

Důvodová zpráva

I. Obecná část

1. Zhodnocení platného právního stavu

Evidence tržeb

Záznamní povinnost a povinnost týkající se vystavení dokladu spotřebiteli v platných právních předpisech

V současné době nezakládá právní řád plošnou povinnost podnikatelů evidovat a reportovat státní v reálném čase uskutečněné tržby, nicméně obsahuje celou řadu norem, které ve vztahu k vybranému aspektu podnikatelské činnosti adresáta normy stanoví požadavek zaznamenávat údaje o realizovaných tržbách:

- **§ 97 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „daňový řád“) - upravuje 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. 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.
- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o účetnictví“) – normuje povinnost účtovat podvojnými zápisy stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále náklady a výnosy a výsledek hospodaření; 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.
- **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.
- **Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) – zakotvuje evidenci příjmů pro fyzické osoby, které nejsou účetní jednotkou podle zákona o účetnictví, a tato evidence od roku 2004 pro podnikající fyzické osoby nahrazuje jednoduché účetnictví; daňovou evidencí se rozumí evidence pro účely stanovení základu daně z příjmů a samotné daně z příjmů, obligatorně obsahuje údaje o majetku a dluhách, o příjmech a výdajích.
- **§ 16 odst. 1 zákona č. 634/1992 Sb., o ochraně spotřebitele**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ochraně spotřebitele“), stanoví povinnost prodávajícího na žádost kupujícího 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.

- **§ 31 odst. 14 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon)**, ve znění pozdějších předpisů, ukládá podnikateli 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.
- **§ 11 zákona č. 526/1990 Sb., o cenách**, ve znění pozdějších předpisů, stanoví prodávajícímu povinnost vést evidenci o cenách. Kromě úředně stanovených cen a cen podléhajících usměrňování cen se tato úprava vztahuje na ceny zboží, které je prodáváno spotřebiteli.
- **§ 28 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“ nebo „zákon o dani z přidané hodnoty“), zakládá povinnost plátce vystavit doklad za podmínek stanovených tímto ustanovením.

Předchůdci návrhu zákona o evidenci tržeb

V českém právním řádu v minulosti existovaly právní předpisy, které v kontextu tehdejšího technologického rozvoje normovaly povinnost evidovat tržby.

Zákon č. 215/2005 Sb., o registračních pokladnách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o registračních pokladnách“)

Zákonem 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 povinnostmi obstarat si pro vykonávání činnosti, jejímž předmětem byly stanovené platby, 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 atd.) 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 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.

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění účinném do 31. prosince 2022 (dále jako „původní zákon o evidenci tržeb“)

Původní zákon o evidenci tržeb vstoupil v platnost dne 13. dubna 2016. Na rozdíl od zákona o registračních pokladnách stanovil nejen povinnost zaevidovat tržbu zařízením a vystavit doklad, ale též povinnost reportovat tržbu v reálném čase správci daně.

Účinnost administrativně-organizačních ustanovení (žádost o autentizační údaje, povolení zjednodušeného režimu, závazné posouzení) byla předsunuta k 1. září 2016, obecná účinnost úpravy nastala k 1. prosinci 2016. K provedení § 19 odst. 3 původního zákona o evidenci tržeb vydalo Ministerstvo financí vyhlášku č. 269/2016 Sb., o způsobu tvorby podpisového kódu poplatníka a bezpečnostního kódu poplatníka (dále jen „vyhláška o BKP“).

Náběh povinnosti evidovat tržby byl rozdělen do 4 fází vymezených podle činností, ze kterých tržby pochází. První fáze, která započala dne 1. prosince 2016, se týkala pouze tržeb z ubytovacích a stravovacích služeb. Druhá fáze započala dne 1. března 2017 a zahrnovala tržby z velkoobchodu a maloobchodu.

Začátek třetí fáze byl podle původního znění zákona o evidenci tržeb plánován na 1. březen 2018 a začátek čtvrté fáze na 1. červen 2018, tyto dvě fáze však byly fakticky zrušeny nálezem Ústavního soudu Pl. ÚS 26/16 vyhlášeným ve Sbírce zákonů pod č. 8/2018 Sb. Tento nález s účinností ode dne 1. března 2018 stanovil výjimku pro tržby spadající původně do třetí a čtvrté fáze bez časového omezení s tím, že jejich znovuzavedení a určení okamžiku vzniku evidenční povinnosti vůči těmto tržbám musí předcházet analýza, jejímž obsahem bude posouzení nezbytnosti regulace vůči dotčeným skupinám osob s určitými specifiky nebo dotčeným skupinám osob s malým rozsahem jejich podnikatelské činnosti.

V reakci na pandemii onemocnění COVID-19 způsobeného koronavirem SARS-CoV-2 došlo s účinností od 27. března 2020 k dočasnému zrušení povinnosti evidovat tržby zákonem č. 137/2020 Sb., o některých úpravách v oblasti evidence tržeb v souvislosti s vyhlášením nouzového stavu, a to bez ohledu na to, z jaké činnosti tržby plynou (fakticky tedy došlo k přerušení povinnosti pro tržby z první a druhé fáze a odsunu začátku povinnosti evidovat tržby patřící původně do třetí a čtvrté fáze). Následně byl s účinností ke dni 1. ledna 2023 zákon o evidenci tržeb zrušen.

Daň z příjmů fyzických osob

Zákonem č. 349/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (vč. zákona o daních z příjmů), došlo s účinností od 1. ledna 2024 v oblasti daně z příjmů fyzických osob mj. k omezení či zrušení vybraných daňových výjimek.

Tímto zákonem došlo v oblasti daně z příjmů fyzických osob mj. ke zrušení či omezení následujících daňových úlev:

- zastropování výše nepeněžních benefitů zaměstnanců, která je osvobozena od daně, na úrovni poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období,
- zrušení slevy na dani za umístění dítěte do předškolního zařízení (tzv. školkovné),
- zrušení slevy na dani na studenta.

Zákonem č. 470/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, došlo s účinností od 1. ledna 2025 ke zvýšení limitu pro osvobození z poloviny průměrné mzdy na celou průměrnou mzdu za zdaňovací

období. Zvýšení limitu se týká nepeněžních příjmů ve formě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení nebo pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis.

Vláda se ve svém programovém prohlášení zavázala s ohledem na negativní dopady na dotčené skupiny poplatníků přehodnotit, resp. obnovit uvedené daňové úlevy. Nad rámec výše uvedeného se vláda v programovém prohlášení zavázala zavést další daňové úlevy – daňovou úlevu pro OSVČ, k nimž se vztahují evidenční povinnosti v souladu se zákonem o evidenci tržeb a osvobození dobrovolného spropitného v gastronomii od daně z příjmů fyzických osob.

Daň z přidané hodnoty

Sazba DPH na nealkoholické nápoje v rámci restauračních služeb

Podle stávající účinné právní úpravy se snížená sazba DPH ve výši 12 % aplikuje v případě nealkoholických nápojů podávaných v rámci restauračních služeb pouze na pitnou vodu a vybrané nápoje. Pitná voda i vybrané nápoje jsou blíže vymezeny pod položkovou částí přílohy č. 2 k zákonu o DPH. Zjednodušeně se jedná o vodu z kohoutku a mléčné nápoje a alternativy k mléčným nápojům (např. rostlinná mléka). Jedná se o stejný rozsah nápojů, na které se aplikuje snížená sazba DPH v případě jejich dodání např. v obchodě. Na ostatní nealkoholické nápoje se aplikuje základní sazba DPH ve výši 21 %.

Problematika malých nedobytných pohledávek

Úprava ustanovení § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH umožňuje věřitelům při splnění stanovených podmínek provést opravu základu daně u nedobytných pohledávek v případě malých pohledávek. Podle stávající úpravy věřitel (při splnění dalších podmínek) může opravit základ daně, pokud v každém jednotlivém případě jde o pohledávku (i) nepřesahující 10 000 Kč včetně daně, (ii) která je alespoň 6 měsíců po splatnosti a současně (iii) souhrn pohledávek věřitele vůči jednomu dlužníkovi, u kterých tento věřitel provedl opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky, nesmí přesáhnout 20 000 Kč včetně daně za kalendářní rok. Zároveň musí být splněno, že daná pohledávka není opravena na základě jiného titulu § 46 odst. 1 zákona o DPH.

Na výše uvedené ustanovení navazuje ustanovení § 46 odst. 9 zákona o DPH, který umožňuje opravu podle § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH provést pouze jednou za kalendářní rok.

S uvedenou úpravou souvisí povinnost dlužníka provést snížení uplatněného odpočtu daně ve výši vypočtené z neuhrazené částky, pokud pohledávka ze zdanitelného plnění není zcela uspokojena do posledního dne šestého kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se stala splatnou.

Omezení odpočtu daně na vstupu u vybraných osobních automobilů

Česká republika získala podle čl. 177 směrnice o dani z přidané hodnoty výjimku v podobě omezení daně na vstupu u vybraného osobního automobilu na období roku 2024 až 2026. Tato výjimka je promítnuta do § 72 odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty a omezuje daň na vstupu v případě pořízení vybraného osobního automobilu (definovaného v § 72 odst. 10 zákona o dani z přidané hodnoty) nebo technického zhodnocení takového automobilu na částku 420 000 Kč.

Působnost Finanční a Celní správy České republiky

V rámci zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě České republiky“), se předpokládá především

řešení bezprostředně navazujících změn ve vztahu k evidenci tržeb. Použití současné úpravy tzv. kontrolního nákupu v § 13d je zúženo pouze na oblast mezinárodní spolupráce při správě daní, tj. nezahrnuje oblast evidence tržeb. Podobně úprava tzv. daňové analytické evidence v § 18a, která poskytuje zvýšenou ochranu vybraným skupinám údajů zpracovávaných orgány Finanční správy České republiky, ve svém současném znění nezahrnuje údaje z evidence tržeb.

Soustava Finanční správy České republiky se dlouhodobě potýká s nerovnoměrným zatížením z hlediska územní koncentrace počtu daňových subjektů a vedených řízení při správě daní, popřípadě při výkonu dalších navazujících působností, což by se do budoucna negativně odrazilo i na poli zaváděné evidence tržeb. Čelí přitom problému nerovnoměrného využívání personálních kapacit, zejména při srovnání regionu hlavního města a ostatních lokalit, způsobenému odlišným vývojem počtu daňových subjektů v těchto oblastech. Intenzita této disproporce může na jedné straně způsobovat nerovný přístup k daňovým subjektům a k plnění daňových povinností, na straně druhé snižovat efektivitu správy daní v přetížených regionech.

Tyto trendy jsou způsobeny více faktory. Jedná se typicky o zájem daňových subjektů etablovat sídlo v hlavním městě z prestižních nebo účelových důvodů. Současně nelze reálně budovat adekvátní personální kapacity v exponovaných lokalitách, kde je mimo jiné zpravidla nižší poptávka po pracovních místech ve Finanční správě České republiky a současně vyšší míra fluktuace (zejména v regionu hlavního města, který je z hlediska počtu spravovaných daňových subjektů zatížen nad průměrem o cca 30 %). Problém proto v principu nelze řešit prostým navýšením počtu systemizovaných míst v exponovaných lokalitách, anebo jejich převodem z lokalit méně exponovaných, neboť zejména v hlavním městě je reálná obsaditelnost míst značně problematická. Uvedené faktory pak negativně doplňuje legislativní úprava, která fakticky umožňuje daňovým subjektům volně volit svého správce daně tím, kde si zvolí své sídlo, respektive místo pobytu.

Ze strany Finanční správy České republiky i Ministerstva financí bylo dosud činěno více legislativních i nelegislativních kroků, které reagovaly na problémy vyvolané nestejným zatížením některých finančních úřadů, primárně na území hlavního města. V organizační rovině se jednalo např. o delimitaci funkčních útvarů ve prospěch útvarů v lokalitách s nižší úspěšností v obsazování, ale i přesystemizování obsazených míst ve vzdálených lokalitách pod Finanční úřad pro hl. m. Prahu, dále o delegování daňových subjektů atd. Významným krokem bylo zavedení tzv. vybrané působnosti finančního úřadu, kdy zejména pro provádění kontrolních postupů při správě daní a nedávno též pro oblast vymáhání daní začaly všechny finanční úřady disponovat celostátní územní působností, a dané postupy proto může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv z nich. Ačkoliv veškeré tyto kroky přinesly v minulosti některé pozitivní posuny, stále narážejí na administrativní i faktické limity, neboť je zejména nelze využít v případě všech agend v rámci správy daní či jejich využití je relativně časově náročné a naráží na kvantitativní omezení.

V rámci zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Celní správě České republiky“), se předpokládá především řešení bezprostředně navazujících změn ve vztahu k evidenci tržeb. Použití současné úpravy tzv. kontrolního nákupu v § 11e je zúženo pouze na vyjmenované působnosti, tj. nezahrnuje oblast evidence tržeb.

2. Popis obsahu návrhu právního předpisu s uvedením důvodů, které k jeho předložení vedou, a shrnutí základních zásad a nejdůležitějších změn, které oproti stávající právní úpravě zavádí

Obsah navrhovaného zákona, který je tzv. složeninou nové úpravy evidence tržeb a novel

několika dalších zákonů, je tvořen regulací evidence tržeb (část první) a v dalších částech změnami, které se znovuzavedením evidence tržeb bezprostředně souvisejí, popřípadě obsahují témata, která se politická reprezentace zavázala učinit současně s tímto krokem. Výsledkem je tedy soubor opatření, jejichž načasování a podmíněnost je záměrně sjednocena do jednoho celku, jakožto výsledek politického rozhodnutí. Všechna opatření spadají do oblasti daňového práva a tvoří tedy tematicky ohraničený celek.

Evidence tržeb

V Programovém prohlášení vlády České republiky se vláda zavázala od roku 2027 znovu zavést elektronickou evidenci tržeb, a to v modernějším a uživatelsky přívětivějším prostředí, čímž bude zajištěno „*předvídatelné a férové prostředí pro podnikatele napříč všemi sektory, při zohlednění drobných živností a příležitostných přivýdělků, na které se systém vztahovat nebude. Řešení bude postaveno na nejmodernějších systémech a nebude vyžadovat povinný tisk účtenky, ani neustálé on-line připojení. Podnikatelé budou mít zdarma k dispozici software Finanční správy ČR. Opatření bude svázáno s konkrétními úlevami (například přímá daňová úleva pro evidující OSVČ, osvobození spropitného zaměstnancům v gastronomii, nižší DPH v gastronomii a podobně)*“.

V souvislosti se změnami ve společnosti, ekonomice, technologickém pokroku, ale i v daňovém systému, které vzájemně ovlivňují efektivitu výběru daní, jsou identifikovány také nové metody a způsoby vyhýbání se daňové povinnosti, na které je nutné reagovat.

V současné době nezakládá právní řád systém práv a povinností zajišťující kontinuální tok informací potřebných pro správu jednotlivých druhů daní v reálném čase mezi daňovými subjekty a správcem daně.

Absence takové povinnosti umožňuje některým podnikatelům optimalizovat své tržby a tím získat neodůvodněnou konkurenční výhodu oproti podnikatelům, kteří svou daňovou povinnost plní řádně. Taková praxe pak snižuje motivaci poctivých podnikatelů řádně plnit svou povinnost, neboť je staví do situace, kdy řádné plnění povinností s sebou nese nižší tržby a horší postavení na trhu. Sekundárně se tento jev projevuje nižším daňovým inkasem 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).

Zavedení on-line evidence tržeb proto primárně cílí na narovnání podnikatelského prostředí.

Současně je jeho záměrem rozšířit nástroje správy daní, který bude efektivně sloužit správci daně a má vytvořit podmínky pro zjišťování informací o evidovaných tržbách. Nikoli o veškerých tržbách, ale pouze těch, u nichž se jejich evidování jeví jako žádoucí a racionální. Pakliže mají získávané informace sloužit k efektivnímu a současně méně invazivnímu ověřování informací o tržbách, je nezbytné, aby správce daně (orgány Finanční správy České republiky), který je příjemcem informací, mohl pro daný druh činnosti informace získávat jednotným a automatizovaným způsobem. Takové řešení je v konečném důsledku přívětivější i pro poplatníka, který musí evidenci tržeb realizovat.

V této souvislosti lze poukázat také na kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu z kontrolní akce 23/09, který mimo jiné konstatuje, že Finanční správa České republiky po zrušení evidence tržeb ztratila jeden z nástrojů, které umožňují kontrolovat realizované tržby a odhalovat jejich krácení. Z pohledu DPH byla dle kontrolního závěru evidence tržeb prostředkem pro účinnější a administrativně jednodušší získání informací pro odhalení daňových subjektů, které překročily limit pro povinnou registraci k DPH, ale registraci k DPH neprovedly.

Cílem navrhované právní úpravy je tedy při zohlednění strukturálních změn (především digitalizace odvětví) zajistit narovnání podnikatelského prostředí a vytvoření efektivního a moderního nástroje pro správu daní. To celé při redukci administrativní zátěže oproti předchozímu systému evidence tržeb. Nový systém evidence tržeb bude postaven na aktuálních technologiích a bude věcně konstruován tak, aby eliminoval nadbytečnou finanční a administrativní zátěž na straně dotčených subjektů, a to nejen ve vztahu k samotné evidenci tržeb, ale obecně z hlediska získávání ze strany správce daně relevantních informací o tržbách od poplatníků.

Povinnost evidování tržeb nemůže být samoúčelná. Musí směřovat k cíli, kterým je narovnání podnikatelského prostředí tam, kde daňové subjekty část svých příjmů před správcem daní zatajují, čímž získávají výhodu oproti ostatním. K tomuto zatajování dochází primárně u transakcí, které jsou uskutečněny v rámci osobního kontaktu se zákazníkem. Méně často se to jeví u transakcí na dálku.

Výsledné zatajování tržeb vytváří spirálu tlaku na to, aby další daňové subjekty přikročily k podobnému modelu činnosti a z nekalého jednání vytvářely nucený standard, jinak by se ocitaly v konkurenční nevýhodě. Vzniká tak efekt nazývaný „zdanění hloupých“, kdy hloupými se mohou cítit zejména ti, kteří jednají poctivě a čestně. Stát, který ponechá takový stav bez adekvátní reakce, tak v konečném důsledku oslabuje legitimitu požadavku na výběr daní. Jeho věčným úkolem tak je, aby kontribuce finančních prostředků na zajišťování chodu věcí veřejných byla zajišťována tak, aby si ten, kdo tento příspěvek poskytuje, nemusel připadat jako „poctivý hlupák“. Evidence tržeb, je-li nastavena tak, aby byla funkční, může k nápravě části výše popsaných negativních jevů přispět a pomoci nastavit férové podnikatelské prostředí.

Do právní úpravy evidence tržeb jsou zapracovány také poznatky z praktické aplikace původního zákona o evidenci tržeb, vč. závěrů a požadavků nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 26/16.

Navrhované řešení respektuje princip neutrality – vynětí určitého typu plateb by mohlo vést ke změně vzorce chování poplatníků ve prospěch preference pouze některých plateb. Tím by došlo mj. k nežádoucímu zúžení platebních možností zákazníků. To platí zejména, pokud by se lišilo mezi jednotlivými bezhotovostními druhy plateb.

K jednotlivým věcným změnám oproti původnímu zákonu o evidenci tržeb:

- Necílí se plošně na všechny typy plateb a tržeb, ale pouze na platby uskutečněné způsobem, který odůvodňuje jejich evidování při zohlednění charakteru obchodního modelu, tzn. u těch, u nichž se jejich evidování jeví jako žádoucí a racionální. Nově tedy vznik povinnosti evidovat tržbu neurčuje forma platby (hotovostní/bezhotovostní), ale charakter podnikatelské činnosti, resp. nastavení interakce se zákazníkem. Obecně platí, že k potenciálnímu zatajování tržeb dochází primárně u transakcí, které jsou uskutečněny v rámci osobního kontaktu se zákazníkem. Méně často se to jeví u transakcí na dálku. Tam, kde určitý segment musí odpovídající infrastrukturou beztak disponovat, nepředstavuje požadavek na komplexní evidenci tržeb zvýšenou zátěž. V takovém případě tedy bude podnikatel evidovat i bezhotovostní platby. Premisa, že bezhotovostní platby jsou pro Finanční správu České republiky jednoduše dohledatelné, v současné realitě finančního světa již není platná. Podnikatelé v současné době mohou přijímat tržby na jednorázové elektronické peněženky, soukromé Revolut/PayPal účty, kryptoměnové peněženky, zahraniční účty, převody na soukromé účty přes platby QR kódy atd. Pokud by bezhotovostní platby nebyly zahrnuty mezi formální znak evidované tržby, mohly by sloužit k obcházení daňové povinnosti a znemožnily by řádnou datovou analytiku Finanční správy České republiky.

- Moderní evidence tržeb bude probíhat pouze v jednom jednoduchém on-line režimu. Ruší se různé alternativní režimy evidence tržeb (např. zjednodušený nebo papírový) a další administrativní povinnosti, které s nimi souvisely.
- Dojde k zúžení obsahu evidenční povinnosti. Omezuje se okruh údajů, které budou předávány správci daně (nebude povinnost reportovat informace ohledně DPH). Naopak zůstává zachováno, že se nebudou předávat jakékoliv informace o předmětu nákupu zboží nebo služeb a ani žádné údaje o kupujícím nebo způsobu jeho platby, kartě apod.
- Oproti původnímu řešení se nestanoví povinnost vystavit a předat účtenku zákazníkovi. S ohledem na zrušení této povinnosti se ruší i možnost ověřit ze strany zákazníka, zda účtenka byla zaevidována.
- Nebude povinnost poplatníka mít v místě evidence tržeb „ceduli“ o tom, že eviduje a v jakém režimu. S ohledem na jednotné a neselektivní pojetí evidence tržeb by taková povinnost byla nadbytečná.
- Kontrolní orgány nebudou mít pravomoc uzavřít provozovnu nebo pozastavit výkon činnosti jako opatření k vynucení nápravy. Možnost uložit napomenutí či pokutu za spáchání přestupku zůstává zachována, avšak díky změně zacílení evidence tržeb bude moci prověřování plnění daňových i evidenčních povinností probíhat efektivněji a systémově, což by se mělo odrazit mj. i na způsobu, jakým bude naplnění skutkových podstat přestupků.
- Nebude nutné závazné posouzení o určení evidované tržby. Finanční správa České republiky bude metodicky řídit poplatníky i bez závazného posouzení a zdarma. Současně platí, že důvody, pro které byl tento institut v původním zákoně o evidenci tržeb (existence více režimů a fází evidence), již v navrhované úpravě nejsou.
- Nebude účtenková loterie. Jde o logické vyústění opuštění koncepce povinného vydávání účtenky.
- Ze strany státu bude poskytnuta aplikace k evidenci tržeb pro nejmenší subjekty, které mají minimum tržeb podléhajících evidenci a nemají vlastní softwarové řešení pro evidenci tržeb a nehodlají na něj vynakládat výdaje. Nejde o požadavek, který by stanovil zákon, ale o příslib, který vyvěrá z aplikace principů vstřícnosti a spolupráce. Očekává se postupný rozvoj služeb, které budou klientům tímto způsobem bezplatně nabídnuty.

Daň z příjmů fyzických osob

Daňová úleva v souvislosti se zavedením evidence tržeb

S ohledem na naplnění závazku vyplývajícího z programového prohlášení vlády a v návaznosti na opětovné zavedení povinnosti evidence tržeb se navrhuje znovuzavedení daňové úlevy na evidenci tržeb pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob v zákoně o daních z příjmů.

Částečné zrušení zastropování nepeněžních benefitů zaměstnanců a rozšíření výčtu nepeněžních benefitů zaměstnanců pro účely jejich osvobození od daně z příjmů fyzických osob

S ohledem na naplnění závazku vyplývajícího z programového prohlášení vlády a zlepšení dostupnosti uvedených benefitů, zvýšení motivace zaměstnanců a posílení pozitivního vztahu mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem a za účelem podpory jednoduchosti a systémovosti zákona o daních z příjmů se navrhuje úprava § 6 odst. 9 písm. d) bodu 2 zákona o daních z příjmů. Tato změna se činí formou zrušení ročního úhrnného limitu ve výši poloviny

průměrné mzdy pro daňové osvobození nepeněžních plnění uvedených v tomto ustanovení (tj. použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení, poskytnutí rekreace nebo zájezdu, použití zařízení péče o děti předškolního věku, včetně mateřské školy podle zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „školský zákon“), knihovny zaměstnavatele nebo tělovýchovných a sportovních zařízení nebo poskytnutí příspěvku na kulturní nebo sportovní akce nebo příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy).

Současně s navrhovanou změnou § 6 odst. 9 písm. d) bodu 2 zákona o daních z příjmů se navrhuje v ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů zastropovat daňové osvobození nepeněžního plnění poskytnutého zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě rekreace a zájezdu v úhrnu nejvýše částkou 20 000 Kč za zdaňovací období. Zastropování daňového osvobození nepeněžního plnění na rekreaci a zájezdy omezuje negativní dopady na veřejné rozpočty a brání nepřímému zvýhodňování ekonomicky zdatnějších zaměstnavatelů. Současně zajišťuje, že daňové zvýhodnění plní svůj sociální účel podpory běžné rekreace a regenerace pracovní síly, nikoli financování nadstandardních forem dovolené. V případě shora popsanych úprav se jedná o vrácení rozsahu osvobození nepeněžních benefitů zaměstnanců do stavu, který byl zákonem o daních z příjmů upraven s účinností do 31. prosince 2023.

Z důvodu nadměrného zatížení neformálních pečujících bez dostatečné odborné podpory, které vede k jejich přetížení, odchodům z trhu práce a negativním dopadům na veřejné rozpočty, dále s ohledem na dlouhodobé podfinancování a kapacitní nedostatečnost sociálních služeb, zejména v oblasti terénních, ambulantních a respitních služeb, a na nedostatečnou podporu modelu sdílené péče umožňujícího sladění pracovního a rodinného života, se navrhuje v § 6 odst. 9 písm. d) bodu 2 zákona o daních z příjmů rozšířit výčet od daně osvobozených nepeněžních plnění. Navrhovaná úprava spočívá v zahrnutí nepeněžního příspěvku poskytovaného zaměstnancům a/nebo jejich rodinným příslušníkům na úhradu vybraných registrovaných komunitních sociálních služeb, konkrétně osobní asistence, pečovatelské služby, tísňové péče, odlehčovací služby, centra denních služeb, denního stacionáře a rané péče.

Obnovení slevy na dani na studenta

Z důvodu posílení principu sociální spravedlnosti a rovnosti příležitostí se navrhuje opětovně zavedení slevy na dani na studenta do zákona o daních z příjmů, a to v rozsahu, v jakém byla tato sleva na dani zavedena s účinností do 31. prosince 2023. Cílem návrhu je zmírnit finanční bariéry, které mohou bránit přístupu ke vzdělání, zejména u studentů ze sociálně slabších poměrů, a současně motivovat studenty k legální pracovní aktivitě při studiu.

Obnovení slevy za umístění dítěte (tzv. školkovné)

S ohledem na zvýšení reálných nákladů domácností na předškolní péči a zhoršení její finanční dostupnosti a za účelem obnovení rovného zacházení mezi jednotlivými skupinami poplatníků se navrhuje opětovně zavést slevu za umístění dítěte (tzv. školkovné) ve výši výdajů prokazatelně poplatníkem vynaložených za umístění vyživovaného dítěte v předškolním zařízení na dané zdaňovací období, maximálně do výše minimální mzdy. Toto opatření navazuje na záměr vlády deklarovaný v jejím programovém prohlášení o znovuzavedení slevy za umístění dítěte (tzv. školkovné).

Zavedení osvobození spropitného zaměstnanců provozoven stravovacích služeb v gastronomii

Navrhované opatření přispěje ke zvýšení transparentnosti příjmů v gastronomii, posílení právní jistoty zaměstnanců i zaměstnavatelů, omezení šedé ekonomiky a k vytvoření férovějších podmínek v gastronomickém sektoru. Vláda se zavázala k zavedení tohoto daňového osvobození ve svém programovém prohlášení, čímž potvrzuje svůj závazek podporovat transparentní a spravedlivé podmínky v oblasti odměňování pracovníků v gastronomii.

Přirážka zprošťující povinnosti evidovat tržby

Povinnost evidence tržeb by neměla představovat neúměrnou administrativní zátěž pro nejmenší poplatníky s příjmy ze samostatné činnosti, jejichž administrativní zátěž je již v tuto chvíli minimalizována tím, že jsou poplatníky v paušálním režimu. Z tohoto důvodu se v návrhu zákona o evidenci tržeb navrhuje z povinnosti evidence tržeb vyjmout poplatníky v paušálním režimu s nejnižšími příjmy, kteří si zvolili, že namísto evidence tržeb zvýší své paušální zálohy na daň z příjmů (resp. svou paušální daň). V zákoně o daních z příjmů tak vznikne nová podmnožina poplatníků v paušálním režimu, kteří se dobrovolně přihlásili k tzv. přirážce zprošťující povinnosti evidovat tržby podle zákona upravujícího evidenci tržeb. Zvýšení paušální zálohy na daň z příjmů těchto poplatníků má v zásadě dvojí funkci – zohledňuje náklady, které by poplatník musel vynaložit na plnění povinnosti evidence tržeb, kdyby nebyl této povinnosti zproštěn, čímž narovnává podmínky mezi poplatníky, a současně zohledňuje fiskální rizika spojená s možnými daňovými úniky, které by jinak byly evidencí tržeb zachyceny.

Daň z přidané hodnoty

Sazba DPH na nealkoholické nápoje v rámci restauračních služeb

Cílem návrhu, v souladu s programovým prohlášením vlády, je zavedení stejné sazby DPH (snížené sazby DPH ve výši 12 %) na nealkoholické nápoje podávané v rámci restauračních služeb, jako se uplatňuje na stravovací služby.

Problematika malých nedobytných pohledávek

Změny, ke kterým dochází v ustanovení § 46 zákona o DPH, jsou navrhovány v souladu s programovým prohlášením vlády, které uvádí, že dojde ke zkrácení lhůty pro vrácení DPH z nezaplacených faktur ze současných šesti na tři měsíce. Toto opatření se zavádí jako jedno z opatření, které pomůže plátcům získat od státu dříve zpět DPH z plnění, za které nedostali zaplacen, ačkoli DPH státu odvedli. Obvykle se jedná o pohledávky, kdy z důvodu hospodárnosti s ohledem na malou výši pohledávky (například pokud jsou náklady na vymáhání vyšší než jednotlivě vymožená pohledávka) věřitel nepřikročí k jejich aktivnímu vymáhání skrze instituty insolvenčního zákona, exekučního řízení apod. (toto aktivní vymáhání upravuje § 46 zákona o DPH speciálně).

Konkrétně se jedná o pohledávky, u nichž postačí dvakrát písemně vyzvat dlužníka ke splnění povinnosti uhradit pohledávku ze zdanitelného plnění. Množina pro možnost opravy základu daně se u těchto pohledávek rozšiřuje o výši neuhrazené pohledávky (z 10 000 Kč na 20 000 Kč), zkrácení požadované doby jejího neuhrazení (z 6 měsíců na 3 měsíce) a navýšení celkového limitu, který je možné uplatnit v rámci kalendářního roku (100 000 Kč namísto 20 000 Kč).

Kromě samotných podmínek dochází ke zrychlení možnosti uplatnit opravu, a to zrušením ustanovení o možnosti uplatnit opravu jednou za kalendářní rok, čímž bude možné opravu základu daně uskutečnit v rámci kteréhokoli zdaňovacího období, jsou-li splněny podmínky pro uplatnění. Rovněž bude možné od účinnosti tohoto zákona provést opravu pohledávky ze zdanitelných plnění uskutečněných v letech 2025 a 2026, tedy za roky, od kterých je možnost opravy u takových pohledávek zavedena, které naplní nové podmínky pro opravu od roku 2027, případně kvůli ročnímu limitu pro opravu nemohly být uplatněny dříve.

Omezení odpočtu daně na vstupu u vybraných osobních automobilů

S ohledem na omezení doby použitelnosti dané výjimky pro roky 2024 až 2026 dochází k jejímu zrušení s tím, že omezení, která byla aplikována pro roky 2024 až 2026, zůstávají

zachována. Od roku 2027 tak pořízení vybraných osobních automobilů či jejich technické zhodnocení nebude na vstupu omezeno žádnou částkou.

Působnost Finanční a Celní správy České republiky

V rámci zákona o Finanční správě České republiky se předpokládá především řešení bezprostředně navazujících změn ve vztahu k evidenci tržeb. Předně jde o připuštění možnosti využití tzv. kontrolního nákupu v § 13d také pro oblast evidence tržeb, resp. obecněji pro oblast prověřování plnění povinností podle daňových a účetních předpisů. Podobně úprava tzv. daňové analytické evidence v § 18a, která poskytuje zvýšenou ochranu vybraným skupinám údajů zpracovávaných orgány Finanční správy České republiky, spočívá v doplnění okruhu údajů z evidence tržeb.

Jako opatření směřující k zefektivnění správy daní vykonávané finančními úřady, a to zejména v zájmu zajištění rovnoměrnosti rozdělení výkonu této působnosti v rámci území České republiky mimo jiné na poli zaváděné evidence tržeb a v rámci posílení boje s daňovými úniky, se navrhuje zavedení možnosti změny určení místní příslušnosti v případě daní spravovaných finančními úřady.

Současně je třeba zohlednit i dlouhodobý trend odbourávání rigidní místní příslušnosti správních úřadů. V moderní státní správě by mělo platit, že jsou-li dostatečně respektována práva subjektu, jehož se výkon správy týká, mělo by pak již být věcí interního nastavení a centrálního managementu daného orgánu či soustavy orgánů, kde a v jaké interní struktuře a územní granularitě bude daná agenda reálně vykonávána. Trend budoucího odbourávání rigidně vymezené územní působnosti finančních úřadů z dlouhodobého hlediska směřuje ke koncepci jediného finančního úřadu s celostátní působností jako jediného správního úřadu prvního stupně v rámci soustavy Finanční správy České republiky. Ten by v rámci území státu působil formou územních pracovišť či poboček jako svých interních útvarů. Do budoucna je proto cílem otázku místní příslušnosti finančního úřadu a postupy její změny v rámci Finanční správy České republiky zcela odbourat, resp. z ní učinit toliko otázku interního nastavení procesů a nápadu agendy v rámci jediného správního úřadu. Tato budoucí reforma jde přitom ruku v ruce s dlouhodobě připravovaným projektem jednotného inkasního místa, tedy koncentrace působnosti ke správě daní a veřejných pojistných v rámci jediné soustavy orgánů.

Předmětem nyní navrhované speciální úpravy změny místní příslušnosti ve finančních úřadech je umožnění toho, aby správa daní a dalších navazujících agend ve vztahu ke konkrétnímu adresátu mohla být relativně jednoduchým procesním postupem přenášena mezi jednotlivými finančními úřady a jejich pracovišti tak, aby byla zajištěna jejich rovnoměrná vytíženost. Navržené řešení je další fází, která filosoficky rozvíjí dosavadní koncept vybrané působnosti finančních úřadů, a současně je krokem směřujícím k cílovému stavu jediného finančního úřadu pro celou Českou republiku. Zároveň tato fáze nabízí možnost operativně přispět k řešení problému nerovnoměrného rozložení nápadu agend ještě před uvedenou koncepční změnou v organizaci finančních úřadů a jejich pracovišť tak, aby se pozitivní efekt této fáze projevil již od roku 2027, tj. mimo jiné v souvislosti se zaváděnými působnostmi v oblasti evidence tržeb.

V zájmu zamezení negativních dopadů na daňové subjekty je navržené řešení založeno na konkrétních prvcích a skutečnostech, které garantují, že tento koncept zásadním způsobem nezhorší postavení daňových subjektů, a podrží si tak ústavněprávní legitimitu (v podrobnostech viz zvláštní část důvodové zprávy).

V rámci zákona o Celní správě České republiky se předpokládá především řešení bezprostředně navazujících změn ve vztahu k evidenci tržeb. Předně jde o připuštění možnosti využití tzv. kontrolního nákupu v § 11e také pro oblast evidence tržeb.

3. Zhodnocení souladu návrhu právního předpisu s ústavním pořádkem a ostatními součástmi právního řádu České republiky

Obecně

Základní meze pro uplatňování evidence tržeb a dalších navrhovaných změn na poli daňového práva stanoví zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších ústavních zákonů (dále jen „Ústava“), a Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších ústavních zákonů, vyhlášená pod č. 2/1993 Sb. (dále jen „Listina“). Navrhovaný zákon 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 Listiny, které stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Kromě toho je nutno dbát i mezi vyplývajícími z ústavně zajištěné nedotknutelnosti vlastnictví.

Právní úprava navrhovaného zákona má zákonnou formu, je tak vyhověno požadavku čl. 4 odst. 1, resp. čl. 11 odst. 5 Listiny.

Navrhovaná právní úprava 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 navrhovaného 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 se problematika intertemporality řeší způsobem, který je v souladu s ústavním pořádkem. Zejména v případě evidence tržeb jako klíčového předmětu navrhované právní úpravy platí, že této evidenci 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 navrhované právní úpravy se nejedná o nahodilý krok zákonodárce, ale o systémovou a dlouhodobě předem deklarovanou změnu, která je ve veřejném zájmu a zároveň se opírá o silný společenský mandát, neboť regulace této oblasti byla zřetelnou součástí volebního programu vládní strany, která získala nejvíce mandátů. To platí nejen pro samotnou evidenci tržeb, ale také pro další navazující změny v oblasti daňového práva, které jsou předmětem navrhovaného zákona.

Navrhovaný zákon není v rozporu s principem legitimního očekávání a právní jistoty. Ústavní soud České republiky se již mnohokrát 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 právní úpravě evidence tržeb a dalších oblastí, kterých se týká navrhovaný zákon, by měl převýšit případně vzniklý zásah do legitimního očekávání subjektů, vůči nimž právní úprava směřuje.

Navrhovaný zákon neruší ani neznemožňuje realizaci sociálních práv. Je proto možné přijmout závěr, že právní úprava navrhovaného zákona by z hlediska požadavků ústavního pořádku obstála.

Navržená úprava sankčních mechanismů v oblasti evidence tržeb vyhovuje ústavním požadavkům. Předpokládané druhy trestů ukládaných za přestupky, tedy napomenutí a pokuty s nejvyšší maximální přípustnou výší 500 000 Kč vyhovují základním požadavkům kladeným na druh a výši sankcí stanoveným Listinou i Ústavou. S ohledem na vymezený rozsah výše ukládaných pokut je více než vhodné zmínit a následovat závěry nálezu Ústavního soudu Pl. ÚS 3/02, 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 a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě o ochraně základních práv a svobod. Současně zakládá porušení čl. 1 Listiny, 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 neznamena 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 Pl. ÚS 38/02: *„Ústavní soud nechápe rovnost jako absolutní, nýbrž jako relativní (a nadto akcesorickou ve vztahu k jiným základním právům a svobodám). Spojmem 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. Ostatní části navrženého zákona pak problematiku sankčních mechanismů specificky neupravují.

Evidence tržeb

Navrhovaný zákon vychází v řadě ohledů z obdobných principů jako původní zákon o evidenci tržeb. Ten byl podroben abstraktní kontrole ústavnosti a Ústavní soud ve svém nálezu Pl. ÚS 26/16 kromě jiného zhodnotil i ústavnost zákona o evidenci tržeb jako celku. Došel při tom k závěru, že úprava povinnosti k evidenci tržeb neporušuje ani právo na ochranu vlastnictví, ani právo na svobodu podnikání a nemá „rdousící efekt“ pro menší podnikatele. Samotná podstata a smysl práva podnikat tak touto úpravou není popřena.

Ústavní soud zároveň uvedl, že povinnost k evidenci tržeb dostojí požadavku na legitimitu cíle právní úpravy, kterým je narovnání podnikatelského prostředí a efektivnější správa daní, a to ve všech ekonomických segmentech bez ohledu na velikost daňového subjektu.

Test ústavnosti

Ústavní soud se ve svém nálezu Pl. ÚS 26/16 vypořádal s otázkou, jaký test ústavnosti s ohledem na posouzení zásahu do jednotlivých ústavním pořádkem zaručených práv zvolit. Pro některé oblasti shledal za dostačující provedení *testu racionality* (rozumnosti), pro jiné pak *testu proporcionality* (přiměřenosti).

V případě aplikace *testu racionality* platí, že testem ústavnosti v tomto smyslu projde i taková zákoná úprava, u níž lze zjistit sledování nějakého legitimního cíle a která tak činí způsobem, jenž si lze představit jako rozumný prostředek k jeho dosažení, byť nemusí jít o prostředek nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší. Test rozumnosti reflektuje jak nutnost respektovat poměrně rozsáhlou diskreci zákonodárce, tak potřebu vyloučit jeho případné excesy, přičemž se skládá ze čtyř následujících kroků:

1. Vymezení smyslu a podstaty základního práva, tedy jeho esenciálního obsahu.
2. Zhodnocení, zda se zákon nedotýká samotné existence základního práva nebo skutečné realizace jeho esenciálního obsahu.
3. Posouzení, zda zákoná úprava sleduje legitimní cíl; tedy zda není svévolným zásadním snížením celkového standardu základních práv.
4. Zvážení otázky, zda zákoný prostředek použitý k jeho dosažení je rozumný (racionální), byť nikoliv nutně nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší.

V případě aplikace testu proporcionality je třeba se držet tří kroků:

1. Testování vhodnosti, tj. zdali zákonodárcem zvolené opatření je způsobilé dosáhnout sledovaného cíle.
2. Poměrování, zdali zákonodárcem zvolené řešení při pluralitě možných (a stejně efektivních) řešení je nejšetrnější k dotčeným základním právům.
3. Zkoumání, zda negativa spojená se zákonodárcem přijatým opatřením nezastíní sledovaný pozitivní efekt (jde tak o zvažování v kolizi stojících ústavních hodnot).

Ochrana vlastnictví zaručená čl. 11 Listiny

Povinnost evidovat tržby nepředstavuje nepřiměřený zásah do vlastnických práv jednotlivců, neboť zásah do těchto práv je zanedbatelný. To potvrdil i Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 26/16, když konstatoval v bodu 67: „... je třeba předně poznamenat, že zákon o evidenci tržeb

nepřináší žádnou daňovou ani jinou povinnost, která by se bezprostředně a cíleně dotýkala majetkové sféry těch, na něž povinnost evidence dopadá“.

Navrhovaný zákon navíc oproti původnímu zákonu o evidenci tržeb ještě více snižuje materiální náklady na zajištění a provoz infrastruktury nutné k provádění evidence tržeb. To platí jak z pohledu pořizovacích nákladů (včetně možnosti využití dříve zbudované technické infrastruktury), tak z pohledu nákladů na samotné zaevidování tržby. Odpadá povinnost vystavit účtenku a snižuje se i množství uváděných údajů o položky týkající se daně z přidané hodnoty.

Z pohledu zásahu do vlastnických práv jednotlivců tedy navržený zákon obстоjí.

Právo podnikat zaručené čl. 26 Listiny

Smysl a podstatu práva podnikat tvoří podle Ústavního soudu jednak rovina ryze individuální (možnost seberealizace jednotlivce), jednak rovina materiálně-právní, kdy taková svoboda jednotlivce je zároveň podstatnou náležitostí demokratického právního státu, a jednak rovina ekonomická (zjednodušeně jde o dosažení zisku, jenž je částečně zdaněn tak, aby stát získal prostředky pro plnění svých funkcí).

Z pohledu Ústavního soudu je zásah do práva podnikat testován toliko z hlediska racionality.

Skutečnost, že zavedení elektronické evidence tržeb nepředstavuje protiústavní zásah do práva podnikat, Ústavní soud potvrdil v nálezu Pl. ÚS 26/16 v bodu 72: *„Ústavní soud tak dospívá k závěru, že zavedení elektronické evidence tržeb podstatu a smysl (čl. 4 odst. 4 Listiny) práva podnikat neporušuje a zavedení nové formy evidenční povinnosti je třeba subsumovat pod čl. 26 odst. 2 Listiny.“* Zdůraznil při tom, že zvolené technické řešení se váže k již existujícím povinnostem daňových subjektů a znamená ve svém důsledku jen lepší vymahatelnost těchto povinností.

Jedním z cílů evidence tržeb je narovnání podnikatelského prostředí, což Ústavní soud shledal jako nepochybně pozitivním motivem regulace. Je logické, že k narovnání podnikatelského prostředí nemůže dojít samovolně, neboť nelze spoléhat na přirozenou poctivost jednotlivců. Je tedy zapotřebí určitého vnějšího impulsu (regulace), který sám o sobě může představovat zvýšené nepohodlí či administrativní zátěž. Toto negativum je ale vykoupeno příslibem dosaženého výsledku, který lze pro většinu dotčených jedinců (jakož i pro samotnou společnost) považovat za pozitivní. To platí nejen pro ty, co se chovají poctivě, ale též pro ty, kteří byli k nepoctivosti donuceni zachováním konkurenceschopnosti vůči těm, kteří v nepoctivosti spatřují cestu k úspěchu.

Navržené řešení by, podobně jako tomu bylo u původního zákona o evidenci tržeb, mělo obstát z pohledu srovnatelnosti dopadu na „malé“ i „velké“ subjekty, neboť technická a kvantitativní náročnost je přímo úměrná objemu uskutečněných tržeb. Skutečnost, že se v praxi mohou objevit individuální případy, kdy se daňové subjekty pod vlivem elektronické formy evidenční povinnosti rozhodnou ve své ekonomické činnosti nepokračovat, a to například proto, že pro ně není komfortní používat nové technologie, podle Ústavního soudu neznamena protiústavní zásah do práva podnikat.

Rozumnost zvoleného prostředku – tedy elektronické evidence založené na on-line zasílání dat – Ústavní soud vyhodnotil jako racionální již v době původního zákona o evidenci tržeb. V nálezu Pl. ÚS 26/16 v bodu 79 doslova uvádí: *„Rozhodl-li se tedy zákonodárce pro on-line řešení, zvolil cestu jdoucí s trendem dnešní doby ocitající se na prahu IV. průmyslové revoluce.“* Od té doby rozmach technologií dále pokročil a nutnost podnikatelů vypořádat se s výzvami, které to s sebou přináší, lze považovat za standard, ve kterém se zvolené technické řešení jakkoli nevymyká. Naopak oproti původnímu řešení předpokládá větší dostupnost

a uživatelskou přívětivost. Současně zachovává dostatečnou technologickou neutralitu umožňující podnikatelům volit z široké palety existujících služeb, včetně zamýšleného bezplatného řešení nabízeného ze strany státu.

Ve srovnání např. s „papírovou“ alternativou evidence tržeb (tzv. zjednodušený režim podle původního zákona o evidenci tržeb, který navrhovaný zákon nepřebírá) je zvolené automatizované on-line řešení pro podnikatele výrazně méně zatěžující, ať již časově, tak nákladově. Zvolená metoda oproti jiným metodám evidence minimalizuje případný negativní zásah do běžného provozu podnikatelské činnosti.

Ochrana soukromí a informačního sebeurčení zaručená čl. 10 Listiny

Právo na ochranu soukromí (autonomní sféry konkrétního subjektu) není podle judikatury Ústavního soudu v dispozici zákonodárce ve smyslu čl. 41 odst. 1 Listiny, jak tomu je u práva podnikat, ale naopak jeho případné omezení musí obstát v přísnějším – Ústavním soudem standardně používaném – testu proporcionality, který se neomezuje toliko na ochranu podstaty a smyslu základního práva (svobody), ale jeho eventuální omezení je poměřováno kritériem vhodnosti.

V případě původního zákona o evidenci tržeb ústavněprávním testem proporcionality neprošel požadavek na to, aby byly evidovány platby uskutečněné bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz pouze plátce prostřednictvím příjemce (typicky platby platebními kartami). Ústavní soud tak vytyčil meze a kritéria, kterými by se měl zákonodárce při koncipování budoucí úpravy ubírat, resp., jejichž aktuálnost by měl vyhodnotit při hledání vhodného řešení v době, kdy společenský i technologický vývoj v dané oblasti ušel další kus cesty.

Primární je v tomto ohledu požadavek na „informační sebeomezení“ státu. Podle Ústavního soudu by neměly být vyžadovány údaje, které stát nezbytně nepotřebuje. Současně by neměly být vyžadovány údaje, které si stát může opatřit jinak (šetrněji vůči jednotlivcům).

Jako sekundární lze vnímat požadavek na to, aby při určení toho, které tržby mají podléhat evidenci, nedocházelo k nedůvodné selekci podle způsobu platby. Pokud existuje v určité situaci více způsobů platby, které se vyznačují obdobnou mírou dohledatelnosti, ztrácí legitimitu požadavek na evidenci pouze některého z nich s tím, že druhý bude dohledáván jinou metodou. Původní zákon před intervencí Ústavního soudu cílil pouze na jeden segment bezhotovostních plateb, který stavěl fakticky na roveň hotovostním platbám. Tím však v určitých situacích vytvářel distorzi a rozdílný přístup v závislosti na tom, jaký způsob úhrady si zákazník vybral. Pokud zákazník zvolil úhradu prostřednictvím platební karty, založil tím jejímu příjemci povinnost danou tržbu evidovat, zatímco v případě volby přímé úhrady z účtu na účet tato povinnost nevznikla. Markantní byl tento rozdíl v případě nákupu zboží nebo služeb dálkovým způsobem.

S ohledem na výše uvedené navrhovaný zákon volí odlišný přístup k vymezení tzv. formálních náležitostí evidované tržby (viz § 5 a § 6), než tomu bylo v původním zákoně o evidenci tržeb (viz jeho § 5 ve znění účinném před derogací části textu Ústavním soudem). Na straně jedné neselektuje možné způsoby plateb a pokrývá tak prakticky všechny dostupné metody úhrady ceny zboží nebo služeb (s výjimkou směny). Současně ale okruh těchto plateb omezuje podmínkou, že musí jít o tzv. kontaktní platbu.

Kontaktní platba je (zjednodušeně řečeno) platba v osobním kontaktu s poplatníkem nebo platba v jeho provozovně (blíže viz § 6). Obě množiny se budou významně překrývat, nicméně podnikatelská činnost nemusí být provozována pouze prostřednictvím provozoven a současně provozovny nemusí být pouze místa s lidskou obsluhou. Zatížit tento typ interakce povinností zaevidovat tržbu vychází z potřeby získat ucelený obraz o daném segmentu podnikatelské

činnosti poplatníka. Jakákoli selekce podle formy platby by vedla k tomu, že výsledkem by byla pouze dílčí informace. To by oslabovalo racionalitu i legitimitu požadavku na zaevidování tržeb.

Osobní prvek při kontaktní platbě představuje významné riziko z pohledu pokušení danou tržbu zatajit a nepřiznat. Podnikateli dává možnost ověřit si, kdo je zákazník a zda z jeho strany hrozí eventuální riziko v podobě kontroly. Doplnkové kritérium cílící na provozovny, kde nedochází k osobnímu kontaktu, má zajistit, aby nedocházelo k vytvoření nežádoucího stimulu pro účelové uzpůsobování metod, jakými lze v dané provozovně platit, eliminací osobního prvku obsluhy či jiných účelových provozních opatření poplatníka.

Z pohledu cíle evidence tržeb (viz § 1), který je odlišný oproti zákonu posuzovaném Ústavním soudem v nálezu Pl. ÚS 26/16, se jeví jako nezbytný požadavek na úplný přehled o kontaktních platbách, které zakládají rozhodný příjem (blíže k tomuto pojmu viz § 7). Tuto nezbytnost je nutné obhájit v tzv. testu proporcionality s příkazem k optimalizaci:

1. Testování vhodnosti, tj. zdali zákonodárcem zvolené opatření je způsobilé dosáhnout sledovaného cíle

Návrh zákona sleduje regulaci několik cílů. Výslovně je vymezuje v § 1 slovy: „*Tento zákon upravuje práva, povinnosti a postupy při evidenci tržeb a v její souvislosti s cílem zabezpečit jednotné a automatizované zjišťování informací o evidovaných tržbách a jejich využití k posílení rovného a poctivého podnikatelského prostředí a k efektivnějšímu ověřování plnění daňových povinností.*“

K naplnění hodnotových cílů (narovnávání podnikatelského prostředí a omezování daňových úniků) je nezbytné, aby použitý nástroj byl dostatečně účinný a efektivní. Neměl by být mezerovitý a nevyvážený, tak jako tomu do jisté míry bylo u původního zákona o evidenci tržeb tím, že předpokládal selektivní přístup k jednotlivým formám plateb, kdy ve srovnatelných situacích nebylo postupováno stejně. Důsledkem byl v některých případech impuls pro změny vzorce chování obchodníků za účelem využití těchto mezer, popřípadě prostor pro zakrývání skutečného stavu věcí v situaci, kdy podnikatel čelil kontrole. Navržená koncepce by tento deficit měla odstranit, resp. by jej neměla opakovat. To na druhé straně neznamená, že by systém musel garantovat absolutní absenci sebemenších prvků mezery či nevyváženosti, už jen proto, že nelze plně předjímat budoucí chování ekonomických subjektů či vývoj jejich obchodních modelů. Z hlediska ústavnosti je tedy klíčové, aby systém neobsahoval mezery či disproporce ve svém základním koncepčním nastavení, resp. aby zákonodárce učinil maximum možného k jejich odstranění.

Z hlediska naplnění procesních cílů (zajištění informací o poplatnících a jejich tržbách ve vymezených segmentech jejich podnikatelské činnosti) je zřejmé, že použitá metoda on-line evidence tržeb nadále patří k nejvhodnějším způsobům, které lze zvolit. Dílčí aspekty a požadavky konkrétní technické metody evidence mohou být různé, ale celkové pojetí tohoto nástroje (evidence tržeb v materiálním smyslu slova) zůstává stejná. Vzhledem k tomu, že v zahraničí je obdobných nástrojů hojně využíváno (v podrobnostech viz komparace uvedená níže), lze usuzovat, že jde o metodu standardní a obvyklou.

On-line evidence tržeb prokázala svou efektivitu i v rámci původního zákona o evidenci tržeb, a to i přes jeho zmíněné nedostatky. V této souvislosti lze poukázat na kontrolní závěr Nejvyššího kontrolního úřadu z kontrolní akce 23/09, který mimo jiné konstatuje, že Finanční správa České republiky po zrušení elektronické evidence tržeb ztratila jeden z nástrojů, které umožňují kontrolovat realizované tržby a odhalovat jejich krácení. Z pohledu daně z přidané hodnoty byla dle kontrolního závěru elektronická evidence tržeb

prostředkem pro účinnější a administrativně jednodušší získání informací pro odhalení daňových subjektů, které překročily limit pro povinnou registraci k dani z přidané hodnoty, ale registraci k této dani neprovedly.

V souvislosti s popsáním procesním cílem je třeba zdůraznit, že tento cíl není a nemůže být samoúčelný. Účelem evidence tržeb nemá být usilovat o nejširší přehled o uskutečněných platbách jen proto, aby správce daně disponoval robustním informačním zázemím a úplností analytických informací. Daný nástroj musí být zacílen jen na oblast tržeb, která je ze své podstaty riziková a náchylná na zatajení, a tedy vyžaduje zvláštní důraz na prověřování. Cílí tedy pouze na oblast tzv. kontaktních plateb (viz výše). Informace pak mají být zpracovávány pouze v nezbytném rozsahu, který v konečném důsledku povede k jejich efektivnímu a šetrnému využívání ve prospěch snížení potřeby využívat více invazivních nástrojů vyhledávací a kontrolní činnosti.

2. Poměrování, zdali zákonodárcem zvolené řešení při pluralitě možných (a stejně efektivních řešení) je nejšetrnější k dotčeným základním právům

Obdobného výsledku, který přináší evidování tržeb, jinou metodou dosáhnout nelze. Lišit se mohou pouze různé (zejména technické) způsoby, kterým lze k samotné evidenci přistoupit. Návrh zákona v tomto ohledu volí nástroj, který je technologicky pokročilejší a přívětivější, což odpovídá vývoji technologie i digitální gramotnosti obyvatelstva. Zároveň je méně invazivní než ostatní metody a staví na základu, který již byl úspěšně vyzkoušen (je stabilní) a z pohledu významné části dotčených osob představuje kontinuální technické řešení, neboť umožňuje využít dříve zbudovanou technickou infrastrukturu.

Přesto se jeví vhodné stručně rozvést, jaké jiné metody získávání dat má správce daně k dispozici a jaký by byl jejich dopad, kdyby je správce daně užíval jako alternativní, nebo jen doplňující nástroj k získání informací o tržbách podnikatelů.

1. Výzva vůči poplatníkovi – v rámci vyhledávací a kontrolní činnosti lze od poplatníka k prokázání řádného plnění jeho daňových povinností požadovat podrobné informace (viz zejm. § 81 odst. 1 nebo § 92 odst. 4 daňového řádu). Jejich zpracování do podoby požadovaného výstupu představuje pro poplatníka mnohonásobně vyšší administrativní zátěž. Dané řešení, pokud by mělo být využito k naplňování obecných cílů evidence tržeb, by současně bylo z povahy věci selektivní. To s sebou nese riziko narušení daňové neutrality – konkurenční nevýhodu pro prověřované, nebude-li aplikováno plošně.

2. Uložení záznamní povinnosti poplatníkovi – specifickým nástrojem, kterým lze docílit podrobné evidence, je vydání individuálního rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti podle § 97 daňového řádu. Takový stav je významně více administrativně zatěžující a současně opět z povahy věci selektivní. Jeho plošná aplikace je mj. s ohledem na intenzitu zásahu vyloučena.

3. Výzva vůči třetí osobě (instituci) – správce daně disponuje pravomocí umožňující mu získávat informace od třetích osob. To ovšem znamená zátěž pro tyto osoby, na kterou je z pohledu posouzení šetrnosti zvoleného řešení nutné brát zřetel. Ve vztahu k institucím typu bank a dalších poskytovatelů platebních služeb lze očekávat nepřímé přenesení zátěže (bude-li požadována na pravidelné bázi) do ceny služeb. Navíc je zde s ohledem na princip teritoriality dán nerovný přístup ve vztahu k zahraničním subjektům působícím mimo Českou republiku, od nichž nelze informace požadovat pomocí nástrojů tuzemského práva.

Fenomén globalizace se přitom čím dál více projevuje v nabídce platebních metod, které mají zákazníci k dispozici. Jejich poskytovatelé sídlí v zahraničí a nezřídka i mimo Evropskou unii, kde je mezinárodní spolupráce při získávání informací ještě hůře dostupná. Některé platební brány jsou schopny peněžní prostředky hromadit na „virtuálním účtu“,

ze kterého se tržby periodicky posílají na zvolený účet subjektu, což prakticky vylučuje možnost zpětně dohledat jednotlivé tržby.

Komplikaci při dohledatelnosti bezhotovostních plateb způsobuje též skutečnost, že podnikatel může platby směřovat na libovolný účet, který nemusí být veden ve prospěch jeho osoby. Zkušenost z aplikační praxe ukazuje, že nezřídka jsou finanční prostředky směřovány na bankovní účty např. rodinných příslušníků. Správce daně pak musí při vyhledávací a kontrolní činnosti provádět šetření nejen u daňového subjektu, ale i u rodinných příslušníků nebo jiných osob, pokud se je vůbec podaří identifikovat.

4. *Výzva vůči třetí osobě (jednotlivci)* – ve vztahu k jednotlivcům (typicky zákazníkům), kteří by byli povoláni k vysvětlení (§ 79 daňového řádu) a návazně k případné svědecké výpovědi (§ 96 daňového řádu), by zátěž všech zúčastněných byla značná a získávání údajů ve srovnatelném rozsahu fakticky nedosažitelné. Jen o málo šetrnější by v některých situacích mohl být institut výzvy k poskytnutí informací (§ 57 daňového řádu). Ten však pro danou situaci v minulosti odmítly správní soudy právě ve prospěch výše jmenovaných nástrojů.

