

Univerzita Karlova
Právnická fakulta

Adéla Kučerová

Elektronická evidence tržeb

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 22. listopadu 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že předloženou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených, které byly řádně citovány. Dále prohlašuji, že tato diplomová práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze, dne 22. listopadu 2016

.....
Adéla Kučerová

Poděkování

Děkuji vedoucímu práce doc. JUDr. Radimu Boháčovi, Ph.D. za ochotu, pomoc a cenné rady při psaní této práce.

Obsah

Úvod	6
1. Evidence tržeb obecně	9
1.1. Pojem evidence tržeb	9
1.2. Cíle elektronické evidence tržeb	11
1.2.1. Zvýšení inkasa veřejných rozpočtů a potírání šedé ekonomiky	11
1.2.2. Spravedlivější konkurenční prostředí	13
1.3. Způsoby evidence tržeb	13
1.3.1. Off-line model evidence tržeb	14
1.3.2. On-line model evidence tržeb	15
1.3.3. Hybridní model evidence tržeb	16
1.4. Evidenční povinnost v českém právním řádu	17
1.4.1. Daňový řád	17
1.4.1.1. Základní evidenční povinnost	17
1.4.1.2. Zvláštní evidenční povinnost	18
1.4.1.3. Zvláštní zákony k daňovému řádu	20
1.4.2. Zákon o účetnictví a další předpisy upravující účetnictví	21
1.4.3. Zákon o daních z příjmů	22
1.4.4. Zákon o registračních pokladnách	23
2. Zákon o evidenci tržeb	26
2.1. Postavení zákona v právním řádu České republiky	26
2.2. Legislativní proces	27
2.3. Obsah právní úpravy	34
2.3.1. Subjekty EET	34
2.3.2. Předmět EET	38
2.3.2.1. Formální vymezení evidované tržby	38

2.3.2.2.	Materiální vymezení evidované tržby	42
2.3.2.3.	Vyluka z aplikace zákona z důvodu příjmu představujícího příjem ojedinelý	44
2.3.2.4.	Vyloučené tržby	51
2.3.2.5.	Zmocnění vlády ke stanovení dalších výjimek	55
2.3.2.6.	Dočasně vyloučené tržby	55
2.4.	Ústavnost zákona o EET	58
2.4.1.	Proporcionalita a svoboda podnikání	58
2.4.2.	Ochrana soukromí	62
2.4.3.	Zmocnění vlády	66
2.5.	Schopnost EET naplnit vytyčené cíle	69
Závěr		72
Seznam použité literatury		74
Resumé		83
Abstract.....		84
Klíčová slova		85

Úvod

K tomu, aby stát mohl řádně vykonávat své funkce a plnit své úkoly, jsou nezbytně nutné finanční prostředky. Potřebuje naplnit veřejné rozpočty, ze kterých poté bude čerpat při uhrazování svých výdajů. Každý veřejný rozpočet má svou příjmovou a výdajovou stranu.¹ Vždy je nutné mít minimum příjmů, které pokryjí výdaje k zabezpečení plnění funkcí veřejného rozpočtu. Výdaje jsou proto v rozpočtové logice primárním hlediskem. Tzv. mandatorní výdaje, tedy výdaje, jejichž vynaložení je povinné, tj. vyžaduje jej zákon či jiný předpis, popř. jsou dány smluvním závazkem, stát musí vynaložit vždy a ten, kdo veřejný rozpočet sestavuje, tento fakt nemůže ovlivnit.² Pokud tedy není dostatek příjmů, je logickým vyústěním zákonné povinnosti k úhradě mandatorních výdajů zadlužování státu, které se děje především prodejem státních dluhopisů, a v menší míře pak i půjčkami od Evropské investiční banky.³ Krátkodobě jsou tyto finanční „injekce“ schopny zajistit státu dostatek finančních prostředků, nicméně *de facto* dochází k odsouvání řešení problému s nedostatkem příjmů do budoucna. V dlouhodobém časovém horizontu má proto zadlužování nepříznivé následky – státní dluh se postupně navyšuje a narůstají i výdaje spojené s dluhovou službou, které opět představují mandatorní výdaj. Je proto snaha zajistit dostatečný objem příjmů, aby byly veřejné rozpočty (resp. státní rozpočet) přinejmenším vyrovnané, popř. suficitní (o tom ostatně svědčí i jedna ze zásad rozpočtového práva, a to zásada dlouhodobé vyrovnanosti veřejných rozpočtů)⁴ a stát si nemusel na úhradu svých výdajů půjčovat. Státy se neustále pokouší hledat a následně zavádět různá opatření za účelem zvýšení celkových příjmů. Nedávná finanční krize však tento úkol učinila ještě obtížnějším, než tomu bylo doposud.

Způsobů, cest a teorií jak navýšit příjmovou stránku veřejných rozpočtů je mnoho a tyto úvahy, resp. komparace jednotlivých opatření a jejich účinnost nejsou předmětem této práce. Omezím se proto na konstatování, že v České republice tvoří

¹ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

² *Státní rozpočet 2015 v kostce: Informační příručka Ministerstva financí ČR*. Ministerstvo financí – Sekce veřejné rozpočty, 2015. ISBN 978-80-85045-75-8. s. 39.

³ Tamtéž, s. 16.

⁴ MARKOVÁ, Hana a Radim BOHÁČ. *Rozpočtové právo*. Praha: C.H. Beck, 2007. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-80-7179-598-8. s. 66.

daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění stěžejní a nejvýznamnější druh příjmu veřejných rozpočtů;⁵ daně představují příjem státního rozpočtu přibližně z jedné poloviny. Zvýšení daňových výnosů je tak velmi účinná cesta vedoucí k nárůstu příjmové stránky veřejných rozpočtů.

Zvýšení daňového inkasa cestou efektivnějšího výběru daní je i jedním z cílů elektronické evidence hotovostních tržeb za zboží a služby (dále též jen „evidence tržeb“ či „EET“), která je tématem této diplomové práce. Elektronická evidence tržeb byla do právního řádu České republiky zavedena prostřednictvím dvou legislativních nosičů, a to zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále též jen „zákon o EET“) a na něj navazujícím zákonem č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb (dále též jen „doprovodný zákon“ nebo „změnový zákon“). Oba zákony nabydou účinnosti ke dni 1. prosince 2016. Jedná se proto o problematiku, která je tématem v českém právním prostředí relativně novým, aktuálním a poměrně často diskutovaným jak na poli odborníků a akademiků, tak mezi laickou veřejností.

Tato práce se věnuje evidenci tržeb nejprve v rovině obecné a poté v rovině konkrétní – evidenci tržeb v té podobě, v jaké byla zavedena do českého právního řádu. S ohledem na to rozděluji práci na dvě základní kapitoly.

Obsahem kapitoly první je obecné pojednání o evidenci tržeb. Jsou představeny základní cíle evidence tržeb a následně způsoby, jakými je možné tržby evidovat v elektronické formě. Část této kapitoly je věnována i evidenční povinnosti a jejímu výskytu v českém právním prostředí. Základní použitou metodou je zde metoda deskripce.

Druhá a stěžejní kapitola práce je věnována zákonu o EET. Nejprve se kapitola zabývá zákonem o EET obecně, jeho místem v právním řádu České republiky a procesu jeho přijímání. Dále se věnuje rozboru jeho vybraných ustanovení. Vzhledem k omezenému rozsahu práce zde není cílem poskytnout zevrubnou a vyčerpávající analýzu zákona, nýbrž rozebrat ta ustanovení, která dle mého soudu představují jeho samotné jádro – věnuji se proto především úpravě subjektů a předmětu evidence tržeb.

⁵ BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

Pokouším se najít odpověď na otázku, zda je nová právní úprava evidence tržeb z teoretického pohledu bezproblémová, a za tímto účelem identifikuji ta ustanovení zákona o EET, která by, dle mého názoru, teoreticky mohla činit jisté potíže. V závěru této kapitoly se pak pokouším zhodnotit zákon o EET z hlediska ústavnosti v souvislosti s aktuálně projednávaným návrhem na jeho zrušení a schopnosti naplnit požadované cíle. V této kapitole využívám především metodu kritické analýzy a deskripce.

Vzhledem k tomu, že ke dni uzavření rukopisu není ani jeden ze zmíněných zákonů účinný, nelze při tvorbě této práce čerpat ze zkušeností s jejich aplikací. Nelze s jistotou předvídat, jaké faktické dopady bude zavedení evidence tržeb mít, ani jaké případné problémy potenciálně v budoucnu vyvstanou. Není zatím ani mnoho odborné literatury, jež by bylo možné pro tuto práci použít. Hlavní zdroj, ze kterého jsem při psaní této práce čerpala, je proto samotný text zákona o EET, důvodová zpráva k tomuto zákonu a metodický pokyn, který k aplikaci zákona vydalo Generální finanční ředitelství (dále jen „Metodický pokyn“).⁶

⁶ *Evidence tržeb: Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb* [online]. In: Generální finanční ředitelství, s. 42 [cit. 2016-09-24]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf].

1. Evidence tržeb obecně

1.1. Pojem evidence tržeb

Pojem *evidence* lze vymezit jako vedení záznamů o určitých jevech či skutečnostech,⁷ či jako vedení seznamů či přehledů.⁸ S pojmem evidence se lze vedle zákona o EET setkat v rámci českého právního řádu na mnoha místech, mimo oblast finančního práva pak například:

- evidence obyvatel dle zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel;
- evidence v katastru nemovitostí dle zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí; nebo
- evidence volných pracovních míst, evidence zájemců o zaměstnání, evidence uchazečů o zaměstnání, evidence osob se zdravotním postižením, evidence cizinců, evidence povolení k výkonu umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dětí a evidence fyzických a právnických osob, kterým byla pravomocně uložena pokuta za umožnění výkonu nelegální práce dle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

V rámci finančního práva⁹ se pojem evidence vyskytuje též, a to např.:

- evidence investičních nástrojů dle zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu;
- evidence daní dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“); nebo
- daňová evidence dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

Pojem *tržba* v obecném českém jazyce zásadně odpovídá pojmu obchod.¹⁰ Dříve bylo pojmu tržba však užíváno právě k odlišení tržby od obchodu, když obchodníkem

⁷ BARTÁK, Matěj, Jitka VEBROVÁ a Renata RYCHLÁ (eds.). *Nový slovník cizích slov pro 21. století*. Vyd. 1. Praha: Plot, 2008. ISBN 978-80-86523-89-7. s. 98

⁸ PETRÁČKOVÁ, Věra a Jiří KRAUS. *Akademický slovník cizích slov*. 1. vyd. Praha: Academia, 1995. ISBN 80-200-0497-1. s. 209

⁹ Tj. souboru právních norem upravujících vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a používání finanční masy a jejích částí; viz BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo. 6., upr. vyd.* V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 12.

¹⁰ *Ottův slovník naučný: ilustrovaná encyklopaedie obecných vědomostí*. V Praze: J. Otto, 1888. 25. díl, s. 824.

byl dle Ottova slovníku naučného¹¹ ten, kdo „*kupuje, aby koupenou věc beze změny prodal ... i ten, kdo kupuje, aby ji zpracoval a prodal*“, zatímco tržebník jakožto provozovatel tržby byl „*obchodník ... ve smysle živnostníka*“ neboli „*kupecký živnostník, který zprostředkuje opatření služeb a prací*“.¹² Ačkoli se výrazu tržebník v dnešní mluvě příliš často nevyužívá, lze říci, že ve smyslu uvedeného vymezení by jím v současné době byl především takový subjekt, jehož činnost spočívá v nabízení zboží a služeb třetím osobám – zákazníkům, resp. spotřebitelům. O subjektu, který nabízí zboží a služby třetím osobám lze říci, že provozuje činnost živnostenským či obdobným způsobem.¹³ Takovou osobou je ve smyslu účinné úpravy § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku (dále jen „občanský zákoník“), za předpokladu splnění i ostatních podmínek, podnikatel.

Označit podnikatele v obecně širokém smyslu za tržebníka by však dle mého názoru neodpovídalo uvedenému původnímu chápání pojmu tržebník. Domnívám se, že ze staršího pojetí, tím, že je tržebník odlišen od obchodníka jakožto od onoho „mezičlátku“, jenž nenabízí zboží a služby konečným spotřebitelům, jasně plyne aspekt přímého kontaktu, kdy právě podnikatel – tržebník zprostředkuje zboží a služby konečným spotřebitelům.

Z mého pohledu lze evidencí tržeb na základě výše uvedených informací proto rozumět vedení záznamů o činnosti podnikatelů, kteří nabízejí zboží a služby spotřebitelům. Toto pojetí dle mého soudu nejlépe vystihuje pojetí zákona o EET. Ten totiž předmětem evidence tržeb činí zjednodušeně řečeno platby v hotovosti a platby jim příbuzné (bližší viz podkapitola 2.3.2), čímž primárně cílí na odvětví maloobchodu a hostinské činnosti.¹⁴ To je charakteristické tím, že právě zde dochází nejčastěji k přímému styku se zákazníkem. Pro doplnění a podporu svého argumentu uvádím, že vztáhnout povinnost k EET pouze na subjekty podnikající v oblasti maloobchodu a hostinské činnosti (tj. zvolit stejný přístup jako zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, viz podkapitola 1.4.4) bylo též variantou zvažovanou při přípravě zákonné

¹¹ Tamtéž, s. 824.

¹² *Ottův slovník naučný: ilustrovaná encyklopaedie obecných vědomostí*. V Praze: J. Otto, 1888. 25. díl, s. 824.

¹³ *Občanský zákoník: komentář*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-369-2, komentář k § 2302

¹⁴ *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf], s. 22.

úpravy. Nebylo k ní však nakonec přistoupeno z důvodu možného narušení hospodářské soutěže znevýhodněním jedné skupiny podnikatelů a nedodržení rovnosti subjektů.¹⁵

1.2. Cíle elektronické evidence tržeb

Evidence tržeb může probíhat v různých formách. V této práci se však dále zaměřím na evidenci tržeb elektronickou formou, kterou lze rozumět off-line systémy, on-line systémy (přímo komunikující s finanční správou) a systémy smíšené (viz podkapitola 1.3.).

Jako základní cíle evidence tržeb prováděné elektronickou formou, které odůvodňují její implementaci, bývají pravidelně uváděny:¹⁶

- **zvýšení inkasa veřejných rozpočtů a potírání šedé ekonomiky; a**
- **spravedlivější konkurenční prostředí.**

1.2.1. Zvýšení inkasa veřejných rozpočtů a potírání šedé ekonomiky

Lepší a efektivnější výběr daní a účinný boj s daňovými úniky a v konečném důsledku vidina celkového zvýšení inkasa veřejných rozpočtů je hlavním důvodem, proč státy zavádí elektronickou evidenci tržeb.

System evidence tržeb státu poskytuje přehled o skutečnostech rozhodných pro správné vyměření a stanovení daně (tedy skutečností, od kterých se odvíjí výše odvedeného daňového inkasa) a zároveň mu slouží jako zdroj důkazních prostředků použitelných v daňovém řízení.¹⁷ Díky tomu, že stát, resp. finanční správa má skrze evidenci tržeb k dispozici další množství údajů, je obtížnější obcházet daňové právní předpisy. Bez spolehlivého zdroje informací o daňových subjektech nemá stát dostatek prostředků k ověření si správnost údajů obsažených v daňových tvrzeních, čehož některé nepoctivé osoby využívají ve svůj prospěch a tvrzenou daňovou povinnost zkreslují či některé skutečnosti zamlčují. Stát, snažící se vybrat dostatek finančních prostředků k naplnění veřejných rozpočtů, je pak nucen plošně zvyšovat daňovou zátěž,

¹⁵ Tamtéž, s. 22.

¹⁶ Ministerstvo financí. *Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky* [online]. 2015 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEeb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf].

¹⁷ *Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb*. Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9TEC3YTP].

čímž trpí především řádně placíci poplatníci. Naopak, pokud se podaří omezit šedou ekonomiku a lépe plnit příjmovou stranu veřejných rozpočtů, může dojít ke snížení celkové daňové zátěže.¹⁸ Ze snížení daňové zátěže profituje společnost jako celek a stát má větší prostor a možnosti investovat do potřebných oblastí, což vytváří další sociální přínosy.

Se sférou šedé ekonomiky se potýkají v různé míře všechny státy světa a byla vypracována nejedna studie týkající se jak příčin existence a růstu šedé ekonomiky, tak možných nástrojů a cest k jejímu snížení. Za jeden z hlavních faktorů ovlivňující míru šedé ekonomiky je považována právě daňová zátěž subjektů, resp. rozdíl mezi částkou hrubého a čistého příjmu, sníženého popř. i o částky pojistného na sociální zabezpečení.¹⁹ Čím vyšší tato částka je, tj. čím vyšší je subjekt povinen odvádět daně a popř. i pojistné na sociální zabezpečení, tím pravděpodobnější se budou jevit podněty k přechodu do sféry šedé ekonomiky, resp. snaha obejít systém.

Zákonodárce se skrze zavedení evidence tržeb snaží dosáhnout situace, kdy obcházení daňových zákonů a vyhýbání se placení daní bude značně obtížnější než doposud, čímž dojde k zamezení, či alespoň snížení množství daňových úniků. Následná možná optimalizace daňového zatížení poplatníků pak druhotně – na základě výše uvedeného předpokladu existence přímé úměry mezi výší daňové zátěže a mírou šedé ekonomiky – učiní podnikání ve sféře šedé ekonomiky méně lákavým, poněvadž riskovat uvalení možných sankcí se za situace nižšího daňového zatížení nebude jevit tak výhodným. Do jisté míry se proto dá říci, že evidence tržeb zprostředkovaně cílí i na prevenci růstu šedé ekonomiky.

Potírání šedé ekonomiky je z nastíněných důvodů předmětem zájmu i Evropské unie.²⁰ Hlavní cíl téměř všech členských zemí v Evropské unii je snižování daňového deficitu, který je cestou k vytváření vyšších daňových příjmů, aniž by bylo nutné

¹⁸ Tamtéž.

¹⁹ SCHNEIDER, Friedrich a Robert KLINGLMAIR. *Shadow Economies around the World: What Do We Know?* IZA Discussion Paper No. 1043 [online]. 2004, 60 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [http://ftp.iza.org/dp1043.pdf], s. 34.

²⁰ *Usnesení Evropského parlamentu ze dne ze dne 21. května 2013 o boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům.* In: Štrasburk, ročník 2013, 2013/2060(INI). Dostupné také z: [http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2013-0205&language=CS&ring=A7-2013-0162]

zvyšovat daňové sazby.²¹ Výslovně Českou republiku upozornila Rada Evropské unie na potřebu boje s daňovými úniky ve svém doporučení z roku 2015.²²

1.2.2. Spravedlivější konkurenční prostředí

Není-li nezákonné obcházení daňových povinností obtížné, uchyluje se k takovému jednání potenciálně podstatně větší množství osob. Tyto osoby pak v konečném důsledku získávají neoprávněnou výhodu představovanou finančními prostředky, které – navzdory zákonné povinnosti tyto prostředky odvést v podobě daní – mohou volně využít jinak.²³ Poctiví podnikatelé v mnoha různých oborech ekonomiky pak nejsou reálně schopni těmto osobám konkurovat.²⁴ Evidence tržeb je proto do právních řádů zaváděna i z důvodu narovnání tržního prostředí, resp. vytvoření stejných podmínek pro všechny subjekty působící na trhu tím, že fakticky zmenšuje prostor pro zamlčování a zkreslování skutečností relevantních pro správu a výběr daní, čímž činí obcházení daňové povinnosti obtížnějším.

1.3. Způsoby evidence tržeb

Myšlenka zavedení evidence tržeb uskutečněných podnikatelskými subjekty není myšlenkou novou. Naopak, určitý model evidence tržeb se objevuje v mnoha zahraničních právních řádech.²⁵ Existující modely a varianty evidence tržeb lze zobecnit na dvě, resp. tři základní možnosti, jak evidenci tržeb pojmout, a to:

- off-line model evidence tržeb (tj. evidence tržeb prostřednictvím pokladny s fiskální pamětí);

²¹ Specifikace projektu Elektronická evidence tržeb. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2015 [cit. 2016-07-15]. Dostupné z: [<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/odborne-studie-a-vyzkumy/2016/studie-eet-23692>], s. 9.

²² European Commission. Recommendation for a Council Recommendation on the 2015 National Reform Programme of the Czech Republic and delivering a Council opinion on the 2015 Convergence Programme of the Czech Republic. [cit. 21.11.2015]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/csr2015_czech_en.pdf]

²³ *Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb*. Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [<https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9TEC3YTP>].

²⁴ Ministerstvo financí. *Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky* [online]. 2015 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [<http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEeb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>].

²⁵ Ve státech Evropské unie jej lze nalézt např. v Itálii, Maďarsku, Švédsku, Bulharsku, Rumunsku, Řecku, Litvě, Maltě, Kypru, Polsku a Slovensku, mimo Evropskou unii pak například na Ukrajině, v Srbsku, Černé Hoře a Turecku. Nově je aktuálně zaváděn v Belgii či ve Slovinsku, viz *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>], s. 11.

- on-line model evidence tržeb; a
- hybridní model evidence tržeb (tj. evidence tržeb prostřednictvím pokladny s fiskální pamětí a odloženým on-line režimem).²⁶

1.3.1. Off-line model evidence tržeb

Off-line model evidence tržeb je založen na používání pokladen s fiskální pamětí (též registračních pokladen). Základní princip registračních pokladen spočívá v tom, že uskutečněné tržby povinných subjektů jsou zaznamenávány do fiskální paměti pokladny, přičemž požadavky na fiskální paměť jsou v první řadě nezměnitelnost, resp. nesmazatelnost dat.²⁷ Finanční správa nezískává data zadaná do paměti v registrační pokladně v reálném čase, tj. v momentě samotného uskutečnění dané transakce, ale jsou jí pravidelně v předem stanovených intervalech zasílány.²⁸

Za hlavní nevýhodu tohoto modelu je nejčastěji považována uvedená nemožnost kontroly dat v reálném čase a to, že jsou dostupná pouze v pokladně, což znemožňuje využití získaných dat za účelem plánování kontrol ze strany Finanční správy.²⁹ Dále je kritizován především fakt, že zde i přes zmíněné požadavky na registrační pokladny existuje poměrně široký prostor k manipulaci s daty ze strany povinného subjektu.³⁰ Za zmínku stojí i náklady na pořízení certifikované pokladny a její servisní údržbu, které mohou být neúměrně vysoké vzhledem k případné existenci omezené hospodářské soutěže v tomto tržním segmentu.³¹

Off-line model evidence tržeb je od 1. ledna 2012 využíván například ve Slovenské republice,³² ačkoli i zde lze v recentním vývoji pozorovat tendence směřující k posouvání systému směrem k on-line modelu (dobrovolné virtuální

²⁶ Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>], s. 12.

²⁷ Tamtéž, s. 13.

²⁸ Tamtéž, s. 13.

²⁹ Ministerstvo financí. *Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky* [online]. 2015 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [<http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEEb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>].

³⁰ Tamtéž s. 6.

³¹ Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>], s. 13.

