

Závěrečná zpráva z hodnocení dopadů regulace (RIA)

**k návrhu zákona, kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění
pozdějších předpisů, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění
pozdějších předpisů**

Shrnutí Závěrečné zprávy RIA

1. Základní identifikační údaje	
<i>Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů</i>	
Zpracovatel / zástupce předkladatele Ministerstvo financí	Předpokládaný termín nabytí účinnosti, v případě dělené účinnosti rozveďte duben 2019
Implementace práva EU: Ne	
2. Cíl návrhu zákona	
Cílem návrhu právního předpisu je v souladu s dotčeným ústavním nálezem optimalizovat parametry evidence tržeb tak, aby: • do elektronické evidence tržeb byly povinně zahrnuty pouze tržby těch subjektů zahrnutých do 3. a 4. vlny, u nichž je to s ohledem na rozsah podnikatelské činnosti nezbytné; • bylo znovu zváženo, zda neexistují tržby, u nichž existují relevantní důvody pro jejich trvalé vynětí z evidence tržeb na základě § 12 zákona o evidenci tržeb; • v rámci údajů na účtence nebyly uváděny citlivé údaje poplatníků. Cílem návrhu zákona je dále v návaznosti na praktické zkušenosti s první a druhou vlnou evidence tržeb zpřesnit, popř. doplnit ustanovení, jejichž aplikace se v praxi jeví jako problematická.	
3. Agregované dopady návrhu zákona	
3.1 Dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty: Ne	
Nepředpokládají se významnější dopady na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty ve srovnání s původním zamýšleným efektem (před rozhodnutím Ústavního soudu). Cílem Ministerstva financí je zvolit takovou cestu, která při zohlednění specifik i malého rozsahu podnikatelské činnosti dotčených subjektů povede k zachování základního cíle a účelu evidence tržeb, tj. narovnání tržního prostředí a zvýšení daňového inkasa.	
3.2 Dopady na mezinárodní konkurenceschopnost ČR: Ne	
Nepředpokládají se negativní dopady na mezinárodní konkurenceschopnost České republiky.	

3.3 Dopady na podnikatelské prostředí: Ano
Změna zákona by měla vést k naplnění proklamovaného cíle evidence tržeb, tj. narovnání podnikatelského prostředí, ale též k eliminaci nepřiměřeně tvrdého dopadu na určité skupiny poplatníků. Podrobněji viz RIA k zákonu o evidenci tržeb.
3.4 Dopady na územní samosprávné celky (obce, kraje): Ne
Nepředpokládají se dopady na územní samosprávné celky.
3.5 Sociální dopady: Ne
Nepředpokládají se sociální dopady.
3.6 Dopady na spotřebitele: Ne
Nepředpokládají se dopady na spotřebitele
3.7 Dopady na životní prostředí: Ne
Nepředpokládají se dopady na životní prostředí.
3.8 Dopady ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti žen a mužů: Ne
Nepředpokládají se dopady ve vztahu k zákazu diskriminace a ve vztahu k rovnosti žen a mužů.
3.9 Dopady na výkon státní statistické služby: Ne
Nepředpokládají se dopady na výkon státní statistické služby.
3.10 Korupční rizika: Ne
Návrh právního předpisu nezakládá korupční rizika a nemá dopady na míru korupce.
3.11 Dopady na bezpečnost nebo obranu státu: Ano / Ne
Nepředpokládají se dopady na bezpečnost nebo obranu státu.

A	SPOLEČNÁ ČÁST	- 6 -
1	DŮVOD PŘEDLOŽENÍ A CÍLE	- 6 -
1.1	NÁZEV	- 6 -
1.2	DEFINICE PROBLÉMU	- 6 -
1.3	POPIS EXISTUJÍCÍHO PRÁVNÍHO STAVU V DOTČENÝCH OBLASTECH	- 7 -
1.4	IDENTIFIKACE DOTČENÝCH SUBJEKTŮ	- 9 -
1.5	POPIS CÍLOVÉHO STAVU	- 9 -
1.6	ZHODNOCENÍ RIZIKA	- 10 -
1.6.1	Riziko narušení podnikatelského prostředí	- 10 -
1.6.2	Riziko krácení tržeb	- 10 -
1.6.3	Riziko snížení daňového inkasa	- 11 -
1.6.4	Riziko diskriminace některých skupin podnikatelů	- 11 -
1.6.5	Riziko zneužití osobních údajů	- 11 -
1.6.6	Riziko nenaplnění principu proporcionality	- 11 -
B	ZAVEDENÍ POVINNOSTI EVIDOVAT TRŽBY Z ČINNOSTÍ ZAŘAZENÝCH V 3. A 4. FÁZI	- 13 -
2	NÁVRH VARIANT ŘEŠENÍ	- 13 -
2.1	VARIANTA 0: ZACHOVÁNÍ PRÁVNÍHO STAVU ZALOŽENÉHO NÁLEZEM	- 13 -
2.2	VARIANTA 1: ZAVEDENÍ POVINNOSTI EVIDOVAT TRŽBY Z ČINNOSTÍ ZAŘAZENÝCH V 3. A 4. FÁZI	- 13 -
2.3	PŘÍZPŮSOBENÍ VARIANT REGULACI A JEJÍ VYNUCOVÁNÍ	- 14 -
3	VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	- 14 -
3.1	IDENTIFIKACE NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	- 14 -
3.2	NÁKLADY	- 14 -
3.3	PŘÍNOSY	- 14 -
3.4	VYHODNOCENÍ VARIANT	- 15 -
	Varianta 0: zachování právního stavu založeného Nálezem	- 15 -
	Varianta 1: Zavedení povinnosti evidovat tržby z činností zařazených v 3. a 4. fázi	- 15 -
4	STANOVENÍ POŘADÍ VARIANT A VÝBĚR NEJVHODNĚJŠÍHO ŘEŠENÍ	- 15 -
C	EVIDENCE BEZHOTOVOSTNÍCH PLATEB – ÚPRAVA § 5 PÍSM. B)	- 16 -
2	NÁVRH VARIANT ŘEŠENÍ	- 16 -
2.1	VARIANTA 0: ZACHOVÁNÍ PRÁVNÍHO STAVU ZALOŽENÉHO NÁLEZEM	- 16 -
2.2	VARIANTA 1: EXPLICITNÍ ZAKOTVENÍ POVINNOSTI EVIDOVAT PLATBY EL. PENĚŽENKOU APOD.	- 17 -
2.3	PŘÍZPŮSOBENÍ VARIANT REGULACI A JEJÍ VYNUCOVÁNÍ	- 17 -
3	VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	- 17 -
3.1	IDENTIFIKACE NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	- 17 -
3.2	NÁKLADY	- 18 -
3.3	PŘÍNOSY	- 18 -
3.4	VYHODNOCENÍ VARIANT	- 18 -
	Varianta 0: Zachování právního stavu založeného Nálezem	- 18 -
	Varianta 1: Explicitní zakotvení povinnosti evidovat platby el. peněženkou apod.	- 19 -
4	STANOVENÍ POŘADÍ VARIANT A VÝBĚR NEJVHODNĚJŠÍHO ŘEŠENÍ	- 20 -
D	PLOŠNÁ ZMĚNA POVINNÝCH SUBJEKTŮ	- 22 -

2	NÁVRH VARIANT ŘEŠENÍ	- 22 -
2.1	VARIANTA 0: ZACHOVÁNÍ PRÁVNÍHO STAVU ZALOŽENÉHO NÁLEZEM	- 24 -
2.2	VARIANTA 1 – VYNĚTÍ TRŽEB POPLATNÍKŮ DANĚ S OBRATEM/VÝŠÍ PŘÍJMŮ DO URČITÉHO LIMITU	- 26 -
2.3	VARIANTA 2 – VYNĚTÍ TRŽEB POPLATNÍKŮ DANĚ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB S OBRATEM/VÝŠÍ PŘÍJMŮ DO URČITÉHO LIMITU A SJEDNANOU PAUŠÁLNÍ DANÍ	- 29 -
2.4	VARIANTA 3 – ZVLÁŠTNÍ REŽIM (TZV. PAPIROVÁ EVIDENCE)	- 31 -
2.5	PŘÍZPŮSOBNÍ VARIANT REGULACI A JEJÍ VYNUCOVÁNÍ	- 34 -
3	VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	- 34 -
3.1	IDENTIFIKACE NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	- 34 -
3.2	NÁKLADY	- 34 -
3.3	PŘÍNOSY	- 34 -
3.4	VYHODNOCENÍ VARIANT	- 35 -
	Varianta 1: Vynětí tržeb poplatníků daně s obratem/výší příjmů do určitého limitu	- 35 -
	Varianta 2: Vynětí tržeb poplatníků daně z příjmů fyzických osob s obratem/výší příjmů do určitého limitu a sjednanou paušální daní	- 36 -
	Varianta 3: Zvláštní režim – tzv. papírová evidence	- 36 -
4	STANOVENÍ POŘADÍ VARIANT A VÝBĚR NEJVHODNĚJŠÍHO ŘEŠENÍ	- 39 -
E	ÚPRAVA DAŇOVÉHO IDENTIFIKAČNÍ ČÍSLA NA ÚČTENCE	- 40 -
2	NÁVRH VARIANT ŘEŠENÍ	- 40 -
2.1	VARIANTA 0: ZACHOVÁNÍ PRÁVNÍHO STAVU ZALOŽENÉHO NÁLEZEM	- 40 -
2.2	VARIANTA 1: UVÁDĚNÍ DAŇOVÉHO IDENTIFIKAČNÍHO ČÍSLA, POKUD NENÍ TVOŘENO RODNÝM ČÍSLEM	- 41 -
2.3	PŘÍZPŮSOBNÍ VARIANT REGULACI A JEJÍ VYNUCOVÁNÍ	- 42 -
3	VYHODNOCENÍ NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	- 42 -
3.1	IDENTIFIKACE NÁKLADŮ A PŘÍNOSŮ	- 42 -
3.2	NÁKLADY	- 43 -
3.3	PŘÍNOSY	- 43 -
3.4	VYHODNOCENÍ VARIANT	- 43 -
	Varianta 0: Zachování právního stavu založeného Nálezem	- 43 -
	Varianta 1: Uvádění daňového identifikačního čísla, pokud není tvořeno rodným číslem	- 44 -
4	STANOVENÍ POŘADÍ VARIANT A VÝBĚR NEJVHODNĚJŠÍHO ŘEŠENÍ	- 45 -
F	ZÁVĚREČNÁ ČÁST	- 47 -
4	ZÁVĚREČNÉ SHRUTÍ HODNOCENÍ DOPADŮ REGULACE	- 47 -
5	IMPLEMENTACE A VYNUCOVÁNÍ	- 47 -
6	PŘEZKUM ÚČINNOSTI REGULACE	- 48 -
7	KONZULTACE A ZDROJE DAT	- 48 -
8	KONTAKTY NA ZPRACOVATELE RIA	- 49 -

A Společná část

1 Důvod předložení a cíle

1.1 Název

Zákon, kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

1.2 Definice problému

Nálezem Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. prosince 2017, publikovaným ve Sbírce zákonů pod č. 8/2018 Sb. (dále též jako „Nález“, „Nález Ústavního soudu“ nebo „Nález ÚS“), Ústavní soud zrušil ustanovení § 5 písm. b), část ustanovení § 18 odst. 2 spočívající v označení písmene „a“, čárky za slovem „tržby“ a slova „nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve“, § 20 odst. 1 písm. b) a odst. 2 a § 37 odst. 1 písm. b) ve slovech „do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ a písm. c) zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „zákon o evidenci tržeb“), uplynutím dne 28. února 2018. Ústavní soud dále zrušil uplynutím dne 31. prosince 2018 ustanovení § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb a dále rozhodl o pozbytí platnosti nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb, uplynutím dne 31. prosince 2018.

V návaznosti na Nález, jakož i s ohledem na praktické zkušenosti s aplikací zákona o evidenci tržeb v souvislosti s náběhem 1. (od 1. prosince 2016) a 2. vlny (od 1. března 2017) evidence tržeb, se navrhuje změna a zpřesnění některých ustanovení zákona o evidenci tržeb.

Změnou zákona o evidenci tržeb dojde ke zpřesnění § 3, § 8, § 9, § 11 odst. 4, § 17 odst. 1, § 19 a § 20 zákona o evidenci tržeb. Zároveň dojde ve smyslu Nálezu k přesunutí výjimek založených nařízením vlády č. 376/2016 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb, do § 12 zákona o evidenci tržeb. Uvedené změny nejsou předmětem hodnocení dopadů regulace, neboť nedochází de facto k věcnému posunu, pouze se za účelem vyšší právní jistoty povinných subjektů zpřesňuje obsahová stránka dotčených ustanovení.

V návaznosti na Nález Ústavního soudu Pl. ÚS 26/16 ze dne 12. prosince 2017 jsou předmětem hodnocení dopadů regulace na možný věcný posun ve vztahu k ustanovením zákona o evidenci tržeb zrušeným Nálezem následující body:

- 1) hodnocení nezbytnosti zavedení povinnosti evidovat tržby pro tržby z činností spadajících do 3. a 4. fáze evidence tržeb,
- 2) změna regulace vůči platbám realizovaných dle § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb a platbám v jiných formách, které mají charakter této platbě obdobný, a potažmo ve vztahu k § 18 odst. 2 písm. b) ve znění do 28. února 2018,
- 3) věcná změna regulace vůči subjektům z 3. a 4. vlny evidence tržeb, kterým dle § 37 odst. 1 písm. b) a c) zákona o evidenci tržeb ve znění do 28. února 2018 měla vzniknout evidenční povinnost k 1. březnu 2018 nebo 1. červnu 2018 a případná změna regulace ve vztahu ke skupině osob s určitými specifiky nebo skupině osob s malým rozsahem podnikatelské činnosti. Do této oblasti hodnocení dopadů regulace spadá též posouzení možného založení nových výjimek z evidence tržeb vůči tržbám s určitými specifiky (tak jak doporučuje Nález); v tomto ohledu tedy bude zvažována též změna rozsahu výjimek z evidence tržeb,

- 4) změna regulace povinnosti dle § 20 odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona o evidenci tržeb uvádět daňové identifikační číslo (dále též jako „DIČ“) na účtence vystavené podle zákona o evidenci tržeb.

Cílem hodnocení dopadů regulace je ve vztahu k bodu 1) až 4), při respektování závěrů Ústavního soudu, věcně upravit dotčená ustanovení tak, aby byly co možná nejefektivněji naplněny cíle evidenci tržeb.

1.3 Popis existujícího právního stavu v dotčených oblastech

Za účelem narovnání tržního prostředí a v souvislosti s bojem s daňovými úniky byl přijat Parlamentem České republiky zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Za účelem včasné přípravy na nově vzniklou povinnost byla účinnost administrativně – organizačních ustanovení (žádost o autentizační údaje, povolení zjednodušeného režimu, závazné posouzení) předložena již k 1. září 2016, obecná účinnost úpravy nastala k 1. prosinci 2016, od kdy bylo zavedeno plošně zacílené hlášení údajů o platbách, které se vyznačují nižší nebo nejasnou mírou dohledatelnosti (platby v hotovosti, šekem apod.) správcem daně v reálném čase.

Zákonná úprava evidence tržeb spočívá na následujících základních principech:

- Evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která zakládá rozhodný příjem.
- Formální náležitosti pro evidovanou tržbu splňuje podle zákona o evidenci tržeb ve znění účinném do 28. února 2018 platba, která je uskutečněna a/ v hotovosti, b/ bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má platbu evidovat (zjednodušeně platby kartou), c/ šekem, d/ směnkou, e/ v jiných formách, které mají charakter obdobný formám podle písmen a) až d), nebo f/ započtení kauce nebo obdobné jistoty složené některým ze způsobů platby podle písm. a) až e). S účinností od 1. března 2018 nebudou v návaznosti na Nález evidovanou tržbou platby podle písm. b) a platby v jiné formě, která má charakter obdobný této formě.
- Rozhodným příjmem se rozumí u poplatníka daně z příjmů fyzických osob příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který není předmětem daně z příjmů, je z hlediska obvykle přijímaných plateb ojedinělý nebo podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. U poplatníka daně z příjmů právnických osob se rozhodným příjmem rozumí příjem z činnosti, která je podnikáním, s výjimkou příjmu, který není předmětem daně z příjmů, je z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinělý, podléhá dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně nebo podléhá dani ze samostatného základu daně.
- V okamžiku uskutečnění tržby, která podléhá evidenci tržeb, je poplatník dle § 18 odst. 1 zákona o evidenci tržeb povinen odeslat online prostřednictvím internetu datovou zprávu s údaji o evidované tržbě správci daně a vystavit zákazníkovi účtenku; jedná se o tzv. běžný režim evidence tržeb. V případě, že poplatník přijímá evidované tržby v místě bez internetového připojení, může mu správce daně na žádost povolit tzv. zjednodušený režim. V případě povolení zjednodušeného režimu je poplatník povinen v okamžiku uskutečnění evidované tržby vystavit účtenku pro zákazníka. Datovou zprávu (uloženou v pokladním zařízení) v tomto případě není povinen odesílat on-line, musí tak však učinit nejpozději do 5 dní od uskutečnění evidované tržby.
- Před přijetím první evidované tržby je poplatník povinen požádat správce daně o autentizační údaje (§ 13 zákona o evidenci tržeb). Správce daně umožní prostřednictvím společného technického zařízení poplatníkovi na základě autentizačních údajů získat jeden nebo více certifikátů pro evidenci tržeb, které slouží k autentizaci datových zpráv.

