

POSITIVES AND NEGATIVES OF ELECTRONIC SALES RECORDS FROM THE PERSPECTIVE OF THE STATE AND BUSINESS ENTITIES

POZITIVA A NEGATIVA ELEKTRONICKÉ EVIDENCE TRŽEB Z POHLEDU STÁTU A PODNIKATELSKÝCH SUBJEKTŮ

Renáta Myšková¹, Oleksandra Chemelyukh²

ABSTRACT

Electronic sales records are implemented in different countries and are considered a tool to support tax collection. The aim of the article is to define the fundamental impacts of electronic sales records on business entities in the Czech Republic and to describe the benefits of electronic sales records in terms of the state. The article focuses on the links between electronic sales records, tax returns and financial statements and shows some significant differences between them.

KEY WORDS

Electronic sales records, sales, income tax, value added tax, financial statements.

JEL CLASSIFICATION

D04, G38, H25

1 Úvod

Elektronická evidence tržeb (EET) je v České republice zavedena poměrně krátce a stále zůstává diskutovaným tématem. Nelze jednoznačně říci, zda převládají její příznivci, či odpůrci, ovšem argumentace obou stran má svá opodstatnění. Příznivci EET poukazují na možnost zprůhlednění podnikatelského prostředí a omezení daňových úniků, odpůrci nového systému zmiňují další zatížení podnikatelů a obavy z nárůstu kontrol Finanční správy včetně vysokých pokut v případě zjištění chyb. Cílem tohoto příspěvku je vymezit zásadní dopady EET na podnikatelské subjektyv České republice, zejména na jimi vedenou evidenci, a rovněž popsat přínosy EET z hlediska státu.

V rámci teoretického základu je zmíněna EET v souvislosti s daňovou problematikou i potřebou dostatečné evidence podnikatelských aktivit. Další část příspěvku definuje elektronickou evidenci tržeb v návaznosti na legislativu v České republice, tedy především na zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Vzhledem k tomu, že český model EET byl inspirován chorvatským modelem, je provedena jejich komparace.

Dále je pozornost zaměřena na zavedení EET do praxe podnikatelů, včetně provázanosti soupisu evidovaných tržeb s dalšími účetními výkazy a daňovými přiznáními, i v souvislosti s právní formou podnikání. Cílem této části je ukázat významné rozdíly dopadů evidence

¹ doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D., Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, e-mail: renata.myskova@upce.cz.

² Bc. Oleksandra Chemelyukh, Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní.

tržeb na výkaznictví ekonomických subjektů, a to v závislosti na tom, zda vedou daňovou evidenci, nebo účetnictví.

2 Souvislosti mezi EET, daňovým systémem a podnikovou evidencí

Elektronická evidence tržeb je v odborné literatuře spojována s nárůstem příjmů do veřejných rozpočtů, s výběrem daní, ale také s účetní evidencí. Z tohoto pohledu byly provedeny studie, které se zaměřily na přínosy i úskalí, která jsou s touto problematikou spojena. Saad (2014) poukazuje na mezery v účetnictví, které vedou k chybám při vyčíslování podnikových výsledků, což se následně odráží ve vyčíslení daní, a upozorňuje na potřebu vhodného účetního informačního systému. Další výzkumy posuzují zavedení elektronické evidence z pohledu státu – Wang (2003) ve své mezinárodní studii vymezil faktory, které ovlivňují přijetí elektronických systémů pro evidenci daní, Dixon (2014) upozorňuje na fakt, že proces zdanění včetně způsobu výběru daní souvisí s technickou organizací. Úroveň výkonu tohoto systému souvisí nejen s cíli daňové politiky, ale je i kontrolním nástrojem, a proto musí být technické nástroje dobře připraveny a organizovány a navrženy tak, aby vyhovovaly potřebám vyššího zájmu s ohledem na politické, sociální, ekonomické a finanční podmínky státu (Palan et al., 2013). To platí i pro zavedení a využívání elektronické evidence tržeb.

Xu a kol. (2019) uvádějí, že většina malých a středních podniků čelí problému vysokých daňových sazeb, nedostatku řádných informací a složitých regulačních politik a upozorňují na rizika spojená s navýšením zátěže podnikatelů. Zmiňují, že přátelská daňová politika přispívá k růstu a přežití malých a středních podniků, neboť daně zvyšují provozní náklady a zpomalují růst. Zavedení EET také způsobuje růst nákladů, a právě názory podnikatelů v České republice na zavedení EET se zabývá Kolářová a Podolská (2016).

