# Důvodová zpráva

## I. Obecná část

1. **Zhodnocení platného právního stavu**

Ve vztahu k evidenční povinnosti daňových subjektů obsahuje současná právní úprava celou řadu norem, které ukládají povinným subjektům povinnosti spočívající v evidenci vybraných aspektů jejich samostatné činnosti, případně další povinnosti, které jsou svou podstatou obdobné povinnostem obsaženým v návrhu zákona o evidenci tržeb.

* 1. **Záznamní povinnost v daňovém řádu**

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „daňový řád“), upravuje v § 97 zvláštní záznamní povinnost daňového subjektu uskutečňujícího v rámci své podnikatelské nebo samostatné výdělečné činnosti platby v hotovosti. Daňový subjekt je povinen vést průběžnou evidenci o těchto uskutečňovaných platbách v případě, že obdobnou evidenci o těchto platbách již nevede na základě jiného zákonného ustanovení (tj. pokud bude evidovat tržby podle zákona o evidenci tržeb, pak je v rozsahu této evidence zproštěn záznamní povinnosti). Vedle vedení evidence uložené právním předpisem je nadto správce daně oprávněn uložit povinnému subjektu v odůvodněných případech rozhodnutím vedení zvláštních záznamů pod podmínkou, že takový postup je nutný pro správné zjištění a stanovení daně.

* 1. **Podvojné účetnictví podle zákona o účetnictví**

Nejvýznamnější formou evidence je účetnictví, které je upraveno v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o účetnictví“). Předmětem účetnictví je účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření. Ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 zákona o účetnictví účtují účetní jednotky podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Podle § 6 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, účetními doklady a zaznamenávat je na základě průkazných účetních záznamů v účetních knihách za podmínek stanovených zákonem o účetnictví.

* 1. **Účetnictví dle mezinárodních účetních standardů**

Na základě Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 a v souladu s ustanovením § 19a zákona o účetnictví mají společnosti kótované na burze povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem EU. Smyslem jejich používání v rámci Evropské unie je usnadnění přeshraničního obchodování s cennými papíry a zároveň zajištění srovnatelnosti účetních výkazů těchto společností.

V případě, kdy lze předpokládat, že účetní jednotka bude povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky v souladu s mezinárodními účetními standardy (konsolidovaná účetní jednotka), může tato účetní jednotka v souladu s § 19a odst. 7 rozhodnout o použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení své účetní závěrky k rozvahovému dni konsolidované účetní závěrky. Povinnost použít mezinárodní účetní standardy pro sestavení konsolidované účetní závěrky je uložena § 23a odst. 1 zákona o účetnictví konsolidujícím účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Možnost použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy je založena § 23a odst. 2 zákona o účetnictví i pro ostatní konsolidující účetní jednotky, tj. takové, které nejsou emitenty cenných papírů. Zákon ponechává na vůli účetní jednotky, zda v tomto případě sestaví výkazy na základě zákona o účetnictví, nebo v souladu s mezinárodními účetními standardy.

Termín „mezinárodní účetní standardy“ v sobě zahrnuje Mezinárodní účetní standardy (IAS) vydávané do roku 2001, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) vydávané od roku 2001, příslušné interpretace (SIC, IFRIC) a jejich novelizace.

* 1. **Zákon č. 215/2005 Sb. „starý“ zákon o registračních pokladnách**

Zákonem č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, byla již v minulosti upravena a do právního řádu zavedena povinnost provozovatelů (fyzických osob i právnických osob) maloobchodu a hostinské činnosti na základě živnostenského oprávnění evidovat příjem a výdej jednotlivých plateb ve formě bankovek a mincí nebo prostřednictvím elektronického platebního prostředku, ceniny nebo šeku. Dále byla povinnému subjektu uložena povinnost zajistit uložení stanovených evidovaných údajů ve fiskální paměti pokladny. Povinný subjekt tak byl zatížen povinností obstarat si pro vykonávání činnosti, jejímž předmětem stanovené platby byly, elektronické zařízení nebo počítač s fiskální pamětí. Současně se záznamem údajů o provedené platbě byl povinný subjekt povinen předat zákazníkovi pokladní blok nebo očíslovaný paragon s předepsanými údaji. Byl-li povinný subjekt zároveň plátcem daně z přidané hodnoty, byl nadto zatížen též povinností používat pokladnu umožňující rozlišení plateb za zdanitelná plnění podléhající příslušným sazbám daně z přidané hodnoty, za plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty nebo plnění, která předmětem daně z přidané hodnoty nebyla. Uvedený režim se vztahoval zásadně na všechny platby předepsaných forem uskutečněné povinnými subjekty, přesto byly z uvedeného režimu zaznamenávání vyňaty vybrané způsoby uskutečňování plateb (podomní a pochůzkový prodej a prodej prostřednictvím výdejních automatů) a údaje o platbách za vybrané druhy zboží (např. jízdenky hromadné dopravy, ceniny, telefonní karty ad.) bylo možné zaznamenat ve zjednodušeném režimu jako jednu souhrnnou denní platbu za všechny reálně uskutečněné platby. Současně byla povinnému subjektu uložena celá řada doprovodných povinností, zejména povinnost uvádět u pokladny upozornění ve stanoveném formátu s předem stanoveným obsahem o tom, že zákon o registračních pokladnách ukládá prodávajícímu povinnost předat zákazníkovi po provedení platby pokladní blok, očíslovaný paragon nebo pokladní blok vystavený záložní pokladnou. Část první zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, obsahující tato a další ustanovení zákona o registračních pokladnách, byla včetně příloh č. 1 až 3 zrušena zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, k 1. lednu 2008.

* 1. **Daňová evidence v zákoně o daních z příjmů**

V návaznosti na zrušení soustavy jednoduchého účetnictví v zákoně o účetnictví byla do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, vložena právní úprava Evidence příjmů pro fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou podle zákona o účetnictví. Jedná se o hojně využívanou evidenci, která dává možnost některým fyzickým osobám, které nejsou účetní jednotkou podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), aby vedly evidenci ve zjednodušeném rozsahu. Daňovou evidencí se rozumí evidence pro účely stanovení základu daně z příjmů a samotné daně z příjmů. Obligatorně obsahuje údaje o majetku a dluzích, o příjmech a výdajích. Napříč zákonem o daních z příjmů lze najít mnohé jiné povinnosti evidenční povahy jako například v § 7 odst. 8, který ukládá poplatníkům, kteří vykazují dílčí základ daně ze samostatné činnosti podle § 7 a uplatňují výdaje paušální částkou, povinnost vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti. Další je upravena v § 9, kde zákon ukládá daňovému subjektu v případě, kdy uplatňuje výdaje procentem z příjmů, vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s nájmem. Pokud daňový subjekt uplatňuje u příjmů z nájmu skutečné výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, má povinnost vést záznamy o příjmech a výdajích vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů v časovém sledu, evidenci hmotného majetku, který lze odpisovat, evidenci o tvorbě a použití rezervy na opravy hmotného majetku, pokud ji vytvářejí, a evidenci o pohledávkách a dluzích ve zdaňovacím období, ve kterém dochází k ukončení nájmu, a mzdové listy, pokud vyplácejí mzdy.

* 1. **Povinnost vydávat doklad**

Současné znění § 16 odst. 1 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele, stanoví, že na žádost spotřebitele je prodávající povinen vydat doklad o zakoupení výrobku nebo o poskytnutí služby s uvedením data prodeje výrobku nebo poskytnutí služby, o jaký výrobek nebo o jakou službu se jedná a za jakou cenu byl výrobek prodán nebo služba poskytnuta, spolu s identifikačními údaji prodávajícího obsahujícími jméno a příjmení nebo název nebo obchodní firmu, případně název prodávajícího, jeho identifikační číslo osoby, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak.

Nadto současné znění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, ukládá podnikateli v § 31 odst. 14 povinnost vydat na žádost zákazníka doklady o prodeji zboží a o poskytnutí služby s předepsanými údaji, mj. datem prodeje zboží nebo poskytnutí služby, druhem zboží nebo poskytnuté služby a cenou tohoto zboží nebo služby.

Povinnost vydávat doklad může být splněna najednou, tj. jedním dokladem (např. též dokladem – účtenkou, podle evidence tržeb, tj. jedním dokladem dojde ke splnění např. 3 povinností uložených různými zákony).

* 1. **Povinnost vést evidenci o cenách**

Na základě současného § 11 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, je prodávající povinen vést evidenci o cenách. Kromě úředně stanovených cen a cen podléhajících usměrňování cen se tato úprava vztahuje na ceny zbožní, které je prodáváno spotřebiteli.

Evidenci cen je prodejce povinen vést tři roky po skončení platnosti ceny zboží. Ohledně údajů prokazujících výši a dobu jejich uplatňování stanoví podrobnosti prováděcí právní předpis, kterým je vyhláška Ministerstva financí č. 450/2009 Sb.

1. **Odůvodnění hlavních principů navrhované právní úpravy**

Po materiální stránce navrhovaná právní úprava de facto doplňuje existující platné normy stanoveným směrem, a to zejména z hlediska způsobu a formy již dnes běžně prováděných úkonů (zejména vedení určité evidence transakcí a vydávání záznamních dokladů poplatníkovi).

Hlavním cílem evidence tržeb je získání informací, které zabezpečí lepší správu daní (zejména daní z příjmů a daně z přidané hodnoty).

* 1. **Obecné změny, které jsou obsahem navrhované právní úpravy**

Na základě zkoumání existujících modelů evidování transakcí, byl shledán jako nejvhodnější systém model tzv. „fiskalizace“ v Chorvatské republice. Tento systém evidence tržeb v maximální možné míře preferuje kritérium jednoduchosti a nízké nákladovosti na straně povinných subjektů při zajištění spolehlivého a plnohodnotného plnění předpokládané funkce.

Za tímto účelem se proto navrhuje v maximální možné míře upustit od striktní regulace v oblastech, kde tento přístup není v zájmu povinných subjektů ani praktického fungování systému (tj. např. certifikace hardwaru či softwaru).

Evidence tržeb bude tedy v České republice stát na následujících pilířích:

* elektronizace při současném zajištění ochrany dat,
* on-line přístup správce daně k údajům,
* umožnění dobrovolného zapojení veřejnosti do kontroly dodržování zákona,
* otevřené hardwarové řešení,
* otevřené softwarové řešení.

 Na základě společenské poptávky po zvýšení efektivity výběru daní a zajištění spravedlivého konkurenčního prostředí se navrhuje umožnit veřejnosti zapojit se do efektivní kontroly plnění stanovených povinností.

Dává se proto ke zvážení dobrovolná účast veřejnosti v plánovaném systému evidence z důvodu jejího bezprostředního a pravidelného kontaktu s povinnými subjekty a její osobní motivace na ověření souladu postupu povinných subjektů během evidence tržeb se zákonem o evidenci tržeb. Považuje se rovněž za vhodné zvážit, zda tuto motivaci není účelné podpořit přijetím doprovodných nástrojů zvyšujících pozitivní stimul veřejnosti ke kontrole plnění těchto povinností, například formou účtenkové loterie.

Za tímto účelem se má za vhodné mj. založit nezbytné komunikační kanály mezi veřejností a příslušnými orgány zúčastněnými na evidenci tržeb.

* 1. **Dílčí změny, které jsou obsahem navrhované právní úpravy**

1. Vytvoření úložiště evidence tržeb

S ohledem na vhodnost využití elektronické formy předávání informací relevantních k využití pro účely evidence tržeb se má za vhodné zřídit zvláštní datové úložiště evidence tržeb.

Elektronicky předávané informace podporují vysokou kapacitu a flexibilitu systému. Dále je možné s ohledem na zájem na zajištění komplexního chodu systému nyní i do budoucna očekávat kompatibilitu systému s jinými elektronickými systémy, což povede k potenciální snadnější výměně datových obsahů a spolehlivějšímu dosažení účelu systému evidence tržeb.

Elektronická komunikace je v delším období nejlevnější a nejméně zatěžující způsob komunikace, jelikož úvodní zvýšené náklady na zavedení systému jsou následně kompenzovány časovou úsporou na straně správce daně i povinných subjektů při opakovaném a automatickém používání, při případných následných opravách, získávání informací a podobně.

1. Vytvoření datového systému a doprovodných modulů evidence tržeb

Navrhuje se vytvoření integrovaného systému způsobilého zprostředkování on-line přenosu předepsaných informací mezi daňovými subjekty a úložištěm evidence tržeb.

1. Poskytnutí autentizačních údajů pro evidenci tržeb a získání údajů o povinném subjektu

Pro spravovatelnost systému se navrhuje, aby povinným subjektům byla uložena povinnost podat správci daně stanoveným způsobem před uskutečněním první evidované tržby žádost o autentizační údaje k evidenci tržeb. Povinnému subjektu bude uložena povinnost uvést v žádosti předepsané údaje, což povede k rychlejší a snadnější komunikaci a zároveň rozšíření přehledu o účastnících systému. Na základě tohoto postupu budou subjektu správcem daně poskytnuty autentizační údaje umožňující on-line evidování tržeb.

Povinnému subjektu však pro evidenci tržeb nebude přidělen zvláštní identifikátor. V průběhu všech procesů souvisejících s evidencí tržeb se bude i nadále prokazovat svým daňovým identifikačním číslem.

Změna údajů uváděných povinným subjektem v žádosti o autentizační údaje bude podléhat oznamovací povinnosti.

1. Stanovení obecné evidenční povinnosti

Navrhuje se, aby povinnost uskutečňovat evidenci stanovených tržeb dopadala zásadně na všechny povinné subjekty uskutečňující stanovené evidované transakce v předepsané formě. Z uvedeného principu je vhodné připustit minimum absolutních (naprosté vynětí z režimu evidence tržeb) a procesních (podrobení jinému než standardnímu režimu evidence tržeb) výjimek.

1. Evidence tržeb probíhajících mezi stanovenými subjekty, za stanovených okolností a stanoveným způsobem

Navrhuje se, aby evidenci podléhaly pouze tržby kumulativně naplňující tři zákonné znaky – (a) jedná se o tržby mezi zákonem stanovenými subjekty (subjektivní znak); (b) k tržbě došlo za zákonem stanovených okolností (materiální znak); (c) tržba (platba) proběhla stanoveným způsobem (formální znak).

1. Uložení povinnosti povinných subjektů provádět evidenci tržeb prostřednictvím stálého elektronického (internetového) spojení

Navrhuje se upustit od principu zavedeného dříve přijatým zákonem o registračních pokladnách spočívajícího v nutnosti uskutečňovat evidenci tržeb za pomoci autorizovaného nástroje s fiskální pamětí (registrační pokladny), a tedy i shromažďovat stanovené údaje v paměti přístroje bez stálého přístupu správce evidence k předepsaným datům.

Současné technologické možnosti umožňují přijmout řešení, které je méně náchylné na podvody a obcházení a zároveň je pro povinné subjekty podstatně levnější a flexibilnější než registrační pokladny. Předepsané údaje je proto navrženo předávat průběžně prostřednictvím výměny mezi povinným subjektem a správcem evidence skrze stálé elektronické (internetové) připojení. K uskutečňování evidence je z důvodu minimalizace nákladů na straně povinných subjektů vhodné umožnit využití libovolného přístroje podporujícího založení potřebného internetového připojení a doprovodné funkce nutné ke splnění zákonných podmínek průběhu evidence. V tomto směru tedy ve vztahu k užitým zařízením nedojde k využití autorizačních procesů.

Po předání informací o provedené transakci bude správcem evidence zaevidování transakce potvrzeno přidělením a okamžitým zasláním zvláštního čísla transakce prostřednictvím stálého elektronického spojení.

V případech výpadku připojení je umožněno zaslat údaje dodatečně, a to do 48 hodin. Na rozdíl od režimu v Chorvatské republice však navrhované řešení nepočítá s možností evidování tržeb „listině“, tj. prostřednictvím speciálních pokladních bloků.

1. Uložení povinnosti vydání evidenčního dokladu povinným subjektem a povinnosti převzetí

Je navrhováno uložení povinnosti povinného subjektu vydávat o provedené transakci evidenční doklad (účtenku), obsahující stanovené údaje.

Původci tržby (zákazníkovi) bude uložena povinnost stanovenou účtenku převzít, tedy naložit s ní po jejím vydání ve stanoveném zákonném režimu.

1. Sankce za nesplnění povinností

K vymožení uložených povinností je nutné vybraná jednání, která jsou v rozporu s povinnostmi uloženými zákonem o evidenci tržeb, vymezit a označit za deliktní jednání povahy správního deliktu, nebo přestupku.

1. Spolupráce orgánů veřejné moci při kontrole plnění vybraných povinností

Pravomoci ke kontrole vybraných povinností z evidence tržeb budou zákonem o evidenci tržeb svěřeny i dalším orgánům veřejné moci odlišným od správce daně a správce evidence za podmínky, že kontrola těchto povinností je blízká zákonem svěřené působnosti těchto orgánů a že tuto kontrolu mohou vykonávat během standardního výkonu svých v současnosti zákonem svěřených pravomocí (např. živnostenské úřady a Česká obchodní inspekce). Orgány veřejné správy budou mít v tomto směru informační povinnost vůči správci daně. Nejsilněji budou na procesu evidence tržeb spolupracovat orgány Celní správy České republiky, kterým se svěřují kompetence v oblasti dozoru nad dodržováním tohoto zákona.

1. Účtenková loterie

Za účelem umožnění zapojení veřejnosti se má za vhodné zřídit zvláštní účtenkovou loterii nepodléhající veřejnoprávní regulaci zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích. Pořádání loterie je uvažováno spíše v nepravidelných časových intervalech s cílem seznámení veřejnosti s tímto nově navrženým nástrojem a připomenutí jeho existence, nikoliv ve formě pravidelných slosování. Podstatou loterie by byla zákonem garantovaná výhra ve slosování, do něhož by byly zařazeny osoby, které by splnily podmínku zaslání stanoveného počtu účtenek, z nichž každá byla vystavena povinným subjektem poskytovateli plnění, jež je na straně tohoto povinného subjektu evidovanou tržbou. Účelem této úpravy je umožnit veřejnosti zkontrolovat pravost účtenek vydávaných povinnými subjekty, což zároveň zpětně poskytne co největší množství účtenek od co nejširšího vzorku povinných subjektů správci evidence a správci daně pro další analytickou práci a cílené zaměření kontrol.

1. **Vysvětlení nezbytnosti navrhované právní úpravy**

V současné době nezakládá právní řád systém práv a povinností zajišťující kontinuální tok informací potřebných pro správu jednotlivých druhů daní mezi daňovými subjekty a správcem daně. Důsledkem je nikoliv dostatečný přehled správce daně o údajích relevantních pro vznik příslušné daňové povinnosti, zejména v případě hotovostních transakcí, a to i s přihlédnutím k nástrojům, které jsou správci daně ke zjištění existence daňové povinnosti svěřeny zákonem, zejména daňovým řádem. Uvedený stav podporuje jednání daňových subjektů usilující o zamlčení skutečností relevantních pro správu a výběr daně a zkreslení skutečného obrazu o celkové daňové povinnosti. Tato nezanedbatelná míra možnosti nezákonného obcházení daňové povinnosti se následně citelně promítá jak v přehledu o výši celkové daňové povinnosti, tak v konečné výši vybraného daňového inkasa u daní z příjmů, daně z přidané hodnoty, spotřebních daní a dalších daní, které nejsou vázané na předmět daně, který již za současného stavu podléhá některé zákonné evidenci (např. katastru nemovitostí).

