

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Dopady zavedení plošného režimu přenesené daňové
povinnosti v ČR**

Bc. Sandra Lídlová

© 2021 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Sandra Lídlová

Hospodářská politika a správa
Podnikání a administrativa

Název práce

Dopady zavedení plošného režimu přenesené daňové povinnosti v ČR

Název anglicky

Impacts of the General Reverse Charge Mechanism Application in the Czech Republic

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy vyhodnotit možné dopady v případě zavedení plošného mechanismu režimu přenesené daňové povinnosti v rámci daně z přidané hodnoty.

Metodika

Teoretická východiska diplomové práce budou zpracována prostřednictvím kompilace poznatků z odborné literatury, aktuálních právních předpisů a odborných studií z oblasti režimu přenesené daňové povinnosti a státního rozpočtu České republiky.

Prostřednictvím analýz získaných dat budou provedeny odhady vlivu plošného mechanismu reverse charge na cash flow státního rozpočtu České republiky. Na základě dalších analýz budou vyhodnoceny možné dopady na konkrétní ekonomické subjekty v ČR v případě zavedení plošného mechanismu reverse charge.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

přenesená daňová povinnost, reverse charge, DPH, nadměrný odpočet, státní rozpočet, daň, plátce

Doporučené zdroje informací

BENDA, Václav, HRŮŠOVÁ, Růžena. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3

CASE (Center for Social and Economic Research). Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States 2019 Final Report [online]. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf

ERNST & YOUNG, LLP. Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system [online]. 2014. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_061_en.pdf

EUROPEAN COMMISSION. EU VAT rules by topic [online]. Dostupné z:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic_en

GALOČÍK, Svatopluk, PAIKERT, Oto. DPH 2018 výklad s příklady. Praha: GRADA, 2018. ISBN 978-80-271-0799-5

HUŠÁKOVÁ, Zdeňka. Daň z přidané hodnoty 2019. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-420-3.

KOHOUTKOVÁ, Růžena, ZÍDKOVÁ, Hana. Všeobecný přenos daňové povinnosti a cash-flow. Acta Oeconomica Pragensia, 2015. 23(6):47-61. DOI: 10.18267/j.aop.491.

Zákon č. 234/2005 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

Předběžný termín obhajoby

2020/21 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukalová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 13. 10. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 21. 10. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 29. 03. 2021

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplom76ovou práci "Dopady zavedení plošného režimu přenesené daňové povinnosti v ČR" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 29. 3. 2021 _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí mé diplomové práce, Ing. Gabriele Kukulové Ph.D., MBA za její odborné vedení práce, konzultace a cenné rady. Dále bych chtěla poděkovat rodině a kolegyním za podporu a toleranci v průběhu celého mého studia.

Dopady zavedení plošného režimu přenesené daňové povinnosti v ČR

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá zavedením plošného režimu přenesené daňové povinnosti na všechna zdanitelná plnění. Cílem práce je odhadnout, jaký vliv bude mít zavedení plošného režimu přenesené daňové povinnosti na státní cash-flow a cash-flow firem.

V teoretické části diplomové práce je popsána úprava daně z přidané hodnoty, jaké jsou podvody na dani z přidané hodnoty. Dále je v teoretické části vymezen a vysvětlen režim přenesené daňové povinnosti, jeho vývoj, klady a zápory či jeho účtování. V poslední části jsou pak shrnuty dosavadní studie, které se zaměřují na dopady zavedení plošného režimu přenesené daňové povinnosti.

V praktické části je vypočítán odhad výpadku na státní cash-flow v případě zavedení plošného režimu přenesení daňové povinnosti na všechna zdanitelná plnění bez limitu a s limitem 450 000 Kč. Dále je vypočítán odhad zavedení tohoto režimu na cash-flow dvou společností.

V závěrečné části jsou shrnuty výsledky všech odhadů a návrh možných řešení problému přechodu na tento režim.

Klíčová slova: přenesená daňová povinnosti, reverse charge, DPH, nadměrný odpočet, státní rozpočet, plátce

Impacts of the General Reverse Charge Mechanism Application in the Czech Republic

Abstract

The diploma thesis deals with the introduction of a general regime of reverse charge for all taxable supplies. The aim of this thesis is to estimate the impact that the introduction of a general regime of reverse charge will have on the state cash flow and cash flow of companies.

The theoretical part of the diploma thesis describes the adjustment of value added tax as well as frauds related to value added tax. Furthermore, the theoretical part defines and explains the regime of reverse charge, its development, pros and cons of its use or its accounting. The last part summarises the existing studies, which focus on the effects of the introduction of a comprehensive regime of reverse charge.

In the practical part, an estimate of the shortfall in state cash flow is calculated in the case of the introduction of a general regime of reverse charge to all taxable supplies without a limit and with a limit of CZK 450,000. Furthermore, an estimate of the introduction of this scheme on the cash flow of two companies is calculated.

The final part summarises the results of all estimates and a proposal for possible solutions to the problem of transition to this regime

Keywords: reverse charge regime, VAT, excessive tax deduction, state budget, payer

Obsah

1 Úvod	12
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika	14
3 Teoretická východiska	15
3.1 Úprava daně z přidané hodnoty (dále jen DPH“).....	15
3.1.1 Vymezení právní úpravy DPH.....	15
3.1.2 Předmět DPH	15
3.1.3 Místo plnění u DPH	15
3.1.4 Subjekty DPH	16
3.1.5 Uplatňování DPH.....	17
3.1.6 Osvobození od DPH	18
3.1.7 Odpočet DPH.....	18
3.1.8 Fungování standardního systému DPH.....	19
3.2 Podvody na DPH.....	19
3.3 Kontrolní hlášení.....	21
3.4 Režim přenesené daňové povinnosti.....	22
3.4.1 Vývoj režimu přenesené daňové povinnosti.....	23
3.4.2 Vývoj režimu přenesené daňové povinnosti v České Republice	24
3.4.3 Trvalý režim přenesené daňové povinnosti	25
3.4.4 Dočasný režim přenesené daňové povinnosti.....	26
3.4.5 Klady a zápory zavedení režimu přenesené daňové povinnosti	27
3.5 Účetní pohled na DPH	28
3.5.1 Účtování DPH ve standardním režimu	28
3.6 Výpadek cash-flow v důsledku režimu přenesené daňové povinnosti.....	30
3.6.1 Všeobecný přenos daňové povinnosti a cash-flow veřejných rozpočtů České republiky – studie Růžena Kohoutová a Hana Zídková.....	31
3.6.2 Studie Ernst & Young – Posouzení uplatnění a dopadu režimu přenesené daňové povinnosti.....	35
3.7 Zavedení plošného režimu přenesené daňové povinnosti.....	36
3.8 Cash-flow	37
4 Analytická část	39
4.1 Odhad výpadku státního cash-flow za rok 2018	39
4.1.1 Odhad výpadku státního cash-flow za rok 2018 při plošném reverse charge bez limitu	39
Měsíční plátcí	40

Čtvrtletní plátcí	44
4.1.2 Odhad výpadku státního cash-flow za rok 2018 při plošném reverse charge s limitem 450 000 Kč.....	48
Čtvrtletní plátcí	52
4.2 Odhad vlivu zavedení plošného reverse charge na ekonomické subjekty	56
4.2.1 Přiznání k dani z přidané hodnoty před zavedením mechanismu přenesené daňové povinnosti.....	57
4.2.2 Přiznání k dani z přidané hodnoty po zavedení mechanismu přenesené daňové povinnosti.....	57
4.2.3 Dopad na cash-flow společnosti AB, s.r.o. při zavedení plošného reverse charge s limitem 450 000 Kč.....	58
4.2.4 Dopad na cash-flow společnosti AB, s.r.o. při zavedení plošného reverse charge na všechna zdanitelná plnění bez limitu	61
4.2.5 Dopad na cash-flow společnosti XY, s.r.o. při zavedení plošného reverse charge s limitem 450 000 Kč.....	62
4.2.6 Dopad na cash-flow společnosti XY, s.r.o. při zavedení plošného reverse charge na všechna zdanitelná plnění.....	64
5 Výsledky a diskuse	66
6 Závěr.....	72
7 Seznam použitých zdrojů.....	74
8 Přílohy	77

Seznam grafů

Graf 1: Vývoj VDP a NO v roce 2019.....	60
Graf 2: Vývoj VDP a NO v roce 2019.....	62
Graf 3: Vývoj VDP a NO v roce 2019.....	64
Graf 4: Vývoj VDP a NO v roce 2019.....	65
Graf 5: Vývoj inkasa DPH v letech 2014 až 2018.....	69

Seznam tabulek

Tabulka 1: Průměrný měsíční nárok na odpočet u měsíčních plátců za rok 2018.....	40
Tabulka 2: Transakce mezi měsíčními plátcí v roce 2018.....	40
Tabulka 3: Transakce mezi měsíčními a čtvrtletními plátcí	41
Tabulka 4: Průměrný měsíční nárok na odpočet u čtvrtletních plátců za rok 2018.....	44
Tabulka 5: Transakce mezi čtvrtletními plátcí.....	44
Tabulka 6: Transakce mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí	45
Tabulka 7: Průměrný měsíční nárok na odpočet u měsíčních plátců za rok 2018.....	48
Tabulka 8: Transakce mezi měsíčními plátcí v roce 2018.....	48
Tabulka 9: Transakce mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí	49
Tabulka 10: Průměrný měsíční nárok na odpočet u čtvrtletních plátců za rok 2018.....	52
Tabulka 11: Transakce mezi čtvrtletními plátcí.....	52
Tabulka 12: Transakce mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí	53

Tabulka 13: Zavedení plošného reverse charge s hranicí 450 000 Kč	59
Tabulka 14: Zavedení plošného reverse charge bez limitu.....	61
Tabulka 15: Zavedení plošného reverse charge nad 450 000 Kč	63
Tabulka 16: Zavedení plošného reverse charge bez limitu.....	64
Tabulka 17: Vliv zdanitelného plnění nad 450 000 Kč na cash-flow státního rozpočtu 2018 – kompletní data.....	67
Tabulka 18: vliv všech zdanitelných plnění bez limitu na cash-flow státního rozpočtu 2018 - kompletní data	68

Seznam schémat

Schéma 1: Karuselový podvod	20
Schéma 2: Účtování daně v případě daňové povinnosti	29
Schéma 3: Účtování v případě nadměrného odpočtu	29
Schéma 4: Účtování v případě režimu přenesené daňové povinnosti	30

1 Úvod

Daně z přidané hodnoty a obecně jakékoliv daně jsou zde již mnoho let. Proběhlo, probíhá a jistě bude probíhat neustálý vývoj a určité změny v daňovém systému. O funkční daňový systém se snaží nejen státy samotné, ale jsou vytvořena i určitá společenství států, která se o takovou harmonizaci jednotlivého systému – nejen daňového, snaží.

V momentě, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, došlo k výrazným změnám nejen v oblasti ekonomické. Musela se podřídit právě harmonizaci daňových systémů. Evropská Unie se snaží například o sjednocení obchodu mezi jednotlivými členskými státy, snaží se harmonizovat oblasti cla nebo spotřebních daní, ale nejvýraznější snahu o harmonizaci je v oblasti daně z přidané hodnoty. Tato harmonizace trvá už několik let, proto je neustálým tématem nejen mezi odborníky, ale i mezi daňovými subjekty.

Nejdůležitější příjem státního rozpočtu tvoří právě ona daň, která spočívá pouze z rozdílu ceny, respektive z hodnoty přidané u předmětů zdanitelného plnění jako je prodej zboží nebo služeb. Odvody na dani z přidané hodnoty nejsou malé, a proto většina z nás tuto daň chápe jako povinnost vůči státu, ovšem bez určité zpětné vazby od státu samotného. V takovém případě vzniká problém, kdy se někteří z nás snaží nejen obejít tuto povinnost. Takový problém ale neřeší jen náš stát, potýká se s ním spousta států a každý z nich s ním bojuje různými, ale i stejnými způsoby. V České republice k bojům proti daňovým únikům slouží například Daňová Kobra, celní správa i samotná policie ČR. Od ledna 2016 Česká republika zavedla povinnosti podávat kontrolní hlášení, postupně zavádění elektronické evidence tržeb či zavádění a rozšiřování režimu přenesené daňové povinnosti.

Diplomová práce se posledním nástrojem proti daňovým únikům – tedy režimem přenesené daňové povinnosti, bude zabývat. Režim přenesené daňové povinnosti v České republice není novinkou. Zavádění režimu přenesené daňové povinnosti proběhlo v několika stupních a stále se o další rozšíření tohoto režimu jedná. Aktuálním tématem je právě rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti na všechna zdanitelná plnění, kdy existují různé návrhy podmínek tohoto zavedení. Jednalo se, že režim přenesené daňové povinnosti bude na všechna zdanitelná plnění, a to bez ohledu na to, o jakou výši se bude jednat nebo s určitou cenovou hranicí. V poslední době byla zvažována především cenová hranice nad 450 000 Kč. Taková změna má ovšem dopady jak pro samotné podnikatele, tak ale i pro státní rozpočet. Pro podnikatele to může znamenat větší daňovou zátěž než

v případě současného systému, může to ale způsobit opak – podnikatelům se může od této daňové povinnosti díky navrhovanému systému ulevit a v takovém případě mohou peníze vynakládat na jejich samotné podnikání. To ovšem záleží, v jaké „pozici“, nebo v jaké části ekonomického řetězce se společnost nachází.

Nemělo by to jen dopad na podnikatele, u kterých by to mělo spoustu výhod a nevýhod, ale taky na cash-flow státního rozpočtu. Stát o tuto daň nikdy nepřijde, ale zpozdil by se jeho výběr, nebyl by pravidelně a průběžně financován jako doposud. Odhad tohoto dopadu na podnikatele a výpadku pro státní cash-flow se diplomová práce bude zabývat.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je na základě analýzy vyhodnotit možné dopady v případě zavedení plošného mechanismu režimu přenesené daňové povinnosti v rámci daně z přidané hodnoty.

2.2 Metodika

Teoretická východiska diplomové práce budou zpracována prostřednictvím kompilace poznatků z odborné literatury, aktuálních právních předpisů a odborných studií z oblasti režimu přenesené daňové povinnosti a státního rozpočtu České republiky. Na základě získání znalostí budou popsány základní pojmy a následně jejich obecné vysvětlení. V diplomové práci bude popsáno fungování systému DPH v České republice, boje proti daňovým únikům a následně podrobný popis systému přenesené daňové povinnosti a vysvětlení případného zavedení plošného mechanismu přenesené daňové povinnosti. Další část je věnovaná studiím, které se již zabývaly zavedením plošné přenesené daňové povinnosti a jeho vlivem na cash-flow rozpočtů.

Prostřednictvím analýz získaných dat budou v analytické části provedeny odhady vlivu plošného mechanismu reverse charge na cash flow státního rozpočtu České republiky za období roku 2018. Na základě dalších analýz budou vyhodnoceny možné dopady na ekonomické subjekty v ČR v případě zavedení plošného mechanismu reverse charge. Analýza těchto ekonomických subjektů byla zjišťována na základě výše daňových povinností či nadměrných odpočtů za jednotlivé měsíce v jednotlivém roce.

Závěrem práce jsou srovnány jednotlivé výsledky před možným zavedením mechanismu plošné přenesené daňové povinnosti a po zavedení mechanismu plošné přenesené daňové povinnosti.

3 Teoretická východiska

3.1 Úprava daně z přidané hodnoty (dále jen DPH“)

V následujících podkapitolách bude popsáno vymezení právní úpravy DPH, předmět DPH, místo daně, subjekt daně, a přiznání daně.

3.1.1 Vymezení právní úpravy DPH

Oblast daně z přidané hodnoty vymezuje zákon č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“), který navazuje na evropskou směrnici 2006/112/ES z důvodu sjednocení pravidel kvůli vstupu České republiky do Evropské Unie a je platný od 1. 5. 2004. Tento zákon doplňují další výklady, které vydává mj. Generální finanční ředitelství.

3.1.2 Předmět DPH

Dle § 2 odst. 1 ZDPH, se za předmět DPH považuje dodání zboží či poskytnutí služby za úplatu od osoby povinné k dani, kdy je místo plnění DPH v tuzemsku. Dále se do předmětu daně řadí dovoz zboží či pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu a opět s místem plnění v tuzemsku. Za členské státy se považují státy Evropské Unie. Předmět daně je i dovoz zboží ze třetích zemích, tzn. země mimo EU. § 2a ZDPH říká, co předmětem daně není. Jedná se např. o dodání zboží do jiného členského státu, které jsou osvobozeny od daně, dále o dodání zboží do jiného členského státu, pokud jeho celková hodnota bez DPH nepřesáhla v kalendářním roce 326 000 Kč, nebo pokud pořízení zboží uskutečněno osobou, která sídlí v tuzemsku, ale není plátcem daně (1, str. 1-2; 23).

3.1.3 Místo plnění u DPH

Pro vymezení předmětu daně je také rozhodující samotné místo plnění. ZDPH upravuje místo plnění pro několik oblastí v několika paragrafech. Mimo úpravy např. místa plnění při dodání zboží, či poskytnutí služby upravuje místo plnění při dodání plynu, elektřiny, tepla nebo chladu; místo plnění při zasílání zboží; místo plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo nebo provozovnu ve třetí zemi; místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci; místo plnění při poskytnutí přepravy osob; místo plnění při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání

a zábavy; místo plnění při poskytnutí stravovací služby nebo místo plnění při poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani do třetí země. Všechny tyto úpravy obsahuje Díl 2 ZDPH, oddíly 1 až 4. Pro příklad je uvedeno, že při dodání zboží je plnění v místě, kde dochází k předání zboží, pokud není spojené s přepravou. V případě, že je dodání zboží spojeno s přepravou, pak je místo plnění tam, kde se samotná přeprava začíná uskutečňovat. U poskytování služeb se místo plnění určuje dle toho, zda je služba poskytovaná plátcem či neplátcem daně. Pokud je služba poskytována plátcem daně, pak je místo plnění v sídle nebo v místě podnikání příjemce. Pokud se sídlo nachází v jiném členském státě, pak je místo plnění mimo tuzemsko. V případě poskytování služby neplátcem daně, místo plnění se určuje dle sídla nebo místa podnikání poskytovatele. Pokud je zboží pořízeno z jiného členského státu, plnění se uskutečňuje v místě, kde končí přeprava, a tudíž povinnost priznat daň má pořizovatel (1, str.3-14, 23).

3.1.4 Subjekty DPH

Za plátce daně se považuje fyzická nebo právnická osoba, která je povinna odvést daň. Zákon č. 280/2009 Sb. Daňový řád, který 1. ledna 2011 nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatník, nepoužívá pojem subjekt daně, ale daňový subjekt. Tím se dle § 20 odst. daňového řádu rozumí osoba, která je označena jako daňový subjekt, poplatník či plátce daně (zákon 280/2009).

Poplatníkem je dle § 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, „osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani.“. Poplatníkem lze tedy rozumět, že je to osoba, která nese daňové břemeno a zároveň tuto daň může platit a odvádět sama nebo prostřednictvím jiného subjektu. Pokud poplatník sám neodvádí daň, pak jej platí a odvádí správci daně plátce (Bakeš, str. 159). Typickým příkladem pro plátce a poplatníka je vztah mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Daň z příjmů ze závislé činnosti je odváděna plátcem – plátce je v tuto chvíli zaměstnavatel, který určitou daň za zaměstnance (poplatníka) každý měsíc odvádí. Plátcem se samozřejmě může stát i „poplatník“, a to v případě, kdy je například samostatně výdělečnou činnou osobou a musí ji jednou ročně přiznávat a odvádět.

Co se týče teoretického rozdělení daňových subjektů, pro oblast daně z přidané hodnoty jsou rozděleny do čtyř skupin – osoba povinná k dani, skupina, plátcem a identifikované osoby. Osoba povinná k dani je dle §5 odst. 1 ZDPH charakterizovaná jako

osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost. Tzn., zahrnuje podnikatelské aktivity, činnosti podle zvláštních předpisů a nezávislé činnosti, které jsou vykonávány za účelem získávání příjmů. (28; 1, str.14). Dle §5 odst. 3 zákona o ZDPH se ekonomickou činností rozumí „činnost výrobců, obchodníků a osob poskytující služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a výkon svobodných a jiných obdobných povolání podle jiných právních předpisů, za účelem získávání pravidelného příjmu“.

Skupinou se dle §5a rozumí skupina spojených osob, jejichž sídlo nebo provozovna se nachází v tuzemsku a je registrovaná k dani jako plátce. V případě, že se sídlo nebo provozovna nachází mimo tuzemsku, pak není součástí skupiny.

Plátce daně se stává plátcem buď ze zákona nebo dobrovolně. § 94 ZDPH stanovuje, že osoba povinná k dani je povinna zažádat o registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročil obrat ve výši 1 000 000 Kč. Plátcem daně se lze stát i dobrovolně. Dobrovolná registrace plátce, kterou ustanovuje § 94a, může nastat tehdy, kdy osoba povinná k dani má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku. O dobrovolnou registraci k plátcovství může také osoba povinná k dani, která sídlo či provozovnu tuzemsku nemá, ale místo uskutečnění zdanitelného plnění je v tuzemsku. ZDPH stanovuje v § 6c, § 6d, § 6e a § 6f další důvody, které určují, kdy se osoba povinná k dani stane plátcem.