3 Legislativní úprava EET v České republice

EET lze popsat jako online systém zachycování tržeb v okamžiku jejich přijetí, který respektuje jako rozhodující faktor způsob přijetí těchto tržeb. Zásadním důvodem zavedení EET je snaha Ministerstva financí České republiky zamezit krácení daně z příjmů z hotovostních tržeb, kdy je tato daň odváděna z nižší tržby, než byla ve skutečnosti přijata, nebo dokonce odvedena není. (Hajdušek, Vodička, 2017).

Základním legislativním předpisem upravujícím EET je zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen ZoET), který vešel v platnost dne 16. března 2016. *Pozn. Nejedná se o první pokus vlády evidovat hotovostní tržby, tím byl zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, který byl v roce 2005 schválen, nikdy nenabyl účinnosti a v roce 2008 byl zrušen zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.*

Současně se ZoET vešel v platnost také zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb – jedná se především o změny zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích.

Zmíňme zásadní ustanovení ZoET, týkající se vymezení subjektu evidence tržeb, evidované tržby, rozhodného příjmu.

Podle § 3 ZoET je subjektem evidence tržeb poplatník daně z příjmů fyzických osob a poplatník daně z příjmů právnických osob, přičemž vymezení právnických a fyzických osob se i pro účely EET dále váže na vymezení těchto osob podle ZDP. Předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby těchto subjektů. Podle § 4 ZoET je evidovanou tržbou platba, která „splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a zakládá rozhodný příjem“ a dále platba, která „splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu“ a je:

- a) *určená k následnému čerpání nebo zúčtování, které zakládají rozhodný příjem;*
b) *následným čerpáním nebo zúčtováním té platby, která zakládá rozhodný příjem.* “

Platby v hotovosti pro účely EET zahrnují platby do pokladen, platby platebními kartami, šekem, směnkou apod., ale ZoET svým vymezením zohledňuje také elektronické peněženky, vouchery, stravenky a další druhy poukázek. EET je spojena také s tzv. rozhodným příjmem, kterým je u fyzických osob podle § 6, odst. 1, písm. a) ZoET „*příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který*

- *není předmětem daně z příjmů,*
- *je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinelý nebo*
- *podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.*“

Jedná se tedy o návaznost na ustanovení § 7 ZDP vymežující příjmy ze samostatné činnosti (příjmy z podnikání). Rozhodným příjmem tedy nejsou příjmy z nájmu a ostatní příjmy upravené v § 10 ZDP a dále také příjmy, které se dají považovat za ojedinelé, takže tyto nepodléhají ani EET.

Rozhodným příjmem u právnických osob se podle § 6, odst. 1, písm. b) ZoET rozumí „*příjem z činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který*

- *není předmětem daně z příjmů,*
- *je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinelý,*
- *podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo*
- *podléhá dani ze samotného základu daně.*“

Pokud se tedy jedná o obchodní společnosti a družstva, která byla založena za účelem podnikání, příjmy těchto subjektů tvořící jejich výnosy a platby přijaté v hotovosti nebo platební kartou podléhají EET. Výjimkou jsou nestátní neziskové organizace, u kterých do evidence tržeb spadají pouze příjmy z provozování vedlejší podnikatelské činnosti přesahující 175 000 Kč za hospodářské období nebo tvořící více než 5 % celkových příjmů.

Pro úplnost uveďme ještě komentář k ustanovení § 6, odst. 3 ZoET, které upravuje rozhodný příjem veřejné obchodné společnosti a komanditní společnosti, a uvádí, že do evidence tržeb v případě těchto společností spadají také příjmy jejich společníků, a to i přesto, že tyto příjmy nejsou předmětem daně z příjmů těchto společností, ale jejich společníků (Hajdušek, Vodička, 2017).

