

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Elektronická evidence tržeb jako nástroj boje s daňovými úniky

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Jitka Spěváčková**
Osobní číslo: **E17130**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Veřejná ekonomika a správa: Veřejná ekonomika**
Téma práce: **Elektronická evidence tržeb jako nástroj boje s daňovými úniky**
Zadávající katedra: **Ústav ekonomických věd**

Zásady pro vypracování

Cílem bakalářské práce je popsat institut elektronické evidence tržeb jako jednoho z nástrojů boje s daňovými úniky. Práce se zaměří na správní trestání na úseku EET a analýzu využitelnosti informací získaných správcem daně na úseku EET ve vztahu ke správě a kontrole plnění daňových povinností daňových subjektů u jednotlivých druhů příjmů, zejména daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.

Osnova:

- Vývoj jednotlivých fází elektronické evidence tržeb a vymezení základních pojmů.
- Příčiny vzniku sankcí za porušení povinností na úseku EET a jejich řešení.
- Průběh správního trestání ve věci evidence tržeb.
- Analýza využitelnosti informací získaných na základě EET a tím způsobené dopady do jiných daní.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací: **-**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

- DUŠEK, J. Elektronická evidence tržeb v přehledech. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5839-8.
HAJDUŠEK, T., VODIČKA, M. První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-589-5.
HRABĚTOVÁ, D., KOUBA, S., PATZENHAUER, M. Zákon o evidenci tržeb: komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. ISBN 978-80-7552-461-4.
LÍBAL, T. Elektronická evidence tržeb. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-51-9.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Simona Pichová, Ph.D.**
Ústav ekonomických věd
Datum zadání bakalářské práce: **2. září 2019**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2020**

L.S.

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

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

V Pardubicích dne 2. září 2019

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Jitka Spěváčková**
Osobní číslo: **E17130**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Veřejná ekonomika a správa: Veřejná ekonomika**
Téma práce: **Elektronická evidence tržeb jako nástroj boje s daňovými úniky**
Zadávající katedra: **Ústav ekonomických věd**

Zásady pro vypracování

Cílem bakalářské práce je popsat institut elektronické evidence tržeb jako jednoho z nástrojů boje s daňovými úniky. Práce se zaměří na správní trestání na úseku EET a analýzu využitelnosti informací získaných správcem daně na úseku EET ve vztahu ke správě a kontrole plnění daňových povinností daňových subjektů u jednotlivých druhů příjmů, zejména daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.

Osnova:

- Vývoj jednotlivých fází elektronické evidence tržeb a vymezení základních pojmů.
- Příčiny vzniku sankcí za porušení povinností na úseku EET a jejich řešení.
- Průběh správního trestání ve věci evidence tržeb.
- Analýza využitelnosti informací získaných na základě EET a tím způsobené dopady do jiných daní.
- Formulace závěrů a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací: **–**
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

DUŠEK, J. Elektronická evidence tržeb v přehledech. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5839-8.
HAJDUŠEK, T., VODIČKA, M. První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-589-5.
HRABĚTOVÁ, D., KOUBA, S., PATZENHAUER, M. Zákon o evidenci tržeb: komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. ISBN 978-80-7552-461-4.
LÍBAL, T. Elektronická evidence tržeb. Praha: VOX, 2016. ISBN 978-80-87480-51-9.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Radka Knězáčková, Ph.D.**
Ústav ekonomických věd
Datum zadání bakalářské práce: **17. února 2020**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2020**

L.S.

doc. Ing. Jan Stejskal, Ph.D.
děkan

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

V Pardubicích dne 17. února 2020

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., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, 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. 7/2019 Pravidla pro odevzdání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 21. 4. 2020

Jitka Spěváčková

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych velice ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Radce Kněžáčkové, Ph.D. za její odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá problematikou elektronické evidence tržeb jako jednoho z nástrojů boje s daňovými úniky. Cílem této práce je za pomoci využití údajů z EET analyzovat jejich přínos s dopadem do jednotlivých daní, a to s přispěním praktických zkušeností se správním trestáním na úseku EET. Ke zpracování práce byly použity především právní předpisy, odborné publikace, metodické pomůcky a analýzy, tak i praktické zkušenosti z činnosti na úseku EET.

KLÍČOVÁ SLOVA

daň z přidané hodnoty, daň z příjmu, daňové úniky, elektronická evidence tržeb, poplatník daně, účtenka

TITLE

Electronic Registration of Sales as a tool to combat tax evasion

ANNOTATION

This bachelor thesis deals with the issue of Electronic Register of Sales as one of the tools to combat tax evasion. The aim of this thesis is to use the data from Electronic Register of Sales (hereinafter ERS) to analyze their benefit with the impact on individual taxes when implementing practical experience with administrative punishment related to ERS. Legal regulations, expert publications, methodological tools, analyses as well as practical experience from activities involving ERS were used to complete the thesis.

KEYWORDS

value added tax, income tax, tax evasion, electronic revenue registry, taxpayer, receipt

OBSAH

| | |
|---|-----------|
| SEZNAM TABULEK..... | 20 |
| SEZNAM OBRÁZKŮ | 20 |
| SEZNAM ZKRATEK | 21 |
| ÚVOD..... | 13 |
| 1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ VE VZTAHU K VÝVOJI ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB..... | 16 |
| 1.1 Fáze elektronické evidence tržeb | 17 |
| 1.2 Evidence tržeb běžným způsobem..... | 23 |
| 1.3 Kontrolní nákup a monitoring tržeb..... | 25 |
| 1.4 Daňový únik..... | 25 |
| 1.5 Daň z příjmů | 27 |
| 1.5.1 Daň z příjmů fyzických osob | 27 |
| 1.5.2 Daň z příjmů právnických osob | 28 |
| 1.6 Daň z přidané hodnoty | 28 |
| 1.7 Daň z nemovitých věcí | 29 |
| 2 SPRÁVNÍ TRESTÁNÍ NA ÚSEKU ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB... 31 | |
| 2.1 Příčiny vzniku sankcí za porušení elektronické evidence tržeb a jejich řešení | 32 |
| 2.2 Důsledky porušení elektronické evidence tržeb | 36 |
| 3 VYUŽITELNOST INFORMACÍ ZÍSKANÝCH NA ZÁKLADĚ ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB A TÍM ZPŮSOBENÉ DOPADY DO JINÝCH DANÍ..... | 39 |
| 3.1 Informace z kontrolní a přestupkové činnosti jako základní nástroj s následným dopadem do jiných daní | 41 |
| 3.2 Informace získané na základě elektronické evidence tržeb a dopad na daň z přidané hodnoty | 46 |
| 3.3 Informace získané na základě elektronické evidence tržeb a dopad na daň z příjmů..... | 49 |
| 3.4 Inkaso na daních z příjmů a daně z přidané hodnoty na základě elektronické evidence tržeb | 51 |

| | | |
|---------------------------|---|-----------|
| 3.5 | Informace získané na základě elektronické evidence tržeb a dopad na daň z nemovitých věcí | 53 |
| ZÁVĚR | | 54 |
| POUŽITÁ LITERATURA | | 57 |
| PŘÍLOHY | | 59 |

SEZNAM TABULEK

| | |
|---|----|
| Tabulka 1 - Fáze zavedení EET dle číselníku NACE..... | 18 |
| Tabulka 2 - Počet správních řízení | 43 |
| Tabulka 3 - Počet zjištění Finančního úřadu pro Pardubický kraj v období 2018 – 2019..... | 43 |
| Tabulka 4 - Počet sankcí a jejich výše v období 2018 – 2019..... | 45 |
| Tabulka 5 - Počet ukončených kontrol v období 2018 – 2019 | 45 |
| Tabulka 6 - Výstup ze sestav vytvořených pro účely registrace k DPH za období 2018 – 2019 | 48 |
| Tabulka 7 - Daňový přínos EET na DPH a dani z příjmu | 52 |

SEZNAM OBRÁZKŮ

| | |
|--|----|
| Obrázek 1 - Postup evidování tržeb ve zjednodušeném režimu | 21 |
| Obrázek 2 - Postup evidování tržeb v běžném režimu | 23 |

SEZNAM ZKRATEK

| | |
|-----------|---|
| ADIS | automatizovaný daňový informační systém |
| BKP | bezpečnostní kód poplatníka |
| CEK | centrální evidence kontrol |
| CZ - NACE | klasifikace ekonomických činností |
| ČR | Česká republika |
| DPFO | daň z příjmu fyzických osob |
| DPH | daň z přidané hodnoty |
| DPPO | daň z příjmu právnických osob |
| DŘ | daňový řád |
| EET | elektronická evidence tržeb |
| FIK | fiskální identifikační kód |
| GFŘ | Generální finanční ředitelství |
| PO | právnická osoba |
| ZoET | zákon o evidenci tržeb |

ÚVOD

Jako téma bakalářské práce bylo zvoleno „Elektronická evidence tržeb (EET) jako nástroj boje s daňovými úniky“. **Cílem bakalářské práce je popsat institut EET jako jednoho z nástrojů boje s daňovými úniky. Práce se zaměří na správní trestání na úseku EET a analýzu využitelnosti informací získaných správcem daně na úseku EET ve vztahu ke správě a kontrole plnění daňových povinností daňových subjektů u jednotlivých druhů příjmů, zejména daně z příjmů a daně z přidané hodnoty.** Přestože EET neměla dosud možnost naplno uplatnit svůj potenciál, protože nenaběhly všechny její fáze. Z tohoto důvodu proto nelze komplexně hovořit o fiskálních efektech v rámci jednotlivých daní, a to na dani z přidané hodnoty (DPH) a dani z příjmů.

Jedním z důvodů vybrání této problematiky je situace v České republice, kde jsou stále velmi rozporuplné názory na to, že byla EET uzákoněna, a to je zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, v platném znění, již účinný čtvrtým rokem, přesto je nadále velmi diskutovaným tématem. Nutno podotknout, že vzhledem k aktuální situaci v podobě nouzového stavu z důvodu nemoci Covid-19, bylo zcela plnění povinností dle ZoET pozastaveno. Poslanecká sněmovna ČR schválila návrh Ministerstva financí, že plnění povinností dle ZoET bude pozastaveno pro všechny vlny do konce roku 2020. Pozastavení plnění povinností se vztahuje i na fáze již naběhlé, což zajisté i nepříznivě ovlivní počáteční statistiky EET ohledně jejího dopadu do příjmů státního rozpočtu, a proto bude po určitou dobu trvat, než budou informace z EET zcela opřeny o reálná čísla na inkasu státního rozpočtu. Tento vliv bude nutné náležitě posoudit pouze po naběhnutí všech fází EET, což se i nepřímo projeví na zachycení „neviditelných“ daňových úniků.

Práce je zpracovaná z pohledu pracovníka Finanční správy České republiky, nikoli z pohledu běžného „spotřebitele“, který se o EET dozvídá z médií či jednotlivých odborných článků, nebo je dokonce nositelem práv a povinností dle ZoET. Při zpracování této práce bylo nezbytné vymezit, že „informace z EET a následného správního trestání nejsou využitelné pouze při plnění kontrolní činnosti pracovníků EET, ale mají i významnou roli při činnosti ostatních pracovníků správce daně, protože na jejich základě dochází ke kontrole daňových povinností“. Prací jsou vyvrácena některá tvrzení v souvislosti se zavedením EET, protože určitá část společnosti nepohlíží na EET příznivě. Částečně dochází i k určité mediální dezinformaci, a proto bude poukázáno na využitelnost informací z EET a informací následného

správního trestání směrem k daňovým dopadům do jednotlivých daní, tj. do DPH, daně z příjmů a daně z nemovitých věcí. V práci je využívána metoda deskripce, dedukce a analýzy.

Práce je rozdělena do tří kapitol. První kapitola je zaměřena na vymezení základních pojmů, které souvisí s EET jako nástroje boje s daňovými úniky, jsou zde dále uvedeny základní informace o daních, do kterých má EET největší dopad a jejichž spojitost s EET bude v práci podrobněji zpracována. Nejdříve jsou v první kapitole vymezeny jednotlivé fáze a jejich postupné zavádění. Následně je definovaná evidovaná tržba, popsány principy evidování tržeb v běžném a zjednodušeném režimu a jako poslední je zmíněn kontrolní nákup. Posléze jsou formulovány základní informace o jednotlivých daních s přispěním objasnění pojmu daňový únik, který je nekalým společenským jevem na těchto daních, a to na DPH, dani z příjmů a dani z nemovitých věcí. Cílem této kapitoly je seznámení se základními informacemi a pojmy o EET a vybraných daních, tak aby mohlo být přistoupeno k dalšímu kroku využívání informací z EET, a tím je správní trestání, které již naznačuje, že na základě jednotlivých konkrétních zjištění může k daňovým únikům docházet.

Pojmu správního trestání je věnována celá druhá kapitola práce. Na začátku kapitoly je objasněno v základních souvislostech správní trestání na úseku EET, poté jsou uvedeny jednotlivé skutkové podstaty přestupků, které jsou na tomto úseku páčány, včetně porušení, které nejsou v zákoně výslovně zakotveny. Závěr kapitoly se zabývá zásadami správního trestání na úseku EET neboli nepříznivými následky pro poplatníky, kteří porušili své povinnosti. Cílem této kapitoly bude přiblížit další část kontrolní činnosti pracovníka EET, který na základě náleзовé vyhledávací činnosti efektivním způsobem ukládá správní tresty za předmětná porušení zákona, což může mnohdy předznamenávat i příznivé dopady k omezování daňových úniků.

Závěrečná třetí kapitola je zaměřena na využitelnost informací na základě EET a následného správního trestání a následný dopad těchto informací do jiných daní, konkrétně na DPH, daň z příjmů a daň z nemovitých věcí. Na začátku kapitoly je v návaznosti na kapitolu druhou uveden vliv kontrolní a přestupkové činnosti v číslech Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Uvedeny jsou zde počty přestupkových řízení, statistika kontrol, ale i počet a výše správních trestů na úseku EET, kdy v konečném důsledku se tato data projevují, resp. mají významný dopad do určených daní, protože čím závažnější porušení ZoET, tím více se dá předpokládat, že bude zachycen i větší daňový únik. Třetí kapitola se zabývá i využitelností informací z EET na DPH, kde budou popsány jednotlivé postupy při práci s daty ze systému

EET, rovněž bude poskytnut částečný statistický přehled o překročených obratech na DPH. Obdobně bude postupováno i v podkapitole využitelnosti informací z EET na dani z příjmů, kde bude zejména uveden postup správce daně při prověřování nesouladu daňových přiznání s tržbami v systému EET. Jelikož jsme však v daňové oblasti, jedná se o velmi citlivá data, která jsou neveřejná a v konkrétních souvislostech podléhají daňové mlčenlivosti, proto nebylo i z technického hlediska možné statisticky vyobrazit vliv EET na inkasní stránku jednotlivých daní v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj ani v měřítku celostátním, kdy dané údaje jsou v kompetenci GFŘ. Z tohoto důvodu byly zvoleny statistické údaje z dílny Ministerstva financí České republiky, které stanovují a do budoucna odhadují přibližný fiskální efekt EET. Zcela na závěr je prakticky znázorněna využitelnost informací z EET na dani z nemovitých věcí, kdy správcům této daně pomohli k vyhledání daňových subjektů k vyměření či doměření daňové povinnosti údaje o provozovnách ze systému EET. Cílem této kapitoly bude potvrdit, že informace z EET mají významný vliv na stanovení daní, kde jsou využívány v početném množství postupů, což bude částečně doloženo statisticky, ale i množinou vykonávaných činností, jak je s daty nakládáno.

1 VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ VE VZTAHU K VÝVOJI ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB

Daňové úniky jsou nepříznivým fenoménem dnešní společnosti a společnosti minulé, které ve vyšší míře omezují příjmy státního rozpočtu, kde daně tvoří nejvyšší podíl příjmů, zejména ty na DPH. EET významně vstupuje do inovace nástrojů v boji s daňovými úniky, přičemž jejím účelem je narovnání podnikatelského prostředí a správné stanovení a vybrání daně, ke kterému přispívá jako kontrolní nástroj.