Největší nebezpečí současné nezákonné praxe krácení daně lze přitom spatřovat u daňových subjektů, které jsou ze své povahy nebo povahy jimi vykonávané činnosti poplatníky více druhů daní, jež za ně nejsou odváděny prostřednictvím plátce, a u kterých je důvodné vyslovit předpoklad, že mohou být odváděny z většího daňového základu, než je tomu u jiných daňových subjektů.

Uvedený stav lze považovat za nežádoucí z důvodů na straně efektivní správy veřejných financí i z důvodů na straně soukromých (fyzických a právnických) osob.

Nižší míra efektivity regulace a kontroly plnění daňových povinností se odráží ve snížení objemu prostředků tvořících příjem státního rozpočtu. Neodvedené prostředky zásadně ztěžují možnost snižovat schodek státního rozpočtu, a na výdajové straně státního rozpočtu pak uskutečnění všech předpokládaných a plánovaných výdajových toků. Primárně jsou tak financovány neopominutelné výdaje a veřejné služby, které představují nezbytnou podmínku zajištění chodu státu. V míře, o kterou bylo zkráceno inkaso výběru daně, však dochází k úniku prostředků, které není možné využít pro podporu některých dalších veřejných služeb a ve prospěch jiných veřejně prospěšných investic. Toto snížení navíc poznamenává politiku státního plánování z hlediska nastavení objemu prostředků investovaných státem do budoucna a nevyhnutelně způsobuje plánování výdajů státu v nižší míře, než by tomu bylo za stavu zajišťujícího plný odvod těchto prostředků.

Současně se považuje za nutné aktivně zamezit faktickému znevýhodnění těch daňových subjektů, které plní daňové povinnosti a uskutečňují odvod předepsaného inkasa v souladu se zákonem. Stávající prostředí umožňuje skrze nemožnost zajištění dostatečné kontrolní kapacity správců daně vzhledem k množství podnikatelských subjektů vybraným daňovým subjektům jednat v rozporu se zákonem. Není proto možné poctivým daňovým subjektům zaručit úplnou rovnost ochrany vlastnického práva ve smyslu čl. 11 zákona č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, když obcházením daňové povinnosti dochází k  obohacení nepoctivých subjektů o neodvedené prostředky. Nepoctivým subjektům tak nelze zcela zabránit ve vzniku této neoprávněné majetkové výhody získané na úkor řádných daňových poplatníků.

Přijetím systému evidence vybraných tržeb a získáním komplexního přehledu správce daně o vybraných aspektech stanovených majetkových toků povinných subjektů lze výše zmíněným nežádoucím stavům v maximální možné míře zabránit. Proto se navrhuje přijmout příslušnou právní úpravu ve formě zákona o evidenci tržeb a zřídit pro daňové účely evidenci tržeb o vybraných platbách tak, aby u vybraných žádoucích skupin poplatníků byla nastolena reálná rovnost v plnění daňové povinnosti a na straně státního rozpočtu do budoucna u relevantních daní zajištěn výběr inkasa v míře odpovídající reálné daňové povinnosti. Navrhovanou úpravu je vhodné přijmout v nejbližším možném termínu, avšak tak, aby byla zajištěna dostatečná legisvakanční lhůta, ideálně pak s účinností k 1. lednu 2016.

1. **Soulad navrhované právní úpravy s ústavním pořádkem**

Základní meze pro uplatňování zákona o evidenci tržeb stanoví Ústava České republiky (dále jen „Ústava“) a zákon č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Zákon o evidenci tržeb je plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky a garantuje dodržování základních lidských práv a svobod.

Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy slouží státní moc všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Dle čl. 2 odst. 2 Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod (čl. 4 odst. 1 Listiny). K tomu se v daňové oblasti uplatní ještě ustanovení čl. 11 odst. 5, které stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Kromě toho je nutno dbát i mezí vyplývajících z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

Právní úprava v zákoně o evidenci tržeb má zákonnou formu, je tak vyhověno požadavku čl. 4 odst. 1 Listiny.

Navrhovaná právní úprava zákona o evidenci tržeb je taktéž v souladu s principem zákazu retroaktivity neboli zákazu zpětné působnosti zákona, kdy se nejedná o revizi právních vztahů, které již nastaly. Změna se bude na adresáty právních norem uplatňovat až do budoucna, resp. od účinnosti nového zákona.

K řešení intertemporality, jak je též výše uvedená problematika nazývána, dochází zpravidla v přechodných ustanoveních právních předpisů. V nálezu Ústavního soudu ČSFR Pl. ÚS 78/92, který se zabývá retroaktivitou právních norem, se uvádí dva možné způsoby jejího řešení. Prvním je konstatování, že právní vztahy vzniklé před nabytím účinnosti nového zákona, se řídí podle dosavadních právních předpisů. Druhým pak konstatování, že od nabytí účinnosti nového zákona se při vztazích vzniklých podle dosavadních právních předpisů, řídí jejich vznik dosavadní právní úpravou a jejich obsah novou právní úpravou. V předkládaném zákoně o evidenci tržeb se problematika intertemporality řeší způsobem, který je v souladu s ústavním pořádkem, a to díky odpovídajícímu přechodnému ustanovení, které zajišťuje, že evidenci tržeb budou podléhat pouze tržby realizované po účinnosti zákona o evidenci tržeb.

Ke kolizi ústavních principů resp. zásahu do důvěry občanů v právo Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 21/96 uvádí: „Rozhodnutí zákonodárce o způsobu řešení časového střetu staré a nové právní úpravy nemůže být věcí nahodilou nebo věcí libovůle [...] dochází k tomu v důsledku ochrany jiného veřejného zájmu [...] při posouzení způsobu legislativního řešení intertemporality tudíž sehrává svou roli nejen míra odlišnosti nové a staré právní úpravy, nýbrž i společenská naléhavost zavedení nové právní úpravy“. V případě právní úpravy evidence tržeb se nejedná o nahodilý krok zákonodárce, ale o systémovou změnu, která je ve veřejném zájmu a zároveň je společensky naléhavá.

Nový zákon o evidenci tržeb není v rozporu s principem legitimního očekávání a právní jistoty. Ústavní soud České republiky se již mnohokráte zabýval těmito principy v rámci své rozhodovací pravomoci. V této oblasti je Ústavní soud názoru, že příliš časté změny právní úpravy oslabují právní jistotu občanů a věrohodnost státu samého. Na druhé straně však nelze zákonodárci upřít právo nově upravit společenské vztahy všude tam, kde to pokládá za potřebné a účelné z hlediska veřejného zájmu a pokud tím nejsou ohrožena základní práva a svobody občanů (srov. Pl. ÚS 17/96, IV ÚS 814/06). Proto, došlo-li k zásahu do legitimního očekávání, je nutno zkoumat, zdali byl tento zásah podmíněn existencí veřejného zájmu (srov. Pl. ÚS 2/02). V této souvislosti je tedy nutno konstatovat, že veřejný zájem na nové právní úpravě evidence tržeb by měl převýšit případně vzniklý zásah do legitimního očekávání ostatních subjektů.

Nový zákon neruší ani neznemožňuje realizaci sociálních práv. Je proto možné přijmout závěr, že právní úprava evidence tržeb v zákoně o evidenci tržeb by z hlediska požadavků ústavního pořádku obstála.

Navržená úprava sankčních mechanismů vyhovuje ústavním požadavkům. Předpokládané druhy trestů ukládaných za správní delikty a přestupky, tedy napomenutí, pokuty rozrůzněné dle druhu správního deliktu, či přestupku bez minimální výše s nejvyšší maximální přípustnou výší 500 000 Kč, dočasné uzavření provozovny a zákaz podnikání vyhovují základním požadavkům kladeným na druh a výši sankcí stanoveným Listinou i Ústavou. Čl. 7 odst. 2 Listiny stanoví: „Nikdo nesmí být mučen ani podroben krutému, nelidskému nebo ponižujícímu zacházení nebo trestu.“ Tato obecná norma je konkretizována zákazem trestu smrti obsaženým v čl. 6 odst. 3 Listiny. Z hlediska přípustnosti zásahu do integrity osobnosti je nutné vyhovět zejména čl. 10 odst. 1 Listiny, který ukládá: „Každý má právo, aby byla zachována jeho lidská důstojnost, osobní čest, dobrá pověst a chráněno jeho jméno.“ S ohledem na vymezený rozsah výše ukládaných pokut je více než vhodné zmínit a následovat závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 3/02 ze dne 13. srpna 2002, ve kterém Ústavní soud ve vztahu k zákonnému vymezení minimální výše pokut konstatoval: „Zákonem stanovená minimální výše pokuty musí být nastavena tak, aby umožňovala alespoň do určité míry zohlednit majetkové a osobní poměry delikventa, v daném případě tak, aby uložení pokuty, byť i v minimální výši, nemělo pro delikventa likvidační účinek, případně aby nezpůsobovalo, že podnikatelská činnost po značné (několikaleté) časové období ztratí jakýkoliv smysl. Není-li respektována tato zásada, jedná se o takový zásah do majetkových práv jednotlivce, jež vzhledem ke své intenzitě představuje porušení [čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod](aspi://module='ASPI'&link='2/1993%20Sb.%2523%25C8l.11'&ucin-k-dni='30.12.9999') a [čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod](aspi://module='ASPI'&link='209/1992%20Sb.%2523'&ucin-k-dni='30.12.9999'). Současně zakládá porušení [čl. 1 Listiny](aspi://module='ASPI'&link='2/1993%20Sb.%2523%25C8l.1'&ucin-k-dni='30.12.9999'), neboť způsobuje zásadní nerovnost subjektů v oblasti sociální.“ Dále je nutné vyjít z v praxi ustáleného předpokladu, že nastavení maximální výše pokuty samo o sobě neznamená možnost pravidelného ukládání pokuty v maximální výši, ale má podporovat potenciál ukládajícího orgánu k diferenciaci skutečně uložené pokuty s ohledem na závažnost skutku a okolnosti konkrétního případu, vč. majetkových poměrů pachatele, jak bylo vysloveno Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 38/02 ze dne 9. března 2004: „Ústavní soud nechápe rovnost jako absolutní, nýbrž jako relativní (a nadto akcesorickou ve vztahu k jiným základním právům a svobodám). S pojmem relativní rovnosti úzce souvisí pojem přiměřenosti zásahu do základních práv. Z charakteru pokuty jako majetkové sankce nutně vyplývá, že má-li být individualizovaná a přiměřená, musí reflektovat i majetkové poměry potrestaného. Stejná výše pokuty uložená majetnému se bude jevit jako směšná a neúčinná, zatímco v případě postihu nemajetného může působit drakonicky a likvidačně. Není tedy porušením principu relativní rovnosti, když dvěma osobám v různých situacích bude uložena pokuta v různé výši, byť by jediným rozdílem jejich situace měly být právě rozdílné majetkové poměry. Kritérium zkoumání majetkových poměrů delikventa při úvaze o výši ukládané pokuty je nezbytné a komplementární - nikoli ovšem proto, že vysoké pokuty by byly nevymahatelné, ale vzhledem k riziku „likvidačního“ účinku nepřiměřeně vysoké pokuty. Pokuta jakožto trest musí být diferencovaná, aby efektivně působila jako trest i jako odstrašení (individuální a generální prevence).“ S ohledem na procesní kautely je nezbytné dostát čl. 36 odst. 1 Listiny: „Každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.“ Obdobná procesní kautela vyplývá z čl. 4 Ústavy: „Základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.“ Podle nároků kladených na sankční právní úpravu výše nastíněnými ústavními normami je možné konstatovat, že navržená zákonná úprava ukládání sankcí v souvislosti s evidencí tržeb je plně v souladu s ústavním pořádkem.

V rámci mezinárodní komparace je vhodné též upozornit na ústavní stížnost při zavádění „fiskalizace“ v Chorvatské republice, která spočívala v ochraně údajů v rámci advokátního tajemství. V dané kauze původci stížnosti argumentovali narušením tohoto významného prvku své profese, a to díky „fiskalizaci“. Chorvatský ústavní soud však toto narušení neshledal, a to s odkazem na fakt, že obsahem pravidelného on-line reportování není žádný údaj, který by vedl k rozkrytí tohoto tajemství. Nejcitlivějším údajem tohoto typu je částka, která byla za advokátní služby poskytnuta, nicméně tato částka není uvedena do kontextu toho, zač a od koho plyne. Z tohoto důvodu k narušení advokátního tajemství nedochází. Stejným způsobem lze argumentovat i v rámci českého právního řádu.

Navrhovaná právní úprava evidence tržeb je tak z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky, a to i s judikaturou Ústavního soudu k této problematice.

1. **Soulad navrhované právní úpravy s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána**

Mezinárodní smlouvy, které jsou součástí právního řádu České republiky podle  čl. 10 Ústavy (vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen též v článku 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s mezinárodní smlouvou musí být respektována právě mezinárodní smlouva podle čl. 10 Ústavy.

Za současného stavu existují mezinárodní ujednání, která mají vliv na daňový režim transakcí s některými subjekty. Jde např. o Vídeňskou úmluvu o diplomatických stycích (č. 157/1964 Sb.) či o Vídeňskou úmluvu o konzulárních stycích (č. 32/1969 Sb.).

Pokud jde o aplikaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb.) v oblasti daní a jiných povinných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci Ferrazzini proti Itálii. Podle tohoto rozhodnutí daňové záležitosti dosud tvoří součást tvrdého jádra výsad veřejné moci, přičemž veřejný charakter vztahu mezi daňovým poplatníkem a daňovým úřadem nadále převládá. Z rozhodnutí dále vyplývá, že čl. 1 Protokolu č. 1, týkající se ochrany majetku, vyhrazuje státům právo přijímat zákony, které považují za nezbytné, aby upravily užívání majetku v souladu s obecným zájmem a zajistily placení daní. Z uvedeného vyplývá, že dopad Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod v daňové oblasti je velmi omezen, resp. prakticky vyloučen.

Navrhovaná právní úprava je tedy v souladu s mezinárodními smlouvami o lidských právech, zvláště s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.), a to zejména s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod.

Nová právní úprava tak bude zajišťovat plnění všech závazků, které se na upravovanou oblast vztahují a které vyplývají pro Českou republiku z mezinárodních smluv a dalších dokumentů.

Návrh zákona nezasahuje do aplikace smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Lze konstatovat, že návrh zákona o evidenci tržeb je plně v souladu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána.

1. **Soulad navrhovaného řešení se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii**

Návrh zákona o evidenci tržeb je plně slučitelný s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

S poukazem na sekundární právo Evropské unie lze konstatovat, že také v tomto ohledu předkládaná právní úprava respektuje závazky, které pro Českou republiku v této oblasti z členství v Evropské unii vyplývají.

V daňové oblasti je nutné zdůraznit, že třebaže legislativa daní zůstává v pravomoci členských států a obecně nepodléhá na úrovni Evropské unie celkové harmonizaci, čl. 115 Smlouvy o fungování Evropské unie (dále jen „SFEU“) stanovuje, že „Rada na návrh Komise [...] přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování vnitřního trhu.“ Vzhledem k absenci jiných ustanovení SFEU, která by Evropské unii svěřovala pravomoc v oblasti legislativy zdanění příjmů, je zde pravomoc Rady přijímat směrnice podle čl. 115 SFEU dána pouze v rozsahu, v jakém je nezbytné odstranit překážky při vytváření nebo zajištění fungování vnitřního trhu.

Kromě článku 115 SFEU jako základu pro harmonizaci v oblasti přímých daní jsou členské státy povinny při výkonu svých pravomocí respektovat principy dané SFEU (zejména články 19 SFEU, 45 SFEU, 49 SFEU, 56 SFEU, 63 SFEU) a dbát na to, aby nedocházelo k neodůvodněné diskriminaci na základě státní příslušnosti nebo neodůvodněnému omezování volného pohybu osob, služeb a kapitálu nebo svobody usazování, jak bylo opakovaně potvrzeno Soudním dvorem EU. Navrhovanou právní úpravou budou tyto principy plně respektovány.

1. **ředpokládaný hospodářský a finanční dosah navrhované právní úpravy**

V souvislosti s navrhovaným zákonem o evidenci tržeb lze očekávat vznik nákladů na straně státního rozpočtu i na straně vybraných soukromých subjektů. Lze očekávat počáteční náklady na straně státu na vybudování systému v řádech až stovek miliónů Kč a náklady na provoz a administraci včetně kontrolní činnosti v řádech desítek až stovek miliónů Kč. Předpokladem je, že náklady na vybudování a správu systému dosáhnou nepatrné části daňového inkasa získaného působením jeho existence. Vedlejšími efekty mohou být dále například snížení administrativního zatížení podnikatelů prostřednictvím lepšího cílení a efektivity daňových kontrol na rizikové subjekty a do budoucna i další zjednodušení např. revize některých statistických zjišťování apod.

Na straně povinných subjektů jsou díky zvolenému řešení náklady minimalizovány. Vynaložení nákladů na straně státního rozpočtu bude vyváženo předpokládaným zvýšením daňového inkasa, potvrzeného zkušeností z Chorvatska.

* 1. Náklady
     1. Náklady veřejné správy na technické vybavení

Z hlediska technických nároků je nutné primárně zohlednit nároky kladené na pořízení technického vybavení.

Jedná se o zřízení datového úložiště a zajištění ostatního technického zázemí. Ve vztahu ke zřízení datového úložiště lze v případě využití stávajících kapacit (např. Státní tiskárny cenin) očekávat nutnost vynaložení nákladů v minimální výši. U ostatního technického zázemí je možné předpokládat vznik nákladů na několika úrovních.

Podstatnou položkou jsou náklady spojené se založením systému umožňujícího přenos předepsaných údajů v podobě dat skrze trvalé elektronické spojení mezi povinnými subjekty a správcem daně. Přitom cena výsledného řešení je úměrná použité přenosové technologii a plánované kapacitě systému z hlediska počtu datových zpráv od povinných subjektů a od správce evidence, které bude systém v limitním případě způsobilý za stanovenou dobu pojmout, aniž by došlo k jeho přetížení. Při předpokládané intenzitě zatížení odvislé od trvalého provozu s výchylkami povahy nárazového zatížení (tzv. „špička“) ohledně 5000 inkas za sekundu (18 milionů inkas za hodinu) lze očekávat zásadní investici v řádu desítek milionů korun. Konečná částka se však bude podstatným způsobem lišit za situace, kdy budou k dispozici volné kapacity serverů provozovatele, jejichž využití by vedlo ke snížení ceny výsledného řešení.

Dalšími investicemi povahy nákladů je zřízení technických modulů sloužících k umožnění účasti veřejnosti na kontrole dodržování povinnosti evidence tržeb. Výše výsledných nákladů závisí na volbě konečné formy modulů, které mohou fungovat na bázi internetového portálu, nebo centra pro komunikaci prostřednictvím textových zpráv za využití mobilního telefonu, a to za účelem ověření platnosti jedinečného kódu transakce obsaženého na vystavené účtence, oznámení závadných skutečností, žádosti o informace a z jiných důvodů, kterým je třeba výsledné dispozice technického vybavení přizpůsobit.