- Uskutečněním evidované tržby se s účinností do 28. února 2018 dle § 18 odst. 2 zákona o evidenci tržeb rozumí okamžik přijetí evidované tržby (písm. a) dotčeného ustanovení) nebo okamžik vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve než došlo k přijetí platby (písm. b) dotčeného ustanovení). S účinností od 1. března 2018 bude okamžikem uskutečnění evidované tržby toliko okamžik přijetí evidované tržby.
- Dle § 19 zákona o evidenci tržeb ve znění do 28. února 2018 datová zpráva s údaji o evidované tržbě, jakož i účtenka vystavená dle § 20 zákona o evidenci tržeb, obsahují následující náležitosti: daňové identifikační číslo poplatníka, označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována, pořadové číslo účtenky, datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve, celková částka tržby, bezpečnostní kód poplatníka (dále též jako „BKP“), údaj o tom, zda je tržba evidována v běžném či zjednodušeném režimu, a za zákonem předvídaných okolností též daňové identifikační číslo poplatníka, který pověřil evidováním této tržby poplatníka, který tržbu eviduje. Nad rámec uvedených údajů datová zpráva s údaji o evidované tržbě může za podmínek předvídaných zákonem obsahovat též údaje o celkové částce plateb určených k následnému čerpání nebo zúčtování, celkové částce plateb, které jsou následným čerpáním nebo zúčtováním platby, relevantní informace o základu a dani z přidané hodnoty a podpisový kód poplatníka (dále též jako „PKP“). Účtenka vedle údajů kopírujících údaje v datové zprávě může obsahovat fiskální identifikační kód (dále též jako „FIK“), popř. podpisový kód poplatníka (za podmínek definovaných zákonem). V návaznosti na Nález nebude s účinností od 1. března 2018 daňové identifikační číslo údajem povinně uváděným na účtence, údajem povinně uváděným v datové zprávě s údaji o evidované tržbě dle § 19 zákona o evidenci tržeb však zůstává.
- Povinnost evidovat tržby ve znění zákona o evidenci tržeb do 28. února 2018 vzniká ve 4 vlnách – tržby ze stravovacích a ubytovacích služeb podléhají evidenci tržeb od 1. prosince 2016, tržby z malo- a velkoobchodu od 1. března 2017, ostatní evidované tržby pak od 1. března 2018, resp. 1. června 2018 v návaznosti na činnost, ze které evidovaná tržba plyne. S účinností od 1. března 2018 Nález 3. a 4. vlnu fakticky ruší, byť text odůvodnění Nálezu hovoří o odsunu těchto fází na neurčito s tím, že jejich znovuzavedení a určení okamžiku vzniku evidenční povinnosti vůči těmto tržbám musí předcházet analýza, jejímž obsahem bude posouzení nezbytnosti regulace vůči dotčeným skupinám osob s určitými specifiky nebo dotčeným skupinám osob s malým rozsahem podnikatelské činnosti.
- Výjimky z evidence tržeb jsou založeny § 12 zákona o evidenci tržeb; s ohledem na zrušení možnosti využít nařízení vlády jako mechanismus rychlé reakce budou výjimky založené nařízením vlády č. 376/2017 Sb., jakož i další výjimky přesunuty novelou přímo do textu zákona. Novelizace zákona je napříště (s účinností od 1. ledna 2019) jediným prostředkem, kterým lze vynětí tržby z evidence tržeb dosáhnout.
- S ohledem na nemožnost předvídat všechny relevantní modely evidence tržeb umožňuje zákon o evidenci tržeb ve znění do 31. prosince 2018 vládě prostřednictvím institutu nařízení vlády dočasně (§37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb) nebo natrvalo (§ 12 odst. 4 zákona o evidenci tržeb) vyjmout při splnění zákonem předvídaných podmínek některé tržby, případně stanovit, že některé tržby budou namísto běžného režimu evidovány v tzv. zjednodušeném režim (§ 10 odst. 2 zákona o evidenci tržeb). S účinností od 1. ledna 2019 již nelze nařízení vlády využít. Stávající nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence, se s účinností k 1. ledna 2019 zrušuje.

1.4 Identifikace dotčených subjektů

S ohledem na plošnost nezbytných úprav zákona o evidenci tržeb v návaznosti na Nález a všeobecné poznatky z praxe jsou jako dotčené subjekty identifikováni všichni poplatníci daně z příjmů, kteří přijímají evidované tržby ve smyslu § 4 zákona o evidenci tržeb, správce daně, stát a veřejnost, resp. zákazníci. Sekundárně jsou dotčenými subjekty též dodavatelé pokladních zařízení. V souvislosti s Nálezem Ústavního soudu mohou být změnou zákona nejvýznamněji dotčeni především podnikatelé s malým rozsahem podnikatelské činnosti či podnikatelé, jejichž činnost se vyznačuje určitými specifiky. Vůči těmto podnikatelům bude v rámci hodnocení dopadů regulace hodnocena alternativa k běžné evidenci tržeb, popř. jejich úplné vynětí. Povinnost analyzovat nezbytnost evidence tržeb a zmírnění případných tvrdostí zjištěných touto analýzou změnou zákona je stanovena Nálezem.

1.5 Popis cílového stavu

Cílem navrhované regulace je zajistit soulad mezi požadavky definovanými Nálezem a praktickými zkušenostmi s 1. a 2. vlnou evidence tržeb a přitom zajistit naplnění základních cílů evidence tržeb, tj. především narovnání podnikatelského prostředí a sekundárně minimalizace šedé ekonomiky v oblasti krácení tržeb a navýšení daňového inkasa. Cílovým stavem zároveň nesmí dojít k nedůvodné diskriminaci některých skupin poplatníků s povinnostmi evidence tržeb.

Ve vztahu k uvádění daňového identifikačního čísla musí být zvoleno takové řešení, které zajistí v souladu s Nálezem ochranu osobních údajů poplatníků povinných evidovat tržbu, jejichž DIČ je tvořeno rodným číslem, a zároveň zajistit jednoznačnou identifikaci poplatníka tak, aby nevznikaly pochybnosti o tom, zda je daná tržba jeho evidovanou tržbou, či nikoliv.

Ve vztahu k platbám podle §5 písm. b) zákona o evidenci tržeb musí být zvoleno řešení, které při respektování Nálezu povede k podrobení režimu evidence tržeb veškerých plateb, které jsou pro správce daně při respektování principu proporcionality obtížně zpětně dohledatelné.

Cílovým stavem by dále mělo být dosaženo eliminace nepřiměřeně tvrdého dopadu na určité skupiny podnikatelů s ohledem na jejich specifikum, případně malý rozsah jejich podnikatelské činnosti, tak jak vyžaduje Nález. Mělo by být nalezeno takové řešení, které nejmenším podnikatelům umožní zprostit se povinnosti elektronicky evidovat tržby, avšak zajistí naplnění narovnání podnikatelského prostředí a nepovede k oprávněnému pocitu diskriminace u ostatních skupin podnikatelů podléhajících elektronické evidenci (ať už v běžném, nebo zjednodušeném režimu). U tržeb z činností, které se vyznačují určitými specifiky a u kterých by evidence tržeb ve svém důsledku vedla k znemožnění podnikatelské činnosti, bude zvoleno takové řešení, které zajistí zachování plynulého a hospodárného výkonu podnikatelské činnosti, a to i s ohledem na možnost správce daně získat relevantní data o tržbách dotčených poplatníků z jiných zdrojů.

Pro vyhodnocení cílů v rámci navrhované regulace lze kromě posouzení narovnání podnikatelského prostředí stanovit jako měřítko úspěchu regulace zvýšení výběru daně z příjmů a daně z přidané hodnoty. Dle odhadů navýšení daňového inkasa při zavedení 1. a 2. vlny evidence tržeb realizovaných v závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona o evidenci tržeb byl při současném zastoupení plátců daně z přidané hodnoty v těchto dvou sektorech a při aplikaci průměrné sazby daně z přidané hodnoty za rok 2013 očekáván dodatečný příjem na dani z přidané hodnoty za sektor maloobchod, stravování a pohostinství 5,5 mld. Kč (tento cíl byl naplněn) a reálně dosažitelný dodatečný příjem z daně z příjmů

pouze za dva výše uvedené sektory cca 7 mld. Kč (naplnění tohoto cíle lze posoudit až po podání daňových přiznání za relevantní období). I přes ztížení kontrolní činnosti způsobené Nálezem (zejména v důsledku zrušení §5 písm. b) zákona o evidenci tržeb), zůstává cílem vedle narovnání tržního prostředí též navýšení daňového inkasa (původně odhadováno na 18 mld. Kč) po zavedení evidence tržeb pro všechny sektory.

1.6 Zhodnocení rizika

1.6.1 Riziko narušení podnikatelského prostředí

Bude-li zvoleno takové řešení, které bude neodůvodněně zvýhodňovat některou skupinu podnikatelů, zvyšuje se významně riziko narušení podnikatelského prostředí, které ve svém důsledku může vést k tomu, že základní cíl evidence tržeb, tedy narovnání podnikatelského prostředí, nebude naplněn. Změna rozsahu plateb splňujících formální náležitosti pro evidovanou tržbu toto riziko s sebou nenese, neboť půjde o plošnou změnu, která se dotkne všech poplatníků, kteří přijímají evidované tržby.

Riziko narušení podnikatelského prostředí s sebou nenese ani úprava daňového identifikačního čísla. Jedná se o opatření, které nemá vliv na rozsah ani obsah evidenční povinnosti. Může mít vliv pouze na rozsah údajů, které budou mít někteří poplatníci povinnost uvádět na účtence.

Riziko narušení podnikatelského prostředí s sebou mohou nést především výjimky z evidence tržeb, bude-li k nim přistoupeno pouze na základě politického požadavku, bez reálné vazby na nemožnost výkonu nebo zásadní omezení podnikatelské činnosti (díky specifikům dané činnosti) v souvislosti s podrobením evidenci tržeb; za účelem minimalizace tohoto rizika se jeví jako nezbytné, aby povinnost evidence tržeb byla nahrazena jinou povinností naplňující stejný účel (např. získáním dat z jiné evidence).

Riziko narušení podnikatelského prostředí lze detekovat také tam, kde by vysoké náklady na pořízení pokladního zařízení mohly vést část dotčených subjektů k omezení či ukončení podnikatelské činnosti, nebo k obcházení povinnosti, resp. k úplné rezignaci na plnění dané povinnosti.

1.6.2 Riziko krácení tržeb

V případě, že bude rozsah evidence tržeb omezen, ať už co do osobní působnosti, nebo do forem plateb, které nebudou evidenci tržeb podléhat, může dojít k tomu, že některé skupiny podnikatelů přistoupí k tomu, že část realizovaných tržeb budou zatajovat za účelem snížení své daňové povinnosti. Prostor pro takový postup se jim bude otevírat v případě, že nebude existovat žádný jiný efektivní prostředek kontroly realizovaných tržeb, který by umožňoval jejich kontrolu, optimálně v čase uskutečnění.

Ve vztahu k navrhovaným věcným změnám může toto riziko nabývat na významu především ve vztahu ke zproštění nebo zmírnění evidenční povinnosti vůči tržbám některých poplatníků nebo tržbám z některých činností. Jeví se jako vhodné, aby byly z evidenční povinnosti vyňaty pouze tržby, jejichž evidování je při zachování stávajících standardů podnikatelské činnosti (plynulost a hospodárnost) objektivně nemožné, neefektivní či duplicitní. V případě poplatníků s malým rozsahem činnosti se pro účely minimalizace tohoto rizika jeví vhodnější evidenční povinnost (byť v modifikované podobě) zachovat, a to právě s ohledem na významné riziko krácení tržeb.

Co se týče forem plateb podléhajících evidenci tržeb, je nezbytné důkladně zvážit míru jejich dohledatelnosti; budou-li formy plateb nepodléhající evidenci tržeb dohledatelné jinými prostředky (jako platby kartou), riziko krácení tržeb nehrozí.

Úprava daňového identifikačního čísla sama o sobě na krácení evidenční povinnosti významnější vliv nemá, neovlivňuje povinnost tržby v reálném čase evidovat. Může však mít určitý vliv na efektivitu kontrolní činnosti.

1.6.3 Riziko snížení daňového inkasa

Je důsledkem krácení tržeb, které se může projevit zejména snížením inkasa na daních z příjmů a dani z přidané hodnoty. Bude-li nepoctivým poplatníkům vytvořen prostor pro krácení tržeb, projeví se tato skutečnost sekundárně právě snížením daňového inkasa a nedojde k naplnění sekundárního cíle evidence tržeb. S ohledem na bezprostřední vazbu na krácení tržeb lze ve vztahu k navrhovaným změnám a míře rizika snížení daňového inkasa konstatovat, že přímo úměrně korespondují s mírou rizika krácení tržeb.

1.6.4 Riziko diskriminace některých skupin podnikatelů

Riziko diskriminace bude eliminováno při zachování plošnosti jakéhokoliv realizovaného opatření. Jakéhokoliv výjimky, pro které neexistuje objektivní důvod, vždy povedou u subjektů podléhajících povinnosti k důvodnému pocitu diskriminace.

Z tohoto pohledu riziko diskriminace nevzniká ve vztahu ke změně forem plateb podléhajících evidenci tržeb, a to bez ohledu na to, jaké bude zvoleno řešení; toto řešení vždy bude uplatnitelné vůči všem podnikatelům podléhajícím evidenci.

Povinnost uvádět daňové identifikační číslo na účtence také nemá sama o sobě vliv na povinnost evidovat tržby a ani ona tedy k diskriminaci nevede. O určité míře diskriminace by bylo možné uvažovat při obnovení stavu před Nálezem. V takovém případě by totiž část podnikatelů měla na rozdíl od ostatních uveden na účtence osobní údaj a v tomto stavu věci by mohla diskriminaci spatřovat.

Nejvýznamnější riziko diskriminace s sebou nese případné zproštění některých skupin podnikatelů evidenční povinnosti. Pokud by těmto podnikatelům evidenční povinnost významněji neztěžovala výkon podnikatelské činnosti a byli by bez existence relevantní skutečnosti (např. jiného zdroje obdobných informací) přesto vyňati, mohli by se cítit diskriminováni podnikatelé, u nichž totožný vliv na podnikatelskou činnost vedl k zachování povinnosti evidovat tržby. Jeví se proto jako nezbytné posoudit, zda zde existuje jiná právní norma, která reguluje výkon dané činnosti natolik, že plně kompenzuje povinnost evidovat tržbu. Riziko diskriminace může být významné zejména ve vazbě na případná politická rozhodnutí o potenciálních výjimkách z evidence tržeb bez zásadních věcných důvodů.

1.6.5 Riziko zneužití osobních údajů

Uvedené riziko může být detekováno v souvislosti s úpravou daňového identifikačního čísla; u ostatních posuzovaných bodů hodnocení dopadů regulace o tomto riziku z povahy věci nelze vůbec hovořit. Riziko zneužití osobních údajů bude minimalizováno, bude-li s osobními údaji poplatníků v rámci údajů uváděných na účtence (a optimálně i v rámci údajů uváděných v datové zprávě s údaji o evidované tržbě) pracováno pouze v nezbytně nutném rozsahu.

1.6.6 Riziko nenaplnění principu proporcionality

Systém evidence tržeb (jak mj. konstatuje i Nález) by měl být nastaven a fungovat tak, aby měly daňové subjekty v souladu s nálezem sp. zn. Pl. ÚS 24/10 zachovánu možnost – zvláště neodporuje-li to smyslu a účelu posuzovaného zákona – této evidenci nepodléhat, a to nikoliv proto, aby získaly jakoukoliv výhodu z pohledu daňových povinností, ale proto, aby bylo v maximální možné míře sníženo riziko zranitelnosti jejich autonomní sféry. Pokud tedy správce daně disponuje určitými informacemi, neměl by s ohledem

na minimalizaci tohoto rizika např. jen za účelem dosažení úplnosti analytických informací požadovat tyto informace i z dalšího zdroje. Jak konstatuje Ústavní soud, bylo by ústavně nekonformní, pokud by stát disponoval na základě evidence tržeb údaji, které skutečně nezbytně nepotřebuje, aniž by dispozice s takovým typem údajů musela mít nutně přímo negativní konsekvence.

