je neustále probíráno nejen současnou vládou ČR, ale zabývaly se jím i vlády předcházející. Jedná se o oblast natolik rozsáhlou, že je předmětem diskuzí i orgánů na mezinárodní úrovni, například Evropské komise. Jak je zmíněno v kapitole 2.3, jedná se hlavně o podvody spáchané na DPH. V ČR částky týkající se těchto činů tvoří desítky miliard Kč. Jde tedy o velice závažnou oblast daní.

Tato podkapitola je zaměřena na konkrétní nástroje proti daňovým únikům na DPH. Zmíněna bude Daňová Kobra, kontrolní hlášení DPH a Centrální evidence účtů. Elektronická evidence tržeb bude samostatně rozebrána v následující kapitole, bude rozpracována více do hloubky. Poslední tři zmíněné nástroje jsou v ČR zavedeny od roku 2016. Zde je vidět, že téma daňových úniků je vskutku velice aktuální, ale také to, že vzniká stále více nástrojů k jejich předcházení.

2.6.1 Daňová Kobra

Daňová kobra patří mezi skupinu nejznámějších nástrojů proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, která působí v ČR od roku 2014. Daňová Kobra je založena na spolupráci policistů, daňových specialistů a celníků. Jde tedy o složení osob z Národní centrály organizovaného zločinu, Generálního finančního ředitelství (GFR) a Generálního ředitelství cel. Výběr spolupráce právě těchto tří složek byl zejména se záměrem urychlit postupy dříve zdoluhavého vyšetřování, což je při dokazování daňových úniků rozhodující. Touto koordinací by tak měl být problém odstraněn. V oblasti daňových úniků řeší Daňová Kobra především oblast DPH a spotřební daně a to nejen po stránce daňové, ale také po stránce trestní. Společným úkolem je poté zajištění řádného výběru daní, vrácení nezákonně získaných prostředků do státního rozpočtu a postih pachatelů, kteří se dopustili obohacení takto získaných prostředků. [15], [38]

Z policejní sféry byli vybráni do činnosti „Kobry“ kriminalisté s dostatečnými zkušenostmi vyšetřování páchaní činů v oblasti daní. Ze stejně kvalitních odborníků jsou i zástupci z Celní správy vybráni z Útvaru pátrání a analýzy, správců daně a jednotky mobilního dohledu. Z pole působnosti Finanční správy (FS) vystupují ve spolupráci s „Kobrou“ předně specialisté zabývající se řízením rizik při správě daní. Díky takto silnému týmu Daňová Kobra dosahovala úspěchu téměř ihned po jejím zavedení a od svého vzniku zabránila značným únikům v řádech miliard korun. [15], [38]

Ze zpráv ministerstva financí vyplývá, že Daňová Kobra je velice úspěšným nástrojem této problematiky. Od svého vzniku až dodnes uchránila státnímu rozpočtu téměř 6,2 miliardy korun. Po prvním pololetí roku 2016 se členům kobry podařilo zachránit částku nad 2 miliardy korun.

2.6.2 Kontrolní hlášení DPH

Kontrolní hlášení DPH je povinnost plátců DPH od 1. 1. 2016 poskytovat údaje z daňových dokladů pro účely DPH (např. z přijatých daňových dokladů). Povinnost je ustanovena na základě zákona o DPH.

Úmyslem kontrolního hlášení je efektivní využití poskytovaných údajů z dokladů správcem daně, k včasnému odhalení podvodů na krácení DPH. Poskytované údaje však nijak neohrožují podnikatele, lze se z nich pouze dopátrat, mezi kterými plátcí a kdy se uskutečnil obchod a jaká částka byla fakturována nikoli informace o obchodní strategii a další citlivé informace. Zjištěné údaje jsou klíčové k odhalení velkých podvodů na daních, kdy jsou zapojeny do nárokování neoprávněných peněžních prostředků (nadměrných daňových odpočtů) řády desítek či stovek subjektů.

Údaje jsou správcem daně porovnávány za období kalendářního měsíce. Pokud by z vykonaných transakcí vycházelo podezření, mají správci daně údaje v potřebné míře, totožné s těmi, které jsou získány při daňové kontrole. Avšak velkou výhodou je získání těchto údajů podstatně rychleji, s čímž stoupá možnost odhalování úniků na daních. Nelze ale říci, že je tím zaručeno stoprocentní odhalení jakéhokoli krácení daní.

2.6.3 Centrální evidence účtů

Ještě novější než kontrolní hlášení DPH je vznik tzv. Centrální evidence účtů. Zákon, který tuto evidenci upravuje, nabyl účinnosti 6. října 2016 ve Sbírce zákonů pod číslem 300/2016 Sb., zákon o centrální evidenci účtů. Mimo tento zákon byl vyhlášen současně také doprovodný zákon č. 301/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o centrální evidenci účtů, který novelizuje některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o centrální evidenci účtů.

Centrální evidence účtů představuje centrální databázi základních informací o účtech, spravovaných úvěrovými institucemi pro své klienty na domácím trhu i v zahraničí. Správcem této evidence je Česká národní banka. Vznik Centrální evidence účtů by měl zjednodušit administrativní postup oprávněných orgánů veřejné moci zjišťovat, u které úvěrové instituce

má či nemá konkrétní osoba veden účet. Evidence umožní oprávněným osobám nejpozději do 24 hodin odpovědět na dotaz, ve které bankovní instituci má podezřelý subjekt zřízený subjekt. Oprávněné orgány k čerpání těchto dat jsou vymezeny výše zmíněným zákonem. Tato evidence nevykazuje žádné osobní údaje o účtech (např. o pohybech na účtu či o zůstatcích), jde jen o zjištění informace existence účtu. [10], [51]

V minulosti byl tento postup ztížen o dotazování se několika institucí, což znamenalo zjišťování těchto informací v delším časovém úseku. Tato evidence by měla daný proces významně urychlit. Ušetřený čas dá reálnou možnost účinně zasáhnout, například zablokováním a odčerpáním výnosů z trestné činnosti na příslušných účtech. Hlavním cílem je tedy podpořit činnost odhalování trestné činnosti a stíhání pachatelů trestných činů, např. v prání špinavých peněz nebo i financování terorismu. Centrální evidenci účtů je tedy možné považovat za nástroj, který ještě více zefektivní činnost Daňové Kobry.

2.7 Daňová mezera DPH

Daňová mezera DPH (označována také jako VAT gap) tvoří rozdíl mezi částkou z daně, která by byla vybrána, pokud by všichni daňový poplatníci přiznaly své transakce, a daní, která byla skutečně vybrána. Částka, která by byla vybrána, se nedá dohledat, a proto stanovení daňové mezery je možné pouze odhadem.

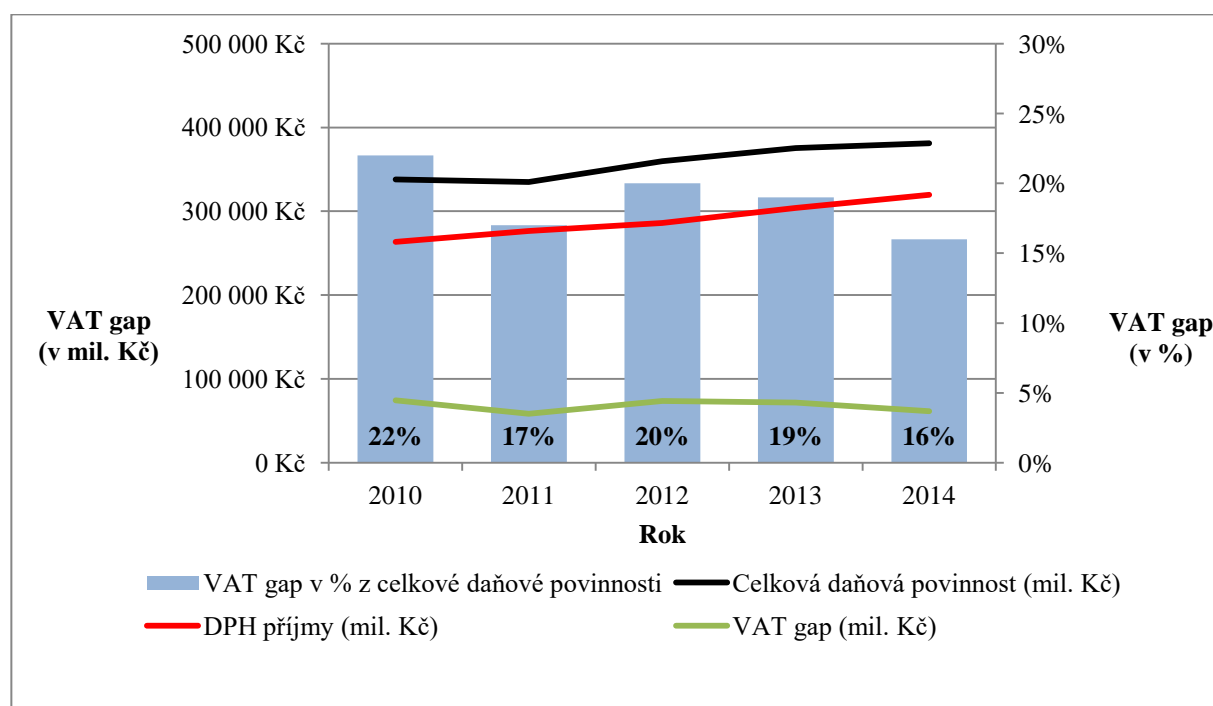
Dle odhadů, její výši v letech 2010-2014 v ČR znázorňuje Tabulka 1:

Tabulka 1: Výše daňové mezery v ČR v letech 2010-2014

<i>Rok</i>	<i>Celková daňová povinnost (mil. Kč)</i>	<i>DPH příjmy (mil. Kč)</i>	<i>VAT gap (mil. Kč)</i>	<i>VAT gap v % z celkové daňové povinnosti</i>
2010	337 811	263 457	74 354	22
2011	334 986	276 533	58 453	17
2012	359 861	286 116	73 745	20
2013	375 553	303 823	71 730	19
2014	380 972	319 485	61 487	16

Zdroj: upraveno podle [22]

Pro lepší přehlednost, je tabulka shrnuta na Obrázku 2:



Obrázek 2: Výše daňové mezery v ČR v letech 2010-2014

Zdroj: upraveno podle [22]

V roce 2014 ČR zaznamenala značné snížení daňové mezery DPH na 16,1 %. Průměrná daňová mezera DPH v EU je 14,06 procent, tzn., že ČR se pohybuje těsně nad průměrem. Na snížení daňové mezery měly vliv nově vytvořené opatření proti daňovým únikům, jako je například výše zmíněná daňová kobra.

3 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB JAKO NÁSTROJ PROTI DAŇOVÝM ÚNIKŮM

Elektronická evidence tržeb je takřka nejnovějším prvkem v soukromém sektoru současné doby ČR. Elektronická evidence tržeb se jako jedno z nejdiskutovanějších témat posledních měsíců prezentuje jako prostředek, který ušetří státu vysoké částky na daních. Jedná se zejména o daň z příjmů a DPH. Ne všichni se však shodují na pozitivním přínosu EET. Pro některé podnikatele představuje hrozbu vysokých nákladů na počáteční zařízení, pro některé starosti navíc a někdo vidí v zavedení tohoto systému velkou neefektivnost. Analýza těchto dopadů bude předmětem další kapitoly 4.

S úniky na daních se ČR i ostatní státy setkávají čím dál častěji a je uváděno, že v některých oborech podnikání je takové jednání prakticky všední záležitostí. Takto nevykazované příjmy dosahují v ČR dle ČSÚ až 170 miliard Kč ročně, což je více než dvojnásobek schodku státního rozpočtu. [19] Není proto překvapením vznik nástrojů uvedených výše, ani vznik EET.

Důvodů zavedení EET je tedy celá řada. Ovlivňují jak stát jako celek, tak i podnikatele a zaměstnance. Ve státě se očekává celkové zlepšení, které se má odrazit hlavně na výběru daní (zejména na výběru DPH a daně z příjmů), což by mělo být značné i na snížení deficitu státního rozpočtu. Očekává se zlepšení výběru daně ve smyslu spravedlnosti a efektivnosti, to znamená, že by se z minulosti nemělo opakovat navyšování sazby DPH v krátkém časovém úseku jednotlivých let. Naopak je uváděno, že může dojít i ke snížení daní. Pro podnikatele ze zavedení EET plyne již nyní ve sféře stravování snížení sazby DPH z 21 % na 15 %, vyjma alkoholu, tabákových výrobků sortimentu doplňující tyto služby. Dále má být pro podnikatele přínosná tím, že povede k odstranění nerovných podmínek v konkurenčním boji na trhu. Finanční správa by měla být účinnější ve smyslu efektivnějšího zaměření daňových kontrol a snížení zátěže pro solidní poplatníky. Mimo to, by také Finanční správa měla být díky zavedení rychlejší a přesnější v cílení na podvody. Nejenže chrání podnikatele, ale dotkne se významně i zaměstnanců, a to jejich ochranou a stabilitou ve formě odstupného, výpovědní doby a v poctivém základu výpočtu „sociálních plnění“ a důchodů. [19]

3.1 Právní úprava

O zavedení systému, který by byl založen na evidování transakcí, se jednalo v České republice již v minulosti. V roce 2005 byl sepsán zákon č. 215/2005 Sb., o registračních

pokladnách. Dle této úpravy zákon stanovuje způsob evidence plateb a povinnosti související s evidencí plateb vedené fyzickými i právnickými osobami při provozování maloobchodu nebo hostinské činnosti na základě živnostenského oprávnění. Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, byla však povinnost používání registračních pokladen od 1. ledna 2008 zrušena a tento systém zaveden nebyl.