Identifikovaná osoba je dle § 6g osoba povinná k dani (ať už fyzická či právnická), která není plátcem, ale v tuzemsku pořizuje zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně. Identifikovanou osobou se také stává osoba povinná k dani, pokud má sídlo či provozovnu v tuzemsku, není plátcem, ale přijme zdanitelné plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku. Stejně jako v případě plátce, ZDPH vymezuje identifikovanou osobu v dalších paragrafech a to v § 6i, § 6j, § 6k a § 6l (26).

3.1.5 Uplatňování DPH

Povinnost přiznat daň je zakotvena v § 20a v oddílu 4 ZDPH. Rozlišuje se, zda je plnění uskutečněno v tuzemsku, členských zemích či třetích zemích. Tato povinnost vzniká plátcí v den uskutečnění zdanitelného plnění (dále jen „DUZP“). Před samotným DUZP může plátcí přijít úplata předem, a v takovém případě je povinnost přiznat daň k tomuto dni. Tato úplata má své další stanovené pravidla. Musí být známo o jaké zboží se jedná, jaké je místo plnění a sazba daně. Pro přiznání daně je DUZP rozhodující, do jakého

zdaňovacího období spadá a kdy ho vykáže v daňovém přiznání. Za zdaňovací období se považuje kalendářní měsíc. Může se ale jednat i o čtvrtletí v případě, že plátce nepřekročí obrát 10 000 000 Kč za rok, není nespolehlivý plátce a není skupinou. V případě, že chce plátce změnit zdaňovací období, je třeba o takovou změnu zažádat do konce ledna příslušného roku. Co se týče daňového přiznání, tak je plátce povinen podat ho do 25. dne měsíce. Spolu s daňovým přiznáním se podává kontrolní hlášení, jako daňový výkaz, který mj. slouží i k odhalování daňových podvodů. Při dovozu zboží či poskytnutím služby s místem plnění v tuzemsku je DUZP v okamžik, kdy se zboží propustí do konečného užití, v případě služby pak v den, kdy k tomuto plnění dojde. V případě opakovaného plnění je DUZP k nejpozději poslednímu dni zdaňovacího období (27).

3.1.6 Osvobození od DPH

Osvobození od DPH se dělí do dvou skupin. První je osvobození od DPH bez nároku na odpočet a druhou skupinou je osvobození od DPH s nárokem na odpočet. Osvobození od DPH bez nároku na odpočet jsou vyjmenovány v § 51 až 62. Může se jednat například o nájem nemovité věci, zdravotní služby a dodání zdravotních služeb či finanční činnosti.

V případě osvobození od DPH s nárokem na odpočet se často v praxi jedná o dodání zboží od plátce DPH z tuzemska k odběrateli, který je zaregistrován k plátcovství v jiném členském státě. Přiznat daň pak musí příjemce zboží. V takovém případě se jedná o uplatnění režimu reverse charge neboli přenesená daňová povinnost (28).

3.1.7 Odpočet DPH

Základní podmínkou pro uplatnění nároku na odpočet je, aby byl daňový subjekt registrován jako plátce daně. Veškeré své přijatá plnění jsou pouze za účelem své ekonomické činnosti. Plátce daně má pak povinnost přiznat daň na výstupu a uplatnit ji může na vstupu, které jsou uvedeny v daňovém přiznání. Odpočet daně si plátce může nárokovat v plné výši, např. plné užití uskutečněných zdanitelných plnění, které musí přiznat na výstupu, nebo se může dále jednat o uskutečněné plnění, které jsou od daně osvobozené, popř. další nároky, které jsou vyjmenovány v §72 ZDPH. Plátce si může nárokovat odpočet v částečné výši, a to daným koeficientem nebo si nárok nemůže uplatnit vůbec – zpravidla se jedná o náklady na reprezentaci (28, 29; 1, str.8).

3.1.8 Fungování standardního systému DPH

Zásadou všech daňových subjektů je jejich jednoduchost a neutralita. Samotná daň je zahrnuta v prodejní ceně zboží, či služby, čímž nenarušuje soutěž na trhu. Dodavatel zboží či služby tuto daň zahrne do plnění a následně ji odvede státu, tzv. daň na výstupu. Odběratel, který za plnění zaplatí a obdrží daňový doklad, si takovou daň může nárokovat (směrnice).

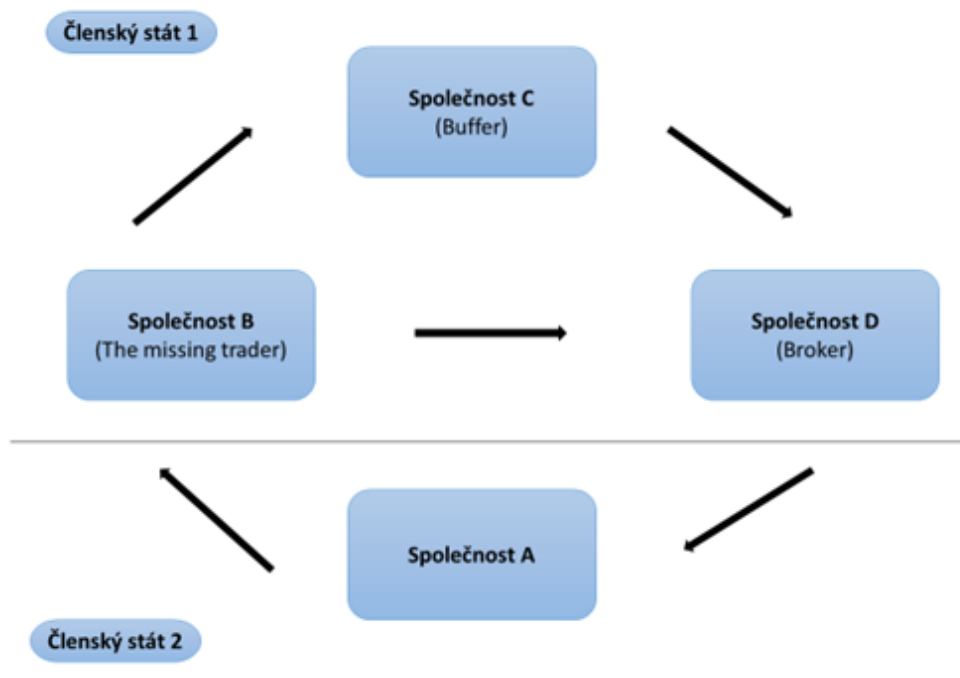
Při standardním fungování systému DPH, dochází k přesunu daní mezi plátcí daně, kdy zprostředkovatelem je správce daně, tedy finanční úřad. Co se týče neplátce daně, ten si daň nárokovat nemůže. To platí i pro plátce DPH kteří nakupují od neplátce DPH – nezabývá se daní ani na vstupu, ani na výstupu

3.2 Podvody na DPH

Z pohledu veřejných financí tvoří daň z přidané hodnoty jejich významnou část – téměř čtvrtinu státního rozpočtu. Jak je známo, fungování standardního systému DPH je náchylná k daňovým podvodům. Evropské Unii se za rok 2017 nepodařilo vybrat téměř 137 miliard eur. Nejvyšší výpadek příjmů na DPH (tzn. rozdíl mezi příjmy, které stát měl vybrat a příjmy, které skutečně vybral) zaznamenaly země Rumunsko, Řecko a Litva. V České republice se situace z předchozích let se zlepšila, její výpadek ale stále značí více jak 10 %. Co se týče států Evropské Unie, pak nejlépe na tom byly státy Švédsko, Lucembursko a Kypr. (18)

Daňových podvodů může být různá řada. Mezi složitější a významné podvody se však řadí tzv. karuselové podvody (neboli kolotočové, řetězové, angl. Carousel frauds, Missing trader frauds). Karuselový podvody si zakládají na principu, kdy organizované skupiny, která si vzájemně poskytují zdanitelná plnění v přeshraničním obchodu v Evropské unii a u něhož je dodání zboží či služby osvobozeno od DPH. Subjekty pak uskutečňují zdanitelná plnění s nejvyšší možnou daňovou povinností, a tedy nejvyšším možným odpočtem. To lze dosáhnout buď stanovení vysokou cenou, která je vyšší než cena obvyklá, nebo v případě akumulací daně v dlouhém řetězci subjektů. Následní schéma zobrazuje fungování karuselových podvodů:

Schéma 1: Karuselový podvod



Zdroj: Vlastní zpracování dle EUROPEAN UNION COMMITE. *Stopping the Carousel*, str. 9

Pro fungování karuselového podvodu je potřeba zapojit minimálně tři základní subjekty: The missing trader, tzv. bílý kůň, Broker (firma) a Buffer. Celý karuselový podvod začíná společností A v členské státě 2, kdy Bílý kůň z členského státu 1 od něho přijímá zdanitelné plnění (např. nakupuje zboží) a chce ho prodat ve svém státě. Bílý kůň toto zboží nakupuje bez DPH, jelikož je od něho osvobozeno. Jeho úkolem je tedy prodat toto zboží jiné firmě v členském státě 1, tzv. Brokerovi, který je plátcem. Firmě pak vzniká nárok na odpočet a při splnění všech podmínek je DPH firmě od státu vráceno. Bílý kůň má naopak povinnost tuto daň odvést státu – on ji však neodvede a z trhu zmizí (skryje se před Finančním úřadem). Bílý kůň také poskytne zdanitelné plnění tzv. Bufferovi, který je bezproblémový a spolehlivý plátcem, podává řádně daňové přiznání, vše dokládá vykazuje, jak má. Takové daňové subjektu kolikrát neví, že se ocitly v tomto daňovém podvodu. Broker pak poskytuje zdanitelné plnění Společnosti A, která dokončuje celý karuselový podvod. Stejně tak totiž Společnost A začíná karuselový podvod tím, že poskytne zdanitelné plnění bílému koni.

Celý tento karuselový podvod ale nestojí pouze na těchto čtyřech subjektech, ale až na několika stech účastníků. Odhalení je pak v takovém případě těžké, a během šetření daňového podvodu, který může trvat v řádech několika měsíců, si účastníci vytvoří další karusel. Dopad takového karuselového podvodu může mít jak na státní rozpočet, kdy je prakticky tunelován standardní systém DPH, tak může vzniknout dopad např. v oblasti konkurence, kdy se vytváří nelegální konkurenční výhody (19, 20).

Daňové podvody nemusí mít pouze charakter přeshraničního styku. Podvody se mohou dít i v jednom členském státě. Mezi základní daňový podvod se může brát i pouhé neodvedení daně na výstupu při poskytnutí zdanitelného plnění. Příjemce si tuto daň poté nárokuje a státní rozpočet dostává do mínusu, jelikož poskytovatel zdanitelného plnění tuto daň neodvedl. Způsobů bojů proti daňovým podvodům existuje dost a jsou velmi náročné. Pro přeshraniční plnění byl vytvořen elektronický systém VIES. Slouží k výměně informací o osobách registrovaných k DPH a jejich identifikačních údajů v rámci Evropské Unie (21). Další způsoby, které byly vytvořeny v boji proti daňovým podvodům je mj. zavedení kontrolního hlášení a režim přenesené daňové povinnosti. Kontrolní hlášení bude stručně popsáno v následující kapitole a poté podrobněji popsán samotný režim přenesené daňové povinnosti.

3.3 Kontrolní hlášení

Počátkem roku 2016, kdy byla novelizace zákona o DPH č. 360/2017 Sb., se mj. zavedl i institut kontrolního hlášení. Kontrolní hlášení nebylo v tu chvíli novinkou, některé členské státy jej měly zavedeny. V případě České republiky se jednalo o inspiraci ze Slovenské republiky, jelikož bylo u nich kontrolní hlášení zavedeno v roce 2014 a tím pádem hrozilo, že se většina daňových úniků přesune právě na území České republiky.

Hlavním cílem kontrolního hlášení je identifikovat a rozkrývat riziková sdružení osob (právě výše zmíněné řetězce nebo karusely). Důvodová zpráva vyzdvihuje významný prvek – reálná časovost. V okamžiku podání hlášení bude mít správce daně k dispozici všechna potřebná informace, která jsou podstatná pro identifikaci možných „spojenců“, kde hrozí krácení na DPH. (22)

Plátcí v kontrolních hlášení uvádějí klíčové informace, které pak správce daně páruje a porovnává. Co se týče režimu přenesené daňové povinnosti, pak kontrolní hlášení nahrazuje evidenci, kterou plátcí, kteří uskutečňovali plnění spadající pod režim přenesené

daňové povinnosti, museli podávat před rokem 2016. Ovšem kontrolní hlášení nenahrazuje daňové přiznání. Plátce má tedy povinnost podat daňové přiznání, kontrolní hlášení případné souhrnné hlášení¹.

V § 101d, ZDPH jsou ustanoveny náležitosti podání kontrolního hlášení. Hlášení se vždy podává elektronicky na elektronickou podatelnu ve formátu xml. Kontrolní hlášení je rozděleno na tři typy: řádné, opravné a následné.

Pokud se vyskytne chyba po odeslání řádného kontrolního hlášení, a ještě je před lhůtou tohoto podání, pak se podává opravné kontrolní hlášení. Následné kontrolní hlášení se pak podává po uplynutí lhůty. Je potřeba vyplnit daňové identifikační číslo, číslo faktury, datum zdanitelného plnění, základ daně a daň samotnou a kód režimu plnění (22).

3.4 Režim přenesené daňové povinnosti

Přenesená daňová povinnost, často označovaná pod pojmem reverse charge, funguje jako jeden z nástrojů boje proti daňovým únikům. Tento režim je založen na principu takovém, že pokud dochází k dodání zboží nebo poskytnutí služby mezi dvěma plátcí DPH, pak povinnost přiznat daň se přesune na odběratele. Režim přenesené daňové povinnosti v rámci tuzemských transakcí je ustanoven v ZDPH, hlava IV. Dle § 92a je v režimu přenesené daňové povinnosti plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku a je k tomuto dni zdanitelného plnění povinen přiznat daň. Tzn., že se tento režim uplatňuje pouze mezi plátcí DPH, a to s místem plnění v České republice (tuzemsku). Dále paragraf § 92a říká, že plátce, kterému je poskytnuto plnění, si sám zodpovídá za správné vyměření daně ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Je stanoveno, že na daňovém dokladu musí být údaj, že „daň odvede zákazník“ (3, str. 330).

Dále §92a odst. 6 stanovuje, že plátce, který za dané zdaňovací uskutečnil plnění v režimu přenesené daňové povinnosti, má povinnost vést evidenci pro daňové účely, kde je povinen uvést DIČ plátce, který uskutečnil plnění, datum uskutečnění zdanitelného plnění, rozsah plnění a základ daně.

V případě, kdy je osoba již povinná k dani, ale není registrovaná jako plátce DPH, pak za zdaňovací období použije stále běžný režim DPH a DPH je povinen odvést poskytovatel plnění (3, str 331).

¹ Souhrnné hlášení podává plátce v případě, že poskytuje zdanitelné plnění do jiného členského státu.

Pokud nastane situace, kdy bude obtížné v praxi určit, zda konkrétní plnění spadá pod režim přenesené daňové povinnosti, ale obě strany se shodnou, že dané plnění „nechají“ pod tímto režimem, bude aplikována právní fikce. Z toho vyplývá, že pokud sporné zdanitelné plnění bude považováno za plnění, které spadá pod režim přenesené daňové povinnosti, je povinné zajistit, aby byly splněny všechny zákonné podmínky jak na straně poskytovatele plnění, tak na straně příjemce plnění (3, str. 346).

V případě, že se neshodnou, popř. chtějí mít jistotu, zda plnění podléhá tomuto režimu, pak mohou využít závazného posouzení. Závazné posouzení je pod záštitou Generálního finančního ředitelství, a to za poplatek 10 000 Kč. Před rokem 2015 bylo posouzení pouze na odpadový materiál nebo šrot, od roku 2015 se posouzení vztahuje na všechna plnění (2; str. 118).

Práva a povinnosti poskytovatele plnění v režimu přenesené daňové povinnosti:

- poskytovatel musí vystavit daňový doklad, který musí obsahovat veškeré náležitosti definované v ZDPH, § 92 odst. 1. Doklad musí obsahovat informaci, že „daň odvede zákazník“ (§29 odst. 2 písm. c)),²
- poskytovatel musí vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty – od 1. 1. 2016 splní povinnosti týkající se kontrolního hlášení.

Práva a povinnosti příjemce plnění v režimu přenesené daňové povinnosti:

- příjemce je povinen doplnit výši daně, kdy za správnou sazbu (zdali je základní či snížená),
- příjemce je povinen tuto daň přiznat a odvést ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, tedy nárokovat si daň v může za zdaňovací období, ve kterém došlo
- poskytovatel musí vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty – od 1. 1. 2016 splní povinnosti týkající se kontrolního hlášení. (3, str.346) (2; 1, str 100 – 102).

3.4.1 Vývoj režimu přenesené daňové povinnosti

Již v roce 1967 se státy tehdejšího Evropského hospodářského společenství dohodly na společném daňovém systému. Právní úprava tohoto režimu je již z roku 1977 z důvodu

² §92 ZDPH definuje i náležitosti, které daňový doklad nemusí obsahovat. Jedná se např. o výši a sazbu daně, jedná-li se o plnění osvobozené od daně, nebo je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

zjednodušení systému a je upraven v šesté směrnici o DPH. Tato směrnice je předchůdkyně aktuální směrnice Rady č.2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. V roce 1998 byl zaveden režim přenesené daňové povinnosti pro dodání investičního zlata či zlata ve formě polotovaru. Postupně se tento režim začal rozšiřovat na více komodit. S následujícími roky se rozšiřovaly i kolotočové (karuselové) podvody, tudíž se i začaly rozšiřovat žádosti o použití toho režimu. V roce 2006 se zapojila i Česká republika. V roce 2009 byl předložen Radě návrh směrnice, aby tento mechanismus mohly zavést členské státy (dočasně). Mimo dodání zlata se tento mechanismus rozšířil i na obchodování s emisními povolenkami. „V roce 2013 se členské státy tedy jednomyslně shodly, že do konce roku 2018 mohou používat přenesení daňové povinnosti v souvislosti s dodáváním plynu a elektřiny, poskytováním telekomunikačních služeb, dodáváním mobilních telefonů, herních konzolí, tabletů a laptopů, obilovin, technických plodin včetně olejnatých semen a cukrové řepy, surových či polozpracovaných kovů včetně drahých kovů, jakož i v souvislosti s dodáním zařízení s integrovanými obvody, jako jsou mikroprocesory a centrální procesorové jednotky.“ (25, str. 8).

Samotný režim reverse charge se rok od roku rozšiřoval i na další plnění. Některá plnění mají trvalý charakter, jiná zase jen dočasný. Rozdíl mezi těmito typy je, že trvalý není nijak časově omezen, zatímco dočasný je jen na dobu určitou (1; str.106).

3.4.2 Vývoj režimu přenesené daňové povinnosti v České Republice

V rámci harmonizace s Evropskou Unií vydala Česká republika novelu zákona o DPH s účinností od 1. 4. 2011, čímž využila možnost samotného uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti. Tato novela stanovila použití režimu na dodání použitého materiálu (bližší informace zahrnuje příloha č. 5 zákona o DPH), pro převod povolenek na emise skleníkových plynů a pro dodání zlata.

Dne 1. 1. 2012 byla rozšířena povinnost uplatnit režim přenesené daňové povinnosti na stavební a montážní práce mezi plátcí DPH v tuzemsku. Jde o práce, které spadají podle (tehdejší) klasifikace CZ CPA do položek 21-23. Jednalo se např. o běžné zednické práce, malířské práce a další práce, které souvisejí se stavbou budov, nebytových prostorů, ale i silnice mosty apod. Vzhledem k tomu, že se jednalo o zcela nový nestandardní mechanismus fungování DPH, bylo potřeba, aby dodavatelé i odběratelé vedli zvláštní

evidenci poskytnutých plnění, a to za každé zdaňovací období. Tato evidence se pak podávala správci daně nejpozději v den, kdy se podávají daňová přiznání (6).

V roce 2013 došlo k rozšíření přenesené daňové povinnosti na další předměty daně. Jednalo se o dodání zlata dle přesněji daných parametrů (např. že se musí jednat o zlato ryzosti 333 tisícín nebo vyšší atd), dále na dodání elektronických zařízení, herní konzole, tablety a laptopy, obiloviny a technické plodiny a další zboží, které je taktéž uvedeno v příloze č. 5 zákona o DPH (7)

V roce 2015 proběhlo další rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti. Zachovány byly všechny položky. Od 1. července 2015 je uplatněn režim na dodání vybraného zboží v případě, že takovéto zboží překračuje částku 100 000 Kč. Jedná se např. o obiloviny, technické plodiny, které jsou uvedeny pod kódy nomenklatury celního sazebníku, kovy nebo mobilní telefony. Od 1.9. 2015 se pak režim začal uplatňovat na cukrovou řepu. V roce 2015 došlo mimo zmíněné změny k další podstatnější, a to rozdělení režimu přenesené daňové povinnosti na trvalé a dočasné použití (viz. dále) (8).

Od roku 2016 vláda rozšířila režim na poskytnutí služby elektřiny či plynu soustavami nebo sítěmi obchodníkovi (9)

V roce 2017 došlo k poslednímu rozšíření režimu. Jedná se o zprostředkování dodání investičního zlata, dodání nemovité věci v nuceném prodeji, stavební a montážní práce – poskytnutí pracovníků. Všechny tyto položky, které podléhají režimu jsou dle zákona o DPH rozdělena do dvou skupin, a to z hlediska délky použití – na trvalé a dočasné použití. (10).