Vedle výše uvedené skupiny nároků na pořízení technického vybavení je třeba zohlednit též druhou skupinu periodicky se opakujících technických nároků souvisejících se správou a údržbou zavedeného technického vybavení. Je však předpokladem, že náklady na správu systému dosáhnout nepatrné části daňového inkasa získaného působením jeho existence.

* + 1. Administrativní náklady veřejné správy

U administrativního zázemí je možné očekávat náklady určité výše vzniklé na základě požadavku na zajištění dodatečných personálních zdrojů participujících na vyřizování té agendy založené zněním zákona o evidenci tržeb, která nebude probíhat prostřednictvím automatických systémů (v tomto směru se jedná zejména o kontrolu dodržování uložených povinností a ukládání sankcí, vybrané aspekty přidělování autentizačních údajů a některé další procesy).

Cílem však zůstává dosáhnout realizace navržené úpravy za nejvyššího možného využití stávajících orgánů a jejich personálních zdrojů, tedy za minimálního rozšiřování institucionální základny. Případný nárůst potřebných aktivit by měl být z velké části kompenzován výrazným zvýšením efektivity analytické a kontrolní činnosti i nárůstem výběru daní z důvodu cíleného zaměření. Je možné předpokládat dodatečné standardní náklady na zajištění potřebného administrativního materiálu netechnické povahy (evidenční materiály, korespondence atd.).

* + 1. Náklady na technické vybavení u soukromých subjektů

Na straně povinných subjektů lze očekávat vznik zejména jednorázového nákladu na pořízení softwaru podporujícího funkci evidence tržeb, který se podle chorvatské zkušenosti může pohybovat okolo částky 500 Kč; u některých složitějších systémů může být částka vyšší, v některých případech však může být úprava software poskytnuta zdarma v rámci každoročního poplatku za aktualizaci software. Např. společnost KONZUM d. d. jako největší maloobchodní řetězec v Chorvatsku vyčíslila své celkové náklady na zavedení elektronické evidence tržeb na 5 EUR (na pořízení certifikátu). Veškeré náklady na úpravu SW nesla dodavatelská firma v rámci standardní úpravy SW – „Software Maintenance Agreement“. Obdobnou situaci lze očekávat i u části subjektů na českém trhu, a to bez ohledu na jejich velikost.

Dále lze případně očekávat náklady na pořízení technického zařízení podporujícího funkce k založení elektronického spojení se správcem daně, kde výše bude individuální v závislosti na typu a funkcích daného přístroje (notebook, tablet…). Dle zkušeností z Chorvatské republiky lze očekávat například následující pořizovací náklady: základní pokladnu pro nejmenší prodejce kompletně připravenou pro evidenci tržeb lze pořídit od cca 5 700 Kč nebo pronajmout komplexní řešení včetně datového připojení od cca 500 Kč/měsíčně. Pro střední prodejce lze na trhu najít nabídku již od 9 000 Kč, a to jde pouze o koupi kompletního nového vybavení. Lze např. použít i stávající hardware (počítač s tiskárnou, tablet…) a jen ho patřičně dovybavit. Na trhu lze najít i nejjednodušší software, který je nabízen zdarma. Bližší kvantifikace tohoto druhu nákladů bude dokončena po proběhnutí vnitřního připomínkového řízení.

Opakované náklady budou na straně povinných subjektů v souvislosti s úhradou služeb internetového připojení, v některých případech lze rovněž očekávat jednorázové náklady spojené se zřízením tohoto připojení.

Dodatečné náklady specifické povahy (pořízení datových nosičů, paměti aj. médií, korespondenční či cestovní náklady apod.) mohou vznikat v souvislosti s vedením evidence tržeb ve zjednodušeném režimu.

U ostatních (fyzických a právnických) osob lze očekávat, že výsledkem opatření přijatých v souvislosti se zákonem o evidenci tržeb může být zvýšení spotřebitelských cen, které povede ke vzniku souvisejících dodatečných nákladů na straně odběratelů. Rovněž je v této souvislosti vhodné přiklonit se ke zvýšené odpovědnosti subjektů veřejného práva za to, aby s využitelnými prostředky získanými dodatečným daňovým inkasem bylo naloženo způsobem, který bude v souladu s veřejným zájmem, mj. zejména se zájmem takto zatížených daňových poplatníků.

* + 1. Zvýšení zdanění u poplatníků neodvádějících řádně daně

Za situace zvýšené transparentnosti transakčních toků a doprovodných informací oproti současnému stavu lze předpokládat, že pro daňové subjekty bude demotivující pokoušet se svou daňovou povinnost za stálého rizika působení důkazní síly správce daně obcházet. V neprospěch činnosti daňových subjektů, které se budou i nadále pokoušet obraz o své daňové povinnosti zkreslit, bude působit spolehlivý informační tok založený navrženými systémovými opatřeními.

Z uvedených skutečností lze dovodit, že důsledkem působení těchto faktorů bude vznik nákladů v podobě zvýšení reálného zdanění oproti současnému stavu u poplatníků, kteří svou daňovou povinnost za současné praxe obcházejí. Přitom míra tohoto zvýšení bude odpovídat nárůstu daňového inkasa způsobenému přijetím navržených opatření. Zde je nezbytné podotknout, že tyto náklady jsou pro finanční dopad zavedení systému evidence tržeb zcela irelevantní, neboť nedochází ke změně hmotného práva (rozsahu a konstrukčních prvků daní) a reálné zdanění, tj. to, které by mělo být v souladu s daňovými předpisy odvedeno, se pro daňový subjekt nemění.

V tomto kontextu je však třeba zmínit, že tento efekt obecně mají veškeré nástroje vedoucí k zefektivnění výběru daní.

* 1. Přínosy
     1. Narovnání neoprávněné konkurenční výhody poplatníků řádně neodvádějících daně

V souvislosti se zavedením systému evidence tržeb lze očekávat přínos na straně poplatníků, kteří za stávající právní úpravy řádně plní své daňové povinnosti spočívající v reálném srovnání jejich postavení s poplatníky, kteří svou daňovou povinnost zkracují a tímto postupem získávají neoprávněnou výhodu v podobě ušetřených prostředků, které mohou volně použít v souboji s konkurencí.

Celkovou výši uvedeného přínosu u všech poplatníků plnících daňové povinnosti lze vyčíslit součtem přínosů jednotlivých poplatníků, které by bylo nutné určit s ohledem na individuální poměry u každého „řádného“ daňového poplatníka.

* + 1. Zvýšení inkasa veřejných rozpočtů

Se zavedením systému evidence tržeb dojde k zajištění dosud bezprecedentní úrovně přehledu správce daně o skutečnostech, které jsou rozhodné pro správné vyměření a stanovení daně, a od nichž se odvíjí výsledná výše odvedeného daňového inkasa. Přitom správci daně bude poskytnut nejen zdroj informačních podnětů, ale zároveň zdroj spolehlivých důkazních prostředků rozhodných pro efektivní vedení daňových řízení.

Správci daně tak budou ve zvýšené míře dostupné nejen informace rozhodné pro určení výše stanovené daně, nýbrž též informace relevantní při rozhodování o porušení daňových povinností.

Jako hospodářský dopad přijetí zákona o evidenci tržeb lze z uvedených důvodů očekávat zvýšení výběru daňového inkasa v řádech jednotlivých procent až desítek procent (např. po zavedení obdobného systému v Chorvatské republice deklarovaly vybrané skupiny daňových subjektů oproti minulým zdaňovacím obdobím o 50% vyšší objem zdanitelných plnění).

Další nezanedbatelný hospodářský přínos lze očekávat zvýšením výsledné výše vybraného příslušenství daně oproti stavu, který by panoval bez realizace evidence tržeb, a to u subjektů, které poruší povinnosti podle navrženého zákona nebo je budou obcházet.

1. **Zhodnocení dopadu navrhovaného řešení ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů**

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na standard ochrany soukromí a osobních údajů.

1. **Zhodnocení korupčních rizik navrhovaného řešení (CIA)**

Obecně lze k navrhované úpravě ve vztahu ke vzniku korupčních rizik uvést následující:

1. Přiměřenost

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působností jako takový, tak míra diskrece, kterou zákon při výkonu jednotlivých působností správnímu orgánu umožňuje, resp. jakou míru diskrece zákon předpokládá. Jakýkoli normativní text zakotvující určitou míru diskrece sám o sobě představuje potenciální korupční riziko. Proto se při přípravě takového ustanovení vždy poměřuje nutnost zavedení takové diskrece daného orgánu s mírou zásahu do individuální sféry subjektu, o jehož právech a povinnostech by se v rámci této diskrece rozhodovalo. Navržená právní úprava mění kompetence správních orgánů pouze způsobem, který zpřesňuje rozsah kompetencí stávajících, nebo stávající kompetence ve stejném nebo upraveném rozsahu svěřuje jinému správnímu orgánu, který je schopen tyto kompetence vykonávat efektivněji, anebo zavádí kompetenci novou, a to pouze v rozsahu nezbytném pro úpravu vztahů, které mají být právní úpravou nově regulovány, přičemž míra diskrece je vzhledem k vymezení povinností (ať už zákonem nebo mezinárodní smlouvou) minimální.

1. Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě poznamenat, že ke kontrole a vynucování splnění povinností stanovených zákonem bude příslušný správce daně z příjmů a orgány Celní správy České republiky. Tyto příslušné orgány obvykle disponují podklady pro vydání daného rozhodnutí, ale i potřebnými odbornými znalostmi, čímž je zaručena efektivní implementace dané regulace i její efektivní kontrola, případně vynucování. Nástroje kontroly a vynucování jsou upraveny jako obecné instituty daňového řádu.

Přitom při zajištění efektivity úpravy užitím kontrolních a vynucovacích nástrojů se uplatní účelně nezbytná míra diskrece příslušných orgánů související s právní kvalifikací zjištěných faktických poznatků a případnou volbou v daném případě nejefektivnějšího postupu z hlediska uložení dodatečných povinností sankční povahy, který zajistí individualizaci aplikace sankční normy při zohlednění okolnosti konkrétního případu a jehož v praxi ověřeným výsledkem bude vyšší naplnění represivní a výchovné funkce přijatých vynucovacích opatření.

1. Odpovědnost

Zvolená právní úprava vždy jasně reflektuje požadavek čl. 79 odst. 1 Ústavy, podle něhož musí být působnost správního orgánu stanovena zákonem.

Odpovědnou osobou na straně správce daně, resp. jiného správního orgánu je v daňovém řízení vždy úřední osoba. Určení konkrétní úřední osoby je prováděno na základě vnitřních předpisů, resp. organizačního uspořádání konkrétního správního orgánu, přičemž popis své organizační struktury je správní orgán povinen zveřejnit na základě zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů. Totožnost konkrétní úřední osoby je přitom seznatelná zákonem předvídaným postupem (srov. § 12 odst. 4 daňového řádu); úřední osoba je povinna se při výkonu působnosti správního orgánu prokazovat příslušným služebním průkazem.

1. Opravné prostředky

Z hlediska opravných prostředků existuje možnost účinné obrany proti nesprávnému postupu správce daně v první řadě v podobě řádného opravného prostředku, kterým je odvolání, resp. rozklad (srov. § 109 a násl. daňového řádu). V souladu s § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu má správce daně povinnost v rozhodnutí uvést poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku. Neúplné, nesprávné nebo chybějící poučení je spojeno s důsledky *pro bono* daného subjektu uvedenými v § 110 odst. 1 daňového řádu. Existuje také možnost užití mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (srov. § 117 a násl. daňového řádu). Vedle opravných prostředků daňový řád připouští rovněž jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu), podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu).

1. Kontrolní mechanismy

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu, jenž obsahuje úpravu kontroly a přezkumu přijatých rozhodnutí, a to primárně formou opravných prostředků. Proti rozhodnutím je možno podat odvolání anebo v určitých případech užít mimořádných opravných prostředků či jiných prostředků ochrany (viz předchozí bod). Vedle toho lze využít rovněž dozorčí prostředky, čímž je zaručena dostatečná kontrola správnosti a zákonnosti všech rozhodnutí vydávaných v režimu daňového řádu.

Soustavy orgánů vykonávajících správu daní, resp. další dotčené působnosti současně disponují interním systémem kontroly v rámci hierarchie nadřízenosti a podřízenosti včetně navazujícího systému personální odpovědnosti. V případě vydání nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu je s odpovědností konkrétní úřední osoby spojena eventuální povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát.

Z hlediska transparence a otevřenosti dat lze konstatovat, že navrhovaná úprava nemá vliv na dostupnost informací dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů.

Při správě daní se uplatňuje zásada neveřejnosti. Informace o poměrech daňových subjektů jsou tak chráněny povinností mlčenlivosti pod hrozbou pokuty do výše 500 000 Kč a nemohou být zpřístupněny veřejnosti.

Pokud dochází k zavedení nových kompetencí orgánů veřejné správy, jsou potenciální korupční rizika, jež nejsou popsána výše, zohledněna ve zvláštní části důvodové zprávy.

## II. Zvláštní část

1 úvodní ustanovení

K § 1:

Vymezuje se obecný předmět zákona o evidenci tržeb odkazující na práva a povinnosti, které vznikají v souvislosti s naplňováním obsahu předpisu, tedy existencí, uskutečňováním a ochranou evidence tržeb.

Přitom je nutné zdůraznit, že zákon je postaven jako rozšíření nástrojů správy daní. Z tohoto pohledu se tedy účel zákona týká správy daní ve smyslu § 1 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Tato skutečnost je v zákonném textu zdůrazněna užitím odpovídající terminologie, zejména pojmů „poplatník“ a „správce daně“.

K § 2:

Staví se najisto, že předmětem evidence jsou a podle zákona o evidenci tržeb evidovány budou pouze evidované tržby uskutečňované poplatníky daní z příjmů.

K vymezení evidované tržby pak dochází na základě naplnění podmínek tvořících dva znaky evidované tržby - formální (uvedený v § 4 odst. 1) a materiální (uvedený v § 4 odst. 2). Pouze při naplnění podmínek obou znaků je posuzovaná transakce považovaná za evidovanou transakci.

Na transakce, které nejsou pro účely zákona o evidenci tržeb považovány za evidované transakce, se povinnost evidence nevztahuje, a to bez ohledu na to, zda v souvislosti s nimi vzniká předmět daně, či nikoliv.

Ustanovení se váže na stávající zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle § 2 odst. 1 zákona o daních z příjmů jsou poplatníky daně z příjmů fyzických osob fyzické osoby. V tomto kontextu je však třeba upozornit na ustanovení § 239a daňového řádu, které fakticky posouvá zánik poplatníka - fyzické osoby, z okamžiku faktické smrti do okamžiku tzv. smrti daňové, která nastává až v okamžiku rozhodnutí soudu o dědictví. Důvod pro aplikaci tohoto přístupu je naplnění účelu evidence tržeb, kterým je sledování tržeb pro daňové účely. Je tak logické, aby se v případě úmrtí poplatníka postupovalo analogicky, jako se postupuje v daních.

Ustanovení § 17 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že poplatníkem daně z příjmů právnických osob je právnická osoba, organizační složka státu, podílový fond podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, podfond akciové společnosti s proměnným základním kapitálem podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, fond penzijní společnosti, kterým se pro účely tohoto zákona rozumí fond obhospodařovaný penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření a podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření, svěřenský fond podle občanského zákoníku a jednotka, která je podle právního řádu státu, podle kterého je založena nebo zřízena, poplatníkem.

Jednání těch poplatníků, kteří nejsou právnickou osobou, se řídí stejnými principy, jako v daních z příjmů. Především se uplatní ustanovení § 24 odst. 6 daňového řádu.

V kontextu subjektivity v rámci evidence tržeb je rovněž významné ustanovení § 36, které řeší subjektivitu ve vztahu k sankcím podle tohoto zákona (daňový řád se na část, která se týká sankcí, na základě zvláštní části důvodové zprávy k ustanovení § 3 odst. 2 neuplatní).

V textu zákona se dále používá pouze slova „poplatník“, tj. nikoliv již plný název „poplatník daní z příjmů“. Kontext, že se nejedná o jiného poplatníka, je dovoditelný právě na základě ustanovení § 2, které výslovně deklaruje, že předmět se dotýká pouze poplatníků daní z příjmů. Nadto zákon s jiným poplatníkem než poplatníkem daní z příjmů nepracuje, tj. snaha o záměnu v jednotlivých ustanoveních by byla spíše snahou o vytržení daného ustanovení z kontextu zákona jako celku. Výjimku z tohoto pravidla tvoří situace, kdy určitá norma tohoto zákona má být aplikována pouze na např. poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Zde se pak používá rozvinutého označení.

K § 3:

Upravují se základní podmínky správy evidence tržeb.

Odstavec 1 vymezuje, že působnost a výkon odpovídajících pravomocí spojených s evidencí tržeb, jsou svěřeny správci daně z příjmů. V dalším textu zákona se používá pouze zakrácený pojem „správce daně“ s tím, že je myšlen právě správce daně z příjmů, což je implicitně dovoditelné. Daná formulace je poměrně standardní formulací v obdobných zákonech, a to např. v § 2 odst. 1 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, kde je působnost nad dodržováním daného zákona svěřována správci spotřební daně. Správcem daně z příjmů jsou orgány Finanční správy, a to na základě ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tedy finanční úřady, kterým je svěřena působnost výkonu správy daně z příjmů. Správcem daně z příjmů se tedy nemyslí konkrétní úřední osoby, kterým je v rámci funkčního dělení úřední agendy uvnitř daného finančního úřadu svěřen výkon na poli správy daně z příjmů - pravomoc je tedy svěřena orgánu jako celku a priori všem úředním osobám, které se podílejí na chodu příslušného finančního úřadu s tím, že konkrétní funkční dělení agendy evidence tržeb záleží na vnitřním řízení úřadu.

Odstavec 2 určuje, že v rámci postupů při správě evidence tržeb se postupuje podle daňového řádu. Výjimky z aplikace tohoto procesního předpisu jsou dvojí, a to výjimka pro oblast správních deliktů (pro které se obecně uplatní zákon č. 500/2004 Sb., správní řád) a poté výjimka vyplývající z § 39, kterou je postup při ukládání předběžných opatření, pro které se explicitně použije úprava správního řádu. Cílem tohoto postupu je sjednocení procesu správního trestání bez ohledu na to, na základě jaké právní úpravy byly zjištěny skutečnosti odůvodňující zahájení řízení o správním deliktu či přestupku, příp. řízení o předběžném opatření.

Aplikačním dopadem uvedené úpravy je, že k získání relevantních údajů o dodržování povinností uložených zákonem o evidenci tržeb budou orgánům plnícím tímto zákonem svěřenou působnost (zejména v oblasti projednávání přestupků a správních deliktů) svěřeny pravomoci podle daňového řádu umožňující jim uskutečňovat aktivní úkony ke zjištění skutečností rozhodných pro zahájení správního řízení o přestupku či správním deliktu. Zejména se jedná o vyhledávací činnost podle § 78 a místní šetření podle § 80 daňového řádu. Daňový řád se uplatní rovněž pro předávání informací na základě § 40.

