

# Návrh doporučení pro efektivní implementaci Elektronické evidence tržeb v České republice

Bc. Kateřina Vašková

---

Diplomová práce  
2016



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2015/2016

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kateřina Vašková**  
Osobní číslo: **M14341**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Návrh doporučení pro efektivní implementaci Elektronické evidence tržeb v České republice**

Zásady pro vypracování:

### Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

#### I. Teoretická část

- Provedte literární rešerši a zpracujte teoretické poznatky týkající se daňové soustavy v České republice a Elektronické evidence tržeb.

#### II. Praktická část

- Analyzujte současný stav v České republice z pohledu daně z přidané hodnoty.
- Analyzujte a popište zavedení evidence tržeb ve vybraných zemích Evropské unie.
- Navrhněte doporučení pro efektivní implementaci elektronické evidence tržeb v ČR na základě zkušeností vybraných zemí.
- Zhodnoťte přínosy a rizika uvedeného návrhu.

### Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

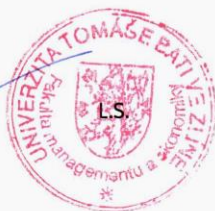
Seznam odborné literatury:

**KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.**  
**ROSEN, Harvey S. a Ted GAYER. Public finance. 9th ed. New York: McGraw-Hill Higher Education, c2010, 595 s. ISBN 978-0-07-351135-1.**  
**SHELLEKENS, Marnix. European Tax Handbook 2014. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2014, 1026 s. ISBN 978-90-8722-241-3.**  
**ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6. aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.**  
**VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. Daňový systém ČR 2012. 11 aktualiz. vyd. Praha: 1 VOX a. s., 2012, 368 s. ISBN 978-80-8780-05-2.**

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Eva Kuderová**  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: **15. února 2016**  
Termín odevzdání diplomové práce: **18. dubna 2016**

Ve Zlíně dne 15. února 2016

  
doc. RNDr. PhDr. Oldřich Hájek, Ph.D.  
děkan



  
doc. Ing. Miloš Král, CSc.  
ředitel ústavu

## PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

### Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považuji se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### Prohlašuji,

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 6. 4. 2016

Uřížková  
.....  
podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Abstrakt česky

Tato diplomová práce se zabývá problematikou daňových úniků v oblasti DPH. Cílem práce je analyzovat zavedení evidence tržeb ve vybraných zemích a následně navrhnout doporučení pro její implementaci v České republice. Teoretická část popisuje daňovou soustavu České republiky, základní pojmy spojené s daňovými úniky a elektronickou evidenci tržeb jako nástroj v boji proti těmto únikům. Praktická část je zaměřena na analýzu zavedení evidence tržeb ve vybraných zemích Evropské unie a zhodnocení dopadů zavedení tohoto mechanismu na inkaso DPH. Součástí práce je také zhodnocení současného stavu výběru DPH v České republice. Další část práce je věnována vyhodnocení dotazníkového šetření, prostřednictvím něhož měli podnikatelé vyjádřit svůj názor na zavedení této evidence. V závěru práce jsou uvedena následná doporučení pro implementaci tohoto nástroje na území našeho státu.

**Klíčová slova:** daňový únik, elektronická evidence tržeb, daň z přidané hodnoty, nástroje v boji proti daňovým únikům, státní rozpočet

## **ABSTRACT**

Abstrakt ve světovém jazyce

This thesis deals with the issue of VAT tax evasion. The aim is to analyze the introduction of the Electronic sales reporting in selected countries and then propose the recommendations for the implementation in Czech Republic. The theoretical part describes the Czech tax system, basis concepts related to tax evasion and electronic sales reporting as a tool against these evasions. The practical part is focused on the analysis of introduction electronic sales reporting in selected countries of European Union and evaluation of the impact of the introduction of this mechanism on VAT collection. Next part of work deals with the evaluation of questionnaire survey through which entrepreneurs should state their opinion on the implementation this register. There are given following recommendations for implementation this tool in our country in the conclusion.

**Keywords:** tax evasion, electronic sales reporting, value added tax, tools against tax evasion, government budget

Tímto bych velmi ráda poděkovala vedoucí své diplomové práce Ing. Evě Kuderové za její odborné vedení, cenné rady a čas, který mi věnovala při zpracování práce.

Zvláštní poděkování patří mé rodině, za trpělivost a podporu během mého vysokoškolského studia.

## OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>9</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 DAŇOVÁ TEORIE</b> .....	<b>13</b>
1.1 DAŇ .....	13
1.2 FUNKCE DANÍ .....	14
1.3 DAŇOVÉ SUBJEKTY A JEJICH CHOVÁNÍ .....	15
1.4 DAŇOVÁ SOUSTAVA ČESKÉ REPUBLIKY .....	16
1.4.1 Třídění daní .....	16
1.4.2 Daňové příjmy za rok 2014.....	18
1.4.3 Správa daní.....	20
<b>2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY</b> .....	<b>22</b>
2.1 PŘEDMĚT DANĚ .....	23
2.2 SAZBY DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	24
<b>3 MINIMALIZACE DANÍ</b> .....	<b>25</b>
3.1 DAŇOVÁ ÚSPORA .....	25
3.2 VYHNUTÍ SE DANI.....	25
3.3 DAŇOVÝ ÚNIK.....	25
3.4 DAŇOVÝ ÚNIK VERSUS DAŇOVÁ OPTIMALIZACE .....	26
3.5 PŘÍČINY VZNIKU DAŇOVÝCH ÚNIKŮ .....	27
3.5.1 Daňové úniky na DPH .....	28
<b>4 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB</b> .....	<b>31</b>
4.1 MODEL EVIDENCE TRŽEB .....	32
4.2 EVIDENCE TRŽEB POKLADNOU S FISKÁLNÍ PAMĚTÍ.....	32
4.2.1 Výhody modelu .....	33
4.2.2 Nevýhody modelu .....	33
4.3 EVIDENCE TRŽEB PROSTŘEDNICTVÍM INTERNETOVÉHO PŘIPOJENÍ.....	34
4.3.1 Výhody modelu .....	34
4.3.2 Nevýhody modelu .....	34
4.4 KOMBINACE MODELŮ.....	35
4.4.1 Výhody modelu .....	35
4.4.2 Nevýhody modelu .....	35
<b>5 ZÁVĚR POZNATKŮ TEORETICKÉ ČÁSTI A STANOVENÍ PŘEDPOKLADŮ PRO PRAKTICKOU ČÁST</b> .....	<b>37</b>
<b>II PRAKTICKÁ ČÁST</b> .....	<b>39</b>
<b>6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU V ČESKÉ REPUBLICE</b> .....	<b>40</b>
6.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O ČESKÉ REPUBLICE.....	40
6.2 VÝVOJ SAZEB DPH .....	42
6.3 VÝVOJ PŘÍJMŮ STÁTNÍHO ROZPOČTU Z POHLEDU DPH .....	45
6.4 VÝVOJ INKASA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	49
<b>7 ZAVEDENÍ EVIDENCE TRŽEB VE SLOVENSKÉ REPUBLICE</b> .....	<b>52</b>

7.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SLOVENSKÉ REPUBLICE .....	52
7.2	PROCES ZAVEDENÍ EVIDENCE TRŽEB VE SLOVENSKÉ REPUBLICE .....	53
7.2.1	Princip registračních pokladen .....	54
7.2.2	Zákon o používání elektronickéj registračnej pokladnice.....	54
7.2.3	Virtuální registrační pokladna .....	56
7.3	VÝVOJ PŘÍJMŮ STÁTNÍHO ROZPOČTU Z POHLEDU DPH .....	57
7.4	SAZBA DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	61
<b>8</b>	<b>ZAVEDENÍ EVIDENCE TRŽEB V CHORVATSKÉ REPUBLICE.....</b>	<b>63</b>
8.1	ZÁKLADNÍ ÚDAJE O CHORVATSKÉ REPUBLICE .....	63
8.2	PROCES ZAVEDENÍ EVIDENCE TRŽEB V CHORVATSKÉ REPUBLICE .....	64
8.2.1	Model fiskalizace .....	64
8.2.2	Zákon o fiskalizaciji u prometu gotovinom .....	66
8.3	VÝVOJ PŘÍJMŮ STÁTNÍHO ROZPOČTU Z POHLEDU DPH .....	67
8.4	SAZBY DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	73
<b>9</b>	<b>NÁVRH DOPORUČENÍ PRO EFEKTIVNÍ IMPLEMENTACI EET V ČESKÉ REPUBLICE .....</b>	<b>74</b>
9.1	SITUACE V ČESKÉ REPUBLICE .....	75
9.1.1	Primární cíl zavedení evidence tržeb .....	77
9.1.2	Sekundární cíl zavedení evidence tržeb .....	79
9.1.3	Základní prvky systému evidence tržeb .....	80
9.2	VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ .....	85
9.2.1	Náklady státu .....	85
9.2.2	Náklady povinných subjektů .....	87
9.2.3	Náklady veřejnosti .....	90
9.2.4	Přínosy státu .....	90
9.2.5	Přínosy povinným subjektům.....	91
9.2.6	Přínosy veřejnosti .....	93
9.3	SHRNUTÍ.....	94
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>96</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>97</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>102</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>103</b>
	<b>SEZNAM TABULEK.....</b>	<b>105</b>



## ÚVOD

V současné době bychom nenašli asi žádný stát, ve kterém by se nevyskytoval problém spojený s daňovými úniky a podvody. Česká republika není výjimkou a i přes neustálou snahu snížit jejich velikost, zde existuje velká míra těchto úniků. Proto je potřeba zavádět účinné nástroje, které by tyto problémy minimalizovaly, a v nejlepším případě úplně odstranily. Právě boj s daňovými úniky a efektivnější výběr daní je jednou z priorit vlády České republiky. Elektronická evidence tržeb, která bude s velkou pravděpodobností zavedena do konce tohoto roku, patří mezi mechanismy, které by měly omezit úniky na dani z přidané hodnoty a dani z příjmů.

Zavedení elektronické evidence tržeb v České republice je již od samého počátku velmi kontroverzní a diskutované téma. Tohle opatření má své velké zastánce, kteří argumentují, že jeho zavedení přispěje ke snížení daňových úniků, ke kterým dnes a denně dochází ve velké míře. Na příjmech státního rozpočtu mají rozhodující vliv právě daňové příjmy, které by se zavedením EET výrazně navýšily. Státní rozpočet může prostřednictvím tohoto systému celkově získat navíc na dani z příjmů a DPH přes deset miliard korun ročně. Kolují samozřejmě i argumenty proti evidence tržeb, které zaznívají zejména z řad podnikatelských subjektů a opozice. Jako hlavní důvody proti jsou uváděny zejména náklady živnostníků a v neposlední řadě také náklady státu na pořízení a provoz celého systému. Dále se pak objevují názory, které hovoří o likvidaci malého a středního podnikání.

Cílem této práce je nejprve analyzovat proces zavedení evidence tržeb ve vybraných zemích Evropské unie a na základě jejich zkušeností vyslovit doporučení pro efektivní implementaci tohoto nástroje v České republice. V úvodu práce bude provedena literární rešerše týkající se české daňové soustavy, problémů s daňovými úniky a v neposlední řadě elektronické evidence tržeb, která je považována za nástroj boje s těmito úniky. K získání teoretických poznatků poslouží odborné literární a internetové zdroje.

Praktická část práce bude rozdělena na analytickou a projektovou část. V rámci analytické části bude provedena analýza současného stavu v České republice z pohledu DPH. Dále pak bude popsán a analyzován jak proces zavedení institutu evidence tržeb ve vybraných zemích, tak jeho vliv na výběr daně z přidané hodnoty. Následující projektová část bude věnována vyhodnocení dotazníkového šetření, prostřednictvím něhož měli podnikatelé vyjádřit svůj názor na plánované zavedení EET. V této části práce budou rovněž uvedeny doporučení pro efektivní implementaci tohoto mechanismu v podmínkách České republi-

ky. Součástí diplomové práce bude také vyhodnocení nákladů a přínosů, které s největší pravděpodobností vzniknou v souvislosti s přistoupením k evidenci tržeb.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavní cíl diplomové práce spočívá v návrhu doporučení pro efektivní implementaci elektronické evidence tržeb v České republice. Pro naplnění tohoto cíle byly definovány dílčí cíle práce a to provést analýzu a zhodnocení zavedení tohoto mechanismu ve vybraných státech Evropské unie, analyzovat situaci v České republice z pohledu daně z přidané hodnoty.

Pomocí literární rešerše českých a zahraničních literárních zdrojů budou zpracovány teoretická východiska práce. Těžištěm informací pro teoretickou část budou také články v odborných časopisech a dokumenty Ministerstva financí České republiky. Pro dosažení hlavního cíle práce bude použita zejména metoda analýzy a rozboru dokumentů Ministerstev financí České republiky, Slovenské a Chorvatské republiky, zejména dokumentů týkajících se hospodaření daného státu (státní závěrečný účet) a legislativy upravující problematiku evidence tržeb.

V praktické části práce bude využita metoda hromadného získávání údajů pomocí dotazníkového šetření. Pro účely práce proběhlo v únoru 2016 dotazníkové šetření, jehož cílovou skupinou byli podnikatelé a živnostníci ze Zlínského a Olomouckého kraje podnikající v různých oborech, zejména pak ve stravovacích, restauračních a ubytovacích službách, velkoobchodu, maloobchodu a drobní živnostníci. Pro sběr dat byla zvolena metodika elektronického dotazování. Tato data budou následně pomocí matematicko-statistických metod zpracována.

Součástí práce bude také kvantifikace nákladů a přínosů spojených s implementací EET v České republice. Na základě získaných teoretických poznatků, komparace a zhodnocení fungování elektronické evidence tržeb ve vybraných státech Evropské unie budou vyslovena doporučení pro implementaci tohoto nástroje v podmínkách České republiky.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 DAŇOVÁ TEORIE

V první části této práce budou vysvětleny základní pojmy, které jsou nezbytné pro komplexní pochopení dané problematiky. Jedná se zejména o pojmy „daně“, „daňový únik“ a v neposlední řadě „elektronická evidence tržeb“.

## 1.1 Daň

„Napříč tomu, že povinnost platit daň je zakotvena v Listině základních práv a svobod, definici pojmu daň nenalezneme v žádném právním předpise České republiky.“ (Široký, 2013, s. 13)

„Daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.“ (Kubátová, 2010, s. 15)

Podle Kubátové (2010) daní rozumíme platební povinnost stanovenou zákonem, pro kterou je typická neekvivalenost, nenávratnost, zpravidla periodický charakter a neúčelovost. Stěžejní funkcí daní je zisk příjmů do veřejných rozpočtů na úhradu celospolečenských potřeb. Daně existují v každém typu ekonomik a jejich stěžejním úkolem je především zabezpečení příjmů do veřejného rozpočtu.

**Neekvivalenost** znamená, že zde nevzniká nárok na protihodnotu odpovídající výši platby. Pojem **nenávratnost** značí skutečnost, že se nejedná o půjčku, z čehož tedy plyne, že daná částka daně se nevrací po určité době tomu, kdo ji poskytl. U vlastností jako je **periodicita a neúčelovost** je uvedeno slovo zpravidla, jelikož tyto vlastnosti neplatí absolutně. Například daň z nabytí nemovitých věcí je typickou jednorázovou daní, vznik daňové povinnosti se u ní pojí s úplatným nabytím vlastnického práva. Mezi jednorázové daně se řadila i daň dědická a darovací, ty ale byly s účinností od 1. ledna 2014 v České republice zrušeny. Příjmy z dědictví jsou od daně osvobozeny a bezúplatná plnění jsou nyní předmětem daně z příjmů. Jelikož je daň charakterizována jako neúčelová, není jasné, na co konkrétně bude daň použita. (Vančurová a Láchová, 2012)

Dále podle Kubátové (2010) pod pojmem daně rozumíme nejen daně jako takové, ale také další příjmy, jako například příspěvky na sociální a zdravotní pojištění, cla, místní poplatky či dálniční známky.

Daň se vyměřuje ze **základu daně**, čímž se rozumí předmět daně, který je vymezen věcně a časově, a ze kterého se vynásobením platnou daňovou sazbou vypočte výše daňové po-

vinnosti. U daně z příjmů je základ daně vyjádřen v peněžních jednotkách, u některých daní je naopak základ daně vyjádřen v nepeněžních jednotkách např. fyzikálních. (Kubátová, 2010)

V určitý okamžik může být daňový poplatník podroben i více daňovým povinnostem, proto se na makroekonomické úrovni sleduje ukazatel **celková daňová povinnost**. Tato daňová povinnost vyjadřuje souhrn veškerých plateb, kterými je poplatník povinen přispívat do veřejného rozpočtu. Pro účely mezinárodního srovnání a pro měření této celkové daňové povinnosti byl konstruován ukazatel **daňová kvóta**. Tento ukazatel měří podíl daňových příjmů na hrubém domácím produktu, rozlišujeme čistou a složenou daňovou kvótu. Rozdíl mezi čistou a složenou daňovou kvótou je takový, že čistá daňová kvóta zahrnuje pouze daně, oproti tomu složená obsahuje i další povinné odvody, odpovídající ekonomickému pojetí daně. (Hamerníková a Maaytová, 2010)

## 1.2 Funkce daní

Vančurová a Láchová (2012) uvádějí, že pod pojmem daně můžeme rozumět veřejné finance, které patří mezi nejdůležitější nástroj veřejné politiky. Daně plní v ekonomice celou řadu funkcí, mezi ty nejdůležitější patří fiskální, alokační, redistribuční, stimulační či stabilizační funkce.

**Fiskální funkce** patří historicky mezi nejstarší. Podstatou této funkce je získávání finančních prostředků, které mají být následně použity pro pokrytí veřejných výdajů. Cílem fiskální funkce je jednoduše řečeno naplnění státního rozpočtu. (Vančurová a Láchová, 2012)

**Alokační funkce** vyplývá z toho, že trh je nedokonalý a je potřeba řešit vzniklá tržní selhání. Daně pak představují prostředek alokace finančních prostředků do oblastí, ve kterých trh selhává. Příčiny tržního selhání jsou např. existence veřejných statků, statků pod ochranou, externalit či nedokonalé konkurence. (Kubátová, 2010)

Podle Vančurové a Láchové (2012) **redistribuční** neboli přerozdělovací **funkce** znamená, že stát prostřednictvím daní ovlivňuje přerozdělení důchodů. Za cíl si stát ukládá dosáhnout spravedlivého stavu nebo alespoň zmírnění nerovnosti mezi jednotlivci. Pojem redistribuce tedy znamená získání finančních zdrojů pro chudé od bohatých. Právě daně jsou vhodným nástrojem pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivců.

**Stimulační funkce** vychází z toho, že daně jsou subjekty vnímány jako újma a tyto subjekty dělají vše proto, aby svou daňovou povinnost omezily. Stát poskytuje subjektům různé

formy daňových úspor, jako jsou například „daňové prázdniny“ – snížení základu daně při určitém objemu investic, tvorbě pracovních míst atd. Stimulační funkce může být tedy pozitivní, ale i negativní. Negativní stimulace znamená, že stát se snaží vyšším zdaněním odradit subjekty od spotřeby alkoholických nápojů či cigaret. (Vančurová a Láchová, 2012)

Prostřednictvím **stabilizační funkce** může vláda zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice, tím že bude ovlivňovat výši daňových příjmů. V období stagnace by měl stát udržovat daně na nižší úrovni a tím ponechat poplatníkům více peněz pro nastartování ekonomiky. Naopak v období konjunktury, kdy roste rychle spotřeba i důchody, by měl stát daně optimálně zvýšit, tím se omezí poptávka a zároveň se bude vytvářet rezerva na horší časy. (Vančurová a Láchová, 2012)

### 1.3 Daňové subjekty a jejich chování

Pojmem daňový subjekt rozumíme fyzickou nebo právnickou osobu, která je ze zákona povinna platit daň. Existují dvě skupiny daňových subjektů, a to **poplatník** a **plátce**. Daňový poplatník je osoba, jejíž majetek nebo příjem je dani podroben. Jedná se o osobu, která nese daňovou zátěž, daň snižuje jeho disponibilní příjem. Plátce je daňový subjekt, který má zákonnou povinnost odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností. V tomto případě daň nesnižuje jeho disponibilní příjem. (Vančurová a Láchová, 2012)

S daňovými subjekty úzce souvisí pojmy jako **daňová spravedlnost** a **efektivnost**.

Podle Kubátové (2010) je **spravedlnost** daní představována zejména redistribučním efektem, a to že daně mají zabezpečit rovnoměrnější rozdělení důchodů, než které vyplývá z tržních podmínek. V současné době existují dva zcela odlišné koncepty spravedlnosti. Prvním je princip platební schopnosti a druhým konceptem je princip prospěchu (ekvivalence). Princip platební schopnosti vychází ze skutečnosti, že poplatníci se stejným příjmem budou platit stejnou výši daně, a bohatší poplatníci budou přispívat více než chudší. Pod pojmem princip prospěchu se rozumí, že poplatníci za zaplacení daně požadují od státu odpovídající protihodnotu. Výše daně by měla odrážet velikost užitku státních služeb.

Lajtkepová (2009) uvádí, že daňový systém by měl co nejméně zasahovat do tržních vztahů. **Daňová efektivnost** by měla zajistit, aby daně nezpůsobovaly velké distorze v cenách a užitku z různých druhů činností. Distorze může vést poplatníky k substituci zdaněného

zboží nebo služeb jinými, k přesunu sídla nebo bydliště do míst s nižším zdaněním atd. Daně jsou neefektivní, jestliže způsobují společnosti vyšší náklady administrativního charakteru, než je nutné. **Administrativní náklady zdanění** nenesou pouze stát, ale i poplatníci a plátcí daně. Daňová teorie rozlišuje administrativní náklady zdanění na přímé a nepřímé. Veřejný sektor nese přímé administrativní náklady zdanění, jedná se například o náklady na daňovou administrativu, statistických úřadů či soudní náklady při vymáhání daňových nedoplatků. Oproti tomu nepřímé administrativní náklady zdanění nesou poplatníci, patří sem zejména náklady na daňového poradce, podání daňového přiznání atd.

Obecně lze říci, že čím jsou daně vyšší, o to nižší je motivace daňového subjektu vytvářet nebo rozvíjet základ daně. Lze také konstatovat, že vyšší daně mohou vést ke zvýšení procenta daňových úniků. Důležitý je také vztah daňového systému a podnikatelských aktivit, jelikož daně by neměly podlamovat podnikatelské aktivity, právě naopak. Daně mohou zvýhodňovat investice před spotřebou a dokonce lákat produktivní zahraniční kapitál. (Vančurová a Láchová, 2012)

## 1.4 Daňová soustava České republiky

Daňová soustava České republiky vznikla s přechodem z centrálně plánované ekonomiky na tržní ekonomiku a je platná od **1. ledna 1993**. Jedná se o souhrn všech daní, které jsou platné v České republice. Souvisí s existencí státního rozpočtu, jelikož daně jsou peníze, které tvoří podstatnou část příjmů státního rozpočtu. Podstatou daňové soustavy je zajistit dostatek finančních prostředků do veřejného rozpočtu. Veřejným rozpočtem se rozumí mimo státní rozpočet, i rozpočet obcí, krajů a společný rozpočet Evropské unie. (Kubátová, 2010)

Jak vypadá daňová soustava jednotlivých států, závisí na několika faktorech, jako např. velikost státu a jeho územní členění, tradice ve výběru daní, státní aparát apod.

### 1.4.1 Třídění daní

Existuje mnoho kritérií, podle kterých lze daně dělit. V české daňové soustavě se daně rozlišují především podle způsobu, jakým jsou na občanech vybírány. U **přímých daní** lze přesně identifikovat daňový subjekt, který bude daň platit, není zde žádná možnost přenesení daňového břemene na kohokoliv jiného. Tato daň se obvykle odvádí z příjmů poplatníka či jeho majetku. Opakem jsou **nepřímé daně**, u kterých daňové břemeno nese jiný subjekt. To tedy znamená, že nepřímé daně za poplatníka vybírá a odvádí jiný subjekt



(plátce). Přímé daně jsou na rozdíl od nepřímých daní, které jsou mnohdy skryty v ceně zboží, viditelnější a jsou intenzivněji pocíťovány. (Fojtíková, 2009)

„Nepřímé daně v zemích EU jsou nejdále v procesu harmonizace daňových systémů. Je tomu tak proto, že se stávají součástí ceny zboží a služeb a jejich výběr úzce souvisí s přechodem zboží přes hranice státu.“ (Hamerníková a Maaytová, 2010, s. 118)

Dále můžeme daně třídit například podle toho, na jaký objekt zdanění jsou uvaleny. Hlavními jsou daně z:

- důchodu
- spotřeby
- majetku. (Kubátová, 2010)

Podle charakteru veličiny, z níž se daň platí, je dělíme na:

- kapitálové (uložené na stavovou veličinu)
- běžné (uložené na tokovou veličinu). (Kubátová, 2010)

Podle vztahu k platební schopnosti poplatníka dělíme daně na:

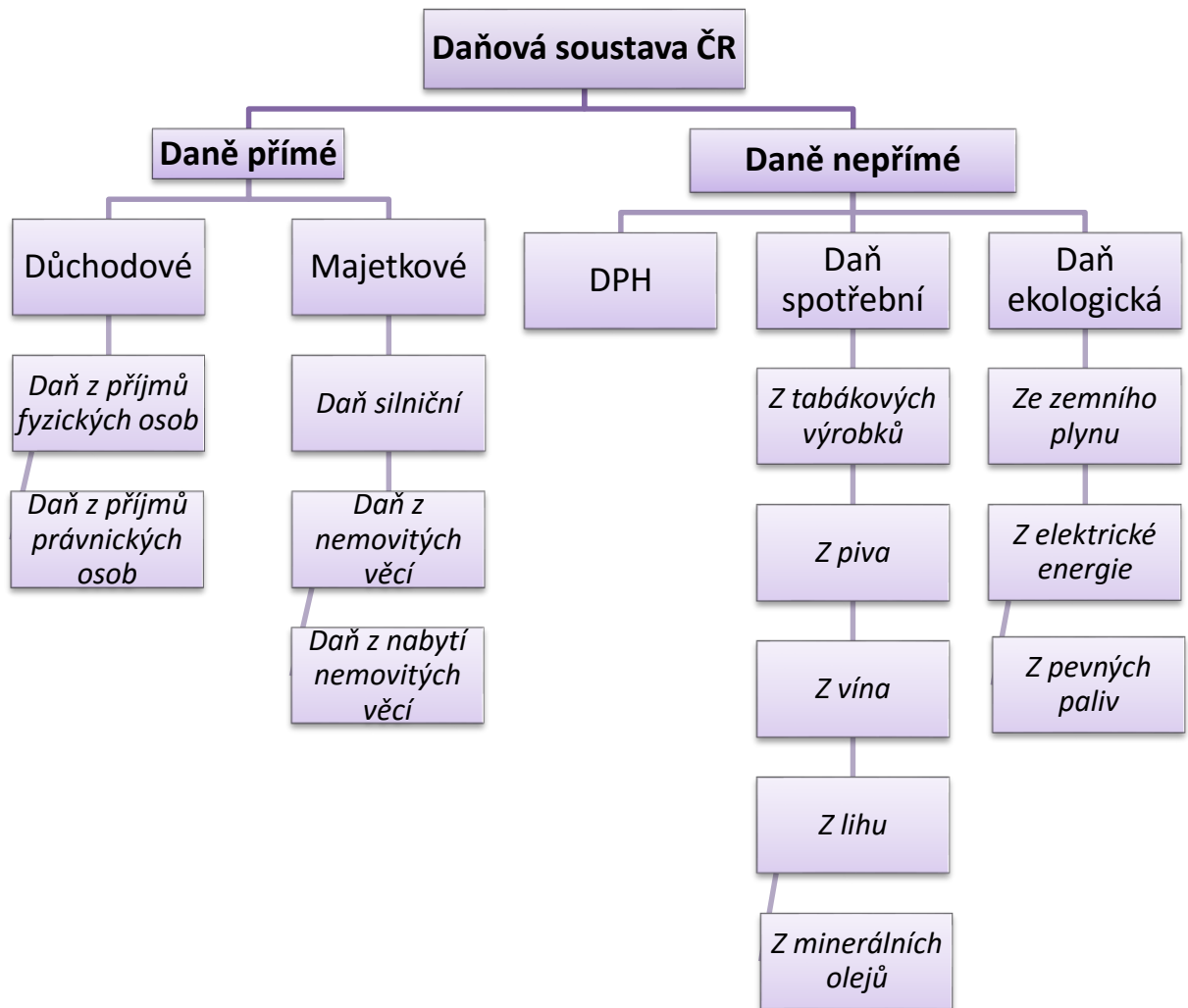
- osobní (zohledňují platební schopnost poplatníka)
- in rem: platí se bez ohledu na platební schopnost poplatníka. (Kubátová, 2010)

Podle daňového určení, tj. podle rozpočtu, do kterého plynou, se daně dělí na:

- státní
- municipální
- vyšších územněsprávních celků
- svěřené. (Kubátová, 2010)

Každá daň je legislativně upravena patřičným daňovým zákonem, který stanovuje daňovou povinnost, poplatníky, způsoby plnění atd. (Fojtíková, 2009)

Následující obrázek znázorňuje stručný přehled dělení daní v České republice.



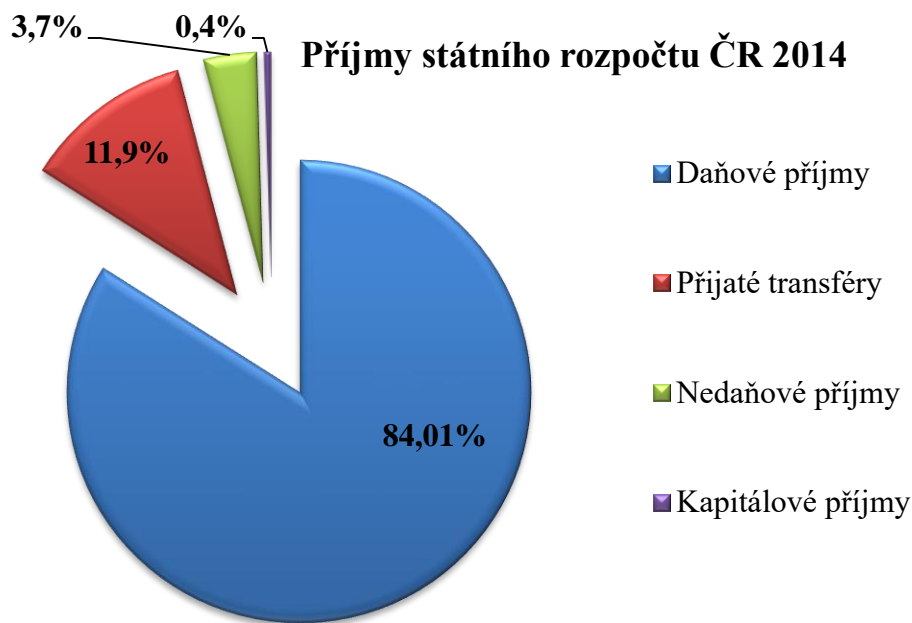
Obr. 1: Daňová soustava České republiky

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva financí ČR

#### 1.4.2 Daňové příjmy za rok 2014

Daňové příjmy představují v České republice jednoznačně nejvýznamnější veřejný příjem a právě díky nim lze financovat poměrnou část veřejných výdajů. Tyto příjmy zahrnují nejen daně a cla, ale také povinný příspěvek na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti a povinné veřejné zdravotní pojištění.

Skutečnost, že daňové příjmy jsou jednoznačně rozhodující částí veřejných příjmů, zobrazuje následující graf, ve kterém můžeme vidět, že daňové příjmy tvořily v roce 2014 84% celkových příjmů státního rozpočtu.

