

Daňové aspekty elektronické evidence tržeb

Aneta Zámečnicková

Bakalářská práce
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2018/2019

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Aneta Zámečnicková**
Osobní číslo: **M16055**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Daňové aspekty elektronické evidence tržeb**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Provedte průzkum literárních pramenů a zpracujte teoretické a metodické poznatky týkající se daňového systému v ČR, daně z příjmu a elektronické evidence tržeb v ČR.

II. Praktická část

- Analyzujte fungování a efektivnost elektronické evidence tržeb v ČR jako nástroje pro zvýšení výběru daně z příjmu a proveďte komparaci s vybranými zeměmi EU z dostupných zdrojů.
- Na základě analýzy a komparace zformulujte závěr z dosažených poznatků a zhodnoťte přínosy a negativa elektronické evidence tržeb v ČR.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DUŠEK, Jiří. Elektronická evidence tržeb: v přehledech. Druhé vydání. Praha: Grada, 2017, 112 s. ISBN 978-80-271-0422-2.

EUROPEAN COMMISSION. Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway. 2018 Edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018, 302 s. ISBN 978-92-79-79839-9.

MARKOVÁ, Hana. Daňové zákony 2018: úplná znění platná k 1. 1. Praha: Grada, 2018, 288 s. ISBN 978-80-271-0766-7.

PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ. Daň z příjmů srozumitelně. Ostrava: Key Publishing, 2015, 168 s. ISBN 978-80-7418-243-3.

VANČUROVÁ, Alena, Lenka LÁCHOVÁ a Jana VÍTKOVÁ. Daňový systém ČR 2018. Praha: 1. VOX, 2018, 404 s. ISBN 978-80-87480-63-2.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Blanka Jarolímová**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: **7. ledna 2019**
Termín odevzdání bakalářské práce: **14. května 2019**

Ve Zlíně dne 7. ledna 2019

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.
děkan

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitelka 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, považují 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

Jméno a příjmení:

.....

podpis diplomanta

ABSTRAKT

Uvedená bakalářská práce se zabývá poměrně aktuálním tématem elektronické evidence tržeb, přičemž se zaměřuje na její daňové aspekty. Cílem práce je zanalyzování fungování EET v ČR s vazbou na vývoj inkasa daní z příjmů. Sekundárním cílem je dále taktéž provedení komparace s vybranými státy EU. V teoretické části jsou definovány pojmy daňový systém, daň či funkce daní, a blíže rozebrány daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. V posledním bodě teoretické části jsou vymezeny konkrétní parametry elektronické evidence tržeb v České republice. Již teoretická část naznačuje určitou provázanost mezi EET a funkcemi jednotlivých daní či požadavky na dobrý daňový systém.

Praktická část se zabývá zejména analýzou vývoje inkasa daní z příjmů po zavedení EET. Taktéž jsou zhodnoceny pozitiva a negativa EET v ČR. V dalších bodech jsou analyzovány systémy EET v Chorvátsku a na Slovensku. Závěrem jsou jednotlivé systémy komparovány a zhodnoceno jejich celkové fungování.

Klíčová slova: EET, daňový systém, daň z příjmů, výběr daní, fiskalizace

ABSTRACT

This bachelor thesis is focused on the electronic registration of sales which is very topical issue in the Czech Republic. It deals with the tax aspects of this system. The aim of this thesis is to analyse the functioning of electronic registration of sales in the Czech Republic in consideration of development of the income taxes direct debit. The secondary aim is to compare the Czech system with systems of other countries in EU. The theoretical part defines Czech tax system, tax meaning and tax functions. It deals with theoretical information about personal income tax, corporate income tax and parameters of the electronic registration of sales in the Czech Republic. The theoretical part also indicates relationship between electronic registration of sales and tax functions or requirements for good tax system.

The practical part focuses on the analysis of development of the income taxes direct debit and it also evaluates positive and negative features of this system. It is followed by an analysis of these systems in Croatia and Slovakia. At the end of the thesis, individual systems are compared, and their functioning is evaluated.

Keywords: electronic registration of sales, tax system, income tax, tax collection, fiscalization

Největší poděkování patří vedoucí mé bakalářské práce Ing. Blance Jarolímové. Tímto jí děkuji za cenný čas, který mi věnovala k poskytnutí odborných rad, trpělivost a ochotu. Chtěla bych taktéž poděkovat Ing. Tomáši Urbánkovi za poskytnutí odborných rad v oblasti statistiky.

Důležité poděkování patří mé rodině a příteli za přísun pozitivní energie a velké dávky podpory po celou dobu mého studia.

OBSAH

ÚVOD	9
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE	10
I TEORETICKÁ ČÁST	11
1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR	12
1.1 DAŇ	13
1.2 FUNKCE DANÍ.....	13
1.2.1 Fiskální funkce	13
1.2.2 Redistribuční funkce	14
1.2.3 Alokační funkce	14
1.2.4 Stabilizační funkce	14
1.2.5 Stimulační funkce.....	15
1.3 ČLENĚNÍ DANÍ	15
1.3.1 Přímé daně.....	16
1.3.2 Nepřímé daně	16
1.4 DAŇOVÉ PRVKY	17
1.4.1 Daňový subjekt.....	18
1.4.2 Předmět daně	18
1.4.3 Základ daně	19
1.4.4 Sazba daně.....	19
2 DAŇ Z PŘÍJMŮ	20
2.1 HISTORIE	20
2.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	21
2.2.1 Poplatníci.....	21
2.2.2 Předmět daně	22
2.2.2.1 Příjmy ze závislé činnosti	22
2.2.2.2 Příjmy ze samostatné činnosti.....	23
2.2.2.3 Příjmy z kapitálového majetku	24
2.2.2.4 Příjmy z nájmu.....	25
2.2.2.5 Ostatní příjmy	25
2.2.3 Odčitatelné položky	26
2.2.4 Sazba daně.....	27
2.2.5 Slevy na dani a daňové zvýhodnění	27
2.3 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB.....	27
2.3.1 Poplatníci.....	28
2.3.2 Odpočty	29
2.3.3 Sazba daně.....	29
2.3.4 Slevy na dani	29
3 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB V ČR	31
3.1 ZÁKLADNÍ POJMY	32
3.1.1 Subjekt a předmět evidence tržeb	32
3.1.2 Účtenka	32

3.2	FÁZE EVIDOVÁNÍ TRŽEB	33
3.3	MODEL Y EVIDOVÁNÍ TRŽEB	34
3.4	ZPŮSOBY EVIDENCE TRŽEB	34
3.4.1	Běžný režim	35
3.4.2	Zjednodušený režim	35
II	PRAKTICKÁ ČÁST	37
4	SWOT ANALÝZA ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB.....	38
4.1	SILNÉ STRÁNKY.....	38
4.2	SLABÉ STRÁNKY.....	39
4.3	PŘÍLEŽITOSTI.....	40
4.4	HROZBY	40
5	ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB V ČR.....	42
5.1	VÝVOJ INKASA DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB (PODNIKATELŮ) V ČR	42
5.1.1	Horizontální analýza	43
5.2	VÝVOJ INKASA DANĚ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB V ČR	44
5.2.1	Horizontální analýza	45
5.3	TRŽBY V UBYTOVÁNÍ, STRAVOVÁNÍ A POHOSTINSTVÍ	46
5.4	VZTAH MEZI INKASEM DANÍ Z PŘÍJMŮ A HDP	47
5.4.1	Vztah DPFO a HDP	49
5.4.2	Vztah DPPO a HDP	50
6	ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB V EU.....	51
6.1	EET V CHORVATSKU	51
6.1.1	Analýza šesti otázek	52
6.1.2	Analýza daní z příjmů	54
6.1.3	Komparace České republiky a Chorvatska	56
6.2	EET NA SLOVENSKU	57
6.2.1	Analýza šesti otázek	58
6.2.2	Analýza daní z příjmů	60
6.2.3	Komparace České republiky a Slovenska	62
6.2.4	Novinky od července 2019.....	63
6.3	ZÁVĚREČNÁ KOMPARACE EET V ČESKÉ REPUBLICE, SLOVENSKU A CHORVATSKU.....	63
7	PÁR BODŮ K POSOUZENÍ.....	65
8	DOPORUČENÍ.....	66
	ZÁVĚR	68
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	70
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	73
	SEZNAM OBRÁZKŮ	74
	SEZNAM TABULEK.....	75

ÚVOD

Vyspělost každého státu určuje také úroveň jeho daňového systému. Jedním z požadavků vyspělého daňového systému je daňová spravedlnost a také odolnost vůči daňovým únikům, a proto se téměř každý stát snaží na tyto požadavky dbát a zajišťovat jejich naplnění. Jelikož žijeme v elektronické době, existuje mnoho nových moderních způsobů, jak tyto zásadní požadavky ovlivňovat. Od roku 2016 není zkratka EET, značící elektronickou evidenci tržeb, nejspíš nikomu v České republice neznámá, jelikož výraz EET zaznívá často napříč všemi informačními kanály.

Charakteristika EET se může názorově lišit. Lze ji chápat jako nástroj daňové kontroly, nástroj v boji proti daňovým únikům či například nástroj zvýšení daňové spravedlnosti. Na druhou stranu se může objevit formulace tohoto systému pouze jako nástroje ztěžování situace podnikatelům. Elektronická evidence tržeb se zaměřuje zejména na daň z příjmů, jelikož evidenci podléhají tržby (příjmy) podnikatelů. Teoretickými poznatky o daňovém systému České republiky, daněmi z příjmů a konkrétními parametry EET se zabývá teoretická část této bakalářské práce. Teoretická část taktéž naznačuje právě určitou provázanost mezi různými daňovými aspekty a elektronickou evidencí tržeb.

O tom, jaké přínosy EET od jejího zavedení v České republice přináší, se často vedou různé diskuze. Tato práce se zaměřuje na vývoj inkasa daní z příjmů, fyzických i právnických osob, a zejména je kladena pozornost na vývoj daní z příjmů po zavedení EET, kde je pomocí různých metod aplikována snaha o zjištění vlivu EET na inkaso těchto daní.

Další bod praktické části této práce je věnován fungování EET ve vybraných zemích EU. Pro tuto práci bylo vybráno sousední Slovensko a Chorvatsko, jejichž EET měla být údajně předlohou té české. Zde jsou opět pro představení daného systému či vývoje inkasa daní z příjmů použity různé typy analýz. Údaje o systému EET na Slovensku i Chorvatsku byly vždy získávány na základě originálních platných zákonů daného státu.

Díky aplikaci různých druhů analýz a bádání v zákonech daného státu je provedena komparace jednotlivých systémů elektronické evidence tržeb. Tyto výsledky slouží v poslední části této bakalářské práce ke zmínce určitých bodů k subjektivnímu posouzení, formulování závěrů a navrhnutí subjektivních doporučení.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Základním cílem této bakalářské práce je zanalyzování daňových aspektů elektronické evidence tržeb, zhodnocení pozitiv a negativ EET v ČR a komparace fungování systémů EET ve vybraných zemích EU.

Praktická část se hned v prvním bodu zaměřuje na pozitiva a negativa EET. Pro zhodnocení těchto parametrů je použita metoda SWOT analýzy. Ačkoliv se SWOT analýza používá spíše pro hodnocení činnosti podniku, v modifikované podobě ji lze použít na zhodnocení fungování systému, v tomto případě systému EET.

Pro tvorbu práce je zejména klíčové provést analýzu daní z příjmů, na něž je EET primárně zaměřena. Údaje jsou vždy získávány z ověřených zdrojů, tedy přímo z oficiální stránek ministerstva financí či finanční správy daného státu. Vývoj trendu daní z příjmů fyzických i právnických osob je vždy proveden pomocí metody horizontální analýzy, kdy je pokaždé vyjádřen procentuální růst/pokles v meziročním porovnání. Vývoj trendu dané veličiny je v každém případě vhodné doplnit i vizuálním provedením. Proto také doplňuje horizontální analýzu spojnicový graf znázorňující vývoj trendu.

Na vývoj daní z příjmů mají vliv různé situace. Kromě zavedení EET to může být například ekonomický růst. Výpočet závislosti mezi danými veličinami je proveden pomocí korelační analýzy. Jelikož se jedná o kvantitativní veličiny, analýza je uskutečněna prostřednictvím Pearsonova korelačního koeficientu. Samotný korelační koeficient však může výsledek zkreslovat, tím pádem je v práci taktéž proveden test intervalů spolehlivosti, který pracuje se standardní chybou a počtem analyzovaných dat.

Pro komparaci jsou vybrány státy Slovensko a Chorvatsko. V této části je opět provedena horizontální analýza daní z příjmů z dat získaných na stránkách finanční správy vybraného státu. Pro představení a zjištění případných diferencí mezi jednotlivými systémy je použita analytická metoda zvaná „Analýza šesti otázek“. Tato analýza pokládá k zodpovězení základní otázky – kdo, co, kdy, kde, proč a jak.

Na základě jmenovaných metod a v souladu s jejich výsledky je v závěru praktické části aplikována snaha o komparaci jednotlivých systémů, zhodnocení dosažených informací, formulaci subjektivních návrhů a doporučení. Cílem této bakalářské práce je zvláště zanalyzovat stav po zavedení EET z daňového hlediska a provést komparaci s vybranými státy.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 DAŇOVÝ SYSTÉM ČR

Daňový systém tvoří souhrn veškerých daní ve státě nebo přesně vymezeném území, které zpravidla bývá označeno jako státní území, kde se tyto daně vybírají. Daňový systém je zároveň možno také brát jako soubor vztahů (mezi jednotlivými daněmi) a pravidel, podle kterých se tyto daně vybírají. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 51)

Do daňového systému ČR zahrnujeme zdanění příjmů, spotřeby a také majetku. Důležité je připomenout, že s platností od 1. ledna 2014 byla v České republice zrušena daň dědická a darovací. Tyto bezúplatné příjmy již nejsou zdaňovány jako majetek, ale staly se součástí daně z příjmů, kde však je řada těchto příjmů od daně osvobozena. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2015, s. 116)

Vančurová (2018, s. 51) uvádí hned několik důvodů, proč v rámci daňového systému není snadnější a lepší jedna daň než několik menších daní. Každá daň je totiž svým způsobem specifická a má své pozitivní i negativní stránky. Právě díky rozčlenění daní je možno negativní dopady roztržít a minimalizovat. Každá z daní také plní určitou funkci v rámci fiskální politiky a je důležité dodržovat pravidla správného zdanění. Nutno podotknout, že rozdělení daní by sice znamenalo větší administrativní práci, ale představovalo by pro daňové subjekty snížení daňového zatížení.

Správný daňový systém musí splňovat celou řadu požadavků. Daňový systém ČR klade důraz na splnění těchto požadavků, a právě díky tomu je svými charakteristickými znaky podobný na daňové systémy vyspělých zemí, zejména zemí evropských. Český daňový systém je tvořen přímými a nepřímými daněmi zhruba ve stejném poměru. (Finanční správa České republiky, 2013)

V České republice jsou základní otázky, které se týkají vybírání, správy a placení daní, řešeny především v daňovém řádu, nicméně každou daň ještě jednotlivě upravují daňové zákony, které řeší další procesní otázky. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2015, s. 116)

Požadavky na dobrý daňový systém jsou:

- daňová spravedlnost
- daňová efektivnost
- jednoduchost a srozumitelnost
- pružnost
- zabezpečení dostatečného daňového výnosu

- předvídatelnost
- transparentnost
- odolnost proti daňovým únikům.

(Vančurová a Láchová, 2018, s. 51)

1.1 Daň

Jak zmiňuje již Vančurová (2018, s. 9), z právního pohledu definujeme daň jako příjem do státního rozpočtu, který nese název „daň“. Příkladem může být daň z přidané hodnoty, daň z příjmů právnických osob nebo například i daň z minerálních olejů. Nicméně v oblasti ekonomiky a účetnictví není rozhodujícím identifikátorem název, nýbrž vlastnosti, které daň charakterizují.

Daň tvoří jeden z hlavních příjmů veřejných rozpočtů (zejména státní rozpočet, dále rozpočty územní samosprávy, municipální rozpočty, veřejné fondy). Mezi charakteristické vlastnosti daně patří **povinnost, nenávratnost, neúčelovost, neekvivalentnost, zákonná úprava, úhrada do veřejného rozpočtu**. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 11)

1.2 Funkce daní

Každá daň plní řadu funkcí ve veřejném rozpočtu. Daň je velmi důležitým nástrojem ekonomické politiky daného státu a je mylné si myslet, že daň plní pouze funkci „zásobovat“ státní rozpočet. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 11)

Obecně rozeznáváme 5 klíčových funkcí daně:

- funkce fiskální
- funkce redistribuční
- funkce alokační
- funkce stabilizační
- funkce stimulační.

1.2.1 Fiskální funkce

Tato funkce se dá označit jako primární, jelikož tvoří hlavní podstatu výběru daní, a to sice naplnit státní rozpočet. Fiskální funkce musí být vždy zachována, ačkoliv je od daní v celkovém souhrnu žádáno mnohem více. Pokud není naplněna funkce fiskální, k ostatním funkcím se ani nedopracujeme. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 11)

V rámci této funkce je záhodno zmínit důležitou charakteristiku daně – povinnost. Zákon ukládá daň přiznat a odvést do veřejného rozpočtu. Každý stát dohlíží na dodržování této povinnosti individuálně. Aby byla naplněna podstata daně – plnit státní rozpočet, musí existovat jistá kontrola. V České republice byla v roce 2016 zavedena např. elektronická evidence tržeb, která představuje nástroj této kontroly.

1.2.2 Redistribuční funkce

Redistribuční funkce zajišťuje spravedlivé rozdělení důchodu mezi bohatší a chudší společnost. Společnost by brala jako nespravedlivé, pokud by daň představovala konstantní částku pro všechny. Příkladem může být daň z příjmů. Daň představuje procento z určitého základu. Jádro redistribuční funkce tedy spočívá v tom, že stát vybírá prostředky ve větší míře od bohatších, aby je pak přesunul k chudším jedincům. (Kubátová, 2015, s. 19)

1.2.3 Alokační funkce

Alokační funkce má za úkol vyrovnávat, že na některých trzích efektivnost tržních mechanismů selhává, např. existuje nedokonalá konkurence, existence externalit, existence veřejných statků, tzn. představa státu o optimálním rozvoji společnosti není naplněna. Alokační funkce tedy představuje to, že prostředky jsou přesouvány tam, kde jich je málo nebo naopak odebírány z trhu, kde jich je příliš. (Kubátová, 2015, s. 19)

Vančurová (2018, s. 12) zároveň uvádí alokační funkci na příkladu očkování. Stát má na výběr dvě možnosti financování. Může financovat očkování přímo ze svých zdrojů či může nechat jednotlivé osoby si očkování zaplatit a poté jim poskytnout slevu na dani. Občas takováto možnost snížení si částky daně umožní státu alokovat prostředky tam, kde to považuje za účelné.

Příkladem alokační funkce může být také darování krve. Stát pro vyšší úroveň zdravotnictví potřebuje větší množství dárců krve. Jako motivaci poskytuje dárcům slevu na dani a zvyšuje tak počet možných dárců a alokaci prostředků do zdravotnictví.