3.4.3 Trvalý režim přenesené daňové povinnosti

Trvalý režim přenesené daňové povinnosti spočívá v tom, že plnění není nijak časově omezeno. Vše je stanoveno v §92b až § 92e, ZDPH na základě článků 198 a 199 směrnice o DPH. Použití tohoto režimu se vztahuje na podnikatelské subjekty, které jsou zaregistrované k plátcovství daně. Z toho vyplývá, že se režim nevztahuje na domácnost či nepodnikatelské subjekty. Do trvalého režimu přenesené daňové povinnosti dle ZDPH díl dvě spadá:

- Dodání zlata dle §92b odst. 1, písmena a),b) a odst. 2 a 3, kdy plátce dodává plátcovi zlato o ryzosti 333 tisícín nebo vyšší, v podobě neopracované, zejména slitku, granule, lístku atd. a investiční zlato při dodání podle § 92 odst. 4.

V případě, že je poskytnuta zprostředkovatelská služba dle § 92 odst. 5, pak je také režim uplatněn.

Výjimkou je zde dodání zlata České národní bance.

- Dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 k tomuto zákonu dle §92c,

kdy se dodává zboží (pokud je uvedeno ve zmíněné příloze) a to včetně zboží, které bylo různým způsobem zpracováno.

- Dodání nemovité věci dle §92d odst. 1 a 2,

kdy režim použije ten plátce, který dodává nemovité věci plátcí, ale v případě, že se daň uplatňuje podle § 56 odst. 5 a pro plátce, který dodává nemovité věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji.

- Poskytnutí stavebních nebo montážních prací dle §92e,

kdy se režim uplatní při poskytnutí montážních a stavebních prací definované v příloze č. 5 ZDPH, nebo při poskytnutí pracovníků pro stavební a montážní práce.

Jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole o vývoji přenesené daňové povinnosti, režim se může uplatnit u těch stavebních a montážních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43 platnému od 1.1.2008. Pro příklad, kód CZ-CPA 41 zahrnuje stavby a jejich výstavbu, služby developerských subjektů v bytových či nebytových projektech. Kód CZ-CPA 42 zahrnuje inženýrské stavby a jejich výstavby a kód CZ-CPA 43 zahrnuje specializační práce, např. průzkumné, malířské, truhlářské atd.

U stavebních a montážních prací, u kterých nelze uplatnit daný režim patří například instalace elektromotorů, generátorů a transformátorů v elektrárně, údržba a oprava průmyslových kotlů, čištění komínů, montáž volně stojícího nábytku, pronájem lešení, půjčování staveních strojů a vybavení bez obsluhy, architektonické a inženýrské sužby atd. Všechny tyto klasifikace jsou dostupné na webových stránkách Českého statistického úřadu (3, str. 340,341).

3.4.4 Dočasný režim přenesené daňové povinnosti

Dočasné použití režimu je ustanoveno v §92f a §92g ZDPH Díl 3. Jde o časově omezená plnění. §92f říká, že k ZDPH je příloha č. 6, která uvádí, jaká plnění v rámci dodání zboží nebo poskytnutí služby lze řadit do tohoto režimu. V těchto paragrafech je úprava především pro dodání zboží a poskytnutí služeb u kterých jsou mj. členské státy oprávněny použít režim přenesené daňové povinnosti, a to po dočasnou dobu. V této

příloze jsou zahrnuty pouze ta plnění, u který dle vlády hrozí vyšší riziko podvodů na dani z přidané hodnoty a Evropská komise k tomu nemá námítky.

Ovšem příloha jako taková nepoukazuje na všechny plnění, u kterých se skutečně režim použije. Dá se vnímat pouze jako výčet všech plnění, na jehož základě pak vláda vydává nařízení, které přesně upravuje, na které komodity se režim vztahuje. Momentálně je novelizováno nařízení vlády č. 155/2015 Sb., ze dne 15.6.2015, kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb. Tyto nařízení jsou zpracována na základě Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (11; 3, str. 343 – 346).

V §92g je ustanoven tzv. mechanismus rychlé reakce. V případě, že Evropská komise potvrdí bez námitek použití režimu přenesené daňové povinnosti na takové plnění, u kterých byly prokázány náhlé a rozsáhlé podvody, pak vláda stanoví nařízení. Může být vysoce Režim přenesené daňové povinnosti, který je nařízením na základě §92g může být použit na dobu maximálně 9 měsíců (3, str. 353, 354).

3.4.5 Klady a zápory zavedení režimu přenesené daňové povinnosti

Režim přenesené daňové povinnosti se vyjímá významnou výhodou. Svým mechanismem totiž přirozeně zabraňuje kolotočovým (karuselovým) podvodům. Vzhledem k tomu, že se povinnost přiznat daň přesouvá až na příjemce plnění, daň do státního rozpočtu odvede až poslední článek řetězce. S tím souvisí i nevýhoda, že se režim přenesené daňové povinnosti uplatňuje pouze na určitá zdanitelná plnění a kolotočové podvody se tak mohou přesunout na jiné typy zdanitelných plnění. Podstatnou nevýhodou je zavedení, respektive nezavedení režimu přenesené daňové povinnosti v členských státech u určitých plnění v rozsahu, který směrnice Rady 2006/112/ES umožňuje. V takovém případě nemusí harmonizace v rámci Evropské Unie fungovat a kolotočové podvody se pak mohou přesouvat do jiných států, kde režim přenesené daňové povinnosti není zaveden. Ministerstvo Financí ČR vydaly informativní sborník o postupu při prosazování iniciativy ČR k širšímu uplatnění metody přenesené daňové povinnosti. Mimo jiné uvádí klady a zápory zavedení tohoto režimu. Mezi klady samozřejmě řadí snížení karuselových podvodů na DPH, dále zlepšení cash-flow obchodníků (z pohledu dřívějšího vrácení nadměrného odpočtu, než jak je doposud) a více informací pro správce daně, který jej využije pro rizikové analýzy – s tím souvisí i zavedení Kontrolního hlášení v roce

2016). Mezi zápory pak řadí zhoršení cash-flow státního rozpočtu, jelikož by nebyl pravidelně financován odvody, jako tomu je nyní, dále vyšší administrativní náročnost jak pro správce – který musí kontrolovat a párovat DAP a kontrolní (či souhrnné) hlášení, tak ale i pro plátce (16, 17).

3.5 Účetní pohled na DPH

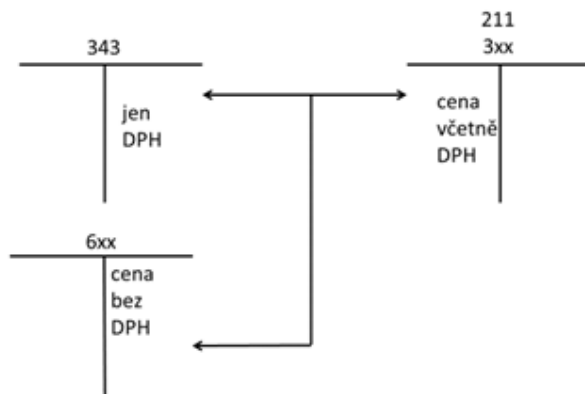
Kapitola účetní pohled na DPH se zaměřuje na samotné účtování v případě standardního režimu DPH a režimu přenesené daňové povinnosti.

3.5.1 Účtování DPH ve standardním režimu

Jak již víme z úvodu předmětu DPH, pro odvody či odpočty DPH musí být daná účetní jednotka plátce daně. Pokud se na účetní jednotku vztahuje zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, pak musí účtovat o DPH. Neplátcí DPH o této dani neúčtují a při nákupu zboží či služeb je daň obsažená v ceně pořízení. Účetní jednotka o DPH účtuje do účtové třídy č. 3., tj. – zúčtovací vztahy. Konkrétně se jedná o syntetický účet 343, které si účetní jednotka analyticky rozlišuje, zpravidla podle sazeb – tedy základní, první snížená a druhá snížená. Takové rozlišení je důležité i ke správnému vyplnění daňového přiznání (samotnou techniku účtování DPH neovlivňuje) (5). Ke konci rozvahové dne se charakter účtu v závislosti na konečném zůstatku stává buď aktivním – zůstatek je na straně MD, kde vzniká nadměrný odpočet, tedy pohledávka za finančním úřadem a vykazuje se v rozvaze v aktivech, anebo se účet stává pasivním – zůstatek je na straně D, kde vzniká vlastní daň, tedy závazek vůči finančnímu úřadu a vykazuje se v rozvaze v pasivech (12).

Následující schéma č. 2 zobrazuje zúčtování DPH v případě daňové povinnosti. Účtovat lze na základě daňového dokladu, ze kterého je rovněž po doplnění určitých náležitostí stanovených v zákoně č. 563/1991 SB., o účetnictví, účetní doklad. V souvztáznosti s účtem 343 je účtováno na účet 311 v případě fakturace, nebo při prodeji za hotové účtováno na účet 211. Na tyto účty je účtována celková cena včetně DPH. Cena bez DPH je pak účtována do výnosů na patričný účet dle charakteru, a to do účtové třídy 6 – Výnosy.

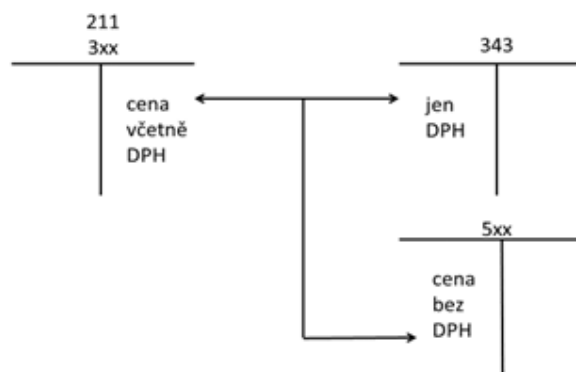
Schéma 2: Účtování daně v případě daňové povinnosti



Zdroj: Vlastní zpracování dle 13, schéma 20, str. 47

Schéma č. 3 zobrazuje zúčtování v případě nadměrného odpočtu. V souvztažnosti s účtem 343 je účtováno na účet 321 v případě fakturace, nebo při koupi za hotové na účet 211. Na tyto účty je účtována celková cena včetně DPH. Cena bez DPH je pak účtována do nákladů dle charakteru, a to do účtové třídy č. 5 – Náklady.

Schéma 3: Účtování v případě nadměrného odpočtu



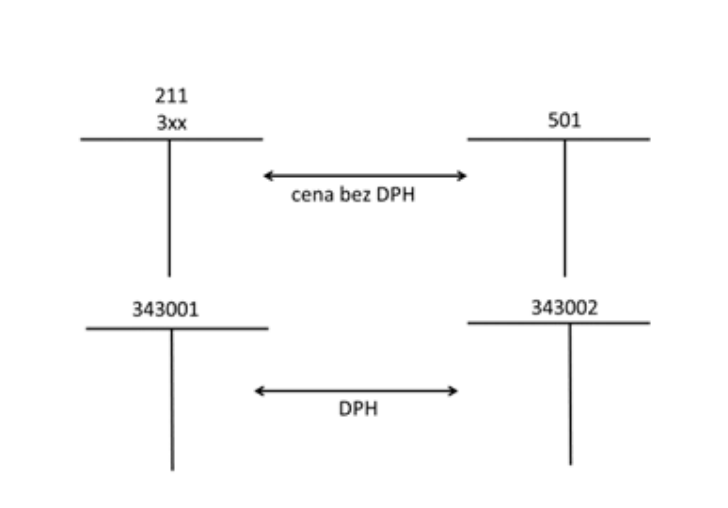
Zdroj: Vlastní zpracování dle 13, schéma 19, str. 46

Účtování v případě režimu přenesené daňové povinnosti je znázorněno v následujícím příkladu. Fungování samotného režimu je popsán v následujících

kapitolách. Vzhledem k faktu, že o DPH účtuje až odběratel a dodavatel nikoliv, pak na straně dodavatele probíhají souvztažnosti pouze mezi účty výnosů a pohledávek. U odběratele pak probíhají souvztažnosti již i mezi účtu 343 – Daň z přidané hodnoty, a to jak na straně vstupu, tak na straně výstupu. Pak je výsledná částka nulová.

Schéma č. 4, zobrazuje ilustrativní situaci, kdy je pořízeno zboží od dodavatele za cenu s DPH, tedy zúčtováno je mezi účty 321 – Dodavatelé a 501 – Nákup materiálu. DPH je pak účtováno jak ve prospěch účtu, tak na vrub účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Tyto účty si účetní jednotka analyticky rozděluje podle vstupů a výstupů na zboží či služby. Dále je mj. může rozdělit i na analytické účty 343 pro pořízení zboží či služby z tuzemska nebo z jiného členského státu³.

Schéma 4: Účtování v případě režimu přenesené daňové povinnosti



Zdroj: Vlastní zpracování dle 13, schéma 24, str. 50

3.6 Výpadek cash-flow v důsledku režimu přenesené daňové povinnosti

V diplomové práci je zkoumán vliv přenesené daňové povinnosti na cash-flow. Pro plátce DPH může mít tento režim jak pozitivní, tak negativní vliv. Vlivy výpadku cash-flow popisovaly několik studií. Dvě nejvýznamnější jsou následovně popsány.

³ Jiným členským státem se rozumí země v Evropské Unii.

3.6.1 Všeobecný přenos daňové povinnosti a cash-flow veřejných rozpočtů České republiky – studie Růžena Kohoutová a Hana Zídková

Studie, která se zabývá vlivem zavedení plošné přenesené daňové povinnosti na cash flow, a konkrétně na veřejné rozpočty České republiky. Vzhledem k tomu, v že následující analytické části bude první část věnována vlivu na státní rozpočet, kdy postup výpočtů bude založen právě na této studii, bude v této části podrobně popsán.

Cílem této studie je stanovit potenciální negativní dopad na cash-flow státního rozpočtu České republiky v případě zavedení plošné přenesené daňové povinnosti. Plátcí, kteří poskytují zdanitelné plnění financují státní rozpočet pravidelně, stejně jako nárokují, a to v rámci celého řetězce. Přesun daně zde zajišťuje tzv. zprostředkovatel – správce daně. V případě přenesené daňové povinnosti zde zprostředkovatel nehraje žádnou roli, což lze brát z pozitivního hlediska za jisté ulehčení. Pokud by se zavedla již zmiňovaná plošná přenesená daňová povinnost, pak by se DPH odvedlo státu pouze jednou na konci řetězce. Tam stojí konečný spotřebitel, tedy neplátce DPH, který si nemůže DPH nárokovat. Dodavatel musí fakturu vystavit i s DPH, které následně odvede do státního rozpočtu. Hlavní nevýhodou Zídková a spol. vidí především právě v takovém odvodu do státního rozpočtu, jelikož by rozpočet přišel o průběžné financování, jako je tomu doposud.

Tento negativní dopad je ve studii spočítán na základě celkového financování rozpočtu – přímo z dat daňového přiznání. Základem je kvantifikovat částku všech nároků na odpočet které jsou jak uplatněny tak vráceny, a to později, než je odvedena daň na výstupu. Pro výpočet Zídková ve studii vychází z vlastní daňové povinnosti všech plátců za dané zdaňovací období, z nadměrných odpočtů daní všech plátců za dané zdaňovací období a z nároků na odpočet daní všech plátců za dané zdaňovací období. Tyto data jsou dále rozdělena na transakce, které se uskutečňují mezi měsíčními či čtvrtletními plátcí a jaká část nadměrných odpočtů je uplatňována později, než je odvedena daň do státního rozpočtu. Rozhodující je ve studii i okamžik uplatnění nároku na odpočet daně. Zídková a spol. jej rozdělila do tří skupin,

- tedy že nárok na odpočet se uplatní ihned (ve stejném zdaňovacím období, kdy bylo plnění poskytnuto),

- v následujícím zdaňovacím období po období, kdy bylo zdanitelné plnění poskytnu,
- a nároky na odpočet daně, který byl uplatněn až později (až v některých 3následujících zdaňovacích období).

Ve studii je odhadnuto dle jejich dlouholeté praxi a radě s odborníky, že největší část nároku na odpočet je uplatněna ihned. Téměř 90 % měsíčních plátců uplatňuje nárok na odpočet ihned a čtvrtletních pak 95 %. V následujícím zdaňovacím období uplatňuje nárok na odpočet 5 % měsíčních plátců a 4 % čtvrtletních plátců. Pouhé 1 % čtvrtletních plátců uplatňuje nárok na odpočet v pozdějších zdaňovacích obdobích. U měsíčních plátců byl tento odhad vyčíslen na zbylých 5 %.

Studie je dále založena na poměru, v jakém plátcí obchodují s typy plátcí. Tento poměr je zjišťován na základě celkového objemu DPH na výstupu. Měsíční plátce obchoduje z 83 % s měsíčními plátcí a ze 17 % s čtvrtletními plátcí. U čtvrtletních plátců, kteří obchodují s měsíčními plátcí je tento poměr vyčíslen na 83 %. Poměr obchodů mezi čtvrtletními plátcí byl vyčíslen na 17 %. Dobu vrácení nadměrného odpočtu Zídková a spol. počítali na základě zkušeností z praxe. V zákoně je stanovena lhůta na vrácení 30 dnů, ovšem z praxe je zřejmé že nadměrný odpočet je vrácen v průměru až za 45 dní.

Co se vlivu na státní cash-flow týče, pak moment, kdy nárok na odpočet je uplatněn ihned a daň je poskytovatelem odvedena do rozpočtu, má to na cash-flow nulový vliv. Ovšem příznivý vliv na tok peněz mají ty nároky na odpočet, které jsou uplatněny později. Pokud se berou v úvahu transakce mezi různými typy plátce, pak další přízniví vliv na státní cash-flow má nákup čtvrtletního plátce od měsíčního, jelikož je odpočet nárokován později, než je daň odvedena měsíčním plátcem do rozpočtu. V případě opačných transakcích, tedy kdy měsíční plátce bude nakupovat od čtvrtletního je vliv na státní cash-flow nepříznivý, jelikož daň, kterou si měsíční plátce nárokuje je odvedena do státního rozpočtu až později. Způsob, kterým Zídková a spol. počítaly vliv je popsán následovně. Dle tohoto postupu bude v analytické části počítána první část vlivu na státní cash-flow.

Financování státního rozpočtu je ve výši nároku na odpočet, který je roven průměrné výši té části nároku na odpočet, který je nárokován v následujícím období. Pokud se jedná o transakce mezi různými typy plátcí, musí se uvažovat „průměrný“ měsíc. Výpočet takového měsíce je v následujících odstavcích. Pro příklad, kdy je nárok na

odpočet uplatňován až za dva měsíce (další zdaňovací období), je stát financován částkou průměrné výše nároku na odpočet násobenou dvěma.

Jak již bylo zmíněno výše, pokud měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního, má to nepříznivý vliv na státní cash-flow. Proto je nutné brát jednotlivá období, kdy plátce uplatní nárok na odpočet jednotlivě (zda li ho uplatní ihned, v následujícím období, nebo až v některém z následujících zdaňovacích období). Nutné je také brát každý měsíc za čtvrtletí samostatně – zdali uskutečnění zdanitelného plnění bude v první, druhém či třetím měsíci.

V případě, že je uskutečnění zdanitelného plnění a okamžité nárokování v prvním měsíci čtvrtletí, má to negativní dopad na státní cash-flow, jelikož je daň nárokována dříve, než je na výstupu zaplacená. Podobná situace nastává i ve druhém měsíci, i v takovém případě to má negativní dopad na státní cash-flow, rozdíl je pouze v délce, tedy že daň je nárokována o měsíc dříve. Pokud si měsíční plátce bude nárokovat daň ve třetím měsíci čtvrtletí, má to nulový dopad na státní cash-flow. Daň je nárokována stejně, jako je odvedena z výstupu. Dopad takových transakcí na cash-flow se počítá jako průměr těchto tří měsíců. V případě výše zmíněných třech možností, je průmět spočítán jako $-2 - (-)1 + 0 = -1^4$. To znamená, že v „průměrném“ měsíci je daň nárokována o měsíc dříve.

V případě že je daň měsíčního plátce nárokována v následujícím zdaňovacím období – tedy po období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění, je výpočet stejný. Pokud si měsíční plátce bude nárokovat daň měsíc později, bude to mít nepříznivý vliv na státní cash-flow, jelikož si o jeden měsíc nárokuje daň dříve, než je odvedená. V případě nárokování daně o dva měsíce později, pak je na státní cash-flow nulový vliv. Pozitivní vliv na rozpočet to bude mít tehdy, kdy si měsíční plátce nárokuje daň až ve třetí měsíci. Daň je v takovém měsíci odvedena do státního rozpočtu dřív než si jej měsíční plátce nárokuje. „Průměrný“ měsíc je pak vypočítán jako $-1 + 0 + 1 = 0$. Pro výpočet dopadu se pak výše takto uplatňovaného odpočtu daně musí vynásobit nulou.

Poslední situací je pak uplatnění nároku na odpočet až v některém z následujících zdaňovacích období. Měsíční plátce si nárokuje odpočet daně o dva měsíce či jeden později, než je daň odvedena anebo ve stejné chvíli, kdy je daň odvedena. „Průměrný“ měsíc je pak vypočítán jako $2 + 1 + 0/3 = 1$. Číslo jedna vyjadřuje, že nárok na odpočet je

⁴ -2 je východisko prvního případu, kdy daň je nárokována měsíčním plátcem o dva měsíce dříve, než jej čtvrtletní plátce odvede do státního rozpočtu. Princip je dále stejný.

uplatněn v průměru o měsíc déle, než je dan odvedena. částka uplatňovaného odpočtu je násobena číslem 1 či jiným číslem, který je již vypočten.