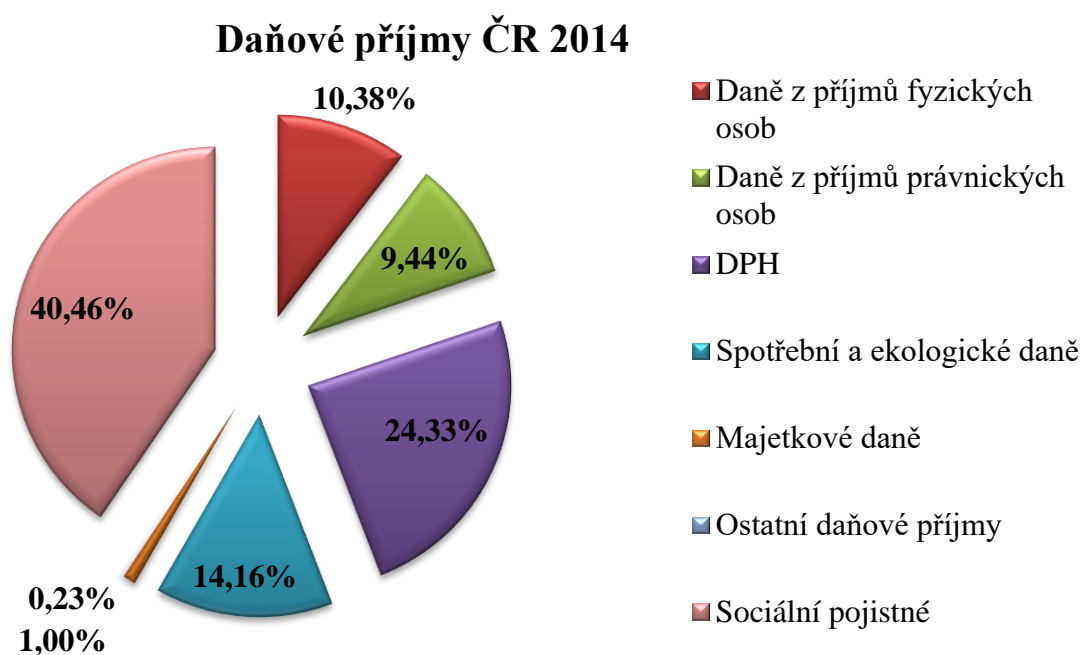


Obr. 2: Příjmy státního rozpočtu ČR 2014

Zdroj: Monitor státní pokladna, 2016

Daňové příjmy plynou podle **zákona č. 243/200 Sb. o rozpočtovém určení daní** do státního rozpočtu, do rozpočtu krajů, obcí a také do Státního fondu dopravní infrastruktury. V následujícím schématu můžeme získat přehled o podílu daní z příjmů, ze spotřeby, majetkových daní, sociálním pojistném a ostatních daních na celkových daňových příjmech státního rozpočtu za rok 2014.

Největší položkou bylo jednoznačně pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, které tvořilo více než 40% celkových příjmů. Daň z přidané hodnoty byla druhou největší daňovou položkou státního rozpočtu za sledovaný rok. Třetí významnou položku tvořily daně ekologické a spotřební, které dosáhly téměř 15% celkových příjmů. Lze také konstatovat, že v naší daňové struktuře převládá spíše nepřímé zdaňování nad přímým. Podíl přímých daní v daňových mixech vyspělých států v posledních desetiletích postupně klesá, a to na úkor zvyšování podílu daní nepřímých, které mají menší negativní účinky na ekonomickou aktivitu.



Obr. 3: Daňové příjmy ČR 2014

Zdroj: Monitor státní pokladna 2016

### 1.4.3 Správa daní

„Správa daní upravuje pravidla jednání jednotlivých subjektů v průběhu správy daní, vymezuje jejich práva a povinnosti. Jejím cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“ (Vančurová a Láchová, 2012, s. 65)

Správce daně je orgán veřejné správy, který je podle zákona věcně a místně příslušný ke správě jednotlivých druhů daní a k vedení daňového řízení. Mezi správce daně patří například územní finanční orgány, celní orgány, místní orgány a další správní orgány. Celní orgány mají za úkol spravovat spotřební daně, daně z energií a cla. Dále například územní orgány spravují místní a část správních poplatků. (Vančurová a Láchová, 2012)

Správu daní zajišťuje Finanční správa České republiky, která byla ustanovena zákonem č. 456/2011 Sb. Podle tohoto zákona je Finanční správa tvořena soustavou orgánů finanční správy, které jsou podřízené Ministerstvu financí. Finanční správu tvoří:

- Generální finanční ředitelství
- Odvolací finanční ředitelství
- Finanční úřady

Daňový řád je zákon, který se zabývá procesním daňovým právem, upravuje především procesní stránku výběru a placení daní. (Ochrana, Pavel a Vítek, 2010)

Mezi nejdůležitější pravidla, podle kterých se postupuje při správě daní, patří:

- **Zásada zákonnosti** – správci daně se musí řídit obecně závaznými právními normami, tzn. pouze na základě zákona.
- **Zásada zákazu zneužití pravomoci** – povoluje správci daně provádět jen takové úkony, které mu zákon umožňuje.
- **Zásada hospodárnosti a přiměřenosti** – snaha správce daně o co nejnižší náklady daňového řízení, dále musí správce daně vždy volit takové prostředky, které stačí ke splnění cíle daňového řízení a co nejméně omezují daňový subjekt.
- Při výkonu správy postupuje správce daně v **součinnosti** s daňovým subjektem, který má právo a povinnost úzce spolupracovat. V případě, že daňový subjekt nespolupracuje, má správce daně nástroje k tomu, aby mohl daň vyměřit.
- Správa daní je vždy **neveřejná**, což má úzkou souvislost s charakterem informací, se kterými se při správě nakládá.
- Všechny daňové subjekty jsou si před správcem daně **rovny**. Rovněž jsou všechny zúčastněné osoby povinny zachovat **mlčenlivost**.
- **Zásada oficiality a zásada dispoziční** – podle zásady oficiality má právo zahájit řízení daňový správce a podle dispoziční zásady daňový subjekt.
- **Zásada volného hodnocení důkazů** – důkazní prostředky si opatřuje správce daně nebo je navrhuje daňový subjekt, ale o tom co bude považováno za důkaz, rozhoduje vždy správce daně. Správce daně pak hodnotí důkazy jednotlivě i komplexně ve vzájemných souvislostech. (Vančurová a Láchová, 2012)

## 2 DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY

Jak již bylo řečeno, daň z přidané hodnoty tvoří jeden z nejvýznamnějších příjmů státního rozpočtu, a proto se stát zajímá o její efektivní výběr a zamezení daňových úniků v této oblasti. Na rozdíl od daní přímých je DPH v rámci daňových systémů poměrně mladou daní. První výskyt této daně se datuje k roku 1953, kdy ve Spojených státech amerických ve státě Michigan byla DPH poprvé zahrnuta do daňové soustavy. O rok později byla tato daň zavedena i v Evropě, konkrétně ve Francii. Následně během dalších desetiletí se dále rozšiřovala a ujala i ve většině evropských států. V České republice byla DPH zavedena v roce 1993, kdy nahradila daň z obratu. (Zajíčková, Boháč a Večer, 2012)

Rosen a Gayer (2010) uvádějí, že daň z přidané hodnoty představuje určité procento z hodnoty přidané v každé výrobní fázi. V podstatě lze říci, že tato daň je alternativní metodou pro sběr maloobchodní daně z obratu.

„Daň z přidané hodnoty je povinnou daní ve státech Evropské unie. Je to daň, jejíž harmonizace postoupila velmi daleko, především z hlediska předmětů daně a jejich rozdělení mezi členské státy, harmonizovány jsou rovněž sazby daně. Základní myšlenka fungování daně z přidané hodnoty je jednoduchá. Daň je vybírána na každém stupni zpracování, avšak nikoli z celého obratu, ale pouze z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Zdaňuje se tedy jen **přidaná hodnota**.“ (Vančurová a Láchová, 2012, s. 265)

Od 1. ledna 1987 je daň z přidané hodnoty jedinou všeobecnou nepřímou daní ve všech členských zemích. Podle soudního dvora Evropské unie můžeme tuto daň charakterizovat jako:

- obecnou daň ze spotřeby, která se aplikuje na zboží a služby postupně až do fáze prodeje,
- daň, která je přímo úměrná ceně zboží a služeb,
- daň, která se vybírá poté, co byla odečtena daň ze zboží a služeb na vstupu příslušné výrobní či distribuční fáze. (Široký, 2013)

Daň z přidané hodnoty v České republice po revoluci nahradila dřívější daň z obratu a daň dovozní. Tato daň je upravena zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Pro tuto daň je typické, že zatěžuje konečného spotřebitele, ale odvádí jí „dodavatel“ – plátce daně, který zajišťuje její výběr. Na rozdíl od daně z obratu, je vybírána na každém stupni zpracování. Právní úprava daně z přidané hodnoty je také ovlivněna členstvím České republiky v

Evropské unii a v rámci její harmonizace vychází z 6. direktivy z roku 1977. (Kubátová, 2010)

## 2.1 Předmět daně

Předmětem daně z přidané hodnoty jsou plnění uskutečňována osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti za úplatu, přičemž místem plnění je tuzemsko. Tuzemskem se rozumí Česká republika. Zjednodušeně lze říci, že dani z přidané hodnoty podléhají zboží a služby. Zbožím se rozumí movité věci, elektrická energie, právo stavby, voda, plyn, teplo či chlad. Naopak se za zboží nepovažují cenné papíry a peníze. Dodáním zboží se rozumí převod práva za úplatu, kdy může vlastník nakládat se zbožím. Poskytnutím služby se pak rozumí, všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží či převodem nemovitosti. (Vančurová a Láchová, 2012)

Daň z přidané hodnoty upravuje primárně zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. „Podle § 2 tohoto zákona je předmětem daně:

- a) dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- b) poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- c) pořízení
  1. zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
  2. nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- d) dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.“ (Marková, 2016, s. 117)

Zdanitelným plněním je plnění, které je předmětem daně nebo není od daně osvobozeno. Plátcem daně se mohou stát osoby povinné k dani a to buď dobrovolně, nebo povinně. Povinně se jako plátce DPH musí zaregistrovat osoba, která překročila stanovený obrat (1 000 000 Kč) za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Plátcem se tato osoba stává od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se podle zákona o DPH plátcem dříve. (Marková, 2016)

## 2.2 Sazby daně z přidané hodnoty

V moderních daňových systémech má DPH své nezastupitelné místo a v dnešní době se objevuje mnoho protichůdných názorů na výši sazeb a rozřídění jednotlivých položek zboží a služeb. Vzhledem k tomu, že Česká republika je od 1. května 2004 členským státem Evropské Unie v oblasti daně z přidané hodnoty hraje významnou roli také právo EU. Evropská unie určuje striktní pravidla pro zařazení zboží a služeb pod jednotlivé sazby, přesto i na evropské půdě existuje několik výjimek z pravidel.

Po celou dobu existence DPH v našem právním řádu si prošly sazby této daně několika změnami. Dokonce se čas od času objevují návrhy na sjednocení sazeb. Již při tvorbě původního zákona o DPH se vyrojil návrh na zavedení jednotné sazby, nakonec byla zvolena varianta dvou sazeb. Pouze ojediněle používá některá země jen jednu sazbu daně z přidané hodnoty, i když by se tím systém této daně stal méně náročný a ulehčila by se i administrativní zátěž plátců.

V současné době se Česká republika řadí mezi státy, které uplatňují tři sazby DPH. A to základní ve výši 21 % a dvě snížené sazby 15 a 10 %. Sazba patnáct procent je uplatňována například na nealkoholické nápoje, potraviny, vodné a stočné, teplo, městskou dopravu a ubytovací služby. Desetiprocentní sazba DPH je určena na dětskou výživu, léky či knihy. (Marková, 2016)

Většina zemí Evropské unie stejně jako ČR uplatňuje dvě snížené sazby této daně. Některé státy mají zavedenou navíc ještě super sníženou sazbu DPH, která je nižší než 5 %. Tato super snížená sazba DPH je výjimkou, která byla udělena starším státům EU, které měly povinnost od roku 1993 zvýšit svou základní sazbu o více než 2 %. Tuto sazbu využívá například Francie, Irsko, Itálie, Lucembursko nebo Španělsko. (Česká tisková kancelář, © 2016)



### 3 MINIMALIZACE DANÍ

Daňové subjekty se budou vždy snažit minimalizovat svoji daňovou povinnost a to ať už je daňové zatížení vysoké nebo nízké. Jedná se o racionální ekonomické chování daňového subjektu a stát s tímto chováním nejen počítá, ale snaží se ho využít tak, aby nasměroval aktivitu daňového subjektu žádoucím směrem. Ať už více či méně, vždy je míra daňového zatížení jedním z mnoha faktorů ovlivňujících chování subjektů. Existují tři způsoby, kterými lze dosáhnout minimalizace daně: **daňová úspora, vyhnutí se daně a daňový únik.** (Vančurová a Láchová, 2012)

#### 3.1 Daňová úspora

Snížení základu daně nebo již vypočtené daně daňovým subjektem v rámci všech alternativních postupů stanovených daňovým zákonem, nazýváme daňovou úsporou. Jinak řečeno daňový subjekt našel v rámci zákona tedy legálně možnost jak snížit svoji daň, například paušální slevou na poplatníka atd. Některé daňové úspory mají charakter odložené daně do budoucna, prostřednictvím tvorby rezerv na budoucí výdaje nebo zrychleným odpisováním majetku. (Vančurová a Láchová, 2012)

„Prostor pro daňové úspory může být také z hlediska státu motivován snahou snížit administrativní náklady výběru daně. Např. u daně z příjmů fyzických osob zákon umožňuje v některých případech, aby si poplatník zvolil, zda chce uplatňovat uznané výdaje podle skutečnosti či zjednodušeně procentem z příjmů. Zjednodušené uplatňování výdajů přitom znamená podstatné snížení výdajů na správu daně.“ (Vančurová a Láchová, 2012, s. 38)

#### 3.2 Vyhnutí se dani

Druhým způsobem minimalizace daně je vyhnutí se dani. Tento způsob představuje vyhledávání zákonodárcem nezamýšlených skulin ve stylizaci daňových zákonů. Takové jednání není v rozporu se zákonem, ale jedná se o nemorální jednání. Je třeba uvědomit si, že každé vyhnutí se dani daňovým subjektem, nepřímou zvyšuje daňové zatížení ostatních daňových subjektů a porušuje již zmíněnou daňovou spravedlnost. (Vančurová a Láchová, 2012)

#### 3.3 Daňový únik

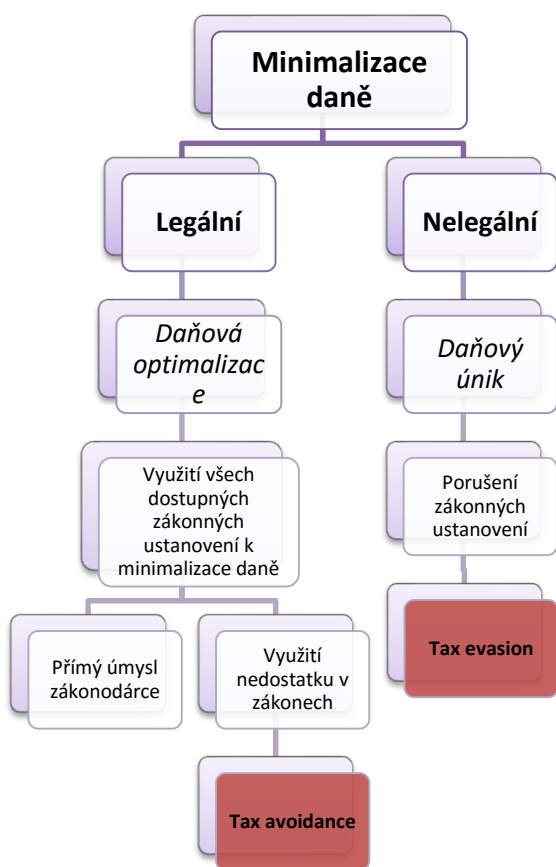
Situace, kdy se poplatník vyhýbá zcela nebo jen částečně placení daně označujeme jako daňový únik. V České republice neexistuje speciální zákon o trestním právu daňovém,

všechna relevantní ustanovení, která se týkají krácení daně, nalezneme přímo v trestním zákoně. (Zatloukal a Krupičková, 2011)

„Mezi trestné činy daňové můžeme zařadit: neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na úrazové pojištění, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti; zkrácení daně, poplatků a podobných povinných plateb.“ (Zatloukal a Krupičková, 2011, s. 263)

Daňové úniky označujeme jako negativní důsledky, které vznikají jako snaha ekonomických subjektů o daňovou optimalizaci. „Daňový únik nabývá nejrůznějších forem, některé z nich mají i mezinárodní charakter. Daňové úniky omezují předpokládaný daňový výnos a jsou pro společnost škodlivé. Snaha o daňové úniky je také jedním z faktorů vzniku tzv. šedé ekonomiky. Každý stát musí proti daňovým únikům bojovat, a to prostřednictvím jejich vyhledávání a sankcionalizací.“ (Vančurová a Láchová, 2012, s. 39)

### 3.4 Daňový únik versus daňová optimalizace



Obr. 4: Minimalizace daně

Zdroj: (Kreštesšová a Rezek, 2013)

Často se lze setkat s názory, že vedle nelegálních daňových úniků v užším slova smyslu (tax evasion), existují i daňové úniky legální (tax avoidance), někdy nazývané jako „vyhýbání se daňové povinnosti“ při nichž nedochází k přímému porušení právních norem. Přestože nejsou tax avoidance, na rozdíl od přímého porušení právních norem postižitelná, tak není pochyb o tom, že jdou proti veřejnému zájmu a měla by být sankcionována. (Martinez, 1995)

Od daňového úniku se odlišují pojmy **daňový podvod** a **daňový nedoplatek**.

Daňové úniky můžeme dělit na úmyslné a neúmyslné. Při neúmyslném daňovém úniku často označovaném nevědomém, si daňový subjekt není vědom skutečnosti, že se dopouští porušení zákona. Právě úmyslné daňové úniky, které jsou postižitelné podle trestního práva, bývají označovány i jako **daňové podvody**. (Kreštesšová a Rezek, 2013)

Kreštesšová a Rezek (2013) uvádějí, že jako **daňový nedoplatek** je podle ustanovení §153 daňového řádu považována neuhrazená částka daně spolu s úroky, penálem, pokutami a dalšími náklady řízení, pokud již uplynul den splatnosti. Předpokladem vzniku daňového nedoplatku je skutečnost, že daň již byla řádně vyměřena. Daňový nedoplatek je oprávněn vymáhat příslušný správce daně, kterým je při vymáhání správní orgán nebo jiný státní orgán. Správce daně dbá při vymáhání nedoplatku na zásady přiměřenosti a hospodárnosti, dále volí co nejefektivnější způsob vymáhání daňového nedoplatku. Příslušný správce daně může nedoplatek vymáhat prostřednictvím daňové exekuce, soudního exekutora, prostřednictvím insolvenčního řízení či přihlášením do veřejné dražby.

Formy nelegálního daňového úniku, podle počtu zapojených osob:

- individuální
- 2 zapojené osoby
- více zapojených osob (řetězové obchody)

**Individuální daňové úniky** jsou typické pro osoby samostatně výdělečně činné a právnické osoby s nižším obratem. Jedná se většinou o nadhodnocení výdajů (nákladů) či zatajení příjmů (výnosů). Tato forma nelegálního daňového úniku se vyskytuje zejména v oblasti pohostinství, poradenství, řemeslných prací, obchodu na internetu atd. (Kreštesšová a Rezek, 2013)

Daňové úniky **se dvěma zapojenými osobami** jsou charakteristické pro právnické osoby. Jedná se zejména o již zmíněné nadhodnocení výdajů (nákladů) a neoprávněné odpisy pohledávek. Realizace daňových úniků s **více zapojenými osobami** spočívá v neodvedení DPH v řetězci plátců, podvody s DPH v rámci EU (karuselové obchody) či krácení výnosů odvodem zisku do zahraničí. (Kreštesšová a Rezek, 2013)

### 3.5 Příčiny vzniku daňových úniků

Stav legislativy, vymahatelnost práva a v neposlední řadě morálka obyvatel ovlivňují výskyt daňových úniků obecně. Daň z přidané hodnoty patří mezi nejrizikovější daně

s vysokým výskytem daňových úniků. Hlavním problémem této daně je časový nesoulad mezi inkasem daně na účet dodavatele a jeho odvedením správci daně.

Podle Lenártové (2000) existuje nespočet faktorů, které napomáhají vzniku daňových úniků. Tyto faktory můžeme rozdělit do několika základních skupin, a to:

- Ekonomické faktory – objem daňových úniků v ekonomice přímo souvisí s vyspělostí a prosperitou dané země. Je všeobecně známo, že v méně vyspělých rozvojových zemích existuje vyšší procento daňových úniků. Důležitou roli zde hrají i ekonomické cykly, v době ekonomického růstu nedochází k tolika únikům, jelikož daňové břemeno není tak citelné.
- Legislativní faktory - nedokonalé a příliš složité daňové zákony spějí k vyšší motivaci daňových subjektů manévrovat s těmito zákony a hledat v nich nejmožnější skuliny.
- Daňové - technické faktory – s těmito faktory souvisí především mechanismy zdanění a daňové kontroly.
- Společenské – politické faktory – existence úniků zde úzce souvisí se snahou daňového subjektu vyjádřit nesouhlas s daňovou politikou vlády a jejími dalšími politickými rozhodnutími.
- Sociálně - etické rizikové faktory – v zemích, kde je vysoký počet daňových úniků lze velmi často spatřovat nedostatek tzv. občanské uvědomělosti a daňové etiky.

Za základ vzniku daňových úniků můžeme považovat situaci, kdy na jedné straně stojí snaha státu získat co nejvyšší částku daně jako příjem do státního rozpočtu a na druhé straně se objevuje snaha daňových subjektů co nejvíce minimalizovat svou daňovou povinnost. Obecně lze říci, že s růstem daňové zátěže roste i tendence daňových poplatníků k daňovým únikům. (Lenártová, 2000)

### 3.5.1 Daňové úniky na DPH

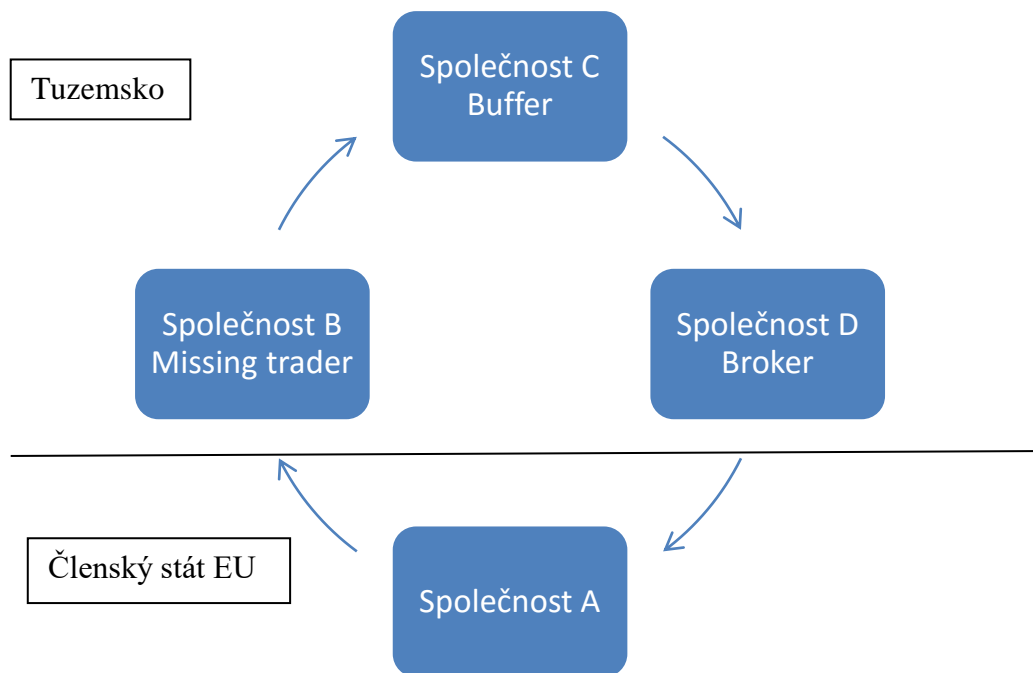
Daňové úniky na DPH nejsou zdaleka záležitostí pouze České republiky, je to problém který dosahuje mezinárodní úrovně. Co do objemu a výše jsou daňové úniky na DPH bezpochyby ty nejvýznamnější, proto spolu země v této oblasti spolupracují a snaží se proti těmto únikům bojovat společnými silami. Daňové subjekty jsou stále vynalézavější a hledají nové možnosti jak snížit svou daňovou povinnost ať legálně či nelegálně.

Forem daňových úniků na DPH existuje v současné době nespočet, jako příklad lze uvést falešná či neoprávněná žádost o odpočet na dani nebo vrácení daně (fiktivní faktury), nevydání účtenky (podhodnocení objemu prodejů), špatná klasifikace zboží a služeb pokud jde o sníženou a základní sazbu DPH, nezdanění vlastních dodávek pro vlastní spotřebu, existence falešných obchodníků, založených pouze za účelem vydávání faktur. (Krešková a Rezek, 2013)

Nejrozšířenějším a nejjednodušším způsobem vyhnutí se placení daně, je zatajování tržeb. Plátce daně jednoduše nevystaví daňový doklad o prodeji, v takovém případě se buďto obchoduje zcela bez DPH, které by ale mělo být zapláceno a odvedeno státu. Takový podnikatelé pak získávají nelegálně konkurenční výhodu před ostatními, kteří řádně odvádí DPH. V druhém případě prodejce inkasuje částku daně z přidané hodnoty, kterou si ale ponechá a neodvede státu. (Krešková a Rezek, 2013)

Jako nejzávažnější a nejsložitější daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty jsou považovány karuselové podvody. Tyto tzv. řetězové podvody fungují na poměrně jednoduchém princip, kdy podstatou těchto podvodů je distribuce zboží prostřednictvím dlouhých distribučních řetězců, které překračují hranice jednotlivých členských států EU, přičemž v jednom místě řetězce plátců DPH není tato daň přiznána ani odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat nebo je nekontaktní. (Krešková a Rezek, 2013)

Missing trader je společnost, která celý karuselový podvod zahajuje. Jde o plátce DPH registrovaného v tuzemsku, jenž za úplatu pořizuje zboží z jiného členského státu EU. Prodej zboží do členského státu EU je pro vývozce (Společnost A) osvobozen od DPH, povinnost přiznat a odvést DPH má dovozce (Společnost B). Spolu s touto povinností má, ale zároveň právo uplatnit odpočet daně na vstupu, v konečném důsledku je tato transakce neutrální. V co nejkratším čase Missing trader zboží prodá v rámci tuzemska dalšímu plátcu daně (Společnost C), který zaplatí za zboží včetně daně z přidané hodnoty. Missing trader zmizí a stává se nekontaktní, aniž by odvedl vybranou daň státu. Společnost C o podvodu vůbec nemusí vědět, zboží dále prodá další Společnosti D, která rovněž zaplatí DPH a zboží exportuje Společnosti A do jiného členského státu EU. Společnost D si od státu nárokuje zaplácenou DPH, kterou však Missing trader nikdy neodvedl. (Krešková a Rezek, 2013)



Obr. 5: Schéma karuselového podvodu

Zdroj: vlastní zpracování dle Kretešová a Rezek, 2013

## 4 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB

Elektronická evidence tržeb je považována za nástroj pro boj s daňovými úniky. Stávající právní úprava neobsahuje takové prostředky, které by správci daně umožnily získat relevantní informace o transakcích všech podnikatelských subjektů. V současné době nemá správce daně k dispozici nástroje, které by ho dostatečně informovaly o tom, zda daňový subjekt přiznává svou daňovou povinnost správně, a je nucen se spoléhat pouze na tvrzení daňového subjektu, který může ovšem svou výslednou daňovou povinnost upravit, tak aby byla nižší. I přes to, že zákon č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů, stanovují povinnost vydat doklad o prodeji zboží či poskytnutí služby v případech vymezených těmito zákony, nelze zajistit kontinuální tok informací potřebných pro správu daní mezi podnikajícími daňovými subjekty a správcem daně. (MF ČR, © 2005-2013a)

Ani záznamní povinnost podle § 97 zákona č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, neposkytuje dostatek informací o transakcích a tržbách povinných subjektů, kteří jsou podle tohoto zákona povinni vést průběžnou evidenci o uskutečňovaných platbách v případě, že obdobnou evidenci o těchto platbách již nevede na základě jiného zákona. (MF ČR, © 2005-2013a)

V souvislosti s výše uvedenou skutečností správce daně nemá dostatečný přehled o údajích, které jsou relevantní pro vznik daně daňové povinnosti, i přes to, že jsou mu pro zjištění existence daňové povinnosti svěřeny zákonem některé dílčí nástroje. V současné době neexistuje jakákoliv možnost, která by zajistila, aby správce daně získal tyto informace hromadně a navíc v reálném čase a zamezil tak subjektům jednat v rozporu se zákonem. (MF ČR, © 2005-2013a)

Elektronická evidence tržeb má za hlavní cíl postupné narovnání podmínek ve veškerých rizikových odvětvích podnikání, nediskriminuje tak žádnou skupinu subjektů. Za diskriminující lze právě označit současnou situaci, kdy některé podnikatelské subjekty neoprávněně krátí svou daňovou povinnost a tím získávají konkurenční výhodu oproti poctivým daňovým subjektům. (MF ČR, © 2005-2013a)

Celý projekt elektronické evidence tržeb vzbuzuje již od samého začátku, kdy jej ministr financí Andrej Babiš představil, velkou vlnu vášnivých reakcí. Snahou celého projektu je zavedením „registračních pokladen“ bojovat proti daňovým únikům. Podle ministerstva financí živnostníci ročně nepřiznají přes 150 miliard korun a právě tomuto by měla zabrá-

nit elektronická evidence tržeb. Podle propočtu ministerstva financí by se měla EET týkat zhruba šesti set tisíc živnostníků. (Fér Ondřej, © 2015)

Zachování stávající varianty, tzn. upuštění od zavedení EET, by mělo za následek negativní přímé i nepřímé dopady na všechny dotčené subjekty, tj. všechny podnikatele, veřejnost, stát ... Za přímý dopad lze jednoznačně určit pokračující znevýhodňování poctivých podnikatelů podnikateli, kteří neplatí daně, a v důsledku této skutečnosti získávají neoprávněnou výhodu spočívající v možnosti stanovit nižší cenu a dosahovat de facto vyšší zisk v důsledku řádného neodvedení daně. Nepřímým dopadem je myšleno zvýšení daňového zatížení subjektů v důsledku snížení daňových příjmů státního rozpočtu. (MF ČR, © 2005-2013a)

#### 4.1 Model evidence tržeb

Evidence tržeb označována jako nástroj pro omezení šedé ekonomiky není novinkou, již v současnosti tento nástroj využívá mnoho zemí Evropské unie. Tento nástroj je uzákoněn v Chorvatsku, Itálii, Maďarsku, Belgii, Slovensku, Švédsku, Bulharsku, Rumunsku, Řecku, Litvě, Maltě, Kypru či Polsku. Mimo země Evropské unie využívá evidenci tržeb např. Ukrajina, Srbsko, Turecko a Černá Hora. (MF ČR, © 2005-2013a)

I Rakousko, kde analýzy odhadují míru šedé ekonomiky zhruba o polovinu menší než v České republice, by mělo v roce 2016 přistoupit k evidenci tržeb. Zavedení on-line evidence tržeb se připravuje také ve Slovinsku. V Německu byla vyvinuta a použita zvláštní forma evidence tržeb, byť pouze pro segment taxislужby. (ANO, 2013)

Tržby uskutečněné podnikatelskými subjekty lze evidovat **třemi základními způsoby**:

- evidence tržeb pokladnou s fiskální pamětí
- evidence tržeb prostřednictvím internetového připojení (on-line evidence)
- kombinace pokladen s fiskální pamětí a odloženého on-line režimu. (MF ČR, © 2005-2013a)

#### 4.2 Evidence tržeb pokladnou s fiskální pamětí

Základní princip off-line evidence tržeb tkví v tom, že tržby podnikatelských subjektů jsou evidovány prostřednictvím pokladny s fiskální pamětí. Do této fiskální paměti jsou zaznamenány všechny uskutečněné transakce podnikatelského subjektu. Základním požadavkem fiskální paměti je že, by měla být neprolomitelná a data, která obsahuje, by měla být ne-



změnitelná a nesmazatelná. Orgány finanční správy mají za úkol kontrolovat údaje ve fiskální paměti a plnění povinností ze strany podnikatelského subjektu na místě. (MF ČR, © 2005-2013c)

#### 4.2.1 Výhody modelu

Evidence tržeb prostřednictvím pokladen s fiskální paměti jakožto nástroj pro omezení daňových úniků splňuje primární cíl, kterým je evidence tržeb. (MF ČR, © 2005-2013a)

#### 4.2.2 Nevýhody modelu

Jelikož jsou data v pokladně ukládána do fiskální paměti a finanční správě jsou odesílána v pravidelných intervalech, správce daně nemá do té doby, než provede kontrolu údajů ve fiskální paměti pokladny žádné informace o datech zapsaných do paměti. Další nevýhodou je, že získaná data se nikam neukládají a finanční správa je nemůže využít pro možnosti analýzy a cílené zaměření a plánování kontrolních aktivit jednotlivých podnikatelských subjektů. (MF ČR, © 2005-2013a)

Na straně povinných subjektů vznikají zvýšené náklady a to jak v okamžiku pořízení certifikovaného pokladního zařízení, tak v průběhu jeho používání, jelikož servisní činnost smí provádět pouze certifikovaná společnost. Požadavek na certifikaci dodavatele a servisního střediska s sebou přináší vznik korupčního rizika. V situaci, kdy není dostatek certifikovaných výrobců a servisních středisek nevzniká naopak konkurenční prostředí. (MF ČR, © 2005-2013a)

Tržby jsou sice v tomto systému zapisovány do fiskální paměti, není ale jednoznačné, že tato paměť bude za každých okolností neprolomitelná a data do ní zapsaná budou odpovídat vždy skutečnosti. Existuje zde tedy prostor pro manipulaci s daty. (MF ČR, © 2005-2013a)

System evidence tržeb prostřednictvím pokladen s fiskální pamětí je již poměrně zastaralý a překonaný, i přesto že odpovídá technickým možnostem doby, ve které byl zaváděn. Svědčí tomu skutečnost, že země, které mají tento systém zavedený, postupně zvažují přechod na on-line evidenci (např. Slovensko, Srbsko či Švédsko). (MF ČR, © 2005-2013a)

### 4.3 Evidence tržeb prostřednictvím internetového připojení

Druhou variantou evidování tržeb je využití internetového připojení, tzv. on-line evidence tržeb. Povinné subjekty zasílají v okamžiku uskutečnění každé jednotlivé transakce data prostřednictvím internetového připojení do datového úložiště finanční správy. Tyto údaje jsou uloženy na serveru finanční správy a jsou tak z pohledu daňového subjektu nesmazatelné.