1.2.4 Stabilizační funkce

Stabilizační funkce má předcházet a zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice pro zajištění dostatečné finanční stability státu. (Kubátová, 2015, s. 19)

V období konjunktury by stát měl vybírat daně ve větší míře a uchovávat je na „horší časy“ v období ekonomické krize, která zákonitě nastane, a stát bude vybírat daně ve značně niž-

ší míře. V současné době se spíše ukazuje, že politici se snaží získat voliče zvyšováním důchodů či snižováním daňového zatížení a na tuto důležitou funkci daní příliš nedbají. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 13)

Příkladem může být, že vláda schválila státní rozpočet na rok 2019 se schodkem 40 miliard Kč. Nyní, kdy je období konjunktury a ekonomika je na samém vrcholu, se dá z ekonomického hlediska takovéto rozhodnutí označit za nezodpovědné. Stát by měl schodek snižovat a připravovat se na období ekonomické krize. (Zákon o státním rozpočtu České republiky na rok 2019, 2018)

1.2.5 Stimulační funkce

Vančurová (2018, s. 12) uvádí, že stimulační funkce zejména odráží situaci, kde se subjekty snaží, aby svou daňovou povinnost co nejvíce omezily. Stát tedy pomocí stimulační funkce napomáhá subjektům, které se chovají příkladně, k různým formám daňových úspor, ale naopak může taky zvyšovat daňovou povinnost, chovají-li se subjekty nezodpovědně.

Příkladem daňové úspory může být poskytování například tzv. „daňových prázdnin“, kdy stát poskytne daňovou úlevu např. společnosti, která se rozhodne vybudovat závod v místě, kde je velká nezaměstnanost a na oplátku za daňovou úlevu tedy poskytne snížení nezaměstnanosti. Na druhou stranu stát nechce podporovat obyvatelstvo v alkoholu a kouření, proto podléhá toto spotřební zboží vyššímu zdanění. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 12-13)

1.3 Členění daní

Nejznámější a nejdůležitější pravidlo pro klasifikaci daní je převzato z předpokladu, zda je možné daň fakticky převést na jiný subjekt či nikoliv. Z tohoto klasifikačního pravidla tedy vzniká rozdělení daní na přímé a nepřímé. (Lajtkepová, 2013, s. 41)

Rozporuplné může být například zařazení daně silniční. Například Vančurová (2018, s. 63) řadí daň silniční mezi daně nepřímé. Většina odborníků se však přiklání k zařazení silniční daně mezi daně přímé. Hlavním důvodem je, že se zde nepřenáší daňové břemeno a nelze zde identifikovat ani výchovný aspekt.

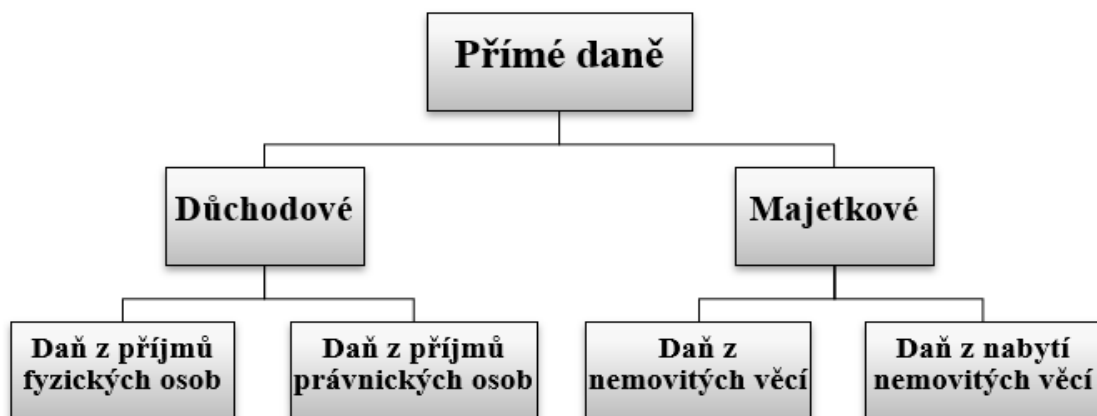
1.3.1 Přímé daně

„Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt.“ (Kubátová, 2015, s. 20)

Přímé daně představují podstatnou část státního rozpočtu. Tyto daně jsou adresné a nelze je tedy převést na jiný subjekt. Z historického hlediska vznikly přímé daně později než daně nepřímé a lze je považovat za mladší. Přímé daně podporují daňovou spravedlnost, jakožto jeden z hlavních požadavků dobrého daňového systému. (Buchta, 2016, s. 60)

Rozsah dopadu přímých daní na poplatníky uvádí i Vančurová (2018, s. 58), která správně zmiňuje, že zatímco nepřímé daně jsou schovány v cenách zboží, přímé daně jsou pro poplatníky viditelnější a poplatník je pociťuje tak v daleko větší míře.

Přímé daně dále můžeme rozdělit na důchodové a majetkové. Přehlednější rozčlenění přímých daní je možno vidět na obrázku.



Obrázek 1 - Přímé daně ČR, vlastní zpracování dle Vančurové, Láchové, 2018, s. 59

1.3.2 Nepřímé daně

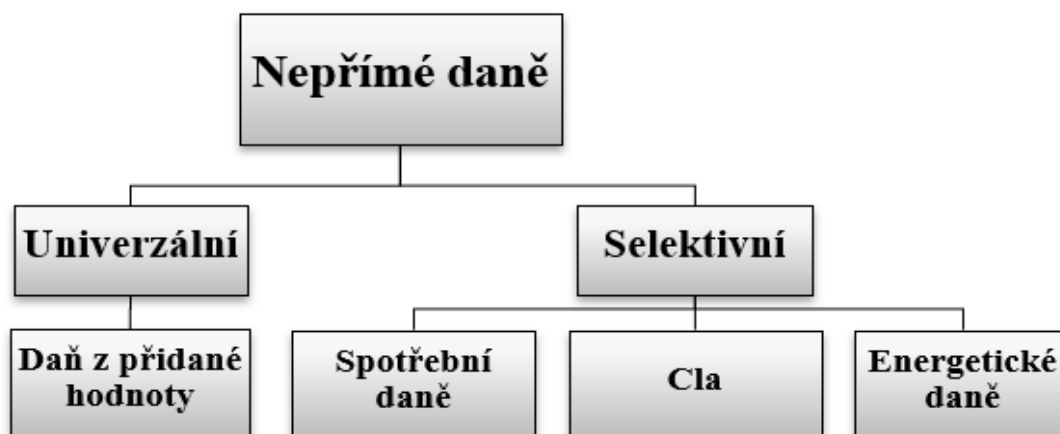
„U nepřímých daní se předpokládá, že je subjekt, který daň odvádí, neplatí z vlastního důchodu, ale že je přenáší na jiný subjekt.“ (Kubátová, 2015, s. 20)

Nepřímé daně bývají na rozdíl od přímých daní, již zahrnuté v cenách zboží, služeb nebo například i převodů práv. Objektem těchto daní je spotřeba. Jelikož se zde předpokládá přesun na jiný subjekt, je důležité rozlišovat pojmy plátce a poplatník. Poplatníkem je v tomto případě konečný spotřebitel, ale plátce bude obchodník, výrobce či dovozce. (Lajtkepová, 2013, s. 41)

Poplatník platí daň fakticky ve formě vyšší ceny zboží (služeb). Plátce odvádí daň příslušnému finančnímu úřadu. (Kubátová, 2015, s. 20)

Vančurová (2018, s. 62) navíc zdůrazňuje důležitost harmonizace nepřímých daní v rámci Evropské unie. Nepřímé daně z historického hlediska existují nejdéle, jelikož jsou zahrnuty v cenách služeb a zboží. Úzce s tím tedy souvisí přechod těchto služeb a zboží přes hranice. Právě harmonizace daní je hlavním předpokladem pro bezproblémový přechod a volný pohyb přes státní hranice.

Daně nepřímé dále můžeme rozdělit na univerzální a selektivní. Přehlednější rozčlenění nepřímých daní je možno vidět na obrázku.



Obrázek 2 - Nepřímé daně v ČR, vlastní zpracování

1.4 Daňové prvky

Konstrukce daně není jednoduchá záležitost. Výše daně nezávisí pouze na jedné okolnosti, ale je důležité posoudit všechny její prvky ve vzájemné souvislosti. Pro stát není rozhodující jen to, jak velký obnos finančních prostředků vybere, ale také to, jaký to mělo dopad na ekonomické subjekty, kdy a od koho vybral a jak to bylo zatěžující pro jednotlivé subjekty. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 13)

Mezi základní konstrukční daňové prvky, u nichž posuzujeme jejich souvislost patří:

- daňový subjekt
- předmět daně
- sazba daně
- osvobození od daně
- základ daně a zdaňovací období

- odpočty od základu daně
- slevy na dani.

1.4.1 Daňový subjekt

„Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“ (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád)

Pojem daňový subjekt zahrnuje v sobě dva oddíly. První oddíl představují ti, jejichž majetek, příjmy nebo výkony musí být dani podrobeny (poplatníci) a druhý oddíl ti, kdož musí daň pod vlastní daňovou odpovědností odvádět správci daně (plátcí). Souhrnně lze tyto oddíly dle terminologie daňového řádu nazvat jednoduše daňový subjekt, tedy osoba, které je podle zákona povinná strpět, odvádět nebo platit daň. (Dvořáková, Pitterling a Skalická, 2018, s. 23-24)

1.4.2 Předmět daně

Obecně lze předmět daně chápat jako veličinu, ze které se daň vybírá, ať už je to důchod, spotřeba, majetek. Předmětem daně však může být také osoba, v takovém případě mluvíme o tzv. dani z hlavy, která je také historicky nejstarší.

Určení předmětu daně je však složitější a nelze jej specifikovat přesně tak, aby platil na každou daň. Předmět jednotlivých druhů daní nalezneme tedy vždy přesně určen a vymezen v zákoně, např. zákon o dani z přidané hodnoty, zákon o daních z příjmů, zákon o dani z nemovitých věcí atd. Zde vždy najdeme upřesněn předmět daně daně, včetně možnosti osvobození od daně, vyloučení z předmětu daně apod. (Buchta, 2016, s. 58)



Obrázek 3 – Předmět daně, vlastní zpracování dle Vančurové a Láchové, 2018, s. 16

1.4.3 Základ daně

„Základ daně je předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel.“ (Vančurová a Láchová, 2018, s. 20)

Základ daně musí být jasně stanoven v určitých měřitelných jednotkách. Může to být peněžní vyjádření (Kč) nebo také určení ve fyzikálních jednotkách (např. m²). Příkladem daně, která má základ v peněžních jednotkách, může být např. daň z příjmů fyzických osob. Příkladem daně, která má základ ve fyzikálních jednotkách, může být daň z nemovitých věcí (u ostatních pozemků). Z této možnosti dvojího vyjádření základu daně vychází také další kritérium členění daní, a to sice na:

- specifické (základ daně ve fyzikálních jednotkách)
- hodnotové/ad valorem (základ daně v peněžních jednotkách).

(Buchta, 2016, s. 58)

1.4.4 Sazba daně

„Sazba daně je algoritmus, prostřednictvím kterého se ze základu daně (sníženého o odpočty) stanoví základní částka daně.“ (Vančurová a Láchová, 2018, s. 24)

Mezi hlavní a nejdůležitější podmínky pro stanovení daně patří zejména znalost dvou konstrukčních daňových prvků, základu daně a sazby daně. Sazbu daně můžeme také dělit podle různých kritérií, jelikož postup výpočtu (algoritmus) může být v podstatě jakýkoliv. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 24)

Podle **druhu základu daně** je sazba daně:

- diferencovaná (liší se pro jednotlivé typy předmětu daně – např. DPH)
- jednotná (stejná pro všechny typy předmětu daně).

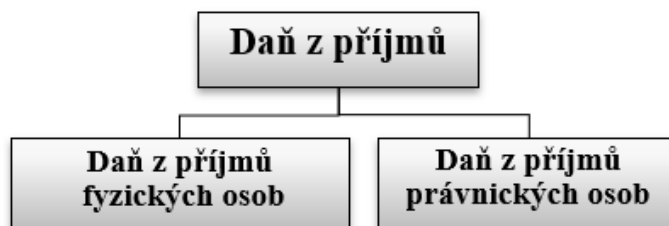
Ve vztahu k **velikosti základu daně** je sazba daně:

- pevná (specifický základ daně ve fyzikálních jednotkách)
- lineární (daň roste úměrně se základem daně)
- progresivní (sazba daně roste se základem daně)
- degresivní (s růstem základu daně sazba daně klesá – např. v USA).

(Buchta, 2016, s. 59)

2 DAŇ Z PŘÍJMŮ

Jak již bylo zmíněno, daň z příjmů patří mezi daně přímé, jelikož zde není možnost přesunu na jiný subjekt. Předmětem zdanění je zde důchod (příjem), a proto daň z příjmů řadíme mezi daně důchodové. Daň z příjmů dále můžeme rozdělit na dvě subkategorie, daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob.



Obrázek 4 – Členění daně z příjmů, vlastní zpracování

Daně z příjmů představují třetí nejvýznamnější rozpočtovou položku (příjem). Jejich obnos ale v průběhu let spíše klesal. Důvodem byly stále ještě dopady finanční krize, ale také úpravy jejich konstrukce ze strany politické moci. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 59)

Přímé daně v České republice v roce 2016 vytvořily celkový výnos 13,4 miliard eur, zatímco nepřímé daně celých 22 miliard eur. Nicméně daně z příjmů jsou hlavní příjmovou složkou přímých daní. V roce 2016 daň z příjmů fyzických osob tvořila necelých 51 % přímých daní, daň z příjmů právnických osob cca 46 % přímých daní. (European Commission, 2018, s. 73)

2.1 Historie

Když se vysloví slovo daň, většina si jako první vybaví právě daň z příjmů. Považuje se odjakživa za nejvíce spravedlivou, efektivní a zahrnující největší dávku komplexnosti. Osobní důchodová daň (daň z příjmů fyzických osob) je většinou považována za jednu z nejvýznamnějších daní.

Osobní důchodová daň byla poprvé zavedena ve Velké Británii. Důvodem pro vznik této daně byly nákladné války Velké Británie s Napoleonem, které bylo zapotřebí z určitých zdrojů financovat. Ačkoliv po vítězství nad Napoleonem byla daň dočasně zrušena, hned při prvním nedostatku finančních prostředků ji premiér Velké Británie znovu zavedl. Nejdříve byla pouze v podobě daně ze zisku u osob, později však začaly být zdaňovány veškeré příjmy, k čemuž došlo v roce 1803. Osobní důchodovou daň tedy lze považovat

za poměrně mladou daň, jelikož například daně ze spotřeby vznikly daleko dříve. V ostatních zemích byla zavedena až koncem 19. století či začátkem 20. století. Na světě však i dnes existují některé země, kde osobní důchodová daň stále zavedena není, např. Bahamy, Spojené arabské emiráty, Kajmanské ostrovy...

Daně ze zisku společnosti spatřily světlo světa o něco později. Důležitým předpokladem bylo totiž zavedení řádného vedení účetnictví, aby se zisk jako takový mohl zdanit. Poprvé k tomu došlo koncem 19. století v Prusku. Daň ze zisku společností byla na svém počátku velmi nízká, činila kolem 4 %. (Kubátová, 2015, s. 163-164)

2.2 Daň z příjmů fyzických osob

Daň z příjmů fyzických osob (DPFO) je považována za daň univerzální, jelikož je uvalena na všechny zdanitelné příjmy jednotlivců. Je spojena s odporem na jedné straně a poměrně velkým očekáváním na straně druhé. To souvisí také s politickým děním v České republice, kdy právě na možnost ovlivnění daně sází mnohé politické strany v jejich politických programech. DPFO by taktéž měla napomáhat v redistribuční funkci, kdy by se prostředky měly přesouvat od bohatších jedinců k chudším. V posledních letech tomu ovšem tak úplně není. Dochází spíše k přerozdělování příjmů od zaměstnanců k jiným jedincům, kde naopak převládají jiné typy příjmů. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 60)

Tato daň je vybírána z důchodů (příjmů) osob, jednotlivců, které nazýváme daňovými poplatníky. Proces stanovení daně z příjmů fyzických osob je poměrně složitý. Dal by se obecně rozvrhnout do jednotlivých kroků, které by vymezily kalkulaci DPFO. Základem je rozpočet příjmů do jednotlivých dílčích základů daně, u kterých následně vypočteme výsledek a zjistíme celkový základ daně. Po určení možných odpočtů od základu daně aplikujeme sazbu daně. Musíme také zvážit možnost solidárního zvýšení a případně specifikovat možné slevy na dani a daňové zvýhodnění. Závěrem určíme konečnou daňovou povinnost. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2015, s. 118)

2.2.1 Poplatníci

Dle § 2 ZDP rozdělujeme poplatníky DPFO do dvou oddílů. Jsou to fyzické osoby, které jsou:

- daňovými rezidenty (neomezená daňová povinnost)
- daňovými nerezidenty (omezená daňová povinnost).

Daňovým rezidentem je taková osoba, která má na území ČR bydliště nebo se na území ČR obvykle zdržuje, tj. alespoň 183 dní v roce. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Daňový rezident má neomezenou daňovou povinnost, jelikož jsou dani z příjmů podrobeny veškeré příjmy. Daňový nerezident má naopak omezenou daňovou povinnost, jelikož dani z příjmů budou podléhat pouze příjmy na území České republiky. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 159)

2.2.2 Předmět daně

Za předmět daně z příjmů fyzických osob jsou brány všechny příjmy poplatníka, které nějakým způsobem zvyšují jeho prospěch. Forma tohoto příjmu může být jak peněžní, tak naturální. (Vančurová, 2017, s. 76)

Jak již bylo zmíněno, prvním krokem pro stanovení DPFO je rozdělení příjmů do jednotlivých dílčích základů daně. Základ daně z příjmů fyzických osob se rozpadá celkem do pěti dílčích základů daně, které nejprve hodnotíme samostatně a poté z nich tvoříme celkový základ daně.

V paragrafu 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nalezneme, že předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou:

- a) příjmy ze závislé činnosti (§6)
- b) příjmy ze samostatné činnosti (§7)
- c) příjmy z kapitálového majetku (§8)
- d) příjmy z nájmu (§9)
- e) ostatní příjmy (§10).

Příjmem se v tomto případě rozumí peněžní příjem, ale také se může jednat o příjem dosažený směnou. (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 3)

2.2.2.1 Příjmy ze závislé činnosti

Příjmy ze závislé činnosti patří ve většině případů mezi nejdůležitější příjmy v rámci daně z příjmů fyzických osob. Tyto příjmy lze také definovat jako příjmy ze vztahů, kdy je poplatník povinný uposlechnout pokynů plátce těchto příjmů. Charakteristický je tedy pracovní-právní vztah, který se v České republice řídí podle pravidel zákoníku práce. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2015, s. 119)

Přesně specifikované podoby příjmu, které můžeme zařadit do příjmů ze závislé činnosti najdeme v paragrafu 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Za příjmy dle § 6 ZDP považujeme:

- příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního či členského poměru a obdobného poměru, kdy je povinen poplatník dbát příkazů plátce
- příjmy za práci člena družstva, společníka s. r. o., komanditisty komanditní společnosti
- odměny člena orgánu právnické osoby, likvidátora
- příjmy plynoucí v souvislosti se současným, dřívějším nebo budoucím výkonem činnosti, bez ohledu na to, zda poplatník vykonává činnosti u plátce, kde plyne příjem ze závislé činnosti nebo u plátce, kde tuto činnost nevykonává
- funkční požitky.