B Zavedení povinnosti evidovat tržby z činností zařazených v 3. a 4. fázi

2 Návrh variant řešení

2.1 Varianta 0: Zachování právního stavu založeného Nálezem

S účinností od 1. března 2018 byla část ustanovení § 37 odst. 3 odst. 1 písm. b) zrušena ve slovech „do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ a písm. c) totožného ustanovení bylo zrušeno v celém rozsahu. Podle zákona ve znění Nálezu tedy povinnost evidovat tržby zahrnuté do 3. a 4. fáze vůbec nevznikne a bude zachován stávající stav, který povinnost evidovat tržby zakládá pouze vůči tržbám ze stravovacích služeb realizovaných v rámci NACE 56, ubytovacích služeb dle NACE 55, velkoobchodu a maloobchodu s motorovými vozidly (NACE 45.1, 45.3, 45.4, pokud jde o obchod) a velkoobchodu (NACE 46) a maloobchodu (NACE 47).

Varianta 0 není způsobilá naplnit definované cíle a je jednoznačným narušením podnikatelského prostředí, neboť za předpokladu stejných podmínek – tj. přijímání plateb v hotovosti - zvýhodňuje ty podnikatele, kteří přijímají tržby výhradně z činností zařazených do 3. a 4. fáze evidence tržeb, aniž by zohledňovala míru rizika krácení tržeb v daných segmentech. Varianta 0 zároveň vytváří nerovnost mezi poplatníky se stejným rozsahem podnikatelské činnosti; poplatníci v 1. a 2. vlně jsou na rozdíl od poplatníků ve 3. a 4. vlně zatíženi další povinností, která pro ně představuje časové, administrativní a finanční náklady, aniž by k takovému postupu existoval relevantní důvod.

Pohybujeme-li se v intencích Nálezu, nezbyváá než konstatovat, že nastolený právní stav zcela jistě nebyl záměrem ani cílem a rozhodně nebylo snahou Ústavního soudu zakotvit jej do právního řádu natrvalo. V rámci ústavních limitů, které mu dávají toliko možnost ustanovení zrušit, nikoliv věcně změnit, neměl Ústavní soud jinou možnost než 3. a 4. vlnu zrušit, avšak legitimním cílem, který sleduje, bylo pouze zajištění úpravy zákona o evidenci tržeb tak, aby naplnil ústavně konformní požadavky.

2.2 Varianta 1: Zavedení povinnosti evidovat tržby z činností zařazených v 3. a 4. fázi

Varianta 1 vychází z textu odůvodnění Nálezu, který považuje evidenci tržeb za legitimní nástroj a ke zrušení 3. a 4. fáze přistoupil toliko za účelem poskytnout zákonodárci prostor, který povede k odstranění důsledků porušení pravidel jistoty a předvídatelnosti práva pro poslední dvě skupiny poplatníků. Dle názoru Ústavního soudu měl zákonodárce případné nepřiměřeně tvrdé dopady na určité skupiny poplatníků zvážit ještě před zavedením evidence tržeb, nikoliv případné nedostatky hojit cestou nařízení vlády č. 376/2017 Sb., které využívá k nápravě zjištěných slabin právní úpravy.

V návaznosti na výše uvedené je tedy Variantou 1 opětovné zavedení povinnosti evidovat tržby pro tržby zahrnuté ve 3. a 4. fázi při respektování podmínek vymezených Nálezem; vymezení okamžiku vzniku evidenční povinnosti vůči těmto tržbám proto bude předcházet analýza dopadů na jednotlivé poplatníky spadající do této fáze a realizace případného zproštění evidenční povinnosti formou změny zákona nikoliv prostřednictvím nařízení vlády, jehož mantinely v zákoně o evidenci tržeb ve znění do 28. února 2018 shledal Nález jako nedostatečné.

Pouze Varianta 1 je způsobilá zajistit naplnění cílů stanovených jednak ve vztahu ke změně zákona o evidenci tržeb, jednak evidencí tržeb obecně, tedy především narovnání

podnikatelského prostředí, minimalizace rizika diskriminace některých podnikatelů a zvýšení daňového inkasa.

2.3 Přízpůsobení variant regulaci a její vynucování

Nulová varianta nevede ke stanoveným cílům, proto bude z této fáze hodnocení dopadů regulace vyřazena. Odůvodnění je uvedeno v hodnocení nulové varianty dotčených bodů.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byly identifikovány:

- náklady implementace,
- narovnání tržního prostředí,
- inkaso veřejných rozpočtů.

Z analýzy rizik vyplynula kritéria v podobě:

- riziko narušení podnikatelského prostředí,
- riziko diskriminace některých skupin podnikatelů,
- riziko krácení tržeb,
- riziko snížení daňového inkasa.

K rizikům podrobněji viz část 1.6.

3.2 Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady subjektů na implementaci dané varianty. Náklady implementace zahrnují zejména náklady na úpravu technického řešení (pokladních zařízení na straně poplatníků, informačního systému daňové správy na straně státu) a administrativní zátěž spojenou se zavedením nové právní úpravy.

3.3 Přínosy

Vliv na narovnání podnikatelského prostředí

Smyslem nové úpravy je zajistit rovné podmínky na trhu a předejít tomu, aby někteří podnikatelé z titulu krácení tržeb nedisponovali neoprávněnou konkurenční výhodou spočívající v možnosti účtovat nižší ceny za poskytované zboží nebo služby v důsledku zatajování reálné výše tržeb.

Inkaso veřejných rozpočtů

Důsledkem nové právní úpravy je zajištění takové výše inkasa veřejných prostředků, které bude odpovídat skutečným příjmům dotčených subjektů. Nebude-li nová právní úprava poskytovat prostor pro krácení tržeb, lze očekávat navýšení daňového inkasa.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0: zachování právního stavu založeného Nálezem

Tato varianta není v souladu s cíli evidence tržeb definovanými v části 1.5, z toho důvodu nejsou její náklady a přínosy hodnoceny.

Varianta 1: Zavedení povinnosti evidovat tržby z činností zařazených v 3. a 4. fázi

Povinné subjekty

Podnikatelům přijímajícím tržby plynoucí z činností zařazených v 3. a 4. vlně evidence tržeb vznikne náklad na pořízení pokladního zařízení. S tímto nákladem i na straně těchto poplatníků bylo počítáno již při přípravě zákona o evidenci tržeb. V podrobnostech o výši nákladů na pořízení pokladního zařízení viz Zpráva hodnocení dopadů regulace, která je k dispozici např. zde: [RIA k návrhu zákona o evidenci tržeb](#). Podnikatelů zařazených v 1. a 2. vlně evidence tržeb se po nákladové stránce znovuzavedení dalších vln nijak nedotkne.

Nejvýznamnějším přínosem je zajištění narovnání podnikatelského prostředí, existence plošného opatření minimalizujícího prostor pro obcházení tržeb a zajišťujícího nárůst inkasa daně z příjmů. Narovnání podnikatelských podmínek může být považováno za významný přínos především subjekty z 1. a 2. vlny, kterým již vznikla povinnost evidovat tržby.

Stát

Na straně státu není důvod očekávat náklady spojené s implementací této varianty. Jedná se o stav předvídaný ke dni účinnosti zákona o evidenci tržeb, ze kterého bylo vycházeno při budování systému evidence tržeb.

Stát bude profitovat z narovnání podnikatelského prostředí a především ze zavedení opatření, které ve svém důsledku povede k minimalizaci šedé ekonomiky v podobě krácení tržeb. Neméně významným přínosem je též inkaso daně z příjmů a daně z přidané hodnoty, které je po plném náběhu všech fází evidence očekáváno ve výši 18 mld. Kč

Zákazníci

Na straně zákazníků nevzniknou v souvislosti se znovuzavedením evidenční povinnosti vůči tržbám z činností zařazených do 3. a 4. vlny žádné náklady.

Stejně jako u předchozích subjektů je i zde nejvýznamnějším přínosem narovnání tržního prostředí a související nárůst daňového inkasa. Prostřednictvím přerozdělení vybraných prostředků a jejich využitím ve veřejném zájmu může zákazník, resp. veřejnost profitovat z navýšení daňového inkasa.

Dodavatelé

Dodavatelům pokladních zařízení nevzniknou v souvislosti se znovuzavedením evidenční povinnosti vůči tržbám z činností zařazených do 3. a 4. vlny nové náklady. Ke zrušení těchto vln Nálezem došlo v okamžiku, kdy již na straně těchto subjektů byla vyvinuta činnost a provedeny související investice.

Přínosem je zajištění odbytu připravených pokladních zařízení pro 3. a 4. vlnu evidence tržeb.

4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Jedinou variantou směřující k cíli evidence tržeb je varianta 1.

2 Návrh variant řešení

Požadavek evidovat tržby uskutečněné bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má platbu evidovat, byl Nálezem sice shledán efektivním, nicméně s ohledem na dohledatelnost těchto tržeb ústavně nekonformním a s účinností od 1. března 2018 byl § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb zrušen. Informace o transakci realizované tímto způsobem může správce daně získat z titulu kompetencí založených ust. § 57 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to zejména v návaznosti na odst. 3 tohoto ustanovení, které bankám, včetně zahraničních bank, spořitelním a úvěrním družstvům a platebním institucím zakládá povinnost poskytnout na vyžádání správce daně čísla účtů, údaje o majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech. Ačkoliv jsou pod zrušované ustanovení § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb standardně zařazovány platby platební kartou realizované jak na terminálu obchodníka, tak na internetu, může mít zrušení daného ustanovení pro správce daně širší konsekvence, a to zejména s ohledem na provazbu v § 5 mezi písm. a) až d), tedy včetně zrušovaného písm. b), a písm. e) totožného ustanovení, jehož prostřednictvím je dovozována povinnost evidovat tržby též pro další formy plateb, zejména elektronickými peněženkami, přednabitými kartami apod., tedy platebními instrumenty, které při využití specifického nosiče vytváří jakýsi „virtuální“ účet zákazníka, na němž jsou deponovány prostředky, které může využít k úhradě za předem vymezenou službu, zboží nebo skupinu služeb, skupinu zboží. Dalším významným důsledkem zrušení daného ustanovení je nezanedbatelné ztížení práce správce daně, spočívající např. v nutnosti individuálního získávání těchto dat od příslušných subjektů (bank atd.). Kromě této komplikace je nutné taktéž zmínit riziko nezískání odpovídajících dat, např. v situaci, kdy dané účty jsou vedeny v zahraničí mimo reálný dosah správce daně.

2.1 Varianta 0: Zachování právního stavu založeného Nálezem

Jde o zachování stavu právní úpravy po zrušení § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb Nálezem. Formální náležitosti evidované tržby by při zachování tohoto stavu nesplňovaly jednak platby kartou ve smyslu rušeného ustanovení, ale též jím obdobné formy plateb, které evidenci tržeb před Nálezem podléhaly jakou obdoba § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb dle § 5 písm. e) zákona o evidenci tržeb. Toto s sebou nese i riziko určité právní nejistoty. Skutečnost, že evidenci tržeb podléhají též platby realizované prostřednictvím el. peněženek, přednabitého kreditu apod., by v případě úplného zrušení § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb bylo možno dovozovat z § 5 písm. a) ve spojení s písm. e) a také z textu § 4 odst. 2 zákona o evidenci tržeb. Aplikace tohoto ustanovení činí poplatníkům s ohledem na složitou právní konstrukci významné výkladové obtíže. Řada z nich v něm nespátřuje požadavek evidovat jak platbu sloužící k nabití prostředků (kreditu) na virtuální účet, tak samotné využití elektronického prostředku jako platebního prostředku k úhradě (čerpání prostředků z platebního účtu). Při zachování stávajícího stavu tak na straně dotčených subjektů mohou existovat pochybnosti, zda tyto platby evidenci tržeb podléhají, či nikoliv.

2.2 Varianta 1: Explicitní zakotvení povinnosti evidovat platby elektronickou peněženkou apod.

Jak je uvedeno výše, zrušení § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb se nedotklo toliko plateb, u kterých existuje digitální stopa na platebních účtech, která je při splnění požadavků § 57 odst. 3 daňového řádu přístupná správci daně, ale též plateb obdobného charakteru, u kterých neexistuje požadavek vést je na platebních účtech ve smyslu zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku. Případné zakotvení této povinnosti je vedeno principem právní jistoty a předvídatelnosti práva. Bude-li zákonem postaveno najisto, že je zde povinnost evidovat tento typ plateb, nemohou na straně poplatníků vzniknout v této věci pochybnosti.

To, že je nezbytné tento typ plateb evidovat, lze prohlásit za nesporné; vedení virtuálních účtů k elektronickým peněženkám a jím obdobným nosičům není zpravidla platební službou, o které by existovala digitální stopa mimo sféru výlučného vlivu dotčeného poplatníka, jde tedy o platby, které jsou pro správce daně fakticky nedohledatelné. I kdyby správce daně požadoval informace po těchto subjektech, není jisté, že by tyto dodatečně poskytované informace, jejichž původcem a zpravidla jediným držitelem je sám poplatník, nebyly jím dodatečně upravovány za účelem optimalizace jeho daňové povinnosti. V případě, že by tyto platby nepodléhaly evidenci tržeb, existuje zde reálné riziko krácení tržeb ze strany poplatníků, kteří tuto formu plateb využívají. Zároveň lze důvodně očekávat, že by z obdobného důvodu mohl vzrůst počet poplatníků, kteří k využití tohoto institutu za účelem obcházení zákonné povinnosti přistoupí.

2.3 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byly identifikovány:

- náklady implementace,
- efektivita kontrol,
- proporcionalita.

Z analýzy rizik vyplynula kritéria v podobě:

- riziko narušení podnikatelského prostředí,
- riziko krácení tržeb,
- riziko nenaplnění principu proporcionality.

K rizikům podrobněji viz část 1.6.

3.2 Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady subjektů na implementaci dané varianty. Náklady implementace zahrnují zejména náklady na úpravu technického řešení (pokladních zařízení na straně poplatníků, informačního systému daňové správy na straně státu) a administrativní zátěž spojenou se zavedením nové právní úpravy.

3.3 Přínosy

Efektivita kontrol

Smyslem nové úpravy je nastavit platby podléhající evidenci tržeb tak, aby evidenci tržeb podléhaly všechny platby, které nejsou dohledatelné prostřednictvím stávajících kontrolních mechanismů správce daně.

Minimalizace rizika krácení tržeb

Budou-li evidenci tržeb podléhat všechny tržby, které nezanechávají digitální či jinou stopu, pak správce daně získá relevantní podklad pro zjištění veškerých příjmů poplatníka. Sekundárním efektem je pak navýšení daňového inkasa.

Zajištění naplnění principu proporcionality

V souladu s definovanými cíli má nová právní úprava šetřit práva poplatníka a vyžadovat relevantní data pouze tam, kde je není s to získat z jiných zdrojů, přičemž musí jít toliko o data, která jsou za účelem správy daní nezbytná.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0: Zachování právního stavu založeného Nálezem

Povinné subjekty

Poplatníkům, resp. podnikatelům, kteří podléhají 3. a 4. vlně evidence tržeb a realizují své tržby prostřednictvím bezhotovostních plateb, nevzniknou náklady na pořízení vybavení pro evidenci tržeb ani související provozní náklady. Poplatníkům, resp. podnikatelům, kteří podléhají 1. a 2. vlně evidence tržeb a realizují své tržby i prostřednictvím bezhotovostních plateb, mohou vzniknout náklady spojené s úpravou softwaru, nicméně případné přistoupení k těmto úpravám je pouze otázkou jejich rozhodnutí. Část podnikatelů bude mít i tuto změnu zahrnutou v ceně pravidelných úprav, náklady jim tedy nevzniknou. Budou-li podnikatelé nadále tržby uskutečněné touto formou dobrovolně evidovat, nemusí jim vzniknout žádné náklady.

Varianta 0 nemá pro povinné subjekty významnější přínosy.

Stát

Údaje o platbách realizovaných kartou budou namísto z evidence tržeb získávány prostřednictvím § 57 daňového řádu, což s sebou nese zvýšenou administrativu na straně správce daně, na straně správce daně se tedy mírně zvýší personální náklady. Změna bude řešena realokací stávajících personálních zdrojů.

Nemá pro stát žádné přínosy, vyjma zajištění ústavně konformní situace.

Zákazníci

Nemá pro zákazníky žádné náklady ani přínosy.

Dodavatelé technického řešení

Může vzniknout náklad související s požadavkem klientů upravit software pro evidenci tržeb tak, aby údaje o tržbách uskutečněných prostřednictvím platební karty nebyly odesílány správci daně. S ohledem na to, že tržby realizované touto formou mohou být evidovány na dobrovolné bázi, však lze případnou změnu systému pokladního řešení spojit s nejbližší úpravou z jiných důvodů a tím případné náklady minimalizovat.

Varianta 0 nemá pro dodavatele žádné přínosy.

Varianta 1: Explicitní zakotvení povinnosti evidovat platby elektronickou peněženkou apod.

Povinné subjekty

Na straně dotčených poplatníků - podnikatelů, kteří realizují své tržby výhradně prostřednictvím platby kartou a platebních bran nevzniknou žádné náklady na pořízení vybavení pro evidenci tržeb a související provozní náklady. Podnikatelé podléhající 1. a 2. vlně evidence tržeb již tyto náklady realizovali, podnikatelé podléhající evidenci tržeb ve 3. a 4. vlně nebudou mít samostatný náklad spojený s Variantou 1, bude součástí nákladů na pořízení pokladního zařízení ve smyslu bodu A této kapitoly.

