

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Ústav správních a sociálních věd

Komparace předcházení daňovým únikům v evropských zemích

Adriana Šlapáková

Bakalářská práce

2018

Prohlášení

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2017/2018

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Adriana Šlapáková**
Osobní číslo: **E14670**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Veřejná ekonomika a správa: Ekonomika pro kriminalisty a celníky**
Název tématu: **Komparace předcházení daňovým únikům v evropských zemích**
Zadávající katedra: **Ústav ekonomických věd**

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

Záměrem práce je analyzovat a vzájemně komparovat způsoby ve vybraných zemích Evropy, pomocí nichž se příslušné vlády snaží předcházet daňovým únikům. Zhodnocení těchto postupů a návrh případných opatření vhodných pro jejich aplikaci v ČR.

Osnova:

- Charakteristika daně a její konstrukce.
- Charakteristika daňového úniku a základních forem jeho uskutečnění.
- Charakteristika orgánů správy daní ve vybraných zemích.
- Analýza vybraných opatření proti daňovým únikům ve vybraných zemích.
- Zhodnocení a komparace dopadů vybraných opatření proti daňovým únikům na veřejné finance.

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

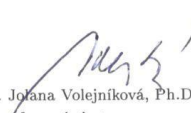
FICBAUER, J., FICBAUER, D. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-143-6.
HEJDUKOVÁ, P. Veřejné finance: teorie a praxe. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-298-4.
PEKOVÁ, J. Veřejné finance: teorie a praxe v ČR. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-698-1.
PLCHOVÁ, B., ABRHÁM, J., HELÍSEK, M. Česká republika a EU: ekonomika - měna - hospodářská politika. Praha: Kriegl, 2010. ISBN 978-80-86912-39-4.
ZAJÍČKOVÁ, M., BOHÁČ, R., VEČEŘ, I. Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

Vedoucí bakalářské práce: 
Ing. Martin Sobotka, Ph.D.
Ústav ekonomických věd

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2017**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2018**


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

L.S.


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

V Pardubicích dne 1. září 2017

Prohlášení

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

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

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

V Pardubicích dne 30.4. 2018

Adriana Šlapáková

PODĚKOVÁNÍ

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Martinovi Sobotkovi, Ph.D. za jeho odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování bakalářské práce. Také svým rodičům, kteří mě plně podporovali při mém studiu a svým přátelům, díky kterým bylo studium o něco snazší.

ANOTACE

Tato práce bude sloužit studentům pro pochopení podstaty daňových úniků. Přiblíží nově zavedená opatření proti daňovým únikům a dále by měla pomoci se úspěšně zorientovat v této problematice.

KLÍČOVÁ SLOVA

Daň, daňový únik, finanční správa, elektronická evidence tržeb

ANNOTATION

This work will serve students to understanding the essence of tax evasion. It will bring forward the newly introduced measures against tax evasion and should help to get a better foothold in this issue.

KEYWORDS

Tax, tax evasion, financial administration, electronic revenue records

Obsah

Úvod	9
1 Charakteristika daně a její konstrukce	10
1.1 Historie daní	10
1.2 Základní charakteristika daní.....	11
1.3 Funkce daní.....	13
1.4 Prvky konstrukce daní	14
1.4.1 Sazba daně.....	16
1.4.2 Sleva na dani	16
1.5 Výběr daní	17
2 Charakteristika daňového úniku a základních forem jeho uskutečnění	18
2.1 Daňový únik	18
2.2 Pojetí daňových úniků	19
2.3 Charakteristika daňových úniků	19
Snižování základu daně.....	21
Zatajení příjmů (výnosů).....	21
Krácení spotřební daně	21
2.4 Příčiny vzniku daňových úniků	22
2.4.1 Daňová zátěž	23
3 Charakteristika orgánů správy daní ve vybraných zemích.....	25
3.1 Správa daní v České republice.....	25
3.1.1 Generální finanční ředitelství	26
3.1.2 Odvolací finanční ředitelství	26

3.1.3	Finanční úřady a Specializovaný finanční úřad	27
3.2	Správa daní v Chorvatské republice	27
	Ministerstvo financí (Ministarstvo financija).....	28
	Nejvyšší daňový úřad (Porezna uprava).....	28
3.3	Správa daní ve Slovenské republice	29
4	Analýza vybraných opatření proti daňovým únikům ve vybraných zemích.....	31
4.1	Elektronická evidence tržeb v ČR	31
4.1.1	Koho se týká EET	32
4.1.2	Princip fungování EET	33
4.1.3	Sankce	35
4.2	Slovensko a evidence tržeb.....	38
4.2.1	Registrační pokladna s fiskální pamětí.....	38
4.2.2	Virtuální registrační pokladna	39
4.2.3	Sankce	41
4.3	Elektronická evidence tržeb v Chorvatsku	43
	Princip fiskalizace v Chorvatsku	43
4.4	Rozdíly v české a chorvatské elektronické evidenci tržeb	44
	Výše pokut.....	44
	Převzetí účtenky	44
	Evidence stavu pokladny.....	44
	Evidence jména prodavače.....	44

5	Zhodnocení a komparace dopadů vybraných opatření proti daňovým únikům na veřejné finance.	45
5.1	Dopady zavedení registračních pokladen na Slovensku.....	45
5.2	Dopady fiskalizace v Chorvatsku	46
5.2.1	Fiskální dopady fiskalizace	48
5.3	Dopady elektronické evidence tržeb v ČR	49
5.3.1	Očekávaný vývoj příjmů státního rozpočtu v ČR	49
5.4	Zhodnocení a návrh opatření	51
5.4.1	Návrh případných opatření vhodných pro aplikaci v ČR.....	52
	Závěr.....	54
	Seznam použité literatury:	56
	Seznam obrázků	59
	Seznam tabulek	59

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

DŘ Daňový řád

ČR Česká republika

EET Elektronická evidence tržeb

ERP Elektronická registrační pokladna

EU Evropská unie

GFŘ Generální finanční ředitelství

HDP Hrubý domácí produkt

MF Ministerstvo financí

OFŘ Odvolací finanční ředitelství

OSVČ Osoba samostatně výdělečně činná

SR Slovenská republika

ZDP Základ daně z příjmů

ZoET Zákon o elektronické evidenci tržeb

Úvod

Daňový únik je v současné době velmi diskutované a aktuální téma, protože příjmy z výběru daní jsou největší částí státního rozpočtu. Neodváděním daní přichází každá země ročně o miliardy peněžních prostředků. Česká republika je samozřejmě jednou ze zemí, které se tato problematika dotýká. Praktiky různých firem, společností i občanů, na základě nichž si vypočítávají a odvádějí do veřejných rozpočtů menší daně, mají v konečném důsledku vliv nejen na podniky, ale i na samotné obyvatelstvo.

Cílem této práce je analyzovat a vzájemně komparovat způsoby ve vybraných zemích Evropy, pomocí nichž se příslušné vlády snaží předcházet daňovým únikům. Následným cílem je zhodnocení těchto postupů a návrh případných opatření vhodných pro jejich aplikaci v České republice.

Tato bakalářská práce je rozdělena do pěti kapitol. První kapitola je věnována charakteristice daně jako takové, kdy opěrným pilířem této kapitoly jsou rešerše literatury a odborných zdrojů. Tato kapitola je také zaměřena na základní prvky konstrukce daní, funkci daní a výběr daní.

Druhá kapitola je zaměřena na charakteristiku nejčastějších daňových úniků a základních forem jejich uskutečnění. Třetí část práce se zabývá orgány správy daní ve vybraných evropských státech.

Čtvrtá část je věnována již samotným opatřením zaměřených na boj s daňovými úniky. Konkrétně se tato část zaměřuje na evidenci tržeb a její fungování na Slovensku, Chorvatsku a v České republice. Zabývá se podrobnou analýzou mechanismu fungování evidence tržeb, dále sankcemi, které hrozí subjektům v jednotlivých státech za porušení evidence a v poslední části této kapitoly jsou také uvedeny hlavní rozdíly chorvatské a české elektronické evidence tržeb. V poslední páté kapitole této práce jsou vyhodnoceny dopady jednotlivých opatření na veřejné finance a navrhnuty případná zlepšení české elektronické evidence tržeb (dále jen EET).

1 Charakteristika daně a její konstrukce

V odborné literatuře je možné najít velké množství výkladů pojmu daň, i když česká daňové předpisy nespécifikují konkrétně tento pojem. Je však možné říci, že daně jsou již od prvopočátku základem pro naplnění příslušného veřejného rozpočtu, které provází lidstvo již od dob prvních organizovaných států.

1.1 Historie daní

Daně prošly velmi dlouhým historickým vývojem. Vznik daní je možné spojit se vznikem prvních státních celků. V té době byly daně druhořadým nepravidelným příjmem státní pokladny. Často se vybíraly příležitostně k financování určité potřeby a většinou měly povahu naturální daně. Podle Hubinkové, *„však již od vzniku naturálních dávek se začaly objevovat tendence, jak se těmto „daňovým“ povinnostem vyhnout. Bylo to dáno nejen chudobou, neúnosnou výší daní, ale i prostou nechutí člověka odevzdávat část svého majetku státu.“*¹

Ve starověku se již význam daní zvyšoval. Například ve starém Řecku měly daně dobrovolný charakter. Daním se přisuzovala především fiskální funkce – zabezpečit příjmy panovníka. Hlavními příjmy panovníka byly především poplatky za propůjčení práv, které jinak patřily výhradně městu, panovníkovi nebo šlechtě.

Daně postupně měnily svůj obsah i formu. Z příležitostných a nepravidelných plateb, které sloužily k úhradě mimořádných výdajů, se začaly stávat daně pravidelnými platbami. Souviselo to i s tím, že se začínaly více využívat peněžní daně. Jak uvádí Peková, v pozdním středověku se začínaly využívat především nepřímé spotřební daně, jako jsou akcízy (spotřební daně na vybrané zboží) a obrátové daně, které se vedle daní z hlavy a přímých majetkových daní staly hlavními daňovými příjmy. Důležitost akcízů stoupla po třicetileté válce, kdy již panovník nepotřeboval k jejich vyhlášení souhlas stavů a mohl si zvyšovat jejich sazby.²

¹ Hubinková, Z., a kol., Psychologie a sociologie ekonomického chování, 2008, str. 134.

² Peková, J., Veřejné finance, 2011, str. 379

Teprve v 18. století je však možné hovořit o prvních ucelených systematických přístupech k daňové teorii. Hlavními představiteli tzv. klasické ekonomie byly např. Adam Smith nebo David Ricardo.³

Přelom 19. a 20. století se vyznačuje především daňovými reformami, jejichž cílem bylo především spravedlivější daňové zatížení obyvatelstva. Novinkou se stalo zavedení progresivního zdanění, což ovšem může vést k prvním daňovým únikům v podobě nevykazování skutečného hospodaření firmy. Další novinkou, se také stalo zavedení používání daňového přiznání. V meziválečném období dochází vlivem snahy o obnovení zdevastovaných ekonomik ke zvyšování daňového zatížení. V tomto období se také objevují válečné přírážky a válečné daně. Po druhé světové válce dochází k dalšímu zvyšování daňové kvóty⁴ převyšující již 50 % HDP. Od 70. let se naopak daňové sazby snižují a v druhé polovině 20. století, na rozdíl od první poloviny 20. století stoupají na významu daně nepřímé. Společně se vznikem Evropského hospodářského společenství začínají první snahy o harmonizaci daní v nadnárodním měříku a také se zavádí daň z přidané hodnoty.⁵ V současné době jsou daně peněžní, povinné platby do veřejného rozpočtu, které se vybírají na základě mocenské povahy státu, tzn. na základě zákona.

1.2 Základní charakteristika daní

Daňovou problematikou se v současné době zabývá mnoho autorů. Je možné říci, že je to pojem nejen ekonomický, ale i právní. Dle Radvana, je možné daň charakterizovat jako povinnou, zákonem stanovenou částku, „*kteřou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění.*“⁶ Kubátová, nabízí velmi podobnou definici. Dle ní je daň definována „*jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Daň se pravidelně opakuje v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmů) nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností (např. při každém převodu nemovitosti).*“⁷

³ Peková, J., Veřejné finance, 2011, str. 380

⁴ Daňová kvóta je vyjádřena jako podíl daňového výnosu na hrubém domácím produktu. Rozlišuje se jednoduchá daňová kvóta (do daňového výnosu jsou započítány pouze přímé a nepřímé daně) a složená daňová kvóta (bere se v úvahu i daňový výnos plynoucí z cel a povinných příspěvků na sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění).

⁵ Peková, J., Veřejné finance, 2011, str. 383

⁶ Radvan, M. a kol., Finanční právo a finanční správa – Berní právo, 2008, str. 23.

⁷ Kubátová, K., Daňová teorie a politika. Vyd. 5., 2010, str. 176.

Každá daň musí být definována zákonem. V naší zemi je zákonná úprava zakotvena přímo v ústavě České republiky a to v čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.⁸ V zákoně o správě daní a poplatků – zákon ČNR č. 337/1992 Sb., použil zákonodárce termín „daň“ v jakémsi širším pohledu, kdy zde jsou zahrnuty společně s daněmi v užším, tj. ekonomickém smyslu i další dávky, např. poplatky, odvody za porušení rozpočtové kázně, odvody a další.⁹ Bylo tedy určeno, že daň je nenávratná, neúčelová, neekvivalentní a nedobrovolná platba.

Nenávratnost představuje to, že veřejný rozpočet danou částku daně nevrací tomu, kdo ji odvedl. I když plátcům daní stát poskytuje veřejné statky, nejsou daně v žádném případě cenou za tyto veřejné statky. A na druhé straně nárok na ně není vázán na odvod daní.¹⁰ Je zde nutné připomenout, že se tak děje v případě, je-li daň správně vypočtena. Poplatníkovi se může část daně vrátit za určitých podmínek a to tehdy, jde-li o přeplatek na dani.

Neúčelovostí se rozumí to, že předem není určeno, jaký veřejný statek bude financován z té které daně s výjimkou účelových daní, například daně silniční. Subjekt platící daně si nemůže určit, co z jeho platby bude financováno a ani tuto skutečnost nemůže ovlivnit.¹¹

Neekvivalence znamená to, že není zachována úměrnost mezi výší zaplacené daně a množstvím spotřebovaných veřejných statků jednoho poplatníka. Neboli subjekt platící daň v určité výši, nedostane odpovídající protihodnotu. Toto vyplývá i z principu solidarity v rámci veřejného sektoru, kdy veřejné statky spotřebovává i ten, který daně neplatí v takové výši nebo je neplatí vůbec.¹²

Nedobrovolnost vyplývá z toho, že daň je povinná zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu. Povinná znamená, že je to opakující se platba neboli transfer od obyvatel, podniků a jiných organizací do veřejného rozpočtu. Jsou tedy jakýmsi nuceným břemenem.