³² Zákon č. 289/2008 Z. z. , o používání elektronickej registračnej pokladnice.

registrační pokladny pro určité obory).³³ V České republice měla být povinnost evidovat tržby za pomoci registračních pokladen zavedena k 1. lednu 2007, resp. 1. lednu 2008; později byla však předmětná ustanovení daného zákona bez náhrady zrušena a reálně k zavedení této povinnosti nedošlo.³⁴

Tento model (ač místy mírně pozměněný) lze považovat za vůbec nejčastěji se vyskytující.³⁵

1.3.2. On-line model evidence tržeb

On-line model evidence tržeb je založen na komunikaci mezi podnikatelským subjektem a orgánem finanční správy, když v okamžiku uskutečnění tržby, tj. v reálném čase povinný subjekt zasílá údaje do úložiště finanční správy prostřednictvím internetového připojení.³⁶ Není proto třeba vlastnit pokladnu s fiskální pamětí, postačí jednodušší zařízení typu mobilního telefonu či tabletu se stálým připojením k internetu a tiskárně.³⁷

Model je nastavený tak, aby byly odstraněny nevýhody jmenované u off-line způsobu evidence tržeb. Za hlavní odlišnost a zároveň výhodu oproti prve uvedenému modelu je proto považována možnost kontroly záznamů o transakcích ze strany finanční správy v reálném čase prostřednictvím on-line přístupu, a tudíž možnost efektivnější kontroly a analýzy dat.³⁸ Do kontroly se navíc může jednoduše zapojit i široká veřejnost prostřednictvím ověření zaevidování tržby v systému za pomoci jedinečných údajů na účtence.³⁹ Minimalizováno je též riziko pozdější manipulace se zadanými daty, která nejsou uložena v pokladně, nýbrž v datovém úložišti finanční správy, odkud jsou

³³ RADVAN, Michal a Jiří KAPPEL. *Elektronická evidence tržeb jako nástroj kontroly v berním právu*. In Mrkývka, P., Czudek, D., Valdhans, J. DNY PRÁVA 2015 – DAYS OF LAW 2015. Část V. Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016. s. 334-356, 23 s. ISBN 978-80-210-8196-3.

³⁴ Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách.

³⁵ Ministerstvo financí. *Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky* [online]. 2015 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [<http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEeb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>].

³⁶ *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>], s. 14.

³⁷ SMETANKOVÁ, Daša a Josef PALÁN. *PRÁVNÍ ÚPRAVA EVIDENCE TRŽEB VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EU: srovnávací studie č. 2.009* [online]. In: Parlamentní Institut, 2015 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [<http://docplayer.cz/15974744-Pravni-uprava-evidence-trzeb-ve-vybranych-zemich-eu-ing-dasa-smetankova-ph-d-ing-josef-palan-zari-2015-srovnavaci-studie-c-2.html>], s. 3.

³⁸ Tamtéž s. 3.

³⁹ Tamtéž.

povinným podnikatelským subjektem nesmazatelná.⁴⁰ Systém nevyžaduje vyšší náklady na straně povinných subjektů na nákup certifikované pokladny, když lze využít jakýkoli přístroj podporující dané funkce.⁴¹ Za hlavní nevýhodu oproti prvnímu modelu je považována vyšší nákladnost na straně státu, který musí zajistit technické i personální fungování systému.⁴²

Tento on-line model funguje například v Chorvatské republice, kde byl postupně zaváděn během roku 2013 zákonem o fiskalizaci hotovostních transakcí.⁴³ Na základě analýzy jednotlivých modelů evidování transakcí se český zákonodárce inspiroval právě zkušenostmi z Chorvatska a tento model shledal jako nejvhodnější pro české právní prostředí.⁴⁴ Zákon o EET proto zavádí tento on-line model.

1.3.3. Hybridní model evidence tržeb

Hybridní nebo též smíšený model evidence tržeb je kombinací obou uvedených přístupů. Podobnost s off-line modelem představují autorizované registrační pokladny, které jsou ale on-line napojeny na finanční správu, což je naopak prvek vlastní on-line modelu.⁴⁵ Přenos údajů neprobíhá ihned při provedení transakce, nýbrž ve stanovených intervalech, kdy se server finanční správy spojuje s registrační pokladnou.⁴⁶ Údaje jsou uchovávány jak v pokladně, tak na serveru finanční správy.⁴⁷

Markantní výhodou tohoto řešení je vysoké zabezpečení systému před zneužitím, a to díky duplicitnímu uchovávání dat. Tento systém je však technicky velmi složitý a administrativně náročný. Je navíc nákladný jak pro finanční správu, která zajišťuje certifikaci a evidenci registračních pokladen zároveň se správou centrálního úložiště dat, tak pro povinné subjekty.

⁴⁰ Tamtéž, s. 3.

⁴¹ *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>], s. 13.

⁴² Tamtéž s. 14.

⁴³ Zákon o fiskalizaci u prometu gotovinom (NN 133/12)

⁴⁴ *Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Aplikace o/dok* [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [<https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9TEC3YTP>].

⁴⁵ SMETANKOVÁ, Daša a Josef PALÁN. *PRÁVNÍ ÚPRAVA EVIDENCE TRŽEB VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EU: srovnávací studie č. 2.009* [online]. In: Parlamentní Institut, 2015 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [<http://docplayer.cz/15974744-Pravni-uprava-evidence-trzeb-ve-vybranych-zemich-eu-ing-dasa-smetankova-ph-d-ing-josef-palan-zari-2015-srovnavaci-studie-c-2.html>], s. 8.

⁴⁶ Tamtéž, s. 9.

⁴⁷ *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>], s. 17.

Tento model pro svou evidenci tržeb zvolilo Maďarsko.⁴⁸ Vzhledem ke složitosti systému zde bylo opakovaně posouváno datum účinnosti relevantních legislativních nosičů a ani po několikaletém úsilí není systém plně implementován.⁴⁹

1.4. Evidenční povinnost v českém právním řádu

Český právní řád povinnost evidence hotovostních tržeb v elektronické podobě až do doby přijetí zákona o EET nestanovil. Zákon o EET tedy představuje v určitém smyslu novinku přinášející do českého právního prostředí další, dosud nezavedenou povinnost.

Evidenční povinnost obecně však není českému právnímu prostředí neznámá, její projevy najdeme na více místech. Nejbližší nové povinnosti zavedené zákonem o EET je evidenční povinnost upravená v daňovém řádu a v některých dalších zvláštních zákonech. Dále je možné zmínit též právní předpisy upravující účetnictví, mj. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („zákon o účetnictví“). Záznamní povinnosti ukládá i zákon o daních z příjmů.

Z historie českého práva lze uvést systém registračních pokladen, který upravoval zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, jenž nabyl účinnosti k 1. červenci 2005 (dále jen „zákon o registračních pokladnách“).

1.4.1. Daňový řád

1.4.1.1. Základní evidenční povinnost

Evidenční, resp. záznamní povinnost upravuje § 97 daňového řádu (dříve obdobnou povinnost upravoval § 39 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), který ukládá daňovému subjektu, jenž v rámci své podnikatelské či jiné samostatně výdělečné činnosti uskutečňuje platby v hotovosti, povinnost vést záznamy o takovýchto platbách. Jinak řečeno, každý daňový subjekt, který přijímá a vydává hotové peníze,⁵⁰ je povinen tyto transakce evidovat na základě tohoto ustanovení; není

⁴⁸ Vyhlášky ministerstva národního hospodářství č. 48/2013, č. 50/2013 a č. 74/2013.

⁴⁹ Ministerstvo financí. *Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky* [online]. 2015 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [<http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEeb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf>]., s. 11

⁵⁰ KOBÍK, Jaroslav. *Daňový řád s komentářem*. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0, s. 564.

zde tedy třeba žádného rozhodnutí správce daně. Tato povinnost má správci daně zajistit podklady, aby mohl správně zjistit a stanovit daň. Daňový subjekt, který již eviduje údaje o těchto platbách na základě jiného zákonného ustanovení, je této povinnosti zproštěn, resp. není povinen je zaznamenávat podruhé i na základě tohoto ustanovení, poněvadž smysl ustanovení bude tak jako tak naplněn – dotčené údaje budou v obou případech evidovány.

1.4.1.2. Zvláštní evidenční povinnost

Vedle uvedené „základní“ záznamní povinnosti existuje i další, resp. zvláštní evidenční povinnost.⁵¹ Ta se už ale nevztahuje plošně na všechny daňové subjekty uskutečňující v rámci své podnikatelské či jiné výdělečné činnosti platby v hotovosti, nýbrž je ukládána správcem daně individuálně formou konstitutivního rozhodnutí. Správce daně se může k uložení této povinnosti uchýlit i přesto, že je daný daňový subjekt adresátem evidenční povinnosti podle zvláštního předpisu.

Důvodem existence této úpravy je, že v praxi může nastat situace, kdy údaje evidované *ex lege* nebudou dostačující pro správné stanovení daně. Uložení této povinnosti, jak už ostatně vyplývá z jejího charakteru jakožto povinnosti zvláštní, tj. ne všeobecné, není povinné. Správce daně ji ukládá až po předchozím uvážení jakožto reakci na určitá zjištění, přičemž její uložení má napomoci řešení zjištěných nedostatků. Meze tohoto uvážení však hrají důležitou roli. Správce daně nemůže zvláštní záznamní povinnost uložit bez odůvodnění.⁵²

Zákon však nestanoví, jaké důvody mohou vést k uložení této povinnosti, jediným zákonem explicitně vyjádřeným kritériem resp. zákonnou podmínkou k uložení této povinnosti je, že ony další záznamy musí být potřebné ke správnému zjištění a stanovení daně. Je ale jasné, že se nemůže jednat o čistě formální odůvodnění, kdy by byl uveden pouze důvod obecného charakteru bez dostatečné konkretizace okolností, které správce daně vedly k uložení zvláštní povinnosti, jinak řečeno zde nepostačí

⁵¹ § 97, odst. 2 daňového řádu.

⁵² § 97, odst. 3 daňového řádu.

obecná formulace, že by uložení zvláštní záznamní povinnosti „... *mohlo napomoci k zamezení případných daňových úniků z nevykázaných tržeb v hotovosti.*“⁵³

Dostatečným odůvodněním by nebyla ani skutečnost, že daňový subjekt přijímá významné finanční částky jako tržby v hotovosti,⁵⁴ poněvadž, bylo-li by uvedené jako odůvodnění připuštěno, nebyl by v podstatě činěn žádný rozdíl mezi záznamní povinností základní a zvláštní, když právě skutečnost, že daňový subjekt hotovostní platby uskutečňuje je předpokladem pro to, aby se na něj vztáhla základní evidenční povinnost. Tedy i přesto, že zde správce daně má poměrně široký prostor k individualizované úvaze, zda a v jakém rozsahu povinnost uloží, musí být jeho rozhodnutí podloženo konkrétními okolnostmi, resp. musí existovat racionální a o konkrétní skutečnosti opřený důvod.⁵⁵

Přípustným důvodem uložení záznamní povinnosti musí být určitá „... *specifická vlastnost, jež [daňový subjekt] vyděluje z množiny všech takových daňových subjektů a jež vyžaduje, aby mu byla nad rámec evidenčního standardu uložena další, dodatečná individuálně určená, evidenční povinnost*“.⁵⁶ Důvodem splňujícím uvedená kritéria ale může být např. i to, že správce daně zjistil závažné a opakující se nedostatky ve vedení evidence vyplývající ze zákona.⁵⁷ Často bude proto uložení zvláštní záznamní povinnosti přímo navazovat na provedenou daňovou kontrolu.⁵⁸

Vedle existence legitimního důvodu musí existovat i zákonný cíl, kterého má být uložení zvláštní záznamní povinnosti dosaženo, tedy že vedení zvláštních záznamů je potřebné pro správné stanovení daně,⁵⁹ přičemž v tomto ohledu je nutné zkoumat potřebnost, resp. nezbytnost každého jednotlivého údaje, jehož průběžnou evidenci správce daně po daňovém subjektu vyžaduje.⁶⁰

⁵³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 7 Afs 14/2010 – 104 ze dne 29. prosince 2011.

⁵⁴ Tamtéž.

⁵⁵ Tamtéž.

⁵⁶ Tamtéž.

⁵⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 7 Afs 132/2005 – 68 ze dne 12. července 2006.

⁵⁸ *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>]

⁵⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 6/2012 – 58 ze dne 8. srpna 2012.

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 7 Afs 14/2010 – 104 ze dne 29. prosince 2011.

V neposlední řadě musí být naplněn i požadavek proporcionality, resp. druhé kritérium testu proporcionality v širším smyslu.⁶¹ Zásada proporcionality je v podstatě určitý mantinel, který správci daně negativně vymezuje sféru přípustnosti jeho zásahů. Správce daně je povinen při uplatňování jednotlivých procesních institutů zásadu proporcionality respektovat a dbát na to, aby jeho postup vůči jednotlivci nebyl nepřiměřený,⁶² a aby k dosažení cíle používal ty nejmírnější, avšak ještě dostačující prostředky.

Na rozdíl od dřívější právní úpravy (§ 39, odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je možné se proti rozhodnutí správce daně o stanovení konkrétní záznamní povinnosti odvolat.⁶³

Z výše uvedeného vyplývá, že plošné ukládání zvláštních evidenčních povinností daňovým subjektům není na základě § 97 daňového řádu možné. Nejedná se totiž o opatření povahou preventivní, jak již plyne z výše rozebraných požadavků na odůvodnění rozhodnutí, nýbrž o opatření, které je důsledkem zjištění správce daně, že údaje evidované na základě *ex lege* uložené záznamní povinnosti nejsou dostačující, resp. dostatečně průkazné s ohledem na správné zjištění a stanovení daně.⁶⁴ Nelze ji uložit zdaleka každému subjektu a pro správce daně navíc představuje uvalování těchto zvláštních záznamních povinností jistou administrativní zátěž. Z tohoto důvodu proto nepředstavuje (na rozdíl od EET) podle zákonodárce nástroj, který by byl efektivní v boji proti daňovým únikům.⁶⁵

1.4.1.3. Zvláštní zákony k daňovému řádu

Povinnost podobnou záznamní povinnosti z daňového řádu obsahují i další zákony. Jejich existenci ostatně předpokládá ve svém prvním odstavci i samotný § 97 daňového řádu. Jak již bylo uvedeno, výše rozebraná obecná záznamní povinnost se totiž uplatní pouze v tom rozsahu, v jakém daný daňový subjekt nezaznamenává údaje o platbách v hotovosti povinně v jiné evidenci podle zvláštního zákona. Takovým zvláštním zákonem se vedle např. zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, který upravuje

⁶¹ Tamtéž.

⁶² Nález Ústavního soudu Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. listopadu 2011.

⁶³ Srov. § 97, odst. 3 daňového řádu.

⁶⁴ *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>]

⁶⁵ Tamtéž.

cenovou evidenci, mimo jiné rozumí i zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty („zákon o DPH“).

Na základě tohoto zákona má plátce nebo identifikovaná osoba povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty, která musí obsahovat veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem. Záznamní povinnost podle § 97 daňového řádu má tedy ve vztahu k daňové evidenci dle zákona o DPH subsidiární povahu. Zákonem jsou však přímo předpokládány i případy, kdy povinnost daňové evidence podle zákona o DPH existuje současně se zvláštní záznamní povinností podle daňového řádu, tedy tou, kterou správce daně ukládá individuálně. Takovým případem je § 91 zákona o DPH.

Evidence pro účely daně z přidané hodnoty představuje důležitý nástroj pro kontrolu. V oblasti daně z přidané hodnoty se jedná o institut, který zajišťuje tutéž funkci, co v oblasti daně z příjmů účetnictví či daňové evidence pro daň z příjmů.

1.4.2. Zákon o účetnictví a další předpisy upravující účetnictví

Účetnictví lze charakterizovat jako uspořádaně vedené záznamy o hospodářských jevech, k nimž došlo u určitého subjektu, tj. účetní jednotce, a které jsou zároveň informací o jeho majetku, zdrojích jeho financování, výsledku hospodaření a finanční situaci.⁶⁶ Základním právním předpisem upravujícím účetnictví, jakožto nejvýznamnější formu evidence,⁶⁷ je zákon o účetnictví, který vymezuje účetní jednotky a ukládá jim o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, účtovat podvojnými zápisy,⁶⁸ zachycovat je účetními doklady⁶⁹ a zaznamenávat je v účetních knihách.⁷⁰ Za zmínku na tomto místě stojí, že novelou zákona o účetnictví, která vstoupila v účinnost k 1. lednu 2016, bylo do zákona o účetnictví opětovně zavedeno jednoduché účetnictví. I v případě jednoduchého účetnictví jsou evidence typu knihy závazků a pohledávek či inventurního soupisu majetku jeho nezbytnou součástí.⁷¹ Zákon o

⁶⁶ MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0, s. 16.

⁶⁷ *Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb*. Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9TEC3YTP].

⁶⁸ § 3, odst. 1 zákona o účetnictví.

⁶⁹ § 6, odst. 1 zákona o účetnictví.

⁷⁰ § 6, odst. 2 zákona o účetnictví.

⁷¹ KRBEČKOVÁ, Marie a Jindřiška PLESNÍKOVÁ. Jednoduché účetnictví. Olomouc: ANAG, 2008-. Účetnictví (ANAG).

účetnictví zmocňuje ministerstvo k vydávání prováděcích vyhlášek k tomuto zákonu, které podrobněji rozpracovávají některá jeho ustanovení, a zajišťování tvorby českých účetních standardů, které detailně rozvádějí ustanovení prováděcích vyhlášek.⁷²

Vedle českých norem regulujících oblast účetnictví je třeba zmínit se i o mezinárodně uznávaných normách (standardech). Klíčovým v této oblasti je nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Na základě tohoto nařízení a v souladu s § 19a zákona o účetnictví musí společnosti emitující veřejně obchodované cenné papíry na regulovaném trhu v Evropské unii použít pro účtování a sestavení konsolidované účetní závěrky Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS – *International Financial Reporting Standards*, dříve IAS – *International Accounting Standards*).⁷³ Pokud lze předpokládat, že k rozvahovému dni bude účetní jednotka povinna sestavit tuto konsolidovanou účetní závěrku, může rozhodnout o použití mezinárodních účetních standardů i pro účtování a sestavení své účetní závěrky (§ 19a, odst. 7 zákona o účetnictví).

Konsolidující účetní jednotka, jež je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, je povinna použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy (§ 23a, odst. 1 zákona o účetnictví); ostatním konsolidujícím účetním jednotkám zde zákon nechává prostor k rozhodnutí, podle kterého souboru norem připraví své výkazy, tj. buď na základě zákona o účetnictví a navazujících předpisů, či v souladu s mezinárodními účetními standardy (§ 23a, odst. 2 zákona o účetnictví).

1.4.3. Zákon o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů upravuje v § 7b vedení daňové evidence, tj. evidence pro účely stanovení základu daně a daně z příjmů. Tato evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích a majetku a dlužích daného subjektu.

⁷² MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0, s. 16.

⁷³ KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4456-8, s. 189.

Úprava daňové evidence úzce souvisí s bodem předchozím, tj. právní úpravou účetnictví. Do roku 2003 byli podnikatelé (fyzické osoby) povinni účtovat dle zákona o účetnictví v soustavě účetnictví jednoduchého. V roce 2004 pak byla soustava jednoduchého účetnictví zrušena a byla nahrazena právě daňovou evidencí, jejíž úprava byla vložena do zákona o daních z příjmů.⁷⁴ Podnikatelé (fyzické osoby), kteří dle zákona o účetnictví nejsou účetní jednotkou, a nejsou tudíž povinni vést účetnictví dle tohoto zákona, jsou povinni vést daňovou evidenci (s výjimkou těch, kdo uplatňují výdaje procentem z příjmů dle § 7, odst. 7 zákona o daních z příjmů, či mají stanovenou paušální daň dle § 7a zákona o daních z příjmů).⁷⁵ Lze tedy říci, že daňová evidence je obdobou účetnictví jednoduchého. Je totiž založena na sledování příjmů a výdajů tak, aby bylo možné zjistit základ daně z příjmů, a za účelem průkazného doložení majetku a dluhů.⁷⁶

Ačkoli bylo jednoduché účetnictví do zákona o účetnictví navraceno, jak jsem již ostatně zmiňovala výše, nedošlo zde k žádné změně: ustanovení § 13b zákona o účetnictví nedopadá na podnikatele (fyzické osoby), kteří i nadále vedou buď účetnictví, či daňovou evidenci.⁷⁷

Důvodová zpráva upozorňuje též na některé další záznamní povinnosti obsažené v zákoně o daních z příjmů, a sice například v § 7 odst. 8 (povinnost vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti), či § 9 (povinnost vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s nájmem).

1.4.4. Zákon o registračních pokladnách

V souladu s Programovým prohlášením vlády České republiky ze srpna 2002 byl přijat zákon o registračních pokladnách. Tímto zákonem byla zakotvena povinnost povinných subjektů evidovat platby ve stanovených formách.

⁷⁴ HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. Daňová evidence: teorie a praxe. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-239-9, s. 11.

⁷⁵ Tamtéž, s. 11.

⁷⁶ PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6, s. 245.

⁷⁷ Tamtéž, s. 11.

Povinnými subjekty dle zákona o registračních pokladnách byly fyzické a právnické osoby provozující maloobchod či hostinskou činnost na základě živnostenského oprávnění (§ 1 ve spojení s § 3 odst. 1 zákona v jeho původním znění). Důvodem pro omezení dosahu zákona pouze na tyto činnosti bylo to, že právě ony se z hlediska utajování plateb jeví jako nejproblematičtější.⁷⁸

Platbou se dle § 2 písm. k) zákona v jeho původním znění rozuměl příjem nebo výdej bankovek a mincí české i cizí měny, úhrady prostřednictvím elektronického platebního prostředku (např. platební a kreditní karty) a ceninami či šeky.

Zákon ukládal povinným subjektům zaznamenávat platby za pomoci registrační pokladny certifikované Ministerstvem financí České republiky, kterou se rozumělo elektronické zařízení s fiskální pamětí a s tiskárnou, opatřené zobrazovacím zařízením, nebo počítač se samostatnými tiskárnami opatřenými zobrazovacím zařízením a fiskální pamětí (§ 2, písm. o) zákona v jeho původním znění). Fiskální paměť sloužila jako úložiště pro data týkající se uskutečněných transakcí, která byla zadávána a ukládána přímo do zařízení. Pevně přidělenou registrační pokladnu muselo mít každé pokladní místo, pro případ poruchy či podobné události pak bylo možné k dispozici tzv. záložní pokladnu.⁷⁹ V případě stánkového prodeje pak měla evidence probíhat prostřednictvím tzv. přenosné pokladny.⁸⁰

Údaje z evidence obsažené v registrační pokladně měly sloužit orgánům při správě daní. Pokud zjistily pochybení daňových subjektů při plnění povinností podle zákona o registračních pokladnách, mohlo to sloužit především jako důkazní prostředky správce daně pro jeho oprávnění stanovit daň podle pomůcek, respektive vyvrácení věrohodnosti důkazních prostředků předložených daňovým subjektem.⁸¹

Právní povinnost evidovat tržby prostřednictvím registrační pokladny však nikdy nevstoupila v účinnost, poněvadž ta část zákona, která tuto a další povinnosti

⁷⁸ *Důvodová zpráva k zákonu č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů.* Beck-online [online]. 2016 [cit. 2016-07-21]. Dostupné z: [<https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mrqga2v6mrrguwtk>].

⁷⁹ DRÁB, Ondřej. *Zákon o registračních pokladnách.* Daň a právo v praxi. 2005, (7).

⁸⁰ Tamtéž.

⁸¹ *Důvodová zpráva k zákonu č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů.* Beck-online [online]. 2016 [cit. 2016-07-21]. Dostupné z: [<https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mrqga2v6mrrguwtk>].

upravovala, byla po posouzení účinnosti této povinnosti nakonec k 1. srpnu 2008 definitivně zrušena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

2. Zákon o evidenci tržeb

2.1. Postavení zákona v právním řádu České republiky

Zákon o EET je svým způsobem zákonem v českém právním řádu ojedinělým. Jedná se o samostatný předpis upravující naprosto samostatnou evidenci. I přes to jej ale nelze vnímat odděleně, nýbrž ve vzájemné souvislosti s ostatními (nejen) daňovými zákony.