Nelze opomenout, že za příjem dle § 6 ZDP jsou taktéž považovány nepeněžní příjmy, což představují benefity poskytované pro zaměstnance (např. bezplatné poskytnutí služebního auto pro soukromé účely). (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 44)

2.2.2.2 Příjmy ze samostatné činnosti

Obecně lze říci, že příjmy ze samostatné činnosti zahrnují příjmy ze živnosti či jiné samostatné činnosti. Dílčí základ daně v tomto případě je možno získat jako rozdíl mezi příjmy a výdaji vztahujícími se k samostatné činnosti. V tomto případě může nastat i situace, kdy celkové uplatněné výdaje budou vyšší než zdanitelné příjmy. Za takovéto situace budeme evidovat daňovou ztrátu. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2015, s. 119)

Přesně definované typy příjmů, které můžeme zařadit mezi příjmy ze samostatné činnosti nalezneme v § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Obecně tyto příjmy chápeme jako uvedené příjmy v § 7 s důležitým dodatkem – pokud tyto příjmy již nepatří do příjmů uvedených v § 6 ZDP. Tyto příjmy podléhají jak dani z příjmů fyzických osob, tak sociálnímu pojištění. Dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů tedy příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je:

- příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství
- příjem ze živnostenského podnikání
- příjem z jiného podnikání, ke kterému je zapotřebí podnikatelské oprávnění
- podíl společníka v. o. s. a komplementáře komanditní společnosti na zisku

- příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných práv autorskému, včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem
- příjem z nájmu majetku zařazeném v obchodním majetku
- příjem z výkonu nezávislého podnikání.

Jak správně definuje i Ptáčková Mísařová (2015, s. 52), poplatník má možnost se rozhodnout, zda výdaje uplatní ve skutečné výši či takzvané paušální výdaje (dané procentem z jednotlivých druhů příjmů).

Tyto výdaje nalezneme v § 7 odst. 7 ZDP. Poplatník je může uplatnit, s výjimkou uvedenou v § 12, ve výši:

- a) 80 % (max. 800 000 Kč) – zemědělská výroba, lesní a vodní hospodářství, řemeslné živnostenské podnikání
- b) 60 % (max. 600 000 Kč) – ostatní živnostenské podnikání
- c) 30 % (max. 300 000 Kč) – příjmy z nájmu obchodního majetku
- d) 40 % (max. 400 000 Kč) – jiné příjmy ze samostatné činnosti, výjimka: odst. 1 písm. d) a odst. 6.

2.2.2.3 Příjmy z kapitálového majetku

Do příjmů z kapitálového majetku řadíme takové druhy příjmů, které pochází z držby finančního majetku. Nejedná se tedy o příjmy kapitálové, jak se můžeme mylně domnívat, ale o příjmy běžné. I v případě, že tento finanční majetek financujeme z obchodního majetku, budeme hovořit o běžných příjmech, které řadíme do příjmů z kapitálového majetku. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 206)

U příjmů z kapitálového majetku nelze uplatnit žádné výdaje, a tedy jako základ daně bereme veškeré tyto příjmy. Existuje tady však jedna výjimka, kdy lze uplatnit výdaj. K takové situaci může dojít v případě, že si poplatník půjčí, aby dále mohl poskytnout zápůjčku. Některé z těchto příjmů jsou již zdaněny srážkovou daní. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 57)

V § 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů nalezneme celou řadu specifikovaných typů příjmů, které můžeme zařadit do příjmů z kapitálového majetku. Příkladem může být:

- podíly na zisku obchodní korporace nebo podílového fondu, pokud podíl představuje finanční majetek, a úroky z držby cenných papírů

- podíly na zisku tichého společníka z účasti na podnikání
- úroky, výhry a jiné výnosy z vkladů na vkladních knížkách
- úrokové a jiné výnosy z držby směnek a další.

(Marková, 2018, s. 18)

2.2.2.4 Příjmy z nájmu

Mezi příjmy z nájmu můžeme zahrnout příjmy z nájmu nemovitých věcí, bytů i hmotných movitých věcí. Důležitou podmínkou, kterou nelze opomenout, je, že se nesmí jednat o příležitostný (krátkodobý) nájem. I u těchto příjmů má poplatník možnost se rozhodnout, zda využije uplatnění výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve skutečné výši, jejichž uplatnění je obdobné jako u příjmů ze samostatné činnosti, či paušálně. Paušálně zde může poplatník uplatnit výdaje až ve výši 30 %, nejvýše však 300 000 Kč. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2015, s. 120)

Vančurová (2018, s. 208) dále upozorňuje, že nájem představuje nakládání s majetkem a nelze jej považovat za samostatnou činnost. Tento majetek může poplatník případně i odepisovat, ale při uplatnění výdajů nikdy poplatníkovi nevzniká obchodní majetek. Dále uvádí, že i zde může mít příjem z nájmu nepeněžní podobu. Typickým příkladem jsou například opravy bytů na účet nájemce, které slouží jako úhrada namísto klasicky finančních prostředků.

Marková (2018, s. 18) dále definuje, co přesně můžeme definovat, jako příjem z nájmu. Příjmy z nájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až 8, jsou:

- příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů
- příjmy z nájmu movitých věcí, kromě příležitostného nájmu.

2.2.2.5 Ostatní příjmy

V této příjmové sekci najdeme především ty příjmy, které nejsou zahrnuty do předchozích paragrafů a lze je tedy považovat za ostatní příjmy. Jedná se zejména o příjmy příležitostného charakteru, včetně příležitostného nájmu, který musel být vyloučen z příjmů z nájmu. Dále to jsou různé výhry, příjmy z úplatných převodů apod. I u těchto druhů příjmů má poplatník možnost uplatnit výdaje nutné na dosažení příjmů. Tyto výdaje však lze uplatnit pouze k danému příjmu a maximálně do jeho výše. V této příjmové sekci se tedy poplatník

nemůže dostat do situace, kdy by dosahoval daňové ztráty. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2018, s. 120)

Marková (2018, s. 19) uvádí dle ZDP všechny typy příjmů, které lze považovat za ostatní příjmy. Mezi tyto ostatní příjmy řadíme například:

- příjmy z příležitostných činností nebo z příležitostného nájmu movitých věcí
- příjmy z úplatného převodu nemovité věci, cenného papíru a jiné věci
- výhry z hazardních her
- výhry z reklamních soutěží a reklamních slosování
- bezúplatný příjem, ...

Pro lepší orientaci mezi jednotlivými sekcemi může posloužit následující tabulka.

*Tabulka 1 – Přehled výpočtu dílčích základů daně DPFO, vlastní zpracování
dle Maaytové, Ochrany a Pavla, 2015, s. 120*

Celkový základ daně	Výdaje	Dílčí základ daně	Samostatný základ daně
Příjem ze závislé činnosti	—	Příjem + povinné pojistné hrazené zaměstnavatelem	ANO
			DPP do 10 000 Kč měsíčně
Příjem ze samostatné činnosti	Skutečné nebo paušální	Příjmy – Výdaje	ANO
		Ztráta – ANO	Příjmy autorů do 10 000 Kč měsíčně
Příjmy z kapitálového majetku	Obecně NE	Hrubý příjem	ANO
	(výjimka)		srážková daň
Příjmy z nájmu	Skutečné nebo paušální	Příjmy – Výdaje	NE
		Ztráta – ANO	
Ostatní příjmy	Do výše příjmu	Příjmy – Výdaje	ANO
		Ztráta – NE	Výhry ze sportovních soutěží atd.

2.2.3 Odčitatelné položky

Maaytová (2015, s. 121) definuje odčitatelné položky jako vybízení poplatníků k určitému (správnému) chování. Stát tak alokuje prostředky tam, kde je to zapotřebí, k různým veřejně užitečným účelům. Poplatníci si tak díky tomu mohou kromě souvisejících výdajů odečíst také další položky. Mezi typicky odčitatelné položky patří členské příspěvky, dary na veřejně prospěšné účely, úroky z úvěru na bytové potřeby, pojistné na penzijní připojištění a další.

2.2.4 Sazba daně

„Daň ze základu daně sníženého o nezdánitelnou část základu daně (§ 15) a o odčitatelné položky od základu daně (§ 34) zaokrouhleného na celá sta Kč dolů činí 15 %.“ (Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů)

Sazba daně je v České republice lineární, tzn. že daň roste úměrně s růstem základu daně. Takovýto způsob zdanění zde však funguje teprve od 1. ledna 2008. Do konce roku 2007 zde bylo progresivní zdanění, přesněji se využívala klouzavě progresivní sazba. Další komplikace výpočtu daně od základu daně přišla v roce 2013, kdy bylo zavedeno solidární zvýšení daně. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 219)

Solidární zvýšení daně bylo zavedeno pro osoby, které mají vyšší příjmy, než činí 48násobek průměrné mzdy. Solidární zvýšení činí 7 % z kladného rozdílu mezi

- součtem příjmů zahrnovaných do DZD dle § 6 a DZD dle § 7 a
- 48násobkem průměrné mzdy stanovené dle zákona.

(Marková, 2018, s. 22)

2.2.5 Slevy na dani a daňové zvýhodnění

Do roku 2005 slevy na dani a daňová zvýhodnění v nynější podobě ještě neexistovaly. Byla zde pouze možnost snížit si základ daně pomocí klasických odpočtů. Od roku 2006 je však možné si snížit již vypočtenou daň pomocí slev či daňových zvýhodnění. Mezi nejtypičtější slevy na dani patří sleva na poplatníka nebo sleva na manželku. Daňové zvýhodnění představuje zvýhodnění na vyživované děti. Toto zvýhodnění může mít dvojí podobu. První formou je daňové zvýhodnění jako sleva na dani v případě, že daň, která je snižována, je vyšší. Druhou formou je daňové zvýhodnění v podobě daňového bonusu v případě, že daň, která je snižována, je nižší. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2018, s. 122)

2.3 Daň z příjmů právnických osob

Stejně jako daň z příjmů fyzických je daň z příjmů právnických osob považována za mladou daň. Daň z příjmů právnických osob je dokonce mladší, jelikož pro její stanovení bylo zapotřebí zavedení řádného účetnictví. Stejně jako u DPFO zde pracujeme nikoliv s hrubým příjmem, ale disponibilním příjmem, tedy takovým příjmem, který zůstane podnikateli nakonec k dispozici. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 93)

Kubátová (2015, s. 186) upozorňuje na různé politické nejasnosti a odlišnou legislativní úpravu v různých zemích. Ve světě se můžeme setkat zejména s pojmem „Corporation tax income“, tedy v překladu „daň ze zisku korporací“. Aby nedošlo k nejasnostem v pojmech „korporace“, „společnost“ a „právnícká osoba“, je důležité si definovat, kdo přesně je v ČR poplatníkem daně z příjmů právnických osob.

2.3.1 Poplatníci

Poplatníkem daně z příjmů právnických osob dle §17 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je:

- právnická osoba, organizační složka státu
- podílový fond
- podfond akciové společnosti
- fond penzijní společnosti
- svěřenský fond
- jednotka, která je podle právního státního řádu poplatníkem
- fond ve správě Garančního systému finančního trhu.

Vančurová (2018, s. 94) dává do důležitosti dva pojmy, a to sice daňový rezident a daňový nerezident. Tyto dva pojmy jsou podstatné pro zdanění příjmů poplatníka z důvodu zamezení dvojího zdanění, které by působilo kontraproduktivně. Daňový rezident je takovou právnickou osobou, která má sídlo nebo místo vedení na území České republiky, pokud však nestanoví smlouva o zamezení dvojího zdanění jinak.

Předmět nebo taktéž základ daně se v případě daně z příjmů právnických osob odvozuje z účetního zisku právnické osoby. V některých zemích se snaží účetní zisk a daňový zisk co nejvíce sjednotit, aby nebylo zapotřebí velké námahy pro úpravu účetního zisku na daňový základ. Nicméně z účetního hlediska je zapotřebí ponechat účetní zisky a daňové zisky v takové podobě, jaké je máme nyní, jelikož každý z nich má jinou vypovídací schopnost. (Kubátová, 2015, s. 193)

Dle § 18/1 ZDP jsou za předmět daně z příjmů právnických osob brány příjmy z veškeré činnosti a nakládání s veškerým majetkem, není-li stanoveno jinak. V druhém odstavci pak můžeme nalézt, které příjmy za předmět daně z příjmů právnických osob považovat nelze. (Marková, 2018, s. 23)

Velmi důležité pro stanovení základu DPPO je taktéž správné určení daňově uznatelných a daňově neuznatelných nákladů, o které budeme dále upravovat účetní zisk, abychom později získali zisk disponibilní.

2.3.2 Odpočty

Stejně jako u odpočitatelných položek u daně z příjmů fyzických osob je hlavním cílem odpočtů od základu daně u právnických osob motivovat poplatníky k žádoucímu chování, které skrytě podporuje veřejně prospěšné účely. Typickým odpočtem je uplatnění daňové ztráty (maximálně pět následujících zdaňovacích období) nebo taktéž podpora výzkumu a vývoje, podpora pořízení majetku na odborné vzdělávání či podpora výdajů na studenta či žáka. (Maaytová, Ochrana a Pavel, 2015, s. 124)

2.3.3 Sazba daně

U daně z příjmů právnických osob můžeme nalézt více sazeb daně. První základní sazba daně je počítána ze základu daně, který je zaokrouhlen na tisíce dolů. Tato sazba činí **19 %** podle ZDP. Druhá sazba činí 5 % a je používána u zdanění příjmů investičních fondů, fondů kolektivního investování a podílových fondů. Při výpočtu daně ze samostatného základu daně je brána sazba ve výši 15 %. (Ptáčková Mísařová a Otavová, 2015, s. 130)

Pro výpočet daně z příjmů právnických osob u penzijních společností je brána sazba daně ve výši 0 %. Daň z příjmů právnických osob je velmi často používána pro potřeby komparace s ostatními zeměmi jako ukazatel daňového zatížení ve státě. Od roku 1993 se tedy sazba daně z příjmů právnických osob v České republice téměř neustále snižuje. Pro představu si lze uvést, že sazba daně z příjmů právnických osob činila v roce 1993 neuvěřitelných 45 %. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 145-146)

Stát však namísto navyšování sazby daně a zvyšujícího se daňového zatížení dává přednost vyšší kontrole priznávání veškerých příjmů, a tím se snaží o zajištění vyšší daňové spravedlnosti. Tuto kontrolu zajišťuje pomocí různých nástrojů, například všem dobře známé elektronické evidence tržeb.

2.3.4 Slevy na dani

Na rozdíl od daně z příjmů fyzických osob je možné uplatnit krom různých investičních pobídek pouze jeden typ slevy. Stát se snaží motivovat zaměstnavatele k zaměstnávání osob s různým zdravotním postižením. K zapojení zdravotně postižených osob do normální

pracovního poměru mají být právě slevy na dani nápomocné. Výše této absolutní slevy se odvíjí od stupně zdravotního postižení zaměstnance. U lehčího stupně je možnost slevy 18 000 Kč na jednoho zaměstnance, u těžšího stupně lze slevit až o 60 000 Kč na jednoho zaměstnance. (Vančurová a Láchová, 2018, s. 146-147)

3 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB V ČR

Elektronickou evidenci tržeb lze vysvětlit různými způsoby. Lze ji chápat jako nástroj státní kontroly, nástroj dodržování daňové spravedlnosti nebo taktéž nástroj proti daňovým únikům.

V posledních letech docházelo k neustálému a systematickému krácení daňové povinnosti u řady podnikatelů. Krácení tržeb připravovalo stát o miliardy korun, které by měl právem získat na daních. Stát nedisponoval potřebnými nástroji k zabezpečení kontroly plnění a přiznávání veškerých příjmů podnikatelů. V roce 2016 však byla v České republice zavedena elektronická evidence tržeb, jakožto moderní a efektivní nástroj v boji proti daňovým únikům a v boji za vyšší daňovou spravedlností. EET funguje v řadě států již mnoho let většinou velmi efektivně, a tak se k tomuto ráznému kroku odhodlala i Česká republika. (etržby, ©2016-2018)

Stát bere jako efektivnější a férovější začít daně vybírat lepším způsobem než daně navyšovat a zvyšovat tak daňové zatížení, zejména poctivých daňových poplatníků. Zákon je navržen tak, aby byl co nejjednodušší a co nejvíce srozumitelný. Zároveň je kladen důraz na to, aby obsahoval co nejméně výjimek. Sekundárně může sloužit EET jako nástroj kontroly nad zaměstnanci. EET představuje vlastně statistickou kontrolu, jelikož nám podává statistické údaje (čísla) za každý jednotlivý certifikát. EET je technicky velmi dobře zpracována a snaha ji nějakým způsobem „obejít“ by byla velmi těžká. Statistické údaje vedou ke statistickému kontrolnímu vyhodnocení, kde by byla případná odchylka dobře znatelná. (Dušek, 2017, s. 19-23)

Webové stránky Finanční správy České republiky uvádí celou řadu důvodů, proč bylo zavedení elektronické evidence tržeb správným rozhodnutím. Patří mezi ně například:

- vylepšení podnikatelského prostředí (rovné podmínky na trhu, efektivnější daňové kontroly)
- spravedlivější podmínky pro zaměstnance (přiznávání celé mzdy, férovější sociální politika)
- dokonalejší fungování státu (efektivnější práce finanční správy, spravedlivý a efektivní výběr daní, lepší redistribuce finančních prostředků).

(etržby, ©2016-2018)

3.1 Základní pojmy

Zákon ze dne 16. března 2016 o evidenci tržeb vymezuje základní pojmy, které je nutné znát pro orientaci v problematice elektronické evidence tržeb.

3.1.1 Subjekt a předmět evidence tržeb

Paragraf 3 zákona o evidenci tržeb definuje, co je subjektem a předmětem evidence tržeb. Subjektem evidence tržeb je poplatník:

- daně z příjmů fyzických osob
- daně z příjmů právnických osob.

Předmětem evidence tržeb je takzvaná evidovaná tržba daného poplatníka. V § 4 zákona o evidenci tržeb lze nalézt, co přesně pojem evidovaná tržba představuje.

„Evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem. Evidovanou tržbou je také platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a je určena k následnému čerpání nebo zúčtování, které zakládají rozhodný příjem, nebo následným čerpáním nebo zúčtováním té platby, která zakládá rozhodný příjem.“ (Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, § 4)

Velmi důležité je si určit, co představuje rozhodný příjem. **Rozhodný příjem** rozdělujeme zvlášť u poplatníka z DPFO a z DPPO. U poplatníka z DPFO se za rozhodný příjem považuje příjem ze samostatné činnosti (podnikání). Výjimkou jsou v tomto případě příjmy ojedinělé, příjmy podléhající srážkové dani či dle zvláštní sazby daně nebo příjmy, které jsou z předmětu daně vyjmuty. U poplatníka z DPPO se za rozhodný příjem taktéž považuje příjem z činnosti, která je podnikáním. Výjimky zůstávají stejné, ale navíc je přidán ještě příjem, který je podroben dani ze samostatného základu daně (není rozhodným příjmem). (Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, § 6)

3.1.2 Účtenka

Přesnou definici pojmu účtenka v české právní úpravě bohužel nenajdeme. Některé právní předpisy například ukládají povinnost na žádost spotřebitele vydat doklad o koupi zboží či náležitosti daňového dokladu. Zákon o evidenci tržeb pouze ukládá povinnost účtenku vydat a stanovuje určité minimální náležitosti, které musí účtenka obsahovat. Zatímco v některých zemích má zákazník povinnost účtenku přijmout, v české úpravě zatím takováto povinnost není. (Vondrák, Vondráková a Vondráková, 2016, s. 115-116)

Náležitosti účtenky dle §20 zákona o evidenci tržeb:

- fiskální identifikační kód (FIK)
- DIČ
- označení provozovny, kde došlo k uskutečnění evidované tržby
- označení pokladního zařízení, kde je evidována tržba
- pořadové číslo účtenky
- datum a čas uskutečnění tržby nebo vystavení účtenky (co je dříve)
- celková částka tržby
- bezpečnostní kód poplatníka
- údaj, zda je tržba evidována v běžném či zjednodušeném režimu.