5. *Vyhledávací činnost k datům, k nimž má správce daně přímý přístup, popřípadě si je může vyžádat od jiného orgánu veřejné moci* – tato možnost představuje z pohledu zatížení jednotlivce minimální zátěž (maximálně musí strpět nakládání se svými osobními údaji), ale neumožňuje dosáhnout požadovaného výsledku. Takto lze zajistit pouze informace z regulovaných odvětví činnosti (např. hazardní hry), což je ostatně důvodem pro vynětí daného segmentu z evidence tržeb. O výši tržeb z běžné podnikatelské činnosti správce daně ani jiné orgány veřejné moci přehled nemají (pokud by měly, nevznikla by potřeba zavedení evidence tržeb).

Vedle výše uvedených nástrojů, resp. pravomocí, které má správce daně k dispozici by v úvahu přicházelo ještě stanovení záznamní či jiné obdobné povinnosti zákonem s účinky *erga omnes*. Takové řešení by však bylo pro poplatníky administrativně náročnější. Pokud by současně měla být garantována nezměnitelnost zaznamenávaných údajů, bylo by nutné normativně zavést nákladný systém registračních pokladen, který lze v době široké dostupnosti on-line nástrojů považovat za zastaralý, zbytečně robustní a neefektivní pro obě strany.

Lze tedy uzavřít, že jiné nástroje nejsou srovnatelně efektivní, ale současně ani šetrnější vůči jednotlivcům.

3. Zkoumání, zda negativa spojená se zákonodárcem přijatým opatřením nezastíní sledovaný pozitivní efekt (jde tak o zvažování v kolizi stojících ústavních hodnot)

Poslední krok spočívá v poměření zásahu do práva na ochranu soukromí a informačního sebeurčení tím, že poplatník (jednotlivec) má strpět získávání informací o evidovaných tržbách (na straně jedné), s výsledkem, kterého správce daně (resp. společnost) díky tomu dosáhne.

Nejprve je nutné posoudit, na jaký rozsah informací navrhovaná úprava cílí. Poplatníkům se ukládá v zásadě dvojí forma informační povinnosti: 1) *vstupní oznamovací povinnost*, kdy poplatníci prostřednictvím on-line portálu nahlásí údaje o svých evidenčních jednotkách (zejména provozovnách) a tyto musí udržovat aktualizované (blíže k tomuto viz § 15); 2) *evidenční povinnost*, kdy příslušné pokladní zařízení poplatníka v on-line režimu odesílá jednotlivé datové zprávy o jednotlivých zaevidovaných tržbách (blíže viz § 16 a § 17).

Rozsah evidenční povinnosti byl oproti původnímu zákonu zúžen. Informace se tak soustředí pouze na částku tržeb a nezbytnou identifikaci poplatníka, resp. jeho konkrétní evidenční jednotky a pokladního zařízení, prostřednictvím nichž příslušnou část své podnikatelské činnosti realizuje. Nejsou již vyžadovány údaje týkající se základu daně z přidané hodnoty a daně podle sazeb daně z přidané hodnoty, celkové částky v režimu daně z přidané hodnoty pro cestovní službu či celkové částky v režimu daně z přidané hodnoty pro prodej použitého zboží. Byl tedy zvolen minimalistický model, kdy jsou vyžadovány pouze informace pramenící ze samotné podstaty evidence tržeb, které jsou nezbytné pro jednoznačnou identifikaci dané tržby.

Jak již bylo uvedeno výše, informace se týkají všech forem plateb, nikoli však všech segmentů podnikatelské činnosti. Cíleno je pouze na situace, kdy jde o platby kontaktní.

Z pohledu náročnosti evidování všech způsobů plateb lze požadavek na kompletní (neselektivní) způsob evidence považovat za prakticky shodný oproti situaci, kdy by docházelo pouze k evidenci vybraných forem plateb, které se vyznačují horší dohledatelností pomocí metod popsanych pod bodem 2. Daný poplatník bude muset být beztak vybaven nutnou infrastrukturou pro evidování těchto plateb, neboť při kontaktním způsobu platby dochází v drtivé většině případů k připuštění více způsobů, jak ji realizovat. Jedním z nich je platba v hotovosti, u které nebyla nikdy legitimata evidence zpochybňována (což plyne mj. z § 97 odst. 1 daňového řádu).

Samotnou realizaci zaevidování tržeb uskutečněných veškerými formami kontaktních plateb rovněž nelze považovat za zatěžující. Navrhované řešení snížilo požadavky kladené na realizaci jednotlivého zaevidování tím, že upouští od povinného vydávání účtenky, a v důsledku zúžení evidovaných údajů na minimum též od nutnosti správně klíčovat položky týkající se daně z přidané hodnoty. Zároveň je i pro poplatníka provozně výhodnější, pokud nebude muset rozlišovat při kontaktu se zákazníkem nebo v provozně, jaká forma platby byla využita.

Pokud by správce daně využil k doplnění komplexního obrazu o tržbách poplatníka jiné nástroje, dosáhl by (pokud by byl vůbec úspěšný) z pohledu rozsahu zpracovávaných údajů obdobného výsledku (zásah do práva na ochranu soukromí by byl stejný, ne-li vyšší), avšak použité nástroje by byly mnohem invazivnější pro poplatníka i jeho okolí. V případě zahraničního prvku by takového výsledku správce daně reálně dosáhnout nedokázal.

K zásahu do práva na ochranu soukromí by nedošlo pouze tehdy, pokud by správce daně na potřebu informací o evidovaných tržbách rezignoval. Takový výsledek se ovšem míjí se samotnou podstatou správy daní. Správce daně nemůže rezignovat na získávání údajů potřebných pro správu daní jenom proto, že z jeho strany znamenají nutnost zpracovávat údaje, které se týkají daňového subjektu.

Do kolize s právem na ochranu soukromí a informační sebeurčení by se správce daně dostal tehdy, pokud by získával údaje, které ke své činnosti nepotřebuje, popřípadě by volil pro získávání informací metody natolik plošného charakteru, že by spolu s potřebnými informacemi shromažďoval též informace, jejichž využitelnost je mizivá či žádná, a současně netvoří s potřebnými informacemi nedělitelný či obtížně dělitelný celek. Taková situace v navrhovaném řešení nenastává, neboť rozsah uváděných údajů je, jak bylo uvedeno výše, minimalistický.

V případě informace o evidovaných tržbách (a tedy příjmech z nich plynoucích) by nemělo být o jejich potřebnosti pro správu daní pochyb. To platí bez ohledu na formu platby, kterou byla daná tržba uskutečněna, resp. míru obtížnosti její dohledatelnosti jinými metodami. Přesto je vhodné obhájit, že zvolený způsob ob stojí i z pohledu efektivity jejich využití.

Komplexní obraz o určitém segmentu činnosti podnikatele umožní správci daně využití méně invazivních a současně efektivnějších nástrojů vyhledávací a kontrolní činnosti, což může být šetrné zejména vůči těm, kteří si řádně plní své daňové povinnosti. Pokud by byl správce daně nucen informační mezery (např. o bezhotovostních platbách) zjišťovat běžnými metodami popsanými pod bodem 2, tento efekt by se nedostavil. Poplatník by naopak musel čelit administrativní zátěži spojené s *ad hoc* vyžadováním informací, popřípadě by byl přímo indikován jako rizikový z pohledu potřeby provést daňovou kontrolu.

Obecně lze mít za to, že zásah do soukromí bude intenzivnější, pokud se o někom shromažďují a dále zpracovávají údaje bez jeho vědomí a v šíři, která zahrnuje nejen údaje potřebné, ale i údaje další. Pokud tyto další údaje tvoří informace z jeho soukromého života, míra takového zásahu musí být vyváжена zásadním veřejným zájmem (což je typické např. pro trestněprávní oblast). V souladu s ustálenou judikaturou soudů platí, že veřejný zájem na řádném výkonu správy daní nestojí v pomyslném žebříčku hodnot na nejvyšší příčce a že správci daně nemohou být propůjčeny takové nástroje, které by způsobovaly takto intenzivní zásah (typicky odposlechy, skrytě pořízené audiovizuální záznamy z obydlí apod.). V případě evidence tržeb však jde o poskytování informací, které je plně pod kontrolou poplatníka (v momentě zaevidování i *ex post* díky přístupu k informacím o zaevidovaných tržbách – viz § 22) a týká se pouze informací o jeho příjmech (tržbách), tedy esenciálních informací pro správu daní z příjmů a do značné míry i pro správu daně z přidané hodnoty. Takový zásah lze proto považovat za přiměřený (adekvátní) a šetrný k ochraně práva na soukromí.

Lze uzavřít, že zvolená metoda sběru informací o tržbách je nejšetrnější možná z pohledu rozsahu požadovaných údajů, zvolené metody poskytování informací i efektivity výsledku, kterého lze s její pomocí dosáhnout, mj. i díky lépe zacílené a úspornější kontrolní činnosti.

Ochrana osobních údajů

Poskytování osobních údajů ze strany daňových subjektů je pro správu daní klíčové. Správa daní je postup, jehož charakteristickým rysem je skutečnost, že břemeno a povinnost tvrzení a břemeno a povinnost důkazní leží převážně na daňovém subjektu. Správa daní je založena na tom, že daňové subjekty se správcem daně spolupracují a poskytují mu data potřebná pro správu daní. Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 32/15 konstatoval, že „...*si lze těžko představit účinný nástroj správce daně, který by neshromažďoval údaje o transakcích daňových subjektů, jež jsou ze své povahy spojeny ve větší či menší míře se sběrem některých údajů osobní povahy*...“.

Možnost pracovat s osobními údaji je předvídána v rámci základních zásad správy daní. Ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu stanoví, že správce daně může zpracovávat osobní údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Ochrana osobních údajů zpracovávaných při správě daní je v daňovém řádu řešena velmi komplexně, a to zejména s ohledem na neveřejnost správy daní a s tím spojenou povinnost mlčenlivosti.

Nadto se navrhuje ochranu osobních údajů v této oblasti opětovně posílit doplněním § 18a zákona o Finanční správě České republiky o oblast evidence tržeb. Tímto ustanovením je založena speciální daňová analytická evidence jako oddělená evidence vedená Generálním finančním ředitelstvím a mající přísnější režim ochrany osobních údajů. Pod tento vyšší stupeň ochrany budou zahrnuty i údaje z evidence tržeb.

Mezinárodní srovnání

Nejen z pohledu posouzení souladnosti s ústavním pořádkem je žádoucí navrhovaný způsob regulace posoudit též optikou mezinárodního srovnání. Lze mít za to, že základní práva chráněná Listinou, kterých se regulace nejvíce dotýká, by měla být posuzována srovnatelným způsobem. Ve vztahu ke zvolenému způsobu evidence a zejména pak formám evidovaných plateb je patrný společenský a technologický rozvoj, který regulaci v jednotlivých zemích provází. To, co bylo před 10 lety spíše průkopnickým řešením, se nyní stává obvyklým standardem.

Elektronická evidence tržeb se v různých podobách objevuje ve více než 20 zemích Evropské unie. Kromě Evropy se tržby evidují např. v kanadské provincii Québec. Jedná se tedy o v evropském prostoru běžný a efektivní nástroj, který má bránit daňovým únikům a narovnávat podnikatelské prostředí v jednotlivých zemích.

Přístup evropských zemí k evidování tržeb lze rozdělit na 3 základní směry.

- Prvním přístupem je evidování tržeb na bázi daně z přidané hodnoty. V tomto případě evidují platby pouze plátcí daně z přidané hodnoty. Poplatníci, kteří nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, tak tuto povinnost nemají. Tržby se evidují skrze povinně vydávané faktury při transakcích mezi plátcí daně z přidané hodnoty i při transakcích mezi plátcí a neplátcí daně z přidané hodnoty. Ve druhém uvedeném případě právní předpisy stanoví zjednodušenou formu faktury, kterou si lze představit jako účtenku. Tyto faktury jsou plátcí daně z přidané hodnoty povinni odesílat správci daně způsobem a ve lhůtách stanovených právními předpisy dané země. Typické je dále to, že se evidují veškeré tržby bez ohledu na způsob, kterým byly hrazeny. Tento přístup aplikují zejména státy jižní a západní Evropy. Jako příklady lze uvést např. Španělsko nebo Francii.
- Druhým přístupem je využití specializovaných pokladen nebo softwaru, který eviduje tržby poplatníka a tyto tržby odesílá správci daně způsobem a ve lhůtách stanovených právními předpisy dané země. V tomto případě se zpravidla evidují pouze tržby v podobě hotovostních transakcí, kterými se rozumí nejen platby v hotovosti, ale např. i platby platební kartou, poukázkou či stravenkou učiněné v místě prodeje zboží či poskytnutí služby. V některých zemích se pod hotovostní platby zařazují i bankovní převody ve formě tzv. platby QR kódem. Tento přístup k evidenci tržeb je obvyklý v zemích střední Evropy či v pobaltských státech. Jako příklady lze uvést Itálii, Slovinsko, Chorvatsko, Slovensko či Litvu s Lotyšskem.
- Třetím přístupem je zakotvení povinnosti evidovat tržbu s pomocí softwarového řešení, které znemožňuje následné úpravy údajů o tržbách, ale data se neodesílají státu. Stát k nim má možnost přístupu při daňové kontrole skrze přístup do evidence poplatníka nebo stažením údajů z ní (on-line). Tento přístup využívá například Německo.

Napříč Evropou existují i kombinace jednotlivých přístupů. Například v Portugalsku se data o tržbách, při kterých je třeba vydat účtenku (např. maloobchod), neodesílají správci daně.

V případě evidence tržeb napříč evropskými zeměmi je třeba vzít v potaz i vývoj legislativy v této oblasti, který je zejména v posledních 5 letech velmi dynamický. Od roku 2026 zavádí evidenci tržeb zcela nově Francie.

V souvislosti s rozvojem různých metod plateb v maloobchodu a ve službách, např. plateb platebními kartami, tzv. plateb QR kódy nebo plateb kryptoaktivy, s rozvojem technologických možností a s dostupností kvalitního připojení k internetu, došlo v mnoha evropských zemích ke změnám v legislativě týkající se evidence tržeb ve smyslu evidovaných způsobů plateb či hardwarového a softwarového řešení. Významným faktorem vývoje legislativy je i zavedení

povinné vnitrostátní e-fakturace v některých zemích, které je využíváno i k evidenci tržeb, a to bez ohledu na povinné zavedení e-fakturace pro přeshraniční transakce od roku 2030 na evropské úrovni (Směrnice Rady (EU) 2025/516 ze dne 11. března 2025, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o pravidla DPH pro digitální věk).

Následuje stručný přehled evidence bezhotovostních plateb podle jednotlivých zemí:

Mezinárodní srovnání evidence bezhotovostních plateb v rámci evidence tržeb						
Stát	Forma evidované platby			Legislativní zakotvení povinnosti evidovat tržbu včetně platebních metod	Odkaz na zdroj	Poznámka
	platební karta apod.	převod z účtu na účet	poukázka stravenka apod.			
Itálie	Ano	Ano	Ano	Bod 74 Legge di Bilancio 2025 (evidence a odesílání údajů o bezhotovostních tržbách, novelizace níže uvedeného dekretu) Čl. 2 Dekretu č. 127 z 5. srpna 2015 (povinnost evidovat maloobchodní tržby a odesílat údaje o nich)	LdB 2025 DL 127/2015	Platební terminál je propojen s pokladnou, nerozlišuje se platební metoda.
Řecko	Ano	Ano	Ano	Čl. 15a zákona č. 4174/2013 o opatřeních k omezení daňových úniků a další naléhavá opatření (povinnost předat data o transakcích správci daně) Čl. 12 zákona č. 4308/2014 (povinnost vystavovat účtenky v maloobchodním prodeji) Čl. 17 zákona č. 5104/2025 (evidence platebními terminály) Rozhodnutí Guvernéra AADE Decision A.1137/2023 (detaily propojení pokladen s platebními terminály)	Zákon 4174/2013 Zákon č. 4308/2014 Zákon č. 5104/2025 A. 1137 /06-09-2023 AADE	Platební terminál je propojen s pokladnou.
Španělsko	Ano	Ano	Ano	Kapitola 1, Čl. 2 a 4 Real Decreto 1619/2012 de 30 de noviembre (povinnost vystavit zjednodušené faktury při maloobchodním prodeji) Čl. 62.6 a 69bis Real Decreto 1624/1992 (elektronická evidence faktur a lhůta pro jejich odeslání správci daně)	RD 1619 RD 1624	Evidence je na bázi DPH. Reporting faktur jen u vybraných poplatníků (skupiny DPH, obrat nad 6 mil. eur).
Portugalsko	Ano	Ano	Ano	Čl. 4 Dekretu 28/2019 (povinnost použití předepsaného softwaru k vydání účtenky) Čl. 3 Dekretu 198/2012 (povinnost odesílání dat)	Decreto 28/2019 Dekret 198/2012 Código di IVO	Evidence je na bázi DPH. Faktury a účtenky je nutné evidovat ve státem schváleném softwaru a umožnit na vyžádání přístup správci daně.

				Čl. 29 a 40 Código di IVO (povinnost vystavit faktury a účtenky)		Nerozlišují se typy plateb.
Belgie	Ano	Ano	Ano	Čl. 21bis Královského výnosu č. 1 o opatřeních k zajištění placení daně z přidané hodnoty (povinnost vydat účtenku z pokladního systému)	Královský výnos č. 1	Evidence je na bázi DPH. Pouze v pohostinství, bez rozlišení typů platby.
Slovinsko	Ano	Ne	Ano	Čl. 2 bod 4 Zákona o verifikaci faktur (definice hotovostní platby a faktury) Čl. 6 až 7 zákona o verifikaci faktur (ověření faktury placené v hotovosti u správce daně)	Informace daňové správy Slovinska (v AJ) Zákon o verifikaci faktur	
Švédsko	Ano	Ne	Ano	§ 2 Zákona o pokladnách (povinnost evidovat tržbu hrazenou hotovostní platbu) § 6 Zákona o pokladnách (platba kartou je hotovostní platba)	Zákon o pokladnách Informace daňové správy	
Slovensko	Ano	Ano	Ano,	§ 2 zákona o evidencii tržeb (definice hotovostní platby) § 3 zákona o evidencii tržeb (povinnost evidence hotovostních plateb)	Zákon o evidencii tržeb	Platby bankovním převodem se evidují pouze ve formě QR kódu.
Chorvatsko	Ano	Ano	Ano	Čl. 3 Zákona o fiskalizaci (povinnost evidovat tržbu, metody platby) Čl. 14 Zákona o fiskalizaci (povinnost používat vhodný software) Čl. 30 Zákona o fiskalizaci (povinnost evidovat tržby v hotovosti)	Zákon o fiskalizaci	Bankovní převody se evidují od 1. ledna 2026.
Maďarsko	Ano	Ano	Ano	Čl. 166, a 173 Zákona CXXVII z roku 2007 o DPH (povinnost vydat účtenku) Čl. 1 a 13 (A) Nařízení Ministerstva národního hospodářství č. 8/2025 (metody platby)	Nařízení -8/2025 Zákon o DPH	
Polsko	Ano	Ano	Ano	§ 111 zákona o dani z přidané hodnoty (povinnost evidovat tržby) Příloha nařízení ministra financí ze dne 17. prosince 2024 o osvobození od povinnosti vést evidenci prodeje pomocí pokladních registrů (Dz. U. z 2024 r. poz. 1902) – podrobnosti evidence tržeb	Zákon o DPH Nařízení ministra financí	Bankovní převody není nutné evidovat při specifických případech (viz nařízení ministra).

Rakousko	Ano	Ne	Ano	§ 131b Federálního fiskálního zákoníku (BAO) - povinnost evidovat tržbu fiskální pokladnou, hotovostní platby 132a BAO - povinnost vydat účtenku	Informace Hospodářské komory Rakouska BAO	
Německo	Ano	Ano	Ano	§ 146a Daňového zákoníku (AO) – povinnost vydávat účtenky	AO	Evidují se pouze tržby registrované v elektronické pokladně, data se neodesílají státu.
Bulharsko	Ano	Ne	Ano	Čl. 118 zákona o dani z přidané hodnoty (povinnost evidovat tržby) Čl. 3 Příkazu H-18 (nevidují se bankovní převody)	Zákon o dani z přidané hodnoty Příkaz č. h-18	
Lotyšsko	Ano	Ne	Ano	Kapitola 5 odstavec 38 nařízení č. 96 ze dne 11. února 2014 Čl. 28 odst. 1 zákona o daních a clech (zmocnění k vydání nařízení)	Nařízení č. 96 Zákon o daních a clech	Evidují se pouze tržby registrované v pokladně, data se neodesílají státu.
Litva	Ano	Ne	Ano	Kapitola 1 nařízení vlády o popisu postupu pro zaznamenávání dat o platbách za zboží a služby	Nařízení vlády	Bezhotovostní metody plateb se evidují pouze při placení na místě.
Francie	Ano	Ano	Ano	Článek 290 a 290a Obecného daňového zákoníku	Informace francouzské daňové správy Obecný daňový zákoník	Evidence bude zavedena v etapách počínaje 1. září 2026, na bázi DPH.
Kanada (Québec)	Ano	Ano	Ano	Části XXII a XXIII Act respecting the Québec sales tax Dokumenty Québec revenue	Revenu Québec- Information Act respecting the Québec sales tax	
Malta	Ano	Ano	Ano	Článek 51 a Příloha č. 13 zákonu o DPH (povinnost vydat účtenku)	Zákon o DPH	Povinnost vydat účtenky z fiskální pokladny, nerozlišují se platební metody.

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.

Zákon o Finanční správě České republiky

Navržená novela zákona o Finanční správě České republiky zavádí mimo jiné institut zjednodušené změny určení místní příslušnosti finančního úřadu, který umožní flexibilní přesun výkonu správy daní a jiných působností uvnitř územní sítě finančních úřadů tak, aby byla zajištěna rovnoměrná vytíženost těchto základních prvoinstančních článků soustavy orgánů Finanční správy České republiky. Cílem je, aby se pozitivní efekt tohoto kroku projevil již od roku 2027, tj. mimo jiné v souvislosti se zaváděnými působnostmi v oblasti evidence tržeb.

Podle čl. 79 odst. 1 Ústavy platí, že „ministerstva a jiné správní úřady lze zřídit a jejich působnost stanovit pouze zákonem“. Klíčová je v tomto ohledu působnost věcná, která garantuje, že výkon veřejné moci bude vůči jeho adresátům vykonáván orgánem, který je k tomu určen, vybaven a kvalifikován. Naproti tomu územní působnost správního úřadu, od níž je odvozována jeho místní příslušnost v konkrétním případě, rámuje věcnou působnost a od ní odvozené vrchnostenské pravomoci úřadu na principu teritoriality. Nejedná-li se o působnost celostátní, slouží územní působnost k rozdělení teritoria České republiky mezi jednotlivé správní úřady, kterým svědčí shodná věcná působnost. Tyto věcně příslušné úřady jsou tedy v principu v rovnocenném kvalitativním postavení, přičemž vymezení územní působnosti lze z hlediska ústavněprávních limitů výkonu veřejné moci považovat toliko za kvantitativní selekci (resp. distribuci) vykonávané agendy, která nemá bez dalšího vliv na její kvalitu.

Vymezení územní působnosti správních úřadů, resp. jejich místní příslušnosti na rozdíl od působnosti věcné podléhá vyšší míře proměnlivosti jak z hlediska vnitřní organizace státní správy, tak z hlediska možnosti provádět změny jednotlivě vůči konkrétním adresátům výkonu veřejné moci. Na rozdíl od soudní moci zde neplatí obdoba ústavního práva na zákonného soudce, přičemž zákon může různými legislativními nástroji poskytnout orgánům veřejné moci možnost výchozí (defaultní) vymezení místní příslušnosti určitým způsobem korigovat. Uvedeného efektu může být dosaženo jednak tím, že všem věcně příslušným správním úřadům je svěřena celostátní územní působnost (a jejich konání v konkrétní kauze je výsledkem vzájemné koordinace a následné aplikace principu priority), anebo je jako věcně příslušný orgán zřízen pouze jediný orgán celostátní, kdy rozložení činnosti v území je řešeno prostřednictvím jeho interních pracovišť, a tedy na bázi vnitřního manažerského řízení. Na straně druhé je možné provádět individuální korekce místní příslušnosti mezi věcně příslušnými orgány pomocí tradičních nástrojů delegace, atrakce, popř. dožádání, které však často vykazují určitou nepraktičnost ve vztahu k většímu množství dotčených kauz a z hlediska požadavku flexibility.

Odhlédnout nelze ani od filosofického vývoje pojetí výkonu státní správy ve vztahu k formálnímu vymezení a rigidnímu zachování územní působnosti správního úřadu. Současný trend elektronizace ve stále větším rozsahu umožňuje rozvolnit striktní vazbu správního úřadu na přísně vymezené teritorium, ve kterém je daný správní úřad výlučně místně příslušný, aniž současně disponuje příslušností pro působení na teritoriu jiném. Moderní pojetí příslušnosti správního úřadu by se od kritérií formálních mělo stále více posouvat ke kritériím materiálním. Na straně jedné by tak v principu nemělo hrát roli, který z rovnocenných věcně příslušných správních úřadů vykonává vůči konkrétní osobě vrchnostenskou roli, tj. mělo by být v principu lhostejné, zda je daný subjekt kontrolován či je o něm rozhodováno na tom či onom místě. Na straně druhé pak platí, že z hlediska subjektu, vůči němuž výkon státní správy směřuje, by mělo být klíčové to, do jaké míry jsou zachována jeho procesní práva, a to včetně zajištění řádného a hospodárného přístupu ke správnímu orgánu, který tento výkon státní správy provádí. Jinými slovy, v moderní státní správě by mělo platit, že jsou-li dostatečně respektována práva subjektu, jehož se výkon správy týká, mělo by pak již být věcí interního nastavení a centrálního managementu daného orgánu či soustavy orgánů, kde a v jaké interní struktuře a územní granularitě bude daná agenda reálně vykonávána.

V rámci soustavy orgánů Finanční správy České republiky již dlouhodobě funguje institut tzv. vybrané působnosti, v jejímž rámci všechny finanční úřady disponují celostátní působností zejména pro realizaci daňové kontroly a vymáhání daní, kdy z hlediska daňového subjektu může tyto agendy vůči němu vykonávat kterýkoliv z nich. Fakticky se tak děje na bázi interní koordinace mezi finančními úřady. Vzhledem k tomu, že navrhovaný koncept změny určení místní příslušnosti je myšlenkovým rozvinutím této vybrané působnosti finančních úřadů, je třeba poukázat i na relevantní judikaturu správních soudů (např. Nejvyššího správního soudu

10 Afs 26/2017 nebo 1 Afs 393/2017 či Městského soudu v Praze 3 Af 2/2024), resp. usnesení Ústavního soudu II. ÚS 928/18, která se v minulosti právě aplikací vybrané působnosti finančního úřadu zabývala a v jejím základním principu neshledala riziko z pohledu ústavněprávní konformity. Navržené řešení je současně krokem směřujícím k cílovému stavu jediného finančního úřadu pro celou Českou republiku, který je připravován do budoucna.

Jak bylo uvedeno výše, přesun místní příslušnosti správce daně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu nepřináší vůči tomuto subjektu sám o sobě negativní dopad. Ten by mohl toliko nastat v případě, že by uvedeným přesunem došlo v případě daňového subjektu k vyloučení nebo významnějšímu omezení jeho procesních práv. Samotný akt změny místní příslušnosti proto nemusí mít sám o sobě nutně podobu rozhodovací činnosti založené na individualizované správní úvaze ohledně okolností konkrétního případu, ale postačí pouhé formální deklarování změny, její ukotvení v čase a řádné informování daňového subjektu, jehož se týká. To vše v reakci na potřebu redistribuce nápadu agendy mezi jednotlivými finančními úřady, která je sama o sobě rozhodnutím manažerským a primárně není odvozena od individuality dotčených případů, ale od jejich kvantity a rozsahu.

Zamezení negativních dopadů navrženého řešení na daňové subjekty, které mu současně zajišťuje ústavněprávní legitimitu, vychází z následujících prvků a skutečností.

- Změna určení místní příslušnosti se bude týkat primárně pouze registrovaných daňových subjektů. Bude tedy cílit na právnické osoby a fyzické osoby podnikající, tj. subjekty, které jsou v drtivé většině schopné komunikovat se správcem daně elektronicky, popř. mají takovou povinnost. Změna se nebude týkat fyzických osob nepodnikajících.
- Základní kroky v rámci kontaktu mezi daňovým subjektem a správcem daně může daňový subjekt realizovat na kterémkoliv finančním úřadě (učinění podání, provedení platby daně, získání obecných informací atd.) a může využívat i další distanční nástroje (viz daňová informační schránka podle daňového řádu).
- Daňovému subjektu bude garantováno právo seznámit se s obsahem klíčových písemností vedených v příslušném spise v sídle finančního úřadu, který je daňovému subjektu dostupný podle místa jeho pobytu, resp. sídla (obdobně jako již dnes při výkonu tzv. vybrané působnosti finančního úřadu). Aplikovat lze také tzv. korespondenční nahlížení do spisu.
- Pro případ potřeby osobního jednání mezi daňovým subjektem či jeho zástupcem a úředními osobami správce daně se předpokládá využití možnosti jednání na dálku formou videokonferenčního jednání.

Navrhovaná právní úprava změny určení místní příslušnosti finančních úřadů tak poskytuje z hlediska garance procesních práv daňového subjektu dostatečnou míru jejich ochrany. Je proto z výše uvedených hledisek plně v souladu s ústavním pořádkem České republiky.

4. Zhodnocení souladu návrhu právního předpisu se závazky vyplývajícími pro Českou republiku z jejího členství v Evropské unii

Obecně

Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem EU a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem EU ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Listina základních práv Evropské unie

Součástí práva EU je od změn základních smluv provedených tzv. Lisabonskou smlouvou (publikovanou ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 111/2009 Sb. m.s.) i Listina základních práv Evropské unie (dále jen „Listina práv EU“). Ta má podle čl. 6 Smlouvy o Evropské unii charakter primárního práva. Důvodem pro přijetí Listiny práv EU byla dlouhodobě kritizovaná absence nástroje práva EU, který by subjektům (adresátům) práva EU poskytoval jednoznačné garance jejich základních práv a svobod, a paradoxní situace, kdy členské státy EU byly při aplikaci a implementaci práva EU vázány lidskoprávními závazky vyplývajícími buď z jejich vlastního ústavního práva (v kontextu České republiky z Listiny) nebo z jejich mezinárodněprávních závazků, zejména z Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (viz sdělení č. 209/1992 Sb., dále jen „Úmluva“, viz též část 5.1 této důvodové zprávy), avšak samy instituce EU při vytváření a aplikaci práva EU podobným korektivem vázány nebyly.¹ Ustanoveními Listiny práv EU jsou proto primárně vázány orgány a instituce EU (viz čl. 52 odst. 5 Listiny práv EU: *[u]stanovení této [Listiny], která obsahují zásady, mohou být prováděna legislativními a exekutivními akty přijímanými orgány, institucemi a jinými subjekty Unie a akty členských států, provádějí-li právo Unie, při výkonu jejich pravomocí. Před soudem se jich lze dovolávat pouze pro účely výkladu a kontroly zákonnosti těchto aktů.*).

Je nutné zdůraznit, že ustanovení Listiny práv EU jsou pro instituce a úřady členských států závazné pouze v rozsahu, ve kterém provádějí právo EU. S ohledem na stále větší provázanost právních řádů členských států včetně České republiky s právem EU je ovšem třeba při posuzování, zda konkrétním legislativním návrhem dochází k aplikaci práva EU, postupovat maximálně obezřetně, rovněž při vědomí toho, že Soudní dvůr EU to, co vše je *prováděním práva EU*, vykládá tradičně široce, a je rovněž třeba mít na paměti povinnost podpory uplatňování Listiny práv EU členskými státy podle jejího čl. 51 odst. 1, včetně aplikace v rámci legislativního procesu. Ustanovení Listiny práv EU je logicky třeba zohledňovat zejména při přípravě návrhů právních předpisů, které mají implementační, resp. adaptační charakter.²

Současně je pro posuzování souvislosti s právem EU nutné mít na paměti, že i na právní nástroje, které jsou na primární implementační normě zdánlivě nezávislé, ale které však ve výsledku slouží k zajištění efektivního uplatňování práva EU, Soudní dvůr EU v rámci přezkumu nahlíží jako na implementační nástroje práva EU (viz rozsudek ve věci C-617/10 *Åklagaren v. Hans Åkerberg Fransson*). To se obecně týká mj. i obecných procesních předpisů, kterými se řídí úřady členských států aplikující úpravu ve zvláštních zákonech.

Ke vztahu Listiny práv EU a Úmluvy lze říci obecně tolik, že Listina práv EU z Úmluvy ideově i obsahově vychází a že se oba instrumenty materiálně do značné míry překrývají. Úmluva je klasickou lidskoprávní úmluvou, mezi jejíž nepopiratelné přednosti patří dlouhá historie aplikační praxe a zavedená judikatura; právě její stáří a stáří jejích ustanovení však znamená, že Evropský soud pro lidská práva musí, chce-li poskytovat účinnou ochranu stěžovatelům, ochranu řady „modernějších“ práv (např. práva na příznivé životní prostředí nebo práva na dobrou správu) dovozovat z původních článků jejich rozšířenou interpretací, což v mnoha ohledech sťažuje aplikaci Úmluvy nebo je vnímáno jako kontroverzní. Naproti tomu Listina práv EU obsahuje celkem 50 materiálních článků poskytujících ochranu konkrétním právům

¹ Ohledně aplikace Listinou práv EU garantovaných práv v legislativním procesu na úrovni EU viz Svobodová, M., Scheu, H.C. & Grinc, J. (eds.): *Listina základních práv Evropské unie: Deset let v praxi – hodnocení a výhled*. Auditorium Praha 2019.

² Konkrétně ohledně doporučeného postupu při přípravě návrhu právního předpisu pro vnitrostátního předkladatele zákona viz např. příručka Agentury Evropské unie pro základní práva (Fundamental Rights Agency, FRA) *Applying the Charter of Fundamental Rights of the European Union in law and policymaking at national level*. Publications Office of the European Union Luxembourg 2018 (dostupná on-line na <https://op.europa.eu/cs/publication-detail/-/publication/ed1f87aa-e244-11e8-b690-01aa75ed71a1/language-en>).

nebo principům. Ke svému vztahu k Úmluvě Listina práv EU sama v čl. 52 odst. 3 konstatuje, že *[p]okud tato [Listina] obsahuje práva odpovídající právům zaručeným Úmluvou..., jsou smysl a rozsah těchto práv stejné jako ty, které jim přikládá uvedená Úmluva. Toto ustanovení nebrání tomu, aby právo Unie poskytovalo širší ochranu.* Ve stejné věci tak může Evropský soud pro lidská práva, poskytující ochranu právům plynoucích z Úmluvy, a Soudní dvůr EU poskytující ochranu právům plynoucích z Listiny práv EU dojít k odlišným závěrům.

Z výše uvedeného plyne, že základní rozsah práv chráněných Listinou práv EU vyplývá primárně z Úmluvy, a Listina práv EU obsah některých z nich dále rozvíjí; na tato práva je třeba se v rámci testu souladu navrhované právní úpravy s Listinou práv EU soustředit především, neboť, jak bylo uvedeno výše, souladu navrhované právní úpravy s Úmluvou se věnuje část 5.1 této důvodové zprávy.

Konkrétní Listinou práv EU garantovaná práva

Ve vztahu k předloženému návrhu zákona je třeba se primárně soustředit na čl. 41 (právo na řádnou správu) a čl. 47 (právo na účinnou právní ochranu a spravedlivý proces) Listiny práv EU.

Listina práv EU na rozdíl od Úmluvy výslovně v čl. 41 zakotvuje právo na řádnou správu, zahrnující primárně, že *[k]aždý má právo na to, aby jeho záležitosti byly orgány, institucemi a jinými subjekty Unie řešeny nestranně, spravedlivě a v přiměřené lhůtě* a dále právo na to být vyslechnut, mít přístup ke spisu nebo rovněž právo na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem. Všechna tato práva jsou subjektům v České republice garantována v obecné rovině na ústavní úrovni, a dále pak v ustanoveních správního a daňového řádu, a též specificky zákonem č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů.

Zatímco čl. 6 Úmluvy garantuje právo na spravedlivý proces výslovně pouze v civilních a trestních věcech a jeho aplikace i na správní řízení včetně daňového vychází z rozsudku *Ferrazzini* (viz dále), čl. 47 Listiny práv EU se vztahuje obecně na všechny možné spory týkající se práv vyplývajících z Listiny práv EU a garantuje mj. právo na účinné prostředky nápravy před soudem. Přezkum rozhodnutí příslušného orgánu státní správy bude podle navržené úpravy probíhat obvyklým způsobem, tj. přezkumem ve správním soudnictví. Ochranu práv subjektů ve správním soudnictví garantuje zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“).

Celkové zhodnocení navržené právní úpravy

Předložený návrh zákona je ve svém rozsahu v souladu s Listinou práv EU.

Není-li uvedeno jinak, nejsou návrhy změn v jednotlivých oblastech do právního řádu České republiky implementovány předpisy Evropské unie a nejedná se o problematiku, která by byla regulována právem Evropské unie. Navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Navržená úprava není v rozporu s Úmluvou o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat (vyhlášené pod č. 115/2001 Sb. m. s.), nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016 o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů), zákonem č. 110/2019 Sb., o zpracování osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zpracování osobních údajů“), ani s úpravou ochrany soukromí v zákoně č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“).

Daň z přidané hodnoty

S ohledem na povinnou harmonizaci daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie jsou podmínky jejího uplatňování vymezeny unijními právními předpisy a současně i ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie, která poskytuje výklad těchto právních předpisů. Česká republika je povinna ve svých vnitrostátních předpisech aplikovat daň z přidané hodnoty tak, aby byla s tímto v souladu.

V oblasti sazeb DPH vychází navrhovaná úprava z čl. 98 směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), který obecně umožňuje členskému státu aplikovat sníženou sazbu DPH na plnění uvedená v příloze III směrnice o DPH. Možnost aplikovat sníženou sazbu DPH na nealkoholické nápoje v rámci restauračních služeb plyne z bodu 12a přílohy III směrnice o DPH. Rovněž Česká republika stále splňuje omezení čl. 98 odst. 1 třetího pododstavce směrnice o DPH neaplikovat snížené sazby DPH na více než 24 bodů přílohy III.

Oblast tzv. nedobytných pohledávek vychází z právní úpravy obsažené v člancích 90, 184 a 185 směrnice o DPH, a dále ze související judikatury Soudního dvora Evropské unie, která ve značné míře doplňuje poměrně kusou úpravu ve směrnici o DPH. K předmětné problematice lze zmínit např. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci C-337/13 (Almos), C-246/16 (Di Maura), C-127/18 (A-PACK CZ), C-146/19 (SCT) nebo C-335/19 (E).

Navržená úprava je plně slučitelná s právem Evropské unie a ustanovení navrhované právní úpravy nezakládají rozpor s primárním právem Evropské unie ve světle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie.

5. Zhodnocení souladu návrhu právního předpisu s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána

Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána (tzv. prezidentské mezinárodní smlouvy), mají z hlediska hierarchie právních předpisů aplikační přednost před zákony a právními předpisy nižší právní síly. Vztah tzv. prezidentských mezinárodních smluv vůči vnitrostátním právním předpisům je vymezen v čl. 10 Ústavy, kde je princip aplikační přednosti těchto mezinárodních smluv výslovně stanoven. Stanoví-li tedy tzv. prezidentská mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se tato mezinárodní smlouva. Článek 10 Ústavy tak zaručuje, že při případném nesouladu vnitrostátního práva s tzv. prezidentskou mezinárodní smlouvou musí být respektována tzv. prezidentská mezinárodní smlouva. Mezinárodní smlouvy upravující daň přitom mají vždy povahu tzv. prezidentských mezinárodních smluv (čl. 49 písm. e) Ústavy ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny). Ústavní soud navíc v nálezu publikovaném pod č. 403/2002 Sb. rozhodl, že si tehdy platné mezinárodní smlouvy o lidských právech a základních svobodách zachovávají hierarchickou přednost před zákonem.

Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod

Pokud jde o aplikaci Úmluvy v oblasti daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění plynoucích do veřejných rozpočtů, je třeba zajistit soulad právních předpisů s touto úmluvou hned v několika oblastech.

Právo na spravedlivý proces

Pokud jde o zajištění práva na spravedlivý proces, které je zaručeno ustanovením čl. 6 odst. 1 Úmluvy, lze poukázat na rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *Ferrazzini proti Itálii* ze dne 12. července 2001, stížnost č. 44759/98. 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. Ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy se tak podle názoru Evropského soudu pro lidská práva na samotné daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, nevztahuje, neboť se nejedná o řízení o občanských právech a závazcích.

Jelikož však za nedodržení daňových povinností hrozí daňovému subjektu sankce, na hmotněprávní i procesní aspekty s ní související se použijí ustanovení Úmluvy, která se vztahují na trestní obvinění. Je proto třeba při posuzování souladu navrhované právní úpravy v oblasti daňových předpisů s Úmluvou přihlídnout i k trestním aspektům článku 6, ale i k článku 7 Úmluvy nebo k článku 2 a 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě. Tento přístup byl potvrzen i Evropským soudem pro lidská práva např. v rozsudku ve věci *Jussila proti Finsku* ze dne 23. listopadu 2006, stížnost č. 73053/01. Článek 6 odst. 1 Úmluvy sice hovoří o trestním obvinění, nikoliv o řízení o uložení sankce za nesplnění povinnosti, jde však o autonomní pojem práva Úmluvy, který může mít (a také má) jiný obsah než obdobný pojem vnitrostátního práva. Slučitelnost s tímto, ale i dalšími ustanoveními Úmluvy, zejména s požadavkem na uložení trestu (v tomto případě sankce) jen na základě zákona nebo na právo nebýt souzen nebo potrestán (sankciován) dvakrát v téže věci, je přitom zajištěna možností subjektu bránit se takovému jednání jako nesprávnému postupu orgánu státní správy obdobně, jak je popsáno ve smyslu ochrany proti svévoli dle článku 1 Protokolu č. 1 Úmluvy. Jedná se tedy jak o využití řádných i mimořádných opravných prostředků, tak o možnost domoci se soudní ochrany ve správním soudnictví v případě, že dojde k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu. Subjekt se tedy může obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. soudního řádu správního. Takové soudní řízení přitom v zásadě respektuje základní principy uvedené v článku 6 Úmluvy.

Přestože tedy na daňové řízení v rozsahu, v němž se týká zjištění a stanovení daně, není možno aplikovat ustanovení čl. 6 odst. 1 Úmluvy, v řízení o sankci za nesplnění daňové povinnosti naopak musí být všechny aspekty práva na spravedlivý proces zachovány.

Navrhovaná právní úprava nijak neomezuje možnost domoci se soudní ochrany, která proto zůstává i v tomto případě zajištěna. Lze tedy říci, že navrhovaná právní úprava je v souladu s požadavkem Úmluvy na zajištění práva na spravedlivý proces.

Ochrana majetku

Z výše uvedeného rozhodnutí ve věci *Ferrazzini proti Itálii* dále vyplývá, že článek 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. Státům je tedy umožněno přijmout zákony, kterými ukládají povinnost platit daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, avšak s určitým omezením vyplývajícím z požadavku na respektování samotné podstaty vlastnického práva, do kterého je uložení daně, poplatku nebo jiného obdobného peněžitého plnění zasahováno. Takový zásah do vlastnického práva proto musí odpovídat požadavkům zákonnosti, legitimacy a proporcionality.

Požadavek **zákonnosti** je naplněn tehdy, pokud je zásah umožněn právním předpisem, který je v souladu s ústavním pořádkem, je dostupný, předvídatelný a obsahuje záruky proti svévoli.

- Posouzení **ústavnosti** navrhované právní úpravy je provedeno výše v bodu 3. Z hlediska Úmluvy přitom hraje roli jen zjevná neústavnost, případně neústavnost potvrzená příslušným orgánem (Ústavním soudem), jehož rozhodnutí nejsou právním předpisem respektována (viz rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci *R & L, s. r. o., a ostatní proti České republice* ze dne 3. července 2014, stížnost č. 37926/05, 25784/09, 36002/09, 44410/09 a 65546/09).

- **Dostupnost** právních předpisů je zajištěna vyhlášením ve Sbírce zákonů. Vzhledem ke skutečnosti, že povinnosti subjektům lze ukládat pouze na základě zákona, což je zaručeno i na ústavní úrovni čl. 4 odst. 1 Listiny, lze konstatovat, že všechny základní povinnosti subjektů jsou upraveny na zákonné úrovni, a požadavek dostupnosti je tudíž naplněn.
- Otázka **předvídatelnosti** právního předpisu souvisí s tím, nakolik je povinnost v právním textu jednoznačně formulována. Navrhovaná úprava formuluje požadavky na jednotlivé subjekty jednoznačně, a tedy i požadavek předvídatelnosti je naplněn.
- **Záruku proti svévoli** a účinnou obranu proti nesprávnému postupu orgánů Finanční a Celní správy České republiky představují primárně řádné opravné prostředky podle daňového řádu. Povinnosti těchto orgánů je v souladu s ustanovením § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu uvést ve svém rozhodnutí poučení o tom, zda je možné proti danému rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého úřadu se odvolání podává a zároveň upozornit na případné vyloučení odkladného účinku. Pokud by toto poučení bylo nesprávné, neúplné nebo by zcela chybělo, je to spojeno s důsledky *pro bono* daného subjektu (srov. § 110 odst. 1 daňového řádu). Vedle řádných opravných prostředků lze využít i mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu, upravených v § 117 a násl. Kromě toho připouští daňový řád i jiné prostředky ochrany, kterými je třeba rozumět: námitku (srov. § 159 daňového řádu), stížnost (srov. § 261 daňového řádu) a podnět na nečinnost (srov. § 38 daňového řádu). Teprve tehdy, dojde-li k vyčerpání všech opravných prostředků podle daňového řádu, může se subjekt obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Riziko svévole je tak díky existenci opravných prostředků, ale i díky možnosti obrátit se na soud eliminováno v nejvyšší možné míře. Lze tedy konstatovat, že navrhovaná právní úprava nemění možnost subjektů využít opravných prostředků, a tím je zajištěna slučitelnost návrhu úpravy s tímto požadavkem Úmluvy.

Požadavek **legitimity** znamená, že je nezbytné zajistit, aby zásah, ke kterému má na základě právního předpisu dojít, sledoval legitimní cíle ve veřejném nebo obecném zájmu. Aby byl požadavek legitimacy naplněn, je třeba tyto cíle specifikovat. Legitimním cílem je přitom každý cíl, který zákonodárce za cíl prohlásí, neboť neexistuje žádný, ani příkladný výčet takových cílů, jež by zákonodárce omezoval. Cílem návrhu zákona je zejména prostřednictvím evidence tržeb přispět k posílení rovného a poctivého podnikatelského prostředí a k efektivnějšímu ověřování plnění daňových povinností.

Proporcionalita (přiměřenost) jako poslední požadavek se na poli čl. 1 Protokolu č. 1 váže k tomu, že jednotlivec nesmí být nucen nést nadměrné individuální břemeno, typicky takové, které ohrožuje samotnou jeho existenci v rovině majetkových poměrů (hrozba ukončení podnikání či úpadku u právnické nebo fyzické osoby). To, zda navrhovaná právní úprava nepovede k tzv. škrticímu (rdousícímu) efektu, je přitom třeba posuzovat i ve vztahu k ústavnímu pořádku (viz výše). S ohledem na charakter navrhovaných opatření nelze ve vztahu k tomuto návrhu zákona hovořit o rdousícím účinku.

Zákaz **diskriminace** vyjádřený v článku 14 Úmluvy směřuje proti takovému zacházení, kdy by s osobami, které jsou ve stejném nebo obdobném postavení, bylo zacházeno nerovně, nebo naopak, kdy by s osobami, které se nacházejí v odlišném postavení, bylo zacházeno stejně. Pokud by tento přístup neměl žádné opodstatnění, tedy pokud by nebyl opřen o žádný legitimní a objektivní důvod, byl by diskriminační. Návrh zákona nerozlišuje subjekty podle jejich pohlaví, rasy, barvy pleti, jazyka, víry, náboženství, politického a jiného smýšlení, národního nebo sociálního původu, příslušnosti k národnostní nebo etnické menšině, majetku, rodu nebo jiného postavení. Navrhovaná právní úprava je tak v souladu s požadavkem Úmluvy

zakazujícím diskriminaci. Lze tak konstatovat, že návrh zákona nezavádí žádné opatření, na základě kterého by byl zákaz diskriminace porušen.

V rámci celkového zhodnocení navržené právní úpravy v kontextu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod lze konstatovat, že s ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti je navrhovaná právní úprava plně slučitelná s touto Úmluvou.

Další dotčená ustanovení

S požadavkem záruky proti svévoli, uvedeným v předchozím bodě, úzce souvisí ustanovení článku 13 Úmluvy, které deklaruje právo na účinný vnitrostátní prostředek nápravy v případě porušení práva zaručeného Úmluvou. Ten je při správě daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění zajištěn možností využít řádné i mimořádné opravné prostředky, a kromě toho i další prostředky, jako jsou námitky, stížnost nebo podnět na nečinnost, popř. možností domáhat se soudní ochrany, a také právem domáhat se náhrady škody a nemajetkové újmy, která byla porušením základního práva chráněného Úmluvou způsobena. Z tohoto hlediska je tedy soulad navrhované úpravy s Úmluvou zajištěn.

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech ze dne 19. prosince 1966, vyhlášený ve Sbírce zákonů pod č. 120/1976 Sb. (dále jen „Pakt“), zakotvuje

- v článku 2 odst. 3 právo domáhat se ochrany před případným zásahem do práv garantovaných Paktem,
- v článku 3 zákaz diskriminace na základě pohlaví,
- v článku 14 a 15 právo na spravedlivý proces v trestních věcech,
- v článku 17 zákaz svévolných zásahů do soukromého života a
- v článku 26 zákaz diskriminace na základě dalších důvodů.

Tato práva mají zásadně stejný obsah jako obdobná práva zakotvená v Úmluvě, která byla posuzována výše. Výjimkou je zákaz diskriminace dle článku 26 Paktu. Zatímco zákaz diskriminace zakotvený v Úmluvě má povahu akcesorického práva (tedy se ho lze dovolat pouze spolu s porušením jiného práva), v případě Paktu má zákaz diskriminace povahu neakcesorickou, a tedy se jej lze dovolat přímo. Zhodnocení vztahu k zákazu diskriminace provedené v části 5. 1. však nezáviselo na tom, zda má toto právo akcesorickou nebo neakcesorickou povahu. Na základě tohoto zhodnocení tedy lze dovodit, že navržená právní úprava je v souladu s článkem 26 Paktu.

S odkazem na výše uvedenou argumentaci k Úmluvě tedy lze konstatovat, že navrhovaná právní úprava je plně slučitelná s Paktem.

Závěr

S ohledem na to, že návrh zákona respektuje výše uvedené požadavky, lze jej považovat za slučitelný s mezinárodními smlouvami, jimiž je Česká republika vázána, resp. s obecně uznávanými zásadami mezinárodního práva.

6. Předpokládaný hospodářský a finanční dopad návrhu právního předpisu na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty

V následujících subkapitolách je uveden předpokládaný hospodářský a finanční dopad

v jednotlivých oblastech.

Evidence tržeb

Dopad na veřejné rozpočty

Příjmová stránka

Z titulu zavedení elektronické evidence tržeb se předpokládá růst příjmů veřejných rozpočtů (dodatečné daňové výnosy) cca o 14,4 mld. Kč. Část nárůstu přiznaných tržeb a souvisejícího daňového inkasa se pravděpodobně projeví už za rok 2026 i v souvislosti s historickou zkušeností, kdy část subjektů začala přiznávat vyšší tržby již před zavedením povinnosti je evidovat, aby zmírnily skokový nárůst. Podrobněji viz RIA. Toto bude dosaženo zejména výrazným omezením prostoru pro umělé snižování daňové povinnosti v důsledku obcházení zákona, dalšími přírůsky bude zvýšená informovanost správce daně a možnost efektivnějšího zacílení kontrol prováděných správcem daně. Částku pozitivního dopadu v důsledku evidence tržeb je třeba vykládat v kontextu narovnání podnikatelského prostředí, kterou uvedené neodvedení daně potenciálně dodatečně deformuje.

Výdajová stránka

Náklady na straně státu vzniknou zejména z titulu implementačních nákladů (aplikace, software, vybavení pro dohled, správní trestání, analýzy a informační podpory a vymáhání) a nákladů provozních (personální náklady, náklady na osobní vozidla, vystrojení a technické prostředky, bezpečnostní dohled a služby).

Náklady za orgány Finanční a Celní správy České republiky

Na straně Finanční správy České republiky se počítá s tím, že iniciační náklady budou ve výši cca 500 mil. Kč³ (nejvyšší budou v roce 2026 cca 375 mil. Kč, v roce 2027 se sníží přibližně na třetinu a v roce 2028 budou cca 10 mil. Kč a do roku 2030 budou nulové). Průměrné běžné roční výdaje budou ve výši cca 250 mil. Kč (v roce 2026, kdy bude v půlce roku spuštěn tzv. playground jako nástroj pro odbornou veřejnost sloužící k otestování integrace na EET 2.0, budou tyto náklady poloviční). Roční personální výdaje se předpokládají ve výši cca 290 mil. Kč.

Na straně Celní správy České republiky si zavedení evidence tržeb vyžádá iniciační náklady ve výši 12,1 mil. Kč (zahrnující zejména osobní automobily, výstroj a technické vybavení, vzdělávání a ostatní technické náklady), roční náklady personální včetně vstupních nákladů byly vyčísleny na 38,6 mil. Kč (37 pracovníků dohledu na subjekty a 2 pracovníci analýzy a informační podpory) a náklady trvalé (roční, provoz vozidel, ostatní provozní náklady, kontrolní nákupy, 8 let obnova automobilů, 5 let obnova technických prostředků) se předpokládají ve výši 10,6 mil. Kč.

³ Oproti verzi rozeslané do mezirezortního připomínkového řízení byl odhad zpřesněn. Došlo mj. k zohlednění celosvětového skokového nárůstu cen zejména v oblasti hardware.

Daň z příjmů fyzických osob a veřejná pojistná

Dopady jednotlivých opatření v mld. Kč (ročně od r. 2027, v aktuální metodice, primární dopady):

Opatření	VR	SR	Obce	Kraje	Vzp
Zavedení slevy za umístění dítěte ^{*)}	-2,3	-1,4	-0,6	-0,2	
Zavedení slevy na studenta ^{*)}	-0,4	-0,3	-0,1	0,0	
Zrušení zastropování u volnočasových benefitů	-0,4	-0,3	0,0	0,0	-0,1

Poznámka k tabulce: Dopad na veřejné rozpočty je součtem dopadů na státní rozpočet, rozpočty obcí a krajů a na veřejné zdravotní pojištění. Pojistné na sociální zabezpečení je zahrnuto ve státním rozpočtu. Možné odchylky v součtech jsou způsobeny zaokrouhlováním.

**) Pro odhady dopadů byly využity údaje o výši uplatněných slev v přiznáních v dani z příjmů fyzických osob za roky 2023 a 2024 a další dostupné údaje. Finanční správa České republiky ani Ministerstvo financí do spuštění Jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatelů nedisponují přesnou částkou (ani počty) uplatněných slev na dani, daňového zvýhodnění a nezdanitelných částek zaměstnanci u svých zaměstnavatelů, protože daňová přiznání podává jen část poplatníků. Zaměstnavatelé do konce roku 2025 reportovali Finanční správě České republiky pouze kumulované údaje (zejména o výši sražené a odvedené daně). Na základě veškerých dostupných údajů byla odhadnuta až celková výše dopadu na inkaso.*

Osvobození příspěvku zaměstnavatele na sociální služby může mít negativní dopad na inkaso DPFO placené plátcí a veřejná pojistná a současně pozitivní dopad na DPPO, a to v případě, že zaměstnavatel za současné právní úpravy nad rámec mzdy vyplácí tyto příspěvky, které současně zaměstnancům zdaňuje. Případný negativní dopad nelze odhadnout z důvodu nedostatku datových zdrojů. Na výši dopadů mohou mít navíc vliv i jiné okolnosti, např. vývoj nezaměstnanosti.

Osvobození spropitného v gastronomii nelze přesně vyčíslit, odhadované dopady jsou maximálně v řádech minus stamiliónů Kč.

Daňová úleva v souvislosti se zavedením evidence tržeb bude mít jednorázový negativní dopad na inkaso veřejných rozpočtů.

Dopady v mld. Kč (r. 2027, v aktuální metodice, primární dopady):

	VR	SR	Obce	Kraje
Zavedení daňové úlevy na evidenci tržeb	-1,4	-0,9	-0,4	-0,1

Odhad dopadu zohledňuje skutečnost, že daňovou úlevu budou moci využít pouze fyzické osoby s dostatečně vysokým základem daně.

Související implementační náklady na straně Finanční správy České republiky nejsou významné.

Daň z přidané hodnoty

Snížení sazby DPH na nealkoholické nápoje v rámci stravovacích služeb bude mít následující dopady v mld. Kč (ročně od r. 2027, v aktuální metodice, primární dopady):

VR	SR	Obce	Kraje
-0,7	-0,4	-0,2	-0,1

Poznámka k tabulce: Dopad na veřejné rozpočty je součtem dopadů na státní rozpočet, rozpočty obcí a krajů.

Řešení problematiky malých nedobytných pohledávek nelze přesně vyčíslit. Očekává se mírný negativní dopad v řádu desítek milionů Kč.

Zrušení omezení odpočtu daně na vstupu u vybraných osobních automobilů bude mít negativní dopad na inkaso veřejných rozpočtů v odhadované výši v řádu nižších stovek mil. Kč ročně.

Související implementační náklady na straně Finanční správy České republiky nejsou významné.

Působnost Finanční a Celní správy České republiky

S návrhem změn v této oblasti není spojen samostatný hospodářský a finanční dopad na státní rozpočet a ostatní veřejné rozpočty.

7. Informace dle zákona o regulaci lobbování

V souvislosti s přípravou návrhu zákona došlo k lobbování podle zákona o regulaci lobbování. Ve věci zákona o daních z příjmů lobbovala Unie zaměstnavatelských svazů.

8. Zhodnocení, zda návrh právního předpisu neobsahuje ustanovení, které by bylo svou povahou technickým předpisem podle právního předpisu upravujícího technické požadavky na výrobky, a informace o splnění oznamovací povinnosti podle tohoto právního předpisu

Návrh zákona neobsahuje ustanovení, která by svou povahou byla technickým předpisem ve smyslu § 3 zákona č. 22/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobky a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

9. Předpokládaný dopad návrhu právního předpisu, zejména

9.1 Dopad na práva a povinnosti fyzických a právnických osob

Evidence tržeb

Navrhovaná právní úprava má dopady na práva a povinnosti podnikajících fyzických a právnických osob přijímajících evidovanou tržbu ve smyslu návrhu zákona. Za předpokladu, že se na ně nebude vztahovat výjimka, budou tyto fyzické a právnické osoby povinny zaevidovat tržbu on-line prostřednictvím svého pokladního zařízení. Další povinností, kterou je nutno naplnit pro samotnou možnost evidovat tržby, je získat prostřednictvím DIS+ certifikát pro evidenci tržeb a oznámit údaje o evidenčních jednotkách, v nichž přijímá evidované tržby. Poplatník je povinen zacházet s certifikátem pro evidenci tržeb tak, aby nemohlo dojít k jeho zneužití, a údaje o evidenčních jednotkách musí udržovat aktuální.

Daň z příjmů fyzických osob

Navrhované úpravy v oblasti daně z příjmů fyzických osob povedou vedle zvýšení motivace zaměstnanců a posílení pozitivního vztahu mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem ke zvýšení disponibilních příjmů dotčených skupin poplatníků. Sníží se napětí rodinných rozpočtů zejména v situaci, kdy je v rodině student. V případě znovuzavedení tzv. školkovného dojde k posílení finanční dostupnosti předškolních zařízení, zejména pro rodiny s více dětmi a pro rodiny, které musí využívat nákladnější alternativní formy péče.