Zákon o EET je právním předpisem daňového práva. Povinnosti, které zákon upravuje, jsou ve své podstatě povinnostmi při správě daní;⁸² lze proto říci, že se jedná především o daňový zákon procesního charakteru.⁸³ Daňové právo procesní lze charakterizovat jako souhrn právních norem, jejichž úlohou je upravit výkon správy daní, včetně procesního postupu orgánů spravujících daně a dalších oprávněných orgánů při projednávání a rozhodování ve věcech daní a při exekuci daňových rozhodnutí.⁸⁴ Obecným předpisem daňového práva procesního je daňový řád.⁸⁵ Zákon o EET v § 33 určuje, že nestanoví-li zákon o EET něco jiného, použije se daňový řád. Zakládá tedy obecnou subsidiaritu daňového řádu ve vztahu k tomuto zákonu. Předmět regulace zákona o EET je vymezen v jeho § 1, který stanoví, že zákon o EET upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy s nimi související. Celý systém evidence tržeb slouží jako podpůrný nástroj sloužící lepšímu a efektivnějšímu stanovení a výběru daní z příjmů a daně z přidané hodnoty.⁸⁶

Co se týče hmotněprávních daňových předpisů lze nejvýraznější vztah zákona o EET k zákonům ostatním pozorovat v případě zákona o daních z příjmů. Zákon o EET za pomoci zákona o daních z příjmů vymezuje povinné subjekty EET⁸⁷ a napomáhá si jím mj. i v případě vymezení rozhodného příjmu,⁸⁸ jakožto pojmu

⁸² Zpravodajská zpráva pro zasedání Legislativní rady vlády dne 7. 5. 2015 k návrhu zákona o evidenci tržeb: Petr Mrkývka. In: 396/15. Dostupné také z: [<http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/06/EET-Zpr%C3%A1va-Petr-Mrk%C3%BDvka.pdf>]

⁸³ Co do struktury jej lze připodobnit zákonu č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, který též upravuje práva a povinnosti při správě daní.

⁸⁴ BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo. 6., upr. vyd.* V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 225.

⁸⁵ Tamtéž.

⁸⁶ DUŠEK, Jiří. *Elektronická evidence tržeb: v přehledech.* Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5839-8, s. 34.

⁸⁷ § 3 zákona o EET.

⁸⁸ § 4 zákona o EET.

klíčového pro vymezení evidované tržby. Vzhledem k tomu, že tyto dva aspekty lze považovat za aspekty pro EET vůbec nejzásadnější, poněvadž nám dávají odpověď na zcela základní otázku koho a ve vztahu k čemu se EET týká, lze říci, že přinejmenším základní znalost zákona o daních z příjmů je pro pochopení zaváděného systému EET nezbytná.

Na tomto místě si však dovolím ještě jednu poznámku. Z předchozího odstavce lze nabýt dojmu, že je EET na daně z příjmů přímo navázaná. Není tomu tak. Zákon o EET sice pojmy zákona o daních z příjmů používá, ale bylo by chybné evidenci tržeb chápat jako přímý základ, resp. nástroj pro stanovení základu daně z příjmů fyzických a právnických osob, popř. daně z přidané hodnoty. Jak již bylo řečeno, jde o nástroj podpůrný,⁸⁹ a proto například neplatí, že všechny tržby, které se evidují, zároveň podléhají dani z příjmů či dani z přidané hodnoty, poněvadž naplní-li tržba prováděná poplatníkem daně z příjmů zákonné znaky, vzniká automaticky evidenční povinnost, bez ohledu na to, zda jde například o příjem od daně osvobozený.

Vzhledem k tomu, že jedním z cílů této kapitoly je mj. rozebrat stěžejní body platné právní úpravy evidence tržeb, analyzuji v následujících podkapitolách vybraná ustanovení zákona o EET. Se zřetelem k naznačenému vztahu zákona o EET k zákonu o daních z příjmů se místy budu věnovat i určitým ustanovením tohoto zákona.

2.2. Legislativní proces

Dne 8. dubna 2015 předložilo Ministerstvo financí vládě České republiky návrh zákona o evidenci tržeb v souladu s legislativním plánem prací schváleném usnesením vlády č. 1056 ze dne 15. prosince 2014.⁹⁰ Vláda jej 3. června 2015 schválila a o den později návrh zákona předložila Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky (dále jen „Poslanecká sněmovna“).

⁸⁹ DUŠEK, Jiří. Elektronická evidence tržeb: v přehledech. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5839-8, s. 34.

⁹⁰ Plán legislativních úkonů a aktivit Ministerstva financí. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: [<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/plan-legislativnich-praci-ministerstva>].

Původně byl daný sněmovní tisk⁹¹ zařazen na pořad řádné 36. schůze Poslanecké sněmovny. Měl být projednán ve třetím čtení dne 27. listopadu 2015 jakožto pevný bod jednání.⁹² Vzhledem k obstrukcím opozičních poslanců spočívajících v opakovaných návrzích na změny v programu schůze dle § 54, odst. 5 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny (dále jen „JŘPS“), dle kterého může výbor, poslanecký klub nebo poslanec navrhnout změnu nebo doplnění pořadu, k jeho projednání nakonec nedošlo.⁹³ Na 11. prosince 2015 byla proto svolána mimořádná 37. schůze Poslanecké sněmovny, kde bylo na návrh koaličního poslance Jaroslava Faltýnka schváleno stanovení pevného času hlasování o programu schůze na 11. hodinu. V 11 hodin byl pořad obsahující pouze dva body, a to schválení návrhu zákona o EET a schválení návrhu doprovodného zákona⁹⁴ schválen poté, co byl přerušen projev předsedy opoziční politické strany, poslance Petra Fialy.⁹⁵ Následně byla schůze přerušena a samotné projednávání návrhů obou zákonů pokračovalo 18. prosince 2015 a později i 8. a 22. ledna 2016.⁹⁶

Na schůzi konané dne 22. ledna 2016 došlo po přibližně hodinové rozpravě ke schválení návrhu koaliční poslankyně a místopředsedkyně Poslanecké sněmovny Jaroslavy Jermanové na omezení řečnické doby na 10 minut s tím, že každý poslanec bude moci vystoupit nanejvýš dvakrát.⁹⁷ Na další schůzi dne 29. ledna 2016 byl schválen návrh koaličního poslance Jaroslava Faltýnka, aby o návrzích zákonů bylo hlasováno ve fixní čas, a to 10. února 2016 v 11 hodin. Za tímto účelem nechal v tento čas předseda Poslanecké sněmovny Jan Hamáček hlasovat o svém návrhu na ukončení rozpravy. Návrh byl přijat a poté bylo skutečně přikročeno k hlasování o návrzích zákonů, kdy došlo k jejich schválení.

⁹¹ Přesněji řečeno sněmovní tisky č. 513/0 a 514/0, přičemž sněmovní tisk č. 513/0 obsahoval samotný návrh zákona o EET a č. 514/0 s ním související změnový zákon.

⁹² Ministr Babiš: Podporovat zloděje není argument. *Parlamentní listy* [online]. 2015 [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: [<http://www.parlamentnilisty.cz/politika/politici-volicum/Ministr-Babis-Podporovat-zlodejneni-argument-410285>]

⁹³ Tamtéž.

⁹⁴ Stenoprotokol ze dne 11. prosince 2015. Dostupný z: [<https://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/>]

⁹⁵ Dle § 54, odst. 7 JŘPS nelze měnit pořad mimořádné schůze Poslanecké sněmovny.

⁹⁶ *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky: Sněmovní tisk 513; Vl.n.z. o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-09-05]. Dostupné z: [<https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=513>]

⁹⁷ Stenoprotokol ze dne 22. ledna 2016. Dostupný z: [<https://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/>]

Následně byly návrhy zákonů předloženy Senátu, který je schválil 16. března 2016.⁹⁸ Dne 30. března 2016 byly podepsány prezidentem republiky. Posléze byl zákon o evidenci tržeb 13. dubna 2016 vyhlášen ve Sbírce zákonů v částce 43 pod číslem 112/2016 Sb.,⁹⁹ a zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb pod číslem 113/2016 Sb.

Jak je patrné, provázely projednávání zákonů v Poslanecké sněmovně vleklé neshody mezi koalicí a opozicí, které vyústily až v řízení před Ústavním soudem České republiky. Sedm stěžovatelů, opozičních poslanců Poslanecké sněmovny se prostřednictvím ústavních stížností domáhalo vydání nálezu, kterým by Ústavní soud České republiky vyslovil porušení zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), ke kterému mělo dojít v průběhu třetího čtení návrhu zákona.¹⁰⁰

Dle názoru stěžovatelů procedurální rozhodnutí Poslanecké sněmovny, a sice usnesení, kterým byla ukončena rozprava ve třetím čtení návrhu zákona,¹⁰¹ a usnesení, kterým byl vysloven souhlas s návrhem zákona,¹⁰² a dále postup předsedy Poslanecké sněmovny při pojednávání návrhu zákona, který v rámci svého předsedání Poslanecké sněmovně zabránil stěžovatelům vystoupit ve třetím čtení a předložit návrh k hlasování,¹⁰³ porušil ústavní pořádek České republiky a zabránil stěžovatelům výkon subjektivních ústavních práv na řádný a nerušený výkon jejich veřejné funkce poslance.¹⁰⁴

Stěžovatelé proto navrhovali zrušení napadených usnesení a vyslovení protiústavnosti postupu předsedy Poslanecké sněmovny. Důvodem jimi tvrzené

⁹⁸Senát Parlamentu České republiky: Historie tisku [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [http://www.senat.cz/xqw/xervlet/pssenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3829]

⁹⁹ Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky: Sněmovní tisk 513; Vl.n.z. o evidenci tržeb [online]. [cit. 2016-09-05]. Dostupné z: [https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=513]

¹⁰⁰ Usnesení Ústavního soudu Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. května 2016, bod I. odůvodnění.

¹⁰¹ Usnesení ze dne 10. 2. 2016, schválené hlasováním č. 28. Viz *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky: 37. schůze, 28. hlasování, 10. února 2016, 11:00 Vl.n.z. o evidenci tržeb* [online]. [cit. 2016-07-05]. Dostupné z: [https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?g=62344&l=cz]

¹⁰² Usnesení ze dne ze dne 10. 2. 2016, č. 1068. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky: Usnesení PS č. 1068 [online]. [cit. 2016-07-05]. Dostupné z: [http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&v=US&ct=1068].

¹⁰³ Usnesení Ústavního soudu Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. května 2016, bod I. odůvodnění.

¹⁰⁴ Usnesení Ústavního soudu Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. května 2016, bod 3. odůvodnění.

protiústavnosti bylo to, že jim nebylo umožněno ve třetím čtení návrhu zákona vystoupit na schůzi Poslanecké sněmovny a přednést svůj návrh, ačkoli se do rozpravy řádně přihlásili, a to právě z důvodu prve zmíněného přijatého usnesení Poslanecké sněmovny, o kterém dal předseda Poslanecké sněmovny hlasovat a které rozpravu ukončilo, a dále z důvodu následně zmiňovaného usnesení, kterým byl s návrhem zákona vysloven souhlas a ukončil tak jeho projednávání.

Všech šest dílčích ústavních stížností bylo spojeno ke společnému projednání¹⁰⁵ a byly přiděleny k rozhodnutí plénu Ústavního soudu.¹⁰⁶ Ve svém konečném nálezu ze dne 24. května 2016 však Ústavní soud dospěl k závěru, že podané ústavní stížnosti jsou návrhy, k jejichž projednání není Ústavní soud příslušný¹⁰⁷ a návrhy stěžovatelů z toho důvodu odmítl. V odůvodnění odkázal na svou dosavadní judikaturu¹⁰⁸ a uvedl, že „stěžovatelé se svými návrhy pokouší ‚obejít‘ ústavně předvídaný systém přezkumu ústavnosti přijatých zákonů, který pak zahrnuje i přezkum ústavnosti legislativní procedury“¹⁰⁹ a že „pokud by Ústavní soud o podobných návrzích rozhodl vyhovujícím nálezem, pozbyla by smyslu následná abstraktní kontrola ústavnosti zákona, při které by bylo nutné následovat již dříve prejudikovaný závěr o protiústavnosti procedury jeho přijetí. V důsledku by se Ústavní soud stal, aniž by k tomu byl Ústavou či zákonem o Ústavním soudu explicitně oprávněn, přímým ‚rozhodčím‘ legislativního procesu, který by (třeba i ještě před jeho ukončením) posuzoval všechny ‚fauly‘, jichž se sněmovní soupeři při projednávání návrhů zákonů dopouštějí.“¹¹⁰ Taková představa se dle slov Ústavního soudu zcela vymyká chápání dělby moci.¹¹¹

Vzhledem k tomu, že stěžovatelé nenapadli platný zákon ani jeho jednotlivá ustanovení, nýbrž požadovali, aby Ústavní soud zasáhl do průběhu legislativního procesu a zrušil usnesení přijatá před jeho ukončením, nemohl Ústavní soud návrhy stěžovatelů projednat z věcného hlediska. Je sice příslušný za určitých okolností

¹⁰⁵ Usnesení Ústavního soudu Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. května 2016, bod 4. odůvodnění.

¹⁰⁶ Rozhodnutí pléna Ústavního soudu ze dne 25. března 2014 č. Org. 24/14, o atrahování působnosti (vyhl. pod č. 52/2014 Sb.), čl. 1, odst. 1, písm. c).

¹⁰⁷ Usnesení Ústavního soudu Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. května 2016, bod 13. odůvodnění.

¹⁰⁸ Usnesení Ústavního soudu II. ÚS 21/02 ze dne 25. ledna 2002.

¹⁰⁹ Usnesení Ústavního soudu Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. května 2016, bod 16. odůvodnění.

¹¹⁰ Usnesení Ústavního soudu Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. května 2016, bod 17. odůvodnění.

¹¹¹ Tamtéž.

posuzovat ústavnost fází zákonodárného procesu, tj. i usnesení přijatých v jeho rámci, ale může tak činit jen v rámci kompetencí daných mu Ústavou.¹¹²

Vzhledem k tomu, že Ústavní soud nerozhodl v samotném meritu věci, stále panují o ústavnosti zákonodárného postupu v dolní komoře Parlamentu České republiky jisté pochybnosti spočívající v možném porušení práv parlamentní opozice. V rozhodovaném případě bylo 11. prosince 2015 plněno dříve přijaté usnesení o tom, že se o programu schůze bude hlasovat v pevný čas, tj. v 11. hodin, načež přesně v tuto dobu došlo k přerušení projevu předsedy opoziční politické strany Fialy a přistoupilo se k hlasování. Následně byl program schůze silou vládních poslanců schválen.¹¹³ Dne 10. února 2016 v 11 hodin byla za účelem schválení návrhů zákonů v souladu s dříve přijatým usnesením ukončena rozprava a přistoupilo se k hlasování o návrzích zákonů, které byly přijaty.

Přijetí obou dvou zmíněných procedurálních usnesení stanovujících pevný čas hlasování o návrzích je v Poslanecké sněmovně opíráno o usnesení přijaté na její půdě v roce 1997.¹¹⁴ Tímto usnesením Poslanecká sněmovna upravuje své vnitřní poměry a podrobnější pravidla jednání¹¹⁵ a může se na jeho základě usnést, že v určitém čase nebude hlasováno a hlasování o podaných návrzích proběhne ve stanovenou dobu.¹¹⁶ K aplikaci tohoto usnesení na prve uvedený případ, tj. usnesení o čase hlasování o pořadu, se však vyjádřil Jan Kysela¹¹⁷ ve smyslu, že jde o velmi neobvyklý výklad, protože dané pravidlo se vztahuje jen na situace, kdy Poslanecká sněmovna již svůj program jednání má, nikoli na situace, kdy se má hlasovat právě o něm. Navíc dodal, že uvedené usnesení bylo přijato v době, kdy byl JŘPS jiný, než dnes, a usnesení mělo jiný význam.¹¹⁸

¹¹² Usnesení Ústavního soudu II. ÚS 21/02 ze dne 25. ledna 2002.

¹¹³ Stenoprotokol ze dne 11. prosince 2015. Dostupný z: [<https://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/>]

¹¹⁴ USNESENÍ Poslanecké sněmovny z 9. schůze 26. února 1997. In: číslo 248. Dostupné také z: [<http://www.psp.cz/eknih/1996ps/usneseni/u0248.htm>]

¹¹⁵ K čemuž ji zmocňuje § 1, odst. 2 JŘPS.

¹¹⁶ USNESENÍ Poslanecké sněmovny z 9. schůze 26. února 1997. In: číslo 248. Dostupné také z: [<http://www.psp.cz/eknih/1996ps/usneseni/u0248.htm>], čl. 1.

¹¹⁷ Ústavní právníci: Obstrukce vládu k nestandardním krokům nutí. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1634937-ustavni-pravnici-obstrukce-vladu-k-nestandardnim-krokum-nuti>]

¹¹⁸ Tamtéž.

Dle § 59, odst. 4 JŘPS lze poslance v projevu předsedající přerušit pouze ve třech případech, a to tehdy, je-li volán k věci, pokud se poslanec svým projevem odchyluje od projednávané věci, k níž má hovořit nebo je-li volán k pořádku, pokud poslanec projevem vybočuje z mezí slušnosti nebo konečně tehdy, překračuje-li svým projevem stanovenou řečnickou lhůtu. Dle § 67 JŘPS je předseda politické strany nebo politického hnutí osobou s tzv. přednostním právem a slovo mu má být uděleno kdykoli o to požádá. Konečně § 66, odst. 1 JŘPS říká, že předsedající rozpravu ukončí až tehdy, nejsou-li do rozpravy přihlášení další řečníci. Předseda opoziční strany Fiala byl přerušen způsobem, který zákon nepředvídá. K finálnímu hlasování o návrzích zákonů došlo po ukončení rozpravy, do které byli řádně přihlášení další řečníci.¹¹⁹ Lze proto uzavřít, že daný postup nebyl v souladu se zákonem.

Zůstává však otázkou, zda jde skutečně o tak intenzivní porušení JŘPS, které by způsobilo, že by byl daný postup považován na protiústavní. Jinak řečeno, ne každé porušení JŘPS jakožto zákona znamená porušení ústavy.¹²⁰

Dle čl. 6 Ústavy vychází politické rozhodování z vůle většiny, které ale zároveň dbá ochrany menšin. Parlamentní opozice je ve své podstatě menšinou, jejíž práva mají být chráněna. Konkretizaci práv parlamentní opozice v Poslanecké sněmovně pak provádí JŘPS. Ani tato práva však nejsou absolutní a neomezitelná. Dle Ústavního soudu,¹²¹ který se otázkou práv parlamentních menšin mnohokrát zabýval, je *„při rozhodování o výši úrovně a o šíři garance kteréhokoliv z uvedených práv parlamentní opozice, stejně jako při jejich samotném výkonu, ... vždy nezbytné hledat a posoudit rovnováhu mezi legitimními zájmy vládnoucí většiny a parlamentní opozice či menšiny.“*

Na jedné straně může reálné znemožňování nerušeného výkonu práv parlamentní opozice vést k oslabení legitimacy výkonu moci a konečně též k ohrožení demokratičnosti samotného politického systému, avšak, na straně druhé, přílišná míra

¹¹⁹ Stenoprotokol ze dne 10. února 2016. Dostupný z: [<https://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/>]

¹²⁰ Ústavní právníci: Obstrukce vládu k nestandardním krokům nutí. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1634937-ustavni-pravnici-obstrukce-vladu-k-nestandardnim-krokum-nuti>]

¹²¹ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 55/10 Pl.ÚS ze dne 1. 3. 2011.

a šíře garance těchto práv může vést k jejich nadužívání až zneužívání, což může vést k oslabení či dokonce znemožnění efektivního výkonu moci.¹²²

Opozice má plnit roli tzv. odpovědné a konstruktivní opozice.¹²³ Obstrukční přístup je legitimní tehdy, pokud parlamentní většina přiměřeným způsobem využije procesních nástrojů, které jí dává JŘPS, aby při respektování práva každého poslance na vystoupení a vyslovení svého názoru nedopustila úplné ochromení činnosti dané komory, které by bylo v rozporu s posláním Parlamentu jako zákonodárného sboru.¹²⁴ Podstata parlamentní rozpravy tedy spočívá v tom, že vláda sice musí čelit kritice z úst opozice, ale tato kritika, resp. nástroje, kterými je opozice za tímto účelem vybavena, nesmí činnost ochromit. Většina musí mít šanci svůj program nakonec prosadit.¹²⁵

Konečný verdikt potvrzující či vyvracející tvrzenou protiústavnost legislativní procedury vyřkne až Ústavní soud. Tomu dne 1. června 2016 došel návrh na zrušení zákona,¹²⁶ kterým se skupina 41 poslanců domáhá zrušení zákona o EET.¹²⁷ Důvody pro zrušení zákona spatřují navrhovatelé jak v procesu přijímání zákona,¹²⁸ tak v jeho věcném obsahu, o kterém bude pojednáno na závěr této práce; Ústavní soud bude tedy posuzovat obě stránky. V tuto chvíli lze tedy pouze polemizovat o tom, jak Ústavní soud rozhodne.

Jan Wintr se domnívá, že sice došlo k porušení JŘPS, ale nedomnívá se, že by se jednalo i o porušení ústavy. Dle něj tedy ke zrušení zákona z důvodu procedurálních vad nedojde.¹²⁹ Uvedl, že Ústavní soud bude sledovat především to, zda byla debata dostatečná, tj. zda se opozice měla šanci vyjádřit, a to bylo dle jeho soudu v případě parlamentní rozpravy o zákoně o EET splněno.¹³⁰ Pro srovnání uvedl mj. známý nález

¹²² Tamtéž.

¹²³ Tamtéž.

¹²⁴ Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 1/12 ze dne 27. 11. 2012.

¹²⁵ Ústavní právníci: Obstrukce vládu k nestandardním krokům nutí. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1634937-ustavni-pravnic-obstrukce-vladu-k-nestandardnim-krokum-nuti>]

¹²⁶ Návrh na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, sp. Zn. Pl. ÚS 26/16, dostupný z: [http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Navrhy/Pl_US_26_16_navrh.pdf], s. 8

¹²⁷ Pozn. zrušení doprovodného zákona se nenavrhuje.

¹²⁸ Tato argumentace a návrhy vychází z dříve podaných ústavních stížností.

¹²⁹ Vládní koalice prosadila i přes obstrukce pravice elektronickou evidenci tržeb [online]. In: Český rozhlas [cit. 2016-10-06]. Dostupné z: [http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/_zprava/vladni-koalice-prosadila-i-pres-obstrukce-pravice-elektronickou-evidenci-trzeb--1582622]

¹³⁰ Tamtéž.

týkající se církevních restitucí.¹³¹ Z tohoto rozhodnutí lze dovodit, že Ústavní soud posuzuje tvrzená porušení práv parlamentní opozice nikoli izolovaně, nýbrž v celkových souvislostech procedury přijímání zákona. V tomto nálezu se uvádí, že „... přiměřenost výše zmíněných omezení lze pak dovozovat i z pokročilé fáze a délky legislativního procesu, které jasně svědčí pro skutečnost, že odpůrci napadeného zákona měli dostatek času i prostředků k demonstraci svých názorů.“¹³²

Návrh zákona byl v Poslanecké sněmovně bezmála 250 dní a bylo o něm jednáno přibližně 45 hodin.¹³³ K uvedeným porušením zákona došlo až ve třetím čtení. Nelze navíc říci, že by k omezování opozice docházelo z nepodložených obav z obstrukcí. Opozice totiž evidentně zvolila obstrukční přístup,¹³⁴ což ostatně již dříve avizovala.¹³⁵ Jan Wintr dále uvedl, že vládní většina je kvůli postupu opozice často nucena k podobným krokům sahat, aby vůbec dokázala většinovou vůli v Poslanecké sněmovně prosadit.¹³⁶

Na konečné rozhodnutí o ústavnosti zákona a především, což je pro tuto kapitolu práce klíčové, ústavnosti procedury jeho přijetí je třeba si počkat do vynesení verdiktu Ústavního soudu. Nicméně s ohledem na jeho dosavadní rozhodovací praxi a dříve vyslovené názory je možné předpokládat, že i tento případ bude rozhodnut obdobným způsobem.