On-line systém evidence tržeb nevyžaduje žádné certifikace hardwaru ani softwaru, není také potřeba, aby si povinné subjekty pořizovaly speciální registrační pokladny. Subjekt si může zvolit zařízení dle svého uvážení jako je například pokladna, tablet či mobilní telefon. Technické řešení vyžaduje, aby bylo zvolené zařízení stále připojeno k internetu. V případě, že dojde k výpadku internetového připojení, dochází k evidenci tržeb alternativním způsobem (v náhradní evidenci nebo vydáváním papírových bločků). (MF ČR, © 2005-2013a)

#### 4.3.1 Výhody modelu

Ve prospěch on-line evidence hovoří jednoduchost a nízkonákladovost pro povinné subjekty, jelikož zde není nutná certifikace zařízení a použitého softwaru, ani pravidelná údržba certifikovanou servisní společností. Neopomenutelnou výhodou je rychlost s jakou má finanční správa data k dispozici v reálném čase. Stálé elektronické spojení mezi povinnými subjekty a správcem daně umožňuje, aby získaná data správce daně vyhodnotil dříve, než dojde k samotné kontrole daňového subjektu. Díky takto obdrženým informacím si může finanční správa vytipovat subjekty vhodné ke kontrole. Daňový subjekt nemusí uchovávat ve svém zařízení žádná data, neboť veškerá data jsou ukládána do centrálního úložiště. Dochází tak, k minimalizaci rizika manipulace s daty, jelikož nejsou primárně uložena u daňového subjektu. (MF ČR, © 2005-2013a)

#### 4.3.2 Nevýhody modelu

Nevýhoda on-line modelu spočívá v nákladovosti na straně finanční správy, která musí spravovat centrální úložiště dat s dostatečnou kapacitou a maximální bezproblémovou odezvou. (MF ČR, © 2005-2013a)

## 4.4 Kombinace modelů

Za účelem maximální efektivity kontroly a odolnosti vůči podvodům byl v sousedních státech vytvořen model, který využívá jak off-line, tak on-line evidence.

„System je založen na elektronické evidenci tržeb prostřednictvím mobilní sítě (pomocí speciálních SIM karet) a pokladny opatřené fiskální kontrolní jednotkou, přes kterou se pokladna připojuje k serveru. Pokladna je navíc opatřena GSM modulem, který sleduje fyzické umístění pokladny.“ (MF ČR, © 2005-2013a, s. 14)

Do pokladny s fiskální kontrolní jednotkou jsou ukládána data, která jsou každých 30 minut odesílána správci daně a jsou tak vykazována duplicitně. Díky GSM modulu umístěném v pokladně, může finanční správa sledovat její pohyb, narušení integrity jednotky, výpadky proudu, stavy pokladny či komunikaci se servery správce daně. (MF ČR, © 2005-2013c)

Tento model je však vysoce nákladný, jak na straně finanční správy, tak na straně povinných subjektů a také je poměrně náročný na implementaci. Vzhledem k těmto skutečnostem není tento systém evidence tržeb v Maďarsku i po několikaletém úsilí doposud zcela zaveden a funkční. (MF ČR, © 2005-2013c)

### 4.4.1 Výhody modelu

Tento model je v současné době označován za nejvíce odolný vůči podvodům, jelikož jsou data uschována jak ve fiskální jednotce, tak i na serveru finanční správy. (MF ČR, © 2005-2013c)

### 4.4.2 Nevýhody modelu

Nevýhodou je již zmíněná vysoká nákladová náročnost, cena pokladny je poměrně vysoká – začíná cca na 12 000 Kč za nejjednodušší pokladnu. Je potřeba, aby si povinné subjekty pořizovaly certifikované registrační pokladny, s čím souvisí také pravidelné náklady na servis od certifikovaných subjektů. Na straně finanční správy vznikají také významné náklady, jak na centrální uložení, tak na certifikaci a evidenci pokladen. (MF ČR, © 2005-2013a)

Se složitým a náročným systémem evidence tržeb je spojena také administrativní náročnost jak na straně finanční správy, tak povinných subjektů. Složitost pokladen (přepočítání DPH, kontrola zaokrouhlování) má vliv i na plynulost prodeje. Technické řešení sebou přináší

riziko vzniku korupčního jednání mezi certifikovanými výrobci a servisními společnostmi. Další nevýhodu lze spatřovat v tom, že technické řešení dostatečně nereflektuje podnikatelské činnosti, které subjekt vykonává mimo svou provozovnu. (MF ČR, © 2005-2013a)

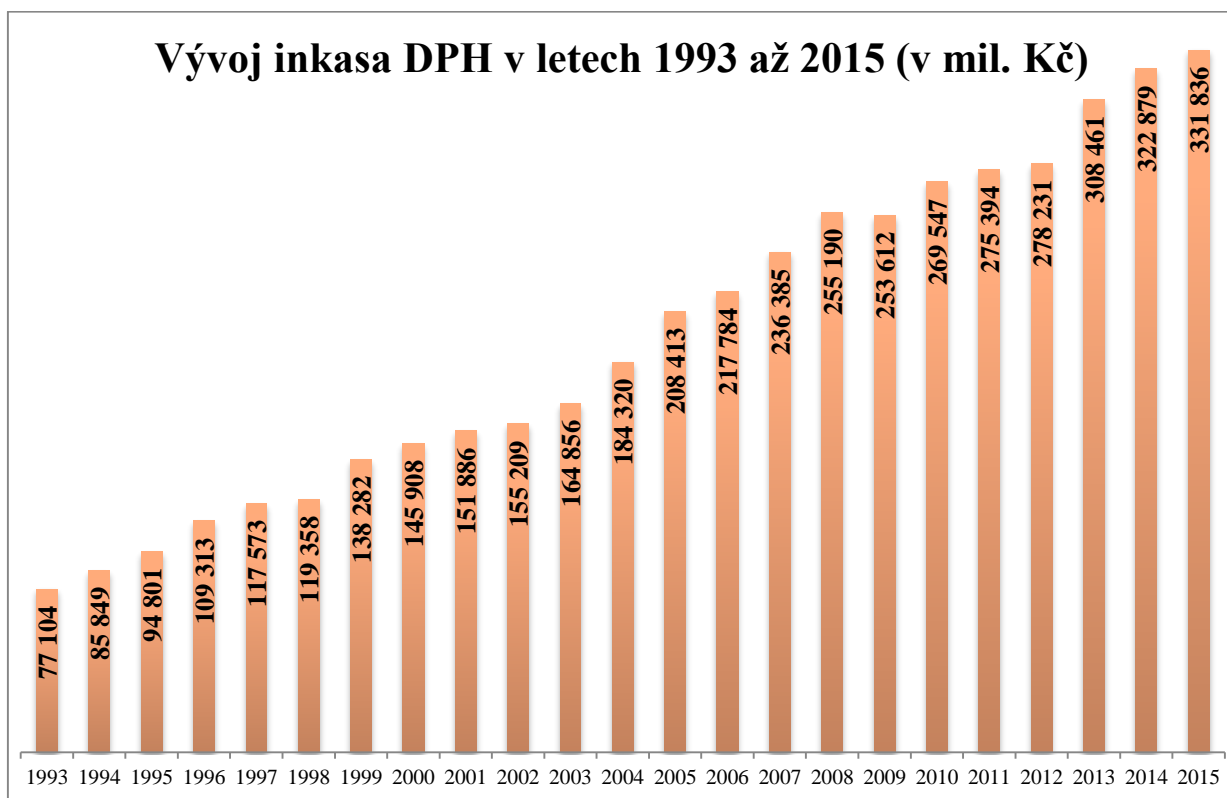
## 5 ZÁVĚR POZNATKŮ TEORETICKÉ ČÁSTI A STANOVENÍ PŘEDPOKLADŮ PRO PRAKTICKOU ČÁST

V zemích Evropské unie dochází právě kvůli daňovým podvodům a únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem k enormním ztrátám potenciálního daňového příjmu. Proto vyzval Evropský parlament všechny členské státy, aby zavedly účinné nástroje v boji proti těmto únikům a podvodům. Odhadovaná ztráta způsobená těmito úniky a podvody se pohybuje okolo 1 bilionu Eur ročně, což představuje takřka sedmi roční rozpočet Evropské unie. (Stieranka, 2013, str. 9)

Podle analýzy Stínové ekonomiky v České republice, kterou provedlo Centrum ekonomických a tržních analýz, byla celková velikost stínové ekonomiky v zemích EU v roce 2014 téměř 2 biliony Eur. V České republice se odhaduje velikost stínové ekonomiky na 15,1 % HDP. Stínová ekonomika je nejvíce rozšířená v odvětví ubytování, stravování a pohostinství, ve stavebnictví, velkoobchodě a maloobchodě. Pro tyto odvětví je charakteristické, že přijímají velké množství malých hotovostních transakcí. Právě tyto hotovostní transakce jsou považovány za „mazivo“ transakcí ve stínové ekonomice. (Rais, Klička a Rod, 2015)

Eliminace daňových úniků je zájmem jednak České republiky, ale také všech poctivých plátců, kteří jsou právě díky zmíněným únikům vystaveny konkurenční nevýhodě. Daň z přidané hodnoty ve své podstatě dopadá na všechny obyvatele České republiky a je velmi důležitým příjmem veřejných rozpočtů. Daň z přidané hodnoty tvoří v České republice cca 19 % z celkových příjmů státního rozpočtu a potenciální daňové úniky spojené s touto daní by měly na státní rozpočet enormní vliv. K nejběžnějším typům provedení těchto úniků patří například řetězové a kolotočové obchody, bílí koně nebo transakce bez daňového dokladu. Poslední zmíněný způsob je typický zejména pro menší podnikatelské subjekty, kteří se do podvodů zapojují individuálně. V tomto případě zákazník zaplatí za výrobek nebo službu, kterou poskytuje podnikatel bez DPH nebo částku včetně DPH přičemž podnikatel tuto daň neodvede. Velmi často podnikatel klasifikuje zboží či službu do nesprávné (snížené) sazby, čímž odvede státu nižší částku než by skutečně měl. Vláda České republiky přepokládá, že elektronická evidence tržeb v kombinaci s již zavedeným kontrolním hlášením sníží velikost šedé ekonomiky v zemi a znásobí příjmy státního rozpočtu. Pro finanční správu je zcela zásadní získávání údajů v reálném čase, které umožňuje zavedené kontrolní hlášení a za pár měsíců také elektronická evidence tržeb.

Z hlediska příjmů státního rozpočtu je daň z přidané hodnoty jednou z nejvýznamnějších daní. Velikost inkasa DPH je ovlivněna jednak makroekonomickým vývojem, změnami sazeb této daně, tak i efektivností výběru daně. V následujícím grafu je znázorněn vývoj inkasa této daně v České republice za období let 1993-2015. Vývoj jednoho z nejdůležitějších příjmů veřejných rozpočtu se od roku 1993 téměř každoročně zvyšoval. Od roku 2009 tyto daňové příjmy z DPH trvale rostou. Zatímco v roce 2009 bylo inkaso ve výši 253,6 miliard korun, loni dosáhlo částky 331,8 miliard korun, což představuje nárůst o 23,5 %.



Obr. 6: Vývoj inkasa DPH v ČR

Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva financí ČR

Úniky v oblasti daně z přidané hodnoty ovlivňují negativním způsobem příjmy České republiky a narušují tak hospodářskou činnost, porušují zásadu spravedlivého zdanění a podmínky hospodářské soutěže v zemi. Proto musí být boj s těmito úniky, jejichž výše se v České republice odhaduje na několik desítek miliard korun ročně velmi intenzivní a nesmí polevovat. Spolu s již zavedenými nástroji v boji proti daňovým únikům má jít ruku v ruce právě elektronická evidence tržeb. K jejímu zavedení by mělo dojít již koncem roku 2016 postupně v několika fázích. Týkat se bude podnikatelů, kteří jsou plátcí daně z příjmů a přijímají platby v hotovosti, kartou, šeky či stravenkami.

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**

## 6 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU V ČESKÉ REPUBLICE

Následující část práce bude věnována analýze současného stavu v České republice z pohledu daně z přidané hodnoty, jelikož tato daň úzce souvisí s elektronickou evidencí tržeb. Jak již bylo zmíněno, daň z přidané hodnoty je považována za jeden nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. Dá se říci, že ve všech zemích, kde je zavedeno DPH, se vyskytují problémy spojené s podvody s touto daní. Přitom možnosti eliminace jsou malé či omezené. Současná vláda České republiky se v koaliční smlouvě zavázala, že jednou z priorit jejich finanční politiky bude minimalizace daňových úniků právě na dani z přidané hodnoty.

### 6.1 Základní údaje o České republice

Rozloha:	78 866 km <sup>2</sup>
Počet obyvatel:	10 543 tis.
Měna:	Koruna česká (CZK)
HDP (2014):	154,74 mld. Eur
Rok zavedení DPH:	1993
Daňová kvóta:	34,1 % (Eurostat, 2016)

Česká republika se nachází ve střední Evropě a patří mezi vyspělé země s tržním hospodářstvím. 1. května 2004 vstoupila do Evropské unie, téhož roku přistoupila k Schengenským dohodám a 21. 12. 2007 se stala součástí Schengenského prostoru. Dále je Česká republika členem například OSN, NATO, MMF, Světové banky či Visegrádské skupiny.

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole, daňový systém České republiky je složen z několika daní, které jsou rozděleny na daně přímé a nepřímé. V České republice je kladen důraz především na druhou kategorii daní a to na DPH a spotřební daně, které vedle výnosu z pojistného na sociální pojištění představují největší příjem státu. Podíl přímých daní v posledních desetiletích klesal zejména na úkor zvyšování podílů nepřímých daní v daňovém mixu.

Pro Českou republiku jsou typické daňové úniky v oblasti DPH a spotřební daně. Podle Ministerstva financí se daňové úniky na DPH v České republice odhadují v desítkách miliard korun ročně a celkově se mohou blížit až sto miliardám korun. Z toho 15 až 20 miliard tvoří právě úniky spojené s daní z přidané hodnoty, nejcitelnější jsou tzv. karuselové pod-



vody. Na spotřební dani pak ročně stát přichází o dalších 8-10 miliard korun. (MF ČR, © 2005-2013b).

Daňová mezera na DPH v roce 2012 činila 22 % teoretického výběru DPH, přibližně 85 miliard Kč (2 % HPD). Ve srovnání s ostatními státy Evropské unie, se daňová mezera na DPH v České republice pohybuje nad průměrem. Nejnižší daňovou mezeru na úrovni 5 % mělo v tomtéž roce například Nizozemsko a Finsko. Nižší mezeru než ČR mělo dále Lucembursko, Švédsko, Dánsko, Portugalsko, Slovinsko, Belgie, Německo, Francie, Bulharsko, Velká Británie atd. Naopak vyšší daňovou mezeru na DPH ve srovnání s Českem měly státy jako Maďarsko, Polsko, Malta, Itálie, Řecko, Litva, Lotyšsko či Slovensko. (Rais, Klička a Rod, 2015)

Daňové úniky mají negativní dopad nejen z ekonomického, ale i sociálního hlediska. Proto je velmi důležité s daňovými úniky bojovat a snažit se je minimalizovat. Jednou z možností jak snížit daňové úniky může být výrazné omezení možnosti placení v hotovosti mezi podnikateli a zavedení již zmíněných registračních pokladen. V roce 2015 bylo zavedeno několik opatření, která by měla snížit daňové úniky v oblasti DPH, zejména uplatnění mechanismu přenesené daňové povinnosti na širší skupinu zboží a služeb a širší definice nespolehlivého plátce DPH.

Mechanismus reverse charge známý pod názvem přenesení daňové povinnosti byl zaveden do českého daňového systému v roce 2011, kdy se vycházelo ze společné evropské směrnice v oblasti DPH. Prakticky jde o obrácené zdanění, kdy namísto obvyklého plátce DPH, kterým je dodavatel nebo poskytovatel zdanitelného plnění, přizná a zaplatí tuto daň její příjemce nebo odběratel. Dodavatel zboží nebo poskytovatel služby tak vystaví fakturu bez DPH, kterou následně vypočte, přizná a zaplatí odběratel. Reverse charge se uplatňuje zejména v rámci mezinárodního plnění. Jedná se o účinný nástroj, který redukuje daňové úniky spojené zejména s karuselovými podvody. Jeho zavedení a následné rozšíření v roce 2015 je jistě krokem vpřed. V tuzemsku se režim přenesené daňové povinnosti vztahuje například na:

- dodání zlata,
- dodání zboží uvedeného v příloze zákona o DPH,
- obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů,
- poskytování stavebních a montážních prací.

Nově se tento systém uplatňuje také při dodání mobilních telefonů, notebooků a tabletů, dále je aplikován na vybrané kovy, obiloviny a technické plodiny. (Finanční správa, © 2013-2016a)

Významnou novinkou v oblasti DPH je od 1. ledna 2016 zavedení **kontrolního hlášení**. Právě kontrolní hlášení je jedním z nástrojů, který by měl zabránit daňovým únikům v oblasti DPH. Povinnost podat kontrolní hlášení obecně má osoba registrovaná k DPH v tuzemsku jako plátce daně. Cílem tohoto nástroje je, aby finanční úřady získaly informace o vybraných transakcích plátců DPH a tím i rychlejší a efektivnější informace o případných daňových únicích. Právníkové osoby, které jsou plátcí DPH, musí podávat kontrolní hlášení každý měsíc, pro fyzické osoby je lhůta pro podání kontrolního hlášení závislá na lhůtě přiznání u DPH (měsíčně nebo čtvrtletně). Kontrolní hlášení se podává jedině elektronicky na elektronickou adresu finančního úřadu. (Finanční správa, © 2013-2016b)

Do 25. února 2016 podalo celkem 245 tisíc plátců DPH kontrolních hlášení k této dani, celkem jej mělo odevzdat 290 tisíc plátců. Včas tedy podalo kontrolní hlášení více než 85 procent plátců DPH a z údajů finanční správy byla drtivá většina podaných hlášení ve správném formátu a struktuře. Pouze 4 % z odevzdaných hlášení byla chybná. Celkově se kontrolní hlášení týká asi 500 tisíc daňových poplatníků, pro fyzické osoby, které jsou plátcí DPH, je lhůta pro podání kontrolního hlášení měsíční nebo čtvrtletní. (Finanční správa, © 2013-2016b)

Reverse-charge spolu s kontrolním hlášením jsou důležitými nástroji, které využívá finanční správa v boji proti daňovým podvodům. Koncem roku by měl být spuštěn další klíčový nástroj, který má snížit rozsah šedé ekonomiky v ČR, a to elektronická evidence tržeb.

## 6.2 Vývoj sazeb DPH

Již od roku 1993, kdy Česká republika přešla z centrálně plánované ekonomiky na tržní, je místo daně z obratu uplatňována daň z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty od své existence prošla několika změnami a novelami, které se týkaly především změn výše sazeb či přesunu některých položek ze základní sazby do snížené a naopak. Tato daň měla od počátku dvě sazby a to základní a sníženou. Od 1. 1. 2015 je v českém daňovém systému zavedená **třetí sazba** daně z přidané hodnoty. Základní sazba činí 21 %, snížená sazba je od roku 2013 nezměněná a činí 15 %, novinkou je další snížená sazba ve výši 10 %. Tato

desetiprocentní sazba se vztahuje na vybrané léky a knihy, kojeneckou výživu, ale také na suroviny určené k výrobě potravin pro lidi s celiakií a fenylketonurií. Vývoj sazeb DPH v čase zachycuje následující tabulka a graf.

Tab. 1: Sazby DPH v ČR

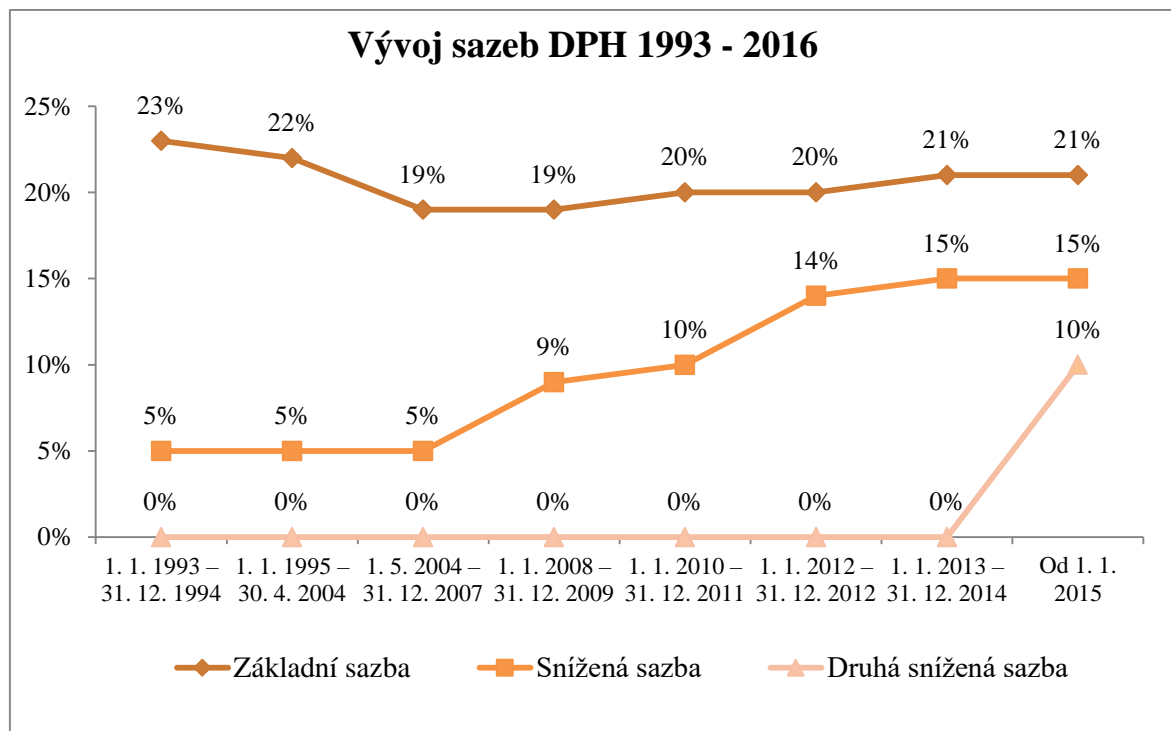
Období	Základní sazba	Snížená sazba	Druhá snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %	-
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %	-
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %	-
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %	-
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %	-
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %	-
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %	-
Od 1. 1. 2015	21 %	15 %	10 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva financí ČR

Z tabulky znázorňující vývoj sazeb DPH v České republice od roku 1993 lze již na první pohled říci, že základní sazba DPH byla nejvyšší právě v roce 1993. Postupnými novelami docházelo v průběhu let k jejímu snižování až na 20 %, ale počátkem roku 2013 se o jednocentní bod zvýšila. Tato sazba se v celkovém počtu změnila čtyřikrát, kdy nejvýraznější změnu můžeme pozorovat od 1. května roku 2004.

Oproti základní sazbě, byla snížená sazba na nejnižší úrovni na počátku roku 1993, postupně docházelo k jejímu navýšení a to celkem čtyřikrát. K nejrazantnější změně došlo mezi rokem 2007 a 2008, kdy snížená sazba vzrostla o 4 %, došlo tak citelnému podražení, které zasáhlo každého spotřebitele. Lze také konstatovat, že v současné době je tato sazba třikrát vyšší oproti roku 1993. Další podstatnou změnou ve vývoji sazeb DPH je zavedení již zmíněné druhé snížené sazby ve výši 10 %.

Na následujícím grafu je zachycen vývoj těchto sazeb za období let 1993 až do současnosti. Z grafického znázornění je na první pohled je patrné, jak se tyto sazby k sobě postupně přibližují, je také zřejmý vzestup snížené sazby z 5 % na konečnou 15 % sazbu. V Českém daňovém systému je dlouhodobě prosazována snaha postupně sblížovat základní a sníženou sazbu daně z přidané hodnoty. Dále můžeme vidět postupné snižování základní sazby, pouze v roce 2013 dochází vedle růstu snížené sazby i k růstu základní sazby na současných 21 %. Neustále změny v sazbách daně a v zařazení jednotlivých položek zboží a služeb mohou vést k přílišnému zatěžování a ohrožování hospodářského prostředí.



Obr. 7: Vývoj sazeb DPH v ČR

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva financí ČR

V jednotlivých zemích Evropské unie je nejen výše sazeb DPH, ale i jejich počet odlišný. Členské státy se řídí zejména směrnicí o DPH 2006/112/ES, kde je stanoveno, že základní sazba nesmí klesnout pod 15 procent, státy mohou uplatnit také jednu nebo dvě snížené sazby. Přičemž snížená sazba nesmí být nižší než 5 procent. Většina států EU má, ale dvě nebo více sazeb. Jedna sazba je zavedena pouze v Dánsku a zajímavostí je, že se tato sazba nezměnila od roku 1992. Právě Dánsko patří mezi země EU s nejvyšší sazbou DPH. Super snížená sazba, kterou využívá například Francie, se zde uplatňuje na certifikovaná léčiva či noviny. Itálie uplatňuje super sníženou sazbu na určité druhy potravin, knihy či sociální služby. Jak také můžeme vidět v níže uvedené tabulce, která zahrnuje sazby daně z přidané hodnoty vybraných zemí EU, nejvyšší základní sazbu má Maďarsko a to ve výši 27 procent.

Tab. 2: Sazby DPH v zemích EU

Členský stát EU	Super snížená sazba (%)	Snížená sazba (%)	Základní sazba (%)
Belgie	-	6; 12	21
Bulharsko	-	9	20
ČR	-	10; 15	21
Dánsko	-	-	25

Německo	-	7	19
Řecko	-	6; 13	23
Francie	2,1	5,5; 10	20
Chorvatsko	-	5; 13	25
Itálie	4	10	22
Maďarsko	-	5; 18	27
Rakousko	-	10	20
Polsko	-	5; 8	23
Slovensko	-	10	20
Švédsko	-	6; 12	25
Velká Británie	-	5	20

Zdroj: vlastní zpracování dle Evropské komise

### 6.3 Vývoj příjmů státního rozpočtu z pohledu DPH

Státní rozpočet má ve všech zemích významné postavení a úlohu v rámci veřejné rozpočtové soustavy, jelikož soustřeďuje a přerozděluje nejvýznamnější část veřejných příjmů. Právě prostřednictvím státního rozpočtu jsou realizovány cíle a záměry rozpočtové a fiskální politiky vlády. Pojistné na sociální zabezpečení spolu s daní z přidané hodnoty představují největší příjem státního rozpočtu, což potvrzuje i tabulka, která zachycuje vývoj příjmů státního rozpočtu v období let 2010 až 2014.

Oproti roku 2010 došlo v roce 2011 ke zvýšení celkových příjmů o 12,4 miliardy korun, a to zejména kvůli nárůstu inkasa nepřímých daní (DPH o 4,1 mld. Kč a spotřebních daní o 8,3 mld. Kč) a majetkových daní. Naopak v tomto roce došlo k poklesu výnosu z DPPO o 4 miliardy korun. V následujícím roce se, ale inkaso této daně zvýšilo o sedm miliard korun, dále vzrostly i příjmy z nepřímých daní, povinného pojistného, kapitálových příjmů nedaňových příjmů a transferů, celkové příjmy tak dosáhly částky 1 051 mld. Kč. Celkové příjmy státního rozpočtu vzrostly v roce 2013 o 40,5 miliard korun na 1 092 miliard korun. Zásahu na tomto růstu měly zejména příjmy z Evropské unie, které zaznamenaly meziroční růst o 28,8 mld. Kč a také nárůst příjmu z DPH o 20,25 mld. Kč. Naopak u inkasa spotřebních a majetkových daně byl zaznamenán pokles. V roce 2014 byly celkové příjmy státního rozpočtu ve výši 1 134 miliard korun, což je asi 27 % HDP země. Největší položkou těchto příjmů byly jednoznačně daňové příjmy, které dosáhly částky 953 miliard korun, z toho příjmy bez pojistného na sociální zabezpečení činily 569 mld. Kč (50,2 % celkových příjmů), na příjmy z pojistného na sociální zabezpečení připadlo 382,9 mld. Kč (33,8 %). Ostatní příjmy tvořily zbylých 16 %, tedy 182 miliard korun. Ve srovnání s rokem 2010 vzrostly celkové příjmy státního rozpočtu do konce roku 2014 o 134 miliard korun,

tedy o 11,8 %. Za velmi pozitivní můžeme považovat každoroční zvyšování celkových příjmů rozpočtu, které bylo způsobeno jednak nárůstem daňových příjmů jako sociálního pojištění a DPH, tak nedaňových příjmů, transferů a dotací. Mezi největší nedaňové příjmy patří příjmy z vlastní činnosti a odvody přebytků organizací s přímým vztahem. V roce 2014 vzrostly daňové příjmy bez pojistného na sociální zabezpečení o 18,8 mld. Kč, tj. o 3,4 %. Naopak v roce 2013 a 2014 došlo k poklesu inkasa spotřebních daní, na tomto poklesu se nejvíce podílel odvod z elektřiny ze slunečního zařízení a daně z tabákových výrobků.

Tab. 3: Vývoj příjmů státního rozpočtu ČR

v mil. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Celkové příjmy</b>	1 000 377	1 012 755	1 051 387	1 091 863	1 133 826
<b>Clo</b>	1 661	1 727	2	1	2
<b>Daně a poplatky z vybraných činností a služeb</b>	4 125	4 096	6 417	6 550	6 115
<b>DPFO</b>	87 489	90 614	92 586	94 494	98 217
<b>DPPO</b>	86 305	82 296	89 192	81 484	89 373
<b>DPH</b>	<b>187 821</b>	<b>191 895</b>	<b>199 715</b>	<b>219 965</b>	<b>230 245</b>
<b>Spotřební daně</b>	130 859	139 214	139 610	136 450	134 017
<b>Majetkové daně</b>	7 678	11 719	11 100	9 078	9 419
<b>Ostatní daňové příjmy</b>	2 086	1 872	2 159	2 195	2 202
<b>Povinné pojistné</b>	355 835	366 817	371 498	372 189	382 928
<b>Kapitálové příjmy</b>	2 719	2 307	2 675	5 890	4 947
<b>Nedaňové příjmy</b>	30 017	25 950	32 542	35 537	41 956
<b>Přijaté transfery</b>	103 782	94 248	103 893	128 033	134 405

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva financí ČR

Celkové výdaje v roce 2014 byly čerpány ve výši 1 212 miliard korun, což představovalo meziroční nárůst o 3,3 %, tj. 38,5 mld. Kč. Tento růst byl ovlivněn vyššími výdaji určenými na spolufinancování společných programů České republiky a Evropské unie. Největší podíl na celkových výdajích mají jednoznačně sociální dávky, které činily 40,9 % (v roce 2013 to bylo 41,7%).

Z následující tabulky je patrné, že se vláda České republiky snaží snížit schodek státního rozpočtu. Tuto snahu potvrzuje každoročně se snižující schodek státního rozpočtu. V roce

2011 došlo k poklesu tohoto deficitu o 13,6 miliard korun. Za rok 2012 skončilo hospodaření států se schodkem ve výši 101 miliard korun, v následujícím období došlo ke snížení na 81 miliard korun, což představovalo meziroční zlepšení o 20 mld. Kč. V roce 2014 skončilo hospodaření s deficitem ve výši 77,8 miliard korun, což představuje v meziročním srovnání lepší výsledek o 3,5 miliardy korun.