Povinné subjekty se nemusí obávat využívání elektronických peněženek (kreditů apod.) nepoctivými podnikateli, kteří by jej s ohledem na jejich nedohledatelnost mohli využívat k optimalizování reálné výše příjmů/obratu. V daném případě je postaveno najisto, že tyto platby splňují formální náležitosti pro evidovanou tržbu.

Stát

Totožně jako v případě Varianty 0 lze očekávat mírné zvýšení personálních nákladů v návaznosti na nezbytnost získat údaje o karetních transakcích využitím § 57 odst. 3 daňového řádu, jak je uvedeno výše, náklady budou řešeny realokací stávajících zdrojů.

Umožňuje správci daně kontrolovat těž platby realizované prostřednictvím elektronických peněženek a jiných obdobných nosičů vázaných k virtuálním účtům. Díky tomu je zajištěna digitální stopa k provedeným platbám, prostřednictvím které je správce daně schopen vykonávat efektivní kontrolu plnění daňových povinností.

Zákazníci

Zajišťuje možnost využít vystavenou účtenku pro účast v účtenkové loterii.

Dodavatelé technického řešení

Může vzniknout náklad související s požadavkem nových klientů upravit software pro evidenci tržeb tak, aby údaje o tržbách uskutečněných prostřednictvím platební karty nebyly odesílány správci daně. S ohledem na to, že tržby realizované touto formou mohou být evidovány na dobrovolné bázi, však lze případnou změnu systému pokladního řešení spojit s nejbližší úpravou z jiných důvodů a tím případné náklady minimalizovat.

Varianta 1 nemá pro dodavatele žádné přínosy.

V návaznosti na obtížnou vyčíslitelnost uvažovaných nákladů a přínosů jsme přistoupili k ohodnocení jejich úrovně v intervalu: **žádné 0, mírné +/-1, střední +/-2, významné +/-3**. Rozdílem (resp. součtem) takto oceněných přínosů a nákladů jednotlivých variant se dospěje ke zjištění, u které varianty převažují přínosy nad náklady a která varianta je relativně výhodnější.

Identifikace nákladů a přínosů varianty 0 – „zachování současného stavu“

	Body	Náklady	Přínosy	Body
1	3	technické vybavení (popř. úprava softwaru) pro poplatníky		
2	1	provozní náklady poplatníků		
3	-2	personální náklady správce daně		
4	-2	ovlivnění výše tržeb dodavatelů pokladních zařízení (úbytek obchodníků využívajících vybavení k evidenci tržeb)		
5			nezatěžování dotčených poplatníků administrativou	2
6			podchycení evidence plateb el. peněženkou	-3
Celkem: 0				Celkem: -1
	VYHODNOCENÍ VARIANTY 0: -1			

Identifikace nákladů a přínosů varianty 1 – „explicitní zakotvení povinnosti evidovat platby el. peněženkou apod.“

	Body	Náklady	Přínosy	Body
1	1	technické vybavení (popř. úprava softwaru) pro poplatníky		
2	1	provozní náklady poplatníků		
3	-1	personální náklady správce daně		
4	-1	úbytek zákazníků využívajících vybavení k evidenci tržeb		
5			nezatěžování dotčených poplatníků administrativou	2
6			podchycení evidence plateb el. peněženkou	3
Celkem: 0				Celkem:5
	VYHODNOCENÍ VARIANTY 1: 5			

4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je přehledem vyhodnocení variant. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant.

Vychází z bodového ohodnocení variant dle tabulek identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant.

Varianta	Náklady	Přínosy	Celkem
0 (zachování současného stavu)	0	-1	-1
1 (explicitní zakotvení povinnosti evidovat platby el. peněženkou apod.)	0	5	5
NEJVÝHODNĚJŠÍ VARIANTA: 1			

D Plošná změna povinných subjektů

2 Návrh variant řešení

Jak již bylo konstatováno v úvodní kapitole, zrušil Ústavní soud § 37 odst. 1 písm. b) ve slovech „do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ a písm. c) tohoto ustanovení, a to z důvodu, že zvolené řešení pro 3. a 4. fázi bylo dle jeho názoru přijato bez všestranného zvážení všech možných dopadů na zbývající část povinných subjektů (z hlediska významu pro narovnání podnikatelského prostředí, možné konkurence s jinými podnikateli a pro zavedení elektronické evidence – tzv. objektivní podmínky nezávislé na způsobilosti nositele základního práva podnikat). K vyhodnocení dopadů dle názoru Ústavního soudu v plném rozsahu nedošlo, což Ústavní soud dovozuje ze skutečnosti, že bylo přistoupeno k dodatečné nápravě již zjištěných slabin právní úpravy cestou nařízení vlády č. 376/2017 Sb. (které Nálezem pozbývá platnosti). Proto Ústavní soud konstatuje, že bude v zákoně třeba vymezit skupiny, které, ač měly být jinak do této regulace zahrnuty, budou z ní vyňaty (místo nařízení vlády cestou zákona), a dále že je třeba zvážit, zda zde nejsou skupiny osob, které s ohledem na jejich specifikum, případně malý rozsah podnikatelské činnosti, nebude nezbytné pod tuto jinak plošnou a povinnou regulaci zahrnout, popř. jim nechat možnost volby, zda ji vést, protože to shledají pro sebe výhodným.

Před přípravou zákona o evidenci tržeb byly důsledně analyzovány dopady této normy na veškeré dotčené poplatníky, vůči nimž byla vymezena věcná působnost. Zároveň, při vědomí limitace informovanosti o reálné praxi, byl navrhovaný stav opětovně konzultován se zástupci podnikatelských svazů a dalších dotčených subjektů, jakožto osob, které mají více než dostatečné praktické zkušenosti, a z jejich strany nikdy nebyla namítána složitost či nemožnost naplnění požadavků evidence tržeb. Zákonodárce tedy vyvinul maximální možné úsilí, aby předvídal všechny dopady z hlediska povinných osob, času a způsobu. Dalším aspektem, který je nutné zmínit, jsou i změny právních předpisů, ke kterým došlo v průběhu času (např. nová regulace hazardních her). I přesto je z jeho strany respektováno odložení 3. a 4. vlny do doby provedení analýz dle požadavku Ústavního soudu. Při definici osobní působnosti analýzy vyšel zákonodárce z dosavadních zkušeností aplikační praxe evidence tržeb a z textu Nálezu bod 117 (strana 38) a podrobil jí:

D1 - skupiny osob vyznačující se určitým specifikem a dále

D2 - skupiny osob s malým rozsahem podnikatelské činnosti.

D1 Podnikatelé se specifickou činností

V návaznosti na výše uvedené odůvodnění Nálezu byly detekovány skupiny osob, resp. tržby určité skupiny osob, které budou s ohledem na své specifikum z evidence tržeb vyňaty; fakticky jde tedy o tržby, u kterých by mělo být přistoupeno k vynětí z evidence tržeb ve smyslu § 12 zákona o evidenci tržeb. Ministerstvo financí v rámci konzultací a posuzování dopadů na podnikatele, kteří měli evidenci tržeb podléhat v rámci 3. a 4. vlny, dospělo k závěru, že se jeví jako nezbytné, aby byli poplatníci zproštěni evidenční povinnosti ve vztahu k:

- tržbám za poskytování předplacených telekomunikačních služeb nebo jiných služeb,
- tržbám z provozování hazardních her,
- tržbám z poskytování obchodní letecké dopravy včetně služeb poskytovaných v přímé souvislosti s ní.

S potřebou vynětí těchto tržeb z evidence tržeb s ohledem na nemožnost plynulého a hospodárního výkonu podnikatelské činnosti se obrátili na vládu a Ministerstvo financí poplatníci, kteří přijímají tržby za poskytování předplacených telekomunikačních služeb nebo jiných služeb, tržby z obchodní letecké přepravy včetně služeb poskytovaných v přímé souvislosti s ní a tržby z hazardních her.

Vynětí tržeb z předplacených telekomunikačních služeb dotčení poplatníci odůvodňují především znemožněním plynulého a hospodárního výkonu podnikatelské činnosti. Dle § 4 zákona o evidenci tržeb by totiž k zaevidování tržby a vystavení účtenky mělo dojít nejen při pořízení (nabití kreditu), ale i čerpání jednotlivých služeb (např. odeslání SMS či MMS, uskutečnění hovoru, čerpání mobilních dat), což by v souvislosti s těmito tržbami znamenalo cca 10 až 15 mil. účtenek denně navíc ve srovnání se stavem před zavedením evidence tržeb. Jedná se o cca 80 poplatníků, mobilních operátorů a virtuálních operátorů, kterým plynou tržby z této činnosti.

V případě hazardních her je požadavek na vynětí odůvodněn jednak faktickým znemožněním plynulého a hospodárního výkonu podnikatelské činnosti evidencí tržeb u některých typů her, jednak novou regulací v oblasti hazardních her založenou zákonem č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, ve znění pozdějších předpisů. Plynulý a hospodární výkon podnikatelské činnosti je ve vztahu k hazardním hrám znemožněn aplikací § 4 zákona o evidenci tržeb. Evidenci tržeb by totiž podléhal jak každý vklad peněz (nabití konta), tak uplatnění kreditu (např. „protočení automatu“) a případné vrácení kreditu. Zásadní technické a provozní problémy mohou vznikat zejména u tzv. živých her (poker, ruleta) či technických her. V návaznosti na novou právní úpravu pak podrobení tržeb z hazardních her evidenci tržeb neobstojí v testu proporcionality. Správce daně bude mít v tomto případě možnost získat relevantní data prostřednictvím Informačního systému provozování hazardních her a neexistuje tak legitimní důvod, aby obdobná data v obdobné podobě vyžadoval po příjemcích tržeb z hazardních her ještě z titulu evidence tržeb. Do doby vytvoření a spuštění Informačního systému provozování hazardních her bude zajištěno oznamování a zasílání herních a finančních dat správci daně na základě vyhlášky vydané na základě zmocnění podle § 133 odst. 1 písm. a) zákona č. 186/2016 Sb., o hazardních hrách, která je v tomto okamžiku v pokročilém stádiu legislativního procesu. Vynětí těchto tržeb se dotkne cca 110 poplatníků, kterým plynou tržby z hazardních her.

Tržby z obchodní letecké přepravy a tržby ze služeb poskytovaných v přímé souvislosti s ní jsou realizovány prostřednictvím globálních distribučních systémů. Tyto systémy jsou vyvíjeny a provozovány třetími stranami, případná úprava (nezbytná pro evidenci v jakémkoliv režimu evidence tržeb) těchto systémů pro účely evidence tržeb není v kompetenci dotčených poplatníků. Pokud by tito poplatníci s ohledem na nově vzniklou povinnost iniciovali změnu systému a jeho dodavatelé jim vyšli vstříc, byly by náklady na úpravu s ohledem na celosvětový aspekt pro dotčené poplatníky likvidační a prakticky i nerealizovatelné. Naopak neexistence vůle upravit systém a nezbytnost jeho nahrazení lokálním systémem by ve svém důsledku vedla k zásadnímu narušení a potažmo až zániku mezinárodní konkurenceschopnosti dotčených poplatníků. Při zachování stávajícího stavu by také mohlo dojít k zásadnímu narušení hospodárnosti a plynulosti poskytované služby a k narušení bezpečnosti. Okruh poplatníků s tržbami z této činnosti je poměrně omezený, jedná se o letecké a handlingové (odbavovací) společnosti a prodejní agentury autorizované organizací IATA.

V době přípravy zákona o evidenci tržeb nebyly překážky v dotčených oblastech známy ani namítány ze strany zástupců těchto dotčených poplatníků, byť měli v rámci legislativního procesu i neformálních jednání realizovaných k návrhu na zavedení evidence tržeb možnost se k dané problematice vyjádřit. Požadavek na vynětí z evidence tržeb vystal teprve po započetí jejích příprav na evidenci tržeb. V případě hazardních her došlo v mezidobí

od přijetí zákona o evidenci tržeb i k výše zmíněné změně regulace a tím i dostupnosti relevantních dat pro správce daně.

D2 Malí podnikatelé

Evidence tržeb byla zavedena jako plošné opatření, které všem podnikatelům přijímajícím evidované tržby zakládá povinnost v okamžiku uskutečnění evidované tržby odeslat datovou zprávu s údaji o evidované tržbě a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. V této souvislosti musí být každý dotčený podnikatel vybaven vhodným pokladním zařízením a tiskárnou, které budou vybaveny odpovídajícím softwarem, který splnění této evidenční povinnosti umožní. Za tím účelem byla legislativně zakotvena též možnost uplatnění slevy na dani z příjmů ve výši 5.000,- Kč na pořízení pokladního zařízení pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Vycházejíc z praktických zkušeností po zavedení evidence tržeb a i optikou Nálezu je tak nutné vzít v potaz, že:

- existuje významná skupina podnikajících fyzických osob, které s ohledem na minimální příjmy tvrzené v daňovém přiznání nemohou slevu uplatnit (poplatník musí dosáhnout zisku minimálně 199 tis. Kč, aby mohl slevu uplatnit),
- existuje významná skupina podnikajících fyzických osob bez „kamenné“ provozovny, pro které je evidování tržeb spojeno s významně vyššími nároky na kvalitu pokladního zařízení a dostupnost internetového připojení, čímž se v nepoměru k výši příjmů/tržeb zvyšují náklady subjektu na jeho pořízení.

V návaznosti na výše uvedené odrážky pak ve vztahu k dotčeným podnikatelům nemůže dojít k narovnání podnikatelského prostředí. Nezbytnost pořízení vhodného pokladního zařízení i místy ve vazbě na relativní elektronickou negramotnost je pro ně natolik významnou zátěží, že může být významnou motivací pro omezení či ukončení podnikatelské činnosti. Jiná část dotčených podnikatelů s ohledem na nákladnost zařízení i přes vědomí rizika sankce může kalkulovat s pravděpodobností kontroly; dojde-li k závěru, že u něj s ohledem na velikost není její riziko významné, může dojít k závěru, že pro něj i při vědomí možné sankce bude výhodnější na povinnost evidence tržeb zcela rezignovat, popř. ji s ohledem na stálou klientelu bude plnit vůči těm zákazníkům, u kterých bude cítit riziko nahlášení neevidované tržby. Zbývající malí podnikatelé pak budou vystaveni nebezpečí, že s ohledem na nové náklady budou nuceni navýšit ceny za své zboží nebo služby, avšak s těmito cenami již nebudou způsobilí konkurovat cenám podnikatelů bez pokladního zařízení.

2.1 Varianta 0: Zachování právního stavu založeného Nálezem

Bude-li zachován právní stav po 1. březnu 2018, nevznikne podnikatelům v 3. a 4. vlně vůbec povinnost evidovat tržby. Je otázkou, zda v takovém případě lze hovořit o naplnění požadavků definovaných Nálezem, které presumovaly znovuzvážení nezbytnosti vzniku evidenční povinnosti pouze vůči poplatníkům se specifiky nebo poplatníkům s malým rozsahem podnikatelské činnosti; o tom, že vůči středním a velkým poplatníkům jde o legitimní opatření, není v Nálezu sporu. Pozitivem Varianty 0 je automatické vynětí poplatníků uvedených v D1, kteří se při ní nemusejí obávat podrobení evidenční povinnosti.

Po administrativní stránce je zachování stávajícího stavu minimalistickou variantou, která neklade po procesní stránce žádné požadavky ani na poplatníka, ani na správce daně. Tato varianta s sebou nese významné riziko narušení podnikatelského prostředí a oprávněného pocitu diskriminace u podnikatelů, kteří již evidenci tržeb podléhají. Naprosto zásadní může být tento diskriminační efekt např. v oblasti stravování, kde část podnikatelů s ohledem na rozdělení do fází dle charakteru činnosti (stravovací služby v 1. fázi, dodání zboží v rámci NACE 56 ve 3. fázi) této povinnosti již podléhá a část nikoliv.

Podnikatelé mohou být touto variantou motivováni neposkytovat stravovací služby, nýbrž realizovat stánkový prodej.

Varianta 0 popírá veškeré relevantní cíle, ke kterým evidence tržeb směřuje. To, že byla evidence tržeb zavedena v prvních dvou fázích pro stravovací a ubytovací služby a obchod, zcela neodpovídá rozložení rizika krácení tržeb napříč trhem; rozložení bylo motivováno zejména snahou postihnout novou povinností nejprve podnikatele, pro které bude nejmenší zátěží, neboť již pokladní zařízení využívají. Na opačném pólu pak šlo o snahu poskytnout dostatečný prostor pro přípravu těm segmentům, v nichž se nejedná o běžný standard. Ministerstvo financí považuje za důležité zdůraznit, že do 3. a 4. fáze spadá např. i oblast stavebnictví, která je co do krácení tržeb jedním z nejrizikovějších segmentů. Rizikovou oblastí je i poskytování osobních služeb.