Odstavec 3 vymezuje, že k prověřování plnění povinností podle tohoto zákona jsou vedle správce daně příslušné také orgány Celní správy. „Prověřováním plnění povinností“ se rozumí faktické úkony spojené se sledováním skutečného stavu a jeho porovnáváním se stavem žádoucím a udílení sankcí za správní delikty a přestupky podle tohoto zákona. Tato formulace byla převzata z formulace, která je již v právním řádu užita v § 58 odst. 1 a 3 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu. Důvodem je rozšíření efektivity kontroly svěřením kontrolní pravomoci orgánům, které mají vedle orgánů Finanční správy v této oblasti praktické zkušenosti a disponují blízkým okruhem působnosti. Vzájemná koordinace a postupy jsou záležitostí konkrétní dohody těchto dvou orgánů. Zákon tedy nepresumuje, jak přesně by měla tato spolupráce vypadat. Stojí za zmínku, že tyto orgány již v dnešní době v řadě agend úzce spolupracují.

2 Evidence tržeb

2.1 Evidovaná tržba

K § 4:

Upravuje se definice evidované tržby, jejíž obdržení je iniciačním mechanismem k uplatnění postupu evidence tržeb. Vztah odstavce 1 a 2 je takový, že odstavec 1 vymezuje některé druhy tržeb z hlediska formy; tyto vymezené tržby jsou dále zužovány prostřednictvím odstavce 2, a to prostřednictvím slova „pouze“, které je obsaženo jak v písm. a) tak v písm. b).

V odstavci 1 se považuje za nutné vymezit formy uskutečnění majetkových toků, které podléhají evidenci tržeb.

Pro účely evidence tržeb je za evidovanou tržbu považován pouze ten majetkový tok, který je uskutečněn ve stanovené formě. Forma uskutečněné platby, v souvislosti s níž vzniká daňová povinnost, je tak zásadním kritériem pro identifikaci transakce podléhající režimu evidence tržeb.

Vybrané formy majetkových toků se vyznačují pro daňové účely dostatečnou mírou dohledatelnosti a průkaznosti jejich uskutečnění jiným způsobem, než skrze evidenci tržeb. Na druhé straně však existují formy uskutečnění transakcí zakládajících předmět daně, které není možné zjistit jinak, než na základě zvláštní evidence. U vybraných majetkových toků je určení konkrétní míry zpětné dohledatelnosti správcem daně sporné.

Účelem je vztáhnout povinnost evidence na vymezené způsoby provádění plateb, které se vyznačují nižší nebo nejasnou mírou zpětné dohledatelnosti.

Hotovostí se pro účely tohoto ustanovení rozumí mince a bankovky, lhostejno, zda jsou české či zahraniční.

Bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat, se rozumí provedení převodu peněžních prostředků z platebního účtu, k němuž dává platební příkaz plátce prostřednictvím příjemce ve smyslu § 3 odst. 1 zákona č. 284/2009 Sb., o platebním styku, a to ať již poskytovatel neposkytuje převáděné peněžní prostředky jako úvěr (písm. c) bod 3.), nebo poskytovatel převáděné peněžní prostředky jako úvěr poskytuje (písm. d) bod 3.). Evidence je tedy požadována jen po té skupině bezhotovostních platebních operací, u které je iniciace platby dána prostřednictvím příjemce, typicky se jedná o bezhotovostní transakce, kde dochází ke styku zákazníka a prodávajícího, zejména karetní transakce, ať už uskutečňované prostřednictvím debetní či kreditní karty (převod peněžních prostředků z účtu na účet ve smyslu § 2662 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku s užitím platební karty), nebo prostřednictvím virtuální karty umístěné např. v mobilním telefonu (převod peněžních prostředků z účtu na účet ve smyslu § 2662 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku s užitím mobilního telefonu). Pod formální znak evidované tržby podle tohoto vymezení však budou spadat mj. i transakce, které spočívají ve směně za hotovost nabytých kreditů na kartách či jiných nosičích.

Navržené řešení má tu výhodu, že je neutrální z hlediska technického zařízení, kterým se platba iniciuje, takže obstojí i v případě budoucích změn (např. bezkontaktní nálepka, bezkontaktní přívěšek na klíče apod.).

Poukázkou na zboží nebo služby se rozumí poukázka ve smyslu § 1939 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, jejímž předmětem je zboží nebo služba. Mezi poukázky na zboží nebo služby patří také stravenka, kterou se rozumí poukázka opravňující poukazníka u poukázaného k odběru plnění ve formě potravin.

Šekem a směnkou se rozumí šek a směnka podle zákona č. 191/1950 Sb., směnečného a šekového, případně jejich zahraniční obdoby.

Evidovanou tržbou je dále i platba prostřednictvím žetonů a obdobných instrumentů.

V odstavci 2 se vymezuje materiální znak evidované tržby.

Písmeno a) vymezuje evidovanou tržbu u poplatníka daně z příjmů fyzických osob. U něj podléhají evidenci tržeb pouze ty platby, které jsou zároveň příjmem ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Dle textace § 7 zákona o daních z příjmů jsou příjmy ze samostatné činnosti, a tedy tržbami podléhajícími evidenci, i příjmy získané činností podle § 7, ke které zákon vyžaduje příslušné oprávnění, ačkoliv jej daňový subjekt nezískal („černé podnikání“). Evidenci tržeb naopak nepodléhají zejména ty příjmy, které jsou příjmem podle § 9 nebo 10 zákona o daních z příjmů.

Písmeno b) vymezuje evidovanou tržbu u poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Písmena a) a b) vymezují evidované tržby jako příjmy podle zákona o daních z příjmů, a to s přihlédnutím k odstavci 3 ustanovení s tím, že za evidované tržby se dále nepovažují příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy nahodilé nebo příjmy, které tvoří základ daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně a u poplatníků daně z příjmů právnických osob příjmy z jiné činnosti než podnikání a příjmy zahrnované do samostatného základu daně.

Je však nutné v souladu s úvodní větou důvodové zprávy k tomuto ustanovení konstatovat, že ačkoliv evidovanou tržbou, a tedy “spouštěcím mechanismem pro evidenci tržeb, může být pouze plnění, které je příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů, v praxi tento příjem nemusí nutně odpovídat celkové částce, která je hrazena původcem tržby (zákazníkem) poplatníkovi. V řadě situací, např. komisní prodej, dochází k tomu, že hrazená částka je diametrálně odlišná (vyšší) než částka příjmu. Příjem je, jak je uvedeno výše, spouštěcím mechanismem, nicméně nemusí být nutně vždy tím údajem, který je v rámci systému evidence tržeb evidován. Rozsah a specifikaci údajů totiž stanovuje prováděcí právní předpis (viz § 12 odst. 3), který zároveň může určit, že v těchto případech (např. komisního prodeje) je evidována toliko celková částka, tj. včetně částky, která není příjmem (evidují se totiž údaje o evidované tržbě, případně též údaje, které s evidovanou tržbou souvisí - viz § 12 odst. 1). Tyto případy však jsou v zásadě speciální. V obecné rovině totiž bude částka příjmu odpovídat celkově hrazené částce.

Vyloučení příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů podle písm. a) bodu 1 a písm. b) bodu 1 reflektuje ustanovení § 3, resp. § 18 zákona o daních z příjmů (tj. nemělo by smysl evidovat tržby, které dle zákona o daních z příjmů nejsou předmětem daně). Cílem tohoto ustanovení je vyloučení z evidence takových transakcí, které jsou vyloučeny z předmětu daně z příjmů.

Vyloučení nahodilých příjmů je administrativní vyloučení, které spočívá v neevidenci takových transakcí, které jsou pouze nahodilého (často i jednorázového) charakteru. Evidovanou tržbou je tedy u poplatníka daně z příjmů vždy pouze příjem, který není nahodilým příjmem. Kritériem pro definici této vlastnosti příjmu je tedy jednorázovost či výjimečnost příjmu. Nahodilým příjmem se má na mysli např. plnění z titulu pojištění, tj. i v případě, že u poplatníka daně z příjmů fyzických osob dojde z titulu jeho podnikatelské činnosti k inkasování pojistného plnění, nemusí tento příjem evidovat.

Vyloučeno z evidence tržeb tedy bude např. inkaso pojistných plnění, a to i v případech, kdy se tento pojistný vztah vztahuje k obchodní činnosti poplatníka (pojištění majetku zařazeného v obchodním majetku, pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou výkonem samostatné činnosti, cestovního pojištění ve vztahu k cestě, jež přímo souvisí s výkonem samostatné činnosti atd.).

Z evidence tržeb budou též vyjmuty transakce mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem při například nahodilém prodeji majetku (např. odprodej vyřazeného majetku zaměstnancům). Tento případ je nutné odlišit od „podnikových prodejen výrobků zaměstnancům“, které již mají charakter standardní podnikatelské činnosti.

Vyloučení příjmů zahrnovaných do základu daně vybírané srážkou je logickým opatřením, neboť v případě těchto příjmů je z hlediska daně z příjmů poplatníka daně z příjmů fyzických osob (zčásti i u daně z přidané hodnoty) kladen akcent většinou na jednoduchost u poplatníka, a proto je správa takové daně přenesena na plátce tohoto příjmu. Zahrnutí těchto plnění do evidence tržeb by tedy bylo v rozporu s přístupem zákona o daních z příjmů (též zákona o dani z přidané hodnoty v případě § 5 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty).

U poplatníka daně z příjmů právnických osob podléhají evidenci pouze příjmy z podnikání. Naopak příjmy, jejichž přijetí nesouvisí s podnikatelskou činností poplatníka, nejsou evidovanou tržbou a evidenci nepodléhají.

Odstavec 3 se dotýká poplatníků daně z příjmů, kteří jsou účetními jednotkami. Ti totiž na základě ustanovení § 21h zákona o daních z příjmů (znění účinné k 1. lednu 2015) za příjmy považují své výnosy. Vzhledem k tomu, že záměrem evidence tržeb je zachycení reálného majetkového toku a nikoliv záznamu v evidenci, který může nastat v jiném časovém okamžiku, je pro účely evidence tržeb od účetního zachycení odhlíženo.

Odstavec 4 stanoví fikci, že příjmem se pro účely zákona o evidenci tržeb rozumí i jakákoliv platba, k níž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, a to bez ohledu na to, zda takto poskytnutá platba je ze své povahy příjmem, nebo nikoliv. Evidenci tedy podléhá jakékoliv poskytnutí platby, ke které dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce. Přitom není rozhodná povaha nosiče, který slouží k uchování těchto peněžních prostředků (ať už se jedná o kartu, čip, nebo jiný elektronický prostředek), ani to, zda jsou peněžní prostředky konverzí na nosič při platbě znázorněny od měny odlišnými jednotkami (např. kredity).

Evidovány budou dále vždy i platby prostřednictvím jednotek, které peněžní prostředky reprezentují (tedy platba prostřednictvím žetonů a obdobných instrumentů).

K § 5:

Má se za vhodné umožnit vyjmout z režimu evidence tržeb platby splňující podmínky formálního a materiálního znaku, na které však s přihlédnutím k okolnostem uskutečnění transakce a účelu evidence tržeb není odpovídající režim evidence vztahovat. Možnost tohoto vyjmutí se týká pouze specifických tržeb splňujících stanovené podmínky.

Odstavec 1 zakotvuje pravomoc Ministerstva financí stanovit formou vyhlášky ty tržby, které nebudou běžnému režimu evidence tržeb podléhat a budou z režimu evidence buď zcela vyňaty, nebo mohou být evidovány ve zjednodušeném režimu. Tato pravomoc je přitom zákonem přímo omezena pouze na určité zvláštní případy, a to na ty, kdy tržby naplní buď podmínku nehospodárnosti takové evidence anebo podmínku, že jejich evidování není „hladké“, tj. průběh fiskalizace, není plynulý, např. z důvodů špatného připojení k internetu. Hospodárnost podřazení určité „tržby“ pod jeden z uvedených režimů přitom musí být posuzována s ohledem k oběma dotčeným stranám - tedy jak ke státu (zejména s ohledem na náklady vynaložené na administrativní aparát zajišťující evidenci tržby), tak k poplatníkovi (s ohledem na zatížení poplatníků uskutečňujících tržbu v poměru k důsledkům vyloučení z běžného režimu). Obě tyto podmínky působí de facto restriktivně vůči pravomoci Ministerstva financí, tj. brání jeho libovůli při vyjímání subjektů z evidence tržeb. Možnost využití této pravomoci se tak omezuje v zásadě na nutné situace, ve kterých však je vyhláška Ministerstva daleko rychlejší reakcí, než cesta změny zákona a redukce rozsahu evidovaných tržeb v § 4. Pokud by vyhláška překročila určené mantinely zákona, byla by nutně excesem vůči mezím zmocnění, které jí byly dány.

Vynětí tržby z režimu evidence nevylučuje možnost poplatníka zaslat údaje o evidované tržbě správci daně způsobem předepsaným pro evidované tržby, avšak vyjímá ji z režimu povinností uložených poplatníkům ve vztahu k evidovaným tržbám. Pokud se tedy poplatník rozhodne fiskalizovat vyňaté tržby běžným způsobem, nebude mu uvedený postup technicky znemožněn, přesto však nebude podléhat právnímu režimu evidence (zejm. sankcím). Tento režim je odlišný od případu zařazení tržby do zjednodušeného režimu, jehož uplatnění závisí na dobrovolném rozhodnutí poplatníka. Pokud se poplatník v tomto případě rozhodne evidovat tržby v běžném režimu, nese právní odpovědnost za plnění všech standardních povinností z něj plynoucích, včetně uplatnění sankcí za jejich nesplnění.

Pravomoc Ministerstva financí zahrnuje též pravomoc stanovit formou vyhlášky, že tržba vyňatá z běžného režimu evidence tržeb, tedy nepodléhající režimu evidence vůbec, nebo u které může být evidence poplatníkem vedena ve zjednodušeném režimu, bude běžnému režimu evidence podléhat.

Obsah zmocnění podle uvedené definice se vztahuje vedle druhu tržby i k dalším kritériím, podle kterých mají být vybrané tržby z režimu zákona vyňaty, nebo u nich má být umožněno vedení ve zjednodušeném režimu, např. ke kritériu tržby uskutečněné vybranými poplatníky, a umožňuje tedy z režimu evidence tržeb vyjmout tržby, nebo umožnit jejich vedení ve zjednodušeném režimu u vybraných poplatníků; výjimku lze však uvedeným způsobem s ohledem na účel zákona uplatnit pouze výjimečně a v důvodných případech, např. ve vztahu k poplatníkům, kteří jsou osobami veřejného práva, specificky tedy vůči územním samosprávným celkům a jimi zřízeným příspěvkovým organizacím a příspěvkovým organizacím státu.

Odstavec 2 stanoví, že tržby, o nichž vyhláška Ministerstva financí stanoví možnost evidence ve zjednodušeném režimu, mohou být ve zjednodušeném režimu evidovány zásadně pouze na základě povolení. Zároveň se stanoví pravomoc Ministerstva financí určit tržby, u nichž je možné vykonávat evidenci ve zjednodušeném režimu bez povolení.

Odstavec 3 obsahuje časový korektiv odkazující na okamžik přidělení daňového identifikačního čísla. V zájmu jednoduššího a transparentnějšího systému se navrhuje, aby evidenci tržeb podléhali toliko poplatníci, kteří mají přiděleno daňové identifikační číslo. Vzhledem k tomu, že daňové identifikační číslo je údaj, který je nutný v rámci procesu autentizace, je stanoveno rovněž určité údobí od přidělení daňového identifikačního čísla, kdy poplatník není povinen tržby evidovat.

Podle daňového řádu správce daně přiděluje daňové identifikační číslo v rámci registračního řízení s daňovým subjektem, který není doposud registrovaný k žádné dani. Platí tedy, že daňové identifikační číslo je společné pro všechna registrační řízení k jednotlivým daním (viz § 130 daňového řádu) a přidělí se v rámci registrace k první dani, ke které se daňový subjekt registruje. Registrační řízení daňový řád obecně upravuje v § 125 a násl., přičemž samotné hmotně-právní podmínky registrace, tj. podmínky, za kterých vzniká povinnost podat přihlášku k registraci, a lhůtu pro podání přihlášky k registraci, upravují jednotlivé daňové zákony.

V případě evidence tržeb bude nejčastěji poplatná úprava registrace k daním z příjmů, která je v části páté zákona o daních z příjmů v § 39 pro poplatníky daně z příjmů fyzické osoby, v § 39a pro poplatníky daně z příjmů právnické osoby a v § 39b pro plátce daně. V rámci těchto ustanovení jsou vymezeny rozhodné skutečnosti pro vznik povinnosti podat přihlášku k registraci k dani z příjmů. Pro fyzickou osobu je v zásadě klíčový den, kdy započala vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti, nebo kdy přijala příjmy ze samostatné činnosti. Pro poplatníka daně z příjmů právnických osob je rozhodnou skutečností jeho vznik. Přihlášku k registraci je nutné podat do 15 dnů ode dne naplnění rozhodných skutečnosti pro registraci. Následující postup již upravují obecná ustanovení daňového řádu.

O registraci rozhodne správce daně samostatným rozhodnutím, které vydává na základě přihlášky k registraci, ale i z moci úřední, tj. nesplní-li daňový subjekt registrační povinnost sám (viz § 129 odst. 1 a 3 daňového řádu). V obou případech správce daně v rozhodnutí o registraci přidělí daňovému subjektu daňové identifikační číslo, pokud již nebylo přiděleno dříve v rámci registrace k jiné dani. V daňovém řádu je navíc v § 129 odst. 1 zakotvena pořádková lhůta pro správce daně k vydání tohoto rozhodnutí, a to do 30 dnů ode dne podání přihlášky, případně ode dne odstranění vad přihlášky, tuto lhůtu může nadřízený správce daně ve zvlášť složitých případech prodloužit; v tomto kontextu je tak poplatník povinen evidovat tržby až od desátého dne poté, co mu bylo právní mocí rozhodnutí o registraci k příslušné dani přiděleno daňové identifikační číslo.

Odstavec 4 stanovuje, že tržby, které jsou z evidence tržeb vyloučeny, nejsou evidovanými tržbami, tj. zachází se s nimi identicky, jako by nebyly prohlášeny za evidované tržby podle § 4.

2.2 Povinnosti poplatníka

2.2.1 Autentizační údaje

K § 6:

Ustanovení upravuje způsob, jakým poplatník získá autentizační údaje nutné k identifikaci během evidence tržeb. Základním účelem ustanovení tedy je, že poplatník na jeho základě získá přístupové údaje pro evidenci tržeb, skrze něž bude moci vlastní evidenci provádět. Žádost o autentizační údaje není poplatná pouze situaci, kdy poplatník žádá o údaje z důvodů, že musí začít evidovat tržby, ale také např. situaci, kdy žádá o nové údaje z důvodů ztráty starých údajů.

Autentizačními údaji se rozumí přihlašovací údaje a certifikát, které jsou nezbytné pro technické zabezpečení evidování tržeb na straně poplatníka.

Výraz „autentizační“ znamená, že se jedná o údaje, které jsou schopny bezpečně rozpoznat poplatníka, který se jimi identifikuje. Teoreticky přichází v úvahu namísto autentizačních údajů použít českého ekvivalentu „ztotožňovací údaje“, nicméně toto spojení není zpravidla užíváno. Běžnějším termínem je „autentizační údaj“.