Tab. 4: Vývoj salda státního rozpočtu ČR

v mil. Kč	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Celkové příjmy</b>	1 000 377	1 012 755	1 051 387	1 091 863	1 133 826
<b>Celkové výdaje</b>	1 156 793	1 155 526	1 152 387	1 173 128	1 211 608
<b>Saldo</b>	<b>-156 416</b>	<b>-142 771</b>	<b>-101 000</b>	<b>-81 265</b>	<b>-77 782</b>

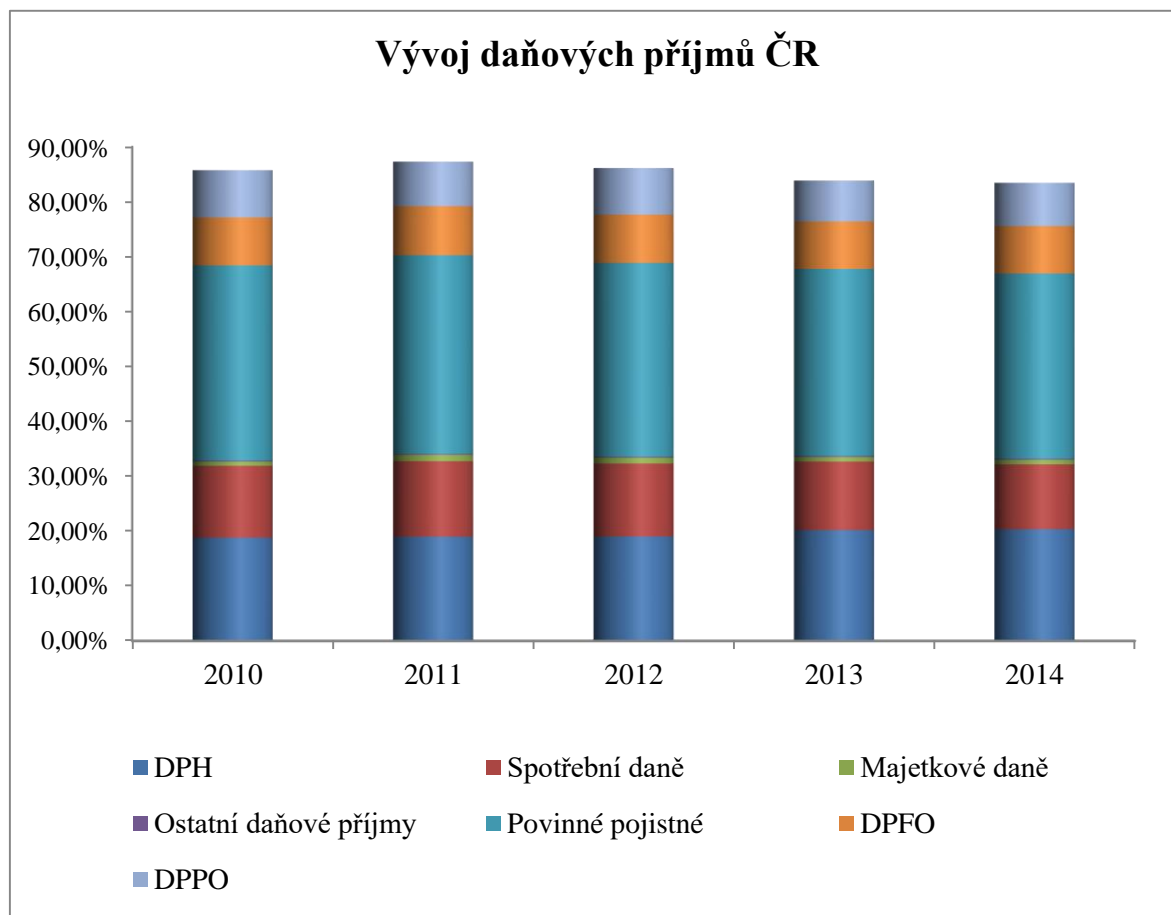
Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva financí ČR

Z grafu znázorňující vývoj daňových příjmů státního rozpočtu je patrné, že v České republice převažuje nepřímé zdanění nad přímým. Důvodem je zejména, že vysoké daně z příjmů odrazují zaměstnance od práce a firmy své zisky vyvádí do zemí s nižšími daňovými sazbami. V České republice jsou právě nepřímé daně druhým největším veřejným příjmem. Podíl daní ze spotřeby osciluje dlouhodobě kolem 12-13%, daň z přidané hodnoty se podílí na celkových příjmech státního rozpočtu 19 až 20 procenty.

Jednoznačně lze říci, že největším zdrojem příjmů státního rozpočtu za všechny analyzované roky bylo pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. Vývoj tohoto příjmu je ovlivňován nejen počtem plátců, jejich složením a vývojem mezd, ze kterých je pojistné placeno, ale důležitou roli zde hraje i úspěšnost výběru pojistného. Proto se vláda České republiky snaží zajistit co nejefektivnější výběr všech daní a pojistného na sociální zabezpečení. Příjem z těchto povinných odvodů se každoročně pohybuje v rozmezí 34-36 %. Po sociálním pojištění čerpá stát dalších více než 30 % ze spotřebních daní a DPH. Daně z příjmů jsou až třetím největším daňovým zdrojem státního rozpočtu.

Přímé daně si udržují stabilní podíl na celkových příjmech státního rozpočtu, ve sledovaných letech se pohyboval příjem jak daně z příjmů fyzických osob tak právnických okolo osmi potažmo devíti procent. Inkaso daně z příjmů právnických osob dosáhlo v roce 2014 89,4 mld. Kč, jednalo se o meziroční růst o 7,9 mld. Kč tedy o téměř 10 %. Tento pozitivní vývoj byl ovlivněn zejména ekonomickým oživením a mírným nárůstem inkasa DPPO vybírané srážkou u zdroje.

Majetkové daně v České republice mají zanedbatelný význam, pohybují se na úrovni cca jednoho procenta. V roce 2014 dosáhlo jejich inkaso částky 9,4 miliardy korun a největší podíl tvoří zejména inkaso daně z nabytí nemovitých věcí. Je důležité zmínit, že od roku 2014 došlo k transformaci daně dědické a darovací pod daň z příjmů.



Obr. 8: Vývoj daňových příjmů ČR

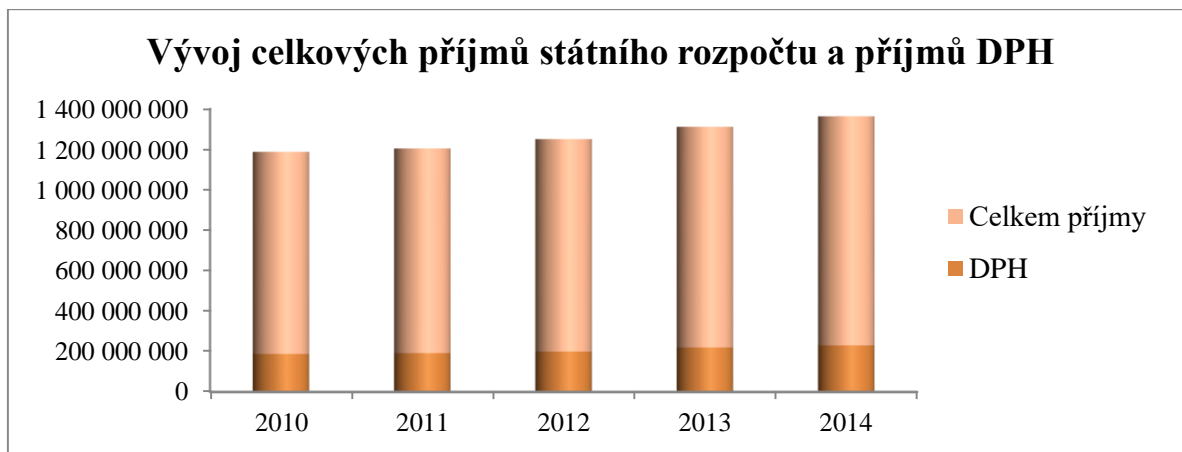
Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva financí ČR

Jak již bylo mnohokrát řečeno, daň z přidané hodnoty představuje jeden z nejdůležitějších a velmi stabilních příjmů státního rozpočtu. Na této dani inkasuje stát ročně několik stovek miliard korun (tab. Plnění státního rozpočtu v oblasti příjmů DPH). Celkový podíl této daně se na příjmech státního rozpočtu podílí více než 19 %. Tuto skutečnost nám zobrazuje níže uvedený graf.

Za sledované roky se zvyšovaly jednak celkové příjmy státního rozpočtu, tak i příjmy plynoucí z DPH. I když tyto příjmy neustále rostly, v letech zvyšování sazeb DPH se přepočítával vyšší výnos této daně. Po zkušenostech z předchozích let lze konstatovat, že navýšení sazeb daně, které mělo logicky vést ke zvýšení příjmů státní pokladny, k tomu ve skutečnosti nepřispělo. Například v roce 2012, kdy došlo k nárůstu snížené sazby z 10 procent



na 14 procent, bylo naplánováno vyšší plnění DPH, než bylo skutečně dosaženo. Až v roce 2013 se podařilo naplnit státní rozpočet v této oblasti. V roce 2014 bylo na této dani do státního rozpočtu odvedeno více než 230 mld. Kč, v meziročním srovnání se jednalo o navýšení o 4,5 % tj. 10,3 %. Tento nárůst byl do jisté míry ovlivněn vyšší mírou spotřeby domácností a také zavedením povinnosti kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami, díky němuž se vláda snaží bojovat s daňovými úniky.



Obr. 9: Vývoj celkových příjmů a příjmů DPH

Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva Financí ČR

#### 6.4 Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty

Celkově bylo na dani z přidané hodnoty za rok 2014 vybráno 322,88 miliard korun, z toho do státního rozpočtu byla odvedena částka 230,2 miliard korun. Rok 2014 je po roku 2013 druhým rokem, kdy se podařilo naplnit rozpočet v oblasti příjmů z DPH, a to po pětiletém neúspěšném období. Proti roku 2013 se zvýšilo plnění státního rozpočtu o 1,6 %. Příjmy z daně z přidané hodnoty oproti roku 2013 vzrostly o 10,3 mld. Kč, tedy o 4,7 % (plnění rozpočtu na 105,3 %).

Tab. 5: Plnění státního rozpočtu ČR

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Plnění státního rozpočtu v oblasti příjmů DPH (%)</b>	92,66	91	99,6	98,4	90,1	103,7	105,3
<b>Rozpočet schválený (mld. Kč)</b>	191,9	194,1	188,6	195,1	221,6	212,0	218,7
<b>Skutečnost (mld. Kč)</b>	177,8	176,7	187,8	191,9	199,7	219,9	230,2

Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva Financí ČR

Podle rozpočtového určení (od 1. 1. 2013) připadá z celostátního výnosu DPH 71,31 % státnímu rozpočtu, 7,86 % krajům a 20,83 % obcím. V následující tabulce můžeme pozorovat vývoj inkasa DPH (v mld. Kč) v letech 2008-2014.

Tab. 6: Inkaso DPH

Rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Čisté inkaso DPH</b>	255,19	253,61	269,55	275,39	278,23	308,46	322,88

Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva Financí ČR

Výběr DPH je prováděn jednak prostřednictvím finančních úřadů, které vybírají tuto daň ze zdanitelných plnění uskutečněných v tuzemsku, tak celními úřady, které inkasují DPH zejména při neobchodních dovozech zboží do ČR. Velkou slabinou v systému zdanění je právě neefektivní výběr daní a rozšířené daňové úniky, které negativně působí na podnikatelské prostředí a omezují veřejné příjmy. V současné době se vláda České republiky snaží minimalizovat tyto slabiny a boj proti daňovým únikům zařadila mezi své klíčové priority.

Celkový celostátní výnos fiskálně nejvýznamnější daně se téměř každoročně zvyšoval. Inkaso DPH ovlivňují zásadním způsobem i sazby této daně. Navýšení snížené sazby v roce 2008 z původních 5 % na 9 % mělo za následek zvýšení inkasa DPH o osm procent. Hlavním důvodem pro navýšení sazby bylo stále oblíbenější přenášení daňové zátěže z přímých daní směrem k nepřímým. Další zvýšení obou sazeb o jednocentní bod, přispělo v roce 2010 ke zvýšení inkasa o 6,3 %. K nárůstu inkasa daně došlo i v roce 2013 a to hlavně díky opětovnému zvýšení obou sazeb o 1 %, v tomto případě došlo k nárůstu inkasa o 10,8 %.

Vývoj inkasa daně z přidané hodnoty odpovídá celkové ekonomické situaci. Snížení inkasa v roce 2009 bylo ovlivněno hlavně ekonomickou recesí, která zapříčinila nízkou konečnou spotřebu domácností a vlády. Dalšími faktory, které měly vliv na snížení inkasa, byly legislativní změny – 1. 4. 2009 byl zrušen zákaz odpočtu daně při pořízení osobního automobilu.

V dalších letech se Česká republika vymaňovala z krize, občané překonávali těžké finanční situace a ekonomika se postupně navracela ke svému standardu. V roce 2014 představovalo celkové inkaso DPH (322,88 mld. Kč) nejvyšší hodnoty za celé období existence České republiky. Inkaso DPH bylo pozitivně ovlivněno makroekonomickými indikátory, jako jsou výdaje domácností na spotřebu a výdaje vládních institucí na spotřebu. V tomto roce neproběhly žádné legislativní změny, které by svou povahou měly vliv na výši sazeb daně

z přidané hodnoty. V roce 2014 bylo inkaso této daně také pozitivně ovlivněno opatřeními proti daňovým únikům, která byla do zákona o DPH zavedena od roku 2013 – institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru plátců DPH. Dalším pozitivem spojeným s inkasem této daně bylo zavedení povinnosti kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami. Nelze ani opomenout, že na vývoj inkasa DPH má také dopad zintenzivnění kontrolních činností finančních úřadů. Právě komplikovanost této daně vede k obcházení zákona a ke vzniku daňových úniků v této oblasti.

Podle údajů Evropské komise dochází při výběru daně z přidané hodnoty k ročním ztrátám ve výši přibližně 100 miliard korun, což představuje 2,7 % HDP země. Zvyšování sazeb této daně spolu s komplikovaností systému výběru daní vede podle Evropské komise ke značnému nárůstu motivace povinných subjektů tuto daň státu neodvést a nepřiznat. (Evropská komise, © 2013)

## 7 ZAVEDENÍ EVIDENCE TRŽEB VE SLOVENSKÉ REPUBLICE

Už dvě desetiletí se snaží slovenská finanční správa bojovat proti daňovým únikům, které vznikají zejména z důvodu nepřiznání tržeb všude tam, kde se platí v hotovosti. Daně, které odvádí podnikatelské subjekty finanční správě, představují významnou část příjmů státního rozpočtu. Sledování a kontrola plnění daňových povinností je jedním z předpokladů naplnění státního rozpočtu. Z důvodu velkých daňových nedoplatků a úniků přistoupilo Ministerstvo financí Slovenské republiky k regulaci v oblasti tržeb.

### 7.1 Základní údaje o Slovenské republice

Rozloha:	49 035 km <sup>2</sup>
Počet obyvatel:	5 421 tis. (k 31. 12. 2014)
Měna:	Euro
HDP (2014):	75,56 mld. eur
Rok zavedení DPH:	1993
Daňová kvóta:	31,2 % (Eurostat, 2016)

Daňový systém Slovenské republiky se formoval od 1. 1. 1993, kdy došlo ke vzniku samostatné republiky. Slovensko patří mezi země, které se svojí ekonomikou velice podobají České republice. V roce 2004 se společně s dalšími devíti státy připojila k Evropské unii, podobně jako Česká republika. Již v době svého vstupu do EU si Slovenská republika stanovila, že 1. ledna 2009 vstoupí do měnové unie, což se také stalo. Od roku 2009 je tak šestnáctým státem EU, který používá jako svou měnu Euro. Počátkem roku 2012 došlo ke sloučení celní správy spolu s daňovou správou a nově jsou nazývány společně finanční správa.

Slovenská republika má převážně centralizovaný daňový systém, to znamená, že správa daní se realizuje ve velké míře na centrální úrovni, výjimku tvoří místní daně a poplatky. Jak již bylo mnohokrát řečeno, daně jsou nejdůležitějším příjmem státního rozpočtu. Tyto získané prostředky jsou poté využívány na financování veřejných statků a služeb a na přerozdělení příjmů ve společnosti. Daně tvoří na Slovensku cca čtyři pětiny celkových veřejných příjmů. Největší výzvou aktuálního daňového systému je pokračování ve zvyšování úspěšnosti výběru daní, sjednocení výběrů daní a cel. S účinností od 1. ledna 2014 jsou

všechny registrované osoby k DPH povinny komunikovat se slovenskými daňovými úřady výhradně v elektronické podobě a to ve všech záležitostech. (Schellekens, 2014)

Podle nejnovějšího srovnání velikosti stínové ekonomiky v Evropské unii, dosahuje na Slovensku objem této ekonomiky 14,6 % hrubého domácího produktu. Což je například dvakrát více než v sousedním Rakousku (7,8 % HDP), ale o necelé procento lepší než v České republice. (Rais, Klička a Rod, 2015)

## 7.2 Proces zavedení evidence tržeb ve Slovenské republice

Ministerstvo financí Slovenské republiky zavedlo 1. ledna 1995 povinnost používat elektronické registrační pokladny podle vyhlášky MF SR č. 55/1994 Z. z. o spôsobe vedenia evidencie tržieb elektronickou registračnou pokladnicou. Stát předpokládal, že prostřednictvím těchto pokladen zabrání nebo alespoň stíží podnikatelům zatajovat jejich příjmy před správcem daně. Ministerstvo financí SR si také slibovalo navýšení příjmů státního rozpočtu nebo také zjednodušení administrativy. Zavedení registračních pokladen do praxe, však nesplnila očekávání a přinesla s sebou řadu problémů jak na straně podnikatelských subjektů, tak na straně správce daně. Řada podnikatelů se naučila tento systém obcházet, přiznali jen tu část tržeb, kterou hodlali zdanit, a daňové nedoplatky každoročně rostly. Navíc bylo možné údaje ze systému volně mazat. (Finanční ředitelství SR, © 2013-2016)

Z toho důvodu byl v roce 2008 schválen zákon č. 289/2008 Z. z. o používání elektronickej registračnej pokladnice (ERP), který nabyl účinnosti 1. března 2009. V tomto případě šlo o zavedení speciální poklady se zaplombovanou fiskální pamětí, které dodávají výhradně autorizované firmy. Zákon upravuje podmínky používání registračních pokladen a postavení a činnost servisních organizací. Oproti předchozí vyhlášce č. 55/1994 se tento zákon vztahuje na všechny podnikatele, kteří prodávají zboží nebo služby na území Slovenské republiky a za vykonání těchto činností přijímají tržby v hotovosti. Prodává-li tedy český podnikatel na Slovensku zboží je povinný používat ERP. Další změnou, která platí od 1. 1. 2012 je, že pokud přijme podnikatel tržbu za úhradu faktury od odběratele v hotovosti, nestačí vyhotovit příjmový pokladní doklad, ale je potřeba tržbu zaevidovat v ERP. (Finanční ředitelství SR, © 2013-2016)

Na základě novely zákona byla v roce 2013 zavedena tzv. daňová loterie, jejímž cílem bylo zintenzivnit kontrolu používání registračních pokladen. Spuštění této účtenkové loterie se setkalo s úspěchem jak u široké veřejnosti, tak u finanční správy. Zapojit se do této loterie

může každý občan (starší 18 let), který na území Slovenské republiky zakoupil od 1. 9. 2013 zboží v hodnotě přesahující 1 euro. Následně zaregistruje platnou účtenku vydanou registrační pokladnou do systému prostřednictvím internetu, mobilní aplikace nebo SMS zprávy a čeká, zda se nestane výhercem až 10 000 eur nebo nového automobilu. Každá účtenka může být zaregistrována pouze jednou, na druhou stranu neexistuje omezení v počtu účtenek na osobu. Účtenková loterie má motivovat spotřebitele k tomu, aby vyžadovali za své nákupy účtenky a transakce tak byly zaznamenány právě pro daňové účely. (Kandlerová, 2016)

### 7.2.1 Princip registračních pokladen

Princip registračních pokladen s fiskální pamětí je v podstatě jednoduchý. Pokladny zaznamenávají veškeré tržby, při kterých podnikatelský subjekt vystaví účetní doklad. Tyto záznamy jsou současně uloženy na fiskální paměti a daňový plátce je povinen tyto údaje do určitého data (většinou jednou za týden) odeslat správci daně.

Podle zákona o elektronické registrační pokladně lze používat pouze dva typy pokladen:

- elektronické registrační zařízení, které obsahuje zákonem stanovené technické vybavení jako například provozní paměť, vestavěný registrační program, fiskální paměť, klávesnici a tiskárnu.
- počítač s vlastním registračním programem a samostatnou fiskální pamětí. (Finanční ředitelství SR, © 2013-2016)

Cílem elektronické registrační pokladny je kontrola toku peněz, které přijímá podnikatelský subjekt za zboží či služby. Hlavním důvodem pro zavedení registračních pokladen na Slovensku byla snaha zamezit daňovým únikům v podobě nepřiznávání příjmů. Ve skutečnosti dojde, ale k omezení šedé ekonomiky pouze v případě, že transakce mezi prodejcem a zákazníkem proběhne skrze registrační pokladnu a zákazník obdrží účtenku. Pokud dojde pouze k předání peněz z ruky do ruky bez využití registrační pokladny, ztrácí tohle opatření význam. Proto se snaží slovenská finanční správa motivovat zákazníky, aby účtenky při každém nákupu vyžadovali například zavedenou daňovou loterií.

### 7.2.2 Zákon o používání elektronickej registračnej pokladnice

Jak již bylo zmíněno k evidenci tržeb prostřednictvím registračních pokladen přistoupila Slovenská republika na základě zákona č 289/2008 Z. z., o používání registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní

a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

Uvedená právni norma upravuje:

- a) podmínky používání elektronické registrační pokladny pro evidenci tržeb na území Slovenské republiky,
- b) postavení a činnost servisní organizace související s používáním elektronické registrační pokladny. (Slovensko, 2008)

Povinnost používat elektronickou registrační pokladnu (dále jen ERP) v souladu s tímto zákonem se vztahuje na osoby, které splňují současně 3 podmínky:

1. **jsou fyzickou či právnickou osobou**, která má oprávnění na vykonávání **podnikatelské činnosti** podle Obchodního zákoníku. Od 30. 12. 2010 se tato povinnost vztahuje i na zahraniční podnikatele, kteří na území Slovenska prodávají zboží nebo poskytují služby vymezené zákonem.
2. **prodávají zboží nebo poskytují služby**. Na prodej zboží se tento zákon vztahuje paušálně. Povinnost evidovat služby spadá pouze na služby, které jsou uvedené v příloze č. 1 zákona o ERP vymezené podle Statistické klasifikace ekonomických činností SK NACE.
3. **přijímají tržby**, které jsou definované jako platby přijaté z prodeje zboží či poskytnutí služeb na prodejním místě v hotovosti nebo jiným platebním prostředkem, který nahrazuje hotovost. (Slovensko, 2008)

Podnikatel musí evidovat tržbu v ERP bez zbytečného odkladu po jejím přijetí. Tato povinnost se nevztahuje na podnikatele, který je v likvidaci nebo na něj byl vyhlášen konkurz, vyjma podnikatele, který pokračuje v provozování podniku po prohlášení konkurzu. (Solíková, 2011)

Podnikatel je povinen používat elektronickou registrační pokladnu na všech prodejních místech. Od roku 2014 musí být fiskální paměť označena jedinečným a neopakovatelným kódem, který je vygenerovaný výrobcem ERP. Opravu a údržbu těchto pokladen může provádět pouze servisní organizace, která je zapsána v registru servisních organizací, vedeném příslušným daňovým úřadem. Podnikatel je povinen zabezpečit pravidelnou servisní prohlídku pokladny servisní organizací alespoň jednou ročně. (Slovensko, 2008)

### 7.2.3 Virtuální registrační pokladna

Dalším přelomovým rokem v evidenci tržeb ve Slovenské republice je rok 2015, kdy umožnilo Ministerstvo financí SR přechod na on-line evidenci tržeb. Podnikatelský subjekt, který vydá méně než 1 000 účtenek měsíčně, může využít namísto klasické ERP tzv. virtuální registrační pokladnu, která umožňuje on-line komunikaci se systémem finanční správy.

Novela zákona o elektronických registračních pokladnách, která nabyla účinnosti 1. 1. 2015, s sebou přináší dvě zásadní změny, cílem těchto změn je omezit daňové úniky. První změnou je zavedení již zmíněné virtuální registrační pokladny a druhou je rozšíření seznamu služeb, u nichž vzniká povinnost evidovat tržby pomocí registrační pokladny. Nově musejí evidovat tržby pomocí této pokladny například tyto služby:

- taxislužba
- reklamní agentury
- hotelové a podobné ubytování
- právní činnosti
- účetní a auditorské činnosti
- veterinární činnosti
- činnosti všeobecné, speciální a zubní lékařské praxe
- překladatelské a tlumočnické činnosti. (iSITA, © 2016a)

Virtuální registrační pokladnu můžeme definovat jako prostředí zřízené finančním ředitelstvím Slovenské republiky na jeho webovém sídle, komunikující pomocí koncového zařízení. Koncovým zařízením se rozumí například počítač, telefon či tiskárna, který umožňuje přístup do prostředí virtuální registrační pokladny a tisk pokladních dokladů. (Kolláriková, 2014)

Systém evidence tržeb přes internet již využívá několik tisícovek podnikatelů. Zaznamenávat tržby prostřednictvím virtuální registrační pokladny mohli zatím jen podnikatelé, kteří byli povinni používat registrační pokladnu pro evidenci tržeb od 1. dubna 2015 a kteří měsíčně vystavili nanejvýš tisíc účtenek. Od ledna 2016 mohou virtuální registrační pokladnu využívat také ostatní podnikatelé, jediným omezením je tak počet transakcí uskutečněných za daný měsíc. Využití pro evidenci tržeb virtuální registrační pokladny není pro podnikatele povinnost, ale možnost. Výhodou této pokladny jsou nižší pořizovací náklady, podnikatelé si musí pouze pořídit elektronické zařízení umožňující přístup do rozhraní VRP a tiskárnu



na doklady, pokud to již neměli. Nový systém virtuálních pokladen je bezplatnou službou, která je dostupná přes počítač nebo také mobilní telefon, podmínkou je pouze připojení na internet. Podnikatelé, kteří chtějí využívat tyto pokladny, musí požádat Finanční ředitelství Slovenské republiky o přidělení kódu VRP, žádost lze podat osobně nebo elektronicky. Následně po registraci obdrží podnikatel přihlašovací údaje do VRP. Údaje, které získá finanční správa z on-line či off-line záznamů o evidenci tržeb slouží dále jako podklady při daňových kontrolách. Finanční správa také uvedla, že jedním z jejich plánů je v budoucnu obměnit stávající registrační pokladny a přejít na on-line režim evidence. (iSITA, © 2016b)

### 7.3 Vývoj příjmů státního rozpočtu z pohledu DPH

V úvodu této kapitoly bude popsána klasifikace státního rozpočtu Slovenské republiky. Lze, ale konstatovat, že daňová soustava Slovenska je podobná s daňovou soustavou České republiky, tudíž i struktura státního rozpočtu těchto zemí je velmi podobná.

Příjmy státního rozpočtu Slovenské republiky podle ekonomické klasifikace se dělí na hlavní kategorie a to:

- **Daňové příjmy** - daně z příjmů a kapitálového majetku, daně z majetku, daně za zboží a služby, daně z mezinárodního obchodu a transakcí, pojistné, sankce uložené v daňovém řízení, sankce související se zdravotním pojištěním.
- **Nedaňové příjmy** – příjmy z podnikání a z vlastnictví majetku, administrativní poplatky a jiné poplatky a platby, kapitálové příjmy, úroky z tuzemských úvěrů, půjček, vratných finančních výpomocí, vkladů, úroky ze zahraničních úvěrů, půjček, vratných finančních výpomocí a vkladů, jiné nedaňové příjmy.
- **Granty a transfery** – tuzemské běžné granty a transfery, tuzemské kapitálové granty a transfery, zahraniční granty a transfery. (Ministerstvo financí SR, © 2011a)

Ekonomická klasifikace výdajů státního rozpočtu podle Slovenské republiky se člení na **běžné výdaje a kapitálové výdaje**.

- Běžné výdaje: mzdy, platy, pojistné a příspěvek pojišťovnám, nákup zboží a služeb, běžné transfery, splácení úroků a ostatních úhrad souvisejících s úvěrem, půjčkou, návratnou finanční výpomocí a finančním pronájemem.

- Kapitálové výdaje: nákup kapitálových aktiv, kapitálové transfery. (Ministerstvo financí SR, © 2011a)

V následující tabulce jsou zobrazeny příjmy a výdaje státního rozpočtu Slovenské republiky za předchozích pět let. Ani v jednom ze sledovaných let nehospoďařila vláda s vyrovnaným rozpočtem, ale s deficitem. Jako pozitivní můžeme, ale hodnotit snahu o jeho postupné snižování. V porovnání let 2010 a 2014 došlo ke snížení schodku státního rozpočtu téměř o polovinu (více než 1,5 mld. eur.). Právě v roce 2010 byl zaznamenán nejvyšší schodek státního rozpočtu za celou existenci Slovenské republiky. I když je schodek státního rozpočtu v roce 2014 ve vztahu k původně schválenému rozpočtu nižší o 360 mil. eur, skutečné saldo rozpočtu se meziročně zvýšilo o 900 mil eur. Podle schváleného rozpočtu na rok 2016 by měl deficit státního rozpočtu klesnout o třetinu oproti předchozímu roku, a to na 1,97 miliard Eur.

Tab. 7: Saldo státního rozpočtu SR

<b>v mil. EUR</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
Příjmy	10 901	12 002	11 830	12 796	12 497
Výdaje	15 337	15 278	15 641	14 820	15 420
<b>Rozdíl</b>	<b>-4 436</b>	<b>-3 276</b>	<b>-3 811</b>	<b>-2 024</b>	<b>-2 923</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva Financí SR

Největší podíl příjmů státního rozpočtu plyne státu dlouhodobě z daní. Jak můžeme vidět z níže uvedených údajů, daňové příjmy od roku 2010 kontinuálně rostly s výjimkou roku 2012. V porovnání let 2010 a 2014 došlo ke zvýšení daňových příjmů o více než 1,3 miliardy eur, čemuž odpovídá zvýšení o 14,3 %. Při shromažďování informací byl zjištěn výraznější pokles příjmů státního rozpočtu v letech 2008 a 2009, tento pokles byl způsoben zejména nižším výběrem daní v důsledku hospodářské krize. Postupný trend zvyšování daňových příjmů můžeme připisovat zvýšení sazeb daní v roce 2011 a 2013 a také rostoucí úspěšnosti výběru DPH a daně z příjmů právnických osob v roce 2013 a 2014. Podíl daňových příjmů na celkových příjmech státního rozpočtu se pohybuje okolo 71-74 %, z grantů a transferů bylo v jednotlivých letech obdrženo cca 20 % z celkových příjmů, pouze v roce 2014 tento podíl klesl na 12,5 %. Nedaňové příjmy se podílí na tvorbě celkových příjmů výrazně nižším procentem než ostatní druhy příjmů a jejich podíl se na celkových příjmech ve sledovaných letech pohyboval v rozmezí 6-13 %. Nedaňové příjmy tvoří zejména ad-

ministrativní a jiné poplatky, kapitálové příjmy a příjmy z podnikání a z vlastnictví majetku.