4 Komparace EET v Chorvatsku a v České republice

4.1 Elektronická evidence tržeb v Chorvatsku

Česká republika následovala země, kde jsou jisté formy a obměny EET zavedeny již řadu let. V Evropské unii se jedná o více než 15 zemí, mezi které patří Slovensko, Itálie, Polsko, Švédsko a také Chorvatsko. V Chorvatsku se EET využívá již od roku 2013 a chorvatský systém byl nejvíce inspirativní pro Českou republiku (Etržby, 2016-2018). Důvodem je to, že Chorvatsko při zavádění EET zohlednilo problémy, které se vyskytly v jiných zemích – jednalo se například o potřebu synchronizace fiskální tiskárny s pokladním systémem. V Chorvatsku nebyl určen povinný typ hardwaru pro odesílání dat, a proto mohli podnikatelé využít běžný počítač, již zavedený pokladní systém, ale i tablet a chytrý telefon, protože podmínkou pro správnou funkci EET je internetové připojení, pomocí kterého se data z účtenek v reálném čase odesílají na server. Každá účtenka má tímto serverem vygenerován unikátní kód, což by mělo být realizováno do pěti vteřin.

EET bylo zaváděno v rámci tří etap, nejprve tato povinnost vznikla pro střední a velké podniky a pohostinství, následně pro maloobchod, malé podniky a OSVČ a třetí fáze zahrnovala ostatní subjekty. Realizace byla velmi rychlá, celý proces včetně návrhu

a technických specifikací trval necelých deset měsíců (od dubna 2012 do ledna 2013). (Novum Global, 2015).

Zkušenosti s EET byly poprvé hodnoceny v červnu roku 2015, kdy podle tehdejšího chorvatského ministra financí Borise Lalovace došlo po zavedení EET meziročně v letech 2012 a 2013 téměř ke dvojnásobnému zvýšení v přiznávání příjmů (v pohostinství se přiznané roční příjmy zvýšily ze 4.100 Eur až na 9.300 Eur, v maloobchodu byl nárůst z 3 200 Eur na 3.800 Eur, drobní podnikatelé a OSVČ navýšili přiznávané příjmy z 2.500 Eur na 3.200 Eur. Předpokládané zvýšení výběru DPH se však neuskutečnilo – částka se dále pohybovala okolo 5,4 miliard Eur, ovšem důvodem bylo zřejmě snížení sazby DPH v pohostinských službách z 25 % na 10 %. Osvědčila se tzv. volná soutěž mezi podnikateli poskytujícími zařízení k vedení EET, která vedla k cenové konkurenci těchto dodavatelů, takže cena kompletního balíčku zařízení potřebný pro zprovoznění EET se pohybovala v rozmezí 150-200 Eur (Týden.cz, 2006-2018). Zavedení EET bylo spojováno s ukončením podnikání více než 50.000 podnikatelů, ovšem tuto situaci komentovalo Ministerstvo spravedlnosti a financí Chorvatska tak, že jejich činnost byla ukončena administrativně v důsledku toho, že neodesílali žádné povinné výkazy a daňová přiznání (Týden.cz, 2006-2018).

4.2 Elektronická evidence tržeb v České republice

Zavádění EET v České republice probíhalo v několika etapách, kdy v každé z nich měla evidence zahrnout skupinu podnikatelských činností podle klasifikace CZ-NACE. V časovém horizontu se jednalo o čtyři fáze (vlny):

- 1. fáze – 1. prosinec 2016: ubytování, stravování a pohostinství,
- 2. fáze – 1. březen 2017: maloobchod a velkoobchod,
- 3. fáze – 1. březen 2018: ostatní s výjimkou určitých řemesel,
- 4. fáze – 1. červen 2018: určitá řemesla.

EET je spuštěna pro první a druhou vlnu podnikatelů, ovšem podle rozsudku Ústavního soudu ze dne 12. prosince 2017 se kromě jiného odkládají termíny pro třetí a čtvrtou fázi postupného zavádění EET. Tento rozsudek pod spisovou značkou Pl. ÚS 26/16 obsahuje rozhodnutí o změně a vyloučení některých ustanovení ZoET. Za klíčové v budoucím vývoji a implementaci EET na další podnikatelské subjekty lze považovat především tyto změny v ZoET (Finanční správa, 2013-2017a): 1. 3. 2018 se zrušilo ustanovení § 5 písm. b) o povinnosti evidovat tržby přijaté platební kartou a ustanovení § 20 písm. b), které stanovuje povinnost poplatníka uvádět na účtence své daňové identifikační číslo. K 1. 1. 2019 se také ruší ustanovení § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3. umožňující stanovovat výjimky.