Dopad nadměrného odpočtu je počítán stejně, jako nárok na odpočet. V úvahu se bere doba vrácení – ta byla v úvodu studie stanovena na 1,5 měsíce. U transakcí mezi různými typy plátce se opět uvažovat „průměrný“ měsíc čtvrtletí. str 54 studie – tomuhle nerozumím. – dotaz na vedoucí

Čtvrtletní plátce, který nárokuje odpočet daně v následujícím zdaňovacím období, je daň nárokována až po třech měsících. Pokud bude uplatňovat nárok na odpočet daně až v některém následujících zdaňovacích období, bude daň vrácena až po šesti měsících. „Průměrný“ měsíc je pak počítán z těchto dob.

Pokud čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce, pak je princip výpočtu stejný jako u obchodů měsíčních plátců od čtvrtletních.

V případě, že čtvrtletní plátce uplatní daň v následujícím období, je průměrná doba 4 měsíce po odvedení daně. Pokud je nárok na odpočet uplatněn až v pozdějších zdaňovacích období, může se průměrná doba zvýšit na 7 měsíců.

Poté byl ve studii vypočítán průměrný měsíční nárok na odpočet, které jsou plátci – měsíčními či čtvrtletními, uplatňovány později, než byla odvedena daň do rozpočtu. Průběžné financování rozpočtu pak zajišťuje průměrná měsíční částka později uplatňovaných odpočtů čímž je zároveň vypočten negativní dopad na cash-flow v případě zavedení všeobecného přenosu daňové povinnosti. Po vyčíslení této částky Zídková a spol. navrhly následující řešení, jak alespoň omezit negativní dopad na státní cash-flow, a to:

- stanovení splatnosti zálohy na daň ve výši 75 % z předchozí daňové povinnosti příslušného zdaňovacího období,
- stanovení splatnosti daně buď k 5. či 10. dni následujícího měsíce po konci zdaňovacího období (4).

Daň, kterou plátce DPH od poplatníka vybral může rovnou odvést správci daně. To by dle studie Zídkové a spol. problém být neměl. Problém však vidí ve zhoršení jejich cash-flow. „Při navržených kratších lhůtách splatnosti a tím i lhůtách pro padání daňového přiznání by plátci DPH mohli mít vyšší administrativní náklady na zpracování přiznání“ (4, str. 58).

3.6.2 Studie Ernst & Young – Posouzení uplatnění a dopadu režimu přenesené daňové povinnosti

Další studie, která se zabývala dopadem zavedení plošného režimu přenesení daňové povinnosti, sestavila mezinárodní společnost Ernst & Young. Studie byla zaměřena na dopad ve všech členských státech Evropské Unie, kdy prvotně byl zanalyzován rozsah režimu přenesené daňové povinnosti v jednotlivých členských státech Evropské Unie a jeho význam pro celou ekonomiku a poté na základě odhadu marží a obrátů význam pro jednotlivá odvětví ekonomiky.

Pracováno bylo s předpokladem, že režim přenesené daňové povinnosti bude uplatněn na všechny kategorie zdanitelných plnění. Metodika studie byla založená na co nejpřesnějším vymezení významu sektorů ve srovnání s celkovou ekonomikou daného členského státu. Údaje pro vymezení vycházelo z dat podnikové statistiky, která zahrnuje průmysl, stavby, obchod a služby, dále hospodářské účty pro zemědělství (především produkce obilovin a technických plodin) a hospodářské účty pro lesnictví (především produkci lesnictví). Všechny data vycházela z roku 2011, kdy byly jednotlivé oblasti klasifikovány dle NACE 4. Každá oblast dle NACE byla upravena především proto, aby odpovídala transakcí, na které je možno uplatnit režim přenesené daňové povinnosti. Například u oblasti nemovitostí se použil poměr nebytových prostor k obytným budovám s ohledem na jejich výměru v metrech čtverečních. Z tohoto poměru byly následně vyjmuty transakce, u nich nelze režim přenesené daňové povinnosti použít – například osoba nepovinná k dani. Podobným způsobem byly upraveny všechny kategorie.

Pro odhad zdanitelného základu byl vyžit procentuální podíl, který představoval marži přidanou k výrobkům z daného odvětví. Výše marží byla odhadnuta na základě porovnání údajů o základních cenách, které vyplývají z klasifikace NACE. Vyplývající procenta byla následovně použita pro výpočet základu daně. Tyto výsledky vedly ke zjištění dopadu přenesení daňové povinnosti a ty byly srovnány s celkovou hrubou přidanou hodnotou celkové ekonomiky v jednotlivých členských státech Evropské Unie.

Dále byly přidány příjmy z DPH od odvětví, u nichž se už uplatňuje režim přenesené daňové povinnosti a následně bylo DPH porováno s příjmy z DPH v každém členském státě Evropské Unie. Na základě všech výpočtů se prokázalo, že téměř u poloviny členských států představovat režim přenesené daňové povinnosti 1 – 4 % celkové ekonomiky. V České republice tento poměr činil přes 3%.

Pro zjištění konečného dopadu na cash-flow se vycházelo z následujících dat.

- Zákonná lhůta pro podání daňového přiznání k DPH
- Celkový počet podaných daňových přiznání k DPH a jejich periodicita,
- Příjmy z DPH v každém odvětví, na které se vztahuje režim přenesené daňové povinnosti.

Předpokládalo se, že nárok na odpočet daně či daňová povinnost bude uskutečněna k datu podání daňového přiznání a že závazky budou zaplacený 30 dní od přijetí faktury.

Po dosažení všech údajů do vzorců byl zjištěno, jaké úspory by podniky měly, pokud by se uplatnil režim přenesené daňové povinnosti a naopak, jaké úspory by podniky měly, kdyby se režim přenesené daňové povinnosti neuplatňoval. Tyto vyčíslené úspory zároveň představují negativní dopas na státní cash-flow, jelikož by tím přišel o průběžné financování.

Závěrem studie bylo hodnocení negativního dopadu při uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti v jednotlivých členských státech. Dopad na Českou Republiku byl ve studii vyčíslen na 1,45 mil. EUR v případě neuplatnění režimu přenesené daňové povinnosti. V opačném případě, tedy při uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti, byly náklady na cash-flow vyčísleny na 3,22 mil. EUR (17).

3.7 Zavedení plošného režimu přenesené daňové povinnosti

Již pár let po zavedení režimu přenesené daňové se začalo mluvit o zavedení tzv. plošného režimu přenesené daňové povinnosti. Tento systém má zabránit finančním podvodům na DPH, a to mezi plátcí a správci daně, tzv. karuselové podvody. Jedná se o podvody, kdy dodavatel zboží či poskytovatel služby neuhradí daň na výstupu, zatímco si odběratel tuto daň nároku, kterou správce daně musí vyplatit. Tento režim by se vztahoval na všechna zdanitelná plnění u zboží a služeb u jednotlivých transakcí nad 17 500 EUR, v přepočtu nad 450 000 Kč (13).

Princip zavedení plošné přenesené daňové povinnosti navrhla Evropské Unii Česká republika již v roce 2014, po zkušenosti se systémem „standardní“ přenesené daňové povinnosti. Rada Evropské Unie tuto žádost schválila v listopadu 2019. Původní termín o zavedení tzv. plošného režimu přenesené daňové povinnosti do praxe byl stanoven na 1. července 2020, což se neuskutečnilo a nejbližší zavedení je velmi nepravděpodobné,

jelikož schválení od Evropské Rady je pouze dočasné, tzn. že plošné zavedení by bylo platné pouze do 30.června 2022. Ministerstvo Financí plánuje zavedení až poté, co by se podařilo prosadit prodloužení této dočasné doby. Vzhledem ke komplikovanému procesu a k okolním událostem nelze jeho zavedení v roce 2020 očekávat (14).

K rozšíření systému přenesené daňové povinnosti na plošný systém se vyjadřoval v roce 2018 i Svaz průmyslu a dopravy České Republiky (dále jen „SP ČR“). Pan Bohuslav Čížek za SP ČR uvedl věří a uvádí následující výhodu... , že by tento systém napomohl nejen proti daňovým únikům ale i proti problémům se zadržováním nesporných vratek DPH, vidí nevýhodu nejen v dočasném pilotním zavedení, ale také především ve „výjimečnosti“ tohoto systému a to v rámci celé Evropské Unie. Existovaly by totiž dva režimy, kdy firma musí zjišťovat, zdali je protistrana plátce či neplátce DPH. Za další nevýhodu pak vidí i dodatečné administrativní náklady a také náklady na úpravu IT systémů, ačkoli už firmy mají zkušenost s tímto režimem.

SP ČR uvedl požadavky a návrhy pro eliminaci negativních dopadů. Navrhuje důkladné propočty zavedení tohoto režimu na náklady změny a na cash flow pro různé varianty situací ve firmách a pro firmy jako celek. Dále zmínil, že by firmy měly mít možnost po dohodě uplatnit tento režim i pod stanovenou cenovou hranici. Zajištění spolehlivého ověřování protistrany odběratele (zdali je plátce či neplátce), nezavádění dalších požadavků na evidenci plnění u plošného přenesení daňové povinnosti, a především pro klientský přístup, stanovení rozumné lhůty s benevolencím k chybám, jelikož chyby by v praxi jistě nastávaly (15).

3.8 Cash-flow

Přehled o peněžních tocích – označován jako cash flow je definován jako skutečný tok peněz za určité období. V praxi je využíván při hodnocení platební schopnosti účetní jednotky, řízení její likvidity, hodnocení investic, finanční analýzy či při krátkodobém nebo dlouhodobém plánování. Přínosem je identifikace příčin změn peněžních toků. V rozvaze lze konečný stav cash flow vyčíslit, je ale známé, že existuje časový nesoulad mezi příjmy a výdaji a náklady a výnosy. Z tohoto důvodu se sestavuje výkaz cash flow. Výkaz cash flow se rozděluje do tří oblastí (činností):

- 1) provozní činnost – zde jsou zachyceny základní výdělečné činnosti účetní jednotky (jedná se např. o zálohy, nákup zásob či zboží, nebo nové závazky či pohledávky z obchodních vztahů,
- 2) investiční činnost – zachycují se sem např. investice z nákupu či prodeje dlouhodobého majetku,
- 3) finanční činnost – zde jsou zachyceny všechny změny např. ve vlastním kapitále.

Účetní jednotka může vykazovat peněžní toky dle přímé nebo nepřímé metody. Přímá metoda je vhodná pro malé podniky nebo živnostníky, jelikož je metoda založena na skutečném pohybu příjmů a výdajů a jejich rozdíl. Nepřímá metoda pak vychází z výsledků hospodaření účetní jednotky, který se upravuje na tok peněžních prostředků.

Pro zjištění cash flow z čistého zisku je potřeba

- „přičíst všechny příjmy, které v daném účetním období zároveň nebyly výnosy,
- odečíst všechny výnosy, které se v daném účetním období nestaly příjmy,
- odečíst všechny výdaje, které nebyly v daném účetním období náklady,
- přičíst všechny náklady, které nebyly v daném účetním období výdaji.“ (24, str. 15).

4 Analytická část

V analytické části je odhadován výpadek státního rozpočtu v případě zavedení plošného reverse charge a odhadnutí vlivu zavedení tohoto mechanismu na modelových příkladech. Na základě návrhů a současného stavu fungování reverse charge jsou provedeny dva typy výpočtů – zavedení plošného reverse charge bez limitu na všechna zdanitelná plnění a zavedení plošného reverse charge s hranicí 450 000 Kč na všechna zdanitelná plnění.

V první podkapitole bude prováděn odhad na státní cash-flow za rok 2018 a to jak pro typ zavedení plošného reverse charge pro všechna zdanitelná plnění, tak pro plošný reverse charge s limitem 450 000 Kč. V druhé podkapitole bude vliv těchto dvou plánovaných typů mechanismu zobrazen na modelových příkladech.

4.1 Odhad výpadku státního cash-flow za rok 2018

V následujících kapitolách bude odhad výpadku státního cash-flow rozdělen na dva typy výpočtu, a to odhad výpadku státního cash-flow za rok 2018 při plošném reverse charge bez limitu a odhad vlivu plošného reverse charge s limitem 450 000 Kč.

4.1.1 Odhad výpadku státního cash-flow za rok 2018 při plošném reverse charge bez limitu

Výpočet odhadu výpadku státního cash-flow je počítán pro první variantu, tedy zavedení plošného reverse charge, tzn. na všechna zdanitelná plnění bez limitu. Pro výpočet byla poskytnutá data od Finanční správy ČR za rok 2018 – viz. příloha. Odhad výpadku státního cash-flow za rok 2018 pro obě varianty je postupně rozebírán na výpočty pro měsíční a čtvrtletní plátce. Odhad výpadku státního cash-flow je počítán podle studie Zídková a spol. Aby mohl být odhad vypočten, bylo potřeba získat data typu vlastní daňová povinnost, nadměrný odpočet daně či nárok na odpočet, a to jak pro měsíční plátce, tak čtvrtletní plátce. Původní data byla pro výpočet vydělena jednou miliardou Kč.

Prvně je potřeba vypočítat průměrnou daňovou povinnost u měsíčních a čtvrtletních plátců a dále podíl měsíčních a čtvrtletních plátců na celkovém objemu DPH. Měsíční plátci se podílejí na celkovém objemu DPH z 97 %, čtvrtletní pak z 3 %.

Měsíční plátcí

V první dílčí části bude vypočítán vliv transakcí mezi měsíčními plátcí a druhé dílčí části vliv transakcí mezi čtvrtletními plátcí. Navíc bude u nich rozlišeno, zda se jedná o transakce mezi stejnou skupinou plátců, nebo rozdílnou, tzn. je sledován i vliv transakcí mezi měsíčním a čtvrtletním plátcem a mezi čtvrtletním a měsíčním.

Tabulka 1: Průměrný měsíční nárok na odpočet u měsíčních plátců za rok 2018

Měsíční plátcí			
		mld. Kč.	podíl
Průměrný MĚSÍČNÍ nárok na odpočet	Celkový měsíční NnO	99,35	100 %
	od měsíční plátců	96,37	97 %
	od čtvrtletních plátců	2,98	3 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Z tabulky č. 2 je patrné, že průměrný měsíční nárok na odpočet činí 99,35 mld. Kč. Z 97 % nakupují měsíční plátcí od měsíčních plátců a z 3 % nakupují měsíční plátcí od čtvrtletních plátců. Výše nároku na odpočet činí 96,37 mld. Kč

Tabulka 2: Transakce mezi měsíčními plátcí v roce 2018

Transakce mezi měsíčními plátcí				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný MĚSÍČNÍ nadměrný odpočet	25,037	x	x	x
97 % nadměrného odpočtu	24,286	x	1,5	36,429
NnO uplatněn ihned	54,063	75 %	0	0
NnO uplatněn v dalším období	15,858	22 %	1	15,858
NnO uplatněn později	2,163	3 %	2	4,326

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

V tabulce č.3 je pak vypočítán konkrétní vliv na cash – flow pouze mezi měsíčními plátcí. Vliv je zobrazen ve sloupci „přepočet“. Sloupcem „koeficient“ se myslí doba vrácení nadměrného odpočtu. Koeficienty jsou převzaty ze studie Zídková a spol. Mimo poměry a dobu vrácení, je potřeba znát průměrný měsíční nadměrný odpočet. Z tohoto průměru je následně vypočten podíl měsíčních plátců. Z dat Finanční správy ČR plynou poměry nároků na odpočet, které jsou uplatňovány v různých obdobích:

- nárok na odpočet ihned (ve stejném zdanitelném období) uplatňuje 75 % měsíčních plátců,
- nárok na odpočet v následujícím zdanitelném období uplatňuje 22 % měsíčních plátců,
- a nárok na odpočet v dalších zdanitelných období uplatňuje 3 % měsíčních plátců.

Výše 97 % z průměrného měsíčního nadměrného odpočtu byla vynásobena koeficientem 1,5, jelikož Zídková a spol. bere průměrnou dobu na vrácení nadměrného odpočtu 45 dní (tedy 1,5 měsíce).

Průměrný stav nároku na odpočet je vypočítán jako rozdíl mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet od měsíčních plátců. Tento rozdíl je pak vynásoben procentem uplatnění nadměrného odpočtu (zda je nadměrný odpočet uplatněn ihned, v následujícím zdanitelném období a v dalších zdanitelných období).

Nárok na odpočet uplatňovaný ihned (ve stejném zdanitelném období) je v průměrné výši 24,286 mld. Kč. Tato výše je násobená nulou, jelikož má výsledek na rozpočet ve stanoveném měsíčním období nulový dopad. Podobným způsobem byl vypočítán vliv v dalších případech uplatňování nároku na odpočet. Rozdíl se liší v koeficientu, a to v závislosti na době, kdy je vrácen nadměrný odpočet. V případě, že je nárok na odpočet uplatňován v následujícím období, vypočtený průměrný stav se vynásobí koeficientem 1, jelikož je daň měsíčním plátcem odvedena o jeden měsíc dříve, než je nárokována jiným měsíčním plátcem. Při výpočtu nároku na odpočet uplatnění v dalším období je použit koeficient 2, který vyjadřuje, že je daň odvedena státu o dva měsíce dříve, než si jí nárokuje jiný měsíční plátec na vstupu. Následuje výpočet vlivu transakcí v případě, že měsíční plátec nakupuje od čtvrtletního.

Tabulka 3: Transakce mezi měsíčními a čtvrtletními plátcí

Měsíční plátec nakupuje od čtvrtletního				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný MĚSÍČNÍ nadměrný odpočet	25,037	x	x	x
3 % nadměrného odpočtu	0,751	x	0,5	0,376
NnO uplatněn ihned	1,605	72 %	-1	-1,605
NnO uplatněn v dalším období	0,557	25 %	0	0
NnO uplatněn později	0,067	3 %	1	0,067

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Z dat Finanční správy ČR plynou následující poměry nároků na odpočet, které jsou uplatňovány v různých obdobích:

- nárok na odpočet ihned (ve stejném zdanitelném období) uplatňuje 72 % měsíčních plátců od čtvrtletních,
- nárok na odpočet v následujícím zdanitelném období uplatňuje 25 % měsíčních plátců od čtvrtletních,
- a nárok na odpočet v dalších zdanitelných obdobích uplatňuje 3 % měsíčních plátců od čtvrtletních.

Princip výpočtu nároků na odpočet, které jsou uplatněné v různých obdobích je stejný. Mění se pouze koeficient, a to v závislosti na době uplatnění. 3 % z průměrného nadměrného odpočtu je vynásoben koeficientem 0,5, jelikož se uvažuje průměrná doba vrácení 1,5 měsíc. Rozdíl oproti transakcím mezi měsíčními plátcí je v tom, že se musí u transakcí mezi odlišnými typy plátcí uvažovat průměrný měsíc celé čtvrtletí. Uskutečnění plnění může proběhnout v jakémkoliv měsíci daného čtvrtletí, což ovlivňuje tyto průměrné měsíční hodnoty. V případě, že si měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního plátce v prvním měsíci čtvrtletí, pak si měsíční plátce nárokuje nadměrný odpočet o dva měsíce dříve, než čtvrtletní plátce svoji daň na výstupu odvede do státního rozpočtu – tzn. rozdíl je mezi jedním a půl a měsícem a dvěma měsíci. Pokud bude měsíční plátce nakupovat od čtvrtletního plátce, pak si nárokuje daň o jeden měsíc, než je daň odvedena čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu – rozdíl je mezi jedním a půl měsícem a jedním měsícem. V poslední situaci může měsíční plátce nárokovat daň ve stejném měsíci, jako čtvrtletní plátce odvede do státního rozpočtu. Zde nastává stejná situace, jako u transakcí mezi měsíčními plátcí. Na státní cash-flow to bude mít nulový dopad. Průměrná doba tedy zůstává stejná - 1,5 měsíce. Po sečtení těchto rozdílů dostáváme hodnotu 0,5⁵.

⁵ $(-0,5 + 0,5 + 1,5) / 3 = 0,5$

Měsíční plátce, který nakupuje od plátce čtvrtletního a uplatňuje nárok na odpočet daně ihned, se „průměrný stav“ násobí koeficientem -1^6 . Tato hodnota je uvažována následovně: V případě, že bylo zdanitelné plnění uskutečněno v prvním měsíci čtvrtletí, pak je daň vrácena měsíčnímu plátcovi o dva měsíce dříve, než je vráceno čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu. Pokud by se zdanitelné plnění uskutečnilo ve druhém měsíci čtvrtletí, pak by se nárokovaná daň měsíčnímu plátcovi vrátila o měsíc dříve, než by je čtvrtletní plátce vrátil do státního rozpočtu. V případě, že by se zdanitelné plnění uskutečnilo ve třetím měsíci daného čtvrtletí, mělo by to nulový dopad na státní rozpočet – nárokovaná daň by byla vrácena ve stejném měsíci, jako by byla čtvrtletním plátcem odvedena do státního rozpočtu.

U uplatnění nároku na odpočet daně v dalším období se použije koeficient 0. Logika výpočtu je stále stejná. Pokud bude měsíčnímu plátcovi poskytnuto zdanitelné plnění čtvrtletním plátcem ve třetím měsíci čtvrtletí, pak to nemá žádný vliv na státní cash-flow, jelikož bude daň do státního rozpočtu odvedena ve stejném měsíci, jak bude nárokována. V poslední situaci, kdy se uplatní nárok na odpočet daně až v pozdějších obdobích, se použije koeficient 1^8 . Vychází z uvážení, že pokud bude měsíčnímu plátcovi poskytnuto zdanitelné plnění čtvrtletním plátcem ve třetím měsíci daného čtvrtletí a měsíční plátce si tuto daň bude nárokovat v následujícím zdaňovacím období, bude to mít pozitivní dopad na státní cash-flow, jelikož daň bude ve státním rozpočtu o jeden měsíc dříve, než bude tato daň nárokována.