Tab. 8: Příjmy státního rozpočtu SR

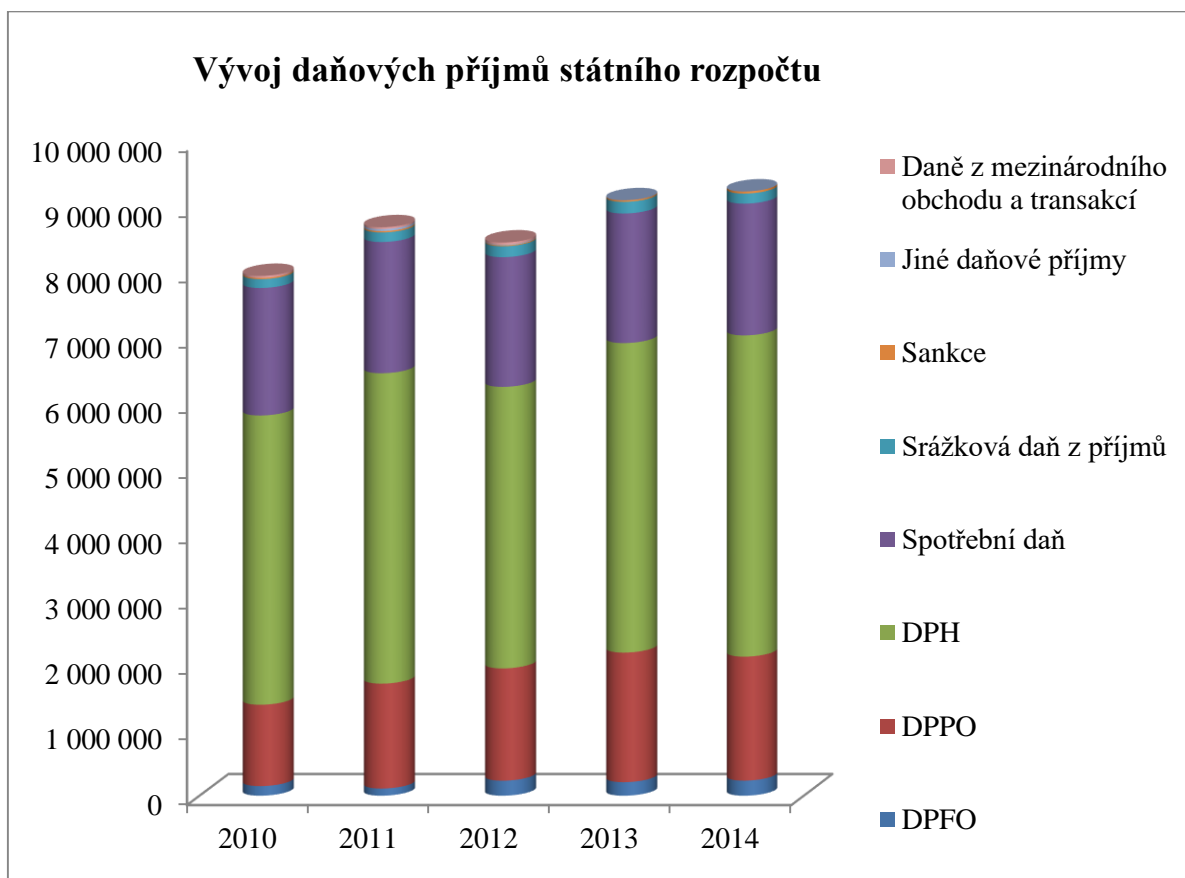
v mil. Eur	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Daňové příjmy</b>	<b>7 962</b>	<b>8 700</b>	<b>8 462</b>	<b>9 134</b>	<b>9 293</b>
<i>Daně z příjmů a kapitálového majetku</i>	<i>1 542</i>	<i>1 868</i>	<i>2 130</i>	<i>2 384</i>	<i>2 319</i>
<b><i>Daně za zboží a služby</i></b>	<b><i>6 367</i></b>	<b><i>6 743</i></b>	<b><i>6 277</i></b>	<b><i>6 700</i></b>	<b><i>6 912</i></b>
<i>Daně z mezinárodního obchodu a transakcí</i>	<i>35</i>	<i>39</i>	<i>31</i>	<i>28</i>	<i>31</i>
<i>Sankce</i>	<i>18</i>	<i>21</i>	<i>14</i>	<i>23</i>	<i>30</i>
<i>Jiné daňové příjmy</i>	<i>-</i>	<i>29</i>	<i>10</i>	<i>12</i>	<i>-</i>
<b>Nedaňové příjmy</b>	<b>693</b>	<b>861</b>	<b>697</b>	<b>1 262</b>	<b>1 636</b>
<b>Granty a transfery</b>	<b>2 246</b>	<b>2 441</b>	<b>2 671</b>	<b>2 400</b>	<b>1 568</b>

Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva Financí SR

Jednotlivé daňové položky příjmové strany státního rozpočtu a jejich vývoj v čase, můžeme vidět na níže uvedeném grafu. Je z něj patrné, že největším přínosem pro státní rozpočet je jednoznačně daň za zboží a za služby – daň z přidané hodnoty spolu s daní spotřební. Druhou významnou položkou je daň z příjmů právnických osob. Méně se pak na tvorbě příjmů podílí daně z příjmů fyzických osob, daně z mezinárodního obchodu a transakcí atd. Daň z přidané hodnoty se podílí na celkových daňových příjmech Slovenské republiky v průměru 53 %, velmi významné jsou i spotřební daně, jejichž podíl na daňových příjmech je cca 23 %. Třetí významnou položkou je daň z příjmů právnických osob, která tvoří téměř 20 % z daňových příjmů. Z grafu je také patrné postupné zvyšování inkasa daně z příjmů právnických osob, kterému přispělo i zavedení registračních pokladen, čímž došlo k částečné eliminaci nepřiznávání příjmů podnikatelskými subjekty.

Obdobná je i situace v České republice, kde také největší podíl daňových příjmů tvoří právě DPH, spotřební daně a daně z příjmů. Avšak rozdíl je znám v případě daní z příjmů fyzických osob, kdy na Slovensku tvoří její podíl pouhé 1-3 % daňových příjmů. V případě České republiky nese tato daň cca 11 % z celkových daňových příjmů. Tento rozdíl je způsoben daňovou reformou, která byla na Slovensku provedena v roce 2004. Právě do roku 2004 bylo uplatňováno zdanění příjmů fyzických osob podle daňových pásem, které se pohybovaly v rozmezí od 10 % do 38 %. Pro různé výše platů byly použity různé sazby daně. Podíl příjmů z této daně se do roku 2004 pohyboval okolo 13,5 %, ovšem po provedení reformy došlo k poklesu přínosu na celkových příjmech a to na současné 1-3 %. Tato

reforma změnila sazbu DPFO, která se ustálila na úrovni 19 %, čímž se značně zjednodušil výpočet této daně.



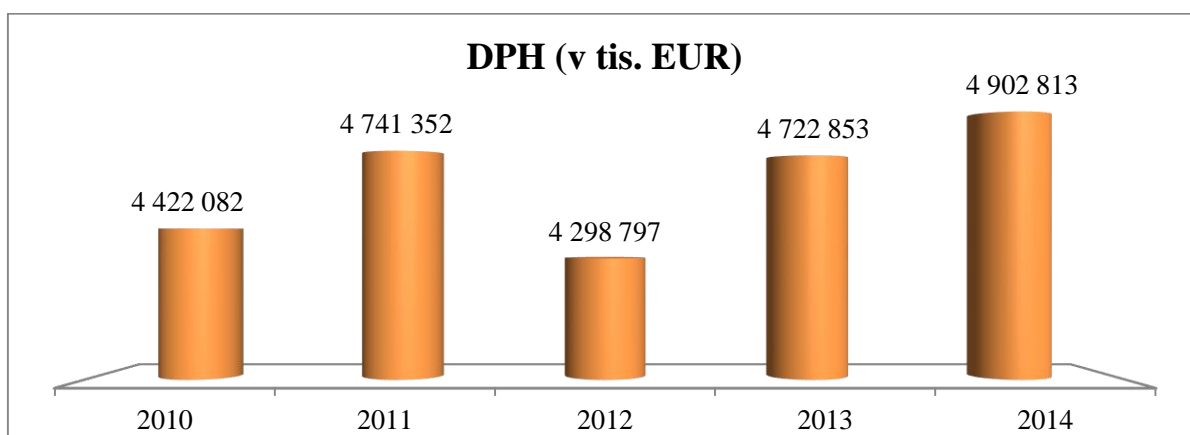
Obr. 10: Vývoj daňových příjmů SR

Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva Financí SR

V oblasti DPH zůstává největší výzvou dosáhnout relativně vysoké úspěšnosti jejího výběru. Vyšší plnění daně z přidané hodnoty v roce 2011 bylo ovlivněné nejvíce zvýšením základní sazby z 19 % na 20 % a zrušením 6 % sazby, která byla uplatňována na „prodeje ze dvora“. Následující rok bylo dosaženo nižšího plnění DPH, celkový pokles v porovnání s rokem 2011 byl ve výši 443 mil. eur, tedy 9,3 %. Tento meziroční pokles je vysvětlován zejména dvěma důvody. Prvním je nesoulad daňové povinnosti u DPH s makroekonomickým vývojem v roce 2012. Protože i napřič růstu konečné spotřeby domácností zaznamenala daňová povinnost z daňových priznání meziroční pokles. Velmi významným důvodem poklesu této daně byly i problémy Finanční správy Slovenské republiky spojené s implementací nového informačního systému na konci roku 2011, které způsobily výrazné zpoždění ve vrácení nadměrných odpočtů. Tyto odpočty pak negativně ovlivnily výnos DPH v roce 2012. Skutečný výnos této daně v dalších letech rostl, v roce 2013 byl výnos

vyšší o 10 % a v následujícím roce vzrostl o 4 %. Pozitivně na výnos daně působila přijatá opatření pro boj s daňovými úniky a zefektivnění výběru DPH, účinná kontrola finanční správy a také pokles nadměrných odpočtů.

Následující graf naznačuje postupné zlepšování výběru DPH. V meziročním srovnání došlo v roce 2013 k nárůstu inkasa této daně o 424 milionu eur, v dalším roce pak o 180 milionu eur. Na kolik tomuto zlepšení přispěla činnost daňové Kobry, zavedené registrační pokladny a daňová loterie je téma k diskuzi. Podle mého názoru se tato opatření na inkasu DPH podílela výrazným způsobem a i v budoucnu mohou pozitivně ovlivňovat vývoj státních příjmů.



Obr. 11: Vývoj inkasa DPH Slovenské republiky

Zdroj: Vlastní zpracování dle Ministerstva Financí SR

#### 7.4 Sazba daně z přidané hodnoty

Slovenská republika patří mezi země Evropské unie, která využívá dvě sazby DPH. Od svého vzniku měla základní sazbu na úrovni 23 % a sníženou 5 %. Velmi brzy došlo k novelizaci a od 1. srpna 1993 byla základní sazba zvýšena na 25 procent a rovněž došlo k nárůstu snížené sazby na 6 procent. Následný vývoj základní sazby byl velice podobný tomu v České republice, základní sazby se postupně snižovaly a snížené zvyšovaly. K prvnímu snížení došlo v roce 1996 na 23 %, o 3 procentní body byla základní sazba snížena v roce 2003. K výraznému nárůstu snížené sazby došlo hned dvakrát, poprvé v roce 1999, kdy byla tato sazba zvýšena na 10 % a podruhé o pět let později se snížená sazba vyšplhala na 14 %. Rok 2004 byl pro Slovenskou republiku zlomový jednak vstupem do Evropské unie, ale také sjednocením obou sazeb na úroveň 19 % vlivem daňové reformy. Další novelizací byla v roce 2007 opět zavedena desetiprocentní snížená sazba. Dá se říci,

že pokusem bylo zavedení druhé snížené sazby na úrovni 6 % od 1. května 2010, která platila pouze osm měsíců. V současné době je uplatňována základní sazba na úrovni 20 % a snížená sazba na nezměněné úrovni 10 %. (Ministerstvo financí SR, © 2011b)

Základní sazba daně činí 20 % a ve srovnání v rámci krajín V4 (Česká republika, Maďarsko a Polsko) má Slovensko od roku 2010 nejnižší sazbu DPH. Dále uplatňuje sníženou sazbu 10 %, které podléhají například:

- farmaceutické a vybrané zdravotnické produkty,
- knihy,
- hudebniny a
- vybrané potraviny.

Další zajímavostí oproti zemím V4 je, že Slovenská republika uplatňuje sníženou sazbu DPH na nejvyšší okruh statků a služeb a má pouze jednu sníženou sazbu. Pro srovnání je níže uvedená tabulka sazeb DPH krajín V4 (rok 2016).

Tab. 9: Sazby DPH zemí V4

	<b>Základní sazba (%)</b>	<b>Snížená sazba (%)</b>
<b>Česká republika</b>	21	10; 15
<b>Maďarsko</b>	27	5; 18
<b>Polsko</b>	23	5; 8
<b>Slovenská republika</b>	20	10

Zdroj: vlastní zpracování dle Evropské komise

Nejvyšší základní sazbu má Maďarsko a to ve výši 27 %, zajímavostí je, že před rokem 2009 byla tato sazba 20 %, ale mezi lety 2009 a 2012 došlo k jejímu nárůstu o sedm procent. Takto razantním navýšením základní sazby reagovalo Maďarsko na ekonomickou krizi. Maďarsko se tak řadí mezi země Evropské unie s nejvyšší základní sazbou. Snížená sazba 18 % se uplatňuje zejména na základní potraviny a ubytovací služby. Farmaceutické produkty, zdravotní pomůcky a přístroje či knihy spadají do druhé snížené sazby 5 %. Polsko uplatňuje 23 % základní sazbu a dvě snížené sazby. Pětiprocentní sazba je uplatňována na určité druhy potravin (mléčné výrobky, maso,...) a druhá snížená sazba se vztahuje na ubytovací služby, léky či osobní dopravu. Tyto sazby rostly naposledy počátkem roku 2011, kdy se základní sazba zvýšila o 1 % a snížené sazby do té doby činily 7% a 3 %. Polská vláda prohlásila, že tyto změny byly reakcí na finanční krizi v Evropě. (Evropská komise, 2016)

## 8 ZAVEDENÍ EVIDENCE TRŽEB V CHORVATSKÉ REPUBLICE

Podobně jako ostatní státy se Chorvatsko snaží snížit daňové úniky u daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. V důsledku dlouhodobých problémů s evidováním hotovostních transakcí a jejich následným zdaňováním přistoupilo Chorvatsko k evidenci tržeb. Hlavním důvodem pro zavedení byla jednak snaha narovnat podnikatelské prostředí, ale také snaha zvýšit inkaso daně z příjmů a DPH, jelikož plátcí daně, kteří provozovali pohostinství, poskytovali služby a provozovali maloobchodní prodejny, vykazovali až do roku 2012 trvale nízké tržby.

### 8.1 Základní údaje o Chorvatské republice

Rozloha:	56 594 km <sup>2</sup>
Počet obyvatel:	4 257 tis.
Měna:	Chorvatská kuna (HRK)
HDP (2014):	43 mld. Eur
Rok zavedení DPH:	1995
Daňová kvóta:	36,7 % (Eurostat, 2016)

Chorvatská republika se rozkládá na východním pobřeží Jaderského moře a nachází se na pomezí střední a jižní Evropy. Chorvatská ekonomika těží výrazným způsobem z turistického ruchu (zejména na pobřeží Jadranu), který tvoří cca 20% HDP země. Ve srovnání s ostatními státy Evropy má chorvatské hospodářství vyšší podíl zemědělství, produkuje zejména obiloviny, kukuřici atd. Konkurenceschopnost domácích firem, je ale ve srovnání s ostatními členskými státy EU nižší. Chorvatsko podepsalo v roce 2011 Přístupovou smlouvu s Evropskou unií a 1. července 2013 se stalo jejím členem. Chorvatská ekonomika se potýká s dlouhodobou recesí nepřetržitě od začátku finanční krize v roce 2008. Patří mezi země Evropské unie s jednou z nejslabších ekonomik. Podle údajů Evropského statistického úřadu má třetí nejvyšší nezaměstnanost v EU, hned po Španělsku a Řecku. V roce 2014 dosahovala míra nezaměstnanosti v Chorvatsku 17,3 %, pro srovnání v České republice byla nezaměstnanost na úrovni 6,1 % a na Slovensku 13,2 %. Průměrná nezaměstnanost zemí Evropské unie byla v tom samém roce na úrovni 10,2 %. (Eurostat, 2016)

## 8.2 Proces zavedení evidence tržeb v Chorvatské republice

Impulsem pro zavedení elektronické evidence tržeb byla snaha chorvatské vlády změnit mentalitu a kulturu v podnikání, tak aby došlo k narovnání tržních podmínek a vyřazení špatné konkurence. V zemi existovala nedostatečná finanční disciplína a velký počet podnikatelů, kteří nepřiznávali přijaté tržby. Cílem vlády tak bylo najít právní řešení jak zajistit efektivní daňové audity u velkého počtu malých a středních podnikatelů. Výsledným řešením byl návrh Fiskalizace hotovostních plateb (peněz, šeků, karet nebo také stravenek) pro všechny podnikatele s minimem výjimek.

Jedním z podnětů zavést elektronickou evidenci tržeb byl i fakt, že některé restaurace v Chorvatsku přiznávaly průměrný denní obrat ve výši 80 Eur, tedy asi 2 200 korun. Což v případě turistické sezóny u restaurace, která funguje 7 dní v týdnu a v podstatě 24 hodin denně již na první pohled upozorňuje, že je něco v nepořádku. (Lalovac, 2015)

### 8.2.1 Model fiskalizace

Přestože se může jevit zavedení elektronické evidence tržeb jako zdlouhavý proces. V případě chorvatského modelu fiskalizace to tak nebylo. V dubnu 2012 se objevila první zmínka vlády o tomto modelu a o pár měsíců později v červnu byl na stole první návrh celého procesu. O zavedení elektronické evidence tržeb rozhodla chorvatská vláda 5. června 2012, koncem července byl na stole návrh zákona o Fiskalizaci. O tři měsíce později byla na internetových stránkách uveřejněna technická specifikace projektu a krátce na to začalo testování systému. V listopadu 2012 byl přijat návrh zákona o fiskalizaci hotovostních transakcí, pro bylo 80 poslanců, proti návrhu byly jen dva a 32 se zdrželo hlasování. Systém elektronické evidence tržeb byl spuštěn 1. ledna 2013. Celá akce tak netrvala ani rok, ale pouhých osm měsíců. (Kudeljan, 2015)

Pomocí fiskalizace bojuje Chorvatská republika proti šedé ekonomice, daňovým únikům a nekalé soutěži. V zemi proběhla značná mediální kampaň na podporu tohoto opatření s cílem zvýšit povědomí podnikatelů i občanů. Jednalo se o kampaň propagovanou jednak prostřednictvím masmédií, tak i formou pořádání seminářů a vzdělávacích programů. V současné době podporuje evidenci tržeb více než 93 % občanů Chorvatska a mnoho malých i větších podnikatelů. Také podle údajů ministerstva financí změnilo 32 % občanů své chování a vyžadují vydání účtenky. Již v roce 2013 bylo vydáno 10 milionů účtenek denně a do konce roku 2,3 miliardy účtenek za hotové. (Kudeljan, 2015)



Chorvatský model evidence tržeb známý spíše pod pojmem fiskalizace byl zaveden postupně ve třech fázích:

- od 1. ledna 2013 – pohostinství a ubytovací zařízení
- od 1. dubna 2013 – velkoobchod a maloobchod, OSVČ v oblasti služeb (veterináři, právníci, revizoři, architekti, autoservisy, pracovníci v cestovním ruchu atd.)
- od 1. července 2013 – ostatní subjekty, které měly podle zákona povinnost systém zavést. (Kudeljan, 2015)

Ve srovnání s modelem, který hodlá zavést česká vláda je chorvatský model fiskalizace přísnější. Chorvatský způsob evidence tržeb například také reguluje stav hotovosti v pokladně, zákazníci jsou povinni převzít účtenku a dokonce jsou zasílány finanční správě údaje o pokladním personálu.

Principem chorvatského modelu je, že prodejce zboží nebo poskytovatel služeb vystaví elektronickou účtenku při každé platbě v hotovosti, platební kartou nebo šekem. Dochází zde k zaevidování provedené transakce v reálném čase. Postup evidence tržeb, který využívá Chorvatsko je následující:

1. Povinný subjekt odešle prostřednictvím internetového připojení datovou zprávu o transakci do datového uložiště Finanční správy.
2. Ze systému Finanční správy je vzápětí odesláno potvrzení o přijetí s unikátním kódem účtenky.
3. Povinný subjekt vytiskne účtenku, která obsahuje již zmíněný potvrzovací kód.
4. Zákazník je povinen převzít tuto účtenku.
5. Zákazník může zaevidování dané tržby ověřit prostřednictvím webové aplikace Finanční správy. (Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013a)

Dle získaných dat z chorvatských analýz nedošlo po zavedení evidence tržeb k prodloužení času potřebného pro vydání účtenky a ani k žádným výpadkům systému. Téměř 95 procent země je pokryto internetem a jen 25 % daňových poplatníků operuje v oblastech bez stálého internetového připojení. Chorvatský ministr financí také vyvrací domněnku, že kvůli tomuto opatření v zemi skončilo 49 tisíc podnikatelů. Podle jejich analýz klesal počet podnikatelů již před rokem 2013 a v době zavedení fiskalizace se zvýšil počet živnostníků uplatňující daň paušálem. (Kudeljan, 2015)

Nepříliš populární je, ale způsob motivace zákazníků, který zvolila chorvatská vláda. Zákazníkům hrozí pokuta za nepřevzetí účtenky až ve výši 2 000 kun (více než 7 000 Kč),

nejnižší možná pokuta je 200 HRK, v přepočtu cca 700 Kč. O zavedení takových sankcí se v České republice zatím neuvažuje.

V květnu minulého roku vyhlásilo ministerstvo financí Chorvatské republiky soutěž ve formě loterie s názvem: A kde je účet?. Tato soutěž byla určena pouze pro občany České republiky, kteří za období 1. 8. – 2. 10. 2015 nasbírali dvacet účtenek za nákupy v Chorvatsku. Občanům, kteří se chtěli této soutěže zúčastnit, stačilo jen tyto účtenky odeslat na adresu Chorvatské Loterie. Vítěz soutěže získá zájezd pro dvě osoby do Chorvatska na rok 2016 v přibližné hodnotě 50 000 Kč. Do slosování bylo zasláno přes 7 000 účtenek. (Žurovec, 2015)

### 8.2.2 Zákon o fiskalizaci u prometu gotovinom

Zákon o fiskalizaci hotovostních transakcí se vztahuje na:

- fyzické osoby mající povinnost platit daň z příjmů ze samostatně výdělečné činnosti,
- právnické a fyzické osoby, které jsou povinny platit daň ze zisku,
- osoby vykonávající činnost, které jsou povinny dle zvláštních právních předpisů vydat doklad o úhradě v hotovosti za dodání zboží nebo poskytnutí služby,
- osoby, pro které se daň z příjmů stanovuje paušální sazbou.

Výjimky z procesu fiskalizace jsou minimální, mezi tyto výjimky patří:

- fyzické a právnické osoby, které nemají povinnost vystavit fakturu,
- služby, které jsou měřitelné a
- výjimky na základě rozhodnutí vlády. (Kudeljan, 2015)

Veškeré náklady spojené se zavedením elektronické evidence tržeb, které zahrnují zejména pořízení pokladny, tabletu nebo mobilního telefonu, potřebného softwaru, internetového připojení, hradí podnikatelský subjekt. Na jejich pořízení se nevztahují žádné státní dotace. Je nutné zmínit, že volba hardwarového i softwarového řešení je zcela na podnikateli a možná řešení se z tohoto důvodu dají označit jako nízkonákladová, jelikož nabízená řešení začínají již na částce 600 Kč. (Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013c)

Povinnost elektronicky evidovat tržby se nevztahuje na banky, pošty a pojišťovny, které jsou kontrolovány jiným způsobem, dále například na prodej tabáku a novin.

Kontrolu dodržování tohoto zákona provádí ministerstvo financí a daňová správa Chorvatské republiky. V případě porušení zákona hrozí daňovému subjektu pokuta v rozmezí 5 000 – 500 000 HRK (18 000 – 1 800 000 Kč). V roce 2013 pověření úředníci daňové správy provedli více než 35 tisíc kontrol, u 17 % kontrol byly zjištěny nesrovnalosti a uděleny pokuty ve výši 12,6 milionů kun. V následujícím roce bylo provedeno pouze 18 tisíc kontrol, ale procento kontrol u kterých byly nalezeny nesrovnalosti vzrostlo na 23, současně bylo vybráno více než 14 milionů kun na pokutách. Mezi nejčastější pochybení se řadilo zejména nevydání dokladu o provedené transakci či uvedení nesprávné sazby DPH. (Lalovac, 2015)

### **8.3 Vývoj příjmů státního rozpočtu z pohledu DPH**

Chorvatský daňový systém je založen na principech rovnosti a spravedlnosti. Daňové zatížení je zde poměrně vysoké a to zejména povinné pojistné a základní sazba daně z přidané hodnoty. Daňový systém je celkem složitý a u většiny daní existuje celá řada výjimek.

Chorvatská ekonomika se od roku 2008 potýká s recesí a patří mezi nejpomaleji rostoucí země Evropské unie. Za tu dobu zkrachovalo mnoho firem, zemi opustilo několik tisíc mladých lidí. Podle mnohých expertů je jedním z problémů vysoká daňová zátěž v zemi. Oproti České republice je Chorvatsko dvakrát více zadlužené. Již v roce 2008 přijala chorvatská vláda první protikrizové opatření, mezi něž spadala podpora odvětví cestovního ruchu, malých a středních firem atd. Docházelo také ke škrtům ve veřejném rozpočtu, snižovaly se veřejné výdaje a platy úředníků. V průběhu roku 2012 přicházela Chorvatská vláda s řadou reforem, jejichž cílem bylo zlepšení kvality veřejných financí, jak na straně příjmů, tak na straně výdajů. Byly provedeny novely zákona o daních z příjmů, přidané hodnoty a také sociálních příspěvků. (Ministerstvo financí Chorvatské republiky, © 2016)

V roce 2014 byl schodek rozpočtu 5,6 % HDP, Česká republika v tom samém roce dosahovala schodku ve výši 1,9 % HDP. Nejvyšší vládní schodky k HDP byly v roce 2014 zaznamenány v Bulharsku, Španělsku, Portugalsku, Velké Británii, Kypru a právě v Chorvatsku. Podle posledních údajů se Chorvatská ekonomika velmi zvolna a postupně dostává z dlouhodobé recese. Napříč tomu, strašákem pro výraznější růst ekonomiky je i nadále vysoký deficit státního rozpočtu, a to i přes snahu k jeho postupnému snížení. (Eurostat, 2016)

Chorvatsko zastává v Evropské unii třetí příčku mezi zeměmi s největší šedou ekonomikou, hned po Bulharsku a Rumunsku. V roce 2011 činil rozsah šedé ekonomiky 29,5 % HDP. Ve srovnání s Chorvatskem je v České republice situace podstatně lepší, rozsah šedé ekonomiky se v roce 2011 pohyboval okolo 16,4 % HDP. Celkově se stínová ekonomika v Evropské unii vyvíjí dlouhodobě sestupným trendem, pro srovnání v roce 2014 představovala v České republice 15,3 % HDP a v Chorvatsku 28 % HDP. I nadále patří Chorvatsko spolu s Rumunskem a Bulharskem k zemím s nejvyšším procentem stínové ekonomiky. Pokud budeme, ale stínovou ekonomiku posuzovat podle její celkové velikosti (v absolutním vyjádření), tak největší stínovou ekonomiku mají země západní Evropy (Německo, Francie, Velká Británie, Belgie, Rakousko atd.). V roce 2014 na tyto země připadalo přibližně 56,5 % z celkové velikosti stínové ekonomiky v EU. (Rais, Klička a Rod, 2015)

Tab. 10: Vývoj salda státního rozpočtu Chorvatské republiky

mil. HRK	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Příjmy</b>	107 466	107 070	109 559	108 585	114 044
<b>Výdaje</b>	120 323	119 939	118 730	123 506	125 689
<b>Rozdíl</b>	- 12 857	- 12 869	- 9 171	- 14 921	- 11 645

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva Financí Chorvatské republiky

V níže uvedené tabulce jsou znázorněny příjmy státního rozpočtu Chorvatska za roky 2010-2014. Hlavní položky příjmů státního rozpočtu jsou tvořeny zejména daňovými příjmy a sociálními příspěvky. Daňové příjmy se podílí na celkových příjmech Chorvatska cca 57 % a sociální příspěvky představují 35 % celkových příjmů. Zbytek příjmů plyne do státního rozpočtu zejména z grantů a dotací, vlastnictví a pronájmu majetku, administrativních poplatků a pokut.

Vývoj celkových příjmů v období let 2010 a 2011 byl velice podobný a nedošlo k žádné výrazné změně. Za zmínku ovšem stojí razantnější snížení položky ostatních daňových příjmů o 1 811 mil. kun. V roce 2012 je patrné značné snížení položky sociálních příspěvků, k čemuž přispělo snížení sazby povinných odvodů do státního rozpočtu za pojištěnce z pohledu zaměstnavatele za zaměstnance z 15 % na 13 %. Došlo také ke zvýšení daňových příjmů o více než 5 %, v podmínkách snížené ekonomické aktivity bylo tohle zvýšení velmi významné. Největší zásluhu na tomto navýšení měla daň za zboží a služby, konkrétně DPH, která meziročně vzrostla o 7,3 %. Následující rok došlo ke snížení celkových příjmů státního rozpočtu o 974 mil. kun, zejména z důvodu poklesu daně z příjmů. Jako pozitivní můžeme hodnotit vývoj celkových příjmů v roce 2014, kdy došlo k meziročnímu na-

výšení o 4,8 %. Největší zásluhu na tomto výsledku mělo jednak zvýšení daně za zboží a služby o 3,3 %, tak vyšší inkaso sociálních příspěvků, které se meziročně zvýšilo o 11 %. Rovněž chorvatská vláda dostala i více peněz z různých grantů a dotací, a to o více než 23 % než tomu bylo v předchozím roce. Pozitivně se vyvíjely i ostatní příjmy státního rozpočtu.

Tab. 11: Příjmy státního rozpočtu Chorvatské republiky

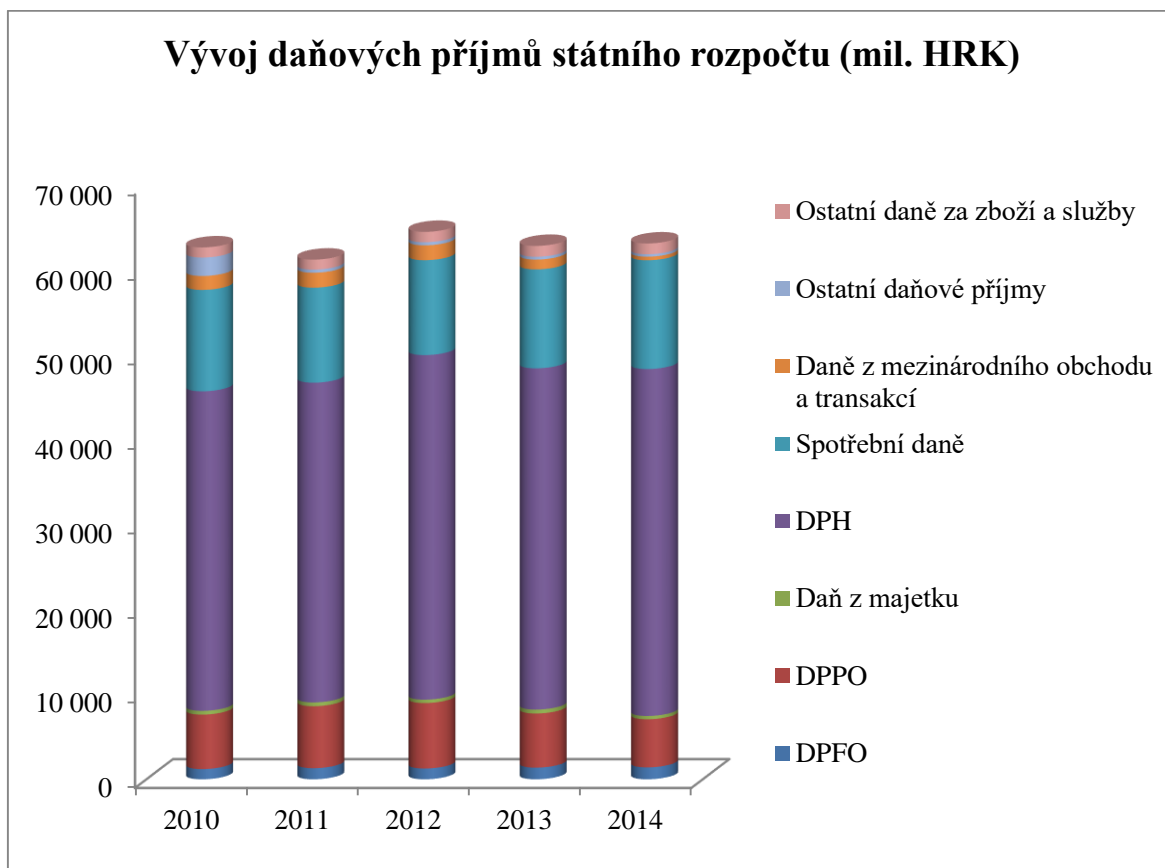
mil. HRK	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Příjmy</b>	<b>107 466</b>	<b>107 070</b>	<b>109 559</b>	<b>108 585</b>	<b>114 044</b>
<b>Daňové příjmy</b>	<b>62 054</b>	<b>61 422</b>	<b>64 694</b>	<b>63 045</b>	<b>63 350</b>
<i>Daně z příjmů a kapitálového majetku</i>	<i>7 609</i>	<i>8 596</i>	<i>8 967</i>	<i>7 738</i>	<i>7 060</i>
<i>DPFO</i>	<i>1 202</i>	<i>1 307</i>	<i>1 270</i>	<i>1 373</i>	<i>1 402</i>
<i>DPPO</i>	<i>6 407</i>	<i>7 288</i>	<i>7 697</i>	<i>6 365</i>	<i>5 658</i>
<i>Daň z majetku</i>	<i>444</i>	<i>448</i>	<i>398</i>	<i>462</i>	<i>386</i>
<i>Daň za zboží a služby</i>	<i>50 980</i>	<i>50 244</i>	<i>53 205</i>	<i>53 350</i>	<i>55 192</i>
<i>DPH</i>	<i>37 689</i>	<i>37 718</i>	<i>40 652</i>	<i>40 253</i>	<i>40 923</i>
<i>daň z obratu</i>	<i>124</i>	<i>130</i>	<i>127</i>	<i>135</i>	<i>153</i>
<i>Spotřební daně</i>	<i>11 972</i>	<i>11 215</i>	<i>11 206</i>	<i>11 683</i>	<i>12 846</i>
<i>Ostatní daně za zboží a služby</i>	<i>1 195</i>	<i>1 181</i>	<i>1 220</i>	<i>1 279</i>	<i>1 270</i>
<i>Daně z mezinárodního obchodu a transakcí</i>	<i>1 644</i>	<i>1 766</i>	<i>1 754</i>	<i>1 159</i>	<i>425</i>
<i>Ostatní daňové příjmy</i>	<i>2 179</i>	<i>368</i>	<i>370</i>	<i>336</i>	<i>288</i>
<b>Sociální příspěvky</b>	<b>38 712</b>	<b>38 605</b>	<b>37 846</b>	<b>37 149</b>	<b>41 702</b>
<b>Granty</b>	<b>637</b>	<b>869</b>	<b>968</b>	<b>1 738</b>	<b>2268</b>
<b>Ostatní příjmy</b>	<b>5 260</b>	<b>6 173</b>	<b>6 051</b>	<b>6 653</b>	<b>6 725</b>

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva Financí Chorvatské republiky

V Chorvatsku se na struktuře daňových příjmů nejvíce podílí daň z přidané hodnoty, která se každoročně pohybuje okolo 62 %. Následuje pak spotřební daň s celkovým podílem 18,5 %. Třetím větším příjmem z pohledu daní je pak daň z příjmů právnických osob. V průběhu roku 2010 došlo ke změnám v oblasti daní z příjmů v důsledku novely zákona o daních z příjmů. Cílem této novely bylo zjednodušit systém zdanění a zmírnit daňovou zátěž občanů Chorvatska. Do poloviny roku 2010 byly uplatňovány čtyři sazby daně z příjmů fyzických osob - 15 %, 25 %, 35 % a 45 % pro různé základy daně, po novele zákona se daň počítá pouze ze tří sazeb - 12 %, 25 % a 40 %.