Tato myšlenka se však v posledních letech začala znovu probírat, avšak už zcela na jiné bázi. Návrh na zavedení elektronické evidence tržeb přednesl ministr financí Andrej Babiš, který se inspiroval chorvatským systémem. O tomto systému v Chorvatsku pojednává práce v kapitole 5.1.

Nynější vzniklý zákon upravující evidenci tržeb je zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Schválení návrhu zákona o evidenci tržeb proběhlo v Poslanecké sněmovně 10. února 2016 a o měsíc později, přesně 16. března 2016, obstál také v Senátu. Současně s tímto zákonem nabyl v platnost také zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb. Mimo něj v platnost vstoupila i vyhláška č. 269/2016 Sb., o způsobu tvorby podpisového kódu poplatníka a bezpečnostního kódu poplatníka.

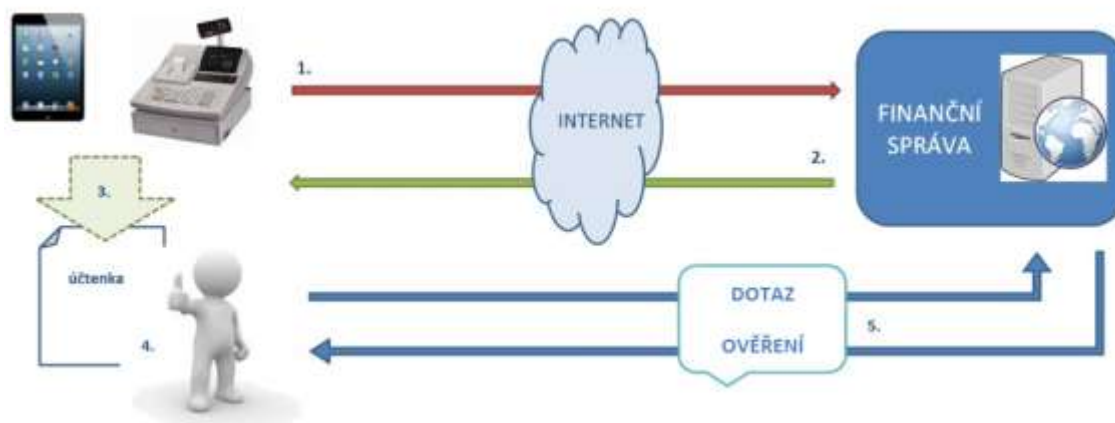
Jak je výše zmíněno, elektronická evidence tržeb se od původní myšlenky registračních pokladen liší. Pro upřesnění jsou dále uvedeny odlišné body fungování systému. Původní model měl být spuštěn offline, tzn., jak říká sám zákon o registračních pokladnách „*na způsob elektronického zařízení s fiskální pamětí a tiskárnou pro výstupy, s nezbytným zobrazovacím zařízením a hlavně s možností evidence uskutečněných plateb*“. Tento zákon také obsahoval výjimky subjektů, kterých se povinnost registračních pokladen netýkala, což je druhý největší rozdíl oproti nynějšímu zákonu, který platí pro všechny subjekty stejně. Konkrétně se výjimky týkaly například prodeje cenin, jízdenek hromadné dopravy, telefonních karet, či prodeje pod částku nepřevyšující 50 Kč. Na druhou stranu tento zákon ukládá povinnost registračních pokladen současně i stánkovému prodeji.

Nově vzniklá povinnost elektronické evidence tržeb je zcela odlišná v tom, že evidování tržeb probíhá systémem online, což znamená, že tímto zaevidováním jsou u Finanční správy téměř okamžitě.

3.2 Provoz současného modelu

Provoz současného modelu zavedeného v ČR je graficky znázorněn na Obrázku 3. Celý proces začíná tím, že podnikatel odešle o provedení transakce datovou zprávu Finanční správě

(1), která obratem zasílá potvrzení o přijetí (2). Každá transakce má unikátní kód odesílané účtenky, s tímto kódem je i vytištěna (3) a předána do rukou zákazníka (4). Zákazník si dle svého uvážení může prostřednictvím webové aplikace finanční správy, na základě tohoto kódu, ověřit splnění evidence této tržby (5). [25]



Obrázek 3: Způsob fungování e-tržeb

Zdroj: [25]

Aby mohl být tento proces realizován, musí mít ten, koho se to týká, zařízení, které je napojeno na internet v době obdržení platby. Nezbytností je i udělení autentizačních údajů od Finanční správy, které slouží pro připojení na server Finanční správy.

S tímto vznikla i řada otázek typu, co když internet nepůjde, nebo síť spadne nebo se najdou i taková místa, kde internetové připojení není dosud dostupné. I s takovou možností Finanční správa počítá a zajistila tak možné postupy.

Je zajištěno, že i když nejde internet, může podnikatel vydat účtenku zákazníkovi i bez unikátního kódu s tím, že do následujících 48 hodin odešle Finanční správě údaje transakci zpětně. To platí i pro případ, že během transakce nastane výpadek na straně Finanční správy, nicméně pokud do stanovené lhůty bude problém setrvávat, nevznikne podnikateli žádná pokuta. Pokud správce daně shledá, že u některých prodejních míst není dostupné internetové spojení (např. v horách), může udělit výjimku z online systému elektronické evidence tržeb a podnikatel tuto evidenci tržeb musí splnit od data vystavení účtenky do 5 dnů. [25]

Subjekty, kterých se tedy povinnost týká, jsou dle Zákona o evidenci tržeb poplatníci daně z příjmů fyzických osob a poplatníci daně z příjmů právnických osob. Předmětem se stávají evidované tržby poplatníka, které plní formální náležitosti a tržbu, jež je tzv. rozhodným příjmem.

Mezi zmíněné formální náležitosti pro evidenci tržeb spadá způsob hotovostní platby, platbou bezhotovostním převodem, čili běžnou platební kartou, šekem, směnkou nebo obdobným způsobem těchto uvedených. Jako poslední možnost se v zákoně uvádí započtení kauce či obdobné jistoty složené některým ze způsobů platby ostatních uvedených způsobů plateb.

3.2.1 Fáze EET

Elektronická evidence byla spuštěna v několika takzvaných fázích. To znamená, že neplatí pro všechny poplatníky povinnost evidovat tržby od jednotného data, ale fáze určují jakých poplatníků, v jakém oboru se daná povinnost dotýká. Tyto fáze jsou dohromady čtyři a probíhají postupně ve dvou letech, od roku 2016 do roku 2018.

Dané fázování je výhodné jak pro podnikatele, tak i pro Finanční správu. Podnikatelům umožňuje dostatečnou přípravu na zprovoznění této evidence a současně tím samotnému systému umožní postupné zatěžování. Fázováním do čtyř vln se ČR inspirovala také chorvatským systémem, kde se však jednalo pouze o fáze tři. Aby si podnikatelé byli jisti, do které fáze patří, je fázování klasifikováno dle ekonomických činností (NACE).

Předběžnou fází a také dobrovolnou byl tzv. „pilotní provoz pro podnikatele“, který odstartoval jeden měsíc před začátkem „ostrého“ provozu, tj. od 1. listopadu 2016. V tomto měsíci si podnikatelé, mohli vyzkoušet funkčnost a průběh odesílání tržeb z jejich pokladních zařízení, ověřit dostatečné internetové připojení a s dostatečným předstihem naučit pracovat zaměstnanci s tímto systémem. První den zkušebního provozu se zapojilo 254 subjektů a zasláno bylo 31 699 účtenek. Zasláné tržby nebyly ukládány a ani v měsíci listopadu nepodléhaly kontrole Finanční správy. Tato možnost byla významná nejen pro podnikatele, ale i pro Finanční správu, která měla po odzkoušení do první fáze ještě čas vyladit systém a zmenšit tak případně vzniklé problémy. Díky tomuto testování odpadla i starost některých podnikatelů, že EET bude brzdit jejich provoz. Ukázalo se totiž, že systém je schopný pracovat pod 1 sekundu.

Oficiální spuštění EET proběhlo v první fázi 1. prosince 2016. Toto datum je závazné pro provozování ubytovacích a stravovacích služeb. Dle NACE se jedná o oddíl 55 Ubytování a 56 Stravování a pohostinství, pokud se jedná o stravovací služby, jinak třída spadá až do fáze třetí. Druhá fáze probíhá od 1. března 2017 a vztahuje se na maloobchod a velkoobchod. NACE oddíly jsou následující: 45.1, 45.3, 45.4, 46, 47. Třetí fáze platná od 1. března 2018 se týká ostatních činností, které nejsou obsaženy v první, druhé nebo čtvrté fázi. Poslední fáze

má nastat 1. června 2018, vztahující se na vybraná řemesla a výrobní činnosti, kam patří oddíly NACE 13-17, 20.4, 22, 23, 25, 31-33, 43, 95, 96. [18] Podrobné názvy jednotlivých oddílů NACE jsou popsány v Příloze A.

3.2.2 Pokladní místa

Pokladním místem je chápáno takové místo v provozovně podnikatele, kde probíhá evidování tržeb. Díky zavedení EET je podnikatel nucen pořídit zařízení určené pro tyto účely a každý má možnost odlišného zařízení k evidování tržeb. Dosavadní zařízení totiž s největší pravděpodobností nebudou schopny internetového připojení. Takovéto zařízení je v současné době umožněno v několika podobách, tzv. se nejedná pouze o pokladnu, jak jí zná většina obyvatel z dřívějška. Každý podnikatel si volí dle svého vlastního uvážení, jaké zařízení pro něj, vzhledem k jeho činnosti, bude nejvýhodnější.

Jednotlivá zařízení vhodná pro EET mohou být:

- Smart phone,
- tablet,
- platební terminál,
- registrační pokladna,
- PC pokladna,
- jednoúčelová pokladna. [16]

Všechna zařízení musí být připojena k internetu a být schopna odeslat datovou zprávu o přijaté tržbě a naopak umět přijmout zpět fiskální identifikační kód. Ty jednodušší zařízení, jako je **smart phone**, či **tablet** jsou cenově nejpřijatelnějším řešením, avšak nejsou vhodná pro všechny podnikatele. Toto zařízení je určeno do nejmenších provozů s nízkým obratem tržeb a nízkou návštěvností zákazníků. Podnikatelé si však pouze se smart phonem či tabletem nevystačí a musí navíc pořídit pro tisk účtenek ještě bezdrátovou tiskárnu. Naopak **přenosné zařízení s cloudovými službami**, známé spíše jako platební terminál, je samo vybaveno tištěním účtenek. Toto zařízení je také vhodné do malých provozů, ovšem výhodnější pro ty, kde je tisk účtenek častější. Toto zařízení mohou používat i malá gastronomická zařízení. Má však omezené funkce a pro větší podniky je stále nevhodné. Nicméně pro ně se nabízí **registrační pokladny**. Toto zařízení je více obohaceno o další funkce než předchozí zmíněná zařízení. Kromě tisku účtenek, spolehlivě zálohuje data pro případ ztráty či poruchy, některá

umožňují například i připojení váhy, skeneru čárového kódu, a další. Jejich odolnost však není nejvíce chráněna a proto jsou na trhu další zařízení ve formě **PC pokladen**. Jejich cena je však už od částky 30 000 Kč, a proto je využívají velké firmy, pro které je výhodou možnost mít konfigurovaný systém na míru pro jednotlivé provozy a zároveň umožňují nahrání i jiného softwaru. Mimo PC pokladny je možnost pořízení i tzv. **jednouúčelových pokladny**, vyrobených k „účelu nasazení“. Jsou PC pokladnám velmi podobné, neumožňují však zabudování dalšího softwaru a stabilita systému je tak vyšší, funkcionality je profesionálnější a pro největší podnikatele na trhu jsou tedy nejlepším řešením. S tím však souvisí také největší náklady pořízení.

V Tabulce 2 je naznačeno nejlepší vhodné řešení pro podniky, jako jsou restaurace, fastfoody, rychlé občerstvení, pivnice, pivovary, kavárny, bary, penziony, hotely, maloobchod, velkoobchod i další.