V této části bakalářské práce budou vysvětleny základní pojmy, které jsou s EET spjaty a následně budou zmíněny principy jednotlivých daní, do kterých má EET dopad. EET je v České republice (ČR) upraveno zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. V návaznosti na přijetí ZoET došlo též ke změně určitých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Evidence tržeb byla primárně zavedena z důvodu omezení daňových úniků a šedé ekonomiky, s tím se pojí i dva pohledy na EET. Někteří ji chápou jako přínos, pro stát i pro podnikatele samotné, neboť jim umožní větší kontrolu nad chodem provozovny, a proto nespatřují EET jako zátěž. Jiní jsou zásadně proti EET a často argumentují likvidačním charakterem tohoto instrumentu v souvislosti s vysokými pořizovacími a provozními náklady s ohledem na pořízení příslušné EET kasy a internetového připojení a neustálou zákonnou povinnost vystavovat poplatníkovi účtenky.

Dle důvodové zprávy k vládnímu návrhu ZoET patří mezi pilíře nové právní úpravy elektronizace při současném zajištění ochrany dat, online přístup správce daně k údajům, umožnění dobrovolného zapojení veřejnosti do kontroly dodržování zákona a otevřené hardwarové a softwarové řešení [16].

Zpráva se dále zabývá přínosy spojenými s novou právní úpravou evidence tržeb. EET by mělo zajistit narovnání neoprávněných konkurenčních výhod poplatníků, kteří řádně neodvádějí daně, a také zvýšit inkasa veřejných rozpočtů. K daňovým únikům může docházet kupř. krácením tržeb, kdy se do účetních knih uvádí tržby v nižší výši, než činí skutečná tržba. EET má oproti standardní daňové kontrole, která je prováděna s větším odstupem času, výhodu v tom, že kontrola zaevidovaných tržeb probíhá online formou a kontrola je proveditelná okamžitě [8].

EET lze definovat jako spojení mezi Finanční správou ČR a podnikatelem, které probíhá online. Cílem je zamezit podnikatelům, aby krátili tržby. Jak je již výše uvedeno, kontroly, které jsou prováděné s odstupem času, ne vždy odhalí pochybné chování podnikatelů. Tím, že Finanční správa ČR bude o každé tržbě informována v reálném čase, bude zamezeno dodatečnému zkreslování tržeb [16]. Zachycení určitého nezákonného jednání na společném technickém zařízení správce daně (dále též „systém EET“) v souvislosti s provedenou kontrolou EET má za následek, co do daňového dopadu, podávání dodatečných daňových tvrzení ze strany daňových subjektů za předcházející zdaňovací období před provedenou kontrolou EET, nebo dokonce podávání těchto dodatečných daňových tvrzení na základě kontrolního zjištění, tak aby poplatníci předešli doměřovacímu řízení z moci úřední. Příznivý následek v oblasti daňových dopadů má EET i v tom, že po provedené kontrole evidence tržeb si nemůže poplatník dovolit zdaňovat např. DPH v následujícím měsíci v jiných nesprávných částkách, než byly zjištěny při provedené kontrole EET. V následující části bude navázáno na přiblížení jednotlivých fází EET a také informacemi k jednotlivým daním.

1.1 Fáze elektronické evidence tržeb

V současné době se EET vztahuje na služby stravovací, na pohostinství, ubytování a následně maloobchodní a velkoobchodní činnosti (viz níže uvedená tabulka č. 1). K zavádění EET dochází postupně v jednotlivých fázích. Podnikatelé jsou rozděleny do čtyř fází, dle kódů CZ - NACE (klasifikace ekonomických činností), které shromažďuje Český statistický úřad, např. ekonomická činnost stravování a pohostinství (CZ - NACE 56). Tento způsob je zvolen z důvodu zamezení přetížení IT systému [12]. Do EET spadají ovšem pouze ti podnikatelé, kteří přijímají platby v hotovosti, poukazy, stravenkami nebo šeky či směnkami. Naopak se EET nevztahuje na podnikatele, kteří od zákazníků přijímají platby pomocí platebních karet, předem na účet či inkasem. Je-li provozovatelem uskutečňováno více činností spadajících do různých fází, je určen začátek evidence tržeb pro jednotlivé činnosti zvlášť. Poplatník má dále možnost evidovat veškeré tržby současně. V takové situaci je rozhodná pro evidování tržeb činnost, která spadá do dřívější fáze EET [8].

V této souvislosti je nutné zmínit i pojem minoritní činnost. U minoritní činnosti mohou být tržby evidovány až ve chvíli, kdy vznikne povinnost evidovat tržby z hlavní činnosti. Ke splnění podmínky, že se jedná o minoritní činnost, musí být dodrženo, že daná činnost nesmí být provozována v samostatné provozovně a platby, které jsou přijímány poplatníkem, nesmí

překročit 49 % z celkových plateb uskutečněných na provozovně. Zároveň tyto uskutečněné platby nesmí převýšit částku 175 000 Kč [4].

Tabulka 1 - Fáze zavedení EET dle číselníku NACE

| Fáze | NACE | EET od |
|--------------|---|---|
| 1. fáze | 55 - ubytování | 01.12.2016 |
| 1. fáze | 56 - stravování a pohostinství | 01.12.2016 |
| 2. fáze | 45 velkoobchod, maloobchod a opravy motorových vozidel | 01.03.2017 |
| 2. fáze | 46 velkoobchod, kromě motorových vozidel | 01.03.2017 |
| 2. fáze | 47 maloobchod, kromě motorových vozidel | 01.03.2017 |
| 3. a 4. fáze | veškeré ostatní činnosti, které nejsou uvedeny v 1. a 2. fázi | 01.05.2020 – posunuto s ohledem na Covid-19 |

Zdroj: vlastní zpracování dle [5]

Dalším důvodem k postupnému zavádění EET je předpoklad, že v odvětvích spadajících do 1. a 2. fáze dochází k největším daňovým únikům.¹

Dne 13. 9. 2019 došlo ze strany Parlamentu ČR ke schválení návrhu novely zákona o evidenci tržeb. Zákon, který novelizoval zákon dosavadní, vyšel ve Sbírce zákonů pod č. 256/2019 Sb. V zákoně je upraven náběh 3. a 4. fáze evidence tržeb. Nejmenším podnikatelům zákon umožňuje evidovat tržby ve zvláštním režimu. Zvláštní režim umožňuje poplatníkům evidovat tržby bez pokladního zařízení. Poplatník vystavuje zákazníkům účtenky v „papírové“ formě za pomoci bloků. Podnikatelé, kteří patří do 3. a 4. fáze, budou evidovat společně v jedné vlně. Vlna měla být spuštěna od 1. 5. 2020. Vzhledem k aktuální situaci v podobě nouzového stavu z důvodu hrozby Covid-19, byl ve Sbírce zákonů vydán zákon, kterým se dočasně odsouvá plnění povinností evidence tržeb, a to nejen po dobu trvání nouzového stavu, ale až na dobu 3 měsíců po ukončení nouzového stavu (zákon č. 137/2020

¹ Z tabulky č. 1 vyplývá, že EET platí pro stravovací služby a pohostinství od 1. 12. 2016. Některé modely stravování či prodeje jídel a nápojů však mohou spadat do 2. fáze EET od 1. 3. 2017, nebo 3. fáze EET od 1. 5. 2020. 1. fáze stravování a pohostinství zahrnuje činnosti spojené s kompletním stravováním s obsluhou. Do 2. fáze spadá prodej jídla, které není vlastní výroby, nebo prodej nápojů a jídel, které nejsou určeny k okamžité spotřebě. Do 3. fáze patří tzv. stravování – dodání zboží, kdy dochází k výrobě jídel či nápojů, která nejsou určena k okamžité spotřebě [4].

Sb.), následně došlo k novele tohoto zákona a Poslanecká sněmovna ČR schválila návrh Ministerstva financí, že plnění povinností dle ZoET bude pozastaveno pro všechny vlny do konce roku 2020. Dne 1. 5. 2020 došlo také k významnému snížení DPH na vodné, stočné a stravovací i odborné služby [25].

Pokud podnikatel nedokáže sám správně určit, do jaké fáze jeho činnost spadá, nabízí se možnost podat žádost o tzv. závazné posouzení místně příslušnému správci daně. Ten má následně povinnost do 3 měsíců vydat rozhodnutí. Řízení o závazném posouzení podléhá správnímu poplatku ve výši 1 000 Kč, ve kterém je závazně posouzena konkrétní činnost podnikatele a je uvedeno, zda se na něho povinnost evidovat tržby vztahuje či nikoliv. Níže jsou vysvětleny související pojmy, které jsou neodlučně spjaté s postupným nabíháním fází EET.

Evidovaná tržba

V ČR platí, že kdo je poplatníkem daně z příjmů fyzických nebo právnických osob², je zároveň subjektem evidence tržeb, jejímž předmětem jsou veškeré evidované tržby těchto poplatníků [19].

Dle § 4 ZoET je „*evidovanou tržbou platba, které splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem. Evidovanou tržbou je také platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a je určena k následnému čerpání nebo zúčtování, které zakládá rozhodný příjem, nebo následným čerpáním nebo zúčtováním té platby, která zakládá rozhodný příjem.*“ [19, § 4 odst. 1 a odst. 2].

V § 5 ZoET jsou vymezeny formální náležitosti pro evidovanou tržbu. Formální náležitosti pro evidovanou tržbu splňuje platba poplatníkovi, která je [9, s. 10 - 11]:

- v hotovosti,
- prostřednictvím prostředků, které jsou určeny pouze k zaplacení zboží nebo služeb v prostorách využívaných vydavatelem prostředku nebo zboží nebo služeb úzce vymezenému okruhu dodavatelů, anebo k zaplacení úzce vymezeného okruhu zboží nebo služeb,
- šekem,
- směnkou,

² Samozřejmě vztaženo na příjmy z „podnikání“, např. příjmy u fyzických osob pouze ze závislé činnosti (zaměstnání) EET nepodléhají.

- v jiných formách, které mají charakter obdobný formám podle písmen a) až d) § 5 ZoET,
- započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým ze způsobů platby podle písmen a) až e) § 5 ZoET.

Rozhodný příjem

Rozhodným příjmem se pro účely ZoET rozumí u poplatníka daně z příjmů fyzických osob příjem ze samostatné výdělečné činnosti, která je podnikáním. U poplatníka daně z příjmů právnických osob příjem z činnosti, která je podnikáním. V obou případech se vyskytují případy, ve kterých se o rozhodný příjem nejedná. U poplatníka daně z příjmů fyzických osob se nepovažuje za rozhodný příjem ten, který není předmětem daně z příjmů, je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinelým nebo podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. U poplatníka daně z příjmů právnických osob se nepovažuje za rozhodný příjem ten, který není předmětem daně z příjmů, je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinelý, podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo podléhá dani ze samostatného základu daně.

Dále dle § 6 odst. 2 ZoET jsou rozhodným příjmem příjmy podle odstavce 1 u poplatníka, který je účetní jednotkou, příjmy podle zákona o daních z příjmů, které by poplatník měl, pokud by nebyl účetní jednotkou.

Dle § 6 odst. 3 ZoET je pro účely ZoET rozhodným příjmem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také příjem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, který je předmětem daně z příjmů u jejího společníka. Tento příjem není ve smyslu ZoET příjmem tohoto společníka [9].

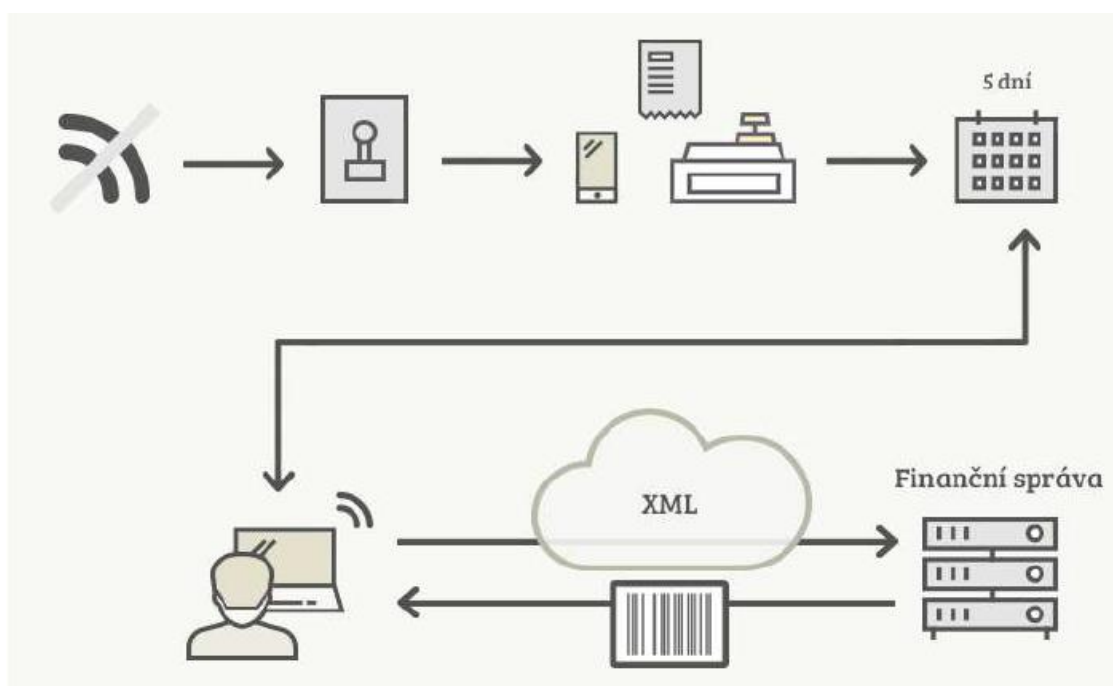
Nepřímé zastoupení

Nepřímé zastoupení upravuje § 8 ZoET. Jedná se o situaci, pokud poplatník jedná svým jménem na účet jiného poplatníka, pak je povinen evidovat tržbu ten, kdo jedná svým jménem na účet jiného [9]. Tímto způsobem probíhá například evidence tržeb na čerpacích stanicích.

Tržby evidované ve zjednodušeném režimu

ZoET říká, že ve zjednodušeném režimu smějí být evidovány tržby z prodeje zboží a služeb na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob podle zákona upravujícího DPH. Dále ve zjednodušeném režimu mohou být evidovány tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon

činnosti, ze které tyto tržby plynou. Tyto tržby stanoví nařízením vláda [9]. Zjednodušený režim se vztahuje například na podnikatele, kteří mají provozovnu v horách a z důvodu špatného či žádného internetového připojení je výkon jejich činnosti v běžném režimu znemožněn nebo zásadně ztížen. Tito podnikatelé mohou podat žádost o evidenci tržeb ve zjednodušeném režimu, resp. žádost smí podat kdokoli, ale pouze v odůvodněných případech jí bude ze strany správce daně vyhověno. Žádostem, kterým bylo vyhověno je minimum, protože dosah internetového připojení je již dnes na vysoké úrovni. Na níže uvedeném obrázku č. 1 je znázorněn průběh evidence tržeb ve zjednodušeném režimu v praxi.



Obrázek 1 - Postup evidování tržeb ve zjednodušeném režimu

Zdroj: [3]

Tržby vyloučené z evidence tržeb

Při tvorbě ZoET zákonodárci vyhodnotili, že by v několika situacích byla povinnost vést evidenci tržeb bezúčelná a nadbytečná. Některé subjekty jsou proto od EET zcela osvobozeny [8].

Dle §12 odst. 1 ZoET evidovanou tržbou nejsou tržby:

- státu,
- územního samosprávného celku,
- příspěvkové organizace,

- České národní banky,
- držitele obchodní licence.