V jednotlivých letech byl vývoj spotřebních daní velmi podobný a každoročně se jejich výnos pohybuje okolo 18 procent. Spotřební daně jsou uvaleny například na kávu, ropné deriváty, tabákové výrobky, pivo a alkoholické nápoje, luxusní výrobky či osobní automo-

bily. Největší položkou spotřebních daní jsou naftové deriváty, které tvoří více než polovinu příjmů spotřebních daní. Druhou velmi významnou položkou příjmů je spotřební daň uvalena na tabákové výrobky. V posledních letech došlo ke zlepšení výběru těchto daní, čemuž pravděpodobně přispělo i zavedení evidence tržeb.



Obr. 12: Vývoj daňových příjmů Chorvatské republiky

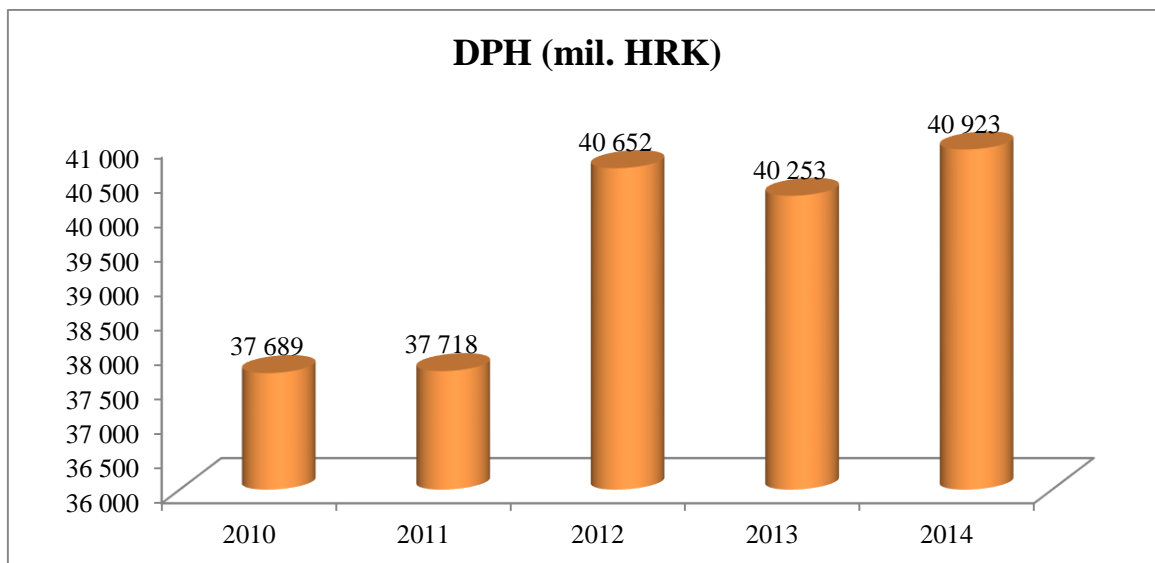
Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva financí Chorvatské republiky

V roce 2010 se snažila vláda přivést více peněz do státní pokladny zvýšením sazby DPH o jednoprocenní bod na 23 % a zavedením nové „protikrizové daně“. Příjem do státního rozpočtu v roce 2010 činil 37,7 miliard kun a podle údajů z ministerstva financí tak došlo k meziročnímu nárůstu o 1,7 %. V roce 2011 bylo inkaso této daně obdobné jako v předchozím roce. Po volbách v prosinci roku 2011 pokračovala nová vláda v úsporných opatřeních, s cílem snížit schodek státního rozpočtu a důsledky recese. Proto došlo v roce 2012 k opětovnému zvýšení sazeb DPH z 23% na současných 25 %. V tomto roce došlo k nárůstu příjmů DPH o 2,9 mil. kun, tedy o více než 7,3 % ve srovnání s předchozím rokem. Podle údajů ministerstva financí, ale došlo v tomto roce k poklesu spotřeby domácností, tudíž zvýšení příjmů můžeme připisovat zejména zvýšení sazby DPH.

Rok 2013 byl rokem zavedení fiskalizace, ale došlo také k dalším změnám v daňové legislativě, jako například změna sazeb DPH. Proto není velmi objektivní provádět meziroční srovnání výběru DPH. Pokud, ale provedeme meziroční srovnání výběru DPH před a po zavedení elektronické evidence tržeb je částka skoro stejná. V roce 2013 se na dani z přidané hodnoty vybralo 40,3 miliard kun, což je ve srovnání s předchozím rokem jedno-percentní snížení. Řada kritiků EET přichází s názorem, že zavedením tohoto mechanismu nedošlo ke zlepšení výběru daní. Je ovšem velmi důležité zmínit, že se zavedením této evidence se snížila sazba DPH na restaurační a ubytovací služby z 25 % na 10 %. Dále je potřeba vzít v úvahu pokles chorvatského hospodářství v tomto období. Objektivně zhodnotit zavedení evidence tržeb v Chorvatsku lze až po několikaletém srovnání a porovnání, nikoliv hned po jednom nebo dvou letech.

Po zavedení evidence tržeb se výběr daně zlepšil jednak v sektoru stravovacích služeb a to o 55 %, tak i v sektoru maloobchodu o 28 %. U advokátů byl vykázán nárůst tržeb o cca 8 %. Velkým pozitivem je i zvýšení účinnosti kontrol finanční správy. Chorvatský ministr financí Boris Lalovac uvedl, že v případě pohostinství se zvýšil vykázaný roční příjem mezi roky 2012 a 2013 ze 4 100 eur na téměř 9 300 eur, nárůst je tak více než 55 %. V oblasti maloobchodu vzrostl vykázaný roční příjem z 3 200 eur na 3 800 eur. Podle ministra nebylo cílem projektu naplnit státní rozpočet, ale přispět k poctivému souboji mezi podnikateli. O úspěšnosti projektu svědčí i fakt, že jej podporuje více než 93 procent občanů Chorvatska. (Lalovac, 2015)

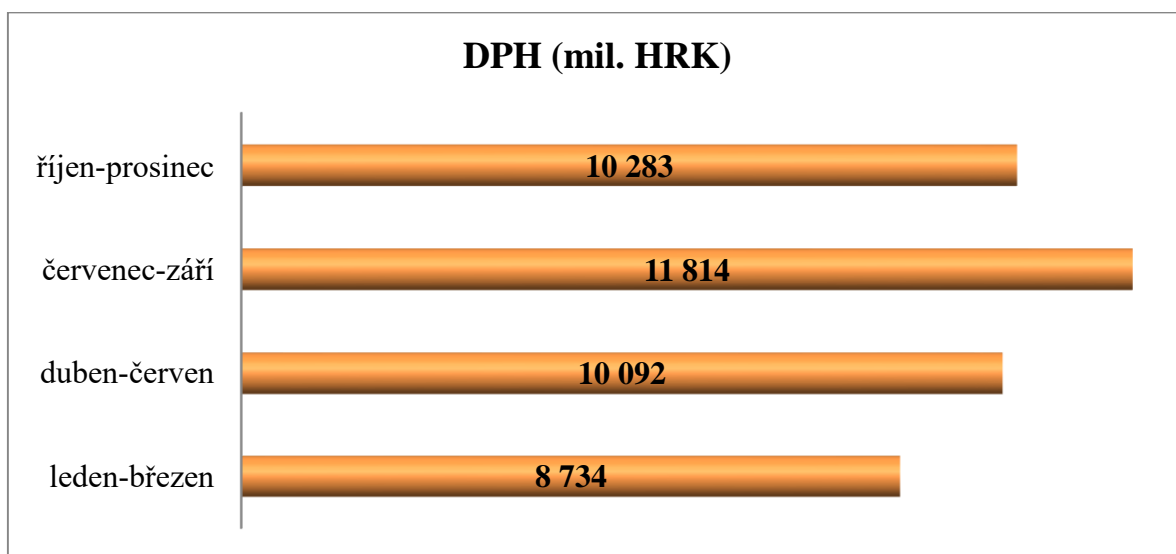
V podmínkách mírného ekonomického růstu, který je tažen zejména maloobchodními tržbami a průmyslovou výrobou, dochází ke zlepšení inkasa DPH. Nárůst o více než 670 miliónů kun, zaznamenaný v roce 2014, byl způsoben zejména zvýšením snížené sazby daně z přidané hodnoty na 13 %. Tímto meziročním nárůstem o více než 1,6 procent se podle chorvatské vlády potvrzuje, že zavedení fiskalizace a důslednější výběr daní je úspěšné. Nelze ovšem předpokládat, že se těmito opatřeními vyřeší okamžitě všechny problémy chorvatské ekonomiky, se kterými se země již několik let potýká. Dalším pozitivem zavedení evidence tržeb, které pocítuje mnoho podnikatelů, je snížení nekalé soutěže a zlepšení podnikatelského prostředí jako celku.



Obr. 13: Vývoj inkasa DPH Chorvatské republiky

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva Financí Chorvatské republiky

Obecně lze říci, že nejvyšší příjmy z DPH plynou do chorvatského státního rozpočtu v letních měsících, kdy je turistická sezóna v plném proudu. Tuto skutečnost zobrazuje následující graf, ve kterém vidíme vývoj příjmů DPH v jednotlivých čtvrtletích roku 2014. V období měsíců červenec až září bylo vybráno na této dani téměř 30 % z celkového výběru za příslušný rok. Na základě zkoumaných údajů ze stránek ministerstva financí Chorvatské republiky, lze konstatovat, že v předchozích letech byl vývoj inkasa DPH v jednotlivých čtvrtletích velmi podobný.



Obr. 14: Inkaso DPH (čtvrtletí)

Zdroj: vlastní zpracování dle Ministerstva Financí Chorvatské republiky



## 8.4 Sazby daně z přidané hodnoty

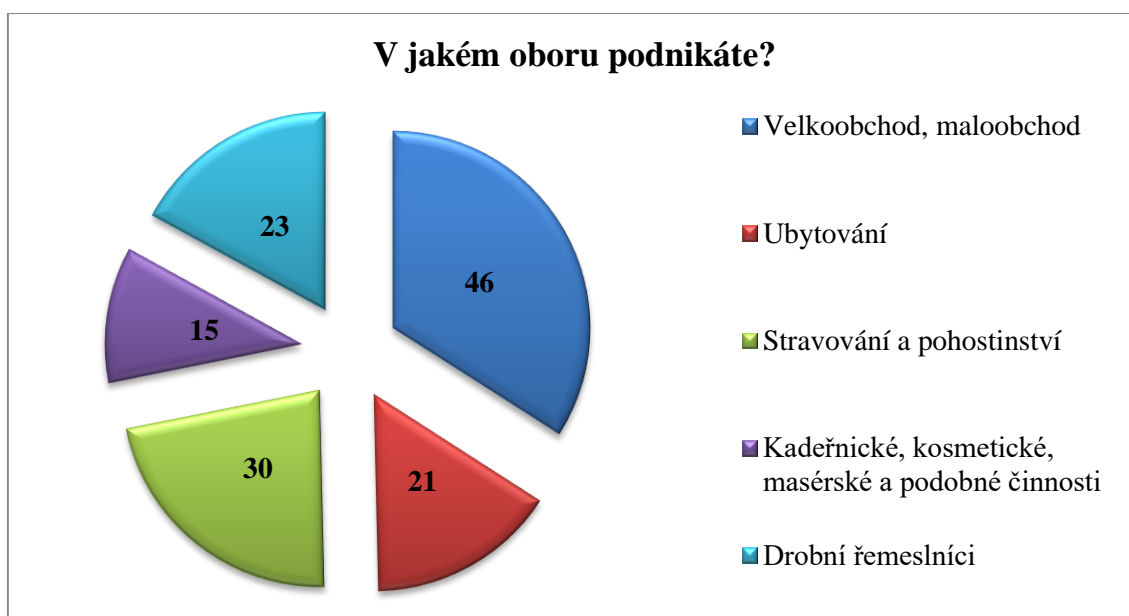
V Chorvatské republice byla daň z přidané hodnoty zavedena v roce 1995. V současné době uplatňuje tato země jednu základní a dvě snížené sazby DPH a to ve výši 25 % základní sazby, 5% a 13 % snížené. Třinácti procentní sazba se vztahuje na vybrané potraviny, víno, pivo, ubytovací služby či vstupenky na koncerty. Druhé snížené sazbě podléhají vybrané potraviny jako chleba, mléko nebo dětská výživa, předepsané léky, vědecké tiskoviny. (Ministerstvo financí Chorvatské republiky, © 2016)

V období trvající hospodářské krize, v roce 2010 přistoupila Chorvatská vláda ke zvýšení základní sazby DPH z 22 % na 23 %. K poslední změně základní sazby DPH došlo o dva roky později, kdy byla tato sazba navýšena na současných 25 procent. V souvislosti se vstupem do Evropské unie, Chorvatsko upravilo své sazby DPH, tak aby se vešly do pásem stanovených EU. Od roku 2013 tak začala země uplatňovat pětiprocentní sazbu daně na vybrané potraviny, léky a dětské potraviny. V důsledku toho vzrostly ceny těchto komodit, jelikož do roku 2013 se na ně vztahovala nulová sazba DPH. V souvislosti se zavedením elektronické evidence tržeb snížila Chorvatská vláda sazbu DPH pro restaurační a ubytovací zařízení na 10 procent. K další změně sazeb DPH došlo v lednu roku 2014, kdy se snížená sazba zvýšila o tři procentní body na současných 13 %. Desetiprocentní snížená sazba byla beze změny uplatňována dlouhých deset let. (Ministerstvo financí Chorvatské republiky, © 2016)

## 9 NÁVRH DOPORUČENÍ PRO EFEKTIVNÍ IMPLEMENTACI EET V ČESKÉ REPUBLICE

Snad ve všech oblastech daní se vyskytují daňové úniky, nejrozšířenější pak jsou u těchto tří skupin daní – daní z přidané hodnoty, spotřebních daní a daní z příjmů. V posledních letech byly v rámci Evropské unie identifikovány rozsáhlé daňové úniky zejména na dani z přidané hodnoty a Česká republika není výjimkou. Problémy s těmito úniky a neefektivní výběr daní způsobuje značné narušení fiskální politiky a růstu země. Členské státy byly proto vyzvány, aby zpřísnily, popřípadě zavedly účinná opatření v boji s těmito úniky. Elektronická evidence tržeb má být jedním z hlavních nástrojů v této daňové politice a má také za úkol narovnat podnikatelské prostředí v České republice.

Součástí této kapitoly bude jednak návrh doporučení pro implementaci EET v České republice na základě zkušeností vybraných zemí, tak vyhodnocení dotazníkového šetření, které se týká dané problematiky. Hlavním cílem tohoto výzkumu bylo zjistit názor podnikatelů na zavedení chystaného opatření v podobě Elektronické evidence tržeb. Dotazníky byly rozesílány v elektronické podobě, celkově odpovědělo 135 respondentů převážně ze Zlínského a Olomouckého kraje. Výzkumu se zúčastnili podnikatelé a živnostníci z různých oborů podnikání především pak z oblasti velkoobchodu, maloobchodu, restauračních a ubytovacích služeb. Rozložení právnických osob (49 %) a fyzických osob (51 %) bylo téměř rovnoměrné.



Obr. 15: V jakém oboru podnikáte

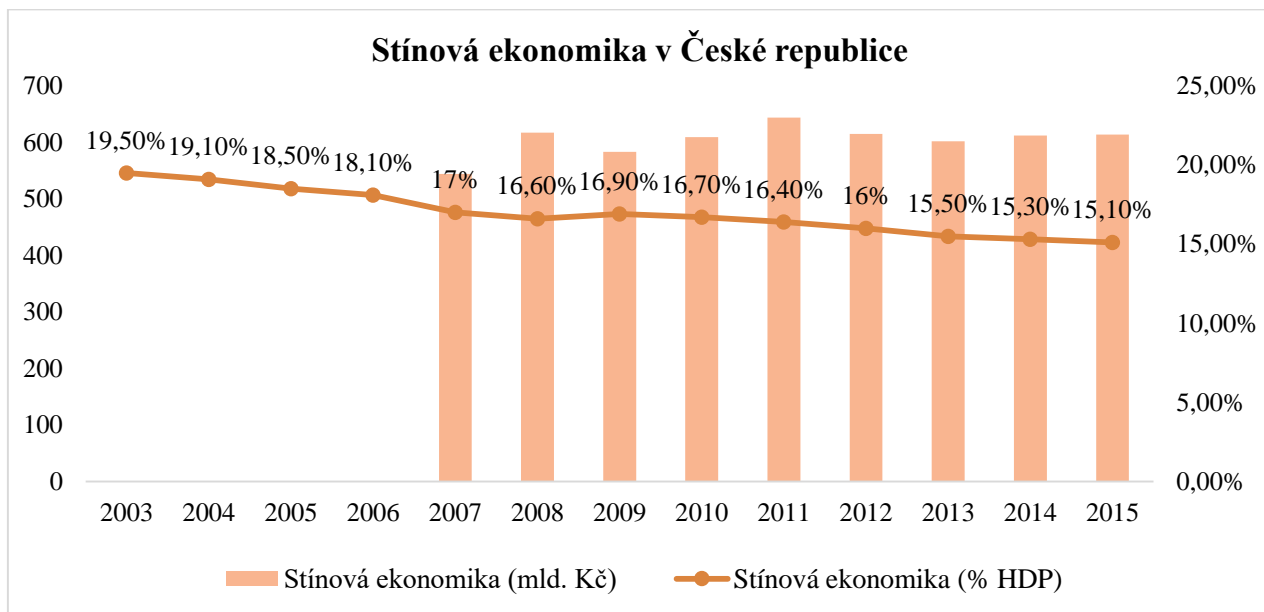
Provedené dotazníkové šetření bude dále porovnáno s průzkumem (Hodnocení elektronické evidence tržeb živnostníky), který provedla agentura Median pro Českou televizi v říjnu roku 2015. Cílovou skupinou byli podnikatelé a živnostníci z celé České republiky, celkově se průzkumu zúčastnilo 606 respondentů (Median, © 2006)

## 9.1 Situace v České republice

I přes neustálou snahu snížit velikost daňových úniků, trpí Česká republika poměrně vysokou mírou těchto úniků. Evropská komise doporučuje zlepšit plnění daňových povinností se zvláštním zaměřením na DPH, dále snížit náklady spojené s výběrem a placením daní a to zjednodušením daňového systému, který je považován za složitý. Dalším doporučením je přesunout daňové zátěže do oblastí, které natolik nebudou omezovat růst ekonomiky, jako například ekologické daně a daně z nemovitostí. Činnosti stínové ekonomiky lze velmi obtížně kvantifikovat a sledovat. Tyto aktivity jsou z velké části financovány prostřednictvím hotovostních transakcí, které mají anonymní charakter. (Evropská komise, 2015)

Objem šedé ekonomiky se v České republice pohybuje přibližně na úrovni 15,1 % HDP, což vyplývá z nejnovější analýzy stínové ekonomiky ČR, kterou provedlo Centrum ekonomických a tržních analýz. V porovnání s ostatními zeměmi Evropské unie na tom česká ekonomika není nejhůře, průměrný podíl stínové ekonomiky v EU se pohybuje okolo 18,5 %. I když podíl šedé ekonomiky v posledních letech v ČR mírně klesá, nelze říci, že je zanedbatelný. Největší podíl na stínové ekonomice u nás má zejména sektor stavebnictví. Dále pak sektor velkoobchodu a maloobchodu, ubytování, stravování a pohostinství. Existence této ekonomiky vytváří nerovné podnikatelské podmínky. Cílem elektronické evidence tržeb je právě narovnání tržního prostředí, omezení šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní. V případě porovnání se západními státy Evropské unie má Česká republika stínovou ekonomiku v relativním porovnání vyšší. Zaostává například za Rakouskem (7,8 % HDP), Lucemburskem (8,1 %), Nizozemskem (9,2 %), Velkou Británií (9,6 %), Francií (10,8 %), Dánskem (12,8 %), Finskem (12,9 %) Německem (13,3 %) nebo Švédskem (13,6 %). Naopak nejvyšší podíl stínových aktivit dosahuje Bulharsko, které má velikost této ekonomiky v porovnání s HDP ve výši 31 %. Obdobně jako Bulharsko je na tom i Rumunsko, Chorvatsko, Estonsko, Litva či Kypr. V České republice existují v současné době dvě hlavní příčiny vzniku stínové ekonomiky a to vysoká míra zdanění a regulace. Jestliže ve společnosti převažuje vysoká míra zdanění příjmů, sociálního a zdravotního pojištění, tím více se firmy snaží na této dani ušetřit a najímají pracovníky tzv. na černo.

Obdobně je tomu i u daně z přidané hodnoty a spotřební daně, čím vyšší je míra zdanění a komplikovanost celého systému placení, tím více se snaží tento systém daňové subjekty obcházet. (Rais, Klička a Rod, 2015)

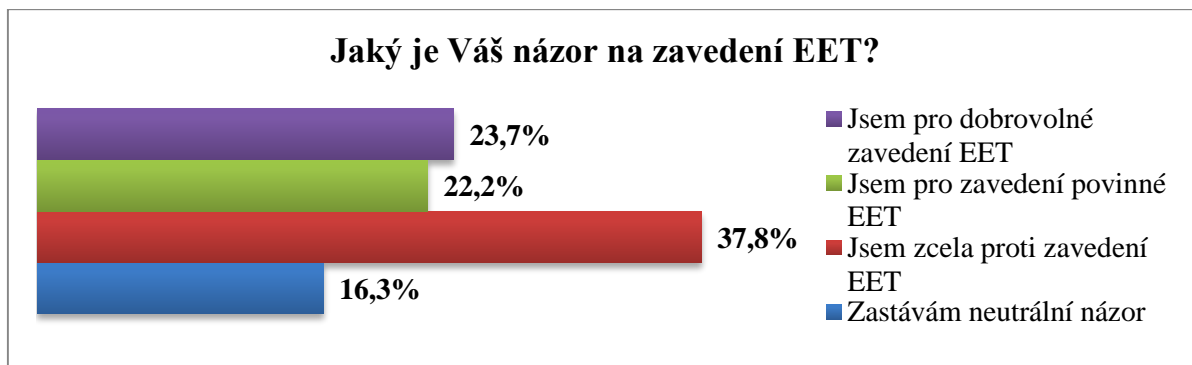


Obr. 16: Stínová ekonomika v ČR

Zdroj: Vlastní zpracování dle Rais, Klička a Rod, 2015

Jedním z podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty, který se hojně vyskytuje v České republice, je nákup a prodej zboží a služeb na černo. Jedná se o tzv. nezaznamenané nákupy za hotové, kdy podnikatel nakupuje od svého dlouhodobého dodavatele bez vystavení dokladu. V těchto případech se obchoduje zcela bez DPH, které by ale mělo být zapláceno a odvedeno státu. Velmi často dochází i k případům, kdy zákazník zaplatí za výrobek nebo službu, kterou poskytuje podnikatel bez DPH nebo částku včetně DPH přičemž podnikatel tuto daň neodvede. Lze říci, že v případech kdy zákazník zaplatí obchodníkovi částku včetně DPH, která není ale následně odvedena, je okradeným nejen stát, ale zejména zákazník. Častým podvodem v oblasti této daně je i klasifikace zboží či služby do nesprávné (snížené) sazby, díky čemuž podnikatel odvede státu nižší částku než by skutečně měl. Čím více sazeb daná země má, tím větší je pravděpodobnost vzniku daňových podvodů prostřednictvím zaměňování typu zboží a služeb. Tento problém by mohla vyřešit jednotná sazba daně z přidané hodnoty. Sjednocení sazeb daně by mělo, ale za následek vyšší daňové zatížení spotřebitelů a značné podražení komodit. Podle mého názoru je hlavním řešením daňových úniků efektivnější daňová kontrola, která by využívala moderní elektronické nástroje.

Od samého počátku vzbuzuje elektronická evidence tržeb celou řadu diskuzí, má své zaryté zastánce i silné odpůrce. Povinné zavedení elektronické evidence tržeb vítá 22,2 % dotazovaných podnikatelů, dalších více než 23 % je pro dobrovolné zavedení evidence. Zcela opačný názor má 37,8 % dotazovaných, kteří se vyslovili zcela proti projektu EET. Zbylých šestnáct procent dotazovaných podnikatelů zastává neutrální názor. Z provedeného průzkumu tedy nevyplývá jednoznačné odmítnutí evidence tržeb podnikateli.



Obr. 17: Jaký je Váš názor na zavedení EET

Podle průzkumu agentury Median mají podnikatelé rozdílný názor na povinnou evidenci tržeb také v závislosti na jejich velikosti. Menší podnikatelé s obratem do půl milionu korun ročně se obávají této povinnosti více než větší živnostníci. Informovanost podnikatelů o chystané elektronické evidenci tržeb se liší, 32 % respondentů uvedlo, že o této evidenci neví skoro nic. Hodně informací o EET včetně detailů a toho, co z ní pro podnikatele plyne, má jen každý šestý respondent. Polovina respondentů pak uvedla, že zná základní informace o tomto nástroji. (Median, © 2006)

### 9.1.1 Primární cíl zavedení evidence tržeb

Jednoznačně hlavním cílem zavedení elektronické evidence tržeb v České republice je snaha vlády **omezit objem šedé ekonomiky a zajistit efektivnější výběr daní**, zejména daní z příjmů a DPH. V České republice je stínová ekonomika rozšířena především v odvětví ubytování a stravování, ve stavebnictví, maloobchodě a velkoobchodě. Tuto skutečnost potvrzuje níže uvedená tabulka, ve které jsou vyčísleny odhady dvou různých forem daňových úniků, a to nevykázání uskutečněných příjmů a nadhodnocování nákladů v účetnictví. Použity jsou odhadovaná data za rok 2012 (nejaktuálnější dostupná data). Hlavním důvodem pro tyto podvody je zejména snaha subjektů mít co nejvyšší disponibilní příjem. Nejvyšší nevykázané příjmy jsou zaznamenány v odvětví stavebnictví téměř 37 mld. Kč, velkoobchod a maloobchod 35 mld. Kč, ubytování, stravování a pohostinství více

než 20 mld. Kč. Je tedy patrné, že v České republice dochází k systematickému krácení daňových povinností a nevykázané příjmy podle Českého statistického úřadu přesahují částku 160 mld. Kč ročně.

Tab. 12: Daňové úniky

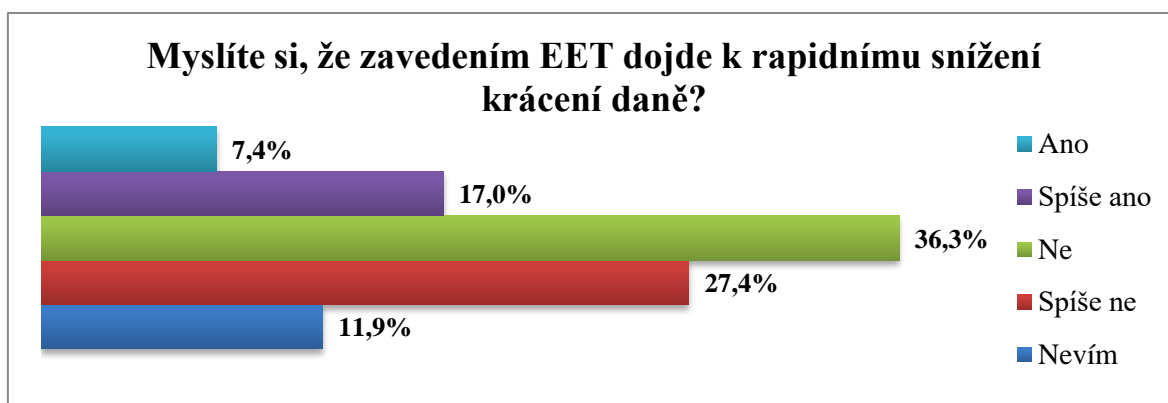
2012 NACE	Nevykázané příjmy v mil. Kč	Nevykázané příjmy a nadhodnocené náklady v mil. Kč
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	12 394	14 227
B Těžba a dobývání	0	0
C Zpracovatelský průmysl	17 933	28 770
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu	216	375
E Zásobování vodou, činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	2 093	3 387
F Stavebnictví	36 956	56 749
G Velkoobchod a maloobchod, opravy a údržba motorových vozidel	35 138	45 334
H Doprava a skladování	5 699	9 884
I Ubytování, stravování a pohostinství	20 017	22 546
J Informační a komunikační činnosti	4 819	7 190
K Peněžnictví a pojišťovnictví	0	0
L Činnosti v oblasti nemovitostí	3 325	4 324
M Profesní, vědecké a technické činnosti	8 752	10 796
N Administrativní a podpůrné činnosti	3 447	4 988
O Veřejná správa a obrana	0	0
P Vzdělávání	659	1 020
Q Zdravotní a sociální péče	1 495	2 121
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	1 758	2 781
S Ostatní činnosti	5 193	7 911
T Činnosti domácností jako zaměstnavatelů; činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu	2 262	2 262
U Činnosti exiteritoriálních organizací a orgánů	0	0
<b>Celkem</b>	<b>162 156</b>	<b>224 665</b>

Zdroj: Ministerstvo financí ČR © 2005-2013a

Jak již bylo zmíněno, objem šedé ekonomiky v ČR dosahuje 15,1 % HDP, což představuje částku 614 miliard korun. Podstatný podíl na této ekonomice mají právě úniky na dani z přidané hodnoty, spotřební dani a dani z příjmů. Zavedení elektronické evidence tržeb v kombinaci s dalšími nástroji by mělo významným způsobem přispět k omezení šedé eko-

nomiky. Zlepšení této situace by mělo pozitivní vliv jednak na poctivé podnikatele, tak i na občany České republiky, kteří poctivě platí daně. Díky efektivnějšímu výběru daní by mohly být získané prostředky využity nejen na neopomenutelné veřejné výdaje, ale také na další veřejné služby a investice, kterým se doposud nedostávalo. Dalším plusem přijetí systému evidence by mohlo být snížení deficitu státního rozpočtu. Právě lepší výběr daní a efektivnější daňové kontroly povedou ke zvýšení objemu prostředků tvořících příjem státního rozpočtu.