Daň z přidané hodnoty

Navrhovanou úpravou v oblasti nedobytných pohledávek se věřitelům rozšíří možnosti uplatnění opravy základu daně u malých nedobytných pohledávek, včetně možnosti dřívějšího uplatnění, tedy podnikatelé budou moci dostat dříve zpět DPH z neuhrazených plnění. S tím souvisí druhá stránka mince, tedy dlužníci budou muset dříve opravovat odpočet v případě, že do 3 měsíců od splatnosti nezaplatili za plnění, které pro ně dodavatel uskutečnil.

Působnost Finanční a Celní správy České republiky

S návrhem změn v této oblasti není spojen samostatný dopad na práva a povinnosti fyzických a právnických osob s výjimkou tématu připuštění možnosti změny určení místní příslušnosti finančního úřadu, která se může týkat primárně registrovaných daňových subjektů, tj. právnických osob a fyzických osob podnikajících. V souvislosti s aplikací této změny určení místní příslušnosti může dojít k určitému diskomfortu na straně daňových subjektů, který je však kompenzován vybranými opatřeními i dalšími souvisejícími skutečnostmi (v podrobnostech viz zvláštní část důvodové zprávy).

9.2 Dopad na podnikatelské prostředí České republiky

Evidence tržeb

Evidence tržeb se dotkne podnikatelů, kteří přijímají evidované tržby. Dle statistik Finanční správy České republiky za rok 2024 bylo evidováno cca 750 tis. podnikatelů – právnických osob a cca 1 835 tis. podnikatelů – fyzických osob, nicméně tato čísla zahrnují také subjekty, které podnikatelskou činnost reálně nevykonávaly.

Druh příjmu	Celkem	z toho typ DS „FO“	z toho typ DS „PO“
Daň z příjmů PO	750 755	0	744 448
Daň z příjmů FO - podnikatelé	1 671 174	1 671 174	0
Daň z příjmů FO - paušální daň	165 798	165 798	0

Zdroj: https://financnisprava.gov.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/Pocet_DS_FU_2024.xlsx

Aktivní subjekty:

- Počet DS s vyměřeným DAP k DPPO za zdaňovací období 2024 -> 595 084 DS
- Počet DS s vyměřeným DAP k DPFO za zdaňovací období 2024, které vedou účetnictví -> 21 225 DS
- Počet DS s vyměřeným DAP k DPFO za zdaňovací období 2024, které vykázaly nenulový příjem dle § 7 ZDP -> 936 926 DS

S ohledem na výše uvedené lze tedy teoreticky uvažovat o cca 600 tis. podnikatelích – právnických osobách a cca 950 tis. podnikatelích – fyzických osobách. Ne všechny tyto subjekty však budou přijímat evidované tržby (např. e-shopy bez „kamenných“ provozoven nebo další poplatníci přijímající výhradně bezkontaktní platby). Někteří podnikatelé pak mohou být vyloučeni z evidence tržeb v důsledku aplikace některé z výjimek.

Za předpokladu, že kontaktní platby nebo platby v provozovně přijímá cca 40 % z celkového počtu podnikatelů a při zohlednění navrhovaných výjimek, by evidenci tržeb mohlo podléhat cca 600 tis. podnikatelů celkem. S ohledem na skutečnost, že neexistují relevantní data o způsobu plateb a nelze předem predikovat kolik poplatníků využije např. potenciální výjimku

z evidence tržeb týkající se paušální daně, jedná se o velmi hrubý odhad.

Na straně dotčených subjektů lze očekávat významný pozitivní přínos v podobě narovnání podnikatelského prostředí a zajištění rovných podmínek na trhu. To celé při redukci administrativní zátěže oproti minulému systému evidence tržeb.

Pakliže mají získávané informace sloužit k efektivnímu a současně méně invazivnímu ověřování informací o tržbách, je nezbytné, aby správce daně (orgány Finanční správy České republiky), který je příjemcem informací, mohl pro daný druh činnosti informace získávat jednotným a automatizovaným způsobem. Takové řešení je v konečném důsledku přívětivější i pro poplatníka, který musí evidenci tržeb realizovat, což je dalším potenciálním pozitivním přínosem zavedení evidence tržeb.

Pro některé podnikatele může zavedení evidence tržeb znamenat nutnost obstarat vhodné pokladní zařízení nebo aktualizovat software stávajícího. Pro ty, kteří již mají zařízení, do kterého své tržby již zaznamenávají, se bude zpravidla jednat o náklad, který bude součástí běžné „maintenance“. V některých případech však bude nutné vynaložit určité náklady za „update“. Tyto náklady nelze paušalizovat a budou se lišit dle individuálního technického řešení poplatníka. Nicméně by měly být významně nižší než při původní evidenci tržeb. Nebude např. potřeba kvůli evidenci tržeb vybavovat pokladní zařízení tiskárnou pro tisk účtenky, čímž budou eliminovány související náklady.

V praxi se celkové náklady budou lišit:

- dle velikosti podnikatele,
- dle oboru činnosti (v některých segmentech může existovat určité specifikum výkonu, které může klást nadstandardní požadavky na zařízení - např. při prodeji pod „širým nebem“ existuje zpravidla zvýšený požadavek na odolnost zařízení),
- ve vazbě na předchozí vybavení podnikatele,
- podle požadavků na hardware a software ze strany podnikatele,
- podle toho, zda eviduje pomocí stávajícího vlastního zařízení (mobil, tablet, PC atd.), či zda potřebuje nové nebo speciální zařízení pro evidenci tržeb,
- podle toho, zda je plátcem DPH (popř. potřebuje vydávat účtenky a uvádět na nich údaje, např. dle zákona o ochraně spotřebitele),
- podle toho, jaký je počet transakcí,
- podle toho, zda se jedná o rychloobrátkový prodej apod.

Zejména pro menší subjekty bude připraveno k využití softwarové řešení/aplikace, které bude k dispozici zdarma. Pro toto řešení lze použít např. chytrý mobilní telefon, tablet nebo počítač s připojením k internetu – s ohledem na digitální rozvoj lze očekávat, že zařízením tohoto typu již dnes disponuje prakticky každý podnikající.

Lze usuzovat, že prakticky každý aktivní podnikatel disponuje internetovým připojením. Jakožto subjekt povinný k evidenci tržeb bude muset volit takové řešení, které zajistí naplnění požadavků na on-line evidenci tržeb. Na samotnou kvalitu připojení k veřejné datové síti nejsou kladeny žádné významnější požadavky, připojení nemusí být ani vysokorychlostní a nebude náročné ani na objem přenášených dat. Pro představu u menšího podnikatele může celoměsíční evidence tržeb být méně datově náročná než stažení jednoho běžného obrázku.

V případě, že má podnikatel zaměstnance, kteří přijímají evidované tržby, musí zajistit jejich proškolení, jakož i kontrolu řádného plnění této povinnosti z jejich strany (za nesplnění

povinnosti nese objektivní odpovědnost, která je po zaměstnanci vymahatelná pouze v limitech zákoníku práce).

Celkově lze tedy shrnout, že podnikatelé, kteří přijímají tržby naplňující zákonem vymezené podmínky pro to, aby byly evidovanými tržbami, mají povinnost se vybavit vhodným pokladním zařízením a zajistit jeho údržbu a internetové připojení a související povinnosti s evidencí tržeb. V porovnání s původní verzí se však počítá s mnohem jednodušším, efektivnějším, méně administrativně náročným, modernějším a uživatelsky přívětivějším systémem evidence tržeb a tím i minimalizovanými negativními dopady na podnikatele. V podstatné míře byly redukovány negativní dopady předchozího řešení, zatímco pozitivní dopady, tedy narovnání podnikatelského prostředí a dosažení rovných podmínek na trhu budou zajištěny, a to podstatně efektivnějším způsobem.

Poplatníci (podnikatelé) si budou moci navíc náklady na pořízení vybavení pro evidenci tržeb kompenzovat prostřednictvím navrhované slevy na dani z příjmů.

Daň z příjmů fyzických osob

Vedle obecných pozitivních dopadů na fyzické osoby je pozitivní dopad specificky pro podnikatele, na které bude dopadat navrhovaná povinnost evidence tržeb, kdy dojde k částečné kompenzaci nákladů souvisejících s plněním nově vzniklé povinnosti, přičemž nelze opominout i jisté motivační účinky zavedené daňové úlevy (tj. motivace evidovat tržby řádně a v plném rozsahu tak, aby bylo dosaženo rovného zacházení s poplatníky a přispěno k narovnání podnikatelského prostředí). Daňová úleva v souvislosti s evidencí tržeb bude koncipována jako jednorázová.

Vzhledem k tomu, že povinnost evidence tržeb by neměla představovat neúměrnou administrativní zátěž pro nejmenší poplatníky s příjmy ze samostatné činnosti, jejichž administrativní zátěž je již v tuto chvíli minimalizována tím, že jsou poplatníky v paušálním režimu, možnost volby namísto evidence tržeb zvýšit paušální zálohy na daň z příjmů (resp. paušální daň) umožní i nadále těmto poplatníkům udržovat nízkou míru administrativní zátěže. Aby nedošlo v porovnání s ostatními poplatníky, na které povinnost evidence tržeb dopadá, ke zvýhodnění této skupiny poplatníků, ušetřené náklady na plnění povinnosti evidence tržeb budou zohledněny zvýšením paušální zálohy na daň z příjmů.

Daň z přidané hodnoty

Snížením sazby DPH v rámci stravovacích služeb a podávání nápojů se očekává pozitivní dopad pro podnikatele v této oblasti, kteří budou moci toto snížení využít v rámci své podnikatelské činnosti.

V oblasti nedobytných pohledávek se rovněž očekává pozitivní dopad navrhované právní úpravy, a to zejména pro daňové subjekty v pozici věřitele, jimž se umožní vrátit DPH zpět v případě malých neuhrazených pohledávek dříve, tedy z uskutečněných zdanitelných plnění, které nebyly příjemcem předmětných plnění uhrazeny. V tomto smyslu by měla navržená úprava přispět k narovnání podmínek podnikatelského prostředí, a to nejen na straně věřitelů, ale i dlužníků, kterým se zkracuje doba, po níž mohou disponovat částkami uplatněných odpočtů daně z přidané hodnoty, aniž by provedli úhradu souvisejících přijatých zdanitelných plnění.

Působnost Finanční a Celní správy České republiky

S návrhem změn v této oblasti není spojen samostatný dopad na podnikatelské prostředí České republiky s výjimkou tématu připuštění možnosti změny určení místní příslušnosti finančního úřadu, která se může týkat primárně registrovaných daňových subjektů, tj. právnických osob a fyzických osob podnikajících. V souvislosti s aplikací této změny určení místní příslušnosti může dojít k určitému diskomfortu na straně daňových subjektů, který je však kompenzován vybranými opatřeními i dalšími souvisejícími skutečnostmi (v podrobnostech viz zvláštní část důvodové zprávy).

9.3 Zhodnocení, zda návrhem právního předpisu není zakládána veřejná podpora

Navrhovanou právní úpravou není zakládána veřejná podpora.

9.4 Sociální dopad, včetně dopadu na specifické skupiny obyvatel, především na osoby sociálně slabé, osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny

Navrhovaná právní úprava nemá sociální dopady, a to včetně dopadů na specifické skupiny obyvatel (např. osoby sociálně slabé, osoby se zdravotním postižením a národnostní menšiny).

9.5 Dopad na rovnost mužů a žen, upravuje-li návrh právního předpisu postavení fyzických osob nebo se tohoto postavení dotýká

Navrhovaná právní úprava nemá dopad ve vztahu k zákazu diskriminace ani ve vztahu k rovnosti mužů a žen.

9.6 Dopad na životní prostředí

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na životní prostředí.

9.7 Dopad na ochranu práv dětí

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na ochranu práv dětí.

9.8 Zhodnocení dopadů na rodiny, zejména s ohledem na plnění funkcí rodiny

Navrhovaná právní úprava nemá přímé dopady na rodiny. Za nepřímé pozitivní dopady lze považovat potenciální zvýšení disponibilních příjmů v souvislosti se zavedením slevy za umístění dítěte, slevy na studenta a osvobození příspěvků na sociální služby.

9.9 Zhodnocení územních dopadů, včetně dopadů na územní samosprávné celky

Z hlediska dopadů na územní samosprávné celky tak navrhovaný zákon nezasahuje do jejich práv či povinností, ani se nedotkne výkonu jejich agendy v rámci přenesené působnosti. Nepřímý pozitivním dopadem je narovnání podnikatelského prostředí a správné určení daňové povinnosti, kde příjemcem části této daně jsou i samosprávné celky, u kterých tak dojde k navýšení jejich příjmů.

Z hlediska daně z příjmů se zavedení evidence tržeb pozitivně projeví i v rozpočtech územních samosprávných celků. Daň z příjmů je z hlediska rozpočtového určení daní sdílenou daní. Naopak negativně se z tohoto pohledu projeví znovuzavedení slev na dani, které výnos daně z příjmů snižují. Vzhledem k omezené skupině poplatníků, kteří budou profitovat z nově zavedených slev na dani, však v porovnání s pozitivním efektem evidence tržeb bude i nadále převažovat pozitivní dopad.

9.10 Dopad na bezpečnost nebo obranu státu

Navrhovaná právní úprava nemá dopad na bezpečnost nebo obranu státu.

9.11 Dopad ve vztahu k ochraně soukromí a osobních údajů

Navrhovaná právní úprava nově zakotvuje povinnost evidovat tržby pro vymezený okruh poplatníků a stanovení způsobu zasílání, rozsahu dat a formátu těchto informací. Co se týče zpracování osobních údajů, lze o něm hovořit pouze ve vztahu k určitému okruhu poplatníků fyzických osob, kterým vznikne povinnost evidovat tržby.

Poskytování osobních údajů ze strany daňových subjektů je pro správu daní klíčové. Správa daní je postup, jehož charakteristickým rysem je skutečnost, že břemeno a povinnost tvrzení a břemeno a povinnost důkazní leží převážně na daňovém subjektu. Správa daní je založena na tom, že daňové subjekty se správcem daně spolupracují a poskytují mu data potřebná pro správu daní. Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 32/15 konstatoval, že „...si lze těžko představit účinný nástroj správce daně, který by neshromažďoval údaje o transakcích daňových subjektů, jež jsou ze své povahy spojeny ve větší či menší míře se sběrem některých údajů osobní povahy...“.

Možnost pracovat s osobními údaji je předvídána v rámci základních zásad správy daní. Ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu stanoví, že správce daně může zpracovávat osobní údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní.

Cílem navrhované právní úpravy je zajistit narovnání podnikatelského prostředí a vytvoření efektivního a moderního nástroje pro správu daní. To celé při redukci administrativní zátěže oproti minulému systému evidence tržeb. Nový systém evidence tržeb bude postaven na aktuálních technologiích a bude věcně konstruován tak, aby eliminoval nadbytečnou finanční a administrativní zátěž na straně dotčených subjektů, a to nejen ve vztahu k samotné evidenci tržeb, ale obecně z hlediska získávání relevantních informací o tržbách od poplatníků.

Navrhovaný rozsah evidence tržeb byl konstruován tak, aby co nejméně dopadal na práva a svobody subjektů údajů a byl přiměřený ve vztahu k zajištění efektivní činnosti správce daně.

9.11.1 Účel zpracování osobních údajů a právní titul

Účelem zpracování osobních údajů je evidence osob podléhajících povinnosti předávat informace o evidované tržbě prostřednictvím systému evidence tržeb správci daně, kontrola plnění této povinnosti a získávání relevantních informací od poplatníků pro účely správy daní.

Právním titulem zpracování osobních údajů je čl. 6 odst. 1 písm. c) a e) GDPR.

Na straně poplatníka se jedná o plnění právní povinnosti stanovené navrhovaným zákonem.

Na straně správce daně pak jde o zpracování osobních údajů nezbytné pro splnění úkolu prováděného při výkonu veřejné moci.

9.11.2 Kategorie zpracovávaných osobních údajů

V případě poplatníků fyzických osob je jedním osobním údajem, který je v rámci dané úpravy dotčen, identifikace samotného subjektu, který tržby eviduje, nebo jsou jeho jménem evidovány. K tomu dochází pomocí jeho DIČ, případně jiným identifikátorem správce daně (obecně evidenční identifikační číslo – EIČ). Nicméně jedná se o identifikátor, který je poplatník povinen při komunikaci se správcem daně používat a správce daně je oprávněn jej zpracovávat i na základě jiných právních předpisů. Toto využití je konstruováno tak, aby naopak bylo eliminováno použití jiných osobních údajů. Dále se jedná o identifikaci

evidenčních jednotek poplatníka (např. provozoven) a údaje zajišťující jednoznačnou identifikaci evidované tržby (např. výše tržby, čas a místo uskutečnění, pořadové číslo apod.).

Identifikátor správce daně patří do kategorie identifikačních údajů, informace o evidenčních jednotkách do adresních a identifikačních a informace o tržbách pak patří do popisných a transakčních údajů.

Cílem návrhu zákona je narovnat podnikatelské prostředí, k čemuž má sloužit především sofistikovaná analýza získaných dat o tržbách a sekundárně o daňové povinnosti poplatníků. K tomu, aby bylo možné vytvořit úplný a pravdivý obraz o tržbách daného poplatníka, musí správce daně především vědět, kdo je příjemcem tržby a jaká je její výše.

Pokud má mít získaná informace relevantní vypovídací hodnotu a má-li být efektivně kontrolovatelná, musí být strukturována nejen úroveň poplatníka, ale i na úroveň jednotlivých provozoven a v rámci nich na úroveň provozů pokladen. Za účelem zajištění nezaměnitelnosti tržby musí být reportováno také pořadové číslo tržby a identifikace datové zprávy.

Oproti „staré“ evidenci tržeb je pak významnou změnou absence povinnosti vystavit účtenku a předat ji zákazníkovi – v okamžiku uskutečnění evidované tržby dochází podle zákona o evidenci tržeb pouze k zaslání datové zprávy s údaji o evidované tržbě správci daně. Tím se významně snižuje riziko zneužití osobních údajů, především rodného čísla, pokud tvoří kmenovou část DIČ poplatníka (OSVČ) – pokud poplatník DIČ na účtence/dokladu uvádí, činí tak na základě jiných právních předpisů, které mu takovou povinnost ukládají.

9.11.3 Způsob zpracování osobních údajů

Smyslem evidence tržeb je zejména umožnit orgánům Finanční správy České republiky prostřednictvím analýzy získaných údajů odhalovat daňové úniky a obecně provádět analýzu plnění povinností v oblasti evidence tržeb a tím tak cíleně zaměřit i kontrolní činnost. Díky evidenci tržeb tak správce daně získá informace o tržbách, které by jinak byly pro správce daně obtížně zjistitelné.

Fungování evidence tržeb je postaveno na zasílání údajů v předepsané struktuře a formátu, což umožňuje strojově čitelnou podobu dat. Taková podání pak umožní pokročilé zpracování těchto dat skrze porovnávání na obdobné subjekty.

Konkrétní zpracování bude probíhat následujícím způsobem. Údaje o evidovaných tržbách jsou poplatníkem zasílány správci daně elektronicky ve formě datové zprávy v předepsané struktuře a formátu. Správce daně údaje automatizovaně přijímá, ukládá a dále zpracovává pro účely správy daní, zejména pro analytickou činnost jako podklad pro navazující kontrolní činnost v případech, kde budou zjištěny nesrovnalosti, a pro správné stanovení základu daně a plnění dalších povinností. Přístup k údajům je omezen na vybrané zaměstnance správce daně podle jejich zařazení a oprávnění, přičemž veškerá aktivita je logována a průběžně kontrolována.

V rozsahu, v jakém se na výkonu úkolů podle navrhované právní úpravy podílí také orgány Celní správy České republiky, dochází ke zpřístupnění (případně předání) údajů mezi orgány Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky pouze v zákonem předvídaných případech a pouze v nezbytném rozsahu pro plnění jejich úkolů v oblasti evidence tržeb a souvisejících řízení; i v těchto případech se uplatní stávající nástroje a bezpečnostní mechanismy pro výměnu dat ve veřejné správě a režim mlčenlivosti podle příslušných právních předpisů.

Zpřístupnění údajů dalším orgánům veřejné moci lze připustit jen tehdy, stanoví-li tak právní předpis (např. na žádost soudu pro účely dokazování), vždy v nezbytném rozsahu a za uplatnění odpovídajících technických a organizačních opatření.

Osobní údaje jsou správcem daně zpracovávány výhradně v elektronické podobě a pro potřeby vycházející ze zákona o evidenci tržeb. Správce daně se v tomto ohledu bude řídit obecnou právní úpravou podle obecného nařízení o ochraně osobních údajů, zákona č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 360/2023 Sb., o dlouhodobém řízení informačních systémů veřejné správy. Nadto se navrhuje ochranu osobních údajů v této oblasti opětovně posílit doplněním § 18a zákona o Finanční správě České republiky, který upravuje speciální daňovou analytickou evidenci jako oddělenou evidenci vedenou Generálním finančním ředitelstvím a mající přísnější režim ochrany osobních údajů. Pod tento vyšší stupeň ochrany budou zahrnuty i údaje z evidence tržeb. Datům shromažďovaným v daňové analytické evidenci bude vyšší standard právní ochrany zajištěn z titulu jejich zařazení do této evidence a po dobu, po kterou budou v evidenci zařazeny. Do daňové evidence budou mít přístup vybraní pracovníci. Na základě průlomu do daňové mlčenlivosti si budou moci o data z této evidence zažádat pouze taxativně vyjmenované orgány či osoby uvedené v odst. 2 §18 zákona o Finanční správě České republiky. Ty budou limitovány stávajícími podmínkami a rozsahem průlomů do daňové mlčenlivosti.

Daňová analytická evidence je určena k výkonu analytické činnosti celé Finanční správy České republiky v rámci správy daní. Všechny analytické výstupy pak budou dále k dispozici jednotlivým orgánům Finanční správy České republiky pro potřeby jednotlivých řízení a postupů. Jde tak interní nástroj Finanční správy České republiky, do kterého nemají přístup jiné orgány či osoby.

Údaje z evidence tržeb budou bezpečně uloženy a současně chráněny přísnějším režimem, přičemž jejich využití bude primárně zaměřeno na analytickou činnost jako podklad pro navazující kontrolní činnost v případech, kde budou zjištěny nesrovnalosti oproti srovnatelným provozováním ve srovnatelné lokalitě. Sekundárně analytická činnost eliminuje nutnost plošných kontrol, a tedy brání nadměrnému obtěžování (pocitivých) poplatníků. Přístup k datům budou mít zaměstnanci analytických a kontrolních oddělení orgánů Finanční správy České republiky. Současně nelze okrajově vyloučit, že si data z evidence tržeb vyžádá soud v rámci případného soudního řízení k doplnění dokazování.

Získaná data budou zpracovávána a vyhodnocována ve spojení s dalšími daty získanými správcem daně při výkonu úřední činnosti. Se získanými daty bude pracováno komplexně a budou vyhodnocovány ve vzájemných souvislostech pro účely správy daní. K databázi budou mít přístup pouze vybraní zaměstnanci správce daně s tím, že veškerá aktivita bude logována a průběžně kontrolována.

Osobní údaje budou zpracovávány automatizovaně. Při automatizovaném zpracování, resp. přijímání tržeb nedochází k automatizovanému rozhodování ani k profilování.

9.11.4 Lhůty pro uchování osobních údajů

Návrh v daném ohledu nemění obecnou právní úpravu. Návrh nemění lhůty pro uchování osobních údajů, resp. nemění obecnou úpravu daňového nebo správního řádu, které tyto lhůty explicitně nestanoví. Návrh spojuje dobu uchování osobních údajů s jejich potřebností pro účely orgánů Finanční a Celní správy České republiky podle obecné úpravy daňového nebo správního řádu. Údaje budou uchovávány po dobu jejich „potřebnosti“, nejvýše však v délce 10 let od konce lhůty pro stanovení daně s ohledem na ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu. Nahlízet do údajů o evidovaných tržbách mohou zpravidla úřední osoby zařazené v rámci analytických a kontrolních útvarů Finanční správy České republiky, úřední osoby vykonávající agendu správního trestání, úřední osoby vedoucí odvolací řízení, popř. na žádost o doplnění dokazování v rámci soudního řízení správního soudy. Současně nelze vyloučit nutnost náhledu

do údajů o evidovaných tržbách i u pravomocně skončených řízení, u kterých neprobíhá soudní přezkum rozhodnutí. Údaje mohou být použity i pro komparace srovnatelných provozoven, proto nelze jednoznačně přesně stanovit okamžik, kdy již další uchování dat není nutné, avšak s ohledem na praktické zkušenosti se zákonem č. 112/2016 Sb., zásady přiměřenosti a lhůt stanovených pro stanovení daně (pro případ využití dat na úseku DPPO/DPFO), lze mít důvodně za to, že lhůta v délce 10 let bude je odpovídajícím kompromisem naplňující shora uvedené.

9.11.5 Oprávnění subjektů údajů

Práva subjektů údajů vztahující se ke zpracovávaným osobním údajům uvedená v čl. 15 až 22 obecného nařízení o ochraně osobních údajů nejsou návrhem zákona omezena.

9.11.6 Posouzení rizik

Riziko zpětné identifikace podnikatelů – fyzických osob a jejich provozních vzorců

Orgány Finanční a Celní správy České republiky jsou povinny přijmout opatření, aby nedošlo k neoprávněnému nebo nahodilému přístupu k osobním údajům, k jejich změně, zničení či ztrátě, neoprávněným přenosům nebo neoprávněnému zpracování. Jak je uvedeno již výše, údaje z evidence tržeb budou shromažďovány v rámci daňové analytické evidence, na kterou jsou kladeny velmi přísné požadavky pro ochranu shromažďovaných údajů (pokročilé metody šifrování a pseudonymizace, řízený přístup, logování). Systém vybudován tak, aby zajišťoval maximální bezpečnost zpracovávaných údajů a eliminoval pokročilé kybernetické útoky a interní hrozby.

Na straně zaměstnanců správce daně jsou rizika eliminována jednak tím, že primární přístup k datovým údajům bude mít pouze omezený okruh pracovníků analytických útvarů orgánů Finanční správy České republiky, kteří budou data vyhodnocovat a teprve data, u kterých budou zjištěny nesrovnalosti, budou postoupena k prověření kontrolním pracovníkům. Rizika neoprávněného interního přístupu budou patrně přidělením přístupových práv omezenému počtu úředních osob.

Riziko zneužití osobních dat jiným subjektem je reálně eliminováno absencí povinnosti tisknout účtenku. Pokud poplatník k tisku účtenky přistoupí, je rozsah uvedených předpisů dán jinými právními předpisy a návrh zákona o evidenci tržeb požadavek na údaje na účtence nestanoví.

Riziko zneužití rodného čísla v evidenčním identifikačním čísle

Riziko se týká daňových subjektů – fyzických osob, u nichž je kmenová část DIČ tvořena rodným číslem. Jak je uvedeno již výše, zákon o evidenci tržeb nestanoví povinnost vystavit účtenku. Pokud tedy poplatník DIČ tvořené rodným číslem na účtence uvádí, činí tak na základě jiných právních předpisů, případně z vlastní iniciativy.

Rodné číslo, resp. DIČ je tak „pouze“ jedním z údajů o evidované tržbě. Je tak především na poplatníkovi, aby zvolil takové technické řešení, které bude v dostatečné míře eliminovat riziko kybernetického útoku na jeho pokladnu. Nicméně v tomto ohledu lze předpokládat, že cílem potenciálního kybernetického útoku by spíše než získání DIČ bylo získání informací o provozních vzorcích a realizovaných tržbách v rámci konkurenčního boje.

V případě shromažďování DIČ správcem daně jsou rizika eliminována nadstandardním zabezpečením systému, viz výše.

Pokud má poplatník obavy ze zneužití DIČ, resp. rodného čísla v něm obsaženého, může za podmínek stanovených § 130 daňového řádu požádat o přidělení VČP, které je nevýznamovým

identifikátorem, a které bude tvořit kmenovou část DIČ. V tomto ohledu považujeme za důležité upozornit, že předpokladem přidělení VPC je registrace k dani - v případě fyzických osob podnikajících (tedy osob, u kterých je DIČ tvořeno rodným číslem) registrace k DPH. Registrace je povinná pro subjekty, jejich obrat za posledních 12 měsíců přesáhl 2 mil. Kč. Jako plátce DPH se může dobrovolně registrovat i osoba s nulovým obratem, je-li to pro ni výhodné.

Riziko zneužití certifikátu

Riziku zneužití certifikátu lze předejít především přijetím vhodných bezpečnostních opatření na straně poplatníka. V tomto případě lze doporučit především zvýšené požadavky na bezpečnost pro místo, kde je certifikát uložen a omezení dispozice s certifikátem pouze na vybrané osoby, v kombinaci s vhodným technickým řešením.

Na straně státu se v souladu s technickými standardy počítá především s omezenou délkou platnosti certifikátů jakožto opatření minimalizující riziko zneužití certifikátu. Délka platnosti bude zvolena tak, aby zajišťovala vysokou bezpečnost systému, ale zároveň po administrativní stránce významně neomezovala poplatníka zvýšenými požadavky na rotaci certifikátu.

Rizika plynoucí z předávání údajů z kontrol mezi Finanční správou České republiky a Celní správou České republiky

V tomto ohledu lze uvažovat o úniku osobních údajů nebo o zkreslení předávaných osobních údajů. Vzhledem k tomu, že již dnes dochází k výměně dat mezi těmito subjekty, budou využity stávající nástroje a bezpečnostní mechanismy.

Z výše uvedeného vyplývá, že na straně správce daně budou na základě navržené právní úpravy přijata taková opatření, v jejichž důsledku nevzniká vysoké riziko ve smyslu čl. 36 GDPR.

9.11.7 Záruky ochrany osobních údajů

9.11.7.1 Prevence zneužití osobních údajů

Obecně se ochrana osobních údajů řídí právní úpravou obecného nařízení o ochraně osobních údajů a souvisejících právních předpisů, např. zákona o zpracování osobních údajů, zákona č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 360/2023 Sb., o dlouhodobém řízení informačních systémů veřejné správy, ve znění pozdějších předpisů. Prostřednictvím naplnění požadavků těchto předpisů je zejména zajištěno, aby se získanými údaji nakládaly toliko úřední osoby, které vykonávají předmětné úkoly (zejména sledování, které osoby a v jakém rozsahu s údaji nakládají).

Skutečnost, že osobní údaj je potřebný pro výkon dané působnosti (plnění konkrétního úkolu), je přezkoumatelná prostřednictvím příslušného spisu a prostřednictvím interních postupů orgánů Finanční a Celní správy České republiky, které podléhají kontrolním mechanismům v souladu s právní úpravou ochrany osobních údajů.

K osobním údajům jsou oprávněny přistupovat pouze osoby oprávněné k jejich zpracování na základě organizačního řádu (organizační struktury) jednotlivých správců osobních údajů.

Ochrana osobních údajů zpracovávaných při správě daní je v daňovém řádu řešena velmi komplexně, a to zejména s ohledem na neveřejnost správy daní a s tím spojenou povinností mlčenlivosti.

Nadto se navrhuje ochranu osobních údajů v této oblasti opětovně posílit doplněním § 18a zákona o Finanční správě České republiky. Tímto ustanovením se zakládá speciální daňová analytická evidence jako oddělená evidence vedená Generálním finančním ředitelstvím

a mající přísnější režim ochrany osobních údajů. Pod tento vyšší stupeň ochrany budou zahrnuty i údaje z evidence tržeb.

9.11.7.2 Sankce za porušení ochrany osobních údajů

Návrh zákona nezavádí nové sankce za zneužití osobních údajů.

9.11.8 Závěr

Lze uzavřít, že dopady na práva a svobody subjektů údajů jsou přiměřené a akceptovatelné, neboť návrh právní úpravy dodržuje zásady minimalizace údajů, integrity a důvěrnosti a opírá se o jasný právní základ, u poplatníka splnění právní povinnosti podle čl. 6 odst. 1 písm. c) GDPR, u správce daně a dalších veřejných orgánů jde o zpracování nezbytné pro splnění úkolu prováděného ve veřejném zájmu nebo při výkonu veřejné moci podle čl. 6 odst. 1 písm. e) GDPR.

S ohledem na přijatá technická a organizační opatření a jasně vymezené účely lze konstatovat, že dopady na práva a svobody subjektů údajů jsou přiměřené a odůvodněné.

10. Zhodnocení korupčních rizik návrhu právního předpisu

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

a) Přiměřenost

Pokud jde o rozsah působnosti správního orgánu, je rozhodující jak zákonný okruh působnosti 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 vzhledem k vymezení povinností (ať už zákonem nebo mezinárodní smlouvou) se neodchyluje od běžných normativních standardů. V souladu s ústavněprávními principy je pak omezena zásadou zákonnosti, obecnými moderačními prvky (test přiměřenosti sankce, soudní přezkum apod.)

b) Efektivita

Z hlediska efektivity lze k předložené úpravě poznamenat, že ke kontrole a vynucování splnění povinností stanovených zákonem budou příslušné orgány Finanční správy České republiky a také 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.

c) 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.

d) 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).

e) Kontrolní mechanismy

Z hlediska systému kontrolních mechanismů je nutno uvést, že oblast daňového práva se pohybuje v procesním režimu daňového řádu. V rámci přestupkového řízení se bude postupovat podle správního řádu. Oba právní předpisy obsahují 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 dozorcí 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 eventuelní povinnost regresní náhrady škody, za níž v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu odpovídá stát. Z hlediska transparency 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.

11. Zhodnocení souladu navrhovaného řešení se zásadami tvorby digitálně přívětivé legislativy

V rámci této kapitoly je zhodnocen soulad navrhovaného zákona s hlavními deseti zásadami pro tvorbu digitálně přívětivé legislativy.

11.1 Budování přednostně digitálních služeb (princip digital by default)

Návrh zákona počítá s digitálním předáváním informací o evidovaných tržbách správci daně, lze tak konstatovat, že navrhovaná právní úprava je digitálně přívětivá. Jedná se o služby výlučně elektronické, protože je z povahy věci nezbytné, ať už z důvodu rozsahu, objemu nebo povahy získávání a zpracování těchto informací, aby byly předávány výhradně elektronicky, čímž je tento princip naplněn.

V obecné rovině pak lze konstatovat, že návrh právní úpravy naplňuje zásadu digital by default v maximálních intencích, které jsou mu právním řádem České republiky umožněny.

11.2 Maximální opakovatelnost a znovupoužitelnost údajů a služeb (princip only once)

Veškerá získaná data budou využívána pouze správcem daně, a to při respektování zákonného omezení a při respektování citlivosti těchto údajů. Návrh zákona tak princip *only once* respektuje v maximální možné míře.

Návrh pak naplňuje zásadu opakovatelnosti a znovupoužitelnosti údajů v intencích výše řečeného.

11.3 Budování služeb přístupných a použitelných pro všechny, včetně osob se zdravotním postižením (princip governance accessibility)

Tato zásada není návrhem zákona upravována ani omezena, stávající právní úprava se řídí obecnými právními předpisy upravujícími tuto problematiku.

11.4 Sdílené služby veřejné správy

Návrh zákona nepředpokládá odchylky od obecné právní úpravy. Veškerá získaná data budou využívána a sdílena pouze správcem daně, a to v rámci jednoho informačního systému a při respektování zákonného omezení a citlivosti těchto údajů.

11.5 Konsolidace a propojování informačních systémů veřejné správy

Návrh zákona sám nijak nestanoví, jakým způsobem má příslušný orgán veřejné moci zajistit to, aby jím poskytované služby řádně fungovaly. Návrh zákona tedy nijak neupravuje topologie informačních systémů ani jejich komponent. Veškerá získaná data jsou využívána a sdílena pouze mezi jednotlivými správci daně, a to v rámci jednoho informačního systému.

11.6 Mezinárodní interoperabilita – budování služeb propojitelných a využitelných v evropském prostoru

Návrh zákona neupravuje budování služeb propojitelných a využitelných v evropském prostoru. Data nejsou přenášena do zahraničí ani sdílena se zahraničními osobami.

11.7 Ochrana osobních údajů v míře umožňující kvalitní služby (princip nařízení o ochraně osobních údajů)

Do této zásady není návrhem zákona zasaženo, právní úprava se řídí obecnými právními předpisy upravujícími tuto problematiku. Přenos dat a jejich obsah bude nadstandardně zabezpečen.

11.8 Otevřenost a transparentnost včetně otevřených dat a služeb (princip open government)

Do této zásady není návrhem zákona zasaženo, právní úprava se řídí obecnými právními předpisy upravujícími tuto problematiku. Data požívají nadstandardní ochranu. Nejedná se o otevřená data, která by bylo možné veřejně sdílet.

11.9 Technologická neutralita

Návrh zákona nijak neomezuje konkrétní technické ani technologické prostředky, které mohou využívat dotčené subjekty za účelem dosažení zákonem stanovených požadavků. Návrhem zákona není technologická neutralita narušena žádným způsobem, a to ani zprostředkovaně.

11.10 Uživatelská přívětivost

Návrh zákona přenechává volbu, způsob a technické provedení na dotčených subjektech. Je tedy na jejich uvážení, jaké konkrétní technické řešení zvolí tak, aby naplnili předpoklady pro plnění evidenční povinnosti.

II. Zvláštní část

K části první – Zákon o evidenci tržeb

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, včetně vybraných postupů s ní souvisejících.

Přitom je nutné zdůraznit, že zákon je postaven jako rozšíření nástrojů správy daní. Z tohoto pohledu má navržený zákon povahu tzv. daňového zákona a jeho předmět i cíl se týkají správy daní ve smyslu § 1 odst. 1 daňového řádu. Tato skutečnost je v zákonném textu zdůrazněna užitím odpovídající terminologie, zejména pojmů „poplatník“ a „správce daně“.

Nově oproti předchozímu zákonu o evidenci tržeb se explicitně upravuje vymezení cíle zavedení povinné evidence tržeb. Tím má být zabezpečení efektivního a funkčního zjišťování informací o evidovaných tržbách. Nikoli tedy o veškerých tržbách, ale pouze těch, u nichž se jejich evidování jeví jako žádoucí a racionální. Pakliže mají získávané informace sloužit k efektivnímu a současně méně invazivnímu ověřování informací o tržbách, je nezbytné, aby správce daně (orgány Finanční správy České republiky), který je příjemcem informací, mohl pro daný druh činnosti informace získávat jednotným a automatizovaným způsobem. Takové řešení je v konečném důsledku přívětivější i pro poplatníka, který musí evidenci tržeb realizovat.

Cílem evidence tržeb není zatěžovat poplatníka dílčí evidencí některých tržeb za situace, kdy část tržeb vyvěřajících z těžce podnikatelské činnosti evidována není a bude správcem daně zjišťována jinými prostředky a metodami. Poplatník, který je nucen investovat do vybudování a udržování infrastruktury umožňující evidování tržeb v rámci dané evidenční jednotky (typicky provozovny), by měl v situaci, kdy zákon pro danou podnikatelskou činnost evidenci tržeb vyžaduje, evidovat v rámci tohoto segmentu podnikatelské činnosti veškeré tržby bez ohledu na to, jakým způsobem platby je úhrada za výstup z této činnosti uskutečňována. Taková situace nastane především tehdy, lze-li úhradu za výstup z dané činnosti uskutečnit v hotovosti. Naopak v situacích, kdy platby za výstup z určité podnikatelské činnosti lze realizovat prakticky výlučně způsobem, který umožňuje jejich dostupnou kontrolu jinými nástroji, není takovou činnost nezbytně nutné evidenci tržeb podrobovat. Typickým příkladem je distanční prodej zboží nebo služeb prostřednictvím e-shopu, který nelze z povahy věci uskutečnit v hotovosti a který lze prověřovat i jinými metodami, než je zkoumání peněžních toků. Hranici mezi situacemi, kdy je evidování tržeb žádoucí, racionální a proporcionální, a situacemi, kdy tomu tak není, musí nastavit zákon. Činí tak jednak v ustanoveních vymezujících evidovanou tržbu (zejména pak její formální náležitosti – viz § 5), ale také v ustanoveních vymezujících výjimky z evidence tržeb (viz § 11 a násl.).

Povinnost evidování tržeb nemůže být samoúčelná. Musí směřovat k cíli, kterým je narovnání podnikatelského prostředí tam, kde daňové subjekty část svých příjmů před správcem daně zatajují, čímž získávají výhodu oproti ostatním. Tím se vytváří spirála tlaku na to, aby další daňové subjekty přikročily k podobnému modelu činnosti a z nekalého jednání vytvářely nucený standard, jinak by se ocitaly v konkurenční nevýhodě. Vzniká tak efekt nazývaný „zdanění hloupých“, kdy hloupými se mohou cítit zejména ti, kteří jednají poctivě a čestně. Stát, který ponechá takový stav bez adekvátní reakce, tak v konečném důsledku oslabuje legitimitu požadavku na výběr daní. Jeho věčným úkolem tak je, aby kontribuce finančních prostředků na zajišťování chodu věcí veřejných byla prováděna způsobem, aby si ten, kdo tento

příspěvek poskytuje, nemusel připadat jako „poctivý hlupák“. Evidence tržeb, je-li nastavena tak, aby byla funkční, může k nápravě části výše popsaných negativních jevů přispět.

K § 2

Návrh vychází z § 3 původního zákona o evidenci tržeb, který beze změny přejímá.

Odstavec 1 stanoví, že subjektem, k němuž se vztahují povinnosti podle evidence tržeb (tedy tím, kdo evidenci tržeb podléhá), je poplatník daně z příjmů fyzických osob a poplatník daně z příjmů právnických osob.

Ustanovení se váže na zákon 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 u daní z příjmů.

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 investičního fondu podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, fond obhospodařovaný penzijní společnostmi 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, a fond ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu.

Jednání při evidenci tržeb u těch poplatníků, kteří nejsou právnickou osobou, se řídí stejnými principy jako u daní z příjmů či jiných daní, které za poplatníka označují jinou jednotku než je osoba, tj. především se tedy uplatní ustanovení § 24 odst. 6 daňového řádu.

V textu zákona se dále používá pouze slova „poplatník“, tj. nikoliv již plný název „poplatník daně z příjmů“. Kontext, že se nejedná o jiného poplatníka, je dovoditelný právě na základě tohoto ustanovení, které výslovně deklaruje, že předmět se dotýká pouze poplatníků daně 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 např. na poplatníky daně z příjmů fyzických osob. Zde se pak používá plného označení.

Odstavec 2 v kombinaci s odstavcem 1 staví najisto, že předmětem evidence jsou a podle zákona o evidenci tržeb evidovány budou pouze evidované tržby uskutečňované poplatníky daně z příjmů fyzických osob a poplatníky daně z příjmů právnických osob. Současně zužuje okruh tržeb, které jsou předmětem evidence tržeb, na tržby uskutečněné na území České republiky. Omezení se v první řadě týká poplatníků, kteří jsou daňovými rezidenty České republiky. Povinnost evidovat tržby uskutečněné v zahraničí není racionální z několika důvodů. Zaprvé tato povinnost by zakládala nerovnost mezi poplatníky - daňovými rezidenty České republiky působícími v zahraničí a jejich zahraničními konkurenty, neboť ti povinnosti evidovat tržby uskutečněné mimo Českou republiku podle českého zákona o evidenci tržeb nepodléhají. Čeští poplatníci by tak byli při působení na zahraničním trhu znevýhodněni. Zadruhé není ani reálně možné plnění evidenční povinnosti při uskutečňování tržeb v zahraničí kontrolovat, neboť orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky nemohou vykonávat své pravomoci mimo území České republiky.

Z hlediska daňových nerezidentů platí, že pro naplnění materiálního znaku evidované tržby je nutné dosažení rozhodného příjmu podle § 7. Tím se rozumí příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním, pokud jde o poplatníka daně z příjmů fyzických osob, případně příjem z činnosti, která je podnikáním, pokud jde o poplatníka daně z příjmů právnických osob, tedy příjem podle českého zákona o daních z příjmů. Podle § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů se daňová povinnost daňových nerezidentů vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky, přičemž příjmy ze zdrojů na území České republiky jsou vymezeny v § 22 zákona o daních z příjmů. Z tržeb za tyto příjmy potom budou předmětem evidence tržeb pouze ty tržby, které budou uskutečněny na území České republiky.

K vymezení evidované tržby v § 4 pak dochází na základě naplnění podmínek tvořících dva znaky evidované tržby - formální (uvedený v § 5) a materiální (uvedený v § 7). 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 tržby, se povinnost evidence nevztahuje, a to bez ohledu na to, zda v souvislosti s nimi vzniká předmět daně, či nikoliv.

K § 3

Pro účely evidence tržeb se vymezuje pojem „evidenční jednotka“. Tento pojem má být materiálním vymezením provozovny v širším slova smyslu. Záměrně se však nepoužívá pojem „provozovna“ vymezený pro účely daného zákona, neboť daný pojem je již v právním řádu vymezován různým způsobem v několika právních předpisech. Záměrem je využít pojem vlastní (evidenční jednotka) a k vymezení jeho obsahu využít již existujících definic a vymezení.

Pojem evidenční jednotka je klíčovým prvkem pro určení vztahu mezi poplatníkem a okruhem tržeb, které podléhají evidenci podle tohoto zákona. Jeho využití tak lze spatřovat jednak v samotném vymezení formálního znaku evidované tržby tam, kde se jedná o tzv. kontaktní platbu (viz § 6), a současně v rámci určení rozsahu oznamovací povinnosti podle § 15 a požadavku strukturování údajů, které je poplatník povinen uvádět v datových zprávách při zaevidování tržby (viz § 17).

Zvolený termín „evidenční jednotka“ může vyvolávat dojem, že jde o jednotku (organizační složku), která musí evidovat tržby, které jsou v jejím rámci (prostřednictvím ní) realizovány. To však bude platit pouze u té evidenční jednotky, kde daná tržba naplní formální a materiální znaky evidované tržby (typicky u provozoven). Rozdělení podnikatelské činnosti poplatníka na určité segmenty podle jednotlivých evidenčních jednotek má sloužit k tomu, aby se tyto segmenty daly normativně uchopit a aby bylo možné oddělit případy, kdy k evidenci tržeb dochází a kdy k ní naopak nedochází. Může tedy existovat evidenční jednotka, která žádné tržby neeviduje.

Evidenční jednotkou je podle písmene a) „provozovna“ v obecném smyslu slova tak, jak jej používá bez dalšího např. občanský zákoník. Provozovnou je třeba rozumět především provozovnu ve smyslu živnostenského zákona. Ten daný pojem vymezuje v § 17 jako „prostor, v němž je živnost provozována“. Za provozovnu považuje rovněž „automat nebo obdobné zařízení sloužící k prodeji zboží nebo poskytování služeb“ a „mobilní provozovnu“. Platí, že živnost lze provozovat ve více provozovnách, pokud má podnikatel právní důvod pro jejich užívání.

Pod pojem provozovna je nutné subsumovat též materiální obdobu provozovny podle živnostenského zákona v případech, kdy podnikatelská činnost poplatníka není živností a nespadá tedy pod režim tohoto zákona. Provozovnou tak pro účely evidence tržeb budou i prostory, které by byly provozovnou dle živnostenského zákona za předpokladu, že by

podnikatelská činnost, která je jejich prostřednictvím vykonávána, byla živností. Uvedené se týká zejm. tzv. svobodných povolání, zemědělské činnosti či autorské činnosti. Půjde tak především o místo, kde je vykonáváno nezávislé povolání nebo podnikání, které není živností.

Písmeno b) za evidenční jednotku prohlašuje „internetovou stránku, část internetové stránky nebo aplikaci, na kterých je nabízeno zboží nebo služby“. Jde o obdobnou konstrukci, kterou obsahoval § 17 odst. 1 původního zákona o evidenci tržeb, který tyto internetové stránky subsumoval pod pojem provozovna. Nově se výslovně zmiňují i části internetových stránek a aplikace, což výslovně potvrzuje přístup, který byl výkladově dovozován již u původního zákona o evidenci tržeb. Fakticky se cílí především na tzv. e-shopy a další nabídky zboží a služeb prostřednictvím internetových stránek nebo různých aplikací.

Názvoslovím evropských právních předpisů by bylo možné tento segment označit jako „on-line rozhraní“. Tento pojem vymezuje Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2017/2394 ze dne 12. prosince 2017. On-line rozhraním rozumí: „jakýkoli software, včetně internetové stránky, části internetové stránky či aplikace, provozovaný obchodníkem nebo jeho jménem, který spotřebitelům umožňuje přístup ke zboží nebo službám tohoto obchodníka“. S tímto pojmem pracuje i zákon o ochraně spotřebitele. Ten v § 2 odst. 2 písm. b) definuje pro účely zákona o ochraně spotřebitele pojem „on-line tržiště“. Rozumí se jím: „služba umožňující spotřebiteli uzavírat distančním způsobem smlouvu s prodávajícím nebo jinou osobou za využití softwaru zahrnujícího internetovou stránku, část internetové stránky nebo aplikaci, provozovaného jiným podnikatelem, než je prodávající, nebo jeho jménem“.

Občanský zákoník v této souvislosti rozeznává smlouvy uzavírané distančním způsobem (srov. § 1824 a násl.), což ovšem zahrnuje i jiné způsoby komunikace na dálku (typicky uzavřením smlouvy po telefonu) než jen on-line rozhraní.

Koncepce nového zákona o evidenci tržeb na tržby z tohoto typu podnikatelské činnosti primárně necílí. Pokud bude úhrada za takto nabízené zboží či služby realizována výlučně bezhotovostně (v širším smyslu slova – viz § 5), nebudou muset být tržby uskutečněné jejím prostřednictvím evidovány. Pokud by ovšem daný obchodní model předpokládal možnost úhrady i v hotovosti, dopadla by povinnost vytvořit infrastrukturu pro evidenci tržeb, resp. samotná povinnost evidovat i na tuto evidenční jednotku.

V případě „on-line tržiště“ platí, že povinnost evidovat tržbu se vztahuje vždy k poplatníkovi, jemuž plyne rozhodný příjem z dané činnosti. Samotný provozovatel on-line tržiště není povinen evidovat tržby prodávajících z titulu pouhého provozu rozhraní. Povinnost evidence by na něj dopadala typicky jen tehdy, pokud by jednal vlastním jménem na účet jiného poplatníka (nepřímé zastoupení dle § 9), případně pokud by byl pověřen evidováním tržeb dle § 10, anebo pokud by přijímal kontaktní platby jako přímý zástupce poplatníka.

Písmeno c) rozumí evidenční jednotkou „dopravní prostředek využívaný k dodávání zboží nebo poskytování služeb“. Dopravní prostředek může sloužit k přepravě osob, zvířat i věcí. Může být motorový, tažený či poháněný vlastní silou. Typicky půjde o vozidlo taxislužby, které současně naplní podmínku § 15, že jsou jeho prostřednictvím uskutečňovány tržby. Bude se tak na něj vztahovat oznamovací povinnost a na platby z podnikatelské činnosti pak povinnost evidovat tržby. Pokud by se jednalo o dopravní prostředek, který je pouhým nástrojem pro výkon podnikatelské činnosti (např. stavební stroj), avšak žádné tržby se jeho prostřednictvím neuskutečňují, žádná povinnost podle navrhovaného zákona na něj nedopadá.

Pokud by se současně jednalo o „mobilní provozovnu“, tak na ni přednostně dopadne ustanovení § 3 písm. a), což má význam prakticky pouze pro správnou klasifikaci druhu evidenční jednotky (viz § 15 odst. 2 písm. b)).

Pomyslnou zbytkovou množinu představuje písmeno d), podle něhož je poplatník, který svou podnikatelskou činnost nevykonává prostřednictvím žádné provozovny (v širším smyslu slova), internetových stránek nebo aplikace, sám o sobě evidenční jednotkou. Dané pravidlo se vztáhne i na „zbytkovou“ podnikatelskou činnost poplatníka, při které jsou přijímány tržby, kterou nelze podřadit pod předchozí tři kategorie evidenčních jednotek. Typickým případem bude poplatník (řemeslník), který svou činnost vykonává ve své provozovně (ta bude jeho první evidenční jednotkou), ale také u zákazníků, tj. mimo provozovnu (zde bude on sám druhou evidenční jednotkou).

K § 4

Stanovuje se evidovaná tržba, na niž se uplatní evidence tržeb. Návrh vychází z § 4 původního zákona o evidenci tržeb, který beze změny přejímá.

V odstavci 1 se stanovuje základní definice evidované tržby. Aby určitá platba byla shledána jako evidovaná tržba, musí být kumulativně naplněn formální znak uvedený v § 5 a materiální znak evidované tržby, kterým je založení rozhodného příjmu. Rozhodný příjem je definován v § 7. Evidovanou tržbou je tak celá platba, která takový rozhodný příjem založila.

Tato obecná definice je korigována dalšími ustanoveními, například odstavcem 2, který ji rozšiřuje, nebo § 11 až 13, které ji naopak zužují.

Odstavec 2 řeší problematiku různých typů elektronických peněženek, čipových karet a obdobných institutů, v rámci kterých dochází nejdříve k jejich „nabití“ a následně k čerpání kreditu, který byl takto nabit. Záměrem je, aby evidenci tržeb podléhaly obě tyto transakce. Vzhledem k tomu, že příjem ve smyslu zákona o daních z příjmů může dle povahy transakce nastat jak v případě nabíjení daného kreditu, tak i v případě jeho čerpání, je nutné stanovit explicitně, že za evidovanou tržbu se považují obě tyto situace, tj. v písm. a) je obsaženo „nabití“ a v písm. b) „čerpání nabitého kreditu“.

Specifický případ v tomto ohledu představují tržby ve formě platby za poskytování služeb uskutečněné prostřednictvím veřejné mobilní telefonní sítě, která je následným čerpáním nebo zúčtováním jiné platby. Zde dochází v souladu s § 13 odst. 5 písm. a) k jejich vynětí (blíže viz odůvodnění k tomuto ustanovení).

K § 5

Upravuje se formální znak definice evidované tržby, na niž se uplatní postup evidence tržeb – tedy formy, resp. způsoby platby, které podléhají evidenci tržeb.

Návrh vychází z § 5 původního zákona o evidenci tržeb. Oproti původnímu zákonu se však koncepčně jinak staví především k institutu bezhotovostních plateb. Původní zákon byl před intervencí Ústavního soudu založen na konceptu evidence tržeb hrazených formou „bezhotovostního převodu peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat“. Cítil tedy pouze na jeden segment bezhotovostních plateb, který stavěl fakticky na roveň hotovostním platbám. Tím však v určitých situacích vytvářel distorzi a rozdílný přístup v závislosti na tom, jaký způsob úhrady si zákazník vybral. Typickým případem, kdy se tento rozdílný přístup projevil, byly nákupy uskutečněné dálkově prostřednictvím tzv. e-shopů. Pokud zákazník zvolil úhradu prostřednictvím platební karty, založil tím jejímu příjemci povinnost danou tržbu evidovat, zatímco v případě volby přímé úhrady z účtu na účet tato povinnost nevznikla. Z pohledu principu daňové neutrality, který lze přeneseně použít i zde, tak byl vytvářen nežádoucí stimul pro obchodníka na preferenci určitého (méně zatěžujícího) způsobu úhrady. Derogace daného zákonného požadavku pak vytvořila další obdobný stimul preferující v určitých situacích bezhotovostní platby před úhradou v hotovosti, která s sebou nadále nesla evidenční povinnost.

Koncept navrhovaného zákona se ve vztahu k bezhotovostním platbám ubírá jiným směrem. Klíčovým rozlišovacím kritériem je, zda se jedná o tzv. kontaktní platbu, což je pojem vymezený pro účely evidence tržeb v § 6. Z pohledu ústavně právní konformity je žádoucí evidovat všechny typy plateb dostupné v dané situaci bez ohledu na způsob platby. Pokud by v situaci, kdy zákazník může volit mezi různými způsoby platby, bylo selektivně rezignováno na evidenci některých bezhotovostních plateb, lze jen obtížně hájit, že u jednoho typu bezhotovostních plateb (např. platby platební kartou či obdobným prostředkem) tuto evidenci vyžaduje.

Má-li cílem zákona být komplexní, automatizovaně zpracováváný a časově dostupný přehled o tržbách v určité situaci (segmentu), která má podléhat evidenci tržeb, není vhodné dopředu rezignovat na část těchto tržeb a požadovat pouze neúplný přehled. Takový přístup by vedl k erozi legitimacy požadavku na evidování plateb obdobného charakteru, tj. plateb, o nichž existuje (byť obtížně) dohledatelná stopa skrze přímou kontrolu poplatníka a současně skrze poskytovatele platebních služeb nebo další subjekty finančního trhu.

Pro účely evidence tržeb může být za evidovanou tržbu považována pouze ta platba, která je uskutečněna ve stanovené formě, resp. stanoveným způsobem. Způsob uskutečnění platby, v souvislosti s níž vzniká daňová povinnost, je tak zásadním kritériem pro identifikaci transakce podléhající režimu evidence tržeb. Jednotlivé způsoby plateb (platební metody) taxativně vymezuje výčet v jednotlivých písmenech odstavce 1 a odstavce 2.

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

„Bezhotovostním převodem peněžních prostředků“ se rozumí provedení převodu peněžních prostředků z platebního účtu, k němuž dává platební příkaz (i) plátce (tj. typicky „běžná platba z účtu na účet“, včetně platby uskutečněné pomocí QR kódu), (ii) plátce prostřednictvím příjemce (typicky „platba platební kartou“), nebo (iii) příjemce (např. „inkaso“). Může jít také o provedení převodu peněžních prostředků, při němž plátce ani příjemce nevyužívají platební účet u poskytovatele plátce (tzv. poukazování peněz), popřípadě tzv. službu nepřímého dání platebního příkazu (typicky platební tlačítka třetích stran). Lze tedy vyjít z vymezení v § 3 odst. 1 zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o platebním styku“).

Konkrétní metoda, kterou je příkaz k platbě z účtu na účet zadán či iniciován, je tedy z pohledu naplnění znaku bezhotovostní platby irelevantní. Zákon na rozdíl od původního zákona o evidenci tržeb na bezhotovostní platby hledí jednotně a univerzálně. Nehraje tedy roli, zda jsou peněžní prostředky poskytnuty plátci jako úvěr (kreditní karty, „buy-now-pay later Services“ apod.), nebo nikoliv (debetní platební karetní prostředky, úhrady apod.). Zachovává tak potřebný princip neutrality.

„Virtuálním aktivem“ se rozumí virtuální aktivum, tak jak je definováno § 4 odst. 8 zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti a financování terorismu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 253/2008 Sb.“). Na rozdíl od předchozího zákona o evidenci tržeb je tento institut, který může být využit mimo jiné k platbě za zboží či služby, v normativním textu zmíněn explicitně, což odpovídá tomu, že právní řád již s tímto pojmem tímto způsobem pracuje.

Definice virtuálního aktiva v zákoně č. 253/2008 Sb. vychází z nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/1113, o informacích doprovázejících převody peněžních prostředků a některých kryptoaktiv a o změně směrnice (EU) 2015/849, přičemž definuje virtuální aktivum v souladu s čl. 3 odst. 5 nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/1114 ze dne 31. května 2023 o trzích kryptoaktiv a o změně nařízení (EU) č. 1093/2010

a (EU) č. 1095/2010 a směrnic 2013/36/EU a (EU) 2019/1937. V případě virtuálního aktiva se tedy jedná o digitální zachycení hodnoty nebo práva, které může být převáděno a ukládáno elektronicky pomocí technologie distribuovaného registru nebo pomocí podobné technologie, kdy distribuovaným registrem je úložiště informací, jenž vede evidenci o transakcích a je distribuováno prostřednictvím souboru síťových uzlů „Distributed Ledger Technology“ (DLT) a synchronizováno mezi nimi pomocí mechanismu konsensu. Mechanismem konsensu jsou pravidla a postupy, podle nichž je dosaženo dohody mezi síťovými uzly DLT, že transakce je validována a síťovým uzlem DLT je zařízení nebo proces, které jsou součástí sítě a obsahují úplnou nebo částečnou repliku evidence o všech transakcích v distribuovaném registru.