Dále dle §12 odst. 2 ZoET evidovanou tržbou nejsou také tržby:

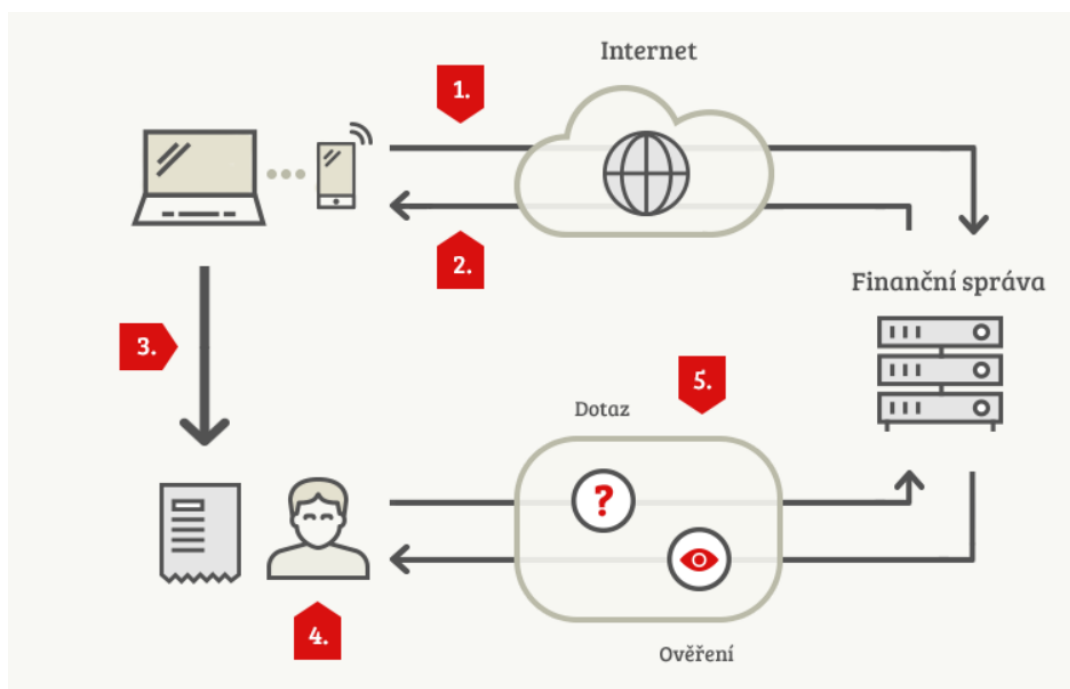
- banky, včetně zahraniční banky,
- spořitelního a úvěrního družstva,
- pojišťovny a zajišťovny,
- investiční společnosti a investičního fondu,
- obchodníka s cennými papíry,
- centrálního depozitáře,
- penzijní společnosti,
- penzijního fondu,
- z podnikání v energetických odvětvích na základě licence udělené podle energetického zákona,
- z podnikání na základě povolení krajského úřadu podle zákona o vodovodech a kanalizacích.

Dle §12 odst. 3 ZoET evidovanou tržbou nejsou [9, s. 36 - 37] také tržby:

- uskutečněné do přidělení daňového identifikačního čísla a během 10 dní následujících po jeho přidělení,
- z poštovních služeb a zboží a služeb poskytovaných v přímé souvislosti s nimi,
- ze vztahu souvisejících s pracovněprávním nebo obdobným vztahem,
- ze stravování a ubytování žákům a studentům poskytované školou, vysokou školou nebo školským zařízením,
- z jízdného nebo související platby hrazených v dopravních prostředcích při pravidelné hromadné přepravě osob,
- na palubě letadel,
- z osobní železniční přepravy,
- z drobné vedlejší podnikatelské činnosti veřejně prospěšných poplatníků,
- z prodeje zboží či služeb prostřednictvím prodejního automatu,
- z provozování veřejných toalet.

1.2 Evidence tržeb běžným způsobem

Základním předpokladem pro to, aby mohl poplatník plnit evidenční povinnost, je splnění povinností, které mu ukládá § 13 odst. 1 ZoET, tzn., před přijetím první evidované tržby podat žádost o autentizační údaje, které umožňují přístup do aplikace EET. Následně, kdy se poplatník do aplikace EET přihlásí, nahlásí si provozovny, ve kterých dochází k přijímání evidovaných tržeb. Systém Finanční správy ČR mu poté vygeneruje označení (ID) těchto provozoven, které jsou zahrnuty do odesílaných údajů Finanční správě ČR. Stanovené údaje je poplatník povinen ještě před zahájením evidence tržeb zadat do příslušného softwaru (pokladního zařízení). Po přihlášení do aplikace EET si poplatník vygeneruje certifikát pro evidenci tržeb, který umožňuje autentizaci datových zpráv. Získaný certifikát musí být do softwaru nahrán [4]. Proces získávání autentizačních údajů se odehrává na registračních útvarech jednotlivých územních pracovišť finančních úřadů, a to především při protokolovaném jednání s poplatníkem. Na níže uvedeném obrázku č. 2 je znázorněn průběh evidence tržeb v běžném režimu v praxi.



Obrázek 2 - Postup evidování tržeb v běžném režimu

Zdroj: [3]

V § 18 odst. 1 ZoET je vymezen obsah evidenční povinnosti, jenž ukládá poplatníkovi:

- zaslat datovou zprávou nejpozději při uskutečnění evidované tržby údaje o této evidované tržbě správci daně a
- vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne [9].

Rozsah zasílaných údajů

Poplatníci zasílají správci daně údaje o tržbách pomocí datových zpráv. „*Lze je zaslat pouze na společné technické zařízení určené správcem daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.*“ [19, § 18]

Datové zprávy, které jsou do systému EET doručeny, podléhají tzv. kritickým a propustným kontrolám. Pokud není datová zpráva propuštěna skrze kritickou kontrolu, znamená to, že není přijata a zároveň není vydán potvrzovací fiskální identifikační kód (FIK). Pokud se objeví kritická chyba, systém tuto datovou zprávu vrátí i s údaji o konkrétní chybě. Pokud se jedná o propustnou chybu, je správcem daně potvrzovací datová zpráva s FIK kódem zaslána, avšak obsahuje varování s konkrétními číselnými kódy.

Zaslané údaje jsou v databázi u správce daně uloženy. Probíhají následně i další kontroly nedostatků. Zjištěné nedostatky jsou využity jako podklad pro účinné zacílení kontrol v rámci plnění povinností poplatníků vyplývajících ze ZoET a jejich následných daňových povinností [9].

Rozsah zasílaných údajů upravuje § 19 ZoET. Údajem o evidované tržbě zasílaným datovou zprávou je:

- daňové identifikační číslo,
- označení provozovny,
- označení pokladního zařízení,
- pořadové číslo účtenky,
- datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve,
- celková částka tržby,
- bezpečnostní kód poplatníka,
- podpisový kód poplatníka,
- údaj, zda je tržba evidována v režimu běžném nebo zjednodušeném [19, § 19].

1.3 Kontrolní nákup a monitoring tržeb

Prověřování evidence tržeb probíhá nejčastěji formou provádění kontrolních nákupů. Ve smyslu EET se řadí do kategorie místních šetření, které jsou upraveny v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (DŘ), ve znění pozdějších předpisů. Kontrolní nákupy jsou uskutečňovány za účelem prověřování plnění povinností na úseku evidence tržeb. Orgány, které mají oprávnění kontrolní nákupy provádět dle § 2 ZoET jsou Finanční správa ČR a Celní správa ČR [19].

Daňový subjekt má povinnost vystavovat účtenky. Vystavování účtenek může být provedeno klasickým způsobem, a sice vytištěním účtenky pomocí tiskárny. Méně praktickým způsobem, ale zákonem umožňujícím je vypisování účtenek ručně. Třetím způsobem je možnost zaslání elektronické účtenky. Tento postup se nejčastěji aplikuje při obchodu skrze internetové obchody. V kamenných prodejnách je vystavení elektronické účtenky ztížené tím, že zákazník s touto formou účtenky musí souhlasit. Poslední možností je zaslání evidované tržby pomocí SMS zprávy. Pokud při kontrolním nákupu úřední osoba zachytí nevystavení účtenky s povinnými údaji dle § 20 ZoET, ve většině případů to znamená, že ani samotná tržba nebyla odeslána na společné technické zařízení správce daně. V praxi mnoho poplatníků využívá často kladenou otázku typu „*chcete vystavit účtenku?*“. Poplatník nemůže spojovat evidenční povinnost s tím, zda zákazník chce, nebo nechce účtenku vystavit, proto je i při náležitém taktickém postupu úřední osoby správce daně vhodné na tuto otázku odpovědět negativním stanoviskem, aby bylo skutečně ověřeno, zda tržba byla zaevidována.

Druhou nejčastější formou provádění kontrolní činnosti je tzv. monitoring tržeb. Úřední osoby kromě provádění svých kontrolních nákupů monitorují chod provozovny prostřednictvím jednotlivých platících zákazníků a poté tyto platby porovnávají s údaji v systému EET. Na této formě kontroly lze pak během několika málo minut bezprostředně odhalit, kolikrát se např. během půl hodiny činnosti na provozovně tento poplatník dopustil porušení.

1.4 Daňový únik

Definici daňového úniku české právo přímo neupravuje. Daňový únik lze chápat jako činnost, která je v rozporu s daňovými zákony, snaží se minimalizovat daň. Daňové úniky patří do stínové (šedé) ekonomiky, v některých případech až do tzv. černé ekonomiky. Stupeň ekonomiky je určen dle závažnosti daňového úniku. Příjmy z šedé ekonomiky jsou nezdaněné

příjmy nebo příjmy, které nejsou přiznané státu. Pod černou ekonomiku spadají příjmy, které jsou spjaty s kriminální činností. Daňové úniky lze rozlišit na legální a nelegální. Legální daňový únik označuje postup poplatníka, při kterém se vyhne daňové povinnosti, aniž by došlo k porušení zákona. Legální daňový únik představuje využití ze strany poplatníka veškerých zákonem stanovených možností, které slouží ke snížení základu daně. V souvislosti s EET se jedná o slevu ve výši 5 000,- Kč pro podnikající fyzické osoby jako kompenzace nákladů spojených se zavedením EET, např. s pořízením pokladního zařízení, internetu, aj. Další úlevy, které poplatník smí obecně uplatnit, jsou např. slevy na poplatníka, na studenta atd.

Výše uvedené slevy představují legální způsob snížení základu daně. Daňovou optimalizaci lze provést třemi způsoby – snížením základu daně, vyhnutím se dani nebo daňovým únikem [11]. U nelegálního daňového úniku lze dále rozlišovat, zda se jedná o úmyslný daňový únik či nedbalostní. Daňové úniky konané úmyslně, představují nejzávažnější formu úniků. Jedná se o situace, kdy např. poplatník vědomě nepřizná veškeré své příjmy, do daňového přiznání neuvede vystavené faktury nebo dokládá k daňovému přiznání fiktivně vytvořené faktury za převzaté zboží. Za pomoci těchto metod se daňový subjekt snaží docílit snížení základu daně. Další důvodem daňového úniku může být požadavek na vrácení DPH, kterou ovšem nikdy neodvedl. Daňové úniky vzniklé z nedbalosti, např. opomenutím včasného podání daňového přiznání, nepředstavují nebezpečné jednání, jelikož poplatník je schopen vzniklý jev odstranit. Vyjma opatření a postupů, které jsou uvedeny v DŘ a slouží k zachycení a řešení nesplnění daňových povinností a jejich případné nápravě, tím je myšlena daňová kontrola, postup k odstranění pochybností, výzvy k podání daňového tvrzení a dodatečného daňového tvrzení. V ČR jsou aplikovány i novější nástroje k regulaci daňových úniků, a těmi jsou např. daňová kobra, zajišťovací příkazy, a právě také EET. Opatření členíme na obecná a zvláštní ve vztahu k aplikovatelnosti na jednotlivé daně. V případě DPH lze za zvláštní opatření považovat mimo jiné kontrolní hlášení, institut nespolehlivého plátce a rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti. V souvislosti s daní z příjmů je zvláštním opatřením zákon č. 321/2016 Sb., o prokazování původu majetku, v platném znění.

Podporujícím instrumentem pro daňové úniky jsou platby, které jsou od zákazníků přijímány v hotovosti. K největším daňovým únikům dochází v oblasti pohostinství a maloobchodní činnosti. Z tohoto důvodu jsou první dvě fáze EET zaměřeny právě na tyto oblasti, aby docházelo k jejich regulaci. Zavedení EET ještě nezaručuje, že všichni podnikatelé ihned začnou poctivě přiznávat veškeré své tržby v plné výši a platit z nich daně. Je zapotřebí více nástrojů, díky kterým bude šedá ekonomika co nejvíce snížena. Ve vztahu

k EET jsou daňové úniky částečně potlačovány tím, že dochází k redukci plateb v hotovosti. V dnešní době dochází k nárůstu plateb pomocí platebních karet. Veškeré platby uskutečněné pomocí platebních karet jsou dohledatelné, tím pádem riziko vzniku daňového úniku u bezhotovostních plateb je značně sníženo, což je promítnuto i do zákonné dikce EET, neboť platby kartou a bezhotovostní platby EET nepodléhají.

1.5 Daň z příjmů

Daně z příjmů upravuje zákon České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Člení se podle subjektu na daň z příjmu fyzických osob (DPFO), která je upravena v první části zákona, a daň z příjmu právnických osob (DPPO), ta je upravena v druhé části zákona. Třetí část zákona upravuje společná ustanovení pro obě tyto daně [23].

Daně z příjmů se řadí mezi daně přímé důchodového typu. Označení přímá daň znamená postih zdaňovaného příjmu při jeho vzniku a dále nemožnost přenesení daňové povinnosti na jiný subjekt [13]. Poplatníci DPFO a DPPO jsou zároveň subjekty evidence tržeb.

1.5.1 Daň z příjmů fyzických osob

Jak již z názvu vyplývá, poplatníky DPFO jsou fyzické osoby. Poplatníci se z hlediska územního rozsahu dělí na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Za rezidenty se označují ti, kteří mají bydliště na území ČR nebo se zde obvykle zdržují. Na daňové rezidenty se vztahuje daňová povinnost k příjmům ze zdrojů na území ČR i ze zdrojů ze zahraničí. Daňová povinnost se nerezidentům vztahuje pouze na ty příjmy, které plynou ze zdrojů na území ČR [23]. Dle zákona jsou předmětem [23, § 6 - 10] DPFO:

- příjmy ze závislé činnosti,
- příjmy ze samostatné činnosti,
- příjmy z kapitálového majetku,
- příjmy z nájmu,
- ostatní příjmy.

Jednotlivé příjmy jsou posouzeny samostatně a po provedení určitých úprav se stávají dílčími základy daně. Základ daně získáme jejich sečtením. V ČR je uplatněna sazba ve výši 15 %. Zdanění příjmů občanů s nadstandardními příjmy nadto podléhá solidárnímu zvýšení daně, které činí 7 % [1].

1.5.2 Daň z příjmů právnických osob

Poplatníci DPPO jsou též rozdělováni na daňové rezidenty a daňové nerezidenty. Mezi poplatníky [23, § 17] DPPO patří:

- právnická osoba,
- organizační složka státu,
- podílové fondy podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- podfondy akciových společností s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy,
- fondy penzijních společností,
- svěřenecké fondy podle občanského zákoníku,
- jednotky, které jsou podle právního řádu státu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, poplatníky,
- fondy ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.

Pokud není v zákoně stanoveno jinak, předmětem DPPO jsou příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem [23].

V ČR je uplatněna sazba [23] DPPO ve výši 19 %. Základní investiční fondy sazbu daně uplatňují pouze ve výši 5 %. Pro fondy penzijních společností a instituce penzijního pojištění s výjimkou penzijních společností nebo obdobných společností obhospodařujících fondy obdobné fondům penzijního pojištění činí sazba daně 0 %.

1.6 Daň z přidané hodnoty

DPH patří mezi nepřímé daně. DPH je jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. To znamená, že poplatníci svoji daňovou povinnost neplní přímo, ale prostřednictvím plátců daně, kteří daň v konečné fázi odvedou, pokud je uskutečněný obchod předmětem daně.

Daň je upravena zákonem o DPH. Princip DPH spočívá v tom, že dochází ke zdanění nově přidané hodnoty u služby či výrobku na jednotlivých stupních zpracovatelsko-obchodního řetězce. Jednotlivé články tohoto řetězce, pod kterými si lze představit např. obchodníka, výrobce, dodavatele aj., odvádějí svoji část DPH a v konečném důsledku je součet těchto částek naúčtován konečnému spotřebiteli, který ji uhradí k ceně služby či výrobku [17].

DPH dopadá na veškeré podnikatelské subjekty a jejich aktivity. Výjimka platí pouze pro činnosti osvobozené a dále pro podnikatele, jejichž obrat nepřesáhne 1 000 000 Kč za 12 kalendářních měsíců jdoucích bezprostředně po sobě. Co je předmětem DPH stanovuje § 2 zákona o DPH. Plátcem daně je osoba k dani povinná, za předpokladu splnění podmínek daných zákonem, případně dobrovolně. DPH je spravována příslušným finančním úřadem nebo celním úřadem při dovozu zboží neplátcí [23].