U zjednodušeného režimu evidence tržeb nebo taktéž v situaci běžného režimu, kdy dojde k výpadku internetového připojení, nemá poplatník povinnost uvádět fiskální identifikační kód. V takovémto případě nicméně uvede na účtence podpisový kód poplatníka (PKP). (Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, § 20)

3.2 Fáze evidování tržeb

Zákonná moc nestanovila povinnost evidování tržeb pro všechny poplatníky od jednoho stejného okamžiku, ale rozhodla se rozčlenit povinnosti pro jednotlivé typy poplatníků do několika fází.

- 1. fáze – ubytovací a stravovací služby (od 1. 12. 2016)
- 2. fáze – maloobchod a velkoobchod (od 1. 3. 2017)
- 3. fáze – ostatní činnosti, jakožto svobodná povolání, doprava, zemědělství
- 4. fáze – vybraná řemesla a výrobní činnosti.

Jak je možno vidět výše, v České republice zatím evidují tržby pouze poplatníci spadající do první a druhé fáze evidence tržeb, ačkoliv v původním ustanovením ZoET bylo dáno, že počátek třetí fáze bude 1. března 2018, čtvrté fáze pak 1. června 2018. Na základě nálezu Ústavního soudu České republiky došlo však ke zrušení části ustanovení. Z toho důvodu musí být tržby z činností ve třetí a čtvrté fázi ustanoveny jako dočasně vyloučené tržby. Vláda již schválila novelu, kde je tato problematika upravena. Třetí a čtvrtá fáze bude spuštěna šest měsíců po platnosti zákona. Přesný termín však určit nelze, jelikož doba je podřízena délce legislativního procesu. (etržby, ©2016-2018)

3.3 Modely evidování tržeb

V současné době existují dva možné modely evidování tržeb, které jsou ve světě používány. První z nich jsou **offline modely**, které sice nevyžadují neustálý přístup k internetu, ale jejich zavedení může být finančně náročnější. Tento model požaduje po podnikatelích speciální zařízení, které musí být certifikováno a vybaveno fiskální pamětí (tzv. registrační pokladny). Certifikaci dostane v tomto případě jen omezený počet dodavatelů, a ačkoliv si například podnikatel již pořídil moderní pokladnu, bude si i tak muset pořídít pokladnu certifikovanou.

Druhým typem jsou **online modely**, k jejichž zvolení se přiklonila i Česká republika. Tento model nepotřebuje pořizování nových speciálních certifikovaných zařízení, ale postačí jakákoliv pokladna podporující režim online, nebo jako pokladní zařízení může použít i například tablet či mobilní telefon. Po vystavení účtenky se údaje ihned odešlou na finanční správu a na rozdíl od offline modelů je zde daleko menší šance manipulace se zasílanými údaji. (etržby, ©2016-2018)

Přehled rozdílů mezi jednotlivými modely můžeme pozorovat také na následujícím obrázku.

Online model	Offline model
možnost výběru online zařízení	pouze certifikovaná zařízení
lze využít i staré zařízení, postačí software	nutnost koupě registrované pokladny,
servis není požadován	nutný autorizovaný servis
účinnější proti podvodům	možnost manipulace s daty
problémy v oblastech bez internetového připojení	funguje bez nutnosti internetového připojení

Obrázek 5 - Srovnání modelů evidování tržeb,
vlastní zpracování dle etržby.cz

3.4 Způsoby evidence tržeb

Zákon o elektronické evidenci tržeb umožňuje dvě možnosti, správně řečeno režimy, evidování tržeb. Preferovanou a více využívanou variantou je evidence tržeb v **běžném režimu**, což představuje online verzi, která zasílá údaje ihned při vystavení účtenky na finanč-

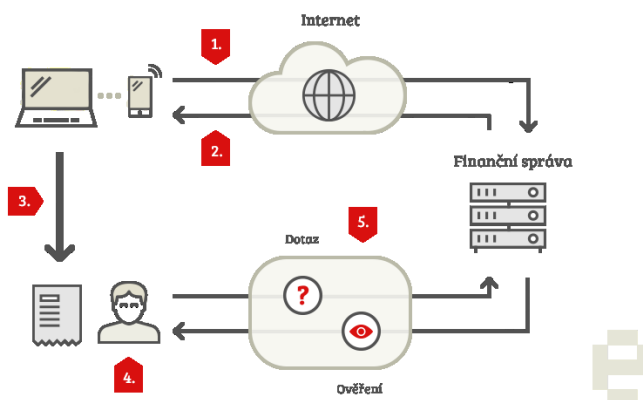
ní správu. Druhou eventuální možností je evidovat tržby offline neboli evidence tržeb ve **zjednodušeném režimu**. V tomto případě zasílá podnikatel účtenku na finanční správu až následně, nejpozději však do pěti dnů. (Líbal, 2016, s. 59)

3.4.1 Běžný režim

Běžný režim evidence tržeb je v České republice v praxi nejčastějším, nejvíce používaným způsobem evidence tržeb. V případě tohoto režimu plyne podnikateli ze zákona povinnost k evidenci tržeb od okamžiku, kdy došlo k uskutečnění tržby, která ze zákona evidenci podléhá. Podnikateli je dána povinnost v tento okamžik vystavit účtenku osobě, od které evidovaná tržba pochází, a taktéž ve stejný okamžik zaslat datovou zprávu finanční správě (správci daně) se všemi povinnými údaji, které musí obsahovat. (Hajdušek a Vodička, 2017, s. 63)

Vzhled a formát účtenky není zákonem o evidenci tržeb předepsán. Poplatník může zákazníkovi vystavit klasickou tištěnou účtenku. Nicméně další možností je např. elektronická účtenka zaslaná na e-mail v případě nákupu online. (etržby, ©2016-2018)

V dnešní eco-friendly době je zasílání elektronických účtenek stále častější. Zákazník však musí s takovýmto postupem souhlasit.



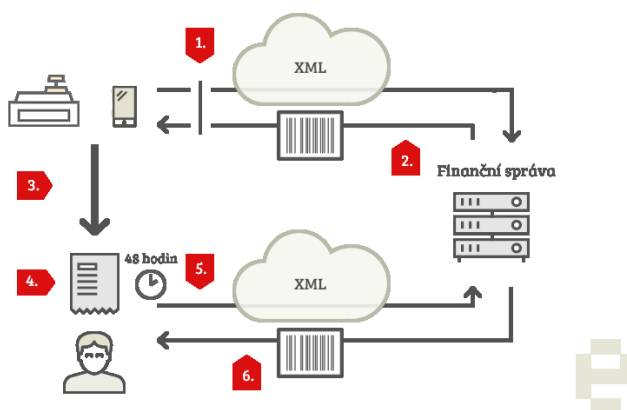
Obrázek 6 – Běžný režim EET, zdroj: www.etrzby.cz

3.4.2 Zjednodušený režim

Zákon o evidenci tržeb umožňuje ve výjimečných případech poplatníkům evidovat tržby v tzv. zjednodušeném režimu. Hlavním typem je evidování tržeb na palubě dopravních prostředků při hromadné přepravě osob. Další možností je situace, kdy by běžný režim evidence tržeb narušil hospodárný a plynulý výkon činnosti poplatníka. V takové situaci

zákon o evidenci tržeb předepisuje tržby, u kterých je tak možno činit, anebo možnost zjednodušeného režimu povoluje správce daně na základě žádosti. (Líbal, 2016, s. 82)

Hajdušek a Vodička (2017, s. 72) upřesňují postup evidování tržby ve zjednodušeném režimu. Evidence tržeb v tomto případě je ve své podstatě obdobná jako evidování tržeb v režimu běžném. Rozdíl je zde v tom, že poplatník nenese povinnost odeslání údajů o účtence ihned v okamžiku uskutečnění evidované tržby a vystavení účtenky. Učinit tak musí však nejpozději do pěti pracovních dní. Na účtence musí být uvedeno, že poplatník eviduje tržby ve zjednodušeném režimu. Účtenka je také v detailech odlišná od účtenky v běžném režimu.



Obrázek 7 – Zjednodušený režim EET,

zdroj: www.etrzby.cz

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 SWOT ANALÝZA ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB

Technika SWOT analýzy se obvykle používá pro hodnocení efektivnosti či úspěšnosti organizace. V modifikované formě ji však můžeme použít i při hodnocení určitého projektu. Dle SWOT analýzy můžeme zhodnotit jak silné stránky, tak slabé stránky elektronické evidence tržeb v České republice. Dále je možné zhodnotit pro tento projekt příležitosti nebo případné hrozby. Z daňového aspektu budeme nahlížet na tyto kritéria z pohledu státu – jakožto výběrčího daní od daňových poplatníků a zprostředkovatele elektronické evidence tržeb pro podnikatele.

Dle Jakubíkové (2013, s. 129) SWOT analýza představuje jednu z nejdůležitějších a nejvíce používaných metod analýz. Určuje celkové silné a slabé stránky projektu a zároveň také případné příležitosti a hrozby. SWOT analýza může představovat sumarizaci jiných dílčích analýz. Nevýhodou však může být, že je příliš subjektivní, což se může odrážet i v následujícím případě.

4.1 Silné stránky

V rámci tohoto oddílu jsou zhodnoceny ty aspekty elektronické evidence tržeb, které zvyšují efektivnost a úspěšnost daného projektu a v návaznosti tedy zvyšují prosperitu daňového systému.

Mezi nejvýznamnější a nejdůležitější silnou stránku EET určitě patří **omezení daňových úniků**, a tudíž také **zmírnění šedé politiky** ve státě. Tyto dvě stránky lze brát jako základní cíle projektu ještě před spuštěním. Za silnou stránku lze také zajisté považovat **technickou vybavenost** projektu. Ačkoliv jsou zde stále mezery, kdy stále systém umožňuje určité „obcházení“ evidence tržeb, efektivnější kontrola tržeb dosud neexistovala. Obcházení tohoto systému již však vyžaduje pokročilé technické znalosti a velkou dávku odvahy. Jako vedlejší pozitiva vzniklá zavedením projektu je možno uvést například **zdokonalení konkurenčního prostředí** a také **zvýšení daňové spravedlnosti**. Elektronická evidence tržeb sjednotila ty, kteří dosud všechny tržby poctivě evidovali, a ty, kterým se prozatím zdárně dařilo finanční správu klamat a snižovat si tak daňovou povinnost. EET tedy dopomohla k nastolení rovnějších podmínek, což je základem dobře fungujícího daňového systému.

Finanční správa má nyní také možnost **lepší daňové kontroly** nad jednotlivými subjekty, jelikož všechny tržby jsou v době uskutečnění ihned zasílány na finanční správu, popřípadě

nejpozději do 5 dnů (viz zjednodušený režim). Jak pro stát (finanční správu), tak pro podnikatele tedy vznikla větší **přehlednost a jednodušnost** mezi jednotlivými subjekty.

Stát se také snaží více motivovat občany k přebírání úctenek od obchodníků, a tudíž naplňování cílů EET. Jako nástroj této motivace byla zavedena tzv. **úctenková loterie**.

Úctenková loterie je online hra, kde může osoba zaregistrovat jakoukoliv účtenku a má možnost tak vyhrát různé ceny. (Úctenkovka, ©2017)

V konečném důsledku zavedení elektronické evidence tržeb vedlo ke **zvýšení daňových příjmů**, a tedy zvýšení příjmových položek státního rozpočtu. Stát tak může díky efektivnějšímu způsobu výběru daní lépe alokovat či redistribuovat prostředky do potřebných oblastí.

4.2 Slabé stránky

V rámci tohoto oddílu jsou zhodnoceny ty aspekty elektronické evidence tržeb, které spíše snižují efektivnost, úspěšnost a v návaznosti zpochybňují promyšlenost a dostatečné provedení tohoto projektu.

Ačkoliv právě technické provedení elektronické evidence tržeb je bráno jako silná stránka, a to odůvodněně, jelikož mnohonásobně zefektivnilo kontrolu ze strany státu, většina slabých aspektů se týká právě jistých technických úskalí daného systému. První možností, jak obejít tento systém, je **nevydání účtenky**. I přesto, že obchodník takto riskuje, že zákazník takovouto situaci ohlásí a finanční správa má poté možnost uložit pokutu, často se tak v praxi děje. Tento problém je typický zejména pro menší podnikatele, kteří mají již známé a důvěryhodné zákazníky, kteří vystavení účtenky nevyžadují.

Další slabou stránkou je možnost **vystavování falešných úctenek**, které se na první pohled mohou zdát v pořádku, ale obchodník takovouto účtenku nezasílá finanční správě a účtenka neobsahuje předepsané náležitosti. Jelikož se stále jen jedná o technický systém, mohou nastat jakékoliv **výpadky systému** a obchodník pak může mít starosti s dokazováním této situace a následné správné evidence tržeb. Zároveň je v ČR primárně používán běžný režim evidence tržeb, může tedy kdykoliv nastat **výpadek internetového připojení** a následně se tedy obchodníkovi opět komplikuje evidování uskutečněné tržby.

Jako slabou stránku lze také vnímat **počáteční** jak finanční, tak administrativní **náklady** na zavedení zcela nového projektu. Zároveň se ukázalo, že při spuštění nebyla EET ještě zcela uvedená k dokonalosti, jelikož byly nalezeny **rozpory ZoET s Ústavou**, a to tak způ-

sobilo **nejasné zavedení třetí a čtvrté fáze EET**. Ačkoliv byla novela již schválena, zákon stále ještě nevešel v platnost. Pro podnikatele, kteří tedy jsou zahrnuti ve třetí a čtvrté vlně EET, je neustále odkládán začátek povinnosti evidence.

4.3 Příležitosti

V této sekci jsou zhodnoceny určité možnosti, které by mohly napomoci ke zdokonalení a případnému zvýšení efektivnosti a úspěšnosti elektronické evidence tržeb a v návaznosti tedy zvýšit prosperitu daňového systému.

Hlavní příležitostí pro daný projekt je zejména úspěšné **dokončení**, tzn. zavedení třetí a čtvrté vlny EET. Tato příležitost by podle odhadů měla být naplněna během roku 2019, nicméně přesné datum ještě není známo. Další velkou šancí pro úspěšnější EET je **zdokonalení technických parametrů**, což by mohla představovat například dvojí kontrola evidence tržeb. Údaje, které jsou nyní zasílány online na finanční správu, by se v takovém případě zároveň ukládaly u podnikatelů (kombinace offline a online režimu). Technologie se stále vyvíjí, a tak je další příležitostí například **zdokonalení zabezpečení** díky novým technologiím, jelikož do online světa například může proniknout nevyžádaná strana.

Další možností je **zavedení takzvaného zvláštního offline režimu** vedle běžného a zjednodušeného režimu. Tento režim již obsahuje novela ZoET. Stát se tak snaží snížit zátěž pro menší podnikatele. Do budoucna by také mohla být **povinnost evidovat tržby rozšířena na další podnikatele**, tzn. zavedení například dalších fází. Povinnost by mohla být rozšířena například i na sezónní činnosti, tj. prodej kaprů a vánočních stromů v období Vánoc apod.

4.4 Hrozby

V této sekci jsou zhodnoceny určité možnosti, které by naopak mohly napomoci k případnému snížení efektivnosti a úspěšnosti elektronické evidence tržeb a v návaznosti tedy snižovat prosperitu daňového systému.

Postavení a stabilitu elektronické evidence tržeb v ČR by dále mohlo oslabovat **prodlužování doby do startu třetí a čtvrté fáze**. Ačkoliv byla novela již schválena, legislativní proces je neustále prodlužován, takže stále není jasné, kdy bude nástup třetí a čtvrté fáze účinný.

Ohrožit fungování EET by samozřejmě mohly také **další nalezené chyby Ústavním soudem**, což také souvisí s **politickým děním v ČR**. Opozice se již několikrát snažila dostat ZoET k Ústavnímu soudu či navrhovala přímo zrušení zákona o evidenci tržeb. Zrušení celého ZoET je nyní však těžce představitelné, jelikož pro stát bylo zavedení EET velmi finančně nákladné. Pro stát může být zároveň hrozbou možnost **zdokonalení obchodníků v „obcházení“ evidence tržeb**. Z některých podnikatelů mohl opadnout prvotní strach či neznalost systému a mohou si hledat nové způsoby, jak na dani ušetřit. EET taktéž může způsobit **krach některých živnostníků**. V tomto případě jsou myšleni spíše podnikatelé spadající do třetí a čtvrté fáze, jelikož první dvě vlny jsou od startu již delší dobu a nynější ukončení činnosti by nejspíše nebylo způsobeno povinnou evidencí tržeb. EET může být také ohrožováno **nezájmem a ignorací zákazníků**. Pokud zákazníci nebudou mít zájem ve většině případů o vystavování účtenek, obchodníci se tomu mohou přizpůsobit a taktéž nemusí v některých případech vystavit účtenku a zaevidovat tržbu. S tím je taky spojen případný **nezájem o účtenkovou loterii**.

V současné době může mít taktéž vliv na postavení EET **možnost zneužití dat**. Jelikož všechna data jsou posílány a uchovávány elektronicky či v online podobě, není lehké zabezpečit nepřístupnost jiným stranám. Postavení EET bylo také spojováno s kauzou Huawei (prosinec 2018, leden 2019), kdy byla údajně ohrožena data těch obchodníků, kteří evidují své tržby v operačních systémech společnosti Huawei či ZTE. (IDNES, ©2019)

Tabulka 2 - SWOT analýza EET v ČR, vlastní zpracování

SILNÉ STRÁNKY (STRENGTHS)	SLABÉ STRÁNKY (WEAKNESSES)
omezení daňových úniků zmírnění šedé politiky zdokonalení konkurenčního prostředí přehlednost zefektivnění daňové kontroly	možné výpadky systému možnost nevydání účtenky počáteční náklady na zavedení nejasné nastoupení 3. a 4. vlny rozpory s Ústavou České republiky
PŘÍLEŽITOSTI (OPPORTUNITIES)	HROZBY (THREATS)
rozšíření povinnosti na další podnikatele zdokonalení zabezpečení možnost dvojí kontroly zvláštní offline režim	politické dění v ČR další nalezené chyby ÚS zlepšení obchodníků v obcházení EET možnost zneužití dat

5 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB V ČR

Elektronická evidence tržeb byla v České republice zavedena k 1. prosinci 2016 pro první fázi podnikatelů, tj. ubytovací a stravovací služby jako nástroj daňové kontroly, nástroj omezení šedé ekonomiky a nástroj ke zvýšení inkasa daní.

Část bude zaměřena zejména na práci s číselnými daty z údajů Finanční správy České republiky, Českého statistického úřadu apod. Bude sloužit k analýze inkasa daní z příjmů a na něj způsobeného vlivu prostřednictvím elektronické evidence tržeb.

5.1 Vývoj inkasa daně z příjmů fyzických osob (podnikatelů) v ČR

K 5. 2. 2019 nabízí Finanční správa České republiky údaje ohledně inkasa jednotlivých druhů daní naposledy k roku 2017. Jelikož však první fáze byla spuštěna k 1. 12. 2016 a druhá fáze byla spuštěna k 1. 3. 2017, již na porovnání roku 2016 a 2017 by měl být vliv EET k poznání. V následující tabulce je možno vidět vývoj inkasa daně z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti v letech 2010-2017.

Hned na první pohled lze zaznamenat velký procentuální pokles inkasa DPFO v roce 2011. Tento pokles může být způsoben zpomalením růstu ekonomiky a vyostřením problémů eurozóny, což dostává fiskální vývoj do velké nejistoty. Negativní vliv na inkaso DPFO mohly mít však také různé legislativní novelizace, například v roce 2008 přechod z klouzavě progresivní sazby na sazbu lineární či zvyšování slev. Další roky jsou konkrétněji rozebrány dále v horizontální analýze.