Odstavec 1 stanoví povinnost poplatníka podat žádost o autentizační údaje. Přitom je stanoven termín ke splnění dané povinnosti, která musí být splněna ještě před přijetím první evidované tržby.

Žádost poplatníka je v návaznosti na ustanovení § 3 odst. 2 tohoto zákona nutné považovat za podání podle § 70 daňového řádu se všemi vyplývajícími procesními důsledky.

Odstavec 2 stanoví formální způsob splnění povinnosti podat žádost podle odstavce 1. Žádost bude nutné podat vždy v elektronické formě (tj. datovou zprávou), a to buďto dálkově (datovou schránkou), nebo v rámci osobní návštěvy kontaktního místa veřejné správy na příslušném technickém nosiči. Datová zpráva musí být ve formátu a struktuře, který za tím účelem zveřejní správce daně na internetu. Přitom struktuře a formátu žádosti o autentizační údaje může podle předpokladu vyhovět pouze poplatník, který uskuteční prvotní krok k vytvoření žádosti s využitím předepsaného postupu na portálu správce daně, kdy mu tento po vyplnění předepsaného elektronického formuláře umožní automatické vygenerování souboru s žádostí. Předpokladem dále je, že obsahem žádosti bude pouze nezbytné minimum údajů určujících identitu poplatníka a doprovodné údaje pro evidenci tržeb; jedná se především o jeho ve většině případů již jednou přidělené identifikátory DIČ, IČO, a dále seznam provozoven. Případné rozšíření požadovaných údajů může být doplněno na základě poznatků z praxe.

Podle písmene a) je možné elektronickou žádost odeslat do speciální datové schránky, kterou za tím účelem správce daně zřídí. Oproti obecné úpravě elektronického podání podle daňového řádu se zde předpokládá pouze komunikace přes datovou schránku. Důvodem je snaha o maximální automatizaci celého procesu.

Poplatník může podle písmene b) nadto podat žádost prostřednictvím kontaktního místa veřejné správy. Datovou zprávu, kterou si předem vytvoří prostřednictvím portálu pro evidenci tržeb, žadatel nahraje na technický nosič (např. flash disk), s nímž se pak dostaví na kontaktní místo veřejné správy (tzv. Czech Point). Při volbě technického nosiče musí respektovat požadavky na formu tohoto nosiče, které správce daně dopředu zveřejní na internetu. Na základě takto podané žádosti dojde k okamžitému vygenerování údajů, které posléze budou přiděleny zpět žadateli.

Jedná se o speciální ustanovení oproti obecnému vymezení přípustné formy podání podle § 71 daňového řádu.

K § 7:

Toto ustanovení upravuje přidělování autentizačních údajů.

Odstavce 1 stanoví povinnost správce daně povinnost přidělit poplatníkovi autentizační údaje. Autentizačními údaji, tedy přihlašovacími údaji a certifikátem, se bude poplatník identifikovat při zasílání údajů o evidované tržbě. Pod pojmem „přidělí“ je třeba vnímat veškeré procesy, které budou součástí výsledného technického postupu, a to včetně jejich vydání (tj. pokud je nevydá poplatníkovi, pak mu je nepřidělil).

Správce daně má na úkon lhůtu 24 hodin. Předpokládá se, že žádost o autentizační údaje bude zasílána do speciální datové schránky správce daně, která bude vytvořena jen pro účely evidence tržeb. Tato datová schránka bude mít automatizovanou odpověď, tj. reálný čas odpovědi bude většinou daleko kratší než normovaných 24 hodin.

V případě vadného podání se předpokládá automatická odpověď systému, která bude právně výzvou k odstranění vad. Výzva k odstranění vad dle ustanovení § 34 daňového řádu pak jednak přerušuje běh lhůty správce daně a zadruhé zajištuje, aby tato lhůta neskončila dříve než 5 dní ode dne, kdy došlo k požadované součinnosti, tj. odstranění vad. Prakticky tedy dojde k prodloužení lhůty.

Z povahy věci pak dochází k restrikci oproti obecným způsobům doručování podle daňového řádu spočívající v tom, že správce daně přidělí poplatníkovi autentizační údaje pouze prostřednictvím datové schránky.

Jestliže dojde k překročení lhůty správcem daně a v důsledku tohoto překročení poplatník nemůže vykonávat evidenci tržeb, je možné případné porušení povinnosti tržby evidovat subsumovat pod liberaci (§ 30), jde-li o správní delikt podnikajících osob, či nezaviněné porušení povinností, jde-li o přestupek fyzických osob.

Odstavec 2 obsahuje zmocnění kontaktního místa veřejné správy (Czech Point) v případě, že poplatník podal žádost o autentizační údaje prostřednictvím kontaktního místa veřejné správy, k vydání autentizačních údajů. K tomuto přidělení by mělo docházet obratem, tj. v zásadě na počkání.

K § 8:

Stanovuje se povinnost poplatníka zacházet s autentizačními údaji tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití. Přitom obsahem povinnosti poplatníka je odpovědnost za negativní následky způsobené jemu nebo jiným osobám nakládáním s údaji v rozporu s touto uloženou povinností.

Povaha a formulace povinnosti je obdobou povinnosti uvedené v § 9 odst. 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů.

2.2.2 Oznamovací povinnost

K § 9:

Ustanovení upravuje povinnosti poplatníka v případě nastalé změny některého nebo více údajů, které je poplatník povinen uvádět v žádosti o autentizační údaje podle § 6.

Podle odstavce 1 vzniká v případě změny v údajích uváděných v žádosti o autentizační údaje poplatníkovi oznamovací povinnost vůči správci daně. Tuto povinnost přitom musí splnit do 15 dnů ode dne, kdy tato změna nastala.

Odstavec 2 stanoví formu, v jaké má být oznamovací povinnost podle odstavce 1 splněna, tedy pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně zaslanou na společné technické zařízení správce daně. Datová zpráva musí být autentizována poplatníkem prostřednictvím autentizačních údajů.

Jedná se o speciální ustanovení oproti obecnému vymezení přípustné formy podání podle § 71 daňového řádu.

K § 10:

Ustanovení obsahuje povinnost poplatníka uvádět daňové identifikační číslo při styku se správcem daně ve všech případech, které se týkají evidence tržeb, a to i tehdy, není-li požadavek na uvedení daňového identifikačního čísla obsažen přímo v zákonné normě upravující daný případ styku se správcem daně (tedy např. i v případě absence požadavku uvedení daňového identifikačního čísla na formuláři, či tiskopisu vydaném správcem daně pro stanovené případy na základě zákonného zmocnění).

2.2.3 Evidenční povinnost

2.2.3.1 Evidence tržeb běžným způsobem

K § 11:

Odstavec 1 stanoví základní povinnosti poplatníka, který má tržbu evidovat, při uskutečnění evidované tržby. Poplatník je povinen za účelem způsobilosti k plnění povinností uložených tímto ustanovením předpokládat, zda mu v dohledné budoucnosti vznikne evidovaná tržba. U konkrétní platby je pak povinen správně posoudit, zda evidovaná tržba vznikla, či nikoliv, a splnit povinnosti uložené mu tímto ustanovením.

Nejpozději při vzniku evidované tržby je poplatník, který má tržbu evidovat, povinen zaslat správci daně údaje o uskutečněné tržbě způsobem předepsaným tímto zákonem.

Zároveň je povinen nejpozději v tomto okamžiku vydat tomu, od koho mu tržba plyne, účtenku s předepsanými údaji. Pojem účtenka se přitom jinde v právním řádu nevyskytuje. V tomto smyslu je obsah tohoto pojmu svébytný a není totožný s obsahem pojmu „daňový doklad“ podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ani s obsahem jiného obdobného právního pojmu. Neznamená to však, že pokud daný list papíru (nosič) bude obsahovat i jiné údaje, které vcelku s původními budou mít náležitosti vyžadované zákonem o DPH, že se nemůže jednat o daňový doklad pro účely DPH.

„Nejpozději při uskutečnění evidované tržby“ znamená, že poplatník, který má tržbu evidovat, může zaevidovat tržbu a vydat účtenku kdykoliv před okamžikem uskutečnění později obdržené tržby, nebo až při jejím uskutečnění. Není přitom rozhodné, zda a kdy předal poplatník slíbené protiplnění. Pokud poplatník nejprve předává slíbené protiplnění a teprve poté dochází na jeho straně k uskutečnění tržby za toto předané protiplnění, je pouze na něm, zda zaeviduje tržbu a vydá účtenku až v okamžiku realizace tržby, nebo kdykoliv před tímto okamžikem, včetně okamžiku předání protiplnění. Pokud však poplatník nejprve realizuje tržbu a teprve poté předává slíbené protiplnění, je povinen tržbu zaevidovat a vydat účtenku nejpozději v okamžiku uskutečnění tržby, nemůže tedy čekat se zaevidováním tržby až do okamžiku poskytnutí protiplnění.

V případě fyzické přítomnosti původce tržby se „vydáním účtenky“ na straně poplatníka, který má tržbu evidovat, rozumí vydat účtenku, bez výzvy ji fyzicky poskytnout zákazníkovi jejím umístěním na příslušné výdejní místo, v krajním případě upozornit toho, od koho mu platba plyne, na obsah jeho povinnosti podle § 17 a neuskutečnit dispozici s účtenkou v rozporu se sdělenou vůlí původce plnění.

Poplatník nesmí vydat účtenku mimo sféru původce tržby (takovým vydáním není naplněna podmínka podle odst. 1 písm. b)), tedy vydat účtenku po uskutečnění platby bez přítomnosti původce tržby, ani nakládat s účtenkou proti vůli původce tržby. Vůle původce však může být vyjádřena jak výslovně, tak konkludentně. V souladu s ustanovením tak budou i situace, kdy poplatník vydá účtenku v přítomnosti původce tržby, umístí ji na příslušné výdejní místo k umožnění další dispozice zákazníkem, přičemž tento svou vůli vyjádří alespoň gestem (a splní tak svou povinnost podle § 17). Nevyjádří-li původce tržby svou vůli vůbec, např. bez reakce odejde, dojde na jeho straně k porušení povinnosti uložené v § 17 (nedošlo k přechodu dispozice s účtenkou), avšak poplatník se např. likvidací takové účtenky porušení povinnosti nedopustí, neboť vůli v tomto případě nelze považovat za sdělenou, tedy případné uskutečnění dispozice nebude v rozporu se sdělenou vůlí.

Pokud původce tržby fyzicky přítomen není, lze za splnění povinnosti vydat účtenku pokládat učinění takových úkonů, které lze za běžných okolností bez dalšího důvodně považovat za počátek zprostředkování účtenky původci plnění, tedy které za standardních okolností vedou ke zprostředkování účtenky původci, např. vložení účtenky do obálky k samostatnému odeslání a vhození do schránky, nebo vložení účtenky do krabice k dálkově objednanému zboží, které čeká na expedici za podmínky, že toto zboží bylo v nejbližší době expedice odesláno.

Poplatník může vydat účtenku též elektronicky. Tento přístup se uplatní zejména v situacích, kdy nedochází k fyzickému kontaktu aktérů transakce nebo dokonce ani k fyzickému předání zboží (např. nákup softwaru po internetu placený platební kartou).

V případech, kdy dojde k odstoupení od smlouvy, vrácení zboží koupeného na dálku, reklamaci vadného plnění a dalším případům obdobného druhu, kdy dochází k vrácení poskytnutého plnění, které bylo zaevidováno jako evidovaná tržba, bude tato tržba zpětně anulována. Poplatník bude mít k opravě této skutečnosti k dispozici funkci „storno“, tj. do centra jím bude zaslána „mínusová“ tržba.

Znění tohoto ustanovení se nijak nedotýkají povinností plynoucích poplatníkovi, který má evidovat tržbu, na základě zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitelů.

Odstavec 2 stanoví, že zaslání údajů o tržbě správci daně podle odstavce 1 písm. a) není podáním ve smyslu § 70 a násl. daňového řádu a nevyvolává žádné účinky s ním spojené.

K § 12:

Stanoví se rozsah údajů zasílaných poplatníkem správci daně.

Odstavec 1 obsahuje zákonný korektiv pro vymezení zasílaných údajů, který stanoví, že správci daně se zasílají pouze ty údaje, které jsou nezbytné pro evidenci tržeb a údaje s těmito údaji související. Na základě tohoto vymezení tedy dochází k omezení zmocnění obsaženého v odstavci 3, tedy že vydáním vyhlášky nelze vyžadovat zasílání údajů, které nesouvisejí s dosažením účelu evidence tržeb, a v odstavci 4, tedy že správce daně není oprávněn požadovat údaje určitým způsobem související s evidencí tržeb v rozsahu, který s ní nesouvisí. Jedná se tedy o obdobnou formulaci jako v § 13 odst. 1.

Odstavec 2 stanoví výčet údajů, které budou poplatníkem vždy zasílány správci daně (jedná se tedy o údaje zasílané ze zákona). Přitom se stanoví, že mezi zasílanými údaji je i bezpečnostní kód vygenerovaný poplatníkem a upravuje se zmocnění Ministerstva financí určit způsob tvorby bezpečnostního kódu vyhláškou.

V odstavci 3 se dále ponechává v gesci Ministerstva financí, aby vyhláškou určilo, které další údaje o tržbě mají být poplatníkem správci daně předány. Předběžně se počítá se zasláním základních údajů o poplatníkovi, jako je jméno a příjmení, příp. název, sídlo ad., a o proběhlé transakci, zejména čas a objem platby. Dále se předpokládá, že součástí údajů zasílaných správci daně bude údaj o době odezvy, tj. je možné tento údaj aktualizovat v rámci každé evidované tržby.

Formát a strukturu údajů zasílaných na základě jejich vymezení ve vyhlášce Ministerstva financí však podle odstavce 4 stanoví správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.

Odstavec 4 obsahuje zmocnění správce daně určit rozsah a uspořádání údajů, které mu mají být zasílány, způsobem umožňujícím dálkový přístup. Účelem uvedené normy je, aby byly zasílány údaje jen v rozsahu, který bude pro správu daně skutečně nezbytný a který má být určen právě správcem daně. Uvedené ustanovení je tedy nutné vykládat přísně restriktivně. Předpokladem je přitom sjednocení obsahu těchto údajů u všech správců daně, tedy jednotná metodika, která neumožní jednotlivým správcům daně převzít iniciativu v asymetrickém nastavení těchto údajů mezi poplatníky spadající do místní působnosti různých správců daně.

Odstavec 5 upravuje zákonné zmocnění ke shromažďování údajů získaných vedením evidence tržeb na společném technickém zařízení správce daně, kterým je datové úložiště. Zároveň je deklarováno výhradní cesta zasílání údajů relevantních pro evidenci tržeb a to právě do společného technického zařízení správce daně.

K § 13:

Odstavec 1 obsahuje zákonný korektiv pro vymezení údajů uvedených na účtence, který stanoví, že na vydané účtence lze požadovat uvedení pouze těch údajů, které jsou nezbytné pro evidenci tržeb, a údajů s těmito údaji souvisejících. Na základě tohoto vymezení tedy dochází k omezení zmocnění obsaženého v odstavci 3, tedy že vydáním vyhlášky nelze vyžadovat, aby na účtence byly poplatníkem uváděny údaje, které nesouvisejí s dosažením účelu evidence tržeb, a v odstavci 4, tedy že správce daně není oprávněn požadovat na účtence uvedení údajů určitým způsobem souvisejících s evidencí tržeb v rozsahu, který s ní nesouvisí. Jedná se tedy o obdobnou formulaci jako v § 12 odst. 1.

Odstavec 2 stanoví základní obsah účtenky vydané poplatníkem v běžném režimu evidence tržeb (tedy údaje uváděné na účtence ze zákona).

Účtenka musí vedle dalších údajů obsahovat fiskální identifikační kód účtenky zaslaný správcem daně a bezpečnostní kód poplatníka.

Fiskální identifikační kód účtenky je definován jako jednoznačný identifikátor vytvořený správcem daně potvrzující zaevidování tržby. Jedná se tedy o unikátní evidenční označení, pod kterým správce daně eviduje individuální tržbu, k níž byla účtenka vydána. Správce daně provede na základě údajů povinně zaslaných poplatníkem okamžitou evidenci tržby a přidělí jí unikátní fiskální identifikační kód, pod kterým tržbu nadále eviduje. Přidělený fiskální identifikační kód zašle zpětně poplatníkovi, který jej vytiskne na účtenku, již je povinen vydat původci realizované tržby.

Bezpečnostní kód poplatníka je jedinečným kódovacím algoritmem poplatníka vygenerované označení, které jako výstup konkrétních vstupů v podobě údajů o evidované tržbě a poplatníkovi, který ji uskutečnil, identifikuje poplatníka, který účtenku vydal, a uskutečněnou tržbu s vydanou účtenkou.

Zněním odstavce 3 se ponechává v gesci Ministerstva financí, aby určilo, které další údaje je poplatník, který má tržbu evidovat, povinen uvádět na vydané účtence. Výčet těchto údajů tak bude stanoven vyhláškou. Předběžně se počítá s uváděním základních údajů o poplatníkovi, jako je jméno a příjmení, příp. název, sídlo ad., a o proběhlé transakci, zejména čas a objem platby.

Odstavec 4 obsahuje zmocnění správce daně určit způsobem umožňujícím dálkový přístup rozsah a uspořádání údajů, které mají být uvedeny na účtence. Účelem uvedené normy je, aby na účtence byly uváděny údaje jen v rozsahu, který bude pro správu daně skutečně nezbytný a který má být určen právě správcem daně. Uvedené ustanovení je tedy nutné vykládat přísně restriktivně. Předpokladem je přitom sjednocení obsahu těchto údajů u všech správců daně, tedy jednotná metodika, která neumožní jednotlivým správcům daně převzít iniciativu v asymetrickém nastavení těchto údajů mezi poplatníky spadajícími do místní působnosti různých správců daně.

2.2.3.2 Nemožnost evidování tržeb v důsledku překročení mezní doby odezvy

K § 14:

Ustanovení upravuje postup v situaci, kdy kvůli překročení mezí doby odezvy, např. v důsledku technické závady, či dočasného výpadku připojení, či prostého zhoršení úrovně přenosu není možné provádět evidenci tržeb „on-line“. Upravuje tedy zvláštní odlišnosti v povinnostech na straně poplatníka vzniklé v uvedené situaci.

Při překročení mezní doby odezvy je základní obsah vydané účtenky odlišný od obsahu vymezeného v § 13. Účtenka vydaná v této situaci nemusí a nemůže obsahovat fiskální identifikační kód účtenky, neboť údaje o evidované tržbě buďto vůbec nemohly být správci daně předány, nebo nebyl správcem daně ve stanovené mezní době odezvy předán fiskální identifikační kód. Údajem tvořícím povinně obsah vydané účtenky bude v této situaci pouze bezpečnostní kód poplatníka.