Při porovnání celkové daně na vstupu a výstupu může plátcí daně vzniknout daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Pokud je daň na vstupu nižší, než daň na výstupu, jedná se o daňovou povinnost a plátce je povinen ji odvést státu. Pokud je daň na vstupu vyšší, než daň na výstupu, vzniká nadměrný odpočet, který je plátcí vrácen [13].

V současné době jsou v ČR uplatněny tři sazby daně. Základní sazba ve výši 21 %, která je aplikována u zboží a služeb, pokud v zákoně není stanoveno jinak. První snížená sazba je ve výši 15 % a užívá se na služby, které jsou uvedené v příloze č. 2 zákona o DPH. Do první snížené sazby patří kupříkladu potraviny či nápoje, stravovací a ubytovací služby, které zároveň podléhají od 1. prosince 2016 evidenci tržeb [5]. Druhá snížená sazba je uplatňována u zboží, které je uvedeno v příloze č. 3a zákona o DPH. Tato druhá snížená sazba je uplatňována ve výši 10 % např. na léky či kojeneckou výživu [20].

1.7 Daň z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí je v ČR upravena zákonem č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“). Tato daň je tvořena daní z pozemků a daní ze staveb a jednotek. Poplatníkem je vlastník pozemku a vlastník zdanitelné stavby nebo zdanitelné jednotky.

Předmětem daně ze staveb³ a jednotek na území ČR jsou zdanitelné stavby a zdanitelné jednotky. Zdanitelnou stavbou se pro účely daně z nemovitých věcí rozumí dokončená nebo užívaná budova podle katastrálního zákona a dokončená nebo užívaná inženýrská stavba výslovně uvedená v příloze k zákonu o dani z nemovitých věcí. Budovou je nadzemní stavba spojená se zemí pevným základem, která je prostorově soustředěna a navenek uzavřena obvodovými stěnami a střešní konstrukcí. Zdanitelnou jednotkou se pro

³ Konkrétní vymezení předmětu daně ze staveb vychází z ustanovení § 7 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

účely daně z nemovitých věcí rozumí jednotka, která je dokončená nebo užívaná. Předmětem daně ze staveb a jednotek není zdanitelná stavba, v níž jsou zdanitelné jednotky.

Základem daně ze staveb je v ČR výměra zastavěné plochy a nadzemních podlaží. Tato hodnota je násobena sazbou daně dle druhu nemovité věci.

Předmětem daně z pozemků⁴ jsou pozemky na území ČR vedené v katastru nemovitostí. Základem daně z pozemků (platí u pozemků orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad, ovocných sadů a trvalých travních porostů) je v ČR cena půdy stanovena násobením skutečné výměry pozemku v m² průměrnou cenou půdy na 1 m² dle vyhlášky Ministerstva zemědělství ČR č. 613/1992 Sb. Základní sazba daně z pozemků je 2 Kč. Tato hodnota je násobena koeficientem dle katastrálního území konkrétní obce. Hodnota koeficientu je stanovena dle počtu obyvatel příslušné obce zjištěného posledním aktuálním sčítáním lidu [22].

⁴ Konkrétní vymezení předmětu daně z pozemků vychází z ustanovení § 2 zákona č. 338/1992, o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů.

2 SPRÁVNÍ TRESTÁNÍ NA ÚSEKU ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB

Správní trestání je označováno za činnost, kterou realizuje veřejná správa. Účelem správního trestání je uplatňování záruk správními orgány ve veřejné správě. Postavení mezi subjekty ve správním právu je nerovné, tj. mezi správním orgánem, který působí ve vrchnostenském postavení, a přestupcem. Dochází k rozhodování, kdo a jak se dopustil určitého protiprávního jednání a dále, v jaké výši bude sankce uložena. Normy správního práva se realizují na konkrétní případy.

Jestliže kontrolní činnost na úseku EET probíhá primárně za pomoci DŘ a ZoET, správní trestání na úseku EET je upraveno následovně. Jednotlivé skutkové podstaty přestupků za porušení povinností dle ZoET jsou upraveny v tomto zákoně. Pokud dochází k udělování pokut, resp. k zahájení přestupkového řízení, které je jedním z typu řízení správního, vychází se ze zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „přestupkový zákon“). Subsidiárně se při přestupkovém řízení aplikuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), a to např. v otázce doručování, zastupování apod.

Jako v každé oblasti i u EET vznikají různé návrhy či vynalézavé instrumenty společnosti, jak se evidenci tržeb vyhnout. Naštěstí od 1. 5. 2020 budou EET podléhat téměř veškeré podnikatelské činnosti, tudíž porušování ZoET i u jiných činností, zejména u dodání zboží, či u prodeje zboží, který si poplatník sám vyrobil, bude kontrolováno v celé sféře. Vzhledem k aktuální situaci v podobě nouzového stavu z důvodu hrozby Covid-19, byl tento zbylý náběh fází EET pozastaven, jak již bylo uvedeno výše. Odsunutí zbylých fází a pozastavení již stávajících bude mít negativní důsledek. Následně by se však po naběhnutí veškerých fází měla ještě více podpořit příjmová stránka rozpočtu, navíc se zamezí i případnému obcházení zákona, kdy určitá tržba za zboží mohla být vydávána za dodání zboží, namísto okamžitého prodeje ke spotřebě. Je si ale nutné přiznat, že celkový náběh všech fází EET zcela nezabrdí krácení příjmů a až následná praxe ukáže, jaké nové směry porušování ZoET se na provozovnách vyskytnou. Celoplošná kontrola EET není možná ani z pohledu časového a hlavně personálního, protože EET se zabývá hrstka kontrolorů v porovnání s kontrolami na DPH či na dani z příjmů, což je i vzhledem k objemu těchto daní logické.

Jak bude uvedeno níže, pokuta může být uložena jak podnikajícím fyzickým, tak právníckým osobám až do výše 500 000 Kč [19]. Ve výjimečných případech může dojít

i k pozastavení činnosti, a to na tak dlouho, dokud poplatník neprokáže, že důvod ochranného opatření pominul. Za nejprísnější opatření se pro podnikatelské subjekty považuje uzavření provozovny. Nejčastějším důvodem uložení sankce zůstává nezaevidování tržby. Tímto postupem poplatníka nedochází pouze k porušení ZoET, ale k mnohem závažnějším důsledkům. Poplatník následně vykazuje nižší příjmy než skutečné, to vede ke snížení základu daně, z kterého je vypočten odvod daně. Jedná se tedy v konečném důsledku o daňový únik, jelikož tyto peníze chybí ve státním rozpočtu. Není možné dosáhnout stavu, kdy všichni poplatníci budou své příjmy přiznávat ve skutečné výši. Co již ovšem lze, je zajistit pomocí EET efektivnější kontrolu nad uskutečněnými tržbami. Podnikatelé si často stěžují, že náklady spojené s EET pro ně představují značné zatížení, jak po stránce finanční, tak administrativní. Otázkou zůstává, zda uvedený důvod je skutečný, nebo se jedná pouze o záminku, jak zamaskovat již dříve zatajované příjmy. Veškeré fyzické podnikající osoby, na které se EET vztahuje, přitom mají možnost uplatnit slevu na dani, která je jednorázová a může být až ve výši 5 000 Kč. Výše slevy činí částka odpovídající kladnému rozdílu mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevy na poplatníka [5].

2.1 Příčiny vzniku sankcí za porušení elektronické evidence tržeb a jejich řešení

Mezi nejčastější případy, kdy dochází k udělování sankcí, jsou situace, kdy ze strany poplatníka nedojde k vystavení účtenky dle ZoET, s čímž je častokrát spojeno následné nezaslání údajů do systému EET, jak bylo uvedeno výše. Dále sankce vznikají za neumístění informačního oznámení, které uvádí, že prodávající je povinen vystavit kupujícímu účtenku a zároveň zaevidovat přijatou tržbu u správce daně online. Pokud nastane situace, kdy z důvodu technického výpadku nebude možné tržbu zaslat online, má poplatník povinnost tržbu na společné technické zařízení správce daně zaevidovat nejpozději do 48 hodin. Toto informační oznámení platí pro tržby, které jsou zasílány v režimu běžném. Pro tržby evidované v režimu zjednodušeném je na informačním oznámení uvedená skutečnost, že tyto tržby musí být zaslány na společné technické zařízení správce daně nejpozději do 5 dnů od přijetí tržby, pokud dojde k technickému výpadku [9].

Kontrolní orgán po uskutečnění kontrolním nákupem ověří správnost zasláných údajů do systému EET, popř. náležitosti uvedené na účtence, pokud mu byla předána. Kontrola je prováděna online pomocí vzdáleného přístupu do aplikace evidence tržeb. Kontrola nespočívá pouze v provádění kontrolních nákupů, ale i v analytické činnosti z aplikace evidence tržeb

či centrální evidence kontrol (CEK) EET. Pokud se jedná o porušení ve smyslu např. uvedení chybného času na účtence či neoznámení přerušování činnosti na provozovně v případě sezónního prodeje, jedná se o tzv. bagatelní porušení, kdy je subjekt v první fázi pouze telefonicky neformálně na chybu upozorněn.

Výše pokut je určována na základě správního uvážení orgánu, který uděluje pokuty. Do úvahy je nutné zahrnout např. individuální závažnost jednotlivého porušení, velikost poplatníka, jeho majetkové poměry, strukturu činnosti provozovny, tak i formu přitěžujících a polehčujících okolností. Poplatník se za určitých podmínek může zbavit odpovědnosti za přestupek, když je schopen prokázat, že učinil veškeré možné kroky k tomu, aby zabránil porušení povinností uložených dle ZoET. „*Prokáže-li právnická osoba nebo podnikající fyzická osoba, že vynaložila veškeré úsilí, které bylo možno požadovat, aby přestupku zabránila, za přestupek neodpovídá*“ [15]. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 123/2014-33 ze dne 19. 9. 2014 plyne, že případné liberační důvody musí prokazovat obviněný, nikoli správní orgán, který pouze posuzuje jejich důvodnost. Zproštění odpovědnosti právnické osoby za přestupek upravuje § 21 přestupkového zákona. Zákon tedy umožňuje využít institutu liberace pro ty subjekty, u nichž zavinění není obligatorním znakem skutkové podstaty přestupku a ke vzniku odpovědnosti dochází již samotným porušením povinnosti stanovené zákonem [15].

K porušení ZoET dochází v případech, které budou detailněji přiblíženy níže.

Nevystavení účtenky

V příloze A je zobrazena účtenka s veškerými povinnými náležitostmi dle ZoET. Tato účtenka by pro poplatníky měla sloužit pouze jako vzor, pořadí povinných údajů není závazné. Pouze poukazuje na veškeré povinné náležitosti, které musí být uvedeny, aby účtenka splňovala náležitosti dle ZoET. Za výše uvedenou skutečnost, kdy není vystavena účtenka dle ZoET, nebo na účtence chybí určité povinné náležitosti relevantní pro EET (např. FIK), lze uložit pokutu až do výše 500 000 Kč [2].

Nezaslání tržby do systému elektronické evidence tržeb

Další přestupkem pro osoby evidující tržby je porušení povinnosti zaslat datovou zprávou údaje o evidované tržbě správci daně. Toto porušení může být pokutováno rovněž až do výše 500 000 Kč [19].

Neumístění informačního oznámení, chybné zacházení s údaji

Pokud se porušení týká neumístění informačního oznámení, chybného zacházení s autentizačními údaji či certifikátem, který slouží k evidenci tržeb, a mohlo by tak dojít k jejich zneužití, může být uložena pokuta až do výše 50 000 Kč [19]. V praxi pokuta za toto porušení není často aplikována, jednak proto, že poplatníci většinou toto oznámení mají na svých provozovnách umístěné, a jednak proto, že samostatné zjištění tohoto pochybení nezakládá dostatečnou společenskou škodlivost daného jednání, proto je často situace napoprvé řešena domluvou skrze napravení protiprávní situace. Chybné zacházení s autentizačními údaji není v praxi ve skutečnosti řešeno vůbec, resp. nebylo zjištěno, že by tuto skutkovou podstatu určitý poplatník naplnil.

Ztížení či zmaření evidence tržeb

V § 28 ZoET odst. 1 je upravena situace, kdy ze strany jakékoliv fyzické osoby dojde k přestupku tím, že úmyslně ztíží nebo zmaří evidenci tržeb. V ustanovení § 28 odst. 2 ZoET je uvedeno, že *„právnícká nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že závažným způsobem ztíží nebo zmaří evidenci tržeb“*. Za výše uvedené činy podle odstavce 1 a 2 může být udělena pokuta až do výše 500 000 Kč [19]. Skutková podstata přestupku dle § 28 tak dopadá nejenom na podnikající fyzické a právnické osoby, ale i na běžné fyzické osoby. K naplnění této skutkové podstaty dochází ve zcela výjimečných případech, kdy je naplněna natolik vysoká míra společenské škodlivosti, která již spadá pod dikci tohoto ustanovení. Pokud tedy poplatník bude např. záměrně porušovat EET několik měsíců, nebude mít způsobilé pokladní zařízení, pak nelze již hovořit o tom, že porušení nevystavení účtenky nebo nedeclání údaje o evidované tržbě, bude automaticky znamenat naplnění skutkové podstaty dle § 29 odst. 1 písm. a) a b) ZoET.

Podřazení protiprávního jednání pod skutkovou podstatu dle § 28 ZoET proto už obnáší sofistikovanější porušování zákona projevující se formě dalšího obcházení zákona. Může se jednat např. o prezentování provozovny jako klubovny, ačkoli se ve většině případů jedná o klasickou hospodu. Toto vydávání se za klubovny vznikalo již dříve, a to z důvodu zákazu kouření v hospodách a restauracích. ZoET ani protikuřácký zákon č. 65/2017 Sb., ve znění pozdějších předpisů, se totiž na klubovny nevztahuje. Toto však neplatí zcela absolutně. Je nutné posuzovat činnost materiální, neboli obsahovou na provozovně. Pokud určitá osoba transformuje svou činnost pouze z hlediska čistě právně formálního na klubovnu, kde bude i nadále vykonávat svoji materiální podnikatelskou činnost jako předtím, neunikne

povinnostem dle výše uvedených zákonů. Tato zastíraná protiprávní jednání jsou charakteru závažnějšího a jsou náročnější i na proces dokazování, tak i na kontrolní činnost, a proto takové obcházení zákona bude spíše podřaditelné pod skutkovou podstatu přestupku dle § 28 ZoET – závažné ztížení nebo zmaření evidence tržeb. Jelikož jedním z primárních důvodů zavedení EET je narovnání podnikatelského prostředí, měly by být i klubovny regulovány, a pokud je jejich smyslem vyhýbání se evidenčním povinnostem, jsou i tyto provozovny – formálně nazývané jako spolky či klubovny, předmětem kontrolní činnosti správce daně. V praxi Finančního úřadu pro Pardubický kraj bylo zjištěno, že byla zastírána podnikatelská činnost skrze činnost spolkovou, a jelikož informace z tohoto řízení podléhají povinnosti mlčenlivosti, bude odkázáno na veřejně přístupný podobný případ, kterým se zabýval Krajský soud v Českých Budějovicích ve svém rozsudku ze dne 10. 4. 2019 pod sp. zn. 50 A 73/2018-50 [14]. Kauza se týkala právě formálního označování provozovny za soukromý klub, ve skutečnosti byla ale zastřena skutečnost, že v provozovně byla realizována podnikatelská hostinská činnost.

Také pouze částečné evidování tržeb je v rozporu se ZoET. Poplatník sice vystaví účtenku na každou uskutečněnou tržbu, nikoli však ve skutečné výši. Jsou vystavovány účtenky na nižší částky než skutečné, aby provozovna vykazovala nižší příjmy. S tím je spojeno, že někteří podnikatelé by již dávno měli být plátcí DPH, ale díky nižším vykazovaným příjmům nejsou. Jiní tuto metodu aplikují z důvodu nižšího odvodu na daních. V praxi se objevují situace, kdy uvedená částka na předané účtence souhlasí, ovšem čas nikoliv. Subjekt zkrátka vytiskne stejnou účtenku, která již v průběhu dne byla vytištěna jinému zákazníkovi (na stejnou částku) a předá pouze kopii účtenky. Toto chování opět vede k zatajování skutečných tržeb poplatníka a ke snaze snížení základu daně.