⁸ Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění úst. zák. č. 162/1998 Sb.

⁹ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

¹⁰ Hejduková, P., Veřejné finance – teorie a praxe, 2015, str. 84.

¹¹ Hejduková, P., Veřejné finance – teorie a praxe, 2015, str. 84.

¹² Hejduková, P., Veřejné finance – teorie a praxe, 2015, str. 84.

1.3 Funkce daní

Daně samy o sobě mají celou řadu funkcí. Mezi ty nejdůležitější funkce, které moderní daně patří fiskální, alokační, stabilizační, redistribuční a stimulační funkce.

Funkce fiskální

Fiskální funkce je primární funkcí daně. Jedná se především o schopnost naplnit finančními prostředky veřejný rozpočet. I přesto, že daně plní mnohem více funkcí, vždy by měla být zachována právě fiskální funkce. Nelze však fiskální funkci využít jako jasný důvod pro změnu v daních.¹³ Například zvýšení nominální sazby určité daně, za účelem zvýšení výnosu daně může v důsledku znamenat pravý opak.

Funkce alokační

Funkce alokační vychází z potřeby existence veřejného sektoru, protože v některých případech tržní mechanismus selhává. Jak uvádí Kubátová, za příčiny tržního selhání lze považovat existenci veřejných statků, externalit či nedokonalé konkurence.¹⁴ Další příčinou existence alokační funkce daní je blízký vztah občana k veřejnému sektoru a zájem ostatních na spotřebě statků i zde hraje podstatnou roli, podobně jako v jiných oblastech veřejného sektoru, princip solidarity. Daně přerozdělují příjmy a bohatství ve společnosti, od bohatších a majetnějších se vyberou daně, které se formou transferů vyplácejí například jako sociální dávky domácnostem. Obdobným způsobem může stát přerozdělovací mechanismy využít i u podnikatelských subjektů.¹⁵

Funkce stabilizační

Stabilizační funkce byla prvně formulována až v průběhu 20. století a to v souvislosti s požadavkem státních zásahů a stabilizace ekonomiky. Cílem stabilizační funkce je zmírnit cyklické výkyvy v ekonomice resp. oslabení nepříznivých fází hospodářského cyklu. Konkrétně tedy dochází k tomu, že v období konjunktury, kdy důchody i spotřeba roste rychle, daně odčerpávají do veřejných rozpočtů vyšší díl, a tím pomáhají předcházet přehřátí ekonomiky a zároveň vytváří rezervu do budoucna.¹⁶

Zde je možné rozdělit stabilizační funkci daní do dvou typů podle míry dopadu. Prvním jsou nárazová opatření tj. změny daňového systému např. zavádění, rušení daní, změny sazeb daní

¹³ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 11

¹⁴ Kubátová, K., Daňová teorie a politika, 2010, str. 16

¹⁵ Hejduková, P., Veřejné finance – teorie a praxe, 2015, str. 85.

¹⁶ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 13.

apod. Tato opatření jsou však problémová, protože působí s určitým časovým zpožděním, což většinou snižuje jejich účinnost. Druhým typem jsou vestavěné stabilizátory, které působí automaticky, jelikož jsou zabudovány přímo do systému fungování ekonomiky a není třeba dalších zásahů ze strany státu. Mezi automatické vestavěné stabilizátory řadíme např. progresivní daně, systém sociálních dávek, dávky v nezaměstnanosti.

Redistribuční funkce

Redistribuční funkce daní vychází z hypotézy, že rozdělení důchodů ve společnosti na základě tržních mechanismů může být pro společnost neakceptovatelné, i když je tržně efektivní. Zde je možné využít daně jako vhodný nástroj pro zmírnění rozdílů v důchodech jednotlivých skupin. Má-li však daň plnit redistribuční funkci, tedy přerozdělovat důchody od bohatých k chudším, pak musí platit, že bohatší budou platit vyšší daň. Neumíme změřit, kdo má více a tak vychází ze základny, ze které se daň počítá, ze základu daně.¹⁷

Stimulační funkce

Stimulační funkce staví na tom, že daně jsou vnímány většinou jako újma, a proto jsou subjekty ochotny udělat hodně, aby svou povinnost omezily. Z tohoto důvodu poskytuje i stát různé daňové úspory nebo vystavuje vyšší zdanění, pokud se chovají nezodpovědně. Např. stát snižuje podnikatelské riziko v tom pohledu, že umožňuje o ztrátu snížit v následujících letech základ daně z příjmů.¹⁸

1.4 Prvky konstrukce daní

Jak uvádí Vančurová, „není důležité jen, zda stát prostřednictvím daní vybere potřebný objem prostředků, ale také to, jak daně jako jeden ze základních ekonomických nástrojů na ekonomické subjekty působí, od koho a kdy se vyberou, jak moc bude odvod daní pro ekonomické subjekty a sociální skupiny zatěžující.“¹⁹ I z hlediska daňových úniků je dobré si vyjmenovat konstrukční prvky daně.

Daňový subjekt

¹⁷ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 12.

¹⁸ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 12.

¹⁹ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 13

Daňovým subjektem se podle zákona rozumí osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň. Danové subjekty se dále dělí na daňového plátce a daňového poplatníky: ²⁰Daňový poplatník je osoba, která daň nese a odvádí. Je to právě její příjem nebo majetek, který je dani podroben. Plátcem je poté osoba, která odvádí daň vybranou od jiných subjektů, prostřednictvím ceny své produkce. Je to jediný daňový subjekt, který se účastní výběru daně, u daně spotřební.

Předmět daně

Předmět daně je též někdy označován za objekt daně. Je to ve své podstatě to, na co je daň uvalena. Může se tedy jednat o majetek, příjem, hlavu, spotřebu výrobků nebo služeb.²¹ Všeobecně jsou předmětem daně příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. Existuje ale spousta výjimek, na které upozorňuje § 18 zákona o daní z příjmu.

Zdaňovací období

Zdaňovací období je doba, za kterou je daňová povinnost vypočítána a za kterou se daň odvádí do rozpočtové soustavy (prostřednictvím správce daně). Může se jednat o fiskální rok. V naší zemi se fiskální rok kryje s kalendářním rokem. Jednou za rok se vybírají např. daně z příjmů, nebo daně z nemovitostí apod. Kratší období, jako je např. měsíc. Takto se v České republice vybírá např. daň z přidané hodnoty.

Základ daně

Základ daně se vyjadřuje ve fyzických jednotkách, tedy např. v kusech či m² nebo se vyjadřuje hodnotově např. v Kč. Podle typu způsobu stanovení základu lze rozlišovat základ daně na valorický (hodnotový) základ daně, kde je předmět daně kvantifikován pomocí jeho hodnoty, tj. je vyjádřen v měnových jednotkách a vyjadřuje hodnotu předmětu daně nebo specifický základ daně, který se kvantifikuje jinak než hodnotou předmětu daně, například se může jednat o obsah, objem, délku, hmotnost či jinou fyzikální veličinu.²² A daně stanovené bez vztahu k velikosti základu daně, typickým příkladem takové daně je daň z hlavy.

²⁰ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 14.

²¹ Peková, J., Veřejné finance, 2011, str. 275.

²² Zajíčková, M., Boháč, R., Večeř, I., Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU, 2012, str. 33-34

1.4.1 Sazba daně

Sazba daně je zákonem definovaný algoritmus, kterým se definuje výše neboli velikost daně. Sazba daně může být dle předmětu daně nebo daňového subjektu rozdělena na:

- Jednotnou
- Diferencovanou

Jednotnou sazbu daně je možné popsat dle Vančurové, jako stejnou sazbu pro veškeré druhy předmětu daně nezávisle na kvalitě. Jako příklad je zde možné uvést např. daň z převodu nemovitosti. Příkladem diferencované sazby daně může být daň z přidané hodnoty, popř. daň z příjmů právnických osob, u které se nižší sazba týká například penzijních a investičních společností.²³

Relativní sazba daně pak udává podíl, respektive procento ze základu daně. Jedná se o určité procento ze základu daně. Procentní daň může být dále:²⁴

- Lineární neboli proporcionální daň. Je takový typ daně, kdy se sazba nemění, i když se mění výše základu daně. Tento typ sazby daně je patrný např. u daně z přidané hodnoty.
- Progresivní daň. Je taková daň, kdy sazba daně s růstem základu daně roste. Nejčastěji se užívá tzv. klouzavá progresivní sazba daně, kdy je základ daně rozdělen do pásem, každému pásmu je přiřazena daňová sazba, která postupně roste v závislosti na růstu základu daně. Výsledná daň je poté součtem daní za jednotlivá pásma daně.
- Degresivní daň. Je taková daň, která klesá s růstem základu daně. Tento systém se v praxi příliš nevyužívá, spíše jen výjimečně. Za příklad lze uvést např. zdanění velkých korporací v Nizozemsku.

1.4.2 Sleva na dani

Sleva na dani snižuje základní částku daně, tj. odečítá se od základu částky daně. Slevu na dani mohou využít jak právnické, tak i fyzické osoby. Existují různé typy slev na dani. Příkladem může být sleva na poplatníka, sleva na zaměstnance se zdravotním postižením apod. Jsou jimi absolutní, relativní, nebo mohou být standardní a nestandardní. Absolutní

²³ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 24.

²⁴ Zajíčková, M., Boháč, R., Večeř, I., Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU, 2012, str. 34

sleva na dani je pevně stanovenou částkou, kterou si poplatník od vypočtené daně může odečíst, oproti relativní slevě, která snižuje částku daně o stanovený podíl, většinou vyjádřený v procentech.²⁵

1.5 Výběr daní

Výběr daně představuje cestu, kterou se daň dostává od daňových subjektů ke správci daně. Pravidla pro výběr daní jsou však velmi citlivou oblastí i z hlediska možných daňových úniků. Vzhledem k tomu, že výběr daní je nákladnou záležitostí, snaží se státy minimalizovat administrativní náklady a výběr daní se obvykle provádí prostřednictvím zákonem stanovených povinností daňových subjektů vypočítat si výši daně.

Daňový subjekt ve svém daňovém přiznání dává informace nutné pro stanovení daně. U běžných daní se daňovým subjektům určí povinnost již v průběhu zdaňovacího období odvádět zálohy daně. Následně se v daňovém přiznání určí, zda je nutné uhradit doplatek daně, nebo bude mít přeplatek na dani.

²⁵ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 31

2 Charakteristika daňového úniku a základních forem jeho uskutečnění

Je naprosto pochopitelné a běžné, že se každý daňový subjekt snaží na daních zaplatit co nejméně. Dle Vančurové a Lachákové, je minimalizace daňové povinnosti racionálním ekonomickým chováním daňového subjektu, se kterým stát nejen počítá, ale i se ho snaží využít k tomu, aby nasměroval aktivitu daňového subjektu žádoucím směrem.²⁶

Jak již bylo výše uvedeno, daně jsou nejpodstatnějším příjmem státního rozpočtu, z něhož pak daň z přidané hodnoty tvoří největší daňovou příjmovou položku a hned druhou největší daňovou položkou je daň z příjmu právnických a fyzických osob. Daně jsou pro mnoha poplatníků citlivým tématem, především daň z příjmu a její výše je častým tématem mnoha diskuzí. Není divu, že snaha subjektu o zaplacení co nejnižší daně je zcela přirozená, neboť při výběru daně z příjmu jdou proti sobě majetkové zájmy subjektu, který je povinen daň platit a zájem státu na získání finančních prostředků.

Optimalizace daňové povinnosti může být pak prováděna buďto způsoby, které jsou zákonem povolené a, nebo nejsou zakázané, případně pak způsoby, které jsou již za hranou zákona a jsou nezákonné.

2.1 Daňový únik

V českém trestním zákoníku můžeme nalézt dvě ustanovení, které se týkají daní jako takových. Prvním daňovým trestným činem dle trestního zákoníku č.40/2009 Sb. § 240 je zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby, kterého se dopustí ten: „...*kdo ve větším rozsahu zkrátí daň, clo, pojistné na sociálním zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění, poplatek nebo jinou podobnou platbu anebo vyláká výhodu na některé z těchto povinných plateb...*“. Druhým trestným činem podle § 241 je neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné platby, kterého se dopustí ten: „...*kdo ve větším rozsahu nesplní jako zaměstnavatel nebo plátce svoji zákonnou povinnost odvést za zaměstnance nebo jinou osobu*

²⁶ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 41

*daň, pojistné na sociální zabezpečení, pojistné na zdravotní pojištění nebo jinou podobnou povinnou platbu...“.*²⁷

2.2 Pojetí daňových úniků

I přesto, že v české legislativě není zcela daňový únik definován, lze se inspirovat v anglických textech, které pojednávají o tzv. „Tax avoidance“ a „Tax evasion“. První pojem představuje legální minimalizaci odvedené daně, které lze dosáhnout využitím všech možných zákonných prostředků včetně veškerých výjimek a daňových úlev. Ačkoliv vláda s takovým racionálním chováním poplatníků a plátců daně počítá, může k legálnímu vyhnutí se placení daně resp. minimalizaci odvedené daně dojít také důsledkem neúmyslných pochybení legislativců, které spočívá v nepřehlednosti a komplikovanosti daňových zákonů a předpisů. Oproti tomu „Tax evasion“ je považován přímo za nelegální činnost v podobě daňového úniku, za kterou může být daňový poplatník postižen.²⁸

Kromě anglických pojmů lze rozdělit daňové úniky dle Klimešové²⁹ následovně:

- Jako neúmyslné – neznalost, nedbalost, složitost zákonů
- Úmyslné daňové úniky menšího rozsahu (škoda menší než 50 tisíc Kč)
- Úmyslné daňové úniky – trestný čin (škoda nad 50 tisíc Kč)
- Šedá a černá ekonomika, nelegální podnikání
- Falšování účetních záznamů.

2.3 Charakteristika daňových úniků

Všechny úmyslné daňové úniky charakterizuje především jediné, a to snaha poplatníka nebo plátce vyhnout se zcela nebo jen z části odvodu daně do státního rozpočtu. Mezi nejvíce napadané daně v České republice patří daň z příjmu, daň z přidané hodnoty a spotřební daň. V následujícím textu je popsáno pár základních daňových úniků, ke kterým dochází právě v souvislosti s těmito daněmi a které mají podstatný dopad na výši příjmu státního rozpočtu.