Zároveň je povinnost poplatníka zaslat nejpozději v okamžiku uskutečnění evidované tržby správci daně předepsané údaje podle § 11 odst. 1 nahrazena povinností zaslat, tedy doručit tyto údaje, bezodkladně po pominutí příčiny, která vedla k překročení mezní doby odezvy, nejpozději v dodatečné lhůtě 48 hodin od uskutečnění tržby. Ustanovení přitom cílí na situaci, kdy došlo k překročení maximální doby odezvy na straně poplatníka. Předpoklad, že dojde k výpadku na straně správce daně, se obecně nepředpokládá. Pokud by k němu teoreticky došlo, nespadala by taková situace do působnosti tohoto ustanovení a nastalý stav by se pak řešil prostřednictvím úvahy, že nedošlo k součinnosti na straně správce daně, přičemž v takové situaci by povinnost po poplatníkovi nebylo možné vyžadovat, nebylo by tedy ani možné takový postup poplatníka sankcionovat jako nesplnění povinnosti při evidenci tržeb.

K § 15:

Ustanovení upravuje definici doby odezvy a podstatu a způsoby stanovení mezní doby odezvy.

Odstavec 1 obsahuje definici „doby odezvy“, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí časový úsek, tedy doba, uběhlý mezi uskutečněním pokusu o odeslání stanovených údajů o tržbě a okamžikem přijetí fiskálního identifikačního kódu účtenky. Jedná se tedy o faktický časový úsek, který se může v jednotlivých situacích evidence tržby lišit.

Odstavec 2 upravuje podmínky pro stanovení délky mezní doby odezvy. „Mezní dobou odezvy“ se rozumí nastavený parametr maximální doby, po jejímž uplynutí bez obdržení fiskálního identifikačního kódu účtenky se uplatní postup podle § 14 tohoto zákona. Mezní doba odezvy se stanovuje s přihlédnutím k druhu a způsobu vykonávané činnosti tak, aby nastavení příliš krátké mezní doby odezvy nezpůsobovalo neproběhnutí evidence tržby, a tím nemařilo průběh evidence tržeb. U poplatníka se zároveň zohlední i druh a kvalita dostupného elektronického připojení. Vykonává-li poplatník více činností, z nichž je povinen přijaté tržby evidovat, bude délka mezní doby odezvy nastavena pro každou činnost zvlášť s přihlédnutím ke specifikům každé činnosti podle uvedených parametrů. Totéž platí v případě různých provozoven (zde rozhoduje především ona kvalita připojení). Při stanovení délky mezní doby odezvy je nutné zohlednit délku doby zpracování zaslaných informací o evidované tržbě správcem daně, přičemž pro účely stanovení mezní doby odezvy je vytvořena zákonná právní fikce, že tento časový úsek má pevně stanovenou délku 2 sekund.

Předpokládá se, že údaj o době odezvy bude součástí údajů zasílaných správci daně ve smyslu údajů podle § 12 odst. 3, tj. je možné tento údaj aktualizovat v rámci každé evidované tržby.

2.2.3.3 Evidenční povinnost ve zjednodušeném režimu

K § 16:

Upravuje se průběh evidování tržeb ve zjednodušeném režimu. Především je nutné říci, že zjednodušený režim je na rozdíl od „zjednodušeného“ režimu v Chorvatské republice způsobem evidování tržeb, který probíhá elektronicky. V Chorvatské republice je totiž zjednodušený režim založen na číslovaných papírových účtenkových blocích, které jsou dopředu zaevidovány správcem daně. Tyto účtenkové bloky jsou pak následně ručně vyplňovány prodejcem.

Upravuje se, že obecně se ve zjednodušeném režimu evidence postupuje obdobně jako v případě běžného režimu evidence, kromě výjimek v podobě podmínek vedení evidence zmírňujících vybrané aspekty standardních zákonem stanovených povinností.

Zároveň stanoví zmírňující podmínky průběhu evidence ve zjednodušeném režimu. První je, že u poplatníka dochází k prodloužení lhůty k zaslání údajů o uskutečněné tržbě, a to z okamžitého zaslání údajů na zaslání do 5 dnů. Druhou je, že poplatník není povinen uvádět na vydané účtence fiskální identifikační kód účtenky.

2.3 Povinnosti a práva zákazníka

K § 17:

Ustanovuje se základní povinnost převzít během uskutečnění evidované tržby účtenku, která je uložená tomu, od koho poplatníkovi, který má tržbu evidovat, plyne platba.

Účelem daného ustanovení je, aby se původce tržby přesvědčil, že pro uskutečněnou transakci byla vydána účtenka.

Původce tržby je ten, kdo tržbu poskytuje. V nadpisu hlavy se používá též označení „zákazník“, což sice tento pojem přibližuje (většinu původců tržeb si jako zákazníka představit lze), nicméně samo označení „zákazník“ nemusí být zcela přesné. Z tohoto důvodu je v normativním textu použito označení „ten, od koho plyne evidovaná tržba“.

Převzetím se tak rozumí přechod dispozice s evidenčním dokladem do sféry původce tržby do té míry, která zakládá alespoň jeho potencionální možnost se se základním obsahem (evidentně existujícího) evidenčního dokladu seznámit, sdělení a, je-li to z jeho strany možné, uskutečnění jeho vůle k nakládání s evidenčním dokladem. Přitom je bezpředmětné, zda se účtenka fakticky ocitla v rukou původce tržby, zásadní je, že původce tržby měl možnost se s obsahem účtenky seznámit a bezprostředně sdělil svou vůli, přičemž účelem je, aby následující faktické nakládání s evidenčním dokladem, ať již provedené jím samotným, poplatníkem, který má tržbu evidovat, jím pověřenou osobou, případně třetí osobou, bylo v souladu s jeho vůlí.

Původce tržby nemá povinnost kontrolovat „pravost“ účtenky, tedy zda účtenka byla skutečně vydána k zaevidované transakci. Kontrola „pravosti“ je však jeho právem.

Tak budou v souladu s tímto ustanovením jak případy, kdy poplatník, který má tržbu evidovat, příp. jím pověřená osoba, umístí účtenku na výdejní místo k umožnění další dispozice původcem a ten s ní bezprostředně poté naloží podle své vůle, tak případy, kdy poplatník, který má tržbu evidovat, příp. jím pověřená osoba, umístí účtenku na výdejní místo k umožnění další dispozice původcem a ten mu konkludentním způsobem sdělí vůli účtenku zničit, přičemž poplatník, který má tržbu evidovat, příp. jím pověřená osoba, následně postupuje podle jeho pokynu (došlo ke vzniku potenciální možnost seznámení s obsahem účtenky).

Původce tržby je však povinen převzít pouze vydaný, tj. existující evidenční doklad. V případě, že poplatník, který má tržbu evidovat, nesplní svou povinnost uloženou v § 11 odst. 1 písm. b) a nevydá evidenční doklad, k porušení povinnosti na straně původce tržby nedochází - při nevydání evidenčního dokladu, nebo nakládání s evidenčním dokladem bez vědomí původce tržby svou povinnost poruší pouze poplatník, který má tržbu evidovat.

Nepřevzetí evidenčního dokladu není samo o sobě sankcionováno. Sankcionovatelné však může být v případě, pokud bude naplněna skutková podstata obecného přestupku (správního deliktu) spočívajícího v pletichách při evidenci tržeb podle § 27 odst. 1 nebo § 28 odst. 1 tohoto zákona. Nicméně by tímto jednáním musela být narušena sama podstata evidence tržeb, a to závažným způsobem. Obecně lze tedy říci, že tato povinnost je založena imperfektní normou.

K § 18:

Upravuje se povinnost správce daně umožnit osobě disponující údaji z účtenky způsobem umožňujícím dálkový přístup ověřit, zda byla konkrétní účtenka vydána k tržbě evidované v evidenci tržeb a zda poplatník eviduje tržby ve zjednodušeném režimu.

Uvedené ustanovení má povahu výjimky z povinnosti mlčenlivosti podle § 52 daňového řádu, neboť jestliže je osobě disponující účtenkou přiznáno právo na ověření, pak je vůči ní mlčenlivost prolomena z povahy věci.

2.4 Pravomoci orgánu příslušného k prověřování plnění povinností

K § 19:

Upravuje se pravomoc orgánu pověřeného výkonem působnosti v oblasti dozoru provádět kontrolní nákup.

Kontrolním nákupem se má na mysli faktická činnost, při které orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb realizuje jednání směřující ve výsledku k poskytnutí evidované tržby, včetně poskytnutí evidované tržby. Orgány příslušnými k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb jsou orgány Finanční správy České republiky (a to z titulu toho, že jsou správci daně z příjmů a tedy mají podle § 3 odst. 1 působnost podle tohoto zákona) a orgány Celní správy České republiky, kteří vykonávají svou působnost na základě § 3 odst. 3 tohoto zákona.

Kontrolní nákup je na základě odkazu obsaženého v § 3 odst. 2 faktickým úkonem, jehož režim vyplývá z úpravy daňového řádu. Materiální podstatou kontrolního nákupu je zjištění skutečného stavu okolností relevantního pro následné posouzení, zda u subjektu, vůči němuž je kontrolní nákup vykonáván, nedošlo k porušení zákonných povinností. Jedná se proto o postup při vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu, konkrétně o úkon v rámci místního šetření podle § 80 až 84 daňového řádu, které je součástí vyhledávací činnosti. Přitom vyhledávací činnost lze při správě daní vykonávat v průběhu řízení i před jeho zahájením, a to i tehdy, pakliže na základě zjištěných poznatků řízení nakonec zahájeno nebude. S ohledem na specifičnost kontrolního nákupu jsou upraveny některé další aspekty uskutečňování kontrolního nákupu, které úprava daňového řádu z podstaty věci neobsahuje (jedná se především o pravomoc uskutečnit pro účely kontrolního nákupu výdaj z veřejných prostředků podle odstavce 1).

Účelem takového jednání může být pouze zjištění míry plnění povinností uložených zákonem o evidenci tržeb. Kontrolní nákup je tedy postupem směřujícím ke kontrole plnění uložených fiskalizačních povinností a postupů. Přitom se však musí jednat o povinnosti, míru jejichž plnění lze uvedeným postupem skutečně zjistit. Postup kontrolního nákupu tak lze využít např. ke zjištění míry plnění povinnosti zaslat předepsané údaje o transakci v okamžiku uskutečnění evidované tržby správci daně (§ 11 odst. 1 písm. a)), povinnosti vydat v okamžiku uskutečnění evidované tržby účtenku (§ 11 odst. 1 písm. b)) nebo povinnosti mít v okamžiku uskutečnění evidované tržby vyvěšeno informační oznámení (§ 20). Z podstaty věci jej však nelze využít např. ke zjištění míry plnění povinnosti zákazníka převzít účtenku (§ 17).

Procesním předpisem, kterým se kontrolní nákup řídí, je daňový řád. Ke kontrolnímu nákupu může dojít v rámci výkonu pravomoci správce daně, tj. zejména v rámci vyhledávací činnosti (což bude zpravidla v rámci místního šetření). Norma, která je obsažena v § 19 nemá tedy za cíl zakládat nový zcela nezávislý procesní nástroj.

Mj. lze materiální povahu kontrolního nákupu jakožto institutu, který není v právním řádu novinkou, pomocně seznat též z úpravy zákona č. 255/2012 Sb., kontrolního řádu.

Odstavec 2 normuje, že za běžné situace, tj. typicky nákup zboží, které není koupí znehodnoceno, vzniká prodávajícímu povinnost vrátit prostředky použité k nákupu zboží v případě odstoupení od smlouvy veřejným orgánem. Uskutečněním této výzvy dochází současně k zániku soukromoprávní smlouvy uzavřené mezi veřejným orgánem a poplatníkem, jejímž předmětem bylo poskytnutí evidované tržby výměnou za zboží, a to ex nunc. Plnění poskytnuté ze smlouvy tak získává povahu bezdůvodného obohacení.

Toto vrácení není možné, pokud předmět kontrolního nákupu je touto koupí spotřebován, typicky se jedná o např. služby kadeřníka. Dále nelze vrácení aplikovat v případech, kdy je předmět nákupu vlastním předáním nebo úkonem k němu směřujícím znehodnocen, například prodej potraviny ve fastfoodu, kdy prodejce při zpětném odběru již zboží s ohledem na ztrátu bezprostřední čerstvosti nebude moci znovu prodat (znehodnocení tím, že potravina vychladla nebo tím, že předání nazpět a další prodej by již nebyly v souladu s hygienickým standardem).

Pokud dojde ke kontrolnímu nákupu a zpětnému předání tohoto kontrolního nákupu s časovým posunem (v případě vydání účtenky bez fiskálního identifikačního kódu je v některých případech relevantní, aby veřejný orgán posečkal s vrácením předmětu kontrolního nákupu do doby, než uplyne 48 hodinová lhůta pro odeslání transakce), může dojít ke značnému poklesu hodnoty či prodejnosti zboží tím, že se významně přiblíží minimální doba trvanlivosti. V takovém případě také nelze s největší pravděpodobností uplatnit odstoupení od smlouvy.

Lze shrnout, že odstavec 2 je zásahem do čistě soukromoprávního vztahu, založeného úkony kontrolního nákupu. Soukromoprávní povahu tohoto vztahu tento zákon nerozporuje. Pouze stanoví, že lze ze strany veřejného orgánu od takové smlouvy odstoupit v případě, že je to z povahy věci možné. Pro vracení plnění se tedy postupuje podle občanského práva, pokud by explicitně nebylo stanoveno jinak.

Z hlediska lhůty pro odstoupení od smlouvy není žádné pravidlo explicitně stanoveno. Nelze však toto vykládat tím způsobem, že lze odstoupení od smlouvy aplikovat jakkoliv dlouho po realizaci kontrolního nákupu. Správce daně si musí na základě zásad šetření práv subjektů zúčastněných na správě daně (§ 7 odst. 2 a též § 5 odst. 3 daňového řádu) počínat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, což v kontextu tohoto ustanovení znamená, že je povinen uplatňovat toto pravidlo bezprostředně po splnění účelu kontrolního nákupu (tj. prověření, zda poplatník plní či neplní evidenční povinnost). Nadto otálení s vrácením plnění může být hodnoceno též jako nehospodárné jednání (též § 7 odst. 2 daňového řádu), neboť otálením se zvyšuje riziko, že odstoupení od smlouvy „bude odporovat povaze předmětu kontrolního nákupu“ (např. vrácení výrobku, který již poplatník neprodává - typicky v případě módního zboží). Důsledkem je pak zánik možnosti odstoupení od smlouvy.

Odstavec 3 řeší situaci, kdy v rámci kontrolního nákupu poplatník i přes odstoupení od smlouvy podle odstavce 2 odmítne vrátit nabyté peněžité prostředky. Pokud se tak stane, správce daně takovou částku (bezdůvodné obohacení) nevymáhá soukromoprávní cestou, ale pohledávka se stane daňovým nedoplatkem, a to nedoplatkem v podobě příslušenství na dani. Důsledkem toho, že se jedná o nedoplatek na příslušenství na dani, je fakt, že se toto příslušenství dle ustanovení § 253 odst. 3 daňového řádu dále neúročí.

3 Informační povinnost

K § 20:

Ukládá se zvláštní informační povinnost poplatníka, který má tržby evidovat.

Odstavec 1 stanoví prostou povinnost poplatníka, který má tržby evidovat, mít v době uskutečnění evidované tržby na pokladním místě vyvěšeno informační oznámení o tom, že ten, od koho plyne evidovaná tržba, je povinen převzít účtenku. Přitom vymezuje základní zákonný rámec formálních náležitostí této informace, kterými je dostatečná viditelnost a čitelná forma. „Čitelností“ se rozumí, že význam textu bude z hlediska průměrného čtenáře dostatečně identifikovatelný. Není proto přípustné narušovat integritu texu, např. dělením nápisu barevností nebo fontem, které snižují čitelnost sdělení, nebo jinými prvky, které jsou způsobilé zastřít celkový význam, např. neúměrně malou velikostí textu. „Viditelným místem“ se rozumí místo, které objektivně zajišťuje dostatečný výhled na informační oznámení.

V případě porušení této povinnosti hrozí porušiteli sankce podle § 27 nebo 28 zákona.

Odstavec 2 stanoví, že další údaje, které mají být obsahem informačního oznámení podle odstavce 1, stanoví Ministerstvo financí podzákonným právním předpisem.

Odstavec 3 obsahuje legální definici pojmu „pokladní místo“, kterým se rozumí místo v provozovně, kde se běžně přijímají evidované platby.

Jedná se v zásadě o podobné obsahové vymezení pokladního místa, s tím, že oproti původní formulaci v § 2 písm. n) zákona č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách „pokladním místem je každé místo, kde se v prodejním místě uskutečňují platby v maloobchodě a za hostinskou činnost,“ bylo použito jiné slovní spojení, a to zejména s ohledem na to, že se zákon bude aplikovat nejen na prodeje v maloobchodě a hostinskou činnost, ale též na jiné prodeje a také na jiné služby, a z těchto důvodů bylo nutné tuto formulaci odpovídajícím způsobem poupravit.

Pokladní místo je pouze v provozovně. Jestliže dochází k evidované tržbě mimo provozovnu (např. podomní prodej či poskytnutí služby v místě zákazníka), nemusí být v tomto případě povinnost vyvěsit informační oznámení plněna.

Slovní spojení „kde se běžně přijímají evidované tržby“ znamená určitou obvyklost či pravidelnost této činnosti, tj. pokud dojde k nahodilému přijetí evidované tržby v jiném místě, kde není vyvěšeno informační oznámení, nedochází k porušení normy obsažené v odstavci 1.

4 Povolovací řízení pro užití zjednodušeného režimu

K § 21:

Upravuje se procesněprávní možnost poplatníka podat žádost o vydání povolení k plnění povinností plynoucích z evidence tržeb ve zjednodušeném režimu podle § 5 odst. 1 písm. b) tohoto zákona. Tento návrh může podat poplatník daně z příjmů.

Tato ustanovení nabývají účinnosti v předstihu před zbylými částmi zákona (viz dělená účinnost § 44).

K § 22:

Stanoví se obecné kritérium pro vydání povolení potenciálně podmiňujícího možnost evidence ve zjednodušeném režimu. Povolení lze vydat u konkrétního poplatníka, pokud u něj zvláštní druh, nebo podmínky výkonu jím uskutečňované činnosti v daném případě způsobují, že po něm nelze spravedlivě požadovat, aby evidoval tržby běžným způsobem. Jedná se tedy např. o situace, kdy v důsledku zvláštního druhu nebo podmínek výkonu poplatníkem uskutečňované činnosti není evidence tržeb při jakémkoliv nastavení mezní doby odezvy na straně poplatníka bezproblémová, ale i z jiných důvodů spočívajících v dalších skutečnostech, nebo podmínkách, které odůvodňují povolení výjimky z běžného režimu evidence. Zvláštní „druh“ činnosti je v tomto smyslu takový druh činnosti, který neumožňuje bezproblémové uskutečnění evidence v běžném režimu již ze své podstaty. Zvláštní „podmínky výkonu“ činnosti jsou objektivní podmínky nastalé při činnosti, u níž by byl za jiných okolností průběh evidence v běžném režimu bezproblémový, v konkrétním případě však vykazuje problémovost; musí se přitom jednat o podmínky, které není evidující poplatník s ohledem na rozumnou míru možných požadavků schopen změnit (např. objektivní nedostatek signálu v místě důvodně zvoleném s ohledem na předmět činnosti k podnikání), nebo by jejich změna znamenala popření významu uskutečňované činnosti (např. uskutečňování činnosti jinak proveditelné pomocí kompetentnější osoby pomocí osob, k jejichž podpoře má daná činnost sloužit); nesmí se tedy jednat o zvláštní podmínky vzniklé neospravedlnitelným rozhodnutím poplatníka (např. volbou nevhodného poskytovatele připojení při jiných možných alternativách).