Tabulka 2: Orientační kategorizace EET zařízení podle typu provozoven

	<i>Provozovna mikro</i>	<i>Provozovna malá</i>	<i>Provozovna středně velká</i>	<i>Velká provozovna</i>	<i>Velká provozovna</i>
<i>Počet míst</i>	10 – 40	40 – 80	80 a více	150 a více židlí, terasa	150 a více židlí, terasa, do patra, více provozoven, centrální řešení
<i>PLU, položky</i>	PLU do 50 položek	PLU 50 – 100 položek	PLU 50 – 150	PLU 200 a více	PLU 250 a více, různá prodejní střediska
<i>Počet vydaných účtenek</i>	10 – 200	100 – 300	200 – 500	500 a více	750 a více
<i>Obsluha / počet pokladních míst</i>	1 – 2	2 a více	2 a více	3 a více	5 a více
<i>Počet zákazníků</i>	5 – 10 / hod	10 – 30 / hod	30 a více / hod	Neomezeno	Neomezeno
<i>Vhodné zařízení</i>	Smart phone, tablet, platební terminál, registrační pokladna	Smart phone, tablet, platební terminál, registrační pokladna	Registrační pokladna, platební terminál, PC pokladna, jednouúčelová pokladna	PC pokladna, jednouúčelová pokladna	PC pokladna, jednouúčelová pokladna

Zdroj: upraveno podle [1]

4 DOPADY ZAVEDENÍ ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB

Na úvod je v následujících bodech shrnut názor veřejnosti na EET z hlediska správného kroku vytvoření nového nástroje proti boji daňových úniků dle bleskového výzkumu provedeného společností STEM pro Generální finanční ředitelství (GFR) ve dnech 14. až 19. prosince 2016. Nadpoloviční většina respondentů se ve všech případech domnívá, že:

- zavedení EET je pozitivním opatřením;
- zavedení EET pomůže k narovnání podnikatelského prostředí v ČR;
- EET přispěje ke zlepšení výběru daní od obchodníků a poskytovatelů služeb;
- EET není důvodem pro zdražování restauračních služeb. [46]

Ačkoli v současné době není samotná EET v ČR zcela zaběhnutá, tato kapitola má za cíl poukázat na současné dopady jejího zavedení. Zda se všechny předchozí body mínění veřejností naplní, není možné v době psaní bakalářské práce odhadnout. V následujících podkapitolách jsou tedy shrnuty současné dopady na subjekty. Vychází se tedy hlavně ze zpracovaných dat za měsíc prosinec 2016 v oblasti ubytovacích a stravovacích služeb.

4.1 Náklady vznikající podnikatelům

Nákladů spojených se zařízením pokladního místa, se především nejvíce obávali ti nejmenší podnikatelé. Ačkoli v současné době jsou billboardy po celé České republice obklopeny možnostmi pokladního zařízení pro EET, je nutné na začátek zdůraznit, že pouze koupě vhodného zařízení, není jediným nákladem vznikající podnikatelům, naopak se s jeho chodem pojí i další výdaje.

V Tabulce 3 jsou shrnuty nejen pořizovací náklady různých možností zařízení, ale i ostatní náklady s tím spojené.

Tabulka 3: Náklady pokladního zařízení EET

	<i>Smart phone/ Tablet</i>	<i>Přenosné zařízení</i>	<i>Registrační pokladny s přístupem na internet</i>	<i>PC pokladny</i>	<i>Jednouúčelové pokladny</i>
<i>Pořizovací náklady</i>	od 2 500 Kč	od 6 000 Kč	od 7 000 Kč	od 30 000 Kč	od 40 000 Kč
<i>Měsíční náklady, servis</i>	od 500 Kč	od 300 Kč	---	od 850 Kč	bez paušálu
<i>Pravidelné licenční náklady</i>	Ano	Ne	Ne	Ano	Ne
<i>Pravidelné náklady na pokladní SW</i>	od 500 Kč/ měsíc	od 200 Kč/ měsíc	Ne	od 850 Kč	Ne
<i>Servisní smlouva podmínkou</i>	Ano	Ano / Ne (záleží na modelu)	Ne	Ano	Ne

Zdroj: upraveno podle[1]

Ačkoli ta nejlevnější možnost pořízení ve formě smart fonu by nebyla velkým výdajem, je dále nutné uvažovat i další výdaje s ním spojené, a to pořízení jednoduché tiskárny účtenek, zajištění internetového připojení (pokud již tak podnikatel neučinil dříve), s čímž vznikají další měsíční náklady na chod internetu. Dalším úskalím, co musí podnikatel překonat, je například naučit své zaměstnance se zařízením pracovat.

Mimo náklady však vznikají živnostníkům, díky zavedení EET, další úlevy upřesněné nově vzniklým zákonem č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb. Tento zákon mění Zákon České národní rady o daních z příjmů 586/1992, Zákon o dani z přidané hodnoty 235/2004 a Zákon o správních poplatcích 634/2004.

Některé změny, které lze řadit do výhod zavedení EET pro vybrané podnikatele, jsou:

- zavedení jednorázové slevy na evidenci tržeb dle zákona o daních z příjmů § 35bc pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob;
- zavedení snížené sazby 15 % u stravovacích služeb (s výjimkou alkoholických nápojů). [7]

Zákon o daních z příjmů § 35bc zní:

- (1) *Výše slevy na evidenci tržeb činí 5 000 Kč. Sleva na dani činí nejvýše částku ve výši kladného rozdílu mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevy na poplatníka.*
- (2) *Slevu na evidenci tržeb lze uplatnit pouze ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník poprvé zaevidoval tržbu, kterou má podle zákona o evidenci tržeb povinnost evidovat.*

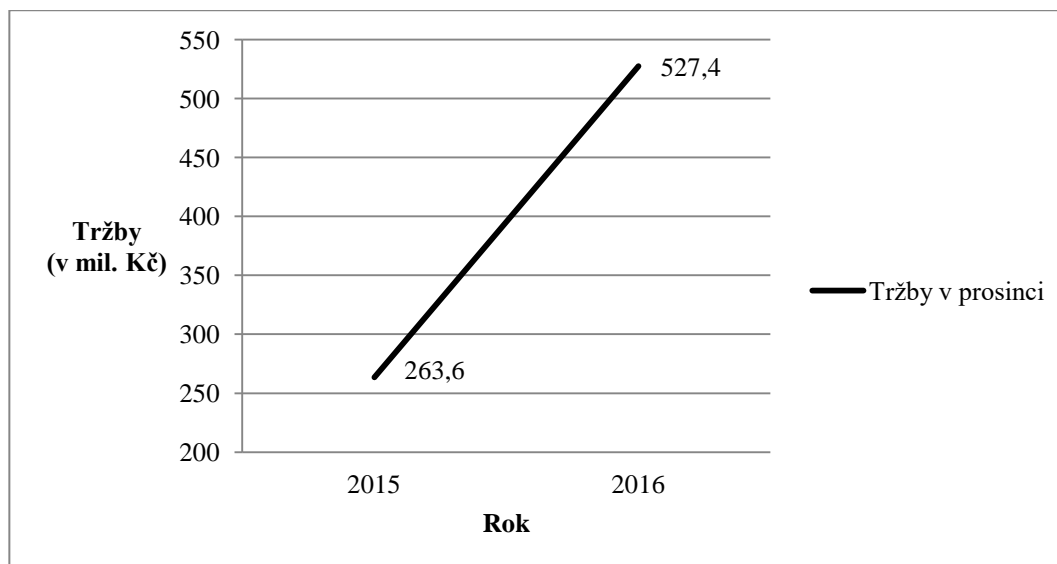
Závěrem lze v souvislosti s náklady porovnat původní model off-line evidence tržeb. Pokud by tedy v ČR namísto EET vznikly registrační pokladny, náklady na jejich uvedení do provozu by pro podnikatele, dle Ministerstva financí, vedly k mnohem vyšším částkám než u současně vytvořeného modelu EET. Zařízení registračních pokladen by totiž muselo obsahovat speciální komponenty. Díky tomu by podnikatelé museli mít pokladnu v certifikované verzi a s tím následně souvisí i servis provedený certifikovanou firmou, což automaticky značně zvyšuje výdaje firem. Současně vytvořený model na systému online, umožňuje podnikatelům tedy pouze úpravu softwaru v současné pokladně nebo zavedení aplikace do tabletu či jiného levnějšího zařízení popsaného výše.

4.2 Vliv EET na tržby

Zavedením povinné evidence každé přijaté tržby v hotovosti, se očekával větší nárůst tržeb již od počátku. Po první fázi za měsíc prosinec, se tohoto cíle opravdu dosáhlo dle dat Ministerstva financí i dle dat Českého statistického úřadu (ČSÚ). Čísla v nárůstu tržeb se však výrazně liší. Dále bude popsána pouze metodika Ministerstva financí, protože data z ČSÚ o vývoji tržeb v oblasti ubytování, stravování a pohostinství za prosinec 2016, jsou z hlediska EET nevyhovující. Oproti metodice Ministerstva financí, která se zaměřila na hotovostní platby určité činnosti, obsahují celkové tržby bez DPH převažujících podniků v tomto odvětví.

Ministerstvo financí (MF) pro výpočet růstu tržeb náhodně vybralo v prosinci 1 600 restaurací a hotelů, tzn. cca 4 % subjektů první fáze a porovnal tyto údaje s rokem 2015. Byly vybrány pouze takové podniky, u nichž byly dohledatelná data za rok předcházející vzniku EET, a které spadají pouze do první vlny. [53]

Výsledek je znázorněn na Obrázku 4:



Obrázek 4: Změna prosincových tržeb za rok 2015 a 2016

Zdroj: vlastní zpracování podle dat [53]

Je patrné, že dle metodiky Ministerstva financí, po první fázi EET došlo k více než stoprocentnímu nárůstu tržeb.

4.3 Počet OSVČ po zavedení EET

Mezi další obavu související s EET je počet OSVČ (osoba samostatně výdělečně činná), u kterých hrozilo, že další opatření, jako je EET, bude důvodem jejich velkého poklesu. Ačkoli původním záměrem byl přesný opak, a sice podnikatelům vůči sobě zlepšit rovnocenné podmínky a tím i jejich konkurenční prostředí, vznikly tak další starosti pro podnikatele. Nejsou to pouze starosti související s náklady navíc, ale taky starosti jako typu naučit stávající zaměstnance s novým systémem a hlavně samotné podnikatele. Problém nákladů, ač výrazně nižších než u registračních pokladen, a problém starostí učení se novým věcem, lze předpokládat hlavně u malých podnikatelů a podnikatelů starší generace. To lze hodnotit, jako jeden z hlavních důvodů ukončení jejich podnikání. S tím se však pojí otázka, zda díky tomu nevznikne velký počet nezaměstnaných.

Z Tabulky 4 je patrné, že počátek EET, který se týká pouze první fáze, nepotvrdil obavu velkého poklesu OSVČ. Vychází to z dat počtu OSVČ České správy sociálního zabezpečení.

Tabulka 4: Vývoj počtu osob samostatně výdělečně činných v letech 2012-2016

<i>Stav</i>	<i>Osoby samostatně výdělečně činné</i>		
	<i>hlavní činnost</i>	<i>vedlejší činnost</i>	<i>celkem</i>
<i>k 31. 12. 2016</i>	577 818	403 537	981 335
<i>k 30. 9. 2016</i>	590 532	405 734	996 266
<i>k 30. 6. 2016</i>	586 769	403 912	990 681
<i>k 31. 3. 2016</i>	572 126	397 723	969 849
<i>k 31. 12. 2015</i>	578 544	397 408	975 952
<i>k 30. 9. 2015</i>	593 751	397 695	991 446
<i>k 30. 6. 2015</i>	592 538	395 204	987 742
<i>k 31. 3. 2015</i>	576 911	387 609	964 520
<i>k 31. 12. 2014</i>	586 112	386 244	972 356
<i>k 31. 12. 2013</i>	602 395	374 833	977 228
<i>k 31. 12. 2012</i>	627 596	366 492	994 088

Zdroj: vlastní zpracování podle dat [11]

Po měsíci odstartování EET je z těchto údajů zřejmé, že obavy snížení počtů OSVČ kvůli EET se v první fázi nenaplnily. Oproti loňskému roku počet hlavních OSVČ poklesl pouze o 726 subjektů. Z hlediska posledního čtvrtletí roku v období září-prosinec je sice očividný pokles v hlavní činnosti OSVČ (o 12 714 subjektů), což je ale spíše dáno sezonním výkyvem nežli EET, jelikož v roce 2015 došlo v tomto období také k poklesu subjektů hlavních činností, a sice o 15 207 subjektů.

4.4 Očekávaný vývoj příjmů a výdajů státního rozpočtu v důsledku EET

Se zavedením EET nevznikají pouze povinnosti a náklady podnikatelům. Platí to i pro stát. V této podkapitole je proto zmíněn očekávaný vývoj příjmů a výdajů pro stát důsledkem zavedení tohoto nového nástroje ve výhledu let 2017-2019.

V podkapitole 4. 1 byly náklady vznikající podnikatelům důsledkem EET již zmíněné. V průběhu dalších let není záměrem státu podnikatelům navyšovat další náklady, jako je například zvyšování daňového zatížení, aby se zvýšily příjmy státního rozpočtu (plánovaná výjimka je pouze u růstu zdanění tabákových výrobků). I bez ukládání dalších výdajů

podnikatelům, stát, zásluhou nástrojů proti daňovým únikům (včetně zavedení EET, dále např. zavedením kontrolního hlášení), očekává silný meziroční růst na příjmové straně daňových příjmů. Uvádí se průměrně růst přes 4 %. Konkrétně EET ovlivní inkaso u daně z příjmů fyzických osob o růst 4,6 %, stejně tak u příspěvků na sociální a zdravotní pojištění, o 4,9 % u daně z příjmů právnických osob. Spolu s kontrolním hlášením pak ovlivní kladný příjem z DPH o 4,8 % [35]. Naopak se ale očekává pokles o 0,5 mld. Kč v důsledku snížení sazby v oblasti stravovacích služeb o 6 %.