Tabulka nevykázaných příjmů a nadhodnocených nákladů podle NACE

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

	domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu		
U	Činnosti extraterritoriálních organizací a orgánů	0	0
Celkem		162 156	224 665

Zdroj: Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona o evidenci tržeb (odhady Ministerstva financí na základě vlastních dat a dat ČSÚ)

Varianta 0 je zároveň v příkrém rozporu s tendencemi a zkušenostmi ostatních států využívajících evidenci tržeb jako daňový nástroj. Většina těchto států v dlouhodobém horizontu rozšiřuje osobní okruh působnosti regulace, příkladmo lze zmínit Slovensko.

Tabulka počtu subjektů v/mimo evidenci tržeb při Variantě 0

Varianta 0		
subjekty	Počet	Zdroj
podléhající evidenci tržeb	164 079	http://www.etrzby.cz/cs/Informace-o-provozu-k-25.1.2018
nepodléhající evidenci tržeb	cca 450 000	kvalifikovaný odhad MF vycházející z odhadu počtu povinných subjektů v Závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona o evidenci tržeb

2.2 Varianta 1 – vynětí tržeb poplatníků daně s obratem/výší příjmů do určitého limitu

Varianta 1 vychází z pozměňovacích návrhů předložených v průběhu legislativního procesu k zákonu o evidenci tržeb a dále z návrhů na novelizaci zákona o evidenci tržeb předložených v průběhu roku 2016 a 2017 (před Nálezem); vynětí bylo zpravidla vázáno na hranici limitu plátcovství daně z přidané hodnoty. Pro účely RIA byla zvolena výše limitu 500 000 Kč.

Varianta pro vynětí poplatníků s příjmy do 500 000 Kč byla v minulosti navrhována také některými podnikatelskými svazy a zástupci části politické reprezentace. Veškeré tyto varianty byly Poslaneckou sněmovnou doposud zamítnuty.

Materiální znak vynětí by byl navázán na výši příjmů. Co se týče procesní stránky výjimky, pro vynětí by nebyl vyžadován předchozí souhlas správce daně, naplnění podmínky by poplatník dokazoval až při daňové kontrole, v jejímž rámci by bylo zjištěno, že neeviduje tržby. O důvodu neplnění evidenční povinnosti by byl poplatník povinen informovat zákazníka vyvěšením odpovídajícího informačního oznámení.

Varianta 1 respektuje požadavek zvážit nezbytnost povinné regulace pouze pro poplatníky s malým rozsahem podnikatelské činnosti, definovaný v závěrech Ústavního soudu. V porovnání s nulovou variantou nerozšiřuje okruh vynětí na všechny poplatníky v 3. a 4. fázi, nezakládá tedy a priori nerovnost mezi jednotlivými fázemi. Na druhé straně však Varianta 1 zcela rezignuje na cíl evidence tržeb, kterým je narovnání tržního prostředí, neboť nepředchází krácení tržeb. Pro účely naplnění parametru výše příjmů vychází ze skutečností proklamovaných v daňovém přiznání, aniž by nějakým způsobem zajišťovala relevantnost tvrzených údajů, zkoumala reálnou výši příjmů subjektů a především eliminovala riziko optimalizace výše dosažených příjmů v mezidobí od uskutečnění evidované tržby do podání daňového přiznání.

Varianta 1 v podstatě nemůže být úspěšná, tzn. vést k předvídaným cílům, bude-li vycházet z vadných premis - bez informací o skutečných tržbách poplatníků získaných v reálném čase

vzniká na straně správce daně nemožnost prokázat reálnou výši příjmů poplatníků pro účely založení evidenční povinnosti. S ohledem na nezbytnost eliminace diskriminace je v kontextu možného udělení výjimky nezbytné uvažovat o všech poplatnících, který naplní definovaný parametr.

V případě, že bude přistoupeno k vynětí poplatníků s tržbami/příjmy do daného limitu, bude nezbytné, aby se vynětí vztahovalo nejen na poplatníky s tržbami z činností zařazených do 3. a 4. fáze evidence tržeb, ale též poplatníků, kteří s evidencí tržeb započali v 1. a 2. vlně. Pokud naplní předvídané limity, musí být aplikace umožněna i vůči nim. Bude tedy výhradně na jejich uvážení, zda se s ohledem na již proběhlé časové a finanční investice do zavedení evidence tržeb rozhodnou tržby nadále evidovat, či zda od plnění této povinnosti v návaznosti na možnost využít výjimky ustoupí.

Dle dat správce daně (které jsou předmětem tabulek níže) by však plošným vynětím poplatníků s tvrzenými tržbami/příjmy do 500 000 Kč mohlo dojít k natolik významnému zmenšení okruhu poplatníků podléhajících evidenci tržeb, že by byl zcela zmařen smysl a účel evidence tržeb a významně narušen podnikatelský prostor v České republice; evidence tržeb by se v takovém případě dotkla méně než 25 % poplatníků s hotovostními tržbami:

Tabulka počtu poplatníků v/mimo evidenci tržeb při Variantě 1

Vybrané údaje z DAP k DPFO a DPPO za ZO 2016				
Vlna EET	FO/PO	Počet podnikajících FO a PO s obratem do 500 000 Kč		
		0 - 500 000 Kč		Celk. počet všech subj.bez ohledu na výši obratu
		Absolutní	Relativní	
1	Celkem	25 415	45,72%	55 584
	FO	17 961	47,22%	38 035
	PO	7 454	42,48%	17 549
2	Celkem	143 522	56,37%	254 589
	FO	93 736	57,81%	162 132
	PO	49 786	53,85%	92 457
3	Celkem	494 733	61,63%	802 690
	FO	347 130	67,62%	513 321
	PO	147 603	51,01%	289 369
4	Celkem	206 118	62,71%	328 665
	FO	188 928	67,69%	279 097
	PO	17 190	34,68%	49 568
Všechny fáze	Celkem	869 788	76,88%	1 131 355
	FO	647 755	81,74%	792 418
	PO	222 033	65,51%	338 937

zdroj: Vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Varianta 1			
subjekty	Počet	Zdroj	
povinně podléhající evidenci tržeb	Cca 260 000	kvalifikovaný odhad MF vycházející z odhadu počtu povinných subjektů v Závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona o evidenci tržeb	
nepodléhající evidenci tržeb	Cca 860 000	kvalifikovaný odhad MF vycházející z odhadu počtu povinných subjektů v Závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace k návrhu zákona o evidenci tržeb	

zdroj: Vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Rozdělení poplatníků podle obrátu (0 – 500 000 Kč)

Vybrané údaje z DAP k DPFO a DPPO za ZO 2016							
Vlna EET	FO/PO	Počet podnikajících FO a PO dle výše obrátu*					
		do 175 000 Kč		175 000 - 250 000 Kč		250 000 - 500 000 Kč	
		Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní
1	Celkem	15 472	28%	2 532	5%	7 411	13%
	FO	9 340	25%	2 199	6%	6 422	17%
	PO	6 132	35%	333	2%	989	6%
2	Celkem	96 425	38%	12 305	5%	34 792	14%
	FO	51 875	32%	10 748	7%	31 113	19%
	PO	44 550	48%	1 557	2%	3 679	4%
3	Celkem	312 773	39%	50 336	6%	131 624	16%
	FO	195 591	38%	41 050	8%	110 489	22%
	PO	117 182	40%	9 286	3%	21 135	7%
4	Celkem	97 698	30%	27 760	8%	80 660	25%
	FO	83 333	30%	26 981	10%	78 614	28%
	PO	14 365	29%	779	2%	2 046	4%
Všechny fáze	Celkem	522 368	36%	92 933	6%	254 487	18%
	FO	340 139	34%	80 978	8%	226 638	23%
	PO	182 229	41%	11 955	3%	27 849	6%

Zdroj: vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Rozdělení poplatníků podle obrátu (500 000 – nad 1 000 000 Kč)

Vybrané údaje z DAP k DPFO a DPPO za ZO 2016									
Vlna EET	FO/PO	Počet podnikajících FO a PO dle výše obrátu*							
		500 000 - 800 000 Kč		800 000 - 1 000 000 Kč		od 1 000 000 Kč výše		Suma	
		Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní
1	Celkem	7 995	14%	5 985	11%	16 189	29%	55 584	100%
	FO	6 845	18%	4 857	13%	8 372	22%	38 035	68%
	PO	1 150	7%	1 128	6%	7 817	45%	17 549	32%
2	Celkem	24 255	10%	13 668	5%	73 144	29%	254 589	100%
	FO	20 924	13%	11 498	7%	35 974	22%	162 132	64%
	PO	3 331	4%	2 170	2%	37 170	40%	92 457	36%
3	Celkem	80 333	10%	35 239	4%	192 385	24%	802 690	100%
	FO	63 675	12%	25 991	5%	76 525	15%	513 321	64%
	PO	16 658	6%	9 248	3%	115 860	40%	289 369	36%
4	Celkem	41 414	13%	15 661	5%	65 472	20%	328 665	100%
	FO	39 433	14%	14 138	5%	36 598	13%	279 097	85%
	PO	1 981	4%	1 523	3%	28 874	58%	49 568	15%
Všechny fáze	Celkem	153 997	11%	70 553	5%	347 190	24%	1 441 528	100%
	FO	130 877	13%	56 484	6%	157 469	16%	992 585	69%
	PO	23 120	5%	14 069	3%	189 721	42%	448 943	31%

Zdroj: vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Jak vyplývá z konzultací se zástupci dotčených podnikatelských svazů, ale i nezávislých studií, zatajování skutečných tržeb je reálnou hrozbou a významným aspektem šedé ekonomiky, který narušuje podnikatelské prostředí v České republice. 60 % podnikatelů pak zatajování tržeb vnímá jako zásadní problém (Průzkum KPMG – Puls ekonomiky, září 2014; k šedé ekonomice dále Fridrich Sneider: Shadow Economy in Europe, 2010, Fridrich Schneider: Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments, leden 2015).

V případě vazby vynětí pouze na obrát/ výši příjmů by dále mohlo docházet k nárůstu praktik vedoucích k obcházení zákonné povinnosti, tak jak jsou využívány např. pro účely předcházení

vzniku povinností podle zákona o dani z přidané hodnoty. Vedle zatajování příjmů dotčenými subjekty jde např. o umělé rozdělování bezprostředně souvisejících činností mezi jednotlivé podnikatele (v rámci jedné provozovny dochází k internímu rozdělení činností vedoucích k poskytnutí výsledného zboží nebo služby zákazníkovi – typicky restaurace – rozdělení kuchyně a baru nebo maloobchod – rozdělení podle jednotlivých typů nabízeného zboží). Cílem evidence tržeb bylo tuto praxi odhalovat a eliminovat. Zavedení limitu vázaného výhradně na obrát tak bude mít tyto negativní konsekvence nejen k evidenci tržeb, ale též k již zmiňované dani z přidané hodnoty.

Navrhovaná varianta neřeší problematiku podnikatelů se specifiky (s tržbami z předplacených telekomunikačních služeb, z hazardních her a obchodní letecké přepravy), nicméně tuto skutečnost lze překlenout vynětím dle §12 zákona o evidenci tržeb.

2.3 Varianta 2 – vynětí tržeb poplatníků daně z příjmů fyzických osob s obratem/výší příjmů do určitého limitu a sjednanou paušální daní

Varianta 2 váže vynětí z povinnosti evidovat tržby na požadavek mít stanovenou daň paušální částkou. Pro účely RIA byla zvolena výše limitu 500 000 Kč.

Varianta 2 reaguje na poptávku ze strany poplatníků hodlajících využít institut paušální daně a umožňuje v případě stanovení daně paušální částkou (za splnění dalších podmínek, zejména dosažení výše vyjmenovaných příjmů ze samostatné činnosti ve výši toliko 500 000 Kč) neevidovat tržby podle zákona o evidenci tržeb. Limit hrubých příjmů 500 000 Kč byl zvolen s ohledem na to, že se týká drobných poplatníků, kteří vzhledem k nízkým příjmům budou platit nízkou daň, jejíž výše je jednoduše ověřitelná ze strany správce daně. Daň stanovená paušální částkou představuje speciální způsob stanovení daně, pro který není nutné znát přesnou výši příjmů a výdajů daného poplatníka, a proto není zapotřebí, aby tento poplatník každý svůj příjem evidoval.

Varianta 2 předpokládá splnění kumulativních podmínek, kterou je jednak maximální obrát, resp. výše příjmů poplatníka, jednak požadavek mít stanovenou daň paušální částkou. Stanovení daně paušální částkou upravuje § 7a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v znění pozdějších předpisů. Daň lze stanovit paušální částkou poplatníkovi:

- kterému kromě příjmů podle § 6, příjmů od daně osvobozených a příjmů zdanitelných zvláštní sazbou daně plynou pouze příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) včetně úroků z vkladů na účtu, který je podle podmínek toho, kdo účet vede, určen k podnikání poplatníka [§ 8 odst. 1 písm. g)],
- který provozuje podnikatelskou činnost bez spolupracujících osob,
- u něhož roční výše těchto příjmů v bezprostředně předcházejících 3 zdaňovacích obdobích nepřesáhla 5 000 000 Kč,
- který není společníkem společnosti.

Žádost se podává nejpozději do 31. ledna běžného zdaňovacího období. V žádosti poplatník uvede předpokládané příjmy podle § 7 odst. 1 písm. a) až c) zákona o daních z příjmů a další skutečnosti rozhodné pro stanovení daně paušální částkou dle odstavců 2 až 7 dotčeného ustanovení zákona o daních z příjmů.

Předpokladem vynětí každého z poplatníků by bylo jednak rozhodnutí o vynětí a jednak rozhodnutí o sjednání paušální daně. Dle praktických zkušeností vyžaduje sjednání paušální daně časovou dotaci cca 8 hodin na poplatníka na straně Finanční správy (příprava podkladů, projednání s poplatníkem) a cca 3 hodin na straně poplatníka (čas na přípravu žádosti včetně podkladů a čas na projednání se správcem daně). V současnosti využívá institut paušální daně 57 poplatníků. V případě varianty 2 by o sjednání paušální daně mohlo požádat až 583 000 poplatníků, tj. cca 10 000krát více, což činí v součtu potenciálních cca 6 413 000 hodin jen personálních nákladů, jak na straně správce daně, tak i na straně poplatníků.

Varianta 2 respektuje požadavek založený Nálezem, tj. přezkoumání nezbytnosti úpravy vůči podnikatelům s malým rozsahem podnikatelské činnosti, v porovnání s nulovou variantou nerozšiřuje okruh působnosti vůči všem subjektům v 3. a 4. vlně. Varianta 2 nerezignuje na smysl a účel evidence tržeb, tj. narovnání daňového prostředí a zvýšení daňového inkasa, resp. zajištění tvrzení skutečné výše příjmů a potažmo i daně. Případné zproštění evidenční povinnosti je kompenzováno povinností mít sjednanu paušální daň, čímž je zajištěno splnění minimální daňové povinnosti na straně poplatníka.

Varianta presumuje určitou výši příjmů/obratu pouze ze skutečností uváděných v daňovém tvrzení, otázkou je zde prokazatelnost skutečných příjmů/skutečné výše obratu poplatníka. Jak uvádí část zástupců podnikatelských svazů, reálná výše příjmů je bez existence nástroje umožňujícího evidenci příjmů v reálném čase neprokazatelná. V této souvislosti je opětovně poukazováno mj. na nezávislé studie k šedé ekonomice, z nichž vyplynulo, že optimalizace příjmů a krácení tržeb je závažný a nikoliv ojedinělý problém.

S ohledem na nezbytnost eliminace diskriminace je v kontextu možného udělení výjimky nezbytné uvažovat o všech poplatnících, který naplní definovaný parametr. Zproštění evidenční povinnosti by tedy za účelem zajištění rovného postavení mohli být zpětně i poplatníci z 1. a 2. vlny evidence tržeb, kteří naplňují podmínky pro čerpání výjimky dle Varianty 2.

Varianta 2 neřeší překážky výkonu podnikatelské činnosti u poplatníků dle D1; lze překlenout trvalým vynětím dotčených tržeb dle § 12 zákona o evidenci tržeb.