²⁷ Zákon č.40/2009 Sb., trestní zákoník

²⁸ Klimešová, L., Daňová optimalizace, 2014, str. 47-78

²⁹ Klimešová, L., Daňová optimalizace, 2014, str. 48

Aby bylo zřejmé, jak se vypočítává základ daně a daňová povinnost, při nichž může dojít k nelegálním daňovým únikům u daně z příjmu fyzických osob a právnických osob, jsou zde pro přehlednost uvedeny dvě tabulky s postupem výpočtu.

Tab. 1 Výpočet daně z příjmu fyzických osob

Výpočet daně z příjmu fyzických osob
zdanitelné příjmy
-daňové výdaje
dílčí základ daně (§ 6 ZDP)
+ dílčí základ daně (§ 7 ZDP)
+ dílčí základ daně (§ 8 ZDP)
+ dílčí základ daně (§ 9 ZDP)
+ dílčí základ daně (§ 10 ZDP)
Základ daně
-nezdanitelné části základu daně (§ 15 ZDP)
Snížený základ daně
-položky odčitatelné od základu daně
Základ daně po odpočtu
x sazba daně (15 %)
= daň
-slevy
=daňová povinnost

Zdroj: *Vlastní zpracování*

Tab. 2 Výpočet daně z příjmu právnických osob

Výpočet daně z příjmu právnických osob
účetní výnosy
účetní náklady
Hospodářský výsledek
+ nedaňové náklady (položky zvyšující hospodářský výsledek)
-nedaňové výnosy (položky snižující hospodářský

výsledek)
Základ daně
-položky odčitatelné od základu daně (§ 34 ZDP)
Základ daně po snížení o odpochty
x sazba daně (19 %)
= daň
-slevy
= daňová povinnost

Zdroj: *Vlastní zpracování*

Snižování základu daně

Velice častým daňovým únikem u poplatníků daně z příjmů je částečné nebo až maximální krácení daně až do nulového základu daně. Snížování základu daně se nejčastěji dosahuje nadhodnocením nákladů resp. zvýšením daňově uznatelných nákladů, které jsou dle zákona o dani z příjmu, nutné k dosažení, zajištění nebo udržení zdanitelných příjmů.³⁰ Nadhodnocení nákladů je možné například zúčtováním nákladů za služby, aniž by se prokázalo jejich skutečné uskutečnění a oprávněnost zahrnutí do nákladů. Další častou variantou je poskytnutí služeb jinou firmou, která za své služby fakturuje nepřiměřené částky, které však jsou uhrazeny v nepatrné výši. U fyzických osob je častou formou snižování základu daně nepřiznání všech příjmů.

Zatajení příjmů (výnosů)

Podhodnocování příjmů patří mezi nejčastější daňové úniky. Tento daňový únik je nejvíce rozšířen především v restauračních zařízeních, v poradenských a pojišťovacích službách, v internetových obchodech, v řemeslných službách apod. Jedná se především o zatajení příjmu formou nepřiznaných tržeb, především tržeb v hotovosti nebo nevystavení a nezaúčtování faktury zákazníkovi.

Krácení spotřební daně

Mezi nejčastější a největší daňové úniky, co se rozsahu škody týče, patří bezesporu ilegální dovoz u minerálních olejů. Formy této nelegální činnosti mohou být různé. Často je využíván ke krácení daně tzv. bílý kuň. Jedná se především o účelově založenou společnost, jejíž

³⁰ Martinez, J.C., Daňový únik, 1995, str.82

jednatelé jsou osoby z nejnižších sociálních vrstev, která zajistí jednorázově potřebná povolení a dále se stávají nekontaktními pro stát. Subjekt je takzvaně na jedno použití a dále neplní své daňové povinnosti, nepodá daňové přiznání, nezaplatí daň.³¹

2.4 Příčiny vzniku daňových úniků

Příčin, které vedou subjekty k daňovým únikům je několik, lze je dle Klimešové³² rozdělit do kategorií.

- Samotná podstata daně - již samotná charakteristika daně, její neekvivalentnost, nedobrovolnost, nenávratnost a neúčelnost může mnoho subjektů odrazovat od plnění své daňové povinnosti. Daňový subjekt pak samotnou daň vnímá jako platbu odvedenou ve prospěch jiných osob a nikoliv vlastní.
- Příčiny ležící vně poplatníka – v této kategorii je hlavním příčinou daňových úniků nízký počet daňových kontrol. Ministerstvo financí ve své zprávě uvádí počet 19 710 ukončených kontrol³³ v roce 2016, což při počtu 9 302 597 aktivních daňových subjektů je zanedbatelné množství kontrol. Dalšími příčinami daňových úniků jsou mezery v daňových zákonech, komplikovanost výpočtu daně a nedostatečný výklad daňového práva.
- Příčiny nacházející se u poplatníka samotného – tato kategorie příčin je nejobsáhlejší, zde se jedná o samotný subjekt a jeho přístup k daňovým povinnostem. Hlavními příčinami jsou nízká daňová morálka subjektu, nedostatečné vzdělání a nedostatečný přístup k důvěryhodným informacím, špatná finanční situace, neznalost zákona nebo také spekulace o pravděpodobnosti odhalení daňového úniku.
- Zpronevěra třetí osobou – k této situaci dochází pouze v případě, kdy daň odvádí plátce.

³¹ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 273

³² Klimešová, L., Daňová optimalizace, 2014, str. 50

³³ Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2016. *MFCR* [online]. , 55 [cit. 2017-09-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-29142>

2.4.1 Daňová zátěž

Významný vliv na vznik daňových úniků má bezesporu i výše sazby daně, která může poplatníky negativně motivovat. Výše daňových sazeb je tedy z ekonomického hlediska nejpodstatnějším aspektem pro co největší ochotu daňových subjektů plnit svou daňovou povinnost. Je tedy zřejmé, že stát se musí snažit nastavit daňovou soustavu tak, aby byly dostatečně zajištěny příjmy státu a zároveň úměrně a spravedlivě zatíženy daňové subjekty. Daňové zatížení subjektů uvádí daňová kvóta, která představuje podíl daní v dané zemi na hrubém domácím produktu.

Daňová kvóta je: „*souhrnným ukazatelem vypovídajícím o celkové výši daňové břemene a daňového zatížení.*“³⁴

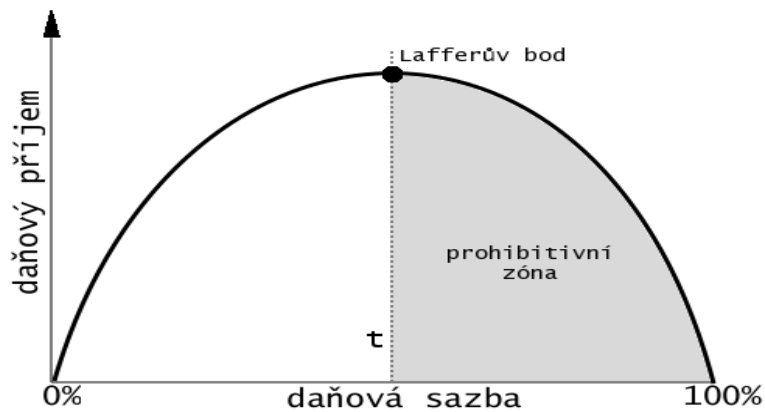
Nejvyšší daňovou kvótu ze všech zemí EU má Dánsko – v roce 2014 představovali vybrané daně a další povinné odvody 50,8 % hrubého domácího produktu země. V České republice byla daňová kvóta v roce téže roce 33,4 % a v následujícím roce klesla na 32,9 %. V příštích letech by měla podle ministerstva financí nepatrně vzrůst, nikoli však zvýšením daňového zatížení, ale lepším výběrem daní.³⁵

V souvislosti s výší sazeb a daňového zatížení se v oblasti daní používá Lafferova křivka, která zobrazuje závislost celkového objemu vybraných daní na míře zdanění, respektive na daňové sazbě.

³⁴ Klimešová, L., Daňová optimalizace, 2014, str. 24

³⁵ Česko jako severské státy Evropy? Daňová kvóta by vyskočila až o dvacet procent. *Hlidací pes*[online]. 2016, , 1 [cit. 2017-09-23]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/cesko-jako-severske-staty-evropy-danova-kvota-by-vyskocila-az-o-dvacet-procent/>

Obr. č. 1 *Lafferova křivka*



Zdroj: <http://www.finance-management.cz/>

Na křivce je patrné, že se zvyšující se daňovou sazbou daňové výnosy nejprve rostou, to platí pouze do určitého bodu (tzv. Lafferův bod), poté i přes nadále se zvyšující daňové sazby začíná daňový výnos klesat (tzv. prohibitivní zóna). Lafferův bod znázorňuje maximální možné daňové zatížení, respektive bod ve, kterém je dosahováno maximálního daňového výnosu. Obecně platí, že pokud je míra zdanění nulová, je i daňový výnos nulový, taktéž pokud je míra zdanění 100%, bude rovněž daňový výnos nulový, protože daňovým subjektům se nevyplatí vyvíjet ziskovou činnost.

3 Charakteristika orgánů správy daní ve vybraných zemích.

Vybrat ten nejvhodnější způsob výběru daní je značně problematické. Mnoho autorů se tímto tématem zabývá, například dle Vančurové a Lachákové³⁶ by daně „měly být vybírány v době, kdy se to daňovému subjektu nejvíc hodí, a způsobem, který daňový subjekt co nejméně omezuje.“ Zátěž, s jakou daň na daňový subjekt dopadá, není závislá jen na tom, jakou částku subjekt na dani odvádí, ale odvíjí se rovněž od množství procesních povinností, které musí splnit a také od toho, jak pohodlně může daně zaplatit.

Tato kapitola se věnuje vymezení správy daní v jednotlivých státech. Podle daňového řádu³⁷ „Správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“. Daňové řízení a jednotlivé postupy vždy vede správce daně. S obdobou definicí daňové správy se setkáváme také ve slovenském zákoně č. 563/2009 Z. z. (daňový poriadok).³⁸ Zákon definuje správu daní takto: „správou daní postup súvisiaci so správným zistením daně a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohoto zákona alebo osobitným predpisov“.

Jak je již z výše uvedeného textu patrné, pro tuto práci je vybrána Slovenská republika (dále jen SR). Další zemí, které bude věnována v následující části práce pozornost, je Chorvatská republika.

3.1 Správa daní v České republice

V České republice tvoří finanční správu třístupňová soustava správních orgánů, kterými jsou Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady včetně Specializovaného finančního úřadu. Generální ředitelství je podřízeno Ministerstvu financí a jako jediné je také účetní jednotkou. Odvolací finanční ředitelství, které je podřízeno Generálnímu finančnímu ředitelství a finanční úřady, které jsou podřízeny Odvolacímu finančnímu ředitelství, nejsou účetními jednotkami. Pro účely hospodaření s majetkem, účetnictví a pracovněprávních vztahů mají postavení vnitřních organizačních jednotek Generálního finančního ředitelství.³⁹

³⁶ Vančurová, A., Láchalová, L., Daňový systém ČR 2014, Vančurová str. 69

³⁷ Daňový řád, § 1 odst. 2 zákona 280/2009 Sb.,

³⁸ Daňový poriadok, § 2a zákona 563/2009 Z. z.

³⁹ Zákon č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky

3.1.1 Generální finanční ředitelství

Generální finanční ředitelství (dále jen GFŘ) sídlící v hlavním městě Praze, podle § 4 vykonává působnost na celém území České republiky. Provádí řízení o správních deliktech, vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu při provádění mezinárodní spolupráce při správě daní, vede registry a centrální evidence nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy. GFŘ se podílí na přípravě návrhů právních předpisů, zabezpečování analytických a koncepčních úkolů a také na zajišťování úkolů souvisejících se sjednáváním mezinárodních smluv, s rozvojem mezistátních styků a mezinárodní spolupráce. Z pověření ministerstva dále vykonává působnost ústředního kontaktního orgánu pro vzájemnou mezinárodní administrativní spolupráci se státními orgány jiných států, dále vykonává působnost kontaktního ústředního orgánu při vymáhání některých pohledávek. Z pověření ministerstva také přezkoumává hospodaření krajů, hlavního města Prahy a vykonává dozor nad přezkoumáváním hospodaření obcí, dobrovolných svazků obcí a městských částí hlavního města Prahy.⁴⁰

Organizační struktura GFŘ je rozdělena na kancelář generálního ředitele, oddělení bezpečnosti, odbor interního auditu a kontroly a sedm sekcí, přičemž nejdůležitější sekcí ředitelství, z pohledu daňové problematiky, je sekce metodiky a výkonu daní. Tato sekce je odpovědná za metodické řízení výkonu a samotný výkon správy daní z příjmu, pojistného na důchodovém spoření, daně z přidané hodnoty, daně z nemovitých věcí apod. Sekce dále odpovídá za metodické řízení a jednotnou aplikaci zákona o účetnictví.⁴¹

3.1.2 Odvolací finanční ředitelství

Odvolací finanční ředitelství (dále jen OFŘ) sídlící v Brně vykonává svou působnost po celé České republice. Věcná působnost OFŘ je uvedena v zákoně, podle § 7 vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, dále provádí řízení o správních deliktech a vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy.⁴² Nadřízeným finančním orgánem OFŘ je Generální finanční ředitelství.

⁴⁰ Zákon č. 456/2017 Sb o Finanční správě České republiky

⁴¹ *Organizační struktura GFŘ* [online]. [cit. 2017-09-24]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/organizacni-struktura-gfr>

⁴² Zákon č. 456/2011 o Finanční správě České republiky

V čele organizační struktury OFŘ je ředitel, dalšími složkami úřadu je odbor podpory řízení a odbor nedaňových agent a evidence tržeb a dále je úřad rozdělen do tří sekcí. První sekcí je sekce daňového procesu a majetkových daní, druhou je sekce přímých daní a tou poslední je sekce nepřímých daní.

3.1.3 Finanční úřady a Specializovaný finanční úřad

V České republice se nachází čtrnáct finančních úřadů a jeden Specializovaný finanční úřad. Každý finanční úřad vykonává svou působnost na území vyššího územního samosprávného celku, jehož název je i součástí názvu finančního úřadu, například Finanční úřad pro Středočeský kraj. Finanční úřad sídlí v sídle úřadu vyššího územního samosprávného celku. Věcná působnost finančních úřadů dle § 10 zákona⁴³ je následující: Vykonává správu daní, provádí řízení o správních deliktech, vybírá a vymáhá peněžité plnění, které uložily orgány finanční správy, převádí výnosy z daní, které vybírá a vymáhá a které nejsou příjmem státního rozpočtu, vede evidence a registry nezbytné pro výkon působnosti orgánů finanční správy. Dále finanční úřady vykonávají finanční kontrolu, kontrolu dodržování povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictví a jsou oprávněni ukládat účetním jednotkám pokuty. Z pověření ministerstva dále úřady přezkoumávají hospodaření krajů, hlavního města Prahy a regionálních rad regionů soudržnosti.