Zároveň stát musí počítat se vznikajícími výdaji, které zaváděné nástroje pohltní, což je dáno hlavně technickou realizací. Stát počítá výdaje v hodnotě 1 mld. Kč na jednorázovou slevu pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob (5 000 Kč/subjekt). Nejvyšší náklady státu tvoří náklady počáteční v roce 2016. V letech 2017-2018 budou náklady ještě kolísat vzhledem k postupnému zavádění a od roku 2019 by se náklady měly ustálit.

Výše nákladů je shrnuta v Tabulce 5, kde technické zajištění obsahuje zejména náklady na hardware, software, další služby jako jsou certifikační autority. Ostatní náklady zahrnují náklady na kontrolní nákupy, náklady spojené s pořízením obálek pro registrační údaje, náklady na externisty a projektový dohled. Se mzdovými náklady se pojí i sociální a zdravotní pojištění, odměny zaměstnancům, a další. Náklady na centrální systém (CS) zahrnují náklady na cestovné, dopravní prostředky pro EET, vybavení pro zaměstnance. Náklady MF se rozumí poradenská činnost, náklady na studii proveditelnosti. [17]

Tabulka 5: Náklady na projekt e-tržby a provoz

	<i>Počáteční náklady na projekt EET za GFŘ (v Kč)</i>	<i>Předpokládané provozní náklady FS (v Kč)</i>		
		<i>2017</i>	<i>2018</i>	<i>2019</i>
<i>Technické zajištění</i>	151 023 314,80	139 000 000,00	91 000 000,00	91 000 000,00
<i>PR</i>	26 092 345,34	14 000 000,00	2 000 000,00	0,00
<i>Ostatní</i>	7 001 502,73	20 150 000,00	21 000 000,00	20 000 000,00
<i>Mzdové náklady</i>	181 868 880,00	197 000 000,00	197 000 000,00	197 000 000,00
<i>Celkem</i>	365 986 042,87	370 150 000,00	311 000 000,00	308 000 000,00
<i>Náklady MF</i>	1 800 000,00	-	-	-
<i>Náklady CS</i>	3 500 000,00	-	-	-

Zdroj: [17]

Kladným důsledkem, uvedených nástrojů pro státní rozpočet, je předpoklad nárůstu daňových příjmů v rozsahu cca 20 až 30 mld. Kč [35].

5 ELIMINACE DAŇOVÝCH ÚNIKŮ VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EVROPSKÉ UNIE

V podkapitole 2. 6 je zmíněno, že daňové úniky jsou širokou problematikou, kterou se zabývají i jiné země než je Česká republika. Každá země bojuje proti daňovým únikům nástroji, které se od ostatních zemí liší. Evidence tržeb je forma nástroje, která je hojně rozšířená v sedmnácti zemích EU ať už ve formě off-line modelu (např. Švédsko) či on-line modelu (např. Chorvatsko). Objevují se i modely smíšené (např. Maďarsko.) Nejde tedy o neobvyklý způsob boje proti daňovým únikům. Těmito zeměmi, které využívají některou z forem evidence tržeb, jsou: Itálie, Slovensko, Polsko, Belgie, Litva, Lotyšsko, Malta, Rumunsko, Bulharsko, Řecko, Kypr, Německo (pro segment taxislužby), a nejmladšími státy s takovým vzniklým nástrojem jsou Rakousko a Slovinsko [21]. Mimo Evropskou unii je forma registračních pokladen využívána například na Ukrajině nebo v Turecku.

Nejčastější formou evidencí tržeb jsou v jiných státech právě elektronické registrační pokladny (ERP). Modely jsou obdobné v tom smyslu, že data se nahrávají do fiskální paměti pokladen a kontrola kontrolních úřadů neprobíhá ihned, ale až při namátkové fyzické kontrole proběhnutých transakcí.

Ze severních států má např. **Litva** systém registračních pokladen, podle nařízení vlády ze srpna 2002 *Dėl kasos aparatų diegimo ir naudojimo narkos patvirtinimo*, platný od 1. listopadu roku 2002. Tímto nařízením se řídí PO i FO zapojené do ekonomických a obchodních aktivit, při kterých prodávají zboží nebo poskytují služby jiným právnických či fyzickým osobám v platbách provedené v hotovosti nebo platební kartou [33]. Sousedící **Polsko** zavedlo povinnost registračních pokladen roku 2004 dle zákona o dani ze zboží a služeb (*Ustawa z dnia 11. 03. 2004 r. o podatku od towarów i usług*). **Švédsko** svůj zákon o registračních pokladnách (*Lag (2007:592) om kassaregister m. m.*) má v účinnosti od roku 2010.

Ne vždy se však povinnost vztahuje na všechny subjekty. Např. v **Belgii** je zaveden systém registračních pokladen pouze pro restaurační a stravovací služby. Používat je musí podnikatelé s příjmy minimálně 25 000 eur. Tento systém, tzv. SCE – le système de caisse enregistreuse, byl zaveden dobrovolně od 1. 1. 2014 a povinně od 1. 7. 2016. [45]

Přílehlé **Rakousko** zavedlo povinnost elektronických registračních pokladen teprve nedávno. Upravuje je vzniklá daňová reforma 2015/2016 (*Steuerreformgesetz 2015/2016*) tím

mění na dvě desítky zákonů. Tato povinnost platí od počátku roku 2016 pro subjekty od čtvrtého měsíce, po měsíci kdy dosáhly částky 7 500 EUR tržeb v hotovosti. Nicméně i bez povinnosti zavedení registračních pokladen musí podnikatelské subjekty od 1. 1. 2016 vystavovat zákazníkům účtenky.

Mimo offline model, který probíhá ve zmíněném Slovensku prostřednictvím virtuálních registračních pokladen, má však zavedený způsob online systému např. **Mad'arsko**. Je to ale zcela jiný způsob, než který je zavedený v Chorvatsku a v ČR. Jedná se kombinaci registračních pokladen s online připojením, je tedy též nazývaný jako smíšený systém či hybridní systém. Registrační pokladny obsahují řídicí jednotku a pomocí SIM karty s mobilním připojením propojuje pokladnu se serverem daňového úřadu. V případě nedostupnosti internetového připojení, mají subjekty i přes to povinnost používat registrační pokladny, nahrávat data na CD nosič a odesílat je daňovému úřadu. [44]

Pro bližší popis fungování modelů v jiných zemích bylo vybráno Chorvatsko, jakožto vzor pro současný model ČR a Slovensko. V závěru je uvedené i porovnání těchto modelů.

5.1 Chorvatsko

Chorvatský systém, obdobný EET, se nazývá fiskalizace hotovostních plateb. V Chorvatské republice byl zaveden v roce 2013 zákonem o fiskalizaci hotovostních transakcí („Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom“), který byl schválen v září roku 2012. Hlavním záměrem fiskalizace bylo snížit daňové úniky na daních z příjmů a daních z přidané hodnoty a tím zvýšit příjmy z těchto daní. Důvodem byly trvale nízké obraty hotovosti u plátců daně v oblasti maloobchodních prodejců a restaurací či barů.

Fiskalizace hotovostních transakcí je dle zákona závazná pro následující subjekty, kterými jsou:

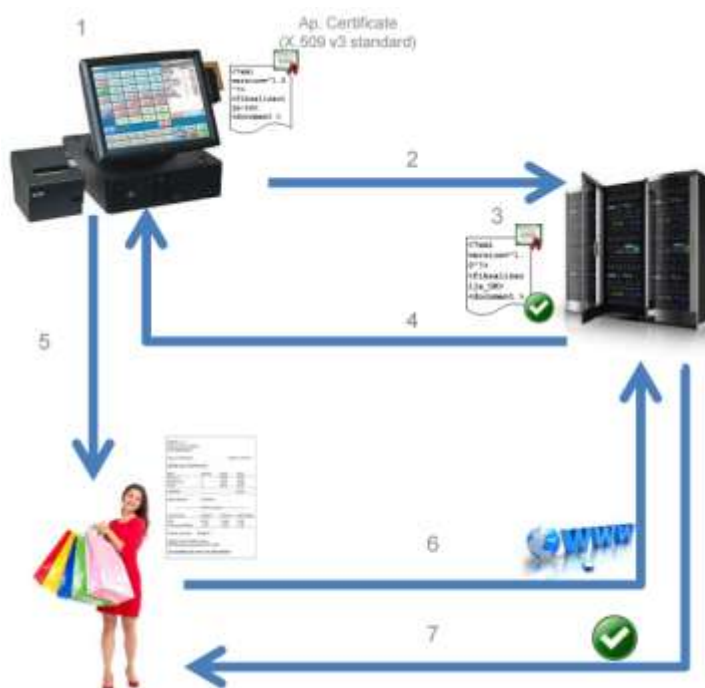
- fyzické osoby povinné platit daň z příjmů ze samostatné výdělečné činnosti;
- právnické osoby a fyzické osoby povinné platit daň ze zisku;
- osoby, které vykonávají činnosti, pro které je stanovena podle zvláštních právních předpisů povinnost vydat doklad o úhradě v hotovosti za příjmy ze zboží či služeb.

5.1.1 Provoz fiskalizace

Fiskalizace je založena na tzv. „otevřeném modelu“, tzn., že jde o online systém evidování hotovostních tržeb. Online systém byl vybrán z důvodu nejnižších nákladů pro subjekty. Fiskalizace byla spuštěna v průběhu roku 2013 v následujících fázích:

- první fáze – spuštěna od 1. 1. 2013 pro stravovací a ubytovací služby;
- druhá fáze – spuštěna od 1. 4. 2013 pro velkoobchod a maloobchod a osoby samostatně výdělečně činné;
- třetí fáze – spuštěna od 1. 7. 2013 pro ostatní daňové poplatníky.

Podrobný průběh systému fiskalizace v zemi znázorňuje Obrázek 5. V prvním kroku (1) při vystavování účtenky podnikatel vygeneruje unikátní bezpečnostní kód tzv. JIR, který se odešle na daňovou správu (2). Další krok (3) značí systém daňové zprávy, který účtenku zkontroluje, doplní o potvrzovací kód a přepošle zpět daňovému subjektu (4). Ten účtenku vytiskne a předá zákazníkovi, který má povinnost účtenku převzít (5). Pokud tak zákazník učiní, má možnost si pomocí webových stránek zkontrolovat správnost účtenky (6), zda je v pořádku (7). Mimo kontrolu, vzniká zákazníkovi možnost účasti v tzv. „účtenkové loterii“, díky níž mohou zákazníci získat různé výhry (finanční či hmotné). Důvodem je motivace občanů účtenky požadovat.



Obrázek 5: Systém fungování fiskalizace v Chorvatsku

Zdroj: [2]

5.1.2 Úspěšnost chorvatského systému

Pro porovnání úspěšnosti dosažených hlavních cílů fiskalizace, tedy snížení daňových úniků a navýšení DPH a daně z příjmů, byl použit náhled na vybrané sumy těchto daní v jednotlivých letech.

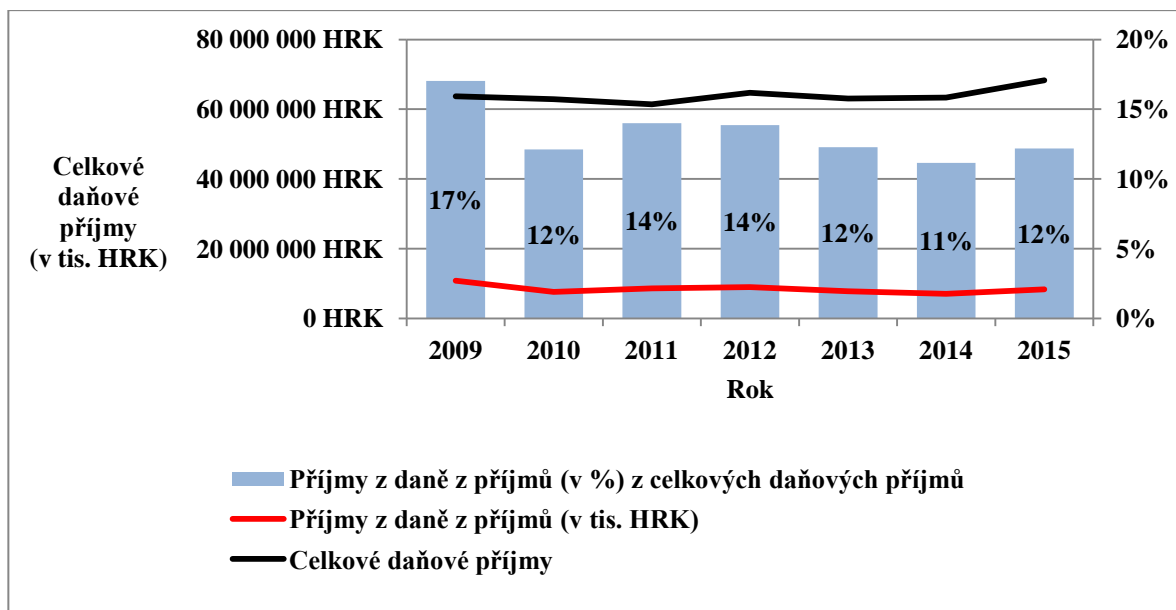
Vyhledané částky jsou shrnuty v Tabulce 6:

Tabulka 6: Vývoj daňových příjmů v Chorvatsku v letech 2009-2015

<i>Rok</i>	<i>Celkové daňové příjmy</i>	<i>Příjmy z DPH (v tis. HRK)</i>	<i>Příjmy z daně z příjmů (v tis. HRK)</i>
2009	63 678 926	37 050 354	10 839 269
2010	62 856 582	37 688 520	7 608 630
2011	61 422 186	37 718 154	8 595 516
2012	64 693 898	40 652 023	8 966 867
2013	63 044 946	40 253 061	7 738 141
2014	63 349 864	40 923 499	7 059 707
2015	68 280 769	43 577 753	8 312 198

Zdroj: vlastní zpracování podle dat [43]

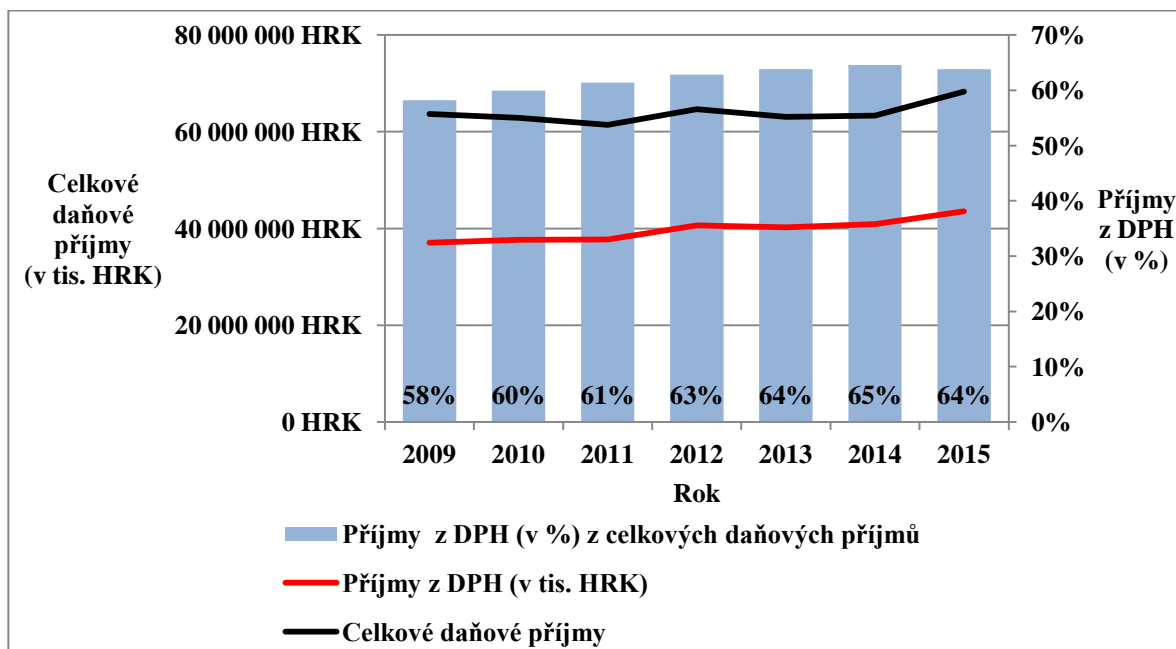
V roce zavedení fiskalizace byly u těchto dvou daní vybrány menší finanční obnosy než v předchozím roce, hlavně u daně z příjmů a to až o více než 1 miliardu HRK. Z pohledu na celkový výběr daní v roce, jde však o pokles pouze dvou procentuelní bodů, viz Obrázek 6. Jedním z důvodů poklesu celkové vybrané částky na daních v prvním roce fiskalizace (2013), je vstup Chorvatska do EU v červenci stejného roku. Díky tomuto vstupu se Chorvatsku značně snížily příjmy např. z daně z mezinárodního obchodu a transakcí.



Obrázek 6: Vývoj daně z příjmů v Chorvatsku v letech 2009-2015

Zdroj: vlastní zpracování podle dat [43]

Obrázek 7 naopak znázorňuje procentuelní vzestup u DPH o jeden bod vzhledem k celkovému vybranému finančnímu obnosu daňových příjmů, přestože je z tabulky viditelný vybraný menší finanční obnos DPH oproti předcházejícímu roku. Je důležité zmínit, že s rokem zavedením fiskalizace se DPH v pohostinství snížila z 25 % na 10 %, což může být jeden z důvodů vybrané nižší částky daně. (Tato sazba je však od roku 2017 znovu 25 %).



Obrázek 7: Výběr DPH v Chorvatsku v letech 2009-2015

Zdroj: vlastní zpracování podle dat [43]

5.2 Slovensko

Určitá forma evidence tržeb je zavedena i na Slovensku, v zemi kulturně nejbliže České republice. Jedná se o formu evidování tržeb pomocí elektronických registračních pokladen (ERP). Zákon, který upravuje používání elektronické registrační pokladny (ERP) je Zákon č. 289/2008 Z. z., o používání elektronickej registračnej pokladnice, který částečně nabyt účinnosti v témže roce a částečně v roce následujícím. Již ve stejném roce došlo ke změně zákona a poslední změna nastala v roce 2014 s účinností od 1. 1. 2015 a 1. 4. 2015.

Podle uvedeného zákona jsou povinny užívat ERP fyzické osoby a právnické osoby (včetně osob s trvalým pobytem nebo sídlem mimo území Slovenské republiky), které vykonávají podnikatelskou činnost, prodávají zboží nebo poskytují služby uvedené v příloze č. 1 zákona o ERP a přijímají tržbu v hotovosti. Zákon ale umožňuje i výjimky podnikatelů, na které se povinnost evidovat tržby nevztahují. Jde například o služby poskytované ve vysokohorských zařízeních nebo například na prodej zboží na dobírku, a další.

5.2.1 Provoz registračních pokladen

Pro elektronické registrační pokladny je klíčovým systémem tzv. off-line evidence, tzn., že pokladna musí být zařízení s fiskální pamětí. Obdržené tržby se ukládají do pokladny a zůstávají pouze v rukou podnikatele. Kontrola tedy neprobíhá okamžitě jako při online systému, ale až po příchozí fyzické kontrole úředníků z Finanční správy. S tím se pojí povinnost každý den vyhotovit uzávěrku za dny, ve kterých měl tržby.

Nicméně od 1. 4. 2015 přibyla novela zákona, která zvyšuje odhalení daňových úniků. Jde o nově vzniklý systém zavedený online pomocí aplikace Finanční správy. Jedná se o tzv. „virtuální registrační pokladny“ (VRP). Odhalení daňových úniků je tím snazší, vzhledem k okamžitému odeslání tržeb na Finanční správu. To je zásadní rozdíl mezi ERP a VRP. Výhodou je tedy online přenos dat a pro podnikatele je tento způsob méně nákladný. Aplikace je bezplatná. Je však určena pouze pro takové podnikatele, kteří nevydají více než 1000 pokladních dokladů za jeden kalendářní měsíc. Virtuální registrační pokladny poté funguje podobně jako EET v ČR či fiskalizace v Chorvatsku.

Pokud by došlo k přerušení chodu ERP (např. výpadkem elektrického proudu), popisuje zákon i možnosti vedení tržeb mimo ERP, dokud jej servisní firma opět neuvede do chodu. Podnikatel poté vystavuje místo účtenky paragony, které slouží jako podklad k doplnění denní uzávěrky. V případě poruchy či výpadku VRP podnikatel taktéž vystavuje paragony.

5.2.2 Úspěšnost registračních pokladen na Slovensku

Hlavním cílem vzniku registračních pokladen bylo zvýšit výběr daní, zejména DPH. Následující tabulka znázorňuje výši příjmů z DPH od roku 2005 po rok 2008.

Tabulka 7: Vývoj daňových příjmů na Slovensku v letech 2005-2008

<i>Rok</i>	<i>Příjmy z DPH (v mil. Sk)</i>	<i>Celkové daňové příjmy (v mil. Sk)</i>
2005	122 429	222 605
2006	128 463	236 286
2007	135 978	258 296
2008	139 559	271 880

Zdroj: vlastní zpracování podle dat [24]

Z Tabulky 7 je patrné, že v roce 2008 se výběr DPH sice opět zvýšil, ale s minimálním ročním růstem oproti letům minulým. Důvodem může být pokles výroby a spotřeby způsobený celosvětovou finanční a ekonomickou krizí, která se dotýkala i Slovenska. Vybraná daň z přidané hodnoty tak tvořila 51 % z celkových daňových příjmů.

V Tabulce 8 je vidět vývoj DPH v dalších letech, až do roku 2013. V důsledku přijetí eura v roce 2009, se výrazně mění i následující hodnoty. Pro přiblížení jsou vybrané částky z roku 2008 uvedeny znovu, přepočítány dle příslušného kurzu na eura.

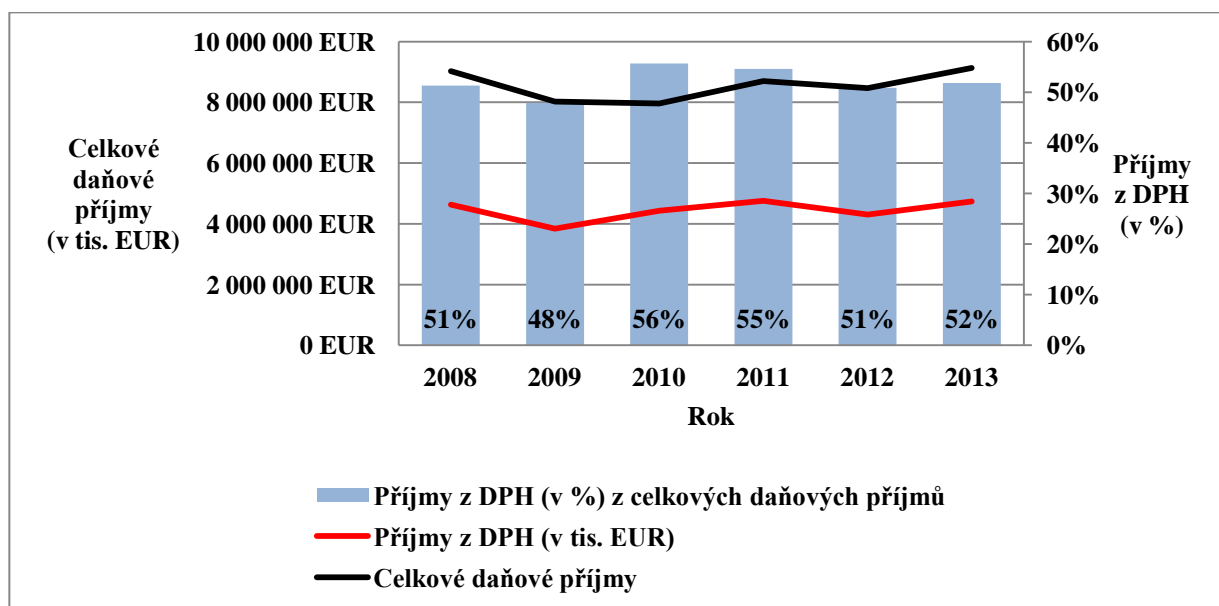
Tabulka 8: Vývoj daňových příjmů na Slovensku v letech 2008-2013

<i>Rok</i>	<i>Celkové daňové příjmy (v tis. EUR)</i>	<i>Příjmy z DPH (v tis. EUR)</i>
2008	9 024 770	4 632 524
2009	8 025 249	3 846 396
2010	7 962 685	4 431 539
2011	8 700 510	4 753 095
2012	8 463 810	4 307 166
2013	9 135 407	4 734 782

Zdroj: vlastní zpracování podle dat [24]

V roce 2009 poklesl jak výběr DPH, tak i celkové daňové příjmy. Největší vliv na tyto výsledky měla setrvávající krize. V dalším roce se, v důsledku oživování ekonomiky, výběr DPH zvýšil.

Na Obrázku 8 je vidět i procentuální podíl DPH na celkových daňových příjmech.



Obrázek 8: Výběr DPH na Slovensku v letech 2008-2013

Zdroj: vlastní zpracování podle dat [24]

Ani přes skutečnost zavedení „Národní bločkové loterie“, kde se hraje například o výhru 100 eur, v průběhu roku 2013, nedošlo k výraznému nárůstu výběru DPH.

5.3 Porovnání modelů s Českou republikou

Ministerstvo financí České republiky zvažovalo při projednávání nového opatření na evidenci tržeb hned několik modelů, zavedených ve výše uvedených státech. Systém registračních pokladen sloužící na Slovensku a zároveň původní systém zaváděný v ČR v roce 2005, maďarský systém nebo chorvatský model.

