Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí

Diplomová práce

Odhad výpadku cash-flow státu v důsledku přechodu DPH na všeobecnou přenesenou daňovou povinnost

Bc. Aneta Toncarová

© 2018 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Aneta Toncarová

Podnikání a administrativa

Název práce

Odhad výpadku cash-flow státu v důsledku přechodu DPH na všeobecnou přenesenou daňovou povinnost

Název anglicky

Estimation of the Cash Flow Gap Due to the Full VAT Reverse Charge Application

---

Cíle práce

Cílem diplomové práce je odhadnout dočasný výpadek daňových příjmů (cash flow) státu při plošné aplikaci režimu přenesené daňové povinnosti plátců DPH.

Metodika

Přehledová část práce spočívá ve shrnutí dosavadních studií na téma přechodu na přenesenou daňovou povinnost u DPH (R/CH).

V praktické části budou identifikovány teoreticky možné dopady a důsledky přechodu na R/CH. Následně budou tyto vyvolané změny kvantifikovány s důrazem na odhad výpadků cash flow státu na základě statistik národních účtů s využitím matematicko-statistických metod.

Vyhodnocení vlivu implementace R/CH na cash flow státu bude posouzeno komplexně v roce aplikace.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

cash flow, režim přenesení daňové povinnosti, DPH, státní rozpočet, finanční správa, výběr daně

Doporučené zdroje informací

BENDA, V. a HRŮŠOVÁ, R. DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení. Vydání I. Praha: I. 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 2016 online: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf

Finanční správa. Finanční správa [online]. Copyright © 2013 [cit. 02.03.2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/

Kohoutková, R. a Zídková, H. Všeobecný přenos daňové povinnosti a cash-flow veřejných rozpočtů České republiky online: https://www.researchgate.net/publication/294276391_Vseobecny_prenos_danove_povinnosti_a_cash-flow_verejnych_rozpoctu_Ceske_republiky

Ministerstvo financí ČR. Ministerstvo financí ČR [online]. Copyright © 2005 [cit. 02.03.2017]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/

PwC. Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive 2007 online: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf

---

Předběžný termín obhajoby

2017/18 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 14. 9. 2017

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2017

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 27. 03. 2018

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Odhad výpadku cash-flow státu v důsledku přechodu DPH na všeobecnou přenesenou daňovou povinnost" 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 28.3.2018 _____

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala svému vedoucímu diplomové práce Ing. Lukášovi Moravcovi, Ph. D. za jeho cenné rady a konzultace, své rodině a příteli Martinovi za jejich podporu.

Odhad výpadku cash-flow státu v důsledku přechodu DPH na všeobecnou přenesenou daňovou povinnost

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá režimem přenesené daňové povinnosti, který je v současné době aplikován na jednu třetinu zdanitelných plnění u daně z přidané hodnoty. Cílem práce je odhadnout, jaký dopad na cash-flow státu by byl, kdyby se režim přenesené daňové povinnosti aplikoval celoplošně na všechna plnění.

V teoretické části diplomové práce je vymezena základní právní úprava týkající se daně z přidané hodnoty a režimu přenesené daňové povinnosti, shrnutí dosavadních studií a metodik zabývajících se režimem přenesené daňové povinnosti a jeho možným dopadem na cash-flow.

V praktické části diplomové práce je vypočítán výpadek v cash-flow státu při aplikaci celoplošného režimu přenesené daňové povinnosti. K tomuto výpadku dochází z toho důvodu, že státní rozpočet přichází o průběžné financování. Státní rozpočet sice teoreticky inkasuje stejnou výši daně jako u standardního režimu, ale až v momentě, kdy je plnění poskytnuto konečnému spotřebiteli.

V závěrečné části diplomové práce jsou shrnuty výsledky odhadů a jejich možné příčiny a návrh částečného řešení tohoto problému.

Klíčová slova: cash-flow, režim přenesené daňové povinnosti, DPH, státní rozpočet, finanční správa, výběr daně, nárok na odpočet, nadměrný odpočet, měsíční plátce, čtvrtletní plátce

Estimation of the Cash Flow Gap Due to the Full VAT Reverse Charge Application

Abstract

This Thesis deals with the problematic of the Reverse Charge, that is at the moment being applied on one third of the taxable supplies underlying the Value Added Tax. The goal of the Thesis is to estimate the impact of full application of the Reverse Charge on all taxable supplies on the state cash-flow.

The theoretical part of the Thesis defines the main legal regulation of the Value Added Tax and of the Reverse Charge, recapitulates the existing studies and methodics dealing with the Reverse Charge and its possible impact on cash-flow.

In the practical part of the Thesis a state cash-flow gap caused by the full application of the Reverse Charge is calculated. Such cash-flow gap is caused due to the absence of continuos financing. State budget may theoretically collect the same amount of tax as within the standard regime, but only after the provision of the taxable supply to the final consumer.

In the final part of the thesis the results of the estimations and its possible causes are summarized and a partial solution of the given problem suggested.

Keywords: cash-flow, reverse charge regime, VAT, state budget, Financial Administration tax collection, tax deduction entitlement, excessive tax deduction, monthly payer, quartal payer

Obsah

1 Úvod 11

2 Cíl práce a metodika 12

3 Teoretická východiska 13

3.1 Vymezení právní úpravy 13

3.2 Režim přenesení daňové povinnosti 17

3.2.1 Inkaso daně z přidané hodnoty 20

3.2.2 Vývoj daňových úniků u daně z přidané hodnoty 21

3.3 Výpadek cash-flow České republiky 22

3.3.1 Výpadek cash-flow v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti 23

3.3.2 Dopady použití mechanismu přenesené daňové povinnosti od pana Miloše Grásgrubera, paní Mileny Otavové a pana Pavla Semeráda 23

3.3.3 Ernst & Young – Posouzení uplatnění a dopadu režimu přenesené daňové povinnosti 27

3.3.4 Všeobecný přenos daňové povinnosti a cash-flow veřejných rozpočtů České republiky – paní Růžena Kohoutková a paní Hana Zídková 33

4 Vlastní práce 39

4.1 Odhad výpadku cash-flow za rok 2015 40

4.2 Odhad výpadku cash-flow v roce 2016 51

4.3 Odhad výpadku cash-flow za rok 2017 61

5 Shrnutí výsledků a diskuze 71

6 Závěr 75

7 Seznam použitých zdrojů 75

8 Přílohy 80

Seznam obrázků

Obrázek 1- VAT Gap (Mezera DPH) v ČR 22

Seznam grafů

Graf 1 - Vývoj inkasa DPH 72

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Dopad zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na výběr DPH 25
Tabulka 2 - Klasifikace dle NACE 4 v roce 2011 28
Tabulka 3 - Marže jednotlivých odvětví 30
Tabulka 4 - Data Finanční správy ČR v roce 2015 40
Tabulka 5 - Průměrná daňová povinnost v roce 2015 41
Tabulka 6 - Průměrný měsíční nárok na odpočet v roce 2015 41
Tabulka 7 - Transakce mezi měsíčními plátci v roce 2015 41
Tabulka 8 - Transakce měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce v roce 2015 42
Tabulka 9 - Průměrný čtvrtletní nárok na odpočet v roce 2015 45
Tabulka 10 - Transakce mezi čtvrtletními plátci v roce 2015 46
Tabulka 11 - Transakce nakupujícího čtvrtletního plátce od měsíčního plátce v roce 2015 47
Tabulka 12 - Dopad na cash-flow celkem v roce 2015 50
Tabulka 13 - Data Finanční správy v roce 2016 51
Tabulka 14 - Průměrná daňová povinnost v roce 2016 52
Tabulka 15 - Průměrný měsíční nárok na odpočet v roce 2016 52
Tabulka 16 - Transakce mezi měsíčními plátci v roce 2016 52
Tabulka 17 - Transakce měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce v roce 2016 53
Tabulka 18 - Průměrný čtvrtletní nárok na odpočet v roce 2016 56
Tabulka 19 - Transakce mezi čtvrtletními plátci v roce 2016 56
Tabulka 20 - Transakce nakupujícího čtvrtletního plátce od měsíčního plátce v roce 2016 58
Tabulka 21 - Dopad na cash-flow celkem v roce 2016 60
Tabulka 22 - Data Finanční správy ČR v roce 2017 61
Tabulka 23 - Průměrná daňová povinnost v roce 2017 62
Tabulka 24 - Průměrný nárok na odpočet v roce 2017 62
Tabulka 25 - Transakce mezi měsíčními plátci v roce 2017 62
Tabulka 26 - Transakce měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce v roce 2017 63
Tabulka 27 - Průměrný čtvrtletní nárok na odpočet v roce 2017 66
Tabulka 28 - Transakce mezi čtvrtletními plátci v roce 2017 66
Tabulka 29 - Transakce nakupujícího čtvrtletního plátce od měsíčního plátce v roce 2017 67
Tabulka 30 - Dopad na cash-flow v roce 2017 70
Tabulka 31 - Shrnutí výsledků zkoumání (mld. Kč) 71
Tabulka 32 - Průměrný podíl výpadku cash-flow na průměrném inkasu DPH (v mld. Kč) 73

1 Úvod

V roce 2012 nabyla v České republice účinnosti úprava režimu přenesené daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty. Tento režim je režimem specifickým, protože na místo toho, aby přiznal a zaplatil daň na výstupu za uskutečněné zdanitelné plnění poskytovatel plnění, tak povinnost přiznat a zaplatit daň na výstupu za zdanitelné plnění má příjemce plnění. Poskytovatel uskutečněného plnění vystaví daňový doklad, na kterém na rozdíl od běžného daňového dokladu neuvede výši daně z přidané hodnoty, ale uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce, pro kterého bylo plnění poskytnuto.

Režim přenesené daňové povinnosti se každým rokem rozšiřuje na více plnění. V současné době tvoří jednu třetinu všech zdanitelných plnění. Ministerstvo financí České republiky v čele s tehdejším ministrem financí Andrejem Babišem se snažilo prosadit nejširší využití režimu přenesené daňové povinnosti, ale daň z přidané hodnoty patří do takzvané harmonizované daně, jejíž pravidla jsou určována celou unií a se změnami musí souhlasit všechny členské státy Evropské unie (1).

Důvodem vzniku režimu přenesené daňové povinnosti je boj proti daňovým podvodům v oblasti takzvaných karuselových podvodů, které připravují stát o desítky miliard korun ročně.

2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce je odhadnout dočasný výpadek daňových příjmů (cash-flow) státu při plošné aplikaci režimu přenesené daňové povinnosti plátců DPH. Dočasný výpadek daňových příjmů je způsoben absencí průběžného financování, kterého dosáhne při uplatnění standardního režimu DPH. Stát teoreticky dosáhne stejné výše daňových příjmů při aplikaci režimu přenesené daňové povinnosti, ale až v momentě, kdy poskytovatel poskytne plnění konečnému příjemci plnění (neplátci).

Metodikou této práce je nejdříve studium platné právní úpravy týkající se daně z přidané hodnoty a primárně režimu přenesené daňové povinnosti. Dále se diplomová práce zabývá inkasem DPH a vývojem daňových úniků. Hlavní část teoretické části je věnována dosavadním studiím zabývajícím se režimem přenesené daňové povinnosti a jeho vlivem na cash-flow.

V praktické části jsou identifikovány teoreticky možné dopady a důsledky přechodu na celoplošný režim přenesené daňové povinnosti. Následně jsou tyto vyvolané změny kvantifikovány s důrazem na odhad výpadků cash-flow státu na základě statistik národních účtů za pomocí matematicko-statistických metod. Vyhodnocení vlivu implementace režimu přenesené daňové povinnosti na cash-flow státu je posouzeno komplexně v roce aplikace.

3 Teoretická východiska

3.1 Vymezení právní úpravy

Daň z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) byla poprvé v Evropě zavedena v roce 1954, a to ve Francii. Následně se členské státy Evropského hospodářského společenství v roce 1967 dohodly na nahrazení daně z obratu společným systémem daně z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty

Problematika daně z přidané hodnoty je v České republice upravena zejména v rámci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“). Tento zákon je účinný ode dne vstupu České republiky do Evropské unie, tedy ode dne 01.05.2004. K 1.1.2015 nabyly účinnosti tři novely zákona o dani z přidané hodnoty.

Předmětem DPH je dle zákona o dani z přidané hodnoty dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku (2, s. 5).

Osobou povinnou k dani dle zákona o DPH je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Ekonomická činnost pro účely DPH je definována jako soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby. Plátcem se stane osoba povinná k dani, která nejvýše v 12 po sobě jdoucích kalendářních měsících překročí obrat 1.000.000, -- Kč. Taková osoba je povinná podat přihlášku k registraci k dani z přidané hodnoty do 15. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém byl dosažen, resp. překročen stanovený obrat, a plátcem DPH se stane prvním dnem druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž byl překročen stanovený obrat (3).

Zdaňovacím obdobím u daně z přidané hodnoty je kalendářní měsíc nebo čtvrtletí. Pokud se plátce rozhodne, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí, musí splnit následující podmínky – jeho obrat v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce nepřesáhl 10.000.000, -- Kč, nejedná se o nespolehlivého plátce[1], není skupinou[2] a změnu

[1] Zákon o dani z přidané hodnoty definuje nespolehlivého plátce dle § 106a zákona o dani z přidané hodnoty jako plátce, který porušil závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně a správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.

[2] Zde je myšlena „skupina“ ve smyslu § 5a a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, jako skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrovaná k dani jako plátce, pokud mají osoby, které jsou součástí skupiny sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být členem pouze jedné skupiny a člen skupiny nesmí být současně společníkem společnosti.

zdaňovacího období oznámí příslušnému správci daně do konce ledna příslušného kalendářního roku. Čtvrtletním plátcem nemůže být identifikovaná osoba a také nově registrovaný plátce v daném kalendářním roce a obvykle i následujícím kalendářním roce nemůže být čtvrtletním plátcem (4, s. 796).

Ustanovení § 101 zákona o DPH, stanovuje, že daňové přiznání k dani z přidané hodnoty se podává do 25. dne po skončení každého jednoho zdaňovacího období a daň z přidané hodnoty je téhož dne i splatná, avšak za podmínky, že je na výstupu vyšší než na vstupu. Daňové přiznání je povinné podat i v případě, že nevznikla povinnost přiznat daň.

Místem plnění je zákonem o dani z přidané hodnoty u zboží určeno tím, kde se zboží nachází během dodání v případě, kdy nedošlo k jeho přepravě. Pokud se zboží přepravuje, pak je místem plnění místo, v němž byla přeprava zboží započata. Při dodání zboží s instalací je místem plnění místo instalace tohoto zboží. Místem plnění u nemovité věci je místo, kde se nemovitá věc nachází. Místem plnění je v případě poskytnutí služeb osobě povinné k dani místo jeho sídla nebo místo, kde se nachází její provozovna. Pokud se jedná o poskytnutí služeb osobě nepovinné k dani, pak je místem plnění sídlo osoby povinné k dani, tedy osoby poskytující službu, případně místo, kde se nachází její provozovna (5, s. 43).

Daň z přidané hodnoty je její plátce povinen přiznat ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty za poskytnutí zdanitelného plnění. Osoba povinná k dani tuto daň uvede v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém mu vznikla povinnost daň přiznat. Je-li zdanitelným plněním dodání zboží, je datem jeho uskutečnění den dodání dle příslušné kupní smlouvy, v ostatních případech den převzetí zboží, den jeho přenechání k užívání apod. Je-li zdanitelným plněním dodání nemovité věci, je datem jeho uskutečnění den předání příslušné nemovité věci nabyvateli do užívání, případně den zápisu vlastnického práva k příslušné nemovité věci do katastru nemovitostí či do jiné příslušné veřejné evidence. Je-li zdanitelným plněním poskytnutí služby, je datem uskutečnění zdanitelného plnění den jejího poskytnutí, den vystavení příslušného daňového dokladu, případně den uvedený v příslušné smlouvě. V ostatních případech je dnem zdanitelného plnění například den převzetí díla dle příslušné smlouvy o dílo, den odečtu z měřícího zařízení nebo den zjištění skutečné spotřeby při dodání tepla, vody, chladu, plynu, elektřiny apod. Dojde-li k poskytnutí zdanitelného plnění prostřednictvím prodejních automatů, je dnem jeho uskutečnění den, kdy plátce vyjme peníze nebo platební prostředky nahrazující peníze z přístroje. U opakovaného plnění nastane den zdanitelného plnění nejpozději k poslednímu

dni zdaňovacího období, v němž je opakované plnění poskytováno, které je zdanitelným plněním poskytováno (6, s. 128).

Ustanovení § 72 zákona o DPH stanovuje, že nárok na odpočet daně na vstupu má plátce u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci své ekonomické činnosti použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění ve formě dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, dále u plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet a u přijatého zdanitelného plnění mimo tuzemsko, pokud by měl plátce daně nárok na odpočet daně v případě, že by se takové zdanitelné plnění uskutečnilo v tuzemsku, tedy že by se příslušné místo plnění nacházelo v tuzemsku. Plátce daně z přidané hodnoty si nesmí nárokovat odpočet daně z nákladů na reprezentaci. Pokud plátce daně z přidané hodnoty přijaté zdanitelné plnění využije i k činnostem, v jejichž případě si není oprávněn nárokovat odpočet daně v plné výši, je oprávněn si nárokovat odpočet daně v částečné výši, zkrácené za pomoci tzv. krátícího koeficientu.

Ustanovení § 28 stanovuje, že plátce daně z přidané hodnoty je povinen vystavit daňový doklad, pokud dodá zboží nebo poskytne službu osobě povinné k dani, zašle zboží do tuzemska, a místem uskutečnění zdanitelného plnění tak leží v tuzemsku, dodá zboží do jiného členského státu u zboží, které je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně, či přijme v některých případech úplatu. Daňový doklad musí být vystaven nejpozději do 15 dnů od uskutečnění příslušného zdanitelného plnění a musí obsahovat následující náležitosti – označení osoby, která uskutečňuje zdanitelné plnění, daňové identifikační číslo osoby, která poskytuje zdanitelné plnění, označení osoby, které je příslušné zdanitelné plnění poskytováno, daňové identifikační číslo osoby, kterou je příslušné zdanitelné plnění poskytováno, evidenční číslo příslušného daňového dokladu, rozsah a předmět příslušného zdanitelného plnění, den vystavení daňového dokladu, den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí související úplaty, pokud se tyto liší ode dne vystavení daňového dokladu, příslušný základ daně, příslušnou sazbu daně a její vlastní výši.