Oproti finančním úřadům je Specializovaný finanční úřad v České republice jediný a vykonává působnost na celém území státu. Tento finanční úřad je specializovaný pouze pro vybrané subjekty. Vybraným subjektem se dle § 11 zákona o Finanční správě rozumí, právnická osoba s obratem více než 2 mld.Kč, tuzemské a zahraniční banky, spořitelní a úvěrní družstvo a další.

3.2 Správa daní v Chorvatské republice

Chorvatsko se dělí na 21 žup, ty se dále dělí na opčiny, které mají podobné postavení jako české obce. Národní měnou Chorvatska je kuna, která byla zavedena 30. Května 1994. Chorvatská daňová správa se dělí na tři úrovně. Nejvyšším orgánem je Ministerstvo financí,

⁴³ Zákon č. 456/2011 o Finanční správě České republiky

pod něhož spadá nejvyšší daňový úřad Chorvatska a Celní správy. Další stupeň správy daní tvoří ústřední daňový úřad, která nadřízen všem okresním úřadům.⁴⁴

Ministerstvo financí (Ministarstvo financija)

Jedním z nejdůležitějších úkolů ministerstva, stejně jako v ostatních evropských zemích, je příprava státního rozpočtu, správa rozpočtových příjmů a výdajů, tudíž správa peněz daňových poplatníků. Chorvatské ministerstvo financí provádí, mimo jiné, různé činnosti dohledu. Mezi hlavní činnosti dohledu patří daňový dozor, celní dohled, Finanční police, Finanční inspektorát, Úřad pro boj proti praní špinavých peněz a rozpočtový dohled.

Nejvyšší daňový úřad (Porezna uprava)

Nejvyšší daňový úřad je jediná a nezávislá organizace v rámci Ministerstva financí Chorvatské republiky, působící v Záhřebu. Úřad byl založen Zákonem o daňové správě č. 115 (Zákon o Poreznoj upravi) roku 1993. Hlavním úkoly úřadu jsou:⁴⁵

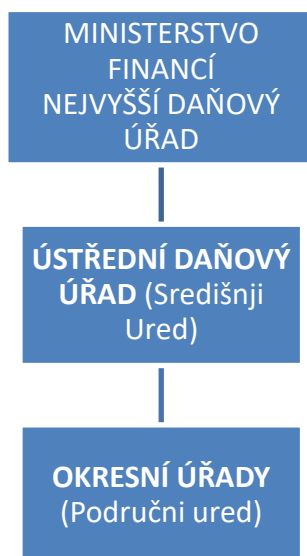
- Regulace, evidence, zpracovávání a ověřování údajů pro stanovení základu daně a výběr daní.
- Úprava daňových závazků, příspěvků a dalších veřejných dotací.
- Organizace, sledování a kontrola výběru daní, příspěvků a jiných veřejných dotací.
- Dohlížení na podnikatelskou činnost daňového poplatníka.
- Zajišťování výběru a vymáhání daní, příspěvků a jiných veřejných dotací.
- Sledování a analyzování používání daňových předpisů a daňových systémů v členských státech EU.

Daňovému úřadu jsou podřízeny ostatní orgány daňové správy, kterými jsou Ústřední úřad (Stredišnjij ured), okresní úřady a úřady okresních úřadů.

⁴⁴ *Ministarstvo financija* [online]. Split [cit. 2017-10-29]. Dostupné z: <http://www.mfin.hr/hr/financijski-sustav>

⁴⁵ DJELOKRUG RADA POREZNE UPRAVE. *Ministarstvo financija: Porezna uprava* [online]. Split, 2016 [cit. 2017-10-24]. Dostupné z: http://www.porezna-uprava.hr/HR_o_nama/Stranice/zadatak.aspx

Obr. č. 2 *Schéma daňové správy Chorvatska*



Zdroj: *Vlastní zpracování*

3.3 Správa daní ve Slovenské republice

Finanční správa na Slovensku vznikla sloučením celní správy a daňové správy 1. ledna 2012. Její vznik předcházelo schválení reformy daňové správy a celní správy s cílem sjednotit výběr daní, cla a povinných odvodů. Finanční správa zajišťuje plnění úloh v souladu se zákonem č. 333/2011 Z. z. o orgánech štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colnictva a zákonem č. 479/2009 Z. z. o orgánech štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a v souladu s dalšími všeobecně závaznými právními předpisy, jako jsou mezinárodní smlouvy, kterými je Slovenská republika vázaná.⁴⁶ Finanční správu Slovenské republiky tvoří Finanční ředitelství, celní úřady, daňové úřady a Kriminální úřad finanční správy. Finanční ředitelství sídlící v Banské Bystrici je rozpočtovou organizací s celostátní působností. Je nadřízeným orgánem daňových a celních úřadů a také kriminálního úřadu finanční správy. V čele ředitelství stojí prezident, který je jmenován i odvoláván ministrem financí.

⁴⁶ *Finančná správa* [online]. Bratislava SR, 2016 [cit. 2017-10-03]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava>

Daňové úřady, kterých je na Slovensku osm, vykonávají působnost v jednotlivých krajích. Na základě návrhu ředitele daňového úřadu se mohou zřídit kontaktní místa daňového úřadu a pobočky daňového úřadu. Pobočky úřadu pak zabezpečují činnost podatelny, registrace, správy daní prvního a druhého stupně a ostatní činnosti správy daní. Kontaktní místo daňového úřadu je organizační složkou úřadu, jehož organizační struktura je velice jednoduchá a slouží pouze jako podatelna a správa daní.⁴⁷

Nabytím účinnosti vybraných ustanovení zákona č. 333/2011 Z. z., o orgánech štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, vznikl 1. 1. 2012 Kriminální úřad finanční správy s celostátní působností, jehož vznikem byl nahrazen Celní kriminální úřad. Transformace úřadů byla nevyhnutelná především z důvodu naplnění základních cílů první části programu UNITAS. Program UNITAS byl přijat usnesením vlády Slovenské republiky dne 7. 5. 2008 za účelem reformy daňové a celní správy s cílem sjednotit výběr daní, cla a povinných odvodů. Po skončení programu by měla zabezpečovat jednotný výběr daní, cla a povinných odvodů jedna organizace, která bude vybrané příjmy dále distribuovat do státního rozpočtu, do rozpočtu Evropské unie, do rozpočtu obcí apod. Prozatím, mimo jiné Kriminální úřad finanční správy plní úkoly centrální koordinační jednotky a další úkoly vyplývající z mezinárodních smluv, používá informační systémy finanční správy, provozuje společný automatizovaný systém pro celní účely a odpovídá za něj, provádí celní dohled, plní a zabezpečuje úkoly v oblasti odhalování a vyšetřování trestných činů spáchaných v souvislosti s porušením daňových předpisů.⁴⁸

⁴⁷ *Finančná správa* [online]. Bratislava SR, 2016 [cit. 2017-10-03]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava>

⁴⁸ *Finančná správa* [online]. Bratislava SR, 2016 [cit. 2017-10-03]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava>

4 Analýza vybraných opatření proti daňovým únikům ve vybraných zemích.

Následující část práce je zaměřena na opatření proti daňovým únikům, které byly zavedeny v České republice, Slovenské republice a republice Chorvatsko. Ve všech třech zemích jsou vybrána opatření, která jsou velice diskutovaná a na našem území poměrně nová, a to elektronická evidence tržeb. Slovensko, co by nejbližšího souseda České republiky, který má mnohaleté zkušenosti s evidencí tržeb a Chorvatsko, které se stalo jakousi inspirací pro zavedení systému elektronické evidence tržeb v ČR.

4.1 Elektronická evidence tržeb v ČR

Nevykázané příjmy, podle Českého statistického úřadu v České republice činí 170 mld. korun ročně, tedy více než dvojnásobek schodku státního rozpočtu. Systematické a dlouhodobé krácení daňové povinnosti se v některých oblastech podnikání v České republice stalo téměř běžnou záležitostí.⁴⁹ Nejen z tohoto důvodu bylo vládou Bohuslava Sobotky zavedeno několik nových opatření, která mají takovému jednání předcházet, jedním z nich je zavedení elektronické evidence tržeb na českém území.

Legislativa

Elektronická evidence tržeb je upravena zákonem 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen ZoET), který současně se zákonem 113/2016 Sb., který mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb, nabyl platnosti vyhlášením ve Sbírce zákonů dne 13. dubna 2016. Dále EET upravuje vyhláška č. 269/2016 Sb., o způsobu tvorby podpisového kódu poplatníka a bezpečnostního kódu poplatníka, která nabyla platnosti vyhlášením ve Sbírce zákonů dne 16. srpna 2016.⁵⁰

⁴⁹ *Finanční správa: ETržby* [online]. [cit. 2017-10-14]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

⁵⁰ *Legislativa: etrzby* [online]. [cit. 2017-10-14]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/legislativa>

4.1.1 Koho se týká EET

Zavádění elektronické evidence tržeb je rozděleno do čtyř fází. Již od 1. prosince 2016 vznikla povinnost první skupině podnikatelů v oblasti hotelnictví a stravování. Druhá fáze byla spuštěna v březnu 2017, která se týkala velkoobchodů a maloobchodů. Spuštění třetí vlny bylo plánované na březen 2018, došlo k jeho odkladu. Třetí vlna se bude týkat všech podniků, které nejsou zařazené v jiných fázích. Povinnost evidovat tržby tak například vznikne účetním, veterinářům, právníkům, autoservisům apod.. Čtvrtá a zároveň poslední vlna elektronické evidence tržeb, do které budou spadat vybraná řemesla a výroba, bude s největší pravděpodobností odstartována v červnu 2018.⁵¹

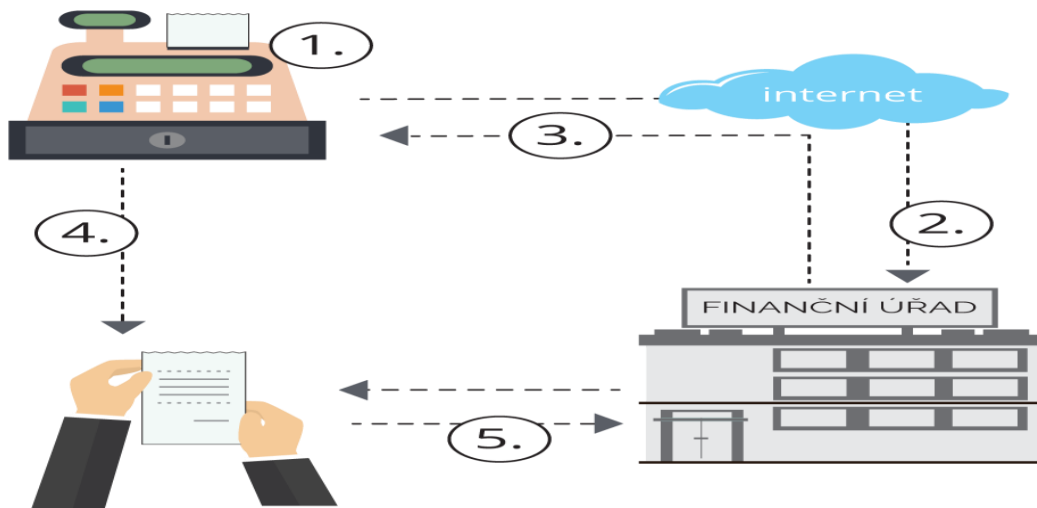
Elektronická evidence tržeb, jak už samotný název napovídá, se týká všech podnikatelů, kteří přijímají platby. Týká se plateb v hotovosti, šekem a směnkou, stravenkou nebo započtením kauce nebo obdobné jistoty. Naopak platby, kterých se evidence netýká, jsou platby z účtu na účet, inkasa nebo ojedinělé příjmy. Ojedinělým příjmem se rozumí například nárazový prodej přebytků ze zahrady. Na základě rozhodnutí Ústavního soudu, které mj. odsunulo plánovanou třetí vlnu EET o celý rok, byla také zrušena povinnost podnikatelů evidovat platby kartou.

⁵¹ *Koho se týká elektronická evidence tržeb: Elektronická evidence tržeb o A do Z* [online]. [cit. 2017-10-14]. Dostupné z: <http://eet.money.cz/koho-se-tyka-elektronicka-evidence-trzeb>

4.1.2 Princip fungování EET

Fungování EET v praxi není nikterak složitý proces. Nový mezičlánek, který se vložil mezi prodávajícího, resp. pokladnu a nakupujícího je finanční úřad a celý proces registrace a vystavení účtenky funguje online, viz. obrázek č. 3 níže.

Obr. č. 3 Schéma fungování elektronické evidence tržeb



Zdroj: www.eet.money.cz

Proces evidence tržby:

- Prodáváč namarkuje zákazníkovi nákup.
- Pokladna odešle přes internet informaci o tržbě finančnímu úřadu.
- Finanční úřad obratem (nejpozději do 2 sekund) zašle fiskální identifikační kód.
- Pokladna vytiskne kód na účtenku, kterou musí podnikatel každému zákazníkovi na požádání vydat.
- Zákazník si může přes internet ověřit, zda byla účtenka zaevidována.

Před zavedením elektronické evidence tržeb neměla finanční správa potřebné informace, aby dokázala při množství podnikatelů v České republice efektivně a cíleně provádět daňové kontroly. To se se zavedením evidence tržeb má změnit. Poplatník, který vyhodnotí, že mu vznikla povinnost evidovat tržby, musí požádat o autentizační údaje do webové aplikace Elektronické evidence tržeb, kde si zaeviduje svou provozovnu a vygeneruje certifikát. Údaje

o provozovně, které podle zákona 112/2016 Sb., o elektronické evidenci tržeb, musí podnikatel v aplikaci zadat, jsou následující⁵²:

- Název – jedná se o nepovinný údaj, sloužící především pro snazší identifikaci provozovny.
- Typ provozovny – stálá, mobilní nebo virtuální.
- Stav činnosti provozovny – stálá, přerušená, zrušená.
- Převažující činnost provozovny – výběr z výčtu činností.
- Lokalizační údaje – stálá (uvedena adresa), mobilní (jednoznačný popis provozovny, např. registrační značka auta), virtuální (URL adresa nebo jiný odkaz, který ji jednoznačně určí).

Jakmile poplatník začne své tržby evidovat, zasílá finanční správě podle § 19 ZoET vždy i následující údaje⁵³:

- Daňové identifikační číslo poplatníka.
- Fiskální identifikační kód poplatníka.
- Označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna.
- Označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována.
- Pořadové číslo účtenky.
- Datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve.
- Celková částka tržby.
- Bezpečnostní kód poplatníka.
- Podpisový kód poplatníka.
- Údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.