Značná většina dotazovaných podnikatelů nepovažuje elektronickou evidenci tržeb jako nástroj, který by zamezil krácení daně a obcházení daňových předpisů. Podle ministerstva financí by ovšem EET v kombinaci s dalšími opatřeními měla přispět k efektivnějšímu výběru daní a odhalování podvodného jednání v této oblasti. Pouze 7,4 % dotazovaných podnikatelů považuje tento systém za správnou cestu ke snížení těchto podvodů. Dalších 17 % si myslí, že zmiňovaná evidence tržeb možná povede k eliminaci krácení daně. Více než 11 % nedokáže posoudit, zda dojde k omezení šedé ekonomiky v České republice v souvislosti s plánovaným opatřením.



Obr. 18: Náзор na snížení krácení daně

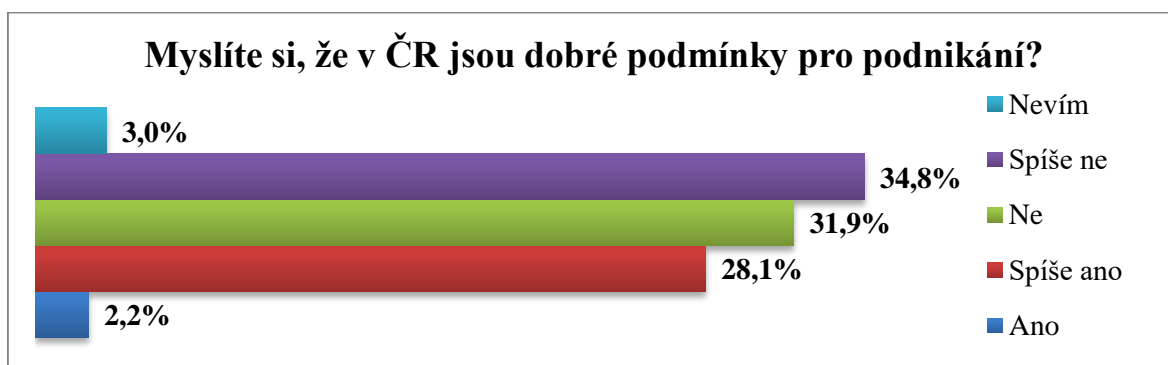
Z průzkumu agentury Median vyplývá, že polovina živnostníků předpokládá od zavedení elektronických pokladen zlepšení výběru daní. Dalších 24 % dotazovaných si myslí, že EET spíše nepovede k vyššímu výběru daní a 20 % nevěří vůbec v posílení výběru daní. (Median, © 2006)

### 9.1.2 Sekundární cíl zavedení evidence tržeb

Druhotným cílem systému evidence tržeb je bezesporu sjednocení podmínek podnikání a narovnání tržního prostředí v České republice. To vše ve prospěch poctivých podnikatelů, kteří nejsou schopni v dostatečné míře konkurovat ať už cenově nebo jinak těm, kteří řádně

neplatí daně. Cílem je, aby v podnikatelské sféře byly nastaveny rovné podmínky pro všechny podnikatele. Zabezpečení těchto cílů je potřeba zajistit bez zbytečné zátěže podnikatelů a s co nejnižšími náklady pro ně. Vláda se snaží bojovat s masivními daňovými podvody a různými formami obcházení zákonů jednak prostřednictvím EET, ale také pomocí kontrolního hlášení, režimu přenesené daňové povinnosti nebo institutu ručení.

Podnikatelé měli v rámci dotazníkového šetření vyjádřit také svůj názor na podmínky podnikání v České republice. Podle 34,8 % podnikatelů panují v zemi spíše špatné podmínky a téměř 32 % respondentů není spokojeno se současným systémem. Jako největší úskalí podnikatelského prostředí vidí vysoké daňové zatížení, právní systém a administrativní zátěž. Pouze dvě procenta z dotazovaných považuje tyto podmínky za vhodně uzpůsobené. Dalších 28,1 % podnikatelů uvedlo, že podmínky pro podnikání jsou v České republice spíše dobré.



Obr. 19: Podmínky podnikání v ČR

### 9.1.3 Základní prvky systému evidence tržeb

Jak již bylo zmíněno, nevykázané příjmy dosáhly v roce 2012 podle Českého statistického úřadu 160 miliard korun, což byl skoro dvojnásobek deficitu státního rozpočtu. Neustálou snahou vlády je najít a zavést takové nástroje, které by zabezpečily efektivní výběr daní a zamezily tak krácení daní. Jedním z těchto nástrojů je již zmíněná elektronická evidence tržeb.

Elektronická evidence tržeb, která má být v České republice postupně zavedena je podle slov premiéra Sobotky novou generací registračních pokladen, kterou se vláda inspirovala v Chorvatsku a premiér zvažuje i možné zavedení úctenkové loterie po vzoru Slovenska. (Moravec, 2014)



V České republice měly být zavedeny registrační pokladny s fiskální pamětí 1. ledna 2007 a to na základě **Zákona o registračních pokladnách**, který byl přijat a nabyl účinnosti 1. července 2005. V tomto případě se počítalo pro podnikatele s dražším řešením v podobě zabudované fiskální paměti přímo v registrační pokladně. Než ovšem stačilo dojít k zavedení registračních pokladen, nastoupila k moci nová vláda (ODS, KDU-ČSL a Strana zelených) a termín zavedení posunula o rok, tedy na leden 2008. Následně prosadila tato vláda Zákon č. 216/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který mimo jiné registrační pokladny úplně zrušil. V současné době existují modernější technologie, které jsou efektivnější a výhodnější jak pro podnikatele, tak pro stát.

Boj s daňovými úniky přináší mnoho úskalí a problémů a najít jednoduché a nenákladné řešení je prakticky nemožné. Jako jedno z možných a podle mého názoru účinných opatření je zavedení již zmiňované elektronické evidence tržeb. Díky zkušenostem jiných zemí máme neopakovatelnou výhodu vyvarovat se chyb, které se objevily v souvislosti se zavedením tohoto nástroje.

Mezi základní požadavky, které by měla plánovaná evidence tržeb splňovat, patří zejména jednoduchost, jednoznačnost a srozumitelnost. Dále by měl být zajištěn bezpečný a spolehlivý technický chod celého systému. Základním pilířem celého systému by mělo být také zajištění ochrany dat.

Evidence tržeb v České republice by měla být zavedena jednoznačně na bázi on-line evidence. Jelikož princip tradičních (off-line) registračních pokladen je již technologicky zastaralý a je s nimi spojeno mnoho nevýhod. Zásadní problém lze shledat v tom, že nejde stoprocentně zaručit, aby všechny transakce probíhaly přes certifikovanou pokladnu. Samotná skutečnost, že fiskální paměť má být neprolomitelná a nesmazatelná v praxi tvrdě narazila. Vyskytuje se řada programů, které umějí s touto pamětí manipulovat, tak aby cíleně snižovaly uložený obrát podnikatele. V praxi se objevují dvě skupiny programů tzv. Phantom-ware a Zapper. První zmíněný program se ukládá přímo do registrační pokladny a druhý dokáže s fiskální pamětí manipulovat z externího zdroje např. USB disku. V případě volby off-line evidence by ta část subjektů, která doposud zatajovala své tržby i tak neplnila daňovou povinnost, jelikož by se naučila systém obcházet a data mazat. Oproti tomu on-line evidence tržeb, při které jsou pokladny neustále spojeny se serverem finanční správy, přináší nové a efektivnější možnosti kontroly. Tento systém, při kterém jsou data z pokladny správci daně k dispozici v reálném čase, zabezpečuje stále spojení povinných subjektů právě se správcem daně. V neúspěch off-line evidence hovoří také vyšší

pořizovací náklady na certifikovanou registrační pokladnu, kterou by si musel pořídit každý podnikatel bez výjimky. V případě on-line řešení může podnikatel využít již pokladnu nebo tablet, který vlastní, stačí ho pouze dovybavit potřebným softwarem. S registračními pokladnami je rovněž spojený pravidelný autorizovaný servis, tato podmínka ovšem u on-line evidence odpadá. Z těchto důvodů se volba online evidence tržeb jeví jako nejefektivnější, nejméně nákladná pro podnikatele a rovněž odolnější vůči zneužití.

V březnu tohoto roku odhalila Slovenská finanční správa ve spolupráci s policií případy manipulací s elektronickými registračními pokladnami. Prezident finanční správy Slovenska František Imrecze odhaduje, že by se tyto úniky na dani z přidané hodnoty a dani z příjmů mohly vyšplhat až ke čtyřem miliónům eur. K těmto podvodům docházelo prostřednictvím úpravy programového vybavení pokladen. Na Slovensku se podvody na registračních pokladnách přesouvají do oblasti systémových podvodů, organizovaných některými výrobci a servisními organizacemi. Podle prezidenta finanční správy existuje na trhu až 11 300 elektronických pokladen, které by mohly být vybaveny pozměněným softwarem a celková škoda spojená s těmito úniky je odhadována na 300-400 miliónů eur. (Krupová, 2016)

V případě Slovenské republiky, kdy byly v roce 2015 zavedeny virtuální registrační pokladny, které fungují na bázi online evidence, by se mělo české ministerstvo financí vyvarovat nedostatků, které byly shledány po zavedení VRP. Zásadním nedostatkem je možnost vydat na jedno prodejní místo pouze jednu virtuální registrační pokladnu a nemožnost přihlásit se na jeden účet současně z více zařízení. V případě kdy má podnikatelský subjekt více pokladen, nemůže vydat dva doklady naráz, aniž by se jedna pokladna nejprve odhlásila a následně druhá připojila. Druhým nedostatkem, ze kterého by si mělo vzít české ministerstvo financí příklad, je skutečnost, že v případě, kdy má podnikatel více prodejních míst nemá současně přehled o všech tržbách na těchto prodejních místech, jelikož každé místo s virtuální pokladnou má samostatné přihlašovací údaje.

Podle mého názoru by měla být elektronická evidence tržeb zavedena postupně v několika fázích, jak tomu bylo například v Chorvatsku, Řecku nebo Bulharsku. V Chorvatsku i v Bulharsku byly pokladny zavedeny postupně ve třech fázích a podle údajů z jejich ministerstev financí nedošlo k žádnému zásadnímu problému nebo výpadku. Naopak v Maďarsku, kde byla povinnost evidovat tržby zavedena najednou pro všechny povinné subjekty, se neobešla bez škobrtnutí. Jedním z problémů, který vznikl krátce po zavedení

této povinnosti, bylo odejmutí certifikace na dodání registračních pokladen jedné z firem, u níž mělo pokladnu objednáno několik desítek tisíc podnikatelů.

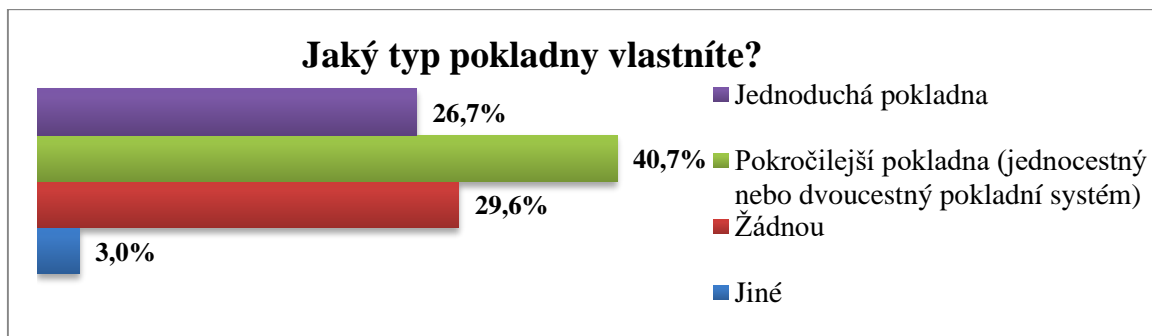
Nemám také pochyb o tom, že zavedení určité formy daňové loterie, by výrazným způsobem přispělo k narovnání podnikatelského prostředí. Obecným cílem této loterie je motivace občanů, aby při nákupu žádali prodejní doklad a tím tak došlo k přiznání tržeb, ze kterých podnikatelé odvádí daně. Česká republika by si mohla vzít příklad ze Slovenska, kde loterie funguje od roku 2013. Tato loterie spočívá v zaregistrování dané účtenky prostřednictvím loterijní společnosti, SMS či mobilní aplikací. Všechny účtenky, které mají unikátní kód, jsou slosovateľné a majitel vylosované účtenky může získat finanční obnos nebo automobil. Podle mého názoru by pozitivní způsob motivace zákazníků přispěl ještě k lepšímu fungování evidence tržeb. Represivní způsob motivace ve formě pokut za nepřevzetí účtenky je podle mě určitý způsob šikany a neměl by být vůbec navrhován natož implementován. Zákazník je považován za jeden z důležitých prvků, který je potřebný pro efektivní fungování evidence tržeb a v případě hrozby pokuty by většina zákazníků spolupráci bojkotovala. Podle zákona o evidenci tržeb může Česká republika pořádat účtenkovou loterii o věcné nebo peněžní ceny pod záštitou Ministerstva financí.

Podle údajů Ministerstva financí Slovenské republiky bylo od data spuštění účtenkové loterie (září 2013) do dubna roku 2014 zaregistrováno téměř 65 miliónů účtenek od 450 tisíc hráčů. Většina těchto účtenek pocházela z maloobchodu, zejména z velkých obchodních řetězců. Celková hodnota účtenek dosahovala výše 774 miliónů eur a podle odhadů ministerstva financí je odhadovaný vliv na roční výnos DPH 7 až 8 miliónů euro. Současně s loterií byla spuštěna speciální e-mailová schránka, kde mají zákazníci možnost nahlásit případné komplikace při vydávání pokladních dokladů. Tyto podněty pak slouží finanční správě jako podněty pro případnou kontrolu. Úspěšnost kontrolní činnosti po zavedení loterie na Slovensku výrazným způsobem meziročně vzrostla. (Strížencová a Gábík, 2014)

Dále by se český systém evidence tržeb neměl inspirovat od chorvatského modelu, který kontroluje stav hotovosti v pokladně a vyžaduje zasílání údajů o pokladním personálu. Podle mého názoru se jedná o zbytečnou zátěž a možný způsob „šikany“ podnikatelů. Důvodem proč se Chorvatsko rozhodlo evidovat také údaje o pokladním personálu, byla snaha zmírnit nelegální zaměstnávání a zajistit dodržování pracovní doby.

Velkou výhodou on-line evidence tržeb, pro kterou se rozhodlo Ministerstvo financí České republiky je podle mého názoru otevřené hardwarové a softwarové řešení. Povinné subjek-

ty si tak mohou vybrat z široké škály zařízení to, které jim bude nejvíce vyhovovat a bude navíc cenově dostupné. Dále také nebude docházet k narušování konkurenčního prostředí mezi certifikovanými a necertifikovanými dodavateli. V současné době velká část podnikatelů již disponuje nějakým zařízením, které lze okamžitě nebo po úpravě využít pro evidenci tržeb. V rámci dotazníkového šetření bylo navíc zjištěno, že pouze 29,6 % podnikatelů nevlastní žádný typ pokladny.



Obr. 20: Jaký typ pokladny vlastníte

Evidenci tržeb byla v Chorvatsku zavedena ani ne za pouhý rok, celý proces trval osm měsíců. I přes skutečnost, že se spuštění systému podle chorvatského ministerstva financí podařilo provést hladce a bez větších problémů, mělo by české ministerstvo financí věnovat maximální čas a úsilí připravovanému projektu. Jelikož velké procento veřejnosti a také opozice má k EET negativní postoj. Je důležité zmínit, že i chorvatský model fiskalizace byl vnímán negativně veřejností a setkal se s „odporem“ opozice. V současné době fiskalizaci podporuje více než 92 % Chorvatů a úsměvné je také, že opozice začala necelých šest měsíců po zavedení systému tvrdit, že evidence tržeb byla jejich projekt. Při implementaci bude velmi důležité věnovat zvýšenou pozornost také systému zabezpečení dat, tak aby nedocházelo k jejich zneužití.

Některé státy Evropské unie zavedly určitou formu evidence tržeb pouze pro vybrané odvětví trhu. Například v Belgii platí v současné době povinnost evidovat tržby pouze pro sektor stravovacích služeb. Pokud by byla evidence tržeb v České republice zavedena pouze pro jeden nebo například dva segmenty trhu, docházelo by k narušování hospodářské soutěže a nebyly by stanoveny rovné podmínky pro podnikatelské subjekty. Vyskytla by se také hrozba, že někteří podnikatelé by mohli pouze formálně změnit druh svého podnikání a obcházel by tak tuto povinnost. Obecně se také může jevit jako nejvhodnější varianta implementovat evidenci tržeb, která by byla povinná pro všechny podnikatelské subjekty. V tomto případě by, ale docházelo k omezování podnikání u podnikatelů, jež mají

specifický režim podnikání nebo místo podnikání. Proto se jeví jako nejlepší volba evidence tržeb pro všechny podnikatele s výjimkami. Podnikatelů, kteří budou spadat do výjimek, by mělo být ovšem minimum a mělo by se jednat pouze o ty, kteří mají objektivní důvody bránící této evidenci.

## 9.2 Vyhodnocení nákladů a přínosů

Na zavedení elektronické evidence tržeb je nutno nahlížet z více pohledů, nestačí sledovat pouze fiskální dopady. V souvislosti se zavedením tohoto mechanismu budou vznikat nejen náklady a přínosy na straně veřejné správy, podnikatelských subjektů, kterým vznikne povinnost evidovat tržby, ale také například na straně veřejnosti.

### 9.2.1 Náklady státu

Náklady na straně finanční správy zahrnují zejména jednorázové náklady na zřízení systému evidence tržeb a následné roční náklady na údržbu (provozní náklady). V rámci této práce by byl výpočet těchto nákladů zbytečný, jelikož ministerstvo financí zveřejnilo odhad těchto nákladů v rámci Studie poradenské společnosti - specifikace projektu Elektronická evidence tržeb.

Tab. 13: Investiční náklady

Jednorázová kapitálová investice (v mil. Kč)	IBM	ORACLE	MICROSOFT
Hardware	96	86	125
Software	102	115	62
Vývoj softwaru	32	32	32
Bezpečnost	15	15	15
Public relations	21	21	21
Školení	3	3	3
Certifikace subjektů	15	15	15
Call centrum	5	5	5
Implementace projektu	8	8	8
Ostatní	31	31	31
<b>Celkem</b>	<b>328</b>	<b>331</b>	<b>317</b>

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013d, s. 11

Jak můžeme vidět z výše uvedené tabulky, jednorázové investiční náklady se liší v návaznosti na zvoleném dodavateli a to pouze částkou nákladů za příslušný software a hardware. Tyto náklady se očekávají v částce od 317 do 331 milionů korun, položka ostatní náklady zahrnuje částku pořízení např. mobilní kanceláře, vybavení kanceláři, mzdové náklady, poradenství, znalecké a správní poplatky, technické prostředky.

V následující tabulce jsou vyčísleny odhadované náklady na roční provoz systému EET, jejich výše se pohybuje v rozmezí 390-396 mil. Kč. Přičemž významnou položkou budou mzdy nových pracovníků, kteří budou provádět kontroly. Finanční správa by měla přijmout v souvislosti se zavedením EET 300 specializovaných kontrolorů, celní správa pak zhruba 100 nových pracovníků. V položce ostatní náklady jsou kalkulovány zejména náklady na nájem, obnovu a provoz vozidel, výstroje, technických prostředků.

Tab. 14: Provozní náklady

Provozní náklady (roční) v mil. Kč	IBM	ORACLE	MICROSOFT
Mzdové náklady	199	199	199
Údržba HW	79	80	75
Call centrum	34	34	34
Kontrolní nákupy	30	30	30
Public relations	3	3	3
Údržba SW	7	7	7
Housing	7	7	7
Ostatní	36	36	36
<b>Celkem</b>	<b>395</b>	<b>396</b>	<b>390</b>

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013d, s. 11

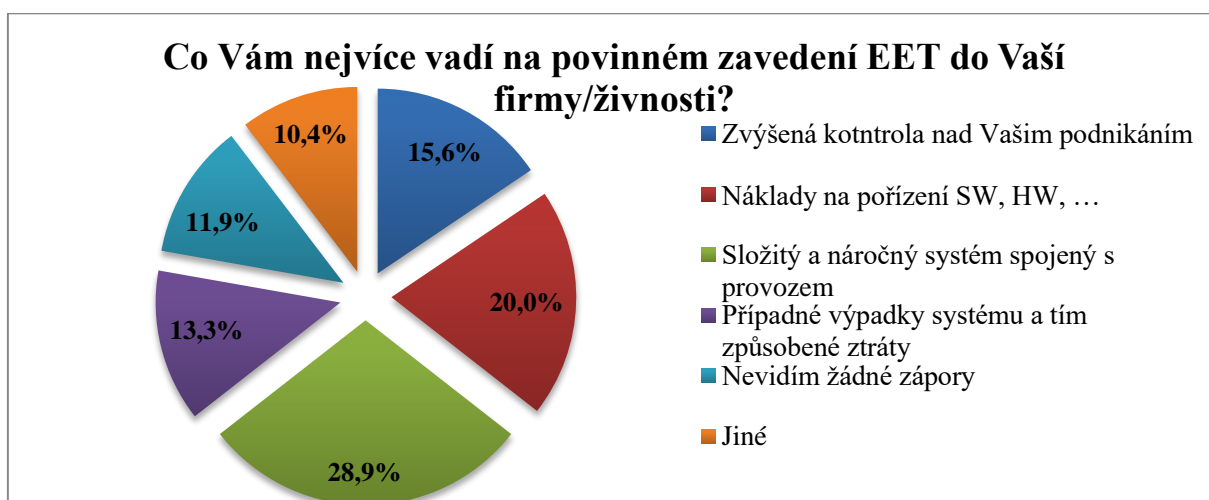
Z výše uvedeného je jasné, že náklady na vybudování centrálního IT systému a jeho správu budou velké, ale ve srovnání s výší daňových úniků, které dosahují v České republice několika desítek miliard korun ročně, se jeví zavedení elektronické evidence tržeb, i přes tyto náklady, jako žádoucí. Je potřeba si také uvědomit, že pokud by se Česká republika vydala cestou registračních pokladen jako například na Slovensku, tak by byly tyto náklady pro stát nižší, ale naopak pro podnikatele výrazně vyšší.

### 9.2.2 Náklady povinných subjektů

Obecně lze říci, že povinným subjektům bez ohledu na rozsah podnikání vzniknou především náklady na pořízení odpovídajícího technického zařízení (pokladny, tabletu nebo mobilního zařízení). Vedle tohoto jednorázového nákladu v případě volby on-line systému evidence tržeb, vznikne další opakující se náklad na zajištění internetového připojení. V tomto případě budou podle mého názoru náklady minimální, jelikož v rámci provedeného dotazníkového šetření více než 84 % podnikatelů uvedlo, že disponuje v rámci své provozovny připojením k internetu.

Někteří podnikatelé jsou toho názoru, že zavedení evidence tržeb nepovede ke stanovenému cíli – tedy k omezení šedé ekonomiky a stát by se měl zaměřit především na oblast zadávání veřejných zakázek. Nejvíce se podnikatelé obávají složitosti celého systému a administrativní zátěže. Více než 28 % respondentů chápe evidenci tržeb jako zvýšenou administrativní zátěž. Dalších dvacet procent dotazovaných vidí jako největší problém finanční výdaje spojené s pořízením potřebného hardwaru a softwaru. Je ale důležité zmínit, že podnikatelé si mohou náklady na pořízení potřebného vybavení uplatnit v základu daně a v souvislosti se schválením EET byla odsouhlasena také jednorázová sleva na dani pro všechny poplatníky z příjmů fyzických osob ve výši 5 000 Kč, další kompenzací je i snížení DPH v oblasti stravovacích služeb z 21 % na 15 %.

Zvýšená kontrola nad podnikáním vadí více než 15 % dotazovaným podnikatelům. Mezi dotazovanými se objevily i obavy z možného zneužití a úniku zasílaných údajů. Padlo i pár názorů, že EET omezuje svobodu podnikání. Naopak žádné zápory spojené se zavedením EET nevidí 11,9 % dotazovaných podnikatelů.



Obr. 21: Negativa spojená s EET

Agentura Median požádala dotazované, aby vybrali dvě největší hrozby, kterých se obávají v souvislosti se zavedením EET. Dotazovaní se jednoznačně bojí zvýšené administrativy spojené se zavedením této evidence (64 %) a vysokých pořizovacích nákladů na nový přístroj (42 %). Rizika zneužití informací o svém podnikání se obává 31 % podnikatelů, dalších 12 % má obavy z vyšších odvodů na dani a 11 % se v souvislosti se zvýšením tržeb obává toho, že se stanou plátcí DPH. Pouze 13 % dotazovaných podnikatelů nevidí žádné hrozby spojené se zavedením tohoto mechanismu. (Median, © 2006)

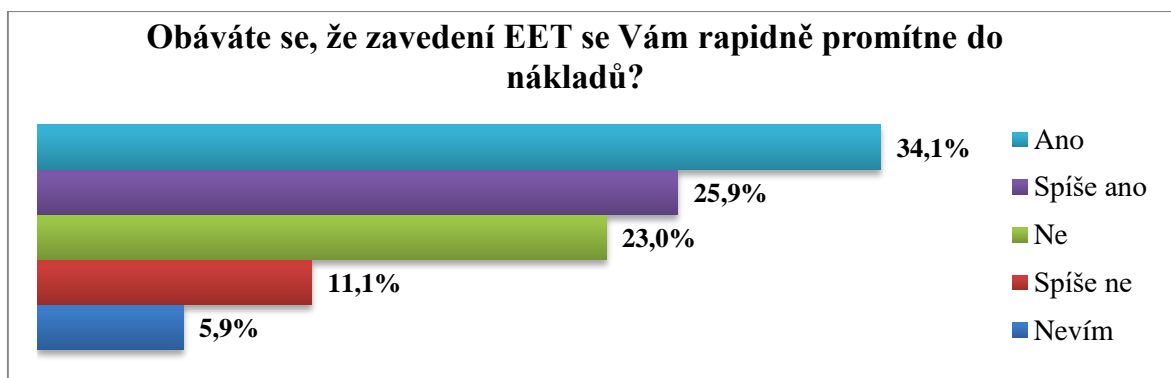
Podle zákona o evidenci tržeb si budou moci povinné subjekty zvolit takové zařízení, které odpovídá náročnosti jejich podnikatelské činnosti. Záleží tedy pouze na podnikateli, zda se rozhodne evidovat tržby prostřednictvím pokladny, tabletu nebo mobilního telefonu. Jedinou podmínkou je on-line propojení se serverem Finanční správy a tiskárnou, aby bylo možné, vytisknou účtenku o transakci pro zákazníka. Podnikatelé, kteří již potřebné zařízení vlastní budou mít minimální nebo nulové náklady v souvislosti se zavedením EET. Pro ostatní povinné subjekty budou náklady různé v návaznosti na volbě potřebného zařízení a s ohledem na velikost a rozsah podnikatelské činnosti.

Jednou z variant, která je vhodná pro menší provozovny s malým počtem zákazníků a obratem tržeb, je mobilní telefon napojený na bezdrátovou tiskárnu. Pořizovací náklady jsou zde velmi nízké, cena smartphonu se pohybuje od 2 000 Kč, na stejné pořizovací ceně začíná také bezdrátová tiskárna a cena softwaru se pohybuje od 250 Kč měsíčně v závislosti na zvolené úrovni služeb. Nevýhodou tohoto řešení je především nízká životnost zařízení, málo stabilní technologie či malá výdrž baterie. Dalším nízkonákladovým řešením, které je opět vhodné pouze pro menší provozovny, je tablet propojený s bezdrátovou tiskárnou. Pořizovací náklady i nevýhody jsou v tomto případě srovnatelné jako u předchozí varianty. Pro malé podnikatele bez stále provozovny je vhodné kompaktní přenosné zařízení o velikosti větší kalkulačky, které v sobě integruje veškeré funkce nutné pro evidenci tržeb. Mezi výhody tohoto zařízení patří rovněž nižší pořizovací cena ve srovnání s ostatními zařízeními (od 6 000 Kč), jednoduchá obsluha a stabilita provozu. Nevýhodou je nemožnost využití pro větší podnikatele. Pro malé a střední provozovny je také vhodné all-in-one kompaktní zařízení, jehož pořizovací cena se pohybuje od 10 000 Kč plus softwarová služba od 250 Kč měsíčně. Dalším možným řešením jsou PC pokladny, vhodné zejména pro střední až velké provozovny. Velkou výhodou je možnost navrhnout si systém dle potřeb a požadavků podnikatele. Cena zařízení včetně softwaru je ovšem vyšší, začíná na částce 30 000 Kč. Za vhodné řešení pro střední a větší provozovny lze považovat jednoúčelové pokladny,



kteřé jsou konfigurovány na míru pro každý provoz. Nevýhodou je ovšem vyšší cena ve srovnání se všemi variantami, cena zařízení plus softwaru se pohybuje okolo 55 000 Kč. Řešením mohou být také tzv. registrační pokladny, které musí splňovat podmínky pro provoz EET (zejména disponovat připojením na internet). Cena těchto pokladen začíná na částce 11 000 Kč. (AMSP ČR, © 2016)

Více než 34 % dotazovaných se obává, že se jim zavedení evidence tržeb rapidně promítne do nákladů. Dalších 25 % předpokládá, že jim v souvislosti s tímto mechanismem pravděpodobně vzrostou náklady. Naopak 23 % z dotazovaných podnikatelů uvedlo, že nepředpokládá enormní nárůst nákladů a 11 % je toho názoru, že se jim zavedení EET spíše nepromítne do nákladů. Posledních 5,9 % respondentů nedokáže posoudit, zda jim náklady razantně vzrostou.

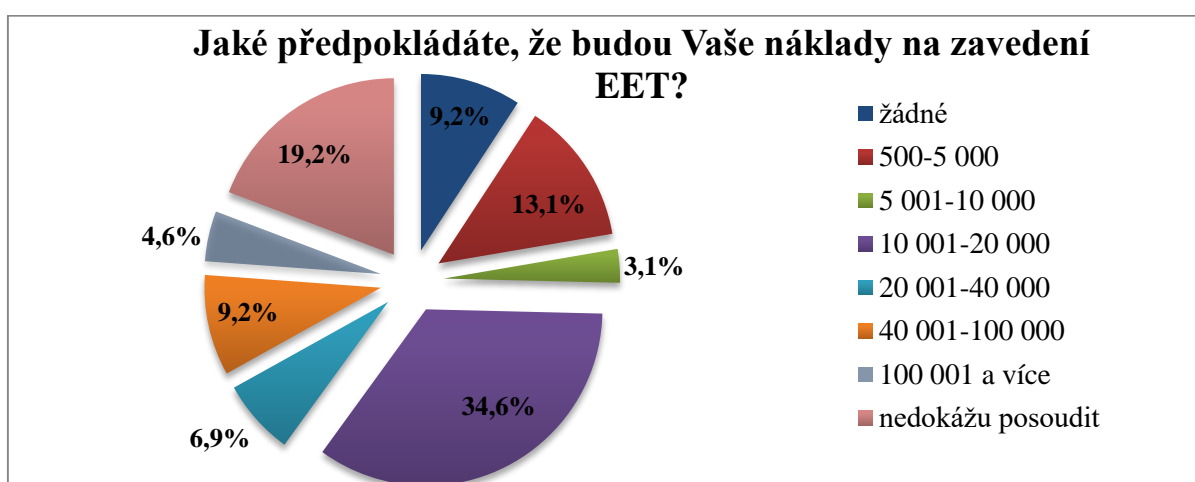


Obr. 22: Obáváte se razantního navýšení nákladů v souvislosti s EET

Podle průzkumu agentury Median se dopadů zavedení elektronické evidence tržeb obává více než polovina dotazovaných podnikatelů, naopak dvě pětiny dotazovaných již pokladny používají. Nejmenší obavy ze zavedení evidence tržeb mají podnikatelé z oblasti poradenství, finančních služeb a IT – 44 % těchto podnikatelů se domnívá, že dopady spojené se zavedením EET budou nulové, jelikož již vše elektronicky evidují a také elektronicky komunikují s úřady. Naopak největší obavy panují mezi podnikateli ve stavebnictví a řemeslníky (kterých se zatím EET netýká), 21 % z nich hovoří o likvidačních důsledcích a možném konci podnikání. Podnikatelé z oboru stravovacích služeb, velkoobchodu a maloobchodu se likvidačních dopadů obávají pouze v 9 % případů, dalších 44 % předpokládá negativní dopady spojené zejména s nárůstem administrativy a nákladů. (Medián, © 2006)

V rámci provedeného dotazníkového šetření měli respondenti odpovědět na otázku, jak vysoké předpokládají náklady spojené se zavedením EET. V následujícím grafu je znázorněn souhrn jejich odpovědí. Více než 9 % dotazovaných uvedlo, že jejich náklady spojené

se zavedením EET budou nulové, jelikož již vlastní potřebné technické vybavení a se zavedením evidence již počítali a jsou na ni připraveni. Jedná se zejména o podnikatele v oblasti pohostinství, hotelnictví nebo například maloobchodu. Dalších 13 % očekává, že náklady nepřesáhnou 5 000 Kč. Téměř 35 % předpokládá náklady vyšší než 10 000 Kč a menší než 20 000 Kč, jedná se zejména o střední a větší provozovny. S náklady v rozsahu 40 001-100 000 Kč počítá 9,2 % podnikatelů, zejména z oblasti ubytovacích služeb a pohostinství. Vyšší výdaje ve stovkách tisíc korun očekává 4,6 % z dotazovaných, jednalo se zejména o velkoobchody a maloobchody, které mají síť provozoven. Zbýlých 19 % podnikatelů nemá představu o tom, kolik je bude stát potřebné vybavení.