U měsíční plátců byly pro zjištění dopadu na cash-flow sečteny následující výsledky:

- nadměrný odpočet u transakcí mezi měsíčními plátcovi,
- nárok na odpočet uplatněný ihned, v následujícím období a v dalším období po následujícím u transakcí mezi měsíčními plátcovi,
- nadměrný odpočet u transakcí mezi měsíčními a čtvrtletními plátcovi,
- nárok na odpočet uplatněný ihned, v následujícím období a v dalším období po následujícím u transakcí mezi měsíčními plátcovi.

⁶ $(-2-1+0)/3 = -1$

⁸ $(+2+1+0)/3 = 1$

Bylo zjištěno, že měsíční plátcí mají na státní cash-flow vliv ve výši 55,40 mld. Kč.

Čtvrtletní plátcí

Druhá část odhadu se zaměřuje na čtvrtletní plátce. Stejně jako v předchozí části bude vypočítán vliv čistě mezi čtvrtletními plátcí a mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí.

Tabulka 4: Průměrný měsíční nárok na odpočet u čtvrtletních plátců za rok 2018

Čtvrtletní plátcí			
		mld.Kč.	podíl
Průměrný ČTVRTLETNÍ nárok na odpočet	Celkový čtvrtletní NnO	8,8	100 %
	od měsíční plátců	0,9	11 %
	od čtvrtletních plátců	7,8	89 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Z tabulky č. 5 je patrné, že průměrný čtvrtletní nárok na odpočet činí 8,8 mld. Kč. Z 11 % nakupují čtvrtletní plátcí od čtvrtletních plátců a nárok na odpočet je pak ve výši 0,9 mld. Kč a z 89 % nakupují čtvrtletní plátcí od měsíčních, kdy nárok na odpočet je ve výši 7,8 mld. Kč.

Tabulka 5: Transakce mezi čtvrtletními plátcí

Transakce mezi čtvrtletními plátcí				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný ČTVRTLETNÍ nadměrný odpočet	2,736	x	x	x
11 % nadměrného odpočtu	0,3	x	1,5	0,45
NnO uplatněn ihned	0,564	94 %	0	0
NnO uplatněn v dalším období	0,030	5 %	3	0,090
NnO uplatněn později	0,006	1 %	6	0,036

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Z dat Finanční správy ČR plynou poměry nároků na odpočet, které jsou uplatňovány v různých obdobích:

- nárok na odpočet ihned (ve stejném zdanitelném období) uplatňuje 94 % čtvrtletních plátců,
- nárok na odpočet v následujícím zdanitelném období uplatňuje 5 % čtvrtletních plátců,
- a nárok na odpočet v dalších zdanitelných obdobích uplatňuje 1 % čtvrtletních plátců.

Stejně jako u měsíčních plátců, výše 11 % z průměrného měsíčního nadměrného odpočtu byla vynásobená koeficientem 1,5, jelikož Zídková a spol. bere průměrnou dobu na vrácení nadměrného odpočtu 45 dní (tedy 1,5 měsíce).

Nárok na odpočet uplatňovaný ihned (ve stejném zdanitelném období) je v průměrné výši 0,564 mld. Kč. Tato výše je násobená nulou, jelikož má výsledek na rozpočet ve stanoveném měsíčním období nulový dopad (daň je nárokována ve stejném období, jako je odvedena do státního rozpočtu). Stejným způsobem byl vypočítán vliv v dalších případech uplatňování nároku na odpočet jako u transakcí mezi měsíčními plátcí. Rozdíl se opět liší v koeficientu. V případě, že je nárok na odpočet uplatňován v následujícím období, tzn. daň je nárokována za tři měsíce, ale nárokována o tři měsíce dříve (jedno zdaňovací období), hodnota koeficientu jest 3. Pokud je nárok na odpočet uplatněn až v dalších zdanitelných období (pro výpočet je uvaženo nárokování za dvě následující zdaňovací období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění), je hodnota koeficientu 6, jelikož čtvrtletní plátce odvede daň státu o šest měsíců dříve než si ji nárokuje jiný čtvrtletní plátce. Takový rozdíl má velmi pozitivní vliv na státní cash-flow.

Tabulka 6: Transakce mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí

Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný ČTVRTLETNÍ nadměrný odpočet	2,736	x	x	x
89 % nadměrného odpočtu	2,44	x	2,5	6,1
NnO uplatněn ihned	5,038	94 %	1	5,038
NnO uplatněn v dalším období	0,268	5 %	4	1,072
NnO uplatněn později	0,054	1 %	7	0,375

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Stejně jako v předchozích případech bylo vypočteno, že z 89 % nakupuje čtvrtletní plátce od měsíčního plátce. Z dat Finanční správy ČR plynou poměry nároků na odpočet, které jsou uplatňovány v různých obdobích:

- nárok na odpočet ihned (ve stejném zdanitelném období) uplatňuje 94 % čtvrtletních plátců od měsíčních plátců,
- nárok na odpočet v následujícím zdanitelném období uplatňuje 5 % čtvrtletních plátců od měsíčních,

- a nárok na odpočet v dalších zdanitelných obdobích uplatňuje 1 % čtvrtletních plátců od měsíčních.

Pro průměrný měsíc čtvrtletí, kdy čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce, byl stanovený koeficient 2,5. V případě, že měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátce v prvním měsíci daného čtvrtletí, tak je daň měsíčním plátcem odvedena o dva měsíce dříve, než si ji čtvrtletní plátce nárokuje. Dále se uvažuje, že pokud měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci daného čtvrtletí, je daň měsíčním plátcem odvedena o jeden měsíc dříve, než si ji čtvrtletní plátce nárokuje. A v posledním případě se uvažuje, že pokud poskytne měsíční plátce zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci daného čtvrtletí, je daň odvedena do státního rozpočtu ve stejnou dobu jako je čtvrtletním plátcem nárokována. Při součtu tohoto uvažovaného postupu vyjde tedy hodnota 2,5⁹.

Pro výpočet koeficientů bylo počítáno s průměrným měsíčním odpadem na cash-flow. V případě že si čtvrtletní plátce uplatní daň ihned, kdy je mu poskytnuto plnění, hodnota koeficientu bude 1¹⁰. V případě, že měsíční plátce poskytne čtvrtletnímu plátci plnění v prvním měsíci daného čtvrtletí a čtvrtletní plátce si bude tuto daň nárokovat ihned v daném zdaňovacím období, pak do státního rozpočtu bude měsíčním plátcem odvedena o dva měsíce dříve, než si ji čtvrtletní plátce nárokuje. To má na státní cash-flow pozitivní vliv a koeficient má hodnotu 2. Pokud měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci daného čtvrtletí, bude hodnota koeficientu 1, jelikož měsíční plátce odvede daň do státního rozpočtu o měsíc dříve, než si ji čtvrtletní plátce bude nárokovat. V posledním případě pak může nastat situace, že měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění ve třetím měsíci daného čtvrtletí. V takovém případě to bude mít nulový dopad na státní cash-flow, jelikož daň bude odvedena do státního rozpočtu ve stejnou chvíli, jako si ji bude čtvrtletní plátce nárokovat.

U uplatnění nároku na odpočet v dalším období bude hodnota koeficientu 4¹¹, protože když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci a čtvrtletní plátci si tuto daň bude nárokovat až v dalším období, bude daň měsíčním plátcem odvedena o 5 měsíců dřív, než si ji bude nárokovat čtvrtletní plátce. Pokud zdanitelné

⁹ $(1,5 + 2) + (1,5 + 1) + (1,5 + 0) / 3 = 2,5$

¹⁰ $(2 + 1 + 0) / 3 = 1$

¹¹ $(5 + 4 + 3) / 3 = 4$

plnění proběhne ve druhé měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátcí si tuto daň bude nárokovat v následujícím období, daň bude odvedena měsíčním plátcem do rozpočtu o 4 měsíce dříve, než si ji bude čtvrtletní plátce nárokovat. V případě, že zdanitelné plnění proběhne ve třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si tuto daň bude nárokovat v následujícím období, bude daň měsíčním plátcem odvedena do státního rozpočtu o 3 měsíce dříve, než si ji bude čtvrtletní plátce nárokovat.

Při pozdějším uplatnění nároku na odpočet se použije koeficient v hodnotě 7¹². Pokud zdanitelné plnění proběhne v prvním měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce jej nárokuje až v dalším než následujícím zdaňovacím období, pak je daň měsíčním plátcem odvedena do státního rozpočtu o 8 měsíců dříve, než si ji nárokuje čtvrtletní plátce. Jestliže je zdanitelné plnění poskytnuto v druhém měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si jej nárokuje v dalším než následujícím zdaňovacím období, pak bude daň měsíčním plátcem odvedena o 7 měsíců dříve, než si jí bude nárokovat čtvrtletní plátce. A v poslední situaci, kdy zdanitelné plnění proběhne ve třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátcí si jej bude nárokovat v dalším než následujícím zdaňovacím období, je daň měsíčním plátcem odvedena do státního rozpočtu o 6 měsíců dříve, než si ji bude nárokovat čtvrtletní plátce.

U čtvrtletních plátců byly sečteny následující výsledky:

- nadměrný odpočet u transakcí mezi čtvrtletními plátcí,
- nárok na odpočet uplatněný ihned, v následujícím období a v dalším období po následujícím u transakcí mezi čtvrtletními plátcí,
- nadměrný odpočet u transakcí mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí,
- nárok na odpočet uplatněný ihned, v následujícím období a v dalším období po následujícím u transakcí mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí.

Čtvrtletní plátcí by za rok 2018 měli vliv na státní cash-flow ve výši 13,162 mld. Kč. Pro získání celkového dopadu na státní cash-flow v případě, že by byl zaveden režim plošného režimu přenesené daňové povinnosti, tedy na všechna zdanitelná plnění bez limitu, byly sečteny vlivy měsíčních a čtvrtletních plátců. V případě zavedení by státní rozpočet přišel o průběžné financování ve výši 68,611 mld. Kč.

¹² $(8 + 7 + 6) / 3 = 7$

4.1.2 Odhad výpadku státního cash-flow za rok 2018 při plošném reverse charge s limitem 450 000 Kč

Výpočet odhadu výpadku státního cash-flow je v této variantě počítán pro případ, že by se režim reverse charge vztahoval na všechna zdanitelná plnění, jejichž základ daně by činil více jak 450 000 Kč. Odhad je vypočítán na základě dat z Finanční správy ČR – viz příloha. Postup pro výpočet je stejný jako pro všechna zdanitelná plnění, proto nebude jejich výpočet důkladně popisován, jako v předchozí kapitole.

Z daňové povinnosti byl vypočítán podíl měsíčních a čtvrtletních plátců na celkovém průměrném měsíčním nároku na odpočet. V 99 % se podílejí měsíční plátcí, 1 % pak patří čtvrtletním plátcům.

Tabulka 7: Průměrný měsíční nárok na odpočet u měsíčních plátců za rok 2018

Měsíční plátcí			
		mld.Kč.	podíl
Průměrný MĚSÍČNÍ nárok na odpočet	Celkový měsíční NnO	54,22	100 %
	od měsíčních plátců	53,700	99 %
	od čtvrtletních plátců	0,53	1 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Po výpočtu poměru měsíčních a čtvrtletních plátců, který je vidět v tabulce č. 7, byl dále vypočítán průměrný měsíční nárok na odpočet. V celku činí 54,22 mld. Kč. U měsíčních plátců pak průměrný měsíční nárok na odpočet činí 53,7 mld. Kč a u čtvrtletních plátců 0,53 mld. Kč. Stejně jako v předchozí části, i pro tento odhad bude výpočet rozdělen na část která bude počítat dopad na státní cash-flow měsíčních plátců a dopad na státní cash-flow v případě čtvrtletních plátců.

Tabulka 8: Transakce mezi měsíčními plátcí v roce 2018

Transakce mezi měsíčními plátcí				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný MĚSÍČNÍ nadměrný odpočet	25,04	x	x	x
99 % nadměrného odpočtu	24,80	x	1,5	37,2
NnO uplatněn ihned	21,39	74 %	0	0
NnO uplatněn v dalším období	6,65	23 %	1	6,7
NnO uplatněn později	0,87	3 %	2	1,7

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

V tabulce č. 8 je vypočítán konkrétní vliv pouze mezi měsíčními plátců. Pro výpočet je potřeba opět znát průměrný měsíční nadměrný odpočet – z průměru je vypočítán podíl měsíčních plátců. Na základě dat pak vyplynuly následující poměry:

- nárok na odpočet ihned (ve stejném zdanitelném období) uplatňuje 74 % měsíčních plátců,
- nárok na odpočet v následujícím zdanitelném období uplatňuje 23 % měsíčních plátců,
- a nárok na odpočet v dalších zdanitelných období uplatňuje 3 % měsíčních plátců.

Nárok na odpočet uplatňovaný ihned (ve stejném zdanitelném období) je v průměrné výši 21,39 mld. Kč. Získán byl z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od měsíčních plátců a devadesáti devíti procenty nadměrného odpočtu. Tato výše je vynásobení znovu nulou, protože tento případ nemá žádný vliv na státní cash-flow, jelikož daň je odvedena ve stejném měsíci, jako je nárokována.

U nároku na odpočet, který je opět vypočítán rozdílem mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet a nadměrným odpočtem, a je uplatněn v následujícím zdaňovacím období, je použit koeficient 1. Má to tedy pozitivní dopad na státní cash-flow. Zde je daň odvedena o jeden měsíc dříve, než je následně nárokována.

Nárok na odpočet, který je uplatněn až v dalším období následující po následujícím období, je přepočten koeficientem 2. To má opět pozitivní vliv na státní cash-flow. Zde je daň odvedena až o 2 měsíce dříve, než je dalším měsíčním plátcem nárokována.

Následuje výpočet vlivu transakcí v případě, že měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního plátce.

Tabulka 9: Transakce mezi čtvrtletními a měsíčními plátců

Měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný MĚSÍČNÍ nadměrný odpočet	25,04	x	x	x
1 % nadměrného odpočtu	0,25	x	0,5	0,125
NnO uplatněn ihned	0,20	73 %	-1	-0,200
NnO uplatněn v dalším období	0,06	22 %	0	0,000
NnO uplatněn později	0,01	5 %	1	0,010

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Z dat Finanční správy ČR plynou následující poměry nároků na odpočet, které jsou uplatňovány v různých obdobích:

- nárok na odpočet ihned (ve stejném zdanitelném období) uplatňuje 73 % měsíčních plátců od čtvrtletních,
- nárok na odpočet v následujícím zdanitelném období uplatňuje 22 % měsíčních plátců od čtvrtletních,
- a nárok na odpočet v dalších zdanitelných obdobích uplatňuje 5 % měsíčních plátců od čtvrtletních.

I v tomto postupu výpočtu bylo vycházeno z průměrného nadměrného odpočtu, ze kterého bylo následně vypočítáno jedno procento. Nadměrný odpočet byl vynásoben koeficientem 0,5. Ve výpočtu všech následujících koeficientů se vychází průměrného měsíce celého čtvrtletí a z jednotlivých průměrů doby vrácení nadměrného odpočtu. Uvažuje se, že pokud měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního plátce a daň z tohoto plnění si nárokuje již první měsíc daného čtvrtletí, pak je daň nárokována o dva měsíce dříve, než ji čtvrtletní plátce odvede do státního rozpočtu. V případě že měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního plátce ve druhém měsíci daného čtvrtletí, pak je daň nárokována o jeden měsíc dříve, než ji čtvrtletní plátce odvede do státního rozpočtu. tyto případy mají negativní dopad na státní cash-flow. A pokud měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního plátce ve třetím měsíci daného čtvrtletí, pak daň bude odvedena a nárokována ve stejném měsíci, tzn. bude to mít nulový dopad na státní cash-flow. Tyto vypočtené hodnoty se pak jednotlivě odčítají od průměrné doby vrácení – tj. 1,5 měsíce a tento výsledek se zprůměruje.

V případě výpočtu vlivu na státní cash-flow u nároku na odpočet uplatňovaného ihned, byl použit koeficient -1. Uvažuje se stejná logika výpočtu. Pokud bude měsíční plátce nakupovat od čtvrtletního plátce v prvním měsíci daného čtvrtletí a daň si bude nárokovat ihned, pak daň bude čtvrtletním plátcem odvedena do státního rozpočtu o dva měsíce později od nárokování této daně. Pokud bude měsíční plátce nakupovat od čtvrtletního plátce ve druhém měsíci daného čtvrtletí, a daň si bude nárokovat měsíční plátce ihned, pak bude daň odvedena čtvrtletním plátcem o měsíc později. V případě, že měsíční plátce bude nakupovat od čtvrtletního plátce ve třetím měsíci daného čtvrtletí, a bude si daň nárokovat ihned, pak to bude mít nulový dopad na státní cash-flow, jelikož bude daň odvedena ve stejném období, jako bude nárokována.

Pro výpočet vlivu na státní cash-flow u nároků uplatňovaných v následujících období, bude pro výpočet použit koeficient 0. Koeficientem se násobí rozdíl mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a jedním procentem nadměrného odpočtu. Z tohoto rozdílu bylo vypočteno 22 %, protože z dat Finanční správy víme, že 22 % uplatňují měsíční plátcí nárok na odpočet v následujícím zdaňovacím období. Koeficient je uvažován následovně. Pokud měsíční plátce bude nakupovat od čtvrtletního plátce v prvním měsíci daného čtvrtletí a měsíční plátce si tuto daň bude nárokovat v následujícím zdanitelném období, pak si měsíční plátce bude daň nárokovat o jeden měsíc dříve, než ji čtvrtletní plátce odvede do státního rozpočtu. Pokud měsíční plátce bude nakupovat od čtvrtletního plátce ve druhém měsíci dané čtvrtletí a bude si tuto daň nárokovat v dalším zdaňovacím období, pak to bude mít nulový dopad na státní cash-flow, jelikož daň bude nárokována ve stejném měsíci daného čtvrtletí, jako bude odvedena čtvrtletním plátcem. V případě, že bude měsíční plátce nakupovat od čtvrtletního plátce ve třetím měsíci daného čtvrtletí, a měsíční plátce si tuto daň bude nárokovat v dalším zdanitelném období, pak si ji měsíční plátce bude nárokovat o měsíc později, než ji čtvrtletní plátce odvede do státního rozpočtu. Tento případ má od předchozích příkladů pozitivní vliv na státní cash-flow.

U výpočtu nároku na odpočet uplatňovaného v dalším zdanitelném období po následujícím je použit koeficient 1. Opět se vychází z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a jedním procentem nadměrného odpočtu. Hodnota koeficientu vychází z následujících výpočtů. Pokud měsíční plátce bude nakupovat od čtvrtletního plátce v prvním měsíci daného čtvrtletí a tuto daň si bude nárokovat v dalším zdanitelném období po období následujícím, bude dopad na státní cash-flow nulový. Daň je měsíčním plátcem nárokována ve stejném (třetím) měsíci daného čtvrtletí, jako ji čtvrtletní plátce odvede do státního rozpočtu. V případě že měsíční plátce bude nakupovat od čtvrtletního plátce ve druhém měsíci daného čtvrtletí a měsíční plátce si tuto daň bude nárokovat až ve zdanitelném období po období následujícím, pak je daň čtvrtletním plátcem odvedena o jeden měsíc dříve, než je měsíčním plátcem nárokována. A v případě, že měsíční plátce bude nakupovat od čtvrtletního plátce ve třetím měsíci daného čtvrtletí, a měsíční plátce si tuto daň bude nárokovat v dalším období po období následujícím, pak je čtvrtletním plátcem odvedena daň o dva měsíce dříve, než si ji měsíční plátce nárokuje. Tento předpoklad má v součtu pozitivní dopad na státní cash-flow.

Vliv měsíčních plátců na státní cash-flow je vypočten sečtení následujících výsledků:

- nadměrný odpočet u transakcích mezi měsíčními plátcí,
- nárok na odpočet uplatněný ihned, v následujícím období a v dalším období po následujícím u transakcí mezi měsíčními plátcí,
- nárok na odpočet u transakcí mezi měsíčními a čtvrtletními plátcí,
- nárok na odpočet uplatněný ihned, v následujícím období a v dalším období po následujícím u transakcí mezi měsíčními a čtvrtletními plátcí.

Po sečtení těchto výsledků bylo zjištěno, že měsíční plátcí by měli za rok 2018 vliv na státní cash-flow ve výši 45,517 mld. Kč.

Čtvrtletní plátcí

Druhá část odhadu se zaměřuje na čtvrtletní plátce. V následující tabulce je zobrazen průměrný čtvrtletní nárok na odpočet. Jeho výše činí 1,43 mld. Kč. Ze 7 % pak nakupují čtvrtletní plátcí od měsíčních plátců.

Tabulka 10: Průměrný měsíční nárok na odpočet u čtvrtletních plátců za rok 2018

Čtvrtletní plátcí			
		mld.Kč.	podíl
Průměrný ČTVRTLETNÍ nárok na odpočet	Celkový čtvrtletní NnO	1,43	100 %
	od měsíční plátců	0,100	7 %
	od čtvrtletních plátců	1,329	93 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Samotné transakce mezi čtvrtletními plátcí a jejich vliv na státní cash-flow je zobrazen v následující tabulce č. 11.