2.3. Obsah právní úpravy

2.3.1. Subjekty EET

Subjektem, k němuž se vztahují povinnosti ze zákona o EET, je dle § 3, odst. 1 zákona o EET poplatník daně z příjmů fyzických osob a poplatník daně

¹³¹ Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 10/13 ze dne 29. 5. 2013.

¹³² Tamtéž, bod 87.

¹³³ Ústavní soudci dostali na stůl stížnost na sněmovní schůzi k EET. Poslala ji opozice. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1748604-ustavni-soudci-dostali-na-stul-stiznost-na-snemovni-schuzi-k-eet-poslala-ji-opozice]

¹³⁴ Kalousek na schůzi k EET mluvil tři hodiny o Vrbeticích. Pohrdání parlamentem, míní Babiš. Novinky.cz [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [https://www.novinky.cz/domaci/389022-kalousek-na-schuzi-k-eet-mluvil-tri-hodiny-o-vrbeticich-pohrdani-parlamentem-mini-babis.html]

¹³⁵ Opozice zablokovala evidenci tržeb. Na třetí čtení ani nedošlo. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1626090-opozice-zablokovala-evidenci-trzeb-na-treti-cteni-ani-nedoslo

¹³⁶ Ústavní právníci: Obstrukce vládu k nestandardním krokům nutí. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1634937-ustavni-pravnici-obstrukce-vladu-k-nestandardnim-krokum-nuti]

z příjmů právnických osob.¹³⁷ Pod obecným pojmem poplatník se rozumí osoba, která je dle (hmotněprávního) zákona povinna daň platit.¹³⁸ V minulé právní úpravě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, byl poplatník vymezen legální definicí jako „osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani“. Současná úprava tuto definici nepřevzala, pojem však nadále používá a lze říci, že poplatník i v aktuální právní úpravě nadále vykazuje uvedené znaky, tedy že uvedená definice je i nadále teoreticky použitelná.¹³⁹ Na otázku, kdo je poplatníkem daně z příjmu fyzických a právnických osob odpovídá hmotněprávní předpis – zákon o daních z příjmů následovně:

- poplatníky daně z příjmů fyzických osob se rozumí fyzické osoby, a to buď daňoví rezidenti (tj. fyzické osoby mající na území České republiky bydliště¹⁴⁰ nebo se zde obvykle zdržující¹⁴¹), nebo daňoví nerezidenti (tj. fyzické osoby, které nejsou daňovými rezidenty nebo stanoví-li tak o nich mezinárodní smlouva);
- poplatníky daně z příjmů právnických osob se rozumí subjekty taxativně vyjmenované v § 17, odst. 1 zákona o daních z příjmů, které jsou opět buď daňovými rezidenty (tj. subjekty mající na území České republiky své sídlo nebo místo svého vedení) nebo daňovými nerezidenty (tj. subjekty nemající na území České republiky sídlo, nebo stanoví-li tak o nich mezinárodní smlouva).

Určení daňové rezidence (daňového domicilu)¹⁴² je důležité i pro EET, poněvadž od tohoto určení se odvíjí, které poplatníkovy tržby budou EET podléhat. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy plynoucí

¹³⁷ Jak zdůrazňuje i důvodová zpráva, ačkoli tedy zákon dále pracuje pouze s pojmem poplatník, je zřejmé, že se nejedná o jiného poplatníka, než je poplatník daně z příjmů.

¹³⁸ BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo. 6., upr. vyd.* V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 159.

¹³⁹ Ačkoli chybí legální definice, lze říci, že pojem poplatníka daně i nadále odpovídá uvedené definici zákona o správě daní a poplatků.

¹⁴⁰ Dle § 2, odst. 4 zákona o daních z příjmů je bydlištěm místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

¹⁴¹ Dle § 2, odst. 4 zákona o daních z příjmů jsou osobami obvykle se zdržujícími na území České republiky ty fyzické osoby, které zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to buď souvisle, nebo v několika obdobích.

¹⁴² JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. *Finanční a daňové právo.* Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7, s. 308.

ze zdrojů na území České republiky i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí (mají tzv. neomezenou daňovou povinnost),¹⁴³ daňoví nerezidenti pak pouze daňovou povinnost, která se vztahuje na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky.¹⁴⁴

Na tomto místě považuji za vhodné zmínit, že na daňové rezidenty České republiky zvláště pamatuje § 36 zákona o EET, který poplatníky – rezidenty¹⁴⁵ zprošťuje evidenční povinnosti v případech, kdy je daný subjekt již povinen danou tržbu srovnatelným způsobem evidovat dle cizího práva, tj. dle práva státu, se kterým má Česká republika uzavřenou mezinárodní smlouvu o výměně informací, na jejímž základě je možné získat srovnatelné informace o evidovaných tržbách. Není tedy rozhodné, zda daný příjem jako takový podléhá zdanění v cizím státě, nýbrž to, zda se jedná o tržbu, která již podléhá srovnatelné evidenci. Z logiky věci najde toto ustanovení využití pouze v případech, kdy onen cizí stát má systém podobný EET zaveden. Sloužila-li českému zákonodárci jako předloha úprava chorvatská, bude takovým státem především Chorvatsko. Na jeho příkladu je možné ukázat, jak konkrétně by se měla uvedená srovnatelnost projevat:

1) srovnatelný způsob evidence

Evidence by měla probíhat srovnatelným způsobem. Dle důvodové zprávy k zákonu o EET se *srovnatelným způsobem* rozumí takový způsob, kde evidence tržeb funguje na podobném principu, a zároveň je výslovně zdůrazněno, že podobným principem není pouze prostá záznamní povinnost. Další vodítka důvodová zpráva ani jiný materiál nedávají. Lze se tedy domnívat, že „podobným principem“ je v tomto případě myšlen způsob, který je kvalitativně vyšší, než pouze ona záznamní povinnost, a vykazuje některé další společné znaky (např. přímou spolupráci se správcem daně). Chorvatská fiskalizace je souborem opatření sloužících k zprostředkování přehledu o příjmech z hotovostních transakcí, přičemž základním prvkem právní úpravy je elektronické odesílání údajů (dokladu) na server správce daně v reálném čase. Dle mého soudu lze uzavřít, že tuto podmínku chorvatský systém splňuje.

¹⁴³ RYLOVÁ, Zuzana. Význam určení daňové rezidence. Účetní a daně. 2005, (7-8).

¹⁴⁴ Pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob viz § 2, odst. 2 a 3 zákona o daních z příjmů; pro poplatníky daně z příjmů právnických osob viz § 17, odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů.

¹⁴⁵ Na daňové nerezidenty České republiky § 36 zákona o EET z povahy věci nedopadne, vzhledem k tomu, že ti, jak již bylo uvedeno výše, mají daňovou povinnost (a v tomto případě též povinnost evidenční) pouze ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky.

2) srovnatelné informace o evidovaných tržbách

Zákon cizího státu upravující tamní evidenci tržeb by měl povinnému subjektu ukládat povinnost poskytovat srovnatelné informace jako český zákon. Z logiky věci je třeba srovnatelné informace vykládat tak, že rozsah poskytovaných informací nemusí být totožný, resp. tak, že aplikaci § 36 nebrání, je-li rezident dle cizího práva povinen poskytovat informací více, než vyžaduje český zákon o EET. Chorvatský zákon o fiskalizaci vyžaduje poskytování většího spektra informací, než český zákon o EET (navíc se vyskytují např. informace o obsluze, resp. personálu povinného subjektu, který danou tržbu v konkrétním případě eviduje).¹⁴⁶ Lze proto říci, že tato podmínka je v případě Chorvatska též splněna.

3) existence platné a účinné mezinárodní smlouvy o výměně informací

Poslední podmínkou zproštění povinnosti evidovat určitou tržbu v režimu § 36 zákona o EET je, že mezi Českou republikou a dotčeným státem je v platnosti a účinnosti mezinárodní smlouva upravující výměnu a předávání informací, tedy že Finanční správa České republiky může informace o tržbách poplatníka touto cestou získat. V případě Chorvatska je takovou smlouvou Smlouva mezi Českou republikou a Chorvatskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 42/2000 Sb. m. s., která v čl. 26 upravuje výměnu informací.

Je proto možné uzavřít, že daňový rezident České republiky mající tržby podléhající chorvatské fiskalizaci, je *ex lege* zproštěn tyto tržby evidovat podruhé v rámci české EET.

Zákon ukládá povinnost evidovat tržby uskutečňované poplatníky daní z příjmů. V aktuálně platném znění tudíž není evidenční povinnost nikterak omezena ani vázána na to, zda je daný subjekt plátcem DPH.¹⁴⁷

¹⁴⁶ Konference a veletrh k EET: Evidence tržeb v praxi. Brno, 16. – 17. 9. 2016. Ministerstvo financí a Svaz obchodu a cestovního ruchu ČR.

¹⁴⁷ Dne 27. 4. 2016 byl Poslanecké sněmovně předložen návrh novely zákona o EET, která by ukládala povinnost uskutečňovat evidenci stanovených tržeb pouze na osoby, které jsou současně plátcí daně z přidané hodnoty (sněmovní tisk 792/0, část č. 1/4). Novela je aktuálně projednávána v Poslanecké sněmovně.

2.3.2. Předmět EET

Vymezení předmětu evidence tržeb, tedy evidované tržby, provádí zákon o EET v § 4 následovně: „*Evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem.*“ Z uvedených definic vyplývají základní znaky, které musí platba splňovat, aby bylo možné je pokládat za evidovanou tržbu.¹⁴⁸ Daná platba musí:

- 1) splňovat formální náležitosti (formální vymezená evidované tržby);**
- 2) zakládat rozhodný příjem (materiální vymezení evidované tržby).**

Vedle toho jsou z evidenční povinnosti výjimky, jmenovitě vynětí z důvodu příjmu představujícího příjem ojedinělý, zákonem vyloučených příjmů a nařízením vlády vyloučených příjmů a též dočasně vyloučených příjmů.

2.3.2.1. Formální vymezení evidované tržby

Formální náležitosti evidované tržby stanoví § 5 zákona o EET. Zákon zde vyjmenovává formy, ve kterých se evidované tržby uskutečňují, resp. způsoby provádění plateb, které podléhají EET režimu. Tuto podmínku formy splňuje platba poplatníkovi, která je uskutečněna:

- **v hotovosti;**

Formální náležitosti splňuje tržba uskutečněná v hotovosti, tedy platba tuzemskými mincemi a/nebo bankovkami, popř. cizozemskými mincemi a/nebo bankovkami.¹⁴⁹

- **bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat;**

Provedení převodu peněžních prostředků z platebního účtu, k němuž dává platební příkaz plátce prostřednictvím příjemce je platební službou dle

¹⁴⁸ Pro doplnění uvádím, že pro EET není rozhodné, zda v souvislosti s danou transakcí vzniká předmět daně, či nikoliv; posuzuje se výlučně naplnění uvedených znaků.

¹⁴⁹ BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.

zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku. Platební transakcí, k níž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce je typicky transakce uskutečněná prostřednictvím platební karty.

Vzhledem k tomu, že zákon neupřesňuje, zda se jedná situace, kdy poskytovatel poskytuje uživateli převáděné peněžní prostředky jako úvěr, či nikoli, lze mít za to, že se zákon o EET aplikuje v obou případech (jak ostatně potvrzuje též důvodová zpráva k zákonu o EET).¹⁵⁰

- **šekem nebo směnkou;**¹⁵¹
- **v jiných formách, které mají charakter obdobný předchozím uvedeným formám;**

Důvodová zpráva k zákonu o EET obsahuje příkladný výčet plateb obdobných výše uvedeným platbám. Do této skupiny plateb řadí např. platby dárkovými kartami nebo poukázkami na zboží a služby, tj. typicky stravenkami. Onen obdobný charakter těchto forem plateb lze spatřovat v tom, že plní funkci prostředku směny, čímž umožňují nákup a prodej zboží, služeb a jiných statků.¹⁵² Plní tedy obdobnou funkci jako hotovost (hotovostní oběživo). Zásadním rozdílem mezi hotovostí a těmito obdobnými formami však je, že nejsou přijímány všeobecně, tedy, že je nepřijímají plošně a povinně všechny subjekty. Veřejnoprávní povinnost jejich přijímání neexistuje, což ale nevyklučuje možno zakotvit takovou povinnost v rovině práva soukromého, nejčastěji smlouvou mezi danými subjekty. I přes tyto zásadní odlišnosti je ale nutné zařadit tyto formy plateb do režimu EET, poněvadž při opačném přístupu by mohlo jednoduše docházet k obcházení zákona.

Dalšími uváděnými příklady jsou platby prostřednictvím virtuální měny bitcoin, žetony, apod.

- **započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým z výše uvedených způsobů.**

¹⁵⁰ Tj. § 3, odst. 1, písm. c), bod 3. a písm. d), bod. 3 zákona č. 284/2009 Sb.

¹⁵¹ Ve smyslu zákona č. 191/1950 Sb., směnečného a šekového.

¹⁵² BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 336.

Kauce nebo obdobná jistota slouží v právních vztazích primárně jako prostředek zajištění. Místy však plní i funkci uhrazovací – věřiteli dává a priori k dispozici finanční prostředky pro případ, že dlužník nebude plnit řádně a včas; věřitel si v takových případech může započíst svou pohledávku oproti složené kauci. Úprava obsažená v zákoně o EET cílí podle důvodové zprávy především na případy využití kauce ve vztazích nájemních (např. krátkodobý pronájem uzamykatelné skříňky ve fitness centru, kdy běžnou praxí bývá předání klíče či karty ke skřínce oproti složené jistotě). Sjednají-li si strany kauci a nastane-li daná situace, pro zajištění vůči níž byla kauce prvotně skládána (např. dojde k poškození skříňky, nebo ztratě klíče či karty), započte si pronajímatel částku v odpovídající výši a zbývající částku vyplatí zpět zákazníkovi. Takovéto započtení pohledávky oproti složené jistotě nebo kauci je evidovanou tržbou; vrací-li se kauce v plné výši zpět zákazníkovi, neeviduje se nic.

Přijaté řešení je z mého pohledu logické, poněvadž primárním účelem kauce je poskytnout zmiňované zajištění. Uhrazovací funkci lze naopak označit za funkci, která své využití najde pouze výjimečně, při ideálním a předvídaném průběhu smluvního vztahu na její využití nedojde. Postrádalo by tudíž smysl považovat kauci za přijatou tržbu již při jejím složení, poněvadž v případě jejího vracení zpět zákazníkovi, ke kterému navíc zpravidla v praxi dochází ještě týž den, popř. v několika následujících dnech, by muselo dojít k záporné evidenci této tržby dle § 7 zákona o EET. Vzhledem k tomu, že z výše nastíněných důvodů lze vracení kauce považovat za převažující a zamýšlený způsob vypořádání kauce, probíhala by tu ve většině případů evidence zbytečně, když by byla následně stornována, resp. záporně evidována. Přijaté řešení evidence přijetí kauce tak, že k evidenci dojde, až nastane-li případ započtení, je proto odůvodněné.

O jiný případ jde v případě zálohy. Zálohu pozitivně právně upravuje § 1807 občanského zákoníku, který říká, „*Má se za to, že co dala jedna strana druhé před uzavřením smlouvy, je záloha.*“ V pochybnostech se dle dikce tohoto ustanovení uplatní vyvratitelná právní domněnka, že plnění poskytnuté před

uzavřením smlouvy je zálohou, čili jakousi splátkou na budoucí plnění.¹⁵³ Jelikož jde o splátku na budoucí plnění, nepočítá se zpravidla s jejím vrácením (na rozdíl od kauce), resp. se automaticky počítá s jejím následným započtením a tato je proto již při svém složení evidovanou tržbou. Uplatní se zde tedy vlastně opačný přístup, než v případě kauce – základním pravidlem je, že se eviduje vždy a v případě např. neuzavření smlouvy, či odstoupení od smlouvy by se tato evidovala záporně.

Obdobně jako u zálohy uvedené v předchozím odstavci tomu je dle Metodického pokynu i u vratné zálohy (např. vratné obaly), kdy je poplatník povinen zaevidovat celkovou přijatou částku, tj. včetně částky týkající se vratné zálohy.¹⁵⁴ Při vrácení částky na vratnou zálohu budou formální znaky evidované tržby naplněny pouze v případě, že je záloha vrácena započtením proti dalšímu pořízení zboží či služeb, a výsledkem transakce je platba poplatníkovi některým z výše uvedených způsobů. Poplatník pak zaeviduje celkovou částku zboží či služeb sníženou o vrácenou vratnou zálohu. Je-li ale vratná záloha vrácena bez pořízení dalšího zboží či služeb, nebo její výše jen částečně pokryje částku za zboží a služby a výsledkem je nula nebo záporná částka, nejsou naplněny formální znaky evidované tržby, neboť se nejedná o platbu poplatníkovi (uvozovací věta v § 5 zákona o EET). U vratné zálohy lze však najít znaky přibližující ji kauci a to zejména to, že se primárně počítá s tím, že přijatá částka týkající se vratné zálohy bude zákazníkovi vrácena, což plyne již z označení zálohy jakožto „vratné“. V případě kauce dochází k jejímu vrácení tehdy, nedojde-li k poškození, ztrátě, znehodnocení, apod. věci, která je v zásadě ve stejném stavu vrácena zpět do dispozice pronajímatele, resp. poplatníka; v případě vratné zálohy pak tehdy, dojde-li k vrácení věci (obalu), která je v zásadě ve stejném stavu vrácena do dispozice poplatníka, popř. jiné osoby.

Dalo by se proto namítat, že je výklad Finanční správy k zákonu o EET nekonzistentní, když se u vratných záloh uplatní jiný přístup. Dle mého názoru

¹⁵³ FIALA, Roman. Občanský zákoník: komentář. V Praze: C.H. Beck, 2015. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-570-1, § 1807.

¹⁵⁴ *Evidence tržeb: Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb* [online]. In: Generální finanční ředitelství, s. 42 [cit. 2016-09-24]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf], s. 6.

je ale výklad v pořádku. Institut vratné zálohy je totiž do jisté míry specifický a výklad slovního spojení „kauce nebo obdobná jistota“ je dle mého soudu třeba vnímat v tom smyslu, že (jak jsem ostatně již uvedla výše) daná částka slouží primárně k zajištění věřitele, popř. k jeho uspokojení. U vratné zálohy tomu tak není, zde se v podstatě „pouze“ počítá s budoucí opačnou transakcí, věřitel se tu nikterak nezajišťuje.

Metodický pokyn však dále uvádí, že se na vracení vratných záloh „... s ohledem na jejich specifický charakter“¹⁵⁵ nepoužije ustanovení § 7 zákona o EET, tedy záporná evidence v případě vracení evidované tržby. Dle mého názoru však pro takovouto výlukou není dán dostatečný důvod, resp. uvedený výklad se neopírá o zákonné ustanovení. Dikce první věty § 7 zákona o EET jasně stanoví, že se tržba eviduje jako záporná, pokud se evidovaná tržba vrací. Byla-li platba poplatníkovi za vratnou zálohu evidována, nevidím důvod, proč by se nemělo jednat o vracení tržby, když k němu fakticky dochází. Dle mého názoru zde Finanční správa dovozuje skutečnosti v zákoně přímo neuvedené.

2.3.2.2. Materiální vymezení evidované tržby

Materiálním kritériem, které podmiňuje to, že daná platba bude považována za evidovanou tržbu, je, že tato platba zakládá tzv. rozhodný příjem. Rozhodný příjem zákon o EET vymezuje v § 4.

U poplatníka daně z příjmů fyzických osob to jsou příjmy ze samostatné činnosti, tj. příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů, která je podnikáním. K výkladu pojmu „podnikání“ v daňověprávních souvislostech existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu. V jednom ze svých rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvádí, že „... *Rozhodující pro závěr, zda se ze strany daňového subjektu jednalo o příjmy z podnikání ... je dále skutečnost, zda faktická činnost stěžovatele naplňuje jednotlivé pojmové znaky podnikání, tak jak je vymezuje § 2 odst. 1 obchodního zákoníku. Jen soustavnou činnost prováděnou samostatně podnikatelem vlastním*

¹⁵⁵ *Evidence tržeb: Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb* [online]. In: Generální finanční ředitelství, s. 42 [cit. 2016-09-24]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf], s. 6.

*jménem a na jeho vlastní odpovědnost za účelem dosažení zisku lze označit za podnikání.*¹⁵⁶ Uvedená citace naznačuje, že ačkoli je daňové právo právem veřejným, neexistuje nepropustná hranice ve vztahu k právu soukromému a i pro výklad pojmů obsažených ve veřejnoprávních předpisech je nutné brát v potaz úpravu soukromoprávní. Ovšem vzhledem k tomu, že citovaný předpis č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, již pozbyl své účinnosti a soukromoprávní definice pojmu podnikání je v současně účinné úpravě obsažena v § 420 občanského zákoníku, je nutno vycházet z této nové definice.

Dle občanského zákoníku se podnikáním rozumí samostatný výkon výdělečné činnosti, která je vykonávána na vlastní účet a odpovědnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku. Rozdíl v přístupech obou soukromoprávních kodexů lze spatřovat v tom, že občanský zákoník vymezuje podnikání pomocí uvedených charakteristických znaků, čímž opustil koncepci § 2 obchodního zákoníku, jež vyžadovala, aby za podnikatele byla označena pouze osoba vybavená příslušným podnikatelským oprávněním. Tato změna se promítla i do práva daňového a od 1. ledna 2014 (tj. ode dne účinnosti občanského zákoníku) jsou příjmy z podnikání bez podnikatelského oprávnění zdaňovány též v rámci § 7. Není tudíž rozhodné, zda daný subjekt toto oprávnění skutečně má, či nikoliv a podniká tzv. „na černo“.¹⁵⁷ Pro potřeby zákona o EET z toho plyne, že příjem poplatníka daně z příjmů fyzických osob je rozhodným příjmem tehdy, jde-li o příjem ze samostatné činnosti vymezený v § 7 a zároveň jde o podnikání ve smyslu § 420 občanského zákoníku. Zákon dále obsahuje několik výjimek, které se za rozhodný příjem nepovažují, ačkoli jsou oba uvedené znaky naplněny. Rozhodný příjem nezakládá příjem poplatníka daně z příjmů fyzických osob, který není předmětem daně z příjmů fyzických osob,¹⁵⁸ podléhá dani vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně,¹⁵⁹ nebo je příjmem ojedinělým.

¹⁵⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 6/2008 – 129, ze dne 16. července 2009.

¹⁵⁷ *Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.* Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [<https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9K3NP75O>].

¹⁵⁸ § 3 zákona o daních z příjmů.

¹⁵⁹ § 36 zákona o daních z příjmů.