Dále musí daňový doklad obsahovat odkaz na příslušné ustanovení zákona nebo jiného předpisu, na jehož základě je případně příslušné zdanitelné plnění osvobozeno od daně, dále údaj, že daňový doklad byl „vystaven zákazníkem“, pokud jej vystavuje osoba, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, údaj, že „daň odvede zákazník“, je-li osoba povinná k dani osobou, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, jako například v případě zdanitelných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti (6, s. 129-130).

V České republice známe různé druhy daňových dokladů. Jedním z těchto druhů je zjednodušený daňový doklad, který lze vystavit, pokud celkové zdanitelné plnění nepřevýší hodnotu 10.000, -- Kč. Zjednodušený daňový doklad nemusí obsahovat označení osoby, které se příslušné zdanitelné plnění poskytuje ani její daňové identifikační číslo, jednotkovou hodnotu příslušného zdanitelného plnění (jeho cenu) bez daně, základ daně a ani její vlastní výši. Dalšími známými druhy daňových dokladů jsou tzv. zvláštní daňové doklady, jako je například splátkový kalendář, pokud obsahuje náležitosti daňového dokladu a tvoří součást nájemní smlouvy nebo je na něj ve smlouvách odkazováno. Dalšími z tzv. zvláštních daňových dokladů jsou platební kalendář, souhrnný daňový doklad, doklad o použití, potvrzení při dražbě a při prodeji mimo dražbu a daňový doklady při dovozu a vývozu (5, s. 121).

Jako jeden z prostředků boje proti daňovým únikům byla v předstihu schválena novela zákona o dani z přidané hodnoty, která stanovila povinnost k podávání kontrolních hlášení. Tato povinnost se vztahuje téměř na každého plátce daně z přidané hodnoty, který poskytuje zdanitelná plnění v tuzemsku, tedy s místem plnění v tuzemsku, nebo který přijme úplatu přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění, nebo který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytne úplatu přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění, nebo který uskuteční nebo přijme plnění ve zvláštním režimu pro investiční zlato.

V České republice máme celkem tři sazby daně z přidané hodnoty k zdanění zdanitelných plnění dle zákona o dani z přidané hodnoty, a to základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba daně ve výši 15 % a druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. U poskytování zboží se uplatňuje základní sazba, pokud zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví jinak. U poskytování zboží uvedeného v příloze č. 3, týkající se chladu a tepla, se uplatňuje první snížená sazba daně a druhá snížená sazba daně se uplatňuje u poskytování zboží uvedeného v příloze č. 2 a. U poskytování služeb se uplatňuje základní sazba daně a u poskytování služeb uvedených v příloze č. 3 se uplatňuje první snížená sazba daně (2, s. 56-62).

Základem daně z přidané hodnoty je vše, co plátce daně z přidané hodnoty za úplatu obdržel nebo má obdržet včetně uhrazené spotřební daně. Příslušná daň z přidané hodnoty se vypočítá jako součin základu daně a sazby daně. Jedná se tedy o tzv. výpočet zdola. Dalším způsobem výpočtu daně je tzv. výpočet shora, kdy se příslušná daň vypočítá prostřednictvím koeficientu.

Základním principem DPH je, že se odvede daň pouze z rozdílu hodnoty zdanitelného plnění (ve smyslu jeho ceny) mezi vstupy a výstupy na každém stupni zpracovatelsko-obchodního řetězce, tedy z toho, co si subjekt k původní hodnotě vstupů přidá (tedy z takto „přidané“ hodnoty). Konečná suma těchto částek, je poté uplatněna vůči konečnému spotřebiteli, který ji zaplatí v rámci úplaty za poskytnuté plnění (ceny) (7, s. 49).

K znázornění fungování standardního režimu DPH si uveďme příklad, kdy plátce DPH pořídí zboží za 1210, -- Kč od dodavatele, který je také plátcem DPH. V rámci kupovaného zboží v jeho uvedené hodnotě 1210, -- Kč představuje částka 1000, -- Kč základ daně a částka 210, -- Kč daň z přidané hodnoty. Plátce DPH, který zboží nakoupil, dále zboží některým způsobem zpracuje a prodá ho svému odběrateli například za 2420, -- Kč, kdy částka v hodnotě 2000, -- Kč bude základem daně a 420, -- Kč daní z přidané hodnoty. Pokud plátce DPH, který zboží pořídil za 1210, -- Kč od jiného plátce DPH a toto po dalším zpracování prodal odběrateli za 2420, -- Kč, za dané období už nenakoupí a neprodá žádné zboží nebo neposkytne žádné služby, tak bude jeho celková daňová povinnost představovat částku 210, -- Kč, tedy pouze tu část z rozdílu DPH na výstupu a DPH na vstupu (420-210).

3.2 Režim přenesení daňové povinnosti

Základním principem režimu přenesení daňové povinnosti, který je také označován jako režim „reverse charge“, je, že při poskytnutí služby nebo dodání zboží mezi dvěma tuzemskými plátci daně z přidané hodnoty s místem plnění v tuzemsku se povinnost přiznat daň přesune z poskytovatele plnění na jeho odběratele.

Plátce (dodavatel) je povinný účtovat zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti bez daně. Daň přizná až příjemce tohoto plnění, který má nárok uplatnit si odpočet daně. V případě, že plátce daně z přidané hodnoty poskytne plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti osobě, která není plátcem daně z přidané hodnoty, je povinný postupovat jako by se jednalo o standardní režim DPH. Příjemce zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti je povinný doplnit daň v evidenci pro účely DPH, ne však do obdrženého daňového dokladu, a to z důvodu důvěryhodnosti původu a neporušenosti obsahu daňového dokladu. Příjemce zdanitelného plnění je dále povinný stanovit sazbu daně do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se zdanitelné plnění uskutečnilo, a uplatnit nárok na odpočet ve stejném zdaňovacím období (2, s. 101).

Před zavedením systému kontrolního hlášení byli příjemce zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, tj. osoba povinná přiznat daň, jakož i poskytovatel tohoto plnění povinni pro účely evidence[3] zaznamenávat doplnění daně na straně příjemce do evidence, daňové identifikační číslo plátce, den uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah, předmět a kód plnění. Plátci byli povinni správci daně elektronicky podat výpis z evidence shromažďující výše uvedené údaje ve lhůtě pro podání daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (ve stejné lhůtě). Od 1.1.2016 novela zákona o dani z přidané hodnoty zrušila povinnost vést zvláštní evidenci o plněních v režimu přenesení daňové povinnosti, neboť údaje, které byly zaznamenávány ve zvláštní evidenci, jsou správci daně poskytovány v rámci kontrolního hlášení (4, s. 768).

V kontrolním hlášení plátce a zároveň poskytovatel zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti uvádí příjemci takového zdanitelného plnění daňové identifikační číslo odběratele, evidenční číslo vystaveného daňového dokladu, datum uskutečnění příslušného zdanitelného plnění, základ daně a předmět plnění označený příslušným kódem plnění. Oproti zvláštní evidenci se v kontrolním hlášení neeviduje rozsah plnění ve stanovených měrných jednotkách. Plátce daně z přidané hodnoty a zároveň příjemce plnění v režimu přenesení daňové povinnosti má povinnost zaznamenávat daňová identifikační čísla dodavatelů, evidenční čísla přijatých daňových dokladů, data povinností přiznat daň z přidané hodnoty, příslušné základy daně a vlastní hodnoty daně v členění po jednotlivých sazbách daně v kontrolním hlášení. (2, s. 125)

U plnění, která podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, není plátce daně z přidané hodnoty povinen přiznat daň ze zaplacených úplat před uskutečněním zdanitelného plnění. Daň z tohoto plnění se přizná až v ten moment, kdy dojde k uskutečnění příslušného zdanitelného plnění. Pokud poskytovatel zdanitelného plnění přijme zálohu na budoucí zdanitelné plnění, které v současnosti nespadá do režimu přenesení daňové povinnosti, tak je plátce daně z přidané hodnoty povinen přiznat daň z přijaté zálohy dle standardních pravidel. Když se zdanitelné plnění, které již podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, následně uskuteční, tak se režim přenesení daňové povinnosti zpětně na daň z přijaté zálohy již nebude aplikovat. Režim přenesení daňové povinnosti se aplikuje pouze na základ daně snížený o úplatu (9).

[3] evidence dle ust. § 92a, odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty účinného do 31.12.2015.

Režim přenesení daňové povinnosti se dělí na trvalé a dočasné použití. Trvalé použití režimu přenesení daňové povinnosti je vymezeno v čl. 198 a 199 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a v zákoně o dani z přidané hodnoty v rámci ustanovení § 92b až § 92e. Dále režim přenesené daňové povinnosti se podle ustanovení § 92b zákona o dani z přidané hodnoty se uplatní u dodání zlata, zejména dodání surového zlata nebo zlata ve formě polotovarů. Dle ustanovení § 92c zákona o dani z přidané hodnoty se režim přenesení daňové povinnosti uplatní u dodávky zboží uvedeného v příloze č. 5 k zákonu o dani z přidané hodnoty. Jedná se o šrot a odpad (zejména granulovaná struska, zpevněná struska, struska, popel a zbytky, odpady, úlomky a odřezky z plastů, sběrový papír, hedvábný odpad, odpad z bavlny, niťový odpad apod.) včetně jejich dodání, čištění, leštění, třídění, řezání, štěpení, lisování a odlévání pro jiného plátce daně z přidané hodnoty.

Dále do trvalého režimu přenesení daňové povinnosti patří provádění stavebních a montážních prací, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Je však třeba poukázat na to, že klasifikace těchto prací je problematická. Ustanovení § 92e odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že v případě nejasností, zda u konkrétních stavebních nebo montážních prací má být uplatněn režim přenesení daňové povinnosti, pak má tento režim být ze zákona (o dani z přidané hodnoty) uplatněn přednostně (4, s. 770-776)

Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti je vymezeno v nařízení vlády č. 361/2014 Sb., které bylo v roce 2015 novelizováno nařízením vlády č. 155/2015 Sb. Vydání tohoto nařízení je předpokládáno ustanovením § 92f zákona o dani z přidané hodnoty. Dočasné použití režimu přenesení daňové povinnosti se uplatní u dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 k zákonu o dani z přidané hodnoty. Patří sem převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání mobilních telefonů, dodání zařízení s integrovanými obvody (například mikroprocesorů a centrálních procesorových jednotek), dodání plynu a elektřiny obchodníkovi, dodání certifikátů plynu a elektřiny, poskytnutí telekomunikačních služeb, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání obilovin a technických plodin včetně olejnatých semen a cukrové řepy, dodání surových a polozpracovaných kovů, drahých kovů a dodání zboží nebo poskytnutí služeb, u kterých bylo v České republice rozhodnutím Rady povoleno uplatňovat zvláštní opatření odchylující se od článku 193 směrnice č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. U dodání vybraného zboží byl stanoven limit, dle §2 odst. 2 nařízení vlády č. 361/2014 se

režim přenesení daňové povinnosti použije u zdanitelného plnění, kterým je dodání vybraného zboží, pokud celková částka základu daně veškerého dodávaného vybraného zboží překročí částku 100.000,-- Kč (2, s. 107)

U dočasného režimu přenesení daňové povinnosti je problémem posouzení, zda jsou splněny podmínky pro uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti. Pokud plátce daně z přidané hodnoty, který poskytnul zdanitelné plnění, a plátce daně z přidané hodnoty, pro kterého toto zdanitelné plnění bylo uskutečněno, mají důvod se domnívat, že dané plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti, a uplatní ho, považuje se toto plnění za zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, a tak dojde k uplatnění tzv. právní fikce, že dané plnění režimu přenesení daňové povinnosti podléhá.

V případě sporů, zda dané plnění spadá nebo nespadá do režimu přenesení daňové povinnosti, lze požádat Generální finanční ředitelství o vydání závazného posouzení. Závazné posouzení se týká pouze jednoho zdanitelného plnění a je vydáno vždy na jednu konkrétní žádost. Vydání závazného posouzení je zpoplatněno správním poplatkem ve výši 10.000, -- Kč (9).

3.2.1 **Inkaso daně z přidané hodnoty**

Příjmy z výběru daně z přidané hodnoty představují jeden z hlavních příjmů státního rozpočtu České republiky. V roce 2016 bylo inkasováno z DPH 245,68 mld. Kč, celkový příjem z výběru DPH tedy činil 19 % z celkových příjmů státního rozpočtu (10).

Výši příjmů z DPH ovlivňují výdaje domácností na spotřebu, výdaje vládních institucí na spotřebu a další výdaje státu. V roce 2016 byly příjmy pozitivně ovlivněny nově zavedenou povinností kontrolního hlášení, které vychází na 12 mld. Kč reziduálního meziročního přírůstku. Důkazem účinnosti kontrolního hlášení je to, že došlo k výraznému poklesu hodnoty nadměrných odpočtů ve výši 11,7 mld. Kč a zvýšila se daňová povinnost o 6,2 mld. Kč.

Významný vliv na příjmy z výběru DPH má rovněž režim přenesení daňové povinnosti, který je předmětem této práce. V roce 2016 došlo k rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti na dodání nemovité věci, dodání elektřiny a plynu a poskytnutí služby elektronických komunikací.

Režim přenesení daňové povinnosti je nástrojem proti karuselovým podvodům. Karuselové podvody jsou také nazývány kolotočovými podvody a podvody chybějícího obchodníka. Jedná se o organizované skupiny využívající zahraniční obchod v Evropské

unii, při kterém je dodání zboží mezi členskými státy osvobozeno od DPH. Principem karuselových podvodů je to, že osoba A nakoupí zboží v zahraničí od osoby B a osoba A následně prodá zboží osobě C v tuzemsku. Osoba C zaplatí DPH osobě A, následně zboží prodá do zahraničí a nárokuje si nadměrný odpočet DPH. V tomto momentě osoba A (nejčastěji v postavení tzv. bílého koně) inkasuje DPH a zmizí z trhu, aniž by uhradila svou daňovou povinnost a stát, pokud neprokáže podvodnou spolupráci, je nucen uhradit nadměrný odpočet, a tím se dostává do záporu. Dopadem karuselových podvodů je tedy to, že k úhradě daňové povinnosti podvodných subjektů musí být užity prostředky ze státního rozpočtu, dále to, že dochází k tunelování systému DPH a zároveň to, že dochází k vytváření nelegální konkurenční výhody.

Analýza finanční správy prokázala výrazný pokles karuselových podvodů v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti u všech komodit, u kterých se tento režim aplikuje.

Příjmy státu z DPH měly být nejnověji pozitivně ovlivněny zavedením elektronické evidence tržeb (EET). Zavedení této evidence se však v roce 2016 nemohlo projevit, neboť z důvodu legislativního procesu došlo k posunu účinnosti příslušného zákona, kterým se elektronická evidence tržeb zavádí, až na konec prosince roku 2016. (11)

3.2.2 **Vývoj daňových úniků u daně z přidané hodnoty**

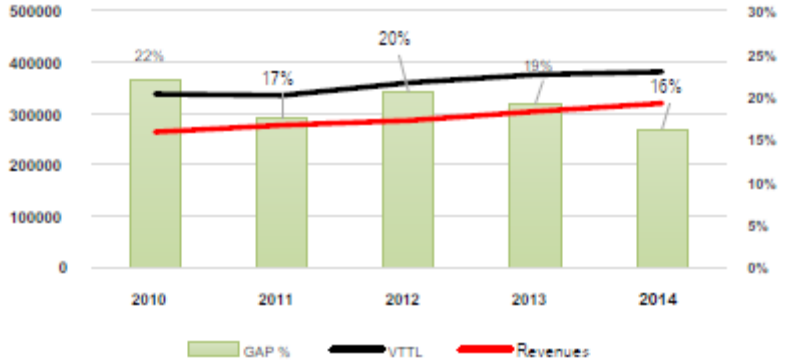
Nelze jednoznačně určit, jaký účinek má režim přenesení daňové povinnosti na výběr daně z přidané hodnoty. Vyčíslení vlivu tohoto režimu na rozsah daňových úniků je velmi obtížné, už jen samotný odhad množství a rozsahu daňových úniků je komplikovaný. Je tomu tak zejména z důvodu neexistence dostatečně dlouhých časových řad odhadů daňových úniků, ze kterých by bylo možné odvodit závislost mezi jejich rozsahem a implementací režimu přenesení daňové povinnosti a dále také proto, že existuje spoustu jiných faktorů ovlivňující prevalenci a množství a rozsah daňových úniků (13).

Kvantifikace tzv. daňové mezery jsou popsány ve studiích zabývajících se touto problematikou v rámci EU. Mezera DPH se vyčísluje jako rozdíl mezi teoretickou výši DPH, která měla být vybrána ze všech zdanitelných plnění a skutečně vybranou DPH. Bohužel tyto mezery DPH neberou v úvahu, na kterou ekonomickou oblast se úniky vztahují. Z toho důvodu je také obtížné zjistit, zda podvody s určitými komoditami skončily po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti a zda je daň vybíraná v plné výši. Také zde hrozí riziko, že se daňové podvody z komodit, na které byl aplikován režim přenesení daňové povinnosti, přesunou na jiné komodity, v důsledku čehož se daňové úniky nesníží.

Daňové úniky se odhadují podle mikroekonomických metod, zejména tzv. bottom-up metody a metod makroekonomických, zejména tzv. top-down metody. Mikroekonomické metody vycházejí z dotazníkových šetření nebo náhodných daňových kontrol, jejichž výsledky jsou aproximovány na celou ekonomiku. Tyto metody jsou časově a finančně velmi náročné, ale poskytují průzkum původu a struktury daňových úniků. Tyto metody jsou využívány například v USA a Švédsku.