Systém registračních pokladen podle **slovenského modelu**, nebyl vybrán jako vhodné řešení z hlediska vysoké nákladnosti dané:

- nutností registračních pokladen, nikoli jiného zařízení;
- nutné certifikace pokladen. [29]

U **maďarského systému**, ač je považován za bezpečnější systém s nižší možností manipulace dat, byl shledán problém ve vysoké náročnosti systému daný:

- kombinací hardware a software řešení;
- fyzických registračních pokladen s online připojením;
- nutnou certifikací. [29]

Při výběru modelu evidence tržeb byl kladen důraz na vyvážené fungování celého systému, s jednoduchou a minimální administrativní zátěží pro subjekty i stát za co nejnižších nákladů na jeho zavedení. Ministerstvo financí, při analyzování **modelu v Chorvatsku**, předchozí body u maďarského a slovenského modelu jednoznačně vyloučilo. Model byl vybrán z důvodu jednoduššího online systému bez nutnosti certifikace a s možností využití i jednodušší a levnější zařízení než je registrační pokladna.

Systém probíhání transakcí je v obou modelech (českém i chorvatském) stejný. Stejně tak oba modely mají vyřešeny výpadek internetu. Velkou výhodou je možnost subjektů vybrat si zařízení dle svých potřeb, čímž se velikost nákladů pro jednotlivé subjekty liší v závislosti na jejich potřebách. S tím souvisí i jednodušší zacházení nebo například otevřenost pro mobilní řešení. V závislosti na portálovém řešení EET vzniká poplatníkům hned několik zvýhodnění, např. snadný přístup k vlastním údajům, k detailním údajům zasílaných poplatníkem do systému, správe certifikátů poplatníka. [28]

Je nutno počítat s určitými změnami, ke kterým při inspiraci od druhé země, muselo dojít vzhledem k odlišnostem zemí, jako je velikost země či ekonomický rozvoj. Právě s velikostí země souvisí i počet poplatníků. Odlišnost je tedy ve větší kapacitě a výkonu nastaveného centrálního systému.

Došlo také k dalším změnám oproti chorvatskému modelu:

- zaveden zjednodušený (offline) elektronický režim (v Chorvatsku nutnost vystavení paragonů);
- zákazník nemá povinnost převzít a držet účtenku;
- nevzniká povinnost zasílat údaje o pokladním personálu;
- digitální certifikát je přidělen zcela zdarma;
- maximální možná výše sankce je 500 000 Kč (v Chorvatsku 500 000 HRK, tzn. 1,8 mil. Kč). [26]

ZÁVĚR

Elektronická evidence tržeb a ostatní nově vznikající nástroje proti daňovým únikům (např. kontrolní hlášení v roce 2016) v ČR, jsou důsledkem opatrnosti státu kvůli přetrvávajícímu dlouhodobému problému krácení daní, který negativně ovlivňuje výši státního rozpočtu. Tyto nástroje nemají za cíl nijak omezovat a poškozovat poctivé podnikatele, ale naopak poskytnout striktní podmínky na trhu pro všechny podnikatele, včetně těch nepoctivých, a státu tím pomoci navýšit příjmovou stránku rozpočtu.

Bakalářská práce měla dva specifické cíle. První cíl se týkal analýzy nově zavedeného modelu v ČR a druhý cíl se naopak týkal úspěšnosti podobných modelů v ostatních zemích Evropské unie.

Práce analyzuje dopady nově zavedeného modelu evidence tržeb v ČR z hlediska dvou subjektů trhu, kterými jsou podnikatelé a stát. I přes fakt položení nutných výdajů, jak státních, tak i soukromých podnikatelů, bylo hlavním myšlenkou opětovně pomoci oběma stranám. Podnikatelům narovnat konkurenční prostředí trhu a státu navýšit daňové příjmy. V tuto chvíli se nedá hovořit o tom, zda budou tato očekávání naplněna. Lze ale říci, že z hlediska nákladů pro podnikatele se nejedná o nezvladatelné výdaje, díky systému, který je takřka benevolentní vůči zařízení, která si určují sami daňoví poplatníci, dle svých požadavků a dle svých finančních možností. Nemůže být tedy konstatováno, že by EET bylo důvodem k ukončení podnikatelské činnosti, z důvodu neúnosně vysokých výdajů. Po průzkumu počtu OSVČ po první fázi, je toto usnesení zatím potvrzující. U státních výdajů se jedná o částky mnohonásobně vyšší, a zda se tato investice vyplatí a přes tyto nutné výdaje se zlepší výběr daní (a tím i příjmová stránka státního rozpočtu), se ukáže až v průběhu následujících let.

Hodnocení dopadů pro ČR bylo zpracováno především z dat dokumentů Ministerstva financí (např. z Konvergenčního programu), z dat Finanční správy a z dat České správy sociálního zabezpečení. U získávání zahraničních dat byly využity podklady z Ministerstva financí Chorvatska a Finanční správy Slovenské republiky.

Ačkoli by se úspěšnost zavedených systémů, jak v Chorvatsku, tak i na Slovensku, dala hodnotit z různých hledisek (např. zkoumat, zda byly navýšeny tržby v nejproblémovější oblasti, tj. oblast pohostinství a stravování), byly z pohledu úspěšnosti zavedených opatření, coby nástrojů proti daňovým únikům, zkoumány pouze oblasti navyšování či snižování výběru daní z pohledu přínosů pro státní rozpočet. Z hlediska offline systému na Slovensku

byl hodnocen pouze vývoj výběru DPH, u chorvatského systému byla navíc zkoumána i daň z příjmů.

Po závěrečné komparaci online evidenci tržeb v Chorvatsku a offline evidenci tržeb na Slovensku, může být konstatováno, že po zaměření pouze na přínos pro celou zemi z hlediska výběru daní, tyto nástroje neposkytly převratný růst. V Chorvatsku v roce zavedení nástroje, celkový výběr daní poklesl, s tím samozřejmě i obě sledované daně, ale je však pravdou, že výběr DPH se proti celkové částce vybraných daní úspěšně zvýšil o jeden procentní bod, i přesto, že došlo ke snížení sazeb této daně. Ani na Slovensku od vzniku registračních pokladen nedošlo k nadprůměrnému růstu vybrání DPH. Znovu je však důležité podotknout, že na vývoj obchodu, a tím i na vývoj DPH, měla velký vliv hospodářská krize. Postupným přechodem Slovenska na online systém pomocí virtuálních registračních pokladen, je důkazem, že země se snaží stále bojovat s daňovými úniky.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] AMSP ČR. *Co promyslet než investuji do EET zařízení* [online]. [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.eltrzyby.cz/data/web/download/informace-kategorizace-eet.pdf>.
- [2] APIS IT. *Fiscalization – technical aspects* [online]. 2015 [cit. 2017-02-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/konferenci-eet-muzete-sledovat-online-21604>.
- [3] BABIŠ, Andrej, Alena SCHILLEROVÁ a Martin JANEČEK. *Ministerstvo financí: Spuštění pilotního provozu Elektronická evidence tržeb* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/Prezentace_2016-11-02_Prezentace-TK-EET.pdf.
- [4] BABIŠ, Andrej. *Ministerstvo financí: Není pravda, že MF nevydalo „jízdní řád“ k EET* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/neni-pravda-ze-mf-nevydalo-jizdni-rad-k-25874>.
- [5] BABIŠ, Andrej. *Ministerstvo financí: Projev ministra financí Andreje Babiše při 3. čtení Zákona o evidenci tržeb v Poslanecké sněmovně* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2016/projev-ministra-financi-andreje-babise-p-23631>.
- [6] BAKEŠ, Milan et al. *Finanční právo*. 5., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2009. Beckovy právnické učebnice. 548 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
- [7] BARTŮŠKOVÁ, Zuzana. *Změna zákonů v souvislosti se zavedením EET* [online]. 2016 [cit. 2017-01-28]. Dostupné z: <http://zakony.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/zmena-ostatnich-zakonu-v-souvislosti-se-zavedenim/>.
- [8] BUSINESS CENTER.CZ. *Registrační pokladny. Informační leták Ministerstva financí ČR k registračním pokladnám* [online]. [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/registracni-pokladny.aspx>.
- [9] ČASTORÁL, Zdeněk. *Ekonomická kriminalita a management*. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského, 2011. 352 s. ISBN 978-80-7452-005-1.
- [10] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Centrální evidence účtů* [online]. 2016 [cit. 2016-12-06]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni_evidence_uctu/.

- [11] ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. *Přehled o počtu OSVČ dle krajů resp. dle okresů a krajů* [online]. 2016 [cit. 2017-01-28]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/statistiky/ekonomicke-ukazatele/prehled-o-poctu-osvc-dle-kraju-resp-dle-okresu-a-kraju/>.
- [12] ČESKO. *Zákon č. 215/2005 Sb. o registračních pokladnách* [online]. 2005 [cit. 2016-12-10]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2005-215>.
- [13] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace ekonomických činností (CZ-NACE)* [online]. 2015 [cit. 2017-03-08]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace_ekonomickych_cinnosti_cz_nace.
- [14] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Ze statistik ČSÚ nelze určit vliv zavedení EET* [online]. 2017 [cit. 2017-02-04]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/ze-statistik-csu-nelze-urcit-vliv-zavedeni-eet>.
- [15] DAŇOVÁ KOBRA. *Daňová Kobra: O Daňové Kobře* [online]. 2014 [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>.
- [16] ELTRŽBY. *Technické řešení: Varianty a způsoby řešení pokladních míst* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.eltrzby.cz/cz/technicke-reseni>.
- [17] ETRŽBY. *Náklady na projekt etržby a provoz* [online]. [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Naklady_EET.pdf.
- [18] ETRŽBY. *Odkdy evidovat tržby: Fáze postupného náběhu evidence tržeb dle klasifikace NACE* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/odkdy-evidovat-trzby>.
- [19] ETRŽBY. *Proč evidence tržeb?* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>.
- [20] ETRŽBY. *Vybavení pro evidování tržeb: Popis technického vybavení pro evidenci tržeb* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/vybaveni-pro-evidovani-trzeb>.
- [21] ETRŽBY. *Zkušenosti ze zahraničí* [online]. 2016 [cit. 2017-02-15]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/cs/zajimavosti_zkusenosti-ze-zahranici.
- [22] EUROPA.EU. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report* [online]. 2016 [cit. 2016-11-19]. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf.

- [23] FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika a práce na černo*. Praha: Sondy, 2007. 358 s. ISBN 978-80-86846-21-7.
- [24] FINANČNÁ SPRÁVA SLOVENSKÁ REPUBLIKA. *Analýzy plnenia príjmov ŠR* [online]. 2016 [cit. 2017-03-15]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/infoservis/statistiky/analyzy>.
- [25] FINANČNÍ SPRÁVA. *Etržby (EET): Základní informace o projektu* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet/zakladni-informace-o-projektu/>.
- [26] FINANČNÍ SPRÁVA. *Fiskalizace v Chorvatské republice: fakta* [online]. 2015 [cit. 2017-02-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/2015-06-23_Fact_sheet_on_HR_experienceMH.pdf.
- [27] FINANČNÍ SPRÁVA. *Kontrolní hlášení DPH: Základní informace* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>.
- [28] HEJNA, Miroslav. *Elektronická evidence tržeb*. [online]. 2015 [cit. 2017-02-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/konferenci-eet-muzete-sledovat-online-21604>.
- [29] HORNOCHOVÁ, Simona. *Elektronická evidence tržeb* [online]. [cit. 2017-02-15]. Dostupné z: <https://www.aldr.cz/doc/91d4326e-170b-11e4-a543-52540021ce28>.
- [30] HORNOCHOVÁ, Simona. *Elektronická evidence tržeb* [online]. 2015 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Akce/2015-10-01_FOR-GASTRO-Hornochova.pdf.
- [31] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 978-80-7380-155-7
- [32] LEŽATKA, Radek. *Ministerstvo financí: Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení* [online]. 2014 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>.

- [33] LITVA. *DĒL KASOS APARATŲ DIEGIMO IR NAUDOJIMO TVARKOS PATVIRTINIMO* [online]. 2002 [cit. 2017-02-15]. Dostupné z: <https://www.e-tar.lt/portal/lt/legalAct/TAR.A77DCEEE5DDC>.
- [34] MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1995. Editio Q. 144 s. ISBN 80-901918-3-5.
- [35] MINISTERSTVO FINANCÍ. *Konvergenční program České republiky* [online]. 2016 [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/zahranicni-sektor/pristoupeni-cr-k-eurozone/konvergenčni-program/2016/konvergenčni-program-ceske-republiky-24860>.
- [36] NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přeprac. a rozš. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). 319 s. ISBN 978-80-7357-695-0.
- [37] ODBOR 25 MF – Strategie daňové politiky a správy. *Daňové nedoplatky a daňové úniky* [online]. 2013 [cit. 2016-11-09]. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf.
- [38] ODDĚLENÍ 2101. *Ministerstvo financí: Daňová "Kobra" startuje* [online]. 2014 [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/danova-kobra-startuje-18119>.
- [39] PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2008. 579 s. ISBN 978-80-7357-358-4.
- [40] PETLACHOVÁ, Petra. *Finanční správa: Kontrolní hlášení = nový nástroj v boji s velkými podvody na DPH* [online]. 2015 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/kontrolni-hlaseni-novy-nastroj-v-boji-s-velkymi-podvody-na-dph-6382>.
- [41] POLSKO. *Ustawa z dnia 11. 03. 2004 r. o podatku od towarów i usług* [online]. 2004 [cit. 2017-02-15]. Dostupné z: <http://www.przepisy.gofin.pl/przepisy,3,32,32,670,126226,20170301,art-15-18-podatnicy-i-platnicy.html>
- [42] POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČESKÉ REPUBLIKY. *Předpis 212/1992 Sb.* [online]. [cit. 2016-11-09]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/sbirka.sqw?cz=212&r=1992>.