Právě množství údajů, které je poplatník povinen odvádět finanční správě se stalo terčem mnoha diskuzí a obav. Diskuze kolem této problematiky vyvolává doteď u široké veřejnosti přesvědčení, že stát a finanční správa získává od podnikatelů příliš mnoho informací, které nepotřebuje a které jsou často i pro subjekty diskrétní. Nicméně tyto obavy se příliš nepotvrdily a finanční správa argumentuje tím, že pouze získává data v reálném čase a nikoli ex-post, jak je tomu u daňového přiznání.

⁵² *Způsoby evidence a účtenka* [online]. [cit. 2017-10-14]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/zpusoby-evidence-a-uctenka>

⁵³ *Způsoby evidence a účtenka* [online]. [cit. 2017-10-14]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/cs/zpusoby-evidence-a-uctenka>

4.1.3 Sankce

Podobně jako u jiných daňových opatření, tak i u elektronické evidence tržeb je horní hranice pokuty za správní delikt poměrně vysoká. Podle ZoET lze správní delikty rozdělit do dvou skupit. První skupinou jsou správní delikty fyzických osob. Fyzická osoba, která úmyslně ztížila nebo zmařila evidenci tržeb, se dopustila přestupku a může jí být uložena pokuta do výše 500 000,- Kč. Druhou skupinou jsou správní delikty podnikajících a právnických fyzických osob. Podnikající nebo právnické fyzické osobě může být uložena pokuta do výše 500 000,- Kč, pokud závazným způsobem ztíží nebo zmaří evidenci tržeb, nebo tím, že jako osoba evidující tržby, poruší povinnost zaslat datovou správou údaje o evidované tržbě správci daně nebo nevystaví účtenku. Pokuta do 50 000,- korun pak může být uložena tomu, kdo neumístí informační oznámení nebo nezachází s autentizačními údaji nebo certifikátem tak, aby nemohlo dojít k jeho zneužití.⁵⁴

Podle statistik celního úřadu lze vyčíst stoupající počet kontrol a uložených pokud od zavedení elektronické evidence celními úředníky. Viz tabulka níže, ve které jsou uvedeny hodnoty za období do 1. května 2017 v závorkách.

Tab. č. 3 Celní správa - kontroly evidence tržeb za období 1.12.2016–30.9.2017 a 1.12.2016–1.5.2017

KRAJ	POČET KONTROL	POČET PORUŠENÍ	%	PŘESTUPKY V SPRÁVNÍM ŘÍZENÍ (POČET)	PŘESTUPKY VE SPRÁVNÍM ŘÍZENÍ (ČÁSTKA V KČ)	UZAVŘENÍ PROVOZOVNY
Hl. město Praha	1394	225	16,14	190	4506500	
	(838)	(96)	(25,8)	(43)	(636000)	0
Jihočeský kraj	372	87	23,38	19	97000	
	(187)	(45)	(24,06)	(5)	(4000)	1
Jihomoravský kraj	322	55	17,08	19	135500	
	(180)	(24)	(13,33)	(5)	(9000)	0
Karlovarský kraj	305	88	28,85	44	161700	
	(137)	(35)	(25,55)	(8)	(7800)	0
Kraj Vysočina	482	79	16,39	43	413000	
	(186)	(31)	(16,67)	(4)	(2500)	0
Královehradecký	374	101	27	37	269000	0

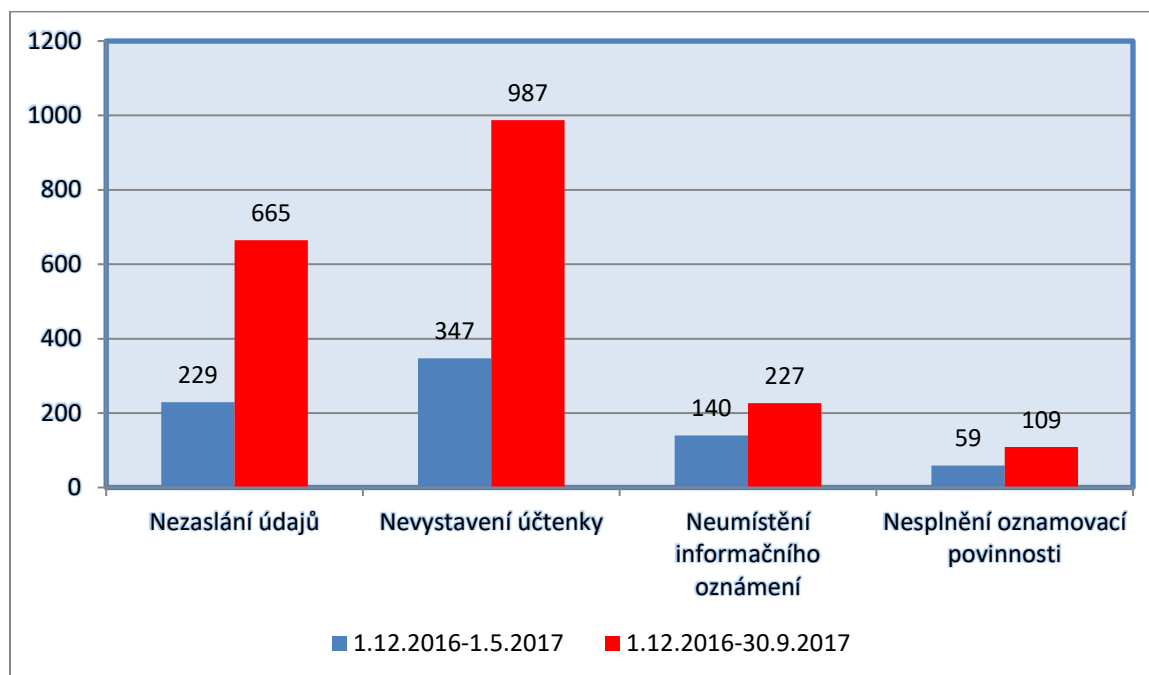
⁵⁴ Zákon č. 112/2016 o Elektronické evidenci tržeb

kraj	(139)	(35)	(25,18)	(2)	(7000)	
Liberecký kraj	295	50	16,94	50	178600	
	(164)	(23)	(14,02)	(17)	(35000)	0
Moravskoslezský kraj	710	106	14,92	48	133500	
	(280)	(43)	(15,36)	(7)	(8500)	0
Olomoucký kraj	604	85	14,07	57	144500	
	(267)	(30)	(11,24)	(17)	(33000)	1
Pardubický kraj	297	90	30,3	72	383500	
	(158)	(40)	(25,32)	(33)	(99000)	1
Plzeňský kraj	445	78	17,52	51	435500	
	(180)	(28)	(15,56)	(10)	(35500)	0
Středočeský kraj	714	82	11,48	54	165701	
	(301)	(30)	(9,97)	(12)	(16000)	0
Ústecký kraj	433	88	20,32	63	176000	
	(202)	(37)	(18,32)	(10)	(11500)	0
Zlínský kraj	300	40	13,33	9	63500	
	(167)	(16)	(9,58)	(0)	(0)	1
Praha Ruzyně	16	4	25	3	35500	
	(8)	(2)	(25,0)	(0)	(0)	0
CELKEM	7063	1258	17,81	759	7299001	4
	(3394)	(515)	(15,17)	(173)	(904800)	(2)

Zdroj: www.celnisprava.cz

Co se týče druhu správního deliktu, který byl v souvislosti s evidencí tržeb spáchán nejčastěji, tak jednoznačně ze všech kontrol celního úřadu převažuje nevystavení účtenky. Viz obrázek číslo 4 níže. Počet kontrol za období od května 2017 do konce září 2017 vzrostly více než dvojnásobně, přesto počet přestupku nevystavení účtenky je téměř trojnásobný v porovnání s obdobím od začátku prosince 2016 do začátku května 2017. Dalším nejvíce častým přestupkem v témže období je nezaslání údajů, kterého se dopustilo od začátku prosince 2016 celkem 665 subjektů.

Obr. č. 4 Celní úřad - Počet správních deliktů za období 1.12.2016–1.5.2017 a 1.12.2016–30.9.2017



Zdroj: www.celnisprava.cz

Finanční správa v období od začátku prosince 2016 do konce září 2017 provedla 48 561 kontrol, přičemž v 7 689 případech se subjekt dopustil chyby.⁵⁵

Nejvíce pokut od kontrolorů finanční správy jsou:⁵⁶

- Za nevystavení účtenky pokutovali 4 945 podnikatelů.
- Za nezaslání údajů datovou zprávou udělili 2 717 pokut.
- Za neumístění informačního oznámení udělili 814 pokut.
- Za neplnění oznamovací povinnosti pokutovali 1 542 podnikatelů.

Elektronická evidence tržeb může být účinným nástrojem v boji proti daňovým únikům, nicméně nelze přepokládat, že se podaří zcela zlikvidovat nevidovaný prodej. Taková transakce je totiž založena na akceptaci oběma účastníky, proto pokud s tím oba budou souhlasit, nemusí být vystaven žádný doklad a evidenci se zcela vyhnou. Jelikož se jedná v České republice o nově zavedené opatření proti daňovým únikům, tak se následující část

⁵⁵ *Eet.money.cz: Uzavřené provozovny a stále vyšší pokuty. EET kontroloři se číní* [online]. 2017 [cit. 2017-10-15]. Dostupné z: <http://eet.money.cz/blog/stale-vyssi-pokuty-uzavrene-provozovny-eet-kontrolori-se-cini>

⁵⁶ *Eet.money.cz: Uzavřené provozovny a stále vyšší pokuty. EET kontroloři se číní* [online]. 2017 [cit. 2017-10-15]. Dostupné z: <http://eet.money.cz/blog/stale-vyssi-pokuty-uzavrene-provozovny-eet-kontrolori-se-cini>

této práce bude věnovat analýze vývoje podobného opatření u našich sousedů ve Slovenské republice, kteří mají s podobným systémem podstatně bohatší zkušenosti.

4.2 Slovensko a evidence tržeb

Slovenští podnikatelé jsou na stupňující se přísnost zavedených opatření proti daňovým únikům už poměrně zvyklí. Už přes dvě desetiletí se slovenská finanční správa snaží bojovat proti krácení tržeb všude tam, kde se platí v hotovosti. První registrační pokladny byly zavedeny v roce 1995, jenže se slovenští podnikatelé naučily je obcházet: účtovali například jen tu část tržeb, kterou hodlali zdanit a navíc bylo možné údaje ze systému volně mazat. Proto vláda v roce 2009 přitvrdila a zavedla registrační pokladny s fiskální pamětí. Tuto registrační pokladnu musí mít všichni podnikatelé, kteří přijímají platby v hotovosti. Od dubna 2015 zpřístupnila finanční správa také virtuální registrační pokladnu, která už funguje v on-line režimu.

Legislativa

Zákon o účetnictví č. 431/2012 Z.z., upravuje obecně povinnost uchovávat záznamy o tržbách. Podmínky užívání, povinnost používání, požadavky na registrační pokladny a evidenci záznamů o tržbách upravuje na Slovensku Zákon č. 289/2008 Z.z., o používání registračnej pokladnice a o změně a doplnění zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správě daní a poplatkov.

4.2.1 Registrační pokladna s fiskální pamětí

Systém registrační pokladny se v mnohém liší od české elektronické evidence. Především tím, že pokladny fungují pouze v offline režimu a nejsou přímo propojené s finanční správou. V případě, že dojde k přerušení provozu pokladny (např. z důvodu její poruchy, výpadku elektřiny apod.), vystaví podnikatel náhradní doklad, ručně vypsany paragon. Dále je v tomto případě povinen bez zbytečného odkladu nahlásit skutečnost servisní službě a také důvod výpadku, čas a datum uvést do knihy registrační pokladny. Paragony, které byly vypisovány ručně je podnikatel povinen zaevidovat do registrační pokladny hned po znovuvvedení do provozu nebo nejpozději do 10. kalendářního dne následujícího měsíce, ve kterém byla pokladna zprovozněna.⁵⁷

⁵⁷ Zákon č. 289/2008 Z.z., o používání registračnej pokladnice

Podnikatelé mají mimo jiné povinnost vyhotovovat denní uzávěrku, tedy pouze ve dnech kdy měli tržbu. Uzávěrku poté musí uložit do fiskální paměti a v tištěné podobě ji archivovat po dobu 5 let od doby jejího vyhotovení. Denní uzávěrka musí obsahovat: ochranný znak, daňový kód pokladny, daňové identifikační číslo, obchodní jméno a sídlo, datum a čas vyhotovení, pořadové číslo uzávěrky, počet dokladů označených slovy „NEPLATNÝ DOKLAD“ a jejich součet, počet dokladů zahrnutých v denní uzávěrce, obrat, záporný obrat, kumulovaný obrat, součet a počet stornovaných položek, součet obratu podle daňové sazby a součet daně z přidané hodnoty. Nicméně pro kontrolu finanční a celní správy, musí být podnikatel schopen, na požádání úředníka, ihned vytisknout takzvanou intervalovou uzávěrku nebo přehledovou uzávěrku.⁵⁸

Přestože registrační pokladny fungují na Slovensku delší dobu, slovenská finanční správa odhalila v minulosti vícero případů manipulací s uloženými údaji, kterými si podnikatelé snižovali vykázané tržby. Františka Imrecze, prezident finanční správy, odhadl výši daňových podvodů spojených s registračními pokladnami na 250 až 300 milionů eur a řekl „*Proti tomuto (manipulaci s pokladnami) nelze bojovat jinak než elektronizací pokladen*“.

4.2.2 Virtuální registrační pokladna

Virtuální registrační pokladna aneb částečná elektronizace tržeb na Slovensku. Pokladna byla zpřístupněna podnikatelům 1. dubna 2015. Jak už samotný název napovídá, virtuální pokladna, na rozdíl od registrační nesestává z žádného speciálního hardwaru. Celý systém funguje výlučně online v podobě webové aplikace poskytované Finančním ředitelstvím Slovenské republiky. Podnikateli tedy pouze postačí stáhnout si aplikaci, požádat o přístupový kód a může spravovat své tržby skrze počítač, chytrý telefon nebo tablet. Výhod virtuální registrační pokladny je mnoho, jak z pohledu státu tak hlavně podnikatelů. Viz tabulka níže.