Rozdělení poplatníků DPFO podle obratu (0 – 500 000 Kč)

Vybrané údaje z DAP k DPFO za ZO 2016						
Vlna EET	Počet podnikajících FO dle výše obratu*					
	do 175 000 Kč		175 000 - 250 000 Kč		250 000 - 500 000 Kč	
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní
1	9 340	25%	2 199	6%	6 422	17%
2	51 875	32%	10 748	7%	31 113	19%
3	195 591	38%	41 050	8%	110 489	22%
4	83 333	30%	26 981	10%	78 614	28%
Všechny fáze	340 139	34%	80 978	8%	226 638	23%

Zdroj: vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Rozdělení poplatníků DPFO podle obratu (500 000 – nad 1 000 000 Kč)

Vybrané údaje z DAP k DPFO za ZO 2016							
Vlna EET	Počet podnikajících FO dle výše obratu*						
	500 000 - 800 000 Kč		800 000 - 1 000 000 Kč		od 1 000 000 Kč výše		Suma
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní
1	6 845	18%	4 857	13%	8 372	22%	38 035
2	20 924	13%	11 498	7%	35 974	22%	162 132
3	63 675	12%	25 991	5%	76 525	15%	513 321
4	39 433	14%	14 138	5%	36 598	13%	279 097
Všechny fáze	130 877	13%	56 484	6%	157 469	16%	992 585

Zdroj: vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

2.4 Varianta 3 – zvláštní režim (tzv. papírová evidence)

Varianta 3 nezprošťuje poplatníky povinnosti evidovat tržby, při splnění stanovených podmínek však rezignuje na elektronický způsob evidence. Namísto něj zavádí zvláštní režim evidence tržeb – tzv. papírovou evidenci. Poplatník, který bude tržby evidovat ve zvláštním režimu, nebude povinen odesílat datovou zprávu s údaji o evidované tržbě a vystavovat účtenky prostřednictvím pokladního zařízení. Namísto toho bude poplatník evidující tržby ve zvláštním režimu povinen:

- vystavit v okamžiku uskutečnění evidované tržby papírovou účtenku zákazníkovi; účtenka bude vystavena z bloku účtenek, které poplatníkovi budou vydány správcem daně,
- vést za každý měsíc evidenci denních tržeb,
- podat každý měsíc správci daně oznámení o tržbách evidovaných ve zvláštním režimu; oznámení bude podávat po skončení daného kalendářního měsíce.

V rámci osobní působnosti by se Varianta 3 vztahovala pouze na fyzické osoby, které nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, a současně:

- výše jejich hotovostních příjmů nepřekročí 200 000 Kč a
- počet hotovostních tržeb nepřesáhne 1000.

Evidenci tržeb ve zvláštním režimu bude předcházet podání žádosti o povolení evidence tržeb ve zvláštním režimu správci daně a v návaznosti na ni rozhodnutí správce daně. V rámci řízení o této žádosti by správce daně posuzoval splnění výše uvedených kritérií. Po procesní stránce bude povolování zvláštního režimu obdobou povolování zjednodušeného režimu.

Evidence tržeb zachovává maximum povinností běžného režimu evidence tržeb, které přizpůsobuje specifikům zvláštní evidence. V rámci zvláštní evidence zůstává zachována povinnost:

- evidovat tržby, které splňují formální náležitosti pro evidovanou tržbu a zakládají rozhodný příjem poplatníka,
- vystavit účtenku pro zákazníka nejpozději v okamžiku uskutečnění evidované tržby
 - mění se pouze forma a rozsah údajů uváděných na účtence,
 - nad rámec povinností uložených poplatníkům evidujícím tržby v běžném nebo zjednodušeném režimu zakládá povinnost poplatníka uchovávat stejnopis vystavené účtenky pro kontrolní účely,
- podání informace o evidované tržbě správci daně
 - namísto datové zprávy s údaji o evidované tržbě se jedná o oznámení o tržbách, které může být zasláno buď v papírové, nebo elektronické podobě
- provést storno v případě, že se evidovaná tržba vrací nebo provádí její oprava
 - mění se pouze forma, storno bude provedeno totožně jako evidování tržby ve zvláštním režimu, tj. na bločku, s tím rozdílem, že celková částka tržby bude uvedena jako záporná
- oznámit správci daně údaje o provozovnách
 - údaje bude oznamovat při projednání žádosti o povolení evidence tržeb ve zvláštním režimu,
- uvádět na účtence údaje o evidované tržbě
 - v rozsahu stanoveném pro zvláštní režim
- umístit na místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, informační oznámení.

Poplatník evidující tržby ve zvláštním režimu nebude povinen podat žádost o autentizační údaje.

Tabulka počtu podnikajících FO bez zaměstnanců rozdělených dle výše příjmů/obratu

Vlna EET	Počet podnikajících FO							
	0		1 - 50 000 Kč		50 000 - 100 000 Kč		100 000 - 150 000 Kč	
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní
1	1 740	7%	2 418	10%	2 108	9%	1 612	7%
2	8 108	8%	16 578	16%	10 400	10%	7 748	7%
3	22 952	6%	67 884	18%	43 894	12%	31 651	8%
4	7 605	4%	25 851	13%	19 459	9%	15 996	8%
Všechny fáze	40 405	6%	112 731	16%	75 861	11%	57 007	8%

Zdroj: vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Vlna EET	Počet podnikajících FO								
	200 000 - 300 000 Kč		300 000 - 400 000 Kč		400 000 - 500 000 Kč		nad 500 000 Kč		Celkem
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní
1	2 383	10%	2 137	9%	2 040	9%	7 748	33%	23 594
2	11 245	11%	10 746	10%	9 891	9%	23 154	22%	105 226
3	45 719	12%	40 492	11%	30 889	8%	65 327	17%	376 182
4	32 220	16%	30 367	15%	22 523	11%	35 920	17%	206 698
Všechny fáze	91 567	13%	83 742	12%	65 343	9%	132 149	19%	711 700

Zdroj: vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Tabulka počtu podnikajících FO bez zaměstnanců nebo s jedním zaměstnancem rozdělených dle výše příjmů/obratu

Vybrané údaje z DAP k DPFO za ZO 2016										
Vlna EET	Počet FO v jednotlivých kategoriích v členění dle výše obrátu									
	0		1 - 50 000 Kč		50 000 - 100 000 Kč		100 000 - 150 000 Kč		150 000 - 200 000 Kč	
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní
1 fáze	1 744	7%	2 121	9%	2 121	9%	1 633	7%	1 441	6%
2. fáze	8 118	8%	10 421	10%	10 421	10%	7 790	8%	7 407	7%
3. fáze	22 973	6%	43 983	12%	43 983	12%	31 780	9%	27 535	8%
4. fáze	7 608	4%	19 486	10%	19 486	10%	16 026	8%	16 815	8%
Všechny fáze	40 443	6%	76 011	11%	76 011	11%	57 229	8%	53 198	8%

Zdroj: vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Vybrané údaje z DAP k DPFO za ZO 2016										
Vlna EET	Počet FO v jednotlivých kategoriích v členění dle výše obrátu									
	200 000 - 300 000 Kč		300 000 - 400 000 Kč		400 000 - 500 000 Kč		nad 500 000 Kč		Součet	
	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	Relativní	Absolutní	
1. fáze	2 465	10%	2 247	9%	2 179	9%	8 860	36%	24 811	
2. fáze	11 378	11%	10 908	11%	10 079	10%	24 347	24%	100 869	
3. fáze	46 035	13%	40 834	11%	31 301	9%	70 898	20%	359 322	
4. fáze	32 345	16%	30 530	15%	22 680	11%	36 640	18%	201 616	
Všechny fáze	92 223	13%	84 519	12%	66 239	10%	140 745	20%	686 618	

Zdroj: vlastní data a analýzy Ministerstva financí a Finanční správy

Porovnání režimů evidence tržeb

Porovnání běžného, zjednodušeného a zvláštního režimu evidence tržeb			
povinnost	běžný režim	zjednodušený režim	zvláštní režim
povinnost vystavit účtenku	při uskutečnění evidované tržby	při uskutečnění evidované tržby	při uskutečnění evidované tržby
okamžik odesílání/předání údajů o tržbě	online, v reálném čase	do 5 dní od uskutečnění tržby	po uplynutí měsíce, v němž byla tržba realizována
způsob odesílání/předání údajů	datová zpráva	datová zpráva	hlášení/přehled
základní údaje na účtence	DIČ označení provozovny označení pokladny pořadové číslo účtenky datum a čas celková částka tržby BKP FIK, popř. PKP režim evidence tržeb	DIČ označení provozovny označení pokladny pořadové číslo účtenky datum a čas celková částka tržby BKP PKP režim evidence tržeb	DIČ označení provozovny datum a čas celková částka tržby
vznik povinnosti	ze zákona	povolením správce daně	povolením správce daně
nutné vybavení	pokladní zařízení, internet	pokladní zařízení, internet	bloky (vydávané Finanční správou), tužka
autentizační údaje a certifikát	potřebuje, ledaže své tržby sám neeviduje	potřebuje, ledaže své tržby sám neeviduje	nepotřebuje

Varianta 3 respektuje specifika výkonu podnikatelské činnosti osobami s malým rozsahem podnikatelské činnosti či hotovnostních plateb v souladu s požadavky Nálezu a minimalizuje dopady na skupinu nejmenších podnikatelů. Poplatníkovi nevznikají v souvislosti s evidenční povinností ve zvláštním režimu významnější náklady – nemusí si pořizovat technické zařízení, namísto něj využívá bloky účtenek, které obdrží od správce daně při projednání žádosti. Díky tomu, že poplatník neobsahuje žádné pokladní zařízení, nemusí být po technické stránce zdatný. Zvláštní režim poplatníka významněji neomezuje ani ve vztahu k plnění dalších povinností vzniklých v souvislosti s evidencí ve zvláštním režimu – při vyhotovení oznámení o tržbách má možnost volit mezi ručním zpracováním v papírové podobě, tiskovým výstupem a elektronickým zpracováním. Při troše nadsázky lze říci, že jediným materiálním nákladem je pořízení psacích potřeb k vypsání účtenky a denních a měsíčních přehledů.

Varianta 3 díky zachování povinnosti evidovat tržby nevede k narušení podnikatelského prostředí ani k pocitu diskriminace u ostatních poplatníků podléhajících evidenci tržeb. Finanční náklady poplatníků evidujících tržby v běžném nebo zjednodušeném režimu jsou na straně poplatníků s povoleným zvláštním režimem kompenzovány jen mírně zvýšenými nároky na administrativu (vedení denní evidence, měsíční oznámení), které však ve srovnání s dosavadní praxí (bez evidence tržeb) ani nemusí být znatelné. Pro poplatníky s větším množstvím tržeb je výhodnější automatizované vystavování účtenky prostřednictvím pokladního zařízení probíhající v řádech sekund než ruční vypisování účtenky, které klade vyšší nároky na časovou dotaci nezbytnou pro řádné vystavení jednotlivé účtenky.

Varianta 3 zároveň nevede ke krácení tržeb, neboť je správci daně umožněno v reálném čase kontrolovat plnění povinností předvídaných zákonem. Je-li v tomto ohledu předpokládána

minimalizace rizika krácení tržeb, je ve svém důsledku minimální též riziko snížení (resp. nezvýšení) daňového inkasa.

Varianta 3 neřeší překážky ve výkonu podnikatelské činnosti u poplatníků přijímajících tržby dle D1; v případě zavedení této varianty bude nezbytné vyjmout poplatníky s tržbami dle D1 z evidence tržeb prostřednictvím institutu tržeb vyloučených z evidence dle § 12 zákona o evidenci tržeb.

Poplatníci, kterým vznikla povinnost evidovat tržby v 1. a 2. vlně evidence tržeb, budou také mít možnost požádat o zvláštní režim evidence tržeb, usoudí-li, že je pro ně evidence tržeb ve zvláštním režimu administrativně či nákladově výhodnější (při zohlednění praktických zkušeností a investic spojených s pořízením zařízení pro evidenci tržeb v běžném či zjednodušeném režimu, ve kterém svou tržbu evidovali doposud).

2.5 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Nulová varianta nevede ke stanoveným cílům, proto bude z této fáze hodnocení dopadů regulace vyřazena. Odůvodnění je uvedeno v hodnocení nulové varianty dotčených bodů.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byly identifikovány:

- náklady implementace,
- inkaso veřejných rozpočtů,
- efektivita kontrol.

Z analýzy rizik vyplynulo kritérium v podobě:

- riziko narušení podnikatelského prostředí,
- riziko diskriminace některých skupin podnikatelů,
- riziko zneužití osobních údajů.

K rizikům podrobněji viz část 1.6.

3.2 Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady subjektů na implementaci dané varianty. Náklady implementace zahrnují zejména náklady na úpravu technického řešení (pokladních zařízení na straně poplatníků, informačního systému daňové správy na straně státu) a administrativní zátěž spojenou se zavedením nové právní úpravy.

3.3 Přínosy

Efektivita kontrol

Smyslem nové úpravy je nastavit platby podléhající evidenci tržeb tak, aby evidenci tržeb podléhaly všechny platby, které nejsou dohledatelné prostřednictvím stávajících kontrolních mechanismů správce daně.

Vliv na narovnání podnikatelského prostředí

Smyslem nové úpravy je zajistit rovné podmínky na trhu a předejít tomu, aby někteří podnikatelé z titulu krácení tržeb disponovali neoprávněnou konkurenční výhodou spočívající v možnosti účtovat nižší ceny za poskytované zboží nebo služby v důsledku zatajování reálné výše tržeb.

Inkaso veřejných rozpočtů

Důsledkem nové právní úpravy je zajištění takové výše inkasa veřejných prostředků, která bude odpovídat skutečným příjmům dotčených subjektů. Nebude-li nová právní úprava poskytovat prostor pro krácení tržeb, lze očekávat navýšení daňového inkasa.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 1: Vynětí tržeb poplatníků daně s obratem/výší příjmů do určitého limitu

Povinné subjekty

V daném případě se jedná o obnovení stavu před Nálezem – podnikatelům z 3. a 4. vlny evidence tržeb, jejichž obrat/příjmy přesáhnou stanovený limit, může vzniknout náklad na pořízení pokladního zařízení, skutečnost, zda náklad vznikne a v jaké výši, se odvíjí od skutečnosti, zda před vznikem povinnosti evidovat tržby již nějaké zařízení využívali, a v případě, že ano, zda je možné jej upravit pro účely evidence tržeb. S ohledem na to, že je vycházeno ze stejných premis, jsou podrobnosti k nákladům na pořízení pokladního zařízení k dispozici zde: RIA k návrhu zákona o evidenci tržeb.

Poplatníkům, u kterých dojde na základě předpokládané výjimky k vynětí z evidenční povinnosti, žádný náklad nevzniká.

Varianta 1 by byla přínosem pro poplatníky daně z příjmů s tržbami/obratem do 500 000 Kč, jelikož by jim nevznikly žádné náklady související s evidencí tržeb; zároveň by byli v této souvislosti zproštěni jakékoliv administrativní zátěže. Pro poplatníky s vyšším obratem nemá významnější přínosy.

Stát

V souvislosti se zavedením této varianty nevzniknou státu významnější náklady, vynětí z evidenční povinnosti bude realizováno ex offo, účinností zákona. S největší pravděpodobností nebude možné navýšit daňové inkaso v dimenzích předpokládaných při přípravě zákona o evidenci tržeb – výpadek v příjmech veřejných rozpočtů bude muset být kompenzován jiným způsobem.

Varianta 1 nemá pro stát přínosy.

Zákazníci

Potenciální přímé ani nepřímé náklady zákazníků (spotřebitelů), od kterých plynou poplatníkům tržby z dotčených oblastí, nebyly identifikovány.

Varianta 1 nemá pro zákazníky přínos.

Dodavatelé pokladních zařízení

U dodavatelů pokladních zařízení se s ohledem na předpokládaný počet subjektů vyloučených z evidence tržeb významně sníží počet potenciálních zákazníků a mírně klesnou případné zisky z prodeje technických vybavení pro evidenci tržeb a souvisejících poskytovaných služeb.

Varianta 2: Vynětí tržeb poplatníků daně z příjmů fyzických osob s obratem/výší příjmů do určitého limitu a sjednanou paušální daní

Povinné subjekty

Poplatníkům daně z příjmů fyzických osob s tržbami/obratem do 500 000 Kč a sjednanou paušální daní nevzniknou náklady na pořízení vybavení pro evidenci tržeb a související provozní náklady. Budou-li o stanovení paušální daně uvažovat v souvislosti s možností zprostit se tím evidenční povinnosti, pak lze odhadnout nevýznamné náklady na administraci žádosti o stanovení daně paušální částkou. Tato varianta by byla tedy přínosem pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob s tržbami/obratem do 500 000 Kč a sjednanou paušální daní. Poplatníci s vyšším obratem/příjmy by za přínos mohli považovat skutečnost, že je případné zproštění evidenční povinnosti kompenzováno povinností sjednat daň paušální částkou.

Ostatním podnikatelům 3. a 4. vlny evidence tržeb vzniknou náklady na pořízení vybavení pro evidenci tržeb a související provozní náklady. V podrobnostech viz [RIA k návrhu zákona o evidenci tržeb](#), která se problematikou výše nákladů podrobně zabývala a která je na tuto variantu přímo aplikovatelná.

Stát

Lze očekávat náklady na straně státu, které budou důsledkem nezbytnosti projednat s dotčenými poplatníky jejich žádost o stanovení daně paušální částkou. S ohledem na předpokládanou časovou dotaci 1 člověkodne na jednoho poplatníka žádajícího o stanovení daně paušální částkou a s ohledem na počet povinných subjektů, které mohou o stanovení daně paušální částkou požádat, může vzniknout náklad ve výši až 4 664 000 hodin. Jedná se o natolik významný náklad, že jej nelze řešit realokací stávajících zdrojů. Zdroje v takovém rozsahu nemá Finanční správa k dispozici.

S ohledem na významný nárůst agendy budou nezbytné také úpravy vnitřních systémů správce daně, v něm budou žádosti i samotné stanovení daně paušální částkou spravovány.