Realizace EET probíhá v praxi v následujících krocích. V okamžiku uskutečnění tržby dochází k jejímu zadání do pokladního zařízení a odeslání údajů o přijímané tržbě datovou zprávou přes internet na server Finanční správy České republiky. Finanční správa okamžitě údaj přijímá a potvrzuje a následně zasílá zpět do pokladního zařízení potvrzení o zaevidování tržby v podobě unikátního, tzv. fiskálního identifikačního kódu (dále jen FIK), který se objeví na účtence. Vytisknutou účtenku s kódem FIK obdrží zákazník, který zaplatí. Zákazník si může zkontrolovat pravost fiskálního kódu a správnost zaevidované účtenky na Daňovém portálu, a právě tato kontrola by měla zabezpečit přiznávání všech tržeb podnikatelů (Etržby, 2016-2018).

Zkušenosti s elektronickou evidencí jsou z hlediska Ministerstva financí České republiky pozitivní, v roce 2018 přinesla EET do veřejných rozpočtů výnosy 12,3 miliardy Kč, což překročilo odhad přibližně o 600 milionů Kč. V porovnání s rokem 2017 se příjmy pro veřejné rozpočty v důsledku EET zvýšily o 4,4 miliardy Kč (Marečková, 2019).

3.3 Komparace chorvatského a českého systému EET

Chorvatský systém byl z pohledu České republiky inspirativní, ale i přesto existují mezi oběma systémy některé podstatné rozdíly. Jedná se především o:

- povinnost převzetí účtenky zákazníkem – v České republice není tato povinnost stanovena, ale v Chorvatsku je zavedena nejen povinnost účtenku vydat, ale také ji převzít. Nesplnění této povinnosti je pokutováno kontrolory v terénu,
- označení prodávajícího – v Chorvatsku se na účtence povinně uvádí i to, který zaměstnanec a v jaký čas platbu přijal. Tyto údaje jsou posílány na úřad práce a jsou využívány ke kontrole, zda podnikatel nezaměstnává pracovníky nelegálně. Časový údaj je určen pro kontrolu dodržování pracovní doby. Označení prodávajícího a čas prodeje nepatří v České republice mezi povinné údaje,
- stav hotovosti v pokladně – v Chorvatsku je odesílán z pokladních systémů na finanční úřad kromě výše tržeb i údaj o hotovostním stavu pokladny a za schodek může být udělena nejen pokuta, ale provozovna může být i na určitý čas uzavřena. V České republice není evidence stavu pokladny povinná,
- pokuty – pokuty za porušení EET jsou v Chorvatsku podstatně vyšší než v České republice, při přepočtu na Kč: v Chorvatsku může být uložena pokuta až do výše 1,8 milionů Kč, v České republice je maximální výše pokuty je 500.000 Kč.

Oba systémy mají shodně zavedenou tzv. účtenkovou loterii. V Chorvatsku začala fungovat společně s evidencí tržeb, v České republice byla zprovozněna ve druhé polovině roku 2017. Shodně jsou zahrnuty věcné i peněžité ceny. Zvláštností byla v Chorvatsku speciální soutěž vyhlášená pro Čechy v roce 2015 o peněžitou výhru i o zájezd do země v hodnotě 15.000 Kun (cca 54.000 Kč).

5 Praktické problémy z hlediska EET

Zatímco z rozpočtového pohledu je zavedení EET považováno jednoznačně za pozitivní, z hlediska podnikatelských subjektů to není tak jednoznačné. Jedním z významných problémů, se kterým se setkávají zejména malé společnosti a živnostníci, je nesrovnalost EET výkazů s jinými výkazy. Forma podnikání v české republice totiž vymezuje možnosti vedení účetnictví, případně daňové evidence. Základními otázkami, které je nutné zodpovědět, jsou:

- Je poplatník účetní jednotkou, nebo vede daňovou evidenci?
- Kolik certifikátů EET poplatník potřebuje?
- Jaký typ hardwaru a softwaru bude využíván?
- Jedná se o plátce DPH, a pokud ano, jaké je jeho zdaňovací období?
- Jaké další výkazy má poplatník povinnost sestavovat?
- Kde vznikají rozdíly mezi jednotlivými výkazy a soupisem EET?
- Jak je řešena a prováděna kontrola správnosti a úplnosti výkazů, zejména tedy EET, přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH), kontrolního hlášení (KH) a přiznání k dani z příjmů fyzických/právnických osob (DPFO/DPPO)?