⁵⁸ Zákon č. 289/2008 Z.z., o používání registračnej pokladnice

Tab. č. 4 Porovnání povinností při používání elektronické registrační pokladny a virtuální registrační pokladny

Povinnost podnikatele	Elektronická registrační pokladny	Virtuální registrační pokladna
Evidence tržeb bez zbytečného odkladu	ANO	ANO
Zakoupení potřebného zařízení	ANO	ANO
Registrace na daňovém úřadě	ANO	ANO
Uzavření smlouvy se servisní firmou	ANO	NE
Výměna fiskální paměti	ANO	NE
Nahlášení přerušení provozu	ANO	NE
Vystavení paragonu při přerušení provozu	ANO	ANO
Předložení fiskální paměti daňovému nebo celnímu úřadu	ANO	NE
Provedení denní uzávěrky	ANO	NE
Provedení intervalové a přehledové uzávěrky	ANO	ANO

Zdroj: *Vlastní zpracování*

Virtuální registrační pokladna je, co by opatření proti daňovým únikům na Slovensku nejpodobnější EET v Česku, má však také mnoho nedostatků. Tím hlavním nedostatkem, který doposud nebyl vyřešen, ač se o něm na Slovensku jedná, je maximální počet účtenek 1000 za měsíc, které musí podnikatel vystavit. V případě, že podnikatel toto číslo přesáhne je nucen opět evidovat tržby pouze s klasickou elektronickou registrační pokladnou s fiskální pamětí.⁵⁹

⁵⁹ Zákon č. 289/2008 Z.z., o používání registračnej pokladnice

4.2.3 Sankce

V zákoně č 289/2008 Z.z., o používání elektronické registrační pokladny⁶⁰ je uvedeno několik správních deliktů. I přesto, že se jedná o podobný systém jako v České republice elektronická evidence tržeb, sankce pro podnikatele nejsou tak vysoké. Například podnikatel, který ...“ *nepoužil elektronickou registrační pokladnu nebo virtuální registrační pokladnu na evidenci tržeb podle § 3 odst. 1 nebo přijme tržbu na základě dokladu vyhotoveného elektronickou registrační pokladnou nebo virtuální registrační pokladnou, který není pokladním dokladem*“ tak mu daňový úřad nebo celní úřad uloží pokutu od 330 eur do 3 300 eur, při opakovaném porušení jsou sankce dvojnásobné. Pokud podnikatel podle § 16b ... „ *umožní změnit nebo změni údaje v elektronické registrační pokladně nebo v kontrolním záznamu*“ pak bude potrestán pokutou 2 000 euro, při opakovaném spáchání přestupku dvojnásobnou výší pokuty. V následující tabulce je možné vidět počet kontrol, které byly provedeny daňovým a celním úřadem v roce 2016.

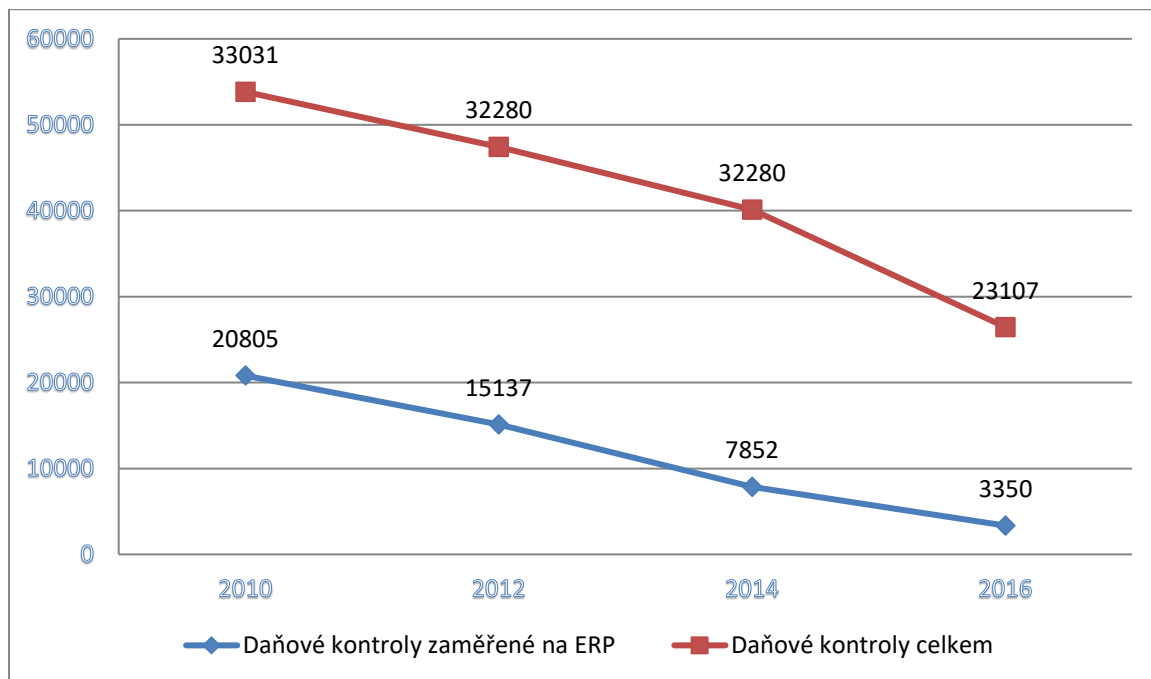
Tab. č. 5 Kontroly Finanční správy Slovenské republiky v roce 2016

	Počet	Vybrané pokuty v eurech
Kontroly DÚ a CÚ	23 107	379 000
Kontroly DÚ a CÚ zaměřené na ERP	3 350	242 000

Zdroj: www.financnasprava.sk

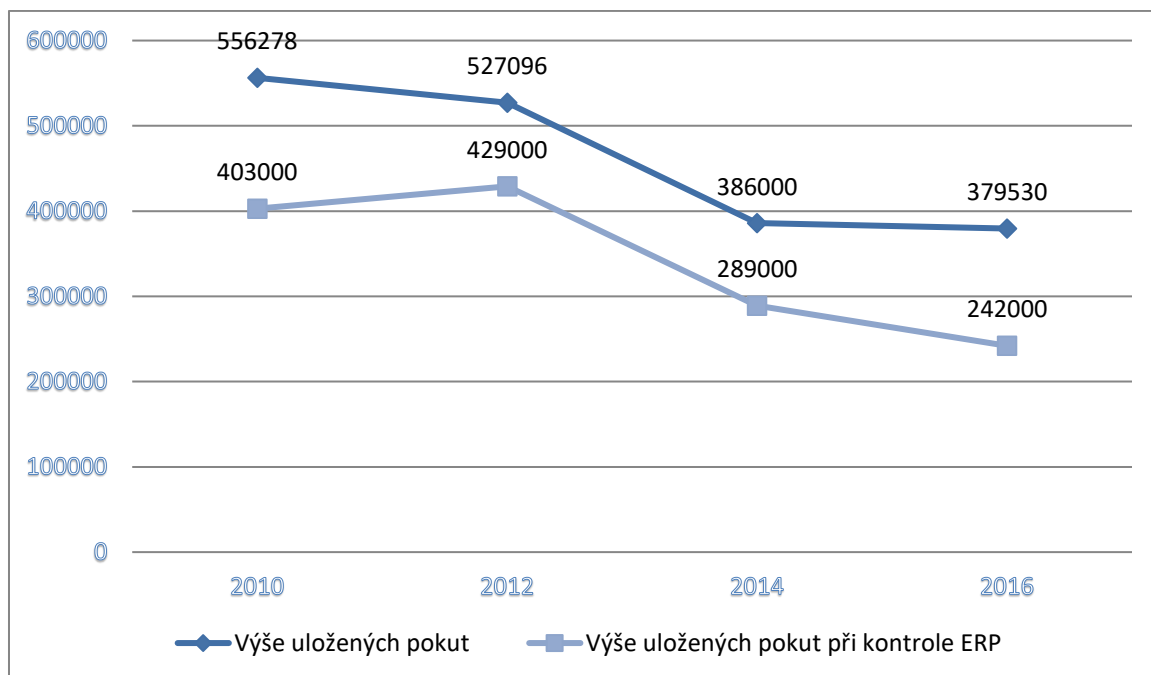
⁶⁰ Zákon č. 289/2008 Z.z., o používání registračnej pokladnice

Obr. č. 5 Počet kontrol daňového úřadu zaměřených na elektronickou registrační pokladnu



Zdroj: www.financnisprava.sk

Obr. č. 6 Výše uložených pokut na základě místního šetření finanční správy



Zdroj: www.financnisprava.sk

Z výše uvedených paragrafů je patrné, že počet provedených kontrol má po zavedení elektronických registračních pokladen klesající tendenci, stejně je tomu i u pokut, které byly uloženy v souvislosti s provozováním pokladen. Zajímavostí je, že celkový podíl pokut uložených v rámci deliktů spojených s ERP se stále pohybuje kolem hranice 60% z celkové

sumy uložených pokut, oproti počtu kontrol zaměřených na ERP, které mají klesající tendenci v porovnání s celkovým počtem kontrol. Ačkoli je tedy počet kontrol zaměřených na ERP rok od roku nižší, stále je vybírána na pokutách podobná suma jako v předchozích letech. Z toho lze usuzovat, že jsou daňovými a celními úřady ukládány řadově vyšší pokuty, nežli tomu bylo v roce 2009 při zavedení elektronických registračních pokladen s fiskální pamětí.

4.3 Elektronická evidence tržeb v Chorvatsku

Chorvatsko, země kam každoročně jezdí k moři tisíce Čechů, se od roku 2013 sžívá s elektronickou evidencí tržeb. Evidence tržeb v Chorvatsku, též nazývána fiskalizace, byla zavedena jako opatření proti krácení daňové povinnosti.

Fiskalizace byla zavedena ve třech fázích:

1. Fáze 1.1.2013 zavedení EET pro střední a velké podniky a pohostinství
2. Fáze 1.4.2013 zavedení EET pro maloobchody a malé podniky a OSVČ
3. Fáze 1.7.2013 zavedení EET pro všechny ostatní

Jednotlivé fáze na sebe navazovali čtvrtročně a celý systém EET byl zaveden v rámci jednoho roku. Osvobození o elektronické evidence tržeb jsou například farmáři na trzích, kteří prodávají vlastní vypěstovanou zeleninu nebo ovoce. V současnosti eviduje své tržby 95% podnikatelů.⁶¹

Princip fiskalizace v Chorvatsku

Jelikož se chorvatský model stal inspirací elektronické evidence tržeb, jsou si oba modely velice podobné, co se fungování týče. Princip chorvatské evidence je jednoduchým, založen na online komunikaci s finanční správou. Informace o transakci má finanční správa k dispozici hned v okamžiku uskutečnění, tím pádem má přehled o tržbách subjektů v reálném čase a stejně tak je zde minimální prostor pro manipulaci s daty ze strany podnikajících subjektů.

⁶¹ *Jak to bylo v Chorvatsku s EET* [online]. 2016 [cit. 2017-10-29]. Dostupné z: www.novum.cz/cs/aktualita/jak-bylo-v-chorvatsku-s-elektronickou-evidenci-trzeb

4.4 Rozdíly v české a chorvatské elektronické evidenci tržeb

Systém EET v České republice, který začal platit od prosince 2016, se v několika bodech od toho chorvatského liší.

Výše pokut

Zatím co v Česku hrozí za porušení elektronické evidence tržeb maximální pokuta půl milionu, v Chorvatsku jsou sankce mnohem přísnější. Za porušení předpisů hrozí pokuta v přepočtu až 1,8 milionů korun.

Převzetí účtenky

Podnikatel může svému kamarádovi prodat levněji zboží bez účtenky, ví, že on ho nenahlásí finančním orgánům a v podstatě na tom profitují oba, jak zákazník, tak i prodávající. Právě takovému jednání se snaží chorvatské ministerstvo financí zabránit tím, že zavedlo pro zákazníky povinnost převzít účtenku. Kontroloři mohou každého pak namátkově kontrolovat při odchodu z obchodu, a pokud nepředloží doklad, hrozí mu pokuta. V České republice povinnost převzít účtenku není.

Evidence stavu pokladny

Chorvatské registrační pokladny kromě výše tržby odesílají na finanční úřad i informaci o aktuálním stavu hotovosti v pokladně. Kontroloři se často na kontrolu peněz v pokladnách zaměřují. Pokud odhalí i drobné rozdíly ve výši několika kun, mohou udělit pokutu a podnik zavřít. Tento případ se stal například cukrárně Donat v Zadaru, které v pokladně přebývalo 7 kun, kontroloři z tohoto důvodu podnik na 5 dní zavřeli. V Česku úřady informaci o stavu hotovosti v pokladně nedostávají.

Evidence jména prodavače

V Chorvatsku je také povinnost evidovat toho kdo platbu do systému zadal. Údaj se poté posílá na Úřad práce, který tímto kontroluje, zdali podnikatelé nezaměstnávají pracovníky na černo a také tímto způsobem dohlíží na dodržování pracovní doby. V české evidenci tržeb se neuvádí jméno prodavače.

5 Zhodnocení a komparace dopadů vybraných opatření proti daňovým únikům na veřejné finance.

V této poslední části práce je vzájemně porovnávána účinnost zavedení evidence tržeb v jednotlivých státech z hlediska příjmu státního rozpočtu a vyhodnotím účinnost těchto opatření. Na závěr jsou tyto poznatky zhodnoceny a porovnány s možným vývojem příjmů státního rozpočtu z evidence tržeb v České republice.

5.1 Dopady zavedení registračních pokladen na Slovensku

Hlavním cílem zavedení registračních pokladen na Slovensku bylo zvýšení výběru daní, zejména DPH. Následující tabulka znázorňuje vývoj příjmů z DPH v letech 2008–2014.