Tabulka 11: Transakce mezi čtvrtletními plátcí

Transakce mezi čtvrtletními plátcí				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný ČTVRTLETNÍ nadměrný odpočet	2,7	x	x	x
7 % nadměrného odpočtu	0,2	x	1,5	0,3
NnO uplatněn ihned	-0,187	93 %	0	0
NnO uplatněn v dalším období	-0,009	5 %	3	-0,028
NnO uplatněn později	-0,004	2 %	6	-0,022

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Z dat Finanční správy ČR plynou poměry nároků na odpočet, které jsou uplatňovány v různých obdobích:

- nárok na odpočet ihned (ve stejném zdanitelném období) uplatňuje 93 % čtvrtletních plátců,
- nárok na odpočet v následujícím zdanitelném období uplatňuje 5 % čtvrtletních plátců,
- a nárok na odpočet v dalších zdanitelných obdobích uplatňuje 2 % čtvrtletních plátců.

U přepočtu byl opět použit koeficient 1,5. Dále byly opět postupně vypočteny vlivy v případě jednotlivých uplatnění nároků na odpočet. U nároku na odpočet uplatňovaného ihned byl použit koeficient 0. Úvaha je zde stejná, tedy že pokud čtvrtletní plátcé poskytnou zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi ve stejném zdaňovacím období a daň bude nárokována ihned, pak to bude mít nulový dopad na státní cash-flow.

U nároku na odpočet, který je uplatněn v následujícím zdaňovacím období je použit koeficient 3. Uvažuje se, že pokud čtvrtletní plátcé nakoupí od čtvrtletního plátcé a tuto daň z nákupu si bude nárokovat až v následujícím zdanitelném období, bude daň odvedena o tři měsíce dříve, než si ji druhý čtvrtletní plátcé bude nárokovat.

U nároku na odpočet, který je uplatněn až v dalším období po následujícím, je hodnota koeficientu 6. Vychází se z předpokladu, že pokud čtvrtletní plátcé nakoupí od druhého čtvrtletního plátcé a tuto daň si bude nárokovat až v dalším zdanitelném období po období následujícím, pak bude daň odvedena do státního rozpočtu o šest měsíců, než si ji nakupující čtvrtletní plátcé bude nakupovat. Všechny tyto předpoklady mají pozitivní vliv na státní cash-flow.

Následuje výpočet vlivu transakcí mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí.

Tabulka 12: Transakce mezi čtvrtletními a měsíčními plátcí

Čtvrtletní plátcé nakupuje od měsíčního				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný ČTVRTLETNÍ nadměrný odpočet	2,7	x	x	x
93 % nadměrného odpočtu	2,5	x	2,5	6,25
NnO uplatněn ihned	-1,119	96 %	1	-1,119
NnO uplatněn v dalším období	-0,036	3 %	4	-0,144
NnO uplatněn později	-0,019	2 %	7	-0,133

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Z dat Finanční správy ČR plynou poměry nároků na odpočet, které jsou uplatňovány v různých obdobích:

- nárok na odpočet ihned (ve stejném zdanitelném období) uplatňuje 96 % čtvrtletních plátců od měsíčních plátců,
- nárok na odpočet v následujícím zdanitelném období uplatňuje 3 % čtvrtletních plátců od měsíčních,
- a nárok na odpočet v dalších zdanitelných obdobích uplatňuje 2 % čtvrtletních plátců od měsíčních.

U každých výpočtů koeficientů se vychází z předpokladu, ve kterém měsíci byl nárok na odpočet jedním plátcem a druhým plátcem byla tato daň odvedena. U všech výpočtů koeficientů, se vychází ze stejných úvah, ale i u těchto koeficientů jsou úvahy zopakovány.

Koeficient 2,5 vychází z úvahy, že pokud měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi v prvním měsíci daného čtvrtletí, je daň odvedena do státního rozpočtu o dva měsíce dříve, než je nárokována. Pokud nastane případ, že měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi ve druhém měsíci daného čtvrtletí, je daň odvedena do státního rozpočtu o jeden měsíc dříve, než je nárokována. Jako poslední může nastat situace, že měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi ve třetím měsíci daného čtvrtletí. V takovém případě je dopad na státní cash-flow nulový. Tyto úvahy mají pozitivní dopad na státní cash-flow. Koeficienty u přepočtů jsou uvažovány následovně.

U nároku na odpočet uplatněného ihned byl použit koeficient 1. Pokud měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi, je daň měsíčním plátcem odvedena o dva měsíce dříve, než si ji čtvrtletní plátce bude nárokovat. V případě, že měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi ve druhém měsíci daného čtvrtletí, je daň měsíčním plátcem odvedena o jeden měsíc dříve, než si ji čtvrtletní plátce nárokuje. Poslední případ je takový, že poskytne-li měsíční plátce zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi, je daň odvedena do státního rozpočtu ve stejnou chvíli, jako je nárokována čtvrtletním plátcem.

Koeficient u nároku na odpočtu uplatněného v následujícím zdanitelném období, je 4. Vychází se z průměru měsíčního dopadu na cash-flow. V případě, že měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi v prvním měsíci daného čtvrtletí, je daň

měsíčním plátcem odvedena o 5 měsíců dříve, jelikož si ji čtvrtletní plátce nárokuje v dalším zdanitelném období. Pokud měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi ve druhém měsíci daného čtvrtletí, je daň měsíčním plátcem odvedena o čtyři měsíce dříve, jelikož si ji čtvrtletní plátce bude nárokovat až v dalším zdanitelném období. Poslední situací pro tento odhad je případ, kdy měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění ve třetím měsíci daného čtvrtletí. Měsíční plátce pak tuto daň odvede o tři měsíce dříve, než ji v následujícím období odvede čtvrtletní plátce.

U nároku na odpočet uplatňovaného v dalším období po následujícím je použit koeficient 7. Pokud měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi v prvním měsíci daného čtvrtletí, měsíční plátce odvede tuto daň do státního rozpočtu o osm měsíců dříve, než si ji bude čtvrtletní plátce nárokovat v dalším období po období následujícím. V případě, že měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění čtvrtletnímu plátcovi ve druhém měsíci daného čtvrtletí, měsíční plátce odvede tuto daň o sedm měsíců dříve, než si ji bude čtvrtletní plátce nárokovat v dalším období po následujícím. Poslední situací je případ, kdy měsíční plátce poskytne zdanitelné plnění ve třetím měsíci daného čtvrtletí čtvrtletnímu plátcovi. Měsíční plátce tuto daň z plnění odvede o čtři měsíce dříve, než si ji bude čtvrtletní plátce nárokovat v dalším období po období následujícím.

Pro výpočet vlivu čtvrtletních plátců na dopad státního cash-flow byly sečteny následující výsledky:

- nadměrný odpočet u transakcí mezi čtvrtletními plátcovi,
- nárok na odpočet uplatněný ihned, v následujícím období a v dalším období po následujícím u transakcí mezi čtvrtletními plátcovi,
- nadměrný odpočet u transakcí mezi čtvrtletními a měsíčními plátcem
- nárok na odpočet uplatněný ihned, v následujícím období a v dalším období po následujícím u transakcí mezi čtvrtletními a měsíčními plátcem.

Po sečtení přepočtů bylo zjištěno, že čtvrtletní plátcem by měli za rok 2018 vliv na státní rozpočet v hodnotě 5,129 mld. Kč. Pokud by se zavedl režim reverse charge pro všechna zdanitelná plnění, jejichž základ daně přesahuje 450 000 Kč, pak by státní rozpočet přišel o průběžné financování ve výši 50,646 mld. Kč.

4.2 Odhad vlivu zavedení plošného reverse charge na ekonomické subjekty

V následující kapitole je počítán vliv při zavedení plošného mechanismu přenesené daňové povinnosti na ekonomické subjekty, které jsou postaveny v různé části ekonomického řetězce. Vliv je počítán na modelových příkladech.

Na obou modelových příkladech bude spočítáno, jaký vliv by mělo případné zavedení plošného reverse charge na jejich cash-flow. Varianty výpočtů budou stejné, jako odhad výpadku státního cash-flow. První varianta u každého modelového příkladu se bude věnovat zavedení plošného reverse charge na zdanitelná plnění, která přesáhnou limit základu daně 450 000 Kč a druhá varianta se bude věnovat zavedení plošného reverse chat na všechna zdanitelná plnění bez limitu.

Abych mohla provést u jednotlivých firem nejen výpočet vlivu na cash-flow, ale také popsat jednotlivé dopady, je potřeba detailněji popsat samotné přiznání k dani z přidané hodnoty a vysvětlit jednotlivé údaje, které vyplývají z řádku daňového přiznání, jelikož zavedením mechanismu reverse charge se musel příslušný tiskopis dnového přiznání změnit.

Tiskopis daňového přiznání se skládá ze dvou stran a je rozdělení na tři oddíly A, B a C. V oddílu A plátce daně uvádí přesné informace o svoji společnosti, např. o jaký typ daňového subjektu se jedná, kontakt, sídlo, jeho IČ a DIČ, pod jaký finanční úřad spadá, resp. Na který se samotné daňové přiznání podává. Dále jsou v oddílu A uvedeny informace jako např. hlavní ekonomická činnost subjektu, za jaké zdaňovací období se daňové přiznání podává, zdali je daňové přiznání podáno řádně, opravně či následně, popř. jaké důvody vedly k podání opravného nebo dodatečného daňového přiznání. V oddílu B se pak stvrzuje pravdivost a úplnost údajů uvedených v oddílech A, B a C. V případě, že společnost zastupuje externí účetní společnost, které je zplnomocněna k podávání daňových přiznání za společnost, je v oddílu B uvedeno jméno fyzické/právnícké osoby, která je oprávněná k tomuto podpisu – např. daňový poradce. Oddíl C se dále dělí na 6 částí, které jsou pojmenované podle informací, které jednotlivé části obsahují:

- I. - Zdanitelná plnění,

- II. - Plnění osvobozená a s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně (po zavedení RCH přejmenováno na Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet
- III. – Doplňující údaje,
- IV. – Nárok na odpočet daně,
- V. - Krácení nároku na odpočet daně,
- VI. – Výpočet daňové povinnosti (po zavedení RCH přejmenováno na Výpočet daně)

Obsah jednotlivých řádků se po zavedení mechanismu reverse charge změnil, proto jsou popsány jednotlivě před zavedením a po zavedení mechanismu reverse charge.

4.2.1 Přiznání k dani z přidané hodnoty před zavedením mechanismu přenesené daňové povinnosti

Oddíl C v daňovém přiznání do března 2011 měl kolonky řádků od 1 do 67. Například řádky 1 a 2 v části I. - Zdanitelná podávají informaci o uskutečněných zdanitelných plnění s místem plnění v tuzemsku. První sloupec pak zobrazuje součet všech základů daně u poskytovaných plnění, které podléhají základně sazbě. Druhý řádek pak podává informaci o výši poskytnutých plnění, které podléhají snížené sazbě. Řádky 3 a 4 vykazovali nakumulovanou výši všech základů daní, který daňový subjekt pořídil z jiných členských států. Dále řádky v oddílu IV. - Nárok na odpočet daně, se vztahují pro všechna zdanitelná plnění, které daňový subjekt přijal taktéž od plátců daně. První sloupec kumuluje všechny zdanitelná plnění a druhý sloupec kumuluje výši sazby daně na vstupu. Třetí sloupec pak uvádí pouze část uplatňované daně, ke které dochází u krácení odpočtu.

4.2.2 Přiznání k dani z přidané hodnoty po zavedení mechanismu přenesené daňové povinnosti

Oddíl C měl po zavedení mechanismu reverse charge změny. Staré daňové přiznání končilo řádkem 67, nynější daňové přiznání končí již řádkem 66. V I., II. a IV. Části přibýlo po jednom řádku, čímž došlo ke změně čísel, viz příloha.

Řádek č. původně obsahoval údaje o dodání zlata. Po zavedení mechanismu reverse charge se do řádku 10 a 11 zaznamenávají zdanitelná plnění, které podléhají režimu

přenesené daňové povinnosti. Zaznamenávají se údaje o odebraném zboží či přijatých službách. Řádek 10 se vztahuje pro zdanitelná plnění, která podléhají základní sazbě a do řádku 11 pak zdanitelná plnění, která podléhají snížené sazbě. V druhé části přibyl řádek 25. Původně patřil ostatním uskutečněným plněním s nárokem na odpočet, po změně se do řádku 25 zaznamenává všechna uskutečněná zdanitelná plnění, které byly poskytnutá v režimu přenesené daňové povinnosti. Tento řádek sčítává pouze základy daně uskutečněných plnění, jelikož daň v režimu přenesené daňové povinnosti musí odvést odběratel zboží, či služby.

Řádky 43 a 44 měly také podstatnou změnu. V těchto řádcích jsou sečteny všechny základy daní a DPH na vstupu, u kterých má plátce daně povinnost jej přiznat.

Od roku 2016 má plátce daně povinnost podávat s daňovým přiznáním Kontrolní hlášení. Přijatá zdanitelná plnění se v Kontrolní hlášení vykazují v oddílu B1, s hodnotami z řádků 10 a 11 daňového přiznání.

4.2.3 Dopad na cash-flow společnosti AB, s.r.o. při zavedení plošného reverse charge s limitem 450 000 Kč

Společnost AB, s.r.o. přijímá zdanitelná plnění v převážné většině od zahraniční dodavatele, tudíž už dosavadní režim reverse charge tato firma využívá, a poskytuje zdanitelná plnění tuzemským odběratelům. Tyto zdanitelná plnění podléhají jak základní sazbě DPH, tak první snížené sazbě.

Tato společnost, která přijímá zdanitelná plnění a týkájí se podnikání, nepřesáhne hranici pro zavedení plošného reverse charge nad 450 000 Kč. Ovšem fakturuje jiné společnosti, kde jejich základ činí více jak 450 000 Kč. Očekává se tedy, že na společnost AB, s.r.o., bude mít tento typ plošného reverse charge vliv na jejich cash-flow.

Pro zjištění vlivu zavedení plošného reverse charge (v obou variantách) potřebuji prvotně zjistit, jakou vlastní daňovou povinnost nebo nadměrný odpočet za jednotlivé měsíce má společnost v aktuální situaci (tj. před zavedením plošného reverse charge). Abych došla k výši vlastní daňové povinnosti (dále jen „VDP“) či nadměrného odpočtu (dále jen „NO“) po zavedení plošného reverse charge, musela jsem v jednotlivých měsících odečíst (popř. přičíst) daň z přidané hodnoty u zdanitelných plněních, jejichž základ daně byl vyšší jak 450 000 Kč. Firma AB, s.r.o. měla za rok 2019 pouze poskytnutá zdanitelná plnění nad požadovanou hranici. Následující tabulka č. zobrazuje VDP/NO za každý měsíc před

zavedením plošného reverse charge, VDP/NO po zavedení plošného reverse charge. Za rok 2019 se průměrná měsíční VDP pohybovala okolo 1,1 mil. Kč. V případě zavedení plošného reverse by se měsíční daňová povinnost výrazně změnila. Protože společnost AB, s.r.o. většinu svých závazků fakturuje nad výši, u které by se plošný reverse charge uplatnil, znamenalo by to sumární nárůst ze závazků vůči Finančnímu úřadu ve většině případů právě na pohledávky za Finančním úřadem. Jak lze vidět v tabulce č. 13 a v grafu č. 1, pouze za měsíc červen a červenec by se snížila VDP, za zbytek měsíců by pak společnost měla NO a oproti skutečnosti by společnost měla na DPH ušetřeno přibližně 13 mil. Kč.

Tabulka 13: Zavedení plošného reverse charge s hranicí 450 000 Kč

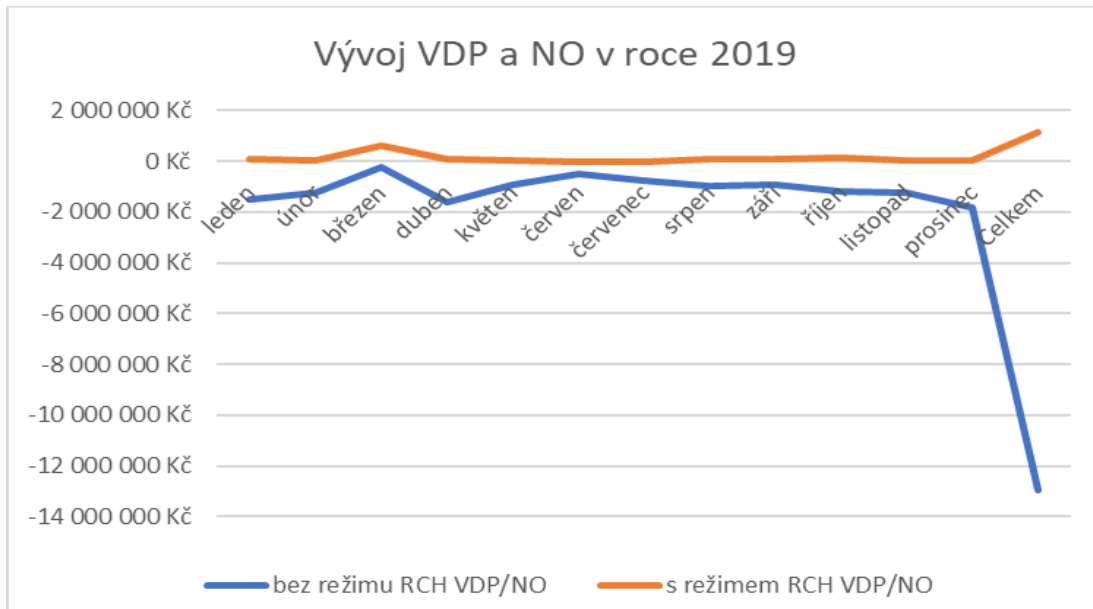
Přiznání k DPH za měsíce	bez režimu RCH	s režimem RCH (limit nad 450 tis. Kč)
	VDP/NO	VDP/NO
leden	-1 491 649 Kč	74 603 Kč
únor	-1 216 920 Kč	24 834 Kč
březen	-235 330 Kč	619 518 Kč
duben	-1 606 196 Kč	61 665 Kč
květen	-928 325 Kč	45 064 Kč
červen	-510 650 Kč	-48 348 Kč
červenec	-791 591 Kč	-7 270 Kč
srpen	-953 391 Kč	73 131 Kč
září	-924 513 Kč	98 159 Kč
říjen	-1 203 938 Kč	132 406 Kč
listopad	-1 235 914 Kč	26 385 Kč
prosinec	-1 838 021 Kč	15 598 Kč
Celkem	-12 936 438 Kč	1 115 745 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat společnosti AB, s.r.o.

Zavedení plošného reverse charge by mělo za rok 2019 pozitivní vliv na cash-flow společnosti. Pozitivní dopad na cash-flow je způsobeno tím, že by společnost díky plošnému reverse charge nemusela hradit DPH, naopak by měla pravidelné NO. Je to způsobené tím, že na vstupu by byla vyšší daň než na výstupu. Daň na výstupu by odvedl odběratel. Pravidelné NO však mohou vést k častějším kontrolám ze strany Finančního úřadu. V aktuální situaci musí společnost daň zaplatit nejpozději do 25. dne následujícího

měsíce po skončení předchozího zdaňovacího období. Zdaňovací období je pro společnost AB, s.r.o. kalendářní měsíc.

Graf 1: Vývoj VDP a NO v roce 2019



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat společnosti AB, s.r.o.

4.2.4 Dopad na cash-flow společnosti AB, s.r.o. při zavedení plošného reverse charge na všechna zdanitelná plnění bez limitu

V případě, že by stát zavedl plošný mechanismus reverse charge na všechna zdanitelná plnění, by změna byla pro společnost AB, s.r.o. podstatná, viz. tabulka č. 14 a graf č. 2.

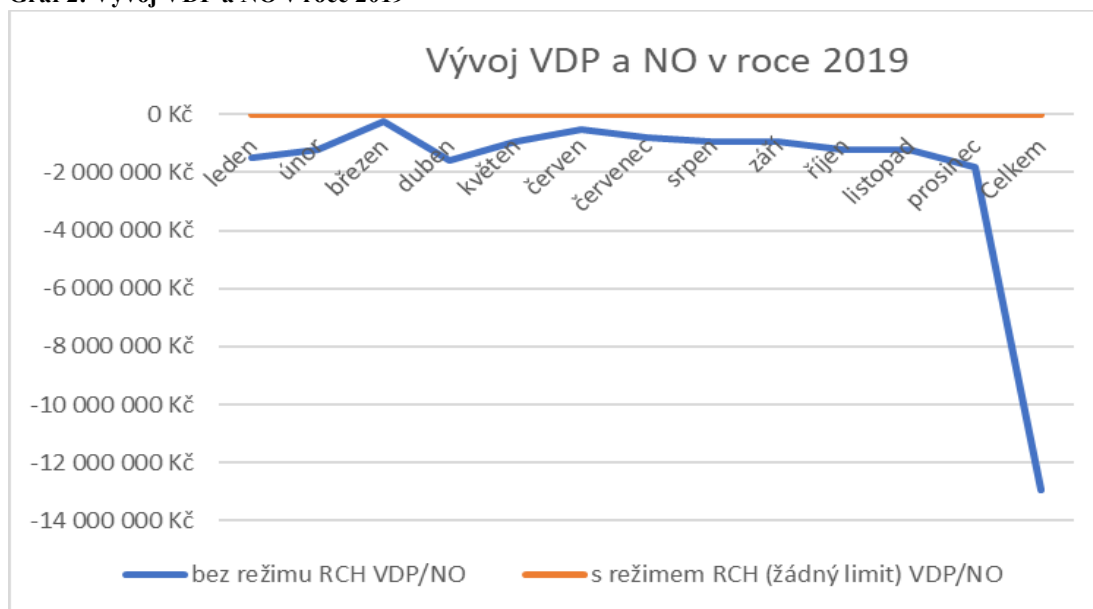
Tabulka 14: Zavedení plošného reverse charge bez limitu

Přiznání k DPH za měsíce	bez režimu RCH	s režimem RCH (žádný limit)
	VDP/NO	VDP/NO
leden	-1 491 649 Kč	0 Kč
únor	-1 216 920 Kč	0 Kč
březen	-235 330 Kč	0 Kč
duben	-1 606 196 Kč	0 Kč
květen	-928 325 Kč	0 Kč
červen	-510 650 Kč	0 Kč
červenec	-791 591 Kč	0 Kč
srpen	-953 391 Kč	0 Kč
září	-924 513 Kč	0 Kč
říjen	-1 203 938 Kč	0 Kč
listopad	-1 235 914 Kč	0 Kč
prosinec	-1 838 021 Kč	0 Kč
Celkem	-12 936 438 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat společnosti AB, s.r.o.