U poplatníka daně z příjmů právnických osob se pro určení rozhodného příjmu vychází z obdobných kritérií. Rozhodný příjem zakládají příjmy z činnosti, která je podnikáním (pro výklad pojmu podnikání platí i zde výše uvedené závěry). Vyňaty jsou příjmy, které nejsou předmětem daně z příjmů právnických osob,¹⁶⁰ podléhají dani vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně,¹⁶¹ jsou příjmy ojedinělými, nebo podléhají dani ze samostatného základu daně.¹⁶²

U poplatníka, který je účetní jednotkou, se za příjmy podle zákona o daních z příjmů považují příjmy, které by daný poplatník měl, kdyby účetní jednotkou nebyl.¹⁶³ Zákon o EET zde stanovuje odchylku od úpravy obsažené v zákoně o daních z příjmů.¹⁶⁴ Pro účely tohoto zákona je rozhodným příjmem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také příjem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti, který je předmětem daně z příjmů u jejího společníka. Tento příjem není pro účely tohoto zákona příjmem tohoto společníka.¹⁶⁵

Pro doplnění uvádím, že za předpokladu splnění formálních znaků evidované tržby je podmínka rozhodného příjmu splněna též tehdy, je-li platba určena k následnému čerpání či zúčtování, které zakládá rozhodný příjem nebo je-li platba následným čerpáním či zúčtováním platby, která zakládá rozhodný příjem.¹⁶⁶

2.3.2.3. Výluka z aplikace zákona z důvodu příjmu představujícího příjem ojedinělý

Jak bylo uvedeno, v obou případech, tedy jak u poplatníka daně z příjmů fyzických osob, tak u poplatníka daně z příjmů právnických osob, se za rozhodný příjem nepovažuje takový příjem, který je z hlediska obvykle přijímaných tržeb *ojedinělý*. Tato výluka byla a je hojně diskutována mezi odbornou i laickou veřejností a

¹⁶⁰ § 18, odst. 2 zákona o daních z příjmů, popř. § 19 zákona o daních z příjmů, jde-li o veřejně prospěšného poplatníka.

¹⁶¹ Tamtéž.

¹⁶² § 20b zákona o daních z příjmů.

¹⁶³ § 4, odst. 2 zákona o EET.

¹⁶⁴ § 21h zákona o daních z příjmů stanoví, že u poplatníků – účetních jednotek jsou příjmy jeho výnosy podle právních předpisů upravujících účetnictví a výdaji jeho náklady podle právních předpisů upravujících účetnictví.

¹⁶⁵ § 6, odst. 3 zákona o EET.

¹⁶⁶ § 4, odst. 2 zákona o EET.

stále panují pochybnosti co do jejího (budoucího) výkladu. Budu se jí tudíž nyní věnovat podrobněji.

Zákon o EET neobsahuje legální definici příjmu ojedinělého z hlediska obvykle přijímaných tržeb. Lze jej považovat za neurčitý právní pojem, když neurčitým právním pojmem se zpravidla rozumí spojení několika slov, které charakterizuje značná nezřetelnost a mnohoznačnost.¹⁶⁷ Neurčité právní pojmy zahrnují jevy nebo skutečnosti, které nelze úspěšně zcela přesně právně definovat; jejich obsah a rozsah se může měnit a často bývá podmíněn časem a místem aplikace normy. Zákonodárce tak vytváří prostor k posouzení, zda konkrétní případ patří do rozsahu neurčitého pojmu či nikoli.¹⁶⁸ Při jeho výkladu se dle teorie i judikatury¹⁶⁹ „... uvážení orgánu zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení. Objasní si význam neurčitého pojmu a jeho rozsah a hodnotí skutečnosti konkrétního případu z toho hlediska, zda je lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu.“¹⁷⁰

S neurčitými právními pojmy se lze též setkat v daňovém právu, resp. v daňovém řádu. Příkladem může být § 259b, odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně může prominout úrok z prodlení nebo posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit.¹⁷¹ Ony „ospravedlnitelné důvody“ jsou neurčitým právním pojmem. Jako další příklad může sloužit § 259c, odst. 1 a 2 daňového řádu, který obsahuje společná ustanovení o prominutí daně nebo příslušenství daně a stanoví, že při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Dále pak říká, že takové prominutí není možné, pokud daňový subjekt v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní předpisy. Slovní spojení „četnost porušování“ i „závažné porušení“ lze považovat za neurčité právní pojmy.¹⁷²

¹⁶⁷ SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 3., aktualiz. a upr. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-002-8, s. 154.

¹⁶⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 As 11/2003-164 ze dne 23. 10. 2003.

¹⁶⁹ Nález Ústavního soudu III. ÚS 31/97 ze dne 29. 5. 1997.

¹⁷⁰ HENDRYCH, Dušan. Správní právo. Praha: Beck, 1994. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 80-7049-069-1, s. 45-46

¹⁷¹ LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3, s. 890.

¹⁷² Tamtéž, s. 891

Dalším příkladem budiž § 181, odst. 2, písm. g) daňového řádu. Dle tohoto ustanovení správce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud by pokračování v daňové exekuci bylo spojeno s nepoměrnými obtížemi. Vyhodnocení dané situace jako „nepoměrné obtížné“ je na správci daně, který zde bude interpretovat neurčitý pojem za účelem zjištění, zda tu kterou konkrétní situaci vyhodnotí jako nepoměrně obtížnou.¹⁷³

Vedle neurčitých právních pojmů daňová legislativa využívá též do jisté míry teoreticky příbuzného institutu správního uvážení (diskreční pravomoci). Oba pojmy bývají občas nesprávně zaměňovány, pravděpodobně z důvodu, že oba instituty spojuje jistá míra volnosti daná správnímu orgánu, resp. správci daně. Na rozdíl od neurčitých právních pojmů (kde se jedná o otázku interpretace) je však u správního uvážení ona volnost spojována se způsobem užití právního následku, kdy lze např. vyslovit zákaz určité činnosti, omezit ji, nebo nechat věci volný průběh.¹⁷⁴ Daňový řád užívá správního uvážení v poměrně širokém množství případů. Typickým příkladem užití správního uvážení správce daně v daňovém řízení je rozhodování o prominutí daně či jejího příslušenství.¹⁷⁵

Dalším příkladem může být § 97 daňového řádu, který upravuje záznamní povinnost a o kterém bylo pojednáváno již v předchozích úsecích této práce. Vyjádřením přiznání diskreční pravomoci je zde v odstavci druhém slovní spojení *může uložit*. V legislativní praxi se můžeme setkat i s komplikovanější situací, kdy dochází ke kombinaci obou institutů – např. opět § 259b, odst. 2 daňového řádu, který mimo neurčitý právní pojem zakotvuje i správní uvážení, když správce daně *může prominout* úrok z prodlení nebo posečkané částky.

Z příkladů uvedených v předcházejících odstavcích je zřejmé, že ani předpisy daňového práva nejsou prosty neurčitých právních pojmů a správního uvážení, resp., že v určitých případech se i zákonodárci jeví vhodným ponechat správci daně určitou volnost. Je tomu tak z důvodu, že zákonodárce ne vždy může předvídat a postihnout každou jednotlivou situaci v reálném světě. Pokud by se o to pokoušel, mělo by to

¹⁷³ Tamtéž, s. 676

¹⁷⁴ HENDRYCH, Dušan. Správní právo. Praha: Beck, 1994. Právnícké učebnice (C.H. Beck). ISBN 80-7049-069-1, s. 45-46

¹⁷⁵ § 259 daňového řádu

za následek jejich přílišnou kazuističnost (což by bylo mj. v rozporu s teoreticky všeobecně uznávaným principem obecnosti právních norem) a rozsáhlost, existovalo by enormní riziko mezer v zákoně (právním předpise) a předpisy by musely být velmi často novelizovány. Na druhou stranu je ale používání těchto institutů v textu právních předpisů do jisté míry příčinou určité právní nejistoty subjektů, o jejichž chování daný předpis normuje. Je proto nutno jich užívat s rozmyslem a v odůvodněných případech.

Čeho si při studiu výše uvedených příkladů z oblasti daňového práva nelze nevšimnout je, že potřeba interpretace neurčitých právních pojmů téměř vždy vyvstává až v samotném daňovém řízení. Co se týče diskreční pravomoci, nelze si ani jiný způsob představit, diskreční pravomoc je sama o sobě spjata se správcem daně a daňový subjekt je zde ve vztahu podřízenosti, tzn. o tom, zda správce daně nakonec rozhodne o prominutí daně kladně, je čistě v jeho diskreci. U neurčitých právních pojmů je však dle mého soudu třeba rozlišovat, které „fáze“ daňového řízení se týkají, resp. jestli je třeba je interpretovat již před zahájením samotného daňového řízení, či až v jeho průběhu. Výše zmíněné příklady se, jak už jsem uvedla, týkají právě až samotného daňového řízení, které se nachází již v určité fázi, ať už jde o řízení nalézací nebo vykonávací (správce daně interpretuje pojem *ospravedlnitelných důvodů*, příp. i *četnosti porušování a závažného porušení* a rozhoduje, zda jsou dány důvody pro prominutí úroku z prodlení nebo posečkané částky; správce daně interpretuje pojem *nepoměrných obtíží* a rozhoduje o zastavení daňové exekuce; apod.).

V uvedených případech nachází užití neurčitých právních pojmů opodstatnění, účelem uváděných institutů je primárně zmírnit tvrdost daňového řádu a zabránit situacím, kdy by jeho aplikace mohla vést k nespravedlivým následkům. Cílem je právě přizpůsobení se reálnému světu a individuálním poměrům daňových subjektů. Vzhledem k tomu, že výklad provádí správce daně až v daňovém řízení, se daňový subjekt vůbec nemusí zaobírat otázkou neurčitých právních pojmů, při plnění svých základních procesních povinností s nimi prakticky ani nepřijde do styku. Když se ale nyní vrátím k analyzovanému právnímu pojmu *ojedinělého příjmu*, je možné si povšimnout toho, že zde se tento výraz jakožto svou povahou neurčitý právní pojem vyskytuje již v ustanoveních regulujících „prvotní“ povinnost subjektů – subjekty si samy musí tento pojem vyložit a interpretovat, aby došly k závěru, zda ona jejich tržba

podléhá EET, či je právě předmětem této výjimky. Vyhodnotí-li si jej nesprávně a tržbu nezaevidují, ačkoli měli, vystavují se riziku uvalení sankcí.

Domnívám se, že tyto „prvotní“ povinnosti by měly být (nejen) v daňové procesní legislativě upraveny jednoznačně, poněvadž od laické veřejnosti nelze očekávat erudovaný právní výklad. Z pohledu subjektů a teorie proto přístup zvolený v zákoně o EET nehodnotím kladně a nemyslím si, že by toto ustanovení mělo být v této formě v zákoně obsaženo.

Co se týče výkladu pojmu ojedineleho příjmu, lze zde mít navíc pochybnosti, čeho se má ona ojedinečnost týkat. Ačkoli Metodický pokyn uvádí, že záměrem bylo vyjmout i platby ojedinele z hlediska formy (př. zcela výjimečná platba v hotovosti), nedomnívám se, že jde o správný názor. Ustanovení je totiž zařazeno nikoli do § 5 zákona o EET, který pojednává o formálních náležitostech evidované tržby, nýbrž do § 6, který normuje o materiálním znaku, a sice kdy je či není založen rozhodný příjem. Systematickým výkladem lze pak dospět k závěru, že ojedinelejší příjem má dle dikce zákona znamenat příjem ojedinelejší z hlediska druhu. Domnívám se však, že tímto (a dle mého názoru jediným možným správným) výkladem ztrácí výjimka na významu, což je podle mne dalším argumentem k odůvodnění jeho vyřazení z textu zákona.

Chtěl-li zákonodárce stanovit příjem ojedinelejší z hlediska formy, měl ho zařadit na jiné místo v zákoně. Též se domnívám, že v zákoně měl přistoupit alespoň k relativně určitému vymezení jeho znaků.

V návaznosti na výše uvedené považuji za vhodné uvést, že zákon o EET se snaží výskyt případných negativních důsledků plynoucích ze zakotvení výluky pomocí neurčitého právního pojmu omezit, když § 32 obsahuje speciální úpravu závazného posouzení o určení evidované tržby.

Závazné posouzení je zvláštním řízením při správě daní,¹⁷⁶ které v obecné rovině upravuje daňový řád.¹⁷⁷ Stojí na principu, podle něž daňový subjekt ve své žádosti uvede rozhodné skutečnosti a správce daně deklaruje, jak by při jejich posuzování postupoval. Základním smyslem institutu závazného posouzení je poskytnout daňovému

¹⁷⁶ BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 269.

¹⁷⁷ § 132 a následující daňového řádu.

subjektu jistotu, že budou-li se údaje z žádosti později shodovat s reálnou situací, bude postupováno v souladu s rozhodnutím vysloveným v rámci řízení o závazném posouzení. Jinými slovy jde o posouzení daňových dopadů v hmotněprávních daňovém zákonem vymezených případech.¹⁷⁸ K využití obecného závazného posouzení lze přistoupit pouze za předpokladu, že jej zvláštní daňový zákon přímo dovoluje.¹⁷⁹ V zákoně o DPH se tento institut vyskytuje u určení sazby daně u zdanitelného plnění¹⁸⁰ a u určení, zda se při poskytnutí určitého zdanitelného plnění použije režim přenesení daňové povinnosti.¹⁸¹ V zákoně o daních z příjmů lze závazného posouzení využít u způsobu rozdělení výdajů (nákladů), které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům,¹⁸² u poměru výdajů (nákladů) spojených s provozem nemovité věci používané zčásti k činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti, anebo k nájmu a zčásti k soukromým účelům, které lze uplatnit jako výdaj (náklad) na dosažení, zajištění a udržení příjmů,¹⁸³ u skutečnosti, zda je zásah do majetku technickým zhodnocením,¹⁸⁴ u výdajů vynaložených na výzkum a vývoj zahrnovaných do odpočtu,¹⁸⁵ u skutečnosti, zda daňovou ztrátu lze uplatnit jako položku odčitatelnou od základu daně,¹⁸⁶ a konečně u způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami (tzv. *transfer pricing*).¹⁸⁷

K možnosti využití závazného posouzení dle zákona o EET si dovolím několik úvah. Ačkoli v tomto případě podléhá snížené sazbě,¹⁸⁸ stále je to zpoplatněný úkon. Při důkladném rozebrání celého problému z teoreticko-filozofického hlediska bylo by možné debatovat o tom, zda (a nakolik) je vhodné či žádoucí chtít po daňových subjektech hradit poplatky za to, že jim je postaveno najisto, zda danou povinnost při své činnosti mají, či nemají. Tyto úvahy jsou zde dle mého soudu na místě o to více, že

¹⁷⁸ KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0, s. 682.

¹⁷⁹ Tamtéž, s. 689

¹⁸⁰ § 47a a následující zákona o DPH

¹⁸¹ § 92h a následující zákona o DPH

¹⁸² § 24a zákona o daních z příjmů

¹⁸³ § 24b zákona o daních z příjmů

¹⁸⁴ § 33a zákona o daních z příjmů

¹⁸⁵ § 34e zákona o daních z příjmů

¹⁸⁶ § 38na zákona o daních z příjmů.

¹⁸⁷ § 38nc zákona o daních z příjmů.

¹⁸⁸ Žádost podléhá poplatkové povinnosti ve výši 1 000 Kč, což plyne ze zákona č. 113/2016, který novelizoval i zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

takto upřesněna má být povinnost stanovená právním předpisem procesního charakteru (viz výše) upravujícím navíc pouze podpůrný nástroj pro správu daní.

Analyzují-li totiž výše uvedené možnosti využití závazného posouzení ze zákona o DPH a zákona o daních z příjmů, dospějí k závěru, že všechny tyto případy se týkají výše, popř. existence daňové povinnosti subjektu. V prve uvedeném případě dle zákona o DPH se závazné posouzení týká určení daňové sazby DPH. Daňová sazba DPH je diferencovaná (zákon rozeznává sazbu základní, sníženou, nebo druhou sníženou), tj. různé číselné hodnoty sazby daně se použijí na různé případy aplikace DPH.¹⁸⁹ Žádost o závazné posouzení daňový subjekt podává v okamžiku, kdy si není jist, jaká sazba se v jeho případě aplikuje, což v konečném důsledku přímo ovlivňuje výši jeho daňové povinnosti. V prvním uvedeném případě dle zákona o daních z příjmů, tj. závazné posouzení rozdělení výdajů (nákladů), které nelze přiřadit pouze ke zdanitelným příjmům, na žádost správce daně závazně posoudí, zda způsob rozdělení daňovým subjektem vynaložených výdajů (nákladů) za dané zdaňovací období odpovídá příslušným ustanovením zákona o daních z příjmů, tj. zda se (zjednodušeně řečeno) jedná či nejedná o daňově uznatelné náklady. Vzhledem k tomu, že základem daně z příjmů je rozdíl, o který příjmy (s výjimkou příjmů od daně osvobozených a příjmů, které předmětem daně nejsou) převyšují výdaje (náklady),¹⁹⁰ ovlivňuje výše nákladů přímo daňový základ a v konečném důsledku i celkovou výši daňové povinnosti.

Závazné posouzení obsažené v daňovém řádu tedy slouží k tomu, aby správce daně provedl výklad sporného ustanovení zvláštního daňového zákona a aby daňové subjekty věděly, v jaké výši mají daň tvrdit, poněvadž tvrdí-li daň v nižší výši, riskují doměření daně správcem daně včetně penále.¹⁹¹ Podobně tomu je i v případě dle zákona o EET, kde správce daně závazně vyloží, zda ten který příjem je či není ojedinělý, a neeviduje-li daný subjekt danou tržbu (bez závazného posouzení), majíce za to, že jde o příjem ojedinělý, riskuje uvalení sankce za správní delikt.¹⁹²

¹⁸⁹ BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7, s. 162.

¹⁹⁰ Tamtéž, s. 211.

¹⁹¹ § 251 daňového řádu.

¹⁹² § 29 a násl. zákona o EET.

Ačkoli vyměření penále je svou povahou sankcí obdobně jako sankce za přestupek či jiný správní delikt dle zákona o EET, vnímám zde přesto existenci určitého rozdílu. V prvním případě jde o sankci za pochybení daňového subjektu vedoucí k tomu, že stát měl menší daňový výnos. V druhém případě jde však o to, že subjekt nezahrnul příjem do EET, čímž státu neposkytl kompletní přehled o svých tržbách. Jelikož je EET podpůrný nástroj pro stanovení a výběr daní, může to v konečném důsledku vést též k tomu, že stát bude mít nižší daňový výnos. Stejně tak ale subjekt nemusí zamýšlet daný příjem zatajit, a proto ho řádně uvést ve svém daňovém tvrzení, nebo může jít zrovna např. o příjem od daně osvobozený.

Z uvedeného důvodu se domnívám, že přijaté řešení zakotvení diskutované výjimky není z právně-teoretického hlediska řešením šťastným. Opět tedy docházím k závěru, že pokud měla výlučka ojedinělého příjmu v textu zákona vůbec zůstat, měla formulace této výjimky vypadat jinak. Poté by nebylo třeba ani závazného posouzení, které sem dle mého soudu nepatří.

2.3.2.4. Vyloučené tržby

Zákon o EET ve svém § 12 vymezuje tržby, které EET nepodléhají, resp. jsou zákonem plošně vyňaty.

V případě odstavce prvního tak činí způsobem, že mezi vyloučené tržby zahrnuje tržby určitých poplatníků. Evidovanou tržbou není tržba státu, územního samosprávného celku, příspěvkové organizace, České národní banky a držitele poštovní licence. Ve všech těchto případech se jedná o poplatníky mající veřejnoprávní status.¹⁹³ Nebyla-li by aplikace zákona ve vztahu k těmto poplatníkům explicitně vyloučena, docházelo by k absurdní situaci, kdy by stát musel evidovat tržby, ačkoli cíl právní úpravy je mj. zvýšení jeho celkového daňového inkasa. U obcí a krajů je vynětí též nasnadě, poněvadž výnosy z daně z příjmů právnických osob, kterou hradí obec či kraj jsou daňovým příjmem téže obce či kraje;¹⁹⁴ tyto územní samosprávné celky tedy ve skutečnosti odvádí uvedenou daň ve prospěch sebe samé. Obdobné důvody důvodová zpráva uvádí i v případě zbylých subjektů uvedených v tomto odstavci.

¹⁹³ *Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.* Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9TEC3YTP].

¹⁹⁴ § 3 odst. 1 písm. a) a § 4 odst. 1 písm. h) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní

Druhým odstavcem § 12 zákona o EET jsou vyňaty tržby poplatníků podnikajících v odvětvích, která stát už (poměrně přísně) reguluje a má nad nimi i bez EET dostatečnou kontrolu. V první řadě jsou z povinnosti evidence vyňaty tržby uvedených poplatníků, a to tržby banky, spořitelního a úvěrního družstva, pojišťovny, zajišťovny, investiční společnosti, investičního fondu, obchodníka s cennými papíry, centrálního deponitáře, penzijní společnosti a penzijního fondu. Dohled nad všemi uvedenými subjekty vykonává Česká národní banka, které byl s účinností od 1. dubna 2006¹⁹⁵ svěřen integrovaný dohled nad finančním trhem v České republice.¹⁹⁶ Evidovanou tržbou dále není ani tržba z podnikání v energetických odvětvích na základě licence,¹⁹⁷ a to z důvodu, že výkon dohledu nad trhy v energetických odvětvích vykonává Energetický Regulační Úřad. Podobně tomu je u tržeb z podnikání na základě povolení krajského úřadu podle zákona o vodovodech a kanalizacích.¹⁹⁸

Evidovanými tržbami nejsou dle třetího odstavce § 12 zákona o EET vyjmenované tržby, ve vztahu k nimž se EET nejvíce jeví být vhodným nástrojem z jiného důvodu, než z důvodu zvláštní povahy subjektu (odst. 1), nebo nadbytečnosti u toho kterého subjektu (odst. 2). Na rozdíl od prvních dvou odstavců nehraje roli poplatník jako takový, nýbrž spíše povaha provozované činnosti, která může, ale nemusí být jeho jediným zdrojem příjmů. Vyňaty jsou tak tržby uskutečněné do přidělení DIČ a následujících 10 dní od jeho přidělení. Dá se říci, že poplatník je v jakési „ochranné lhůtě“, jež mu zajišťuje dostatek času na přípravu plnění povinností s EET souvisejících (nákup zařízení, apod.), první případ tedy jednoznačně cílí na ochranu daňového subjektu

Exempci založenou pro ostatní případy v tomto odstavci důvodová zpráva k zákonu o EET ospravedlňuje tím, že povinnost k EET by v těchto případech

¹⁹⁵ Zákon č. 57/2006 Sb., o změně zákonů v souvislosti se sjednocením dohledu nad finančním trhem.

¹⁹⁶ *Integrace dohledu nad finančním trhem – praktické informace* [online]. In: 2006 [cit. 2016-09-24]. Dostupné

Z: [https://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/tiskove_zpravy_cnb/2006/060328_integrace_prakt_info.htm]

¹⁹⁷ Tj. licence udělené dle zákona č. 458/2000 Sb., energetického zákona.