*Tabulka 3 - Inkaso DPFO (podnikatelé) 2010-2017,
vlastní zpracování dle údajů finanční správy*

Rok	mil. Kč
2010	7 987
2011	2 939
2012	3 261
2013	2 680
2014	1 128
2015	2 498
2016	6 849
2017	7 617

5.1.1 Horizontální analýza

Konkrétní vývoj inkasa DPFO u podnikatelů lze vidět v následující tabulce, kde je provedena horizontální analýza posledních sedmi let. Pro posouzení přínosu EET v České republice je rozhodující posouzení let 2017/2016. V roce 2017 zaznamenalo inkaso daně z příjmů fyzických osob v rámci samostatné činnosti nárůst o cca 11 %, což nepředstavuje takový nárůst, jaký by mohl být očekáván. Tento nárůst spíše odpovídá rostoucímu trendu, který DPFO ze samostatné činnosti zažívá cca již od roku 2014.

Daleko citelnější nárůst inkasa DPFO u podnikatelů můžeme evidovat ve srovnání roku 2015 a 2016, kdy nárůst činil vysokých 174 %. Jelikož v roce 2016 byla EET účinná pouze jeden měsíc pro malý okruh podnikatelů, lze jen těžko přisuzovat tento nárůst právě systému EET. Na tento vysoký nárůst měl vliv nejspíš rostoucí stav ekonomiky, dále například snižování limitů výdajů u paušálů či účinnost kontrolního hlášení, z něhož plynuly vyšší přiznané příjmy.

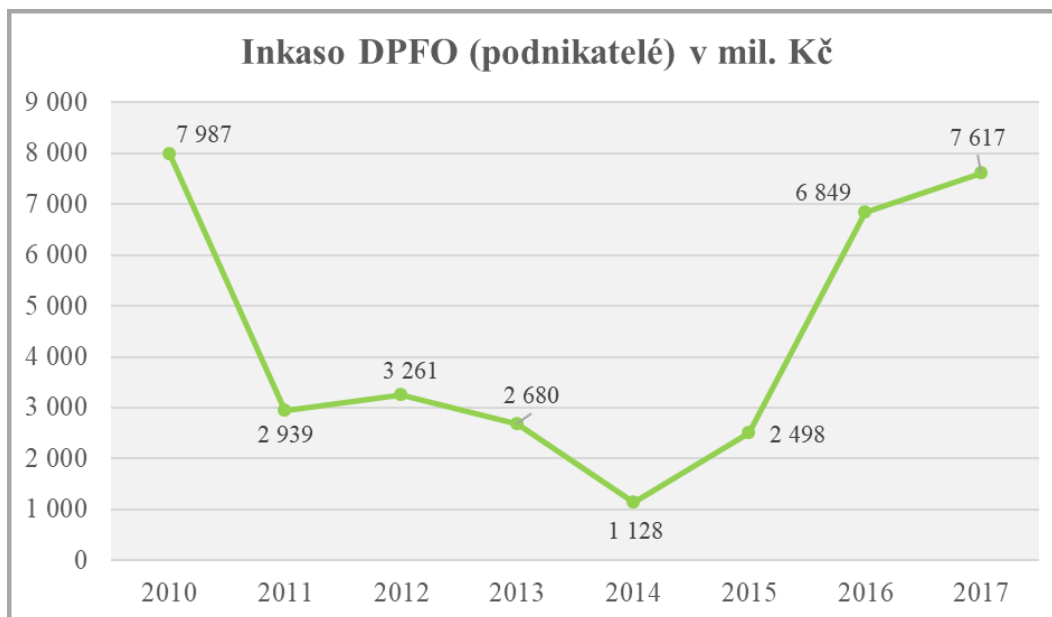
I poté, co inkaso DPFO ze samostatné činnosti zaznamenalo enormní nárůst v roce 2016, v roce 2017 dále roste, přesněji o 11 %. I zde z makroekonomického hlediska zapůsobila konjunkturální ekonomika, nicméně konkrétní vlivy byly velmi podobné jako v roce 2016. Byl to například efekt kontrolního hlášení, díky němuž došlo taktéž k omezení smyšlených plnění s dopadem na daňově uznatelné náklady/výdaje. Dále pak vývoj ovlivnilo nastavení limitů u paušálních výdajů a do určité míry i fungování EET.

Údaje o výběru daní za rok 2018 finanční správa nemá ještě kompletně zpracovány. Ministerstvo financí ve svých dosavadních výpočtech však předpokládá růst inkasa této daně s dodatkem, že největší pozitivní vliv měla právě elektronická evidence tržeb. (Ministerstvo financí České republiky, 2019)

*Tabulka 4 - horizontální analýza inkasa DPFO (podnikatelé) v ČR,
vlastní zpracování*

17/16	16/15	15/14	14/13	13/12	12/11	11/10
11 %	174 %	121 %	-58 %	-18 %	11 %	-63 %

Pro lepší znázornění vývoje trendu inkasa DPFO u osob podávajících přiznání je vhodné také vyjma uvedení procentního zvýšení či snížení v tabulce použít taktéž grafické znázornění, které lze vidět na nadcházejícím spojnicovém grafu.



*Obrázek 8 - Inkaso DPFO (podnikatelé) v ČR 2010-2017, vlastní zpracování
dle údajů finanční správy*

5.2 Vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v ČR

Stejně jako u daně z příjmů fyzických osob – podnikatelů lze u DPPO zaznamenat v posledních dvou evidovaných obdobích růst jejího inkasa. Tento růst je však více stabilní a nejsou zde tak velké výkyvy. V nadcházející tabulce je k vidění vývoj inkasa daně z příjmů právnických osob v letech 2010-2017.

*Tabulka 5 - Inkaso DPPO 2010-2017,
vlastní zpracování dle údajů finanční správy*

Rok	mil. Kč
2010	114 746
2011	109 312
2012	120 461
2013	113 052
2014	123 179
2015	138 140
2016	156 401
2017	161 803

5.2.1 Horizontální analýza

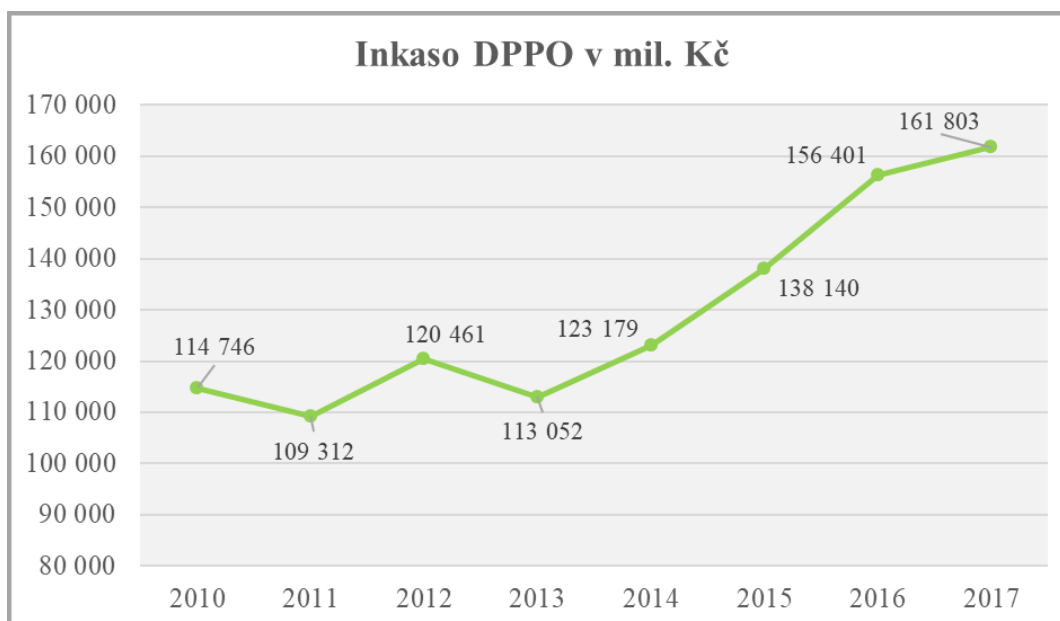
Na výsledcích horizontální analýzy u inkasa DPPO je možné vidět, že průběh je daleko méně kolísavý, než činí vývoj inkasa DPFO. Maximální nárůst je zde 13 % a největší pokles je zde -6 %. Opět se zde zaměříme zejména na porovnání let 2017/2016.

I v následující tabulce lze vidět, že největší růst byl zaznamenán v roce 2016, a to celých 13 %. I zde se tedy můžeme domnívat, že růst byl zejména způsoben dynamickou hospodářskou konjunkturou v pokrizovém období, která dokonce překročila makroekonomickou predikci. Dáme-li si do souvislosti nárůst inkasa u DPFO a DPPO v roce 2017, musíme konstatovat, že nárůst u DPFO je daleko markantnější. To upozorňuje na názory mnohých, že EET byla zaměřena spíše na malé živnostníky, kde byl předpoklad vyššího podílu šedé ekonomiky než u velkých právnických osob.

Nicméně i na grafu lze vidět, že rostoucí trend již přetrvává téměř od roku 2013, kdy inkaso DPPO každým rokem roste v průměru o 10 %. I zde je tedy velmi problematické říci, že zvýšení výběru daní způsobila právě EET.

Tabulka 6 - horizontální analýza inkasa DPPO v ČR, vlastní zpracování

17/16	16/15	15/14	14/13	13/12	12/11	11/10
3 %	13 %	12 %	9 %	-6 %	10 %	-5 %



Obrázek 9 - Inkaso DPPO v ČR 2010-2017, vlastní zpracování dle údajů Finanční správy České republiky

Stejně jako u DPFO, údaje o výběru DPPO za rok 2018 finanční správa nemá ještě kompletně zpracovány. Ministerstvo financí u inkasa DPPO ve svých dosavadních výpočtech však předpokládá další růst inkasa této daně s ohledem na pozitivní vývoj ekonomiky a taktéž fungování EET. (Ministerstvo financí, 2019)

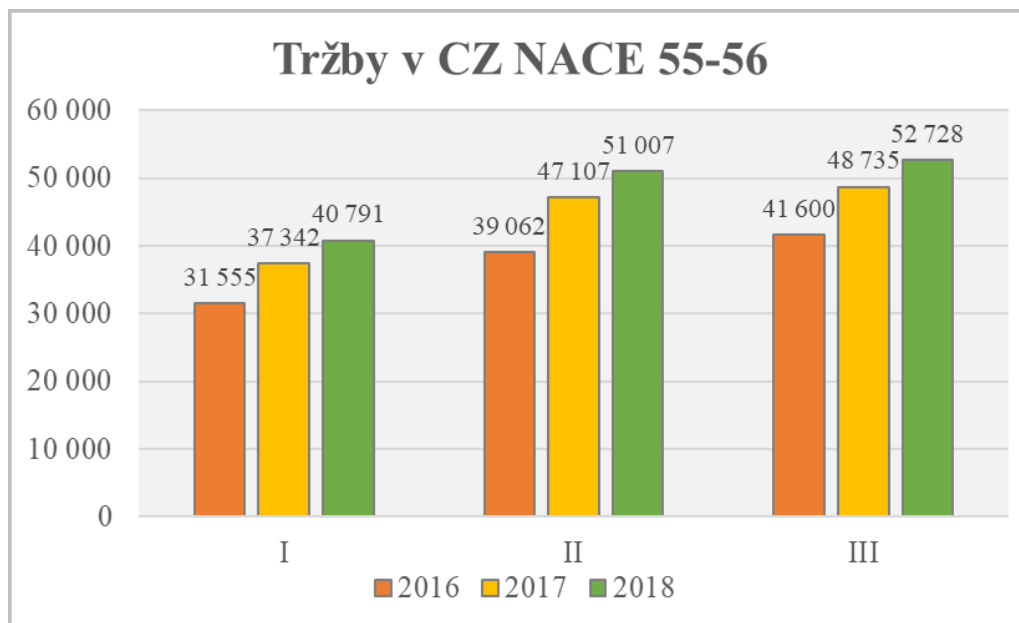
5.3 Tržby v ubytování, stravování a pohostinství

Lepší zhodnocení přínosu EET pro stát lze zhodnotit ve skutečné evidenci tržeb ve sférách, kde je evidence tržeb ze zákona povinná. Pro ukázkou byly konkrétně vybrány oddíly CZ NACE 55 až 56 (ubytování, stravování a pohostinství), tedy 1. vlna EET v České republice. V následující tabulce a přidruženém grafu jsou znázorněny vždy první tři kvartály posledních tří let. Poslední čtvrtý kvartál nebyl do hodnocení zanesen, jelikož pro rok 2018 jej Český statistický úřad nemá aktuálně zpracován. (k 8. 2. 2019)

Lze vidět, že tržby se skutečně od zavedení EET průměrně zvyšují. V roce 2017, kdy již podnikatelé v ubytování, stravování a pohostinství evidovali všechny tržby dle ZoET po celý rok, bylo procentní zvýšení vysoké a v průměru činilo 19 %. Takový velký nárůst nelze, ani dle odborníků, připisovat pouze hospodářskému růstu, ale určitou část zásluhy si zde může mimo jiné ovlivňující faktory připsat i EET.

Tabulka 7 – Tržby v ubytování, stravování a pohostinství v ČR 2016-2018, vlastní zpracování dle údajů ČSÚ k 8. 2. 2019

Čtvrtletí	2016	2017	2018	2017/2016	2018/2017
I.	31 555	37 342	40 791	18 %	9 %
II.	39 062	47 107	51 007	21 %	8 %
III.	41 600	48 735	52 728	17 %	8 %
Průměr	37 406	44 395	48 175	19 %	9 %



Obrázek 10 - Tržby v ubytování, stravování a pohostinství v ČR 2016-2018, vlastní zpracování dle údajů ČSÚ

5.4 Vztah mezi inkasem daní z příjmů a HDP

O tom, jaké jsou skutečné finanční přínosy EET se často vedou spory. Zejména je obecně chybné se domnívat, že jakýkoliv roční nárůst u inkasa jednotlivých daní je způsoben pouze jedním faktorem, například systémem elektronické evidence tržeb. Ačkoliv se tedy výsledky EET často prezentují v neuvěřitelně kladných číslech, je dobré vzít v úvahu další možné činitele, kupříkladu ekonomický růst. Ekonomický růst bývá obvykle dáván do souvislosti s nárůstem hrubého domácího produktu (HDP), který se obecně používá jako ukazatel k porovnání ekonomik jednotlivých států. Cílem je tedy zjistit, zda má inkaso daní z příjmů vazbu i na jiné faktory než pouze EET. Nabízí se tedy ověřit, jaká je například závislost mezi vývojem inkasa DPFO (podnikatelů), DPPO a vývojem HDP v ČR.

Tabulka 8 – Vývoj HDP v mld. Kč v ČR v letech 2010-2017, vlastní zpracování dle údajů www.kurzy.cz

Ukazatel	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
HDP	3667,6	3807,2	4041,9	4077,3	4261,1	4477	4712,9	5049,9

Jednou z možností, jak si ověřit závislost mezi kvantitativními veličinami, je použití tzv. korelační analýzy. Korelační analýza představuje statistickou metodu, díky které si můžeme ověřit, jak se vzájemně ovlivňuje růst DPPO, DPFO (podnikatelů) a HDP. Pro výpočet

použijeme Pearsonův korelační koeficient, který je vhodný pro měření statistické závislosti u kvantitativních dat, což znamená, že je parametrický. Pro výpočet závislostí budeme vycházet z následující tabulky.

*Tabulka 9 - Vývoj DPFO, DPPO, HDP v ČR
v letech 2011-2017, vlastní zpracování*

Rok	DPFO	DPPO	HDP
2011	-63 %	-5 %	3,81 %
2012	11 %	10 %	6,16 %
2013	-18 %	-6 %	0,88 %
2014	-58 %	9 %	4,51 %
2015	121 %	12 %	5,07 %
2016	174 %	13 %	5,27 %
2017	11 %	3 %	7,15 %

Rozhodující je pro nás zjistit výsledný korelační koeficient. Tento koeficient se bude pohybovat v intervalu $<-1,1>$. Čím blíže je koeficient číslu 1, tím je závislost vyšší. V tomto případě hovoříme o pozitivní korelaci, například čím vyšší je růst HDP, tím vyšší je růst inkasa DPPO. Závislost se taktéž zvyšuje, přibližuje-li se číslo -1. Za této situace naopak mluvíme o tzv. negativní korelaci, tedy například čím vyšší je růst HDP, tím nižší je růst inkasa DPPO. Na druhou stranu, pokud se číslo blíží nule, veličiny na sobě nejsou vzájemně závislé.

Ihned ze začátku je vhodné si říci, jaký výsledek se dá zhruba očekávat, abychom si ověřili následnou správnost výpočtu. Obecně neočekávám hodnotu v intervalu odpovídajícímu negativní korelaci, jelikož růst HDP způsobený poklesem inkasa daní z příjmů se jeví z ekonomického hlediska jako nelogická úvaha. Jako výsledek lze tedy s velkou pravděpodobností očekávat číslo pohybující se v intervalu $<0,1>$. Zde tedy pouze posoudíme, zda se veličiny ovlivňují a jak je případná závislost velká.

Výpočet korelačního koeficientu se jeví jako poněkud snadný, nicméně ze statistického hlediska nemůžeme brát pouze výsledek Personova korelačního koeficientu jako konečnou bernou minci. Do výsledku musí být taktéž zahrnut rozptyl a počet dat, se kterými je analýza prováděna. Za těchto okolností lze využít dvou možností. Jednou z možností je výpočet intervalu spolehlivosti, druhou test statistické hypotézy. Pro účely naší analýzy byl vy-

brán postup výpočtu pomocí intervalu spolehlivosti. Základem je převedení r na z' pomocí logaritmické rovnice. Dalším bodem je výpočet standardní chyby (SE) a následné určení spodní a horní hranice intervalu spolehlivosti.

5.4.1 Vztah DPFO a HDP

V první části bude vypočítána závislost mezi vývojem DPFO ze samostatné činnosti a růstem HDP. Pro výpočet použijeme funkci CORREL v programu Excel a zároveň pro ověření *Pearson Correlation Coefficient Calculator*, který je dostupný na internetu. Oba výsledky se zde shodují a výsledný koeficient je tedy:

- $r = \sum ((X - M_y) \times (Y - M_x)) / \sqrt{((SS_x) \times (SS_y))}$
- $r = 0,30$

Následuje výpočet intervalu spolehlivosti (zvolena hladina $\alpha = 0,05$):

- $z' = 0,5 \times [\ln(1+r) - \ln(1-r)]$
- $z' = 0,31$
- $SE = 1 / (\sqrt{n-3})$
- $SE = 0,5$

Spodní hranice: $0,31 - (1,96) \times (0,5) = -0,67$ Horní hranice: $0,31 + (1,96) \times (0,5) = 1,29$

Výsledky převedeme dle první rovnice na r a výsledný interval je tedy **<-0,585; 0,859>**.