Virtuálním aktivem nejsou zejména finanční nástroje, peněžní prostředky, ledaže splňují znaky elektronických peněžních tokenů, kryptoaktiva, která jsou jedinečná, nejsou zastupitelná jiným kryptoaktivem a která nelze využít pro platbu nebo investici. V daném případě se může jednat o takzvané „non fungible tokens“, které jsou jedinečným kryptoaktivem, například v podobě obrázku, jehož „hash“ je zaznamenán v „blockchainu“, avšak za podmínky, že je nelze využít pro platbu nebo investici.

„Šekem“ a „směnkou“ se rozumí šek a směnka podle zákona č. 191/1950 Sb., směnečného a šekového, ve znění pozdějších předpisů, případně jejich zahraniční obdoby. Explicitně se zmiňuje i „cestovní šek“. Toto vymezení odpovídá dikci § 3 odst. 3 písm. c) bod 1 zákona o platebním styku, který tyto způsoby plateb vylučuje z definice platební služby.

Pojem „prostředky, které jsou určeny pouze k zaplacení zboží nebo služeb v prostorách využívaných vydavatelem prostředku nebo zboží nebo služeb úzce vymezenému okruhu dodavatelů anebo k zaplacení úzce vymezeného okruhu zboží nebo služeb“, který obsahoval původní zákon o evidenci tržeb (viz § 5 písm. b)), materiálně odpovídá dikci § 3 odst. 3 písm. c) bod 4 nebo 5 zákona o platebním styku, který tyto omezené sítě vylučuje z definice platební služby.

Prvním typem omezené sítě je případ, kdy prostředek je určen pouze k zaplacení zboží nebo služeb v prostorách vydavatele prostředku nebo úzce vymezenému okruhu dodavatelů. Dále může být omezená síť vymezena okruhem zboží a služeb, které lze pomocí daného prostředku zakoupit. Častá je i kombinace těchto typů (tj. omezený okruh dodavatelů a omezený okruh zboží nebo služeb).

Příkladem je např. transakce uskutečněná prostřednictvím dárkových karet, žetonů nahrazujících měnu nebo prostřednictvím speciálních kartiček, které jsou dostupné širšímu okruhu osob apod.

Může jít též o poukázky na zboží nebo služby ve smyslu § 1939 a násl. občanského zákoníku. Mezi poukázky na zboží nebo služby patří také stravenka, kterou se rozumí poukázka opravňující poukazníka u poukázaného k odběru plnění ve formě potravin.

Dalším příkladem je také tzv. předplacená karta, kterou vydalo obchodní centrum a se kterou lze hradit nákupy u všech obchodníků majících prodejnu v tomto centru. Z této karty jsou v čase nákupu zboží strhávány příslušné prostředky. Nelze však pod ni zahrnout případy, kdy obchodník vydá zákazníkovi kupon na konkrétní zboží nebo službu, které si zákazník později s tímto kuponem vyzvedne. Při nákupu takového kuponu totiž nedochází k „nabití“ prostředků, ale k zaplacení kupní ceny a následné vyzvednutí konkrétního zboží či čerpání služby nepředstavuje „čerpání“ kreditu, ale pouze odběr již zaplaceného zboží či služby.

Dalším typickým příkladem takového prostředku jsou karty k čerpání sportovních služeb (např. „multisport“ karty), které umožňují pouze nákup sportovních služeb.

Zda tento způsob plateb naplní formální náležitost evidované tržby, bude v souladu s § 6 záviset na tom, zda bude realizován v rámci osobního kontaktu či v provozovně (např. předání žetonu, načtení kartičky nebo načtení kódu z mobilního telefonu), nebo dálkově (např. zadáním kódu na internetových stránkách nebo v aplikaci).

„Způsobem obdobným předchozím způsobům“ se rozumí další způsoby plateb, které formálně nenaplní vymezení podle předchozích písmen, avšak materiálně plní stejný účel. Důvodem pro výslovné zakotvení této zbytkové „záchytné“ kategorie je snaha o komplexní a nadčasové vymezení všech v úvahu připadajících plateb majících stejný charakter.

Formální náležitost evidované tržby nenaplní směna (barter). Výjimkou v případě směny však budou případy, kdy se bude jednat o platbu obdobnou platbě v hotovosti (tedy případy, kdy poplatníci mezi sebou zavedou vybraný druh plnění jako obecné platidlo, nikoliv nahodilé případy směny, darování a jiných právních jednání).

„Použití kauce nebo obdobné jistoty“ lze považovat za zvláštní způsob platby. Samotné započtení či jiné použití je způsobem platby, který neodpovídá způsobům plateb podle odstavce 1, ani způsobu, který má charakter obdobný těmto způsobům plateb. Zda tento způsob plateb naplní formální znak evidované tržby, bude záviset na tom, jakým způsobem je kauce nebo obdobná jistota složena. Proběhne-li složení kauce nebo obdobné jistoty tzv. kontaktní platbou ve smyslu § 6, bude podmínka naplnění tohoto znaku splněna. Naopak složení kauce „na dálku“, ať už je uskutečněno přímo, nebo prostřednictvím jiného (typicky poštovním poukazem), povinnost evidování jejího započtení či jiného použití nezakládá.

Ustanovení týkající se započtení nebo jiného použití dopadá zejména na případy tzv. vratných kaucí, které jsou skládány jako jistota např. za užívání věci. Je-li poté věc poškozena, vzniká nárok na uspokojení z této kauce, který je v praxi reálně proveden právě započtením a vrácením platby v menší výši, než byla přijata, případně úplnou konzumací výše kauce na uhrazení škody způsobené poškozením věci; v opačném případě se kauce vrátí.

K § 6

Pro účely evidence tržeb se zavádí pojem „kontaktní platba“, který je vymezen tak, aby podchytil situace, kdy je žádoucí, aby tržba byla evidována. K tomu volí dvě metody: (i) osobní interakce při úhradě nebo (ii) transakce uskutečněná v provozovně nebo v dopravním prostředku. Postačí naplnit jeden ze znaků.

Současně se stanoví, že tato podmínka je vždy splněna v případě hotovostní a kvazihotovostní platby s výjimkou platby, která je zprostředkována tak, aby poplatníkovi dorazila jako bezhotovostní. Toto pravidlo cílí na obcházení např. v podobě zasílání hotovosti v obálce či skrze prostředníka.

Z pohledu bezhotovostních plateb je záměrem odlišit situace, kdy bezhotovostní platba slouží jako reálný ekvivalent hotovostní a kvazihotovostní platby, která je pro realizaci dané transakce možným způsobem úhrady, od situace, kdy je bezhotovostní platba prakticky jediným možným způsobem úhrady.

V případě, kdy by byl poplatník beztak nucen investovat do vybudování a udržování infrastruktury umožňující evidování tržeb z důvodu nutnosti evidovat hotovostní a kvazihotovostní platby, se jeví povinnost evidovat veškeré tržby bez ohledu na to, jakým způsobem platby je úhrada za výstup z této činnosti uskutečňována, jako legitimní a přiměřená. Evidence veškerých způsobů plateb pro něj nepředstavuje významně zvýšenou administrativní zátěž (lze usuzovat, že takové řešení bude pro poplatníka provozně výhodnější, pokud nebude muset rozlišovat při kontaktu se zákazníkem nebo v provozně, jaký způsob platby byl využit). A to i s ohledem na to, že se zaevidováním tržby již není na rozdíl od předchozí právní úpravy

spojena povinnost vystavit (a zpravidla i vytisknout) účtenku, ani povinnost při evidenci uvádět údaje týkající se daně z přidané hodnoty, které zvyšovaly nároky na odbornost personálu evidujícího tržby. Správce daně díky tomuto požadavku získá jednotným a automatizovaně zpracovatelným způsobem komplexní přehled o tržbách pro daný segment podnikatelské činnosti. To mu v konečném důsledku umožní efektivnější a méně zatěžující způsob kontroly, resp. samotný výběr, u koho má být daňová kontrola uskutečněna, neboť právě komplexní údaj je možné využít jako snadné srovnávací kritérium vůči obvyklé situaci na trhu (v obdobných provozovnách). Bez toho by nebylo možné dosáhnout cíle evidence tržeb vymezeného v § 1.

Komplexní informace o tržbách v jednotlivých segmentech podnikatelské činnosti v určité lokalitě budou využitelné i v rámci dalších instrumentů správy daně. Typickým případem bude stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu, v rámci nichž lze využít porovnání se srovnatelným daňovým subjektem a jeho daňovými povinnostmi. Získaná informační základna tak bude moci být využita i pro přesnější stanovení daně tam, kde daňový subjekt nebude schopen unést důkazní břemeno ohledně svých daňových povinností.

Tam, kde povaha podnikatelské činnosti, resp. způsob transferu jejích výstupů, vylučuje realizaci kontaktní platby, díky čemuž je úhrada uskutečňována prakticky výlučně bezhotovostně, lze legitimně slevit z potřeby realizovat evidenci tržeb. Vyhledávací a kontrolní činnost správce daně pro tento typ transakcí je možné nastavit odlišně. Zpravidla totiž půjde o dálkovou komunikaci, která umožňuje využití jiných metod schopných posoudit míru a četnost aktivity ve virtuálním prostoru. Současně platí, že i samotná realizace bezhotovostní platby zanechává vždy určitou stopu, kterou je možné ověřit, byť způsobem, který je pro správce daně a dotčené subjekty (zejména poskytovatele platebních služeb) časově i administrativně daleko náročnější. Riziko odhalení nekalého jednání je tedy pro poplatníka vyšší a stimul ke krácení daní nižší.

„Osobním kontaktem s poplatníkem“ je třeba rozumět nejen kontakt s osobou poplatníka (jde-li o fyzickou osobu), ale též kontakt s jeho personálem, resp. osobami jednajícími jeho jménem a na jeho účet. V souladu s § 430 odst. 2 občanského zákoníku platí, že „podnikatele zavazuje i jednání jiné osoby v jeho provozovně, pokud byla třetí osoba v dobré víře, že jednající osoba je k jednání oprávněna“.

V rámci osobního kontaktu je možné realizovat nejen hotovostní a kvazihotovostní platby, ale též platby bezhotovostní. Není při tom podstatné, jaká bude zvolena konkrétní metoda, kterou bude v rámci interakce zákazníka a podnikatele příkaz k platbě z účtu na účet zadán či iniciován. Může jít tedy jak o platbu platební kartou či obdobným prostředkem, tak o platbu zadanou v rámci mobilního bankovníctví (typicky pomocí načtení QR kódu). Podstatný je zde prvek osobní interakce, který platbu provází nebo jí bezprostředně předchází.

Posouzení toho, co ještě lze považovat za osobní kontakt, v jehož rámci dochází k uskutečnění platby, je třeba nazírat materiálně. Tam, kde k osobnímu kontaktu dochází při výběru či převzetí zboží nebo při výběru či konzumaci služby, avšak realizace platby je ve všech jejích fázích (v závislosti na zvolené platební metodě) uskutečňována odděleně (nezávisle), nebude podmínka písmene a) kvalifikující danou platbu jako kontaktní naplněna. Pokud by se však jednalo např. o platební metodu blokace (autorizace) určité částky, ke které dává zákazník předem dispozici, avšak k instrukci pro realizaci či inkasu platby by došlo na základě bezprostředního výsledku osobní interakce s prodávajícím (resp. osobou jednající na jeho účet), lze na takový způsob platby nadále hledět jako na platbu kontaktní, neboť jde z materiálního hlediska o obdobný výsledek jako, kdyby příkaz k provedení platby byl iniciován a vydán současně. V praxi ostatně obě metody mnohdy představují současně dostupné alternativy úhrady rozvážkového prodeje.

Osobní prvek představuje významné riziko z pohledu pokušení danou tržbu zatajit a nepřiznat. Podnikateli dává možnost ověřit si, kdo je zákazník a zda z jeho strany hrozí eventuální riziko v podobě kontroly. Riziko možného krácení daní nevymýtí ani zavedení povinné evidence tržeb. Může však přispět k jeho významnému snížení.

Potřeba komplexní a jednotné evidence tržeb nastane i v situaci, kdy je rozhodného příjmu dosahováno prostřednictvím „provozovny“ ve smyslu § 3 písm. a). Jedná se o doplňkové kritérium pro vymezení formální náležitosti evidované tržby. V rámci provozovny dochází zpravidla k osobnímu kontaktu s poplatníkem, popřípadě osobou jednající na jeho účet. Existují však případy samoobslužných pokladen či dokonce samoobslužných provozoven, kde toto kritérium nemusí být naplněno. I v těchto situacích je ovšem žádoucí, aby na úhradu bylo nazíráno jako na kontaktní platbu. Opačné řešení by vytvářelo nežádoucí stimul pro účelové uzpůsobování metod, jakými lze v dané provozovně platit, eliminací osobního prvku obsluhy. Z pohledu prevence obcházení zákona, jakož i s ohledem na zásadu neutrality takový stimul není žádoucí.

K naplnění podmínky je nutná příčinná souvislost mezi objednáním nebo přijetím zboží nebo služeb a platbou uskutečněnou v provozovně. Pokud např. zákazník učiní objednávku přes e-shop pomocí svého mobilního telefonu a současně vydá příkaz k její úhradě, bude skutečnost, že se v té chvíli nachází v nějaké provozovně, relevantní pouze tehdy, pokud takto objednané zboží nebo službu v této provozovně v daném čase, kdy se v provozovně nachází, převezme či zkonsumuje. Objednává-li zboží nebo službu, které s danou provozovnou nesouvisí, nepůjde o kontaktní platbu.

Zvolený výraz „v provozovně“ je třeba vykládat v duchu jeho smyslu širěji, než jen tak, že zákazník se v momentu platby musí nacházet uvnitř dané provozovny. V případě samoobslužných provozoven, mobilních provozoven i některých „kamenných“ provozoven (výdejní okénko, platba u stolku na přilehlém veřejném prostranství apod.), je zřejmé, že zákazník bude nebo může být v době zaplacení, popřípadě vydání příkazu k provedení platby vně dané provozovny. Důležité je, že samotná realizace platby je s danou provozovnou spojena (probíhá skrze infrastrukturu patřící k dané provozovně).

Návrh necílí na situace, kdy je ze strany prodávajícího vystavena faktura, kterou má zákazník uhradit později, tj. platba v interakci s prodávajícím se nepředpokládá. Zákazníkovi je dán dostatečný časový interval na provedení bezhotovostní platby. Skutečnost, že k této platbě dojde ze strany zákazníka (a bez vědomí prodávajícího) ještě v prostorách provozovny (jakkoli by tato platba mohla být učiněna kdekoli jinde) by již nemělo být přičítáno k tíži prodávajícímu z pohledu povinnosti zaevidovat tuto tržbu. Platba v provozovně v takovém případě nepředstavuje cílený koncept pro realizaci dané transakce, ale náhodnou skutečnost jednostranně zvolenou zákazníkem.

Cílem je přistupovat srovnatelným způsobem ke všem možným formám, resp. způsobům plateb v dané situaci. Pokud např. restaurace zvolí pro nabídku svých služeb řešení, kdy zákazník vybírá pomocí vlastního či zapůjčeného elektronického zařízení z menu umístěného na internetových stránkách prodejce a tímto způsobem i platí, je naplněn materiální znak kontaktní platby. Výsledek je podobný tomu, kdyby zákazník vybíral z papírového jídelního lístku a platil platební kartou. Pokud by zákazník svou volbu a úhradu učinil mimo provozovnu a zvolený produkt do restaurace následně přišel pouze zkonsumovat, materiální znak již naplněn nebude. Je na poplatníkovi, jakým způsobem se vypořádá se splněním povinnosti evidovat tržbu – zda dokáže tyto situace oddělit a zaevidovat pouze to, co je podle zákona nutné, anebo je oddělovat nebude a bude evidovat veškeré tržby prostřednictvím této evidenční jednotky.

Obdobně jako v případě provozoven je pak třeba posuzovat kontaktní platbu, ke které dochází v dopravním prostředku poplatníka v souvislosti s dodáváním zboží nebo poskytováním služeb (§ 3 písm. c)).

„Platbou uskutečněnou způsobem, který má hmotnou podstatu“ bude kromě platby v hotovosti také platba některým ze způsobů vyjmenovaných v § 5 odst. 1, pokud prostředek k zaplacení má hmotnou podstatu. Nepůjde tedy o bezhotovostní platbu v širším smyslu slova. Příkladem bude platba směnkou či šekem, ale také platba pomocí různých žetonů, papírových kupónů či poukázek, které mohou sloužit jako prostředek k zaplacení úzce vymezenému okruhu dodavatelů, v úzce vymezených prostorách či situacích. Z materiálního pohledu se tak jedná o jakousi „kvazihotovostní platbu“, která se podobně jako platba v hotovosti vyznačuje nízkou mírou dohledatelnosti, neboť bez dalšího nezanechává žádnou elektronickou stopu.

Výjimka z pravidla podle odstavce 2 dopadá na situaci, kdy zákazník využije způsob platby v hotovosti či kvazihotovosti, avšak příjem platby provede v rámci realizace tzv. poštovní služby prostředník, který následně přijatou platbu převede ve prospěch poplatníka, jemuž zakládá rozhodný příjem, v bezhotovostní formě.

„Poštovní službou“ je třeba v souladu s § 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o poštovních službách“) rozumět činnost, která zpravidla zahrnuje poštovní podání, třídění a přepravu poštovní zásilky prostřednictvím poštovní sítě a je prováděna za účelem dodání poštovní zásilky (což zahrnuje i balíky) příjemci; za poštovní službu se považuje i dodání poukázané peněžní částky.

Požadavek na to, že musí jít o poštovní službu, zajišťuje, aby připuštění výjimky pro zprostředkované platby, nevedlo k legálnímu obcházení povinnosti evidovat tržby v situacích, kdy je zachování komplexního přehledu plateb pro daný segment podnikatelské činnosti žádoucí. Typicky půjde o tržby v oblasti gastronomie, kdy není vhodné lišit mezi jednotlivými typy rozvozu jídel (zajišťovaný vlastními silami, zajišťovaný nepřímým zástupcem, zajišťovaný platformou, zajišťovaný jinou třetí osobou). Výjimka tak cílí pro zachování „bezevidenčního režimu“ zejména u dálkového prodeje zboží, jehož dodání (včetně možné platby na dobírku) je realizováno prostřednictvím příslušného poskytovatele poštovních služeb.

Výsledkem je stav, kdy u poplatníka, který jinak nepřijímá tržby formou kontaktních plateb, jsou prakticky veškeré způsoby plateb z daného segmentu jeho podnikatelské činnosti v konečném důsledku bezhotovostní. Budou tedy zpravidla zaznamenány v rámci jeho účtu u poskytovatele platebních služeb. Materiálně jde tedy o obdobnou situaci, jako kdyby rozhodného příjmu dosahoval výlučně bezhotovostními platbami, které naplní formální náležitost evidované tržby pouze za podmínky, že jsou uskutečněny v rámci osobního kontaktu nebo v provozovně.

Skutečnost, zda je platba provedena v hotovosti či kvazihotovosti, je nutné posuzovat z pohledu toho, kdy platba opouští sféru zákazníka a vstupuje do sféry obchodníka, nebo toho, kdo pro něj přijetí platby zprostředkovává. Pokud se hotovostní operace vyskytne výlučně uvnitř sféry zákazníka, nehraje tato skutečnost roli z hlediska určení hotovostního charakteru. Uvedené lze ilustrovat na příkladu, kdy zákazník nedisponující bankovním účtem poprosí o úhradu nákupu přes e-shop svého známého s tím, že mu v hotovosti přinese příslušnou částku. Obchodník, který bezhotovostní platbu obdrží, z povahy věci nezkontroluje a ani nemůže zkontrolovat, co této navenek realizované bezhotovostní platební operaci předcházelo. Obdobná situace nastane v případě, kdy by si zákazník místo známého zvolil banku.

K § 7

Odstavec 1 vymezuje rozhodný příjem pro účely evidence tržeb. „Rozhodný příjem“ je pojem, který slouží k vymezení evidované tržby v § 4. Návrh vychází z § 6 původního zákona o evidenci tržeb, který beze změny přejímá.

Písmeno a) vymezuje rozhodný příjem u poplatníka daně z příjmů fyzických osob. U něj jsou rozhodným příjmem 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 rozhodnými příjmy, i příjmy získané činností podle § 7, ke které zákon vyžaduje příslušné oprávnění, ačkoliv jej daňový subjekt nezískal („černé podnikání“). Rozhodným příjmem naopak nejsou ty příjmy, které jsou příjmem podle § 6, § 8, § 9 nebo 10 zákona o daních z příjmů.

Písmeno b) vymezuje rozhodný příjem u poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Písmena a) a b) vymezují rozhodné příjmy jako příjmy podle zákona o daních z příjmů, a to s přihlédnutím k odstavci 2 ustanovení s tím, že za rozhodné příjmy se dále nepovažují příjmy, které nejsou předmětem daně, příjmy ojedinělé, příjmy, které tvoří základ daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, a příjmy z jiné činnosti než podnikání a u poplatníků daně z příjmů právnických osob příjmy zahrnované do samostatného základu daně.

Je však nutné v souladu s úvodní větou důvodové zprávy k tomuto ustanovení konstatovat, že ačkoliv rozhodným příjmem může být pouze plnění, které je příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů, v praxi tento příjem nemusí nutně odpovídat evidované tržbě, tedy 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.

Obdobně pak může nastat situace, kdy část platby je činěna z jiného důvodu, než je prodej zboží nebo služby. Typickým případem je úhrada doprovodných správních či soudních poplatků u notářů, které nejsou rozhodným příjmem notáře, ani jiného poplatníka.

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 vyloučit z evidence takové transakce, které jsou vyloučeny z předmětu daně z příjmů.

Evidovanou tržbou je u poplatníka daně z příjmů vždy pouze příjem, který není ojedinělým příjmem. Vyloučení „ojedinělých“ příjmů je administrativní vyloučení, které spočívá v neevidenci takových transakcí, které jsou pouze ojedinělého (často i jednorázového) charakteru.

Kritérium ojedinělosti je z hlediska teorie a obecných principů správního práva tzv. „neurčitým právním pojmem“, tj. jde o obecný pojem s vlastním významem. Důvodem pro užití takového právního pojmu je v legislativní praxi zejména široký okruh případů, na které má být uvedená norma aplikována, a který vylučuje možnost uplatnění definice konkrétní. Uvedený případ nastává podle předkladatele právě v případě určení znaků „ojedinělosti“.

V tomto kontextu se jedná o obecné ustanovení. Z důvodu nemožnosti zajistit dostatečně obecnou definici daného pojmu, která by nevedla k zúžení jeho obsahu, nebyla technika legislativní definice v daném případě zvolena. Výklad vnitřního obsahu pojmu je nutné provést v daném případě s ohledem na posouzení konkrétních okolností. Přitom kritériem pro definici této vlastnosti příjmu je tedy jednorázovost či výjimečnost příjmu.

Z evidence tržeb budou například vyjmuty transakce mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem při ojedinelém prodeji vyřazeného majetku zaměstnancům. Tento případ je nutné odlišit od „podnikových prodejen výrobků zaměstnancům“, v rámci kterých vznikají pravidelné, nikoliv ojedinelé příjmy.

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 DPH).

U poplatníků podléhají evidenci pouze příjmy z podnikání, kterým se má na mysli činnost obsažená v definici podnikatele uvedené v § 420 odst. 1 občanského zákoníku. Naopak příjmy, jejichž přijetí nesouvisí s podnikatelskou činností poplatníka, nejsou evidovanou tržbou a evidenci nepodléhají.

Evidovány tak u poplatníků daně z příjmů fyzických osob nebudou příjmy z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv souvisejících s právem autorským, 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, v situaci, kdy tyto příjmy nebyly získány výkonem podnikání.

Odstavec 2 se dotýká poplatníků daně z příjmů, kteří jsou účetními jednotkami. Ti totiž na základě ustanovení § 21h zákona o daních z příjmů považují za příjmy 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.

V tomto směru je tedy při naplnění dalších zákonných kritérií příjmem i platba zálohy – kreditu, tj. tato transakce podléhá evidenci. Jednotlivé čerpání tohoto kreditu pak již nikoliv (to neplatí v případě, že je za kauci poskytnuta např. kartačka, nebo jiný pevný nosič, ze kterého se čerpají jednotky peníze zastupující, nebo kupony. V těchto případech je pak za tržbu v souladu s § 4 odst. 2 považována i následná transakce).

Odstavec 3 je zvláštním ustanovením upravujícím vybraný aspekt režimu evidence odlišně od obecného ustanovení § 18b odst. 2 zákona o daních z příjmů, na jehož principy je zákon o evidenci tržeb obecně navázán, které stanoví, že příjmy veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti jsou pro účely zákona o daních z příjmů předmětem daně na straně společníků veřejné obchodní společnosti nebo komplementářů komanditní společnosti.

Výslovně se tak stanoví výjimka z této vazby, spočívající v tom, že pro účely zákona o evidenci tržeb je rozhodným příjmem veřejné obchodní společnosti a komanditní společnosti také platba těmto osobním obchodním společností, připadající jinak podle § 18b odst. 2 zákona o daních z příjmů pro účely zdanění na společníky veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti, na jejichž straně je toto plnění považováno za příjem, který je předmětem daně, a zdaňováno.

Jmenovaná platba bude na základě uvedeného ustanovení pro účely zákona o evidenci tržeb považována za rozhodný příjem podle § 7 odst. 1 na straně veřejné obchodní společnosti nebo komanditní společnosti (nikoliv jejich společníků nebo komplementářů), a evidovanou tržbu, jejíž je tento rozhodný příjem součástí, budou povinny evidovat tyto právnické osoby.

K § 8

Návrh vychází z § 7 původního zákona o evidenci tržeb, který beze změny přejímá. Ustanovení řeší problematiku tzv. „storna“, tj. případů, kdy z nějakého důvodu dochází k vracení evidované tržby (například reklamace). V takovém případě se taková tržba eviduje s tím rozdílem, že je formálně vykazována jako negativní (tj. záporná).

Ustanovení se týká též situací, kdy je vracena pouze část evidované tržby (např. reklamace pouze části nákupu).

Dále je nutné ustanovení aplikovat v situacích, kdy potřeba „storna“ nevychází z faktického vrácení již jednou zaevidované tržby, ale z jejího, byť částečně, nesprávného zaevidování.

Institut storna bude moci být využit též v situaci evidence bezhotovostních plateb, kdy se následně ukáže, že platba nebyla uskutečněna, neboť peněžní prostředky nedorazily na účet příjemce. K takové situaci může dojít např. tehdy, je-li zvolen bezhotovostní převod a na místě úhrady za zboží či službu nemůže osoba, která platbu přijímá, náležitě ověřit, že peněžní prostředky se skutečně dostaly do sféry jejich poplatníka (např. zaměstnanec poplatníka, který nemá přístup k informacím o došlých platbách na bankovním účtu svého zaměstnavatele).

Případné úmyslné zneužití tohoto institutu vedoucí ke ztěžování nebo maření evidence tržeb by mohlo naplnit skutkovou podstatu přestupku podle § 23.

K § 9

Ustanovení je zvláštním ustanovením upravujícím pro účely evidence tržeb konkrétní aspekt právního vztahu nepřímého zastoupení. Stanoví, že za samostatnou tržbu se považuje platba třetí osoby nebo komitenta komisionáři. Dané ustanovení kromě komisionářské smlouvy míří i na jiné druhy smluvního zastoupení, v rámci nichž jedná zástupce svým jménem na účet zastoupeného. Návrh vychází z § 8 původního zákona o evidenci tržeb.

Řeší se zejména situaci komisionáře, který přebírá plnění v rámci právního vztahu vzniklého komisionářskou smlouvou. Podle zákona o daních z příjmů je příjmem přijaté plnění pouze do výše, která plyne na jeho účet (zejména marže). Část plnění přijatá na účet komitenta není podle zákona o daních z příjmů příjmem komisionáře a bez dalšího by u něj nesplňovala podmínky pro naplnění materiálního znaku evidované tržby. Věcným záměrem však je, aby uvedenou tržbu evidoval komisionář. Tržbou evidovanou komisionářem tak na základě uvedeného ustanovení bude rovněž plnění přijaté (nebo část plnění přijatá) komisionářem od třetí osoby na účet komitenta. Za této situace tedy evidenci tržeb podléhá přijaté plnění i v případě, že bude celá přijatá částka zcela předána komitentovi, a tedy neobsahuje plnění, které by bylo příjmem na straně komisionáře (v praxi zejména marži).

Platba, kterou poplatník, který jednal svým jménem na účet jiného (jako komisionář), předává takto získané prostředky poplatníkovi, na jehož účet jednal (komitentovi), je evidovanou tržbou, pokud splňuje formální náležitosti evidované tržby (uvedené v § 5 a § 6) a v okamžiku přijetí platby komisionářem vznikl komitentovi rozhodný příjem. Při předání těchto prostředků komisionářem komitentovi již rozhodný příjem nevzniká, neboť vznikl již při převzetí prostředků komisionářem, a není tedy splněn materiální znak evidované tržby. Proto je potřeba komitentovu povinnost evidovat tuto tržbu výslovně stanovit. Pro posouzení splnění formálních náležitostí je přitom rozhodný způsob uskutečnění platby komisionářem komitentovi, nikoli způsob uskutečnění platby třetí osobou komisionáři.

Od nepřímého zastoupení je třeba odlišit situaci, kdy někdo v rámci doručení zboží zprostředkovává též inkaso platby za toto zboží. Typicky v případě platby na dobírku. Tomuto zprostředkovateli z této platby neplyne žádný příjem (marže). Jím poskytovaná služba je hrazena přímo poplatníkem, který je prodejcem daného zboží. Tržbu tedy eviduje pouze tento

poplatník, nikoli zprostředkovatel, který ve vztahu k dané platbě nedosahuje žádného rozhodného příjmu. Poplatníkovi však bude zpravidla svědčit výjimka z naplnění formálního znaku evidované tržby. Pokud zprostředkovatelem přijatá platba (lhostejno, zda byla učiněna v hotovosti, či bezhotovostně) je poplatníkovi (prodejci zboží) postoupena výlučně bezhotovostně, nenaplní sama o sobě formální znak evidované tržby.

K § 10

Ustanovení reflektuje situaci, kdy poplatníkovi plyne tržba prostřednictvím zástupce (tedy poplatníka, který jedná na jeho účet), přičemž poplatník může přenést povinnost evidovat tržbu na tohoto druhého poplatníka pověřením, které je součástí podmínek zastoupení. Návrh vychází z § 9 původního zákona o evidenci tržeb.

Využití obecného institutu pověřením, který není pro oblast evidence tržeb vyloučen, umožňuje, aby si podnikatel smluvně zajistil, že za něj evidenci tržeb povede jiná osoba (zástupce). Ten se v daném rozsahu stává poplatníkem evidujícím tržby. Není při tom rozhodné, zda tuto službu zajišťuje za jednoho či více poplatníků (s účinky pro každého zastoupeného zvlášť), ani to, zda je sám poplatníkem evidujícím vlastní tržby. Může jít tedy např. o specializované provozovatele uzavřených platebních systémů nebo platebních platform, kteří tuto činnost zajišťují pro podnikatele v rámci hromadných jednorázových akcí typu festivaly, trhy, jarmarky apod.

Ustanovení rovněž reflektuje situaci, kdy by jedna evidovaná tržba měla plynout více poplatníkům (např. na základě smlouvy o společnosti nebo na základě spoluvlastnictví), přičemž tito si pak mohou typicky zvolit jednu osobu ze členů společenství, která bude daný příjem evidovat. Cílem je zde tedy zpravidla to, aby společné příjmy mohl evidovat pouze jeden člen společnosti (sdružení bez právní subjektivity) dohromady, tj. nikoliv každý zvlášť.

Výše uvedené vztahy jsou primárně založeny na bázi soukromoprávního ujednání, k němuž může dojít nezávisle na právní úpravě evidence tržeb. Tato ujednání by nicméně sama o sobě nemohla mít vliv na plnění veřejnoprávních povinností. Odstavec 1 proto stanoví veřejnoprávní důsledky uvedených ujednání. V případě, že poplatník, kterému evidovaná tržba plyne, pověří jiného poplatníka jako svého zástupce, aby za něj tuto tržbu evidoval, vzniká zástupci povinnost evidovat tržby poplatníka, který ho k evidování tržby pověřil. Zástupce tak má povinnost evidovat tržby v rozsahu uděleného pověřením a v rozsahu stanoveném tímto zákonem. Za porušení těchto na základě vzniku zástupčího oprávnění nově vzniklých povinností odpovídá na základě principů deliktů i jiné veřejnoprávní odpovědnosti.

Uvedené ustanovení se však s přihlédnutím k principům a normám uplatněným v rámci pracovněprávních předpisů nevztahuje na případ pověřením zaměstnance, neboť takový postup by bylo možné shledat za rozporný s ochranou poskytovanou v pracovněprávních vztazích, zejména s ohledem na ustanovení upravující omezení odpovědnosti za škodu způsobenou výkonem závislé činnosti podle § 257 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

V případě, že poplatník pověří evidováním tržeb jiného poplatníka, vzniká pověřenému poplatníkovi povinnost plnit všechny povinnosti podle zákona o evidenci tržeb, tedy vedle evidenční povinnosti (věta první) také další povinnosti vyplývající z tohoto zákona. Půjde např. o povinnosti týkající se správy certifikátů (§ 14) a oznamování údajů o evidenčních jednotkách (§ 15).

Pověřený poplatník plní dané povinnosti pouze v rozsahu daného pověřením. Pokud by se pověřením vztahovalo pouze na omezený segment podnikatelské činnosti, je logické, že spolu s pověřením nepřechází na pověřeného poplatníka veškeré povinnosti dopadající podle tohoto zákona na pověřujícího poplatníka. Typickým příkladem povinností, na kterou se pověřením

nemusí vztahovat, je plnění oznamovací povinnosti týkající se evidenčních jednotek, prostřednictvím nichž jsou uskutečňovány jiné než evidované tržby. Pověřený poplatník, který zajišťuje evidování tržeb, totiž nemusí mít povědomí o zbývajících podnikatelských činnostech pověřujícího, a není proto nutné na něj pověřením tuto povinnost přenášet. Odpovědnost za splnění té části povinností, které s pověřením nepřechází na pověřence, zůstává na pověřujícím poplatníkovi. Za porušení povinností, které přejdou na pověřence, odpovídá pověřený poplatník nejen pověřujícímu poplatníkovi v soukromoprávní rovině, ale rovněž na základě tohoto ustanovení ve veřejnoprávní rovině.

Odstavec 2 upravuje odpovědnost pověřujícího poplatníka za případné porušení povinností podle tohoto zákona, k jejichž plnění je povinen pověřený poplatník. Stanoví se, že pověřující poplatník i nadále odpovídá za důsledky spojené s porušením povinností evidovat tržbu, a to vzhledem k odstavci 1 společně s pověřeným poplatníkem. Za porušení ostatních povinností, k jejichž plnění je povinen pověřený poplatník, odpovídá pouze pověřený poplatník.

Pokud pověřující poplatník vedle toho, že plněním povinností podle tohoto zákona vztahujících se na určitý okruh jeho tržeb pověřil jiného poplatníka, své ostatní tržby eviduje sám, odpovědnost za plnění povinností vztahujících se na tyto ostatní tržby nese sám.

K § 11

Ustanovení § 11 až 13 stanoví tržby, které jsou vyňaty z povinnosti evidence tržeb. Obecně platí, že zákon je koncipován takovým způsobem, že přímo vyjímá z povinnosti evidence tržeb takové podnikatelské segmenty, které již podléhají regulaci na základě jiných předpisů, jsou financovány z veřejných zdrojů nebo působí v oblasti veřejně prospěšných činností a podobně. Ustanovení upravující vynětí z evidence tržeb představují další materiální kritérium vymezující tržby, které mají být z režimu evidence vyňaty.

Stanoví se tzv. osobní vynětí, tj. výčet tržeb, které jsou z evidence tržeb vyňaty na základě toho, že se jedná o tržby přijaté vymezenými poplatníky, u nichž je s ohledem na jejich povahu dán jeden nebo více důvodů pro plošné vynětí jejich tržeb z evidence.

V případě odstavce 1 je tento postup odůvodněn zvláštním veřejnoprávním statutem poplatníků, tj. státu, státních fondů, územních samosprávných celků, dobrovolných svazků obcí, příspěvkových organizací, veřejných vysokých škol, vybraných školských právnických osob, České národní banky a držitele poštovní licence. Ve vztahu k tržbám státu i samospráv, které jsou příjemci daňového výnosu, lze konstatovat, že v podmínkách veřejného práva je obtížně představitelné, aby subjekt disponující právním zájmem na dodržování uvedených norem, na jehož podnět byla uvedena právní úprava přijata, svým potenciálním působením v právní sféře směřoval k obcházení zákonem uloženého režimu daňových povinností. Do popředí zde vystupuje kritérium hospodárnosti a procesní ekonomie, kdy s ohledem na výše uvedené není žádoucí veřejné rozpočty zatěžovat náklady na vybudování potřebné infrastruktury pro evidenci tržeb. Současně platí, že segment podnikatelské činnosti zajišťované nositeli tohoto „veřejnoprávního statusu“ bude velmi omezený. Naproti tomu v situacích, kdy stát vystupuje v roli podnikatele pouze zprostředkovaně (např. jako státní podnik), plošné osobní vynětí z evidence tržeb žádoucí není.

Územní samosprávné celky, tedy obce a kraje, jsou s ohledem na režim daně z příjmů právnických osob podle § 3 odst. 1 písm. a) (ve vztahu ke krajům) a podle § 4 odst. 1 písm. g) (ve vztahu k obcím) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní, ve znění pozdějších předpisů, příjemcem celé vybrané daně z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je právě tento územní samosprávný celek – uvedenou situaci je tak možné, i s ohledem na závěry plynoucí z judikatury správních soudů, reálně považovat za „osvobození“ územních samosprávných celků od daně z příjmů právnických osob, neboť

uvedenou daň reálně platí samy sobě. Z obdobného důvodu jsou vyňaty i dobrovolné svazky obcí.

Uplatnění režimu evidence ve vztahu k příspěvkovým organizacím územních samosprávných celků bylo shledáno za nadbytečné s ohledem na skutečnost, že podle § 27 odst. 7 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 250/2000 Sb.“), může příspěvková organizace do svého vlastnictví nabýt pouze majetek potřebný k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena, zisk právnické osoby formy příspěvkové organizace z její doplňkové činnosti je podle § 28 odst. 8 zákona č. 250/2000 Sb. možné použít jen ve prospěch hlavní činnosti (jiný způsob využití je možný pouze na základě povolení zřizovatele, avšak vždy v souladu se zákonem) a režim majetkového hospodaření příspěvkové organizace je v dalších zásadních ohledech zákonem výrazně zúžen v neprospěch volné ziskové činnosti s tím, že zřizovatel provádí v souladu s § 27 odst. 11 uvedeného zákona kontrolu tohoto hospodaření.

Na základě výsledku připomínkového řízení bylo osobní vynětí vztaženo i na veřejné vysoké školy a školské právnické osoby zřízené Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, krajem, obcí nebo dobrovolným svazkem obcí, nebo veřejnou vysokou školou společně s těmito zřizovateli. Cílem zde není vynětí všech vysokých škol či školských právnických osob, ale pouze těch, které současně naplní výše zmíněný „veřejnoprávní status“ snižující riziko zkruslování daňových příjmů. Jde tedy o kumulaci dvou důvodů – (i) oblast školství a (ii) veřejnoprávní status. Pro ostatní školy či školská zařízení pak platí věcné vynětí podle § 12 odst. 1 písm. c), které se týká stravování nebo ubytování dětí, žáků nebo studentů.

Ve vztahu k České národní bance je nutné konstatovat, že s ohledem na skutečnost, že jejím hlavním cílem činnosti a současně i zásadní složkou kompetence je podle § 2 odst. 1 zákona č. 6/1993 Sb., o České národní bance, ve znění pozdějších předpisů, péče o cenovou stabilitu, mezi její další činnosti patří výkon dozoru nad příslušnými finančními institucemi a že podle § 19 odst. 1 písm. u) zákona o daních z příjmů je tato věcně osvobozena od daně z příjmů právnických osob, není důvodné v předpokládaných reálných podmínkách shledat její podřazení režimu evidence za důvodné.

Konečně lze konstatovat, že zájem na vynětí držitele poštovní licence podle zákona o poštovních službách, se odvíjí od skutečnosti, že jediným držitelem této licence je v současné době společnost Česká pošta, s. p. disponující právní formou státního podniku, jejímž zakladatelem je Ministerstvo vnitra a jejíž hlavní činnost se orientuje na uspokojení veřejných služeb v oblasti poštovní přepravy s tím, že na její činnost se vztahuje celá řada právních předpisů, vč. zvláštních povinností provozovatele poštovních služeb a držitele poštovní licence podle § 32a až 33a a regulace cen základních služeb podle § 34a zákona o poštovních službách.

V případě odstavce 2 je postup plošného vynětí poplatníků z oblasti finančního trhu odůvodněn již existujícími mechanismy, které jsou považovány za dostatečné k uskutečnění transparentní kontroly pro účely správy daně i bez uvalení režimu evidence tržeb. Jedná se o existující právní regulaci a zejména dohled České národní banky v případě bank a zahraničních bank, spořitelních a úvěrních družstev, pojišťoven a zajišťoven, investičních společností a investičních fondů a obchodníků s cennými papíry.

Evidování tržeb subjektů podle odstavce 2 se současně jeví jako nevhodné (finanční a administrativní zatížení). Daňové inkaso z tržeb dosažených kontaktní platbou těchto subjektů je mizivé v poměru k nákladům, které by musely tyto subjekty vynaložit na splnění povinností stanovených navrhovaným zákonem o evidenci tržeb. S ohledem na již existující dostatečnou regulaci je možné slevit z uvalení dalších povinností plynoucích ze zákona o evidenci tržeb vedoucích ke stejnému cíli.

Odstavec 3 vyjímá z evidence tržeb poplatníky daně z příjmu fyzických osob v paušálním režimu, kteří využijí možnosti uhradit přírážku zprošťující povinnosti evidovat tržby, o níž se navýší jejich zálohy a následně i výsledná daň v případě, kdy splňují podmínky stanovené zákonem o daních z příjmů (blíže viz odůvodnění k novele zákona o daních z příjmů).

Odstavec 4 vyjímá z povinnosti evidovat tržby poplatníky, kterým je přiznán nárok na průkaz osoby se zdravotním postižením označený symbolem (i) ZTP z důvodu oboustranné těžké ztráty zraku nebo hluchoslepoty nebo (ii) ZTP/P z důvodu úplné nebo praktické nevidomosti nebo těžké hluchoslepoty, kteří provozují podnikatelskou činnost bez zaměstnanců a spolupracujících osob a nevykonávají podnikatelskou činnost jako společník společnosti, ledaže je jejich zaměstnancům, spolupracujícím osobám nebo společníkům také přiznán nárok na průkaz ZTP nebo ZTP/P z výše uvedených důvodů, a kteří sami tržby přijímají nebo je přijímají prostřednictvím jiné osoby v obdobné zdravotní situaci. Všechny tyto podmínky musí být naplněny současně, což vyplývá z použité spojky „a“ mezi písmeny c) a d) uzavírajícími výčet těchto podmínek.

Průkaz s označením ZTP nebo ZTP/P je podle § 34 odst. 3 a 4 zákona č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením“), vydáván osobám s těžkým funkčním postižením pohyblivosti nebo orientace, včetně osob s poruchou autistického spektra (ZTP) nebo osobám se zvlášť těžkým funkčním postižením nebo úplným postižením pohyblivosti nebo orientace s potřebou průvodce, včetně osob s poruchou autistického spektra (ZTP/P). Zdravotní stavy spadající do této kategorie jsou uvedeny ve vyhlášce č. 388/2011 Sb., o provedení některých ustanovení zákona o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně v její příloze č. 4.

Vynětí z povinnosti evidovat tržby není vázáno na držitelství průkazu ZTP nebo ZTP/P, ale na přiznaný nárok na něj, a to z důvodu existence prodlevy mezi přiznáním nároku na zmíněný průkaz (tj. rozhodnutím o přiznání průkazu) a jeho vydáním. V tomto období poplatník prokazuje nárok na průkaz ZTP nebo ZTP/P rozhodnutím o jeho přiznání.

Výjimka z evidence tržeb je tedy vázána nikoli na faktický zdravotní stav poplatníka, ale na přiznání nároku na průkaz ZTP nebo ZTP/P, který tento stav dokládá. Toto řešení bylo zvoleno z praktických důvodů, protože držitelem takového průkazu jsou již nyní téměř všechny osoby s uvedeným postižením, a ty, které jej ještě nevlastní, o něj mohou kdykoli požádat, a jeho předložení, případně předložení rozhodnutí o přiznání nároku na něj, při kontrole prováděné k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb je nejjednodušším způsobem prokázání postižení.

Vynětí se vztahuje pouze na poplatníky, kteří podnikají bez zaměstnanců a spolupracujících osob ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmů a nevykonávají podnikatelskou činnost jako společník společnosti. Výjimka z podmínky podnikání bez zaměstnanců a spolupracujících osob a mimo společnost je stanovena pro situace, kdy je všem zaměstnancům i spolupracujícím osobám nebo všem společníkům taktéž přiznán nárok na průkaz ZTP nebo ZTP/P z výše uvedených důvodů; v takovém případě platí vynětí z povinnosti evidovat tržby. Společností se přitom rozumí společnost podle § 2716 a násl. občanského zákoníku, tedy institut závazkového práva bez právní subjektivity, nikoli obchodní společnost podle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, ve znění pozdějších předpisů.

Pokud je poplatník členem společnosti nijak nesouvisející s jeho podnikatelskou činností, nijak to jeho vyloučení z povinnosti evidovat tržby neovlivní. Pokud má poplatník s výše popsáním zřetelným postižením zaměstnance nebo spolupracující osobu nebo je společníkem společnosti založené za účelem provozování dané činnosti a jeho zaměstnanci, spolupracující osoby nebo

společníci nejsou takto zrakově postiženi, není nutné stanovit pro něj výjimku z evidence tržeb, protože tržby může evidovat tato druhá osoba.

Poslední podmínkou vynětí je, že nevidomá osoba tržby sama přijímá. Pokud by totiž za ni tržby přijímala třetí osoba, která není zrakově postižena (např. zaměstnanec, spolupracující osoba, společník, zástupce, pověřená osoba apod.), opět by zde nebyl důvod tyto tržby z povinnosti evidence vyjímát.

Odstavec 5 stanoví zvláštní pravidlo pro občany jiných členských států Evropské unie, kteří jsou hlášeni k pobytu na území České republiky po dobu kratší než 3 měsíce a z tohoto důvodu nemohou získat průkaz ZTP/P, neboť § 3 zákona o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením stanoví pro získání tohoto průkazu jako podmínku skutečnost, že je občan členského státu Evropské unie hlášen na území České republiky k pobytu po dobu delší než 3 měsíce. Z důvodu zachování svobody usazování a volného pohybu služeb v rámci Evropské unie proto mohou tito poplatníci své těžké zrakové postižení prokázat i jiným způsobem, např. průkazem vydaným jiným členským státem nebo potvrzením od lékaře.

K § 12

Stanoví se výčet tržeb, které jsou z evidence tržeb vyňaty s ohledem na druh a charakter podnikatelské činnosti, ze které pocházejí. Toto tzv. věcné vynětí se tedy týká pouze vyjmenovaných regulovaných činností, nikoli veškeré podnikatelské činnosti daného poplatníka.

Odstavec 1 vyjímá tržby z činností, jejichž specifický charakter odůvodňuje převahu výhod, proč takový typ tržeb z evidence vyjmout, nad obecným požadavkem evidovat veškeré tržby, které naplní potřebné formální a materiální znaky. Racionalita takového řešení bude odvozena zejména od minoritního (doplňkového) charakteru dané činnosti, jejího nízkého fiskálního významu, specifického prostředí, při kterém k tržbě dochází, popřípadě od zájmu o zachování plynulého výkonu dané činnosti.

Písmeno a) stanoví, že „drobná doplňková vedlejší podnikatelská činnost veřejně prospěšných poplatníků“ je vyňata z evidence tržeb. Účelem tohoto ustanovení je předejít situaci, kdy by veřejně prospěšný poplatník byl nucen pořizovat si hardwarové vybavení právě z takových banálních důvodů. Důvodem je v případě nezanedbatelné skupiny poplatníků také existence účelové vázanosti využití takto vytvořeného zisku zákonem, kdy tento zisk získaný vedlejší (podnikatelskou) činností musí být u vybraných poplatníků využit k podpoře hlavní (nepodnikatelské) činnosti. S ohledem na kontrolní mechanismy uplatněné ve vztahu k naplňování tohoto kritéria je možné považovat uplatnění režimu evidence za nadbytečné.

Naplnění kritéria „drobné podnikatelské činnosti“ je u poplatníka nutné posuzovat vždy s přihlédnutím k okolnostem konkrétního případu, kdy je nezbytné vycházet z agregovaných údajů o vedlejší podnikatelské činnosti za všechny druhy (vedlejší) podnikatelské činnosti vykonávané poplatníkem. V případě, že poplatník agreguje zisk z podnikání ve více odvětvích, je rozhodujícím ukazatelem souhrnný údaj za tyto vedlejší podnikatelské činnosti. Rozhodujícím ukazatelem pro určení, zda podnikatelská činnost dosahuje drobné míry, je nejen celkový zisk z vedlejší podnikatelské činnosti porovnaný k objemu ostatních příjmů vzniklých poplatníkovi z jiných zdrojů (např. dary, dotace), ale také míra, v jaké poplatník podnikáním získané prostředky vkládá do své hlavní činnosti. To určuje, kdy lze být v případě financování hlavní činnosti ziskem z činnosti vedlejší při posuzování kritéria „drobnosti“ s ohledem na nejasnější hranici mezi oběma činnostmi a nižší podíl „skutečné“ vedlejší podnikatelské činnosti vykonávané čistě za účelem zisku, nikoliv pokrývání nákladů hlavní činnosti, úměrně tolerantnější.

U veřejně prospěšných poplatníků tento typ činnosti nelze obecně považovat za podnikatelskou činnost. Při přijetí tržeb v rámci těchto činností tak není nutné rozhodovat, zda plynou z drobné doplňkové činnosti, nebo nikoliv. Tržby z této činnosti nejsou tržbami z podnikání a nepodléhají evidenci tržeb v plné šíři. Příkladem může být zejména pořádání společenských a reprezentačních akcí ve formě plesů, tanečních zábav a společných setkání, které mohou být spojeny s uskutečněním plateb např. v souvislosti s prodejem vstupenek a občerstvení a které není nutné evidovat již z povahy nepodnikatelské činnosti, ze které pocházejí.

Konkrétní hranici limitující příjem z drobné vedlejší činnosti nastaví aplikační metodická praxe, která zohlední aktuální situaci.

V rámci písmene b) jsou vyňaty případné příjmy zaměstnavatele vyplývající ze vztahu souvisejícího s pracovněprávním vztahem. „Příjmy ze vztahu souvisejícího s pracovněprávním vztahem k poplatníkovi“ se rozumí příjmy zaměstnavatele ve formě přijetí úplaty za plnění povahy zaměstnaneckých benefitů poskytovaná zaměstnanci (např. platba zaměstnance za podnikovou rekreaci, je-li činěna v hotovosti nebo jiné podobné formě) nebo za plnění poskytovaná zaměstnanci přímo na pracovišti (např. platba zaměstnance za služby závodního stravování a jiné obdobné služby ve formě prodeje potravin a občerstvení na pracovišti nebo v přímé souvislosti s výkonem práce v pracovní době, jsou-li činěny v hotovosti nebo jiným podobným způsobem) dále příjmy za prodej vyřazeného majetku zaměstnancům, prodej zboží zaměstnancům v podnikových prodejnách určených výhradně pro zaměstnance apod.

Vynětí se vztahuje i na přijetí úplaty za plnění povahy zaměstnaneckých benefitů poskytovaná rodinným příslušníkům zaměstnance a za plnění poskytovaná na základě budoucího nebo dřívějšího pracovněprávního vztahu, pokud to upravují vnitřní předpisy zaměstnavatele. Zároveň se výjimka vztahuje na přijetí úplaty za plnění ve formě zlevněných jízdenek poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům.

„Obdobným vztahem“ je v kontextu daného ustanovení nutné rozumět vztah, který naplňuje materiální znaky pracovněprávního vztahu, ačkoli tak není explicitně označen. Jde o standardní vyjádření používané hojně v právním řádu.

Písmeno c) míří na vynětí tržeb plynoucích z poskytování stravování a ubytování dětem, žákům a studentům školou, vysokou školou nebo školskými zařízeními určenými pro tyto účely, tj. vynětí školních jídelen, studentských kolejí, menz a internátů. „Školou“ se rozumí škola podle § 7 odst. 3 školského zákona, tedy i mateřská škola. „Vysokou školou“ se rozumí vysoká škola podle vymezení obsaženého v § 1 a 2 zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů. „Školským zařízením“ se rozumí školské zařízení podle § 7 odst. 4 a 5 školského zákona. Navržená textace nevyžaduje, aby se jednalo výlučně o děti, žáky či studenty z instituce, ve které probíhá jejich výuka. Uvedené ustanovení se nevztahuje na poskytování stravování a ubytování studentům jinými poplatníky, než školou, vysokou školou nebo školským zařízením.

Písmenem d) je navrhováno vyloučení tržby z plateb uskutečněných v dopravních prostředcích v rámci pravidelné hromadné přepravy osob nebo na palubě letadla. „Pravidelnou hromadnou přepravou osob“ se obsahově rozumí obdobné vymezení, jaké je obsažené u pojmu „hromadná doprava osob“ v příloze č. 2 zákona o DPH, tedy přeprava osob po stanovených trasách, kdy cestující nastupují a vystupují na předem určených zastávkách nebo místech podle předem stanovených jízdních řádů, schválených podle zde jmenovaných zákonů. V uvedené souvislosti je důvodem riziko prodlení a komplikace v rámci plynulosti předmětného způsobu dopravy.

Vyňaty jsou všechny bezprostředně související platby. Půjde tak nejen o samotné jízdné, popřípadě s ním související platby (např. platba za zavazadlo hrazenou dopravci vedle

jízdného), ale také další platby spojené se službami provázející tento typ přepravy (např. platba za občerstvení). Na platby za služby, které s přepravou bezprostředně nesouvisí (pouze mimoděk k jejich realizaci dojde ve vozidle či na palubě letadla) se tato výjimka nevztahuje.

Písmeno e) vylučuje tržby z jízdného při přepravě osob „osobní železniční přepravou“. Riziko krácení tržeb je v této oblasti minimalizováno jinou regulací či opatřeními. Informace, které jsou předmětem evidence tržeb, lze získat z jiných zdrojů bez další zátěže potenciálně dotčených subjektů. Jedná se o výkazy povinně předkládané např. Ministerstvu dopravy nebo jednotlivým objednatelům ve veřejné osobní železniční přepravě. V rámci osobní drážní přepravy působí navíc jen několik provozovatelů, což dále zjednodušuje proces prověřování.

Vynětí se nevztahuje na jiné způsoby „osobní drážní přepravy“. Mezi ně patří tramvajová, trolejbusová a lanová přeprava osob. Uvedené druhy přepravy osob budou podrobeny evidenci tržeb s výjimkou splnění podmínek vynětí uvedených v písmeni d), tj. jízdné či související platby hrazené přímo v dopravním prostředku.

Písmeno f) vylučuje tržby z obchodní letecké dopravy. Obchodní letecká doprava je vymezena v § 2 odst. 9 zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví, ve znění pozdějších předpisů, jako doprava osob, zvířat, zavazadel, pošty nebo jiného nákladu letadlem za úplatu. Důvodem vynětí je prodej těchto služeb přes globální distribuční systémy, do kterých není možné zapracovat systém evidence tržeb, resp. pro jednotlivé subjekty přijímající tržby z těchto služeb není možné ovlivnit fungování těchto systémů. Zároveň však vzhledem k povaze tohoto odvětví není možné, aby služby, na tržby z nichž by se vztahovala povinnost evidence, byly prodávány mimo tyto globální systémy. Povinnost evidovat tyto tržby by tedy znemožnila výkon činnosti v odvětví obchodní letecké dopravy, a proto se pro ně stanoví výjimka z povinnosti evidence tržeb.

Tržby z obchodní letecké dopravy zahrnují jak tržby za letenky, poplatky za přepravu zavazadel nebo poštovné za přepravu zásilky, tak tržby např. za přednostní nástup do letadla nebo za jídlo na palubě zaplacené předem. Zvláštní ustanovení platí pro tržby uskutečňované na palubě letadel (viz § 12 odst. 1 písm. d)), které jsou vyloučeny z evidence tržeb, pokud přímo souvisí s touto přepravou (např. prodej občerstvení).

Písmeno g) obsahuje vynětí specifických tržeb poskytovatelů poštovních služeb, tedy tržeb poplatníků, kteří nejsou držiteli poštovní licence, kterým svědčí plošná výjimka podle § 11 odst. 1 písm. i).

Odstavec 2 z evidence tržeb vyjímá činnost regulovanou jinými mechanismy, které jsou považovány za dostatečné k uskutečnění transparentní kontroly pro účely správy daně i bez uvalení režimu evidence tržeb.

V písmenu a) se navrhuje z povinnosti evidovat tržby vyjmout tržby z hazardních her, které jsou vymezeny v zákoně o hazardních hrách. Jedná se o činnost ve specifickém režimu. S ohledem na regulaci, která mj. zakládá povinnost provozovatelů hazardních her odesílat pravidelně informace v rámci výkaznictví prostřednictvím Informačního systému provozování hazardních her (AISG), lze povinnost evidovat tržby z těchto her duplicitně jednak prostřednictvím AISG a jednak prostřednictvím evidence tržeb označit jako nepřiměřený zásah do práv osob dotčených touto regulací. Založení obdobné povinnosti jak právními normami upravujícími provozování hazardní hry, tak i právními normami upravujícími vedení evidence tržeb, neobstojí v testu proporcionality. Obdobný, resp. širší rozsah údajů lze získat právě prostřednictvím AISG. Dalším zásadním důvodem navrhovaného vynětí je praktická nemožnost (bez zásadního omezení podnikatelské činnosti) u některých druhů hazardních her (např. živé nebo technické hry) dostat povinností dle zákona o evidenci tržeb.

Písmena b) a c) zahrnují činnost regulovanou zvláštními předpisy pro oblast energetických odvětví a oblast podnikání na základě povolení krajského úřadu podle zákona o vodovodech a kanalizacích.

Písmena d) a e) zahrnují činnosti z oblasti finančního trhu, u nichž není žádoucí celkové vynětí poplatníka tak, jako je tomu u subjektů uvedených v § 11 odst. 2. Jde o činnosti vyžadující příslušné oprávnění, resp. povolení upravené příslušným právním předpisem. Konkrétně jde o oprávnění k činnosti nebankovního poskytovatele spotřebitelského úvěru podle zákona č. 257/2016 Sb., o spotřebitelském úvěru, ve znění pozdějších předpisů, a dále o povolení k činnosti: (i) platební instituce podle zákona o platebním styku, (ii) instituce elektronických peněz podle zákona o platebním styku, (iii) správce nevýkonného úvěru podle zákona č. 84/2024 Sb., o trhu s nevýkonnými úvěry a (iv) poskytovatele služeb souvisejících s kryptoaktivy podle Nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/1114 ze dne 31. května 2023 o trzích kryptoaktiv. Obecně platí, že v rámci těchto činností by kontaktní platby měly být výjimečné, nicméně z důvodu právní jistoty a symetrického přístupu k typové obdobným situacím je vynětí výslovně vyjádřeno v navrhované právní úpravě.