Vzhledem k rozsahu článku se zaměřujeme pouze na vybranou problematiku, a to na provázanost EET s DPH, EET a KH, EET a daně z příjmů, se zohledněním toho, zda podnikající subjekt vede daňovou evidenci nebo účetnictví.

Soupisy EET odesílané správci daně poskytují v podstatě doplňující informace ke kontrole poctivého odvádění daní, protože prioritními dokumenty jsou daňová přiznání, DPFO/DPPO a přiznání k dani z přidané hodnoty.

Při kontrole správnosti by se tedy měla čísla za určité období uvedená v soupise EET rovnat číslům v těchto přiznáních, ovšem v průběhu i na konci sledovaného období běžně

nastává několik situací, při nichž se tyto hodnoty liší. Rozdíly vznikají také vzhledem k odlišnosti příjmů a výnosů.

- Shody a rozdíly soupisu EET s přiznáním k DPH – přiznání k DPH podávají pouze osoby povinné k této dani, a to za příslušné zdaňovací období – měsíční, nebo čtvrtletní. V daňovém přiznání se vykazují všechna uskutečněná zdanitelná plnění bez ohledu na formu a čas zaplacení, zatímco EET eviduje pouze tržby hrazené hotově, platební kartou nebo poukázkou, a to v okamžiku úhrady.
- Shody a rozdíly soupisu EET s přiznáním DPFO a DPPO – možné nesrovnalosti je nutné posuzovat vzhledem k tomu, zda poplatník této daně vede daňovou evidenci, nebo účetnictví. U daňové evidence se do přiznání DPFO zahrnují pouze příjmy a výdaje uskutečněné v posuzovaném období a v soupisu EET se příjmy s tímto shodují pouze tehdy, když podnikatel přijímá tržby jen hotově, případně platební kartou nebo poukázkou. Problém může nastat v momentě přijetí tržby platebním terminálem, kdy zákazník zaplatí platební kartou v posledních dnech účetního období, protože na účet obchodníka se tržba může připsat až v následujícím účetním (i zdaňovacím) období.

Podstatně více problémů proto vzniká při vedení účetnictví, které eviduje výnosy a náklady v daném účetním období, takže úhrada pohledávek a závazků není podstatná, navíc je možná bankovním převodem, hotově i platební kartou. Pro kontrolu správnosti soupisu EET s daňovým přiznáním je tedy nutné zohlednit úhrady pohledávek bezhotovostním převodem a rovněž zálohové platby (ty se běžně hradí hotově, ovšem nevstupují do daňového přiznání).

Odlišnosti, které mohou nastat, jsou uvedeny na příkladech v následujících subkapitolách.

5.1 EET a vedení daňové evidence

V případě daňové evidence u poplatníka, který přijímá tržby jen hotově (včetně úhrad platební kartou), je situace propojení EET s dalšími účetními výkazy jednodušší, jelikož je velice pravděpodobné, že rozdíly nastanou pouze ve výkazu DPFO, a to až v posledních dnech zdaňovacího období. Pokud dojde k platbě za zboží platební kartou na konci měsíce, platba se obvykle připsá na běžný účet až v roce 2019 (viz tabulka 1).

Tabulka 1: Prodej zboží v prosinci 2018 – bez fakturace

Plnění	Částka (Kč)	Datum platby	Způsob platby	EET (základ + 21% DPH)	DPH (základ + 21% DPH)	KH (základ + 21% DPH)	DPFO 2018
Prodej zboží	7 000	25.12.18	hotově	ano 5 785 + 1 215	ano 5 785 + 1 215	ano 5 785 + 1 215	ano 5 785
Prodej zboží	7 000	31.12.18	plat. kartou	ano 5 785 + 1 215	ano 5 785 + 1 215	ano 5 785 + 1 215	ne
Celkem	14 000	-	-	14 000 Kč 11 570 + 2 430	14 000 Kč 11 570 + 2 430	14 000 Kč 11 570 + 2 430	5 785 základ bez DPH

Zdroj: Autorky

Pokud podnikatel bude prodej zboží také fakturovat, situace se zkomplikuje, protože faktury vystavené na konci účetního období s předpisem úhrady hotovostním způsobem budou proplaceny až v lednu následujícího roku.