Výsledek $r = 0,3$ se obecně dá zhodnotit jako pozitivní korelace, nicméně 0,3 se daleko více blíží číslu nula než číslu jedna, což znamená, že závislost těchto veličin je poněkud slabá. Důležitější je však pro nás zhodnotit taktéž interval spolehlivosti. Na základě výše uvedených výpočtů se skutečný korelační koeficient s 95procentní spolehlivostí bude nacházet v intervalu **<-0.585; 0.859>**. Jelikož vypočtený interval spolehlivosti obsahuje číslo 0, můžeme dále předpokládat, že mezi testovanými znaky neexistuje statisticky významná závislost. Na základě těchto údajů můžeme tedy zhodnotit, že na růsty inkasa DPFO ze samostatné činnosti mělo nejspíš kromě určitého vlivu ekonomického růstu taktéž vliv zavedení elektronické evidence tržeb a vice versa. Vystupovaly zde však i mnohé jiné faktory. Zejména to jsou různé legislativní změny, které měnily výši slev, zvýhodnění nebo například i nastavovaly limity u výdajových paušálů. Kromě toho EET není jediným nástrojem pro zvýšení daňových příjmů. Například i kontrolní hlášení, které je tedy primárně zaměřeno na DPH, má určitý vliv i na inkaso DPFO ze samostatné činnosti.

5.4.2 Vztah DPPO a HDP

Ve druhé části bude počítána závislost mezi vývojem daně z příjmů právnických osob a růstem HDP. Pro výpočet opět použijeme funkci CORREL v programu Excel a zároveň k ověření *Pearson Correlation Coefficient Calculator*. Oba výsledky se zde opět shodují a výsledný koeficient je tedy:

- $r = \sum((X - M_x)(Y - M_y)) / \sqrt{((SS_x)(SS_y))}$
- $r = 0,64$

Následuje výpočet intervalu spolehlivosti (zvolena hladina $\alpha = 0,05$):

- $z' = 0,5 \times [\ln(1+r) - \ln(1-r)]$
- $z' = 0,758$
- $SE = 1 / (\sqrt{n-3})$
- $SE = 0,5$

Spodní hranice: $0,758 - (1,96) \times (0,5) = -0,222$ Horní hranice: $0,758 + (1,96) \times (0,5) = 1,738$

Výsledky převedeme dle první rovnice na r a výsledný interval je tedy **<-0,218; 0,762>**.

Zde již je situace poněkud odlišná, jelikož korelační koeficient vyšel poměrně vysoký a je bližší číslu jedna než číslu 0. Můžeme se tedy domnívat, že zde existuje statisticky významná, silná, pozitivní závislost. Opět zhodnotíme interval spolehlivosti. Na základě výše uvedených výpočtů se skutečný korelační koeficient s 95procentní spolehlivostí bude nacházet v intervalu **<-0,218; 0,762>**. Jelikož vypočtený interval spolehlivosti obsahuje číslo 0, můžeme dále předpokládat, že mezi testovanými znaky neexistuje statisticky významná závislost. V posledních sedmi evidovaných letech tedy dle statistických výpočtů není zaznamenána příliš velká závislost mezi růstem daní z příjmů a růstem HDP. Nicméně korelační koeficient bez výpočtu spolehlivostního intervalu určitou závislost naznačoval. Na základě výpočtu závislosti však můžeme zhodnotit, že v posledních letech měly na vývoj inkasa daní z příjmů vliv nejspíš jiné faktory. K nárůstu inkasa daní z příjmů v posledních dvou letech tedy mohl přispět i systém EET vedle mnoha dalších jiných faktorů stejně jako u DPFO ze samostatné činnosti.

Ačkoliv nám v obou případech vyšlo, že veličiny na sobě nejsou závislé, z makroekonomického hlediska by přinejmenším měly být tyto veličiny na sebe citlivé. Pro větší přesnost závislosti je třeba využít větší množství dat.

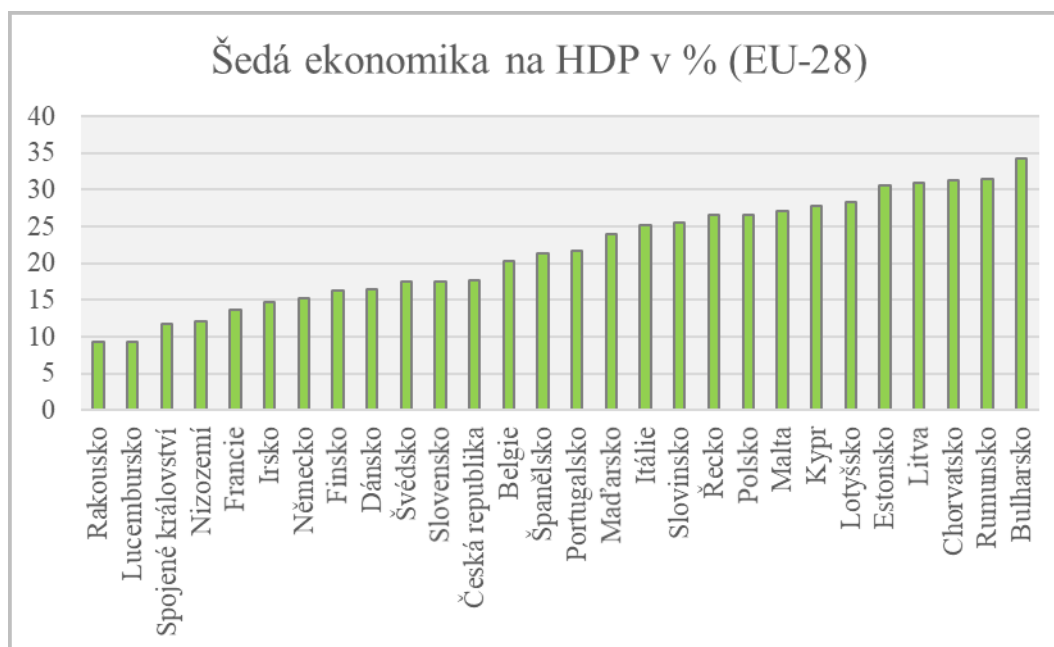
6 ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB V EU

Elektronická evidence tržeb již před zavedením v České republice fungovala v řadě států Evropské unie, nejtypičtěji je pro většinu okamžitě vybavitelné Chorvatsko. Tato část bude tedy zaměřena na skutečné přínosy EET a komparaci s ostatními zeměmi Evropské unie, jako například právě Chorvatsko či sousední Slovensko.

Ve většině států byl hlavním důvodem zavedení určité efektivnější kontroly nad podnikatelskými subjekty vysoký podíl šedé ekonomiky ve státě. Na to se zároveň váže problém, že si tyto subjekty snižovaly daňovou povinnost a stát tak neplnil státní rozpočet daňovými příjmy tak, jak by případně mohl.

6.1 EET v Chorvatsku

Na rozdíl od České republiky, kde bylo primárním cílem jen čistě zvýšit daňové příjmy do státního rozpočtu, v Chorvatsku se opravdu potýkali s enormně vysokým podílem šedé ekonomiky, kdy dle výpočtů Schneidera, Raczkowskiho a Mróze činil v letech 1999-2012 podíl šedé ekonomiky na HDP v Chorvatsku celých 31,2 %. Horšího výsledku dosáhlo v rámci Evropské unie už jen Rumunsko a Bulharsko.



Obrázek 11 - Šedá ekonomika na HDP v % (EU-28) 1999-2012, vlastní zpracování dle výpočtů Schneidera, Raczkowskiho a Mróze

Již v průběhu roku 2012 začali Chorvaté připravovat fiskalizaci a tento zákon byl implementován na subjekty 1. ledna 2013. Stejně jako v České republice funguje na online prin-

cipu a premiér ČR Andrej Babiš se netají tím, že systém evidence tržeb v České republice byl inspirován především chorvatským modelem.

6.1.1 Analýza šesti otázek

K analýze a představení evidence tržeb v Chorvatsku můžeme taktéž použít analytickou techniku tzv. šesti otázek. Tato technika bývá označována za jednu z nejobecnějších, jednoduchých, avšak velmi účinných druhů analytických technik. V angličtině je známá pod označením 5W+1H, což naznačuje základní typy otázek – *Who, What, When, Where, Why, How*. V překladu do českého jazyka se tedy budeme ptát na otázky *Kdo, Co, Kdy, Kde, Proč, Jak*. (ManagementMania, © 2011-2016)

Jednotlivé otázky této analytické techniky mohou samozřejmě být obměňovány různými způsoby podle druhu problému, systému, projektu či situace, kterou v aktuálním případě řešíme. Nicméně zde nám postačí jako nástroj získání informací a představení povinné evidence tržeb v Chorvatsku základních šest otázek, které byly zmíněny.

KDO?

V této sekci se zaměříme, kdo musí v Chorvatsku povinně evidovat tržby, kdo je tzv. subjektem daného zákona. Subjektem fiskalizace je tedy:

- fyzická osoba, která dosahuje příjmů ze samostatné činnosti dle jednotlivých ustanovení zákona o dani z příjmů (Zakon o porezu na dohodak)
- právnická i fyzická osoba, která je považována za plátce daně z příjmů dle zákona o dani z příjmů (Zakon o porezu na dobit).

(Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom, článek 3, novelizace k 1. lednu 2019)

CO?

V této části by mělo být definováno, co je předmětem chorvatské fiskalizace, tedy co musí chorvatští podnikatelé povinně evidovat a zasílat chorvatské finanční správě.

Předmětem fiskalizace je takzvaná **peněžní transakce neboli evidovaná tržba**. Konkrétní vymezení, co představuje hotovostní transakce, najdeme v článku 2, v odstavci 5 Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom. Ten uvádí, že peněžní transakcí se rozumí platba za dodané zboží či služby za použití bankovky nebo mince, které jsou uznány jako zákonné platidlo. Dále jsou možné také šeky, karty a jiné platební prostředky. Výjimkou jsou platby prostřednictvím transakčních účtů, pokud vyloženě zákon nestanoví jinak.

KDY?

V rámci této otázky by mělo být zodpovězeno, od kdy jsou povinni dle zákona o fiskalizaci peněžních transakcí jednotliví podnikatelé evidovat peněžní transakce.

V Chorvatsku bylo zavedení povinné evidence rozvrženo celkem do třech částí, které naběhly rychle za sebou bez větších problémů na rozdíl od České republiky, kde se na začátek třetí a čtvrté fáze stále čeká. V Chorvatsku zavedli povinnost evidovat hotovostní transakce následovně:

- Od 1. ledna 2013 jsou subjekty fiskalizace velké a střední podniky, jakožto daňoví poplatníci dle zákona o účetnictví bez ohledu na výkon činnosti, dále pak daňoví poplatníci, jejichž podnikatelské činnosti zahrnují služby v ubytování, stravování a pohostinství.
- Od 1. dubna 2013 jsou subjekty fiskalizace daňoví poplatníci, kteří nespádají do první fáze a zároveň to jsou daňoví poplatníci, kteří vykonávají činnost ve velkoobchodu a maloobchodu, opravy motorových vozidel a další svobodné povolání dle čl. 18 odst. 2 Zakona o porezu na dohodak.
- Od 1. srpna 2013 jsou subjekty fiskalizace již všichni ostatní daňoví poplatníci.

(Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom, článek 37, novelizace k 1. lednu 2019)

KDE?

V následující sekci by mělo být vymezeno, kde (na jakém území) je fiskalizace účinná. Tato otázka nemá příliš význam pro představení této evidence. Dalo by se říci, že evidence je povinná na území Chorvatska, nicméně rozhodující je, kdo je dle chorvatského zákona subjektem fiskalizace – viz otázka 1.

PROČ?

Prostřednictvím této otázky by měly být zodpovězeny hlavní důvody, které vedly zákonodárce Chorvatska ke vzniku povinné evidence peněžních transakcí – fiskalizaci.

Jak již bylo zmíněno, hlavním důvodem pro zavedení fiskalizace v Chorvatsku byl opravdu velký podíl šedé ekonomiky, který v podstatě donutil zákonodárce tuto situaci změnit. Sekundárními důvody mohlo být samozřejmě zvýšení příjmů do státního rozpočtu a zdokonalení (vyrovnání) chorvatského podnikatelského prostředí, a tudíž zlepšení konkurenceschopnosti poctivých daňových poplatníků.

JAK?

Následující sekce bude zaměřena na to, na jakém principu fiskalizace v Chorvatsku funguje, jaký model evidování využívá apod.

Chorvatsko využívá online model evidování peněžních transakcí stejně jako Česká republika. V době uskutečnění peněžní transakce jsou tedy požadované informace online odesílány na daňovou správu ministerstva financí. Velmi důležité je tady osobní identifikační číslo operátora pokladny (OIB – Osobni identifikacijski broj), které je spojeno s osobním identifikačním číslem daňového poplatníka, který zinkasoval tržbu. Chorvatsko nepovoluje odchylky od tohoto modelu a nevyužívá tedy žádný jiný model evidování peněžních transakcí.

6.1.2 Analýza daní z příjmů

V následující tabulce můžeme vidět vývoj inkasa daně z příjmů v Chorvatsku. Dle údajů chorvatského ministerstva financí lze zpracovat vývoj trendu daně z příjmů fyzických osob (porez na dohodak) a daně z příjmů právnických osob (porez na dobit). Malým nedostatkem pro přesnější analýzu je, že chorvatské ministerstvo financí nenabízí rozčlenění daně z příjmů fyzických osob na jednotlivé druhy příjmů a DPFO je tedy brána pouze jako celek. Enormní nárůst nenastal v žádném roce z evidovaných. Větší výkyv můžeme vidět pouze v porovnání roku 2015/2014, kdy inkaso DPFO v Chorvatsku vzrostlo o 48 %, což může být zejména způsobeno konjunkturní ekonomikou.

Tabulka 10 – Inkaso daní z příjmů v Chorvatsku 2012-2017 v tis. HRK, vlastní zpracování, zdroj dat: Ministarstvo Financija, Republika Hrvatska

Daň	2012	2013	2014	2015	2016	2017
DPFO	1 269 525	1 372 698	1 401 942	2 068 143	2 231 999	2 014 588
DPPO	7 697 342	6 365 443	5 657 765	6 244 055	7 187 977	8 266 568

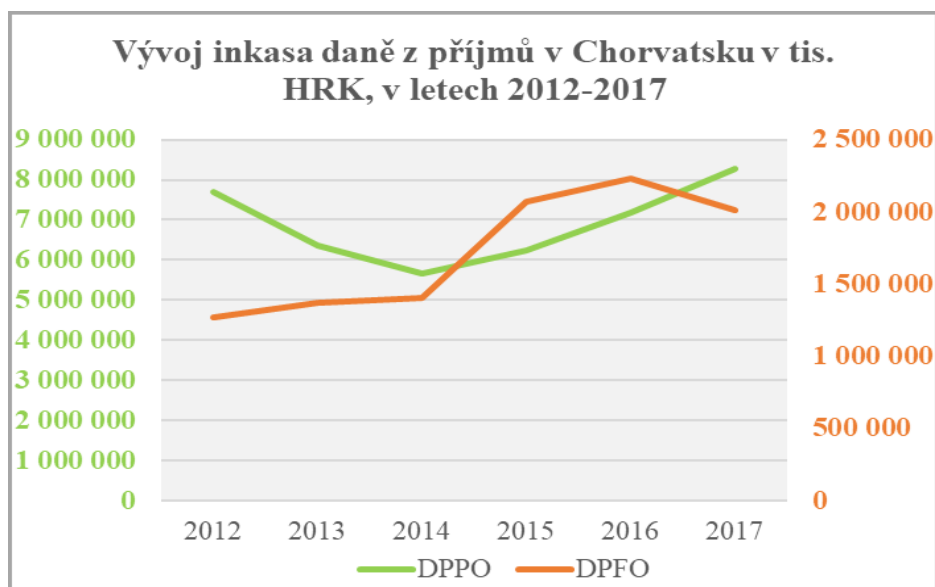
U DPFO je evidován stabilní růst od roku 2010 až do roku 2016. Jak již bylo zmíněno, nejznatelnější nárůst přišel v roce 2015, kdy Chorvatsko překročilo hranici 2 miliard HRK inkasa DPFO. Až v roce 2017 se inkaso této daně mírně propadlo, přesněji o 10 %. Tento výkyv může být způsoben již slábnoucí ekonomikou či opadnutím strachu podnikatelů z „obcházení“ povinné evidence.

Naopak daň z příjmů právnických osob zažívá spíše opačný průběh posledních šesti let. Zpočátku zavedení fiskalizace v Chorvatsku se inkaso DPFO spíše snižovalo. Za první dva evidované roky 2012-2014 se inkaso této daně snížilo o více jak 2 miliardy chorvatských kun. Až konečně v roce 2015 přišel zlom a Chorvatsko začalo vybírat od právnických osob více. V roce 2015 to stejně jako u fyzických osob můžeme připisovat zejména hospodářskému růstu. Nicméně na rozdíl od inkasa DPFO, inkaso DPPO stále roste a v roce 2017 překročilo hranici 8 miliard HRK.

Nepříliš vysoké procentuální růsty po zavedení fiskalizace mohou být taktéž způsobeny krachem řady podniků po přísné formě fiskalizace. V konečném důsledku lze tedy zhodnotit, že fiskalizace neměla v Chorvatsku až takový vliv na inkaso daní z příjmů, na které je primárně zaměřena, jelikož jsou evidenci podrobeny tržby podnikatelů, jinými slovy jejich příjmy. Ve větší míře se zvýšilo inkaso DPH, což primárně všechny státy uvádí jako největší přínos EET bez zhodnocení vlivu ekonomického růstu apod.

Tabulka 11 – Horizontální analýza inkasa daní z příjmů v Chorvatsku, vlastní zpracování dle dat Ministerstva Financija, Republika Hrvatska

Daň	13/12	14/13	15/14	16/15	17/16
DPFO	8 %	2 %	48 %	8 %	-10 %
DPPO	-17 %	-11 %	10 %	15 %	15 %



Obrázek 12 - Vývoj inkasa daní v Chorvatsku 2012-2017, vlastní zpracování dle dat Ministerstva Financija, Republika Hrvatska

6.1.3 Komparace České republiky a Chorvatska

I přesto, že česká elektronická evidence má být údajně inspirována právě chorvatským modelem, který je velmi striktní, je zde možno nalézt spoustu rozdílů mezi jednotlivými systémy.

- **Zjednodušený režim**

Zatímco český systém se přizpůsobil stížnostem poplatníků na nemožnost evidovat tržby v režimu běžném a umožnil tak v určitých případech subjektům možnost evidovat tržby v tzv. zjednodušeném režimu, v chorvatském zákonu o fiskalizaci žádnou takovou eventualitu nenajdeme. Chorvatský model nastolil hned v prvním roce fungování fiskalizace povinnost evidence pro všechny daňové poplatníky, a to v podstatě bez větších výjimek.

- **Důvody k zavedení povinné evidence**

Na rozdíl od České republiky se dle výpočtů Schneidera, Raczkowskiho a Mróze (uvedeno v předcházejících kapitolách) Chorvatsko potýkalo se skutečnými problémy daňových úniků v rámci šedé ekonomiky. Pokud se nechtělo rovnat pouze se slabšími státy EU, muselo začít situaci určitým způsobem řešit. Možná právě proto je jejich režim poněkud striktní.

Česká republika naopak zavedla EET primárně s cílem zvýšit daňové příjmy a vyrovnat konkurenční prostředí. Co se týče šedé ekonomiky, Česká republika se pohybovala v letech 1999-2012 v první polovině a nechala za sebou státy jako Belgie, Španělsko, Itálie apod.

- **Účtenka**

Zatímco český model EET ukládá pouze subjektu evidence tržeb povinnost vystavit zákazníkovi účtenku, chorvatský model jde v tomto případě ještě dál a ukládá povinnosti i přímo kupujícímu. Zákazník má v případě nákupu dle článku 26 Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom povinnost účtenku od prodávajícího převzít a uchovat po opuštění provozovny. Poté na základě žádosti úředníka daňové správy je kupující povinen předložit účtenku ke kontrole.