Varianta 1 s sebou nese přínos v podobě zajištění minimální výše daňového inkasa i od poplatníků, kteří nebudou podléhat evidenci tržeb (prostřednictvím sjednané paušální daně). Případné vynětí vymezené skupiny podnikatelů z evidenční povinnosti by tak nemělo mít významnější vliv na očekávané inkaso.

Zákazníci

Potenciální přímé ani nepřímé náklady zákazníků (spotřebitelů), od kterých plynou poplatníkům tržby z dotčených oblastí, nebyly identifikovány. Tato varianta se nevyznačuje ani žádným přínosem pro zákazníky.

Dodavatelé pokladních zařízení

U dodavatelů pokladních zařízení se, s ohledem na předpokládaný počet subjektů, které požádají o stanovení daně paušální částkou a následně budou vyňaty z evidence tržeb, významně sníží počet potenciálních zákazníků a mírně klesnou případné zisky z prodeje technických vybavení pro evidenci tržeb a souvisejících poskytovaných služeb.

Varianta 3: Zvláštní režim – tzv. papírová evidence

Povinné subjekty

Zavedením zvláštního režimu evidence tržeb (tzv. papírová evidence) poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, neplátcům daně z přidané hodnoty s celkovými ročními příjmy do 200 000 Kč a s maximálním počtem hotovostních plateb ve výši 1000 nevzniknou náklady na pořízení vybavení pro evidenci tržeb a související provozní náklady, jelikož k evidenci tržeb nebudou potřebovat pokladní zařízení ani internetové připojení. Přínos pro tuto skupinu

podnikatelů tedy spočívá v úspore nákladů souvisejících s pořízením pokladního zařízení. Těmto dotčeným osobám nevzniknou ani další provozní náklady, jelikož bločky účtenek budou distribuovány Finanční správou zdarma. Jediným nákladem zde může být náklad na administraci žádosti o povolení evidování tržeb ve zvláštním režimu. Tento náklad bude vznikat pravidelně v jednoroční frekvenci. Přínos této varianty může být spatřován i v tom, že je založena na principu jednoduchosti - poplatníci se nemusí „učit nic nového“, jelikož by se při tomto režimu evidence postupovalo obdobně jako při vystavování dokladu dle zákona o ochraně spotřebitele.

Ostatním podnikatelům 3. a 4. vlny evidence tržeb vzniknou náklady na pořízení vybavení pro evidenci tržeb a související provozní náklady, které jsou podrobně zpracovány zde [RIA k návrhu zákona o evidenci tržeb](#). Poplatníci s vyššími hotovostními tržbami nebo větším počtem plateb by mohli pozitivně hodnotit především skutečnost, že je povinnost evidence tržeb zachována vůči všem subjektům a že je zproštění povinnosti pořídit si pokladní zařízení a internetové připojení kompenzováno povinností ukládat kopii účtenky, vést denní záznamy a v měsíčním intervalu podávat oznámení o tržbách.

Stát

Lze očekávat náklady na úpravu systému na straně správce daně tak, aby byl schopen spravovat žádosti o povolení evidence tržeb ve zvláštním režimu a měsíční oznámení poplatníků o výši tržeb, a dále náklady na bločky účtenek, které nebudou pro poplatníka nijak zpoplatněny. Počáteční náklady na úpravu systému lze odhadnout na cca 30 mil. Kč, náklady na bločky na cca 25 mil. Kč ročně. Dále vzniknou personální náklady spojené se zvýšenou administrativou správce daně v souvislosti s administrací papírového režimu - zjednodušeného modelu evidence tržeb, které však budou řešeny realokací stávajících personálních kapacit.

Zajišťuje narovnání podnikatelského prostředí, minimalizuje riziko krácení tržeb. Zajišťuje správci daně reálné informace o skutečné výši příjmů/tržeb poplatníků. Sekundárně vede v důsledku získaných informací též k navýšení daňového inkasa.

Zákazníci

Potenciální přímé ani nepřímé náklady zákazníků (spotřebitelů), od kterých plynou poplatníkům tržby z dotčených oblastí, nebyly identifikovány.

Přínosem vnímaným zákazníky může být zachování stávajících cen služeb či výrobků (podnikateli nevzniknou náklady, které by do cen promítl).

Dodavatelé pokladních zařízení

U dodavatelů pokladních zařízení se mírně sníží počet potenciálních zákazníků a mírně klesnou případné zisky z prodeje technických vybavení pro evidenci tržeb a souvisejících poskytovaných služeb.

Uvažované náklady a přínosy jednotlivých variant jsou jen obtížně vyčíslitelné, proto jsme přistoupili k ohodnocení jejich úrovně v intervalu: **žádné 0, mírné +/-1, střední +/-2, významné +/-3**. Rozdílem (resp. součtem) takto oceněných přínosů a nákladů jednotlivých variant se dospěje ke zjištění, u které varianty převažují přínosy nad náklady a která varianta je relativně výhodnější.

Identifikace nákladů a přínosů varianty 1 – „vynětí tržeb poplatníků daně s obratem/ výší příjmů do určitého limitu“

	Body	Náklady	Přínosy	Body
1	3	technické vybavení (popř. úprava softwaru) pro poplatníky		
2	1	provozní náklady poplatníků		
3	0	personální náklady správce daně		
4	0	náklady správce daně na úpravu ADIS		
5	-2	diskriminace ostatních poplatníků		
6	-2	snížení daňového inkasa (výpadek příjmů rozpočtu)		
7			nezatěžování dotčených poplatníků administrativou	3
8			zajištění minimální daňové povinnosti dotčených subjektů	0
9			podchycení všech skupin podnikatelů (plošnost opatření) - narovnání tržního prostředí	-2
Celkem: 0				Celkem: 1
	VYHODNOCENÍ VARIANTY 1: 1			

Identifikace nákladů a přínosů varianty 2 – „vynětí tržeb poplatníků daně z příjmů fyzických osob s obratem/výší příjmů do určitého limitu a sjednanou paušální daní“

	Body	Náklady	Přínosy	Body
1	3	technické vybavení (popř. úprava softwaru) pro poplatníky		
2	1	provozní náklady poplatníků		
3	-1	personální náklady správce daně		
4	-1	náklady správce daně na úpravu ADIS		
5	-2	diskriminace ostatních poplatníků		
6	-2	snížení daňového inkasa (výpadek příjmů rozpočtu)		
7			nezatěžování dotčených poplatníků administrativou	3
8			zajištění minimální daňové povinnosti dotčených subjektů	3
9			podchycení všech skupin podnikatelů (plošnost opatření) - narovnání tržního prostředí	-2
Celkem: -2				Celkem: 4
	VYHODNOCENÍ VARIANTY 2: 2			

Identifikace nákladů a přínosů varianty 3 – „zvláštní režim (tzv. papírová evidence)“

	Body	Náklady	Přínosy	Body
1	3	technické vybavení (popř. úprava softwaru) pro poplatníky		
2	1	provozní náklady poplatníků		
3	-1	personální náklady správce daně		
4	-1	náklady správce daně na úpravu ADIS		
5	0	diskriminace ostatních poplatníků		
6	0	snížení daňového inkasa (výpadek příjmů rozpočtu)		
7			nezatěžování dotčených poplatníků administrativou	1
8			zajištění minimální daňové povinnosti dotčených subjektů	0
9			podchycení všech skupin podnikatelů (plošnost opatření) - narovnání tržního prostředí	3
Celkem: 2				Celkem:4
	VYHODNOCENÍ VARIANTY 3: 6			

4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je přehledem vyhodnocení jednotlivých variant. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant.

Vychází z bodového ohodnocení variant dle tabulek identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant.

Variant	Náklady	Přínosy	Celkem
1 (vynětí tržeb poplatníků daně s obratem/ výší příjmů do určitého limitu)	0	1	1
2 (vynětí tržeb poplatníků daně z příjmů fyzických osob s obratem/výší příjmů do určitého limitu a sjednanou paušální daní)	-2	4	2
3 (zvláštní režim – tzv. papírová evidence)	2	4	6
NEJVÝHODNĚJŠÍ VARIANTA: 3			

E Úprava daňového identifikačního čísla na účtence

2 Návrh variant řešení

V návaznosti na Nález je zvažována nezbytnost uvádění tohoto údaje na účtenkách vystavených podle zákona o evidenci tržeb. Dle Nálezu s účinností od 1. března 2018 není povinností poplatníka uvádět na účtenkách své daňové identifikační číslo. Dle Nálezu řešení obsahující povinnost uvádět na účtenkách daňové identifikační číslo poplatníka, které v případě, jde-li o fyzickou osobu, obsahuje rodné číslo, není dostatečně šetrné k právu na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním osobních údajů podle čl. 10 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Daňové identifikační číslo je dle § 130 odst. 2 daňového řádu tvořeno kódem „CZ“ a kmenovou částí tvořenou obecným identifikátorem nebo vlastním identifikátorem správce daně. Obecným identifikátorem je u fyzické osoby rodné číslo, popřípadě jiný obecný identifikátor, stanoví-li tak zákon, a u právnické osoby je to jen identifikační číslo. Jak konstatuje Nález, rodné číslo není citlivým údajem podle § 4 písm. b) zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů je osobním údajem podle § 4 písm. a) téhož zákona. Rodné číslo je identifikátorem osoby požívajícím vyšší ochrany; podle § 13c tohoto zákona přitom lze rodná čísla využívat, jen vyplývá-li to z působnosti orgánů stanovené zákonem nebo stanoví-li tak zvláštní zákon nebo se souhlasem nositele rodného čísla. Nález upozorňuje na skutečnost, že zákon o evidenci tržeb sám (ani například důvodová zpráva k němu) nevysvětluje, proč je nutné, aby na každé účtence vydané poplatníkem – fyzickou osobou – bylo, až na výjimky, uvedeno její daňové identifikační číslo, tedy ve svém důsledku rodné číslo. Nález dále podrobuje uvádění daňového identifikačního čísla testu proporcionality, přičemž mj. činí závěr, že takto stanovená povinnost identifikace není při pluralitě možných (stejně efektivních) řešení nejšetrnější k dotčeným základním právům – tedy k právu na ochranu soukromí a právu na informační sebeurčení. Z napadené právní úpravy dle Nálezu nevyplývá, z jakého důvodu je s ohledem na využívání dalších bezvýznamových identifikátorů nezbytné, resp. proč by mělo být přiměřené vystavovat poplatníka jen těžko ohraničitelnému riziku, že je rodné číslo vytištěno na každé účtence a nebude zneužito. Eventuální možnost uložení pokuty za přestupek či správní delikt podle § 17d a §17e zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů přitom, už jen vzhledem k rozsahu povinnosti daňové identifikační číslo uvádět, nemůže dle závěrů Nálezu zmíněné riziko dostatečně zmírnit.

Zamýšleným a nezbytným budoucím cílem je identifikace poplatníka pomocí daňového identifikačního čísla, které nebude obsahovat rodné číslo, resp. osobní údaje.

2.1 Varianta 0: Zachování právního stavu založeného Nálezem

Nálezem bylo k 28. únoru 2018 zrušeno ustanovení § 20 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb. Daňové identifikační číslo tedy k tomuto datu již nadále nebude údajem povinně uváděným na účtence, a to bez ohledu na to, zda jde o bezvýznamový identifikátor, či zda je tvořeno osobním údajem. Povinnost uvádět daňové identifikační údaje v datové zprávě zůstává zachována, neboť nejde o údaj, který by byl bez dalšího k dispozici neomezenému počtu subjektů – výhradním adresátem tohoto údaje je zde správce daně, který je mimo jiné vázán mlčenlivostí.

Varianta 0 respektuje Nález a maximalizuje ochranu osobních údajů v případě, že je daňové identifikační číslo tvořeno rodným číslem poplatníka, který uskutečňuje evidované tržby, nebo poplatníka, který pověřuje jiného poplatníka, aby za něj dle § 9 zákona o evidenci tržeb evidoval jeho tržby.

Na druhé straně Varianta 0 významně ztěžuje kontrolní činnost správce daně při ztotožnění poplatníka, který uskutečnil tržbu, s poplatníkem, který ji eviduje. DIČ na účtence slouží k co nejrychlejšímu a nejefektivnějšímu vyhledání nezbytných údajů. Plní také určitou kontrolní funkci (integritu a přiřaditelnost účtenky) ve vazbě na tvorbu např. BKP. Ačkoliv je tedy pro kontrolní činnost např. ztotožnění složitější a časově náročnější, není zcela nemožné. Naopak naprosté nemožnosti identifikovat obchodníka, který mu poskytl zboží nebo prodal službu, je vystaven zákazník, není-li mu současně s účtenkou podle zákona o evidenci tržeb vystaven i doklad podle zákona o ochraně spotřebitele. V konečném důsledku by tato skutečnost mohla vést k výraznému prodloužení administrativy spojené s evidencí tržeb, neboť jednak vyžaduje po zákazníkovi, aby výslovně vznesl požadavek na vystavení účtenky podle zákona o ochraně spotřebitele, jednak poplatníka evidujícího tržby zatěžuje povinností vystavit ještě další doklad (se všemi náležitostmi dle příslušného právního předpisu).

Varianta 0 tedy minimalizuje riziko porušení ochrany osobních údajů na straně poplatníků, u nichž je daňové identifikační číslo tvořeno rodným číslem. Negativním aspektem Varianty 0 je pak delší časová dotace provádění kontrol. To ve svém důsledku může sekundárně vést ke snížení efektivity, zvýšení výskytu incidence kráčení tržeb a snížení daňového inkasa, neboť poplatníci budou při obcházení evidenční povinnosti spoléhat na to, že je správce daně natolik zaneprázdněn, že na provedení kontroly podnikatelské činnosti daného poplatníka nebude mít v dohledné době čas.

2.2 Varianta 1: Uvádění daňového identifikačního čísla, pokud není tvořeno rodným číslem

Nález argumentuje dohledatelností tržby a možností identifikovat tržbu poplatníka prostřednictvím jiných údajů uváděných na účtence a potažmo v datové zprávě s údaji o evidované tržbě, tj. bezpečnostního kódu poplatníka (BKP) a podpisového kódu poplatníka (PKP) a fiskálního identifikačního kódu (FIK - tento kód Nález nesprávně označuje jako fiskální identifikační kód poplatníka). Co do vymezení jejich účelu pak Nález vychází z textu důvodové zprávy, že tyto kódy jednoznačně identifikují poplatníka, provedenou tržbu i již vystavenou účtenku. Nález dále uvádí, že kromě těchto údajů se jako další nezaměnitelný znak poplatníka používá ještě přidělené identifikační číslo, a to jak v situaci, kdy tržbu eviduje sám, tak tehdy, kdy tím pověřil jiného poplatníka. Zde ovšem Ústavní soud musí konstatovat, že zákon o evidenci tržeb a jím vytvořený systém pracuje s několika identifikátory, jež jsou na rozdíl od daňového identifikačního čísla (respektive rodného čísla) vytvářeny bez přímé návaznosti na autonomní sféru poplatníka.

Respektujíc závěry Nálezu vycházející z textu zákona a důvodové zprávy se zákonodárce neztotožňuje s argumentací obsaženou v Nálezu; při respektování testu proporcionality je nezbytné, aby nadále, při zajištění ochrany osobních údajů dle příslušných norem vnitrostátního i komunitárního práva, tedy za předpokladu tvorby daňového identifikačního čísla bezvýznamovým identifikátorem, existovala povinnost uvádět daňové identifikační číslo na účtence, a to z následujících důvodů:

- bezpečnostní kód poplatníka a podpisový kód skutečně identifikují poplatníka a provedenou tržbu tak, jak se podává v Nálezu, bez dalšího však tyto kódy nejsou způsobilé ztotožnit danou tržbu s daným poplatníkem tak, aby neexistovaly důvodné pochybnosti o tom, že je poplatník skutečně původcem tržby. Zároveň v této souvislosti považuje zákonodárce v souvislosti s Nálezem za významné zdůraznit, že fiskální

identifikační kód pouze stvrzuje přijetí datové zprávy s údaji o evidované tržbě do systému evidence tržeb; tento kód je tvořen systémem správce daně a sám osobě neslouží k prokázání vazby mezi poplatníkem a vystavenou účtenkou;

- DIČ je jedním ze základních údajů, ze kterých je pomocí šifrovacích algoritmů tvořeno PKP a následně BKP. V případě, že na účtence není uvedeno DIČ, jsou tím narušeny kontrolní mechanismy údajů uvedených na účtence a údajů o evidované tržbě zasílaných správci daně datovou zprávou. Ve svém důsledku pak taková absence vytváří prostor pro potenciální obcházení povinností ze strany poplatníků a ztěžuje schopnost správce daně takové jednání detekovat;
- správce daně při výkonu kontrolní činnosti může vyjít z daňového identifikačního čísla, neboť je součástí datové zprávy s údaji o evidované tržbě, nicméně zákazník, jakožto osoba, od které plyne evidovaná tržba a osoba, která je adresátem vystavené účtenky takovou možnost nemá – má-li zájem ověřit, zda mu byla účtenka vystavena v souladu se zákonem o evidenci tržeb, není to z údajů na účtence ani při vyvinutí maximálního úsilí možné, ledaže by vedle účtenky podle zákona o evidenci tržeb vyžadoval též vystavení dokladu podle zákona o ochraně spotřebitele. V takovém případě však nejsou šetřena práva zákazníků, kteří, byť již účtenku podle zákona o evidence tržeb obdrželi, musí učinit další úkon. Zároveň nelze postavit na jisto, že DIČ uváděný na dokladu je totožný s DIČ odesílaným datovou zprávou s údaji o evidované tržbě, a to především s ohledem na možnost zastoupení nebo pověření, ať už dle obecných soukromoprávních norem, nebo dle zákona o evidenci tržeb;
- v případě, že bude daňové identifikační číslo tvořeno bezvýznamovým identifikátorem, není nezbytné podrobovat jeho využití testu proporcionality – v daném případě již nadále nebude docházet ke střetu záměru co nejrychleji a nejefektivněji zpracovat a vyhledat údaje s právem na ochranu osobních údajů;
- bude-li povinnost uvádět daňové identifikační číslo posuzována v limitech testu rozumnosti, pak lze konstatovat, že povinnost uvádět daňové identifikační číslo (pro účely dalšího textu chápáného jakožto bezvýznamový identifikátor) na účtence neporušuje žádné ze subjektivních práv.