Společnost AB, s.r.o. je v takové části řetězci, kdy neprodává své zboží koncovým zákazníkům, ale fakturuje plátcům daně. Zavedení tohoto typu plošného reverse charge by pro společnost znamenalo vystavovat faktury bez daně, kterou by odvedl v režimu reverse charge odběratel. U všech svých zdanitelných plnění na vstupu by musela odvést daň, ale zároveň si daň nárokovat. V daňovém přiznání by všechny přijatá plnění byla vykázána na řádcích 10 či 11 a uskutečněná zdanitelná plnění pak na řádcích 25. Pro společnost by tohle zavedení znamenalo nulovou daňovou povinnost.

Graf 2: Vývoj VDP a NO v roce 2019



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat společnosti AB, s.r.o.

4.2.5 Dopad na cash-flow společnosti XY, s.r.o. při zavedení plošného reverse charge s limitem 450 000 Kč

Společnost XY, s.r.o. přijímá zdanitelná plnění v převážné většině od tuzemských dodavatelů a poskytuje zdanitelná plnění tuzemským odběratelům. Tyto zdanitelná plnění podléhají jak základní sazbě DPH, tak první snížené sazbě.

Zavedení plošného reverse charge s limitem nad 450 000 Kč má zcela jiná vliv na společnost XY, s.r.o., než na předchozí společnost AB, s.r.o. U předchozí společnosti by se z její daňové povinnosti staly pravidelné nadměrné odpočty. U této společnosti XY, s.r.o. je situace následující. V tabulce č. 14. a grafu č. 3 je zobrazen vliv zavedení plošného reverse charge a vývoj na VDP či NO za rok 2019. Bez tohoto typu reverse charge měla společnost XY, s.r.o. daňovou povinnost vůči Finančnímu úřadu. Za rok 2019 odvedla 7,2 mil. Kč a průměrná měsíční výše je 603 tis. Kč. V měsících květen až říjen se VDP společnosti naopak zvýšila, jelikož tyto měsíce nefakturoval odběrateli za částky se základem vyšším jak 450 000 Kč, ale pouze přijímal zdanitelná plnění se základem vyšším jak 450 000 Kč. V měsících leden, únor, listopad a prosinec se jim VDP snížila. V případě zavedení tohoto typu mechanismu by za celý rok společnost ušetřila na dani z přidané hodnoty přibližně 1,3 mil Kč. a průměrná měsíční výše by klesla přibližně na 490 tis. Kč.

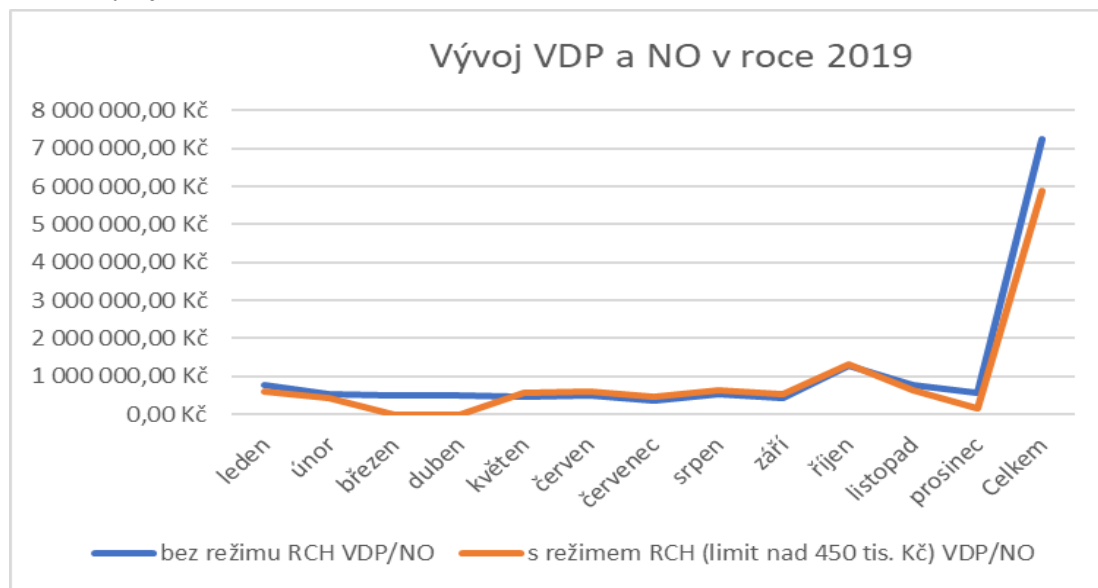
Tabulka 15: Zavedení plošného reverse charge nad 450 000 Kč

Přiznání k DPH za měsíce	bez režimu RCH	s režimem RCH (limit nad 450 tis. Kč)
	VDP/NO	VDP/NO
leden	766 500,00 Kč	603 737,00 Kč
únor	537 733,00 Kč	418 318,00 Kč
březen	511 828,00 Kč	0,00 Kč
duben	487 411,00 Kč	0,00 Kč
květen	479 600,00 Kč	567 548,00 Kč
červen	505 363,00 Kč	595 047,00 Kč
červenec	365 700,00 Kč	449 614,00 Kč
srpen	522 273,00 Kč	620 820,00 Kč
září	441 170,00 Kč	542 430,00 Kč
říjen	1 269 007,00 Kč	1 321 168,00 Kč
listopad	784 816,00 Kč	633 755,00 Kč
prosinec	568 043,00 Kč	142 723,00 Kč
Celkem	7 239 444 Kč	5 895 160 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat společnosti XY, s.r.o.

Aktuálně musí společnost odvádět DPH do 25. dne po měsíci, ve kterém se uskutečnila zdanitelná plnění. Společnost ovšem očekává, že vyfakturované poskytnuté plnění bude zapláceno odběratelem včas, tedy do 25. dne následujícího měsíce po ukončeném období. V takovém případě to má pozitivní vliv na cash-flow společnosti, jelikož peníze od odběratelů obdrží ještě před odvedením samotné daně. Pokud by došlo ale k zavedení tohoto typu, je zřetelné, že by to u některých transakcí mělo neutrální vliv na cash-flow, jelikož nebude profit z časového nesouladu úhradu svých pohledávek a závazků. Jak lze vidět v gradu, v případě zavedení tohoto cenového limitu by v případě této společnosti by nebyla výhoda až tak znatelná, ze své původní sedmi milionové daňové povinnosti, by jejich daňová povinnosti činila necelých 6 milionů. Tento rozdíl by však společnost mohla investovat do jiných investic společnosti.

Graf 3: Vývoj VDP a NO v roce 2019



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat společnosti XY, s.r.o.

4.2.6 Dopad na cash-flow společnosti XY, s.r.o. při zavedení plošného reverse charge na všechna zdanitelná plnění

Situace této společnosti je v takovém případě stejná jako u předchozí společnosti AB, s.r.o. Následující tabulka a graf vyjadřuje tuto změnu

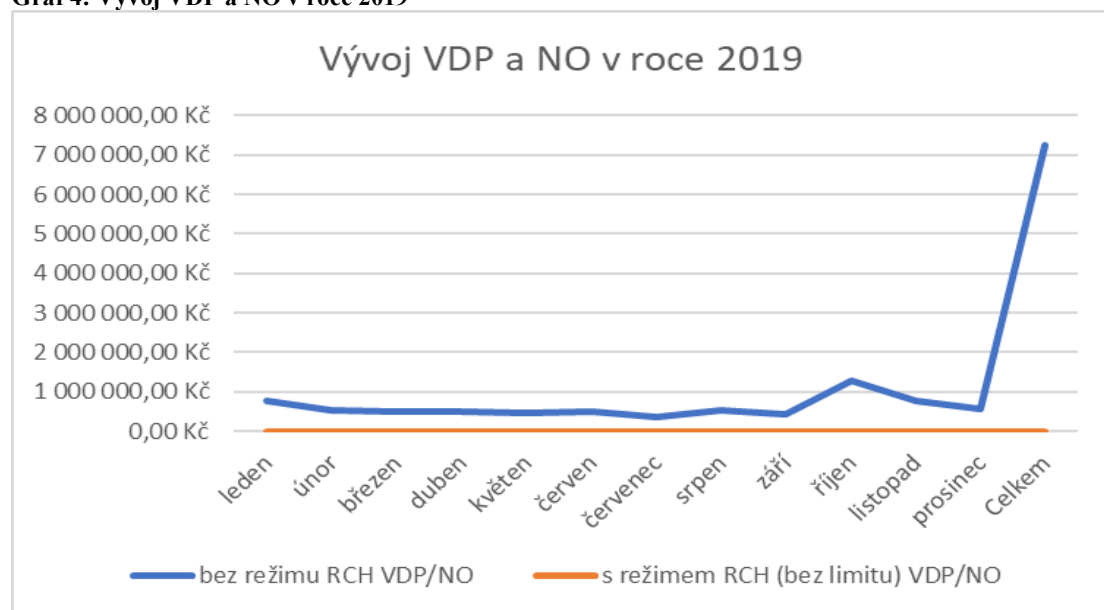
Tabulka 16: Zavedení plošného reverse charge bez limitu

Přiznání k DPH za měsíce	bez režimu RCH	s režimem RCH (bez limitu)
	VDP/NO	VDP/NO
leden	766 500,00 Kč	0,00 Kč
únor	537 733,00 Kč	0,00 Kč
březen	511 828,00 Kč	0,00 Kč
duben	487 411,00 Kč	0,00 Kč
květen	479 600,00 Kč	0,00 Kč
červen	505 363,00 Kč	0,00 Kč
červenec	365 700,00 Kč	0,00 Kč
srpen	522 273,00 Kč	0,00 Kč
září	441 170,00 Kč	0,00 Kč
říjen	1 269 007,00 Kč	0,00 Kč
listopad	784 816,00 Kč	0,00 Kč
prosinec	568 043,00 Kč	0,00 Kč
Celkem	7 239 444 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat společnosti XY, s.r.o.

Protože nefakturuje žádnému koncovému zákazníkovi, za kterého by odvedla daň, všechna zdanitelná plnění by pouze vykazala na příslušných řádcích (10, 11 a 25) v daňovém přiznání s nulovou daňovou povinností. Takové zavedení plošného reverse charge by mělo na cash-flow sice vliv neutrální, protože daň na vstupu musí rovnou odvést, ale zároveň ji rovnou nárokuje v daňovém přiznání a v případě vyfakturování odběrateli za poskytnutí plnění je faktura bez daně, ale k dispozici by společnosti zůstalo více peněz, se kterými by mohla disponovat jiným směrem, ve prospěch podnikání.

Graf 4: Vývoj VDP a NO v roce 2019



Zdroj: Vlastní zpracování dle dat společnosti XY, s.r.o.

Ne u všech společností by zavedení plošného reverse charge (ať už s limitem nebo bez limitu) mělo takový vliv. Daň v celkovém řetězci by musely odvést společnosti, které by fakturovaly koncovým zákazníkům. V jejich případě je tedy pravděpodobné, že budou mít daňovou povinnost vůči Finančnímu úřadu, která bude snížena o nárok na odpočet daně na vstupu. Pokud by se ale měl zavést plošný reverse charge bez limit, tuto dnovou povinnost by si nárokovat nemohly. Pokud by od svých koncových zákazníků dostávaly platbu ihned, popř. splatnost by byla nastavena časově do doby, než by společnost odvedla daň, pak to bude mít příznivý vliv na jejich cash-flow.

5 Výsledky a diskuze

Možné zavedení plošného mechanismu reverse charge má dopady jak na cash-flow státního rozpočtu, tak na cash-flow firem. Návrhů a variant o tom, jak by tento mechanismus měl fungovat proběhlo mnoho. Studie Kohoutkové a Zídkové. uvažuje variantu všeobecného reverse charge na všechna zdanitelná plnění bez limitu. Další varianty už uvažují limit pro aplikaci tohoto režimu hranici, od které by se režim reverse charge uplatňoval.

Odhad dopadu zavedení režimu reverse charge na státní cash-flow staví na vlivu měsíčních a čtvrtletních plátců a jejich vrácení samotné daně a nároků na odpočet. U měsíčních a čtvrtletních plátců je určen poměr, ve kterém se podílejí na průběžném financování státního rozpočtu. U každého typu plátců se řeší, v jakém poměru jsou obchodní vztahy mezi měsíčními a čtvrtletními plátcí. Vliv na měsíční cash-flow byl stanoven s využitím koeficientů a nároků na odpočet. Nárok na odpočet byl rozdělen na tři části: zda byl uplatněn ihned v období, ve kterém proběhlo zdanitelné plnění, zda byl nárok na odpočet uplatněn v následujícím období, ve kterém proběhlo zdanitelné plnění, a zda byl nárok na odpočet uplatněn v dalším období po období následujícím. Vypočítaná hodnota jednotlivých nároků na odpočet byla přepočtena koeficientem, který vyjadřuje vliv na státní cash-flow.

Následující tabulka na druhé straně zobrazuje souhrn všech vypočítaných hodnot vlivu v případě zavedení plošného reverse charge s limitem nad 450 000 Kč. Stát by v roce 2018 přišel o průběžné financování v hodnotě 60 mld. Kč, kdy 99 % této části tvoří měsíční plátcí, kterých by se tohle časté diskutované zavedení dotklo. Před stanoveným limitem, od kterého by měl platit plošný reverse charge, proběhly diskuze, že se tento reverse charge bude vztahovat na všechna zdanitelná plnění. Odhad, který byl vypočtený říká, že stát by v důsledku zavedení tohoto režimu v roce 2018 přišel o průběžné financování ve výši cca 80 mld. Kč. Z dat Generálního finančního ředitelství bylo zjištěno, že na této hodnotě se z 97 % podílejí měsíční plátcí. V následujících tabulkách jsou shrnuty jednotlivé výše důležitých parametrů pro určení dopadu, a to pro obě varianty, tedy limit 450 000 Kč a zavedení bez limitu.

Tabulka 17: Vliv zdanitelného plnění nad 450 000 Kč na cash-flow státního rozpočtu 2018 – kompletní data

Vliv zdanitelného plnění nad 450 000,- na cash-flow státního rozpočtu v roce 2018				
Měsíční plátcí				
		mld.Kč.	podíl	
Průměrný MĚSÍČNÍ	Celkový měsíční NnO	54,22	100 %	
nárok na odpočet	od měsíční plátců	53,700	99 %	
	od čtvrtletních plátců	0,53	1 %	
Transakce mezi měsíčními plátcí				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný MĚSÍČNÍ nadměrný odpočet	25,04	x	x	x
99 % nadměrného odpočtu	24,80	x	1,5	37,200
NnO uplatněn ihned	21,39	74 %	0	0
NnO uplatněn v dalším období	6,65	23 %	1	6,647
NnO uplatněn později	0,87	3 %	2	1,734
Měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný MĚSÍČNÍ nadměrný odpočet	25,04	x	x	x
1 % nadměrného odpočtu	0,25	x	0,5	0,125
NnO uplatněn ihned	0,20	72,7 %	-1	-0,204
NnO uplatněn v dalším období	0,06	22,2 %	0	0,000
NnO uplatněn později	0,01	5,1 %	1	0,014
Kontrolní součet	54,23	Vliv měsíčních plátců		45,517
Čtvrtletní plátcí				
		mld.Kč.	podíl	
Průměrný ČTVRTLETNÍ	Celkový čtvrtletní NnO	1,43	100 %	
nárok na odpočet	od měsíční plátců	0,100	7 %	
	od čtvrtletních plátců	1,329	93 %	
Transakce mezi čtvrtletními plátcí				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný ČTVRTLETNÍ nadměrný odpočet	2,7	x	x	x
7 % nadměrného odpočtu	0,2	x	1,5	0,3
NnO uplatněn ihned	-0,093	93,42 %	0	0
NnO uplatněn v dalším období	-0,005	4,73 %	3	-0,014
NnO uplatněn později	-0,002	1,85 %	6	-0,011
Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný ČTVRTLETNÍ nadměrný odpočet	2,7	x	x	x
93 % nadměrného odpočtu	2,5	x	2,5	6,25
NnO uplatněn ihned	-1,119	95,56 %	1	-1,119
NnO uplatněn v dalším období	-0,036	3,04 %	4	-0,142
NnO uplatněn později	-0,019	1,64 %	7	-0,134
Kontrolní součet	1,43	Vliv čtvrtletních plátců		5,129

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Tabulka 18: vliv všech zdanitelných plnění bez limitu na cash-flow státního rozpočtu 2018 - kompletní data

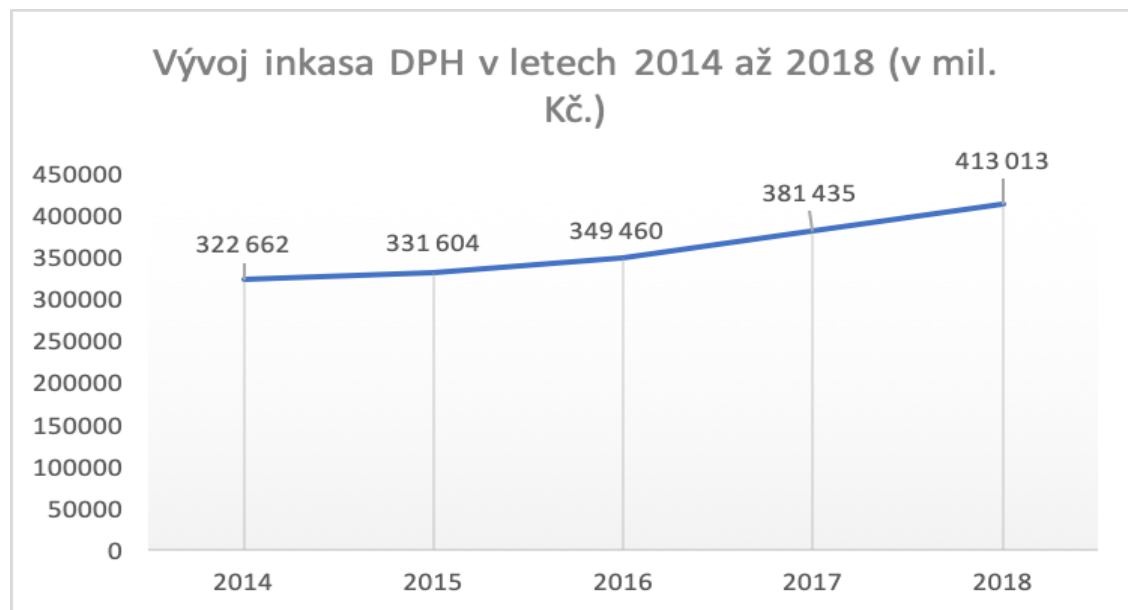
Vliv všech zdanitelných plnění bez limitu na cash-flow státního rozpočtu v roce 2018				
Měsíční plátcí				
		mld.Kč.	podíl	
Průměrný MĚSÍČNÍ nárok na odpočet	Celkový měsíční NnO	99,35	100 %	
	od měsíční plátců	96,37	97 %	
	od čtvrtletních plátců	2,98	3 %	
Transakce mezi měsíčními plátcí				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný MĚSÍČNÍ nadměrný odpočet	25,037	x	x	x
97 % nadměrného odpočtu	24,286	x	1,5	36,429
NnO uplatněn ihned	54,063	75 %	0	0
NnO uplatněn v dalším období	15,858	22 %	1	15,858
NnO uplatněn později	2,163	3 %	2	4,325
Měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný MĚSÍČNÍ nadměrný odpočet	25,037	x	x	x
3 % nadměrného odpočtu	0,751	x	0,5	0,376
NnO uplatněn ihned	1,605	72 %	-1	-1,605
NnO uplatněn v dalším období	0,557	25 %	0	0
NnO uplatněn později	0,067	3 %	1	0,067
Kontrolní součet	99,35	Vliv měsíčních plátců		55,450
Čtvrtletní plátcí				
		mld.Kč.	podíl	
Průměrný ČTVRTLETNÍ nárok na odpočet	Celkový čtvrtletní NnO	8,8	100 %	
	od měsíční plátců	0,9	11 %	
	od čtvrtletních plátců	7,8	89 %	
Transakce mezi čtvrtletními plátcí				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný ČTVRTLETNÍ nadměrný odpočet	2,736	x	x	x
11 % nadměrného odpočtu	0,3	x	1,5	0,45
NnO uplatněn ihned	0,564	94 %	0	0
NnO uplatněn v dalším období	0,030	5 %	3	0,090
NnO uplatněn později	0,006	1 %	6	0,036
Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního				
	Průměrný stav v mld. Kč	Procento transakcí	Koeficient	Přepočet
Průměrný ČTVRTLETNÍ nadměrný odpočet	2,736	x	x	x
89 % nadměrného odpočtu	2,44	x	2,5	6,1
NnO uplatněn ihned	5,038	94 %	1	5,038
NnO uplatněn v dalším období	0,268	5 %	4	1,072
NnO uplatněn později	0,054	1 %	7	0,375
Kontrolní součet	8,80	Vliv čtvrtletních plátců		13,162

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z Finanční správy ČR, 2018

Před stanoveným limitem, od kterého by měl platit plošný reverse charge, proběhly diskuze, že se tento reverse charge bude vztahovat na všechna zdanitelná plnění. Odhad, který byl vypočtený říká, že stát by v důsledku zavedení tohoto režimu v roce 2018 přišel o průběžné financování ve výši cca 80 mld. Kč. Z dat Generálního finančního ředitelství bylo zjištěno, že na této hodnotě se z 97 % podílejí měsíční plátcí.