Vyskytují se již i případy, kdy je účtenka dle ZoET zákazníkovi předána, ovšem není zaevidována do systému EET. V některých provozovnách dochází k úpravě softwaru na pokladních zařízeních, kdy tohoto jednání se může dopustit i běžná fyzická osoba, nikoliv pouze provozující podnikající fyzická osoba. Účtenka obsahuje FIK a bezpečnostní kód poplatníka (BKP). Tyto kódy jsou ale falešné. Pokladní zařízení je nastaveno tak, aby na účtenku vytvořilo fiktivní údaje. Zákazník má možnost ověřit správnost účtenky na webu Ministerstva financí ČR. Do nedávna byla možnost ověření účtenky i prostřednictvím účtenkové loterie. Ministerstvo financí ČR ovšem v souvislosti s nouzovým stavem z důvodu Covid-19 a následnou změnou rozpočtových priorit přistoupilo k jejímu zrušení. Poslední slosování proběhlo 15. dubna 2020.

V některých provozovnách se obsluha zákazníků táže, zda si přejí účtenku. Tato otázka ze strany obsluhy už vyvolává jisté pochybnosti o tom, zda tržba bude skutečně zaevidována. Praxe dovodila, že v početných případech po negativním stanovisku zákazníka na vystavení účtenky, tržba zaevidována není. Poté záleží, jak vysoká společenská škodlivost daného protiprávního jednání je naplněna. Pokud tak poplatník činí po dobu několika měsíců či více než rok s prvkem aktivního vědomého konání ve větším rozsahu, nelze vyloučit, že právě takové jednání bude již podřazeno pod „maření“ evidence tržeb. Závažným zjištěním je i to, pokud poplatník provádí ve velkém počtu neodůvodněná storna svých tržeb znamenající ve výsledku krácení tržeb.

Tyto uvedené případy jsou pouze zlomkem toho, co je při kontrolní činnosti správce daně odhaleno, např. jsou to i různé sešity poplatníků o tržbách vydaných jídel z kuchyně, které nekorespondují s tržbami v systému EET. Každý uvedený případ se tak musí posuzovat jednotlivě a ve vzájemných souvislostech, a nelze proto uvést vyčerpávající výčet porušení, neboť i samotný poplatník je, co do porušování ZoET, „vynalézavý“.

Na tomto je zřetelně patrné, že EET je užitečný nástroj, který okamžité odhalí porušení nepřiznané finanční hotovosti, což následná daňová kontrola mnohdy neodhalí, protože poplatník má všechny podklady pro daňové přiznání v pořádku, a jedině systém EET prokazatelně ve spolupráci s kontrolou správce daně odhalí zřetelné snižování příjmů ve společnosti v danou chvíli a v daný časový okamžik, a je tedy i pomocníkem v konkrétních daňových řízeních s dopadem na inkasní stránku věci, o čemž bude hovořeno ve druhé části této práce.

2.2 Důsledky porušení elektronické evidence tržeb

K trestání na úseku EET využívá Finanční a Celní správa ČR nejčastěji sankci spočívající v uložení peněžité pokuty. Peněžitou pokutu lze uložit rozhodnutím, příkazem nebo příkazem na místě. Nejrychlejší formou uložení peněžité pokuty je vydání Příkazu na místě. Tato možnost však vyžaduje splnění několika podmínek. Pokud správní orgán vyhodnotí, že zjištěné skutečnosti při místním šetření dosahují nižší míry společenské škodlivosti, může přistoupit k vystavení příkazu na místě. Dále musí být splněna podmínka, že daňový subjekt s pokutou souhlasí. Příkaz na místě je realizován pomocí pokutových bloků, které se dělí na pokutu na místě zaplacenou a na místě nezaplacenou. Vystavením tohoto bloku se daňový subjekt vzdává možnosti jakýchkoli opravných prostředků, jelikož příkaz na místě nabývá

právní moci v den jeho vystavení. Splatnost bloku na místě zaplaceného je v den uložení pokuty, u bloků na místě nezaplacených je splatnost pokuty do 15 dnů ode dne vystavení bloku. V rámci příkazu na místě je možné uložit pokutu maximálně ve výši 10 000 Kč. Zároveň musí být dodržena podmínka, že správní orgán má důkazy, že ZoET byl porušen. Náklady řízení se neukládají. Formou příkazu na místě jsou proto vyřizovány typově méně závažnější přestupková jednání, za která může správní orgán udělit pokutu až do výše maximálně 10 000 Kč. Tento institut je samozřejmě i přínosný pro samotné kontrolory, neboť tím odpadá časová a pracovní náročnost při sepisování přestupkového rozhodnutí. Kontrolní pracovník vyhotoví pouze protokol, kde je zachyceno ono porušení, a dále už vystaví pouze uvedený blok. Je tím dána i jistota poplatníka, který se porušení dopustil, že věc je vyřízena okamžitě, bez zdoluhavého jednání a s konečným nezměnitelným výsledkem – tj. věc je uzavřena tentýž den shodným se dnem porušení.

Další formou uložení pokuty za porušení ZoET je příkaz. Příkaz je vydán v případě, kdy není nutné vést klasické správní řízení, jelikož správní orgán má dostatek podkladů na prokázání zjištěných skutečností. To znamená, že nedochází k náročnějšímu dokazování, příkazní řízení je forma zkráceného přestupkového řízení, rovněž se v něm neukládají náklady řízení, pokud je prvním úkonem v řízení. Tato forma ukládání pokuty je v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj využívána nejčastěji. Vydání příkazu je tak rychlou a efektivní formou uložení sankce. Při kontrolní činnosti správce daně jsou zachyceny relevantní skutečnosti v protokolech či úředních záznamech, rovněž tak vyplývají i z různých podkladů od poplatníků, neméně pak i z výpisu e-tržeb ze systému EET, a to na základě provedených kontrolních nákupů či monitoringu tržeb provozovny. Tyto všechny podklady slouží k sepsání příkazu, který sepisují samotní kontroloři. Jedná se o činnost častou, která je náročná z pohledu časového, ale i pracovního. Je třeba si uvědomit, že kontrolní pracovník nevykonává pouze jedinou kontrolu, ale několik kontrol, a to i v rámci některých víkendů. Pokud se nahromadí během jednoho měsíce velká část porušení ZoET, které nebylo možné vyřešit formou příkazu na místě, znamená to i nemalý časový a odborný prostor pro následné tvoření příkazu, proto může být činnost kontrola na jedné kauze i několikaměsíční. Uložení pokuty formou příkazu není omezeno žádnou horní sazbou, je proto možné pokutu ukládat do horní sazby pokuty, která je uvedena v ZoET, tedy zpravidla do 500 000 Kč u porušení evidenční povinnosti (nevystavení účtenky, nezaevidování tržby). Proti příkazu lze podat opravný prostředek, kterým je odpor. Jakmile je odpor podán, nelze ho již vzít zpět. Odpor musí být podán do 8 dnů ode dne doručení příkazu. Pokud je odpor podán včas, vydaný příkaz je zrušen a řízení pokračuje dále

- je vedeno klasické správní řízení. V praxi to probíhá tak, že pokud poplatník podá odpor, kontrolní pracovník zkompletuje spisový materiál včetně podaného odporu a věc předá na krajské pracoviště oddělení daňového procesu, které vede klasické správní řízení. Správní orgán nesmí po podání odporu uložit sankci vyšší, než byla uvedena v příkazu.

V klasickém správním řízení se již náklady řízení ukládají, a to ve výši 1 000 Kč. Výsledkem správního řízení je rozhodnutí, jeho vydáním končí správní řízení ve věci uložení pokuty. Na rozdíl od vydání příkazu, který nevyžaduje zahájení správního řízení (respektive jde o první úkon ve věci), rozhodnutí je možné vydat až po provedení správního řízení, které je zahájeno jeho oznámením. Oznámení se doručuje obviněnému. V oznámení o zahájení správního řízení je správní orgán povinen vymežit skutek, ve kterém spatřuje porušení právních předpisů a ohledně něhož se vede správní řízení. V průběhu správního řízení probíhá dokazování. Jinými slovy je správní řízení vedeno buď po podaném odporu ze strany poplatníka, nebo od začátku na základě oznámeného oznámení o zahájení přestupkového řízení. V rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj bylo přestupkové řízení od počátku EET zahájeno v jednotkách případů, preferován je způsob ukládání pokut příkazem, který se osvědčil z pohledu časového, efektivního, tak výsledkového. Pro doplnění se dá uvést, že správní orgán nemá jedinou formu postihu ve formě pokuty, může se jednat i o napomenutí, či upuštění od uložení správního trestu. Tyto formy správního postihu nejsou v praxi ale používány. Jestliže se jedná o tak bagatelní zjištění, přednost má určitá forma „domluvy“, pakliže poplatník nenapraví protiprávní stav, napodruhé již nastupuje správní trest v podobě uložené pokuty.

V praxi se často vyskytují i situace, kdy je právnické osobě uložena sankce, ta sankci neuhradí a změní se v jinou právnickou osobu. Provozovna, na které byla uložena pokuta funguje dále, na stejném místě, se stejnými zaměstnanci a stále dochází k porušování ZoET. V těchto případech ovšem správní orgán musí posuzovat novou právnickou osobu jako nový odpovědný subjekt, a proto při správní úvaze o výši pokuty nemůže vycházet z údajů, které byly na provozovně před založením nové právnické osoby, protože činnost na provozovně vykonával někdo jiný, byť pouze formálně pod jinou „hlavičkou“, nicméně personální obsazení je pořád stejné. Jestliže není v silách finančních úřadů omezovat transformování činnosti na jiné provozovatele – podnikající či právnické osoby, pak je zajisté v silách finančních úřadů kontrolovat výši tržeb jednotlivých provozoven směrem k výši obrátu DPH, a pokud se poplatníci po splnění této podmínky neregistrují k DPH, činí tak finanční úřad z moci úřední.

3 VYUŽITELNOST INFORMACÍ ZÍSKANÝCH NA ZÁKLADĚ ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB A TÍM ZPŮSOBENÉ DOPADY DO JINÝCH DANÍ

Na předchozí teoretickou část bakalářské práce bude navázáno částí praktickou. V této části bude přiblíženo, jakým způsobem jsou informace z EET využitelné pro další daňové disciplíny, jako je DPH, daň z příjmů a daň z nemovitých věcí. Předně však bude pozastaveno v rámci této části u konce části teoretické, ve které byl vymezen v základních obrysech průběh správního řízení. V praxi nejčastěji dochází k ukládání pokut formou příkazů na místě či formou příkazů, které se tvoří v delším časovém horizontu od stolu. Nejprve bude zmíněno v konkrétních číslech Finančního úřadu pro Pardubický kraj, jakou množinu tvoří kontrolní činnost EET odrážející se v počtu udělených sankcí, resp. správní trestů (pokut). Tyto pokuty pak nesporně vyjadřují i to, že dochází jak k nezákonnosti na úseku EET, tak k nezákonnosti na úseku jednotlivých daní, což je u těchto daní řešeno např. formou vydávání výzev k podání dodatečných daňových tvrzení, nebo formou vedení postupů při správě daní jako je postup k odstranění pochybností či daňová kontrola, tak aby v konečném důsledku byla daň (dodatečně) stanovena ve správné výši, neboť cílem správy daní je správné zjištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně [21, § 1 odst. 2]. Samozřejmě i pokuty proto mají dopad do jiných daní, neboť provedenou kontrolní činností EET a následně udělenou pokutou je mnohdy dosaženo významného narovnání inkasa na jednotlivé daně, a nesmíme zapomenout, že pokuta za porušení povinností dle ZoET je sama o sobě daní, protože dle § 2 odst. 2 písm. c) DŘ je daní peněžité plnění v rámci dělené správy, a to je právě udělená pokuta, která je příjmem státního rozpočtu. Kontrolní nástroj EET má ale dopad nejenom do rozpočtu státního, ale také do rozpočtu obcí. Jestliže tento nástroj slouží pro správné stanovení daně, pak je vhodné si uvědomit, že např. DPH i daň z příjmů jsou daně sdílené plynoucí jak do rozpočtu státního, tak do rozpočtu obcí, a dokonce daň z nemovitých věcí je daní výlučně plynoucí do rozpočtu obcí. Níže bude statisticky vyobrazen počet přestupkových řízení za porušení povinností dle ZoET ve vztahu k počtu provedených kontrol a jejich závěrům v letech 2018 – 2019. Neméně stěžejní částí těchto kontrol jsou i udělené pokuty v letech 2018 – 2019, které nepřímo vyjadřují, jaký může mít EET dopad do jiných daní, protože čím více kontrol a sankcí, zejména více vyšších sankcí za závažnější porušení zákona, tím více jsou odhalovány i závažnější daňové úniky. Jedině důslednou kontrolou EET, která zabere mnohdy několik měsíců, je možné odhalit závažnější porušení ZoET, která jsou pracovním nazývána jako „systematická“ porušování zákona, a pokud někdo porušuje evidenční povinnost tímto způsobem, ve výsledku to bude mít

i významný dopad na daňovou stránku věci, protože dlouhodobé a systematické krácení tržeb se musí projevit i ve značném zkrácení daňových povinností konkrétních daňových subjektů. Ne vždy lze ale hovořit o daňovém úniku v pravém slova smyslu, nedá se přesně určit hranice, kde již dochází k závažnějším daňovým únikům, ale je zřejmé, že zejména u pokut do 10 000 Kč, které jsou ukládány příkazem na místě, nepůjde o natolik závažné daňové úniky. Tyto přestupky jsou vyřešeny ihned na místě a v početném množství případů nemají ani dopad do daňových povinností, protože poplatník je i povinen po provedeném zjištění svoje dosud nezaevidované tržby dodatečně zaevidovat, tím se takové zjištění neprojeví negativně v daňovém přiznání, ať už měsíčním u plátců DPH nebo posléze v ročním na dani z příjmů.

V merituu této části bakalářské práce bude analyzována využitelnost informací z EET s dopadem do oblasti DPH, daně z příjmů a daně z nemovitých věcí. Údaje ze systému EET jsou samozřejmě využívány v rámci daňových řízení u jednotlivých daní mající za cíl daň správně zjistit a posléze stanovit, a to v převážné většině případů dodatečně. K tomuto slouží právě i výpis jednotlivých tržeb ze systému EET, proto se níže bude pracovat s těmito daty v oblasti DPH, daně z příjmů a daně z nemovitých věcí. Vycházeno bude z praktických zkušeností a postupů finanční správy, bude pracováno pouze částečně i s daty Finančního úřadu pro Pardubický kraj, který má tento úřad k dispozici, neboť i vzhledem k mlčenlivosti a neveřejnosti daňového řízení a neveřejnosti statistických údajů finanční správy není cílem ani v možnostech poskytovat detailní informace o těchto údajích. Smyslem je poskytnout relevantní a na reálných základech postavený obraz o využitelnosti informací z EET v daňové oblasti v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Nejprve bude přiblíženo, jakým způsobem se využívají informace z EET ve vztahu k nesouladným daňovým přiznáním na DPH a jaký vliv má EET na překročení obratu na DPH a i směrem ke zrušení registrací na DPH. Následně se práce bude zabývat nesouladem daňových přiznání na dani z příjmů fyzických osob ve vztahu k údajům ze systému EET. Na závěr bude osvětleno, jakým způsobem jsou údaje o provozovnách ze systému EET nahlášené ze strany poplatníků prospěšné ve vztahu k dani z nemovitých věcí.

V krátkosti bude zmíněno, že pracovníci správce daně v rovině daňové nevyužívají informace z EET pouze způsobem uvedeným níže, resp. takovým, který je demonstrován v této práci níže, ale tyto údaje o tržbách z EET slouží i např. jako podklad při odůvodňování vydávání zajišťovacích příkazů na daň z příjmů a DPH. Aniž by práce hlouběji zabředávala do procesní stránky daňového řízení, musí se v ní odkázat i na to, že údaje o tržbách ze systému EET jsou využitelné i při stanovení daně. Pokud totiž nelze daň stanovit dokazováním, pak nastupuje

náhradní způsob stanovení daně, a tím je stanovení daně dle pomůcek. Výpis z EET je důkazním prostředkem, a pokud z různých důvodů nelze stanovit daň dokazováním i za použití tohoto výpisu z EET, pak je tento výpis tržeb nezpochybnitelným důkazním prostředkem, který slouží jako jedna z pomůcek při stanovení daně pomůckami, a to jak na dani z příjmů, tak na DPH. Jinými slovy mají informace z EET význam pro zahájení případné kontrolní činnosti správce daně, v převážně většině případů v rámci řízení doměřovacího na DPH a na dani z příjmů, slouží ale také jako podklad již probíhajících kontrol, které nebyly zahájeny na základě podnětů z EET, kde by byly vykazovány určité nesoulady ze systému EET ve vztahu k příjmové stránce konkrétní daně.