Tab. č. 6 Vývoj daňových příjmů Slovenské republiky v letech 2008–2014⁶²

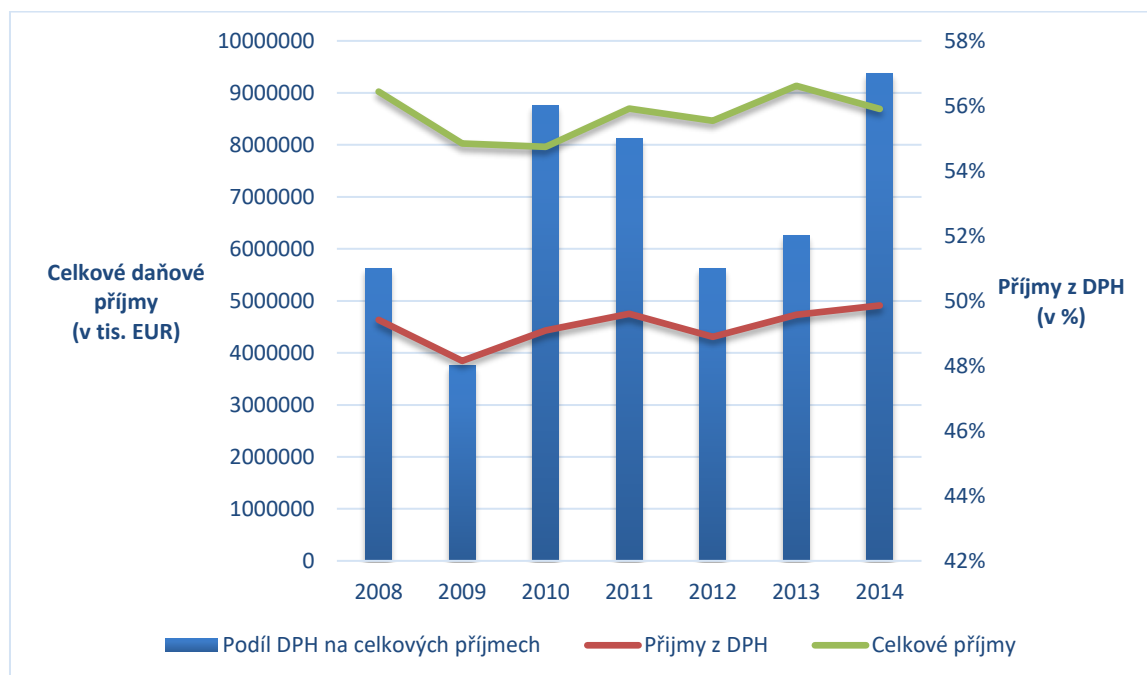
Rok	Příjmy z DPH (v tis. EUR)	Celkové daňové příjmy (v tis. EUR)
2008	4 632 524	9 024 770
2009	3 846 396	8 025 249
2010	4 431 539	7 962 685
2011	4 753 095	8 700 510
2012	4 307 166	8 463 810
2013	4 734 782	9 135 407
2014	4 912 002	8 690 438

Zdroj: www.financnasprava.sk

⁶² Finanční správa SK: Plnenie daňových príjmov ŠR [online]. 2016 [cit. 2017-11-01]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Infoservis/statistiky/analyzy/2014.09.10_ppsr_k_30.6.2014.pdf

V tabulce 6 je vidět pokles příjmu v roce 2009 jak z DPH, tak i celkových daňových příjmů. I přesto, že v tomto roce byla na Slovensku zavedena povinnost registračních pokladen, vlivem setrvávající finanční krize došlo k poklesu a až v následujících letech se příjmy postupně zvyšovali. Nicméně ani v následujících letech po zavedení pokladen není nárůst příjmů z DPH nijak značný a lze předpokládat, že tento nárůst byl způsoben spíše oživováním ekonomiky.

Obr. č. 7 Podíl DPH na celkových daňových příjmech 2008–2014



Zdroj: www.financnasprava.sk

S cílem omezit daňové úniky zavedla slovenská vláda v roce 2013 účtenkovou loterii s finančními výhrami. Nicméně ani v tomto roce nedošlo k patrnému nárůstu výběru DPH.

5.2 Dopady fiskalizace v Chorvatsku

Primárním cílem chorvatské fiskalizace je narovnání podnikatelského prostředí, snížení daňových úniků a zvýšení daňových příjmů. Z daňového hlediska bylo záměrem dosáhnout stavu, kdy větší počet lidí bude platit nižší daně. V následující tabulce jsou uvedeny sumy, které byly vybrány v letech 2009–2015 na daních, které jsou nejvíce spojené se zavedenou fiskalizací v roce 2013.

Tab. č. 7 Vývoj daňových příjmů v Chorvatsku 2009–2015⁶³

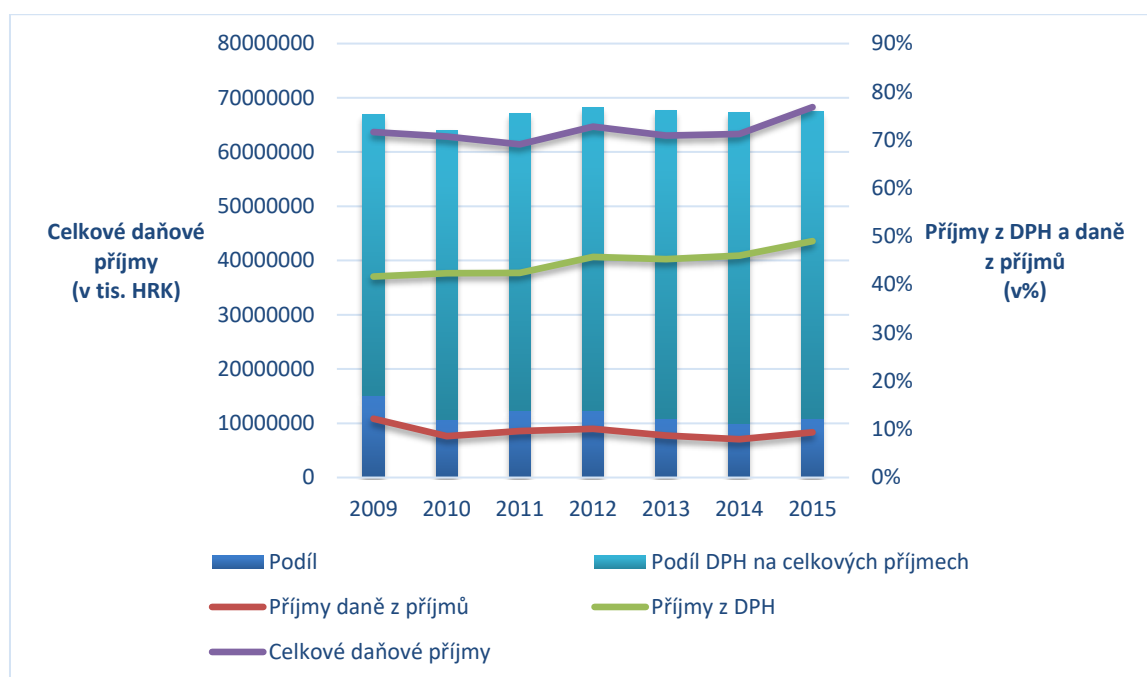
Rok	Příjmy z daně z příjmů (v tis. HRK)	Příjmy z DPH (v tis. HRK)	Celkové daňové příjmy (v tis. HRK)
2009	10 839 269	37 050 354	63 678 926
2010	7 608 630	37 688 520	62 856 582
2011	8 595 516	37 718 154	61 422 186
2012	8 966 867	40 652 023	64 693 898
2013	7 738 141	40 253 061	63 044 946
2014	7 059 707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

Zdroj: *www.mfin.hr*

Z tabulky je patrné, že v roce 2013 po zavedení evidence tržeb bylo v obou případech daní vybráno méně než v roce předchozím. Je však nutné zmínit, že společně se zavedením fiskalizace byla snížena i sazba DPH v pohostinství z 25 % na 10 %, což může být jeden z hlavních důvodů nižšího výběru daně. Od roku 2017 je sazba znova na původní hranici 25 %.

⁶³ *Republika Hrvatska Ministarstvo financija: Budgetary central government revenues* [online]. 2016 [cit. 2017-11-01]. Dostupné z: <http://www.mfin.hr/en/time-series-data>

Obr. č. 8 Podíl DPH a daně z příjmu na celkových daňových příjmech 2009–2015



Zdroj: www.mfin.hr

5.2.1 Fiskální dopady fiskalizace

Po úplném zavedení elektronické evidence v roce 2013 je z obrázků patrné, že toto opatření bylo dobrým krokem, alespoň co se navýšení daňových příjmů týče. I přesto, že podíl šedé ekonomiky v Chorvatsku je kolem 30 % HDP a v ČR se pohybuje kolem 16 % HDP, tak situace, která nastala po fiskalizaci je vhodným příkladem pro Českou republiku. Zde jsou fakta, která uvádí Ministerstvo financí Chorvatska⁶⁴

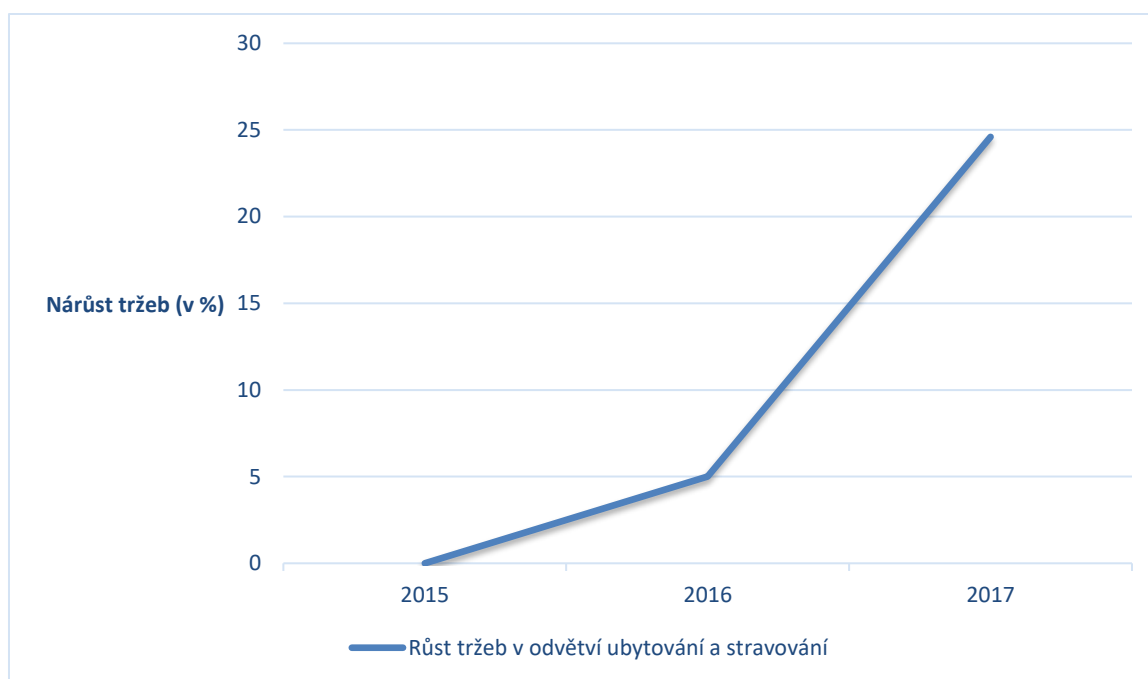
- U OSVČ v pohostinství bylo zaznamenáno zvýšení průměrných denních příjmů o **125 %** a zvýšení průměrného množství vystavených dokladů o **65 %**
- U nezávislých činností, OSVČ a řemesel došlo k nárůstu průměrného vykázaného příjmu o **35 %**
- V oblasti pohostinství zaznamenán nárůst zdanitelných plnění více než **40 %**
- V oblasti obchodu zaznamenán nárůst zdanitelných plnění o více než **13 %**
- Výběr spotřební daně na státní úrovni se zvýšil **48 %**

⁶⁴ Republika Hrvatska Ministarstvo financija: *Budgetary central government revenues* [online]. 2016 [cit. 2017-11-01]. Dostupné z: <http://www.mfin.hr/en/time-series-data>

5.3 Dopady elektronické evidence tržeb v ČR

Vývoj dat v odvětví ubytování a pohostinství v české ekonomice za rok 2017 je značně zajímavý. Za první pololetí roku se tržby v odvětví tržních služeb (ubytování, pohostinství, doprava, informační a komunikační činnosti, administrativní a vědecké činnosti, nemovitostní služby) zvýšily o 6,7 % proti prvnímu pololetí minulého roku. To je nárůst tržeb, který lze považovat za přiměřený v souvislosti s dobrou ekonomickou situací. Nicméně daleko nejrychlejší růst byl zaznamenán v odvětví ubytování a stravování.

Obr. č. 9 Procentuální růst tržeb v odvětví ubytování a stravování



Zdroj: *Vlastní zpracování*

Po zavedení elektronické evidence tržeb je nárůst tržeb v oblasti ubytování a stravování patrný. V prvním pololetí 2017 tržby vzrostly o 24,6 %. Porovná-li se růst tržeb v roce 2016 oproti roku 2015, je zde vzestup pouze 5 %. Ještě více vynikne vývoj v odvětví ubytování a stravování porovnáním s průměrnými hodnotami roku 2010.⁶⁵

5.3.1 Očekávaný vývoj příjmů státního rozpočtu v ČR

Podle aktuálního Konvergenčního programu Ministerstvo financí počítá s tím, že by stát měl získat díky EET na dani z příjmu fyzických osob v roce 2017 3,4 miliardy a v roce 2018 3,3

⁶⁵ MFČR: *Na jednou "záhadou"* [online]. 2017 [cit. 2017-11-01]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/v-mediich/2017/nad-jednou-zahadou-29420>

miliardy. Na inkasu DPH přinese EET podle odhadů letos 4,5 miliardy korun. Více o předpokládaných příjmech státního rozpočtu spojených se zavedením EET v následující tabulce.

Tab. č. 8 Dopady opatření omezující daňové úniky (v mld. Kč)

	2017	2018	2019	2020
Elektronická evidence tržeb	13,4	9,2	1,8	
- Daň z příjmů fyzických osob	3,4	3,3	0,5	
- Daň z příjmů právnických osob	1,7	1	0,2	
- Na sociální zabezpečení	3,8	2,2	0,5	
- Daň z přidané hodnoty	4,5	2,7	0,6	
Kontrolní hlášení	2	3		
- Daň z přidané hodnoty	2	3		
CELKEM	15,4	12,2	1,8	

Zdroj: Konvergenční program ČR, MF

Kontrolní hlášení, které je taktéž uvedeno v tabulce, je jedním z nástrojů v boji proti daňovým únikům, které cílí na eliminaci podvodů spojených především s neoprávněným nárokováním nadměrných odpočtů při DPH. Tento nástroj předčil podle MF očekávání, zatímco plánovaný přínos kontrolního hlášení byl 9 miliard korun, skutečný efekt podle analýz MF představoval 10-12 miliard korun.⁶⁶

Doporučení Ústavního soudu k přezkoumání zákona o EET v polovině prosince 2017 odložilo 3. a 4. vlnu zavedení EET, proto předpokládaný příjem 9,2 mld. korun v roce 2018 pravděpodobně nebude naplněn. Ústavní soud také vyškrtl ze zákona několik částí. Dne 28. 2. 2018 skončila povinnost zveřejňovat daňové identifikační číslo na účtenkách a evidovat bezhotovostní platby a platby kartou. Nástup 3. fáze EET se plánuje na březen roku 2019, přičemž už nyní se hovoří o možných výjimkách pro neplátce DPH. Před zavedením prvních

⁶⁶ MFČR: Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč [online]. 2016 [cit. 2017-11-01]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/stat-v-roce-2016-hospodaril-s-rekordnim-27109>

fází EET panovalo také mnoho obav, že dojde k ukončení podnikatelské činnosti těch osob, kterých se EET dotkne. Především osob podnikajících v hostinské činnosti.