Obr. 23: Náklady na zavedení EET u podnikatelů

### 9.2.3 Náklady veřejnosti

V souvislosti se zavedením elektronické evidence tržeb nevzniknou veřejnosti žádné přímé náklady. Je, ale nutné vzít v úvahu možnost vzniku nepřímých nákladů ve formě zvýšení cen zboží a služeb. Navýšením spotřebitelských cen se mohou podnikatelé snažit přenést na občany náklady jim vzniklé v souvislosti se zavedením EET (zejména náklady na technické vybavení). Je také pravděpodobné navýšení cen u těch podnikatelských subjektů, které doposud své příjmy značně zkreslovaly a zatajovaly.

### 9.2.4 Přínosy státu

Jak bylo již zmíněno, základním cílem celého projektu EET je narovnání tržního prostředí v zemi a efektivnější výběr daní. Jelikož daně tvoří hlavní příjem státního rozpočtu, bude mít tato evidence značný vliv na příjmovou stránku rozpočtu. Podle odhadů Ministerstva financí dojde zavedením tohoto mechanismu ke snížení daňových úniků až o 10-15 miliard

korun ročně. Další přínosy spočívají zejména v narovnání neoprávněné konkurenční výhody subjektů řádně neodvádějících daně, snižování negativních efektů šedé ekonomiky. Tyto přínosy nelze v současné době kvantifikovat.

V České republice zmizelo v roce 2014 v šedé ekonomice více než 600 miliard korun a její celkový objem činil 15,4 % HDP. V Evropě tvoří dvě třetiny šedé ekonomiky především práce na černo, zbývající třetinu představují platby v hotovosti bez vystaveného dokladu. V České republice jsou hotovostní platby bez daňového dokladu nejvíce rozšířeny v oblasti maloobchodu, živnostenského podnikání, cestovním ruchem, pohostinství a dopravě. Pokud by se na tyto oblasti vláda zaměřila, mohlo by dojít ke snížení šedé ekonomiky až o 7 %, což představuje více než 40 mil. Kč. (Visa Europe, © 2016)

Ministerstvo financí ve specifikačním projektu k elektronické evidenci tržeb kvantifikovalo přínos zlepšení výběru daní prostřednictvím snížení procenta šedé ekonomiky. Výpočet vychází ze skutečnosti, že velikost šedé ekonomiky v roce 2013 tvořila 15,5 % HDP a v jednotlivých odvětvích byl její podíl rozdílný, například ve stavebnictví více než 30 %. Pro základní výpočet byla brána v potaz částka 400 miliard korun, která představuje odhad šedé ekonomiky v sektorech jako je např. obchod, opravy motorových vozidel, pohostinství, ubytování, stavebnictví, výroba, doprava nebo služby. (Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013d)

Tab. 15: Přínosy EET

Scénář	Pesimistický	Konzervativní	Optimistický
Transfer šedé ekonomiky (%)	1	3	5
Navýšení daní (mld. Kč)	4	12	20

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013d, s. 179

Pokud provedeme porovnání nákladů a přínosů státu plynoucích ze zavedení EET, jeví se tento nástroj jako velmi efektivní a účinný. I v případě, že stát zvolí nejdražší technické řešení (Oracle) u něhož jsou náklady odhadovány ve výši 727 mil. Kč, inkasuje stát výrazně vyšší částku i při naplnění pesimistického odhadu.

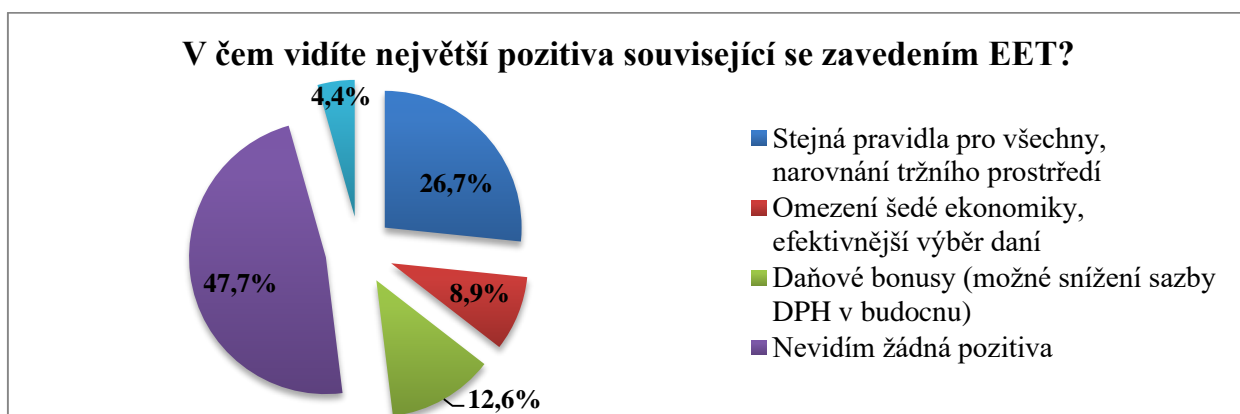
### 9.2.5 Přínosy povinným subjektům

Hlavním přínosem evidence tržeb pro povinné subjekty bude dosažení rovných podmínek na trhu. Poctiví podnikatelé v různých oborech ekonomiky již nebudou nuceni uvažovat o ukončení svého podnikání, protože nejsou schopni konkurovat těm, kteří tržby nepřiznávají

a daně neplatí. Řada poctivých podnikatelů apeluje na zavedení opatření, které by jim umožnilo obstát proti konkurenci, která řádně neplní své povinnosti vůči státu. Pro příklad, skutečnost platit nebo neplatit DPH znamená v konečném důsledku účtovat zákazníkovi až o pětinu nižší cenu. Je tedy na místě zamezit tomuto znevýhodňování podnikatelů, kteří plní své daňové povinnosti a uskutečňují odvod předepsaného inkasa v souladu se zákonem.

Za další přínos na straně povinných subjektů, lze považovat snížení daňové zátěže v budoucnu. Vláda rovněž schválila snížení sazby daně z přidané hodnoty v oblasti stravovacích služeb z 21% na 15% s výjimkou alkoholu, tabákových výrobků a doplňkového sortimentu. Značnou výhodou, ke které v budoucnu přispěje systém evidence tržeb, je nezatěžování poctivých podnikatelů namátkovými daňovými kontrolami. Ti, kteří budou řádně plnit své povinnosti, nebudou předmětem zbytečných kontrol a čas, který by trávili přípravou a jednáním v rámci daňové kontroly, budou moci využít ke svému podnikání. S tím také souvisí snížení administrativy, která je spojena s daňovými kontrolami.

Z provedeného průzkumu mezi podnikateli ovšem vyplývá, že téměř polovina z nich nevidí žádné přínosy, které by s evidencí tržeb bezprostředně souvisely. Mnozí z nich považují zavedení EET jako bič na jejich bedra a obávají se výrazného ztížení své podnikatelské činnosti. Dalších 26 % podnikatelů věří, že po zavedení EET dojde k narovnání tržního prostředí a budou tak nastavena stejná pravidla pro všechny. Více než 8 % dotazovaných považuje evidenci tržeb za účinný nástroj k potlačení šedé ekonomiky a efektivnějšímu výběru daní. Za pozitivní efekt související s tímto mechanismem 12,6 % respondentů považuje daňové bonusy a možné snížení daňové zátěže v budoucnu. Tento názor zastávají především podnikatele z oblasti stravovacích a ubytovacích služeb, ale také například z maloobchodu.



Obr. 24: Přínosy podnikatelů spojené s EET

Podle průzkumu, který provedla agentura Median, věří v narovnání podnikatelského prostředí a vyšší výběr daní více podnikatelé a živnostníci s obratem nad půl milionu korun ročně. Narovnání podnikatelského prostředí tak, aby nebyli zvýhodněni ti, kteří daně neplatí, předpokládá 36 % dotazovaných. Více než polovina podnikatelů si, ale myslí, že zavedení elektronické evidence tržeb nepovede k narovnání podnikatelského prostředí. Případné snížení daňové sazby DPH v oblasti stravovacích služeb považuje většina podnikatelů za adekvátní kompenzaci (54 %), dokonce 12 % dotazovaných považuje tuto kompenzaci za příliš velkou. Naopak finanční kompenzace pořizovacích nákladů ve výši 5 000 Kč je značnou většinou podnikatelů považována za nedostatečnou (58 %), tento názor zastávají hlavně živnostníci a podnikatelé s obratem do půl milionu korun ročně. (Median, © 2006)

### 9.2.6 Přínosy veřejnosti

Jednoznačným přínosem pro veřejnost může být právě díky efektivnějšímu výběru daní zvýšení investic do oblastí, jako jsou vzdělávání, dopravní infrastruktura, zdravotnictví a další veřejné služby. V budoucnu lze také očekávat možné snížení daňového zatížení, právě díky lepšímu inkasu daní. V případě, že by došlo ke snížení této zátěže, lze očekávat zvýšení soukromé spotřeby, což by mělo pozitivní vliv na celou ekonomickou situaci v ČR. Je potřeba také zmínit další pozitivní efekty plynoucí se zavedení EET a to, narovnání reálných cen a tržního prostředí s čímž souvisí i zlepšení celkové morálky ve společnosti a poskytování kvalitnějšího zboží a služeb.

Dá se předpokládat, že zavedení evidence tržeb jako dalšího účinného nástroje v daňové politice by mohlo pomoci snížit i výskyt práce na černo. Nejvíce osob zaměstnaných na černo je právě v odvětví ubytování, maloobchodu a velkoobchodu, stravování a pohostinství. Za hlavní příčiny práce na černo jsou považovány vysoké daně a odvody na sociální a zdravotní pojištění, příliš nízké platy v oficiální ekonomice, nedostatek kontroly a nízké postihy ze strany státu. Zavedení EET by mělo také snížit tzv. černé výplaty na ruku a tím zabezpečit dostatek prostředků na důchody v budoucnu.

Zavedení tohoto systému může značným způsobem oživit trh, a to nejprve v oblasti informačních technologií a souvisejících služeb, v návaznosti na to může dojít k rozvoji i v dalších oblastech podnikání. Tato skutečnost s největší pravděpodobností přinese vznik nových pracovních míst, tzn. pokles nezaměstnanosti, větší kupní sílu obyvatelstva a současně vyšší odvody do státní pokladny.

### 9.3 Shrnutí

Problematika daňových úniků zejména v oblasti daně z přidané hodnoty patří poměrně dlouhou dobu mezi diskutované téma, které je velmi často probíráno nejen v mediích, ale je i součástí předvolebních kampaní mnohých politických stran. S velkou pravděpodobností nelze nalézt jedno jednoduché opatření, které by v krátké době a navíc efektivně snížilo objem těchto úniků. Domnívám se, že právě elektronická evidence tržeb spolu s již zavedenými opatřeními (kontrolní hlášení, reverse-charge atd.) přispěje k utlumení daňových úniků, nicméně závěr, že k tomu opravdu dojde, se dá v této chvíli udělat velmi obtížně. Vše ukáže až čas. Důležitou otázkou je také, zda občané budou skutečně vyžadovat účtenky, z krátkodobého hlediska by tomuto mohla pomoci případná účtenková loterie.

Podle mého přesvědčení je boj s daňovými úniky velmi zdlouhavý a komplikovaný proces. Dá se říci, že je to běh na dlouhou trať, ale pomocí správných nástrojů, které mají podporu v legislativě s nimi lze účinně bojovat. Avšak úplná eliminace bude vždy záviset na přístupu daňových subjektů. I přes snahu státu snižovat procento daňových úniků, je nutné vzít také v úvahu snahu jiných subjektů obejít určitá opatření a nalézt nové způsoby jak nepřiznávat své příjmy a neplatit daně. K daňovým únikům v oblasti DPH přispívá také měnící se legislativa a komplikovanost daní. Jako doporučení v této oblasti se jeví jako nejvíce vhodné optimalizovat a zjednodušit mechanismus výběru DPH. Daňové úniky mají za následek nejen nižší inkaso daně, ale také negativní vliv na stabilitu ekonomiky ohrožující konkurenční prostředí podnikatelského prostředí.

Pro eliminaci daňových úniků bude potřeba přijmout také v budoucnu další opatření. Mezi které podle mého názoru by mělo patřit zjednodušení daňové legislativy, jelikož česká daňová soustava patří mezi jednu z nejsložitějších v Evropské unii. Neustálé změny a složitost systému je jedním z důvodů vzniku těchto úniků. Skoro každý rok dochází k novelizaci zákona o DPH, proto není divu, že se povinné subjekty v tomto předpisu těžko orientují. Někteří podnikatelé se rozhodnou rezignovat na tyto změny a spolu s tím roste pravděpodobnost neplnění svých daňových povinností, ať už úmyslná nebo neúmyslná. Provádění důkladnějších a rozsáhlejších kontrol finanční správou by mohl být další efektivní způsob jak bojovat proti daňovým únikům. Pozitivní vliv na poctivé podnikatele může mít zavedení elektronické evidence tržeb, tím že se kontroly zaměří pouze na rizikové subjekty a do budoucna zjednoduší administrativní zátěž. Nevýhodou, kterou lze spatřovat v EET je fakt, že si potřebné technické vybavení musejí podnikatelé pořídit na své vlastní

náklady, což může být pro drobné podnikatele velmi náročné. Důležité je ovšem zmínit, že ministerstvo financí plánuje jednorázovou slevu na dani ve výši 5 000 Kč pro všechny poplatníky daně z příjmů fyzických osob, kterým vznikla povinnost evidovat tržby. Zároveň lze skutečnou pořizovací hodnotu zařízení odečíst ze základu daně. Další úlevou pro podnikatele v oblasti stravovacích služeb je snížení sazby DPH z 21 % na 15 %, výjimkou je ovšem alkohol, tabákové výrobky a doplňkový sortiment.

Podle mého názoru úspěšné fungování všech mechanismů dohromady, které v posledním období zavedlo ministerstvo financí ČR, jako rozšíření reverse-charge, kontrolní hlášení a v dohledné době zavedená evidence tržeb, zabrání organizované daňové kriminalitě a přispějí k efektivnějšímu výběru daní. Tyto revoluční novinky jsou dobrým krokem k budoucímu snižování daňové zátěže.

Klíčem ke snížení daňových úniků v České republice není pouze úspěšné fungování nástrojů, které by měly snížit a minimalizovat tyto úniky. Velmi důležitou roli zde hraje také dobře fungující finanční správa a řádné daňové kontroly. V současné době je velmi těžké posuzovat, zda bude elektronická evidence tržeb patřit mezi efektivní nástroje. Pokud se, ale podíváme na data ze Slovenské a Chorvatské republiky, které mají s tímto institutem již zkušenosti lze konstatovat, že v jejich případě se jednalo o účinný nástroj. Například v Chorvatsku došlo k navýšení tržeb a to především v sektoru stravování, pohostinství a maloobchodu. V současné době můžeme účinnost tohoto nástroje v České republice posuzovat zejména podle odhadovaných nákladů a přínosů, které vyčíslilo Ministerstvo financí. Přínosy výrazně převyšují náklady a lze konstatovat, že s velkou pravděpodobností bude EET jedním z klíčových nástrojů v boji s daňovými úniky a podvody.

V rámci hodnocení dopadů evidence tržeb u podnikatelské veřejnosti bylo zjištěno, že názory na zavedení tohoto mechanismu výrazně souvisí také s politickými preferencemi podnikatelů. Data z průzkumu agentury Median naznačují, že EET je z velké části politickým tématem, jelikož většina podnikatelů, kteří se řadí mezi voliče hnutí ANO, důvěřuje v tento nástroj a předpokládá zvýšení výběru daní a narovnání podnikatelského prostředí. Naopak podnikatelé, kteří volí strany ODS a TOP 09 jsou vůči evidenci tržeb skeptičtí a pouze malé procento z nich věří v pozitivní dopady spojené se zavedením tohoto nástroje. (Median, © 2006)

## ZÁVĚR

Na závěr lze říci, že elektronická evidence tržeb patří mezi hlavní nástroje, které se zaměřují na šedou ekonomiku a narovnání podnikatelského prostředí. Její potenciál spočívá ve zdanění tržeb, které do této doby byly podnikateli zatajovány. Cílem této diplomové práce bylo navrhnout doporučení pro efektivní implementaci elektronické evidence tržeb v České republice.

V první části práce byly teoreticky zpracovány pojmy spojené s daňovou problematikou, zejména pak daňová soustava České republiky, DPH a daňové úniky. Dále byly popsány tři základní způsoby evidence tržeb: off-line a on-line model, kombinace modelů. Analytická část zkoumala současnou situaci z pohledu daně z přidané hodnoty v České republice. Byly zde popsány významné změny této daně, ke kterým došlo v minulosti, dále pak vývoj inkasa DPH či vývoj státního rozpočtu. Následně byl popsán a analyzován proces zavedení evidence tržeb ve Slovenské a Chorvatské republice. Současně byla provedena analýza příjmů státního rozpočtu těchto zemí z pohledu DPH.

Další část práce byla věnována vyhodnocení dotazníkového šetření, prostřednictvím něhož podnikatelé vyjádřili svůj názor na elektronickou evidenci tržeb. Na základě zkušeností vybraných států, které již tuto evidenci zavedly, jsem vyslovila doporučení pro implementaci tohoto nástroje v podmínkách České republiky. V projektové části byly také vyhodnoceny potenciální přínosy a náklady tohoto daňového nástroje. I přes vysoké náklady, které jsou spojeny se zavedením evidence tržeb jak na straně povinných subjektů či státu, se předpokládají mnohonásobně vyšší přínosy. EET má tak velkou šanci stát se účinným opatřením při boji s daňovými úniky.

Můj názor na zavedení elektronické evidence tržeb je rozhodně pozitivní a domnívám se, že má tento nástroj dobrý potenciál zlepšit jednak výběr daní, ale také daňovou morálku v České republice. Dalšími výhodami tohoto mechanismu je také zefektivnění daňových kontrol, jelikož zavedením evidence tržeb stát získá dynamičtější přehled o hotovostních transakcích a bude tak moci jednodušeji vytipovat subjekty, které krátí své příjmy.



## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ANO POLITICKÉ HNUTÍ. *Andrej Babiš: Brožura žádná fáma o EET neprezentuje* [online] © 2013 ANO [cit. 2016-01-29]. Dostupné z: <http://www.anobudelip.cz/cs/onas/aktuality/tiskove-zpravy/andrej-babis--brozura-zadne-famy-o-eet-neprezentuje-23604.shtml>

ASOCIACE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ A ŽIVNOSTNÍKŮ ČR. *Elektronická evidence tržeb: Technické řešení* [online] AMSP ČR © 2016 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <http://www.eltrzby.cz/cz/technicke-reseni>

ČESKÁ TISKOVÁ KANCELÁŘ. *Snížené sazby DPH v ČR patří v rámci EU k těm vyšším* [online] ČTK © 2016 [cit. 2015-01-14]. Dostupné z: <http://www.financninoviny.cz/zpravy/snizene-sazby-dph-v-cr-patri-v-ramci-eu-k-tem-vyssim/1320340>

EUROSTAT. *Economy and finance* [online] © European Union, 1995-2016 [cit. 2016-02-08]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/eurostat/web/main/home>

EVROPSKÁ KOMISE. *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States, Finala Report* [online] © European Union 1995-2016 [cit. 2015-07-06]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf)

FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ SR. *Elektronická a virtuálna registračná pokladnica* [online] Slovensko.sk © 2013-2016 [cit. 2016-02-06]. Dostupné z: [https://www.slovensko.sk/sk/agendy/agenda/\\_elektronicka-a-virtualna-regis/obcan](https://www.slovensko.sk/sk/agendy/agenda/_elektronicka-a-virtualna-regis/obcan)

FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční správa upozorňuje na rozšíření reverse charge u DPH na obiloviny a technické plodiny* [online] Finanční správa © 2013-2016a [cit. 2016-01-14]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2015/fs-upozornuje-na-rozsireni-reverse-charge-6240>

FINANČNÍ SPRÁVA. *Kontrolní hlášení DPH* [online] Finanční správa © 2013-2016b [cit. 2016-03-14]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

FÉR, Ondřej. *Evidence tržeb: Malý průvodce velkým problémem* [online] © 2015 [cit. 2015-07-06]. Dostupné z: <http://www.ceska-justice.cz/2015/03/evidence-trzeb-maly-pruvodce-velkym-problemem/>

iSITA. *Novinky pre živnostníkov 2016* [online] © 2016a iSITA [cit. 2016-01-30]. Dostupné z: <http://podnikam.webnoviny.sk/novinky-pre-zivnostnikov-2016/>

iSITA. *Daniari sprístupnia virtuálne pokladnice aj ďalším firmám* [online] © 2016b iSITA [cit. 2016-01-30]. Dostupné z: <http://podnikam.webnoviny.sk/daniari-sprístupnia-virtualne-pokladnice-aj-dalsim-firmam/>

KANDLEROVÁ, Kateřina, 2016. *Jak se vyvíjí zavedení elektronické evidence tržeb* [online] © 2012 STROMWARE s. r. o. [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/jak-se-vyviji-zavedeni-elektronicke-evidence-trzeb/>

KOLLÁRIKOVÁ, Lenka, 2014. *Virtuálna registračná pokladnica* [online] © 2012-2016 LLARIK s. r. o. [cit. 2016-03-08]. Dostupné z: <https://www.llarik.sk/blog/virtualna-registracna-pokladnica>

KRESTEŠOVÁ, Martina a Vladislav REZEK, 2013. *Daňové nedoplatky a daňové úniky* [online] In: Ministerstvo financí České republiky © 2013 [cit. 2015-07-06]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10\\_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf](http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/2013-10_Danove-nedoplatky-a-danove-uniky.pdf)

KRUPOVÁ, Iveta, 2016. *Akcie Coperfield: Základom podvodu boli falošné pokladnice* [online] MAC TV © 2008-2016 [cit. 2016-03-20]. Dostupné z: <http://www.noviny.sk/c/slovensko/financna-sprava-odhalila-uniky>

KUBÁTOVÁ, Květa, 2010. *Daňová teorie a politika*. 5. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká Republika, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

KUDELJAN, Marijana Varaic, 2015. *Fiscalization in the Republic of Croatia* [online] In: Ministerstvo financí České republiky © 2005-2013 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/zaznam-z-konference-o-eet-21596>

LAJTKEPOVÁ, Eva, 2009. *Veřejné finance*. 2., aktualiz. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 160 s. ISBN 978-80-7204-618-8.

LALOVAC, Boris, 2015. *Fiscalization In Figures* [online] In: Ministerstvo financí České republiky © 2005-2013 [cit. 2016-03-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2015/zaznam-z-konference-o-eet-21596>

LENÁRTOVÁ, Gabriela, 2000. *Faktory vzniku daňových únikov. Ekonomické rozhľady*. Bratislava: Vysoká škola ekonomická, roč. 29, č. 3., s. 243. ISSN 0323-262X.

MARTINEZ, Jean-Claude, 1995. *Daňový únik*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, s. 144. ISBN 80-901918-3-5

MEDIAN. *Hodnocení elektronické evidence tržeb živnostníky* [online] Median, s. r. o. © 2006 [cit. 2016-04-01]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1611633-pruzkum-pro-ct-56-procent-podnikatelu-se-boji-spusteni-eet>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Návrh zákona o evidenci tržeb* [online] Praha: Ministerstvo financí ČR © 2005-2013a [cit. 2016-02-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení* [online] Praha: Ministerstvo financí ČR © 2005-2013b [cit. 2016-02-10]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky* [online] Praha: Ministerstvo financí ČR © 2005-2013c [cit. 2016-02-15]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEeb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Specifikace projektu Elektronická evidence tržeb* [online] Praha: Ministerstvo financí ČR © 2005-2013d [cit. 2016-03-10]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/odborne-studie-a-vyzkumy/2016/studie-eet-23692>

MINISTERSTVO FINANCÍ CHORVATSKÉ REPUBLIKY. *State budget* [online] Republic of Croatia Ministry of Finance © 2016 [cit. 2016-03-10]. Dostupné z: <http://www.mfin.hr/en/state-budget>

MINISTERSTVO FINANCÍ SR. *Štátny rozpočet*. [online] Ministerstvo financí Slovenské republiky © 2011a [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <http://rozpocet.sk/app/homepage/rozpocetVCislach/rozpocetVerejnejspravy/statnyRozpocet/2015/>

MINISTERSTVO FINANCÍ SR. *Daň z pridanej hodnoty* [online] Ministerstvo financí Slovenské republiky © 2011b [cit. 2016-02-27]. Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=4783>

MONITOR STÁTNÍ POKLADNA [online] Praha: Ministerstvo financí ČR, © 2005-2013 [cit. 2016-02-06]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz>

- MORAVEC, Václav. VIDEO: *Bohuslav Sobotka: Účtenková loterie a elektronická evidence tržeb může být už od ledna 2015* [online] In: Impuls rádio © 2014 [cit. 2016-02-28]. Dostupné z: <http://www.impuls.cz/clanky/2014/01/bohuslav-sobotka-uctenkova-loterie-a-elektronicka-evidence-trzeb-muze-byt-uz-od-ledna-2015/>
- OCHRANA, František, Jan PAVEL a Leoš VÍTEK, 2010. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada, 261 s. ISBN 978-80-247-3228-2
- RAIS, Jonáš, Ondřej KLIČKA a Aleš ROD, 2015. *Stínová ekonomika v České republice 01/2015* [online] In: Centrum ekonomických a tržních analýz, z. ú. © 2015 [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <http://eceta.cz/studie-stinova-ekonomika-v-ceske-republice/>
- ROSEN, Harvey S a Ted GAYER, 2010. *Public finance*. 9th ed. New York: McGraw-Hill Higher Education, 595 s. ISBN 978-0-07-351135-1.
- SCHELLEKENS, Marnix, 2014. *European Tax Handbook 2014*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 1026 s. ISBN 978-90-8722-241-3.
- SLOVENSKO, 2008. Zákon č. 289 ze dne 18. června 2008 o používání elektronickej registračnej pokladnice a o zmene a doplnení zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 o správe daní a poplatkov a o zmenách v ústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov. In: Sbíрка zákonů Slovenské republiky. 2008, částka 111 [cit. 2016-02-05]. Dostupné z: [http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/zakon-289-2008-z-z-p-32407.html?aspi\\_hash=Mjg5LzIwMDggWi56Lg](http://www.zbierka.sk/sk/predpisy/zakon-289-2008-z-z-p-32407.html?aspi_hash=Mjg5LzIwMDggWi56Lg)
- SOLÍKOVÁ, Veronika, 2011. *Elektronická registračná pokladnica a jej používanie od roku 2012*. [online] In: Investic s. r. o © 2005-2016 [cit. 2016-02-05]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/565/category/dane/article/elektronicka-registracna-pokladnica-pouzivanie-2012.xhtml>
- STIERANKA, Jozef, 2013. *Odhalovanie daňových únikov a daňovej trestnej činnosti*. Praha: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 237 s. ISBN 978-80-7380-456-5
- STRÍŽENCOVÁ, Katerina a Rastislav GÁBIK, 2014. *Bločková lotéria si na DPH zarobí štvornásobne*. [online] In: Ministerstvo financií Slovenskej republiky © 2012 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://www.mfsr.sk/Default.aspx?CatID=9633>
- ŠIROKÝ, Jan, 2013. *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize*

*v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru*. 6. aktualiz. a přeprac. Vyd. včetně CD.

Praha: Linde Praha, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2012. *Daňový systém ČR 2012*. 11. Aktualiz.

vyd. Praha: 1 VOX a. s., 368 s. ISBN 978-80-8780-05-2.

VAŠKOVÁ, Kateřina, 2016. *Elektronická evidence tržeb*. Dostupné z:

[http://docs.google.com/forms/d/1QPt4\\_GSOuejq6FYChijerD3p1ZUNSMAPT0goyeoEkP8/viewform?c=0&w=1&usp=mail\\_form\\_link](http://docs.google.com/forms/d/1QPt4_GSOuejq6FYChijerD3p1ZUNSMAPT0goyeoEkP8/viewform?c=0&w=1&usp=mail_form_link)

VISA EUROPE. *Studie Visa Europe: Elektronické platby jsou nejúčinnějším nástrojem*

*v boji proti šedé ekonomice* [online] Visa Europe © 2016 [cit. 2016-03-05]. Dostupné z:

<https://www.visa.cz/o-nas/tisk-media/studie-visa-europe-elektronicke-platby-jsou-nejucinnejsim-nastrojem-v-boji-proti-sede-ekonomice-1234709?returnUrl=/o-nas/tisk-media/listing?search=st%C3%ADnov%C3%A1%20ekonomika>

ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČER, 2012. *Základ daně z příjmů a*

*DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. 1. vyd. Praha: Leges, 470 s.

ISBN 978-80-87576-21-2.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ, 2011. *Daňová kontrola v širších souvis-*

*lostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C. H. Beck, 333 s. ISBN 978-80-7400-366-0.

ŽUROVEC, Michal, 2015. *Ministerstvo financí Chorvatska vyhlásilo soutěž pro občany*

ČR [online] In: Ministerstvo financí České republiky © 2005-2013 [cit. 2016-03-06]. Do-

stupné z: [http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/ministerstvo-financi-](http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/ministerstvo-financi-chorvatska-vyhlasil-22207)

[chorvatska-vyhlasil-22207](http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2015/ministerstvo-financi-chorvatska-vyhlasil-22207)

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EET	Elektronická evidence tržeb
ERP	Elektronická registrační pokladna
EU	Evropská unie
HDP	Hrubý domácí produkt
MF	Ministerstvo financí
SR	Slovenská republika
VRP	Virtuální registrační pokladna

**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obr. 1: Daňová soustava České republiky.....	18
Obr. 2: Příjmy státního rozpočtu ČR 2014 .....	19
Obr. 3: Daňové příjmy ČR 2014 .....	20
Obr. 4: Minimalizace daně .....	26
Obr. 5: Schéma karuselového podvodu .....	30
Obr. 6: Vývoj inkasa DPH v ČR .....	38
Obr. 7: Vývoj sazeb DPH v ČR .....	44
Obr. 8: Vývoj daňových příjmů ČR .....	48
Obr. 9: Vývoj celkových příjmů a příjmů DPH .....	49
Obr. 10: Vývoj daňových příjmů SR .....	60
Obr. 11: Vývoj inkasa DPH Slovenské republiky .....	61
Obr. 12: Vývoj daňových příjmů Chorvatské republiky .....	70
Obr. 13: Vývoj inkasa DPH Chorvatské republiky .....	72
Obr. 14: Inkaso DPH (čtvrtletí) .....	72

---

Obr. 15: V jakém oboru podnikáte .....	74
Obr. 16: Stínová ekonomika v ČR .....	76
Obr. 17: Jaký je Váš názor na zavedení EET .....	77
Obr. 18: Názor na snížení krácení daně .....	79
Obr. 19: Podmínky podnikání v ČR .....	80
Obr. 20: Jaký typ pokladny vlastníte .....	84
Obr. 21: Negativa spojená s EET .....	87
Obr. 22: Obáváte se razantního navýšení nákladů v souvislosti s EET .....	90
Obr. 23: Náklady na zavedení EET u podnikatelů .....	90
Obr. 24: Přínosy podnikatelů spojené s EET .....	92



**SEZNAM TABULEK**

Tab. 1: Sazby DPH v ČR .....	43
Tab. 2: Sazby DPH v zemích EU .....	44
Tab. 3: Vývoj příjmů státního rozpočtu ČR .....	46
Tab. 4: Vývoj salda státního rozpočtu ČR .....	47
Tab. 5: Plnění státního rozpočtu ČR .....	49
Tab. 6: Inkaso DPH .....	50
Tab. 7: Saldo státního rozpočtu SR .....	58
Tab. 8: Příjmy státního rozpočtu SR .....	59
Tab. 9: Sazby DPH zemí V4 .....	62
Tab. 10: Vývoj salda státního rozpočtu Chorvatské republiky .....	68
Tab. 11: Příjmy státního rozpočtu Chorvatské republiky .....	69
Tab. 12: Daňové úniky .....	78
Tab. 13: Investiční náklady .....	85
Tab. 14: Provozní náklady .....	86

---

Tab. 15: Přínosy EET ..... 91