Makroekonomické metody vycházejí z národních účtů a jejich prostřednictvím je celá národní ekonomika zkoumána komplexně. Nejprve se vypočítá teoretická výše základu DPH v celé národní ekonomice. Ten se získá buď očištěním HDP o položky, které nepodléhají DPH, anebo identifikací transakcí, které DPH podléhají. Dále se musí určit průměrná výše sazby DPH, kterou vynásobíme teoretický základ daně, a tím bychom měli získat teoretický výnos DPH, který by v dané národní ekonomice mohl být vybrán (13).

Obrázek 1- VAT Gap (Mezera DPH) v ČR



Zdroj: CASE, 2016

V roce 2014 Česká republika dosáhla snížení daňové mezery na 16 %, což je hodnota pohybující se mírně nad průměrem EU, avšak tato je výrazně nižší oproti zemím střední a východní Evropy – například Bulharsku s hodnotou daňové mezery 19,8 %, Maďarsku s hodnotou daňové mezery 17,9 %, Lotyšsku s hodnotou daňové mezery 23,4 % a Slovensku s hodnotou daňové mezery 30 % (14).

Snížení daňové mezery mohlo být zapříčiněno tím, že ekonomické subjekty jsou veřejně registrovány na webových stránkách Ministerstva financí.

3.3 Výpadek cash-flow České republiky

Cash-flow je tzv. peněžní tok. Jedná se o rozdíl mezi příjmy a výdaji peněžních prostředků. V rámci diplomové práce je věnována pozornost cash-flow České republiky, konkrétně výpadku cash-flow v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti.

3.3.1 Výpadek cash-flow v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti

V rámci této práce je zkoumán výpadek cash-flow státu v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti a vliv režimu přenesení daňové povinnosti na cash-flow podniků.

K výpadku cash-flow státu dochází z toho důvodu, že stát přichází o průběžné financovaní z příjmů DPH, a to tak, že mu není umožněno využívat průběžného financování prostřednictvím zpožděných nároků.

Stát dosáhne stejné výše inkasa příjmů z DPH v režimu přenesené daňové povinnosti, jako v případě užití standardního režimu, ale problémem režimu přenesení daňové povinnosti je, že příslušné finanční prostředky nezíská v rámci zdaňovacího období, ve kterém dochází k uskutečnění zdanitelného plnění, ale až na konci distribučního řetězce, tedy v momentě, kdy je dodané zboží nebo poskytnutá služba dodána plátcem DPH neplátci DPH. Při užití standardního režimu je tento problém eliminován, neboť k výběru daně dochází postupně (7).

Pro cash-flow plátce DPH má režim přenesení daňové povinnosti jak pozitivní, tak negativní dopad na cash-flow. Pro příjemce zdanitelného plnění je výhodné neplatit cenu včetně DPH a pro poskytovatele je to zase nevýhodné, a to z toho důvodu, že přijde o určitou formu bezúročné půjčky, získané prostřednictvím přijatých finančních prostředků od příjemce zdanitelného plnění v momentě, kdy mu tyto jsou uhrazeny do doby, kdy je povinen odvést příslušnou daň z přidané hodnoty. Tato diplomová práce se bude věnovat jednotlivým studiím věnujícím se této problematice, a to jak z oblasti plátců daně z přidané hodnoty, tak státního rozpočtu.

3.3.2 Dopady použití mechanismu přenesené daňové povinnosti od pana Miloše Grásgrubera, paní Mileny Otavové a pana Pavla Semeráda

Cílem práce výše zmíněných autorů byla analýza režimu přenesení daňové povinnosti při uplatňování DPH, posouzení dopadů režimu přenesení daňové povinnosti na poskytovatele a příjemce zdanitelných plnění (zejména v oblasti poskytování stavebních prací) a zjištění a vyhodnocení administrativní zátěže u daňového subjektu a správce daně. Autoři využili standardní vědecké metody umožňující objektivní systematický kvalitativní a kvantitativní popis dané problematiky, metodu analýzy, srovnání, popis, dedukce a modelování.

Studie výše uvedených autorů se nejprve věnuje režimu přenesení daňové povinnosti a zabývá se problémem s identifikací příjemce zdanitelného plnění a účelu použití daného plnění. Reverse charge mechanismus je používaný pouze mezi daňovými plátci. Osoba, která přijme zdanitelné plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti, musí být osobou povinnou k dani a musí zdanitelné plnění využít ke své hospodářské činnosti.

V rámci administrativní náročnosti se zabývají problémem při účtování v účetním programu. V některých účetních programech musí příslušná účetní jednotka zpracovat pro DPH na výstupu a uplatnění nároku na odpočet další dva doklady, čímž vzniká problém pro účetní jednotky, které pracují s velkým počtem přijatých faktur, neboť se kvantitativně zvyšuje množství dokladů v účetnictví. Pro dodavatele stavebních služeb, což je, jak už bylo uvedeno, oblast, kterou se autoři a priori zabývali, je administrativní zátěž menší, neboť tito dodavatelé musí vybrat pouze správný klasifikační kód, na jehož základě nedojde k uplatnění DPH na výstupu.

Autoři předmětné studie se následně zabývali dopadem režimu přenesení daňové povinnosti na cash-flow příjemce, jakož i poskytovatele, zdanitelných plnění. Příjemce zdanitelného plnění musí v rámci svých daňových přiznání vzít v úvahu daň na výstupu a v současné době i odpočet daně na vstupu ve stejné výši, a to v případě, že má plný nárok na odpočet daně. Pozitivní vliv režimu přenesení daňové povinnosti pozorují autoři studie u cash-flow plátce daně z přidané hodnoty, který žádá úplný nebo částečný nárok na odpočet DPH. Oproti situaci, kdy DPH ze zdanitelného plnění uhradí příjemce dodavateli a ten následně uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, se daň z přidané hodnoty vykáže v rámci jednoho daňového přiznání.

Autoři studie dále (a především) zkoumali dopad mechanismu režimu přenesení daňové povinnosti na cash-flow podnikatelů v oblasti stavebních prací. V případě podniků samostatně poskytujících stavební práce, které kupují jen menší část děl od subdodavatelů, bude režim přenesení daňové povinnosti uplatňován především u dodávek na výstupu. Daň na výstupu u těchto výstupů bude velmi nízká nebo nulová a na druhé straně bude vytvářet nadměrný odpočet z nakoupených stavebních materiálů a strojů. Pro tyto typy podniků může být režim přenesení daňové povinnosti nevýhodný, protože tyto podniky musí zaplatit DPH dodavatelům při nákupu materiálu, z čehož DPH sice obdrží zpět, ale sami musí fakturovat bez DPH a nadměrný odpočet si nárokují až po skončení zdaňovacího období, což může způsobit dočasný výpadek cash-flow. V případě, že jsou stavební práce provedeny pro neplátce DPH, tak režim přenesení daňové povinnosti, nemá žádný vliv, protože DPH

na výstupu bude uplatněna podle standardního režimu DPH. Je-li poskytovatelem příslušného zdanitelného plnění stavební firma, která nakupuje většinu stavebních prací od subdodavatelů, použije se režim přenesení daňové povinnosti při nákupu a také při následném přefakturování dodaných stavebních prací plátci DPH. Tento typ podniku bude mít nižší daňovou povinnost, protože povinnost platit DPH vzniká na výstupu z těchto dodaných stavebních prací, přičemž je zároveň uplatňován plný nárok na odpočet DPH. Pro tyto subjekty je tedy režim přenesení daňové povinnosti výhodný, protože hodnota na výstupu je nulová. V případě, že stavební firma nakupuje většinu stavebních prací od plátce DPH jako subdodavatele a poskytuje stavební práce dále neplátci DPH, bude režim přenesení daňové povinnosti aplikován na vstupu a při poskytnutí stavebních prací dále plátci se na výstupu uplatní standardní režim DPH.

Autoři popisované studie se také zabývali dopadem zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na výběr DPH.

Tabulka 1 - Dopad zavedení režimu přenesené daňové povinnosti na výběr DPH

Rok	**2005**	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**
Výběr DPH	208413	217784	239782	255190	253612	269548	275393	278231
Celková výše nedoplatku z DPH	40707	43338	44056	45631	48019	58978	68725	82505
Meziroční změna (v Kč)	-	9371	21998	15408	-1578	15936	5845	2838
Meziroční změna (v %)	-	4 %	9 %	6 %	-1 %	6 %	2 %	1 %

Zdroj: GRÁSGRUBER, 2013

V roce 2009 došlo k meziročnímu poklesu výběru DPH, který byl primárně způsoben poklesem výkonnosti ekonomiky v důsledku hospodářské krize. Od roku 2010 výběr DPH rostl a v roce 2012 se výběr DPH zvýšil o 2,8 mld. Kč oproti roku 2011 a navzdory zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty z 10 % na 14 %. Očekávaný nárůst výběru DPH v důsledku zvýšení její snížené sazby v roce 2012 byl nízký, a to z toho důvodu, že došlo k poklesu výkonnosti ekonomiky a zároveň došlo ke zvýšení nedoplatků daně z přidané hodnoty.

Na základě toho došli autoři předmětné studie k tomu, že malé zvýšení inkasa DPH v roce 2012 a růst nedoplatků DPH v letech 2011 a 2012 dokázaly, že implementace režimu přenesení daňové povinnosti nepřispěla ke zlepšení výběru daně z přidané hodnoty.

Závěrem studie výše uvedených autorů je, že i přes určité problémové oblasti, které lze vypozorovat v souvislosti s realizací režimu přenesení daňové povinnosti, je tento nástroj správným krokem k řešení daňových úniků. Jeho nevýhoda spočívá v omezené aplikaci pouze na vybrané komodity a služby. Jedná se o rizikové komodity a služby, které jsou zneužívány k podvodnému chování.

Na základě statistik Finanční správy České republiky a údajů z daňových přiznání provedli autoři studie srovnání zdanitelných plnění v oblasti stavebnictví v roce 2011 a v roce 2012. V roce 2011 činila zdanitelná plnění se sníženou sazbou daně z přidané hodnoty celkem 130,6 mld. Kč a zdanitelná plnění se zvýšenou sazbou daně z přidané hodnoty celkem 456,3 mld. Kč. V roce 2012 poklesla suma zdanitelných plnění se sníženou sazbou daně z přidané hodnoty na 53,5 mld. Kč a suma zdanitelných plnění se zvýšenou sazbou daně z přidané hodnoty na 165,9 mld. Kč. Tento pokles byl způsoben zavedením režimu přenesení daňové povinnosti a zároveň poklesem objemu poskytovaných stavebních prací o 6,5 %. Daňová povinnost ve stavebnictví byla dále ovlivněna změnou snížené sazby daně z přidané hodnoty. V důsledku přenesení daňové povinnosti na kupujícího je daňová povinnost přenesena ze stavebního sektoru do jiných odvětví a z tohoto důvodu nelze vypočítat přesný dopad režimu přenesení daňové povinnosti na odvětví stavebnictví a na celkový výběr daně z přidané hodnoty.

Z vývoje výběru DPH v letech 2005-2012 a také z vývoje nedoplatků na DPH vyplývá, že zavedení režimu přenesení daňové povinnosti nevedlo k výrazně vyššímu výběru daně z přidané hodnoty. Naopak růst nedoplatků na DPH byl v letech 2011 a 2012 vyšší než v předchozích letech. Podvody s uplatněním odpočtu DPH byly zřejmě přesunuty do jiných odvětví. Do odvětví nehmotných služeb, zpracování různých projektů apod., ve kterých je prokázání fiktivní fakturace takových služeb velmi obtížné. Režim přenesení daňové povinnosti zároveň nezabrání daňovým únikům, které vznikají v případě, kdy plátce DPH poskytne stavební služby soukromé osobě bez faktury a z tohoto poskytnutého plnění nezaplatí DPH. Pozitivum lze shledat v předpokladu, že při povinnosti předkládat finančnímu úřadu prohlášení o poskytnutých a přijatých plněních v režimu přenesení daňové povinnosti dojde k zvýšení výběru daně z příjmů, neboť daňové subjekty již nebudou schopny snadno skrývat své příjmy z poskytnutých plnění jinému daňovému subjektu.

Dalším z obávaných problémů režimu přenesení daňové povinnosti by mohlo být její rozšíření na ostatní komodity a služby, které by vyvolalo ještě větší zmatek. Daňové subjekty a správci daní by tak byli zatěžováni, protože část plnění by byla v režimu přenesení daňové

povinnosti a část ve standardním režimu DPH, tak jako je tomu dosud. Řešením tohoto problému by bylo uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na veškerá plnění uskutečněná mezi jednotlivými daňovými subjekty. To by znamenalo zásadní změnu směrnice o DPH[4] a českého zákona o dani z přidané hodnoty a v důsledku toho i změny účetních softwarů. Uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti jako základního mechanismu by pro daňové subjekty představovalo mnohem snadnější způsob vykázání a odvodu daně z přidané hodnoty, než jaký je uplatňován doposud (15).

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

Mezinárodní poradenská společnost Ernst & Young, která spolu se společnostmi Deloitte, PricewaterhouseCoopers a KPMG tvoří tzv. „velkou čtyřku“, se ve své závěrečné zprávě pro Evropskou komisi zabývala dopadem režimu přenesení daňové povinnosti na cash-flow ve všech členských státech Evropské unie.

V předmětné závěrečné zprávě společnosti Ernst & Young byl nejdříve z dostupných dat, která nejvíce odpovídají základu daně DPH, zanalyzován rozsah režimu přenesení daňové povinnosti v jednotlivých členských státech EU a zhodnocen jeho význam pro celou ekonomiku. Pro odvětví, na která se vztahuje režim přenesení daňové povinností, neexistují přesné údaje, proto pro zpracování předmětné závěrečné zprávy bylo pracováno s odhady, a to jak pro marži, tak pro obrat. Zkoumaného dopadu navíc mohlo být dosaženo jen za předpokladu, že členské státy se rozhodnou uplatnit režim přenesení daňové povinnosti pro všechny kategorie zdanitelných plnění.

Pro zpracování závěrečné zprávy byla užita metodika co nejpřesnějšího vymezení významu sektorů, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti ve srovnání s celou ekonomikou daného členského státu. Potřebné údaje byly získány z Eurostatu. Jednalo se o následující údaje:

- strukturální podniková statistika, která pokrývá průmysl, stavby, obchod a služby; pro hodnocení byl použit obrat vyjádřený v peněžních jednotkách realizovaných podniky v daném odvětví,
- hospodářské účty pro zemědělství, zejména produkci obilovin a technických plodin vyjádřené v základních cenách; základní cena je cena výrobce, kterou obdrží po odečtení všech daní z produktu včetně příslušných dotací na výrobky,

[4] Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

- hospodářské účty pro lesnictví, zejména produkci lesnictví vyjádřenou v běžných základních cenách; tyto účty jsou založeny na základě národních účtů. Běžnou základní cenou se rozumí cena, kterou výrobce obdrží po odečtení všech daní z produktu a příslušných dotací na výrobky.

K posouzení významu obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů byl na doporučení Komise EU použit systém pro sledování údajů o emisích v EU a ICE. Získaná data ukazují objem transakcí a ceny.

Nejaktuálnější data ze Strukturální podnikové statistiky pochází z roku 2011, proto veškeré použité údaje z výše uvedených účtů jsou také z roku 2011. Při zpracování závěrečné zprávy byla použita data týkající se obratů podniků v dílčích oblastech klasifikovaných v souladu s kódy NACE 4 pro rok 2011 dle tabulky níže.

Tabulka 2 - Klasifikace dle NACE 4 v roce 2011

Reverse charge v každé kategorii	**NACE kód**	
Stavební práce, včetně oprav, čištění, údžby a přestavby	41	Výstavba budov
	42	Stavební inženýrství
	43	Zvláštní konstrukce
Dodávka zapojení zaměstnanců do činnosti podle bodu A	81, 10	Kombinované pomocné činnosti
	81, 20	Úklidové činnosti
Dodávky nemovit. V čl. 136, kde si dodavatel zvolí možnost	68.10	Nákup a následný prodej
dodání podle článku 137		vlastních nemovitostí
Dodávka šrotu a odpadu	38.10	Sběr odpadu
Dodávka zařízení s integronav. obvody	26.11	Výroba elekt. součástek
	26.12	Výroba osaz. elekt. desek
Dodávka plynu a elektřiny obchodníkem povinným k dani	35.14	Obchod s elektřinou
	35.23	Obchod s plynem prostřed. Sítí
Dodávka telekomunikačních služeb	61	telekomunikace
Dodávka surovin a polotovarů kovů, včetně drahých kovů	24.10	Výroba sur. železa oceli a feroslit.
	24.20	Výr. trubek, dut. profilů a souv.tv.
	24.30	Výr. ost. výrobků z jednostup. oc.
	24.40	výr. zákl. drah. a nežel. kov.

Zdroj: European Union, 2014

Oblast nemovitostí byla upravena tak, aby odpovídala objemu transakcí, na které lze aplikovat režim přenesení daňové povinnosti. Na základě dat statistických úřadů jednotlivých zemí použili odhad poměru nebytových prostor k obytným budovám s ohledem na jejich výměru v metrech čtverečních, pro které bylo uděleno stavební povolení v roce 2011. V případě, kdy nebyl tento údaj k dispozici, bylo užito průměrného procenta získaného z 19 členských států, ve kterých tento údaj byl znám, a to 47,19 % nebytových / 52,81 % bytových.

Následně tento poměr byl upraven tak, aby byly vyloučeny transakce, u nichž režim přenesení daňové povinnosti není možný – například pokud příjemcem byla osoba nepovinná k dani nebo u plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet. A to odhadem podílu nebytových prostor přidělených pro odvětví, u nichž obvykle nelze aplikovat režim přenesení daňové povinnosti. Na tomto základě byly vzaty v úvahu tyto procentní podíly transakcí zahrnutých do kategorií NACE 41, 42, 43, 81.10, 81.20 a 68.10. V ČR bylo použito 37 %. Podobným způsobem byly upraveny další kategorie jako telekomunikační služby. Tato kategorie byla upravena na základě průměrné ceny mobilních telefonů od roku 2009 – 2011 a průměrné životnosti mobilního telefonu a odpovědí od čtyř hlavních poskytovatelů telekomunikačních služeb, které jsou široce zastoupeny na trhu EU, kde představuje 60 % veškerých dodávek soukromým uživatelům. Toto procento, proto bylo vyloučeno z odhadu.