¹⁹⁸ Zákon č. 274/2001 Sb., vodovodech a kanalizacích.

znamenalala přílišnou administrativní a finanční zátěž.¹⁹⁹ Daňové inkaso z hotovostních tržeb se v těchto případech ocitá ve výrazném nepoměru k nákladům a povinnostem, které by tyto subjekty musely vynaložit.²⁰⁰ Vyňaty jsou specifické tržby poskytovatelů poštovních služeb, kteří nejsou držiteli poštovní licence podle § 12, odst. 1 zákona o EET, a tržby z jízdného, placeného v dopravních prostředcích v rámci pravidelné hromadné přepravy osob, přičemž u obou je důvodem „mobilní charakter“ poskytovaných služeb, tzn. to, že nejsou provozovány na jednom místě a povinnost evidovat tržby v režimu EET by znamenala komplikace. Z důvodu obtížnosti technického řešení jsou vyňaty tržby na palubě letadel. Vyňaty jsou též tržby ze vztahu souvisejícího s pracovní právním nebo obdobným vztahem a tržby ze stravování a ubytování poskytovaného školou žákům a studentům, vysokou školou nebo školským zařízením a to právě z důvodu blízkého vztahu a souvislosti s uvedenou činností. Neefektivnost je důvodem exempce tržeb v rámci osobní železniční přepravy a z provozování veřejných toalet, kdy v prvním případě by muselo dojít ke změně podoby jízdního dokladu (což může být problematické u určitých druhů jízdních dokladů), či k vydávání účtenky navíc k jízdnímu dokladu, a v druhém případě je výše potenciálních daňových úniků zanedbatelná.²⁰¹ EET nepodléhají ani tržby z prodeje zboží či služeb prostřednictvím prodejního automatu. Domnívám se, že evidování tržeb v rámci EET je zde technicky proveditelné, avšak muselo by dojít k významným změnám stávajícího stavu – automaty by musely být vyráběny s možností tisku účtenky a připojením k internetu, což by pro jejich provozovatele znamenalo vynaložit velké množství finančních prostředků, poněvadž většina stávajících automatů by byla prakticky nepoužitelná. Dle mého názoru je proto exempce i v tomto případě a v této podobě odůvodněná a logická.

Totéž však nemohu říci o poslední z přímo jmenovaných výjimek, a sice vynětí tržeb z drobné vedlejší podnikatelské činnosti veřejně prospěšných poplatníků. Samotný důvod pro tuto výjimku je dle mého soudu též pochopitelný, a sice že není proporcionální a rozumné vyžadovat od těchto poplatníků nákup zařízení pouze

¹⁹⁹ *Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.* Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9TEC3YTP].

²⁰⁰ Tamtéž.

²⁰¹ Tamtéž.

za účelem evidence příjmů z této vedlejší činnosti. S čím se ale kompletně neztotožňuji, je její legislativní konstrukce.

Opět zde lze identifikovat neurčitý právní pojem drobné vedlejší činnosti. Jedná se v zásadě o obdobný případ, kterým jsem se již zabývala výše v souvislosti s vynětím ojedinělého příjmu, a sice užití neurčitého právního pojmu v situaci, kdy je definována základní povinnost daňového subjektu. Argumentace dříve zmíněná je proto beze zbytku použitelná i zde a nebudu ji zde opakovat.

Omezím se proto pouze na konstatování, že, na rozdíl od ojedinělého příjmu, nezůstává tento pojem zcela bez vodítka, resp. výkladu. Finanční správa České republiky jej ve svém Metodickém pokynu vyložila velmi konkrétně, a to za pomoci kritéria absolutní částky a poměru. O příjem z drobné vedlejší činnosti se dle dikce Metodického pokynu bude jednat v případě, že veřejně prospěšný poplatník v roce, jež předchází roku, ve kterém by mu bez dalšího vznikla povinnost evidence tržeb z vedlejší podnikatelské činnosti, neměl příjem/výnos z této činnosti vyšší než 175 000 Kč, nebo tyto příjmy činily méně než 5 % z celkových příjmů/výnosů veřejně prospěšného poplatníka za sledované období.²⁰² Právní nejistota subjektů je zde proto do značné míry omezena, ne-li vyloučena, poněvadž správce daně má povinnost se metodickými pokyny ve své právní praxi řídit, přestože to nejsou obecně závazné právní předpisy.²⁰³ Otázkou však zůstává, nakolik je toto (ač, nutno podotknout, nikoli neobvyklé) řešení ideální z legislativního hlediska.

Metodický pokyn je tzv. interní normou, tj. normou mimoprávní, která má pouze charakter metodický a výkladový.²⁰⁴ Z pohledu teorie jde o oficiální a služebně závazný výklad, který podává subjekt nadřízený pro subjekty podřízené a který zároveň posiluje předvídatelnost rozhodování správce daně a informovanost daňových subjektů. Daňové subjekty stojí mimo vztahy podřízenosti a nadřízenosti a tento výklad pro ně proto není závazný.²⁰⁵ Tato skutečnost je však v praxi téměř zanedbatelného významu, poněvadž subjekty povětšinou nechtějí riskovat sankce, které jim hrozí od správce daně při

²⁰² *Evidence tržeb: Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb* [online]. In: Generální finanční ředitelství, s. 42 [cit. 2016-09-24]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf], s. 15.

²⁰³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 53/2010 – 63 2, ze dne 28. 4. 2005.

²⁰⁴ HULEŠ, Jan a Vladimír STEJSKAL. Co je a co není právní předpis? *Právní rozhledy*. 2004, (20).

²⁰⁵ TARANDA, Petr. Výklad daňových zákonů v praxi správních orgánů. *Daňový expert*. 2009, (6).

nepoužití toho kterého metodického pokynu. Vzhledem k tomu tak v praxi vlastně dochází k obcházení zákona a tvorbě kvazi právních předpisů tam, kde zákon neuvádí explicitní zmocnění k vydání prováděcího právního předpisu (a vláda nevyužije svého generálního zmocnění). Domnívám se, že je-li možné stanovit danou výjimku tak přesnými údaji, nemělo by k tomu docházet až na úrovni metodických pokynů, tj. jakési terciální úrovni.

2.3.2.5. Zmocnění vlády ke stanovení dalších výjimek

Poslední odstavec § 12 zákona o EET obsahuje zmocnění vlády k vydání nařízení, kterým se vyjímají některé tržby z režimu EET za předpokladu, že by jejich evidování běžným způsobem znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tato tržba plyne, nelze-li tuto překážku odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu. Zjednodušený režim se na rozdíl od režimu běžného vyznačuje určitými zmírňujícími podmínkami a je využitelný tam, kde z dlouhodobého hlediska nelze evidovat tržby v režimu běžném (např. objektivní nedostatek internetového pokrytí dané lokality). Toto ustanovení navazuje na § 10, odst. 2 zákona o EET, které obsahuje zákonné zmocnění pro vládu stanovit tržby evidované ve zjednodušeném režimu; § 12 odst. 4 je tedy až druhým pomyslným řešením, nelze-li si vystačit s § 10, odst. 2 zákona o EET.

2.3.2.6. Dočasně vyloučené tržby

Ustanovení § 37 zákona o EET upravuje přechodný režim dočasně vyloučených tržeb. Systém k 1. prosinci 2016 neodstartuje naplno. Povinnost k EET bude vznikat postupně, a to na základě zatřídění činností do skupin, které spadají do dané fáze. Fáze jsou předpokládány celkem čtyři, a to:

- 1. fáze – ubytovací a stravovací služby²⁰⁶ (vznik povinnosti evidence tržeb k 1. prosinci 2016);
- 2. fáze – maloobchod a velkoobchod (vznik povinnosti evidence tržeb k 1. březnu 2017);
- 3. fáze – ostatní činnosti, které nejsou v 1., 2. nebo 4. fázi (vznik povinnosti evidence tržeb k 1. březnu 2018); a

²⁰⁶ Je užit zjednodušený zastřešující název; podrobněji viz klasifikace NACE.

- 4. fáze – vybraná řemesla a výrobní činnosti (vznik povinnosti evidence tržeb k 1. červnu 2018).

Bylo by možné diskutovat o tom, zda by nebylo vhodnější tematiku fázování systému v rámci struktury této práce zařadit spíše do podkapitoly 2.3.1, a sice do pojednání o subjektech EET, spíše než do předmětu EET. Z Metodického pokynu totiž plyne, že provozuje-li poplatník vedle hlavní činnosti i činnosti minoritní a povinnost evidování tržeb z těchto minoritních činností by podléhalo evidenci tržeb dříve, než evidování tržeb z hlavní činnosti, „... *nebude Finanční správa evidování tržeb z takovýchto minoritních činností vymáhat až do okamžiku vzniku povinnosti evidovat tržby z činnosti hlavní.*“²⁰⁷ Minoritní činnost přitom Metodický pokyn vykládá jakožto činnost neprovozovanou v samostatné provozovně, přičemž příjmy z ní tvoří maximálně 49 % z celkových plateb provozovny a současně nepřevyšují částku 175 000 Kč v dané provozovně.²⁰⁸ Na základě tohoto se v podstatě rozhodným kritériem pro zařazení do určité fáze stává povaha hlavní činnosti poplatníka a od té se do jisté míry odvíjí jeho zařazení do té které fáze. Minoritní činnosti v podstatě sledují tento režim, který se tak stává „osobním“ režimem poplatníka. Výše uvedené pravidlo bylo však pouze dovozeno v Metodickém pokynu, a to především z důvodu hospodárnosti. Jako takové není uvedeno v samotném textu zákona, kde je relevantním kritériem pouze klasifikace dané tržby. Z tohoto důvodu se jeví vhodnějším stávající zařazení.

Nad rámeček vymezení uvedeného fázování § 37, odst. 3 výslovně umožňuje vládě nařízením určit, které tržby se dočasně neevidují.

Ráda bych se zde také pozastavila nad uvedeným pravidlem zakotveným Metodickým pokynem. Metodický pokyn zde šel ještě o krok dál, než v již rozebíraném případě drobné vedlejší podnikatelské činnosti veřejně prospěšných poplatníků, když si vytvořil úplně nové pravidlo nemající oporu v textu zákona, ba co více, textu zákona odporující. Poplatníci řídicí se Metodickým pokynem, kteří nebudou evidovat tržby představující v jejich případě minoritní činnost do té doby, než povinnost evidence

²⁰⁷ *Evidence tržeb: Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb* [online]. In: Generální finanční ředitelství, s. 42 [cit. 2016-09-24]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf], s. 39.

²⁰⁸ Tamtéž, s. 40.

vznikne jejich hlavní činnosti, budou reálně postupovat v rozporu se zákonem, který bere v potaz pouze klasifikaci dané tržby.

Ačkoli je třeba dát za pravdu argumentu spočívajícím v aplikaci principu hospodárnosti, kdy dle mého názoru tento postup je logický a poplatníkům neškodí, nedomnívám se, že z teoretického hlediska je tento postup přijatelný. Argument zmíněný u analýzy pojmu vedlejší podnikatelské činnosti, a sice že je-li skutečně možné něco takto přesně vymezit, mělo by toto vymezení být z hlediska legislativní čistoty provedeno na zákonné, resp. podzákonné úrovni, je dle mého názoru aplikovatelný i zde. Sám Metodický pokyn navíc uvádí, že „... *ambici řešit problematiku minoritní činnosti v souladu s tímto výkladem* [pozn. odložení doby evidence tržeb z minoritní činnosti na dobu evidence tržeb z činnosti hlavní] *měl předkladatel ... již v legislativním procesu, přičemž dotčená legislativní úprava byla však v rámci projednávání v Poslanecké sněmovně vypuštěna*“.²⁰⁹

Tvůrce Metodického pokynu toto uvádí pro podporu argumentu, proč je správné, že toto pravidlo bylo do Metodického pokynu vloženo. S tímto nemohu souhlasit. Při jeho výkladu by přece bylo možno dospět k závěru, že navrhovatel, resp. překladačel zákonné úpravy disponuje s návrhem zákona až do jeho přeměny v zákon a snad ještě dále. Tak tomu ale není. Bylo-li by tomu tak, neměl by žádný smysl např. institut pozměňovacích návrhů. Návrh zákona je v legislativním procesu dotvářen a měněn a jeho výsledná podoba se může razantně lišit od originálního znění, v jakém byl návrh Parlamentu předložen. Domnívám se, že zmíněný argument obsažený v Metodickém pokynu lze právě tak dobře použít pro podporu argumentu opačného, a sice že pokud by panovala shoda a byla většinová vůle k tomu, aby toto pravidlo bylo součástí zákona, bývalo by tam bylo zůstalo. Dle mého názoru je tento postup do jisté míry obcházením zákona a z teoretického hlediska nepřijatelná cesta, jak v demokratickém právním státě tvořit pravidla.

²⁰⁹ *Evidence tržeb: Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb* [online]. In: Generální finanční ředitelství, s. 42 [cit. 2016-09-24]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf], s. 40.

2.4. Ústavnost zákona o EET

V současné době se poměrně často hovoří a polemizuje o tom, zda je zákon o EET v souladu s ústavním pořádkem České republiky. Vedle pochybností, které lze mít o jeho legislativním procesu, o kterém bylo pojednáno dříve v této práci, vyvstávají i otázky co do jeho ústavnosti ve smyslu materiálním. Důkazem toho je mj. i to, že (jak již bylo uváděno) návrh na zrušení zákona, který aktuálně čeká na projednání plénem Ústavního soudu, nenapadá pouze onu formální stránku, ale navíc i stránku obsahovou. Pokusím se ve stručnosti představit a rozebrat vybrané hlavní argumenty, jež navrhovatelé vznesli. Na základě této analýzy se pokusím dospět k závěru, zda je zákon z mého pohledu v probíraných bodech a z uvedených důvodů v rozporu s ústavním pořádkem České republiky, či nikoli, a jak by mělo být dle mého soudu rozhodnuto.

2.4.1. Proporcionalita a svoboda podnikání

Zákon o EET není dle názoru navrhovatele v souladu s požadavkem proporcionality, když přiměřenost musí být posuzována i ve vztahu k subjektům, jež povinnost zatěžuje.²¹⁰ Navrhovatel argumentuje především tím, že stát neustále zavádí nové povinnosti pro podnikatele, čímž je (malé a střední podnikatele především) neadekvátně časově zatěžuje a nutí k vynakládání nepřiměřených nákladů. Sama o sobě by EET třeba i byla opatřením přiměřeným, ovšem pokud je vnímána v souvislosti s ostatními povinnostmi, lze tento celkový soubor povinností již považovat za nepřiměřený, resp. mající rdousící efekt pro malé a střední podnikatele. K podpoře svého argumentu uvádí, že např. DPH částečně respektuje materiální rozdíl mezi malými a ostatními podnikateli, když velmi malé subjekty nezatěžuje daní z přidané hodnoty, zatímco EET tento rozdíl nečiní. Dle navrhovatele je třeba vnímat velmi malé poplatníky jako významný subjekt v poskytování doplňkových služeb a výrobků pro místní trh, který je třeba chránit, i když z hlediska daňového nejsou tak významní.

Na tomto místě považuji za vhodné zmínit, že zásada proporcionality skutečně neomezuje své pole působnosti pouze na „život“ zákona, nýbrž nachází uplatnění již ve fázi tvorby a přijímání zákona. Zde je možné citovat např. nález Ústavního soudu

²¹⁰ *Návrh na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, sp. Zn. Pl. ÚS 26/16.* Dostupný z [http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Navrhy/Pl._US_26_16_navrh.pdf], s. 8.

sp. zn. Pl. ÚS 61/04.²¹¹ Uvedený nález se týká podmínek vyhlášení stávky v kolektivním vyjednávání a Ústavní soud se v něm vyjádřil následovně: „*Vzhledem k čl. 41, odst. 1 Listiny nemusí být zákonná úprava práva na stávku v přísném vztahu proporcionality k cíli, který je regulací sledován, tj. nemusí jít o opatření v demokratické společnosti nezbytné, jako je tomu například u jiných práv, jichž se lze dovolávat přímo z Listiny.*“ Pro určení, zda zákon o EET musí též projít tímto tzv. testem ústavnosti,²¹² je nutné identifikovat právo, které je zákonem dotčeno a určit, zda se tohoto práva lze přímo dovolávat. Dle názoru navrhovatele se zde dostává do rozporu s právem na svobodné podnikání dle čl. 26, odst. 1 Listiny. Článek 26 Listiny je uveden v jejím čl. 41, odst. 1, tohoto práva se proto nelze dovolávat přímo, nýbrž pouze v mezích prováděcích zákonů a nemusí tedy jít o nezbytné opatření.

U těchto práv musí zákonná úprava projít testem racionality, resp. rozumnosti a dle názoru Ústavního soudu jím „... *projde taková zákonná úprava, u níž lze zjistit sledování nějakého legitimního cíle a která tak činí způsobem, jež si lze představit jako rozumný prostředek k jeho dosažení, byť nemusí jít o prostředek nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší.*“²¹³ Úprava se však nesmí dotýkat samotné existence daného práva.²¹⁴

Test racionality lze rozdělit do tří dílčích kroků, a sice existence legitimního cíle, rozumnost použitého prostředku a neexistence alternativních cest dosažení cíle, které by představovaly menší zásah do daného práva.²¹⁵

Oním cílem, resp. veřejným zájmem, který je zákonem o EET sledován, je v podstatě zájem na řádném stanovení a výběru daní. Tento zájem státu, tedy České republiky, je možné subsumovat pod definici ustanovení § 2 odst. 1 zákona č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností, a sice pod dikci „... *ochrana důležitých ekonomických a politických zájmů*“. Lze uzavřít, že úprava sleduje legitimní zájem.

²¹¹ Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 61/04 ze dne 5. 10. 2006.

²¹² Tamtéž.

²¹³ Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 1/08 ze dne 20. 5. 2008, bod. 92.

²¹⁴ Viz tamtéž, odst. 103

²¹⁵ Mj. Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 44/13 ze dne 13. května 2014, body 19-22.

Otázka rozumnosti EET jakožto prostředku k dosažení legitimního cíle je značně subjektivní, nicméně dle mého názoru lze EET považovat za rozumný prostředek.

Třetí krok testu racionality, tj. právě zda neexistují alternativní způsoby dosažení cíle, jejichž využití by učinilo zásah do základního práva méně intenzivní, popř. jej zcela vyloučilo, lze považovat za nejkomplicovanější z uvedených tří kroků tohoto testu. Z účinné právní úpravy by se dalo uvažovat o tom, zda cíle nejde dosáhnout např. skrze již existující evidenční povinnosti (viz výše), či např. známý institut daňové kontroly. Jiný potenciální alternativní způsob by bylo možné spatřovat například v podobě jednoho inkasního místa.

Zmíněné již existující povinnosti dle mého názoru nejsou reálnou alternativou, poněvadž aby mohlo být dosaženo srovnatelných účinků jako u EET, muselo by za současného stavu dojít k obrovskému navýšení počtu pracovníků Finanční správy České republiky, což by představovalo neúnosné zatížení veřejných financí. Projekt jednoho inkasního místa není tématem této práce a její omezený rozsah neumožňuje provést podrobnější komparaci obou prostředků. Navíc ani u jednoho z projektů nejsou známy praktické dopady a jedno inkasní místo je stále předmětem politických diskuzí – vláda projekt neukončila, jen zrušila termín dokončení a o novém nerozhodla.²¹⁶ Nedovolím si zde proto činit ukvapené závěry. Mám však v tuto chvíli za to, že v současné době obecně není způsob, který by méně intenzivně omezil toto právo a zároveň umožnil dosáhnout podobného výsledku.

Už vůbec se pak nedomnívám, že by skrze jedno inkasní místo ani jiný potenciální projekt bylo možné dosáhnout druhého cíle, a sice přispět k narovnání podnikatelského prostředí tak, jak má v úmyslu projekt EET. Vzhledem k uvedenému konstatuji, že projekt jednoho inkasního místa ani jiné představitelné opatření není prostředkem k dosažení tohoto cíle.

Pro doplnění uvádím, že mírnější prostředek nelze najít ani cestou inspirace dalším z nálezů Ústavního soudu, který se týká kaucí vůči malým distributorům

²¹⁶ Kritika z NKÚ: Stát zaplatil za jednotné inkasní místo už 3,5 miliardy, přesto je nefunkční [online]. 2016 [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/_zprava/kritika-z-nku-stat-zaplatil-za-jednotne-inkasni-misto-uz-35-miliardy-presto-je-nefunkcni--1631524]

pohonných hmot.²¹⁷ Ten jako alternativní prostředky nabízí odstupňování výše kauce či stanovení kauce jen pro některé subjekty, což by bylo šetrnější opatření způsobilé dosažení daného legitimního cíle. Aplikovat tyto varianty řešení analogicky na zákon o EET by ale znamenalo popření jeho smyslu. Odstupňování výše zde nepřichází v úvahu, poněvadž jde o nekvantifikovatelnou povinnost a jistá kvantifikace ve smyslu hraničních prahů pro EET by se též dle mého názoru minula účinkem, poněvadž by mohlo opět docházet k zatajování a zkreslování příjmů tak, aby výše příjmů subjektu zůstala pod oním prahem a on tak povinnost EET obešel. Stanovit povinnost k EET jen některým subjektům by zase bylo v rozporu s cílem narovnání podnikatelského prostředí.

Docházím proto k závěru, že zákon sleduje legitimní cíl, užitý prostředek je rozumný a není alternativního prostředku, který by umožňoval naplnění cíle a do práv subjektů zasahoval s nižší intenzitou. Ústavní soud v minulosti aplikoval test rozumnosti např. na případ regulačních poplatků. Ve svém nálezu uvedl, že úprava tímto testem prošla, poněvadž „... zvyšuje procento pravděpodobnosti, že se zdravotnická péče dostane opravdu těm skutečně nemocným“.²¹⁸ Domnívám se proto, že při posuzování proporcionality EET a práva na svobodné podnikání by Ústavní soud mohl dojít ke stejnému závěru, a sice že EET zvyšuje procento pravděpodobnosti, že bude zabráněno daňovým únikům v oblasti hotovostních transakcí a že tudíž není protiústavní.

I přes výše uvedené lze však navrhovateli přisvědčit v tom, že lze z recentní legislativní činnosti vyzpozorovat tendence směřující k tomu, že cíle, kterým je zvýšení inkasa veřejných rozpočtů omezením daňových úniků, má být primárně dosahováno skrze preventivní opatření.²¹⁹ Stát se skrze větší informovanost o daňových subjektech

²¹⁷ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 44/13 ze dne 13. května 2014, body 19-22.

²¹⁸ Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 1/12 ze dne 27. 11. 2012, bod 107.

²¹⁹ Objevují se však i argumenty zpochybňující tento přístup. Za zmínku stojí kupříkladu alternativní teze vyzdvihovaná některými autory, která nahlíží na celou tuto problematiku od základu jinak. Základem této teze je, že vzhledem k tomu, že existuje pluralita morálek, není *a priori* správné tvrzení, že zpříšňování tvrdosti daňových předpisů je tou pravou cestou k dosahování tohoto cíle. Je naopak poukazováno na to, že existují i jiné způsoby a možnosti k dané věci přistupovat. Premisou při zvyšování tvrdosti daňových předpisů je totiž to, že daňové subjekty jsou náchylní k obcházení a porušování daňových předpisů, což však není nijak empiricky podloženo. Ekonomickému přínosu může napomoci naopak svoboda podnikatelů a stabilita daňového systému. Blíže viz LANDGRÁF, Roman. Uplatňování extralegálních argumentů v daňovém právu (právní moralismus versus legalismus v daňovém právu). Daně a právo v praxi. 2015, (10).

pokouší omezit prostor, v rámci něhož by bylo možné daňové úniky uskutečňovat. Takovým opatřením je nejen EET, ale i velmi diskutované a rozporuplně veřejností přijímané kontrolní hlášení v oblasti DPH pro osoby registrované k DPH v tuzemsku jako plátcí daně.