3.1 Informace z kontrolní a přestupkové činnosti jako základní nástroj s následným dopadem do jiných daní

Jak již bylo výše naznačeno, za vhodné je uvést údaje o výši a počtu pokut vzniklých ve spojitosti s EET. Údaje, z kterých je níže vycházeno, jsou získány na základě statistik vedených Finančním úřadem pro Pardubický kraj ve spolupráci s GFŘ. Jako stěžejní období byly vybrány roky 2018 a 2019 s tím, že v tabulce č. 2 jsou uvedeny ucelené údaje o počtu správních řízení v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj, které jsou od počátku zavedení EET (1. 12. 2016) do dne 29. 2. 2020.

System ukládání sankci na Finančním úřadě pro Pardubický kraj vypadá následovně. EET metodicky zajišťuje krajské oddělení EET Finančního úřadu pro Pardubický kraj, které se i významně podílí na kontrolní činnosti EET. Jednotlivé kontroly jsou však nejčastěji prováděny kontrolory územních pracovišť, kterých je v rámci kraje do 20 pracovníků. Konkrétně na Územním pracovišti v Pardubicích se aktuálně kontrolou EET zabývá celkem 6 osob. Práce kontrolních pracovníků vyjma práce v terénu a vydávání příkazů spočívá v účasti na jednáních s daňovými subjekty a dalšími osobami, řešení podnětů, které jsou přidělovány z GFŘ, těmi jsou podněty nesouladů EET x DPH, nesouladů EET x DPFO a standardní podněty generované z GFŘ upozorňující na chyby, které mají poplatníci v souvislosti s vedením EET. Pod standardními podněty si lze představit např. chybné zasílání finančních položek v datových zprávách, chybné označení provozovny, zadání nesprávného DIČ, kterým jsou datové zprávy podepisovány, nenavštívené provozovny, rizikové daňové subjekty atd., v neposlední řadě také podněty podané ze strany veřejnosti. V charakteru činnosti práce je také sepisování úředních záznamů, protokolů a provádění vyhledávací činnosti.

Pracovníci EET dále zajišťují infolinku, která byla zřízena za účelem zodpovídání dotazů týkajících se evidence tržeb podnikatelské i široké veřejnosti.

Údaje o správních řízeních je možné získat ze systému CEK či automatizovaného daňového informačního systému (ADIS), kterými Finanční správa ČR disponuje. Do těchto systémů mají přístup vybraní pracovníci zabývající se kontrolou EET. V systému ADIS jsou vedena veškerá správní řízení, a to v podsystému DAD – obecná správa daní, kde lze získat informace o počtu správních řízení jednotlivých daňových subjektů a bližší informace k jednotlivým řízením. Z dalšího podsystému ADISu zvaného EDA - evidence daní, lze získat informace o obratech na osobním daňovém účtu poplatníka. V případě, že je uveden konkrétní druh příjmu č. 483, jedná se pak o informace ke konkrétním pokutám udělených na úseku EET. Výše těchto pokut jsou v systému uvedeny v momentě, kdy je pokuta předepsána. Systém ADIS též zaznamenává v souvislosti s EET veškeré žádosti o autentizační údaje a jejich vydání. Systém CEK, který slouží čistě k zadávání kontrol ve věci EET a zachycení jejich průběhu, obsahuje podrobnější data oproti systému ADIS. Mají do něho přístup i pracovníci Celní správy ČR a jsou v něm uvedeny veškeré informace o uskutečněných celostátních kontrolách, bez ohledu na to, zda bylo zjištěno porušení dle ZoET. Je nutno si uvědomit, že jsou kontrolovány veškerí poplatníci naplňující požadavky dle ZoET, bez ohledu na to, zda jsou místně příslušní Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj. Prozatím nejvyšší pokutu, kterou udělil Finanční úřad pro Pardubický kraj, je pokuta ve výši 260 tisíc korun z důvodu systematického nevystavování účtenek a systematického neevidování tržeb do systému EET v řádu několika měsíců s přihlédnutím k významné přitěžující okolnosti, kterou bylo i početné recidivní protiprávní jednání, které se odehrávalo na více provozovnách poplatníka. Ke dni 1. 4. 2020 bylo od počátku EET celkem přiděleno 285 918 autentizačních údajů, celkem bylo 13 705 miliónů evidovaných tržeb, 196 846 evidujících poplatníků a bylo vydáno celkem 524 779 certifikátů [6].

Na Finančním úřadu pro Pardubický kraj probíhá nejčastěji trestání za porušení povinností formou vydání příkazu na místě, jak již bylo uvedeno v kapitole o průběhu správního řízení, pokud obviněný souhlasí s přestupky, kterých se dopustil a s výší udělené pokuty na místě, stává se tento příkaz pravomocným a řízení je uzavíráno. Níže uvedená tabulka č. 2 zachycuje počet správních řízení za porušení ZoET v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj od počátku EET do dne 29. 2. 2020.

Tabulka 2 – Počet správních řízení

| | |
|--|-----|
| Příkaz na místě | 414 |
| Příkaz | 376 |
| Rozhodnutí o pokutě dle zákona o přestupcích | 25 |

Zdroj: vlastní zpracování dle [10]

Tabulka 3 - Počet zjištění Finančního úřadu pro Pardubický kraj v období 2018 – 2019

| Rok | Počet provedených kontrol | Neuskutečněná kontrola EET (např. zavřeno) | Bez nálezu | Nezaslání údajů | Nevystavení účtenky | Neumístění informačního oznámení | Neplnění oznamovací povinnosti |
|------|---------------------------|--|------------|-----------------|---------------------|----------------------------------|--------------------------------|
| 2018 | 3 547 | 137 | 2 285 | 813 | 427 | 2 | 227 |
| 2019 | 3 669 | 148 | 2 213 | 895 | 509 | 9 | 373 |

Zdroj: vlastní zpracování dle [10]

V tabulce č. 3 jsou uvedené informace, které byly zjištěny při jednotlivých kontrolách, a samotné členění těchto kontrol. V systému CEK je ke každé kontrole přiděleno číslo, které vypovídá o skutečnostech, které byly zjištěny. Zjištění jsou uvedena pod jednotlivými čísly:

- č. 1 kontrola nebyla uskutečněna,
- č. 2 beználezové kontroly,
- č. 3 kontroly, u kterých došlo k pochybení ve formě nezaslání údajů správci daně,
- č. 4 nevystavení účtenky,
- č. 5 neumístění informačního oznámení a
- č. 9 představuje neplnění oznamovací povinnosti.

Běžně dochází k situacím, kdy je během jedné kontroly zjištěno více porušení najednou. K neumístění informačního oznámení dochází minimálně, znamená to, že podnikatel nemá na viditelném místě umístěné oznámení o tom, že je povinen evidovat tržby a vystavovat zákazníkům účtenky. Pod pochybení ve smyslu neplnění oznamovací povinnosti spadá úplná či částečná absence v zadávání údajů ze strany daňových subjektů na daňový portál, kam se uvádějí informace o provozovně, zda je provozovna ve stavu aktivním, přerušena či zrušená, zda se jedná o provozovnu stálou, mobilní či virtuální, kód činnosti provozovny aj.

System CEK zachycuje stejně jako ADIS informace o přestupkových řízeních s tím rozdílem, že v CEKu je výše pokuty zaznamenána v momentě nabytí právní moci příkazu na místě, příkazu nebo rozhodnutí v přestupkovém řízení. V CEKu lze dále nahlédnout, zda

na konkrétní provozovně nebo u konkrétního subjektu již někdy byla kontrola provedena a s jakým výstupem. Mohou nastat tři situace výstupu provedené kontroly:

- beználezová kontrola,
- kontrola s bagatelním zjištěním bez přestupku, kde nebyla udělena žádná sankce,
- kontrola se zjištěním přestupku, za který byla sankce udělena.

Pokud je shledán přestupek, tyto informace o kontrolách následně slouží ke stanovení výše pokuty, a to s ohledem na přihlédnutí na dřívější skutečnosti ve formě polehčujících či přitěžujících okolností, ke kterým správní orgán při stanovení výše pokuty přihlíží. V níže uvedené tabulce č. 4 jsou uvedeny součty správních trestů - pokut uložených příkazem, příkazem na místě a rozhodnutím ve správním řízení a jejich výše za Finanční úřad pro Pardubický kraj za období 2018 - 2019.

Tabulka č. 4 potvrzuje shora řečené, zaznamenává počet udělených sankcí a jejich výše za porušení ZoET v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj. U závažnějších porušení ZoET jsou nejčastěji vydávány příkazy, kde se hranice pokuty pohybuje dle konkrétního případu v rádech tisíců či desetitisíců korun. O vyšších částkách uložených pokut svědčí i skutečnost, že Finanční úřad pro Pardubický kraj vydal od počátku EET do 16. 4. 2020 celkem 12 pokut, které přesáhly částku 100 tisíc korun. V těchto případech bylo spácháno více přestupků a přestupky byly většinou páčány opakovaně. Jedná se tedy ve většině případech o recidivní protiprávní jednání subjektu. Finanční správa ČR tedy zohledňuje, kolikrát již byl daňový subjekt v minulosti za porušení ZoET sankcionován a ačkoli poplatníci již v minulosti byli sankcionováni pokutou v nemalé výši, trend je takový, že zákon nadále porušují. Naproti tomu jsou vydávány v nejpočetnějším množství příkazy na místě, které znamenají menší porušení zákona a slouží k okamžitému operativnímu řešení nastalých protiprávních jednání na místě, proto je logické, že jejich počet bude největší. Přesto to ale neznamená, což bylo naznačeno na výši pokut u závažnějších porušení, že by docházelo v oblasti EET pouze k „banálním“ přestupkům do výše 10 000 Kč. Nejméně je naopak klasických správních řízení. Je to dáno z toho důvodu, že většina podkladů pro vydání rozhodnutí již pochází z vyhledávací činnosti správce daně, a také tím, že valná většina poplatníků odpory proti příkazům neuplatňuje, tzn., že jen malá část příkazů se překlápí do klasického správního řízení. Ve většině případů jsou shromážděné dostatečné podklady pro vydání rozhodnutí (příkazu), kdy se nejčastěji vychází z protokolů a výpisů o evidovaných tržbách ze systému EET, proto se i v malém množství případů zahajovalo klasické správní řízení rovnou na základě oznámení o zahájení řízení.

Tabulka 4 - Počet sankcí a jejich výše v období 2018 – 2019

| Rok | Počet kontrol bez sankce (bagatelní) | Počet vydaných příkazů na místě (v Kč) | Výše pokut udělených příkazem na místě (v Kč) | Počet vydaných příkazů celkem | Výše pokut udělených příkazem (v Kč) | Počet rozhodnutí ve správním řízení | Výše pokut udělených rozhodnutím v SR (v Kč) |
|------|--------------------------------------|--|---|-------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|--|
| 2018 | 557 | 148 | 945 500 | 136 | 4 403 000 | 7 | 218 000 |
| 2019 | 682 | 139 | 820 000 | 74 | 3 595 000 | 3 | 22 000 |

Zdroj: vlastní zpracování dle [10]

Počet veškerých ukončených kontrol uskutečněných Finančním úřadem pro Pardubický kraj za období 2018 – 2019 je zaznamenán v tabulce č. 5. Kontroly jsou rozděleny dle jejich ukončení. Kontroly ukončené bez správního řízení, se správním řízením a kontroly se zjištěním, při kterých nebyla udělena sankce z důvodu bagatelního porušení. Bagatelní porušení nejčastěji vzniká při šetření podnětů, kdy je v první fázi daňový subjekt na chybu pouze upozorněn. Bagatelním porušením může být např. chybné zadání ID provozovny do pokladního zařízení, chybně nastavený čas, kdy v datových zprávách, či na účtenkách vystavovaných zákazníkům je údaj chybný, neoznačení stavu provozovny dle skutečnosti (na daňovém portálu je provozovna označena ve stavu aktivním, ačkoli její provoz je třeba přerušen z důvodu sezónního prodeje).

Tabulka 5 - Počet ukončených kontrol v období 2018 – 2019

| Rok | Kontroly ukončené bez správního řízení | Kontroly se správním řízením | Počet kontrol se zjištěním | zjištění v % (bez neuskutečněných kontrol) |
|------|--|------------------------------|----------------------------|--|
| 2018 | 3 244 | 291 | 1 125 | 33 % |
| 2019 | 3 378 | 219 | 1 300 | 37 % |

Zdroj: vlastní zpracování dle [10]

Z tabulky č. 5 je patrné, že zjištění za rok 2019 se o 4 % oproti roku 2018 zvýšilo, z čehož vyplývá efektivnější provádění kontrol, a tedy i více zachycených porušení dle ZoET projevující se i ve vyšší míře v ukládání pokut dle ZoET, a také ve větším dopadu na daňové úniky.

3.2 Informace získané na základě elektronické evidence tržeb a dopad na daň z přidané hodnoty

V úvodu kapitoly bylo naznačeno, jakým směrem jsou informace z EET využitelné v rámci DPH. Nyní bude v této podkapitole zacíleno na vybrané aspekty získaných informací na základě EET a jejich dopadu na DPH. Z činnosti správce daně bylo vybráno:

1) Nesoulad daňového přiznání k dani z přidané hodnoty s tržbami v elektronické evidenci tržeb

Z GFR jsou zasílány jednotlivé případy/daňové subjekty k prověření za jednotlivá zdaňovací období. Podněty k prošetření jsou předávány prostřednictvím ADISu. Podněty jsou zaměřeny na porovnání hodnot vykázaných v daňových přiznáních DPH a tržeb zaslaných správci daně do systému EET. Každý podnět má své číslo.

Jedná se o takové daňové subjekty, ke kterým finanční správa obdržela vyšší tržby zaslané do systému EET, nežli jsou uvedené hodnoty v příslušných vyměřených daňových přiznání k DPH. Tabulky zaslané ze strany GFR konkrétnímu správci daně obsahují dodatečná data – identifikace daňového subjektu, data z evidence tržeb, data z daňových přiznání DPH, číslo podnětu a informace ohledně skutečnosti, zda bylo na příslušném daňovém subjektu uskutečněno šetření pracovníky zabývající se problematikou evidence tržeb. Při případném získávání dat z evidence tržeb je nutné připočítat i tržby, které jsou nejen vlastní tržby daňového subjektu, ale i ty tržby, kde daňový subjekt vystupuje v roli pověřujícího poplatníka. Pro výběr podnětů jsou stanoveny určité podmínky. Rozdíl základu daně se základní sazbou nebo základu daně se sníženou sazbou z tržeb a daňového přiznání je větší než určité číslo vyjádřené procentem, částka základů daně je větší na straně tržeb, a to současně ve všech sazbách, popř. částka celkové tržby není menší než součet jednotlivých finančních položek DPH. Pro rozdíl součtu základů daně všech sazeb z evidence tržeb je stanoven minimální limit, o který musí být součet tržeb vyšší, než součet základů daně z daňového přiznání DPH.