U odvětví zemního plynu a elektřiny byly použity údaje získané z Eurostatu. Podle výpočtů bylo v průběhu roku 2011 41 % podílu plynu a 29 % elektřiny spotřebováno soukromými osobami. U členských států, kde tato data nebyla k dispozici, byl příslušný poměr odhadován opět na základě průměrného obratu v těch členských státech, kde tato data byla k dispozici, a to jako poměr k příslušnému počtu aktivního obyvatelstva.

K odhadu zdanitelného základu byl využit procentuální podíl představovaný marží přidané ke všem výrobkům vyrobeným v daném odvětví, tedy jejich přidané hodnoty, na které se uplatňuje DPH na výstupu. Výše jednotlivých marží byly odhadovány na základě porovnání údajů o základních cenách klasifikovaných podle dvoumístných kódů NACE platných pro každé odvětví s odpovídajícími údaji o SBS (Strukturální podnikové statistice týkajících se obratů. Procenta vyplývající z těchto výpočtů, nebo-li marže, byla použita pro výpočet základu daně. Pokud jde o odvětví emisí, tak zde nebyly k dispozici potřebné údaje z Eurostatu, a tak byla použita marže ve výši 3 %. Tato marže podle odborníků společnosti Ernst & Young v oblasti transferových cen (transferpricingu) odráží nejpřesněji toto odvětví.

Tabulka 3 - Marže jednotlivých odvětví

Odvětví	NACE	Marže
Obiloviny a rostlinné produkty	01	42 %
Dřevo	02	18 %
Emise	-	3 %
Kovy	24	17 %
Integrované obvody, PC, hry	26	27 %
Plyn, elektřina	35	16 %
Odpad a sběr odpadu	38	56 %
Odhad mobilních telefonů	46	10 %
Telekomunikace	61	42 %
Nákup a následný prodej vlastních nemovitostí	68	40 %
Stavebnictví	81	40 %

Zdroj: European Union, 2014

Ke zjištění dopadu režimu přenesení daňové povinnosti byly výše uvedené výsledky srovnány s celkovou hrubou přidanou hodnotu celkové ekonomiky v daném státě za rok 2011, tak aby bylo možné odhadnout význam základu daně tykajícího se odvětví, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti.

Hrubou přidanou hodnotu lze podle Eurostatu definovat jako produkci v tržních cenách s odečtením mezispotřeby v kupních cenách. Hrubou přidanou hodnotu lze rozdělit podle odvětví. Součet hrubé přidané hodnoty v základních cenách pro všechna odvětví a daně z produktu s odečtením subvencí na produkty udává hrubý domácí produkt. Hrubá přidaná hodnota celkové ekonomiky obvykle připadá na více než 90 % HDP.

Z hlediska příjmů z DPH byly použity tyto údaje vyjádřené v objemech obratu průměrného procenta přidané hodnoty vytvořené v každém odvětví. Následné průměrné procento bylo vynásobeno s produkcí a sazbou DPH platnou v každém odvětví nebo pododvětví. V některých případech a některých daných odvětvích se používá základní sazba DPH, snížená sazba DPH a druhá snížená sazba, jako je tomu například v České republice. Pro účely odhadu byla použita pouze základní sazba nebo nejvyšší snížená sazba.

Na druhé straně byly do roku 2011 přidány příjmy z DPH vytvořené u odvětví, u nichž se v současné době uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti. Nakonec byla daň z přidané hodnoty za odvětví porovnána s celkovými příjmy z DPH za rok 2011 v každém členském státě.

Z dostupných údajů byl zhodnocen význam režimu přenesení daňové povinnosti v procentech na základ daně ve srovnání s celkovým hospodářstvím členského státu. Procentuální podíl režimu přenesení daňové povinnost na celkovém základu se vypočítal

jako podíl, kde v čitateli je suma odvětví, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti v daném členském státě, a ve jmenovateli hrubá přidaná hodnota za rok 2011 v daném členském státě.

Jejich analýza prokázala, že zhruba u poloviny členských států v roce 2011 představoval režim přenesení daňové povinnost 1–4 % jejich celkové ekonomiky. Existovaly ovšem výjimky, jako je Maďarsko, Rakousko a Itálie, kde byl uplatňován režim přenesení daňové povinnosti u více kategorií, a to přes 5 %. V České republice se jednalo o hodnotu přes 3 % z celkové ekonomiky.

Poté byl analyzován dopad na cash-flow. Aby byl zjištěn vliv režimu přenesení daňové povinnosti na cash-flow, bylo vycházeno z těchto dat:

- zákonem daná lhůta pro podání daňového přiznání v každém členském státě,
- dostupné údaje o celkovém počtu podání přiznání k DPH a jejich periodicitě v každém členském státě,
- příjmy z DPH plynoucí z odvětví, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti a všechna odvětví, která jsou uvedena v článcích 199 a 199a směrnice o DPH,

a těchto předpokladů:

- nárok na odpočet/daňová povinnost se uskuteční k datu podání daňového přiznání ve všech členských státech,
- faktury jsou zaplaceny 30 dní ode dne přijetí faktury.

Byl využit následující vzorec pro zhodnocení úspor na cash-flow u odvětví, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti:

(NPR/NTR)x(VRS/Py)x[(DDR1x(infl/365)xPy]+(Npr2/NTR)x(VRS/Py)x[(DDR2x(infl/365)xPY]

Zdroj: European Union, 2014

kdy:

- NPR = počet pravidelných podaných daňových přiznání v členském státě v průběhu roku,
- NTR = počet celkových podaných daňových přiznání v členském státě v průběhu roku,
- VRS = vytvořené DPH na výstupu u odvětví, na které se vztahuje režim přenesení daňové povinnosti v daném členském státě v průběhu roku,

- DDR = počet dnů v prodlení od vrácení nároku na odpočet/ zaplacení daňové povinnosti na základě zákonem dané lhůty pro podání daňového přiznání v daném členském státě,
- Py = počet zdaňovacích období v souvislosti s daňovým přiznáním (například 12 měsíců pro měsíční plátce DPH),
- infl/354 = roční míra inflace v průběhu roku.

Cílem bylo zjištění, jakých úspor dosáhnou podniky při uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti podle článku 199, 199a, 394 a 395 směrnice o DPH v členském státě ve srovnání s tím, jakých úspor by tyto podniky mohly dosáhnout v tom samém členském státě, pokud by se režim přenesení daňové povinnosti v tomto daném členském státě neuplatňoval. Toto je zrcadlem negativního dopadu na cash-flow daného státu, protože v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti přichází stát o průběžné financování.

(Npr1/Ntr) x (Vra/Py) x [(Ddr1 x (Infl/365) x Py] +(Npr2/Ntr) x (Vra/Py) x [(Ddr2 x (Infl/365) x Py]

Zdroj: European Union, 2014

kdy:

- NPR = počet pravidelných podaných daňových přiznání v členském státě v průběhu roku,
- NTR = počet celkových podaných daňových přiznání v členském státě v průběhu roku,
- VRA = DPH vytvořené ve všech odvětví uvedených v článcích 199, 199a směrnice o DPH nebo na základě článku 394 a 395 směrnice o DPH v členském státě,
- DDR = počet dnů v prodlení od vrácení nároku na odpočet / zaplacení daňové povinnosti na základě zákonem dané lhůty pro podání daňového přiznání v daném členském státě,
- Py = počet zdaňovacích období v souvislosti s daňovým přiznáním (například 12 měsíců pro měsíční plátce DPH),
- infl/354 = roční míra inflace v průběhu roku.

Největší význam na cash-flow v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti má rozsah uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti v daném státě, zdaňovací období a lhůta pro podání daňového přiznání, k němuž se váže splatnost daně.

Nejdříve byl zhodnocen negativní dopad režimu přenesení daňové povinnosti na daný členský stát v procentech. Nejmenší význam na cash-flow státu měl režim přenesení daňové povinnosti v Lucembursku a Estonsku, a to z toho důvodu, že v roce 2011 se v těchto zemích uplatňoval režim přenesení daňové povinnosti minimálně. V případě Lucemburska pouze na převod povolenek emisí skleníkových plynů. Odhad dopadu režimu přenesení daňové povinnosti je také velmi ovlivněn zdaňovacím obdobím a lhůtou pro podání daňového přiznání k DPH v jednotlivých členských státech.

Negativní dopad na cash-flow České republiky byl odhadován na základě nákladů na cash-flow v důsledku neuplatňovaní režimu přenesení daňové povinnosti ve srovnání se situací uplatňování režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2011 v České republice. Tento dopad by činil 1,45 mil. EUR a ve srovnání se situací, kdy by se uplatňoval režim přenesení daňové povinnosti na všechno, by náklady na cash-flow činily 3,22 mil. EUR (16).

3.3.4 Všeobecný přenos daňové povinnosti a cash-flow veřejných rozpočtů České republiky – paní Růžena Kohoutková a paní Hana Zídková

Ve své práci se zabývaly negativním dopadem režimu přenesení daňové povinnosti na cash-flow státního rozpočtu. V principu stát dostane stejnou daň jako při uplatnění standardního režimu DPH, ale až na konci distribučního řetězce, v tomto důsledku stát přijde o průběžné financování státního rozpočtu, které je umožněno prostřednictvím zpožděných nároků na odpočet DPH.

Negativní dopad na státní rozpočet byl odhadován na základě výpočtu celkového současného financování rozpočtu, o které by stát přišel zavedením režimu přenesení daňové povinnosti celoplošně. Hlavní myšlenkou bylo kvantifikovat částku celkových nároků na odpočet všech plátců, které jsou uplatňovány a vráceny později, než je odvedena odpovídající daň na výstupu.

Bylo vycházeno z následujících dat:

- vlastní daňová povinnost všech plátců za dané zdaňovací období,
- nadměrný odpočet daně všech plátců za dané zdaňovací období,
- nárok na odpočet daně všech plátců za dané zdaňovací období.

Tyto údaje byly dále rozděleny na do dvou skupin, a to pro plátce měsíční a čtvrtletní, a dle jednotlivých období na měsíce a čtvrtletí. Tato čísla byla zprůměrňována, a tím byla získána průměrná měsíční výše vlastní daňové povinnosti, nadměrného odpočtu daně a nároku na odpočet pro obě skupiny.

Dále bylo zkoumáno, která část nároku na odpočet je uplatňována později, než je odvedena odpovídající daň na výstupu, a tak tedy umožňuje financování státního rozpočtu, a která část objemu zdanitelných plnění probíhá mezi plátci stejného typu a jaká část probíhá mezi plátci rozdílného typu.

Uplatnění nároku na odpočet rozdělily do tří skupin:

- nárok na odpočet uplatněný hned ve stejném zdaňovacím období, ve kterém bylo uskutečněno zdanitelné plnění,
- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období, ve kterém bylo uskutečněno zdanitelné plnění,
- nárok na odpočet uplatněný později v některém z následujících zdaňovacích období.

Na základě dlouholeté praxe v přípravě daňových přiznání a konzultace s odborníky z řad daňových poradců a akademiků bylo odhadováno, že 90 % měsíčních plátců daně z přidané hodnoty a 95 % čtvrtletních plátců daně z přidané hodnoty uplatňuje nárok na odpočet ihned.

Nárok na odpočet uplatněný ve zdaňovacím období následujícím připadá na 5 % měsíčních plátců daně z přidané hodnoty a 4 % čtvrtletních plátců daně z přidané hodnoty. Nárok na odpočet uplatněný později, než ve výše uvedených obdobích připadá na 5 % měsíčních plátců daně z přidané hodnoty a 1 % čtvrtletních plátců daně z přidané hodnoty.

Objem zdanitelných plnění mezi plátci stejného typu a plátci rozdílného typu byl odhadován jako poměr, v jakém se měsíční a čtvrtletní plátci daně z přidané hodnoty podílí na celkovém objemu DPH na výstupu. Měsíční plátci přijímají zdanitelné plnění od čtvrtletních plátců ve výši 17 % a ve výši 83 % od měsíčních plátců a zároveň čtvrtletní plátci přijímají zdanitelné plnění od měsíčních plátců ve výši 83 % a ve výši 17 % od čtvrtletních plátců.

Dle zákona o dani z přidané hodnoty má být nadměrný odpočet vrácen nejpozději do 30 dnů, avšak správce daně může zahájit postup pro odstranění pochybností a tato lhůta může být prodloužena. Z toho důvodu na základě zkušeností a konzultace s odborníky byl stanoven předpoklad, že nadměrný odpočet je v průměru vrácen za 45 dní.

Nárok na odpočet, který je uplatňován ve stejném zdaňovacím období, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, má na státní rozpočet ve stanoveném měsíčním období nulový dopad. Za to nárok na odpočet, který je uplatněn až v některém z následujících zdaňovacích období má pozitivní dopad na cash-flow státu. K posunu při uplatnění nároku

na odpočet také dochází při obchodování rozdílných typů plátců. Když měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního plátce, tak to má negativní dopad na cash-flow státního rozpočtu, protože obvykle uplatní nárok na odpočet dříve, než je daň zaplacena na výstupu. V opačném případě, kdy čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty nakupuje od měsíčního plátce daně z přidané hodnoty, tak to má pozitivní vliv na cash-flow státního rozpočtu, protože daň na výstupu je zaplacena obvykle dříve, než je nárokována zpět čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty.

V první řadě byly zkoumány transakce měsíčních plátců při uplatnění nároku na odpočet daně v následujícím měsíci, kdy výše nároku na odpočet, kterou je financován státní rozpočet, je rovna měsíční průměrné výši této části na nároku na odpočet. Poté byly popsány transakce měsíčních plátců daně z přidané hodnoty při uplatnění nároku na odpočet v některém z pozdějších zdaňovacích období, za předpokladu, že nárok na odpočet bude uplatněn za 2 měsíce poté, co byla odvedena daň. Státní rozpočet je financován průměrnou výší nároku na odpočet vynásobenou dvěma.

Když nakupuje měsíční plátce daně z přidané hodnoty od čtvrtletního plátce daně z přidané hodnoty, může to mít různý dopad. Měsíční plátce daně z přidané hodnoty si může nárokovat daň na vstupu dříve, než je odvedena na výstupu od čtvrtletního plátce daně z přidané hodnoty, přičemž záleží, zda se uskuteční zdanitelné plnění v prvním, druhém nebo třetím měsíci.

Dále byl odhadován průměrný měsíční dopad na cash-flow, kdy konečný dopad transakcí mezi měsíčním a čtvrtletním plátcem daně z přidané hodnoty je odhadován za průměrný měsíc.

Pokud měsíční plátce daně z přidané hodnoty uplatní nárok na odpočet daně z přidané hodnoty ihned, kdy zdanitelné plnění bylo uskutečněno čtvrtletním plátce daně z přidané hodnoty v prvním měsíci jeho zdanitelného období, potom tato transakce bude mít negativní vliv na cash-flow. Podobně to je i u uskutečnění zdanitelného plnění ve druhém měsíci svého zdanitelného období. Rozdíl je pouze v délce, v prvním případě byla nárokována daň o 2 měsíce dříve a ve druhém případě o 1 měsíc dříve. Když je zdanitelné plnění ve třetím měsíci, tak to má na cash-flow nulový dopad. Průměrný měsíc byl vypočítán jako průměr z výše uvedených tří možností, a to (- 2 - 1 + 0/3) = - 1. Z toho plyne, že v průměrném měsíci je daň nárokována o měsíc dříve, než je odvedena.

U nároku na odpočet uplatněného měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty až v následujícím zdaňovacím období, ve kterém bylo zdanitelné plnění uskutečněno, je

výpočet stejný. Pokud je uskutečněno zdanitelné plnění u čtvrtletního plátce daně z přidané hodnoty v prvním měsíci, je daň nárokována o měsíc dříve. Pokud je zdanitelné plnění ve druhém měsíci, má to nulový dopad, a pokud je zdanitelné plnění poskytnuto ve třetím měsíci, bude to mít pozitivní dopad na cash-flow, protože daň bude nárokována o měsíc déle. Výpočet průměrného měsíčního financování se musí vynásobit nulou (-1 + 0 + 1/3) = 0.

U nároku na odpočet uplatněného až v některém z následujících zdaňovacích období, kdy příslušná doba byla stanovena na dva měsíce, bude nárokována daň na odpočet u měsíčního plátce o měsíc déle, pokud je zdanitelné plnění u čtvrtletního plátce v druhém měsíci, a o dva měsíce déle, pokud je zdanitelné plnění u čtvrtletního plátce ve třetím měsíci. Pokud je zdanitelné plnění v prvním měsíci, tak to bude mít nulový dopad na cash-flow. Průměrné měsíční financování bude vynásobeno jedničkou (0 +1 + 2/3 = 1).

Stejným způsobem byl počítán dopad nadměrného odpočtu daně. Průměrná doba vrácení nadměrného odpočtu je 1,5 měsíce, ale u transakcí mezi plátci odlišného typu se musí uvažovat o průměrném měsíci celého čtvrtletí. Pokud se zdanitelné plnění uskuteční v prvním měsíci, nadměrný odpočet se uplatní o 2 měsíce dříve (1,5 - 2), pokud v druhém měsíci, pak se nadměrný odpočet uplatní o 1 měsíc dříve (1,5-1) a pokud ve třetím měsíci, potom se nadměrný odpočet uplatní ve stejném okamžiku, ve kterém dojde k uskutečnění zdanitelného plnění (1,5-0). To ovlivňuje hodnotu, kterou je financován státní rozpočet z důvodu zpožděného uplatňování nároku na odpočet. Z tohoto důvodu jsou nákupy čtvrtletního plátce daně z přidané hodnoty od měsíčního plátce daně z přidané hodnoty vynásobeny hodnotou 0,5 (-0,5 + 0,5 + 1,5/ 3 = 0,5).

Podobným způsobem byly analyzovány transakce čtvrtletních plátců. Když je nárok na odpočet uplatněn v následujícím zdaňovacím období, tak je odvedená daň nárokována po třech měsících. V případě, že nárok na odpočet je uplatněný v některém z následujících období, bylo pro účely výpočtu stanoveno průměrné zpoždění o 2 zdaňovací období po uskutečnění zdanitelného plnění. Daň zůstává ve státním rozpočtu po dobu 6 měsíců a následně je nárokována zpět. Tyto doby byly použity pro násobení průměrného měsíčního nároku na odpočet.