Podmínky pro vydání povolení výkonu evidence tržeb ve zjednodušeném režimu budou dány např. v těch zvláštních případech, kdy jakákoliv úprava mezní doby odezvy v daném případě neumožňuje její nastavení v dostatečné délce pro uskutečnění evidence uskutečněné tržby a zároveň je i velmi krátká zvolená doba dostatečně dlouhá na to, aby její dodržení při uskutečnění tržby neúměrným způsobem zasáhlo do plynulosti výkonu uskutečňované činnosti. Dále pak např. v případech, kdy je činnost vykonávána prostřednictvím osob, u nichž se vyskytují skutečnosti, které je nutné zohlednit, např. uskutečňování činnosti osobami se zrakovým postižením, uskutečňování činnosti osobami se zvláštním sociálním statusem, k jejichž podpoře má daná činnost sloužit, a další odůvodněné případy.

K § 23:

Vymezují se vybrané podrobnosti vydání rozhodnutí o návrhu na vydání povolení k plnění povinností plynoucích z evidence tržeb povinným subjektem ve zjednodušeném režimu.

Odstavec 1 stanoví, že řízení, jehož předmětem je vydání povolení k plnění povinností plynoucích z evidence tržeb ve zjednodušeném režimu, může příslušný orgán zahájit a rozhodnutí v něm vydat pouze na základě návrhu povinného subjektu. Orgán příslušný k vydání povolení tedy nemá pravomoc toto řízení zahájit a rozhodnutí vydat z moci úřední.

Odstavec 2 zakládá dvojí možnost postupu správce daně v případě podání návrhu na vydání povolení. Pokud správce daně usoudí, že podmínky pro vydání rozhodnutí stanovené v § 22 jsou splněny, vydá povolení k výkonu evidence tržeb ve zjednodušeném režimu. Usoudí-li však, že některá z podmínek splněna nebyla, návrh na vydání povolení zamítne.

V odstavci 3 je vymezena pořádková lhůta pro vydání rozhodnutí o návrhu příslušným orgánem počítaná od podání návrhu povinným subjektem nebo od odstranění jeho vad, která činí 15 dnů.

K § 24:

Správce daně je vždy povinen zrušit povolení k plnění povinností plynoucích z evidence tržeb ve zjednodušeném režimu na návrh povinného subjektu.

Obecně je podání návrhu na zrušení povolení právem povinného subjektu. V případě, kdy povinný subjekt ví, že nejsou splněny podmínky pro vydání povolení, mu však vzniká ze zákona povinnost tento návrh podat.

K § 25:

V případě, kdy má správce daně za prokázané, že nejsou splněny podmínky pro vydání povolení k plnění povinností plynoucích z evidence tržeb ve zjednodušeném režimu, a poplatník zároveň nesplní svou povinnost podat návrh na zrušení povolení podle § 24 odst. 2, je správci daně svěřena pravomoc zrušit rozhodnutí o povolení z moci úřední.

K § 26:

Stanoví se zvláštní případ zániku povolení ze zákona, ke kterému dochází okamžikem, ve kterém nastala jedna ze dvou rozhodných skutečností podle povahy povinného subjektu.

Zaprvé - u poplatníka daně z příjmů fyzických osob zaniká povolení skončením řízení o pozůstalosti.

Zadruhé - u poplatníka daně z příjmů právnických osob zaniká povolení okamžikem zániku právnické osoby (a to jak v případech zániku s likvidací, tak v případech, kdy k zániku dochází bez likvidace).

5 Správní delikty

5.1 Přestupky

K § 27:

Při aplikaci tohoto ustanovení je třeba vycházet z podpůrné úpravy obsažené v zákoně č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

Dle § 11 odst. 2 zákona o přestupcích lze namísto pokuty uložit napomenutí, tj. zákon o evidenci tržeb tuto možnost explicitně nenormuje, neboť plyne z obecného předpisu.

Dle obecné normy, tj. přestupkového zákona, lze vedle pokuty uložit též další sankce stanovené v obecném výčtu podle § 11 odst. 1, a to zákaz činnosti a propadnutí věci.

V odstavci 1 se uvádí skutková podstata přestupku dopadající na všechny fyzické osoby spočívající v tom, že jmenované osoby závažným způsobem reálně ztíží dosažení účelu evidence tržeb, nebo dosažení účelu evidence tržeb zcela zmaří. K naplnění skutkové podstaty tedy nepostačí pouhá příprava, či pokus o ztížení, ani reálné způsobení účinku, který nedosahuje závažné intenzity. Z hlediska subjektivní stránky se vyžaduje zavinění ve formě úmyslu, který se vztahuje jak k nesplnění zákonné povinnosti, tak ke ztížení, či zmaření evidence tržeb.

Mj. je tuto skutkovou podstatu za stanovených podmínek způsobilé naplnit účelové stanovení nebo následné nedodržení mezní doby odezvy podle § 15.

V odstavci 2 se uvádějí skutkové podstaty přestupků fyzické osoby, která eviduje tržby. Pojmem „eviduje“ se přitom rozumí, že osoba je přímým adresátem evidenční povinnosti podle zákona o evidenci tržeb, ustanovení se tedy nevztahuje na osoby jednající jako její zástupci, či zaměstnanci, na které evidenční povinnost přímo nedopadá a kteří se na jejím plnění pouze přeneseně podílejí. Těchto přestupků se jako speciální subjekt dopustí fyzická osoba, která eviduje tržby a již nelze posuzovat jako podnikatele ve smyslu § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku a trestat ji za správní delikt. Uvedené skutkové podstaty tak budou dopadat na osoby, kterým plyne příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem ve smyslu § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů (pokud se nejedná o nahodilé příjmy nepodléhající evidenci).

V písmeni a) se uvádí skutková podstata přestupku fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v uskutečnění evidované tržby bez řádného a včasného zaslání údajů o tržbě správci daně. Ke spáchání přestupku postačí nedbalost. K zaslání údajů tedy musí dojít řádně a včas (tj. sankcionovatelná je rovněž prodleva). Včas jsou však zaslané údaje v případě zákonem předvídaném, tj. např. při výpadku spojení a překročení mezní doby odezvy, pokud dojde k následnému zaslání v rámci 48 hodinové lhůty.

V písmeni b) se uvádí skutková podstata přestupku fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v uskutečnění evidované tržby bez řádného a včasného vydání účtenky osobě, od které tržba plyne. Ke spáchání přestupku postačí nedbalost.

V písmeni c) se uvádí skutková podstata přestupku fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v tom, že tato nevyvěsí v provozovně informační oznámení se stanoveným obsahem v souladu se zákonem podle § 20. Ke spáchání přestupku postačí nedbalost.

V písmeni d) se uvádí skutková podstata přestupku fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v tom, že tato poruší svou povinnost zacházet s autentizačními údaji tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití podle § 8. Ke spáchání přestupku postačí nedbalost.

Odstavec 3 upravuje výši pokut, jež lze za naplnění jednotlivých skutkových podstat přestupků podle odstavců 1 a 2 uložit. Toto ustanovení je povahou speciální k § 13 odst. 1 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

V písmenech c) a d) je upravena zvláštní sankce aplikovaná při naplnění skutkových podstat podle odstavce 2 písm. a) a písm. b) způsobem, při kterém poplatník poruší povinnost zaslat údaje o tržbě správci daně tím, že nezašle žádný údaj o tržbě nebo při kterém poruší povinnost vydat účtenku osobě, od které plyne tržba tím, že účtenku vůbec nevydá. Dojde-li k takovému porušení některé z uvedených povinností tímto způsobem u dané povinnosti poprvé za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, může být poplatníkovi uložena pevná pokuta ve výši 2000 Kč, při druhém takovém porušení u dané povinnosti pak pevná pokuta 5000 Kč. V případě, že tímto způsobem dojde k dalšímu porušení dané povinnosti, bude již sankce ukládána podle písmene a). Pod aplikaci uvedených sankcí nespadají případy, kdy poplatník sice nesplní svou povinnost zcela, tedy nesplní ji řádně a včas, avšak porušení spočívá pouze v porušení dílčích aspektů plněné povinnosti s tím, že povinnost byla částečně splněna (např. údaje byly zaslány opožděně, nebo účtenka nebyla vydána se všemi předepsanými údaji) - v takových případech se uplatní výše sankce podle písmene a).

Odstavec 4 obsahuje výjimku z § 11 odst. 2 přestupkového zákona, spočívající v tom, že za přestupek spočívající v tom, že poplatník nezaslal žádný údaj o tržbě nebo vůbec nevydá účtenku, nelze uložit napomenutí. Přitom není rozhodné, zda poplatník povinnost porušil poprvé či podruhé za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců podle odstavce 3 písm. c), nebo d), nebo zda se jedná o další porušení povinnosti spadající pod režim skutkové podstaty v ustanovení odstavce 2 písm. a), nebo b).

Odstavec 5 upravuje některé další sankce, které lze za vybrané přestupky podle odstavce 2 uložit. Jedná se o uzavření provozovny a zákaz činnosti. Toto ustanovení je přitom speciální vůči § 11 odst. 2 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, podle kterého lze sankci uložit samostatně, nebo s jinou sankcí. Uzavření provozovny či zákaz činnosti podle tohoto ustanovení však nelze uložit samostatně, ale pouze vedle pokuty.

Ve vztahu k ústavním garancím obsaženým v čl. 11 (ochrana majetku) a čl. 26 odst. 1 (právo podnikat) ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod je nutné podotknout, že tyto kautely nebudou narušeny pouze v případě, že sankce uzavření provozovny nebo zákazu činnosti za přestupek budou ukládány výhradně v krajních případech, zejména k sankcionování prokazatelného zneužití podnikatelského prostředí k cílenému obcházení daňové povinnosti, při němž dochází k naprostému ignorování systému evidence. Uvedené sankce za přestupek lze tedy považovat za ultima ratio, tj. prostředky sankcionování pouze těch nejzávažnějších případů a jednání, která z povahy věci nemohou být z hlediska proporcionality hodnot pod ochranou jmenovaných ústavních norem.

5.2 Správní delikty právnických a podnikajících fyzických osob

K § 28:

Upravují se správní delikty právnických osob a fyzických osob podnikajících.

V odstavci 1 se uvádí skutková podstata správního deliktu dopadající na všechny právnické osoby a fyzické osoby podnikající bez ohledu na to, zda jsou či nejsou poplatníkem, který má tržbu evidovat, spočívající v tom, že jmenované osoby závažným způsobem reálně ztíží dosažení účelu evidence tržeb, nebo dosažení účelu evidence tržeb zcela zmaří. K naplnění skutkové podstaty tedy nepostačí pouhá příprava, či pokus o ztížení, ani reálné způsobení účinku, které nedosahuje závažné intenzity.

Mj. je tuto skutkovou podstatu za stanovených podmínek způsobilé naplnit účelové stanovení mezní doba odezvy podle § 15.

V odstavci 2 se uvádějí skutkové podstaty správních deliktů právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby.

V písmeni a) se uvádí skutková podstata správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v uskutečnění evidované tržby bez řádného a včasného zaslání údajů o tržbě správci daně. K zaslání údajů tedy musí dojít řádně a včas (tj. sankcionovatelná je rovněž prodleva). Včas jsou však zaslané údaje v případě zákonem předvídaném, tj. např. při výpadku spojení a překročení mezní doby odezvy, pokud dojde k následnému zaslání v rámci 48 hodinové lhůty.

V písmeni b) se uvádí skutková podstata správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v uskutečnění evidované tržby bez řádného a včasného vydání účtenky osobě, od které tržba plyne.

V písmeni c) se uvádí skutková podstata správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v tom, že tato nevyvěsí v provozovně informační oznámení se stanoveným obsahem v souladu se zákonem podle § 20.

V písmeni d) se uvádí skutková podstata správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby, která eviduje tržby, spočívající v tom, že tato poruší svou povinnost zacházet s autentizačními údaji tak, aby nemohlo dojít k jejich zneužití podle § 8.

Odstavec 3 upravuje výši pokut, jež lze za naplnění jednotlivých skutkových podstat správních deliktů podle odstavců 1 a 2 uložit.

V písmenech c) a d) je upravena zvláštní sankce aplikovaná při naplnění skutkových podstat podle odstavce 2 písm. a) a písm. b) způsobem, při kterém poplatník poruší povinnost zaslat údaje o tržbě správci daně tím, že nezašle žádný údaj o tržbě, nebo při kterém poruší povinnost vydat účtenku osobě, od které plyne tržba, tím, že účtenku vůbec nevydá. Dojde-li k takovému porušení některé z uvedených povinností tímto způsobem u dané povinnosti poprvé za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců, může být poplatníkovi uložena pevná pokuta ve výši 2000 Kč, při druhém takovém porušení u dané povinnosti pak pevná pokuta 5000 Kč. V případě dalších (třetí a následující) porušení povinnosti již bude sankce ukládána podle písmene a). Pod aplikaci uvedených sankcí nespadají případy, kdy poplatník sice nesplní svou povinnost zcela, tedy nesplní ji řádně a včas, avšak porušení spočívá pouze v porušení dílčích aspektů plněné povinnosti s tím, že povinnost byla částečně splněna (např. údaje byly zaslány opožděně, nebo účtenka nebyla vydána se všemi předepsanými údaji) - v takových případech se uplatní výše sankce podle písmene a).

Odstavec 4 stanoví možnost a podmínky uložení sankce napomenutí. Napomenutí lze uložit namísto pokuty. Uložení napomenutí vedle pokuty je tedy vyloučeno. Vždy lze uložit pouze jednu z uvedených sankcí.

Zároveň se stanoví výjimka z věty první ustanovení, že za správní delikt spočívající v tom, že poplatník nezaslal žádný údaj o evidované tržbě, nebo vůbec nevydal účtenku, nelze uložit napomenutí. Přitom není rozhodné, zda poplatník povinnost porušil poprvé či podruhé za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců podle odstavce 3 písm. c), nebo d), nebo zda se jedná o další porušení povinnosti spadající pod režim skutkové podstaty v ustanovení odstavce 2 písm. a), nebo b).

Odstavec 5 upravuje některé další sankce, které lze za vybrané správní delikty podle odstavce 2 uložit. Jedná se o uzavření provozovny a zákaz činnosti.

Ve vztahu k ústavním garancím obsaženým v čl. 11 (ochrana majetku) a čl. 26 odst. 1 (právo podnikat) ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod je nutné podotknout, že tyto kautely nebudou narušeny pouze v případě, že sankce uzavření provozovny nebo zákazu činnosti za správní delikt budou ukládány výhradně v krajních případech, zejména k sankcionování prokazatelného zneužití podnikatelského prostředí k cílenému obcházení daňové povinnosti, při němž dochází k naprostému ignorování systému evidence. Uvedené sankce za správní delikt lze tedy považovat za ultima ratio, tj. prostředky sankcionování pouze těch nejzávažnějších případů a jednání, která z povahy věci nemohou být z hlediska proporcionality hodnot pod ochranou jmenovaných ústavních norem.

K § 29:

Ustanovení upravuje podmínky výkonu sankce zákazu činnosti za správní delikty (v užším smyslu) podle zákona o evidenci tržeb.

V případě sankce zákazu činnosti za správní delikt nelze konkretizaci podmínek ukládání bez dalšího shledat podle § 14 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, jehož působnost se na správní delikty nevztahuje. Z uvedeného důvodu je nutné vymezit podmínky ukládání zákazu činnosti za správní delikty přímo v textu zákona o evidenci tržeb. Přitom byla ve vztahu k definici podmínek ukládání sankce zákazu činnosti za správní delikty použita formulace obdobná formulaci obsažené v ustanovení § 65 zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu.

K § 30:

Vymezují se některá speciální ustanovení o odpovědnosti právnické osoby a fyzické podnikající osoby za správní delikt.

V odstavci 1 se vymezuje liberační důvod pro vyloučení jinak objektivní odpovědnosti v případě správních deliktů právnických osob podle tohoto zákona. Právnická osoba musí prokázat, že vynaložila veškeré úsilí, které by bylo v daném konkrétním případě objektivně možné (a tedy i spravedlivé) požadovat od jakékoliv jiné osoby, pokud by se ocitla na jejím místě, aby porušení právní povinnosti tvořící obecný znak tohoto správního deliktu zabránila. Musí tedy prokázat objektivně normativní kritérium vynaložení úsilí i míru vlastního skutečně vynaloženého úsilí.

Přitom je nutné zdůraznit, že jako liberační důvod mohou za splnění stanovených podmínek působit i prokázané důvodné okolnosti nezáležející v dispozici poplatníka, které zabránily zaslání údajů o tržbě i ve lhůtách stanovených tímto zákonem v případě překročení mezní doby odezvy podle § 14, nebo v případě vedení tržeb ve zjednodušeném režimu podle § 16. Příkladem může být např. přepětí v elektrické síti způsobivší ztrátu všech zařízení, která jsou schopna elektronickou evidenci realizovat. Ve vztahu k poplatníkům, kteří jsou fyzickými osobami, je nedostatek odpovědnosti za přestupek za nastíněné situace pokryt nedostatkem subjektivní stránky v podobě neexistence zavinění, tj. přestupky pracují s institutem „zavinění“, který je pro poplatníka ještě příznivější než liberace v rámci objektivní odpovědnosti, která k založení odpovědnosti zavinění nevyžaduje.

Odstavec 2 stanoví subjektivní a objektivní lhůtu, po jejichž uplynutí dochází u právnické osoby k zániku odpovědnosti za správní delikt. Subjektivní lhůta činí 1 rok ode dne, kdy se správní orgán o spáchání dozvěděl. Objektivní lhůta činí 3 roky od spáchání správního deliktu. K zániku odpovědnosti dojde okamžikem uplynutí kterékoliv lhůty. Pro zamezení zániku odpovědnosti je rozhodné zahájení řízení, nikoliv vydání rozhodnutí ve věci či jiný procesní okamžik.

Odstavec 3 stanoví, že fyzická osoba podnikající sleduje sankční režim právnické osoby. Znaky správních deliktů právnických osob jsou tak zároveň znaky správních deliktů fyzických osob podnikajících a užije se na ně zcela stejný režim a principy, jaké plynou z ustanovení tohoto zákona vztahujících se k právnickým osobám, včetně zvláštních podmínek odpovědnosti podle tohoto ustanovení.

5.3 Společná ustanovení ke správním deliktům

K § 31:

Upravuje se příslušnost a pravomoc vybraných orgánů veřejné moci k projednání správních deliktů podle zákona o evidenci tržeb.

Podle odstavce 1 jsou těmito orgány finanční úřady ve smyslu § 8 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky a celní úřady ve smyslu § 6 odst. 1 zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky.

Dané ustanovení je speciálním ustanovením vůči § 52 zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích.

Správními delikty se v tomto ustanovení rozumí správní delikty právnických a podnikajících fyzických osob a přestupky. Obdobná formulace je použita např. v zákoně č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření.