- **Pokuty**

Co se týče pokut za nedodržování povinné evidence tržeb, opět si potvrdíme, že Chorvatsko je v tomto ohledu daleko přísnější. Zatímco v ČR dle § 29 ZoET může být uložena pokuta v maximální výši 500 000 Kč, v Chorvatsku se dle článku 34 Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom tato pokuta může vyšplhat až na 500 000 HRK (cca 1 740 000 Kč).

- **Inkaso daně z příjmů po zavedení povinné evidence**

Na první pohled by se mohlo zdát, že český model byl daleko účinnější, jelikož první rok po zavedení EET v ČR pro první fázi přišel nárůst inkasa DPFO o 174 % a DPPO o 13 %. Naopak v Chorvatsku se v roce 2013 (prvním roce fiskalizace) zvýšilo inkaso DPFO o 8 % a DPPO dokonce o 17 % pokleslo.

Ačkoliv čísla hovoří jasně, nemůžeme jen podle jednoho faktoru říci, že česká EET je úspěšnější. Důležité je také brát v úvahu, že spousta chorvatských firem po zavedení fiskalizace ukončila podnikání a dále je zde taky podstatný časový rozdíl. České republice také značně dopomohlo zavedení EET v období hospodářskému růstu, kdy v roce 2016 již ekonomika dosahovala téměř svého vrcholu.

- **Evidence pokladního stavu**

Chorvatsko opět potvrzuje striktnost svého systému v případě, kdy na rozdíl od České republiky ukládá svým podnikatelům povinnost evidovat stav své pokladní hotovosti. Aby se zamezilo přijímání hotovosti bez vystavení účtenky (přiznání příjmu), musí podnikatel vždy na začátku a na konci dne evidovat svou hotovost. Finanční správa má tak přesný náhled na finance podnikatelů. V České republice se zákonodárci rozhodli tento bod ze ZoET vynechat. (Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom, článek 28)

- **Evidence pokladního**

Dalším bodem, ve kterém se systémy liší, je evidence pokladního zadávajícího tržbu. V České republice takový bod v ZoET nenajdeme. V Chorvatsku se tak snaží mimo jiné také kontrolovat dodržování pracovní doby pracovníka, omezování práce „na černo“ apod.

6.2 EET na Slovensku

Dalším státem, kde je zavedena určitá forma elektronické evidence tržeb, je Slovensko. Zde stejně jako v České republice nemůžeme zhodnotit, že by se na Slovensku potýkali s velkým počtem daňových úniků, jelikož na základě výpočtů Schneidera, Raczkowskiho a Mróze (uvedeno v předchozích kapitolách) se Slovensko taktéž drželo v první polovině, dokonce na tom bylo o jeden stupeň lépe než Česká republika.

Důležité je však zmínit hned na začátku velký rozdíl mezi slovenskou formou evidence tržeb a chorvatským a českým modelem. Slovensko začalo s povinnou evidencí mnohem dříve, nicméně dosud využívá zejména offline režim, který se obecně považuje za méně

efektivní. Od roku 2015 dala však slovenská finanční správa možnost některým podnikatelům evidovat online prostřednictvím virtuálních registračních pokladen.

6.2.1 Analýza šesti otázek

Pro lepší představení a získání potřebných informací o EET na Slovensku lze opět použít analýzu šesti otázek.

KDO?

Subjektem povinné evidence je dle § 1 zákona č. 210/2017 z. z. o používání elektronickéj registračnej pokladnice tedy:

- fyzická nebo právnická osoba, která na základě podnikatelského oprávnění prodává zboží či poskytuje službu (podnikatel),
- taktéž se vztahuje na podnikatele s trvalým pobytem nebo sídlem mimo území Slovenské republiky, pokud prodává zboží nebo poskytuje službu na území Slovenské republiky.

CO?

V této části by mělo být definováno, co je předmětem elektronických registračních pokladen (ERP) a virtuálních registračních pokladen (VRP) na Slovensku, tedy co musí slovenští podnikatelé povinně evidovat a zasílat slovenské finanční správě.

Evidovanou tržbou se dle § 2 zákona o používání elektronickéj registračnej pokladnice rozumí přijatá platba za prodej zboží anebo poskytování služby na prodejním místě. Platba musí v tomto případě proběhnout v hotovosti či prostřednictvím jiných platebních prostředků, včetně elektronických platebních prostředků a poukázky opravňující na nákup zboží anebo poskytnutí služby. Za tržbu se v tomto případě nepovažuje přijatá platba prostřednictvím bezhotovostního převodu na účet podnikatele. Tržbou je však záloha a přijatá platba v hotovosti jako úhrada faktury.

KDY?

Slovensko přišlo s určitou formou evidence tržeb pro podnikatele daleko dříve než například Chorvatsko, které si vzala za vzor i Česká republika. Slovensko zavedlo povinnost pro podnikatele evidovat své tržby elektronicky od začátku roku 2009. Nicméně tato evidence vznikla pouze v tzv. offline režimu. V roce 2015 umožnila určitým podnikatelům

evidenci v systému VRP, což představují například tablety. Plnohodnotnou EET stejně jako v ČR se chystají na Slovensku spustit během roku 2019.

KDE?

V následujícím případě záleží na územním kritériu, a to v případě, kdy určitá právnická nebo fyzická osoba sídlí mimo území Slovenské republiky. Důležitější je však vymezení, kdo je povinen tržbu evidovat.

PROČ?

Na rozdíl od situace v Chorvatsku, Slovensko se v porovnání s ostatními zeměmi EU řadilo mezi ty, jejichž podíl šedé ekonomiky na HDP nebyl příliš vysoký. Důvodem k zavedení ERP a VRP bylo tedy nejspíš zejména zefektivnění procesu výběru daní či vyrovnání podnikatelského prostředí.

JAK?

Na Slovensku prozatím evidují tržby zejména v režimu offline, což znamená, že podnikatelé nepotřebují k povinné evidenci přístup k internetu. Tím pádem údaje nejsou okamžitě zasílány slovenské finanční správě, ale ukládají se v tzv. fiskální paměti zařízení, na které podnikatel eviduje tržbu (viz teoretická část – modely evidování tržeb).

V tomto offline režimu mají slovenští podnikatelé možnost evidovat tržby za pomoci elektronických registračních pokladen (ERP).

ERP představuje:

- elektronické registrační zařízení, které je vybaveno provozní pamětí, vestavěným registračním programem, fiskální pamětí, zobrazovacím zařízením pro zákazníka, taktéž hodinami, klávesnicí a tiskárnou, které jsou jedním funkčním celkem, nebo
- počítač s vlastním registračním programem a s vlastní samostatnou fiskální tiskárnou.

Od roku 2015 však slovenští zákonodárci umožnili evidenci taktéž v režimu online prostřednictvím virtuálních registračních pokladen (VRP), jelikož pro řadu podnikatelů je pohodlnější evidovat tržby např. na svém tabletu než si pořizovat drahé certifikované zařízení.

VRP představuje službu zřízenou slovenským finančním ředitelstvím, která komunikuje prostřednictvím koncového zařízení. Tato služba je poskytována pouze prostřednictvím:

- mobilních aplikací, jejichž vlastníkem je finanční ředitelství,
- klientského prostředí, které má finanční ředitelství zřízeno na svém webové sídle.

(Zákon č. 210/2017 z. z. o používání elektronické registrační pokladnice, § 2)

6.2.2 Analýza daní z příjmů

V následující tabulce je možno vidět, jak se vyvíjelo inkaso daní z příjmů na Slovensku v prvních letech po zavedení elektronických registračních pokladen. Zde je velmi problematické určit vliv elektronických registračních pokladen na výši inkasa, jelikož právě v letech 2008-2009, kdy Slovenská republika představila nový projekt k omezení podvádění a zvýšení daňových příjmů, se světová ekonomika dostala do krize. Tím pádem zde můžeme očekávat spíše větší propady než velké nenadálé růsty v inkasu těchto daní.

Tabulka 12 - Vývoj inkasa daní z příjmů na Slovensku 2008-2011 v mil. EUR, vlastní zpracování dle údajů z Výroční zprávy MF SK

Daň	2008	2009	2010	2011
DPFO	202,40	188,60	49,20	61,95
DPPO	2 122,10	2 167,10	1 286,10	1 645,91

Horizontální analýza potvrzuje naše očekávání ohledně poklesů v inkasu v prvních letech používání elektronických registračních pokladen. V prvním roce po zavedení ERP se inkaso ještě poměrně drželo ve stabilní úrovni, kdy výběr DPFO z podnikání klesl pouze o 7 % a DPPO mírně vzrostl o 2 %. V roce 2010 však obě daně pocítily značný propad, kdy inkaso DPFO kleslo o téměř tři čtvrtiny a DPPO o více než 40 %. Slovensko tedy v roce 2010 vybralo o více jak 1 miliardu Eur méně než v roce 2009. V roce 2011 se začala ekonomika pomalu odrážet ode dna, což je vidět i na rostoucích číslech u výběru daní.

Tabulka 13 - Horizontální analýza inkasa DP na Slovensku 2008-2011, vlastní zpracování

Daň	09/08	10/09	11/10
DPFO	-7 %	-74 %	26 %
DPPO	2 %	-41 %	28 %

Stejně jako v případě České republiky či Chorvatska je v následující tabulce zpracován vývoj inkasa daně z příjmů na Slovensku v posledních letech.

Tabulka 14 - Vývoj inkasa daní z příjmů na Slovensku 2012-2017 v mil. EUR, vlastní zpracování dle údajů z Výroční zprávy MF SK

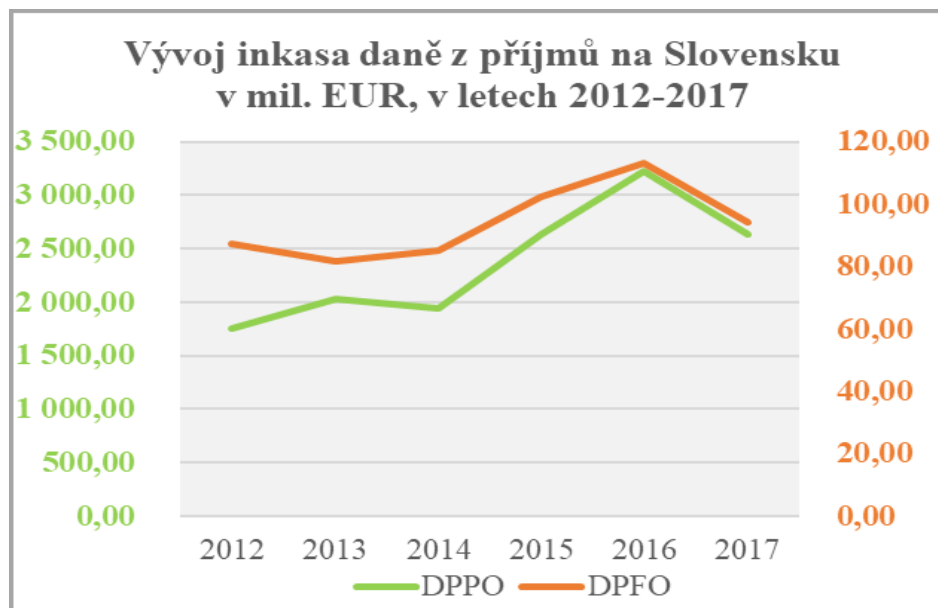
Daň	2012	2013	2014	2015	2016	2017
DPFO	87,26	81,82	85,06	102,24	113,23	94,15
DPPO	1 759,24	2 028,43	1 947,50	2 640,52	3 221,85	2 637,36

Největší procentuální růst můžeme vidět na porovnání let 2015 a 2014, kdy se inkaso DPFO zvýšilo téměř o 20 % a DPPO dokonce o 36 %. Rok 2015 byl zlomový taktéž u inkasa daní z příjmů v Chorvatsku, když jsme taktéž zaznamenali v komparaci let 2015 a 2014 nejvyšší procentuální nárůst. Ačkoliv se nám tedy snaží tvůrci evidence tržeb kdekoliv, kde EET funguje, vštípit, že každý procentuální nárůst je způsoben díky efektivně fungujícímu systému EET, již na porovnání například těchto dvou zemí (Chorvatsko-Slovensko) je vidět, že to, že se ve stejném roce dočkaly tyto daně nejvyššího procentuálního růstu, je zejména způsobeno konjunkturální ekonomikou.

Tabulka 15 - Horizontální analýza inkasa DP na Slovensku 2012-2017, vlastní zpracování

Daň	13/12	14/13	15/14	16/15	17/16
DPFO	-6 %	4 %	20 %	11 %	-17 %
DPPO	15 %	-4 %	36 %	22 %	-18 %

Na následujícím obrázku lze vidět grafické zpracování vývoje inkasa DPFO z podnikání a DPPO. Je možno si povšimnout, že trend inkasa jednotlivých daní je poměrně vyrovnaný, jelikož obě křivky se v podstatě kopírují. Zároveň můžeme vidět, že v posledním evidovaném roce zaznamenaly obě z daní určitý pokles. Možná i právě proto se Slovensko rozhodlo, že od roku 2019 zavede plnohodnotnou a striktnější EET stejně jako v České republice nebo Chorvatsku.



Obrázek 13 - Vývoj inkasa daní na Slovensku 2012-2017, vlastní zpracování dle Výroční zprávy MF SK

6.2.3 Komparace České republiky a Slovenska

Zatímco Česká republika nařizuje podnikatelům evidovat své tržby v modelu online a pouze za výjimečných podmínek povoluje zjednodušený režim, Slovensko od počátků využívalo pouze offline modelu a až v roce 2015 povolilo evidovat taky online prostřednictvím VRP. Slovenský zákon nicméně stále ve velké míře využívá režim offline, kde je například snazší pro podnikatele manipulovat s daty.

Slovenští podnikatelé mají stejně jako například ti chorvatští povinnost evidovat taktéž hotovost, kterou vloží do ERP či VRP. Na Slovensku musí evidovat hotovost, která se netýká přijaté tržby. Zároveň by měl k tomu podnikatel vyhotovit pokladní doklad a označit jej slovem „Vklad“. V České republice ZoET evidenci pokladní hotovosti nenařizuje. (Zákon č. 210/2017 z. z. o používání elektronickej registračnej pokladnice, § 3)

Dalším malým rozdílem mezi českou a slovenskou EET je to, jaké a kolik náležitostí povinných uvádět v účtence nařizuje daný zákon. Slovensko v tomto případě „vede“, jelikož celkově povinně nařizuje dle zákona na účtence uvádět 15 náležitostí (pořadové číslo, ochranný znak, DIČ a další). (Zákon č. 210/2017 z. z. o používání elektronickej registračnej pokladnice, § 8)

V České republice ZoET ukládá „pouze“ 8 povinných náležitostí, které by měla účtenka obsahovat (viz Teoretická část – Účtenka).

6.2.4 Novinky od července 2019

Výše zmiňovaná fakta o systému elektronické evidence tržeb na Slovensku budou platné pouze do července letošního roku. Od 1. července 2019 bude spuštěn na území Slovenska projekt eKasa. To znamená, že i Slováci po vzoru například Chorvatska a České republiky zavedou povinnost evidovat tržby v modelu online. Doposud zákon dával podnikatelům na výběr, zda budou evidovat tržby v ERP (offline) či ve VRP (online).

Od července však bude celoplošně povinné pouze evidování online. Pro podnikatele využívající VRP se v podstatě nic nemění, stále budou evidovat tržby pomocí VRP jako doposud. Naopak podnikatelé využívající ERP si budou muset navyknout na nový systém. Jednou z možností je pořídit si VRP (tablet, telefon, ...), případně mohou využívat nadále ERP, která však musí mít upravený program podporující online model. Nově se tato pokladna bude nazývat online registrační pokladna (ORP). (Finanční správa Slovenská republika, © 2013)

6.3 Závěrečná komparace EET v České republice, Slovensku a Chorvatsku

V následující tabulce jsou zaznamenány jmenované diference mezi jednotlivými systémy elektronické evidence tržeb v České republice, Chorvatsku a Slovensku.

Z posledních dvou řádků tabulky vyplývá, jak se změnilo inkaso daní z příjmů v prvním roce po zavedení EET. Jak lze vidět, Česká republika zaznamenala nejvyšší nárůst v prvním roce od zavedení elektronické evidence tržeb. Ačkoliv tyto čísla jsou pro podporovatele systému EET jasným důkazem úspěšného zavedení tohoto systému, je nutné brát v úvahu taktéž rok, kdy se EET zaváděla, což představuje v ČR období konjunkturální ekonomiky.

Na inkaso daní z příjmů však kromě stavu ekonomiky mají vliv taktéž jiné faktory, zejména legislativní změny.

Zároveň nelze opomenout, že v případě Chorvatska nebyly získány údaje o inkasu DPFO ze samostatné činnosti, tudíž výsledek zde zkresluje ostatní příjmy DPFO, zejména tedy závislá činnost.

Tabulka 16 – Rozdíly parametrů EET v ČR, Chorvatsku a SR, vlastní zpracování

Kritérium	ČR	Chorvatsko	SR (do 1. 7. 2019)
Hlavní důvody	zvýšení daňových příjmů	zmírnění šedé ekonomiky	zvýšení daňových příjmů
Rok zavedení	2016	2013	2009
Model	online	online	offline (příp. VRP)
Zjednodušený režim	ANO	NE	NE
Převzetí účtenky	NE	ANO	NE
Maximální pokuta	500 000 Kč	500 000 HRK	40 000 EUR
Kontrola hotovosti	NE	ANO	ANO
Evidence pokladního	NE	ANO	NE
Změna DPFO v 1. roce	174 %	8 %	-7 %
Změna DPPO v 1. roce	13 %	-17 %	2 %

7 PÁR BODŮ K POSOUZENÍ

Efektivita a přínosy elektronické evidence tržeb jsou taktéž na jednotlivém subjektivním posouzení každého z nás. Jsou zde nevyvratitelné klady, například vyrovnaní podnikatelského prostředí či zvýšení daňové spravedlnosti. Na druhou stranu mohou někteří podnikatelé vnímat EET jako pouhé ztížení administrativní práce a zvýšení nákladů.

- **EET pro neplátce DPH**

U neplátců DPH je pro finanční úřad velmi těžké zkontrolovat, zda přiznávají všechny své tržby. Tito podnikatelé nemají povinnost podávat kontrolní hlášení a samotná EET se jeví v tomto případě jako nedostatečná bez případných kontrol přímo v místě podnikání. Zároveň například řemeslníci, na něž má být taky působnost EET rozšířena, mají možnost uplatnit 80procentní paušál, který při obratu do 1 milionu Kč znamená odvod do státního rozpočtu v nevysokých částkách. V tomto případě nemá řemeslník důvod k podvádění, ale zvyšují se mu náklady na správu této evidence a kontroly.

- **Snížení sazby některých daní**

Stát se snaží neustále kompenzovat podnikatelům náklady, které jsou spojeny s používáním systému EET. V posledním návrhu novely, který prošel čtením 13. února 2019, se například objevuje snížení sazby DPH u prodeje točeného piva, dodání pitné vody či dodání řezaných květin na 10 %. Stát se v tomto případě z určitého hlediska chová poněkud kontraproduktivně. Na jednu stranu si případně zvýší příjmy pomocí EET, neboli zvýší inkaso daní z příjmů, na druhou stranu si snižuje příjmy z DPH.