K § 13

Stanoví se výčet tržeb, které jsou z evidence tržeb vyňaty na základě jiných důvodů než těch vymezených § 11 a 12. Důvodem vynětí jsou tedy okolnosti spočívající v samotném uskutečnění tržby, zejména povaha poskytovaných služeb, z nichž jsou tyto tržby získány.

Odstavec 1 obsahuje specifickou výjimku zohledňující nutné prodlení související s přidělením daňového identifikačního čísla poplatníkům daně z příjmů právnických osob. S ohledem na skutečnost, že k identifikaci poplatníka při evidenci tržeb slouží vedle jedinečného certifikátu (§ 14) získaného od správce daně také tzv. evidenční identifikační číslo, které v případě registrovaných daňových subjektů odpovídá daňovému identifikačnímu číslu (§ 18), jsou z evidování tržeb vyňaty tržby, které jsou u poplatníka, kterému nebylo dosud daňové identifikační číslo přiděleno, uskutečněny do přidělení daňového identifikačního čísla a v rámci zachování dostatečné přípravné lhůty pro výkon evidence též během 10 dní bezprostředně následujících po přidělení daňového identifikačního čísla. Poté, co došlo s účinností k 1. lednu 2024 ke zrušení registrace poplatníků k dani z příjmů fyzických osob, týká se přidělování daňového identifikačního čísla především právnických osob. Daná výjimka je proto vztažena pouze na poplatníky daně z příjmů právnických osob (tj. právnické osoby a tzv. non-subjekty mající tento statut).

V případě fyzických osob platí, že daňové identifikační číslo již není přidělováno z titulu registrace k dani z příjmů fyzických osob. Ustanovení § 18 však za tím účelem konstruuje způsob, kterým lze evidenční číslo určit bez toho, aby musel proběhnout proces registrace a s tím související přidělení daňového identifikačního čísla. Pro poplatníky – fyzické osoby (ani tehdy, pokud mají být registrováni jako plátcí daně z přidané hodnoty) není dočasné vynětí potřebné.

Odstavec 2 vyjímá tržby pocházející z prodeje zboží či služeb prostřednictvím „prodejního automatu“. V tomto případě se jedná o provozování specifických obchodních modelů a jde tedy o tzv. „technickou výjimku“. Zajištění evidování takovýchto tržeb nelze u části automatů fungujících „off-line“ z povahy věci zajistit. Současně není žádoucí vytvářet stimul pro to, aby se prodejní automaty fungující „on-line“ v důsledku vyloučení z této výjimky staly méně atraktivní pouze tím, že u nich bude nutné zajistit infrastrukturu pro evidenci tržeb.

Automatem je třeba rozumět automatické technické zařízení. Slouží-li k prodeji zboží nebo služeb, je automatem prodejním. Automat je specifický typ provozovny ve smyslu živnostenského zákona, přičemž pro účely výjimky jsou relevantní pouze ty automaty, které

jsou samostatnou provozovnou (nikoli tedy součástí klasické provozovny). Samotný pojem „automat“ není živnostenským ani jiným zákonem definován a stejně tak nejsou právním předpisem vymezeny jeho technické parametry. Jedná se proto o tzv. neurčitý právní pojem, pod kterým si lze obvykle představit technické zařízení, stroj nebo přístroj, který je upraven tak, aby na nějaký spouštěcí impuls samostatně a spolehlivě vykonával předem určenou činnost, a to bez přímého lidského zákroku či součinnosti. Toto pojetí odpovídá původu slova „automat“, které je odvozeno od řeckého slova automatos a znamená „samohybný“ či „samočinný“.

Podstatou automatu neboli automatického zařízení by měla být samostatná robotická činnost, která na základě zadání zákazníka vykoná či poskytne komplexní službu. Zákazník se po zadání příkazu ke konkrétnímu úkonu na úkonu samotném již dále aktivně nepodílí. To znamená, že na něm neparticipuje např. v podobě vkládání zboží do košíků a následně do tašky, nepodílí se na zajištění vlastní obsluhy, pouze pasivně přijme finální výsledek (výstup).

Z důvodu právní jistoty se pro účely evidence tržeb v odstavci 3 definuje „prodejní automat“. Musí jít o samoobslužné technické zařízení, které je určeno k prodeji zboží nebo služeb a které je samostatnou provozovnou podle živnostenského zákona. Současně musí být naplněna další podmínka - pro dosažení výsledku lze vyžadovat zapojení zákazníka pouze v rozsahu nezbytném k objednání a přijetí zboží nebo služby. Vyšší míra zapojení zákazníka, který se na dosaženém výsledku podílí vlastní prací, tuto definici již nenaplní.

Pod pojem „objednání“ je třeba subsumovat i volbu konkrétního druhu zboží včetně metody jeho výdeje. Pokud tedy zákazník automatu na kávu namísto standardního výdeje do automatizované podávaného kelímku zvolí vložením vlastní nádoby variantu „bez kelímku“, je takový úkon stále součástí procesu objednání. Dané zařízení tak naplní vymezení pojmu automat.

„Přijetím“ je nutné rozumět převzetí zboží, anebo konzumaci služby ve formě jejího čerpání, zpřístupnění či využití.

Výjimka z evidence tržeb tedy necílí na zařízení typu samoobslužných pokladen v obchodních řetězcích, čerpacích stanic, mycích linek, prádeln apod. Tento typ provozoven sice zajišťuje zákazníkům služby samoobslužnou formou, tj. bez přítomnosti podnikatele či jeho zaměstnanců ve stylu „obsluž se sám“, avšak navíc je zde prvek vlastní činnosti zákazníka a míra jeho skutečného zapojení. Pokud jde pouze o zmáčknutí tlačítka či zadání příkazu, o vlastní činnost se nejedná a dané zařízení naplní znaky prodejního automatu.

Pokud by technické zařízení, které je sto naplnit materiální znaky vymezující prodejní automat, bylo pouhou součástí provozovny poplatníka a nebylo samostatnou provozovnou evidovanou u živnostenského úřadu, vynětí z evidence tržeb se na něj nevztahuje. To zamezí tomu, aby docházelo k obcházení evidence tržeb prostřednictvím podobných zařízení do prodejních míst (provozoven), kde má k evidenci tržeb standardně docházet. Je-li automat, který je umístěn v rámci provozovny poplatníka, samostatnou provozovnou, vynětí z evidence tržeb se na něj standardně vztahuje.

Vynětí prodejních automatů z evidence tržeb neznamená, že platby uskutečněné prostřednictvím těchto zařízení nepodléhají žádné evidenci. Jsou-li tyto platby uskutečňovány v hotovosti, dopadá na ně obecná úprava § 97 daňového řádu, podle které je daňový subjekt povinen vést průběžnou evidenci těchto plateb. Správce daně jej tedy může vyzvat k tomu, aby tuto záznamní povinnost ohledně jednotlivých automatů doložil.

Odstavec 4 vyjímá tržby z prodeje zboží či služeb prostřednictvím samoobslužného zařízení, které kumulativně splňuje vymezené předpoklady: (i) nachází se mimo provozovnu – tato podmínka z vynětí vylučuje např. samoobslužné pokladny v supermarketech, ale nevylučuje,

že samotné zařízení může být provozovnou; (ii) jsou naplněny objektivní okolnosti neumožňující nebo zásadně ztěžující evidenci tržeb ani při vynaložení přiměřených nákladů – toto zbytkové materiální kritérium zajišťuje, aby vynětí bylo přiznáno pouze tam, kde zajištění on-line evidence tržeb je prakticky nedosažitelné, nebo velmi obtížné při zachování charakteru a podstaty poskytovaného obchodního modelu. Toto kritérium musí být posuzováno individuálně s ohledem na proporcionalitu mezi náklady na vybudování infrastruktury pro evidenci tržeb a zajištění jejího bezpečného provozu na straně jedné a výnosy z tržeb (a riziko jejich zatajení), které jsou prostřednictvím takového zařízení získávány, na straně druhé.

Samotným pojmem „samoobslužné zařízení“ je v tomto ohledu zapotřebí rozumět zařízení bez lidské obsluhy (personálu), které umožňuje samoobslužný prodej ve smyslu § 2160 odst. 2 občanského zákoníku. Nemusí jít pouze o zařízení „technické“ využívající sofistikované mechanické či elektronické konstrukce. Definici takového zařízení naplní též např. tzv. „lesní bar“ či podobná občerstvovací stanice fungující na principu důvěry a solidarity.

Prvek samoobslužnosti odlišuje tento způsob prodeje zboží nebo služeb od prodejního automatu vymezeného v odstavci 3.

Odstavec 5 obsahuje pomyslnou zbytkovou množinu specifických výjimek.

V písmenu a) se navrhuje z povinnosti evidovat tržby vyjmout tržby ze služeb uskutečněných prostřednictvím veřejné mobilní telefonní sítě ve formě platby, která je následným čerpáním nebo zúčtováním jiné (předchozí) platby. Ustanovení § 4 odst. 2 rozšiřuje skupinu evidovaných tržeb o platby, které také splňují formální náležitosti evidované tržby, ale nezakládají rozhodný příjem, neboť se jedná buď o platbu určenou k následnému čerpání, nebo zúčtování (tzv. „nabití kreditu“), přičemž rozhodný příjem vzniká až takovým čerpáním nebo zúčtováním (písm. a)), nebo o čerpání nebo zúčtování prostředků (tzv. čerpání nabitého kreditu), které byly dříve předmětem platby, která založila rozhodný příjem (písm. b)).

Tržby, za které probíhá platba nabitím kreditu a jeho následným čerpáním nebo zúčtováním, by tedy byly evidovány dvakrát bez ohledu na to, která z plateb zakládá rozhodný příjem, a to jak při nabití kreditu, tak při jeho čerpání nebo zúčtování. V případě poskytování telekomunikačních služeb na základě předplacené karty by to znamenalo povinnost evidovat tržbu po každém uskutečněném hovoru, zaslané SMS zprávě nebo čerpání dat, neboť po poskytnutí každé z těchto služeb dojde ke „stržení“ platby z kreditu zákazníka, tj. k čerpání platby uskutečněné nabitím kreditu.

Pokud by mělo dojít k zaevidování každé takové tržby, jednalo by se o značnou kvantitu toku dat. Navíc platí, že většina transakcí tohoto typu nenaplní formální znak kontaktní platby podle § 6. Z toho důvodu se toto následné čerpání nabitého kreditu vyjímá z povinnosti evidence tržeb.

Vynětí z evidence tržeb se týká pouze plateb, které jsou následným čerpáním nebo zúčtováním platby; nevztahuje se na samotné „nabití kreditu“, tedy platbu, která je určena k následnému čerpání. U této platby závisí skutečnost, zda se jedná o evidovanou tržbu, na tom, zda jsou splněny formální náležitosti podle § 5. Tak tomu bude typicky při koupi dobíjecího kuponu v obchodě. Naopak při nabití kreditu převodem na účet poskytovatele nebo platební kartou o evidovanou tržbu zpravidla nepůjde.

Vynětí se vztahuje na platby uskutečněné prostřednictvím veřejné mobilní telefonní sítě, tzn. „stržením kreditu“ z nabití karty pořízené zákazníkem. Těmi jsou především platby za telekomunikační služby, tedy za volání, posílání SMS zpráv a čerpání dat. Vedle toho však existují i další služby, které mohou být placeny z takto nabitého kreditu, např. poskytnutí vyzváněcího tónu, a dále i služby poskytované subjekty odlišnými od poskytovatele telekomunikačních služeb, např. platby za jízdné v hromadné dopravě. Za účelem sjednocení

zacházení s čerpáním kreditu určeného primárně na telekomunikační služby se z evidence tržeb vyjímají i tržby za tyto jiné služby.

Písmeno b) vyjímá tržby pocházející z provozování veřejných toalet, neboť uvedený model podnikání je svou podstatou nízkopříjmovým poskytováním veřejné služby za účelem zisku. S ohledem na důvodný předpoklad reálně nízké výše daňové povinnosti a korelující nízké riziko s touto činností souvisejících daňových úniků se má za vhodné preferovat výkon uvedené činnosti bez uvalení režimu evidence, který by mohl reálně způsobit snížení nabídky služeb v rámci uvedeného typu podnikání.

V neposlední řadě platí, že tato výjimka mající původ v předchozím zákoně o evidenci tržeb byla stejně jako mnohé předchozí výsledkem všeobecné politické poptávky a konsenzu, které lze nadále předpokládat. Současně došlo k vytvoření určitého legitimního očekávání adresátů právních norem, které je žádoucí rovněž reflektovat.

Písmeno c) vyjímá tržby ze sezónního prodeje sladkovodních ryb. Důvodem je kumulativní naplnění několika znaků, které každý samostatně v pomyslném testu racionality takového vynětí neobstojí, avšak souhrnně vytváří stav, kdy lze výjimku vnímat jako legitimní.

Prvním znakem je sezónní charakter činnosti. Prodej živých ryb na stáncích před vánočními svátky probíhá v řádu jednoho týdne (vymezeno datem 18. až 24. prosince). Pro prodejce vánočních kaprů, producenty či prodejní agentury nebude mnohdy hospodárné pořizovat si na jeden týden v roce infrastrukturu potřebnou k evidenci tržeb.

Druhým znakem je venkovní a specifické prostředí v zimě. Použití zařízení ve venkovním prostředí v zimním období, kdy může docházet k jejich nefunkčnosti kombinací vlivu teplot klesajících pod bod mrazu a vlhkého prostředí daného charakterem činnosti, včetně nutnosti práce v rukavicích a rizika znečištění.

Dalším znakem vycházejícím z těch předchozích je, že sezónní koncentrace současně znamená kumulaci zákazníků, které je nutné dostatečně rychle odbavit. Evidování tržeb by s ohledem na nutnost zajistit dostatečnou čistotu při práci s technickým zařízením představovalo další zdržení pro činnost prodejců. To by vedlo k narušení plynulosti prodeje a z toho plynoucí oboustranné nespokojenosti.

V neposlední řadě platí, že tato výjimka mající původ v předchozím zákoně o evidenci tržeb byla stejně jako mnohé předchozí výsledkem všeobecné politické poptávky a konsenzu, které lze nadále předpokládat. Současně došlo k vytvoření určitého legitimního očekávání adresátů právních norem, které je žádoucí rovněž reflektovat.

K § 14

Ustanovení upravuje způsob, jakým poplatník získá certifikát, skrze nějž bude vlastní evidence tržeb prováděna. Oproti původnímu zákonu o evidenci tržeb odpadá potřeba vytváření speciálního portálu pro evidenci tržeb a infrastruktury spojené s přidělováním autentizačních údajů k přístupu na tento portál. Díky tomu je původní úprava obsažená v § 12 až § 14 významně redukována a soustředí se především na samotnou správu certifikátů (§ 14) a oznámení týkající se evidenčních jednotek (§ 15).

Úlohu portálu pro správu certifikátů pro evidenci tržeb bude plnit tzv. daňová informační schránka (zkráceně označovaná jako „DIS“). Jde o institut zakotvený v § 69 a násl. daňového řádu.

Odstavec 1 poplatníkovi stanoví povinnost získat potřebný počet certifikátů pro evidenci tržeb tak, aby byl schopen řádnou evidenci tržeb zajistit. Tento počet bude odvislý zpravidla od počtu evidenčních jednotek, které poplatník používá k činnosti, jež mu zakládá povinnost evidovat

tržby, nicméně je možné i řešení, kdy jedním certifikátem poplatník odbaví evidování tržeb prostřednictvím více evidenčních jednotek. Určení přesného počtu certifikátů, které poplatník hodlá využít, bude záviset především na jeho technickém zázemí a zvolené strategii. Zákon tento počet nelimituje. Důležitý je pouze výsledný stav, kterým je schopnost zajistit řádnou evidenci všech evidovaných tržeb daného poplatníka.

Povinnost využít infrastrukturu daňové informační schránky nepředstavuje pro poplatníka vznik žádných nesouvisejících povinností (konat, strpět apod.). Naopak poskytuje benefit v podobě přístupu k fakultativním službám v podobě vybraných informací z osobních daňových účtů (typicky informace o nedoplatecích), ze spisu, službu předvyplněného formulářového podání atd. Kvantita i kvalita služeb, které správce daně touto formou nabízí, se navíc stále rozšiřuje.

Správce daně je podle odstavce 2 povinen umožnit poplatníkovi získat certifikát prostřednictvím daňové informační schránky. Této povinnosti odpovídá právo poplatníka na získání certifikátu stanoveným způsobem. Daňová informační schránka, která je fakultativním institutem, se tak pro orgány Finanční správy České republiky, které zajišťují působnost podle tohoto zákona, ale současně také pro poplatníky, jimž vzniká povinnost evidovat tržby, stává obligatorní. Vzhledem k tomu, že jde v současné době již o fakticky existující a dlouhodobě fungující nástroj, postačí pouze rozšíření funkcionalit, které tato schránka nabízí.

Využití existující infrastruktury daňové informační schránky snižuje rizika spojená s vytvářením nového řešení a současně je hospodárné a dosažitelné v krátkém časovém horizontu. Obstojí tedy z pohledu testu proporcionality zvoleného řešení.

Poplatník přihlášený do své daňové informační schránky si bude moci přímo na tomto portálu správce daně vygenerovat jeden či více certifikátů pro evidenci tržeb. Tento certifikát poplatník využije k autentizaci údajů zasílaných datovými zprávami podle § 16 z jím využitého zařízení. Autentizaci zprávy je v tomto ohledu třeba rozumět technické potvrzení, že datová zpráva skutečně pochází ze zařízení poplatníka a nebyla cestou pozměněna. Je tedy garantována identita poplatníka i integrita datové zprávy.

Certifikát pro evidenci tržeb nelze použít jako obecný nástroj pro autorizaci elektronického podání.

V odstavci 2 je poprvé použit pojem „správce daně“, který jakožto legislativní zkratka vyjadřuje správce daně z příjmů. Tím je najisto postaveno, že tam, kde se v tomto zákoně hovoří o správci daně, tento pojem označuje příslušné orgány Finanční správy České republiky postupující v procesním režimu podle daňového řádu. Daný pojem tedy nezahrnuje orgány Celní správy České republiky (viz § 21), které při prověřování plnění povinností podle tohoto zákona mají taktéž postavení správce daně ve smyslu daňového řádu.

Vymezení působnosti, resp. konkrétní pravomoci prostřednictvím pojmu správce daně z příjmů, má za účel pouze vhodně a nadčasově identifikovat příslušný orgán. Neurčuje, které konkrétní úřední osoby budou v rámci jednotlivých úřadů agendou evidence tržeb pověřeny. To je výlučně otázkou organizace a vnitřních předpisů orgánů Finanční správy České republiky.

Odstavec 3 ukládá správci daně povinnost určit a zveřejnit způsobem umožňujícím dálkový přístup, tedy prostřednictvím internetu, podmínky a postup pro získání a správu certifikátu pro evidenci tržeb. Jde tedy o rozšíření okruhu oblastí, které v souladu s § 69 odst. 3 daňového řádu správce daně ve vztahu k službám poskytovaným prostřednictvím daňové informační schránky určuje a zveřejňuje.

Správa certifikátů představuje proces získání jednoho či více certifikátů a další související operace. Současně je úzce spjata se správou dalších údajů pro správu evidence tržeb, mezi které

patří nastavení evidenčních jednotek (provozoven v širším smyslu slova). Pod pojem správa certifikátů spadá i proces obnovení certifikátu. Konkrétní popis procesu vedoucího k získání certifikátu a procesu jeho obnovy (periodických obnov) určí a zveřejní správce daně na svých webových stránkách. Potřeba pravidelné obnovy bude dána s ohledem na limity vyžadované v důsledku pravidel pro kybernetickou bezpečnost. V ideálním případě bude obnova probíhat automaticky ze strany pokladního zařízení.

Správce daně stanoví technické podrobnosti toho, jak bude moci probíhat konkrétní podoba distribuce certifikátů pro evidenci tržeb včetně jejich obnovování. Skutečnost, že vstupní komunikační bránou zajišťující základní autentizaci a poskytnutí potřebných údajů (viz § 15) je daňová informační schránka neznamena, že navazující technické procesy nemohou probíhat fakticky v jiném prostředí, které správce daně v rámci technické specifikace určí tak, aby byla garantována dostatečná míra zabezpečení a současně i uživatelské přívětivosti a efektivity. Tomu odpovídá i působnost orgánů Finanční správy České republiky vykonávat činnosti související se správou certifikátů pro evidenci tržeb prostřednictvím Správy státních služeb vytvářejících důvěru (viz § 21 odst. 3). Daňová informační schránka, která je koncipována jako společná pro všechny orgány Finanční správy České republiky, neponechává jednotlivým správcům daně iniciativu v asymetrickém nastavení těchto parametrů mezi poplatníky spadajícími do místní působnosti různých správců daně.

Odstavec 4 stanoví povinnost poplatníka zacházet s certifikátem pro evidenci tržeb tak, aby nemohlo dojít k jeho zneužití. Současně má povinnost bez zbytečného odkladu oznámit správci daně zneužití nebo hrozící nebezpečí zneužití certifikátu pro evidenci tržeb.

Přitom obsahem povinnosti poplatníka je odpovědnost za negativní následky způsobené jemu nebo jiným osobám nakládáním s certifikátem v rozporu s touto uloženou povinností. Obdobná povinnost jej váže ve vztahu k přístupovým údajům do daňové informační schránky na základě § 69b odst. 2 daňového řádu.

Zvolená terminologie, a tedy i význam použitých pojmů, odpovídá obdobným povinnostem podle daňového řádu, zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů (viz § 8 odst. 9 a § 9 odst. 2), nebo zákona č. 250/2017 Sb., o elektronické identifikaci, ve znění pozdějších předpisů (viz § 17).

Daný požadavek nelze stejně jako v jiných obdobně formulovaných normách chápat absolutně. Smyslem je, aby si poplatník počínal tak, aby minimalizoval riziko zneužití, které stoprocentně nelze z povahy věci vyloučit. Základem pro to bude dodržování pravidel kybernetické bezpečnosti, jakož i rozumné míry opatrnosti v situacích, kdy hrozí riziko zásahu třetí strany.

S nesplněním povinnosti podle písmene a) není spojena žádná bezprostřední sankce v podobě pokuty či jiného správního trestu. Ten, kdo povinnost poruší, se však nemůže dovolávat shovívavosti, bude-li čelit důsledkům, které to může způsobit. Pokud by daným činem úmyslně způsobil závažné ztěžování nebo maření evidence tržeb, naplní skutkovou podstatu přestupku podle § 23. Nesplnění oznamovací povinnosti podle písmene b) může být postihováno obecnou pokutou podle § 247a daňového řádu.

K § 15

Ustanovení upravuje vybraná pravidla vztahující se k uvádění a správě údajů o evidenčních jednotkách. Návrh vychází z § 17 původního zákona o evidenci tržeb, který byl vztažen na provozovny. Pojem provozovna byl za tím účelem chápán širěji, než je tomu v rámci některých vymezení stejného pojmu v jiných právních předpisech.

Pojem evidenční jednotka je vymezen v § 3 (blíže viz odůvodnění k tomuto ustanovení). Ve vztahu k plnění povinností podle tohoto zákona lze evidenční jednotky rozdělit do tří skupin:

- 1) Evidenční jednotka, prostřednictvím níž se uskutečňují evidované tržby – k této jednotce se váže jak povinnost evidovat tržby, tak oznamovací povinnost.
- 2) Evidenční jednotka, prostřednictvím níž se uskutečňují neevidované tržby – na rozdíl od předchozí zde dochází k platbám za zboží nebo služby, avšak tyto platby buďto nesplňují formální či materiální kritéria pro to, aby tržby z nich plynoucí byly evidovanými tržbami ve smyslu § 4, popřípadě jsou zákonem vyňaty z okruhu evidovaných tržeb. K této jednotce se váže pouze oznamovací povinnost za předpokladu, že daný podnikatel má kromě ní alespoň jednu evidenční jednotku, kde se uskutečňují evidované tržby (viz níže).
- 3) Evidenční jednotka, prostřednictvím níž se neuskutečňují žádné tržby – může jít např. o provozovnu, kde nedochází k prodeji zboží a služeb (např. výroba, výdejna, sklad). K této jednotce se neváže ani oznamovací povinnost podle tohoto zákona.

Obecně platí, že poplatník vykonávající podnikatelskou činnost zakládající rozhodný příjem bude mít vždy alespoň jednu evidenční jednotku. Může jich mít ale více v závislosti na tom, jak je jeho podnikatelská činnost členěna z pohledu druhu činnosti nebo dislokace (provozovny na různých místech).

Sankcí za nesplnění oznamovací povinnosti je obecná pokuta podle § 247a daňového řádu.

Odstavec 1 upravuje povinnost poplatníka oznámit po přihlášení do daňové informační schránky, avšak před zažádáním o certifikát (viz § 14), údaje o všech svých evidenčních jednotkách, pokud alespoň prostřednictvím jedné z nich uskutečňuje evidované tržby. Oznamovací povinnost se vztahuje pouze na poplatníky, kteří jsou povinni evidovat tržby. Bude-li podnikatelská činnost poplatníka segmentována do více evidenčních jednotek, z nichž pouze část naplní podmínky pro povinnou evidenci tržeb, uvede poplatník v rámci plnění oznamovací povinnosti veškeré evidenční jednotky.

Poplatník u každé evidenční jednotky určí, zda se na danou jednotku vztahuje povinnost evidovat tržby či nikoliv. Požadavek ohledně uvádění evidenčních jednotek, na které se nevztahuje evidenční povinnost, za předpokladu, že poplatník má jinou evidenční jednotku, prostřednictvím které eviduje tržby, vychází z potřeby zmapování komplexních činností poplatníka.

Povinnost evidovat tržby se nevztahuje na e-shopy a ostatní platformy, kde platba za zboží či služby bude probíhat bezkontaktně. Skutečnost, že poplatník přijímá tržby také tímto způsobem, není správci daně známá a současně ji nemůže dohledat bez toho, aby vyzval samotného poplatníka. Zavedení plošné oznamovací povinnosti se tak jeví šetrnější oproti *ad hoc* sběru těchto informací formou výzev.

Poskytnutí údajů o dalších evidenčních jednotkách poskytne správci daně také údaje o prodejních automatech, kterým v souladu s § 13 odst. 2 svědčí vynětí z evidence tržeb. Tyto automaty by sice měly být součástí rejstříků vedených živnostenskými úřady, resp. Ministerstvem průmyslu a obchodu, avšak je žádoucí, aby data oznámená správci daně a jejich aktualizace zachycovaly aktuální stav. To platí i s ohledem na možnost správce daně vyžádat si informaci o plnění záznamní povinnosti týkající se plateb přijímaných v hotovosti podle § 97 daňového řádu.

Uvedením všech provozoven, kde dochází k tržbám, zajistí správci daně rámcové komplexní informace o veškerých segmentech podnikatelské činnosti poplatníka, které vzhledem k jejich možné rozmanitosti není zpravidla možné získat z jiných dostupných zdrojů. Jejich plošné získávání se jeví jako šetrnější, než jejich *ad hoc* sběr pomocí individuálních nástrojů vyhledávací a kontrolní činnosti. Použité informace tak v konečném důsledku budou moci být

použity pro dosažení lepších výsledků pro srovnávací analýzy a k efektivnějšímu a současně šetrnějšímu zacílení případných kontrol.

Technické řešení bude získání certifikátu uskutečněním oznámení vyplněním předem definovaných polí podmiňovat. Pokud by tedy poplatník tento krok vůbec neprovedl, nebude mu získání certifikátu technicky umožněno.

Odstavec 2 konkretizuje rozsah a obsah oznamovací povinnosti poplatníka týkající se jeho evidenčních jednotek, ke kterým se podle odstavce 1 tato povinnost vztahuje. Z jeho strany musí dojít ke sdělení následujících údajů:

- Identifikaci evidenční jednotky. Typicky půjde o označení (název) a adresu umístění provozovny. V případě, že evidenční jednotkou bude internetová stránka, část internetové stránky nebo aplikace, na kterých je nabízeno zboží nebo služby (viz § 3 písm. b)), půjde např. o odkaz na příslušné internetové stránky. U aplikace mohou být požadovány i další identifikační údaje jako je název profilu či jiné rozlišovací údaje. Pokud je evidenční jednotkou dopravní prostředek využívaný k dodávání zboží nebo poskytování služeb (viz § 3 písm. c)), což bude typicky automobil sloužící k provozování taxislužby, je poplatník povinen v rámci identifikace evidenční jednotky provést identifikaci tohoto dopravního prostředku (např. uvedením státní poznávací značky vozidla).
- Určení druhu evidenční jednotky. Zde se předpokládá jednoduchá volba z přednastavených možností.
- Uvedení převažujícího druhu podnikatelské činnosti vykonávané prostřednictvím této evidenční jednotky. Cílem je získat základní informaci pro analytickou činnost, díky které bude moci správce daně šetrněji posoudit, zda hodnoty vykazované danou evidenční jednotkou nevybočují z obvyklého rámce.
- Informace o tom, zda evidenční jednotka spadá mezi evidenční jednotky, prostřednictvím nichž poplatník uskutečňuje, popřípadě bude uskutečňovat činnost generující evidované tržby, anebo jde o evidenční jednotku, u které se tento typ tržeb nepředpokládá (nedochází zde ke kontaktním platbám ve smyslu § 6, popřípadě jde o tržby vyňaté z povinnosti evidence tržeb podle § 11 a násl.).
- Informace o tom, že evidenční jednotka eviduje tržby v nepřímém zastoupení za jiného poplatníka. Podle § 9 platí, že poplatník jednající vlastním jménem na účet jiného musí tyto tržby evidovat. Je ale žádoucí, aby správce daně pro navazující vyhledávací a kontrolní činnost disponoval informací, že tržby uskutečněné prostřednictvím dané evidenční jednotky nemusí zakládat rozhodný příjem evidujícímu poplatníkovi, ale poplatníkovi jinému.
- Konkrétní detail informací, které je nutné u evidenčních jednotek uvést, určí a zveřejní správce daně v souladu s § 14 odst. 3.

Odstavec 3 vztahuje oznamovací povinnost i na případné změny v okruhu evidenčních jednotek, které byly dosud nahlášeny. Může jít tedy o: (i) doplnění další evidenční jednotky, (ii) změnu parametrů již oznámené evidenční jednotky, nebo (iii) zrušení již oznámené evidenční jednotky. Všechny tyto skutečnosti znamenají „změnu údajů o evidenční jednotce“ a zakládají oznamovací povinnost poplatníka. Pokud tedy např. dojde ke zrušení provozovny, je třeba tuto změnu oznámit do 15 dnů prostřednictvím aktualizace údajů ve své daňové informační schránce správci daně. Díky tomu poplatník předejde riziku, že v rámci vyhledávací činnosti bude daná evidenční jednotka vyhodnocena jako „podezřelá“, neboť zde oproti

obvyklému standardu nedochází k zaevidování žádných tržeb. Je tedy i v jeho zájmu, aby informace udržoval aktuální.

Lhůta, ve které je nutné změnu oznámit, je nastavena pomocí dvou kritérií. Její počátek, který je společný, je odvozen ode dne, kdy změna vyžadující oznámení nastala. Pokud poplatník hodlá uskutečňovat evidované tržby prostřednictvím dané evidenční jednotky, je nutné oznámení učinit ještě před tím, než dojde k zaevidování první tržby uskutečněné po dané změně. V opačném případě je zde objektivní lhůta 15 dnů od této změny.

K § 16

Návrh vychází z § 18 původního zákona o evidenci tržeb. Zásadní změnu ve prospěch snížení administrativní a materiální náročnosti evidence tržeb lze spatřovat v opuštění povinnosti vystavit účtenku s předepsanými údaji.

Odstavec 1 stanoví základní povinnost poplatníka evidovat tržbu. Časově je tato povinnost vázána na okamžik uskutečnění tržby, nicméně k zaevidování tržby může dojít i dříve, což vyjadřuje slovo „nejpozději“. U konkrétní platby je pak povinen správně posoudit, zda evidovaná tržba vznikla, či nikoliv, a splnit povinnost uloženou mu tímto ustanovením. Podmínkou pro to, aby mohlo dojít k dřívějšímu zaevidování tržeb, je, že tato tržba je dostatečně určitá, co se týká zákazníka a času jejího uskutečnění. Nelze tedy účelově dopředu evidovat předem neurčité potencionální tržby, ačkoli zatím nebyly učiněny potřebné kroky směřující k uzavření příslušné smlouvy (zpravidla kupní).

Povinnost zaevidovat tržbu je splněna pouze tehdy, dojde-li k zaslání údajů o uskutečněné tržbě řádně a včas. Zaevidování tržby samo o sobě neznamená, že takové zaevidování proběhlo řádně. Povinnost řádně evidovat tržbu nebude splněna například, pokud bude datovou zprávou odeslán vadný údaj nebo více vadných údajů nebo údaje k téže evidované tržbě budou odeslány bezdůvodně vícekrát, aniž by nedošlo ke korekci (např. prostřednictvím jejich storna podle § 8). Naopak odeslání údajů o tržbě, která nenaplnuje zákonem vymezené znaky evidované tržby, nebude pochybením. V určitých kolizních situacích, kdy je obtížné odlišovat evidované a ostatní tržby, je volba evidování všech tržeb přirozeným a zpravidla i hospodárným krokem poplatníka.

V případech, kdy dojde k odstoupení od smlouvy, vrácení zboží, 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“ podle § 8, tj. na společné technické zařízení správce daně jím bude zaslána „mínusová“ tržba.

Odstavec 2 vymezuje pojem uskutečnění evidované tržby. K tomu dojde v souladu s písmenem a) přijetím evidované tržby, tedy okamžikem, kdy se peněžní či obdobné prostředky dostanou do sféry poplatníka. Půjde tedy primárně o převzetí hotovosti (lhostejno, zda pomocí obsluhy, či bezobslužně).

Písm. b) upravuje okamžik uskutečnění evidované tržby ve vztahu ke způsobům plateb, které jsou činěny příkazem, který časově předchází okamžiku, kdy se peněžní prostředky dostanou do sféry poplatníka (na jeho bankovní účet). Primárně půjde o bezhotovostní převod peněžních prostředků podle § 5 odst. 1 písm. b), ale může jít též o prostředky podle § 5 odst. 1 písm. c) a e). Implicitně platí, že relevantní bude pouze takový příkaz, který může být ze strany prodávajícího zaznamenán (je projeven navenek) a který je z pohledu realizace prodeje zboží nebo služby dostatečnou zárukou pro to, aby ji bylo možno dokončit (postačí prodávajícímu pro to, aby došlo k protiplnění).

Povinnost podle odstavce 1 zaevidovat tržbu je uvozena slovem „nejpozději“. K zaevidování tržby tak může dojít i dříve, než dojde k přijetí evidované tržby. V praxi mohou nastat situace, kdy k nabytí zboží či konzumaci služby dojde s příslibem budoucího zaplacení (lidově označováno jako platba „na sekeru“ či „na futro“). Prodávající tedy může tržbu standardně zaevidovat, jako by k platbě došlo, neboť zde existuje nepsaná dohoda mezi ním a zákazníkem, že k doplacení (formou kontaktní platby) dojde se zpožděním. Je tedy právem prodávajícího ve specifických situacích zaevidování tržby učinit dříve, než ke skutečné úhradě dojde.

Odstavec 3 stanoví, že zaslání údajů o evidované tržbě správci daně není podáním ve smyslu § 70 a násl. daňového řádu a nevyvolává žádné účinky s ním spojené.

Pokud by zaslání tržby mělo být podáním podle daňového řádu, pak by se k němu vázaly další povinnosti jak na straně správce daně, tak na straně poplatníka, které jsou však s ohledem na automatizovaný charakter elektronické komunikace mezi poplatníkem a systémem orgánů Finanční správy České republiky nesplnitelné. Za tím účelem zákon stanoví, že zaslání údajů není podáním ve smyslu daňového řádu, nicméně stále je zákonnou povinností poplatníka, která musí splňovat zákonem stanovené požadavky.

Uvedená norma se uplatní nejen ve vztahu k údajům o evidované tržbě zasílaným podle odstavce 1, ale ve všech ostatních případech zasílání údajů o evidované tržbě podle zákona o evidenci tržeb, tedy vedle uvedeného rovněž ve vztahu k údajům zasílaným správci daně v režimu uplatněném po překročení mezní doby odezvy podle § 19.

V obdobném duchu se rovněž stanoví, že zaslání údaje nejsou písemností ve smyslu daňového řádu. Nestávají se tedy součástí spisu podle § 64 a násl. daňového řádu. Nejsou ani dokumentem podle zákona č. 499/2004 Sb., o archivnictví a spisové službě, ve znění pozdějších předpisů, ani podle prováděcích právních předpisů k tomuto zákonu. Zpráva obsahující údaje o evidované tržbě je výsledkem automatizovaného technického procesu za účelem splnění zákonné evidenční povinnosti poplatníka. Jedná se o dílčí a podkladové informace pro případný další postup správce daně, na základě kterých se a priori nezahajuje žádné (daňové ani správní) řízení.

Odstavec 4 stanoví, že datovou zprávu obsahující údaje o evidované tržbě poplatník zasílá pouze na společné technické zařízení určené správcem daně. K tomuto určení dojde prostřednictvím zveřejnění příslušné elektronické adresy v souladu s odstavcem 5 písm. a). Údaje o evidované tržbě jsou tak přijímány pouze na společném technickém zařízení, kterým je datové úložiště. Poplatník podle uvedeného ustanovení splní svou povinnost zaevidovat tržbu pouze zasláním údajů na uvedené zařízení. Zároveň se zde implicitně upravuje zákonné zmocnění ke shromažďování údajů získaných zaevidováním tržeb na toto datové úložiště a dochází k deklarování výhradní cesty zasílání údajů relevantních pro evidenci tržeb, a to právě na společné technické zařízení správce daně.

Poplatník splní uvedenou povinnost pouze zasláním údajů v zákonem požadovaném formátu. Formát je označením způsobu ukládání dat v příslušném počítačovém souboru, od něhož odvisí možnost zpřístupnění dat prostřednictvím odpovídajícího (kompatibilního) počítačového softwaru. Určeným formátem je formát XML.

Poplatník musí kromě zákonem stanoveného formátu dodržet i předepsanou datovou strukturu. Tu v souladu s odstavcem 5 písm. b) určí a zveřejní správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup. Pojem „datová struktura“ není nový. Využívá jej např. obecná úprava daňového řádu v souvislosti s tzv. formulářovými podáními (srov. § 56 písm. b) bod 4 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že zasílaná datová zpráva není v souladu s odstavcem 3 podáním, je nutné výslovně stanovit limit, kterým je správce daně při určení datové struktury

vázán. Za prvé platí, že datová struktura musí odpovídat stanovenému formátu, tj. formátu XML. Za druhé je nutné, aby odpovídala okruhu údajů, které zákon stanoví v § 17.

Datovou strukturou je třeba rozumět určení způsobu uspořádání datového obsahu uloženého způsobem odpovídajícím stanovenému formátu. Struktura je vymezena uspořádáním položek popsaných specifickými pravidly (určujícími zejm. jejich typ, rozsah nebo rozsah možných hodnot, kterých mohou nabýt) typicky do vět, které jsou základem struktury (organizace) dat.

Odstavec 5 písm. c) správci daně ukládá rovněž povinnost určit a zveřejnit prostřednictvím svých internetových stránek „podmínky a způsob přijímání, potvrzování a další zpracování datové zprávy obsahující údaje o evidované tržbě na společném technickém zařízení správce daně“. Ve vztahu k poplatníkům, resp. tvůrcům a řešitelům příslušného software má dané ustanovení za cíl zajistit právní jistotu ohledně toho, že potřebné informace budou transparentním způsobem k dispozici.

Správce daně tak dopředu deklaruje zejména, jaký bude způsob: (i) přijímání datové zprávy společným technickým zařízením, (ii) potvrzování došlé datové zprávy, jakož i (iii) dalšího zpracování došlé datové zprávy, resp. údajů v ní obsažených, což obnáší mj. bezpečnostní prvky, způsob řešení duplicit apod.

Pokladní zařízení, popřípadě na něj napojené datové centrum, zasílá jednotlivé datové zprávy obsahující údaje o evidovaných tržbách na společné technické zařízení správce daně. V případě, že datová zpráva evidované tržby odeslaná pokladním zařízením poplatníka vyhovuje kritickým kontrolám, a je tedy možno na straně orgánů Finanční správy České republiky datovou zprávu uložit, je na straně společného technického zařízení správce daně bezprostředně vytvořena potvrzovací datová zpráva, kterou toto zařízení odešle zpět na pokladní zařízení poplatníka, jež datovou zprávu předtím odeslalo.

Komunikace tedy probíhá v režimu: požadavek/odpověď. Účelem potvrzovací datové zprávy je potvrdit přijetí a formální správnost přijaté datové zprávy pokladnímu zařízením poplatníka. Potvrzovací datová zpráva je s původní datovou zprávou svázána číslem datové zprávy přiděleným poplatníkem a obsahuje potvrzovací kód (POK) generovaný společným technickým zařízením správce daně ve smyslu § 19 odst. 1. POK je pro každou správně přijatou datovou zprávu evidované tržby unikátní. Zároveň platí, že POK není poplatník povinen uvádět na účtence ani jiném výstupu. Slouží čistě k potvrzení skutečnosti, že zaevidování tržby bylo zaznamenáno společným technickým zařízením správce daně.

V případě, že datová zpráva evidované tržby nevyhoví kritickým kontrolám nebo nastane technická chyba na straně společného technického zařízení správce daně, která znemožní další zpracování datové zprávy, bude pokladní zařízení poplatníka, jež datovou zprávu evidované tržby předtím odeslalo, informováno chybovou datovou zprávou, pokud to povaha chyby umožní.

Pro změny určených a zveřejněných informací platí zásada zdrženlivosti garantující nezbytnou stabilitu, jak dovnitř, tak navenek. Případné změny měly vycházet z testu nutné potřeby v reakci na technologický pokrok, bezpečnostní rizika apod. Může jít též o reakci na změnu právní úpravy. Současně platí, že změny mající dopad do software jednotlivých pokladních zařízení musí být zveřejněny s dostatečným předstihem, aby byl zajištěn potřebný čas na technickou implementaci.

K § 17

Stanoví se rozsah údajů zasílaných poplatníkem správci daně. Návrh vychází z § 19 původního zákona o evidenci tržeb, avšak rozsah povinně zasílaných údajů významným způsobem redukuje. Tím snižuje nároky kladené na poplatníka.

Mezi údaje, které oproti původnímu zákonu o evidenci tržeb nebude poplatník při zaevidování tržby uvádět, patří: bezpečnostní kód poplatníka, podpisový kód poplatníka, údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu, základ daně z přidané hodnoty a daň podle sazeb daně z přidané hodnoty uvedené v české měně, celková částka v režimu daně z přidané hodnoty pro cestovní službu uvedená v české měně či celková částka v režimu daně z přidané hodnoty pro prodej použitého zboží uvedená v české měně.

Stejně tak, jako tomu bylo u původního zákona o evidenci tržeb, zasílané údaje neobsahují žádné osobní údaje o zákaznících (jména, čísla platebních karet, nákupní koše apod.). Toto se zdůrazňuje mj. s ohledem na dezinformace, které provázely proces přijímání původního zákona o evidenci tržeb a které vyvolávaly z pohledu dopadu na laickou veřejnost nežádoucí efekt.

Odstavec 1 stanoví výčet údajů, které budou poplatníkem zasílány správci daně. Jedná se tedy o údaje zasílané ze zákona, jejichž obsah není možné měnit.

Zákon v této souvislosti jako jeden z požadovaných údajů vyžaduje tzv. „evidenční identifikační číslo“ (EIČ). Tento pojem je vymezen v samostatném ustanovení (blíže k tomuto tématu viz § 18).

Dalším z povinných údajů je „označení evidenční jednotky, ve které je evidovaná tržba uskutečněna“. Jedná se o číslo, které je evidenční jednotce automatizovaně přiděleno systémem správce daně a zobrazí se v daňové informační schránce poplatníka poté, co dojde k oznámení údajů o této evidenční jednotce podle § 15. V případě, že jsou tržby poplatníka uskutečňovány prostřednictvím více evidenčních jednotek, bude v datové zprávě uvedeno vždy to číslo evidenční jednotky, prostřednictvím níž došlo k uskutečnění dané konkrétní evidované tržby.

„Označením pokladního zařízení“ se rozumí identifikace pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována. Způsob označení tohoto zařízení, jímž může být pokladna, mobilní telefon, tablet, PC apod., si poplatník zvolí dle vlastního uvážení a potřeb, omezen je pouze pravidly datové struktury stanovenými v technické dokumentaci, kterou správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup. Zejména musí zajistit, aby v rámci jedné evidenční jednotky bylo označení každého pokladního zařízení unikátní (tj. v rámci jedné evidenční jednotky nesmí být odesílány datové zprávy současně ze dvou či více pokladních zařízení s identickým označením).

„Pořadové číslo evidované tržby“ přiřazuje poplatník každé jednotlivé evidované tržbě tak, aby tato pořadová čísla tvořila logickou řadu (spojitou či nespojitou). Pokud jde o jeho konstrukci, poplatník může využít čísla, písmena a další vybrané znaky odpovídající datové struktuře určené a zveřejněné správcem daně. Ta je navržena tak, aby vyhovovala potřebám praxe, tj. běžně používaným způsobům označování tržeb, a poplatník tak může jím zvolený způsob označování tržeb pro účely plnění evidenční povinnosti synchronizovat se způsobem číslování dokladů, které je povinen vystavit podle jiných právních předpisů (např. podle zákona o ochraně spotřebitele).

„Datum a čas uskutečnění evidované tržby“ odpovídá datu a času přijetí evidované tržby, nebo vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve (podrobněji viz odůvodnění k § 16 odst. 1 a 2). V datové zprávě se datum uvádí ve tvaru „rok-měsíc-den“ a čas se uvádí ve tvaru „hodina:minuta:sekunda“ s povinným vyznačením časové zóny. V případě storna tržby či její opravy se v rámci této položky vždy uvádí datum a čas provedení storna či opravy, nikoli původní datum a čas uskutečnění evidované tržby.

„Celková částka evidované tržby“ odpovídá celkové výši platby za poskytnutí zboží či služby (nikoli tedy výši jednotlivých položek nákupu) a uvádí se vždy v české měně. Je-li celková transakce uskutečněna více platbami (typicky v případě využití zálohy, splátek či doplatku), je každou tuto platbu potřeba posuzovat jako samostatnou evidovanou tržbu. Vzhledem k tomu,

že evidence tržeb je nástroj sloužící primárně daňovým účelům a je terminologicky i institucionálně navázán na daň z příjmů (vymezení subjektu evidence tržeb, vymezení rozhodného příjmu), uplatní se obecná pravidla pro přepočet z pohledu určení výše rozhodného příjmu. Není však záměrem, aby odpovědnost za správný přepočet tížila poplatníka v momentě zaevidování tržby. Zde standardně postačí uvedení součtu dopředu daných položkových cen zboží nebo služeb. V případě provádění storna či opravy může daná položka nabývat záporných hodnot.

„Identifikace datové zprávy“ je souborem údajů nezbytných k jednoznačnému rozlišení jednotlivých datových zpráv zasílaných na společné technické zařízení správce daně. Jedná se především o tzv. UUID – jedinečný identifikátor, který je generován pokladním zařízením poplatníka a je obsažen v hlavičce datové zprávy spolu s datem a časem odeslání datové zprávy na společné technické zařízení správce daně. Hlavička datové zprávy obsahuje také informaci o tom, zda se jedná o první zaslání údajů o evidované tržbě či o opakované zaslání téže datové zprávy (v situaci, kdy pokladní zařízení neobdrželo potvrzovací datovou zprávu ze společného technického zařízení správce daně, např. v důsledku přerušení internetového spojení).

Konkrétní detail týkající se jednotlivých zákonem požadovaných údajů určí správce daně v rámci vymezení tzv. datové struktury (viz § 16 odst. 4 a 5). Půjde tak především o technické detaily (atributy) potřebné pro identifikaci zaslané datové zprávy.

Odstavec 2 udává údaje, které se mohou a nemusí v datové zprávě objevit, a to s ohledem na jejich specifickou, tedy nutnou podmínku naplnění konkrétních okolností způsobujících potřebu jejich výskytu v datové zprávě. Toto ustanovení totiž řeší především transakce spojené s využíváním různých forem přednabitých elektronických peněženek, karet, kupónů a jiných podobných instrumentů (písmena a) a b)), čímž je reflektována především úprava obsažená v § 4 odst. 2.

V případě, kdy je nabití a čerpání realizováno u různých poplatníků, k duplicitnímu zaevidování téhož příjmu nedochází, a proto není nutné údaje dle písmen a) a b) v datové zprávě uvádět.

Pod písmenem c) je uveden údaj o evidenčním identifikačním čísle osoby, která pověřila k evidování tržby poplatníka, který tržbu reálně eviduje. Vzhledem k tomu, že poplatník pověřený evidencí tržeb používá k podpisu datové zprávy svůj certifikát a nikoli certifikát pověřujícího poplatníka, vyvstává potřeba ztotožnit pověřujícího poplatníka tímto náhradním způsobem. Pro část poplatníků, kteří nemají daňové identifikační číslo nebo rodné číslo, to znamená nutnost získat evidenční identifikační číslo podle § 18, což prakticky obnáší pouze nutnost zřídit si daňovou informační schránku.

K § 18

Vymezuje se pojem „evidenční identifikační číslo“ (EİČ), což je jeden z klíčových identifikačních údajů, který musí v souladu s § 17 obsahovat datová zpráva zasílaná při zaevidování tržby.

V původním zákoně o evidenci tržeb plnilo úlohu identifikátoru daňové identifikační číslo (DIČ). Vzhledem k tomu, že část poplatníků (fyzických osob) po zrušení institutu registrace k dani z příjmů fyzických osob (účinné od 1. ledna 2024) již tímto identifikátorem nedisponuje, vyvstala potřeba využít univerzálnější identifikátor. Současně je však žádoucí zachovat po technické stránce identické řešení, aby byla minimalizována potřeba zásahů do již existujícího softwarového řešení poplatníků, kteří již dříve své tržby evidovali.

Pojem „evidenční identifikační číslo“ se vymezuje nejen pro účely navrhovaného zákona, ale obecně. Není proto vyloučeno, že tato konstrukce bude díky své univerzálnosti využita i v jiných situacích či v jiných právních předpisech (např. jako položka formulářového podání).

Odstavec 1 cílí na registrované daňové subjekty. Ti budou mít své evidenční identifikační číslo shodné se svým daňovým identifikačním číslem. Je lhostejné, k jaké dani jsou tyto daňové subjekty registrovány. U fyzických osob půjde o daň z přidané hodnoty. U poplatníků daně z příjmů právnických osob může jít kromě daně z přidané hodnoty o registraci k dani z příjmů právnických osob.

Odstavec 2 cílí na neregistrované daňové subjekty. Stanoví způsob, jak získat evidenční identifikační číslo bez toho, aby byla daná osoba registrována, resp. aby jí musel být v rámci obdobného procesu formálně přidělován určitý identifikátor. K tomu využívá zákonem stanovené konstrukce pomocí dvou identifikátorů. Prvním je obecný identifikátor fyzických osob, kterým je rodné číslo. Druhým je tzv. vlastní identifikátor poplatníka (nazývaný pro interní potřeby orgánů Finanční správy České republiky též „vlastní číslo plátce“, zkráceně VČP). Zatímco rodné číslo má fyzická osoba k dispozici bez dalšího, tak vlastní identifikátor poplatníka interně zpřístupňuje správce daně každé fyzické osobě, která rodné číslo nemá.

Odstavec 3 návazně na předchozí normuje povinnost správci daně, aby vlastní identifikátor poplatníka zpřístupnil poplatníkovi prostřednictvím daňové informační schránky. Z pohledu aplikační praxe platí, že tento požadavek je již v současné době naplňován. Poplatník se tak nejpozději po přihlášení do své daňové informační schránky, prostřednictvím které musí nejprve splnit oznamovací povinnost a získat potřebné certifikáty, dozví, pod jakým identifikátorem je u správce daně veden.

K § 19

Ustanovení upravuje definici doby odezvy a podstatu a způsoby stanovení mezní doby odezvy. Návrh vychází z § 21 původního zákona o evidenci tržeb.

Odstavec 1 obsahuje definici „doby odezvy“, kterou se pro účely tohoto zákona rozumí doba uběhlá mezi uskutečněním pokusu o odeslání stanovených údajů o tržbě a okamžikem přijetí potvrzovacího kódu ze společného technického zařízení správce daně. Jedná se tedy o faktický časový úsek, který se může v jednotlivých situacích evidence tržby lišit.

Konkrétní označení potvrzovacího kódu je ponecháno na nastavení konkrétní datové struktury ze strany správce daně. Podle původního zákona o evidenci tržeb byl tento kód označen jako tzv. fiskální identifikační kód (FIK).

„Pokusem o odeslání“ se rozumí též uskutečnění mechanického pokynu na zařízení poplatníka k odeslání údajů (např. prostřednictvím stisku tlačítka nebo jiného ovládacího prvku).

Odstavec 2 upravuje podmínky pro stanovení délky mezní doby odezvy. „Mezní dobou odezvy“ se rozumí na pokladním zařízení nastavený parametr maximální doby, po jejímž uplynutí bez obdržení potvrzovacího kódu se uplatní postup podle § 20 tohoto zákona. Mezní doba odezvy se stanovuje (nastavuje) 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, kterým se rozumí připojení k veřejné komunikační síti. 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 specifickým každé činnosti podle uvedených parametrů. Totéž platí v případě různých provozoven (zde rozhoduje především ona kvalita připojení).

Obecně na základě odstavce 2 musí poplatník při stanovení délky mezní doby odezvy nutně zohlednit délku doby zpracování zaslaných informací o evidované tržbě správcem daně. Odstavec 2 však dále v tomto ohledu stanovuje jakýsi minimální standard, kterým je minimální výše mezní doby odezvy v délce 2 sekund.

Mezní doba odezvy je nastavena pro komunikaci mezi jednotlivým koncovým pokladním zařízením poplatníka a správcem daně. Počáteční a koncová informace musí být dostupná na tomto zařízení. Zákon nestanoví, že danou informaci je nutné na tomto zařízení určitou dobu uchovávat. Z hlediska ověření plnění dané povinnosti tedy postačí prokázat, že dané pokladní zařízení informace odesílá a přijímá odezvu.

Z hlediska plnění povinnosti evidovat tržby je irelevantní, zda pro přenos a certifikaci dat je zvolen model, kdy každé pokladní zařízení disponuje vlastním certifikátem, anebo je propojeno přes datovou centrálu vybavenou certifikátem společným pro více pokladních zařízení (a tvoří tedy z pohledu sféry poplatníka jeden celek).

K § 20

Návrh vychází z § 22 původního zákona o evidenci tržeb a upravuje postup v situaci, kdy kvůli překročení mezní doby odezvy definované v § 19, např. v důsledku technické závady, či dočasného výpadku připojení, či prostého zhoršení úrovně přenosu, není možné provádět evidenci tržeb „on-line“. Důvody pro jeho uplatnění mohou vyvstat z celé řady příčin: jak z důvodu poruchy na straně správce daně či poskytovatele internetového připojení, tak v případě technických problémů na straně poplatníka. Na základě nich se upravují zvláštní odlišnosti v povinnostech na straně poplatníka vzniklé v uvedené situaci.

Povinnost poplatníka zaslat nejpozději v okamžiku uskutečnění evidované tržby správci daně předepsané údaje podle § 16 odst. 1 je nahrazena povinností zaslat tyto údaje bezodkladně po pominutí příčiny, která vedla k překročení mezní doby odezvy, a to nejpozději v dodatečné lhůtě 48 hodin od uskutečnění tržby. Ustanovení přitom cílí na situaci, kdy došlo k překročení maximální doby odezvy na straně poplatníka.

Způsob odeslání datové zprávy zůstává i pro dodatečné zaslání shodný. Platí tedy podmínky normované v § 16 odst. 4 a 5. Lze očekávat, že většina poplatníků bude vybavena zařízením, resp. softwarem, který zajistí automatizované zaslání datových zpráv v momentě, kdy dojde k obnovení spojení s veřejnou datovou sítí. Daný krok tak bude prakticky bezobslužný.

K § 21

Upravují se základní podmínky správy evidence tržeb. Návrh vychází z § 2 původního zákona o evidenci tržeb.

Odstavec 1 vymezuje, že působnost a výkon odpovídajících pravomocí spojených s evidencí tržeb, jsou svěřeny orgánům Finanční správy České republiky, kterými jsou v prvním stupni finanční úřady (viz § 10 odst. 1 písm. a) a g) zákona o Finanční správě České republiky). Díky tomu lze využít dříve vybudované infrastruktury a zkušeností a docílit tak rychlého a hladkého spuštění dané agendy.

Odstavec 2 vymezuje, že k prověřování plnění povinností podle tohoto zákona, jakož i k ukládání pokut za přestupky podle tohoto zákona příkazem na místě jsou vedle orgánů Finanční správy České republiky příslušné také orgány Celní správy České republiky. „Prověřováním plnění povinností“ se rozumí faktické úkony spojené se sledováním skutečného stavu a jeho porovnáváním se stavem žádoucím. Nástroje (pravomoci), které celní úřady budou moci v rámci toho prověřování využít, normuje obecný předpis, kterým je daňový řád, ale také zákon o Celní správě České republiky. Půjde především o provádění vyhledávací činnosti podle § 78 a násl. daňového řádu.

Specifickou pravomocí je pak možnost provádět kontrolní nákup, která je nově svěřena jak orgánům Finanční správy České republiky (viz § 13d zákona o Finanční správě České republiky), tak orgánům Celní správy České republiky (viz § 11e zákona o Celní správě České republiky). Věcně nicméně návrh vychází z § 24 původního zákona o evidenci tržeb. Kontrolním nákupem se má na mysli faktická činnost, při které orgán příslušný k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb realizuje platbu za účelem ověření plnění povinností při evidenci tržby.

Důvodem zapojení orgánů Celní správy České republiky do výkonu působnosti v oblasti evidence tržeb je rozšíření efektivity prověřování svěřením dílčí pravomoci těmto orgánům, které disponují blízkým okruhem působnosti. Současně díky tomu, že jsou zároveň bezpečnostním sborem, mají potenciál pro prověřování, které je prováděno mimo obvyklou pracovní dobu úředních osob či na místech s vyšší mírou rizika konfliktní situace. Vzájemná koordinace a postupy jsou záležitostí konkrétní dohody obou organizací spadajících do rezortu Ministerstva financí, které jednotný a efektivní přístup k výkonu svěřené působnosti zastrešuje. Zákon tedy nepresumuje, jak přesně by měla tato spolupráce vypadat, neboť tyto orgány v řadě agend dlouhodobě úzce spolupracují, a to též bez explicitní podrobné zákonné úpravy vzájemných vztahů. Současně platí, že lze navázat na fungující praxi z doby účinnosti předchozího zákona o evidenci tržeb, která se osvědčila.

Pojem „orgány Celní správy České republiky“ zahrnuje jak celní úřady, tak Generální ředitelství cel. Tímto zákonem svěřená působnost spočívající v prověřování plnění povinností při evidenci tržeb může být realizována různými způsoby – od interakce s poplatníkem na místě (např. prováděním kontrolního nákupu) až po koordinační činnost. Nemá tedy charakter „výlučné“ působnosti, kterou by bylo nutné svěřit jednomu z výše uvedených orgánů. Materiálně jde spíše o působnost „souběhovou“, byť lze očekávat, že převážná její část bude vykonávána na úrovni prvního stupně.