Dopad zavedení všeobecného (plošného) reverse charge odhadovala Zídková a spol. již v roce 2014. Odhadovala, že se měsíční plátcí podílejí na hodnotě výpadku v 83 %. Tento poměr je ale v její studii pouze odhad, proto se tak zásadně poměry měsíčních a čtvrtletních plátců změnily při odhadu dopadu v roce 2018, konkrétně tak, že se poměr čtvrtletních plátců snížil. Již v roce 2014 odhadovaly výpadek ve státním cash-flow ve výši 52 mld. Kč. V roce 2018 byl odhad vypočten na téměř 62 mld. Kč. Vzhledem k vývoji inkasa DPH, který je zobrazen v následujícím grafu, je pravděpodobné, že by se výpadek každoročně zvyšoval.

Graf 5: Vývoj inkasa DPH v letech 2014 až 2018



Zdroj: Finanční správa ČR, 2014–2018

Podíl dopadu zavedení tohoto mechanismu na inkasu DPH je v případě zavedení plošného reverse charge bez cenového limitu skoro 17 %, a s cenovým limitem 450 000 Kč je 12 %. Takový podíl není zanedbatelný, proto se jeho zavedení odkládá, popř. mělo být zavedeno jen na dobu určitou.

Zídková a spol. ve své studii navrhly, jak tento dopad alespoň zmírnit, a to změnou a zkrácením daně. Jedním z jejích návrhů bylo stanovit zálohu na tuto daň, a to ve výši 75 % z předchozí daňové povinnosti, nebo zkrátit splatnost daň na 5. či 10. den měsíce následujícího po ukončeném zdaňovacím období. V takovém případě je ale riziko, že pro firmy to bude nejen administrativně, ale i časově náročné a je tedy možné, že by se jim navýšily náklady v případě takové změny.

Při výpočtech odhadů v obou situacích bylo počítáno s určitými předpoklady jako například vrácení daně 1,5. Tento odhad je ve studii od Zídkové brán jako kompromis mezi zákonnou lhůtou pro vrácení daně a běžnou praxí. Pokud by se tento předpoklad změnil, ať už k variantně uzákoněné lhůtě, nebo běžnou praxí, kdy jsou nadměrné odpočty vráceny, výsledná částka dopadu, by byla rozdílná.

Dopad na cash-flow společností byl počítán z přiznání k DPH za rok 2019 a uvažovaly se obě varianty u počítání dopadu zavedení plošného reverse charge na státní cash-flow. Jaký konkrétní dopad to má, záleží ovšem na různém postavení společnosti v distribučním řetězci, o jaké odvětví se jedná nebo zdali má své odběratele v oblasti velkoobchodu, maloobchodu nebo jsou to samotní koncoví zákazníci. U společnosti AB, s.r.o. by změna vylolala obrát a to takový, že z pravidelné měsíční daňové povinnosti by se staly pravidelné nadměrné odpočty. U společnosti XY, s.r.o. se daňová povinnost snížila.

O tyto daně, které by si mohly společnosti, jak nárokovat, tak je zároveň odvést, by stát nepřišel, jelikož by daň odvedly ty plátcové, kteří fakturují koncovým zákazníkům a musí za ně daň odvést. V případě zavedení plošného reverse charge na všechna zdanitelná plnění bez limitu by znamenalo velký výpadek. Takový výpadek je počítán v předchozí kapitole. V případě těchto dvou společností by stát při zavedení tohoto mechanismu bez limitu přišel v součtu přibližně o 20 mil. Kč. Pokud by stát přistoupil na zavedení plošného reverse charge s limitem 450 000 tis. Kč, stát by v případě těchto dvou společností přišel o pouhých 229 tis. Kč. Důsledek je takový, že první společnosti by vznikaly vratky na DPH. Je to výrazný rozdíl, proto se v poslední době zvažovala pouze varianta zavedení plošného reverse charge na zdanitelná plnění se základem daně od určité výše.

Na cash-flow firem nemá vliv jen zavedení plošného reverse charge, ovšem v případě zavedení s limitem nad 450 000 Kč. Jejich cash-flow ovlivňují časové nesoulady mezi dobou uhrazení svých pohledávek/závazků, a odvedení/nárokování daně. Negativně

ovlivní cash-flow jakékoli společnosti případ, kdy splatnost závazků dodavatelům bude kratší, než doba pro vrácení nadměrného odpočti, jelikož nadměrný odpočet bude firmě vrácen až po podání daňového přiznání, ale svoje vstupy, tedy závazky vůči dodavatelům, již zaplatil. To platí i v případě zavedení plošného reverse charge s limitem nad 450 000 Kč. Pokud by takové situace byla ve vztahu společnost – odběratel, taková splatnost (tedy že bude do 25. dne následujícího měsíce po ukončeném období), má pozitivní vliv na cash-flow určité společnosti. Z těchto časových nesouladů by společnosti mohly profitovat i v případě zavedení plošného reverse charge nad 450 000 Kč. Pokud by se ale zavedl plošný reverse charge pro všechna zdanitelná plnění bez ohledu na jejich výši, pak by společnost z těchto časových nesouladů nemohla profitovat a transakce daní bude neutrální vůči cash-flow společnosti.

6 Závěr

Současný systém daně z přidané hodnoty kombinuje jak standardní způsob zdanění, tak systém zdanění pomocí přenesené daňové povinnosti. Rozlišuje zdanění jak v zemi původu, tak zdanění založené na principu země spotřeby. Složitost a rozdílnost celého systému daně z přidané hodnoty přispívá k vyšší míře jak nejasností pro daňové subjekty, ale i vyšší administrativní náročnost. Daňové subjekty se musí neustále orientovat nejen v daňovém systému České republiky, ale kolikrát i v daňových systémech v zemi obchodních partnerů.

Různé nejasnosti v těchto systémech ale přispívají k vyšší míře daňovým únikům. Proti daňovým únikům existuje několik nástrojů proti bojům, jedná se např. o Daňovou Kobru, Elektronická evidence tržeb, která je v České Republice zavedena od roku 2016. Od roku 2016 byl zaveden systém Kontrolního hlášení, který funguje na principu vykazování a následně kontrolování jednotlivých transakcí mezi odběratelem a dodavatelem. Další bojem proti daňovým únikům byl zaveden režim přenesené daňové povinnosti. Zprvu se jednalo pouze učitě zdanitelné plnění. Na tomto principu funguje režim přenesené daňové povinnosti i aktuálně, ovšem objem zdanitelných plnění, na které se tento režim vztahuje je rozsáhlejší než při jeho zavedení. Vzhledem k tomu, že se jedná o rozsáhlý nástroj, stále se jedná o možnosti jeho využití. Ministerstvo financí s tehdejším ministrem Andrejem Babišem navrhovaly zavedení tzv. plošného mechanismu přenesené daňové povinnosti. To znamená, že tento mechanismus, kdy se daň převádí na zákazníka/odběratele, by byl zaveden na všechna zdanitelná plnění bez jakéhokoliv omezení. Později přišly i návrhy, že by se tento režim vztahoval taktéž na všechna zdanitelná plnění ovšem od určité cenové hranice, jednalo se jak o hranici 10 000 EUR, tak také o hranici 17 500 EUR.

Zavedení tohoto mechanismu přenesené daňové povinnosti má dopad na všechny strany, a to jak na státní cash-flow tak na společnosti samotné a to jak v případě bez cenové hranice, tak v případě zavedení s cenovou hranicí. V případě zavedení plošného mechanismu přenesené daňové povinnosti na všechna zdanitelná plnění bez limitu úplaty, státní cash-flow by přišel v průběhu roku 2018 o průběžné financování ve výši cca 80 mld. Kč. Pokud by byla stanovena a schválena hranice úplaty na výši 17 500 EUR, tedy cca 450 000 Kč, pak by státní rozpočet přišel v roce 2018 o průběžné financování ve výši 60

mld. Kč. Stát by o tyto peníze nepřišel, jelikož by daň do státního rozpočtu odvedl plátce na konci ekonomického řetězce.

V případě samotných ekonomických subjektů, tedy podniků, by byl dopad různý, jelikož závisí na postavení subjektu v tomto ekonomickém řetězci, zda-li se jedná o velkoobchod či maloobchod a zda např. obchoduje se zahraničními či českými obchodními partnery. V případě zavedení mechanismu plošné přenesené daňové povinnosti by pro podniky takové zavedení znamenalo jak negativní (ale také pozitivní) vliv na jejich cash-flow, ale jistě by to znamenalo např. zvýšení administrativních nákladů. V diplomové práci se uvažuje podnik, který nakupuje od zahraničního dodavatele a uskutečňuje zdanitelná plnění tuzemskému odběrateli. Takovému podniku by zavedení mechanismu přenesené daňové povinnosti přinesl pozitivní vliv na cash-flow, jelikož by se z vlastní daňové povinnosti stal rázem nadměrný odpočet. V případě druhého uvažovaného podniku, která nakupuje od tuzemského odběratele a zároveň prodává tuzemským dodavatelům by se vlastní daňová povinnost pouze snížila.

Vliv na cash-flow ekonomických subjektů neurčuje jen snížení či zvýšení odvodů daně z přidané hodnoty Finančnímu úřadu. Vliv ovlivňuje např. lhůta splatnosti závazků či nastavení splatnosti u pohledávek.

Zda bude zaveden tento mechanismus se stále neví. Od 1. července 2020 bylo plánováno zavedení tohoto mechanismu s limitem úplaty 450 000 Kč. Tento termín se ale stále suno na dobu neurčitou.

7 Seznam použitých zdrojů

1. *Daň z přidané hodnoty 2019*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7598-420-3.
2. BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Vydání I. Praha: Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2016. ISBN 978-80-7273-176-3
3. GALOČÍK, Svatopluk, PAIKERT, Oto. *DPH 2018 výklad s příklady*. Praha: GRADA, 2010. 429 s. ISBN 978-80-271-0799-5.
4. KOHOUTKOVÁ, Růžena, ZÍDKOVÁ, Hana. *VŠEOBECNÝ PŘENOS DAŇOVÉ POVINNOSTI A CASH-FLOW*. ACTA OECONOMICA PRAGENSIA. 2015. 47–61 s. ISSN 2336-8225.
5. MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. GRADA Publishing, a.s. Praha, 2016. ISBN 978-80-271-9073-7
6. MUSILOVÁ, Jaroslava. *Změna režimu uplatnění DPH ve stavebnictví* [online]. 2012 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2012/zmena-rezimu-uplatneni-dph-ve-stavebnict-1157>
7. VERLAG DASHÖFER. *Režim přenesení daňové povinnosti* [online]. 2013 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/rezim-prenesen-danove-povinnosti-uniqueidgOkE4NvrWuNACUiL-fcBUeZtNRqeRbhU/?query=p%F8enesen%E1%20da%F2ov%E1%20povinnost&serp=1>
8. PATLACHOVÁ, Petra. *Vláda schválila rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti (reverse charge) na obiloviny a technické plodiny* [online]. [cit. 2020-08-26]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2015/rozsireni-rezimu-prenesen-danove-povinnosti-6172>
9. *Rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti u DPH od 1. 10. 2016* [online]. **2016** [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/aktuality/2016/rozsireni-rezimu-prenesen-danove-povinn-7525>
10. *Rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti u DPH od 1. 7. 2017 - doplnění položek v kontrolním hlášení* [online]. **2017** [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/aktuality/2017/rozsireni-rezimu-prenesen-danove-povinn-8525>
11. *Přenesená daňová povinnost DPH - reverse charge* [online]. **2020** [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.jakpodnikat.cz/prenesena-danova-povinnost.php>

12. *Účet 343 - Daň z přidané hodnoty* [online]. 2020 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_343.HTM
13. ŽUROVEC, Michal. *Více času pro plošný reverse charge a užší provázanost daní s účetnictvím, žádají podnikatelé a odborníci* [online]. 2019 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2019/vice-casu-pro-plosny-reverse-charge-a-uz-36798>
14. KLEINOVÁ, Andrea. *Jaký bude osud tzv. plošného reverse charge mechanismu?* [online]. 2020 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.crowe.com/cz/cs-cz/news/crowe-news-january-2020/reverse-charge-mechanism>
15. *Rozšíření reverse charge z pohledu firem* [online]. 2018 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.spcr.cz/aktivity/z-hospodarske-politiky/12243-rozsireni-reverse-charge-z-pohledu-firem>
16. MINISTERSTVO FINANCÍ. *Informace o postupu při prosazování iniciativy ČR k širšímu uplatnění metody přenesení daňové povinnosti (reverse charge)* [online]. [cit. 2016-10-24]. Dostupné z: www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material_Informace-o-postupu-ve-veci-Reverse-charge.pdf
17. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system* [online]. European Union, November 2014 [cit. 2020-07-01]. ISSN 978-92-79-44429-6. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf
18. *Výpadek příjmů z DPH: země EU v roce 2017 nedokázaly vybrat DPH ve výši 137 miliard eur* [online]. 2019 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/czech-republic/news/20190905_vat_cs
19. *Karusel (Karuselový podvod)* [online]. 2016 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
20. EUROPEAN UNION COMMITTEE. *Stopping the Carousel: Missing Trader Fraud in EU* [online]. London, 2007 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://publications.parliament.uk/pa/ld200607/ldselect/ldecom/101/101.pdf>
21. EUROPEAN COMMISSION. *VIES (VAT Information Exchange)* [online]. [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-vat-rules-topic/vies-vat-information-exchange-system-enquiries_en
22. Důvodová zpráva k zákonu č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

23. BRYCHTA, Ivan a Jana KOLÁŘOVÁ. *Předmět daně a místo plnění* [online]. VERLAG DASHOFER, 2019 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncdph19/onb/33/predmet-dane-a-misto-plneni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eit8qIkPfvX0wOnRNmFzFMej6Hn6g504xw/#title1>
24. TAUŠL PROCHÁZKOVÁ, Petra a Eva JELÍNKOVÁ. *Podniková ekonomika: - klíčové oblasti*. GRADA Publishing, a.s. Praha, 2018. ISBN 978-80-271-0689-9.
25. *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům: Sborník daňové konference Ministerstva financí za podpory International Fiscal Association, ČR* [online]. Praha, 2015 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: [file:///C:/Users/sandra/Downloads/Material_2015-12-04_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/sandra/Downloads/Material_2015-12-04_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge%20(2).pdf)
26. BRYCHTA, Ivan a Jana KOLÁŘOVÁ. *Základní vymezení a pojmy* [online]. VERLAG DASHOFER, 2019 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncdph19/onb/33/predmet-dane-a-misto-plneni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eit8qIkPfvX0wOnRNmFzFMej6Hn6g504xw/#title1>
27. BRYCHTA, Ivan a Jana KOLÁŘOVÁ. *Zdanitelná plnění* [online]. VERLAG DASHOFER, 2019 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncdph19/onb/33/zdanitelnna-plneni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eit8qIkPfvX0wOnRNmFzFMckpjTwPOMu9Q/#title1>
28. BRYCHTA, Ivan a Jana KOLÁŘOVÁ. *Osvobozená plnění s nárokem na odpočet* [online]. VERLAG DASHOFER, 2019 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncdph19/onb/33/osvobozena-plneni-s-narokem-na-odpocet-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eit8qIkPfvX0wOnRNmFzFMcqM8iTLbBzIg/#title1>
29. BRYCHTA, Ivan a Jana KOLÁŘOVÁ. *Osvobozená plnění bez nároku na odpočet* [online]. VERLAG DASHOFER, 2019 [cit. 2020-07-01]. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncdph19/onb/33/osvobozena-plneni-bez-naroku-na-odpocet-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eit8qIkPfvX0wOnRNmFzFMeZzJmR6yYASQ/#title1>
30. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
31. Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidaného hodnoty. In: . ze dne 28. listopadu 2006.

8 Přílohy

**Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.
Údaje v daňovém přiznání se uvedou zaokrouhlené na celé koruny.**

A. ODDÍL
Finančnímu úřadu pro / Specializovanému finančnímu úřadu
Územní pracoviště v, ve, pro
Daňové identifikační číslo
Rodné číslo / IČ
různé dodatečné opravné
Důvody pro podání dodatečného daňového přiznání zjištěny dne
Počet příloh / listů

PŘIZNÁNÍ
k dani z přidané hodnoty

za zdaňovací období: měsíc čtvrtletí rok
za období od do

Plátce daně § 6 až § 6f	Identifikovaná osoba § 6g až § 6i	Neexistují-li údaje pro stranu 2, proškrtněte (X)
Skupina § 5a	Neplátce daně § 19 nebo § 108	Kód zdaňovacího období následujícího roku

Právník osoba: Název právnické osoby
Fyzická osoba: Příjmení Jméno Titul
Sídlo právnické osoby / adresa místa pobytu fyzické osoby podle § 13 odst. 1 daňového řádu:
a) obec b) PSČ c) telefon
d) ulice (nebo část obce) e) číslo popisné / orientační
f) e-mail g) stát
Hlavní ekonomická činnost

B. ODDÍL
Údaje o podepisující osobě: Kód podepisující osoby:
Jméno(-a) a příjmení / Název právnické osoby
Datum narození / Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby
Fyzická osoba oprávněná k podpisu (je-li daňový subjekt či zástupce právnickou osobou), s uvedením vztahu k právnické osobě (např. jednatel, pověřený pracovník apod.)
Jméno(-a) a příjmení / Vztah k právnické osobě
Daňový subjekt / Osoba oprávněná k podpisu
Datum Otisk razítka Vlastnoručný podpis daňového subjektu / osoby oprávněné k podpisu
Kontaktní osoba Telefon

25 5401 MFin 5401 – vzor č. 22 1

C. ODDÍL – daň z přidané hodnoty

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu	
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku	základní	1			
	snížená	2			
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3/ § 19 odst. 6)	základní	3			
	snížená	4			
Přijetí služby s místem plnění podle § 9 odst. 1 od osoby registrované k dani v jiném členském státě	základní	5			
	snížená	6			
Dovoz zboží (§ 23)	základní	7			
	snížená	8			
Pořízení nového dopravního prostředku (§ 19 odst. 4/ § 19 odst. 6)		9			
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb	základní	10			
	snížená	11			
Ostatní zdanitelná plnění, u kterých je povinnost přiznat daň při jejich přijetí (§ 108)	základní	12			
	snížená	13			
II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně				Hodnota	
Dodání zboží do jiného členského státu (§ 64)			20		
Poskytnutí služeb s místem plnění v jiném členském státě vymezených v § 102 odst. 1 písm. d) a odst. 2			21		
Vývoz zboží (§ 66)			22		
Dodání nového dopravního prostředku osobě neregistrované k dani v jiném členském státě (§ 19 odst. 4)			23		
Zasílání zboží do jiného členského státu (§ 8)			24		
Režim přenesení daňové povinnosti (§ 92a) – dodavatel zboží nebo poskytovatel služeb			25		
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a, § 67, § 68, § 69, § 70, § 89, § 90, § 92)			26		
III. Doplnující údaje					
Zjednodušený postup při dodání zboží formou třístranného obchodu (§ 17) prostřední osobou			Pořízení zboží	30	
			Dodání zboží	31	
Dovoz zboží osvobozený podle § 71g				32	
Oprava daně v případě nedobytné pohledávky (§ 46 a násl., resp. § 74a)			Věřitel	33	
			Dlužník	34	
IV. Nárok na odpočet daně			Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Z přijatých zdanitelných plnění od plátců	základní	40			
	snížená	41			
Při dovozu zboží, kdy je správcem daně celní úřad		42			
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43			
	snížená	44			
Korekce odpočtů daně podle § 75, § 77, § 79 až § 79d		45			
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46			
Hodnota pořízeného majetku vymezeného v § 4 odst. 4 písm. d) a e)		47			
V. Krácení nároku na odpočet daně					
Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně		50			
Hodnota plnění nezapočítávaných do výpočtu koeficientu (§ 76 odst. 4)		51	S nárokem na odpočet	Bez nároku na odpočet	
Část odpočtu daně v krácené výši		52	Koeficient (%)	Odpočet	
Vypovídání odpočtu daně (§ 76 odst. 7 až 10)		53	Vypovídací koeficient (%)	Změna odpočtu	
VI. Výpočet daně					
Úprava odpočtu daně (§ 78 a násl.)			60		
Vrácení daně (§ 84)			61		
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108 jinde neuvedená)			62		
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)			63		
Vlastní daň (62 – 63)			64		
Nadměrný odpočet (63 – 62)			65		
Rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání (62 – 63)			66		