- **Zavádění dalších výjimek**

Novela EET kromě snížení sazby DPH u vybraných služeb, přidává možnost taktéž tzv. zvláštního zjednodušeného režimu, kdy by malí podnikatelé, kteří mají příjmy pouze do 200 000 Kč, evidovali své výkony pouze pomocí speciálních bloků/úctenek vydávaných přímo finanční správou, tedy v papírové formě. (Ministerstvo financí, 2019)

Tento bod se váže v určité míře k bodu 1. U takto malých podnikatelů bude opět velmi těžká kontrola, jelikož takoví podnikatelé vyrábí/poskytují služby pro již známou klientelu, která nevyžaduje vydání účtenky. Tím pádem je v podstatě na podnikateli, kolik tržeb si zaeviduje/přizná.

8 DOPORUČENÍ

Česká republika se při vytváření systému elektronické evidence tržeb nechala inspirovat právě modelem chorvatským. Rozhodla se však systém zjednodušit a nebýt v některých aspektech natolik striktní. Existuje však mnohé, co by případně mohlo zefektivnit fungování EET z pohledu výběru daní.

Česká republika by se například mohla inspirovat zavedením evidence pokladní hotovosti. Tento krok by napomohl v boji proti přijímání hotovosti do pokladního zařízení bez řádného zaevidování tržby. Podnikatelé by tak dalším krokem byli nuceni k přiznávání veškerých tržeb, při kterých přijali hotovostní úplatu. Naopak zaevidování jména prodavače se mi subjektivně jeví jako zbytečný bod chorvatského zákona, a proto Česká republika nemá pádný důvod k jejímu zavedení.

Problém, který pozoruji za běžných situací, představuje zejména nevydání účtenky podnikatelem. Pokud tedy u podnikatele neproběhne tajná kontrola, podnikatel tak může snadno využít vyhnutí se daňové povinnosti a připravit tak stát o daňové příjmy. Hlavním problémem je v tomto případě nezájem zákazníků o vystavenou účtenku. Česká republika by to v tomto případě mohla řešit stejně jako v Chorvatsku, kdy zákazníkům nařizuje přímo zákon povinnost účtenku převzít. Nicméně takovéto nařízení hodnotím spíše jako úplně krajní, jelikož se již blíží situaci omezování lidské svobody a společnost by na to mohla reagovat velmi negativně.

Česká republika zavedla ke zvýšení motivace k převzetí účtenky „hru“, která nese název Účtenkovka. Dle mého názoru však Účtenkovka není dostatečně propagována. Byla propagována zejména v začátcích, nicméně nyní se o ní příliš nemluví. Zejména u mladých lidí je zájem o Účtenkovku poměrně nízký. Zájem by mohl být zvýšen sponzorovaným představováním na sociálních sítích či například kromě klasické Účtenkovky by MF mohlo vyhlášovat soutěže ve sbírání účtenek například pro školy, jako to ke zvýšení prodeje dělají různé nákupní řetězce. Tak by se podpůrně podporovala alokační funkce daňového systému, kdy by se finanční prostředky získané z daní alokovaly do školství.

Zefektivnit dohlížení nad dodržováním ZoET ze strany finanční správy by taktéž mohlo zavedení tzv. dvojí kontroly. Kromě zasílání evidované tržby online by se tak mohly veškeré evidované tržby ukládat i do paměti pokladního zařízení. Finanční správa by tak měla při případné kontrole v provozovně podnikatele možnost komparace dvou skupin dat.

System elektronické evidence tržeb má být v dalších vlnách taktéž zaveden pro vybraná řemesla bez ohledu na to, zda tito podnikatelé jsou či nejsou plátcí DPH. Kontrola přiznávání všech příjmů bude v tomto případě velmi složitá a pro podnikatele bude zavedení a zejména servis systému EET zbytečně nákladný. MF pro tyto podnikatele představilo evidování papírovou formou. Limit by však měl být dle mého uvážení vyšší než pouhých 200 000 Kč, či by se mělo zvážit vynechání takových podnikatelů z okruhu povinné evidence tržeb. V tomto ohledu by stát měl zhodnotit kromě finanční náročnosti pro podnikatele důležitou časovou náročnost. Podnikatelé zabývající se novým zavedením systému EET, jejím servisem apod. by mohli tento svůj čas věnovat spíše své podnikatelské činnosti, což by v konečném důsledku mohlo být pro hospodářství příznivější.

ZÁVĚR

Co se skrývá pod pojmem EET ví v dnešní době téměř každý občan České republiky. Toto téma je stále velmi aktuální již od začátku diskuze o zavedení elektronické evidence tržeb na území České republiky, tedy již od roku 2016. Cílem této bakalářské práce bylo zejména zjistit vývoj daní z příjmů v období po zavedení EET v ČR a zhodnotit pozitiva a zároveň negativa české elektronické evidence tržeb. V druhé části pak komparovat českou EET s elektronickou evidencí tržeb v jiných zemích EU.

V teoretické části jsou nejprve shrnuty informace o českém daňovém systému. Konkrétně jsou dále vymezeny parametry daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob. V rámci daňového systému je zmíněna elektronická evidence tržeb s vazbou na některé funkce daňového systému. Přesnými kritérii elektronické evidence tržeb v ČR se zabývá třetí bod teoretické části, kdy jsou na základě dostupných zdrojů, zejména legislativních, zmíněny základní pojmy, fáze, způsoby či modely evidování tržeb.

Podstata bakalářské práce se nachází v části praktické. Pomocí SWOT analýzy byly vymezeny jako hlavní pozitiva EET zvýšení daňových příjmů, omezení šedé ekonomiky a zdomácnění konkurenčního prostředí pro podnikatele. Subjektivně hodnotím zejména narovnání podnikatelského prostředí jako hlavní kladný bod, jelikož právě daňová spravedlnost dokazuje, jakožto jeden z požadavků, dobře fungující daňový systém. Mezi negativní body bylo zahrnuto například nejasné zavedení třetí a čtvrté vlny (dlouhý legislativní proces) či možnosti obcházení EET. Na základě analýzy daně z příjmů bylo zjištěno, že v období po zavedení EET se inkaso DPFO a DPPO v České republice procentuálně zvýšilo. Zejména se zvýšilo inkaso DPFO ze samostatné činnosti, což potvrdilo, že EET byla primárně zaměřena na fyzické osoby (malé podnikatele), kde bylo častější a snazší některé své příjmy nepřiznávat.

Prostřednictvím korelační analýzy byla ověřena závislost mezi růstem inkasa daní z příjmů a růstem HDP v posledních sedmi evidovaných letech. I přesto, že vypočtený koeficient naznačoval silnou pozitivní závislost, interval spolehlivosti ze statistického hlediska určil s 95procentní pravděpodobností neexistenci statisticky významné závislosti. Ačkoliv byl výpočet značně ovlivněn množstvím dat, na základě výpočtu lze zkonstatovat, že na inkaso daní z příjmů mají vliv také jiné faktory, například legislativní změny, zavedení kontrolního hlášení, ale v určité míře i EET.

Pro komparaci bylo vybráno Chorvatsko a Slovensko. Chorvatsko využívá nejpřísnější režim evidování, zatímco Slovensko do července 2019 stále povoluje režim offline. Při hodnocení daňových aspektů, tedy analýzy daní z příjmů, se Slovensko skutečně pohybovalo v nejhorsích číslech, ačkoliv zde byly hodnoty taktéž ovlivněny stavem ekonomiky. Obecně hodnotím, že úroveň slovenského daňového systému prospěje zavedení plnohodnotné online EET. Při offline režimu je snazší pro podnikatele vyhnout se daňové povinnosti. Zároveň jejich zákon o používání registračních pokladen je nejkomplicovanější ze třech porovnávaných.

Závěrem lze zhodnotit, že každý systém má své pro a proti. Jako nejefektivnější se jeví systém chorvatský, který je nejvíce striktní. Na druhou stranu může tento systém demotivovat do budoucna chorvatské občany k zahájení podnikání a celkově se zde mohou cítit občané příliš kontrolovaně ze strany státu. Z daňového aspektu se Chorvaté nedočkali vysokého nárůstu daní z příjmů, jelikož spousta podnikatelů provádějící daňové úniky po zavedení EET ukončila podnikání. I přesto se Chorvatsku daří omezovat šedou ekonomiku, držet inkaso daní z příjmů na stabilní úrovni, a především se jim podařilo zefektivnit výběr daní.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BUCHTA, Petr, 2016. *Veřejné finance*. Vydání I. Praha: Univerzita Jana Amose Komenského Praha. ISBN 978-80-7452-116-4.

ČESKO, 1992. *Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů*. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 117/1992. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

ČESKO, 2009. *Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád*. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 87/2009. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>

ČESKO, 2016. *Zákon č. 112/2016 Sb. o evidenci tržeb*. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 43/2016. Dostupné také z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/sb0043-2016\(12\).pdf](http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/sb0043-2016(12).pdf)

ČESKO, 2018. *Zákon č. 386/2018 Sb. o státním rozpočtu České republiky na rok 2019*. In: *Sbírka zákonů České republiky*, částka 163/2018. Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2018-336>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD, 2018. *Obchod, pohostinství, ubytování – časové řady – Základní finanční ukazatele – čtvrtletní – Klasifikace NACE Rev. 2 (CZ-NACE)*. Český statistický úřad [online]. [cit. 2019-02-08]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/1-malzf_u_b

DUŠEK, Jiří, 2017. *Elektronická evidence tržeb: v přehledech*. Aktualizované vydání. Praha: Grada. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0422-2.

DVOŘÁKOVÁ, Veronika, Marcel PITTERLING a Hana SKALICKÁ, 2018. *Zdaňování příjmů fyzických a právnických osob 2018*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-125-5.

ETRŽBY, ©2016-2018. *Kdo, co a odkdy?*. Etržby [online]. [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>

ETRŽBY, ©2016-2018. *Proč evidence tržeb?*. Etržby [online]. [cit. 2018-12-30]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>

ETRŽBY, ©2016-2018. *Vybavení pro evidování tržeb*. Etržby [online]. [cit. 2018-12-30]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/vybaveni-pro-evidovani-trzeb>

ETRŽBY, ©2016-2018. *Způsoby evidence a účtenka*. Etržby [online]. [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/zpusoby-evidence-a-uctenka>

EUROPEAN COMMISSION, 2018. *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*. 2018 Edition. Luxembourg: Publications Office of the European Union. ISBN 978-92-79-79839-9.

FINANČNÁ SPRÁVA, ©2013. *Podnikatelia a eKasa*. Finančná správa Slovenská republika [online]. [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/ekasa/podnikatel-ekasa>

FINANČNÁ SPRÁVA, ©2013. *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2009-2017*. Finančná správa Slovenská republika [online]. [cit. 2019-02-20]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocne-spravy>

FINANČNÍ SPRÁVA, ©2013-2018. *Popis systému*. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. [cit. 2019-12-30]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

FINANČNÍ SPRÁVA, ©2013-2018. *Údaje z výběru daní: Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2017*. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. [cit. 2019-02-05]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

HAJDUŠEK, Tomáš a Milan VODIČKA, 2017. *První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-589-5.

CHORVATSKO, [2019]. *Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom*. In: 'Narodne novine', br. 133/12, 115/16, 106/18). Dostupné také z: http://www.poreznauprava.hr/hr_propisi/_layouts/in2.vuk.sp.propisi.intranet/propisi.aspx#id=pro1334

IDNES, ©2019. *Pozastavte EET kvůli kauze Huawei, žádají Podnikatelské odbory*. IDNES.cz [online]. MAFRA [cit. 2019-01-29]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/huawei-eet-podnikatelske-odbory-zneuziti-dat.A190103_103508_ekonomika_are

JAKUBÍKOVÁ, Dagmar, 2013. *Strategický marketing: strategie a trendy*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 978-802-4746-708.

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

KURZY, ©2000-2019. *HDP 2019, vývoj hdp v ČR - 5 let*. kurzy.cz [online]. [cit. 2019-02-09]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/hdp/>

LAJTKEPOVÁ, Eva, 2013. *Veřejné finance v České republice: teorie a praxe*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-7204-861-8.

LÍBAL, Tomáš, 2016. *Elektronická evidence tržeb: z účetního a daňového pohledu*. Praha: VOX. ISBN 978-80-87480-51-9.

MAAYTOVÁ, Alena, František OCHRANA a Jan PAVEL, 2015. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Praha: Grada. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-5561-8.

MANAGEMENT MANIA, ©2011-2016. *Šest otázek (Six Questions)*. MANAGEMENT MANIA [online]. [cit. 2019-02-09]. Dostupné z: <https://managementmania.com/cs/sezest-otazek>

MARKOVÁ, Hana, 2018. *Daňové zákony 2018: úplná znění platná k 1. 1.* Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0766-7.

MINISTARSTVO FINANCIJA, [2018]. *Statistički prikazi*. REPUBLIKA HRVATSKA, MINISTARSTVO FINANCIJA [online]. [cit. 2019-02-09]. Dostupné z: <http://www.mfin.hr/hr/mjesečni-statistički-prikazi>

MINISTERSTVO FINANCÍ, 2019. *Start další fáze EET či možnost off-line režimu pro nejmenší míří do druhého čtení*. Ministerstvo financí České republiky [online]. [cit. 2019-02-22]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/start-dalsi-faze-eet-ci-moznost-off-line-34340>

MINISTERSTVO FINANCÍ, 2019. *Stát v roce 2018 hospodařil s přebytkem 2,9 miliardy korun*. Ministerstvo financí České republiky [online]. [cit. 2019-03-15]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/pokladni-plneni-sr-33898>

PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a Milena OTAVOVÁ, 2015. *Daň z příjmů srozumitelně*. Vydání I. Ostrava: Key Publishing. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-243-3.

SCHNEIDER, Friedrich, Konrad RACZKOWSKI a Bogdan MRÓZ, 2015. *Shadow economy and tax evasion in the EU* [online]. Journal of Money Laundering Control, Vol. 18 Issue: 1, pp.34-51 [cit. 2019-02-08]. Dostupné z: <http://revecon.ro/articles/2016-2/2016-2-2.pdf>

SLOVENSKO, 2017. *Zákon č. 210/2017 z. z. o používání elektronickej registračnej pokladnice*. Dostupné také z: https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Sprievodca/Sprievodca_danami/2018/2018.01.23_ERP.pdf

ÚČTENKOVKA, ©2017. *O účtenkovce*. Účtenkovka [online]. Praha [cit. 2019-01-28]. Dostupné z: <https://www.uctenkovka.cz/ouctenkovce#uctenkovka>

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2018. *Daňový systém ČR 2018*. V Praze: 1. VOX. Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-87480-63-2.

VANČUROVÁ, Alena, 2017. *Zdanění osobních příjmů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-926-8.

VONDRÁK, Zdeněk, Lucie VONDRÁKOVÁ a Michala VONDRÁKOVÁ, 2016. *Elektronická evidence tržeb: praktická příručka*. Olomouc: ANAG. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-048-5.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
ZDP	Zákon o daních z příjmů
DPP	Dohoda o provedení práce
DZD	Dílčí základ daně
EET	Elektronická evidence tržeb
FIK	Fiskální identifikační kód
DIČ	Daňový identifikační kód
PKP	Podpisový kód poplatníka
ZoET	Zákon o evidenci tržeb
MF	Ministerstvo financí
EU	Evropská unie
HDP	Hrubý domácí produkt
OIB	Osobni identifikacijski broj
HRK	Hrvatska koruna
DPH	Daň z přidané hodnoty
ERP	Elektronická registrační pokladna
VRP	Virtuální registrační pokladna
HDP	Hrubý domácí produkt
ORP	Online registrační pokladna
SE	Standard Error

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obrázek 1 - Přímé daně ČR, vlastní zpracování dle Vančurové, Láchové, 2018, s. 59</i>	16
<i>Obrázek 2 - Nepřímé daně v ČR, vlastní zpracování.....</i>	17
<i>Obrázek 3 – Předmět daně, vlastní zpracování dle Vančurové a Láchové, 2018, s. 16.....</i>	18
<i>Obrázek 4 – Členění daně z příjmů, vlastní zpracování</i>	20
<i>Obrázek 5 - Srovnání modelů evidování tržeb, vlastní zpracování dle etrzby.cz</i>	34
<i>Obrázek 6 – Běžný režim EET, zdroj: www.etrzby.cz.....</i>	35
<i>Obrázek 7 – Zjednodušený režim EET, zdroj: www.etrzby.cz</i>	36
<i>Obrázek 8 - Inkaso DPFO (podnikatelé) v ČR 2010-2017, vlastní zpracování dle údajů finanční správy</i>	44
<i>Obrázek 9 - Inkaso DPPPO v ČR 2010-2017, vlastní zpracování dle údajů Finanční správy České republiky.....</i>	45
<i>Obrázek 10 - Tržby v ubytování, stravování a pohostinství v ČR 2016-2018, vlastní zpracování dle údajů ČSÚ.....</i>	47
<i>Obrázek 11 - Šedá ekonomika na HDP v % (EU-28) 1999-2012, vlastní zpracování dle výpočtů Schneidera, Raczkowskiho a Mróze</i>	51
<i>Obrázek 12 - Vývoj inkasa daní v Chorvatsku 2012-2017, vlastní zpracování dle dat Ministarstva Financija, Republika Hrvatska</i>	55
<i>Obrázek 13 - Vývoj inkasa daní na Slovensku 2012-2017, vlastní zpracování dle Výroční zprávy MF SK</i>	62

SEZNAM TABULEK

<i>Tabulka 1 – Přehled výpočtu dílčích základů daně DPFO, vlastní zpracování dle Maaytové, Ochrany a Pavla, 2015, s. 120</i>	26
<i>Tabulka 2 - SWOT analýza EET v ČR, vlastní zpracování.....</i>	41
<i>Tabulka 3 - Inkaso DPFO (podnikatelé) 2010-2017, vlastní zpracování dle údajů finanční správy</i>	42
<i>Tabulka 4 - horizontální analýza inkasa DPFO (podnikatelé) v ČR, vlastní zpracování</i>	43
<i>Tabulka 5 - Inkaso DPPO 2010-2017, vlastní zpracování dle údajů finanční správy</i>	44
<i>Tabulka 6 - horizontální analýza inkasa DPPO v ČR, vlastní zpracování.....</i>	45
<i>Tabulka 7 – Tržby v ubytování, stravování a pohostinství v ČR 2016-2018, vlastní zpracování dle údajů ČSÚ k 8. 2. 2019</i>	46
<i>Tabulka 8 – Vývoj HDP v mld. Kč v ČR v letech 2010-2017, vlastní zpracování dle údajů www.kurzy.cz</i>	47
<i>Tabulka 9 - Vývoj DPFO, DPPO, HDP v ČR v letech 2011-2017, vlastní zpracování</i>	48
<i>Tabulka 10 – Inkaso daní z příjmů v Chorvatsku 2012-2017 v tis. HRK, vlastní zpracování, zdroj dat: Ministarstvo Financija, Republika Hrvatska</i>	54
<i>Tabulka 11 – Horizontální analýza inkasa daní z příjmů v Chorvatsku, vlastní zpracování dle dat Ministarstva Financija, Republika Hrvatska.....</i>	55
<i>Tabulka 12 - Vývoj inkasa daní z příjmů na Slovensku 2008-2011 v mil. EUR, vlastní zpracování dle údajů z Výroční zprávy MF SK.....</i>	60
<i>Tabulka 13 - Horizontální analýza inkasa DP na Slovensku 2008-2011, vlastní zpracování</i>	60
<i>Tabulka 14 - Vývoj inkasa daní z příjmů na Slovensku 2012-2017 v mil. EUR, vlastní zpracování dle údajů z Výroční zprávy MF SK.....</i>	61
<i>Tabulka 15 - Horizontální analýza inkasa DP na Slovensku 2012-2017, vlastní zpracování</i>	61
<i>Tabulka 16 – Rozdíly parametrů EET v ČR, Chorvatsku a SR, vlastní zpracování</i>	64