Vystavení takové faktury proto není příjmem běžného zdaňovacího období, ale představuje zdanitelné plnění z hlediska DPH, a bylo zahrnuto i do kontrolního hlášení v běžném roce (viz tabulka 2).

Tabulka 2: Prodej zboží v prosinci 2018 – s fakturací

Plnění	Částka (Kč)	Datum platby	Způsob platby	EET (základ + 21% DPH)	DPH (základ + 21% DPH)	KH (základ + 21% DPH)	DPFO 2018
FV za zboží 31.12.18	15 000	-	hotově	ne	ano 12 397 + 2 603	ano 12 397 + 2 603	ne
Úhrada FV	15 000	15.1.19	hotově	ne	ne	ne	ne
Celkem	15 000	-	-	v lednu 2019	15 000 Kč 12 397 + 2 603	15 000 Kč 12 397 + 2 603	zdaněno v 2019

Zdroj: Autorky

5.2 EET a vedení účetnictví

Další odlišnosti jsou ukázány v případové studii, kdy poplatník je účetní jednotkou. Je čtvrtletním plátcem DPH s povinností měsíčně podávat výkaz KH.

Jedná-li se o situaci, kdy zákazníci platí hotově, vznik výnosů je z hlediska EET vnímán jako tržba. Okamžik uskutečnění zdanitelného plnění, vzniku výnosu a přijetí tržby je shodný, proto vstupuje ve stejnou dobu do EET, DPH, KH i do přiznání DPPO, jak uvádí tabulka 3.

Tabulka 3: Poskytnutí služeb v prosinci 2018 – bez fakturace, při vedení účetnictví

Zákazník	Částka (Kč)	Datum platby	Způsob platby	EET (základ + 15% DPH)	DPH (základ + 15% DPH)	KH (základ + 15% DPH)	DPPO 2018 (Kč)
Zákazník č. 1	600	11.11.18	platební karta	ano 522 + 78	ano 522 + 78	ano 522 + 78	ano 522
Zákazník č. 2	300	11.11.18	stravenky	ano 261 + 39	ano 261 + 39	ano 261 + 39	ano 261
Zákazník č. 3	250	11.11.18	hotově	ano 217 + 33	ano 217 + 33	ano 217 + 33	ano 217
Celkem	1 150	-	-	1 150 1 000 + 150	1 150 1 000 + 150	1 150 1 000 + 150	1 000 (základ bez DPH)

Zdroj: Autorky

Problémem, který nastává velmi často, jsou rozdíly vzniklé při zálohových platbách, a to v průběhu účetního období i na jeho konci. Soupis EET navíc zohledňuje i způsob platby, kterým jsou zálohy a doplatky hrazeny, což je další příčinou, která způsobuje zásadní rozdíly mezi jednotlivými výkazy.

Vybíráme situaci na přelomu dvou účetních (zdaňovacích) období, protože zde je nutné časově rozlišovat výnosy běžného a příštího období, takže se jedná o velmi zajímavý případ promítající se do všech sledovaných výkazů.

V uvedeném příkladu zákazník využil služeb podnikatele v období od 28. 12. 2018 do 6. 1. 2019, tedy po dobu 10 dnů. Prosincové dny jsou zohledněny ve zdaňovacím období 2018 a lednové dny náleží již do roku 2019. Celková hodnota plnění činí 32.000 Kč, z čehož 27.827 Kč tvoří základ DPH a částka 4173 Kč představuje DPH se sazbou 15 %. Polovina základu, tedy 11.131 Kč náleží do účetního období 2018 a v tomto roce byla zaúčtována pomocí dohadné položky, protože ještě nebyla známa přesná výše plnění. Druhá polovina

základu přísluší již do roku 2019 a v něm bude zdaněna DPPO. Důsledky této situace se promítají ve výkazech za běžné období roku 2019 tak, jak je uvedeno v tabulce 4.

Tabulka 4: Zohlednění poskytnutých služeb v termínu 28. 12. 2018 - 6. 1. 2019 v účetním období 2019

Plnění	Částka platby (Kč)	Datum platby	Způsob platby	EET základ + 15% DPH	DPH základ + 15% DPH	KH základ + 15% DPH	DPPO 2019 (Kč)
1. záloha	15 000	11.11.18	převodem	ne	ne (IV.Q/2018)	ne (11/2018)	ne
2. záloha	15 000	12.12.18	převodem	ne	ne (IV.Q/2018)	ne (12/2018)	ne
FV – (32 000 Kč)	2 000 doplatek	6.1.19	hotově	ano 1 739 + 261	ano 1 739 + 261	ano 1 739 + 261	ano 16 696
Celkem	32 000	-	-	2 000 1 739 + 261	2 000 1 739 + 261	2 000 1 739 + 261	16 696 výnosy 2019!