Odstavec 3 dává orgánům Finanční správy České republiky (fakticky bude tato činnost zajišťována centrálně ze strany Generálního finančního ředitelství ve spolupráci s Ministerstvem financí) možnost zajišťovat na základě veřejnoprávní smlouvy vybrané činnosti týkající se služeb vytvářejících důvěru v oblasti evidence tržeb a správy certifikátů pro evidenci tržeb prostřednictvím Správy státních služeb vytvářejících důvěru. Jedná se o státní příspěvkovou organizaci zřízenou na základě § 14 zákona č. 297/2016 Sb., o službách vytvářejících důvěru pro elektronické transakce, ve znění pozdějších předpisů.

K § 22

Upravuje se povinnost správce daně umožnit poplatníkovi povinnému k evidenci tržeb zpětné nahlédnutí do informací shromažďovaných na technickém zařízení správce daně, tedy údajů, které byly předmětem evidenční povinnosti. Jedná se tedy o legislativní podklad zpětné „služby“ poplatníkovi ze strany systému evidence tržeb. Uvedené informace poskytuje správce daně prostřednictvím daňové informační schránky upravené obecně v § 69 a násl. daňového řádu. Odtud mj. vyplývá, že rozsah a členění informací soustředěných v daňové informační schránce a četnost jejich aktualizace určí a zveřejní správce daně.

Poplatník má nárok na poskytnutí informací prostřednictvím daňové informační schránky, z čehož implicitně vyplývá, že nemá nárok na poskytnutí těchto informací jiným způsobem. V souladu s § 16 odst. 3 platí, že zasláné údaje nejsou písemností podle daňového řádu a jako takové nejsou součástí spisu ve smyslu § 64 a násl. daňového řádu. Úprava týkající se nahlížení do spisu a poskytování informací z něj se tedy neuplatní.

V souladu s § 69 odst. 3 daňového řádu platí, že rozsah a členění informací soustředěných v daňové informační schránce a četnost jejich aktualizace, jakož i podmínky a postup pro

získávání informací v daňové informační schránce zveřejní (a implicitně tedy i určí) správce daně způsobem umožňujícím dálkový přístup. Materiálně jde tedy o obdobné řešení, které obsahoval § 26 odst. 2 původního zákona o evidenci tržeb.

K § 23

Úprava přestupků je koncentrována v ustanoveních § 23 až 25. Vychází přitom z § 28 až 30 původního zákona o evidenci tržeb.

Primární sankcí za porušení povinností podle tohoto zákona jsou pokuty za přestupky. Nejsou však sankcí jedinou. Vzhledem k subsidiárnímu použití daňového řádu se v některých případech uplatní obecné sankce podle daňového řádu. Příkladem bude pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy podle § 247a daňového řádu. Ta nastoupí v případě nesplnění oznamovací povinnosti podle § 15.

Postih v podobě výše uvedených sankcí nemá být hlavním důsledkem postihu nekalého jednání poplatníka. Tím má být především indikace krácené daně a sankce, které toto zjištění provázejí. Jejich citelnost pak stoupá v přímé úměře k výši doměřené daně, neboť instituty daňového práva k tomu určené (tj. především penále podle § 251 daňového řádu a úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu) vznikají ze zákona a jsou odvozeny od výše doměrku nebo nedoplatku (v závislosti na délce prodlení).

Přesto pokuty za neplnění povinností podle tohoto zákona hrají klíčovou a nezastupitelnou roli jak z hlediska prevence (odrazení pachatele od porušování povinností), tak z hlediska možnosti dosáhnout efektivní a zároveň přiměřenou cestou nápravy závadného stavu. Konstrukce pokut založených na správním uvážení (aplikaci diskreční pravomoci úřadu) umožňuje k osobám, které porušují své povinnosti, přistupovat uvážlivě a citlivě. To platí zejména v počátcích, kdy daná povinnost je pro dotyčného nová a stav poznání ohledně rozsahu povinností nižší. Současně umožňuje zakročit adekvátně tam, kde jde např. o recidivu ukazující, že původně mírnější přístup se mívá účinkem.

Při aplikaci tohoto ustanovení je třeba vycházet z podpůrné úpravy obsažené v zákoně č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 250/2016 Sb.“). Z té mj. vyplývá obecná možnost namísto pokuty (nikoli spolu s ní) uložit napomenutí. Napomenutí je nejmírnějším správním trestem, který lze efektivně využít tam, kde shovívavost může v konečném důsledku vyznít lépe než represe. Napomenutí je prostředkem morálního odsouzení, které má působit výchovně. Při napomenutí je vhodné danou osobu výslovně upozornit na to, jaký postih jí hrozí, pokud se bude i v budoucnu dopouštět podobného jednání.

Při stanovení druhu a výše správního trestu je nutné přihlédnout ke konkrétním okolnostem případu. Mezi kritéria braná při určování druhu a výměry sankce v potaz patří polehčující i přitěžující okolnosti, tedy skutečnosti, které nejsou rozhodné pro naplnění samotné skutkové podstaty a které se vztahují k míře ohrožení či porušení objektu útoku, způsobu spáchání, subjektivním okolnostem netvořícím znak samotné skutkové podstaty přestupku, osobě pachatele a dalším vybraným skutečnostem. Z uvedeného vyplývá, že s ohledem na zajištění proporcionality uloženého správního trestu je nutné přihlédnout i k poměrům pachatele, zahrnujícím jeho dosavadní činnost a jeho majetkové poměry. Tato kritéria nejsou v ustanoveních při určování druhu a výměry správního trestu standardně výslovně uváděna. Přesto je povinností správního orgánu k uvedeným kritériím při volbě konkrétního druhu a výměry správního trestu bez dalšího přihlížet, a to zejména s ohledem na to, že sankce nesmí být pro pachatele likvidační.

V odstavcích 1 a 2 se uvádí skutková podstata přestupku dopadající na všechny fyzické osoby (odstavec 1), resp. všechny podnikající fyzické osoby a právnické osoby (odstavec 2),

spočívající v tom, že tyto osoby závažným způsobem reálně ztěžují dosažení účelu evidence tržeb nebo dosažení účelu evidence tržeb maří. 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 v případě nepodnikajících fyzických osob vyžaduje zavinění ve formě úmyslu, který se vztahuje jak k nesplnění zákonné povinnosti, tak ke ztěžování či maření evidence tržeb. Právnícké a podnikající fyzické osoby nesou odpovědnost objektivní (bez ohledu na zavinění).

K naplnění uvedené skutkové podstaty může dojít pouze za předpokladu splnění uvedených kvalifikovaných okolností. Obsahem skutkové podstaty není specifikace konkrétního způsobu jednání, kterým má být skutková podstata naplněna, vlastním předpokladem však je, že znaky skutkové podstaty mohou být bez ohledu na způsob jednání reálně naplněny pouze nejzávažnějšími skutky spočívajícími např. v úmyslné výrobě a distribuci softwaru způsobilého zajistit obcházení povinností podle tohoto zákona, nebo jiném jednání splňujícím vymezenou míru závažnosti. Bez naplnění této míry nemůže být skutek kvalifikován jako přestupek podle tohoto ustanovení.

Mj. je tuto skutkovou podstatu za stanovených podmínek způsobilé naplnit účelové stanovení mezní doby odezvy podle § 19 odst. 2.

Odstavec 3 upravuje výši pokuty, jež lze za naplnění skutkové podstaty přestupku podle odstavce 1 nebo 2 uložit. Pokutu lze uložit do horní hranice 500 000 Kč. Výše horní hranice oproti původnímu zákonu o evidenci tržeb zůstává shodná, což při zohlednění inflace v konečném důsledku znamená reálné zmírnění.

K § 24

V odstavci 1 se uvádí skutková podstata přestupku právnické osoby a podnikající fyzické osoby vyvěrající z jejich povinnosti evidovat tržby. K naplnění této skutkové podstaty dojde, pokud dojde k uskutečnění evidované tržby bez řádného a včasného zaslání údajů o této tržbě správci daně. K zaslání údajů tedy musí dojít řádně a včas. K naplnění skutkové podstaty přestupku tedy dojde i v případě prodlevy, která překročí zákonem stanovený limit. Zákon v tomto ohledu pamatuje i na případný výpadek spojení a s tím související překročení mezní doby odezvy, pokud dojde k následnému zaslání datové zprávy v rámci dodatečné lhůty podle § 20.

Odstavec 2 upravuje výši pokuty, jež lze za naplnění skutkové podstaty přestupku podle odstavce 1 uložit. Výše horní hranice oproti původnímu zákonu o evidenci tržeb zůstává shodná, což při zohlednění inflace v konečném důsledku znamená reálné zmírnění. Uvedené odpovídá tomu, že postih v podobě pokuty nemá být hlavním důsledkem postihu nekalého jednání poplatníka. Tím má být především indikace krácené daně a sankce, které toto zjištění provázejí.

K § 25

Upravuje se věcná a místní příslušnost a pravomoc vybraných orgánů veřejné moci k projednání přestupků podle zákona o evidenci tržeb. Návrh vychází z § 24 původního zákona o evidenci tržeb.

Podle odstavce 1 vymezujícího věcnou příslušnost jsou těmito orgány primárně finanční úřady ve smyslu § 8 odst. 1 zákona o Finanční správě České republiky a podle odstavce 2 celní úřady ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o Celní správě České republiky.

V případě celního úřadu je pravomoc k postihu přestupků omezena pouze na ukládání pokuty příkazem na místě. Ve zbytku předá věc k vyřízení finančnímu úřadu. Důvody zapojení orgánů Celní správy České republiky byly popsány v odůvodnění k § 21. Na rozdíl od původní právní úpravy se však jejich působnost v této oblasti zužuje, což odpovídá záměru přistupovat

k represivním nástrojům jednotně a zdrženlivě s důrazem na provázanost s důsledky, které neplnění povinnosti evidovat tržby může mít do oblasti daní spravovaných finančními úřady.

V odstavci 3 se stanovuje norma k určení místní příslušnosti orgánu projednávajícího přestupky podle zákona o evidenci tržeb. Místní příslušnost je dána u věcně příslušného orgánu, který při provádění prověřování povinností podle tohoto zákona zjistil porušení povinnosti. Zahájit a vést řízení o přestupku za tentýž skutek však může takový orgán pouze v případě, že v téže věci již není zahájeno a vedeno řízení jiným orgánem, popřípadě již nebylo v dané věci rozhodnuto, a není tak dána překážka litispendence, příp. překážka *rei iudicatae*.

Odstavec 4 stanoví pravidlo pro určení místní příslušnosti finančního úřadu v situaci, kdy dojde k předání věci ze strany celního úřadu. Bylo zvoleno kritérium, podle něhož je místní příslušnost finančního úřadu dána tím, jakému konkrétnímu úřadu bude případ předán. V této souvislosti se předpokládá metodická a operativní koordinace tak, aby výkon působnosti v této oblasti byl efektivně a rovnoměrně rozložen. Obě soustavy orgánů spadající pod rezort Ministerstva financí jsou zvyklé na úzkou operativní spolupráci. Potřeba koordinace je žádoucí i s ohledem na rozdílnou územní působnost celních úřadů (kterých je šest) a finančních úřadů (kterých je čtrnáct plus jeden specializovaný).

K § 26

Určuje se, že v rámci postupů při správě evidence tržeb se postupuje podle daňového řádu. Výjimku tvoří řízení o přestupcích, na které se uplatní zákon č. 250/2016 Sb. se subsidiárním použitím zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů, z povahy věci v kombinaci se zněním ustanovení § 26 tohoto zákona. Návrh vychází z § 33 původního zákona o evidenci tržeb.

Aplikačním dopadem dvou různých procesních režimů je, že k získání relevantních údajů o dodržování povinností uložených zákonem o evidenci tržeb budou orgánům plnícím tímto zákonem svěřenou působnost svěřeny pravomoci podle daňového řádu umožňující jim uskutečňovat aktivní úkony ke zjištění skutečností rozhodných pro zahájení správního řízení o přestupku. Zejména se jedná o vyhledávací činnost podle § 78 a násl. daňového řádu. Daňový řád se uplatní rovněž pro předávání informací v souladu s § 26.

Ve vztahu k institutům vymezeným v rámci výše vymezené působnosti daňového řádu lze dodat, že z povahy ustanovení zákona vyplývá, že případný partikulární charakter vymezení těchto institutů obsažených v zákoně o evidenci tržeb jim propůjčuje povahu zvláštních ustanovení, vůči nimž jsou relevantní ustanovení daňového řádu subsidiární normou.

K § 27

Návrh vychází z § 34 původního zákona o evidenci tržeb. Zavádí působnost a zmocnění k předávání informací o skutečnostech nasvědčujících tomu, že došlo k porušení povinností uložených zákonem o evidenci tržeb od dalších orgánů veřejné moci správci daně (tj. orgánu Finanční správy České republiky), pokud tyto orgány uvedené skutečnosti zjistí při výkonu své zákonem svěřené působnosti. Při plnění této působnosti postupují orgány veřejné moci podle daňového řádu (viz § 26). Výslovně se stanoví, že oznámení je třeba provést bez zbytečného odkladu. Je tak dán určitý prostor pro eventuální časovou prodlevu, je-li tato odůvodněna specifickou situací.

Záměrně se zde nestanoví pravidlo, které by určovalo, jakému konkrétnímu správci daně (finančnímu úřadu) má být informace poskytnuta. Je tak ponecháno na metodách vzájemné spolupráce dotčených orgánů, jaký způsob bude zvolen, aby předávání informací bylo hospodárné a efektivní. Není vyloučen ani sběr dat prostřednictvím Generálního finančního ředitelství.

K § 28

Návrh vychází z § 36 původního zákona o evidenci tržeb, který prakticky beze změny přejímá. Upravují se případy tzv. dvojí evidence, kdy může podle cizího práva existovat povinnost evidovat tržby ve vztahu k vymezeným tržbám. Z tohoto pohledu je z hlediska účelu evidence zbytečné dvojí evidování a tyto tržby tak bez dalšího nejsou evidovanými tržbami.

Potenciální dvojí evidování může teoreticky nastat pouze za zákonem předvídaných okolností, tedy v situaci, kdy je poplatník povinen danou tržbu, která by jinak byla předmětem evidence, evidovat srovnatelným způsobem podle práva státu, se kterým má Česká republika uzavřenou mezinárodní smlouvu o výměně informací, která je součástí právního řádu a na základě které lze získávat srovnatelné informace o evidovaných tržbách.

Toto zproštění povinností se tedy uplatní toliko na srovnatelné systémy, tj. systémy, které pracují na podobném principu. Pokud tedy podle zahraničního práva existuje např. prostá záznamní povinnost, není poplatník na základě této záznamní povinnosti zproštěn evidence tržeb podle českého práva.

Zároveň se zproštění povinností uplatní pouze za situace, kdy se k dané tržbě, u které se jinak uplatní evidenční povinnost podle zákona o evidenci tržeb, vztahuje mezinárodní smlouva (bez ohledu na způsob jejího formálního pojmenování např. označením „dohoda“), jejíž stranou je Česká republika a zahraniční stát, na základě které existuje možnost získat o dané tržbě veškeré informace získané zahraniční evidencí, které by jinak byly zasílány datovou zprávou podle § 17, a která je zároveň součástí právního řádu. Dvojí evidence tedy nenastává a za stanovených podmínek vzniká povinnost evidovat ty tržby, o nichž nelze ze srovnatelné evidence podle cizího práva získat jednu, nebo více informací (údajů) uvedených v § 17. Dále dvojí evidence nenastává v případě, že se na danou tržbu sice vztahuje srovnatelná evidenční povinnost, z níž lze získat údaje podle § 17 podle mezinárodní smlouvy, avšak jedná se o mezinárodní smlouvu, která se dosud nestala součástí právního řádu.

K části druhé – Změna zákona o daních z příjmů

K § 29

K bodu 1 (§ 2b)

K odstavcům 1 a 2:

Návrhem zákona o evidenci tržeb se navrhuje opětovné zavedení povinnosti evidence tržeb, přičemž vybrané skupině poplatníků bude za splnění stanovených podmínek umožněno se této povinnosti zprostit. Povinnost evidence tržeb by neměla představovat neúměrnou administrativní zátěž pro nejmenší poplatníky s příjmy ze samostatné činnosti, jejichž administrativní zátěž je již v tuto chvíli minimalizována tím, že jsou poplatníky v paušálním režimu. Z tohoto důvodu se v návrhu zákona o evidenci tržeb navrhuje z povinnosti evidence tržeb vyjmout poplatníky v paušálním režimu s nejnižšími příjmy, kteří si zvolili, že namísto evidence tržeb zvýší své paušální zálohy na daň z příjmů (resp. svou paušální daň). Zvýšení zálohy na daň z příjmů těchto poplatníků má v zásadě dvojí funkci – zohledňuje náklady, které by poplatník musel vynaložit na plnění povinnosti evidence tržeb, kdyby nebyl této povinnosti zproštěn, čímž narovnává podmínky mezi poplatníky, a současně zohledňuje fiskální rizika spojená s možnými daňovými úniky, které by jinak byly evidencí tržeb zachyceny. Částka přírážky ve výši 1 400 Kč (§ 38lk nový odstavec 8) je výsledkem kompromisu, který umožňuje zohlednit obě uvedená kritéria. Příliš vysoká částka přírážky by mohla vést k minimálnímu využití tohoto postupu, tj. její smysl by zůstal nenaplněn. Naopak příliš nízká částka přírážky by byla motivací pro zakrytí skutečné výše tržeb, které by jinak byly evidencí tržeb podchyceny.

Možnost zprostit se povinnosti evidovat tržby zvýšením paušálních záloh na daň z příjmů rovněž mohou uvítat poplatníci, pro které by evidence tržeb představovala nadměrnou administrativní zátěž s ohledem na charakter jejich činnosti, četnost evidovaných tržeb či jejich schopnost a ochotu používat nové technologie.

Zproštění se povinnosti evidence tržeb zvýšením daně z příjmů se nabízí pouze poplatníkům daně z příjmů fyzických osob, nikoliv poplatníkům daně z příjmů právnických osob. Rozdílný přístup k oběma skupinám poplatníků v tomto ohledu vychází z odlišné povahy těchto subjektů a konstrukce jejich daní. U poplatníků daně z příjmů fyzických osob s nízkými příjmy se nejeví jako účelné vyžadovat povinnost evidovat tržby zejména proto, že konstrukce této daně umožňuje využít poměrně rozsáhlý systém daňových úlev (např. základní sleva na poplatníka, sleva na manžela, daňové zvýhodnění na vyživované dítě či nezdanitelné části základu daně), v důsledku kterých je výsledná daňová povinnost poplatníka s nízkými příjmy zanedbatelná či dokonce nulová. Z těchto důvodů mají tito poplatníci možnost využít paušální režim, v rámci něhož je jejich daň určena v paušální výši nereflktující přesnou výši příjmů a jsou na ně kladeny minimální administrativní nároky. Pro poplatníky v paušálním režimu by požadavek na evidenci tržeb představoval nepřiměřenou zátěž bez odpovídajícího fiskálního přínosu. V případě poplatníků daně z příjmů fyzických osob tak navrhovaný přístup odpovídá principu hospodárnosti správy daní za současné minimalizace administrativních nákladů jak na straně daňových subjektů, tak na straně správce daně.

Oproti tomu u poplatníků daně z příjmů právnických osob je konstrukce daně odlišná – u daně z příjmů právnických osob není k dispozici srovnatelný systém slev či jiných daňových úlev, který by v případě nízkého základu daně vedl k plošné eliminaci jejich daňové povinnosti. Daňová povinnost právnických osob je konstruována primárně jako zdanění dosaženého zisku, a tedy v zásadě dochází ke zdanění tzv. od první koruny kladného hospodářského výsledku. Zdanění příjmů právnických osob je postaveno na výsledku hospodaření z účetnictví, tj. pro účely daně z příjmů právnických osob je nezbytným předpokladem vedení účetnictví, které je vždy spojeno s určitou administrativní zátěží. Paušalizace a upuštění od povinnosti evidovat tržby u právnických osob by proto vedlo k nepřesnému stanovení daňové povinnosti a vyššímu fiskálnímu riziku, aniž by bylo dosaženo zásadní administrativní úlevy na straně poplatníků. Rozdílný režim pro poplatníky daně z příjmů fyzických a právnických osob tak nepředstavuje nerovné zacházení, nýbrž odraz rozdílné povahy obou skupin poplatníků.

V zákoně o daních z příjmů tak vznikne nová podmnožina poplatníků v paušálním režimu, kteří se dobrovolně přihlásili k tzv. přírážce zprošťující povinnosti evidovat tržby podle zákona upravujícího evidenci tržeb. Pro přírážku zprošťující povinnosti evidovat tržby podle zákona upravujícího evidenci tržeb se s ohledem na lepší srozumitelnost legislativního textu navrhuje zavést legislativní zkratku, na základě které bude dále v zákoně o daních z příjmů označována pouze jako „přírážka“.

K přírážce se může přihlásit poplatník, který splňuje tyto podmínky:

- a) je poplatníkem v prvním pásmu paušálního režimu,
- b) jeho příjmy ze samostatné činnosti podle § 2a odst. 7 zákona o daních z příjmů za bezprostředně předcházející zdaňovací období nepřesahují 1 mil. Kč, a to bez ohledu na to, o jaké jde příjmy z hlediska možnosti uplatnění paušálních výdajů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů,
- c) podá včas správci daně oznámení o tom, že se přihlašuje k přírážce.

Podmínky pro přihlášení se k přírážce a získání výjimky z povinnosti evidovat tržby podle zákona o evidenci tržeb se navrhuje nastavit tak, aby mohly být splněny pouze těmi menšími poplatníky v prvním pásmu paušálního režimu, u kterých existuje nejnížší riziko zařazení do

nižšího pásma paušálního režimu, než které by odpovídalo jejich skutečným příjmům ze samostatné činnosti. V případě poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti, jejichž výše se blíží 2 milionů Kč, navíc může být toto riziko zvýšeno motivací nestát se plátcem daně z přidané hodnoty. Tyto poplatníky proto není žádoucí z povinnosti evidovat tržby vyjímat.

Poplatníkem přihlášeným k přírážce se může stát poplatník, který již je poplatníkem v paušálním režimu a splňuje stanovené podmínky. V takovém případě podá správci daně oznámení o přihlášení k přírážce podle navrhovaného § 38l daa.

Poplatníkem přihlášeným k přírážce se může stát rovněž poplatník, který teprve zahajuje činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, a současně vstupuje do prvního pásma paušálního režimu, pokud splňuje podmínku výše příjmů do 1 mil. Kč. V tomto případě se poplatník přihlašuje k přírážce v rámci oznámení o vstupu do paušálního režimu podle § 38lc zákona o daních z příjmů (popř. prostřednictvím společného oznámení při vstupu do paušálního režimu podle § 38ld zákona o daních z příjmů). Zahájením činnosti se rozumí i její znovuzahájení po přerušení (obdobně jako ve smyslu § 2a odst. 2 zákona o daních z příjmů).

K přírážce se může přihlásit rovněž poplatník, který splňuje všechny stanovené podmínky s výjimkou prvního pásma paušálního režimu. Typicky může jít o situaci, kdy příjmy ze samostatné činnosti poplatníka ve druhém pásmu poklesnou pod hranici 1 mil. Kč a tento poplatník bude od následujícího zdaňovacího období měnit své zvolené pásmo paušálního režimu na první pásmo. V rámci oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu podle § 38lda zákona o daních z příjmů se může tento poplatník přihlásit k přírážce od následujícího zdaňovacího období.

Poplatníkem přihlášeným k přírážce se poplatník stává v zásadě vždy od počátku zdaňovacího období. V průběhu zdaňovacího období se poplatníkem přihlášeným k přírážce může stát pouze poplatník, který v průběhu zdaňovacího období zahajuje činnost, ze které plynou příjmy ze samostatné činnosti, a současně se stává poplatníkem v prvním pásmu paušálního režimu podle § 2a odst. 2 zákona o daních z příjmů.

K odstavci 3:

Navrhovaný odstavec 3 vychází z § 2a odst. 3 zákona o daních z příjmů a upravuje situaci, kdy poplatník v paušálním režimu přihlášený k přírážce přeruší činnost, ze které mu plynou příjmy ze samostatné činnosti, a do konce zdaňovacího období tuto činnost znovu zahájí. Na základě § 2a odst. 3 zákona o daních z příjmů se tento poplatník opětovně stane poplatníkem v paušálním režimu a na základě navrhovaného § 2b odst. 3 zákona o daních z příjmů se opět stane poplatníkem přihlášeným k přírážce. V tomto případě poplatník podle § 2a odst. 3 zákona o daních z příjmů podává správci daně oznámení o vstupu do paušálního režimu podle § 38lc odst. 3 zákona o daních z příjmů. Poplatníkem přihlášeným k přírážce se však tento poplatník stává automaticky na základě § 2b odst. 3 zákona o daních z příjmů, stejně jako je tomu ohledně opětovného vstupu do paušálního režimu na základě § 2a odst. 3 zákona o daních z příjmů. Pokud tedy oznámení o vstupu do paušálního režimu podle § 38lc odst. 3 zákona o daních z příjmů poplatník nepodá, případně pokud v něm bude absentovat informace o opětovném přihlášení se k přírážce, neznamená to, že poplatník přestává být k přírážce v paušálním režimu přihlášen. Oznámení má v tomto případě jen deklaratorní povahu.

K odstavci 4:

Navrhovaný odstavec 4 upravuje okamžiky, kdy poplatník přestává být přihlášen k přírážce, společně s důvody, pro které poplatník přestává být poplatníkem přihlášeným k přírážce. Poplatník přestane být přihlášen k přírážce, pokud se dobrovolně odhlásí, nebo pokud přestane splňovat některou z podmínek stanovených pro přihlášení k přírážce podle odstavce 1. Jedná se

přítom o obdobnou úpravu jako v případě, kdy poplatník dobrovolně vystupuje z paušálního režimu.

Přestane-li poplatník přihlášený k přírážce splňovat některou ze stanovených podmínek, přestane být poplatníkem přihlášeným k přírážce k okamžiku uvedenému v odstavci 4:

- a) přesáhnou-li příjmy poplatníka ze samostatné činnosti 1 mil. Kč, aniž by došlo ke změně pásma paušálního režimu poplatníka, přestává být poplatníkem přihlášeným k přírážce uplynutím zdaňovacího období, ve kterém došlo k překročení stanovené hranice,
- b) přestane-li poplatník být poplatníkem v paušálním režimu podle § 2a odst. 8 zákona o daních z příjmů nebo přestane-li být poplatníkem v prvním pásmu paušálního režimu podle § 2a odst. 4 zákona o daních z příjmů, přestává být rovněž poplatníkem přihlášeným k přírážce, a to uplynutím kalendářního měsíce nebo zdaňovacího období, ve kterém se tak stalo (uplynutím kalendářního měsíce přestává být poplatník v paušálním režimu v případech podle § 2a odst. 8 písm. c) až e) zákona o daních z příjmů, uplynutím zdaňovacího období přestává být poplatník v paušálním režimu v případech podle § 2a odst. 8 písm. a) a b) a podle § 2a odst. 4 zákona o daních z příjmů).

Pokud poplatník přestává být přihlášen k přírážce z důvodu, že jeho příjmy ze samostatné činnosti přesáhly hranici 1 mil. Kč a bylo podáno oznámení o jiné výši paušální daně, není třeba správci daně výslovně oznamovat ukončení přihlášení k přírážce nebo se od přírážky odhlašovat, neboť tato skutečnost vyplývá již z navrhovaného § 2b odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Vzhledem k tomu, že k přírážce se poplatník přihlašuje dobrovolně, může se rovněž z přírážky dobrovolně odhlásit, a to prostřednictvím oznámení o odhlášení z přírážky podle navrhovaného § 38lde zákona o daních z příjmů. Odhlásí-li se poplatník z přírážky dobrovolně, přestane být poplatníkem přihlášeným k přírážce uplynutím zdaňovacího období, které uvedl v oznámení o odhlášení z přírážky podle navrhovaného § 38lde zákona o daních z příjmů.

K odstavci 5:

Navrhované ustanovení je obdobou § 2a odst. 6 zákona o daních z příjmů, který pro účely vymezení rozhodného příjmu pro příslušné pásmo paušálního režimu podle § 2a odst. 5 zákona o daních z příjmů zužuje množinu příjmů ze samostatné činnosti. Vzhledem k tomu, že institut přírážky je přímo navázán na paušální režim a jednou z podmínek pro přihlášení se k přírážce je nepřesazení určité výše příjmů ze samostatné činnosti, musí být i příjmy ze samostatné činnosti pro tyto účely posuzovány stejně jako v případě paušálního režimu, tedy nepřihlíží se k příjmům osvobozeným od daně, příjmům, které nejsou předmětem daně, a příjmům, ze kterých je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.

Při posouzení výše příjmů ze samostatné činnosti pro účely přihlášení se k přírážce se rovněž uplatní § 2a odst. 7 zákona o daních z příjmů, který tyto příjmy dále konkretizuje, avšak tentokrát obecně pro účely paušálního režimu. Vzhledem k tomu, že přírážka se týká pouze poplatníků v paušálním režimu, však v případě tohoto ustanovení není třeba výslovné legislativní úpravy a § 2a odst. 7 zákona o daních z příjmů se použije pro § 2b bez dalšího.

K bodu 2 (§ 6 odst. 3 věta druhá)

Zrušuje se odkaz na ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) zákona o daních z příjmů, jelikož je navrhována změna tohoto ustanovení a nepeněžní příjmy plynoucí z účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na společenské akci, včetně té s kulturním nebo sportovním prvkem, pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k její povaze je

pořádání takové akce zaměstnavateli obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené, se přesouvají do § 6 odst. 9 písm. d) bodu 2 zákona o daních z příjmů.

K bodu 3 (§ 6 odst. 3 písm. c))

Z důvodu zrušení limitu pro osvobození od daně nepeněžních příjmů ve formě volnočasových benefitů zaměstnanců, mezi které patří i použití zařízení péče o děti předškolního věku, již není zvláštní ocenění nepeněžního příjmu ve formě použití tohoto zařízení daňově relevantní.

K bodu 4 (§ 6 odst. 9 písm. d) bod 2)

Ruší se limit pro osvobození od daně nepeněžních příjmů ve formě volnočasových benefitů zaměstnanců, s výjimkou rekreace a zájezdu, které se vrací do režimu před 1. lednem 2024 (viz navrhované znění § 6 odst. 9 písm. d) bodu 3 zákona o daních z příjmů). Poskytování vymezených nepeněžních plnění má významný sociální charakter a je realizováno nad rámec mzdových a platových nároků zaměstnance. Volnočasové benefity zaměstnanců přispívají k posilování motivace zaměstnanců a pozitivního vztahu mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem a podporují duševní i fyzické zdraví zaměstnanců, popřípadě jejich rodinných příslušníků.

Do ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) bodu 2 zákona o daních z příjmů se přesouvá úprava nepeněžního příjmu plynoucího z účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na společenských akcích, včetně těch s kulturním či sportovním prvkem, pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků (zejména např. vánoční besídky, výročí společnosti či dětské dny), která je s účinností od 1. ledna 2024 vyčleněna samostatně v § 6 odst. 9 písm. g). Tímto přesunem nedochází k věcné změně ohledně společenských akcí pořádaných zaměstnavatelem, protože na jejich osvobození od daně z příjmů se podle dosavadní právní úpravy v § 6 odst. 9 písm. g) zákona o daních z příjmů nevztahoval žádný limit a nově není limit stanoven ani v písmenu d). Navrhovanou úpravou dojde ke sjednocení daňového režimu těchto druhů volnočasových benefitů zaměstnanců, což přispěje k systémovosti a lepší přehlednosti zákona o daních z příjmů.

Příjmy ve formě účasti na společenské akci, včetně té s kulturním nebo sportovním prvkem, pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků nebo poskytnutí příspěvku na kulturní nebo sportovní akce jsou osvobozeny od daně pouze tehdy, pokud vzhledem k jejich povaze je jejich poskytování zaměstnavateli obvyklé a jejich forma a rozsah jsou přiměřené. U společenských akcí pořádaných zaměstnavatelem tomu tak bylo i podle dosavadního § 6 odst. 9 písm. g) zákona o daních z příjmů, u příspěvku na kulturní a sportovní akce se jedná o novou podmínku zakotvenou přímo v textu zákona. Kritérium obvyklosti a přiměřenosti se přitom explicitně vztahuje právě na společenské akce, včetně těch s kulturním či sportovním prvkem, pořádané zaměstnavatelem, jakož i na kulturní a sportovní akce zajišťované zaměstnavatelem prostřednictvím externích subjektů. Toto upřesnění reaguje na přesun právní úpravy a zároveň poskytuje jasnou oporu pro posuzování těchto plnění, aniž by byla dotčena podpora skutečných zaměstnaneckých aktivit. Účelem této podmínky je zamezit excesům, ke kterým v praxi docházelo při poskytování těchto druhů benefitů před 1. lednem 2024, kdy některým zaměstnancům byla poskytována plnění ve značných hodnotách. Smyslem navrhované právní úpravy tak je podpořit sociální charakter daňově zvýhodněných volnočasových benefitů podporujících duševní i fyzické zdraví zaměstnanců nebo jejich rodinných příslušníků a předcházet jejich zneužívání k nežádoucí daňové optimalizaci.

K bodu 5 (§ 6 odst. 9 písm. d) body 3 a 4)

Daňový režim příjmu ve formě poskytnutí rekreace nebo zájezdu zaměstnanci zaměstnavatelem se navrácí do podoby před 1. lednem 2024, tedy jsou osvobozeny v úhrnu do výše 20 000 Kč za zdaňovací období.

Nově se do výčtu daňově osvobozených příjmů doplňuje nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi ve formě poskytnutí příspěvku na osobní asistenci, pečovatelskou službu, tísňovou péči, odlehčovací službu, ranou péči nebo službu centra denních služeb nebo denního stacionáře, pokud jsou poskytovány jako služby komunitního charakteru a na základě oprávnění podle zákona upravujícího sociální služby. Cílem této úpravy je podporovat služby komunitního typu, které umožňují osobám, zejména seniorům, setrvat v jejich přirozeném domácím prostředí. Tento účel naplňují především terénní služby a částečně služby ambulantní, nikoli služby pobytové. Zakotvení podmínky komunitního charakteru proto představuje věcně odůvodněné omezení, které zajišťuje cílené směřování daňové podpory na služby podporující nezávislý způsob života a odpovídající sledovanému veřejnému zájmu. Jedná se o reakci na problémy, jimž čelí systém péče v České republice. Účelem je podpora neformálních pečujících, modelu sdílené péče a obecně sociálních služeb, které trpí dlouhodobým podfinancováním. Daňová podpora profesionálních sociálních služeb umožní zapojení zaměstnavatelů do systému péče a podpoří pracovní aktivitu pečujících. Pracovní aktivita pečujících má pozitivní dopad na kvalitu jejich života i na veřejné rozpočty.

Sociální služby jsou upraveny zákonem č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o sociálních službách“), sociální služby, kterých se bude týkat osvobozený příspěvek, jsou upraveny konkrétně v § 39, 40, 41, 44, 45, 46 a 54 tohoto zákona. Podmínky, za kterých je služba považována za službu komunitního charakteru, jsou uvedeny v § 33a zákona o sociálních službách. Osvobozený od daně je pouze příspěvek na sociální služby, které jsou poskytovány na základě oprávnění podle zákona o sociálních službách, osvobození se tedy nevztahuje na příspěvky na pomoc poskytovanou osobou blízkou nebo asistentem sociální péče, který tuto činnost nevykonává jako podnikatel, podle § 83 zákona o sociálních službách, ani na sociální služby poskytované na území České republiky dočasně a ojediněle osobou usazenou v jiném členském státě Evropské unie podle § 84 zákona o sociálních službách.

K bodu 6 (§ 6 odst. 9 písm. g))

Dosavadní obsah § 6 odst. 9 písm. g) se přesunuje do písmene d) bodu 2, viz výše, a do písmene g) se vkládá nová úprava osvobození spropitného ze stravovacích služeb. Vláda se ve svém programovém prohlášení zavázala podpořit gastrosektor a jeho zaměstnance. Jedním z opatření, kterým se realizuje tento cílený záměr vlády, je osvobození dobrovolného spropitného zaměstnancům v gastronomii od daně z příjmů. Navržená změna osvobozuje příjem zaměstnanců v podobě spropitného ze stravovacích služeb od daně z příjmů do výše stanoveného limitu. Spropitné ze stravovacích služeb není osvobozeno od daně z příjmů v případě, že jej obdrží poplatník při výkonu činnosti, ze které mu plynou příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů. Osvobození se týká pouze spropitného ze stravovacích služeb, které je zaměstnanci přiděleno jeho zaměstnavatelem za výkon činnosti v provozovně stravovacích služeb, za kterou je poskytování spropitného obvyklé. Aby bylo spropitné ze stravovacích služeb osvobozeno, je třeba, aby byly současně splněny všechny tyto podmínky.

Pojem „spropitné ze stravovacích služeb“ byl zaveden z důvodu naplnění účelu navržené právní úpravy, kterým je osvobodit příjem zaměstnanců v podobě přerozděleného spropitného pouze v sektoru gastronomie, a to za zvýšení transparentnosti příjmů těchto zaměstnanců. V tomto sektoru jsou mzdy statisticky pod úrovní průměrné mzdy v České republice a příjem zaměstnanců v tomto sektoru není zpravidla tvořen pouze mzdou. Současná právní úprava, podle které je spropitné v plné výši zdanitelný příjem ze závislé činnosti, vede k nižší transparentnosti mezd v tomto sektoru, jelikož zaměstnanci mohou být motivováni příjem v podobě spropitného nepřiznat. Osvobození spropitného od daně z příjmů tak povede k vyšší

transparentnosti příjmů zaměstnanců v tomto sektoru, což těmto zaměstnancům umožní např. lepší přístup k hypotékám. Dále toto osvobození povede k narovnání podnikatelského prostředí a k vyšší právní jistotě zaměstnanců i zaměstnavatelů.

Provozovatel stravovacích služeb spropitné, které mu bylo zákazníky dobrovolně poskytnuto v přímé souvislosti s poskytnutím stravovací služby v provozovně stravovacích služeb, může rozdělit mezi své zaměstnance a jednotlivým zaměstnancům přidělit část obdrženého spropitného. Je na rozhodnutí provozovatele stravovacích služeb, kterým svým zaměstnancům a v jaké výši přidělí spropitné ze stravovacích služeb.

Osvobození spropitného ze stravovacích služeb se vztahuje pouze na zaměstnance vykonávající činnost přímo v provozovně stravovacích služeb. Ta je definována jako provozovna podle živnostenského zákona, v níž je provozována stravovací služba spočívající v přípravě a prodeji pokrmů k přímé spotřebě v této provozovně. Provozovnou se podle § 17 odst. 1 živnostenského zákona rozumí prostor, v němž je vykonávána živnost. Z toho vyplývá, že provozovny stravovacích služeb nejsou tržiště, stánky s občerstvením či food trucky, kde není možné splnit podmínku přímé spotřeby pokrmů v provozovně, tedy takové provozovny, jejichž součástí není místo určené ke spotřebě pokrmů, typicky stoly a židle. Smyslem je osvobodit spropitné ze stravovacích služeb přidělené pouze těm zaměstnancům, kteří vykonávají činnost v provozovnách, kde spropitné vyjadřuje spokojenost zákazníků s poskytnutou stravovací službou jako celkem (tedy včetně posezení při konzumaci pokrmu), nikoli v provozovnách, kde si zákazník pouze vyzvedne jídlo a konzumuje ho jinde, neboť takové provozovny zákazníkům neposkytují žádné služby navíc a jsou v tomto smyslu srovnatelné s maloobchodním prodejem.

Podmínka osvobození spropitného ze stravovacích služeb spočívající v tom, že poskytování spropitného za činnost, kterou zaměstnanec v provozovně stravovacích služeb vykonává, je obvyklé, je stanovena z důvodu, aby se osvobození týkalo pouze těch zaměstnanců, kteří při poskytování stravovací služby přichází do přímého kontaktu se zákazníkem nebo kteří pro něj připravují pokrm. Jedná se tak např. o číšníky, kuchaře, barmany či servírky.

Spropitné v rámci definice pojmu „spropitné ze stravovacích služeb“ je nutné vykládat v jeho obvyklém smyslu, tedy že jde o nepovinnou platbu zákazníka vyjadřující míru jeho spokojenosti s poskytnutými službami. Za spropitné tak nemůže být považován příjem v podobě tzv. *couvertu*, jelikož *couvert* je povinný poplatek za stolování připočtený k ceně jídla a nejde tak o nepovinnou platbu. Dále nemůže být podle navrhovaného ustanovení osvobozena pevná částka, která bude zaměstnanci každý měsíc poskytována zaměstnavatelem nad rámec smluvené mzdy a jejíž výše nebude záviset na dobrovolných platbách od zákazníků, protože v takovém případě se nebude jednat o přerozdělené spropitné.

Spropitným ze stravovacích služeb je pouze spropitné, které provozovatel stravovací služby obdržel od zákazníka v přímé souvislosti s poskytnutím stravovací služby v provozovně stravovacích služeb. To znamená, že musí být dána časová a věcná souvislost mezi poskytnutým spropitným a poskytnutou stravovací službou. Typickým příkladem, kdy je spropitné poskytováno zákazníkem v přímé souvislosti s poskytnutou stravovací službou, je poskytnutí spropitného při placení účtu v restauraci.

Stravovací služba je definována v § 23 odst. 1 zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, ve znění pozdějších předpisů, jako činnost provozovatele potravinářského podniku, která souvisí s jakoukoli fází výroby, přípravy, skladování, distribuce a uvedení pokrmů na trh za účelem jejich podávání v rámci zařízení společného stravování. Pro úplnost je třeba dodat, že pokrmem se rozumí i nápoje, neboť pojem „pokrm“ je definován v § 23 odst. 2 uvedeného zákona jako potravina včetně nápoje, kuchyňsky upravená studenou nebo teplou cestou nebo ošetřená tak, aby mohla být přímo nebo po ohřevu podána ke konzumaci v rámci stravovací služby.

Spropitné ze stravovacích služeb přidělené zaměstnanci jeho zaměstnavatelem je při splnění všech výše uvedených podmínek každý měsíc osvobozeno od daně z příjmu do výše zákonem stanoveného limitu. Pokud výše přiděleného spropitného ze stravovacích služeb za kalendářní měsíc překročí stanovený limit, je osvobozeno pouze přidělené spropitné ze stravovacích služeb do tohoto limitu a spropitné ze stravovacích služeb ve výši přesahující tento limit je zdanitelným příjmem.

Limit výše osvobozeného přiděleného spropitného ze stravovacích služeb se stanoví za jednotlivé kalendářní měsíce a stanoví se jako 7 % z měsíčních příjmů zaměstnavatele ze stravovacích služeb za kalendářní měsíc, přičemž tento limit se vztahuje v úhrnu na všechny zaměstnance zaměstnavatele. Zaměstnavatelům se tedy dává možnost přidělit přijaté spropitné jednotlivým zaměstnancům, ale vždy tak, aby celková výše osvobozeného spropitného ze stravovacích služeb v úhrnu za všechny zaměstnance nepřesáhla 7 % měsíčních příjmů zaměstnavatele ze stravovacích služeb. Tak např. v situaci, kdy mají jednotliví zaměstnanci odlišné pracovní úvazky nebo někteří z nich v daný měsíc čerpají dovolenou, mohou být jednotlivým zaměstnancům přiděleny rozdílné podíly na celkovém spropitném a také jim může být „přidělena“ jiná část z limitu pro osvobození spropitného ze stravovacích služeb. Ustanovení současně řeší situaci, kdy zaměstnavatel neurčí, jak je limit osvobozeného spropitného ze stravovacích služeb mezi zaměstnance rozdělen. V takovém případě se uplatní pravidlo stanovené v zákoně, že pro každého zaměstnance je limit pro osvobození roven podílu 7 % z měsíčních příjmů zaměstnavatele ze stravovacích služeb za daný kalendářní měsíc a počtu zaměstnanců tohoto zaměstnavatele, kterým bylo za výkon činnosti u tohoto zaměstnavatele za daný kalendářní měsíc přiděleno spropitné ze stravovacích služeb. V takovém případě tedy bude limit výše osvobozeného spropitného ze stravovacích služeb pro všechny zaměstnance téhož zaměstnavatele totožný. Obecně z konstrukce limitu pro osvobození vyplývá, že limit bude každý měsíc jiný v závislosti na výši příjmů zaměstnavatele a také na tom, kolik zaměstnanců u něho bude daný měsíc vykonávat uvedenou činnost. Stanovený limit pro osvobození přiděleného spropitného ze stravovacích služeb vychází z dostupných statistik, kdy podle údajů z pokladních systémů dosahuje spropitné rozmezí 5-10 %. Výše osvobozeného přiděleného spropitného ze stravovacích služeb se zároveň uvádí na mzdových listech v souladu s § 38j odst. 2 písm. f) bod 2 zákona o daních z příjmů.

Pokud plynou zaměstnanci od zaměstnavatele příjmy zdaňované podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů, je limit určen stejně, jako je popsáno výše, tedy poplatníci s příjmy podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů se také započítávají do počtu zaměstnanců pro účely tohoto výpočtu.

V případě, že zaměstnanci plynou příjmy v podobě přerozděleného spropitného ze stravovacích služeb v rámci jednoho kalendářního měsíce od více zaměstnavatelů, posuzuje se limit pro jejich osvobození u jednotlivých zaměstnavatelů nezávisle na sobě.

K bodu 7 (§ 6 odst. 18)

Dosavadní znění odstavce 18 se vypouští, jelikož z důvodu zrušení limitu pro osvobození od daně nepeněžních příjmů ve formě volnočasových benefitů zaměstnanců již není zvláštní ocenění nepeněžního příjmu ve formě použití zařízení péče o děti předškolního věku daňově relevantní. Nově se proto hodnota nepeněžního příjmu ve formě použití zařízení péče o děti předškolního věku na straně zaměstnance stanoví podle obecných principů uvedených v § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

V odstavci 18 se navrhuje upravit zaokrouhlování ve vztahu k samostatnému základu pro výpočet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a záloze na daň z příjmů fyzických osob podle § 6 odst. 4 zákona o daních z příjmů. Po změně daňového režimu příjmů podle § 6 odst. 4 z dřívější srážkové daně na současný režim samostatného základu pro výpočet

zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti zákonem č. 360/2025 Sb. v zákoně o daních z příjmů absentovala úprava zaokrouhlování ve vztahu k těmto zálohám a základu, proto se navrhuje tuto úpravu doplnit.

K bodu 8 (§ 7a odst. 7)

Navrhovaný odstavec 7 navazuje na nový institut přírážky, kterou se navrhuje konstruovat jako přírážku k paušální záloze na daň z příjmů a jako přírážku k dani z příjmů, a to v závislosti na situaci, která nastane. Cílem navržené konstrukce je zajistit, aby přírážka byla uhrazena vždy, když se poplatník oprávněně zprostil povinnosti evidence tržeb, nebo naopak byla poplatníkovi vrácena v případě, že se k přírážce nepřihlásil oprávněně (tj. již od počátku nesplňoval některou ze stanovených podmínek, a přesto podal oznámení o přihlášení k přírážce a platil ji).

Ve výchozí situaci přírážka zvyšuje paušální zálohu na daň z příjmů poplatníka přihlášeného k přírážce (viz navrhovaný § 38lk odst. 7 písm. a) a odst. 8 zákona o daních z příjmů) a následně také jeho paušální daň. Paušální záloha na daň z příjmů poplatníka v prvním pásmu paušálního režimu přihlášeného k přírážce tak bude namísto standardních 100 Kč činit 1 500 Kč. Bude-li na konci zdaňovacího období daň tohoto poplatníka rovna paušální dani podle § 7a odst. 1 až 3 zákona o daních z příjmů, bude paušální daň činit součin počtu kalendářních měsíců zdaňovacího období, ve kterých poplatník byl v paušálním režimu a byl přihlášen k přírážce, a zálohy zvýšené o tuto přírážku. V tomto standardním případě není třeba legislativní úpravy, neboť lze postupovat podle obecného režimu pro výpočet paušální daně – podle § 7a odst. 6 písm. a) se paušální daň počítá ze zálohy na daň pro zvolené pásmo paušálního režimu, která bude u tohoto poplatníka činit 1 500 Kč.

Může však nastat situace, kdy daň poplatníka přihlášeného k přírážce bude rovna paušální dani, avšak nikoli podle prvního pásma paušálního režimu, protože poplatník nesplní jeho podmínky a podá oznámení o jiné výši paušální daně pro vyšší pásmo paušálního režimu. V tomto případě byl poplatník v paušálním režimu k přírážce přihlášen oprávněně, nicméně v průběhu zdaňovacího období přesáhl stanovenou výši rozhodných příjmů pro první pásmo. Výslednou paušální daň tohoto poplatníka odpovídající vyššímu pásmu paušálního režimu je proto třeba zvýšit o přírážky (resp. o součin přírážky a počtu kalendářních měsíců, po které byl poplatník k přírážce přihlášen), neboť přírážky již uhrazené v průběhu zdaňovacího období budou jakožto zálohy započteny na tuto vyšší paušální daň. Tím se zajistí, že přírážka nebude poplatníkovi vrácena, protože zálohy zvýšené o přírážku se započítají na daň zvýšenou o přírážku. Právě tuto situaci upravuje § 7a odst. 7 zákona o daních z příjmů. V tomto případě poplatník nepodává oznámení o odhlášení z přírážky podle § 38ldaa zákona o daních z příjmů ani oznámení o ukončení přihlášení k přírážce podle § 38lg zákona o daních z příjmů, neboť k ukončení přihlášení k přírážce dochází automaticky ze zákona, a to v důsledku naplnění podmínky podle § 2b odst. 4 písm. b) zákona o daních z příjmů. Správce daně se o této skutečnosti dozví na základě podání oznámení o jiné výši paušální daně pro vyšší pásmo paušálního režimu, a tedy mu již není třeba tuto skutečnost oznamovat.

V případě, že daň poplatníka, který se k přírážce přihlásil oprávněně, nebude na konci zdaňovacího období rovna paušální dani (a poplatník bude povinen podat daňové přiznání), bude jeho daň o tuto přírážku zvýšena podle navrhovaného § 16ab odst. 4 zákona o daních z příjmů, neboť již uhrazené přírážky se jakožto zálohy započtou na tuto daň poplatníka.

Jestliže se poplatník, který je platně v prvním pásmu paušálního režimu, k přírážce přihlásil neoprávněně (tj. jeho příjmy ze samostatné činnosti za předcházející zdaňovací období převyšovaly 1 mil. Kč), je povinen podat oznámení o nesplnění podmínek v paušálním režimu podle navrhovaného § 38lf odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů a uhrazená přírážka bude poplatníkovi následně

- a) vrácena jako přeplatek, bude-li jeho daň rovna paušální dani, neboť tato daň se vypočte podle § 7a odst. 6 písm. a) ze záloh nezvýšených o přírážku,
- b) započtena na vyšší paušální daň, pokud daň poplatníka nebyla rovna paušální dani pro první pásmo a tento poplatník podal oznámení o jiné výši paušální daně a jeho daň tedy byla rovna paušální dani pro vyšší pásmo (tímto de facto dojde k vrácení uhrazené přírážky, neboť paušální daň bude vypočtena podle § 7a odst. 6 písm. b) bez použití § 7a odst. 7), nebo
- c) započtena na jeho daň, nebude-li jeho daň rovna paušální dani (tímto de facto dojde k vrácení uhrazené přírážky, neboť daň bude vypočtena bez použití § 16ab odst. 4 až 6).

U poplatníka, který se přihlásil neoprávněně nejen k přírážce, ale i do celého paušálního režimu, se bude postupovat stejně jako v předchozím uvedeném případě v situaci c).

Přírážka tedy bude vždy určitým způsobem vrácena poplatníkovi, který se k přírážce přihlásil neoprávněně, avšak tento poplatník bude sankcionován za nesplnění povinnosti evidence tržeb podle zákona o evidenci tržeb, pokud mu v daném období vznikly, neboť nesplnil podmínky pro získání výjimky z této povinnosti.

K bodu 9 (§ 16ab odst. 4 až 6)

Ustanovení § 16a odst. 4 až 6 zákona o daních z příjmů navazují na nový institut přírážky a upravují situaci, kdy poplatník byl k přírážce přihlášen oprávněně (tj. v okamžiku přihlášení se k přírážce splňoval všechny stanovené podmínky), avšak z nějakého důvodu jeho daň nebyla na konci zdaňovacího období rovna paušální dani. K tomu může dojít například v situaci, kdy poplatník přestane splňovat podmínky pro první pásmo paušálního režimu a zároveň nepodá oznámení o jiné výši paušální daně podle § 38ldb zákona o daních z příjmů, přestane splňovat podmínky pro kterékoliv pásmo paušálního režimu nebo přestane být poplatníkem v paušálním režimu z důvodu, že přeruší či ukončí činnost a jeho daň není rovna paušální dani podle § 7a odst. 2 zákona o daních z příjmů. V takovém případě je poplatník povinen podat oznámení o ukončení paušálního režimu a ukončení přihlášení k přírážce podle navrhovaného znění § 38lg zákona o daních z příjmů a rovněž je povinen podat daňové přiznání.

Vzhledem k tomu, že poplatník byl k přírážce přihlášen oprávněně (a tedy byl oprávněně osvobozen od povinnosti evidovat tržby), je namístě, aby poplatník přírážky uhradil. Úhrady přírážek může být dosaženo několika způsoby podle toho, jaká bude výsledná daň poplatníka (popř. zda bude výsledkem daňový bonus).

Pokud bude výsledkem výpočtu podle § 16ab odst. 1 nebo 3 daň, která není rovna nule, použije se nově navrhované ustanovení § 16ab odst. 4, na základě kterého se tato daň zvýší o přírážku (resp. o součin přírážky a počtu kalendářních měsíců, po které byl poplatník k přírážce přihlášen), neboť přírážka již uhrazená v průběhu zdaňovacího období bude jakožto záloha započtena na daň z příjmů poplatníka. Proto je nutné o stejnou částku zvýšit i daň, aby mu přírážka nebyla v rámci zúčtování záloh de facto vrácena.

Přírážka zvyšuje konečnou daň z příjmů poplatníka, tj. po zohlednění slev na dani a daňového zvýhodnění, neboť o tyto částky se snižuje již daň vypočtená podle § 16 zákona o daních z příjmů. Zvýšení daně o přírážku před uplatněním slev na dani a daňového zvýhodnění by v případě daně, která je nižší než základní sleva na poplatníka, de facto vedlo k tomu, že poplatník přírážku ve výsledku neuhradí, neboť jeho daň zvýšená o přírážku bude po uplatnění slevy nižší než přírážka nebo dokonce rovna nule a paušální zálohy na daň z příjmů poplatníka zvýšené o přírážku by se staly přeplatkem.

Navrhovaný odstavec 4 se použije i v případě, že poplatníkovi vznikne daňová ztráta. Daň za zdaňovací období, ve kterém poplatníkovi vznikla daňová ztráta, je fakticky rovna nule. Pokud

tedy poplatník byl oprávněně přihlášen k přírážce, daň poplatníka v nulové výši se rovněž zvyšuje o součin přírážky a počtu kalendářních měsíců, po které byl poplatník k přírážce přihlášen.

Pokud však bude výsledkem postupu podle § 16ab odst. 2 zákona o daních z příjmů daňový bonus, je ze stejného důvodu třeba tento bonus snížit o přírážku (resp. o součin přírážky a počtu kalendářních měsíců, po které byl poplatník k přírážce přihlášen). Další postup je dán výší daňového bonusu, přičemž mohou nastat dvě situace:

- a) daňový bonus je vyšší než součin přírážky a počtu kalendářních měsíců, po které byl poplatník k přírážce přihlášen, nebo je roven tomuto součinu – v tomto případě přírážka fakticky sníží daňový bonus (popř. ho zcela eliminuje),
- b) daňový bonus poplatníka nižší než součin přírážky a počtu kalendářních měsíců, po které byl poplatník k přírážce přihlášen – v tomto případě přírážka zcela eliminuje daňový bonus a současně vznikne poplatníkovi daň ve výši, ve které součin přírážky a počtu kalendářních měsíců, po které byl poplatník přihlášen k přírážce, převyšoval daňový bonus.

Bude-li výsledná daň poplatníka (zvýšená o přírážky) nižší než úhrn uhrazených paušálních záloh na daň z příjmů (zvýšených o přírážky), vznikne poplatníkovi přeplatek, který se za podmínek stanovených daňovým řádem může stát vratitelným přeplatkem.

K bodu 10 (§ 18a odst. 5)

V současné době není v zákoně o daních z příjmů řešeno, jakým způsobem má postupovat veřejně prospěšný poplatník, který v průběhu zdaňovacího období přestane nebo začne splňovat podmínky pro veřejně prospěšného poplatníka s tzv. širokým základem daně, tedy základem daně určeným podle § 18a odst. 5 zákona o daních z příjmů, tedy v průběhu zdaňovacího období by mělo dojít ke změně daňového režimu. Vzhledem k tomu, že změna režimu v průběhu zdaňovacího období by byla administrativně velmi náročná, navrhuje se úprava ustanovení tak, aby stanovilo, že pokud v průběhu zdaňovacího období dojde ke změně a poplatník tedy začne/přestane splňovat podmínky dle § 18a odst. 5 zákona o daních z příjmů, postupuje podle původního režimu po celé zdaňovací období bez ohledu na tuto změnu. K přechodu na nový systém dojde až v následujícím zdaňovacím období.

Rozhodující skutečností pro aplikaci § 18a odst. 5 zákona o daních z příjmů na příjmy veřejně prospěšného poplatníka je, zda tento poplatník byl subjektem podle § 18a odst. 5 písm. a) až e) k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání. Výjimku představuje pouze situace, kdy poplatník vznikne v průběhu zdaňovacího období. Pokud je poplatník již k okamžiku svého vzniku veřejně prospěšným poplatníkem uvedeným v písmenech a) až e), použije se § 18a odst. 5 od okamžiku jeho vzniku, neboť v tomto případě u poplatníka fakticky nedochází ke změně režimu zdanění, který by byl spojen s administrativní zátěží (ale zároveň nelze použít pravidlo „prvního dne zdaňovacího období“, protože poplatník k prvnímu dni zdaňovacího období ještě neexistoval).

Ke změně z tzv. úzkého základu daně na tzv. široký základ daně u veřejně prospěšných poplatníků v průběhu zdaňovacího období může dojít např. v případě, pokud v průběhu zdaňovacího období veřejně prospěšný poplatník dostane oprávnění k poskytování zdravotních služeb podle zákona upravujícího zdravotní služby. V tomto případě tedy poplatník po celé zdaňovací období bude postupovat jako poplatník s tzv. úzkým základem daně a na tzv. široký základ daně přejde až v novém zdaňovacím období.

Změna podmínek pro použití § 18a odst. 5 zákona o daních z příjmů ovlivňuje aplikaci § 36 odst. 5 písm. a) zákona o daních z příjmů – pro použití tohoto ustanovení bude rovněž

rozhodné, zda veřejně prospěšný poplatník splňuje podmínky v § 18a odst. 5 zákona o daních z příjmů k prvnímu dni zdaňovacího období nebo období, za které se podává daňové přiznání, popř. ke dni svého vzniku. Ani v případě aplikace zvláštní sazby daně z úrokového příjmu z účtu a vkladu u bank a spořitelni a úvěrních družstev podle § 36 odst. 5 zákona o daních z příjmů tak nedojde ke změně v průběhu zdaňovacího období.

K bodu 11 (§ 25 odst. 1 písm. h) bod 1)

Navrhuje se provést legislativně technickou úpravu spočívající ve sjednocení znění ustanovení se zněním § 6 odst. 9 písm. d) bodů 2 a 3. Dále se do výčtu výdajů, které nelze pro daňové účely uznat za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů, doplňuje nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě příspěvku na osobní asistenci, pečovatelskou službu, tísňovou péči, odlehčovací službu, ranou péči nebo službu centra denních služeb nebo denního stacionáře, pokud jsou poskytovány jako služby komunitního charakteru a na základě oprávnění podle zákona upravujícího sociální služby, které se zavádí jako daňově podporovaný zaměstnanecký benefit v § 6 odst. 9 písm. d) bodě 4.