Obr. č. 10 Počet osob samostatně výdělečně činných po zavedení EET

POČET OSVČ HLAVNÍ I VEDLEJŠÍ ČINNOST	
31. 12. 2014	972 356
31. 3. 2015	964 520
30. 6. 2015	987 742
30. 9. 2015	991 446
31. 12. 2015	975 952
31. 3. 2016	969 849
30. 6. 2016	990 681
30.9. 2016	996 266
31. 12. 2016	981 335
31. 12. 2017	991 444

Zdroj: www.cssz.cz

Z obrázku číslo deset je patrné, že i přes veškeré obavy k ukončování podnikatelské činnosti po zavedení EET nedošlo. Nepatrné výkyvy počtu OSVČ jsou patrné v celém průběhu, nikoli pouze v po roce 2016 kdy došlo k zavedení EET.

5.4 Zhodnocení a návrh opatření

Při výběru nejvhodnějšího modelu evidence tržeb pro Českou republiku byl kladen důraz na vyvážené fungování celého systému, které bude znamenat co nejmenší administrativní zatížení subjektů a nebude příliš nákladné na zavedení pro stát. Ministerstvo financí ČR analyzovalo mnoho modelů evidence tržeb v evropských zemích, nicméně slovenský model byl zamítnut a jako nejvhodnější systém byl zvolen chorvatský model evidence tržeb. Tento model byl vybrán především z důvodu jednoduššího online systému bez nutnosti certifikace, kdy subjekt si může vybrat i levnější a jednodušší zařízení než je registrační pokladna.

System transakcí je v chorvatském i českém modelu stejný, taktéž oba modely mají vyřešený úpadek internetu. I přesto, že český model vychází z toho chorvatského v pár aspektech (viz. 4. kapitola) se modely liší.

Co se týče nákladů spojených se zavedením EET ze strany podnikatelů, tak obchodní korporace si mohou náklady na zavedení elektronické evidence tržeb zahrnout do odpočtu ze základu daně a drobní živnostníci mohou využít jednorázovou slevu na dani ve výši 5 000,- Kč v roce, ve kterém poprvé zaevidují tržbu. EET znamená hromadění dat, které společně s kontrolním hlášením bude poskytovat finanční správě téměř dokonalý obrázek o většině daňových subjektů i bez toho, že by musela být zahájena daňová kontrola. Tyto informace může pak finanční správa využít k porovnání údajů od podobných korporací či podnikatelů a velmi snadno odhalovat možné zatajování tržeb nebo jiné nesrovnalosti.

Přesto, že se EET může jevit jako dobré opatření v boji proti daňovým únikům, vzhledem k nárůstu daňových příjmů do státního rozpočtu, nikdy nebude stoprocentní, nikdy nebude evidováno sto procent tržeb a to z jednoho jediného důvodu. Vždy se najdou podnikatelé, kteří svým známým, štamgastům, kamarádům, účtenky vystavovat nebudou a tím pádem nebudou ani tržbu evidovat.

5.4.1 Návrh případných opatření vhodných pro aplikaci v ČR

System EET je v ČR novinkou, není tedy úplně možné vyvozovat závěry a navrhopvat opatření, která by zlepšila jeho fungování. I přesto jsou v následujícím textu uvedeny možné zlepšení, která by mohla ještě více napomocť správnému fungování elektronické evidence tržeb.

Každá stotisící účtenka vyhrává (nikoli účtenková loterie) – mohlo by jít o větší motivaci klientů vzít si účtenku, než je tomu u účtenkové loterie, kterou vyhlásilo MF. Jednalo by se o podobný princip fungování, nikoli však na základě slosování. Každý den by vyhrávalo několik účtenek, v průměru se počet zaevidovaných tržeb denně pohybuje kolem 10 miliónů, takže by mohla každá stotisící účtenka vyhrávat. Zákazník by se o výhře mohl dozvědět přímo od personálu podniku, který by byl na své pokladně informován o tom, že právě vytiskl výherní účtenku a rovněž by na účtence bylo uvedeno, že se jedná o výherní účtenku, aby se zabránilo zatajení výhry nebo nevšimnutí si ze strany personálu. V porovnání s nynější účtenkovou loterií, kdy klient se musí registrovat a účtenku každou zvlášť evidovat by tato varianta soutěže nebyla pro zákazníka nijak časově náročná. Taktéž by zákazníkby tato

„soutěž“ více motivovala k vyžádání účtenky než loterie nebo dokonce po vzoru chorvatského systému povinnost převzít účtenku.

Další opatření, které by mohlo být vhodné k aplikaci v ČR je evidování prodávajícího. Zde je brána inspirace z chorvatského modelu. Spojení EET s bojem proti zaměstnávání na černo může do státního rozpočtu přinést taktéž nemalou část finančních prostředků, především vybraných na sociálním pojištění. Údaje o prodávajícím, který vystavuje danou účtenku, by byly, stejně jako v Chorvatsku, odesílány na úřad práce, který by mohl prostřednictvím těchto dat kontrolovat nelegální zaměstnávání a taktéž hlídat dodržování zákonné pracovní doby.

Závěr

Elektronická evidence tržeb a další nově vzniknutá opatření (např. kontrolní hlášení v roce 2016) proti daňovým únikům v ČR jsou výsledkem boje české vlády s přetrvávajícím problémem krácení daní, ke kterému, stejně jako v ostatních státech dochází. Tyto opatření nemají za cíl přidělovat slušným podnikatelům práci, ani je nějak poškozovat či omezovat. Hlavním smyslem je zlepšení výběru daní a narovnání podnikatelské prostředí a nastavení striktních podmínek pro všechny. Ne jinak může stát vybrat více na daních a tím i zvýšit příjmovou složku státu aniž by byl nucen zvyšovat daně.

Tato bakalářská práce se věnovala konkrétním opatřením boje proti daňovým únikům na Slovensku, v Chorvatsku a České republice, jakožto velice aktuální téma dnešní společnosti. Práce má dva specifické cíle. Prvním cílem bylo analyzování vybraných opatření proti daňovým únikům a jejich komparace a následným druhým cílem zhodnotit tyto postupy a navrhnout případná opatření vhodná pro aplikaci v ČR.

Práce analyzuje fungování evidence tržeb u dvou evropských zemích, které mají větší zkušenosti právě s tímto opatřením než Česká republika. Bohužel se v tuto chvíli nedá hovořit o tom, zda budou očekávání vyššího výběru daní a snížení daňových úniků naplněna, ale rozhodně je k tomuto cíli EET dobrý nástroj. I přes veškeré diskuze, nelze říci, že EET je pro české podnikatele výdajově nezvladatelné a mnoho z nich právě kvůli neúnosně vysokým výdajům ukončí své podnikání, protože si podnikatel sám může určit své zařízení podle svých požadavků a finančních možností, v tomto je český stát vysoce benevolentní. Co se týče státních výdajů spojených se zavedením elektronické evidence tržeb, tak zde se jedná o mnohonásobně vyšší výdaje. Zda se tato investice vyplatila a zvýšil se výběr daní, bude možné zhodnotit až v následujících letech.

Zhodnocení možných dopadů zavedení EET bylo zpracováno především z dat Ministerstva financí, především z konvergenčního programu a z dat Finanční správy a Českého statistického úřadu. Zahraniční data jsou čerpána především z podkladů Ministerstva financí Chorvatské republiky a Finanční správy Slovenské republiky.

Úspěšnost zavedených opatření na Slovensku a v Chorvatsku by se dala hodnotit z různých pohledů, nicméně hlavním bodem této práce byla výše odvedených daní před a po zavedení elektronické evidence tržeb. Ani v jedné ze zemí nebyl nárůst daňových příjmů z daně

z přidané hodnoty a daně z příjmů nijak znatelný, dokonce došlo k jeho poklesu. V Chorvatsku lze předpokládat, že tyto výsledky byly ovlivněny snížením sazby DPH v pohostinství z 25 % na 10 % právě v roce zavedení elektronické evidence tržeb. Oproti tomu nižší daňový příjem na Slovensku po zavedení registračních pokladen byl zapříčiněn především nastalou finanční krizí.

Po závěrečné komparaci všech evidencí tržeb v uvedených státech nezbyvá nic jiného než vyčkat na úplné zavedení všech třech fází EET v ČR a následně vyhodnotit úspěšnost. I tak se odvážím říct, že evidence tržeb v ČR přišla v ten nejvhodnější moment a její téměř bezchybný a pozvolný start může přinést mnohem lepší ekonomické výsledky než je tomu na Slovensku a v Chorvatsku.

V závěru práce je zhodnoceno zavedení EET v ČR a navrhnuty případné změny. První změnou je změna účtenkové loterie za jinou soutěž spojenou s účtenkami. Konkrétně se jedná o každodenní soutěž, která by mohla více motivovat zákazníky požadovat při nákupu účtenku. Další vhodnou změnou, inspirovanou Chorvatskem, je evidence prodejce a odeslání dat úřadu práce za účelem snížení počtu pracovníků, kteří pracují na černo.

Seznam použité literatury:

HEJDUKOVÁ, Pavlína. *Veřejné finance: teorie a praxe*. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-298-4.

HUBINKOVÁ, Zuzana. *Psychologie a sociologie ekonomického chování*. 3., aktualiz., dopl. a přeprac. vyd. Praha: Grada, 2008. Psyché (Grada). ISBN 9788024715933

KLIMEŠOVÁ, Ludmila. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. Právo a management. ISBN 978-80-87974-06-3

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

MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901918-3-5.

PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: teorie a praxe v ČR*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. ISBN 978-80-7357-698-1.

RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. ISBN 978-80-210-4732-7.

VANČUROVÁ, Alena, Hana ZÍDKOVÁ a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR: cvičebnice*. V Praze: VOX, 2017. Daně (1. VOX). ISBN 978-80-87480-61-8.

ZAJÍČKOVÁ, Miroslava, Radim BOHÁČ a Igor VEČEŘ. *Základ daně z příjmů a DPH ve vybraných státech EU z pohledu daňové harmonizace*. Praha: Leges, 2012. Teoretik. ISBN 978-80-87576-21-2.

Legislativa:

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě České republiky

Zákon č. 289/2008 Z.z., o používání registrační pokladnice

Daňový řád 280/2009 Sb.

Daňový poriadok 563/2000 Sb.

Internetové zdroje:

Zpráva o činnosti Finanční správy ČR a Celní správy ČR za rok 2016. *MFCR* [online]. , 55 [cit. 2017-09-23]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danove-a-celni-statistiky/zpravy-o-cinnosti-financni-a-celni-sprav/2016/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-29142>

Česko jako severské státy Evropy? Daňová kvóta by vyskočila až o dvacet procent. *Hlidací pes* [online]. 2016, , 1 [cit. 2017-09-23]. Dostupné z: <http://hlidacipes.org/cesko-jako-severske-staty-evropy-danova-kvota-by-vyskocila-az-o-dvacet-procent/>

Organizační struktura GFŘ [online]. [cit. 2017-09-24]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/generalni-financni-reditelstvi/organizacni-struktura-gfr>

Chorvatsko. In: *Wikipedia: the free encyclopedia* [online]. San Francisco (CA): Wikimedia Foundation, 2001- [cit. 2017-09-27]. Dostupné z: <https://cs.wikipedia.org/wiki/Chorvatsko>
Ministarstvo financija [online]. Split [cit. 2017-10-29]. Dostupné z: <http://www.mfin.hr/hr/financijski-sustav>

DJELOKRUG RADA POREZNE UPRAVE. *Ministerstvo financija: Porezna uprava* [online]. Split, 2016 [cit. 2017-10-24]. Dostupné z: http://www.porezna-uprava.hr/HR_o_nama/Stranice/zadatak.aspx

Finančná správa [online]. Bratislava SR, 2016 [cit. 2017-10-03]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava>

Finanční správa: ETržby [online]. [cit. 2017-10-14]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

Koho se týká elektronická evidence tržeb: Elektronická evidence tržeb o A do Z [online]. [cit. 2017-10-14]. Dostupné z: <http://eet.money.cz/koho-se-tyka-elektronicka-evidence-trzeb>

Eet.money.cz: Uzavřené provozovny a stále vyšší pokuty. EET kontrolori se činí [online]. 2017 [cit. 2017-10-15]. Dostupné z: <http://eet.money.cz/blog/stale-vyssi-pokuty-uzavrene-provozovny-eet-kontrolori-se-cini>

Jak to bylo v Chorvatsku s EET [online]. 2016 [cit. 2017-10-29]. Dostupné z: www.novum.cz/cs/aktualita/jak-bylo-v-chorvatsku-s-elektronickou-evidenci-trzeb

Republika Hrvatska Ministarstvo financija: Budgetary central government revenues [online]. 2016 [cit. 2017-11-01]. Dostupné z: <http://www.mfin.hr/en/time-series-data>

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 - Lafferova křivka

Obrázek č. 2 - schéma daňové správy Chorvatska

Obrázek č. 3 - Schéma fungování elektronické evidence tržeb

Obrázek č. 4 – Celní úřad - Počet správních deliktů za období 1.12.2016–1.5.2017 a 1.12.2016–30.9.2017

Obrázek č. 5 – Počet kontrol daňového úřadu zaměřených na elektronickou registrační pokladnu

Obrázek č. 6 – Výše uložených pokud na základě místního šetření finanční správy

Obrázek č. 7 – Podíl DPH na celkových daňových příjmech 2008 – 2014

Obrázek č. 8 – Podíl DPH a daně z příjmu na celkových daňových příjmech 2009 – 2015

Obrázek č. 9 – Procentuální růst tržeb v odvětví ubytování a stravování

Obrázek č. 10 - Počet osob samostatně výdělečně činných po zavedení EET

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Výpočet daně z příjmu fyzických osob

Tabulka č. 2 – Výpočet daně z příjmu právnických osob

Tabulka č. 3 – Celní správa - kontroly evidence tržeb za období 1.12.2016–30.9.2017 a 1.12.2016– 1.5.2017

Tabulka č. 4 – Porovnání povinností při používání elektronické registrační pokladny a virtuální registrační pokladny

Tabulka č. 5 – Kontroly finanční správy Slovenské republiky v roce 2016

Tabulka č. 6 – Vývoj daňových příjmů Slovenské republiky v letech 2008–2014

Tabulka č. 7 – Vývoj daňových příjmů v Chorvatsku v letech 2009–2015

Tabulka č. 8 – Dopady opatření omezující daňové úniky