Z podnětů jsou vyřazeny takové záznamy, kde je z provedených starších šetření objektivní důvod pro nesoulad evidence tržeb a daňového přiznání k DPH, popř. byly zjištěny nesoulady finančních položek. Cílem těchto podnětů je prověřit správnost údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH. Pouze v ojedinělých případech k nesouladu dochází na základě zaslání chybných údajů do systému EET. Někdy se ovšem stává, že ze strany daňového subjektu dochází k dodatečnému zaslání některých tržeb, které se měly vztahovat k jinému zdaňovacímu období. Nutno podotknout, že EET se vztahuje na veškeré hotovostní tržby, v přiznání k DPH

musejí být uvedeny veškeré tržby, bez ohledu na formu jejich uhrazení, tudíž v přiznání k DPH by měla být uvedena větší částka, než je součet tržeb zaslanych do systému EET. Výjimkou může být např. situace, kdy má daňový subjekt rozbité pokladní zařízení. Z důvodu jeho nefunkčnosti není schopen zasílat tržby v okamžiku jejich přijetí do systému EET. Tržby, které daňový subjekt přijal v daném měsíci, následně vykáže v daňovém přiznání k DPH dle skutečnosti. Do systému EET jsou tyto uskutečněné tržby zaslány následně po opravě pokladního zařízení (může být v jiném měsíci). Do systému EET nelze tržby zadat zpětně, v datové zprávě je vždy uveden aktuální datum, kdy byla tržba odeslána. V tomto případě se nejedná o porušení zákona, pokud je rozdíl ze strany daňového subjektu vysvětlen.

2) Překročení obratu na dani z přidané hodnoty

U některých poplatníků z důvodu navýšení evidovaných příjmů dochází k situaci, že se stanou plátcí DPH. U subjektů, které překročí svůj obrat, jenž je stanoven zákonem o DPH, vznikne registrační povinnost a stávají se plátcí DPH. Pro účely DPH se obratem rozumí součet přijatých úplat bez daně za dodané zboží či poskytnuté služby a jeho výše, při které poplatníkovi vzniká povinnost k registraci, pokud je překročena částka 1 000 000 Kč za 12 po sobě jdoucích měsíců [20, § 4a a § 6]. U podnikající fyzické a právnické osoby, které uskutečňují ekonomickou činnost, proto při překročení obratu vzniká zákonná povinnost plátcovství, plátcem DPH se uvedené osoby mohou stát i na základě dobrovolnosti bez ohledu na překročený obrat. Pokud se osoba stane plátcem DPH, vyplývají pro ni další povinnosti - musí pro veškeré své tržby uplatňovat právě DPH. Většinou dochází k navýšení ceny za poskytnuté služby či zboží o daň, která je následně odvedena finančnímu úřadu.

Finanční úřad na základě dat z EET prověřuje sestavy daňových subjektů, u nichž celková výše tržeb přesáhla částku 1 000 000 Kč. Finanční úřad se nezabývá striktně z pohledu registrace k DPH pouze subjekty, které překročí částku 1 000 000 Kč, ale i subjekty, které přesáhnou částku 850 000 Kč, popř. nižší. Záleží na tom, ve kterém měsíci je částka překročena, jelikož v situaci, kdy daňový subjekt vykáže např. 500 000 Kč za období čtyř měsíců, je zřejmé, že v brzké době může dojít k překročení obratu, a proto se finanční úřad zajímá i o tyto subjekty

V případě, kdy daňový subjekt zaslal do systému EET tržby převyšující 1 000 000 Kč, správce daně zahájí úkony směřující k zahájení registračního řízení. Nejdříve ovšem prověří, zda daňový subjekt aktuálně již nepodal přihlášku k registraci nebo nebyl k DPH již zaregistrován. Pokud podnikateli po zavedení EET vzrostou tržby a přesáhne 1 000 000 Kč, znamená to, že se automaticky stane na základě registrace plátcem s měsíčním zdaňovacím

obdobím. Podnikatelům, kteří se po zavedení EET stanou plátcí DPH, přibude administrativní zátěž spojená např. s kontrolním hlášením. Nelze to ovšem brát jako další negativní záležitost vzniklou ve spojitosti s EET, ale naopak jako narovnání podnikatelského prostředí s cílem záměru i na inkasní stránku DPH, protože vyhýbání se plátcovství DPH je daňovým „fenomémem“ již řadu let.

Na druhou stranu se Finanční úřad pro Pardubický kraj zabývá i situacemi, kdy výše celkových tržeb daňového subjektu za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne částku 850 000 Kč. Účelem zachycení těchto případů je včasné zaslání upozornění daňovému subjektu na možné budoucí překročení obratu. Tyto údaje jsou evidovány na základě dat z EET, tudíž mohou být nižší nežli souhrn úplat započítávaných podle zákona o DPH do obratu. Za evidované tržby se nepovažují platby, které nenaplní formální znaky evidované tržby (např. platba kartou či bezhotovostní platba). Může tedy nastat situace, kdy samotné evidované tržby za vymezené období přesahují limit pro povinnou registraci k DPH, nicméně souhrn všech úplat pro stanovení obratu pro účely DPH, včetně těch, které nevstupují do EET, mohl být překročen již dříve. Správce daně má pravomoc registrovat daňový subjekt k DPH i z moci úřední.

V níže uvedené tabulce č. 6 jsou zaznamenány údaje, díky kterým v rámci údajů z EET bylo za období 2018 - 2019 zjištěno za Finanční úřad pro Pardubický kraj, kolik daňových subjektů překročilo 850 000 Kč a 1 000 000 Kč.

Tabulka 6 - Výstup ze sestav vytvořených pro účely registrace k DPH za období 2018 – 2019

| Rok | Překročení 850 tis | Překročení 1 mil. | | | | |
|------|-----------------------|---------------------------|---------------------------------------|--------------------------|---|---------------------------------|
| | | DS byl již registrován | DS podal příhlášku k registraci | DS ukončil činnost | Zahájení registračního řízení ex offa | Změna místní příslušnosti |
| 2018 | 289 | 51 | 40 | 14 | 3 | 2 |
| 2019 | 181 | 62 | 15 | 4 | 1 | 1 |

Zdroj: vlastní zpracování dle [10]

Ve sloupci překročení 850 tis. jsou zahrnuty veškeré subjekty, které částku překročily. Neznamena to, že všem subjektům bylo upozornění zasláno. V ojedinělých případech, kdy např. daňový subjekt ukončil ekonomickou činnost, se upozornění nezasílá. Údaje uvedené v tabulce u podnětů na překročení 1 milionu korun nelze brát jako konečné, v tabulce jsou zahrnuty pouze ty subjekty, u kterých je již znám výsledek prošetření. Podnětů je ve skutečnosti více, v tabulce nejsou ovšem započteny. Jedná se o situace, kdy daňový subjekt

částku přesáhl, ale následně bylo zjištěno, že překročena nebyla – např. z důvodu komisního prodeje. Z tabulky č. 6 vyplývá, že ve většině případů, kdy výše tržeb daňového subjektu překročila 1 000 000 Kč, došlo k podání přihlášky k registraci k DPH ze strany subjektu, nebo již registrován byl.

Údaje o tržbách získaných ze systému EET neslouží správci daně pouze k řešení překročení obrátu ve vztahu k registraci DPH, ale i opačným směrem pro řešení posuzování podmínek pro případné zrušení registrace. Tyto údaje z EET jsou pouze jedním zlomkem z podpůrných podkladů k vyhledávání daňových subjektů ve vztahu k rušení registrací na úseku DPH. Zrušení registrace plátce DPH z moci úřední je aplikováno podle § 106 odst. 2 zákona o DPH. Cílem je posuzování, zda jsou naplněny podmínky ke zrušení registrace z moci úřední a v návaznosti na to je zahajováno řízení o zrušení registrace místně příslušným správcem daně. Toto se aktuálně vztahuje i na plátce, kteří byli prohlášeni za nespolehlivé plátce, resp. díky vazbě na institut nespolehlivé osoby a zajištění kontinuity nespolehlivosti podle zákona o DPH. Správce daně se při rušení registrací zabývá subjekty, z jejichž strany došlo k závažnému porušování zákona, tj., nebylo alespoň dvakrát za sledované období podáno daňové přiznání k DPH, souhrnné hlášení nebo kontrolní hlášení, a to ani na výzvu k podání ze strany správce daně. Dále se jedná o plátce, kteří ve sledovaném období nepodali daňové přiznání k DPH za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. U každého plátce je prováděna individuální kontrola vykázaných hodnot. Na základě výsledků posouzených údajů v přehledech a posouzených výsledků případně navazujících šetření u dotčených plátců je povinností správce daně zahajovat řízení o zrušení registrace z moci úřední, a to u subjektů, kde jsou zjištěny podmínky ke zrušení registrace.

Ve spojitosti s výše uvedenými činnostmi správce daně pro účely správného stanovení daně, ale i k rozhodnutí o registraci či zrušení registrace, jsou prověřovány i podněty, které stanovují, že daňový subjekt sice do systému EET zasílá tržby, ale nepodává žádná, popř. podává nulová daňová přiznání k DPH.

3.3 Informace získané na základě elektronické evidence tržeb a dopad na daň z příjmů

Informace poskytnuté z EET mají své využití i pro účely kontrol daně z příjmů fyzických osob a právnických osob. Ze strany GFŘ jsou kontrolním oddělením poskytovány podněty, které poukazují na nesoulad dat zaslaných do systému EET a vykázaného obrátu/vykázaných příjmů za rok. Poplatníci daně z příjmů fyzických osob i právnických osob,

kteří mají dle ZoET povinnost evidovat tržby, zasílají datovou zprávou údaje o jednotlivých evidovaných tržbách správci daně. Princip evidence tržeb je postaven na zachycení reálného majetkového toku a nikoliv na záznamu v evidenci, který může nastat v jiném časovém okamžiku. Pro účely evidence tržeb je proto od účetního zachycení odhlíženo. Vzhledem k tomu, že poplatníci do systému EET zasílají údaje o tržbách, má Finanční správa ČR dostatečné množství údajů k provádění hlubších analýz. Pro bližší posouzení je vybráno posuzování podnětů týkajících se nesouladů EET x přiznání DPFO.

Na základě podnětů jsou porovnávány z EET v případě poplatníka, který není plátcem DPH, součty celkových částek tržby a v případě poplatníka, který je plátcem DPH, součty jednotlivých základů daně evidovaných tržeb. Tyto údaje z EET jsou porovnány s následujícími údaji vykázanými poplatníky v daňovém přiznání k dani z příjmu fyzických osob. Je určena limitní hranice rozdílů mezi evidovanými tržbami a vykázanými příjmy/obratem pro výběr daňových subjektů ke kontrole s ohledem na možný fiskální efekt. Tabulka s údaji týkajícími se poplatníků daně z příjmů fyzických osob, u kterých byl detekován uvedený rozdíl mezi evidovanými tržbami a vykázanými příjmy (obratem) u příjmů ze samostatné činnosti, je na jednotlivé finanční úřady (územní pracoviště) předávána pomocí aplikace ADIS. V případě, že částky vykázaných příjmů (ročního úhrnu čistého obratu) jsou nižší o zvolenou limitní hranici než částky evidovaných tržeb zjištěné z evidence tržeb, mohou tyto rozdíly detekovat možný daňový únik. Mohou se také vyskytnout případy, kdy je daný rozdíl způsoben chybným zaevidováním tržeb poplatníka. Existují také případy, kdy je vznik daného rozdílu zcela v souladu s principy evidence tržeb a nesvědčí o porušení povinností vyplývajících ze ZoET ani o krácení daně z příjmů fyzických osob. Tím je myšleno např. provádění storno oprav poplatníkem v případě vrácení zboží zákazníkem, při omylem zaevidované tržbě nebo vyřizování reklamací. Provádění storno tržeb je v souladu se ZoET, storna mohou být prováděna i jednou sumární částkou, pokud se jedná o větší množství dat. Tím, že se storno provádí s aktuálním časem, což je záměrem evidence tržeb - zachycení reálného majetkového toku, může nastat v jiném časovém období, a následně jsou zjištěné nesoulady, které ovšem nevypovídají o krácení daně. Z těchto důvodů je vždy nutné v každém konkrétním případě přistoupit k řádnému zjištění skutečného stavu a stanovení příčiny daného rozdílu, v případě potřeby též provést daňovou kontrolu. Důvody vyšších tržeb evidovaných v systému EET oproti příjmům vykázaných poplatníkem v daňovém tvrzení DPFO mohou být následující:

- evidence nesprávné výše finančních položek tržby,
- nesprávná evidence tržeb v pověření,

- nesprávná evidence tržeb certifikátem jiného poplatníka,
- evidence tržeb v nepřímém zastoupení,
- evidence tržeb na základě pověření,
- nesprávný postup evidence tržeb při překročení mezní doby odezvy,
- evidence jedné tržby vícekrát,
- testování pokladního zařízení,
- evidence nabití a čerpání kreditu,
- storno tržeb a opravy tržeb prováděné v souladu se ZoET,
- nesprávně vyplněná výše ročního úhrnu čistého obratu v daňovém přiznání v ADIS.

Ve spojitosti s výše uvedenými činnostmi správce daně pro účely správného stanovení daně, jsou prověřovány i podněty, které stanovují, že daňový subjekt sice do systému EET zasílá tržby, ale nepodává žádná, popř. podává nulová daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob.

3.4 Inkaso na daních z příjmů a daně z přidané hodnoty na základě elektronické evidence tržeb

V této podkapitole budou analyzována nejnovější data spojená s výší inkasa na dani z příjmů a DPH v rámci celorepublikových statistik a odhadů, která jsou průběžně zveřejňovány Ministerstvem financí ČR. Konkrétní data vlivu EET s dopadem do daní na inkasu v rámci Finančního úřadu pro Pardubický kraj nejsou veřejně k dispozici, a to ani pro statistickou potřebu tohoto finančního úřadu, jednak z důvodu, že doposud nejsou v náběhu všechny fáze EET a rovněž z důvodu, že každý finanční úřad uchovává statistiky komplexních inkas, kdy tyto údaje jsou neméně neveřejné, citlivé a jejich účelem není veřejně je zveřejňovat. Proto byla vybrána přibližná data od Ministerstva financí ČR pro dokreslení představy, jaký vliv bude mít výše uvedený postup na DPH a dani z příjmů jednotlivého finančního úřadu na inkasní stránku jednotlivé daně.

Dle odhadů Ministerstva financí ČR měl být roční přínos EET na inkasu DPH a dani z příjmů ve výši 18 mld. Kč. Tento přínos je očekáván po náběhu všech fází EET. Vzhledem k aktuální situaci nouzového stavu a pozastavení povinností spojených s EET bude nárůst inkasa díky EET minimální. Jeho opětovný nárůst bude trvat několik měsíců po spuštění EET pro veškeré fáze. Do doby, než dojde k náběhu zbývajících dvou fází, nemůže inkaso dosahovat odhadovaných 18 mld. Kč. Z prozatím dostupných údajů je ovšem patrné, že přínos EET dosáhne stanovených očekávání po kompletním náběhu všech fází, a bude tedy plánovaného

efektu dosaženo. Otázkou je, jaká budou v dané budoucí době reálná čísla o fiskálním efektu, to ukáže jediné až čas, nikoliv předběžné odhady či dokonce dohady. Z dosavadních výsledků je zřejmé, že skutečný přínos EET je dokonce vyšší než původní odhady [18]. V níže uvedené tabulce č. 7 jsou zaznamenány odhady daňových přínosů EET na DPH a dani z příjmů. Z důvodu efektu snižování sazeb DPH se odhady v průběhu let měnily.

Tabulka 7 – Daňový přínos EET na DPH a dani z příjmu

| Odhad (v mld. Kč) | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|---|---------------|------|------|------|
| Původní odhad MF z roku 2016 | 4,3 (jen DPH) | 12,3 | 17,3 | 18 |
| Odhad MF ze září 2018, pokud 3. a 4. fáze vůbec nenaběhnou | 4,7 (jen DPH) | 11,7 | 13,6 | 13,6 |
| Výpadek DPH kvůli snížení DPH z 21 % na 15 % u restaurací | 0,8 | 0,8 | 0,8 | 0,8 |
| Nově navržené další snížení DPH na 10 % (při odhadované účinnosti novely v červenci 2019) | | | 1,4 | 3,3 |
| Celkový výpadek kvůli snížení DPH | 0,8 | 0,8 | 2,2 | 4,1 |

Zdroj: vlastní zpracování dle [24]

Z tabulky č. 7 vyplývá, že za rok 2017 činil odhad přínosu EET po zahrnutí snížení sazby DPH pro oblast stravování 4,7 mld. Kč. Původní odhad činil 4,3 mld. Kč (pouze inkaso DPH). Odhad přínosu EET pro rok 2018 byl snížen z 12,3 na 11,7 mld. Kč vzhledem k odložení náběhu 3. a 4. fáze EET. Dle statistik Ministerstva financí ČR [26] byl přínos pro státní rozpočet díky EET ve výši 7,9 mil. za rok 2017, za rok 2018 ve výši 20,2 mil. a v roce 2019 ve výši 33 mil. Dále se dle statistik Českého statistického úřadu po zavedení EET zvýšilo tempo růstu v dotčených odvětvích o několikanásobek. Po zavedení EET vzrostly přiznané tržby v ubytování o 13 %, v pohostinství o 20 % a v maloobchodech o 8 %. V průběhu prvních tří let provozu získaly veřejné rozpočty díky EET na daních a pojistných odvodech 33 mld. Kč navíc.