Když je zdanitelné plnění uskutečněno v prvním, druhém nebo ve třetím měsíci čtvrtletí a plátce daně z přidané hodnoty zároveň uplatňuje nárok na odpočet ihned, potom si čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty uplatňuje nárok na odpočet o dva nebo jeden měsíc déle, poté co byla měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty odvedena daň do státního

rozpočtu. Průměrná doba zpoždění odpočtu je jeden měsíc (2 + 1 + 0/ 3 = 1). Průměrné měsíční financování je vypočítáno jako součin těchto nároků s jedničkou.

V případě, že čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty uplatní nárok na odpočet později, tedy v následujícím zdaňovacím období, je průměrná doba nároku na daň na vstupu čtyři měsíce po jejím odvedení měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty na výstupu. Pokud je nárok na odpočet uplatněn ještě později, může se prodloužit doba, během které je daň uložena ve státním rozpočtu na průměrně 7 měsíců, a to za předpokladu, že čtvrtletní plátce daně z přidané hodnoty uplatní nárok na odpočet až po dvou následujících zdaňovacích obdobích. Opět zde byl nadměrný odpočet vynásoben číslem 2,5 (3,5 + 2,5 + 1,5/3=2,5).

Poté provedly výpočet průměrných měsíčních nároků na odpočet, které jsou uplatňovány měsíčními a čtvrtletními plátci daně z přidané hodnoty později, než je zaplacena daň na výstupu. Průměrná měsíční částka později uplatňovaných nároků na odpočet představuje průběžné financování rozpočtu v současném standardním systému DPH a zároveň představuje negativní dopad na cash-flow státního rozpočtu, který by tak v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti přišel o toto své průběžné financování.

Výsledná výše financování státního rozpočtu byla zjištěna na 52 mld. Kč, a proto byl hledán způsob řešení, jak tento negativní dopad zavedením režimu přenesení daňové povinnosti eliminovat. Jedním z řešení by byla změna splatnosti daně, a to následujícím způsobem:

- stanovení splatnosti zálohy daně na 75 % předchozí daňové povinnosti 25. příslušného zdaňovacího období a současně stanovení doplatku daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období,
- stanovení splatnosti daně k 5. dni měsíce následujícího po konci zdaňovacího období,
- stanovení splatnosti daně k 10. dni měsíce následujícího po konci zdaňovacího období.

Výše uvedené možnosti řešení by pro plátce, kteří poskytují zdanitelné plnění neplátci, neměly představovat takový problém, protože daň, kterou mají odvést správci daně, by už měli mít vybranou od poplatníků a je racionální, aby jí co nejdříve odvedli správci daně. Na druhé straně by to mělo negativní dopad na cash-flow těchto plátců daně z přidané hodnoty, a především by se zvýšily administrativní náklady na zpracování daňového přiznání.

Dále byla provedena simulace výpočtů na základě jiných předpokladů, která ukázala, že pokud se zvýší počet odpočtů uplatněných až v některém z následujících zdaňovacích období po odvedení daně na výstupu o 1. p. b., zvýší se negativní dopad v důsledku celoplošného režimu přenesení daňové povinnosti o 1,425 mld. Kč (7).

4 Vlastní práce

V rámci praktické části byl odhadován negativní dopad na cash-flow státního rozpočtu dle metodiky paní Kohoutkové a paní Zídkové pro rok 2015, 2016 a 2017. V této práci se odhaduje negativní dopad na cash-flow státu v důsledku režimu přenesené daňové povinnosti uplatněného celoplošně. Tento negativní vliv je způsoben tím, že při aplikaci všeobecného režimu přenesené daňové povinnosti není možné využít průběžné financování prostřednictvím zpožděných nároků na odpočet. Stát inkasuje stejnou výši daně, ale přijde o průběžné financování rozpočtu, protože příslušnou daň dostane až v momentě, kdy plátce daně poskytne dané plnění na konci distribučního řetězce nebo neplátci DPH.

V rámci odhadu mezery cash-flow v důsledku celoplošného reverse charge se vycházelo z předpokladů ze studie paní Zídkové a Kohoutkové, a to že u měsíčních plátců je nárok na odpočet uplatněn ihned v devadesáti procentech. U čtvrtletních plátců je nárok na odpočet uplatněn ihned v devadesáti pěti procentech. Nárok na odpočet uplatněn v následujícím zdaňovacím období byl u měsíčních plátců v pěti procentech a u čtvrtletních plátců v čtyřech procentech. Nárok na odpočet uplatněný později, než v následujícím zdaňovacím období, byl u měsíčních plátců v pěti procentech a u čtvrtletních plátců v jednom procentu. Samozřejmě nárok na odpočet je ovlivněn hlavní činností podniku, u zboží je nárok na odpočet uplatněn dříve než u služeb. Nadměrný odpočet je vrácen za čtyřicet pět dní neboli za jeden a půl měsíce.

4.1 Odhad výpadku cash-flow za rok 2015

Pro účely zjištění odhadu výpadku cash-flow v důsledku všeobecného reverse charge se vycházelo z dat získaných od Finanční správy ČR za rok 2015, která byla upravena pro výpočet tak, že původní data se vydělila jednou miliardou Kč. Také bylo nutné zjistit výši nároku na odpočet v jednotlivých měsících a čtvrtletí, který v datech Finanční správy chyběl. Aby mohlo být dosáhnuto nadměrného odpočtu, musí být daň na vstupu, tedy nárok na odpočet vyšší, než daň na výstupu, tedy daňová povinnost. Nárok na odpočet byl získán ze součtu vlastní daňové povinnosti a nadměrného odpočtu.

Tabulka 4 - Data Finanční správy ČR v roce 2015

Vybrané údaje z DAP k DPH za zdaňovací období roku		Nárok na odpočet (v mld. Kč)	Vlastní daňová povinnost (v mld. Kč)	Nadměrný odpočet (v mld. Kč)
měsíční plátci	leden	69,411	45,269	24,142
	únor	68,865	45,296	23,569
	březen	80,868	53,915	26,953
	duben	71,24	48,599	22,641
	květen	67,318	46,603	20,715
	červen	78,403	53,93	24,473
	červenec	72,956	49,078	23,878
	srpen	66,426	46,387	20,039
	září	77,542	53,826	23,716
	říjen	80,177	54,124	26,053
	listopad	78,708	53,841	24,867
	prosinec	86,606	56,558	30,048
čtvrtletní plátci	1. čtvrtletí	10,694	7,967	2,727
	2. čtvrtletí	12,67	9,147	3,523
	3. čtvrtletí	12,295	9,13	3,165
	4. čtvrtletí	14,808	10,824	3,984

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Prvním krokem bylo vypočítat průměrnou daňovou povinnost u měsíčních plátců a poté u čtvrtletních plátců, aby bylo možné zjistit jejich poměr, jak se měsíční a čtvrtletní plátci podílejí na celkovém objemu DPH na výstupu.

Tabulka 5 - Průměrná daňová povinnost v roce 2015

	Průměrná daň. pov.	Poměr
Měsíční plátce	50,62	85 %
Čtvrtletní plátce	9,27	15 %

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Poměr se v porovnání s rokem 2014 změnil o dvě procenta, u měsíčních plátců se o dvě procenta snížil a u čtvrtletních plátců se o dvě procenta zvýšil. Osmdesát pět procent objemu DPH na výstupu tvoří měsíční plátci a patnáct procent objemu tvoří čtvrtletní plátci.

Tabulka 6 - Průměrný měsíční nárok na odpočet v roce 2015

Měsíční plátce			
Průměrný měsíční nárok na odpočet	74,877	100 %	A
Z toho od měsíčního plátce	63,645	85 %	B
Z toho od čtvrtletního plátce	11,232	15 %	C

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Odhad výpadku v cash-flow je rozdělený na dvě části, a to na část věnující se měsíčním plátcům a část věnující se čtvrtletním plátcům. Dále jsou jednotlivé fáze ještě rozděleny na transakce téhož plátce a transakce mezi rozdílnými plátci.

U transakcí mezi měsíčními plátci byl vypočítán průměrný měsíční nárok na odpočet, který byl rozdělen na osmdesát pět procent a patnáct procent. To znamená, že z osmdesáti pěti procent měsíční plátce nakupuje od měsíčního plátce a z patnácti procent nakupuje měsíční plátce od čtvrtletního plátce.

Tabulka 7 - Transakce mezi měsíčními plátci v roce 2015

Transakce mezi měsíčními plátci		**Předpoklad**	**Reference**	**Doba trv.**	**Přepočet**
Měsíční průměr nadměrného odpočtu	24,258	-	-	-	-
85 % nadměrného odpočtu	20,619	-	D	1,5	30,929
Nárok uplatněn ihned	38,723	90 %	E	0	0,000
Nárok uplatněn v dalším období	2,151	5 %	F	1	2,151
Nárok uplatněn později	2,151	5 %	G	2	4,303

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Dále byl spočítán průměrný měsíční nadměrný odpočet a z něho bylo výpočtem stanoveno osmdesát pět procent a tento výsledek byl vynásoben hodnotou 1,5, protože to je

průměrná doba na vrácení nadměrného odpočtu (45 dní, 1,5 měsíce). Poté od průměrného měsíčního nároku na odpočet od měsíčních plátců bylo odečteno osmdesát pět procent nadměrného odpočtu a bylo vypočítáno z výsledku devadesát procent, protože devadesát procent nároku na odpočet je uplatňováno ihned dle výše uvedených předpokladů vycházejících ze studie. Tento výsledek byl vynásoben nulou, protože má na rozpočet ve stanovém měsíčním období nulový dopad. Obdobným způsobem jako bylo vypočítáno devadesát procent z poníženého průměrného měsíčního nároku na odpočet, který se uplatní ihned, tak stejným způsobem bylo vypočítáno dvakrát pět procent, a to z toho důvodu, že pět procent odpočtu daně u měsíčních plátců je uplatňováno v následujícím zdaňovacím období a dalších pět procent odpočtu daně je uplatňováno později než v následujícím zdaňovacím období. Tato hodnota byla vynásobena nejprve hodnotou 1, protože o jeden měsíc dříve je odvedena daň státu měsíčním plátcem, než je daň nárokována na vstupu jiným měsíčním plátcem. V případě uplatnění nároku v následujícím zdaňovacím období se výsledek vynásobí hodnotou 2, protože o dva měsíce dříve je daň odvedena státu měsíčním plátcem, než je daň nárokována na vstupu jiným měsíčním plátcem. Dalším krokem bude výpočet transakcí, kdy měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního plátce.

Tabulka 8 - Transakce měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce v roce 2015

Měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního		Předpoklad	Reference	Doba trv.	Přepočet
Měsíční průměr nadměrného odpočtu	24,258	-	-	-	-
15 % nadměrného odpočtu	3,639	-	H	0,5	1,819
Nárok uplatněn ihned	6,834	90 %	I	-1	-6,834
Nárok uplatněn v dalším období	0,380	5 %	J	0	0,000
Nárok uplatněn později	0,380	5 %	K	1	0,380

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Nejdříve bylo vypočítáno patnáct procent z průměrného měsíčního nadměrného odpočtu, které bylo vynásobeno koeficientem 0,5. Tento koeficient byl vypočítán na základě průměrné doby vrácení nadměrného odpočtu, kdy tato průměrná doba činí jeden a půl měsíce. U transakcí mezi čtvrtletním a měsíčním plátcem musí být uvažováno o průměrném měsíci celého čtvrtletí. Vychází z průměru rozdílů průměrné doby vrácení nadměrného odpočtu a nároku na odpočet uplatněném měsíčním plátcem, ve kterémkoliv měsíci čtrvrtletí. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí,

tak měsíční plátce si nárokuje nadměrný odpočet o dva měsíce dříve, než je daň odvedena čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu. Rozdíl bude mezi jedním a půl měsícem a dvěma měsíci. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v druhém měsíci čtvrtletí, tak si měsíční plátce nárokuje nadměrný odpočet o jeden měsíc dříve, než je daň do státního rozpočtu odvedena čtvrtletním plátcem. Rozdíl bude mezi jedním a půl měsícem a jedním měsícem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, pak nastane podobná situace jako u transakcí mezi měsíčními plátci, protože měsíční plátce si nárokuje nadměrný odpočet ve stejném období, jako je daň odvedena čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu, tudíž to bude mít nulový dopad na cash-flow. Rozdíl nebude žádný, protože průměrná doba nadměrného odpočtu zůstane stejná, tedy jeden a půl měsíce. Z výsledků byl získán průměr a tím byl získán průměrný měsíc celého čtvrtletí.

Dalším krokem byl vypočet nároku na odpočet uplatněný ihned, který byl získán z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu. Z výsledku bylo opět vypočítáno devadesát procent a výsledek poté byl vynásoben s koeficientem -1. Tento koeficient byl získán z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si uplatní nárok na odpočet ihned, bude to mít negativní dopad na cash-flow, protože si měsíční plátce uplatní daň o dva měsíce dříve, než je odvedena čtvrtletním plátcem. Hodnotou bude -2. Obdobná situace nastane, když poskytne čtvrtletní plátce plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí. Opět to bude mít negativní dopad na cash-flow, měsíční plátce si bude nárokovat daň na vstupu o jeden měsíc dříve, než je daň odvedena čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu. Hodnotou bude -1. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, tak to nebude mít žádný vliv, protože daň bude nárokovaná na vstupu ve stejném období, jako bude daň odvedena čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu. Hodnotou bude 0. Z výsledků opět byl získán průměr, a tím byl získán průměrný měsíční dopad na cash-flow.

Obdobným způsobem byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období. Opět jako rozdíl mezi průměrným nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu, ze kterého bylo vypočítáno pět procent. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 0, který byl získán také z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, bude to mít negativní dopad na cash-flow, protože si nárokuje daň

o měsíc dříve, než je daň odvedena čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu, hodnota bude - 1. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v druhém měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si bude nárokovat daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak daň bude nárokována na vstupu ve stejném období, jako ve kterém bude odvedena daň do státního rozpočtu a bude to mít nulový dopad na cash-flow, hodnotou tedy bude 0. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si bude nárokovat daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak to naopak bude mít pozitivní dopad na cash-flow, protože daň bude odvedena čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu o jeden měsíc dříve, než bude nárokována na vstupu měsíčním plátcem. Hodnotou bude 1, když z jednotlivých hodnot byl vypočítán průměr, byl získán průměrný měsíční dopad na cash-flow.

Dále byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný později, v tomto případě myšleno o dvě období později od období, ve kterém bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Tento nárok na odpočet byl vypočítán jako rozdíl mezi průměrným nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu, ze kterého bylo vypočítáno pět procent. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 1. Tento koeficient byl opět získán z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje odpočet o 2 měsíce později, bude to mít nulový dopad na cash-flow, protože měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu ve stejném období, jako ve kterém je daň odvedena čtvrtletním plátcem do státního rozpočtu, hodnotou bude 0. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletní a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu o dva měsíce později, tak to bude mít pozitivní dopad na cash-flow, protože daň je odvedena čtvrtletním plátcem o jeden měsíc dříve, než je daň nárokována na vstupu měsíčním plátcem, hodnotou bude 1. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu o dva měsíce později, tak to bude mít ještě pozitivnější vliv, protože daň je odvedena čtvrtletním plátcem o dva měsíce dříve, než je nárokována měsíčním plátcem na vstupu, hodnotu bude 2. Z jednotlivých hodnot opět byl opět vypočítán průměr a byl získán průměrný měsíční dopad na cash-flow.

V této fázi byla výpočtem stanovená část věnující se měsíčním plátcům a následně byly sečteny jednotlivé výsledky:

- nadměrný odpočet v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný ihned v transakcích mezi měsíčními plátci,

- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný později v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nadměrný odpočet u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný ihned u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtečního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný později u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce.

Výsledkem je vliv měsíčních plátců, který by byl v roce 2015 v hodnotě 32,748 mld. Kč.

Druhá fáze odhadu byla věnována čtvrtletním plátcům. Nejdříve byl vypočítán průměrný nárok na odpočet a z něho bylo vypočítáno patnáct a osmdesát pět procent.

Tabulka 9 - Průměrný čtvrtletní nárok na odpočet v roce 2015

Čtvrtletní plátce			
Průměrný nárok na odpočet	12,617	100 %	M
Z toho od čtvrtletního plátce	1,893	15 %	N
Z toho od měsíčního plátce	10,724	85 %	O

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Dále byl vypočítán průměrný nadměrný odpočet týkající se čtvrtletních plátců, ze kterého bylo vypočítáno patnáct procent. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 1,5 na základě stejného principu, jako u měsíčních plátců, že se nadměrný odpočet vrací v průměru za jeden a půl měsíce, protože transakce se uskutečnily pouze mezi čtvrtletními plátci.

Tabulka 10 - Transakce mezi čtvrtletními plátci v roce 2015

Transakce mezi čtvrtletními plátci		Předpoklad	Reference	Doba trv.	Přepočet
Průměrný nadměrný odpočet	3,350	-	-	-	-
15 % nadměrného odpočtu	0,502	-	P	1,5	0,754
Nárok uplatněn ihned	1,321	95 %	Q	0	0,000
Nárok uplatněn v dalším období	0,056	4 %	R	3	0,167
Nárok uplatněn později	0,014	1 %	S	6	0,083

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Dále byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný ihned prostřednictvím rozdílu mezi průměrným čtvrtletním nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto rozdílu bylo vypočítáno devadesát pět procent, protože z devadesát pěti procent se uplatní nárok na odpočet ihned. Tento výsledek byl vynásoben také koeficientem nula, protože nebude mít žádný vliv na cash-flow. Daň je odvedena do státního rozpočtu čtvrtletním plátcem ve stejném období, jako je nárokována na vstupu jiným čtvrtletním plátcem.

Poté byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období, také z rozdílu průměrného nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto výsledku byla vypočítaná čtyři procenta, protože ze čtyř procent se nárok na odpočet uplatní v následujícím zdaňovacím období. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 3, protože čtvrtletní plátce odvede daň státu o tři měsíce dříve, než si jiný čtvrtletní plátce nárokuje daň na vstupu, což bude mít pozitivní vliv na cash-flow státu.