Nedomnívám se však, že by se jednalo o opatření nepřiměřená a že by tyto povinnosti měly na některou skupinu podnikatelů rdousící efekt. O tomto argumentu by se dle mého názoru dalo uvažovat tehdy, pokud by byl zvolen off-line model evidence tržeb a každý poplatník by byl povinen pořídit si relativně nákladnou certifikovanou registrační pokladnu. Za současného nastavení systému, kdy žádné certifikované zařízení vyžadováno není, a v současné době, kdy valná většina podnikatelů již připojení k internetu má, proto EET ani sama o sobě, ani v souhrnu se zbylými povinnostmi, dle mého soudu nepředstavuje nepřiměřenou zátěž. Ani srovnání EET s DPH a jejich pojetí odlišností mezi podnikateli nepředstavuje přesvědčivý argument, poněvadž EET se snaží předcházet daňovým únikům při hotovostních transakcích, přičemž tyto transakce se nejčastěji objevují právě ve sféře malého a středního podnikání. Udělováním výjimek či poskytováním jiných výhod těmto subjektům by zákon v podstatě ztratil smysl.

2.4.2. Ochrana soukromí

Navrhovatel uvádí, že v rámci EET budou daňové subjekty povinny sdělovat správci daně důvěrné informace, resp. údaje osobní povahy, které budou snadno zneužitelné. Shromažďování těchto dat je dle navrhovatele neproporcionálním zásahem do práv vymezených Listinou v čl. 10, tj. do práva na ochranu před neoprávněnými zásahy do soukromého života a neoprávněným shromažďováním údajů o své osobě.

Obecným zákonným základem pro shromažďování údajů od daňových subjektů v rámci správy daní je § 9, odst. 3 daňového řádu. Z důvodu různorodosti daňových povinností²²⁰ nevyjmenovává daňový řád shromažďované informace taxativně. Pomáhá si obecnou formulací, která stanoví, že shromažďovat lze „... *osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní*“. Obecným předpisem upravujícím ochranu údajů o jednotlivých osobách

²²⁰ *Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu.* In: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. Dostupné také z: [www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503]

je zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů. Daňový řád ve vztahu k tomuto zákonu vystupuje v poměru speciality, některá jeho ustanovení zákona o ochraně osobních údajů se proto při správě daní nepoužijí z důvodu, že ochrana osobních údajů je v daňovém řádu zajištěna neveřejností správy daní a povinností mlčenlivosti.²²¹

Povinností mlčenlivosti bude chráněn i celý systém EET, což bývá častým argumentem zastánců nové právní úpravy. Tato povinnost je zakotvena již mezi základními zásadami správy daní v § 9, odst. 1 daňového řádu a správce daně je povinen zajistit adekvátní podmínky, aby povinnost mlčenlivosti byla řádně dodržována.²²² Povinnost mlčenlivosti je pak dále konkretizována v § 52 daňového řádu, který stanoví, že „*Úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob.*“ Stejně jsou touto povinností zavázány i třetí osoby, resp. osoby, které se seznámily s informacemi poskytnutými správcem daně.²²³ Navíc, pokud se úřední osoba přestane na správě daně podílet, její povinnost mlčenlivosti nezaniká.²²⁴

Mlčenlivostí se podle komentáře k citovanému ustanovení rozumí zachovávání takových pravidel jednání a chování, které za všech okolností zajistí ochranu takových informací před jejich vyzrazením, tj. sdělením neoprávněným osobám.²²⁵ Slouží tedy k ochraně soukromí daňových subjektů. Porušení této povinnosti je upraveno dále v daňovém řádu, a to v § 246. Daňový řád označuje porušení této povinnosti za přestupek. Může se jej tedy dopustit pouze fyzická osoba, která je povinností mlčenlivosti vázána za podmínek stanovených daňovým zákonem. Příslušným orgánem k projednání tohoto přestupku je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, k jehož činnosti se povinnost mlčenlivosti vztahuje,²²⁶ a lze za něj uložit pokutu až do výše 500 tisíc Kč.

²²¹ KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0, s. 72.

²²² § 55, odst. 1 daňového řádu

²²³ § 55, odst. 2 daňového řádu

²²⁴ § 55, odst. 4 daňového řádu

²²⁵ KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0, s. 289.

²²⁶ § 246, odst. 3 daňového řádu

Za zajímavé, a s ohledem na EET relevantní, považuji v této souvislosti zmínit, že daňový řád²²⁷ explicitně stanoví, že zmiňovaná povinnost správce daně vytvářet podmínky pro dodržování mlčenlivosti platí i pro ochranu údajů, které jsou uchovávány elektronicky. Existují názory, že se jedná o ustanovení nadbytečné,²²⁸ poněvadž povinnost mlčenlivosti se vztahuje na to, co se úřední osoby, či osoby na správě daní zúčastněné dozvěděly, přičemž formu, jak se o těchto skutečnostech dozvěděly, resp. z jakého média (ať již z papírového, elektronického, či jiného), zákon na tomto místě neřeší. Je tedy možné učinit závěr, že zákonodárce zamýšlel chránit údaje jako takové, bez ohledu na způsob, jakým jsou uchovávány. Domnívám se však, že i zmiňovaná formulace má v zákoně své místo. Dle mého názoru se zákonodárce snažil tuto formu vyzdvihnout z důvodu, že elektronický způsob uchovávání informací je přeci jen způsob přechovávání a předávání dat, který je spojen, především v očích laiků, s větší mírou rizika, než je tomu u klasické papírové formy. Jinak řečeno, jedná se o neustále se rozvíjející oblast, kde inovace a změny jsou prakticky na denním pořádku. Je tedy pochopitelné, že je třeba zvýšeně dbát na bezpečnost dat, která jsou tímto způsobem uchovávána. Uvedená teze, resp. dovozený úmysl zákonodárce při tvorbě tohoto ustanovení dále podporuje myšlenku, aby byla věnována zvýšená pozornost na zabezpečení celého systému EET.

Vzhledem k proporcionalitě ve vztahu k právům z čl. 10 je nutné poznamenat, že ačkoli již v současné době má správce daně mnoho informací, které jsou mu ze strany poplatníka poskytovány, dojde dle mého názoru díky EET k rozšíření jejich počtu. Podle důvodové zprávy sice *de facto* nedojde k rozšíření okruhu poskytovaných informací a změna se bude týkat pouze sběru informací, které nově nebudou poskytovány správci daně až *ex post*, ale on-line v reálném čase;²²⁹ domnívám se však, že tato formulace není úplně přesná, resp. že právě i pouhá změna způsobu sběru informací může v konečném důsledku znamenat rozšíření okruhu sbíraných informací. Informací se podle odborné literatury rozumí „... každé sdělení obohacující vědomí

²²⁷ § 55, odst. 1 daňového řádu

²²⁸ KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0, s. 313.

²²⁹ *Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb*. Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9TEC3YTP].

*příjemce.*²³⁰ Podle této definice je možné za informaci nepochybně považovat např. i čas uskutečnění tržby.

Poplatník je podle zákona o EET povinen zaslat údaje o předmětné tržbě nejpozději při uskutečnění evidované tržby, přičemž uskutečněním se rozumí buď přijetí evidované tržby, nebo vydání příkazu k jejímu provedení, byl-li tento vydán dříve.²³¹ Tedy, bude-li poplatník zákon dodržovat, správce daně bude informován o tom, kdy byla která tržba uskutečněna, poněvadž tato doba se bude shodovat s dobou zaslání daného údaje o tržbě do evidence. Tento údaj je navíc přímo údajem, který je vyžadován v rámci § 19 zákona o EET jakožto údaj o evidované tržbě a jako takový povinně zasílaný datovou zprávou. Jsem proto toho názoru, že minimálně tato informace bude poskytována na základě zákona o EET nově, tedy navíc oproti původnímu stavu.

Časový aspekt uskutečňování tržeb a z toho případně dovozené další údaje, jako např. v jakém období v roce či ve kterou denní dobu podnikatel uskutečňuje tržeb nejvíce, je dle mého soudu též údajem, který je třeba považovat za údaj hodný ochrany. Týká se daňového subjektu, lépe řečeno jeho podnikatelské aktivity, a je možné z něj odhadovat další informace týkající se kupř. obchodní strategie. Údaje budou navíc shromažďovány v rámci kontinuálního toku a u správce daně budou k dispozici ihned. Nebezpečí zde z mého pohledu hrozí ve větší míře, než když jsou údaje poskytovány *ex post*, aktuálnost údajů a tím pádem i jejich citlivost z pohledu daňového subjektu se s postupem času zmenšuje.

Dospěla jsem k tomu, že dojde ke zvýšení množství sdílených informací. Je proto třeba opět zkoumat proporcionalitu ve vztahu k tomuto právu. Práva z čl. 10 Listiny nejsou vyjmenována v čl. 41, odst. 1 Listiny, tohoto práva se proto lze dovolávat přímo a úprava musí projít tzv. testem proporcionality, jenž se mírně odlišuje od testu racionality prováděného v předchozí podkapitole.

Test proporcionality zahrnuje opět tři kroky, kdy první z nich je posouzením kritéria vhodnosti, dle něhož musí být posuzovaná úprava či opatření s to dosáhnout

²³⁰MADAR, Zdeněk. Slovník českého práva. Praha: Linde, 1995. ISBN 80-85647-62-1, s. 336

²³¹ § 18 zákona o EET

zamýšleného cíle,²³² kterým je v tomto případě ochrana veřejného zájmu na řádném stanovení a výběru daní. Toto kritérium je dle mého názoru splněno.

Druhým krokem je posouzení kritéria potřebnosti, dle něhož je povoleno použití pouze nejšetnějšího z více možných prostředků.²³³ Existence mírnějších řešení byla probírána již v předchozí podkapitole. Shledala jsem, že z mého pohledu není alternativního prostředku, který by umožňoval naplnění cíle a do práv subjektů zasahoval s nižší intenzitou. Tento závěr je plně aplikovatelný i zde.

Třetím krokem je posouzení přiměřenosti v užším smyslu. Jde v zásadě o poměrování obou hodnot, přičemž „... *opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky přesahovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na těchto opatřeních.*“²³⁴ Jak bylo řečeno, subjekty již nyní poskytují správci daně velké množství informací. I když k určitému rozšíření množství dojde, nemyslím si, že by se jednalo o tak radikální či podstatné navýšení, které by mělo za následek to, že by negativa přesahovala pozitiva. Dle mého názoru je proto i tato podmínka splněna a zákon z tohoto důvodu protiústavní není.

2.4.3. Zmocnění vlády

Posledním z argumentů navrhovatele, které v této práci budu rozebírat, je bezbřehé zmocnění vlády stanovit výjimky z EET, když zákon o EET v § 10, odst. 2, § 12, odst. 4 a § 37, odst. 3 fakticky přenáší povinnost určení rozsahu evidovaných tržeb na vládu, což se ocitá v rozporu s čl. 11, odst. 5 Listiny, který stanoví, že daně a poplatky je možno ukládat jen na základě zákona.

Vláda jako vrcholný orgán moci výkonné vydává nařízením na základě generálního zmocnění zakotveného v čl. 78 Ústavy, výslovné zmocnění v daném zákoně k vydání nařízením *ad hoc* nepotřebuje. Z důvodu přehlednosti, právní jistoty a informovanosti adresátů zákona přesto zákonodárce často výslovné zmocnění pro vládu

²³² Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002.

²³³ Tamtéž.

²³⁴ Tamtéž.

do zákona začleňuje.²³⁵ Vláda vydává nařízení k provedení zákona a v jeho mezích, přičemž formulaci „v jeho mezích“ nelze vykládat tak, že zákon musí meze výslovně vytyčit, nýbrž tak, že se nařízení musí držet mezí, jež se vyskytují v celém zákoně. Jinými slovy nejen, že nesmí vybočovat z rámce formálně vytyčeného zákonem, ale též nesmí vybočovat uvnitř tohoto rámce, ve kterém je daná materie upravena. Stanovit právní pravidla nařízením lze proto pouze tak, jak to vyžaduje účel a tendence prováděného zákona.²³⁶ Z uvedeného lze dovodit, že absence vytyčení hranic manévrovacího prostoru vlády zmocňovacím ustanovením ještě neznamená, že vláda při vydávání nařízení žádné meze respektovat nemusí. Pokud nejsou vymezeny výslovně, vyplývají ze smyslu a účelu zákona. Nesmí proto např. měnit nebo rušit jeho ustanovení.²³⁷

Co se týče prvních dvou zmíněných ustanovení, a sice § 10, odst. 2 a § 12, odst. 4 zákona jedná se o první z případů, a sice o případ, kdy jsou meze normotvorby vlády dány přímo zmocňovacím ustanovením. Ustanovení § 10, odst. 2 zákona o EET obsahuje zmocnění pro vládu stanovit tržby evidované ve zjednodušeném režimu, ovšem pouze pokud by jejich evidování běžným způsobem znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou; § 12 zákona o EET pak v návaznosti na to zmocňuje vládu k vynětí takových tržeb, jejichž evidování by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tato tržba plyne, a to za předpokladu, že tuto překážku nelze odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu. Vlády má zde zmocněním stanoveny jasné mantinely, které jsou dány tím, že předpokladem pro toto vynětí je znemožnění nebo ztížení výkonu činnosti. Účelem je poskytnout možnost flexibilní reakce na možné budoucí způsoby podnikání, na které zákonodárce při přípravě zákona nevzpomněl a pro které by povinnost evidence byla zvláště obtížná, ne-li likvidační. Dle mého názoru jde proto o typ materie, která do sféry prováděcího předpisu má spadat, když tam patří především věci „... *nepředvídatelné v momentu přijetí zákona.*“²³⁸

²³⁵ PLACHÝ, Jiří. Zákonné zmocnění jako zprostředkovatel vztahu mezi zákonem a podzákonnou právotvorbou. Právní rozhledy. Praha: Nakladatelství C.H. Beck, 2015, 23(4), s. 126

²³⁶ Tamtéž.

²³⁷ Tamtéž.

²³⁸ HENDRYCH, Dušan. *Správní právo: obecná část*. 8. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2012. Academia Iuris. ISBN 978-80-7400-624-1, s. 64.

Ustanovení § 37, odst. 3 výslovně umožňuje vládě nařízením určit, které tržby se dočasně neevidují, tj. v podstatě svévolně určovat, že některé tržby dočasně nebudou evidovány po určitou dobu; není přitom ve zmocnění omezena v určení takových tržeb, ani v délce, po kterou budou vyňaty. V tomto případě se jedná o druhý z případů, kdy meze zmocnění vyplývají ze smyslu a účelu zákona. S tím by nebylo v souladu např. vynětí určitých tržeb na dobu 100 let, taková úprava by zjevně účelu zákona odporovala a vláda k ní není oprávněna. Pokud by se tak však přeci jen stalo, domnívám se, že takové nařízení resp. předmětná ustanovení takového nařízení by byla Ústavním soudem zrušena. Stále by se však podle mého názoru nejednalo o neústavní zmocňovací klauzuli, ale o ústavně nekonformní ustanovení prováděcího předpisu. Nejedná se proto o bezbřehé zmocnění, které by bylo v rozporu s ústavním pořádkem.

Navrhovateli lze přisvědčit v tom, že čl. 11 odst. 5 Listiny lze vykládat extenzivně; ustanovení se neomezuje pouze na stanovení daně samotné, nýbrž i na úpravu procesního postupu stanovení a výběru daně,²³⁹ jinými slovy rozsah působnosti tohoto ustanovení pokrývá i oblast daňového práva procesního, tedy i zákona o EET, který byl po provedeném rozboru shledán předpisem daňového práva procesního. Obecně vzato je nepřipustné, aby zmocnění upravovalo záležitosti, které spadají pouze do sféry zákona. Co je v případě zákona o EET touto materií lze do jisté míry analyticky dovodit z nálezu Ústavního soudu,²⁴⁰ dle kterého by to byla základní pojmová náležitost mající pro definici předmětu nebo subjektu konstitutivní význam, tj. pravděpodobně samotné založení dané povinnosti evidence, resp. stanovení podmínek pro vznik evidenční povinnosti. Zákon dle mého soudu v souladu s názorem vysloveným v tomto rozhodnutí tyto základní povinnosti vymezil, skrze nařízení mají být upraveny pouze výjimky z této povinnosti, tedy jakési *non* povinnosti. Domnívám se, že ani sebevíce extenzivním výkladem čl. 11, odst. 5 nelze dospět k závěru, že by dikcí „*daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“ měla být uložena povinnost ukládat zákonem výjimky z povinnosti evidence, která slouží jako podpůrný nástroj pro správu daní, tedy evidence, na základě které se vlastně ani žádná daň nevyměřuje. Mám proto za to, že ani jedno z napadaných ustanovení není ani na tomto základě protiústavní.

²³⁹ KLÍMA, Karel. Listina a její realizace v systému veřejného a nového soukromého práva. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Právní monografie. ISBN 978-80-7478-647-1, s. 195.

²⁴⁰ Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 3/95 ze dne 11. 10. 1995.

V návaznosti na provedenou analýzu uzavírám, že zákon o EET není z výše uvedených důvodů protiústavní. Domnívám se, že návrh na jeho zrušení by měl být plénem Ústavního soudu zamítnut.

2.5. Schopnost EET naplnit vytyčené cíle

Vzhledem k tomu, že systém EET bude spuštěn až k 1. prosinci 2016, přetrvávají pochybnosti o tom, zda je institut EET schopen dosáhnout zamýšlených cílů, tj. zda skutečně přispěje ke zvýšení inkasa veřejných rozpočtů a vytvoření spravedlivějšího konkurenčního prostředí pro podnikatelské subjekty. Skutečné výsledky budou známy až za určitý čas, avšak díky tomu, že se český zákonodárce inspiroval až na dílčí změny chorvatským modelem, lze jisté odhady co do faktických dopadů nové právní úpravy činit již dnes, a to právě na základě výsledků vykázaných v Chorvatské republice.

Co se týče prvního cíle, a sice zvýšení inkasa veřejných rozpočtů a potírání šedé ekonomiky skrze lepší a efektivnější výběr daní, lze v Chorvatské republice pozorovat ve vztahu k DPH celkový nárůst zdanitelných plnění o 17 %²⁴¹ a ve vztahu k daním z příjmů celkový nárůst ve výši priznaných příjmů u nezávislých povolání, samostatně výdělečných osob a oblasti řemesel o 35 %²⁴² (pozn. údaje se vztahují k porovnávaným létům 2012 a 2013, přičemž k 1. lednu 2013 byla EET, resp. fiskalizace spuštěna). Na první pohled jsou tedy výsledky pozitivní. I kdyby však nebylo zpochybnováno to, že jsou skutečně důsledkem fiskalizace (a bylo tedy odhlédnuto od toho, že mohly být způsobeny jinými faktory), nelze uzavírat, že stejných výsledků bude dosaženo i v českém prostředí, bez toho aniž by byly posuzovány další souvislosti. Rozsah šedé ekonomiky je též důležitou hodnotou, kterou je v této souvislosti nutné sledovat – čím je šedá ekonomika v určitém státě větší, tím větší je logicky i prostor pro její snižování a tím silnější je veřejný zájem na takovém snižování. Mezi zeměmi východní a střední Evropy má Česká republika druhou nejmenší šedou ekonomiku vyjádřenou poměrem k

²⁴¹ V oblasti pohostinství šlo o nárůst o více než 40%. Zdroj: LALOVAC, Boris. Fiscalization In Figures. In: *Tax Conference On-line Registration of Payments – Experience and Expectations: REPUBLIC OF CROATIA MINISTRY OF FINANCE* [online]. 2015 [cit. 2016-11-04]. Dostupné z: [www.mfcr.cz]

²⁴² LALOVAC, Boris. Fiscalization In Figures. In: *Tax Conference On-line Registration of Payments – Experience and Expectations: REPUBLIC OF CROATIA MINISTRY OF FINANCE* [online]. 2015 [cit. 2016-11-04]. Dostupné z: [www.mfcr.cz]

HDP – odhadována je na 15,3 %.²⁴³ V Chorvatské republice je podíl šedé ekonomiky na HDP téměř dvojnásobný, představuje přibližně 28 % HDP.²⁴⁴ Též je třeba brát v potaz strukturu hospodářství. Chorvatsko se vyznačuje výrazným vlivem turistického ruchu. Turistický ruch je významnou oblastí služeb spojených s hoteliérstvím, pohostinstvím a ubytováním,²⁴⁵ tj. odvětvími s velkým množstvím malých hotovostních transakcí, která bývají často označována za odvětví, v nichž se šedá ekonomika nejvíce vyskytuje.²⁴⁶ Vzhledem k rozdílnému podílu šedé ekonomiky na HDP a rozdílné struktuře hospodářství lze pochybovat o tom, zda budou výsledky v České republice alespoň zčásti takové, jako v Chorvatské republice.

Nebude-li EET schopna tohoto cíle dosáhnout, navrhuji soustředit se v dlouhodobém horizontu na zjednodušení a zpřehlednění daňových právních předpisů. Dle statistik má totiž jejich složitost v některých státech hned druhý největší vliv na přesun subjektů do šedé ekonomiky, přičemž první je výše daňové zátěže.²⁴⁷

Nastolení spravedlivějšího konkurenčního prostředí je druhým stěžejním cílem EET, který má své místo v rovině sociální, poněvadž jde o zvýšení solidarity rovným přístupem ke všem.²⁴⁸ Je možné konstatovat, že v tomto případě jde o dosažení určité situace, která je obtížně měřitelná a zachytitelná číselnými údaji. V zásadě se domnívám, že systém evidence tržeb má potenciál přispět k narovnání tržního prostředí. Dle mého názoru je možné hledat úměru mezi tímto potenciálem a množstvím zakotvených výjimek ze zákonné povinnosti k EET. Ztotožňuji se s názorem, že rovnost není ani nemůže být absolutní a že výjimky jsou přijatelné, jsou-li odůvodněné,

²⁴³ REIS, Jonáš, KLIČKA, Ondřej a Aleš ROD. *Stínová ekonomika v České republice* [online]. CETA – Centrum ekonomických a tržních analýz, z. ú., 2015, (01/2015) [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [http://eceta.cz/wp-content/uploads/2015/11/SE_01_2015_web.pdf]

²⁴⁴ SCHNEIDER, F.; RACZKOWSKI, K.; MRÓZ, B. *Shadow economy and tax evasion in the EU*. Journal of Money Laundering Control, 2015(1), s. 34.

²⁴⁵ - *Souhrnná teritoriální informace Chorvatsko* [online]. In: *Zastupitelský úřad ČR v Záhřebu (Chorvatsko)*, s. 41 [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [services.czechtrade.cz/pdf/sti/chorvatsko-2016-06-01].

²⁴⁶ REIS, Jonáš, KLIČKA, Ondřej a Aleš ROD. *Stínová ekonomika v České republice* [online]. CETA – Centrum ekonomických a tržních analýz, z. ú., 2015, (01/2015) [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [http://eceta.cz/wp-content/uploads/2015/11/SE_01_2015_web.pdf]

²⁴⁷ SCHNEIDER, Friedrich a Robert KLINGLMAIR. *Shadow Economies around the World: What Do We Know?* IZA Discussion Paper No. 1043 [online]. 2004, 60 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [http://ftp.iza.org/dp1043.pdf], s. 16

²⁴⁸ CZUDEK, Damian. *Srovnání institutu daňové kontroly v České republice a Polsku*. In Mrkývka, P., Czudek, D. *Správní právo, Ministerstvo vnitra ČR*, 2016, XLIX, 2/2016, s. 88-112.

proporcionální a racionální.²⁴⁹ Výjimky zakotvené v zákoně o EET tyto požadavky z mého pohledu splňují, bude však do jisté míry též ještě záležet na podobě případných nařízení vlády stanovujících dodatečné výjimky.