Ministerstvo financí ČR bylo nařčeno, že uvedené daňové přínosy EET neodpovídají skutečnosti. Jak je již uvedeno výše, odhad přínosu EET v návaznosti na daň z příjmů a DPH byl stanoven ve výši 18 mld. Kč. Do tohoto odhadu jsou ovšem započteny údaje pouze na základě náběhu všech fází EET. Vzhledem k aktuální situaci a odložení povinností evidování tržeb pro všechny fáze je tedy zřejmé, že inkaso nemůže dosahovat odhadovaných hodnot. Na základě dosavadních údajů je ovšem zřejmé, že po kompletním náběhu všech fází přínos EET naplní stanovená očekávání. Relevantní data budou k dispozici v delším časovém

horizontu z důvodu aktuálního nouzového stavu spojeného s nemocí Covid-19 a s tím spojeného pozastavení EET, resp. i z důvodu budoucí přítomnosti dat z ostatních fází EET, které měly naběhnout ke dni 1. 5. 2020. Poté může být i blíže vyhodnocena činnost jednotlivých finančních úřadů, které nakládají ve svých postupech s údaji z EET mající vliv na příjmy státního rozpočtu.

3.5 Informace získané na základě elektronické evidence tržeb a dopad na daň z nemovitých věcí

EET má své uplatnění i ve vztahu k dani z nemovitých věcí, kdy často dochází ze strany poplatníků k označování provozoven jako prostorů nevyužívaných k podnikání, ač tak ve skutečnosti jsou. Poplatník je povinen uvést údaje o provozovně na daňovém portálu. Informace o provozovnách evidovaných pro účely EET se dají využít pro kontrolu, zda je v případě předmětných staveb či jednotek stanovena daň z nemovitých věcí ve správné výši.

Inkaso na dani z nemovitých věcí se v souvislosti s EET (od jeho počátku) za Finanční úřad pro Pardubický kraj pohybuje v rádech statisíců ročně. Na základě relevantních dat o provozovnách poplatníků ze systému EET začal správce daně v roce 2018 údaje prověřovat z pohledu daně z nemovitých věcí. To znamená, že daň byla dodatečně stanovena na zdaňovací období roku 2016 a 2017 s tím, že na zdaňovací období roku 2018 byla již daň stanovena ve správné výši, na následující zdaňovací období roku 2019 se již přenesla daň ve správné výši.

Daň z nemovitých věcí se sice platí každoročně, to ale neplatí u podávání daňových přiznání, které se zpravidla podává pouze „jednou“, pokud nedojde ke změně rozhodných okolností, tímto je daň stanovena a následně je v této výši placena každoročně. Proto se dá očekávat, že doměření na dani z nemovitých věcí bude kupř. u daně na zdaňovací období 2019 ještě vyšší, a to s ohledem na další náběh fází EET, které zajisté přinesou další údaje o provozovnách nezdaňovaných k podnikání ve vztahu k vyměření/doměření na dani z nemovitých věcí, jelikož v tomto ohledu nelze zapomenout, že základní prekluzivní lhůta pro stanovení daně činí 3 roky, a proto může správce daně stanovit daň ve správné výši i zpětně. Nutno podotknout, že se procento nálezů, ve kterých byla daň stanovena v nesprávné výši, pohybovalo v rámci Pardubického kraje v minimální procentní hranici do 5 %, což znamená, že většina z více jak 10 000 prověřovaných subjektů přiznala daň ve správné výši, přesto vyměřené či doměřené částky nejsou zanedbatelné.

ZÁVĚR

Předmětem bakalářské práce byla EET jako jeden z nástrojů v boji s daňovými úniky. Hlavním příjmem státního rozpočtu jsou jednotlivé daně, zejména DPH a daň z příjmů. Proto, aby byl naplňován lepší výběr daní, je nezbytné zamezit, co možná nejvíce, nezákonným protiprávním jednáním, které ve výsledku vedou k nesprávně stanovené dani, a to mnohdy z důvodu, že příčinou jsou, ve společnosti běžně se vyskytující jevy, daňové úniky. S daňovými úniky bojuje nejen Finanční správa ČR už desítky let. Společnost se neustále vyvíjí, jinak tomu není ani v oblasti daňové, která je známa svoji neustálou roční modifikací. Tak jako se vyvíjí daňová legislativa, vyvíjí se i společnosti nezákonné daňové úniky, které jsou bez inovace nástrojů, které je zachycují, stěží odhalitelné. Běžný zákonný postup jako je daňová kontrola nebo postup k odstranění pochybností již sám o sobě není schopný eliminovat možná rizika při stanovení daně, proto je velice přínosné, že se postupem času objevují nové instituty v boji s daňovými úniky – zajišťovací příkazy, kontrolní hlášení a právě EET. Tento institut významně dopadá a bude dopadat do inkasní stránky daně z příjmů a DPH a postupem času se stane i více nezbytnou součástí dnešní společnosti.

Tato práce je zaměřena na EET provázanou při jejím porušování správním trestáním na tomto úseku s cílem využít údaje ze systému EET a z následného trestání pro analýzu a bližší přiblížení využití těchto informací na DPH, dani z příjmů a dani z nemovitých věcí. Cílem je poukázat, že informace z EET a následného správního trestání nejsou využitelné pouze při plnění kontrolní činnosti pracovníků EET, ale mají i významnou roli při činnosti ostatních pracovníků správce daně, protože na jejich základě dochází ke kontrole daňových povinností, neboť EET vyvolává v kuloárech veřejnosti částečně i negativní ohlasy a rozpory, kdy je tvrzeno, že EET nemá na daňovou příjmovou stránku vysoký vliv, a že informace z EET ani nejsou toliko na příslušné úrovni využívány v rámci daňových řízení či postupů.

Nejprve bylo prostřednictvím první kapitoly nezbytné vymezit základní pojmy ve vztahu k vývoji EET jako nástroje boje s daňovými úniky a jejího dopadu do daňové stránky věci. Proto byl v základních obrysech vymezen institut EET, fáze EET, jakým způsobem lze tržby evidovat a jakým způsobem probíhá kontrolní činnost na tomto úseku tj. tu část, která je předzvěstí toho, aby vůbec nějaké informace mohly vzniknout a být dále využívány v ostatních daňových disciplínách.

K tomu, aby byl naplněn cíl práce, bylo účelem rozvést, jak jsou informace z EET využívány v situaci, kdy nejsou splněny povinnosti dle ZoET. Proto byly předmětem druhé kapitoly příčiny vzniku sankcí za porušení EET a jejich řešení. Porušování povinností na úseku EET jsou rozděleny na základě jednotlivých skutkových podstat přestupků dle ZoET, a nedošlo také k opomenutí i dalšího porušování evidenční povinnosti, které není v ZoET výslovně uvedeno. Na závěr druhé kapitoly byla řeč o důsledcích správního trestání na úseku EET, které mají nesporně vliv i na příjmovou stránku státního rozpočtu. Jedině důslednou kontrolní a vyhledávací činností a efektivní formou ukládání správních trestů se může docílit příznivému dopadu k omezování daňových úniků za přispění EET.

Po vymezení přehledu kontrolní a správní činnosti na úseku EET bylo na místě přenést tyto informace z EET do jednotlivých daní, neboli jakým způsobem jsou tyto informace využívány na DPH, dani z příjmů, tak dani z nemovitých věcí. V úvodu třetí kapitoly praktické části je shrnut vliv kontrolní a přestupkové činnosti v číslech Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Práce se zabývá počtem přestupkových řízení na tomto úřadě, statistikou kontrol, ale i počtem a výší správní trestů na úseku EET, které mají dopad do jednotlivých daní. V další náplni praktické části práce je představeno, co se děje s informacemi z EET u DPH, kde jsou porovnávány nesoulady daňových přiznání k DPH s tržbami v EET, důraz je kladen na překročení obratu na DPH za pomoci údajů z EET, jehož obraz je poskytnut prostřednictvím vytvořené tabulky č 6. Na DPH se dále prověřují daňové subjekty, u kterých nebylo podáno daňové přiznání, nebo bylo podáno nulové daňové přiznání, přestože v systému EET vykazují tržby. Informace z EET jsou rovněž využitelné pro rušení registrací na DPH a také při stanovení daně na základě pomůcek, svůj význam mají i při vydávání zajišťovacích příkazů, jak na DPH, tak na dani z příjmů.

Přínosný a účelný vliv má EET i na daň z příjmů, kde jsou také prověřovány nesoulady daňových přiznání s tržbami v EET a nesoulady vykázaných obrátů/příjmů za rok. Jsou také jako u DPH prověřovány nepodaná daňová přiznání či nulová daňová přiznání na dani z příjmů, kdy poplatníci vykazují v systému EET tržby. Informace z EET jsou pro daň z příjmů praktické i pro stanovení daně dle pomůcek. Nelze zapomenout, že využitelnost informací z EET má i opačný význam, to znamená, že neslouží pouze jako podklad pro zahájení daňových řízení, ale je také užitečným pomocníkem v již probíhajících daňových kontrolách na DPH i dani z příjmů, které nebyly zahájeny z podnětu EET. V podkapitolách o dopadu do DPH a do daně z příjmů by se nabízelo statistické vyčíslení tohoto dopadu EET do inkasa těchto daní. Vzhledem k neveřejnosti daňového řízení a daňové mlčenlivosti se tato práce dotýká velice

citlivých informací, které nejsou veřejně publikovatelné a není ani z technického hlediska možné je bez dalšího získat, proto nelze v otázkách fiskálních efektů EET pracovat s konkrétními čísly za Finanční úřad Pro Pardubický kraj, ani z dat na celostátní úrovni, nicméně pro důstojné znázornění a zakončení těchto podkapitol byly použity informace ze strany Ministerstva financí ČR, které jsou veřejně dostupné a přináší přibližné údaje a odhady o fiskálním efektu EET.

V úplném závěru práce je okrajově zmíněna i využitelnost informací z EET na dani z nemovitých věcí, kde také dochází k významnému dopadu do této daně, protože jsou na základě údajů o provoznách ze systému EET kontrolovány daňová přiznání k nemovitým věcem poplatníků, zda zdaňovali své stavby určené k podnikání. Jelikož byla tato část znovu posuzována z pohledu Finančního úřadu pro Pardubický kraj, nelze do práce dosadit konkrétní čísla, přesto jsou určité náhledy a výsledky prověřování uvedeny.

Závěrem je na místě uvést, že informace z EET jsou využitelné nejenom pro případné trestání poplatníků, ale mají společně s výší ukládaných pokut významnou roli i v inkasní stránce jednotlivých daní, resp. i ve využitelnosti těchto informací v jednotlivých postupech vedených v rámci daňových řízení jako je porovnávání informací z EET s nesoulady s daňovými přiznáními, zkoumání překročení obratu na DPH, stanovení daně na základě pomůcek apod. Podrobnější data o fiskálním efektu, a tedy i dopadu EET do daní lze očekávat v letech následujících, kdy se postupně rozběhnou další fáze EET, nicméně fiskální efekt byl již naznačen na základě údajů z Ministerstva financí ČR. Současná data o těchto efektech budou i v blízké době ovlivněna aktuální společenskou situací ohledně šíření viru Covid-19. Je třeba dodat, že EET se postupnými kroky stane více nezbytnou součástí společnosti, která z důvodu zachování a neustálého příjmu státního rozpočtu potřebuje efektivní nástroje v boji s daňovými úniky a EET je jedním z nich, který odhalí okamžitý hotovostní únik, a to i zpětně za delší období.

POUŽITÁ LITERATURA

- [1] BAKEŠ, Milan a kol. *Finační právo, 6. vydání*. Praha: C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-440-7.
- [2] DUŠEK, Jiří. *Elektronická evidence tržeb v přehledech*. Praha : Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5839-8.
- [3] Generální finanční ředitelství. *etrzby.cz. Běžný a zjednodušený režim*. [Online]. 2020. [Cit. 10-04-2020]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/bezny-a-zjednoduseny-rezim>
- [4] Generální finanční ředitelství. *etrzby.cz. Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb* [Online]. [Cit. 03-03-2020]. Dostupné z: https://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Archiv/Metodika_k_evidenci_trzeb_v4.0.pdf
- [5] Generální finanční ředitelství. *etrzby.cz. Přehled povinných subjektů, předmět evidence tržeb a harmonogram spuštění*. [Online]. 2020. [Cit. 23-02-2020]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>
- [6] Generální finanční ředitelství. *etrzby.cz. Statistická data o evidovaných tržbách*. [Online]. 15-04-2020.[Cit. 16-04-2020]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu>
- [7] Generální finanční ředitelství. *etrzby.cz. Vzorová účtenka*. [Online].[Cit. 19-03-2020]. Dostupné z: https://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/vzorova_uctenka.pdf
- [8] HAJDUŠEK, Tomáš a VODIČKA, Milan. *První zkušenosti s EET - elektronickou evidencí tržeb*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-589-5.
- [9] HRABĚTOVÁ, Daniela, KOUBA, Stanislav a PATZENHAUER, Markéta. *Zákon o evidenci tržeb*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2016. ISBN 978-80-7552-461-4.
- [10] Interní informace získané na základě činnosti Finančního úřadu pro Pardubický kraj.
- [11] KOCINA, Jan. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.
- [12] LÍBAL, Tomáš. *Elektronická evidence tržeb, 1. vydání*. Praha: VOX a. s., 2016. ISBN 978-80-87480-51-9.
- [13] PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a OTAVOVÁ, Milena. *Daň z příjmu srozumitelně*. Ostrava: Key Publishing, 2015. ISBN 978-80-7418-243-3.
- [14] Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 4. 2019, sp. zn. 50 A 73/2018-50.
- [15] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 09. 2014, sp. zn. 4 As 123/2014-33.

- [16] Sněmovní tisk č. 513/0, část č. 1/6, Vládní návrh zákona o evidenci tržeb. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [Online]. © Parlament České republiky. [Cit. 28-02-2020]. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>
- [17] RUCKI, Pavel. *ÚčtujemeProVás* [Online]. 2015. [Cit. 27-02-2020]. Dostupné z: <http://www.uctujemeprovas.cz/dane-a-mzdy/11-princip-a-vypocet-dph>
- [18] VOLF, Tomáš. *Ministerstvo financí ČR* [Online]. 21. 09 2018. [Cit. 10-04-2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2018/kolik-prinasi-eet-odhady-ministerstva-fi-32989>
- [19] Zákon č. 112/2016 Sb., ze dne 13. 04. 2016, o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI verze 2020 [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, [cit. 10. 4. 2020].
- [20] Zákon č. 235/2004 Sb., ze dne 23. 04. 2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů In: ASPI verze 2020 [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, [cit. 5. 4. 2020].
- [21] Zákon č. 280/2009 Sb., ze dne 03. 09. 2009, daňový řád. In: ASPI verze 2020 [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, [cit. 1. 4. 2020].
- [22] Zákon č. 338/1992 Sb., ze dne 01. 07. 1992, o dani z nemovitých věcí, Část první, daň z pozemků
- [23] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. In: ASPI verze 2020 [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR, [cit. 1. 4. 2020].
- [24] ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí ČR* [Online]. 14-09-2018 [Cit. 12-04-2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2018/prinosy-a-naklady-eet-na-jednom-miste-32892>
- [25] ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí ČR* [Online]. 13-09-2019 [Cit. 27-02-2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/parlament-schvalil-start-dalsi-faze-eet-36105>
- [26] ŽUROVEC, Michal. *Ministerstvo financí ČR* [Online]. 28. 11 2019. [Cit. 10-04-2020]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/tri-roky-s-eet-nizsi-dane-a-jejich-vetsi-36750>

PŘÍLOHY

| | |
|--|----|
| Příloha A <i>Vzorová účtenka podle zákona o evidenci tržeb</i> | 60 |
|--|----|