V kontextu časového období hodnocení dopadů regulace a předložení návrhu změnového zákona do legislativního procesu se jeví jako nereálné, aby byl do doby účinnosti předkládané právní novely vytvořen nový bezvýznamový identifikátor. Proto se do doby legislativního zakotvení nového bezvýznamového identifikátoru navrhuje, aby bylo DIČ na účtence uváděno toliko v případech, kdy je právě bezvýznamovým identifikátorem. Dojde-li v pozdějším okamžiku k nahrazení rodného čísla, bude tedy část daného ustanovení obsolentní, aniž by bylo rezignováno na možnost efektivního a hospodárného výkonu kontrolní činnosti orgány Finanční správy, jakož i na nezbytnou ochranu osobních údajů.

2.3 Přizpůsobení variant regulaci a její vynucování

Vzhledem k tomu, že se žádná z navrhovaných variant nedá vyloučit pro její nerealizovatelnost, budou všechny navržené varianty dále analyzovány.

3 Vyhodnocení nákladů a přínosů

3.1 Identifikace nákladů a přínosů

Výše uvedené varianty byly vyhodnoceny podle kritérií, která pokrývají klady a zápory (resp. přínosy a náklady) jednotlivých navržených variant.

Jako hlavní hodnotící kritéria byly identifikovány:

- náklady implementace,
- efektivita kontrol,
- ochrana osobních údajů.

Z analýzy rizik vyplynulo kritérium v podobě:

- riziko narušení podnikatelského prostředí,
- riziko zneužití osobních údajů.
- riziko nenaplnění principu proporcionality.

K rizikům podrobněji viz část 1.6.

3.2 Náklady

Náklady implementace

Kritérium zohledňuje náklady subjektů na implementaci dané varianty. Náklady implementace zahrnují zejména náklady na úpravu technického řešení (pokladních zařízení na straně poplatníků, informačního systému daňové správy na straně státu) a administrativní zátěž spojenou se zavedením nové právní úpravy. V této souvislosti se může jednat i o provozní náklady spojené s délkou kontrolní činnosti.

3.3 Přínosy

Ochrana osobních údajů

Uvedené kritérium zjišťuje soulad s právní úpravou v oblasti osobních údajů a míru, v níž jsou šetřena práva poplatníků.

Efektivita kontrol

Kritérium kvalifikuje vliv na kvalitu realizovaných kontrol a jejich efektivitu.

3.4 Vyhodnocení variant

Varianta 0: Zachování právního stavu založeného Nálezem

Povinné subjekty

Některým podnikatelům 1. a 2. vlny evidence tržeb by mohly vzniknout dodatečné náklady spojené s úpravou softwaru, jelikož by od 1. března 2018 neměli povinnost uvádět DIČ na vystavovaných účtenkách, ale pouze by po tomto datu zasílali DIČ datovou zprávou správci daně; úprava je však dobrovolná, DIČ mohou na účtence uvádět i nadále, nepovažují-li takový postup za významně rizikový. Podnikatelům 3. a 4. vlny evidence tržeb, by vznikly „klasické“ implementační náklady, tzn. pořízení vybavení pro evidenci tržeb, viz [RIA k návrhu zákona o evidenci tržeb](#).

Přínosem Varianty 0 je maximální ochrana osobních údajů.

Stát

U varianty 0 byly identifikovány náklady správce daně a Ministerstva financí (jako provozovatele účtenkové loterie) na úpravu informačních systémů v souvislosti s DIČ jako jednoznačným identifikátorem a jeho provazbou na doplňková opatření (např. na fungování Účtenkovky) nebo jiné služby (např. ověřování účtenky na daňovém portále). Dále by došlo ke ztížení kontrolní činnosti při prověřování dodržení povinností plynoucích ze zákona o evidenci tržeb, jelikož účtenka bez daňového identifikačního čísla neobsahuje povinně žádný identifikátor poplatníka. Správce daně může teoreticky v systému evidence tržeb dohledat dle

ostatních zasílaných údajů konkrétního poplatníka, který účtenku vystavil, takový postup je však pro správce daně významně náročnější.

Přínosem Varianty 0 pro stát je zajištění ochrany osobních údajů v souladu s dotčenými právními předpisy a šetření práv poplatníků.

Zákazník

V souvislosti s navrhovanou variantou nevznikají zákazníkovi žádné náklady, nemá pro něj ani žádný přínos.

Dodavatelé pokladních zařízení

Může vzniknout náklad související s požadavkem klientů upravit software pro evidenci tržeb tak, aby nebyl odesílán údaj o DIČ. Pro dodavatele varianta nepřináší žádný přínos.

Varianta 1: Uvádění daňového identifikačního čísla, pokud není tvořeno rodným číslem

Povinné subjekty

Podnikatelům 3. a 4. vlny evidence tržeb by vznikly „klasické“ implementační náklady, tzn. pořízení vybavení pro evidenci tržeb. Podnikatelům 1. a 2. vlny evidence tržeb, jejichž daňové identifikační číslo není tvořeno rodným číslem, by nevznikly žádné náklady (s DIČ budou nakládat stejně jako při zavedení evidence tržeb) a některým podnikatelům 1. a 2. vlny evidence tržeb, jejichž DIČ je tvořeno rodným číslem, by mohly vzniknout dodatečné náklady spojené s úpravou softwaru, jelikož by od 1. března 2018 neměli povinnost uvádět DIČ na vystavovaných účtenkách, ale pouze by po tomto datu zasílali DIČ datovou zprávou správci daně; úprava je dobrovolná, DIČ mohou na účtence uvádět dále, nepovažují-li takový postup za významně rizikový. Přínosem je maximální ochrana osobních údajů.

Stát

U varianty 1 byly identifikovány náklady správce daně a Ministerstva financí (jako provozovatele účtenkové loterie) na úpravu informačních systémů v souvislosti s DIČ jako jednoznačným identifikátorem a jeho provazbou na doplňková opatření (např. na fungování Účtenkovky) nebo jiné služby (např. ověřování účtenky na daňovém portále). Dále by mohlo dojít ke ztížení kontrolní činnosti při prověřování dodržení povinností plynoucích ze zákona o evidenci tržeb v případech, kdy DIČ na účtence s ohledem na využití rodného čísla uvedeno není.

Přínosem je maximální ochrana osobních údajů při zachování maximální efektivity využití při kontrolách v případech, kdy je využití DIČ s ohledem na jeho tvorbu formou bezvýznamového identifikátoru možné.

Zákazník

V souvislosti s navrhovanou úpravou nevznikají zákazníkovi žádné náklady ani přínosy.

Dodavatelé pokladních zařízení

Může vzniknout náklad související s požadavkem klientů upravit software pro evidenci tržeb tak, aby nebyl odesílán údaj o DIČ, které je tvořeno rodným číslem. Pro dodavatele varianta nemá přínosy.

Uvažované náklady a přínosy jsou jen obtížně vyčíslitelné, proto jsme přistoupili k ohodnocení jejich úrovně v intervalu: **žádné 0, mírné +/-1, střední +/-2, významné +/-3.** Rozdílem (resp. součtem) takto oceněných přínosů a nákladů jednotlivých variant se dospěje ke zjištění, u které varianty převažují přínosy nad náklady a která varianta je relativně výhodnější.

Identifikace nákladů a přínosů varianty 0 – „zachování současného stavu“

	Body	Náklady	Přínosy	Body
1	-1	technické vybavení (popř. úprava softwaru) pro poplatníky		
2	-2	náklady správce daně na úpravu ADIS		
3	-3	ztížení kontrolní činnosti správce daně		
4	-3	významně ztížena identifikace poplatníka zákazníkem		
5	-3	nežádoucí dopady na související služby a doplňkové nástroje evidence tržeb		
6			respektování Nálezu ÚS a maximalizace ochrany osobních údajů	3
Celkem: -12				Celkem: 3
	VYHODNOCENÍ VARIANTY 0: -9			

Identifikace nákladů a přínosů varianty 1 – „Uvádění daňového identifikačního čísla, pokud není tvořeno rodným číslem“

	Body	Náklady	Přínosy	Body
1	-1	technické vybavení (popř. úprava softwaru) pro poplatníky		
2	-2	náklady správce daně na úpravu ADIS		
3	-2	ztížení kontrolní činnosti správce daně		
4	-2	významně ztížena identifikace poplatníka zákazníkem		
5	-1	nežádoucí dopady na související služby a doplňkové nástroje evidence tržeb		
6			respektování Nálezu ÚS a maximalizace ochrany osobních údajů	3
Celkem: -8				Celkem: 3
	VYHODNOCENÍ VARIANTY 1: -5			

4 Stanovení pořadí variant a výběr nejvhodnějšího řešení

Následující tabulka je přehledem vyhodnocení jednotlivých variant. Nejde o snahu kvantifikovat kvalitativní hodnocení podle jednotlivých kritérií, ale zpřehlednit vyhodnocení variant.

Vychází z bodového ohodnocení variant dle tabulek identifikace nákladů a přínosů jednotlivých variant.

Varianta	Náklady	Přínosy	Celkem
0 (zachování současného stavu)	-12	3	-9
1 (<u>uvádění DIČ pouze u poplatníků, u kterých není tvořeno rodným číslem poplatníka</u>)	-8	3	-5
NEJVÝHODNĚJŠÍ VARIANTA: 1			

F Závěrečná část

4 Závěrečné shrnutí hodnocení dopadů regulace

V návaznosti na provedené hodnocení dopadů regulace se jeví jako nejvhodnější, aby byla opětovně založena povinnost evidovat tržby i vůči tržbám z činností spadajících do 3. a 4. vlny evidence tržeb s tím, že při respektování závěrů Nálezu bude stanovených cílů nejlépe dosaženo v případě, že evidenci tržeb budou podléhat všechny povinné subjekty, které přijímají evidované platby.

Za účelem zmírnění negativních dopadů evidence tržeb na některé skupiny osob budou z evidence tržeb zcela vyňaty tržby, které poplatníkům plynou z poskytování předplacených telekomunikačních služeb, z hazardních her nebo z obchodní letecké přepravy a poskytování s tím souvisejících služeb. Ve vztahu k těmto tržbám nelze povinnost evidovat tržby vynucovat, neboť s ohledem na specifika výkonu by evidence tržeb fakticky vedla k znemožnění plynulého a hospodárného výkonu podnikatelské činnosti.

Z analýz provedených Ministerstvem financí v návaznosti na závěry Ústavního soudu se dále jeví jako nejvhodnější, aby byli povinnosti evidovat tržby podrobeny i nejmenší podnikatelské subjekty, neboť i u nich existuje riziko krácení tržeb a jejich případné vynětí by bylo způsobilé narušit podnikatelské prostředí; za účelem minimalizace negativních dopadů se pak jeví jako nejvhodnější zavést pro ně zvláštní režim evidence tržeb, se kterým nejsou spojeny náklady na pořízení pokladního zařízení a náklady na internetové připojení. Namísto toho bude povinnost elektronicky evidovat tržby nahrazena povinností vystavovat účtenky z bloku účtenek vydávaného poplatníkovi správcem daně v rámci řízení o povolení zvláštního režimu s tím, že povinnost evidovat tržby v reálném čase bude dále kompenzována povinností uschovat kopii účtenky, vést denní evidenci tržeb a v pravidelných měsíčních intervalech zasílat správci daně oznámení o uskutečněných evidovaných tržbách.

Co se týče dalších posuzovaných aspektů, bude v návaznosti na provedené hodnocení v legislativním textu postaveno najisto, že platba elektronickou peněženkou splňuje formální náležitosti evidované tržby. Dále bude opětovně zakotvena povinnost uvádět na účtence své daňové identifikační číslo, ledaže bude tvořeno rodným číslem.

5 Implementace a vynucování

Za účelem implementace bude přijat zákon, kterým se mění zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů. Orgánem odpovědným za implementaci bude Ministerstvo financí a orgány Finanční správy České republiky.

Navrhuje se zavést povinnost evidovat tržby vůči tržbám z činností zařazených do 3. a 4. fáze evidence tržeb s tím, že pro nejmenší poplatníky bude zaveden zvláštní režim evidence tržeb, tzv. papírová evidence, která zprošťuje poplatníky povinnosti využívat pokladní zařízení k odeslání datové zprávy s údaji o evidované tržbě a vystavení účtenky. K vynucování plnění této povinnosti budou využity stávající mechanismy pro běžný a zjednodušený režim, s přihlédnutím ke specifikům zvláštního režimu.

Navrhuje se zavést povinnost evidovat tržby vůči platbám uskutečněným prostřednictvím elektronických peněženek a jí obdobných institutů. Za účelem vynucování budou využity stávající mechanismy.

Navrhuje se zavést povinnost uvádět na účtence daňové identifikační číslo, není-li tvořeno osobním údajem (rodným číslem). K vynucení této povinnosti budou využity stávající kontrolní mechanismy využívané ke kontrole řádného uvedení ostatních údajů, které tvoří povinnou náležitost účtenky.

Dozor nad aplikací novely zákona o evidenci tržeb povinnými subjekty bude vykonávat správce daně.

6 Přezkum účinnosti regulace

Účinnost regulace bude ověřována v souladu s § 22 kompetenčního zákona analyzováním dosahovaných výsledků naplňování cílů regulace, a to zejména pravidelnými zjišťováními Ministerstva financí, resp. Finanční správy, kdy některé informace o účinnosti regulace je rovněž možné zjistit z činnosti Českého statistického úřadu. Součástí přezkumu účinnosti regulace budou konzultace s odbornými a metodickými pracovníky a zúčastněnými profesními subjekty, i kontrolní činnosti příslušných kontrolních orgánů.

Hlavním kritériem přezkumu účinnosti regulace bude vyhodnocení naplnění cílů, kdy měřítkem bude zvýšení inkasa daně z příjmů a daně z přidané hodnoty tak, aby byl maximálně zajištěn přezkum za účelem potvrzení, zda její principy jsou účinné, popř. zda mohou být nějak zlepšeny, přehodnoceny apod.

7 Konzultace a zdroje dat

Návrh řešení byl Ministerstvem financí konzultován s Generálním finančním ředitelstvím a se zástupci dotčených podnikatelů, především s:

- Asociací provozovatelů mobilních sítí a Českou asociací elektronických komunikací,
- společností SAZKA a.s., Asociací provozovatelů kurzových sázek, Českou komorou loterního průmyslu, společností SYNOT TIP, a.s.,
- společností České aerolinie a.s. a Český Aeroholding, a.s.,
- Asociací malých a středních podniků a živnostníků České republiky,
- Asociací hotelů a restaurací ČR,
- Svazem obchodu a cestovního ruchu ČR,
- Hospodářskou komorou,
- Komorou daňových poradců ČR,
- Asociací českého tradičního obchodu,
- Svazem průmyslu a dopravy ČR,
- Sdružení podnikatelů a živnostníků ČR.

Zdroje dat:

- informace a analýzy jednotlivých asociací, komor či samotných společností,
- argumentace a stanoviska jednotlivých asociací, komor či samotných společností,
- vlastní průzkumy a analýzy Ministerstva financí a diskuze s dotčenými skupinami podnikatelů,
- zahraniční úpravy evidence tržeb, např. chorvatský model zvláštního režimu evidence pro „malé podnikatele“,
- veřejně dostupná data.

8 Kontakty na zpracovatele RIA

Ing. Martin Šabo

Ministerstvo financí, odbor Daně z příjmů

tel. +420 257 044 868, e-mail: Martin.Sabo@mfc.cz

Mgr. Markéta Patzenhauer

Ministerstvo financí, odbor Daně z příjmů

tel. +420 257 044 006, e-mail: Marketa.Patzenhauer@mfc.cz

Bc. Jana Pokorná

Ministerstvo financí, odbor Daně z příjmů

tel. +420 257 042 145, e-mail: Jana.Pokorna@mfc.cz