- [43] REPUBLIC OF CROATIA MINISTRY OF FINANCE. *Time series data: Budgetary central government revenues* [online]. 2016 [cit. 2017-03-10]. Dostupné z: <http://www.mfin.hr/en/time-series-data>.
- [44] SDC. *Hungary: use of fiscal cash register* [online]. 2014 [cit. 2017-02-15]. Dostupné z: <http://www.salesdatacontroller.com/hungary-fiscal-cash-register/>.
- [45] SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES. *Le système de caisse enregistrée: Information-client* [online]. [cit. 2017-02-15]. Dostupné z: <http://www.systemedecaisseenregistreuse.be/fr/klient>.
- [46] STEM.CZ. *Téměř dvě třetiny veřejnosti považují zavedení elektronické evidence tržeb za pozitivní opatření* [online]. 2017 [cit. 2017-01-28]. Dostupné z: <https://www.stem.cz/temer-dve-tretiny-verejnosti-povazuji-zavedeni-elektronicke-evidence-trzeb-za-pozitivni-opatreni/>.
- [47] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 27 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU včetně základních judikátů ESD. 3., aktualiz. a přeprac. vyd.* Praha: Linde, 2009. Praktické ekonomické příručky. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.
- [48] ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací. 2. vyd.* V Praze: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
- [49] VURAIĆ KUDELJAN, Marijana. *Fiscalisation in the republic of Croatia* [online]. 2015 [cit. 2017-02-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/konferenci-eet-muzete-sledovat-online-21604>.
- [50] WERNER, Braun. *Rakousko: Zavedení povinnosti registračních pokladen od května 2016* [online]. 2016 [cit. 2017-02-15]. Dostupné z: <https://www.moorestephens.cz/rakousko-zavedeni-povinnosti-registracnich-pokladen-od-kvetna-2016/>.
- [51] ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí: Centrální evidence účtů sníží riziko úniku informací* [online]. 2016 [cit. 2016-12-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/centralni-evidence-uctu-snizi-riziko-uni-25936>.

- [52] ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí: Daňová Kobra je stále efektivnější, letos už uchránila přes dvě miliardy* [online]. 2016 [cit. 2016-12-05]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/danova-kobra-je-stale-efektivnejsi-letos-25820>.
- [53] ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí: Nárůst vykazovaných tržeb o 100 % není překvapující. Jak jej ale MF spočítalo?* [online]. 2017 [cit. 2017-02-04]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/narust-vykazovanych-trzeb-o-100--neni-pr-27421>.
- [54] ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí: Podnikatelé si mohou EET vyzkoušet v pilotním provozu* [online]. 2016 [cit. 2016-12-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/podnikatele-si-mohou-eet-vyzkouset-v-pil-26482>.

PŘÍLOHY

Příloha A: *Klasifikace ekonomických činností NACE (CZ-NACE)*

Příloha A: Klasifikace ekonomických činností NACE (CZ-NACE)

Oddíl	Skupina	Název	Oddíl	Skupina	Název
SEKCE A - ZEMĚDĚLSTVÍ, LESNICTVÍ A RYBÁŘSTVÍ			10.6		Výroba mlýnských a škrobárenských výrobků
01		Rostlinná a živočišná výroba, myslivost a související činnosti	10.7		Výroba pekařských, cukrářských a jiných moučných výrobků
	01.1	Pěstování plodin jiných než trvalých	10.8		Výroba ostatních potravinářských výrobků
	01.2	Pěstování trvalých plodin	10.9		Výroba průmyslových krmiv
	01.3	Množení rostlin	11		Výroba nápojů
	01.4	Živočišná výroba	11.0		Výroba nápojů
	01.5	Smišené hospodářství	12		Výroba tabákových výrobků
	01.6	Podpůrné činnosti pro zemědělství a posklizňové činnosti	12.0		Výroba tabákových výrobků
	01.7	Lov a odchyt divokých zvířat a související činnosti	13		Výroba textilií
02		Lesnictví a těžba dřeva	13.1		Úprava a sprádání textilních vláken a příze
	02.1	Lesní hospodářství a jiné činnosti v oblasti lesnictví	13.2		Tkaní textilií
	02.2	Těžba dřeva	13.3		Konečná úprava textilií
	02.3	Sběr a získávání volně rostoucích plodů a materiálů, kromě dřeva	13.9		Výroba ostatních textilií
	02.4	Podpůrné činnosti pro lesnictví	14		Výroba oděvů
03		Rybolov a akvakultura	14.1		Výroba oděvů, kromě kožešinových výrobků
	03.1	Rybolov	14.2		Výroba kožešinových výrobků
	03.2	Akvakultura	14.3		Výroba pletených a háčkových oděvů
SEKCE B - TĚŽBA A DOBÝVÁNÍ			15		Výroba usní a souvisejících výrobků
05		Těžba a úprava černého a hnědého uhlí	15.1		Činění a úprava usní (vyčiněných kůží); zpracování a barvení kožešin; výroba brašnářských, sedlářských a podobných výrobků
	05.1	Těžba a úprava černého uhlí	15.2		Výroba obuvi
	05.2	Těžba a úprava hnědého uhlí	16		Zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku
06		Těžba ropy a zemního plynu	16.1		Výroba pilařská a impregnace dřeva
	06.1	Těžba ropy	16.2		Výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku
	06.2	Těžba zemního plynu	17		Výroba papíru a výrobků z papíru
07		Těžba a úprava rud	17.1		Výroba buničiny, papíru a lepenky
	07.1	Těžba a úprava železných rud	17.2		Výroba výrobků z papíru a lepenky
	07.2	Těžba a úprava neželezných rud	18		Tisk a rozmnožování nahaných nosičů
08		Ostatní těžba a dobývání	18.1		Tisk a činnosti související s tiskem
	08.1	Dobývání kamene, písků a jílu	18.2		Rozmnožování nahaných nosičů
	08.9	Těžba a dobývání j. n.	19		Výroba koksu a rafinovaných ropných produktů
09		Podpůrné činnosti při těžbě	19.1		Výroba koksárenských produktů
	09.1	Podpůrné činnosti při těžbě ropy a zemního plynu	19.2		Výroba rafinovaných ropných produktů
	09.9	Podpůrné činnosti při ostatní těžbě a dobývání	20		Výroba chemických látek a chemických přípravků
SEKCE C - ZPRACOVATELSKÝ PRŮMYSL			20.1		Výroba základních chemických látek, hnojiv a dusíkatých sloučenin, plastů a syntetického kaučuku v primárních formách
10		Výroba potravinářských výrobků	20.2		Výroba pesticidů a jiných agrochemických přípravků
	10.1	Zpracování a konzervování masa a výroba masných výrobků	20.3		Výroba nátěrových barev, laků a jiných nátěrových materiálů, tiskařských barev a tmelů
	10.2	Zpracování a konzervování ryb, koryšů a měkkýšů	20.4		Výroba mýdel a detergentů, čisticích a lešticích prostředků, parfémů a toaletních přípravků
	10.3	Zpracování a konzervování ovoce a zeleniny	20.5		Výroba ostatních chemických výrobků
	10.4	Výroba rostlinných a živočišných olejů a tuků	20.6		Výroba chemických vláken
	10.5	Výroba mléčných výrobků	21		Výroba základních farmaceutických výrobků a farmaceutických přípravků

	21.1	Výroba základních farmaceutických výrobků		26.6	Výroba ozařovacích, elektroléčebných a elektroterapeutických přístrojů
	21.2	Výroba farmaceutických přípravků		26.7	Výroba optických a fotografických přístrojů a zařízení
22		Výroba pryžových a plastových výrobků		26.8	Výroba magnetických a optických médií
	22.1	Výroba pryžových výrobků	27		Výroba elektrických zařízení
	22.2	Výroba plastových výrobků		27.1	Výroba elektrických motorů, generátorů, transformátorů a elektrických rozvodných a kontrolních zařízení
23		Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků		27.2	Výroba baterií a akumulátorů
	23.1	Výroba skla a skleněných výrobků		27.3	Výroba optických a elektrických kabelů, elektrických vodičů a elektroinstalačních zařízení
	23.2	Výroba žáruvzdorných výrobků		27.4	Výroba elektrických osvětlovacích zařízení
	23.3	Výroba stavebních výrobků z jílovitých materiálů		27.5	Výroba spotřebičů převážně pro domácnost
	23.4	Výroba ostatních porcelánových a keramických výrobků		27.9	Výroba ostatních elektrických zařízení
	23.5	Výroba cementu, vápna a sádry	28		Výroba strojů a zařízení j. n.
	23.6	Výroba betonových, cementových a sádrových výrobků		28.1	Výroba strojů a zařízení pro všeobecné účely
	23.7	Řezání, tvarování a konečná úprava kamenů		28.2	Výroba ostatních strojů a zařízení pro všeobecné účely
	23.9	Výroba brusiv a ostatních nekovových minerálních výrobků j. n.		28.3	Výroba zemědělských a lesnických strojů
24		Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárství		28.4	Výroba kovoobráběcích a ostatních obráběcích strojů
	24.1	Výroba surového železa, oceli a feroslitin, plochých výrobků (kromě pásy za studena), tváření výrobků za tepla		28.9	Výroba ostatních strojů pro speciální účely
	24.2	Výroba ocelových trub, trubek, dutých profilů a souvisejících potrubních tvarovek	29		Výroba motorových vozidel (kromě motocyklů), přívěsů a návěsů
	24.3	Výroba ostatních výrobků získaných jednodušším zpracováním oceli		29.1	Výroba motorových vozidel a jejich motorů
	24.4	Výroba a hutní zpracování drahých a neželezných kovů		29.2	Výroba karoserií motorových vozidel; výroba přívěsů a návěsů
	24.5	Slévárství		29.3	Výroba dílů a příslušenství pro motorová vozidla a jejich motory
25		Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení	30		Výroba ostatních dopravních prostředků a zařízení
	25.1	Výroba konstrukčních kovových výrobků		29.3	Výroba dílů a příslušenství pro motorová vozidla a jejich motory
	25.2	Výroba radiátorů a kotlů k ústřednímu topení, kovových nádrží a zásobníků	30		Výroba ostatních dopravních prostředků a zařízení
	25.3	Výroba parních kotlů, kromě kotlů pro ústřední topení		30.1	Stavba lodí a člunů
	25.4	Výroba zbraní a střeliva		30.2	Výroba železničních lokomotiv a vozového parku
	25.5	Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie		30.3	Výroba letadel a jejich motorů, kosmických lodí a souvisejících zařízení
	25.6	Povrchová úprava a zušlechťování kovů; obrábění		30.4	Výroba vojenských bojových vozidel
	25.7	Výroba nožičských výrobků, nástrojů a železářských výrobků		30.9	Výroba dopravních prostředků a zařízení j. n.
	25.9	Výroba ostatních kovodělných výrobků	31		Výroba nábytku
26		Výroba počítačů, elektronických a optických přístrojů a zařízení		31.0	Výroba nábytku
	26.1	Výroba elektronických součástek a desek	32		Ostatní zpracovatelský průmysl
	26.2	Výroba počítačů a periferních zařízení		32.1	Výroba klenotů, bižuterie a příbuzných výrobků
	26.3	Výroba komunikačních zařízení		32.2	Výroba hudebních nástrojů
	26.4	Výroba spotřební elektroniky		32.3	Výroba sportovních potřeb
	26.5	Výroba měřicích, zkušebních a navigačních přístrojů; výroba časoměrných přístrojů		32.4	Výroba her a hraček