Zdroj: Autorky

6 Shrnutí

Z výše uvedeného vyplývá, že problematika elektronické evidence tržeb je diskutovaným tématem a názory na ni se liší. Z hlediska státu je její přínos do rozpočtů zřejmý, jedná se o nástroj omezující nekalé praktiky spojené s krácením daní. Ministerstvo financí České republiky již mělo podchyceny tržby větších podnikatelských subjektů tím, že bylo zavedeno kontrolní hlášení, ve kterém jsou sledovány obchodní transakce dvou podnikatelských subjektů při zdanitelných plněních nad 10.000 Kč. V těchto případech se obvykle jedná o úhrady převodním příkazem, tudíž potom nevstupují do elektronické evidence tržeb. Vezmeme-li v úvahu, že na tzv. drobných plněních, do 10.000 Kč, se velkou mírou podílejí koneční spotřebitelé, lze předpokládat, že se platby uskutečňují často v hotovosti (tzv. hotovostní obchody) a jejich objem není zanedbatelný. Stát má tedy dva nástroje (KH a EET) pro podchycení a kontrolu všech příjmů plynoucích z podnikání, což ovšem neplatí komplexně, protože EET se v současné době stále netýká všech podnikatelských subjektů. K avizovanému narovnání podnikatelského prostředí zavedením stejných podmínek pro všechny tedy zatím nedošlo.

Dopady na podnikatelské subjekty jsou hodnoceny na základě zkušeností z praxe spíše negativně. Co je po zavedení EET zřejmé, je zatížení drobných podnikatelů dalšími povinnostmi spojenými se zajištěním přenosu dat a s vykazováním tržeb. Jedná se například o možné potíže s technikou, při jejímž výpadku nebo chybě musí podnikatelé co nejrychleji zajistit odeslání údajů o uskutečněných tržbách. Také se objevuje opakované několikanásobné odeslání údajů o stejné tržbě. Zvýšily se náklady firem spojené s povinností evidovat tržby - průběžné a pravidelně se opakující výdaje spojené s provozem EET jsou z dlouhodobého hlediska několikanásobně vyšší než pořízení potřebného softwaru a hardwaru. V návaznosti na další výkaznictví lze konstatovat, že kontrola správnosti mezi jednotlivými výkazy a příznáními není vždy jednoduchá a nastávají i situace, kdy nelze kontrolu jednoduše provést.

7 Závěr

Návrh pro zavedení EET vyšel z úmyslu potlačit šedou ekonomiku, omezit krácení daní a narovnat podnikatelské prostředí. Evidence je zaměřena na oblasti, které do zavedení EET nebyly zajištěny žádnou záznamní povinností, proto byly z hlediska krácení daní nejcitlivější – příjmy plynoucí hotově nebo pokladní poukázkou. EET je po vzoru jiných zemí v České republice implementována fázově, a to od prosince 2016. Do EET je v současnosti zapojeno přibližně 177 000 podnikatelů. EET je pro ně stále časovou i ekonomickou zátěží, kontroly mezi jednotlivými povinnými výkazy nejsou take jednoduché.

Ministerstvo financí ČR předložilo vládě již v únoru 2018 novelu zákona č. 112/2016 Sb., o elektronické evidenci tržeb, která upravuje evidenci tržeb vzhledem k verdiktu Ústavního soudu z prosince 2017 a vzhledem ke zkušenostem s EET v praxi. Poslanecká sněmovna ČR 13. 2. 2019 v prvním čtení podpořila návrh novely uvedeného zákona předložené Ministerstvem financí ČR, která upravuje také náběh 3. a 4. fáze evidence tržeb. Asi největší diskuzi nyní vyvolává tzv. „papírová evidence“ pro malé živnostníky, kdy by podnikatel využíval předtištěné papírové účtenky, které by zdarma obdržel na finančních úřadech. Průběžně (na konci každého dne) by evidoval výši tržeb a počet účtenek a měsíčně by zasílal příslušný formulář poštou na finanční úřad. Výdaje státu na tisk účtenek jsou vyčísleny na 30 mil. Kč ročně, další nemalé výdaje představuje systému pro EET.