V odstavci 2 se stanovuje norma k určení místní příslušnosti orgánu projednávajícího správní delikty podle zákona o evidenci tržeb. Místní příslušnost je dána místní příslušností orgánu, který spáchání správního deliktu zjistil. Tato norma je pak speciální normou vůči ustanovení § 55 přestupkového zákona, který pro určení místní příslušnosti volí jiná kritéria.

Přístup zvolený v návrhu je obdobným přístupem, který je užit v § 6a odst. 6 zákona o omezení plateb v hotovosti.

K § 32:

Upravují se kritéria k vymezení výše pokuty uložené právnické osobě nebo fyzické podnikající osobě za konkrétní správní delikt.

Příslušný orgán je u správního deliktu právnické osoby a podnikající fyzické osoby povinen posoudit a zohlednit pouze některé skutečnosti. Jedná se o poměry pachatele, včetně jeho dosavadní činnosti a jeho majetkových poměrů, které je možné seznat např. z veřejných rejstříků. Uvedená formulace je s ohledem na propojenost kritérií kladených na zkoumání odpovídající výše sankce ve správním i trestním právu převzata z ustanovení § 14 zákona č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, a to s ohledem na povahu velké skupiny pachatelů správních deliktů jakožto právnických osob, u kterých nelze spolehlivě zkoumat ani dokázat další skutečnosti rozhodné pro vymezení výše trestu, které se vztahují k podezřelé osobě. S ohledem na shodný režim správního trestání uplatněný ve vztahu ke správním deliktům právnických osob i fyzických osob podnikajících (potvrzený např. institutem objektivní odpovědnosti) se uvedené pravidlo vztahuje i při výměře pokuty fyzickým osobám podnikajícím.

Vedle toho je příslušný orgán povinen zohlednit „vnější“ okolnosti, tedy závažnost správního deliktu, kterou lze odvodit na základě řady skutečností, zejména s ohledem na způsob spáchání, okolnosti, za nichž byl delikt spáchán a způsobené následky, tedy kritéria, která jsou u právnické osoby i fyzické osoby podnikající rovněž objektivně spolehlivě dovoditelná.

K § 33:

Stanovují se podrobnosti výběru pokut.

Přitom ve vztahu k tematickému obsahu ustanovení je nutné zdůraznit, že věcná příslušnost k vybírání pokut je stanovena v § 10 odst. 1 písm. f) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, resp. v § 8 odst. 1 písm. c) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Odstavec 1 stanoví splatnost pokuty. Splatnost pokuty je vždy závislá na právní moci rozhodnutí, jímž byla uložena. U rozhodnutí o pokutě není přípustná předběžná vykonatelnost. Rovněž není přípustné, aby správní orgán, který pokutu ukládá, stanovil lhůtu odchylnou od zákona - tedy kratší, nebo delší, než 30 dnů od právní moci rozhodnutí.

Odstavec 2 vymezuje rozpočtové určení pokuty. Příjem získaný výběrem pokut je tedy vždy příjmem státního rozpočtu.

K § 34:

Zavádí se zvláštní ustanovení upravující horní sazbu u pokut ukládaných za přestupky v blokovém řízení podle § 84 a násl. zákona č. 200/1990 Sb., o přestupcích, a sice ve směru sjednocení s výší pokuty, kterou lze uložit za správní delikty příkazem na místě podle § 150 odst. 5 správního řádu.

V obou zkrácených řízeních je tak možné uložit pokutu za přestupky a správní delikty podle tohoto zákona do jednotné horní výše.

K § 35:

Stanoví se podmínky výkonu sankce uzavření provozovny.

Pojem „provozovna“ je hojně používán v legislativních textech, nicméně je definován pouze v zákoně č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“), kde je stanoveno, že provozovnou se pro účely zákona rozumí prostor, v němž je živnost provozována. Za provozovnu je považován taktéž automat nebo obdobné zařízení sloužící k prodeji zboží nebo poskytování služeb a mobilní provozovna.

Dříve byl tento pojem také upraven v dnes již neúčinném zákoně č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, jako prostor, v němž je uskutečňována určitá podnikatelská činnost. V zákonech, které nahradily obchodní zákoník, tj. v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník a v zákoně č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, se již definice provozovny nevyskytuje, nicméně je využívána.

V případě provozovny musí být kromě jiných, které explicitně uvádí živnostenský zákon, splněny také stavební, požární a hygienické podmínky, které jsou stanoveny zvláštními předpisy. Provozovna musí být ohlášena u živnostenského úřadu, který si vede jejich seznam. V případě mobilní provozovny se jedná sice o provozovnu, ale vztahují se na ní mírnější podmínky, a to především absence povinného ohlášení. Postačuje pouze povolení pro výkon činnosti na určitém místě (např. souhlas obce s umístěním stánku). Z obecného pohledu lze tedy říci, že v tom okamžiku, kdy je na určitém místě provozována činnost, která je uvedena v obsahové náplni některé živnosti byť jen částečně, tak se jedná o provozovnu.

Může nastat situace, kdy podnikající osoba nebude provozovat svoji činnost v rámci provozovny (to platí především pro služby poskytované přímo u zákazníků) nebo bude mít provozoven více.

Výkladem lze také dovodit, že tuto definici lze vztáhnout i na činnost, která není pouze živnostenskou činností podle živnostenského zákona a lze ji tedy užít v obecné rovině. Provozovnou je poté myšleno jakékoliv místo, na kterém dochází k provozování činnosti, které je účelové pro daný subjekt.

Odstavec 1 stanoví, že na uložení sankce uzavření provozovny se použije úprava uložení sankce zákazu činnosti podle § 14 přestupkového zákona. Důvodem je, že sankce uzavření provozovny vychází svou povahou z principu sankce zákazu činnosti, přičemž je u ní specifický nikoliv úplný zákaz činnosti, ale částečné omezení činnosti ve vztahu ke konkrétnímu prostoru - provozovně. Výjimku z aplikace podmínek uložení zákazu činnosti tvoří doba, na kterou je možné trest uzavření provozovny uložit, a která musí být stanovena v rozmezí 2 pracovních dnů až 2 let.

Odstavec 2 upravuje způsob výkonu sankce uzavření provozovny, která byla uložena za přestupek nebo správní delikt podle zákona o evidenci tržeb. Tu provede orgán, který sankci uložil, vyvěšením rozhodnutí o přestupku nebo správním deliktu, za který byla sankce uzavření provozovny uložena, na vhodném a zvenčí viditelném místě u přístupového místa do provozovny. „Vhodným a zvenčí viditelným místem“ se přitom rozumí místo, na kterém je vyvěšení rozhodnutí na první pohled patrné běžnému návštěvníku provozovny ještě před vstupem do provozovny, a které umožňuje seznání skutečnosti, že k danému prostoru se uložená sankce uzavření provozovny vztahuje.

K § 36:

Ustanovení řeší problém odvození části poplatníků, kteří mají tržbu evidovat, od poplatníků daně z příjmů. Poplatníkem evidujícím tržbu je v tomto kontextu nejen poplatník daní z příjmů s právní osobností podle soukromého práva, ale také např. svěřenský fond, organizační složka státu a další jednotky.

Aby bylo zajištěno sankcionování i těchto subjektů, je nutné přikročit k analogickému zacházení s těmito subjekty jako s osobami.

Toto ustanovení není standardně obsahem norem, které pracují s přestupky. Správní řád obecně vztah k jednotkám, které nejsou osobami, explicitně neřeší. V tomto kontextu se vychází z faktu, že za tyto jednotky vždy někdo jedná (např. za svěřenský fond svěřenský správce). Subjektem sankce je ve věcech týkajících se svěřenského fondu sám svěřenský správce.

Tento postup je rozdílný od postupu, který se aplikuje v případě některých daní, kdy je přímo určitá jednotka, která není osobou, označena za poplatníka. Důsledek tohoto postupu je fakt, že povinnosti (včetně daňových povinností) jsou dávány přímo této jednotce a nikoliv např. svěřenskému správci. Totéž platí při porušení této povinnosti a uložení sankce za ni (typickým příkladem jsou sankce, které obsahuje daňový řád a které se ukládají daňovému subjektu).

V tomto návrhu zákona dochází k určitému střetu dvou konceptů. Na jedné straně stojí právě daňový proces a daňové povinnosti, kdy subjekty těchto povinností se odvozují od subjektů daně z příjmů, tj. jsou jimi též jednotky, které nejsou právnickými osobami. Na druhé straně pak tento návrh zákona přebírá klasický model a konstrukci přestupků a správních deliktů, které jsou založeny na trestání za jednotku odpovědné osoby.

Vzhledem k tomu, že povinností je dle tohoto návrhu zákona vázán daňový subjekt, tj. přímo např. svěřenský fond, je nutné, aby se důsledky nedodržení povinností tímto subjektem vázaly též k tomuto daňovému subjektu, a tedy ne k osobě, která je za něj zodpovědná. Z tohoto důvodu je přímo normováno použití přestupků a správních deliktů obdobně pro poplatníky, kteří nejsou právnickými osobami.

6 Předběžná opatření

K § 37:

Upravuje se předběžné opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti.

Odstavec 1 upravuje podmínky, za kterých lze předběžné opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti uložit a způsob uložení. Zároveň se upravuje orgán, který má pravomoc k uložení tohoto předběžného opatření. Orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb uloží předběžné opatření uzavření provozovny, zjistí-li na straně poplatníka povinného provádět evidenci takové porušení povinností podle tohoto zákona, jehož následkem je závažné ohrožení průběhu evidence tržeb. K uložení předběžného opatření tedy nepostačuje samotné zjištění porušení povinností podle zákona o evidenci tržeb, které nedosahuje míry mající za následek ohrožení průběhu evidence tržeb závažné intenzity.

Předběžné opatření je ukládáno rozhodnutím. S ohledem na znění § 39 se v řízení o předběžných opatřeních při vydání rozhodnutí postupuje podle správního řádu.

Příslušný orgán je přitom oprávněn uložit primárně uzavření provozovny. Pozastavení výkonu činnosti bude uloženo zpravidla za podmínky, že poplatník nedisponuje provozovnou, u které by bylo možné předběžné opatření uzavření provozovny vykonat.

Přitom zejména ve vztahu k ústavním garancím obsaženým v čl. 11 (ochrana majetku) a čl. 26 odst. 1 (právo podnikat) ústavního zákona č. 2/1993 Sb., Listiny základních práv a svobod je nutné konstatovat, že tyto kautely nebudou narušeny pouze v případě, že předběžná opatření budou, obdobně jako sankce zákazu činnosti a uzavření provozovny, využívána výhradně v krajních případech, zejména za stavu prokazatelného zneužití podnikatelského prostředí k cílenému obcházení daňové povinnosti, při němž dochází k naprostému ignorování systému evidence. Uvedená předběžná opatření lze tedy považovat za ultima ratio, tj. nejkrajnější prostředek předběžného zajištění stavu, který je zcela v rozporu s právem.

Odstavec 2 stanoví dobu, na kterou lze předběžné opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti nařídit. Toto předběžné opatření je obecně možné nařídit až na 7 dní. Ukončení předběžného opatření je vždy podmíněno odstraněním zjištěného porušení povinností. Pakliže poplatník do stanovené doby trvání předběžného opatření porušení povinností neodstraní, neoznámí tuto skutečnost správci daně a nebude mu vydáno pravomocné písemné rozhodnutí orgánu, který předběžné opatření uložil, jež z povahy věci vyjadřuje souhlasný postoj ve vztahu k odstranění zjištěného porušení povinností a ukončení trvání předběžného opatření, nedojde k ukončení trvání předběžného opatření ani uplynutím stanovené doby, nýbrž až pozdější existencí tohoto pravomocného rozhodnutí.

Odstavec 3 stanoví, že výkon uloženého předběžného opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti provede orgán, který předběžné opatření nařídil, způsobem obdobným způsobu výkonu sankce uzavření provozovny podle § 35 odst. 2 tohoto zákona s tím, že na vhodném a zvenčí viditelném místě u přístupového místa do provozovny vyvěsí z povahy věci namísto rozhodnutí o přestupku nebo správním deliktu rozhodnutí o předběžném opatření.

K § 38:

Upravuje se zvláštní opravný prostředek proti rozhodnutí o předběžném opatření podle § 37.

Tímto prostředkem obrany je námitka jako zvláštní opravný prostředek správní povahy uplatnitelný proti rozhodnutí o předběžném opatření vydanému podle správního řádu. Ve znění správního řádu je přitom konstrukce obranného prostředku námitky již zakotvena ve stávajícím znění § 117, tedy v úpravě exekuce na nepeněžitá plnění s tím, že námitku podle tohoto ustanovení lze uplatnit proti usnesením nebo jiným úkonům exekučního správního orgánu, proti kterým se nelze odvolat. Odkaz na tuto úpravu ve správním řádu jako na materiální vzor úpravy námitky proti rozhodnutí o předběžném opatření je obsažen v nadpise znějícím „Námitky“ obdobně, jako v případě úpravy námitky podle § 117 správního řádu, ačkoliv jako opravný prostředek bude zpravidla uplatňována pouze jediná námitka.

Odstavec 1 upravuje oprávnění toho, jehož povinnosti byly prověřovány a vůči němuž bylo předběžné opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti nařízeno, podat proti rozhodnutí o předběžném opatření námitky. Námitky se podávají do 3 pracovních dnů od okamžiku, kdy se osoba, jíž se předběžné opatření týká, s uloženým opatřením seznámila. Podané námitky nemají odkladný účinek. Jejich uplatněním tedy nedojde k odložení výkonu předběžného opatření uzavření provozovny nebo pozastavení výkonu činnosti.

Možnost uplatnění námitky vylučuje možnost podat proti rozhodnutí o předběžném opatření odvolání podle § 81 a následující správního řádu.

Odstavec 2 upravuje způsob vyřízení námitek podle odstavce 1.

O podaných námitkách rozhoduje ředitel orgánu, který předběžné opatření uložil, uplatněná námitka tedy nemá devolutivní účinek. Ředitel orgánu námitce podle povahy vyhoví a učiní příslušná opatření, nebo nevyhoví. O podané námitce pak vydá rozhodnutí, proti kterému se nelze odvolat. Přípustným obranným prostředkem proti rozhodnutí o námitce je tedy pouze soudní přezkum ve správním soudnictví na základě žaloby proti rozhodnutí podle § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního.

K § 39:

Ustanovení vymezuje, že při ukládání předběžných opatření podle zákona o evidenci tržeb je obecným předpisem pro tento postup správní řád.

Rozhodnutí o předběžném opatření je tak správním rozhodnutím podle § 67 správního řádu vydaným ve správním řízení podle části druhé a třetí správního řádu.

7 Společná a přechodná ustanovení

7.1 Společná ustanovení

K § 40:

Dochází k zakotvení působnosti a zmocnění k předávání informací o porušení povinností uložených zákonem o evidenci tržeb od dalších orgánů veřejné moci orgánu příslušnému k prověřování plnění povinností podle tohoto zákona, pokud tyto orgány uvedené skutečnosti zjistí při výkonu své zákonem svěřené působnosti.

Při plnění této působnosti postupují orgány veřejné moci v souladu s ustanovením § 3 odst. 2 podle daňového řádu.

K § 41:

Stanoví se výjimka ze zahrnutí účtenkové loterie pod režim zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách.

Účtenkovou loterií se má na mysli hra naplňující podmínku, že se jí lze zúčastnit pouze na základě zaslání účtenek na příslušné místo či příslušnému adresátovi a současně podmínku, že pořadatelem této hry je Česká republika.

Účtenková loterie poté nepodléhá režimu zákona o loteriích. Důsledkem toho se mj. nejedná o spotřebitelskou loterii ve smyslu § 1 odst. 5 zákona o loteriích. K jejímu provozování se také nevyžaduje povolení k provozování loterie nebo jiné podobné hry ve smyslu § 1 odst. 7 zákona o loteriích.

Účtenková loterie se řídí především ustanoveními § 2882 občanského zákoníku o losu a § 2883 občanského zákoníku, které upravuje loterie provozované státem.

Podle § 2882 zákona č. 89/2012 Sb. platí, že na los se přiměřeně použijí ustanovení o sázce uvedená v témže předpise (§ 2873 až 2880). V účtenkové loterii se tak stát jako pořadatel zavazuje plnit zasílateli účtenek výhru, ukáže-li se nesprávným jeho tvrzení, že zasílatel účtenek loterii nevyhraje, přičemž tato událost je neznámá, neboť závisí na náhodě (náhodném slosování).

Ustanovení § 2883 občanského zákoníku obsahově vymezuje, že se ustanovení o nevymahatelnosti pohledávek z losů nepoužijí (jedná se o ustanovení § 2874 až 2876 občanského zákoníku). Toto ustanovení se bude tedy vztahovat i na účtenkovou loterii, kterou předvídá tento zákon.

7.2 Přechodná ustanovení

K § 42:

Zavádí se přechodné ustanovení, které stanoví, že evidenci tržeb nepodléhají tržby realizované přede dnem nabytí účinnosti zákona o evidenci tržeb. Tyto tržby nepodléhají evidenci bez ohledu na to, zda naplňují znaky evidované tržby.

Za realizovanou tržbu lze považovat platbu v takovém rozsahu, ve kterém byla reálně uskutečněna, tj. došlo k předání platby s právními účinky od dlužníka věřiteli. Jedná se o kategorii faktickou, nikoliv právní. Jako realizovaná transakce tak není posuzován až souhrn plateb, kde poslední z nich zakládá naprosté splnění dluhu, ale každá z těchto transakcí zvlášť.

K § 43:

Upravuje se zmocnění k úpravě dočasné výjimky ze zákona o evidenci tržeb, tj. rozfázování náběhu povinnosti evidence. Konkrétní podoba tohoto rozfázování bude vtělena do podzákonného právního předpisu, a to vyhlášky Ministerstva financí.

Toto zmocnění umožňuje určit vyhláškou tržby (tj. předmět evidence), které budou dočasně z evidence tržeb vyjmuty. Přitom bude-li podzákonná úprava přijata, musí obsahovat jak určení dočasně vyňatých tržeb, tak stanovení doby, po kterou budou již za doby účinnosti zákona z evidence vyjmuty, přičemž tato doba vyjmutí nesmí přesáhnout délku tří let.

Obsah zmocnění podle uvedené definice se vztahuje vedle druhu tržby i k dalším kritériím, podle kterých mají být vybrané tržby z režimu zákona dočasně vyňaty, např. ke kritériu tržby uskutečněné vybranými poplatníky, a umožňuje tedy z režimu evidence tržeb dočasně vyjmout tržby vybraných poplatníků; výjimku lze však uvedeným způsobem s ohledem na účel zákona uplatnit pouze výjimečně a v důvodných případech, např. ve vztahu k poplatníkům, kteří jsou osobami veřejného práva, specificky tedy vůči územním samosprávným celkům a jimi zřízeným příspěvkovým organizacím a příspěvkovým organizacím státu.

8 Účinnost

K § 44:

Vymezuje se dělená účinnost zákona o evidenci tržeb.

Obecná účinnost je stanovena ke dni 1. ledna 2016. Vyjmenovaná ustanovení pak nabývají účinnosti již v průběhu roku 2015 (v roce nabytí platnosti zákona), a to z důvodů nezbytnosti přípravy poplatníků na evidenci tržeb.