K bodu 12 (§ 35ba odst. 1 písm. f) až h))

Navrhuje se zavést slevu na studenta v rozsahu, v jakém byla zavedena s účinností do 31. prosince 2023, jakožto základní nástroj přímé finanční podpory zejména vysokoškolských studentů. Cílem návrhu je zmírnit finanční bariéry, které mohou bránit přístupu ke vzdělání, a současně motivovat studenty k legální pracovní aktivitě při studiu.

Dále se navrhuje zavést slevu za umístění dítěte v obdobném rozsahu, v jakém byla zavedena s účinností do 31. prosince 2023. Domácnostem se v posledních letech zhoršila finanční dostupnost předškolní péče v důsledku nárůstu reálných nákladů na ni. Účelem zavedení slevy za umístění dítěte je tedy zajistit dostupnost předškolní péče pro domácnosti, v nichž jsou vychovávány děti předškolního věku. Dalším důvodem zavedení této slevy je obnovení rovného zacházení mezi jednotlivými skupinami poplatníků, a to konkrétně mezi poplatníky s příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů, pokud by jejich náklady na předškolní péči mohly být uplatněny jako daňově uznatelné výdaje podle § 24 zákona o daních z příjmů, a těmi poplatníky, kteří tak postupovat nemohou z důvodu, že nemají příjmy ze samostatné činnosti.

Za účelem přehlednosti a srozumitelnosti právní úpravy se navrhuje výši a podmínky uplatnění slevy na studenta upravit v samostatném § 35bc a výši a podmínky uplatnění slevy za umístění dítěte upravit v samostatném § 35bd.

V souvislosti s opětovným zavedením povinnosti evidence tržeb se pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob s příjmem ze samostatné činnosti navrhuje zavést novou daňovou úlevu v podobě slevy na dani. Výše slevy a podmínky jejího uplatnění jsou upraveny v navrhovaném § 35be zákona o daních z příjmů.

K bodu 13 (§ 35ba odst. 2)

V návaznosti na zavedení slevy za umístění dítěte v § 35ba odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se stanoví, že daňový nerezident je oprávněn tuto slevu uplatnit, pouze pokud kromě podmínek uvedených v § 35bd zákona o daních z příjmů splňuje i podmínky uvedené v § 35ba odst. 2 zákona o daních z příjmů. Jedná se o totožný režim, jaký se u slevy za umístění dítěte uplatňoval s účinností do 31. prosince 2023.

K bodu 14 (§ 35ba odst. 3)

V návaznosti na zavedení slevy na studenta v odst. 1 písm. f) se výčet slev na dani, které lze uplatnit ve výši jedné dvanáctiny za každý měsíc, na jehož počátku byly splněny podmínky pro

uplatnění nároku na snížení daně, doplňuje o slevu na studenta. Jedná se o totožný režim, jaký se u slevy na studenta uplatňoval s účinností do 31. prosince 2023.

K bodu 15 (§ 35bc až § 35be)

K § 35bc:

Navrhuje se vložit nový § 35bc upravující výši a podmínky uplatnění slevy na studenta podle § 35ba odst. 1 písm. f). Výše slevy se navrhuje ve stejné výši, v jaké byla zavedena ve znění účinném do 31. prosince 2023, tedy 4 020 Kč.

V odstavci 2 se uvádí podmínky pro uplatnění slevy na studenta, přičemž se volí mírně odlišná formulace od znění účinného do 31. prosince 2023, avšak nejedná se o věcnou změnu, ale pouze o legislativně technickou změnu za účelem lepší srozumitelnosti a také zajištění návaznosti použité terminologie na terminologii zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o státní sociální podpoře“). Pro definici doby soustavné přípravy na budoucí povolání se odstavec 3 odkazuje na dobu soustavné přípravy dítěte na budoucí povolání ve smyslu § 12 zákona o státní sociální podpoře.

K § 35bd:

Dále se navrhuje vložit nový § 35bd upravující výši slevy za umístění dítěte a podmínky pro její uplatnění, které vychází z právní úpravy ve vztahu ke slevě za umístění dítěte účinné do 31. prosince 2023.

Poplatník bude moci uplatnit slevu za umístění dítěte ve výši rovnající se částce, kterou prokazatelně uhradil předškolnímu zařízení za umístění dítěte v něm v daném zdaňovacím období. Zároveň je však stanovena maximální výše slevy, která se rovná minimální mzdě za každé dítě. Sleva za umístění dítěte se tak bude stanovovat pro každé dítě samostatně. To znamená, že pokud poplatník umísťuje do předškolního zařízení 2 děti, stanoví se výše slevy pro obě děti samostatně a výsledná výše slevy bude rovna součtu obou částek.

Oproti předcházející právní úpravě se však stanoví, že maximální výše slevy se váže na vyživované dítě, nikoli na poplatníka, a pokud tedy slevu za umístění jednoho vyživovaného dítěte uplatňuje více poplatníků, aplikuje se maximální výše slevy na úhrn jimi uplatněných slev. Tato změna má za cíl reflektovat situace, kdy je dítě v péči obou rodičů, kteří však spolu nežijí ve společně hospodařící domácnosti, protože pokud manželé žijí ve společně hospodařící domácnosti, může slevu za umístění dítěte uplatňovat jen jeden z nich, viz odstavec 3. V praxi jde o případy, kdy je dítě vychováváno v péči obou rodičů podle § 907 občanského zákoníku (dříve střídavá nebo společná péče). V těchto případech je obvyklé, že náklady na umístění dítěte v předškolním zařízení vznikají oběma rodičům a nelze spravedlivě požadovat, aby slevu mohl uplatnit pouze jeden z nich, zároveň však není odůvodněné, aby se na každého z takových rodičů vztahoval celý maximální limit slevy za umístění dítěte, tedy v úhrnu by na jedno dítě mohly být uplatněny slevy až ve výši dvojnásobku minimální mzdy. Navržená změna tak narovnává ve vztahu ke slevě za umístění dítěte postavení rodičů (poplatníků), kteří spolu nežijí ve společně hospodařící domácnosti, s rodiči (poplatníky), kteří vychovávají dítě společně s druhým z rodičů ve společné domácnosti.

Pro tyto případy, kdy slevu bude moci uplatnit více poplatníků, se stanoví speciální úprava ve vztahu k maximální výši slevy, kterou může uplatnit každý z nich. Vzhledem k tomu, že podle odstavce 3 nemůže slevu za umístění dítěte uplatnit více poplatníků žijících spolu ve společně hospodařící domácnosti, rozděluje se maximální výše slevy v poměru podle počtu společně hospodařících domácností, ve kterých dítě žije. Počet poplatníků, kteří mohou slevy vůči jednomu dítěti uplatnit, je totiž roven počtu společně hospodařících domácností, ve kterých dítě žije. Pokud tedy např. budou rodiče dítěte rozvedeni a matka dítěte je znovu vdaná, může

uplatnit slevu otec dítěte a jeden poplatník z dvojice matka-její nový manžel (neboť tito dva žijí ve společně hospodařící domácnosti). Maximální výše slevy se tedy dělí na poloviny.

Aby mohly být reflektovány případy, kdy se poplatníci nepodílejí na nákladech za umístění dítěte do předškolního zařízení stejným dílem, umožňuje se poplatníkům, aby se písemně dohodli na jiném způsobu určení maximální výše slevy pro každého z nich. Například, že první z rodičů je oprávněn uplatnit slevu až do výše 70 % minimální mzdy a druhý z rodičů až do výše 30 % minimální mzdy. Tato dohoda však nemůže stanovit, že by součet maximální výše slev obou rodičů byl vyšší než minimální mzda. Písemná forma této dohody se stanoví za účelem průkaznosti existence této dohody.

Sdíleli-li s vyživovaným dítětem společně hospodařící domácnost více poplatníků, může slevu za umístění dítěte uplatnit pouze jeden z nich. Tato podmínka si klade za cíl, aby nebyla sleva uplatněna více poplatníky, kteří se společně podílejí na výdajích domácnosti.

Možnost uplatnit slevu za umístění dítěte poplatníkem je vázána na současné splnění dvou podmínek. První podmínkou je, aby vyživované dítě poplatníka žilo s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti alespoň po část zdaňovacího období. Tato podmínka je koncipována tak, aby její splnění bylo možné v případech, kdy je dítě vychováváno střídavě ve více společně hospodařících domácnostech, a tedy nežije s poplatníkem ve společně hospodařící domácnosti po celé zdaňovací období. Druhou podmínkou je, že výdaje za umístění dítěte v předškolním zařízení nebyly poplatníkem uplatněny jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle § 24 zákona o daních z příjmů. Tato podmínka má za cíl to, aby nebyly výdaje za umístění dítěte v předškolním zařízení promítnuty do základu daně dvakrát.

Jde-li o vlastního vnuka nebo vnuka druhého z manželů, z předchozí právní úpravy slevy za umístění dítěte je převzato, že v tomto případě musí být vnuk v péči poplatníka, která nahrazuje péči rodičů. V opačném případě není možné slevu uplatnit.

Definice pojmu „předškolní zařízení“ je převzata z předchozí právní úpravy slevy za umístění dítěte účinné do 31. prosince 2023. Pojem předškolní zařízení tak bude zahrnovat mateřské školy, dětské skupiny a zařízení pečující o předškolní dítě osobami s živnostenským oprávněním (např. živnost péče o dítě do tří let věku v denním režimu), které v rámci péče o dítě kromě uspokojování jeho základních potřeb zajišťují i výchovu a rozvoj dítěte na obdobné úrovni, jako je tomu v mateřské škole nebo v dětské skupině, a dále zařízení v zahraničí obdobná uvedeným zařízením.

K § 35be:

V souvislosti s opětovným zavedením povinnosti evidence tržeb se pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze samostatné činnosti navrhuje daňová úleva v podobě slevy na dani. Sleva na evidenci tržeb byla do zákona o daních z příjmů zavedena již při vzniku povinnosti evidence tržeb podle zákona č. 112/2016 Sb. (viz doprovodný zákon k zákonu o evidenci tržeb č. 113/2016 Sb.) a zrušena byla společně se zákonem č. 112/2016 Sb. s účinností od 1. ledna 2023 (viz zákon č. 458/2022 Sb.).

Podmínky uplatnění i výše navrhované slevy na evidenci tržeb odpovídají slevě na evidenci tržeb zavedené zákonem č. 113/2016 Sb. Navrhovanou slevu na evidenci tržeb tak bude moci uplatnit poplatník, který

- a) je poplatníkem daně z příjmů fyzických osob s příjmy ze samostatné činnosti,
- b) má povinnost evidence tržeb podle nového zákona o evidenci tržeb,

- c) evidenční povinnost podle zákona o evidenci tržeb alespoň jednou splnil, tj. skutečně zaevidoval alespoň jednu platbu, která je evidovanou tržbou a kterou tedy má podle zákona o evidenci tržeb povinnost evidovat.

Slevu na evidenci tržeb může uplatnit každý poplatník, který splňuje uvedené podmínky, tj. nejen poplatníci, kteří budou povinnost evidovat tržbu plnit vůbec poprvé, ale rovněž poplatníci, kteří povinnost evidovat tržby plnili již v minulosti podle zákona č. 112/2016 Sb., jak vyplývá z navrženého přechodného ustanovení v § 30 bodě 4.

Pro uplatnění slevy na evidenci tržeb se nepoužije § 35ba odst. 2 zákona o daních z příjmů, tj. v případě poplatníka, který není daňovým rezidentem České republiky, není pro uplatnění této slevy relevantní, jakou část jeho zdanitelných příjmů činí příjmy ze zdrojů na území České republiky ani jakého státu je daňovým rezidentem.

Vzhledem k tomu, že na rozdíl od ostatních slev na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob uvedených v § 35ba odst. 1 zákona o daních z příjmů má sleva na evidenci tržeb přímou vazbu na konkrétní druh příjmů, a sice na příjmy ze samostatné činnosti, navrhuje se limitovat výši, ve které lze tuto slevu uplatnit, právě výší dílčího základu daně z příjmů ze samostatné činnosti. Výše slevy na evidenci tržeb tedy činí zpravidla 5 000 Kč, nicméně je limitována výší kladného rozdílu mezi 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti a základní slevou na poplatníka. Pokud tedy částka 15 % z dílčího základu daně ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů po snížení o základní slevu na poplatníka nedosahuje celých 5 000 Kč, je výše slevy na evidenci tržeb nižší. Pokud tato částka naopak převyšuje 5 000 Kč, lze uplatnit slevu na evidenci tržeb v plné výši 5 000 Kč. Pokud by částka 15 % z dílčího základu daně ze samostatné činnosti byla nižší než výše základní slevy na poplatníka (popř. ve stejné výši), a tedy by rozdíl mezi těmito částkami byl záporný (popř. roven nule), výše slevy na evidenci tržeb bude nulová. Vzhledem k tomu, že výše slevy činí 5 000 Kč a je limitována pouze výší kladného rozdílu mezi danými částkami, absence ustanovení upravujícího situaci, kdy je rozdíl mezi danými částkami záporný, by mohla vést k výkladu, že v takovém případě výše slevy na evidenci tržeb činí 5 000 Kč. Takový výklad by však znamenal nežádoucí zvýhodnění poplatníků s příliš nízkými dílčími základy daně ze samostatné činnosti, a proto se tuto situaci navrhuje upravit výslovně. Slevu na evidenci tržeb tak fakticky budou moci uplatnit pouze poplatníci, u kterých částka 15 % dílčího základu daně ze samostatné činnosti převyšuje výši základní slevy na poplatníka.

Slevu na evidenci tržeb lze uplatnit pouze jednou, a to v prvním zdaňovacím období, ve kterém poplatník podle nového zákona o evidenci tržeb poprvé zaevidoval tržbu, kterou má povinnost evidovat. Tímto prvním zdaňovacím obdobím přitom může být s ohledem na účinnost nového zákona o evidenci tržeb nejdříve zdaňovací období započaté 1. ledna 2027.

Splní-li tedy poplatník povinnost evidence tržeb podle nového zákona o evidenci tržeb poprvé například ve zdaňovacím období roku 2028, bude moci slevu na evidenci tržeb uplatnit ve zdaňovacím období roku 2028.

K bodu 16 (§ 35c odst. 6 písm. b) bod 1)

Navrhuje se provést legislativně technickou změnu za účelem zamezení duplicity vzhledem k tomu, že příprava na budoucí povolání se definuje již v § 35bc odst. 3 pro celý zákon o daních z příjmů.

K bodu 17 (§ 35d odst. 1 a § 35d odst. 2 věta první)

V návaznosti na zavedení slevy na studenta v § 35ba odst. 1 písm. f) se sleva na studenta doplňuje do výčtu slev na dani, na které lze uplatnit nárok v rámci výpočtu měsíčních záloh.

Tento režim odpovídá režimu, který se u slevy na studenta uplatňoval s účinností do 31. prosince 2023.

K bodu 18 (§ 38g odst. 2)

V návaznosti na zavedení slevy za umístění dítěte podle § 35ba odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se stanoví, že je daňový nerezident povinen podat daňové přiznání, uplatňuje-li slevu za umístění dítěte.

K bodu 19 (§ 38h odst. 6)

V návaznosti na zavedení slevy za umístění dítěte podle § 35ba odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se stanoví, že plátce daně přihlédne ke slevě za umístění dítěte až v rámci ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění.

K bodu 20 (§ 38h odst. 13)

V návaznosti na zavedení slevy za umístění dítěte podle § 35ba odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se stanoví, že se při stanovení záloh nepřihlédne u daňového nerezidenta ke slevě za umístění dítěte.

K bodu 21 (§ 38k odst. 1)

Jedná se o legislativně technickou změnu za účelem zpřesnění a sjednocení terminologie v zákoně o daních z příjmů. Navrhuje se sjednocení terminologie s § 35bc a § 38l (viz navrhované znění § 35bc a § 38l odst. 2 písm. f) a odst. 3 písm. d)) a s ustanovením § 35c odst. 6 písm. b) bod 1, kde se již vyskytuje pouze termín „příprava na budoucí povolání“.

K bodu 22 (§ 38k odst. 5 úvodní část ustanovení)

V návaznosti na zavedení slevy za umístění dítěte podle § 35ba odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů se stanoví, že plátce daně, u kterého poplatník učinil prohlášení podle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů, v rámci jím provedeného výpočtu daně, ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění přihlédne ke slevě za umístění dítěte, je-li tato sleva poplatníkem uplatněna.

K bodu 23 (§ 38k odst. 5 písm. h))

V návaznosti na zakotvení slevy za umístění dítěte podle § 35ba odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a z důvodu, že tuto slevu může ve vztahu k jednomu dítěti uplatnit více poplatníků, se stanoví, že další podmínkou pro to, aby plátce daně v jím provedeném výpočtu daně, ročním zúčtování záloh a daňového zvýhodnění zohlednil slevu za umístění dítěte, je, aby poplatník v jím učiněném prohlášení uvedl celkovou částku jím vynaloženou za umístění dítěte v předškolním zařízení a údaj o tom, zda a v jaké výši uplatňuje slevu za umístění dítěte ve vztahu k tomuto dítěti i jiný poplatník. Dále je poplatník v prohlášení povinen uvést, zda byla mezi poplatníky uzavřena písemná dohoda podle § 35bd, kterou se stanoví maximální výše slevy, kterou je oprávněn uplatnit každý z nich.

K bodu 24 (§ 38l odst. 2 písm. f) a g))

K písm. f):

V návaznosti na zavedení slevy na studenta se navrhuje doplnit výčet v § 38l odst. 2 o způsob prokazování nároku poplatníka na slevu na studenta.

K písm. g):

V návaznosti na zakotvení slevy za umístění dítěte se stanoví, že se nárok na poskytnutí slevy za umístění dítěte prokazuje potvrzením vydaným předškolním zařízením, do kterého je dítě umístěno, přičemž toto potvrzení musí obsahovat jméno dítěte a poplatníka, celkovou částku

vynaloženou poplatníkem za umístění dítěte na zdaňovací období a dále údaj o zapsání předškolního zařízení v příslušných rejstřících. Toto potvrzení bylo vyžadováno k prokázání nároku na poskytnutí slevy za umístění dítěte podle právní úpravy účinné do 31. prosince 2023.

Nově se s ohledem na skutečnost, že slevu za umístění dítěte může ve vztahu k jednomu dítěti uplatnit více osob, stanoví, že se nárok na poskytnutí slevy prokazuje též potvrzením druhého či dalšího poplatníka vyživujícího ve zdaňovacím období totéž dítě jako poplatník a žijícího alespoň po část zdaňovacího období s tímto dítětem ve společně hospodařící domácnosti. Podle okolností tak půjde o manžela poplatníka uplatňujícího slevu za umístění dítěte, druhého rodiče nebo manžela druhého rodiče, pokud je poplatník s druhým rodičem dítěte rozvedený a tento druhý rodič žije v novém manželství a vyživované dítě sdílí společně hospodařící domácnost i s tímto druhým rodičem (viz definice vyživovaného dítěte v § 35c odst. 6 zákona o daních z příjmů). Toto potvrzení musí obsahovat jméno druhého či dalšího poplatníka, jméno dítěte a výši slevy uplatněné tímto poplatníkem. Pokud je osoba, jejíž potvrzení je potřeba, zaměstnaná a její zaměstnavatel provádí roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění, je tímto potvrzením potvrzení od jejího zaměstnavatele. Účelem předkládání tohoto potvrzení je zamezení tomu, že bude uplatněna sleva na dítě ve výši, která překračuje zákonem stanovenou výši, nebo bude sleva uplatněna duplicitně. Za stejným účelem se zakotvuje též povinnost předložit písemnou dohodu poplatníků podle § 35bd odst. 2, pokud je uzavřena.

K bodu 25 (§ 38l odst. 3 písm. d))

Jedná se o legislativně technickou změnu za účelem zpřesnění a sjednocení terminologie v zákoně o daních z příjmů. Navrhuje se sjednocení terminologie v rámci § 38l (viz navrhované znění § 38l odst. 2 písm. f)) a s ustanovením § 35c odst. 6 písm. b) bod 1, na nějž ustanovení § 38l odst. 3 písm. d) navazuje, kde se již vyskytuje pouze termín „příprava na budoucí povolání“.

K bodu 26 (§ 38l odst. 4)

V návaznosti na zavedení slevy na studenta se ustanovení doplňuje o slevu na studenta. Nárok na slevu na studenta se prokazuje stejným způsobem jako nárok na daňové zvýhodnění (viz navrhované znění § 38l odst. 2 písm. f) a současné znění § 38l odst. 3 písm. d)), proto se na něj rovněž aplikuje ustanovení § 38l odst. 4.

K bodu 27 (§ 38lda odst. 2 písm. a))

Na konci písmene a) se zrušuje spojka „a“ z důvodu doplnění písmene c).

K bodu 28 (§ 38lda odst. 2)

Navrhovaná změna navazuje na nový institut přírážky. Předmětné ustanovení upravuje situaci, kdy poplatník ve druhém či třetím pásmu paušálního režimu mění své zvolené pásmo paušálního režimu na první pásmo paušálního režimu. V případě, že by příjmy poplatníka ze samostatné činnosti za zdaňovací období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, od kterého mění zvolené pásmo paušálního režimu, nepřesahovaly 1 mil. Kč a nově zvoleným pásmem paušálního režimu by bylo první pásmo, mohl by se tento poplatník přihlásit k přírážce podle § 2b odst. 1 zákona o daních z příjmů. Jednou z podmínek pro přihlášení k přírážce je oznámení této skutečnosti správci daně, přičemž v případě, že poplatník mění své zvolené pásmo paušálního režimu na první pásmo, navrhuje se umožnit, aby toto oznámení mohl učinit již v rámci oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu a nemusel podávat oznámení o přihlášení k přírážce podle navrhovaného § 38l daa zákona o daních z příjmů.

K bodu 29 (§ 38ldaa)

Navrhované ustanovení § 38ldaa navazuje na nový institut přírážky. Dotčené ustanovení je obdobou oznámení o vstupu do paušálního režimu podle § 38lc zákona o daních z příjmů a upravuje oznámení, jehož včasné podání je nezbytnou podmínkou pro to, aby se poplatník v paušálním režimu splňující podmínky stanovené v § 2b odst. 1 zákona o daních z příjmů stal poplatníkem přihlášeným k přírážce.

Oznámení o přihlášení k přírážce se týká poplatníků, kteří se chtějí přihlásit k přírážce, již jsou poplatníky v prvním pásmu paušálního režimu a jejichž příjmy ze samostatné činnosti za bezprostředně předcházející zdaňovací období nepřesahují 1 mil. Kč. Z hlediska obsahových náležitostí je v oznámení přitom třeba pouze specifikovat, od kterého zdaňovacího období se poplatník stává poplatníkem přihlášeným k přírážce.

Pokud se k přírážce chce přihlásit poplatník daně z příjmů fyzických osob, který doposud nebyl poplatníkem v paušálním režimu nebo teprve zahajuje činnost, ze které mu plynou příjmy ze samostatné činnosti, a současně vstupuje do prvního pásma paušálního režimu, přihlášení se k přírážce správci daně oznámí v rámci oznámení o vstupu do paušálního režimu jako jeden z údajů o vstupu do paušálního režimu podle § 38lc odst. 5 písm. a) zákona o daních z příjmů.

Přestane-li být poplatník přihlášený k přírážce poplatníkem v paušálním režimu z důvodu, že přerušil činnost, ze které mu plynou příjmy ze samostatné činnosti, a do konce daného zdaňovacího období činnost znovu zahájí, stává se poplatníkem přihlášeným k přírážce automaticky na základě § 2b odst. 3 zákona o daních z příjmů, k přírážce, což by měl uvést v oznámení o vstupu do paušálního režimu podle § 38lc odst. 3 zákona o daních z příjmů.

Obdobně jako v případě oznámení o vstupu do paušálního režimu, oznámení o změně zvoleného pásma či oznámení o jiné výši paušální daně se stanoví, že oznámení o přihlášení k přírážce podané po stanovené lhůtě je neúčinné a tuto lhůtu nelze navrátit v předešlý stav.

Oznámení o přihlášení k přírážce podávané poplatníkem, který již je v paušálním režimu, není formulářovým podáním, a tedy není zákonem stanoven způsob ani forma toho podání.

K bodu 30 (§ 38ldc)

Navrhované ustanovení navazuje na nový institut přírážky a upravuje oznámení, na základě kterého poplatník přestává být přihlášen k přírážce. Vzhledem k tomu, že přihlášení se k přírážce je dobrovolné, lze se rovněž dobrovolně z přírážky odhlásit, a to právě prostřednictvím oznámení o odhlášení z přírážky. Podle navrhovaného § 2b odst. 4 zákona o daních z příjmů poplatník přestává být přihlášen k přírážce uplynutím zdaňovacího období, které uvede v oznámení o odhlášení z přírážky, tj. podání oznámení o odhlášení z přírážky je nezbytným předpokladem odhlášení. Z obsahového hlediska je přitom nutné v oznámení uvést zdaňovací období, od kterého poplatník přestává být poplatníkem přihlášeným k přírážce.

V případě, že poplatník přestane být poplatníkem přihlášeným k přírážce z důvodu, že přestal splňovat některou z podmínek stanovených v § 2b odst. 1 zákona o daních z příjmů nebo je nesplňoval již od počátku (tj. k přihlášení se k přírážce došlo neoprávněně), nepodává oznámení o odhlášení z přírážky, nýbrž oznámení o ukončení paušálního režimu nebo ukončení přihlášení k přírážce (viz § 38lg zákona o daních z příjmů) nebo oznámení o nesplnění podmínek v paušálním režimu (viz § 38lf zákona o daních z příjmů) k přírážce.

Podání oznámení o odhlášení z přírážky není nutné podávat v případě, kdy poplatník přihlášený k přírážce podává oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu podle § 38lda zákona o daních z příjmů, a to na vyšší pásmo paušálního režimu, nebo oznámení o jiné výši paušální daně pro vyšší pásmo paušálního režimu podle § 38ldb zákona o daních z příjmů. V těchto případech je zřejmé, že poplatník přestal splňovat některou z podmínek pro přihlášení

k přírážce a přestává být poplatníkem přihlášeným k přírážce na základě § 2b odst. 4 zákona o daních z příjmů. Správce daně se o této skutečnosti dozví na základě jednoho z předmětných oznámení, a tedy mu není třeba tuto skutečnost oznamovat.

Obdobně jako v případě oznámení o vstupu do paušálního režimu, oznámení o změně zvoleného pásma či oznámení o jiné výši paušální daně se stanoví, že oznámení o odhlášení z přírážky podané po stanovené lhůtě je neúčinné a tuto lhůtu nelze navrátit v předešlý stav.

Oznámení o odhlášení z přírážky není formulářovým podáním, a tedy není zákonem stanoven způsob ani forma toho podání.

K bodu 31 (§ 38lf odst. 1 písm. d))

V souvislosti s novým institutem přírážky se dosavadní oznámení o nesplnění podmínek v paušálním režimu navrhuje doplnit o další důvod, pro který je poplatník v paušálním režimu povinen podat správci daně toto oznámení. Navrhované písmeno d) přitom cílí na situaci, kdy by poplatník přihlášený k přírážce podle § 2b zákona o daních z příjmů splňoval podmínky pro paušální režim i podmínky pro první pásmo paušálního režimu, nicméně bylo by zjištěno, že nesplňuje podmínku výše příjmů ze samostatné činnosti pro přihlášení k přírážce.

Zjistí-li poplatník poté, co se přihlásil k přírážce, že jeho příjmy ze samostatné činnosti za bezprostředně předcházející zdaňovací období převýšily 1 mil. Kč, a tedy neměl být k přírážce vůbec přihlášen, podá správci daně oznámení o nesplnění podmínek v paušálním režimu podle navrhovaného § 38lf odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů. Zjistí-li tuto skutečnost správce daně, bude postupovat podle § 38lf odst. 3 zákona o daních z příjmů.

V případě, že bude zjištěno, že poplatník přihlášený k přírážce nesplňuje některou z jiných podmínek stanovených pro přihlášení k přírážce v § 2b zákona o daních z příjmů (např. vůbec nesplňuje podmínky pro paušální režim nebo nesplňuje podmínky pro první pásmo paušálního režimu), bude se postupovat podle § 38lf odst. 1 písm. a) nebo b) zákona o daních z příjmů, neboť z nesplnění těchto podmínek současně vyplývá i nesplnění podmínek pro přihlášení k přírážce.

K bodu 32 (§ 38lg nadpis)

V návaznosti na doplnění § 38lg odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů o situaci související s novým institutem přírážky se navrhuje odpovídajícím způsobem upravit také nadpis § 38lg, neboť dotčené ustanovení se již nebude týkat pouze ukončení paušálního režimu, ale rovněž ukončení přihlášení k přírážce.

K bodu 33 (§ 38lg odst. 1 a 2)

V rámci oznámení podle § 38lg zákona o daních z příjmů se v návaznosti na nový institut přírážky navrhuje upravit také situace, kdy poplatník přestane být poplatníkem přihlášeným k přírážce. Oznámení o ukončení přihlášení k přírážce bude relevantní v zásadě pouze v situaci, kdy poplatník v prvním pásmu paušálního režimu přestává být poplatníkem přihlášeným k přírážce z důvodu, že jeho příjmy ze samostatné činnosti ve zdaňovacím období překročily hranici 1 mil. Kč, která je jednou z podmínek pro přihlášení se k přírážce podle § 2b odst. 1 zákona o daních z příjmů (aniž by přitom došlo k překročení rozhodných příjmů pro první pásmo paušálního režimu). V tomto případě je poplatník povinen podat oznámení o ukončení přihlášení k přírážce do 15 dnů ode dne, kdy jeho příjmy ze samostatné činnosti přesáhly 1 mil. Kč, a přestává být přihlášen k přírážce uplynutím zdaňovacího období, ve kterém jeho příjmy ze samostatné činnosti přesáhly 1 mil. Kč (viz navrhovaný § 2b odst. 4 písm. a) zákona o daních z příjmů).

V případě, že poplatník v prvním pásmu paušálního režimu přestává být poplatníkem přihlášeným k přírážce z důvodu, že jeho příjmy ze samostatné činnosti ve zdaňovacím období překročily výši rozhodných příjmů pro první pásmo paušálního režimu, pročez poplatník podává oznámení o jiné výši paušální daně, nebo v případě, že podává oznámení o změně zvoleného pásma paušálního režimu a od následujícího zdaňovacího období se stává poplatníkem ve druhém pásmu paušálního režimu (viz § 2a odst. 4 zákona o daních z příjmů), ukončení přihlášení k přírážce vyplývá ze skutečnosti, že tento poplatník již nebude poplatníkem v prvním pásmu paušálního režimu, a tedy není třeba správci daně tuto skutečnost výslovně oznamovat.

Přestane-li poplatník přihlášený k přírážce splňovat podmínky pro to, aby byl poplatníkem v paušálním režimu (např. se stane plátce daně z přidané hodnoty), znamená to, že současně přestal splňovat i podmínky pro přihlášení k přírážce. Postačí tedy, pokud bude správci daně podáno oznámení o ukončení paušálního režimu, z čehož vyplývá rovněž ukončení přihlášení k přírážce.

Zjistí-li správce daně, že poplatník přestal splňovat podmínky pro přihlášení k přírážce, postupuje podle § 38lg odst. 2.

K bodu 34 (§ 38lk odst. 7 písm. a))

Změna se navrhuje v návaznosti na nový institut přírážky, která je konstruována jako přírážka k záloze poplatníka v paušálním režimu na daň z příjmů nebo jako přírážka k dani z příjmů, a to v závislosti na tom, zda je na konci zdaňovacího období daň poplatníka rovna paušální dani a zda byl poplatník k přírážce přihlášen oprávněně (tj. v okamžiku oznámení přihlášení k přírážce splňoval všechny podmínky stanovené v § 2b zákona o daních z příjmů).

Přihlásí-li se poplatník v prvním pásmu paušálního režimu, jehož příjmy za předchozí zdaňovací období nepřevyšují 1 mil. Kč, k přírážce podle § 2b zákona o daních z příjmů, dojde ke zvýšení jeho paušální zálohy na daň z příjmů o přírážku, která činí 1 400 Kč (viz navrhovaný § 38lk odst. 8). Záloha na daň z příjmů poplatníka v prvním pásmu paušálního režimu přihlášeného k přírážce tak bude činit celkem 1 500 Kč. O přírážku se zvyšuje pouze záloha na daň z příjmů pro první pásmo paušálního režimu, a to s ohledem na to, že k přírážce se nemůže přihlásit jiný poplatník než poplatník v prvním pásmu paušálního režimu.

V případě, že bude daň poplatníka v prvním pásmu paušálního režimu přihlášeného k přírážce rovna paušální dani a nedojde k podání oznámení o jiné výši paušální daně, paušální daň se vypočte podle § 7a odst. 6 písm. a) zákona o daních z příjmů jako součin počtu kalendářních měsíců zdaňovacího období, ve kterých byl poplatník v paušálním režimu a byl přihlášen k přírážce, a zálohy na daň pro zvolené pásmo paušálního režimu zvýšené o přírážku.

V ostatních případech, kdy se poplatník oprávněně přihlásil k přírážce, avšak jeho daň na konci zdaňovacího období nebyla rovna paušální dani nebo byla rovna paušální dani, ale bylo podáno oznámení o jiné výši paušální daně, paušální zálohy na daň z příjmů zvýšené o přírážku se započtou na daň poplatníka (popř. na paušální daň odpovídající vyššímu pásmu) a daň tohoto poplatníka (popř. paušální daň odpovídající vyššímu pásmu) se o tyto přírážky zvýší, resp. zvýší se o součin počtu kalendářních měsíců zdaňovacího období, ve kterých byl poplatník přihlášen k přírážce, a přírážky. Důvodem tohoto zvyšování je skutečnost, že poplatník byl k přírážce přihlášen oprávněně, a tedy oprávněně získal výjimku z povinnosti evidence tržeb podle zákona o evidenci tržeb, pročez je na místě, aby byla přírážka uhrazena i v případě, poplatník v průběhu zdaňovacího období přestal podmínky pro přihlášení se k přírážce splňovat.

Naopak přihlásí-li se poplatník k přírážce neoprávněně (tj. již v okamžiku oznámení přihlášení k přírážce správci daně nesplňuje některou z podmínek), přírážky uhrazené v rámci zvýšené

paušální zálohy na daň z příjmů budou poplatníkovi vráceny nebo budou započteny na jeho daň (popř. paušální daň).

Podrobněji viz odůvodnění k § 7a odst. 7 zákona o daních z příjmů.

K bodu 35 (§ 38lk odst. 8)

Navrhované ustanovení navazuje na nový institut přírážky a na změny navržené v § 38lk odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů a upravuje výši přírážky, o kterou se zvyšuje záloha poplatníka v prvním pásmu paušálního režimu přihlášeného k přírážce.

K bodu 36 (§ 38t odst. 8)

V souvislosti se zavedením slevy za umístění dítěte se zakotvuje povinnost předškolního zařízení podat správci daně oznámení za kalendářní rok, ve kterém předškolní zařízení uvede individualizované údaje o dětech umístěných v tomto předškolním zařízení, individualizované údaje o poplatnících, kteří vynaložili výdaje za umístění dětí v tomto předškolním zařízení, a celkovou částku, kterou každý poplatník vynaložil.

Předškolní zařízení je povinno učinit toto oznámení pouze elektronicky do 31. ledna po skončení kalendářního roku, ke kterému se uvedené údaje váží. Ze skutečnosti, že se jedná o formulářové podání, vyplývá, že oznámení je nezbytné učinit v prováděcím předpise stanovené struktuře a formátu.

Účelem zakotvení této povinnosti je předcházení tomu, aby poplatníci uplatňovali slevu za umístění dítěte duplicitně nebo ve výši překračující maximální výši slevy podle § 35bd zákona o daních z příjmů. Zakotvení této povinnosti je nezbytné pro případy, kdy je poplatník povinen podat daňové přiznání a současně uplatňuje slevu za umístění dítěte. V takovém případě se totiž neuplatní kontrolní mechanismy podle § 38k odst. 5 a § 38l odst. 2, kdy plátce daně provádí výpočet daně, roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění.

Klíčovým aspektem ochrany osobních údajů je, že údaje z oznámení jsou požadovány pouze v rozsahu zákonných oprávnění správce daně v kontextu platných předpisů pro zpracování a ochranu osobních údajů, zejména nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2016/679 ze dne 27. dubna 2016, o ochraně fyzických osob v souvislosti se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a o zrušení směrnice 95/46/ES (obecné nařízení o ochraně osobních údajů) také známé jako „GDPR“, zákon o zpracování osobních údajů, Legislativních pravidel vlády č. 22 ze dne 11. ledna 2023, a metodiky Úřadu.

Předmětné oznámení je výslovně označeno za *formulářové podání* podle § 72 daňového řádu, které lze učinit pouze elektronicky. V souladu s § 72 odst. 2 daňového řádu přitom platí, že v takovém formulářovém podání je nutné dodržet stanovenou obsahovou strukturu a elektronicky jej lze podat pouze s využitím dálkového přístupu ve stanoveném formátu a požadované datové struktuře. Obsahová struktura vyplývá z příslušné vyhlášky vydané Ministerstvem financí podle § 72 odst. 4 daňového řádu a konkretizuje věcný obsah daného oznámení. Vyhláška nicméně může stanovit pouze samotný obsah podání výčtem požadovaných údajů a jejich uspořádání ponechat volné. Obsahová struktura tak bude redukována pouze na normy stanovující podrobnosti požadovaných údajů v návaznosti na zákonem stanovený obsah a účel daného podání.

Pokud jde o formát daného formulářového podání, Ministerstvo financí jej může rovněž závazně stanovit v příslušné vyhlášce na základě zmocnění v § 72 odst. 5 daňového řádu. Současně se však jedná pouze o fakultativní možnost. Pokud by nebyl pro konkrétní formulář formát stanoven vyhláškou, aplikuje se obecné pravidlo, kdy požadavek na dodržení určitého formátu datové zprávy vyplývá z § 56 odst. 1 písm. b) bodu 3 daňového řádu. Podle něj musí správce daně určit a zveřejnit formáty datových zpráv, které je způsobilý přijmout. V rámci

tohoto určení správci daně nepřísluší diskrece, která by mu umožňovala pro vybraná podání vylučovat standardní a běžně užívané formáty datových zpráv. Cílem je pouze vyloučit excesivní využití netradičních formátů, které ze strany správce daně není možné standardně zpracovat. Pokud by pro určité formulářové podání nebyl vyhláškou stanoven formát, neznamená to, že by nebyl stanoven vůbec, ale pouze to, že dané formulářové podání lze učinit v kterémkoli ze standardně přípustných formátů datové zprávy. Případná povinnost učinit podání elektronicky tímto není dotčena. Tomu odpovídá i praxe, kdy v rámci vyhlášek, které upravují formulářová podání při správě daní, jsou standardně stanovovány pro různá podání různé požadované formáty (např. § 3 vyhlášky č. 451/2025 Sb., o některých formulářových podáních v oblasti působnosti orgánů Celní správy České republiky) nebo není striktní použití konkrétního formátu stanoveno vůbec (např. vyhláška č. 390/2025 Sb., o formulářových podáních pro odvod z elektřiny ze slunečního záření).

K § 30 (Přechodná ustanovení)

K bodu 1

Toto přechodné ustanovení stanovuje, že pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností vyplývajících ze zákona za zdaňovací období započatá před účinností tohoto zákona se použijí právní předpisy platné do dne předcházejícího účinnosti tohoto zákona (dosavadní právní předpisy). Započatým zdaňovacím obdobím se v tomto případě rozumí zdaňovací období nebo období, za které se podává daňové přiznání, které započalo před účinností tohoto zákona a do dne jeho účinnosti neskončilo.

Na základě tohoto obecného přechodného ustanovení se tak nová právní úprava použije až na daňové povinnosti, které vzniknou ve vztahu k novému zdaňovacímu období. Okamžikem rozhodným pro vznik daňové povinnosti za zdaňovací období je okamžik vzniku příjmu. V případě neúčtujících poplatníků je to typicky vyplacení nebo obdržení příjmu, v případě účtujících poplatníků je tímto okamžikem vznik výnosu. Není tak nutné u každé jednotlivé změny zákona o daních z příjmů upravovat přechodným ustanovením okamžik aplikace nové právní úpravy, pokud není záměrem použít jiný než tento obecný režim.

K bodu 2

V souvislosti s nově navrženou úpravou ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) a § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů se navrhuje speciální přechodné ustanovení, na základě kterého se nová právní úprava (tj. zrušení limitu pro osvobození nepeněžitých plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů a zavedení nových benefitů osvobozených od daně z příjmů) uplatní na všechna příslušná nepeněžitá plnění, která budou poskytnuta ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. od 1. ledna 2027) bez ohledu na zdaňovací období zaměstnavatele, kterým nemusí být vždy kalendářní rok. Takto tedy u nepeněžitých plnění ve formě podle § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, které zaměstnavatel zaměstnanci poskytne například v lednu roku 2027, nebude na straně zaměstnance posuzován dosavadní limit pro osvobození a na straně zaměstnavatele budou výdaje na toto plnění daňově neuznatelné podle § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů, pokud bude toto plnění u zaměstnance osvobozené, a to i tehdy, když zdaňovacím obdobím tohoto zaměstnavatele bude hospodářský rok a jeho nové zdaňovací období začíná běžet například od 1. dubna 2027.

K bodu 3

Ačkoliv není navrhována věcná změna, za účelem ochrany právní jistoty se navrhuje speciální přechodné ustanovení ve vztahu ke společenským akcím, včetně těch s kulturním nebo sportovním prvkem, pořádaným zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k jejich povaze je pořádání takových akcí zaměstnavateli obvyklé a jejich forma a rozsah jsou přiměřené. Na tyto akce pořádané pro zaměstnance se podle dosavadní právní

úpravy vztahoval § 6 odst. 9 písm. g) zákona o daních z příjmů, zatímco nově budou zahrnuty v § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů. Staví se tedy najisto, že od 1. ledna 2027 se bude postupovat podle nové právní úpravy, a to včetně nového znění § 25 odst. 1 písm. h), ve kterém však také dochází pouze k terminologické změně a jehož význam zůstává stejný, tedy takové akce jsou u zaměstnavatele daňově neuznatelné, pokud jsou na straně zaměstnance od daně osvobozené.

K bodu 4

Navržené přechodné ustanovení navazuje na opětovné zavedení slevy na evidenci tržeb v zákoně o daních z příjmů. Podmínkou pro uplatnění této slevy je, že poplatník zaeviduje tržbu, kterou je povinen evidovat podle zákona upravujícího evidenci tržeb. Slevu lze přitom uplatnit pouze jednou, a to ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník tržbu zaevidoval poprvé. Vzhledem k tomu, že povinnost evidence tržeb existovala již v minulosti na základě zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, který byl následně zrušen zákonem č. 458/2022 Sb., navrhuje se přechodné ustanovení, jehož cílem je postavit na jisto, že slevu na evidenci tržeb může uplatnit každý poplatník, který splňuje stanovené podmínky, tj. nejen poplatník, který splní povinnost evidovat tržbu plnit vůbec poprvé, ale rovněž poplatník, který povinnost evidovat tržby plnil již v minulosti podle zákona č. 112/2016 Sb. a nyní začíná povinnost evidovat tržby plnit znovu. Bez tohoto přechodného ustanovení by bylo možné § 35be zákona o daních z příjmů vykládat tak, že slevu na evidenci tržeb lze uplatnit pouze ve zdaňovacím období, ve kterém poplatník zaevidoval tržbu vůbec poprvé, tj. poplatník, který poprvé zaevidoval tržbu již podle zákona č. 112/2016 Sb., by tuto slevu nyní nemohl uplatnit, neboť zdaňovací období, ve kterém poprvé splnil povinnost evidovat tržbu, již uplynulo. Pro účely uplatnění slevy na evidenci tržeb je tedy relevantní, zda a v jakém zdaňovacím období poplatník poprvé zaevidoval tržbu, kterou má povinnost evidovat podle nového zákona upravujícího evidenci tržeb.

K části třetí – Změna zákona o dani z přidané hodnoty

K § 31

K bodu 1 (§ 19c odst. 5 písm. c))

Jedná se úpravou související s vypuštěním omezení daně na vstupu u vybraných osobních automobilů.

K bodu 2 (§ 19c odst. 5 písm. c))

Jedná se legislativně-technickou úpravu související s vypuštěním písm. c).

K bodu 3 (§ 46 odst. 1 písm. i) bod 1)

Obecně k úpravám v § 46 zákona o DPH:

Změny, ke kterým dochází v ustanovení § 46 zákona o DPH, jsou navrhovány v souladu s programovým prohlášením vlády, které uvádí, že dojde ke zkrácení lhůty pro vrácení DPH z nezaplacených faktur ze současných šesti na tři měsíce. Toto opatření se zavádí v souvislosti se zavedením elektronické evidence tržeb jako jedno z opatření, které pomůže podnikatelům, a to konkrétně v tomto případě získat od státu dříve zpět DPH z plnění, za které nedostali zaplacené. Obvykle se jedná o pohledávky, kdy z důvodu hospodárnosti s ohledem na malou výši pohledávky (například pokud jsou náklady na vymáhání vyšší než jednotlivě vymožená pohledávka) věřitel nepříkročí k jejich aktivnímu vymáhání skrze instituty insolvenčního zákona, exekučního řízení apod. (toto aktivní vymáhání upravuje § 46 zákona o DPH speciálně). Konkrétně se jedná o pohledávky, u nichž postačí dvakrát písemně vyzvat dlužníka

ke splnění povinnosti uhradit pohledávku ze zdanitelného plnění. Množina pro možnost opravy základu daně se u těchto pohledávek rozšiřuje o výši neuhrazené pohledávky, zkrácení požadované doby jejího neuhrazení a navýšení celkového limitu, který je možné uplatnit v rámci kalendářního roku (více viz důvodová zpráva k jednotlivým úpravám). Rovněž bude možné od účinnosti této novely uplatnit opravu pohledávky ze zdanitelných plnění uskutečněných v letech 2025 a 2026, tedy za roky, od kterých je možnost opravy u takových pohledávek zavedena, které naplní nové podmínky pro opravu od roku 2027, případně kvůli ročnímu limitu pro opravu nemohly být uplatněny (více viz důvodová zpráva k přechodným ustanovením).

K § 46 odst. 1 písm. i) bod 1:

V ustanovení § 46 odst. 1 písm. i) bodě 1 zákona o DPH dochází ke zvýšení limitu částky individuální pohledávky z 10 000 Kč včetně DPH na 20 000 Kč včetně DPH. Tím se věřitelům rozšiřuje množina pohledávek, u nichž dojde k vrácení nezaplacené DPH, aniž by bylo nutné ji z jejich strany vymáhat institucionalizovanou cestou (v exekčním či insolvenčním řízení). Nejedná se o částku základu daně či výši DPH, ale o celkovou výši neuhrazené pohledávky včetně DPH. Tato skutečnost se touto novelou nemění, mění se pouze maximální částka ve prospěch věřitelů.

K bodu 4 (§ 46 odst. 1 písm. i) bod 2)

Druhá z podmínek uvedená v ustanovení § 46 odst. 1 písm. i) bodě 2 zákona o DPH se týká splatnosti nedobytných pohledávek. Nově bude umožněno opravit pohledávku, která je po splatnosti pouze 3 měsíce, namísto původních 6 měsíců. Jedná se tak o významnou změnu, která umožní věřiteli dříve naplnit podmínky pro vrácení nezaplacené daně.

K bodu 5 (§ 46 odst. 1 písm. i) bod 3)

K úpravě dochází i ve třetí podmínce pro opravu nedobytné pohledávky upravené v ustanovení § 46 odst. 1 písm. i) bodě 3 zákona o DPH, která upravuje maximální částku všech pohledávek (nikoli maximální částku jedné pohledávky jako je tomu v bodě 1), které je možné v rámci kalendářního roku opravit. Tato částka se zvyšuje z 20 000 Kč na 100 000 Kč a je to stejně jako v bodě 1 výše pohledávky včetně DPH (nikoli základ daně nebo výše DPH). Vzhledem ke zrušení § 46 odst. 9 zákona o DPH bude na věřiteli, aby dodržel podmínku celkové částky, bude-li pohledávky upravovat v průběhu jednotlivých zdaňovacích období příslušného kalendářního roku, nikoli kalendářního roku předcházejícího nebo následujícího. Do souhrnu pohledávek se zahrnují pouze pohledávky podle písmene i), nikoli pohledávky podle jiných písmen § 46 odst. 1 zákona o DPH.

Aby bylo zřejmé, že se částka vztahuje k opravám uplatněným za kalendářní rok, tedy k opravám fakticky uplatněným v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání za některé ze zdaňovacích období kalendářního roku (tedy např. daňovém přiznání za zdaňovací období prosinec 2027 nebo poslední čtvrtletí kalendářního roku 2027, se zákonnou lhůtou pro podání daňového přiznání 25. ledna 2028, nebo dále např. dodatečném daňovém přiznání za některé zdaňovací období roku 2027 podaném například v únoru 2028), dochází ke změně textace daného ustanovení (rovněž důležité s ohledem na vypuštění § 46 odst. 9 – viz dále).

Pod pojmem „uplatnil“ se rozumí nikoli pouze to, že nastaly skutečnosti rozhodné pro opravu podle § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ale rovněž že nastal den uskutečnění dané opravy jako samostatného zdanitelného plnění podle § 46f odst. 1 písm. a) zákona o DPH (v případě, že vznikla povinnost vystavit základní opravný daňový doklad), nebo podle § 46f odst. 1 písm. c) zákona o DPH (v případě, že se základní opravný daňový doklad nevystavuje) a tato oprava byla uvedena v daňovém přiznání nebo dodatečném daňovém přiznání.

K bodu 6 (§ 46 odst. 1 písm. i) bod 4)

V ustanovení § 46 odst. 1 písm. i) bodě 4 zákona o DPH dochází k vyjasnění, že pohledávka, kterou je možné podle písmene i) opravit, je taková, kterou není možné opravit podle jiných titulů uvedených v § 46 odst. 1 zákona o DPH. Nejedná se o věcnou změnu, pouze vyjasnění textu bodu 4 a odstranění potenciálního nejasného výkladu.

K bodu 7 (§ 46 odst. 9)

Vzhledem k výše uvedenému cíli úprav v oblasti malých nedobytných pohledávek, kterým je mimo jiné zrychlení vracení DPH z takových pohledávek, se navrhuje umožnit věřitelům dřívejší provedení opravy základu daně, a to zrušením úpravy v dosavadním odstavci 9. Ten v současnosti umožňuje provedení opravy pouze jednou ročně, a to za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém dojde ke splnění podmínek této opravy, kdy současně musí platit, že se jedná o opravu, která nejpozději k poslednímu dni tohoto kalendářního roku byla považována za samostatné zdanitelné plnění podle § 46f zákona o DPH. Po zrušení tohoto ustanovení bude mít věřitel možnost opravovat základ daně v případě malých nedobytných pohledávek, stejně jako v ostatních případech oprav nedobytných pohledávek, již od zdaňovacího období, ve kterém se oprava, jako samostatné zdanitelné plnění, uskutečnila podle § 46f zákona o DPH. Samozřejmě stále platí, že v souladu s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o DPH ve spojení s odstavcem 6 má věřitel časový prostor pro provedení této opravy. Dodržení částky 100 000 Kč včetně DPH uvedené v § 46 odst. 1 písm. i) bod 3 zákona o DPH se vždy posuzuje za každý kalendářní rok (nejdříve za kalendářní rok 2027) samostatně a nezávisle podle celkové výše neuhrazených pohledávek včetně DPH, u kterých věřitel uplatnil opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky v daňových přiznáních nebo dodatečných daňových přiznáních za zdaňovací období tohoto kalendářního roku.

K bodu 8 (§ 62 odst. 2)

Jedná se legislativně-technickou úpravu související s přečíslováním odstavců v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty (vypuštění omezení daně na vstupu u vybraných osobních automobilů).

K bodu 9 (§ 72 odst. 3, 4 a 10, poznámka pod čarou č. 78)

V souladu s konzultací s výborem pro DPH úpravy týkající se omezení daně na vstupu u vybraných osobních automobilů, kterou zavedl tzv. konsolidační balíček, se navrhuje jeho zrušení po třech letech účinnosti.

K bodu 10 (§ 74b odst. 3)

V návaznosti na zkrácení doby uplynulé od splatnosti v případě pohledávky, u které je možné provést opravu základu daně podle § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, dochází ke stejnému zkrácení lhůty pro povinnou opravu odpočtu daně u pohledávek po splatnosti, neboť tyto úpravy jsou spolu materiálně spojeny. Tato úprava se díky celkové konstrukci § 74b zákona o DPH vztáhne na všechny opravy odpočtu daně v případě nedobytných pohledávek nebo pohledávek po splatnosti, u nichž uplynula předmětná lhůta splatnosti. Oprávněnost uvedeného postupu plyne z judikatury Soudního dvora Evropské unie, konkrétně lze uvést rozsudek ve věci C-335/19 ze dne 15. října 2020, ve kterém se v bodu 42 uvádí: „... vzájemná souvislost mezi opravou základu daně a opravou odpočitatelné DPH nutně neznamená, že tyto opravy musí být provedeny ve stejný okamžik. Tato vzájemná souvislost tak nebrání členským státům, aby vzhledem k neexistenci časového kritéria v čl. 185 odst. 2 druhé větě směrnice 2006/112 vyžadovaly opravu odpočitatelné DPH, jakmile se dlužník ocitne v platební neschopnosti a ještě předtím, než je ve vztahu k němu zahájeno insolvenční nebo likvidační řízení, a bylo tak zabráněno jakémukoliv riziku finanční ztráty pro stát.“.

K bodu 11 (§ 77a)

V souladu s konzultací s výborem pro DPH úpravy týkající se omezení daně na vstupu u vybraných vozidel, kterou zavedl tzv. konsolidační balíček, se navrhuje jeho zrušení po třech letech účinnosti.

K bodu 12 (§ 82 odst. 1 a 4)

Jedná se o legislativně-technickou úpravu související se přečíslováním odstavců v § 72 zákona o dani z přidané hodnoty (vypuštění omezení daně na vstupu u vybraných osobních automobilů).

Obecně ke změnám v přílohách 2 a 3

Úpravy činěné v příloze č. 2 a 3 zákona o DPH se uskutečňují v návaznosti na programové prohlášení vlády, jehož jedním z cílů je pomoci gastrosektoru tím, že se sjednotí DPH na stravovací služby a podávání nealkoholických nápojů na sazbě 12 %. Podávání alkoholických nápojů nadále zůstane v základní sazbě daně 21 %.

K bodu 13 (příloha č. 2)

Rozšířením množiny nápojů, jejichž podávání podléhá snížené sazbě DPH, která dosud zahrnovala pouze pitnou vodu a vybrané nápoje, na veškeré nealkoholické nápoje (tedy kromě kohoutkové vody a vybraných nápojů i na ostatní nealkoholické nápoje), dochází k zakotvení pravidla, že je-li součástí stravovacích služeb podáván nealkoholický nápoj, bude ve stejné sazbě DPH jako stravovací služba. Definice alkoholického nápoje je poslední definicí pod přílohou č. 2 (viz dále). Totožným způsobem se upravuje i samostatná služba podávání nápojů. Touto novelou se nemění základní principy, kdy je třeba rozlišovat restaurační službu vyznačující se dostatečnými podpůrnými službami umožňujícími okamžitou spotřebu nápoje, jídla nebo obojího na místě, na rozdíl od situace, kdy dochází k dodání zboží (tzv. jídlo nebo nápoj s sebou).

K bodu 14 (příloha č. 2)

Vzhledem k zařazení všech nealkoholických nápojů podávaných jako součást stravovacích služeb nebo v rámci podávání nápojů do snížené sazby DPH dochází k vypuštění definic vztahujících se k pitné vodě a vybraným nápojům a k jejich přesunutí do přílohy č. 3, kde k věcné změně při dodání tohoto zboží nedochází.

K bodu 15 (příloha č. 2)

Aby bylo možné zařadit do snížené sazby DPH v případě restauračních služeb a služeb podávání nápojů pouze podávání nealkoholických nápojů, využívá se v textu položky 56 text „s výjimkou podávání alkoholických nápojů“ a „podávání jiných než alkoholických nápojů“. Alkoholický nápoj se vymezuje odkazem na zákon č. 65/2017 Sb., o ochraně zdraví před škodlivými účinky návykových látek, ve znění pozdějších předpisů, který alkoholický nápoj vymezuje v § 2 písm. f) jako *nápoj obsahující více než 0,5 % objemových ethanolu*. Tato definice se s ohledem na definici vybraného nápoje použije i pro přílohu č. 3.

K bodu 16 (příloha č. 3)

Do přílohy č. 3 jsou převzaty definice pojmů z přílohy 2, které budou s účinností této novely poplatné pouze příloze č. 3.

K § 32 (Přechodná ustanovení)

K bodu 1

První přechodné ustanovení stanovuje, že pro uplatnění daně, jakož i práv a povinností

vyplývajících ze zákona účinného před 1. lednem 2027 (před účinností tohoto návrhu zákona) se použijí právní předpisy účinné do 31. prosince 2026, jinak řečeno, toto přechodné ustanovení potvrzuje, že právní norma nemá žádné retroaktivní účinky. V případě oprav základu daně u nedobytných pohledávek to znamená, že právo provést opravu v případě nedobytné pohledávky za podmínek upravených navrženou novelizací § 46 zákona o DPH se použije jen v případě, že se původní zdanitelné plnění, ke kterému se oprava základu daně vztahuje, uskutečnilo nejdříve 1. ledna 2027 (v den účinnosti tohoto zákona). Samozřejmě s výjimkou situací, kdy se postupuje podle přechodného ustanovení č. 2.

Toto přechodné ustanovení se vztahuje rovněž na změny ustanovení § 74b zákona o DPH. Povinnost dlužníka provést opravu odpočtu daně v případě nedobytné pohledávky za podmínek upravených navrženou novelizací § 74b zákona o DPH, tj. ve zkrácené lhůtě 3 měsíců po splatnosti, se použije jen v případě, že se zdanitelné plnění, u něhož plátcí vznikl nárok na odpočet daně, uskutečnilo nejdříve 1. ledna 2027 (v den účinnosti tohoto zákona). Vzhledem k tomu, že na straně dlužníka se jedná o stranu nároku na odpočet daně, platí obecný princip nároku na odpočet daně podle § 72 odst. 5 zákona o DPH; nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Jinak řečeno, v případě zdanitelného plnění přijatého dlužníkem do 31. prosincem 2026 (před dnem nabytí účinnosti tohoto zákona), se aplikuje stará úprava § 74b odst. 3 zákona o DPH, tedy lhůta 6 měsíců po splatnosti. A až na zdanitelná plnění přijatá dlužníkem od 1. ledna 2027 se aplikuje lhůta 3 měsíců po splatnosti.

Toto přechodné ustanovení se rovněž použije i pro změnu sazby DPH v případě nealkoholických nápojů, které jsou součástí stravovacích služeb, resp. podávání nápojů s tím, že se použije sazba DPH aktuální ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V případě, že byla zaplacená záloha například na službu podávání nealkoholických nápojů, ze které vznikla povinnost přiznat daň podle § 20a odst. 2 zákona o DPH v sazbě daně 21 %, avšak samotná služba je fakticky poskytnuta nejdříve dnem účinnosti tohoto zákona, postupuje se standardně podle § 36a zákona o DPH, který mimo jiné univerzálně řeší situace při změně sazeb daně.