Právní úprava EET je tedy neustále v pohybu a skutečnost, že i po více než dvou letech od svého zavedení do současnosti stále nemá finální podobu, je problémem z hlediska podnikatelů i státu – splnění jejího poslání se tím stále odkládá.

PODĚKOVÁNÍ

Tento článek vznikl v rámci projektu č. SGS_2019_018 Dynamika ekonomických aspektů veřejných politik v kontextu efektivnosti a udržitelnosti (Economic Aspects' Dynamic of Public Policies in Efficiency and Sustainability Context).

LITERATURA

- [1] Dixon, D., 2014. Defining tax avoidance author. In *The king's student law review title*, Vol. 5, Issue 2, pp. 16-32.
- [2] *Etržby – elektronická evidence tržeb: O projektu, 2016-2018. Jak to funguje?* <http://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>. [cit. 2018-11-30]
- [3] Finanční správa, 2018. *EET – drtivá většina povinností plynoucích stávajícím poplatníkům ze zákona o evidenci tržeb platí i nadále beze změn.* <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/novinky/2018/EET-vetsina-povinnosti-zustava-v-platnosti-9006> [cit. 2018-03-01]
- [4] Hajdušek, T. – Vodička, M., 2017. *První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-589-5.
- [5] Kolářová, E. – Podolská, E., 2016. The Electronic Record of Sales and Impact on the Reduction of Tax Evasion. In *European Financial System 2016: Proceedings of the 13th International Scientific Conference*. Brno: Masarykova univerzita, 2016, pp. 357-364. ISBN 978-80-210-8308-0.
- [6] *Ministerstvo financí ČR - Aktuálně.cz*. EET slaví dva roky. Evidence stále budí emoce, stát rozdál pokuty za 128 milionů. <https://www.aktualne.cz/wiki/politika/ministerstvo-financi/r~i:wiki:3626/?offset=7>. [cit. 2018-12-01]

- [7] *Ministerstvo financí ČR. Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.* <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2016/zakon-c-112-2016-sb-26768>. [cit. 2019-07-02]
- [8] Novum Global, 2015. Jak to bylo v Chorvatsku s elektronickou evidencí tržeb. <http://www.novum.cz/cs/aktualita/jak-bylo-v-chorvatsku-s-elektronickou-evidenci-trzeb>. [cit. 2018-02-22]
- [9] Palan, R., Richard, M., Christian, C., 2013. *Tax havens: How globalization really works*. Cornell University Press, 2013. ISBN 10:0801476127.
- [10] Saad, A. S., 2014. Evaluation of the electronic accounting information system in reducing tax evasion from point of view of the accounting and tax offices in Palestine. In *Journal of Palestine Studies*, Vol. 45, Issue 2, pp. 132-167. ISSN 0377-919X.
- [11] *Týden.cz: Byznys*, 2006-2018. Chorvatský ministr: Evidence tržeb zvýšila přiznané příjmy. https://www.tyden.cz/rubriky/byznys/svet/chorvatsky-ministr-evidence-trzeb-zvysila-priznane-prijmy_346269.html. [cit. 2018-03-01]
- [12] Wang, Y. S., 2003. The adoption of electronic tax filing systems: An empirical study. In *Government Information Quarterly*, Vol. 20, Issue 4, pp. 333-352. ISSN 0740-624X.
- [13] Xu, B., Li, L., Liang, Y. et al., 2019. Measuring Risk Allocation of Tax Burden for Small and Micro Enterprises. In *Sustainability*, Vol. 11, Issue 3, p. 741. <https://doi.org/10.3390/su11030741>. ISSN 2071-1050.
- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. <http://zakony-online.cz/?s3&q3=all>
- [15] Zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb. <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-113>. [cit. 2019-15-02]

KONTAKT

doc. Ing. et Ing. Renáta Myšková, Ph.D.
Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní,
Ústav podnikové ekonomiky a managementu
Studentská 95, 532 10 Pardubice, Česká republika
E-mail: renata.myskova@upce.cz

Bc. Oleksandra Chemelyukh
Univerzita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní,
Ústav podnikové ekonomiky a managementu
Studentská 95, 532 10 Pardubice, Česká republika