²⁴⁹ JANUŠ, Jan. EVIDENCE TRŽEB VERSUS PRÁVO [online]. Praha: Lidové noviny, 2015 [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: [<http://www.cak.cz/scripts/detail.php?id=15237>]

Závěr

Po obecné kapitole převážně popisného charakteru, která představila možnosti, cíle a způsoby evidence tržeb a výskyt evidenční povinnosti v českém právním řádu, následovala kapitola věnující se samotnému zákonu o EET. Právě zde byla provedena stěžejní analýza představující jádro této práce.

Nejprve jsem se zabývala průběhem procesu přijímání zákona o EET, kde jsem usoudila, že ačkoli nebyl plně respektován JŘPS, nebyla zasažena ústavní rovina práv parlamentní menšiny.

Poté jsem provedla rozbor vybraných ustanovení zákona o EET, přičemž jsem se zaměřila na ta ustanovení, která jsou esenciální pro vymezení základní konstrukce evidence tržeb v té podobě, v jaké je ke dni uzavření rukopisu součástí platné právní úpravy. Pozornost byla věnována nejprve subjektům evidence tržeb a následně předmětu evidence tržeb. Mým cílem bylo identifikovat problematická místa, a to zejména z hlediska teoretického, poněvadž prozatím nejsou k dispozici žádné poznatky z české aplikační praxe.

Ve vztahu k subjektům EET jsem nenarazila na žádná problematická ustanovení.

Ve vztahu k předmětu EET jsem na několik problematických míst již narazila. Za vhodné nepovažuji především ustanovení zakotvující výlukou z aplikace zákona z důvodu příjmu představujícího příjem ojedinělý. Užití neurčitého právního pojmu ve vztahu ke stanovení primární povinnosti související se správou daní není v daňovém právu obvyklé a domnívám se, že z právně-teoretického hlediska není přijatelným řešením. Stejně tak za správnou nepovažuji možnost užití závazného posouzení v tomto kontextu, jedná se o velmi nezvyklé využití tohoto institutu, který dle mého soudu není určen pro řešení podobných situací. Domnívám se, že by tato ustanovení v zákoně být vůbec neměla, primární výjimka by měla být stanovena spíše prostřednictvím alespoň relativně určitých kritérií namísto neurčitého právního pojmu. Stejně lze argumentovat i u dalšího potenciálně problematického ustanovení, a sice vynětí tržeb drobné vedlejší podnikatelské činnosti veřejně prospěšných poplatníků. Používání neurčitých právních pojmů a strohá dikce zákona mne pak nevyhnutelně navedla k povšimnutí si častého, místy až extenzivního dotváření zákona cestou „terciální normotvorby“, tj. Metodickým

pokynem, který však není právním předpisem. V případě evidence tržeb z minoritní činnosti v souvislosti s fázováním pak např. může dojít k situaci, kdy poplatníci řídicí se Metodickým pokynem, budou *de facto* postupovat v rozporu se zákonem.

V druhé části druhé kapitoly jsem se dále pokusila o rozbor ústavněprávních aspektů zákona o EET s ohledem na projednávaný návrh na jeho zrušení. Dle uvedených skutečností jsem dospěla k závěru, že zákon o EET v návaznosti na právo na podnikání splňuje požadavky testu racionality, v návaznosti na právo na ochranu soukromí též požadavky testu proporcionality a že neobsahuje neústavní zmocnění k sekundární normotvorbě, a tedy že je ve zmíněných ohledech v souladu s ústavním pořádkem České republiky a z mého pohledu by nemělo dojít k jeho zrušení Ústavním soudem. Dále jsem se ve stručnosti zabývala způsobilostí EET naplnit stanovené cíle. Ve vztahu k cíli prvnímu, tedy zvýšení inkasa veřejných rozpočtů, lze z chorvatských zkušeností očekávat pozitivní výsledky, je však třeba mít na paměti nestejný podíl stínové ekonomiky na HDP a též jinou strukturu ekonomiky, přičemž alternativním dlouhodobějším cílem by v případě neúspěchu EET mohlo být zejména zjednodušení daňověprávních předpisů. Co se týče druhého cíle, a sice vytvoření spravedlivějšího konkurenčního prostředí, se domnívám, že zde cíl bude spíše naplněn.

Závěrem si dovolím poslední poznámku, a sice že osobně považuji ideu evidence hotovostních tržeb za rozumnou a smysluplnou. Nejsm však plně spokojena s aktuální podobou zákona. Domnívám se, že při tvorbě textu zákona mělo být vynaloženo více pečlivosti tak, aby textace zákona byla prosta zejména neurčitých právních pojmů a vágních či strohých formulací a nezakládala tak právní nejistotu subjektů, později často nevyhnutelně napravovanou cestou mimoprávních norem.

Seznam použité literatury

Monografie

- BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ, Marie; KOTÁB, Petr; MARKOVÁ Hana a kol. Finanční právo. 6., upr. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2012. Beckovy právnické učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7.
- BARTÁK, Matěj, Jitka VEBROVÁ a Renata RYCHLÁ (eds.). Nový slovník cizích slov pro 21. století. Vyd. 1. Praha: Plot, 2008. ISBN 978-80-86523-89-7.
- BOHÁČ, Radim. Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.
- DUŠEK, Jiří. Elektronická evidence tržeb: v přehledech. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5839-8.
- FIALA, Roman. Občanský zákoník: komentář. V Praze: C.H. Beck, 2015. Velké komentáře. ISBN 978-80-7400-570-1.
- HAKALOVÁ, Jana a Yveta PŠENKOVÁ. Daňová evidence: teorie a praxe. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-239-9.
- HENDRYCH, Dušan. Správní právo. Praha: Beck, 1994. Právnické učebnice (C.H. Beck). ISBN 80-7049-069-1.
- HENDRYCH, Dušan. Správní právo: obecná část. 8. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2012. Academia Iuris. ISBN 978-80-7400-624-1.
- JÁNOŠÍKOVÁ, Petra, Petr MRKÝVKA a Ivan TOMAŽIČ. Finanční a daňové právo. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. ISBN 978-80-7380-155-7.
- KLÍMA, Karel. Listina a její realizace v systému veřejného a nového soukromého práva. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Právní monografie. ISBN 978-80-7478-647-1.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-4456-8.
- KOBÍK, Jaroslav. Daňový řád s komentářem. 2. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2013. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-769-0.
- KRBEČKOVÁ, Marie a Jindřiška PLESNÍKOVÁ. Jednoduché účetnictví. Olomouc: ANAG, 2008. Účetnictví (ANAG).

- LICHNOVSKÝ, Ondřej. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.
- MADAR, Zdeněk. Slovník českého práva. Praha: Linde, 1995. ISBN 80-85647-62-1.
- MARKOVÁ, Hana a Radim BOHÁČ. Rozpočtové právo. Praha: C.H. Beck, 2007. Beckovy mezioborové učebnice. ISBN 978-80-7179-598-8. s. 66.
- MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.
- Občanský zákoník: komentář. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2014. Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-369-2.
- Ottův slovník naučný: ilustrovaná encyklopaedie obecných vědomostí. V Praze: J. Otto, 1888. 25. díl.
- PELC, Vladimír. Zákon o daních z příjmů: komentář. 2. vydání. V Praze: C.H. Beck, 2015. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-517-6.
- PETRÁČKOVÁ, Věra a Jiří KRAUS. Akademický slovník cizích slov. 1. vyd. Praha: Academia, 1995. ISBN 80-200-0497-1.
- SLÁDEČEK, Vladimír. Obecné správní právo. 3., aktualiz. a upr. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-002-8.
- Státní rozpočet 2015 v kostce: Informační příručka Ministerstva financí ČR. Ministerstvo financí – Sekce veřejné rozpočty, 2015. ISBN 978-80-85045-75-8.

Odborné články:

- ARANDA, Petr. Výklad daňových zákonů v praxi správních orgánů. Daňový expert. 2009, (6).
- CZUDEK, Damian. Srovnání institutu daňové kontroly v České republice a Polsku. In Mrkývka, P., Czudek, D. Správní právo, Ministerstvo vnitra ČR, 2016, XLIX, 2/2016.
- DRÁB, Ondřej. Zákon o registračních pokladnách. Daně a právo v praxi. 2005, (7).
- HULEŠ, Jan a Vladimír STEJSKAL. Co je a co není právní předpis? Právní rozhledy. 2004, (20).

- JANUŠ, Jan. EVIDENCE TRŽEB VERSUS PRÁVO [online]. Praha: Lidové noviny, 2015 [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: [http://www.cak.cz/scripts/detail.php?id=15237]
- LANDGRÁF, Roman. Uplatňování extralegálních argumentů v daňovém právu (právní moralismus versus legalismus v daňovém právu). Daně a právo v praxi. 2015, (10).
- PLACHÝ, Jiří. Zákonné zmocnění jako zprostředkovatel vztahu mezi zákonem a podzákonnou právotvorbou. Právní rozhledy. Praha: Nakladatelství C.H. Beck, 2015, 23(4).
- RADVAN, Michal a Jiří KAPPEL. Elektronická evidence tržeb jako nástroj kontroly v berním právu. In Mrkývka, P., Czudek, D., Valdhans, J.. DNY PRÁVA 2015 – DAYS OF LAW 2015. Část V. Dohled, dozor, kontrola ve veřejné finanční činnosti. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2016. s. 334-356, 23 s. ISBN 978-80-210-8196-3.
- RYLOVÁ, Zuzana. Význam určení daňové rezidence. Účetní a daně. 2005, (7-8).
- SCHNEIDER, F.; RACZKOWSKI, K.; MRÓZ, B. Shadow economy and tax evasion in the EU. Journal of Money Laundering Control, 2015(1).

Právní předpisy:

- zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky
- zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod
- zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb
- zákon č. 113/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb
- zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- zákon č. 57/2006 Sb., o změně zákonů v souvislosti se sjednocením dohledu nad finančním trhem
- zákon č. 274/2001 Sb., o vodovodech a kanalizacích
- zákon č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel

- zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů
- zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí
- zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti
- zákon č. 191/1950 Sb., směnečný a šekový
- zákon č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu
- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu
- zákon č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny
- zákon č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích
- zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní
- zákon č. 458/2000 Sb., energetický zákon
- zákon č. 526/1990 Sb., o cenách
- zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů
- zákon č. 284/2009 Sb., o platebním styku
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- zákon č. 148/1998 Sb., o ochraně utajovaných skutečností
- zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

- zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom NN 133/12 (Chorvatská republika)
- vyhlášky ministerstva národního hospodářství č. 48/2013, č. 50/2013 a č. 74/2013 (Maďarsko)
- zákon č. 289/2008 Z. z. , o používání elektronickej registračnej pokladnice (Slovenská republika)

Legislativní texty a jiné:

- Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [<https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9TEC3YTP>].
- Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňovému řádu. In: Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky. Dostupné také z: [www.psp.cz/sqw/text/orig2.sqw?idd=52503].

- Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Aplikace o/dok [online]. 2016 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [<https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORN9K3NP75O>].
- Důvodová zpráva k zákonu č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách a o změně některých zákonů. Beck-online [online]. 2016 [cit. 2016-07-21]. Dostupné z: [<https://www.beck-online.cz/bo/chapterview-document.seam?documentId=onrf6mrqga2v6mrrguwtk>].
- European Commission. Recommendation for a Council Recommendation on the 2015 National Reform Programme of the Czech Republic and delivering a Council opinion on the 2015 Convergence Programme of the Czech Republic. [cit. 21.11.2015]. Dostupné z [http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2015/csr2015_czech_en.pdf].
- Evidence tržeb: Metodický pokyn k aplikaci zákona o evidenci tržeb [online]. In: Generální finanční ředitelství, s. 42 [cit. 2016-09-24]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Methodika-k-evidenci-trzeb_v1.0.pdf].
- Návrh na zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, sp. Zn. Pl. ÚS 26/16, dostupný z [http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/Tiskova_mluvci/Navrhy/Pl._US_26_16_navrh.pdf].
- Plán legislativních úkonů a aktivit Ministerstva financí. In: Ministerstvo financí České republiky [online]. [cit. 2016-11-01]. Dostupné z: [<http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/plan-legislativnich-praci-ministerstva>].
- Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky: Sněmovní tisk 513; Vl.n.z. o evidenci tržeb [online]. [cit. 2016-09-05]. Dostupné z: [<https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&T=513>].
- Senát Parlamentu České republiky: Historie tisku [online]. [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [http://www.senat.cz/xqw/xervlet/psenat/historie?cid=pssenat_historie.pHistorieTisku.list&forEach.action=detail&forEach.value=s3829].
- Stenoprotokol ze dne 11. prosince 2015. Dostupný z: [<https://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/>].

- Stenoprotokol ze dne 22. ledna 2016. Dostupný z: [https://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/].
- Stenoprotokol ze dne 10. února 2016. Dostupný z: [https://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/].
- Usnesení Evropského parlamentu ze dne ze dne 21. května 2013 o boji proti daňovým podvodům, daňovým únikům a daňovým rájům. In: Štrasburk, ročník 2013, 2013/2060(INI). Dostupné také z: [http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2013-0205&language=CS&ring=A7-2013-0162].
- Usnesení Poslanecké sněmovny z 9. schůze 26. února 1997. In: číslo 248. Dostupné také z: [http://www.psp.cz/eknih/1996ps/usneseni/u0248.htm]
- Usnesení ze dne 10. 2. 2016, schválené hlasováním č. 28. Viz Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky: 37. schůze, 28. hlasování, 10. února 2016, 11:00 VI.n.z. o evidenci tržeb [online]. [cit. 2016-07-05]. Dostupné z: [https://www.psp.cz/sqw/hlasy.sqw?g=62344&l=cz]
- Usnesení ze dne ze dne 10. 2. 2016, č. 1068. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky: Usnesení PS č. 1068 [online]. [cit. 2016-07-05]. Dostupné z: [http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?o=7&v=US&ct=1068].
- Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA): Návrh zákona o evidenci tržeb [online]. [cit. 2016-09-31]. Dostupné z: [http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf].
- Zpravodajská zpráva pro zasedání Legislativní rady vlády dne 7. 5. 2015 k návrhu zákona o evidenci tržeb: Petr Mrkývka. In: 396/15. Dostupné také z: [http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/06/EET-Zpr%C3%A1va-Petr-Mrk%C3%BDvka.pdf].

Soudní rozhodnutí:

- Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 3/95 ze dne 11. 10. 1995.
- Nález Ústavního soudu III. ÚS 31/97 ze dne 29. 5. 1997.
- Usnesení Ústavního soudu II. ÚS 21/02 ze dne 25. 1. 2002.
- Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. 8. 2002.
- Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 61/04 ze dne 5. 10. 2006.

- Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 1/08 ze dne 20. 5. 2008.
- Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 55/10 Pl.ÚS ze dne 1. 3. 2011.
- Nález Ústavního soudu Pl.ÚS-st. 33/11 ze dne 8. 11. 2011.
- Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 1/12 ze dne 27. 11. 2012.
- Nález Ústavního soudu Pl.ÚS 10/13 ze dne 29. 5. 2013.
- Rozhodnutí pléna Ústavního soudu ze dne 25. 3. 2014 č. Org. 24/14, o atrahování působnosti (vyhl. pod č. 52/2014 Sb).
- Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 44/13 ze dne 13. 5. 2014.
- Usnesení Ústavního soudu Pl. ÚS 11/16 ze dne 24. 5. 2016.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 As 11/2003-164 ze dne 23. 10 2003.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 53/2010 – 63 2, ze dne 28. 4 2005.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu 7 Afs 132/2005 – 68 ze dne 12. 7. 2006
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 6/2008 – 129, ze dne 16. 7. 2009.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu 7 Afs 14/2010 – 104 ze dne 29. 12. 2011.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu 8 Afs 6/2012 – 58 ze dne 8. 8. 2012.

Internetové zdroje:

- Integrace dohledu nad finančním trhem – praktické informace [online]. In: 2006 [cit. 2016-09-24]. Dostupné z: [https://www.cnb.cz/cs/verejnost/pro_media/tiskove_zpravy_cnb/2006/060328_integrace_prakt_info.htm].
- LALOVAC, Boris. Fiscalization In Figures. In: Tax Conference On-line Registration of Payments – Experience and Expectations: REPUBLIC OF CROATIA MINISTRY OF FINANCE [online]. 2015 [cit. 2016-11-04]. Dostupné z: [www.mfer.cz].
- Ministerstvo financí. Analýza evidence tržeb elektronickými prostředky [online]. 2015 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [http://hlidacipes.org/wp-content/uploads/2015/02/Anal%C3%BDza-evidence-tr%C5%BEEb-elektronick%C3%BDmi-prost%C5%99edky.pdf].
- REIS, Jonáš, KLIČKA, Ondřej a Aleš ROD. Stínová ekonomika v České republice [online]. CETA – Cetrum ekonomických a tržních analýz, z. ú., 2015, (01/2015) [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [http://eceta.cz/wp-content/uploads/2015/11/SE_01_2015_web.pdf].

- SCHNEIDER, Friedrich a Robert KLINGLMAIR. Shadow Economies around the World: What Do We Know? IZA Discussion Paper No. 1043 [online]. 2004, 60 [cit. 2016-10-02]. Dostupné z: [<http://ftp.iza.org/dp1043.pdf>].
- SMETANKOVÁ, Daša a Josef PALÁN. PRÁVNÍ ÚPRAVA EVIDENCE TRŽEB VE VYBRANÝCH ZEMÍCH EU: srovnávací studie č. 2.009 [online]. In: Parlamentní Institut, 2015 [cit. 2016-08-24]. Dostupné z: [<http://docplayer.cz/15974744-Pravni-uprava-evidence-trzeb-ve-vybranych-zemich-eu-ing-dasa-smetankova-ph-d-ing-josef-palan-zari-2015-srovnavaci-studie-c-2.html>].
- Souhrnná teritoriální informace Chorvatsko [online]. In: Zastupitelský úřad ČR v Záhřebu (Chorvatsko), s. 41 [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [services.czechtrade.cz/pdf/sti/chorvatsko-2016-06-01].
- Specifikace projektu Elektronická evidence tržeb. Ministerstvo financí České republiky [online]. 2015 [cit. 2016-07-15]. Dostupné z: [<http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/odborne-studie-a-vyzkumy/2016/studie-eet-23692>].

Ostatní:

- Kalousek na schůzi k EET mluvil tři hodiny o Vrběticích. Pohrdání parlamentem, míní Babiš. Novinky.cz [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [<https://www.novinky.cz/domaci/389022-kalousek-na-schuzi-k-eet-mluvil-tri-hodiny-o-vrbeticich-pohrdani-parlamentem-mini-babis.html>].
- Kritika z NKÚ: Stát zaplatil za jednotné inkasní místo už 3,5 miliardy, přesto je nefunkční [online]. 2016 [cit. 2016-11-24]. Dostupné z: [http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/_zprava/kritika-z-nku-stat-zaplatil-za-jednotne-inkasni-misto-uz-35-miliardy-presto-je-nefunkcni--1631524]
- Konference a veletrh k EET: Evidence tržeb v praxi. Brno, 16. – 17. 9. 2016. Ministerstvo financí a Svaz obchodu a cestovního ruchu ČR.
- Ministr Babiš: Podporovat zloděje není argument. Parlamentní listy [online]. 2015 [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: [<http://www.parlamentnilisty.cz/politika/politici-volicum/Ministr-Babis-Podporovat-zlodeje-neni-argument-410285>].
- Opozice zablokovala evidenci tržeb. Na třetí čtení ani nedošlo. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1626090-opozice-zablokovala-evidenci-trzeb-na-treti-cteni-ani-nedoslo>].

- Ústavní právníci: Obstrukce vládu k nestandardním krokům nutí. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1634937-ustavni-pravnici-obstrukce-vladu-k-nestandardnim-krokum-nuti>].
- Ústavní soudci dostali na stůl stížnost na sněmovní schůzi k EET. Poslala ji opozice. ČT24 [online]. [cit. 2016-10-13]. Dostupné z: [<http://www.ceskatelevize.cz/ct24/domaci/1748604-ustavni-soudci-dostali-na-stul-stiznost-na-snemovni-schuzi-k-eet-poslala-ji-opozice>].
- Vládní koalice prosadila i přes obstrukce pravice elektronickou evidenci tržeb [online]. In: Český rozhlas [cit. 2016-10-06]. Dostupné z: [http://www.rozhlas.cz/zpravy/politika/_zprava/vladni-koalice-prosadila-i-pres-obstrukce-pravice-elektronickou-evidenci-trzeb--1582622].

Resumé

Tato diplomová práce se zabývá elektronickou evidencí tržeb, jež byla v nedávné době zavedena do českého právního řádu s cílem zvýšit inkaso veřejných rozpočtů, omezit sféru šedé ekonomiky a nastolit spravedlivější konkurenční prostředí pro podnikatelské subjekty. Práce je rozdělena na dvě základní části, kdy první se věnuje obecným otázkám evidence tržeb a druhá pak konkrétně rozebírá jednotlivé aspekty nové právní úpravy.

Obsahem kapitoly první je obecné pojednání o evidenci tržeb. Jsou představeny základní cíle evidence tržeb a též způsoby, jakými je možné tržby evidovat v elektronické formě. Část této kapitoly je věnována i evidenční povinnosti a jejímu výskytu v českém právním prostředí.

Druhá kapitola práce je věnována zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Nejprve se zabývá zákonem obecně, jeho místem v právním řádu České republiky a procesu jeho přijímání. Dále se věnuje rozboru těch jeho klíčových ustanovení, a to především úpravě subjektů povinných evidovat tržby a předmětu evidence tržeb, tj. evidované tržbě. Cílem této analýzy je nalézt odpověď na otázku, zda je úprava obsažená v uvedeném zákoně z teoretického pohledu bezproblémová, a která místa by potenciálně mohla činit potíže. V závěru této kapitoly jsou hodnoceny ústavní aspekty zákona v souvislosti s aktuálně projednávaným návrhem jeho zrušení před Ústavním soudem České republiky, a též jeho schopnost naplnit vytyčené cíle.

Abstract

This thesis deals with the electronic registration of sales that has recently been introduced to Czech law in order to increase the revenues of public budgets, reduce the shadow economy and to safeguard a fair competitive environment for all businesses. This thesis is divided into two essential parts. The first part hereof deals with general issues of registration of sales whereas the second part analyses particular aspects of the new legislation.

In the first chapter, general matters of the registration of sales are discussed. The main objectives of the registration of sales as well as possible means of such registration are introduced. Moreover, one part of this chapter is dedicated to the recordkeeping obligation as it is to be found in Czech law.

The second chapter deals with the Act No. 112/2016 Coll., on Registration of Sales. Firstly, the Act is introduced in general terms and its place in the Czech legal order as well as the legislative process is discussed. Secondly, it analyses some provisions of the Act, in particular those relating to the entities that have the obligation to register their sales under the Act and those covering the subject-matter, i.e. the registered sale as such. The aim of the said analysis is to answer the question whether the new legislation may theoretically cause some problems, and, as the case may be, which of its provisions may potentially do so. At the end of this chapter, constitutional aspects of the new legislation as introduced in the application of annulment brought before the Constitutional Court of the Czech Republic are discussed as well as its ability to fulfil the set goals.

Klíčová slova

Elektronická evidence tržeb

Evidovaná tržba

Zákon č. 112/2016 Sb.

Daňové právo

Key words

Electronic Registration of Sales

Registered Sale

Act No. 112/2016 Coll.

Tax law