	32.5	Výroba lékařských a dentálních nástrojů a potřeb		45.2	Opravy a údržba motorových vozidel, kromě motocyklů
	32.9	Zpracovatelský průmysl j. n.		45.3	Obchod s díly a příslušenstvím pro motorová vozidla, kromě motocyklů
33		Opravy a instalace strojů a zařízení		45.4	Obchod, opravy a údržba motocyklů, jejich dílů a příslušenství
	33.1	Opravy kovodělných výrobků, strojů a zařízení	46		Velkoobchod, kromě motorových vozidel
	33.2	Instalace průmyslových strojů a zařízení		46.1	Zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení
SEKCE D – VÝROBA A ROZVOD ELEKTŘINY, PLYNU, TEPLA A KLIMATIZOVANÉHO VZDUCHU				46.2	Velkoobchod se základními zemědělskými produkty a živými zvířaty
35		Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu		46.3	Velkoobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky
	35.1	Výroba, přenos a rozvod elektřiny		46.4	Velkoobchod s výrobky převážně pro domácnost
	35.2	Výroba plynu; rozvod plyných paliv prostřednictvím sítí		46.5	Velkoobchod s počítačovým a komunikačním zařízením
	35.3	Výroba a rozvod tepla a klimatizovaného vzduchu, výroba ledu		46.6	Velkoobchod s ostatními stroji, strojním zařízením a příslušenstvím
SEKCE E – ZÁSOBOVÁNÍ VODOU; ČINNOSTI SOUVISEJÍCÍ S ODPADNÍMI VODAMI, ODPADY A SANACEMI				46.7	Ostatní specializovaný velkoobchod
36		Shromažďování, úprava a rozvod vody		46.9	Nespecializovaný velkoobchod
	36.0	Shromažďování, úprava a rozvod vody	47		Maloobchod, kromě motorových vozidel
37		Činnosti související s odpadními vodami		47.1	Maloobchod v nespecializovaných prodejnách
	37.0	Činnosti související s odpadními vodami		47.2	Maloobchod s potravinami, nápoji a tabákovými výrobky ve specializovaných prodejnách
38		Shromažďování, sběr a odstraňování odpadů, úprava odpadů k dalšímu využití		47.3	Maloobchod s pohonnými hmotami ve specializovaných prodejnách
	38.1	Shromažďování a sběr odpadů		47.4	Maloobchod s počítačovým a komunikačním zařízením ve specializovaných prodejnách
	38.2	Odstraňování odpadů		47.5	Maloobchod s ostatními výrobky převážně pro domácnost ve specializovaných prodejnách
	38.3	Úprava odpadů k dalšímu využití		47.6	Maloobchod s výrobky pro kulturní rozhled a rekreaci ve specializovaných prodejnách
39		Sanace a jiné činnosti související s odpady		47.7	Maloobchod s ostatním zbožím ve specializovaných prodejnách
SEKCE F - STAVEBNICTVÍ				47.8	Maloobchod ve stáncích a na trzích
41		Výstavba budov		47.9	Maloobchod mimo prodejny, stánky a trhy
	41.1	Developerská činnost	SEKCE H - DOPRAVA A SKLADOVÁNÍ		
	41.2	Výstavba bytových a nebytových budov	49		Pozemní a potrubní doprava
42		Inženýrské stavitelství		49.1	Železniční osobní doprava meziměstská
	42.1	Výstavba silnic a železnic		49.2	Železniční nákladní doprava
	42.2	Výstavba inženýrských sítí		49.3	Ostatní pozemní osobní doprava
	42.9	Výstavba ostatních staveb		49.4	Silniční nákladní doprava a stěhovací služby
43		Specializované stavební činnosti		49.5	Potrubní doprava
	43.1	Demolice a příprava stavenišť	50		Vodní doprava
	43.2	Elektroinstalační, instalátorské a ostatní stavebně instalační práce		50.1	Námořní a pobřežní osobní doprava
	43.3	Kompletační a dokončovací práce		50.2	Námořní a pobřežní nákladní doprava
	43.9	Ostatní specializované stavební činnosti		50.3	Vnitrozemská vodní osobní doprava
SEKCE G - VELKOOBCHOD A MALOOBCHOD; OPRAVY A ÚDRŽBA MOTOROVÝCH VOZIDEL				50.4	Vnitrozemská vodní nákladní doprava
45		Velkoobchod, maloobchod a opravy motorových vozidel	51		Letecká doprava
	45.1	Obchod s motorovými vozidly, kromě motocyklů		50.2	Námořní a pobřežní nákladní doprava

	50.3	Vnitrozemská vodní osobní doprava		61.9	Ostatní telekomunikační činnosti
	50.4	Vnitrozemská vodní nákladní doprava		62	Činnosti v oblasti informačních technologií
51		Letecká doprava		62.0	Činnosti v oblasti informačních technologií
	51.1	Letecká osobní doprava		63	Informační činnosti
	51.2	Letecká nákladní doprava a kosmická doprava		63.1	Činnosti související se zpracováním dat a hostingem; činnosti související s webovými portály
52		Skladování a vedlejší činnosti v dopravě		63.9	Ostatní informační činnosti
	52.1	Skladování	SEKCE K - PENĚŽNICTVÍ A POJIŠŤOVNICTVÍ		
	52.2	Vedlejší činnosti v dopravě	64		Finanční zprostředkování, kromě pojišťovnictví a penzijního financování
53		Poštovní a kurýrní činnosti		64.1	Peněžní zprostředkování
	53.1	Základní poštovní služby poskytované na základě poštovní licence		64.2	Činnosti holdingových společností
	53.2	Ostatní poštovní a kurýrní činnosti		64.3	Činnosti trustů, fondů a podobných finančních subjektů
SEKCE I - UBYTOVÁNÍ, STRAVOVÁNÍ A POHOSTINSTVÍ				64.9	Ostatní finanční zprostředkování
55		Ubytování	65		Pojištění, zajištění a penzijní financování, kromě povinného sociálního zabezpečení
	55.1	Ubytování v hotelích a podobných ubytovacích zařízeních		65.1	Pojištění
	55.2	Rekreační a ostatní krátkodobé ubytování		65.2	Zajištění
	55.3	Kempy a tábořiště		65.3	Penzijní financování
	55.9	Ostatní ubytování	66		Ostatní finanční činnosti
56		Stravování a pohostinství		66.1	Pomocné činnosti související s finančním zprostředkováním, kromě pojišťovnictví a penzijního financování
	56.1	Stravování v restauracích, u stánků a v mobilních zařízeních		66.2	Pomocné činnosti související s pojišťovnictvím a penzijním financováním
	56.2	Poskytování cateringových a ostatních stravovacích služeb		66.3	Správa fondů
	56.3	Pohostinství	SEKCE L - ČINNOSTI V OBLASTI NEMOVITOSTÍ		
SEKCE J - INFORMAČNÍ A KOMUNIKAČNÍ ČINNOSTI			68		Činnosti v oblasti nemovitostí
58		Vydavatelské činnosti		68.1	Nákup a následný prodej vlastních nemovitostí
	58.1	Vydávání knih, periodických publikací a ostatní vydavatelské činnosti		68.2	Pronájem a správa vlastních nebo pronajatých nemovitostí
	58.2	Vydávání softwaru		68.3	Činnosti v oblasti nemovitostí na základě smlouvy nebo dohody
59		Činnosti v oblasti filmů, videozáznamů a televizních programů, pořizování zvukových nahrávek a hudební vydavatelské činnosti	SEKCE M - PROFESNÍ, VĚDECKÉ A TECHNICKÉ ČINNOSTI		
	59.1	Činnosti v oblasti filmů, videozáznamů a televizních programů	69		Právní a účetnické činnosti
	59.2	Pořizování zvukových nahrávek a hudební vydavatelské činnosti		69.1	Právní činnosti
60		Tvorba programů a vysílání		69.2	Účetnické a auditorické činnosti; daňové poradenství
	60.1	Rozhlasové vysílání	70		Činnosti vedení podniků; poradenství v oblasti řízení
	60.2	Tvorba televizních programů a televizní vysílání	69		Právní a účetnické činnosti
61		Telekomunikační činnosti		69.1	Právní činnosti
	61.1	Činnosti související s pevnou telekomunikační sítí		69.2	Účetnické a auditorické činnosti; daňové poradenství
	61.2	Činnosti související s bezdrátovou telekomunikační sítí	70		Činnosti vedení podniků; poradenství v oblasti řízení
	61.3	Činnosti související se satelitní telekomunikační sítí		70.1	Činnosti vedení podniků

	70.2	Poradenství v oblasti řízení		82.1	Administrativní a kancelářské činnosti
71		Architektonické a inženýrské činnosti; technické zkoušky a analýzy		82.2	Činnosti zprostředkovatelských středisek
	71.1	Architektonické a inženýrské činnosti a související technické poradenství		82.3	Pořádání konferencí a hospodářských výstav
	71.2	Technické zkoušky a analýzy	SEKCE O - VEŘEJNÁ SPRÁVA A OBRANA; POVINNÉ SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ		
72		Výzkum a vývoj	84		Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení
	72.1	Výzkum a vývoj v oblasti přírodních a technických věd		84.1	Veřejná správa a hospodářská a sociální politika
	72.2	Výzkum a vývoj v oblasti společenských a humanitních věd		84.2	Činnosti pro společnost jako celek
73		Reklama a průzkum trhu		84.3	Činnosti v oblasti povinného sociálního zabezpečení
	73.1	Reklamní činnosti	SEKCE P – VZDĚLÁVÁNÍ		
	73.2	Průzkum trhu a veřejného mínění	85		Vzdělávání
74		Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti		85.1	Předškolní vzdělávání
	74.1	Specializované návrhářské činnosti		85.2	Primární vzdělávání
	74.2	Fotografické činnosti		85.3	Sekundární vzdělávání
	74.3	Překladačské a tlumočnické činnosti		85.4	Postsekundární vzdělávání
	74.9	Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti j. n.		85.5	Ostatní vzdělávání
75		Veterinární činnosti		85.6	Podpůrné činnosti ve vzdělávání
	75.0	Veterinární činnosti	SEKCE Q - ZDRAVOTNÍ A SOCIÁLNÍ PÉČE		
SEKCE N - ADMINISTRATIVNÍ A PODPŮRNÉ ČINNOSTI			86		Zdravotní péče
77		Činnosti v oblasti pronájmu a operativního leasingu		86.1	Ústavní zdravotní péče
	77.1	Pronájem a leasing motorových vozidel, kromě motocyklů		86.2	Ambulantní a zubní zdravotní péče
	77.2	Pronájem a leasing výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost		86.9	Ostatní činnosti související se zdravotní péčí
	77.3	Pronájem a leasing ostatních strojů, zařízení a výrobků	87		Pobytové služby sociální péče
	77.4	Leasing duševního vlastnictví a podobných produktů, kromě děl chráněných autorským právem		87.1	Sociální péče ve zdravotnických zařízeních ústavní péče
78		Činnosti související se zaměstnáním		87.2	Sociální péče v zařízeních pro osoby s chronickým duševním onemocněním a osoby závislé na návykových látkách
	78.1	Činnosti agentur zprostředkujících zaměstnání		87.3	Sociální péče v domovech pro seniory a osoby se zdravotním postižením
	78.2	Činnosti agentur zprostředkujících práci na přechodnou dobu		87.9	Ostatní pobytové služby sociální péče
	78.3	Ostatní poskytování lidských zdrojů	88		Ambulantní nebo terénní sociální služby
79		Činnosti cestovních agentur, kanceláří a jiné rezervační a související činnosti		88.1	Ambulantní nebo terénní sociální služby pro seniory a osoby se zdravotním postižením
	79.1	Činnosti cestovních agentur a cestovních kanceláří		88.9	Ostatní ambulantní nebo terénní sociální služby
	79.9	Ostatní rezervační a související činnosti		88.9	Ostatní ambulantní nebo terénní sociální služby
80		Bezpečnostní a pátrací činnosti	SEKCE R - KULTURNÍ, ZÁBAVNÍ A REKREAČNÍ ČINNOSTI		
	80.1	Činnosti soukromých bezpečnostních agentur	90		Tvůrčí, umělecké a zábavní činnosti
	80.2	Činnosti související s provozem bezpečnostních systémů		90.0	Tvůrčí, umělecké a zábavní činnosti
	80.3	Pátrací činnosti		92.0	Činnosti heren, kasin a sázkových kanceláří
81		Činnosti související se stavbami a úpravou krajiny	93		Sportovní, zábavní a rekreační činnosti
	81.1	Kombinované pomocné činnosti		93.1	Sportovní činnosti
	81.2	Úklidové činnosti	93		Sportovní, zábavní a rekreační činnosti
	81.3	Činnosti související s úpravou krajiny		93.1	Sportovní činnosti
82		Administrativní, kancelářské a jiné podpůrné činnosti pro podnikání		93.2	Ostatní zábavní a rekreační činnosti

SEKCE S - OSTATNÍ ČINNOSTI		
94		Činnosti organizací sdružujících osoby za účelem prosazování společných zájmů
	94.1	Činnosti podnikatelských, zaměstnavatelských a profesních organizací
	94.2	Činnosti odborových svazů
	94.9	Činnosti ostatních organizací sdružujících osoby za účelem prosazování společných zájmů
95		Opravy počítačů a výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost
	95.1	Opravy počítačů a komunikačních zařízení
	95.2	Opravy výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost
96		Poskytování ostatních osobních služeb
	96.0	Poskytování ostatních osobních služeb
SEKCE T - ČINNOSTI DOMÁCNOSTÍ JAKO ZAMĚSTNAVATELŮ; ČINNOSTI DOMÁCNOSTÍ PRODUKUJÍCÍCH BLÍŽE NEURČENÉ VÝROBKÝ A SLUŽBY PRO VLASTNÍ POTŘEBU		
97		Činnosti domácností jako zaměstnavatelů domácího personálu
	97.0	Činnosti domácností jako zaměstnavatelů domácího personálu
98		Činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu
	98.1	Činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky pro vlastní potřebu
	98.2	Činnosti domácností poskytujících blíže neurčené služby pro vlastní potřebu
SEKCE U - ČINNOSTI EXTERITORIÁLNÍCH ORGANIZACÍ A ORGÁNŮ		
99		Činnosti exteritoriálních organizací a orgánů

Zdroj: upraveno podle [13]