K bodu 2

Cílem druhého přechodného ustanovení je rozšířit možnost opravy nedobytných pohledávek a zjednodušit přechod na novou úpravu. Toto přechodné ustanovení je speciální vůči přechodnému ustanovení č. 1 a stanovuje aplikaci pravidla účinného od 1. ledna 2027 (tedy ustanovení § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona) i na opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky ze zdanitelného plnění, u něhož den uskutečnění zdanitelného plnění nastal od 1. ledna 2025. Datum 1. ledna 2025 není zvoleno náhodou, ale je to okamžik, ve kterém byla možnost opravy nedobytných pohledávek podle § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH zakotvena (nedochází tedy k prolomení možnosti opravit malé nedobytné pohledávky za dobu, kdy tato možnost v zákoně o DPH nebyla). Pokud tedy věřitel má nedobytnou pohledávku z roku 2025 nebo 2026, dosud ji podle § 46 odst. 9 neuplatnil (neboť není možné opravit tutéž pohledávku dvakrát) a tato pohledávka, byť je z roku 2025 nebo 2026, naplní podmínky podle § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, ve znění účinném od 1. ledna 2027, může i takové pohledávky uplatnit podle nových pravidel, pokud jsou splněny další podmínky uplatnění, jako například lhůty podle § 46 odst. 5 a 6 zákona o DPH. Díky tomuto přechodnému ustanovení tak bude možné uplatnit i pohledávky z roku 2025 či 2026 ve výši 20 000 Kč včetně DPH (viz nové znění § 46 odst. 1 písm. i) bodu 1 zákona o DPH), které podle dosavadního znění opravit podle písm. i) nešlo. Samozřejmě však pro všechny pohledávky, které jsou v rámci jednoho kalendářního roku uplatňovány (za zdaňovací období jednoho kalendářního roku) platí jeden souhrnný limit 100 000 Kč včetně DPH uvedený v § 46 odst. 1 písm. i) bodu 3 zákona o DPH, který platí na všechny opravované pohledávky bez ohledu na to, ve kterém roce vznikly.

Pro doplnění se uvádí, že toto přechodné ustanovení se vztahuje pouze na pohledávky, které jsou uplatněny podle nové úpravy § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH nejdříve za zdaňovací období leden 2027, resp. první čtvrtletí roku 2027. V případě pohledávek uplatněných podle úpravy § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH účinné do 31. prosince 2026 (tedy i pohledávky uplatněné za kalendářní rok 2026 v lednu 2027, neboť lhůta pro podání daňového přiznání za poslední zdaňovací období roku 2026 končí 25. ledna 2027) se bude vždy aplikovat právní úprava účinná do konce roku 2026. To platí i v případě, že je za zdaňovací období kalendářního roku předcházejícího kalendářní rok 2027 (nabytí účinnosti tohoto zákona) podáváno dodatečné daňové přiznání.

Byť je přechodné ustanovení psáno obecně na použití ustanovení § 46 zákona o DPH, jeho využití v kontextu této novely je pouze na opravy podle § 46 odst. 1 písm. i) zákona o DPH, neboť žádné jiné tituly pro opravu základu daně v případě nedobytné pohledávky se nemění.

K bodu 3

Přechodným ustanovením dochází z důvodu právní jistoty k zakotvení pravidla, že v případě pořízení vybraného osobního automobilu před 1. lednem 2027 (před účinností návrhu zákona), u kterého dojde k zápisu do registru vozidel od 1. ledna 2027 a díky přechodným ustanovením tohoto zákona se na tyto automobily již nebude vztahovat omezení daně na vstupu, pak se u vydání potvrzení o zaplacení daně podle § 19c odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty postupuje podle nové právní úpravy účinné od 1. ledna 2027 (tedy se již neposuzuje, zda byla daň na vstupu uplatněna v souladu s omezením).

K bodu 4

Výjimku, kterou získala Česká republika podle čl. 177 směrnice o dani z přidané hodnoty v podobě omezení daně na vstupu u vybraného osobního automobilu, je časově omezena na období roku 2024 až 2026. Společně se zrušením této výjimky (zejména ustanovení § 72 odst. 3 a 4 zákona o DPH) je zapotřebí zakotvit i přechodná ustanovení, která vyřeší režim u vybraných osobních automobilů před a od 1. ledna 2027.

První přechodné ustanovení v této oblasti pro vybraný osobní automobil či jeho technické zhodnocení, které byly dány do stavu způsobilého k užívání před účinností zákona (tj. od 1. ledna 2024 do 31. prosince 2026), stanovuje, že i po roce 2026 platí pro daň na vstupu limitace 420 000 Kč (tedy úprava § 72 odst. 3 nebo 4 zákona, ve znění účinném do konce roku 2026). Tato úprava platí pro všechny případné budoucí změny odpočtu daně, byť fakticky nastaly nebo nastanou až po účinnosti tohoto zákona. Jedná se tak například o změny z titulu opravy odpočtu daně podle § 74 zákona o dani z přidané hodnoty (i když bude tato oprava odpočtu daně provedena po 31. prosinci 2026), u úpravy odpočtu daně podle § 78 zákona o dani z přidané hodnoty, při zrušení registrace a snížení odpočtu daně podle § 79a zákona o dani z přidané hodnoty.

Naplnění podmínky uvedení do stavu způsobilého k užívání přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (do konce roku 2026) se posuzuje pro pořízení vybraného osobního automobilu a jednotlivá technická zhodnocení samostatně (technické zhodnocení se pro účely DPH považuje za samostatný dlouhodobý majetek). To například znamená, že pokud byl vybraný osobní automobil uveden do stavu způsobilého k užívání před tímto dnem (do konce roku 2026), ale jeho technické zhodnocení bylo uvedeno do stavu způsobilého k užívání v den nabytí účinnosti tohoto zákona nebo později (od roku 2027), pak se v případě tohoto technické zhodnocení podle tohoto přechodného ustanovení nepostupuje (viz další přechodné ustanovení).

K bodu 5

Druhé přechodné ustanovení týkající se vybraných osobních automobilů (zejména ustanovení § 72 odst. 3 a 4 zákona o DPH) se vztahuje na situace, kdy byl vybraný osobní automobil pořízen/pořizován do konce roku 2026, avšak do stavu způsobilého k užívání byl uveden (stal se dlouhodobým majetkem) až v roce 2027 nebo později. V takovém případě se k omezení daně na vstupu podle § 72 odst. 3 a 4 zákona o DPH, ve znění účinném do konce roku 2026, nebude přihlížet. Tedy v takovém případě nebude daň na vstupu u přijatého zdanitelného plnění jakkoli limitována (daň na vstupu se stanoví podle § 72 odst. 2 zákona o DPH). Totožné pravidlo platí pro technické zhodnocení vybraného osobního automobilu.

Pokud plátce přijal zdanitelné plnění před 1. lednem 2027, na které se vztahuje tento bod přechodných ustanovení a současně si z tohoto plnění v souladu s § 73 zákona uplatní nárok na odpočet daně nejdříve v daňovém přiznání za poslední zdaňovací období kalendářního roku 2026, tj. fakticky po účinnosti zákona, pak i již v tomto případě se daň na vstupu stanoví dle § 72 odst. 2 zákona o DPH, tj. nikoliv podle § 72 odst. 3 a 4 zákona o DPH, ve znění účinném do konce roku 2026. Toto ustanovení se aplikuje i na zálohu poskytnutou v prosinci 2026, z níž lze v daňovém přiznání podaném v lednu 2027 za poslední zdaňovací období kalendářního roku 2026 uplatnit odpočet daně bez omezení, pokud bude automobil uveden do stavu způsobilého k užívání nejdříve v lednu 2027.

Pro úplnost se uvádí, že slovní spojení „bude uveden do stavu způsobilého k užívání“ je třeba chápat tak, že vybraný osobní automobil nebo jeho technické zhodnocení fakticky nebylo či nebude uvedeno do stavu způsobilého k užívání před 1. lednem 2027.

K bodu 6

Čtvrté přechodné ustanovení pro vybrané osobní automobily se vztahuje na situace, kdy před uvedením vybraného osobního automobilu do stavu způsobilého k užívání, které nastane nejdříve 1. ledna 2027, je přijato související zdanitelné plnění, ze kterého je uplatněn nárok na odpočet daně do konce roku 2026, tedy v limitované výši podle § 72 odst. 3 nebo 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Protože k uvedení do stavu způsobilého k užívání dochází až v roce 2027 a dále, umožňuje toto přechodné ustanovení plátcům „donárokovat“ a „douplatnit“ si část odpočtu, který si díky limitaci daně na vstupu pro období 2024 až 2026 uplatnit nemohl. Samozřejmě platí, že musí být splněny obecné podmínky pro nárok na odpočet daně a uplatnění nároku na odpočet daně. Tento nárok na odpočet daně může být douplatněn prostřednictvím podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém byl uplatněn snížený nárok na odpočet daně na vstupu stanovené podle § 72 odst. 3 nebo 4 zákona o DPH, tím, že v tomto dodatečném daňovém přiznání navýší hodnotu původně uplatněného odpočtu daně. Pro podání dodatečného daňového přiznání stanovuje toto přechodné ustanovení speciální lhůtu, a to do konce ledna 2027 (tato lhůta není zvolena náhodou, ale odpovídá skončení lhůty pro uplatnění nároku na odpočet daně u plnění uskutečněných z kraje roku 2024). S podáním dodatečného daňového přiznání se pojí i povinnost podat následné kontrolní hlášení.

Současně platí, že při „donárokování“ a „douplatnění“ nároku na odpočet daně musí plátce zohlednit všechny mechanismy, které platí pro nárok na odpočet daně a jeho uplatnění (tj. pokud je plátce oprávněn nárok na odpočet daně uplatnit jen v částečné výši, pak i douplatněná zbývající část odpočtu daně v dodatečném daňovém přiznání podléhá pravidlům § 73, § 75 a § 76 zákona o DPH).

Lze předpokládat, že postup podle těchto přechodných ustanovení využije plátce zejména v případě, kdy bude automobil nebo jeho technické zhodnocení dlouhodobě pořizovat (a kde omezení daně na vstupu dle § 72 odst. 3 je stále v účinnosti). Kromě jiného lze jako příklad pro použití tohoto ustanovení (douplatnění odpočtu) uvést situaci, kdy byla poskytnuta záloha na

nákup automobilu v červnu 2026, z níž byl v roce 2026 uplatněn odpočet daně v omezené výši v souladu s § 72 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, přičemž automobil bude uveden do stavu způsobilého k užívání nejdříve v lednu 2027.

K bodu 7

V případě, že plátce pořídil vybraný osobní automobil do konce roku 2026, přičemž se nejednalo o dlouhodobý majetek v okamžiku jeho pořízení, nicméně od 1. ledna 2027 se tento automobil stane dlouhodobým majetkem, stanovuje toto přechodné ustanovení povinnost postupovat podle § 77a zákona o DPH, což znamená povinnost snížit uplatněný odpočet daně. Tuto povinnost má plátce, pouze pokud neuplynula lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně podle § 73 odst. 3 zákona o DPH. Ke lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet daně s ohledem na její změnu poslední novelou zákona o DPH s účinností od 1. ledna 2025 je nutné doplnit, že jedná-li se o plnění, na které se aplikovalo obecné přechodné ustanovení zákona č. 461/2024 Sb., tedy lhůta podle § 73 odst. 3 zákona o DPH, ve znění účinném do konce roku 2024 (3 roky), aplikuje se na povinnost podle přechodného ustanovení bodu 7 lhůta v délce po zohlednění zmiňovaného obecného přechodného ustanovení (tedy 3 roky).

K části čtvrté – Změna zákona o Finanční správě České republiky

K § 33

K bodu 1 (§ 12b)

V zájmu posílení efektivity fungování orgánů Finanční správy České republiky a zajištění vyváženější distribuce nápadu agendy v rámci územní sítě finančních úřadů se navrhuje speciální úprava fakultativní změny místní příslušnosti těchto úřadů v novém § 12b zákona o Finanční správě České republiky. Tato úprava odpovídá dlouhodobému trendu v rámci vývoje organizace činnosti této soustavy orgánů, přičemž se současně jedná o fázi, která svými přínosy cílí na účinnost od roku 2027 tak, aby zejména zefektivněním vnitřních procesů a zlepšením využívání dostupných kapacit přispěla mimo jiné k realizaci nově zaváděné působnosti na poli evidence tržeb.

Soustava Finanční správy České republiky se dlouhodobě potýká s nerovnoměrným zatížením z hlediska územní koncentrace počtu daňových subjektů a vedených řízení při správě daní, popřípadě při výkonu dalších navazujících působností, což by se do budoucna negativně odrazilo i na poli zaváděné evidence tržeb. Čelí přitom problému nerovnoměrného využívání personálních kapacit, zejména při srovnání regionu hlavního města a ostatních lokalit, způsobenému odlišným vývojem počtu daňových subjektů v těchto oblastech. Intenzita této disproporce může na jedné straně způsobovat nerovný přístup k daňovým subjektům a k plnění daňových povinností, na straně druhé snižovat efektivitu správy daní v přetížených regionech. Tyto trendy jsou způsobeny více faktory. Jedná se typicky o zájem daňových subjektů etablovat sídlo v hlavním městě z prestižních nebo účelových důvodů. Současně nelze reálně budovat adekvátní personální kapacity v exponovaných lokalitách, kde je mimo jiné zpravidla nižší poptávka po pracovních místech ve Finanční správě České republiky a současně vyšší míra fluktuace (zejména v regionu hlavního města, který je z hlediska počtu spravovaných daňových subjektů zatížen nad průměrem o cca 30 %). Problém proto v principu nelze řešit prostým navýšením počtu systemizovaných míst v exponovaných lokalitách, anebo jejich převodem z lokalit méně exponovaných, neboť zejména v hlavním městě je reálná obsaditelnost míst značně problematická. Uvedené faktory pak negativně doplňuje legislativní úprava, která fakticky umožňuje daňovým subjektům volně volit svého správce daně tím, kde si zvolí své sídlo, respektive místo pobytu.

Ze strany Finanční správy České republiky i Ministerstva financí bylo dosud činěno více legislativních i nelegislativních kroků, které na popsané problémy reagovaly a přinesly některé pozitivní efekty. V organizační rovině se jednalo např. o delimitaci funkčních útvarů ve prospěch útvarů v lokalitách s nižší úspěšností v obsazování, ale i přesystemizování obsazených míst ve vzdálených lokalitách pod Finanční úřad pro hl. m. Prahu, dále o delegování daňových subjektů atd. Významným krokem bylo zavedení tzv. vybrané působnosti finančního úřadu, kdy zejména pro provádění kontrolních postupů při správě daní a nedávno též pro oblast vymáhání daní začaly všechny finanční úřady disponovat celostátní územní působností, a dané postupy proto může vůči daňovému subjektu provádět kterýkoliv z nich. To umožnilo distribuci uvedené agendy v rámci území státu, přičemž tento nástroj se v praxi jednoznačně osvědčil. Současně však i využití vybrané působnosti naráží na některé limity – zachování místní příslušnosti „domovského“ finančního úřadu pro jinou než vybranou působnost v praxi generuje některé administrativní komplikace a dvojkolejnosti, přičemž využití tohoto konceptu je prakticky možné pouze v případě ucelených a jasně ohraničených postupů v rámci správy daní (jako je právě daňová kontrola či vymáhání), které jsou současně plně v procesní dispozici správce daně (nelze je zahajovat na návrh daňového subjektu). Další významnější rozšiřování tohoto nástroje proto již nelze považovat za příliš smysluplné.

Rovněž využití standardních nástrojů daňového řádu pro změnu místní příslušnosti správce daně, kterými jsou delegace (§ 18) a atrakce (§ 19), popřípadě fakticky též dožádání (§ 17), poskytuje pouze limitované možnosti. Je totiž nutné především řešit situace, kdy distribuci zvýšeného nápadu agendy z některých přetížených lokalit je třeba provádět v relativně krátkém čase a současně do značné míry hromadně, resp. ve vyšších počtech případů. Formální rozhodovací proces uvedených nástrojů, spojený s relativně rigidně definovanými důvody pro jejich použití, které vyžadují individuální odůvodnění z hlediska konkrétních případů, omezuje možnost využití těchto institutů k systematické práci s personálními a jinými kapacitami orgánů Finanční správy České republiky.

Odhlédnout nelze ani od filosofického vývoje pojetí výkonu státní správy ve vztahu k formálnímu vymezení a rigidnímu zachovávání územní působnosti správního úřadu. Současný trend elektronizace ve stále větším rozsahu umožňuje rozvolnit striktní vazbu správního úřadu na přísně vymezené teritorium, ve kterém je daný správní úřad výlučně místně příslušný, aniž současně disponuje příslušností pro působení na teritoriu jiném. Moderní pojetí příslušnosti správního úřadu by se od kritérií formálních mělo stále více posouvat ke kritériím materiálním. Na straně jedné by tak v principu nemělo hrát roli, který z rovnocenných věcně příslušných správních úřadů vykonává vůči konkrétní osobě vrchnostenskou roli, tj. mělo by být v principu lhostejné, zda je daný subjekt kontrolován či je o něm rozhodováno na tom či onom místě (v prostředí státní správy ostatně nelze dovozovat platnost obdoby institutu zákonného soudce, který je znám z justiční sféry). Na straně druhé pak platí, že z hlediska subjektu, vůči němuž výkon státní správy směřuje, by mělo být klíčové to, do jaké míry jsou zachována jeho procesní práva, a to včetně zajištění řádného a hospodárného přístupu ke správnímu orgánu, který tento výkon státní správy provádí. Jinými slovy, v moderní státní správě by mělo platit, že jsou-li dostatečně respektována práva subjektu, jehož se výkon správy týká, mělo by pak již být věcí interního nastavení a centrálního managementu daného orgánu či soustavy orgánů, kde a v jaké interní struktuře a územní granularitě bude daná agenda reálně vykonávána.

Trend budoucího odbourávání rigidně vymezené územní působnosti finančních úřadů z dlouhodobého hlediska směřuje ke koncepci jediného finančního úřadu s celostátní působností jako jediného správního úřadu prvního stupně v rámci soustavy Finanční správy České republiky, který v rámci území státu bude působit formou územních pracovišť či poboček jako svých interních útvarů. Do budoucna je proto cílem otázku místní příslušnosti

finančního úřadu a postupy její změny v rámci Finanční správy České republiky zcela odbourat, resp. z ní učinit toliko otázku interního nastavení procesů a nápadu agendy v rámci jediného správního úřadu. Zefektivnění fungování Finanční správy České republiky cestou přechodu na pobočkový model v rámci jediného finančního úřadu jde přitom ruku v ruce s dlouhodobě připravovaným projektem jednotného inkasního místa, tedy koncentrace působnosti ke správě daní a veřejných pojistných v rámci jediné soustavy orgánů.

Předmětem navrhované speciální úpravy změny místní příslušnosti ve finančních úřadech je umožnění toho, aby správa daní a dalších navazujících agend ve vztahu ke konkrétnímu adresátu mohla být relativně jednoduchým procesním postupem přenášena mezi jednotlivými finančními úřady a jejich pracovišti tak, aby byla zajištěna rovnoměrná vytižnost těchto základních prvoinstančních článků soustavy orgánů Finanční správy České republiky. Navržené řešení je další fází, která filosoficky rozvíjí dosavadní koncept vybrané působnosti finančních úřadů, a současně je krokem směřujícím k cílovému stavu jediného finančního úřadu pro celou Českou republiku. Zároveň tato fáze nabízí možnost operativně přispět k řešení problému nerovnoměrného rozložení nápadu agend ještě před uvedenou koncepční změnou v organizaci finančních úřadů a jejich pracovišť tak, aby se pozitivní efekt této fáze projevil již od roku 2027, tj. mimo jiné v souvislosti se zaváděnými působnostmi v oblasti evidence tržeb.

Jak bylo uvedeno výše, přesun místní příslušnosti správce daně ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu nepřináší vůči tomuto subjektu sám o sobě negativní dopad. Ten by mohl nastat toliko v případě, že by uvedeným přesunem došlo v případě daňového subjektu k vyloučení nebo významnějšímu omezení jeho procesních práv. Samotný akt změny místní příslušnosti proto nemusí mít sám o sobě nutně podobu rozhodovací činnosti založené na individualizované správní úvaze ohledně okolností konkrétního případu, ale postačí pouhé formální deklarování změny, její ukotvení v čase a řádné informování daňového subjektu, jehož se týká. To vše v reakci na potřebu redistribuce nápadu agendy mezi jednotlivými finančními úřady a jejich pracovišti, která je sama o sobě rozhodnutím manažerským a primárně není odvozena od individuality dotčených případů, ale od jejich kvantity a rozsahu.

V zájmu zamezení negativních dopadů na daňové subjekty je navržené řešení založeno mimo jiné na následujících prvcích a skutečnostech, které garantují, že tento koncept postavení daňových subjektů zásadním způsobem nezhorší, a podrží si tak ústavněprávní legitimitu.

- Změna určení místní příslušnosti se bude týkat *pouze (i) registrovaných daňových subjektů a (ii) daňových subjektů, které jsou podnikateli zapsanými do zákonem stanovené evidence* (přičemž obě tyto kategorie se ve své valné většině překrývají, byť tomu tak není zcela bezvýjimečně). S ohledem na současný okruh daní spravovaných finančními úřady, u nichž je zákonem stanovena povinnost registrace (tj. daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty), bude tedy navržené opatření cílit na právnické osoby (ať již mají nebo nemají status podnikatelů) a fyzické osoby podnikající. V případě fyzických osob podnikajících, které nepodléhají povinnosti registrace, pak bude navržené opatření možné použít pouze v případě těch z nich, které se zapisují do zákonem stanovené evidence. Typicky půjde o registr osob, živnostenský rejstřík, komorové registry, evidence zemědělských podnikatelů atd. Příkladem podnikatelů, kteří nejsou registrovanými daňovými subjekty, ani se uvedeným způsobem neevidují, mohou být autoři, tvůrci či jiní umělci publikující nebo vystupující na základě autorské smlouvy v režimu autorského zákona. V jejich případě použití navržené změny určení místní příslušnosti možné nebude (pokud neprovozují současně ještě jiný typ podnikání, v jehož důsledku již evidováni jsou). Klíčové pak je, že opatření v podobě změny určení místní příslušnosti zejména nebude možné uplatnit v případě

nepodnikajících fyzických osob. Konstrukce navržené změny určení místní příslušnosti tedy cílí výlučně na subjekty profesionálního charakteru.

- V případě právnických osob a fyzických osob podnikajících se jedná o subjekty, které obecně jsou povinně vybaveny datovou schránkou (popřípadě mají možnost jejího zřízení na žádost v případě zahraničních subjektů) a disponují plnohodnotnou možností se správcem daně oběma směry komunikovat výlučně *elektronicky*, resp. z velké části mají dnes i takovou povinnost. Určitou výjimku tvoří výše uvedené podnikající fyzické osoby, které nejsou zapsány do zákonem stanovené evidence (tito podnikatelé v souladu s § 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, nedisponují datovou schránkou zřízenou ze zákona). Vymezení okruhu daňových subjektů, kterých se může navrhovaná změna určení místní příslušnosti týkat, bere uvedenou míru elektronizace v potaz, a záměrně proto vedle skupiny registrovaných daňových subjektů pracuje právě s okruhem podnikatelů, v jejichž případě je schopnost a možnost komunikace pomocí *ex lege* zřízené datové schránky nepochybná. Jedná se nicméně pouze o faktickou koncepční provazbu, nikoliv o přímou vázanost možnosti aplikovat změnu určení místní příslušnosti na reálné zřízení, resp. zpřístupnění datové schránky v konkrétním případě (které tedy nebude v této souvislosti v konkrétním případě ani testováno).
- *Základní kroky* v rámci kontaktu mezi daňovým subjektem a správcem daně může daňový subjekt realizovat na *kterémkoliv finančním úřadě* (učinění podání, provedení platby daně, získání obecných informací atd.). Každý daňový subjekt má v rámci Finanční správy České republiky rovněž možnost využívat nástroj v podobě daňové informační schránky (portál MOJE daně).
- Daňovému subjektu bude garantováno obdobné právo, jaké již dnes zákon předpokládá při výkonu tzv. vybrané působnosti finančního úřadu, tj. *právo seznámit se s obsahem klíčových písemností vedených v příslušném spise v sídle finančního úřadu, který je daňovému subjektu dostupný* podle místa jeho pobytu, resp. sídla. V praxi je ze strany orgánů Finanční správy České republiky aplikován rovněž institut tzv. *korespondenčního nahlížení do spisu* při správě daní.
- Pro případ potřeby osobního jednání mezi daňovým subjektem či jeho zástupcem a úředními osobami správce daně, které se správě daní daného subjektu bezprostředně věnují, Finanční správa České republiky již v současnosti připravuje, resp. zkušebně využívá *možnost ústního jednání na dálku prostřednictvím videokonferenčního zařízení*, a to v případě osobní návštěvy daňového subjektu na finančním úřadě v místě jeho pobytu nebo sídla, kde dojde ke ztotožnění dané osoby a zprostředkování spojení s úředními osobami na jiném úřadě. Ačkoliv současný text daňového řádu tuto možnost výslovně neupravuje, není její využití se zákonem v kolizi a v návaznosti na navržený koncept změny určení místní příslušnosti se předpokládá postupné využívání, resp. další rozšiřování tohoto komunikačního nástroje.

Vzhledem k tomu, že koncept změny určení místní příslušnosti je myšlenkovým rozvinutím již řadu let fungující celostátní vybrané působnosti finančních úřadů, je třeba poukázat i na relevantní judikaturu správních soudů (např. Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 26/2017 nebo 1 Afs 393/2017 či Městského soudu v Praze č. j. 3 Af 2/2024), resp. usnesení Ústavního soudu II. ÚS 928/18, která se v minulosti právě aplikací vybrané působnosti finančního úřadu zabývala a v jejím základním principu neshledala riziko z pohledu ústavněprávní konformity.

K odstavci 1:

Navrhuje se svěřit finančnímu úřadu, který je pro daňový subjekt aktuálně místně příslušný, pravomoc provést změnu určení místní příslušnosti správce daně. Změnu lze provést výlučně ve vztahu k daňovému subjektu, který je registrován k jedné nebo více daním, resp. pro daňový subjekt, který je podnikatelem zapsaným do zákonem stanovené evidence, což možnost její aplikace limituje v principu pouze na právnické osoby nebo fyzické osoby podnikající, jak bylo popsáno výše.

Změna se musí důsledně pohybovat pouze v mezích příslušnosti místní, přičemž musí plně respektovat příslušnost věcnou. Nelze ji proto využít v případě působností, které jsou zákonem svěřeny výlučně jednotlivě určeným finančním úřadům, nebo vůči úřadu, v jehož případě je určitá působnost z okruhu věcné působnosti vyňata (přičemž ani dnes v těchto případech nelze využívat instituty delegace nebo dožádání). Jedná se např. o Specializovaný finanční úřad, který některými věcnými působnostmi ostatních finančních úřadů nedisponuje (viz správa daně z nemovitých věcí), či naopak jiné působnosti vykonává v rámci sítě finančních úřadů výlučně (oblast cenové kontroly).

Naproti tomu je navržený § 12b speciální normou vůči jiným předpisům upravujícím vymezení místní příslušnosti ve věcech správy daní a dalších agend (srov. též jeho odstavec 4 písm. b)) spadajících do působnosti finančních úřadů. Standardně určená místní příslušnost podle daňového řádu, správního řádu, zákona č. 250/2016 Sb., popř. jiných daňových nebo dalších zákonů je tak pro potřeby jednoho konkrétního orgánu – finančního úřadu – potenciálně modifikována navrhovaným speciálním nástrojem.

Důvodem změny určení místní příslušnosti je potřeba zajistit rovnoměrné rozložení výkonu působnosti mezi jednotlivými finančními úřady. V souvislosti s tímto důvodem se tedy nepředpokládá individuální posuzování vhodnosti a účelnosti změny ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu, ale změna je výsledkem redistribuce agendy v rámci správy daní mezi jednotlivými finančními úřady a jejich pracovišti podle jejich kapacitních možností. Uvedený důvod je přitom dán interně a ve vztahu k daňovému subjektu není individuálně odůvodňován či prokazován (v tomto je navržený § 12b do značné míry speciálním ustanovením vůči § 13 odst. 3 zákona o Finanční správě České republiky, neboť při volbě umístění spisu prioritizuje hospodárnost a efektivitu výkonu správy daní; kritérium dostupnosti spisu pro daňový subjekt zde sice částečně ustupuje do pozadí, avšak fakticky je v duchu proporcionality tato dostupnost zajištěna obecně v rozsahu a způsobem, který byl popsán výše).

Navržené řešení současně vychází z hierarchické organizace Finanční správy České republiky, kdy redistribuce agendy v rámci správy daní mezi finančními úřady bude výsledkem centrálního řízení ze strany Generálního finančního ředitelství. Tento vrcholný orgán soustavy, který současně disponuje kompetencí vést centrální evidence a registry za celou soustavu, disponuje příslušnými informacemi ohledně kapacitních možností a vytíženosti jednotlivých finančních úřadů. Jeho úlohou proto bude mimo jiné centrálně koordinovat a řídit změny určení místní příslušnosti finančních úřadů a poskytovat jednotlivým finančním úřadům celkový pohled na výskyt volných kapacit v rámci jejich územní sítě. V praxi půjde především o závazné sdělení rozsahu agend, které mají být mezi jednotlivými finančními úřady distribuovány. Samotný proces změny určení místní příslušnosti ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu pak bude v rukou dosud místně příslušného finančního úřadu. Skutečnost, že bez koordinační role Generálního finančního ředitelství fakticky nelze důvod změny určení místní příslušnosti v podobě rovnoměrného rozložení výkonu působnosti mezi jednotlivými finančními úřady identifikovat, znamená, že finanční úřad z povahy věci nemůže změnu určení místní příslušnosti v konkrétním případě provést izolovaně, tj. bez vědomí či dokonce proti vůli Generálního finančního ředitelství a konec konců i finančního úřadu nově místně příslušného.

Při změně určení místní příslušnosti daňového subjektu bude finanční úřad povinen respektovat základní zásady správy daní, zejména dbát na to, aby nedocházelo k bezdůvodnému zatěžování daňových subjektů např. zbytečným separováním příslušnosti ke správě jednotlivých daní. Samotnou skutečnost, že je místní příslušnost ve vztahu k daňovému subjektu změněna, a že tato změna může přinášet daňovému subjektu určitý minimální (zejména prvotně transakční) diskomfort, však z hlediska naplnění základních zásad správy daní nelze považovat za problematickou, neboť veřejný zájem na efektivním rozložení výkonu činnosti finančních úřadů a funkčnosti tohoto výkonu je ve vztahu k těmto omezeným dopadům převažující a zákonem aprobovanou hodnotou, respektující princip proporcionality.

Změna určení místní příslušnosti bude *de iure* možná ve vztahu ke všem daním, které daný finanční úřad ve vztahu k daňovému subjektu spravuje, anebo pouze k jedné či některým z nich. V praxi Finanční správy České republiky bude nicméně cíleno souhrnně na daně, v jejich případě je místní příslušnost odvozena od místa pobytu nebo sídla daňového subjektu. Primárně tedy půjde o daně z příjmů a daň z přidané hodnoty. Zejména tak nebude cíleno na daň z nemovitých věcí, která je v tomto ohledu navázána na místo, kde se nemovitá věc nachází. Formálně nicméně není vyloučeno, aby se změna místní příslušnosti i v případě registrovaného subjektu týkala pouze daně nebo daní, ke kterým se daňový subjekt neregistruje. Stejně tak lze navrhovanou změnu určení místní příslušnosti použít na další agendy, které spadají do výkonu správy daní, i když nejsou bezprostředně spojeny se správou konkrétní daně (viz odstavec 4 písm. b)).

Aplikace navrhovaného institutu změny určení místní příslušnosti současně nijak nevylučuje aplikaci stávajícího institutu vybrané působnosti podle § 10 odst. 4 zákona o Finanční správě České republiky.

K odstavci 2:

Pro změnu určení místní příslušnosti se podle navrhovaného ustanovení použije obdobně postup tzv. přeregistrace, kterou daňový řád upravuje v § 131. Přeregistrace spočívá v tom, že v případě změny podmínek pro určení místní příslušnosti vydá dosavadní příslušný správce daně rozhodnutí, ve kterém stanoví den, k němuž přechází místní příslušnost na nového správce daně. Standardní rozhodnutí o přeregistraci představuje reakci správce daně na objektivní změnu podmínek, za nichž je místní příslušnost určována. V případě navrhované změny určení místní příslušnosti bude právě toto rozhodnutí nástrojem, kterým správce daně navenek změnu deklaruje. Současně bude oznámení tohoto rozhodnutí prostředkem pro seznámení daňového subjektu se skutečností, že je v jeho případě určení místní příslušnosti finančního úřadu měněno, a ve vztahu ke kterým daním se tak děje. V souladu s § 131 odst. 1 daňového řádu se proti rozhodnutí o přeregistraci nelze odvolat.

Samotná změna místní příslušnosti nastane v den, který je stanoven v rozhodnutí o přeregistraci, a to pro všechny dotčené daně, ke kterým je daňový subjekt registrován, a v souladu s § 131 odst. 3 daňového řádu také pro další dotčené daně, ke kterým se daňový subjekt neregistruje (pokud by se měla změna místní příslušnosti v případě registrovaného subjektu týkat pouze daní, ke kterým není tento subjekt registrován, i zde by se na základě navrženého odstavce 2 jako speciálního ustanovení použil proces přeregistrace podle § 131 daňového řádu namísto obecného postupu změny místní příslušnosti podle § 16 daňového řádu; obdobně platí i pro případ daňového subjektu, který není registrovaným subjektem, ale je evidovaným podnikatelem, na něhož lze změnu určení místní příslušnosti rovněž aplikovat).

Na rozdíl od stávající úpravy tzv. vybrané působnosti finančních úřadů není třeba zvlášť normovat přechod plných mocí uplatněných daňovými subjekty u dosud příslušného finančního úřadu, neboť ve výsledku představuje navržená úprava standardní změnu místní příslušnosti,

pro kterou se uplatní ustanovení § 27 odst. 3 daňového řádu, podle něhož je plná moc účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti.

K odstavci 3:

V zájmu garance toho, že navrhovaná změna určení místní příslušnosti finančního úřadu nebude pro dotčené daňové subjekty představovat zásadní negativní dopad do jejich procesních práv, se navrhuje těmto subjektům poskytnout tzv. právo seznámení s obsahem vybraných písemností zakládáných do spisu, které je již dnes upraveno v § 13 odst. 4 zákona o Finanční správě České republiky pro potřeby tzv. vybrané působnosti, kterou finanční úřady vykonávají celostátně (a tedy ji může vykonávat ve vztahu ke konkrétnímu daňovému subjektu kterýkoliv z nich). Uvedené právo spočívá v tom, že daňový subjekt se bude moci seznámit s obsahem písemnosti zakládáné do spisu v souvislosti s výkonem působnosti, které se týkala změna určení místní příslušnosti (pokud tato písemnost není součástí vyhledávací části spisu), také v sídle finančního úřadu, v jehož územním obvodu má daňový subjekt místo pobytu nebo sídlo. Uvedené právo se týká veškerých podání učiněných elektronicky, úředních záznamů, protokolů, zpráv o daňové kontrole, rozhodnutí a dalších písemnosti, pokud byly finančním úřadem doručeny elektronicky. Nejedná se tedy o možnost seznámit se s plným rozsahem spisu, resp. o plnohodnotné nahlížení do spisu, avšak s ohledem na postup elektronizace správy daní jde o garanci podstatného rozsahu, a to též v kombinaci s možností korespondenčního nahlížení do spisu a možností využití daňové informační schránky. Současná zavedená praxe při aplikaci vybrané působnosti finančních úřadů navíc poskytuje dostatek důvodů pro předpoklad, že jde o garanci dostatečnou.

Zprostředkování obsahu uvedených písemností mezi dotčenými finančními úřady za účelem naplnění práva daňového subjektu podle navrženého odstavce 3 spadá pod výluky u porušení povinnosti mlčenlivosti podle § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu.

K odstavci 4:

Ustanovení odstavce 4 řeší možnost aplikace navržené změny určení místní příslušnosti také ve vztahu ke Specializovanému finančnímu úřadu a ve vztahu k jiným agendám finančních úřadů, než je správa konkrétní daně.

Specializovaný finanční úřad je jedním z finančních úřadů, přičemž až na výslovné výjimky disponuje shodnými působnostmi jako ostatní finanční úřady. Jeho územní působnost je celostátní, přičemž je kombinována s příslušností pro tzv. vybrané subjekty (zejména subjekty s vysokým obrátem či subjekty specifické, jako jsou banky či pojišťovny). Z hlediska teoretického se tedy v případě Specializovaného finančního úřadu nejedná pouze o příslušnost místní, ale tato příslušnost má smíšený místně-osobní charakter. Z tohoto důvodu je proto nezbytné navrženou možnost změny určení místní příslušnosti finančních úřadů vztáhnout na Specializovaný finanční úřad výslovně (což má ve vztahu k obecným pravidlům změny místní příslušnosti včetně přeregistrace svůj precedent již v § 11 odst. 4 zákona o Finanční správě České republiky). Současně platí – jak již bylo uvedeno výše – že v případě Specializovaného finančního úřadu je třeba při využití institutu změny určení místní příslušnosti nadále respektovat specifické hranice jeho působnosti věcné. To znamená, že změnu určení místní příslušnosti bude možné aplikovat tam, kde dnes role Specializovaného finančního úřadu odpovídá z hlediska věcné působnosti roli ostatních finančních úřadů s tím, že je realizována vůči vybraným subjektům (tj. tam, kde je již dnes možné aplikovat dožádání či delegaci). Naopak tam, kde je věcná působnost Specializovaného finančního úřadu výlučná, tj. ostatní finanční úřady jí vůbec nedisponují, nelze změnu určení místní příslušnosti aplikovat.

Ačkoliv orgány Finanční správy České republiky jsou primárně orgány určenými pro výkon správy daní, vykonávají také některé agendy v procesním režimu správního řádu (např. oblast

kontroly povinností stanovených právními předpisy upravujícími účetnictví). V případě, že by došlo ke změně určení místní příslušnosti finančního úřadu ve vztahu ke spravovaným daním daňového subjektu, bylo by logické a současně v zájmu daňového subjektu, aby tuto změnu mohla v případě potřeby sledovat též místní příslušnost pro zmíněné nedaňové agendy (zvláště za situace, kdy tyto jsou v některých případech vykonávány se správou daní v přímé souvislosti, jako např. právě zmiňované kontroly účetních povinností). Navrhuje se proto umožnit, aby změna určení místní příslušnosti mohla být využita také ve vztahu k jiným oblastem působnosti finančních úřadů, než je správa jedné nebo více konkrétních daní, resp. ve vztahu k oblastem působnosti mimo daňový procesní režim. Ustanovení přitom formálně odkazuje na vymezení působnosti finančních úřadů v § 10 zákona o Finanční správě České republiky, kde je uvedena jednak působnost k výkonu správy daní, jednak další oblasti působnosti finančních úřadů, které nejsou vykonávány v daňovém procesním režimu (výslovně je zde uvedena např. působnost v podobě provádění řízení o správních deliktech včetně přestupků, tj. navržený § 12b je speciální normou též vůči obecnému vymezení místní příslušnosti v zákoně č. 250/2016 Sb.). Metoda vztažení pravidel pro správu daní na nedaňové agendy finančních úřadů je již v zákoně o Finanční správě České republiky v jiných situacích předvídána (srov. § 11 odst. 4 nebo § 13c).

K odstavci 5:

Ustanovení odstavce 5 má za cíl vyřešit vztah navržené změny určení místní příslušnosti k institutu delegace podle § 18 daňového řádu. Navrženou změnu může totiž provést nejen finanční úřad místně příslušný ze zákona, ale také ten, jehož místní příslušnost byla založena dříve vydaným rozhodnutím o delegaci. V případě, že k uvedené změně dojde, navrhuje se, aby dosavadní delegace (resp. rozhodnutí o ní) zanikla *ex lege* ke dni přechodu místní příslušnosti správce daně, tedy ke dni stanovenému v rozhodnutí o přeregistraci vydaném na základě navrženého § 12b odst. 2 zákona o Finanční správě České republiky v kombinaci s § 131 odst. 1 daňového řádu. Tento zánik by nastal pouze v odpovídajícím rozsahu (tj. pouze ve vztahu k těm delegovaným daním, resp. agendám, kterých by se týkala nová změna určení místní příslušnosti). Zánik delegace *ex lege* představuje speciální ustanovení vůči § 18 odst. 2 daňového řádu, který předpokládá, že v případě změny okolností, za kterých bylo o delegaci rozhodnuto, nebo okolností rozhodných pro určení místní příslušnosti rozhodne správce daně, který rozhodnutí o delegaci vydal, o zrušení, změně, nebo potvrzení delegace. Toto rozhodnutí podle § 18 odst. 2 daňového řádu by zde tedy již vydáváno nebylo.

Specifickým případem je přitom delegace podle § 77 odst. 5 daňového řádu, tedy delegace, ke které došlo v důsledku vyloučení úřední osoby stojící v čele finančního úřadu z důvodu podjatosti. V případě takto delegované místní příslušnosti nelze postup podle § 12b zákona o Finanční správě České republiky použít, neboť by tím byl vytvořen stav s požadavky § 77 daňového řádu rozporný (nemožnost využít změnu určení místní příslušnosti ovšem platí toliko ve vztahu k finančnímu úřadu, u něhož důvod v podobě podjatosti úřední osoby stojící v jeho čele nadále trvá, popřípadě by byl změnou nově založen, zatímco vůči jiným finančním úřadům tento postup nadále možný je).

K odstavci 6:

Smyslem navrženého ustanovení odstavce 6 je postavit najisto další postup v případě, že po provedení změny určení místní příslušnosti dojde ke změně či odpadnutí podmínek, za nichž k této změně došlo. Zejména se bude jednat o případ změny statusu daňového subjektu tak, že tento pozbyde charakter registrovaného daňového subjektu, resp. evidovaného podnikatele, a tedy by v jeho případě již aplikace změny určení místní příslušnosti podle § 12b zákona o Finanční správě České republiky nadále obecně nebyla možná. V rámci zachování právní jistoty i efektivity výkonu správy daní se stanoví, že již uskutečněná změna určení místní

příslušnosti v takovém případě nadále zůstává zachována. Toto pravidlo je koncipováno jako defaultní, kdy zákon současně připouští, aby finanční úřad postupem podle odstavce 2 aktivně rozhodl jinak v podobě zrušení předchozí změny určení místní příslušnosti (u daňového subjektu by tak z hlediska určení místní příslušnosti došlo *ex nunc* k obnovení stavu před uvedenou změnou; nedošlo by nicméně k případnému „obživnutí“ dřívější delegace, na kterou dopadá odstavec 5).

Analogické řešení se pak uplatní také v případě, že po provedení změny určení místní příslušnosti dojde ke změně podmínek pro určení místní příslušnosti, od nichž obecně odvozuje toto určení daňový řád (viz jeho § 13), případně jiné zákony.

K bodu 2 (§ 13d odst. 1)

V návaznosti na zavedení pravomoci orgánů Finanční správy České republiky k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb dochází rovněž k zavedení pravomoci spočívající v provádění kontrolního nákupu. Dochází tedy k aktualizaci stávající úpravy kontrolního nákupu v § 13d zákona o Finanční správě České republiky. Současná podoba tohoto ustanovení obsahuje procesní postup kontrolního nákupu, a jako taková se uplatní také v souvislosti s evidencí tržeb, přičemž tato současná pravidla obecně nevyžadují v této souvislosti změnu. Současně je však aktuální úprava využití kontrolního nákupu v zákoně o Finanční správě České republiky omezena pouze na oblast mezinárodní spolupráce při správě daní. Je tedy nezbytné použitelnost kontrolního nákupu rozšířit tak, aby pokrývala rovněž prověřování povinností v rámci evidence tržeb, a byla s ní tedy kompatibilní.

V této souvislosti je současně přistoupeno k celkové korekci okruhu případů, kdy lze kontrolní nákup využít. Orgány Finanční správy České republiky v dosavadní aplikační praxi postrádají dostatečný rozsah použití stávajícího institutu kontrolního nákupu při správě daní, který je aktuálně zaveden pro oblast mezinárodní spolupráce při správě daní. Využití tohoto nástroje je na místě též v souvislosti s vnitrostátní správou daní, neboť v principu mezi těmito dvěma oblastmi není věcný rozdíl a v praxi je žádoucí využití kontrolního nákupu v případech daňových subjektů, které vědomě a úmyslně neplní své povinnosti – přiznat a odvést daň, a to bez ohledu na to, zda je v konkrétní věci přítomen mezinárodní prvek či nikoliv. Z hlediska fiskálního dopadu se nedostatečný věcný rozsah tohoto institutu velmi negativně projevuje zejména při správě daně z přidané hodnoty, daně z hazardních her a daně z příjmů. V případě např. nelegálních on-line hazardních her a provozování internetových obchodů bez uvedeného provozovatele je bez využití institutu kontrolního nákupu dosažení cíle správy daní v zásadě nemožné a v případech prodeje zboží mimo pevnou provozovnu, jako je poskytování služeb přepravy osob, by využití institutu kontrolního nákupu výkon správy daní významně zrychlilo a zefektivnilo. Ačkoli tedy jsou v aplikační praxi detekovány daňové úniky, bez efektivního nástroje umožňujícím získat údaje využitelné k identifikaci daňového subjektu nemůže dojít k jejich efektivní eliminaci. Předpokládá se, že stát i obce přicházejí v této souvislosti na daních až o 2 miliardy korun ročně (zdroj: <https://www.e15.cz/byznys/e15-a-byznys/hazardni-hry-potrebuji-chytrou-regulaci-zakazy-posiluji-nelegalni-byznys-tvrdi-sef-profesniho-sdruzeni-jan-rehola-1424862#>).

Negativní fiskální dopad na příslušné rozpočty pak není jediným negativním dopadem absence dostatečného rozsahu použití institutu kontrolního nákupu, neboť například v případě nelegálně provozovaných on-line hazardních her a v případech provozu internetových obchodů bez uvedeného provozovatele (dále jen „e-shop“) rozsah krácení daní dosahuje takové míry, při které již dochází k narušení rovného konkurenčního prostředí a krácení daní má negativní vliv na výsledky hospodaření daňových subjektů řádně dodržujících povinnosti (tj. včetně odvodu daňových povinností).

Vzhledem k výše uvedenému lze považovat za nelogické, aby orgány Finanční správy České republiky disponovaly pravomocí k provádění kontrolního nákupu pouze v případě provádění správy daní s mezinárodním přesahem podle stávajícího znění § 13d odst. 1 zákona o Finanční správě České republiky, které se proto navrhuje upravit tak, aby tyto orgány mohly provádět kontrolní nákup rovněž v tuzemsku. Získají tak obdobnou pravomoc, jako orgány Celní správy České republiky (nově zavedena s účinností od 1. července 2025 v § 11e zákona o Celní správě České republiky).

Šířeji a nadčasově pojatá možnost využití kontrolního nákupu současně formálně pokryje rovněž jeho nové využití v rámci evidence tržeb, a to s ohledem na skutečnost, že zákon o evidenci tržeb je jedním z daňových zákonů.

K podrobnějšímu zdůvodnění nezbytnosti návrhu úpravy lze uvést následující příklady rozšířeného využití institutu kontrolního nákupu.

V rámci webového prostředí dochází k provozování e-shopů, u kterých je skryt provozovatel e-shopu i daňový subjekt, který má povinnost přiznat daň z přidané hodnoty a daň z příjmů. Stejně jako v případech provozování nelegálních hazardních her, z registračních údajů domény, kde je e-shop provozován, nelze získat relevantní údaje (údaje jsou podvržené, vedou k nekontaktním osobám apod.), s ohledem na realizaci plnění prostřednictvím elektronického prostředí je přímý kontakt s daňovým subjektem nemožný. Současná opatření přijímaná EU (nástroj CESOP) či kontrolní nákup pro účely mezinárodní spolupráce při správě daní nedopadají na správu daní v tuzemsku. Vyhledávací činnost a spolupráce s odbornými svazy identifikuje skutečnost zkrácení daní, nicméně neřeší účelově vytvořenou anonymitu prodeje zboží. Řešením je provést kontrolní nákup a v rámci něho získat relevantní údaje (platební styk, podmínky reklamace, údaje související s doručováním zboží apod.) umožňující identifikovat daňový subjekt, kterému vzniká povinnost přiznat a uhradit daň a provést kontrolní postupy.

Velmi často je zjištěno, že e-shopy se skrytým provozovatelem jsou napojené na dovozy zboží ze třetích zemí, přičemž vedle zkrácení daní při prodeji zboží dochází i ke krácení cla a daně z přidané hodnoty deklarováním neúměrně nízké hodnoty zboží při dovozu či záměně druhu zboží (je deklarováno jiné zboží nízké hodnoty, než fakticky dovážené zboží vysoké hodnoty). Samotné e-shopy pak slouží jako elektronické rozhraní k objednavce a prodeji zboží. Na narušení konkurenčního prostředí a neplnění povinností ze strany e-shopů se skrytým provozovatelem upozorňují i svazy internetových obchodníků, kdy se nejedná pouze o neplnění daňových povinností, ale též neplnění povinností v oblasti ochrany spotřebitele, životního prostředí atd. Rovněž dochází ke krácení daní prostřednictvím „domácích“ e-shopů, které nejsou registrovány a neplní si své daňové povinnosti, případně se registrují, ale krátí tržby. Jedná se o stovky případů, kde zkrácené daně dosahují stovky milionů Kč. Orgány Finanční správy České republiky identifikují a řeší i případy e-shopů se skrytým provozovatelem, kdy zboží pochází z tuzemska, a v případech řešených v součinnosti s orgány činnými v trestním řízení se pak jedná o případy se škodou (zkrácená daň z přidané hodnoty) v řádu stovek milionů Kč. Z dostupných dat (údaje o doručovaných zásilkách z prodeje e-shopů) dále plyne, že existuje vysoký počet e-shopů ze třetích zemí a Evropské unie, které nelze identifikovat standardní vyhledávací činností, a je proto nevyhnutné provést kontrolní nákup. Jen v případě on-line prodeje přímo ze třetích zemí byly dohledány desítky subjektů, s tržbami řádově v miliardách Kč, které nelze s jistotou ztotožnit a kde je vysoké riziko daňových úniků.

V rámci webového prostředí dochází rovněž k provozu nelegálních on-line hazardních her. Samotné elektronické prostředí, kde dochází k hazardní hře, je dostupné prostřednictvím webových prohlížečů a je zcela anonymní, domény, ze kterých jsou nelegální on-line hry provozovány, jsou registrovány způsobem, kdy nelze zjistit osobu – daňový subjekt, ani osobu, které plynou výnosy ze hry. Státní orgány (Ministerstvo financí, orgány Celní a Finanční správy

České republiky) nejsou bez vstupu – „registrace“ do elektronického prostředí, kde dochází ke hře a úhradě finančních prostředků, schopné získat relevantní údaje k identifikaci daňového subjektu.

I přes úzkou spolupráci policejních orgánů (boj proti organizovanému zločinu a rozšíření trestních kompetencí orgánů Celní správy České republiky do oblasti hazardu), orgánů státního dozoru (orgány Celní správy České republiky) a správce daně (orgány Finanční správy České republiky), posílení systému AISG a posílení rizikové analýzy atd., stávající legislativní nastavení neumožňuje efektivní eliminaci tohoto organizovaného krácení daní. Uzavřenost elektronického prostředí a absence identifikace daňového subjektu znemožňuje trestně právní postup, administrativní postup spočívající v blokaci domény spojené s provozem nelegální on-line hry nepřináší výsledek, neboť ihned po blokaci domény dojde k nepatrné změně názvu domény a organizátoři pokračují v činnosti.

Dále bylo v průběhu roku 2024 realizováno orgány Finanční správy České republiky několik kontrolních akcí zaměřených na subjekty – tzv. flotilové společnosti, které poskytují přepravu fyzických osob, a to za účelem eliminace rozsáhlých daňových úniků (daň z přidané hodnoty, daň z příjmů, daň z příjmů ze závislé činnosti). Subjekty vykonávající roli flotilových společností (společnosti sdružující dva a více řidičů zajišťujících přepravu osob) nepřiznávají daň z realizovaných služeb – přepravy osob v tuzemsku za využití elektronických platform. Současně se dopouštějí krácení daně z příjmů, když vykazují řidiče, kteří fakticky zajišťují službu přepravy, jako osoby vykonávající činnost na základě dohody o provedení práce se mzdou do 10 000 Kč měsíčně. Dochází tak ke krácení daně z příjmů ze závislé činnosti a pojistných, když jsou porušovány podmínky dané pro uzavření dohody o provedení práce (překročení limitu odpracovaných hodin) a současně dochází k neevidované výplatě mzdy (nad částku 10 000 Kč). V případech, kdy je zahájen kontrolní postup, daňové subjekty – flotilové společnosti přestanou poskytovat součinnost, a nelze získat identifikaci jednotlivých řidičů. Při využití institutu kontrolního nákupu by bylo možné získávat údaje průběžně a snáze shromáždit informace nezbytné pro stanovení daně. Generální finanční ředitelství vyčíslilo fiskální ztrátu na dani z přidané hodnoty způsobenou krácením daní flotilovými společnostmi za rok 2024 ve výši cca 790 mil. Kč.

K bodu 3 (§ 13d odst. 4)

Jedná se o legislativně technickou úpravu odkazu v souvislosti se změnou odstavce 1 daného paragrafu.

K bodu 4 (§ 18a odst. 1 písm. b))

V rámci zajištění zvýšeného stupně ochrany údajů získávaných orgány Finanční správy České republiky při správě daní byla v minulosti v gesci Generálního finančního ředitelství zákonem zřízena tzv. daňová analytická evidence, zacílená na zesílenou ochranu údajů získávaných pomocí nově zaváděných nástrojů v podobě kontrolních hlášení na dani z přidané hodnoty a evidence tržeb, popřípadě dalších zdrojů analytického charakteru. Specifičnost takto získaných údajů je dána zejména jejich mimořádně velkým objemem a komplexností z hlediska zachycení obrazu ekonomických aktivit daňových subjektů. Tento typ komplexních dat vyžaduje – a to i v duchu judikatury Ústavního soudu – zvýšenou úroveň ochrany. V souvislosti se zrušením původního zákona o evidenci tržeb došlo k vypuštění okruhu dat z evidence tržeb z daňové analytické evidence. Spolu s opětovným zavedením evidence tržeb je proto nezbytné znovu data získaná jejím prostřednictvím formálně zahrnout do daňové analytické evidence a poskytnout jim tak nezbytný vyšší stupeň ochrany.

K bodu 5 (§ 18a odst. 1 písm. c))

Jedná se o legislativně technickou úpravu odkazu v souvislosti s doplněním nového písmene do daného odstavce.

K části páté – Změna zákona o Celní správě České republiky

K § 34

K bodu 1 (§ 11e odst. 1 písm. g))

V návaznosti na zavedení pravomoci orgánů Celní správy České republiky k prověřování plnění povinností při evidenci tržeb dochází rovněž k zavedení pravomoci spočívající v provádění kontrolního nákupu. Dochází tedy k aktualizaci stávající úpravy kontrolního nákupu v § 11e zákona o Celní správě České republiky. Současná podoba tohoto ustanovení obsahuje procesní postup kontrolního nákupu, a jako taková se uplatní také v souvislosti s evidencí tržeb, přičemž tato současná pravidla obecně nevyžadují v této souvislosti změnu. Současně však aktuální úprava využití kontrolního nákupu v zákoně o Celní správě České republiky oblast evidence tržeb nezahrnuje, a tedy je nezbytné použitelnost kontrolního nákupu rozšířit tak, aby pokrývala rovněž prověřování povinností v rámci evidence tržeb, a byla s ní tedy kompatibilní.

K bodu 2 (§ 38 odst. 2)

Navrhuje se v rámci § 38 odst. 2 zákona o Celní správě České republiky připustit možnost použití tzv. krycích prostředků celníkem. Podle § 39 zákona o Celní správě České republiky se krycím prostředkem rozumí věc, včetně krycího dokladu, prostor nebo činnost sloužící k zastírání skutečné totožnosti osoby, k zabránění vyžrazení její činnosti nebo k zastírání činnosti orgánu Celní správy České republiky. V rámci krycích prostředků je již v současnosti celník oprávněn používat krycí doklady mimo jiné při výkonu působnosti orgánů Celní správy České republiky podle zákona upravujícího hazardní hry a při provádění kontrolního nákupu podle zákona o Celní správě České republiky, pokud by bez jejich použití došlo ke zmaření tohoto výkonu nebo k ohrožení života, zdraví nebo majetku celníka nebo jiné osoby. V praxi se nicméně ukazuje, že zejména v kombinaci s uvedeným použitím krycích dokladů je v některých případech nezbytné využít také ostatní druhy krycích prostředků. Typickým příkladem je provádění kontroly v provozech, kde je standardně vedle průkazu totožnosti vyžadováno též sdělení čísla platební karty (např. hotely). Z logiky věci by pro tento typ kontrol měl mít celník možnost disponovat kompletní krycí legendou zahrnující nejen doklad, ale i další prvky. Navrhuje se proto uvedené rozšíření, a to ve stejných případech použití a za stejných podmínek, za jakých lze již dnes použít krycí doklady.

K části šesté – Účinnost

K § 35

Vymezuje se dělená účinnost zákona o evidenci tržeb. Obecná účinnost je stanovena k datu 1. ledna 2027. Vyjmenovaná ustanovení pak nabývají účinnosti již dnem následujícím po dni vyhlášení zákona ve Sbírce zákonů, a to z důvodů nezbytnosti přípravy poplatníků. K plnění evidenční povinnosti ode dne nabytí obecné účinnosti zákona je nutné, aby poplatníci byli dopředu vybaveni certifikáty pro evidenci tržeb.

Předsunutá účinnost zákona proto cílí především na ustanovení upravující institut certifikátu pro evidenci tržeb a postup pro jeho získání (§ 14). Návazně pak oznamovací povinnost o jednotlivých evidenčních jednotkách poplatníka, jejíž splnění získání certifikátu předchází

(§ 15). S ohledem na to, že by již v této fázi mohlo dojít k nežádoucímu jednání ze strany některých poplatníků s cílem mařit evidenci tržeb, týká se předsunutí účinnosti též příslušných ustanovení o přestupcích (§ 23 a § 25). S výše uvedeným souvisí i nutnost stanovit působnost a obecný procesní režim, v rámci kterého bude vydávání certifikátů a plnění oznamovací povinnosti probíhat (§ 21 a § 26).

K zajištění plné funkčnosti evidence tržeb je nutné zajištění technického řešení, jehož vybudování je spojeno jak s časovým hlediskem, tak i s finančními náklady. Díky tomu, že lze do značné míry vyjít z infrastruktury a zkušeností z aplikace původního zákona o evidenci tržeb, je možné ponechat relativně krátkou legisvakanční lhůtu. Z pohledu státu platí, že technické řešení je možné realizovat ještě v době, kdy probíhá legislativní proces, tedy před platností zákona.

Stěžejními právními předpisy pro hodnocení vynaložení finančních prostředků v návaznosti na pořízení majetku, který bude sloužit k zajištění plnění funkcí státu anebo v souvislosti s plněním těchto funkcí, jsou zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (resp. od 1. ledna 2027 zákon č. 231/2025 Sb., o řízení a kontrole veřejných financí). Relevantním pravidlem je, aby jakékoliv hospodaření s majetkem státu bylo účelné, efektivní a hospodárné (obecně se hovoří o tzv. 3E pravidlech).

Žádný právní předpis explicitně nestanovuje, v jaké fázi legislativního procesu je vynaložení finančních prostředků po právu a v jaké ještě nikoli. Je možné přitom zcela oprávněně v souladu s právními předpisy dospět k závěru, že vynaložit prostředky na pořízení majetku státu za účelem zajištění plnění jeho funkcí anebo v souvislosti s plněním těchto funkcí lze i před platností zákona, jehož funkčnost má být zabezpečena.

V Praze dne 4. května 2026

Předseda vlády:

Ing. Andrej Babiš

podepsáno elektronicky

Místopředsedkyně vlády a ministryně financí:

JUDr. Alena Schillerová, Ph.D.

podepsáno elektronicky