V dalším kroku byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný později než v následujícím zdaňovacím období, myšleno za dvě následující zdaňovací období od období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Od průměrného nároku na odpočet od čtvrtletních plátců bylo odečteno patnáct procent nadměrného odpočtu, z tohoto rozdílu bylo vypočítané jedno procento, protože z jednoho procenta se uplatní nárok na odpočet později, než v následujícím zdaňovacím období. Tento výsledek byl vynásoben koeficienem 6, protože čtvrtletní plátce odvede daň státu o šest měsíců dříve, než je daň nárokována na vstupu jiným čtvrtletním plátcem, což bude mít ještě pozitivnější vliv na cash-flow státu.

Tabulka 11 - Transakce nakupujícího čtvrtletního plátce od měsíčního plátce v roce 2015

Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního		Předpoklad	Reference	Doba trv.	Přepočet
Průměrný nadměrný odpočet	3,350	-	-	-	-
85 % nadměrného odpočtu	2,847	-	T	2,50	7,118
Nárok uplatněn ihned	7,483	95 %	U	1,00	7,483
Nárok uplatněn v dalším období	0,315	4 %	V	4,00	1,260
Nárok uplatněn později	0,079	1 %	W	7,00	0,551

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

U transakcí, kdy čtrvtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce, byl opět vypočítán průměrný nadměrný odpočet a z něho bylo vypočítáno osmdesát pět procent. Osmdesát pět procent nadměrného odpočtu bylo vynásobeno koeficientem 2,5, který je opět průměrným měsíčním dopadem na cash-flow.

U transakcí mezi čtvrtletním a měsíčním plátcem musí být opět uvažováno o průměrném měsíci celého čtvrtletí. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí, tak měsíční plátce odvede daň státu o dva měsíce dříve, než je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem (1,5+2). Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v druhém měsíci čtvrtletí, tak měsíční plátce odvede daň státu o jeden měsíc dříve než, je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem (1,5+1). Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, tak to je stejné jako u transakce mezi čtvrtletními plátci, protože si čtvrtletní plátce nárokuje nadměrný odpočet ve stejném období, ve kterém měsíční plátce odvede daň státu (1,5+0). Z výsledků jednotlivých součtů znovu byl vypočítán průměr, a tím byl získán průměrný měsíc celého čtvrtletí, tedy 2,5.

Poté byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný ihned, který byl získán z rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti pěti procenty průměrného nadměrného odpočtu, z tohoto rozdílu bylo vypočítáno devadesát pět procent ze stejného principu, jako u transakcí mezi čtvrtletními plátci. Výsledek byl vynásoben koeficientem 1. Tento koeficient byl získán z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet ihned, bude to mít pozitivní dopad na cash-flow, protože měsíční plátce odvede daň státu o dva měsíce dříve, než si čtvrtletní plátce nárokuje daň na vstupu, hodnotou bude 2. Obdobným způsobem to bude, když poskytne měsíční plátce plnění

čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí. Opět to bude mít pozitivní dopad na cash-flow, měsíční plátce odvede daň státu o jeden měsíc dříve, než je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem, hodnotou bude 1. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, tak to nebude mít žádný dopad na cash-flow, protože daň bude odvedena měsíčním plátcem státu ve stejném období, jako je nárokována daň na vstupu čtvrtletním plátcem, hodnotou bude 0. Z jednotlivých hodnot byl opět vypočítán průměr a tím byl získán průměrný měsíční dopad na cash-flow.

Dále byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období opět z rozdílu průměrného nároku na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti pěti procenty nadměrného odpočtu, z tohoto výsledku byla vypočítaná čtyři procenta ze stejného důvodu jako u transakcí mezi čtvtletními plátci a tento výsledek byl vynásoben koeficientem 4, který byl získán také z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si nárokuje daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, bude to mít pozitivní vliv na cash-flow, protože měsíční plátce odvede daň státu o pět měsíců dříve, než je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem, hodnota bude 5. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v druhém měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si bude nárokovat daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak to bude mít také pozitivní vliv na cash flow, protože měsíční plátce odvede daň státu o čtyři měsíce dříve, než je nárokována daň na vstupu čtvrtletním plátcem, hodnotou bude 4. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si bude nárokovat daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak to bude mít zase pozitivní vliv na cash-flow, protože daň bude odvedena měsíčním plátcem do státního rozpočtu o tři měsíce dříve, než bude nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem, hodnotou bude 3, když z jednotlivých hodnot byl vypočítán průměr, byl získán průměrný měsíční dopad na cash-flow.

V posledním kroku byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný později než v následujícím zdaňovacím období, zde myšleno o dvě období později od období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Nárok na odpočet uplatněný později byl získán opět z rozdílu průměrného nároku na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti pěti procenty nadměrného odpočtu, z tohoto výsledku bylo vypočítáno jedno procento ze stejného důvodu jako u transakcí mezi čtvtletními plátci a tento výsledek byl vynásoben koeficientem 7, který byl získán také z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si nárokuje daň na

vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, tak to bude mít pozitivní dopad na cash-flow, protože měsíční plátce odvede daň státu o osm měsíců dříve, než je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem, hodnotou bude 8. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v druhém měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si bude nárokovat daň na vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, tak to bude mít také pozitivní dopad na cash flow, protože měsíční plátce odvede daň státu o sedm měsíců dříve, než je nárokována daň na vstupu čtvrtletním plátcem, hodnotou bude 7. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si bude nárokovat daň na vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, tak to bude mít zase pozitivní dopad na cash-flow, protože daň bude odvedena měsíčním plátcem do státního rozpočtu o šest měsíců dříve, než bude nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem, hodnotou bude 6, když z jednotlivých hodnot byl opět vypočítán průměr, byl získán průměrný měsíční dopad na cash-flow.

V této fázi byla výpočtem stanovená druhá část věnující se čtvrtletním plátcům a následně byly sečteny jednotlivé výsledky:

- nadměrný odpočet v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný ihned v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nárok odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nárok uplatněný později v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nadměrný odpočet u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný ihned u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období u čtvrtletního plátce nakupující od měsíčního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný později u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce.

Výsledkem je vliv čtvrtletních plátců, který by byl v roce 2015 v hodnotě 17,417 mld. Kč.

Tabulka 12 - Dopad na cash-flow celkem v roce 2015

Vliv měsíčních plátců	32,748
Vliv čtvrtletních plátců	17,417
Dopad na cash-flow celkem	50,165

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Posledním krokem bylo sečtení vlivu měsíčních plátců s vlivem čtvrtletních plátců, aby byl získán celkový dopad celoplošného režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2015, který by v našem případě byl 50,165 mld. Kč. Pokud by v roce 2015 byl aplikován všeobecný režim přenesené daňové povinnosti, státní rozpočet by přišel o průběžné financování v hodnotě 50,165 mld. Kč. Zdrojem tohoto průběžného financování je uplatňování zpožděných nároků na odpočet, kdy ze strany dodavatele je zaplacena daň státu dříve, než je daň uplatněna na vstupu ze strany odběratele. V případě aplikace všeobecného režimu přenesené daňové povinnosti by státní rozpočet o toto průběžné financování přišel.

Oproti výpočtu paní Zídkové a Kohoutkové, který proběhl za rok 2014, se tento dopad snížil o 2,054 mld. Kč.

4.2 Odhad výpadku cash-flow v roce 2016

Pro účely zjištění výpadku cash-flow v důsledku všeobecného reverse charge bylo také vycházeno z dat získaných od Finanční správy ČR za rok 2016, která byla pro potřeby výpočtu upravená stejným způsobem jako v roce 2015, tedy jednotlivé hodnoty byly vyděleny jednou miliardou Kč a byl vypočítán nárok na odpočet v jednotlivých měsících a čtvrtletích.

Tabulka 13 - Data Finanční správy v roce 2016

Vybrané údaje z DAP k DPH za zdaňovací období roku		Nárok na odpočet (v mld. Kč)	Vlastní daňová povinnost (v mld. Kč)	Nadměrný odpočet (v mld. Kč)
měsíční plátci	leden	64,862	43,732	21,131
	únor	66,285	43,216	23,070
	březen	74,641	51,042	23,599
	duben	73,841	49,650	24,191
	květen	73,172	50,677	22,495
	červen	78,163	54,401	23,762
	červenec	66,529	45,484	21,044
	srpen	71,514	50,269	21,244
	září	77,615	54,199	23,416
	říjen	76,373	53,212	23,161
	listopad	80,410	56,346	24,064
	prosinec	81,715	55,420	26,295
čtvrtletní plátci	1. čtvrtletí	10,025	7,560	2,464
	2. čtvrtletí	11,820	8,843	2,977
	3. čtvrtletí	11,597	8,804	2,793
	4. čtvrtletí	12,791	9,750	3,041

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Opět byla vypočítaná daňová povinnost u měsíčních plátců a poté průměrná daňová povinnost u čtvrtletních plátců, aby mohl být zjištěn poměr, jak se měsíční a čtvrtletní plátce podílí na celkovém objemu DPH na výstupu.

Tabulka 14 - Průměrná daňová povinnost v roce 2016

	Průměrná daň. pov.	Poměr
Měsíční plátce	50,64	85 %
Čtvrtletní plátce	8,74	15 %

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

V roce 2016 se zachoval stejný poměr jako v roce 2015, tedy 85:15. Osmdesát pět procent objemu DPH na výstupu tvoří měsíční plátci a patnáct procent objemu tvoří čtvrtletní plátci.

Tabulka 15 - Průměrný měsíční nárok na odpočet v roce 2016

Měsíční plátce			
Průměrný nárok na odpočet	73,760	100 %	A
Z toho od měsíčního plátce	62,696	85 %	B
Z toho od čtvrtletního plátce	11,064	15 %	C

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Dále byl vypočítán průměrný měsíční nárok na odpočet, který byl rozdělen na poměr měsíčních a čtvrtletních plátců, tedy osmdesát pět procent a patnáct procent. Opět byl rozdělen výpočet výpadku cash-flow na část věnující se měsíčním plátcům a část věnující se čtvrtletním plátcům.

Tabulka 16 - Transakce mezi měsíčními plátci v roce 2016

Transakce mezi měsíčními plátci		**Předpoklad**	**Reference**	**Doba trv.**	**Přepočet**
Měsíční průměr nadměrného odpočtu	23,123	-			
85 % nadměrného odpočtu	19,654	-	D	1,50	29,481
Nárok uplatněn ihned	38,738	95 %	E	0	0,000
Nárok uplatněn v dalším období	2,152	5 %	F	1	2,152
Nárok uplatněn později	2,152	5 %	G	2	4,304

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

V rámci transakcí mezi měsíčními plátci byl vypočítán průměrný nadměrný odpočet a z něho bylo vypočítáno osmdesát pět procent, které bylo vynásobeno koeficientem 1,5, protože to je průměrná doba na vrácení nadměrného odpočtu. S osmdesáti pěti procenty nadměrného odpočtu bylo dále pracováno pro vypočítání nároku na odpočet

uplatněného ihned, nároku na odpočet uplatněného v následujícím zdaňovacím období a nároku na odpočet uplatněného později.

Nárok na odpočet uplatněný ihned byl získán z rozdílu mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti pěti procenty nadměrného odpočtu. Z toho rozdílu bylo vypočítáno devadesát procent, protože devadesát procent nároku na odpočet je uplatněno ihned. Tento výsledek byl poté vynásoben opět nulou, protože nebude mít žádný dopad na cash-flow. Daň je odvedena měsíčním plátcem do státního rozpočtu ve stejném období, jako je nárokována na vstupu jiným měsíčním plátcem daně.

Nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období byl získán také z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti pěti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto rozdílu bylo vypočítáno pět procent, protože pět procent nároku na odpočet je uplatněno v následujícím zdaňovacím období. Tento konečný výsledek byl vynásoben koeficientem 1, protože daň je odvedena státu o jeden měsíc dříve měsíčním plátcem, než je nárokována na vstupu jiným měsíčním plátcem.

Nárok na odpočet uplatněný později než v následujícím zdaňovacím období, myšleno o dvě zdaňovací období od období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění, byl vypočítán zase z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti pěti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto výsledku bylo vypočítáno pět procent, protože pět procent nároku na odpočet je uplatněno později. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 2, protože daň je odvedena státu měsíčním plátcem o dva měsíce dříve, než je nárokována na vstupu jiným měsíčním plátcem.

Tabulka 17 - Transakce měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce v roce 2016

Měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního		Předpoklad	Reference	Doba trv.	Přepočet
Měsíční průměr nadměrného odpočtu	23,123	-	-	-	-
15 % nadměrného odpočtu	3,468	-	H	0,5	1,734
Nárok uplatněn ihned	6,836	95 %	I	-1	-6,836
Nárok uplatněn v dalším období	0,380	5 %	J	0	0,000
Nárok uplatněn později	0,380	5 %	K	1	0,380

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

U transakcí, kdy nakupuje měsíční plátce od čtvrtletního plátce, bylo opět vycházeno z průměrného nadměrného odpočtu, ze kterého bylo vypočítáno patnáct procent.

Výsledek byl vynásoben koeficientem 0,5. Tento koeficient představuje průměrný měsíc celého čtvrtletí. Vychází z průměru rozdílů průměrné doby vrácení nadměrného odpočtu a nároku na odpočet uplatněném měsíčním plátcem ve kterémkoliv měsíci čtvrtletí. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí, tak měsíční plátce si nárokuje nadměrný odpočet o dva měsíce dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvtletí, tak měsíční plátce si nárokuje nadměrný odpočet o jeden měsíc dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, tak měsíční plátce si nárokuje nadměrný odpočet ve stejném období, jako je odvedena daň státu čtvrtletním plátcem.

Dále bylo pokračováno výpočtem nároku na odpočet uplatněného ihned z rozdílu mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto výsledku bylo vypočítáno devadesát procent, protože devadesát procent nároku na odpočet je uplatněno ihned. Výsledek byl vynásoben koeficientem -1. Tento koeficient byl získán z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí, tak měsíční plátce si uplatní daň na vstupu o dva měsíce dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. V případě, že čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí měsíčnímu plátci, tak si měsíční plátce uplatní daň na vstupu o jeden měsíc dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. V obou případech to bude mít negativní dopad na cash-flow, a proto obě hodnoty budou záporné. V případě, že čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, tak to nebude mít žádný dopad na cash-flow, protože daň je nárokována na vstupu ve stejném období, kdy je daň odvedena na výstupu.

Dalším krokem je výpočet nároku na odpočet uplatněného v následujícím zdaňovacím období. Vypočte se opět prostřednictvím rozdílu mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto rozdílu bylo opět vypočítáno pět procent, protože pět procent nároku na odpočet je uplatněno v následujícím zdaňovacím období. Výsledek se vynásobí koeficientem 0, který je výsledkem průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. V případě, že čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak si měsíční plátce uplatní daň na vstupu o jeden měsíc dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Bude to mít tedy

negativní dopad na cash-flow a hodnota bude záporná. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak to nebude mít žádný dopad na cash-flow, protože daň na vstupu je uplatněná měsíčním plátcem ve stejném období, jako je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak bude mít pozitivní dopad na cash-flow, protože daň bude odvedena státu čtvrtletním plátcem o jeden měsíc dříve, než bude nárokována na vstupu měsíčním plátcem. Hodnota bude kladná.

Nárok na odpočet uplatněný později, myšleno o dvě období od období, ve kterém bylo uskutečněno zdanitelné plnění, se vypočte z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu. Z rozdílu zase bylo vypočítáno pět procent, protože pět procent nároku na odpočet je uplatněno později. Tento výsledek poté byl vynásoben koeficientem 1, který vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. V případě, že čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, tak to nebude mít žádný vliv na cash-flow, protože daň na vstupu je uplatněná měsíčním plátcem ve stejném období, jako je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, bude to mít pozitivní dopad na cash-flow, protože daň je odvedena státu čtvrtletním plátcem o jeden měsíc dříve, že je nárokována na vstupu měsíčním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, tak to bude mít také pozitivní dopad na cash-flow, protože daň je odvedená čtvrtletním plátcem o dva měsíce dříve, než je uplatněna na vstupu měsíčním plátcem.

V této fázi byla výpočtem stanovena část věnující se měsíčním plátcům a následně byly sečteny jednotlivé výsledky:

- nadměrný odpočet v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný ihned v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný později v transakcích mezi měsíčními plátci,

- nadměrný odpočet u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný ihned u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce,
- nárok na odpočet uplatněného později u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce.

Výsledkem je vliv měsíčních plátců, který by byl v roce 2016 v hodnotě 31,216 mld. Kč.

Druhá fáze výpočtu výpadku cash-flow v roce 2016 byla věnována čtvrtletním plátcům.

Tabulka 18 - Průměrný čtvrtletní nárok na odpočet v roce 2016

Čtvrtletní plátce			
Průměrný nárok na odpočet	11,558	100 %	M
Z toho od čtvrtletního plátce	1,734	15 %	N
Z toho od měsíčního plátce	9,825	85 %	O

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

U transakcí mezi čtvrtletními plátci nejdříve byl vypočítán průměrný nárok na odpočet, z něho opět bylo vypočítáno patnáct procent od čtvrtletních plátců a osmdesát pět procent od měsíčních plátců.

Tabulka 19 - Transakce mezi čtvrtletními plátci v roce 2016

Transakce mezi čtvrtletními plátci		**Předpoklad**	**Reference**	**Doba trv.**	**Přepočet**
Měsíční průměr nadměrného odpočtu	2,819	-	-	-	-
15 % nadměrného odpočtu	0,423	-	P	1,50	0,634
Nárok uplatněn hned	1,245	95 %	Q	0	0,000
Nárok uplatněn v dalším období	0,052	4 %	R	3	0,157
Nárok uplatněn později	0,013	1 %	S	6	0,079

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

U transakcí mezi čtvrtletními plátci byl vypočítán průměrný nadměrný odpočet a z něho bylo vypočítáno patnáct procent, které bylo vynásobeno koeficientem 1,5. Tento koeficient vychází z toho, že průměrně je nadměrný odpočet vrácen ve lhůtě jednoho a půl měsíce. Dále byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný ihned mezi čtvrtletními plátci z rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu, z tohoto rozdílu bylo vypočítáno devadesát pět procent, protože devadesát pět procent nároku na odpočet je uplatněno ihned u čtvrtletních plátců. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 0, a to z toho důvodu, že nárok na odpočet uplatněný ihned u čtvrtletních plátců z transakcí s čtvrtletními plátci nebude mít žádný dopad na cash-flow. Daň je odvedena státu čtvrtletním plátcem ve stejném období, jako je jiným čtvrtletním plátcem uplatněna na vstupu.

Nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období byl vypočítán opět z rozdílu průměrného nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto rozdílu byla vypočítaná čtyři procenta, protože čtyři procenta nároku na odpočet jsou uplatněná v následujícím zdaňovacím období u čtvrtletních plátců. Tento výsledek je poté vynásobený koeficientem 3, protože pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění jinému čtvrtletnímu plátci a tento čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet v příštím zdaňovacím období, bude daň odvedena státu o tři měsíce dříve, než si jí daný čtvrtletní plátce uplatní na vstupu, a to bude mít pozitivní dopad na cash-flow.

Nárok na odpočet uplatněný později než v příštím zdaňovacím období, myšleno o dvě období později od období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění, se vypočítá zase z rozdílu průměrného nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a patnácti procenty nadměrného odpočtu, z tohoto rozdílu bylo vypočítáno jedno procento, protože jedno procento nároku na odpočet je uplatněno později u čtvrtletních plátců. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 6, pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění jinému čtvrtletní plátci a tento čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet později, bude daň odvedena státu o šest měsíců dříve, než je daň uplatněna čtvrtletním plátcem na vstupu, a to bude mít též pozitivní dopad.

Tabulka 20 - Transakce nakupujícího čtvrtletního plátce od měsíčního plátce v roce 2016

Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního		Předpoklad	Reference	Doba trv.	Přepočet
Průměrný nadměrný odpočet	2,819	-	-	-	-
85 % nadměrného odpočtu	2,396	-	T	2,5	5,991
Nárok uplatněn ihned	7,057	95 %	U	1	7,057
Nárok uplatněn v dalším období	0,297	4 %	V	4	1,189
Nárok uplatněn později	0,074	1 %	W	7	0,520

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Z transakcí, kdy čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce byl opět vypočítán průměrný nadměrný odpočet a z něho bylo vypočítáno osmdesát pět procent, které bylo vynásobeno koeficientem 2,5. Tento koeficient také vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow, kdy byl zkoumán, ve kterém měsíci čtvrtletí poskytne měsíční plátce plnění čtvrtletnímu plátci, zjištěný dopad byl přičten k průměrné době vrácení nadměrného odpočtu, poté z těchto součtů byl vypočítán průměr a byl získán průměrný měsíční dopad na cash-flow. Pokud měsíční plátce poskytne plnění v prvním měsíci čtvrtletí, tak je daň odvedena státu měsíčním plátcem o dva měsíce dříve, než je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí, tak je daň odvedena státu o jeden měsíc dříve, než je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, nebude to mít žádný dopad. Daň je odvedena státu ve stejném období, jako je nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem.

Nárok na odpočet uplatněný ihned v transakcích, kdy čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce se vypočítá z rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti pěti procenty, z tohoto rozdílu poté bylo vypočítáno devadesát pět procent, protože devadesát pět procent nároku na odpočet je uplatněno ihned. Výsledek byl vynásoben koeficientem 1, který vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud měsíční plátce poskytne čtvrtletnímu plátci plnění v prvním měsíci čtvrtletí, tak je daň odvedena státu o dva měsíce dříve měsíčním plátcem, než je nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí , tak je daň odvedena státu o jeden měsíc dříve měsíčním plátcem, než je nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem a pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, nebude to mít žádný dopad na cash-flow.

Nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období se vypočítá zase z rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet a osmdesáti pěti procenty nadměrného odpočtu, z rozdílu byla vypočítaná čtyři procenta, protože čtyři procenta nároku na odpočet jsou uplatněná v následujícím zdaňovacím období. Výsledek byl vynásoben koeficientem čtyři, který také vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet v následujícím zdaňovacím období, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o pět měsíců dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet v následujícím zdaňovacím období, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o čtyři měsíce dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet v následujícím zdaňovacím období, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o tři měsíce dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem.

Nárok na odpočet uplatněný později než v následujícím zdaňovacím období, myšleno o dvě období déle od období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění, se vypočítá opět na základě rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti pěti procenty nadměrného odpočtu, z rozdílu bylo vypočítáno jedno procento, protože jedno procento nároku na odpočet je uplatněno později. Výsledek je vynásoben koeficientem 7, který také vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet později, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o osm měsíců dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet později, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o sedm měsíců dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet později, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o šest měsíců dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem.

V této fázi byla výpočtem stanovena část věnující se čtvrtletním plátcům a následně byly sečteny jednotlivé výsledky:

- nadměrný odpočet v transakcích mezi čtvrtletními plátci,

- nárok na odpočet uplatněný ihned v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nárok odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nárok uplatněný později v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nadměrný odpočet u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný ihned u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období u čtvrtletního plátce nakupující od měsíčního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný později u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce.

Výsledkem je vliv čtvrtletních plátců, který by byl v roce 2016 v hodnotě 15,626 mld. Kč.

Tabulka 21 - Dopad na cash-flow celkem v roce 2016

Vliv měsíčních plátců	31,216
Vliv čtvrtletních plátců	15,626
Dopad na cash-flow celkem	46,842

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Jestliže byl sečten vliv měsíčních plátců s vlivem čtvrtletních plátců, byl získán celkový dopad všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2016, který by v našem případě byl 46,842 mld. Kč. Kdyby v roce 2016 byl aplikován všeobecný režim přenesené daňové povinnosti, státní rozpočet by přišel o průběžné financování v hodnotě 46,842 mld. Kč. Průběžného financování je dosaženo prostřednictvím uplatňování zpožděných nároků na odpočet, kdy ze strany dodavatele je zaplacena daň státu dříve, než je daň uplatněna na vstupu ze strany odběratele. V případě aplikace všeobecného režimu přenesené daňové povinnosti by státní rozpočet o toto průběžné financování přišel. Oproti dopadu na cash-flow v roce 2015 se tento dopad snížil o 3,323 mld. Kč.

4.3 Odhad výpadku cash-flow za rok 2017

Pro účely zjištění výpadku cash-flow v důsledku všeobecného reverse charge bylo opět vycházeno z dat získaných od Finanční správy ČR za rok 2017. Bohužel v době zpracování diplomové práce ještě nebyla zveřejněna data za měsíc listopad, prosinec a poslední čtvrtletí, ale i přesto bylo možné vypočítat výpadek cash-flow pro rok 2017, protože tato metodika pracuje s průměrnými hodnotami. Nejdříve bylo pro potřeby výpočtu nutné upravit data, jednotlivé hodnoty byly vyděleny jednou miliardou korun jako v roce 2015 a 2016 a byl vypočítán nárok na odpočet v jednotlivých měsících a čtvrtletí

Tabulka 22 - Data Finanční správy ČR v roce 2017

Vybrané údaje z DAP k DPH za zdaňovací období roku		2017		
		Nárok na odpočet	Vlastní daňová povinnost	Nadměrný odpočet
měsíční plátci	leden	69,844	46,893	22,951
	únor	67,668	45,650	22,018
	březen	81,600	56,517	25,083
	duben	72,984	49,860	23,124
	květen	78,212	54,087	24,125
	červen	81,655	57,241	24,414
	červenec	66,922	45,312	21,611
	srpen	73,332	51,113	22,219
	září	76,787	54,018	22,769
	říjen	78,681	53,980	24,702
	listopad	-	-	-
	prosinec	-	-	-
čtvrtletní plátci	1. čtvrtletí	9,900	7,447	2,454
	2. čtvrtletí	11,524	8,519	3,005
	3. čtvrtletí	11,124	8,321	2,804
	4. čtvrtletí	-	-	-

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Dále byla vypočítaná průměrná daňová povinnost u měsíčního plátce a poté průměrná daňová povinnost u čtvrtletního daňového plátce, abych mohl být zjištěn poměr, jak se měsíční a čtvrtletní plátce podílí na celkovém objemu DPH na výstupu.

Tabulka 23 - Průměrná daňová povinnost v roce 2017

	Průměrná daň. pov.	Poměr
Měsíční plátce	51,467	86 %
Čtvrtletní plátce	8,096	14 %

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Poměr se v porovnání s rokem 2015 a 2016 změnil o jedno procento. O jedno procento se zvýšil u měsíčních plátců a o jedno procento se snížil u čtvrtletních plátců. Z osmdesáti šesti procent objemu DPH na výstupu tvoří měsíční plátci a čtrnáct procent objemu tvoří čtvrtletní plátci.

Tabulka 24 - Průměrný nárok na odpočet v roce 2017

Měsíční plátce			
Průměrný nárok na odpočet	74,768	100 %	A
Z toho od měsíčního plátce	64,301	86 %	B
Z toho od čtvrtletního plátce	10,468	14 %	C

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Nejdříve byl vypočítán průměrný měsíční nárok na odpočet, který byl rozdělen na základě poměru, jak se podílí na celkovém objemu DPH na výstupu na měsíční a čtvrtletní plátce, tedy osmdesát šest procent a čtrnáct procent. Dále byl rozdělen výpočet výpadku cash-flow opět na část věnující se měsíčním plátcům a část věnující se čtvrtletním plátcům

Tabulka 25 - Transakce mezi měsíčními plátci v roce 2017

Transakce mezi měsíčními plátci		**Předpoklad**	**Reference**	**Doba trv.**	**Přepočet**
Měsíční průměr nadměrného odpočtu	23,302	-	-	-	-
86 % nadměrného odpočtu	20,039	-	D	1,50	30,059
Nárok uplatněn hned	39,835	95 %	E	0	0,000
Nárok uplatněn v dalším období	2,213	5 %	F	1	2,213
Nárok uplatněn později	2,213	5 %	G	2	4,426

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

V rámci transakcí, které jsou mezi měsíčními plátci, byl vypočítán průměrný nadměrný odpočet a z něho bylo vypočítáno osmdesát pět procent, které bylo vynásobeno koeficientem 1,5, protože to je průměrná doba, za kterou je vrácen nadměrný odpočet.

Nárok na odpočet uplatněný ihned byl získán z rozdílu mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti šesti procenty nadměrného odpočtu. Z toho rozdílu bylo vypočítáno devadesát procent, protože devadesát procent nároku na odpočet je uplatněno ihned. Tento výsledek byl poté vynásoben hodnotou nulou, protože to bude mít nulový dopad na cash-flow. Daň je odvedena měsíčním plátcem do státního rozpočtu ve stejném období, jako je nárokována na vstupu jiným měsíčním plátcem daně.

Nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období byl získán také z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti šesti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto rozdílu bylo vypočítáno pět procent, protože pět procent nároku na odpočet je uplatněno v následující zdaňovacím období. Výsledek byl vynásoben koeficientem 1, protože daň je odvedena státu měsíčním plátcem o jeden měsíc dříve, než je nárokována na vstupu jiným měsíčním plátcem.

Nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období, myšleno o dvě zdaňovací období od období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění. Byl vypočítán také z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti šesti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto výsledku bylo vypočítáno pět procent, protože pět procent nároku na odpočet je uplatněno později. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 2, protože daň je odvedena státu o dva měsíce dříve měsíčním plátcem, než je nárokována na vstupu jiným měsíčním plátcem.

Tabulka 26 - Transakce měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce v roce 2017

Měsíční nakupuje od čtvrtletního		**Předpoklad**	**Reference**	**Doba trv.**	**Přepočet**
Měsíční průměr nadměrného odpočtu	23,302	-			
14 % nadměrného odpočtu	3,262	-	D	0,5	1,631
Nárok uplatněn hned	6,485	95 %	E	-1	-6,485
Nárok uplatněn v dalším období	0,360	5 %	F	0	0,000
Nárok uplatněn později	0,360	5 %	G	1	0,360

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

V transakcích, kdy nakupuje měsíční plátce od čtvrtletního plátce, bylo opět vycházeno z průměrného nadměrného odpočtu, ze kterého bylo vypočítáno čtrnáct procent. Výsledek byl vynásoben koeficientem 0,5. Tento koeficient představuje průměrný měsíc celého čtvrtletí. Vychází z průměrného měsíční dopadu na cash-flow, který zohledňuje

uplatnění nadměrného odpočtu v každém měsíci čtvrtletí. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí, tak měsíční plátce si nárokuje nadměrný odpočet o dva měsíce dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí, tak měsíční plátce si nárokuje nadměrný odpočet o jeden měsíc dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci, tak měsíční plátce si nárokuje nadměrný odpočet ve stejném období, jako je odvedena daň státu čtvrtletním plátcem.

Poté se pokračovalo vypočítáním nároku na odpočet uplatněného ihned z rozdílu mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a čtrnácti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto výsledku bylo vypočítáno devadesát procent, protože devadesát procent nároku na odpočet je uplatněno ihned. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem -1. Koeficient byl získán z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Když čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci plnění v prvním měsíci čtvrtletí, tak měsíční plátce si uplatní daň na vstupu o dva měsíce dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. V případě, že čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci, tak si měsíční plátce uplatní daň na vstupu o jeden měsíc dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. V momentě, kdy měsíční plátce uplatní daň na vstupu dříve, než je odvedena čtvrtletním plátcem, tak to bude mít negativní dopad na cash-flow, a proto hodnoty budou záporné. V případě, že čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, tak to bude mít nulový dopad na cash-flow, protože daň je nárokována na vstupu ve stejném období, kdy je daň odvedena státu.

Dalším krokem je výpočet nároku na odpočet, který je uplatněn v následujícím zdaňovacím období. Vypočte se opět za pomocí rozdílu mezi průměrným měsíčním nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a čtrnácti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto rozdílu bylo opět vypočítáno pět procent, protože pět procent nároku na odpočet je uplatněno v následujícím zdaňovacím období. Výsledek se vynásobí koeficientem 0, který je výsledkem průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Když čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak si měsíční plátce uplatní daň na vstupu o jeden měsíc dříve, než je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Bude to mít tedy negativní dopad na cash-flow a hodnota bude záporná. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu v následujícím

zdaňovacím období, tak to bude mít nulový dopad na cash-flow, protože daň vstupu je uplatněná měsíčním plátcem ve stejném období, jako je daň odvedena státu čtvrtletním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu v následujícím zdaňovacím období, tak bude mít pozitivní dopad na cash-flow. Daň bude odvedena státu čtvrtletním plátcem o jeden měsíc dříve, než bude nárokována na vstupu měsíčním plátcem.

Nárok na odpočet uplatněný později, myšleno o dvě období od období, ve kterém bylo uskutečněno zdanitelné plnění, se vypočte z rozdílu průměrného měsíčního nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a čtrnácti procenty nadměrného odpočtu. Z rozdílu bylo opět vypočítáno pět procent, protože pět procent nároku na odpočet je uplatněno později. Tento výsledek byl poté vynásoben koeficientem 1, který vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. V případě, že čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, tak to bude mít nulový dopad na cash-flow, protože daň na vstupu je uplatněná měsíčním plátcem ve stejném období, jako je odvedena státu čtvrtletním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, bude to mít pozitivní dopad na cash-flow, protože daň je odvedena státu čtvrtletním plátcem o jeden měsíc dříve, než je nárokována na vstupu měsíčním plátcem. Pokud čtvrtletní plátce poskytne plnění měsíčnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a měsíční plátce si nárokuje daň na vstupu později než v následujícím zdaňovacím období, tak bude mít ještě pozitivnější vliv, protože daň je odvedená čtvrtletním plátcem o dva měsíce dříve, než je uplatněna na vstupu měsíčním plátcem, a stát s tímto nárokem může disponovat delší dobu.

V této fázi byla opět výpočtem stanovená část věnující se měsíčním plátcům a následně byly sečteny jednotlivé výsledky:

- nadměrný odpočet v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný ihned v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný později v transakcích mezi měsíčními plátci,
- nadměrný odpočet u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný ihned u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce,

- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce,
- nárok na odpočet uplatněného později u měsíčního plátce nakupujícího od čtvrtletního plátce.

Výsledkem je vliv měsíčních plátců, který by byl v roce 2017 za 10 měsíců v hodnotě 32,205 mld. Kč.

Druhá fáze výpočtu výpadku cash-flow v roce 2017 byla věnována čtvrtletním plátcům.

Tabulka 27 - Průměrný čtvrtletní nárok na odpočet v roce 2017

Čtvrtletní plátce			
Průměrný nárok na odpočet	10,850	100 %	M
Z toho od čtvrtletního plátce	1,519	14 %	N
Z toho od měsíčního plátce	9,331	86 %	O

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

V transakcích mezi čtvrtletními plátci byl nejdříve vypočítán průměrný nárok na odpočet, z něho bylo opět vypočítáno čtrnáct procent od čtvrtletních plátců a osmdesát šest procent od měsíčních plátců.

Tabulka 28 - Transakce mezi čtvrtletními plátci v roce 2017

Transakce mezi čtvrtletními plátci		**Předpoklad**	**Reference**	**Doba trv.**	**Přepočet**
Měsíční průměr nadměrného odpočtu	2,754	-	-	-	-
14 % nadměrného odpočtu	0,386	-	P	1,50	0,578
Nárok uplatněn hned	1,077	95 %	Q	0	0,000
Nárok uplatněn v dalším období	0,045	4 %	R	3	0,136
Nárok uplatněn později	0,011	1 %	S	6	0,068

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

V transakcích mezi čtvrtletními plátci byl vypočítán průměrný nadměrný odpočet a z něho bylo vypočítáno čtrnáct procent, které bylo vynásobeno koeficientem 1,5. Tento koeficient vychází z toho, že průměrně je nadměrný odpočet vrácen ve lhůtě jednoho a půl měsíce. Dále byl vypočítán nárok na odpočet uplatněný ihned mezi čtvrtletními plátci z rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet od čtvrtletních plátců a čtrnácti procenty

nadměrného odpočtu, z tohoto rozdílu bylo vypočítáno devadesát pět procent, protože devadesát pět procent nároku na odpočet je uplatněno ihned u čtvrtletních plátců. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 0, a to z toho důvodu, že nárok na odpočet uplatněný ihned u čtvrtletních plátců v transakcí mezi čtvrtletními plátci bude mít nulový dopad na cash-flow. Daň je odvedena státu čtvrtletním plátcem ve stejném období, jako je jiným čtvrtletním plátcem uplatněna na vstupu.

Nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období byl opět vypočítán z rozdílu průměrného nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a čtrnácti procenty nadměrného odpočtu. Z tohoto rozdílu byla vypočítaná čtyři procenta, protože čtyři procenta nároku na odpočet jsou uplatněná v následujícím zdaňovacím období u čtvrtletních plátců. Tento výsledek je poté vynásobený koeficientem 3. Tento koeficient vychází z toho, že čtvrtletní plátce poskytne plnění jinému čtvrtletnímu plátci a tento čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet v příštím zdaňovacím období. Daň bude odvedena o tři měsíce dříve, než si jí daný čtvrtletní plátce uplatní na vstupu, to bude mít pozitivní dopad na cash-flow, protože s tímto nárokem může stát disponovat po dobu tří měsíců.

Nárok na odpočet uplatněný později než v příštím zdaňovacím období, myšleno o dvě období později od období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění, se vypočítá opět z rozdílu průměrného nároku na odpočet od čtvrtletních plátců a čtrnácti procenty nadměrného odpočtu, z tohoto rozdílu bylo vypočítáno jedno procento, protože jedno procento nároku na odpočet je uplatněno později u čtvrtletních plátců. Tento výsledek byl vynásoben koeficientem 6, který vychází z toho, že čtvrtletní plátce poskytne plnění jinému čtvrtletní plátci a tento čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet později, bude daň odvedena státu o šest měsíců dříve, než daň daný čtvrtletní plátce uplatní na vstupu, a to bude mít ještě pozitivnější dopad.

Tabulka 29 - Transakce nakupujícího čtvrtletního plátce od měsíčního plátce v roce 2017

Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního		Předpoklad	Reference	Doba trv.	Přepočet
Průměrný nadměrný odpočet	2,754	-	-	-	-
86 % nadměrného odpočtu	2,368	-	T	2,50	5,921
Nárok uplatněn ihned	6,614	95 %	U	1,00	6,614
Nárok uplatněn v dalším období	0,278	4 %	V	4,00	1,114
Nárok uplatněn později	0,070	1 %	W	7,00	0,487

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

V transakcích, kdy čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce, byl opět vypočítán průměrný nadměrný odpočet a z něho bylo vypočítáno osmdesát šest procent, které bylo vynásobeno koeficientem 2,5. Tento koeficient vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow, kdy bylo zkoumáno, ve kterém měsíci čtvrtletí poskytne měsíční plátce plnění čtvrtletnímu plátci, tento dopad byl přičten k průměrné době vrácení nadměrné odpočtu, poté z těchto součtů byl vypočítán průměr a tím byl získán průměrný měsíční dopad na cash-flow. Pokud měsíční plátce poskytne plnění v prvním měsíci čtvrtletí, tak je daň odvedena státu měsíčním plátcem o dva měsíce dříve, než je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí, tak je daň odvedena státu o jeden měsíc dříve, než je daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, tak to bude mít nulový dopad na cash-flow. Daň je odvedena státu ve stejném období, jako je nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem.

Nárok na odpočet uplatněný ihned v transakcích, kdy čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce, se vypočítá z rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti šesti procenty, z tohoto rozdílu bylo poté vypočítáno devadesát pět procent, protože devadesát pět procent nároku na odpočet je uplatněno ihned. Výsledek byl vynásoben koeficientem 1, který vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Pokud měsíční plátce poskytne čtvrtletnímu plátci plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí, tak je daň odvedena státu o dva měsíce dříve měsíčním plátcem, než je nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí, tak je daň odvedena státu o jeden měsíc dříve měsíčním plátcem, než je nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem, a pokud měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí, bude to mít nulový dopad na cash-flow.

Nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období se vypočítá zase z rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet a osmdesáti šesti procenty nadměrného odpočtu, z rozdílu byla vypočítána čtyři procenta, protože čtyři procenta nároku na odpočet jsou uplatněna v následujícím zdaňovacím období. Výsledek byl vynásoben koeficientem čtyři, který také vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet v následujícím zdaňovacím období, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o pět měsíců dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí a čtvrtletní

plátce si uplatní nárok na odpočet v následujícím zdaňovacím období, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o čtyři měsíce dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet v následujícím zdaňovacím období, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o tři měsíce dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem.

Nárok na odpočet uplatněný později než v následujícím zdaňovacím období, myšleno o dvě období déle od období, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění, se vypočítá opět na základě rozdílu mezi průměrným nárokem na odpočet od měsíčních plátců a osmdesáti šesti procenty nadměrného odpočtu, z rozdílu bylo vypočítáno jedno procento, protože jedno procento nároku na odpočet je uplatněno později. Výsledek byl vynásoben koeficientem 7, který také vychází z průměrného měsíčního dopadu na cash-flow. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci v prvním měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet později, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o osm měsíců dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve druhém měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet později, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o sedm měsíců dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem. Když měsíční plátce poskytne plnění čtvrtletnímu plátci ve třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si uplatní nárok na odpočet později, tak daň bude odvedena státu měsíčním plátcem o šest měsíců dříve, než bude daň nárokována na vstupu čtvrtletním plátcem.

V této fázi byla výpočtem stanovená část věnující se čtvrtletním plátcům a následně byly sečteny jednotlivé výsledky:

- nadměrný odpočet v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nárok na odpočet uplatněný ihned v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nárok odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nárok uplatněný později v transakcích mezi čtvrtletními plátci,
- nadměrný odpočet u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný ihned u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce,
- nárok na odpočet uplatněný v následujícím zdaňovacím období u čtvrtletního plátce nakupující od měsíčního plátce,

- nárok na odpočet uplatněný později u čtvrtletního plátce nakupujícího od měsíčního plátce.

Výsledkem je vliv čtvrtletních plátců, který by byl v roce 2017 za tři čtvrtletí v hodnotě 14,919 mld.

Tabulka 30 - Dopad na cash-flow v roce 2017

Vliv měsíčních plátců	32,205
Vliv čtvrtletních plátců	14,919
Dopad na cash-flow celkem	47,124

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Když byl sečten vliv měsíčních plátců s vlivem čtvrtletních plátců, byl získán celkový dopad všeobecného režimu přenesení daňové povinnosti v roce 2017, který by v našem případě byl 47,124 mld. Kč. Pokud by v roce 2016 byl aplikován všeobecný režim přenesené daňové povinnosti, státní rozpočet by přišel o průběžné financování v hodnotě 47,124 mld. Kč. Průběžného financování vychází z uplatňování zpožděných nároků na odpočet, kdy ze strany dodavatele je zaplacena daň státu dříve, než je daň uplatněna na vstupu ze strany odběratele. V případě aplikace všeobecného režimu přenesené daňové povinnosti by státní rozpočet o toto průběžné financování přišel. Oproti dopadu na cash-flow v roce 2016 se tento dopad zvýšil o 0,282 mld. Kč.

5 Shrnutí výsledků a diskuze

Odhad dopadu aplikace všeobecného režimu přenesené daňové povinnosti je založený na rozdělení vlivu měsíčních a čtvrtletních plátců na vrácení nadměrného odpočtu a nároku na odpočet. Vliv měsíčních a čtvrtletních plátců je rozdělen dle poměru, jak se podílí na celkovém obratu DPH. Nárok na odpočet je rozdělen na základě toho, kdy si ho měsíční nebo čtvrtletní plátce uplatní, a toho, jak jsou výsledky dále vynásobeny koeficientem. Nárok na odpočet je dle předpokladů studie u měsíčních plátců uplatněn ihned v devadesáti procentech, v následujícím zdaňovacím období v pěti procentech a později také v pěti procentech. Nárok na odpočet je u čtvrtletních plátců uplatněn ihned v devadesáti pěti procentech, v následujícím zdaňovacím období ve čtyřech procentech a později v jednom procentě. V rámci odhadu byla snaha získat data týkající se údajů, jaká část nároku na odpočet se uplatní ihned, v následujícím zdaňovacím období a později od institutu Generálního finančního ředitelství, ale odpovědí bylo, že tato data nesledují. Koeficient představuje měsíční vliv na cash-flow státního rozpočtu. Čím je nárok na odpočet uplatněn později, tím je koeficient vyšší, protože stát s tímto nárokem na odpočet může disponovat delší dobu.

Zde je shrnutí výsledků zkoumání:

Tabulka 31 - Shrnutí výsledků zkoumání (mld. Kč)

Rok	2015	2016	2017
Průměrný měsíční nárok na odpočet	74,877	73,760	74,768
Průměrný čtvrtletní nárok na odpočet	12,617	11,558	10,850
Průměrný nadměrný odpočet u měs. plátců	24,258	23,123	23,302
Průměrný nadměrný odpočet u čtvrt. plátců	3,350	2,819	2,754
Vliv měsíčních plátců	32,748	31,216	32,205
Vliv čtvrtletních plátců	17,417	15,626	14,919
Dopad na cash-flow	50,165	46,842	47,124

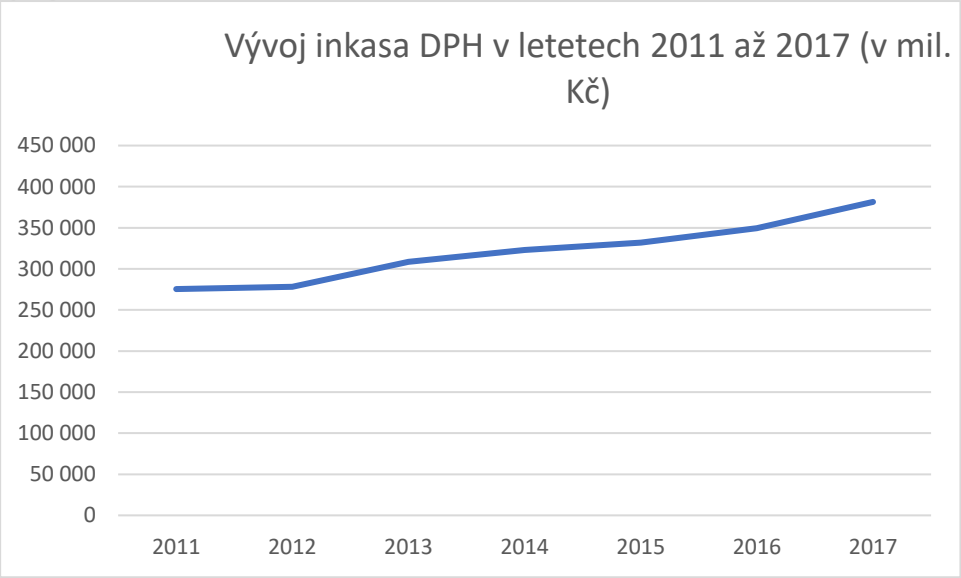
Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Rok 2015 byl srovnán se studií a výpočtem od paní Zídkové a paní Kohoutkové za rok 2014, kdy se změnil poměr čtvrtletních a měsíčních plátců na celkovém objemu DPH a výpadek cash-flow. Tento poměr se změnil o dvě procenta, zvýšil se obrat u měsíční plátců

a u čtvrtletních plátců se snížil. Dopad na cash-flow se snížil o 2,054 mld. Kč. Toto snížení dopadu na cash-flow může být důsledek změn zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. DPH v roce 2015, které vedly k efektivnějšímu inkasu DPH a menšímu obratu nároků na odpočet. Jednou ze změn v roce 2015 je zavedení zvláštního režimu správního místa u služeb rozhlasového a televizního vysílání, telekomunikačních a elektronicky poskytovaných – tzv. Mini One Stop Shop. Uvedené služby jsou zdaňovány bez rozdílu v místě příjemce služby. Další změnou, která by mohla dopad cash-flow ovlivnit, je rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti na některé skupiny zboží, kdy celková částka základu daně veškerého dodávaného zboží překročuje částku 100 000, -- Kč. Snížení průměrného nároku na odpočet může být způsobeno i zavedením druhé snížené sazby 10 % u vybraného zboží (18).

Rok 2016 byl již srovnávaný s rokem 2015 na základě výpočtů, kdy poměr mezi čtvrtletními plátci a měsíčními plátci zůstal stejný a dopad na cash-flow se snížil o 3,323 mld. Kč. Toto snížení dopadu na cash-flow může být také důsledkem změn zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, protože se snížil průměr nároku na odpočet, jak u měsíčních plátců, tak i u čtvrtletních plátců. Za to inkaso daně DPH každým rokem roste.

Graf 1 - Vývoj inkasa DPH



Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Hlavní změna, která nejspíš ovlivnila tento vývoj, je především zavedení kontrolního hlášení, kdy plátcům vzniká povinnost podávat kontrolní hlášení k DPH, a rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti, a to dodání nemovité věci plátci, pokud plátce, který nemovitou věc dodává, uplatní daň podle § 56 odst. 5 zákona o DPH (19).

Vývoj v roce 2017 byl odhadován pouze z deseti měsíců a tří čtvrtletí, protože data za měsíc listopad, prosinec a čtvrté čtvrtletí zatím nebyla dostupná. Poměr měsíčních a čtvrtletních plátců na celkovém obratu DPH se změnil o jedno procento. O jedno procento se zvýšil podíl měsíčních plátců a jedno procento se snížil podíl čtvrtletních plátců. Dále se zvýšil dopad na cash-flow o 0,282 mld. Kč. Tyto změny mohou být vyvolány tím, že nebyla dostupná všechna data, jako v případě propočtů v roce 2015 a 2016, anebo opět jako důsledek změn zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. V roce 2017 se zavedl režim přenesené daňové povinnosti – při poskytnutí zprostředkovatelské služby, která spočívá v obstarání dodání investičního zlata, při dodání nemovité věci prodávané dlužníkem z rozhodnutí soudu v řízení o nuceném prodeji plátci, při poskytnutí pracovníků pro stavební nebo montážní práce plátci, při dodání zboží poskytovaného jako záruka při realizaci této záruky a při dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví nabyvateli a výkonu tohoto práva nabyvatelem. Dále byl zaveden institut nespolehlivé osoby, což může být jakákoliv fyzická či právnická osoba, která není plátcem a závažným způsobem poruší povinnosti vztahující se ke správě DPH, a tímto porušením ohrožuje veřejný zájem na řádném výběru daně z přidané hodnoty (20).

Tabulka 32 - Průměrný podíl výpadku cash-flow na průměrném inkasu DPH (v mld. Kč)

Rok	Dopad na cash-flow	Inkaso DPH
2015	50,165	331,836
2016	46,842	349,460
2017	47,124	381,435
Průměr	48,044	354,244
Podíl	14 %	100 %

Zdroj: Finanční správa ČR, 2013-2017

Z výpočtů výpadku cash-flow v roce 2015, 2016 a 2017 lze říci, že průměrný dopad na cash-flow je v hodnotě 48 miliard Kč. Z dat Finanční správy bylo zjištěno, že průměrně je inkasováno v těchto letech 354 miliard Kč. Tento výpadek tedy tvoří čtrnácti procentní podíl na celkovém inkasu DPH, a to není zanedbatelná částka. Paní Kohoutková a paní Zídková navrhovaly jako řešení tohoto problému a snížení tohoto dopadu zkrácení doby

splatnosti a podání přiznání k DPH k 5. dni a 10. dni měsíce následujícího po konci zdaňovacího období, ale to by bylo v rozporu se současnou legislativou. Daňový doklad musí být vystaven dle § 28 odst. 4 do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo plnění. Kdyby povinnost přiznat daň nebo plnění byla k poslednímu dni v měsíci a dodavatel by vystavil daňový doklad k 15. dni následujícího po posledním dni v měsíci, nemohl by jej zahrnout do daňového přiznání a příjemce takového plnění by musel podat dodatečné přiznání k DPH za toto plnění, což zvyšuje administrativní náročnost.

Řešením by mohlo být, kdyby se režim přenesené daňové povinnosti aplikoval na všechny druhy služeb. V některý případech je velmi obtížné určit, jestli dané plnění podléhá nebo nepodléhá režimu přenesené daňové povinnosti. Určení toho, jestli dané plnění podléhá režimu přenesené daňové povinnosti, není vždy jasné a mnohdy jsou k tomu nutné technické znalosti, které pracovníci na administrativním oddělení většinou nemívají, a tak tato situace zvyšuje časovou náročnost zpracování těchto daňových dokladů, protože obchodní partneři se musí domluvit, v jaké formě daňový doklad vystaví. Dle informací Generální finančního ředitelství lze využít tzv. právní fikce, že dané plnění podléhá režimu přenesené daňové povinnosti, pokud se na obou stranách poskytovatele a příjemce důvodně domnívají, že se na dané plnění režim přenesené daňové povinnosti vztahuje. V případě, že poskytovatel plnění odmítá vystavit daňový doklad v režimu přenesené daňové povinnosti, tak příjemce takového plnění riskuje, že si neoprávněně uplatní DPH na vstupu.

Kdyby se aplikoval režim přenesené daňové povinnosti na všechny druhy služeb, nedocházelo by k uvedenému rozporu a zachovala by se část průběžného financování státu z plnění týkajícího se dodání zboží.

6 Závěr

V diplomové práci byly shrnuty dosavadní studie týkající se režimu přenesené daňové povinnosti a jeho dopady na cash-flow. Bylo zjištěno, že režim přenesené daňové povinnosti by negativně ovlivnil průběžné financování státu. Stát by při aplikaci režimu přenesené daňové povinnost inkasoval stejnou výši daně, jako v případě aplikace standardního režimu DPH, ale neinkasoval by daň z přidané hodnoty průběžně. Stát by inkasoval daň z přidané hodnoty až tehdy, když by plnění bylo poskytnuto konečnému příjemci plnění (neplátci). Na druhé straně režim přenesené daňové povinnosti aplikovaný celoplošně by měl pozitivní dopad na cash-flow plátců daně z přidané hodnoty, protože daň, která by se v tomto režimu neuhradila, by nemohla být zadržována státem, jako tomu je při aplikaci standardního režimu přenesené daňové povinnosti.

V rámci diplomové práce bylo odhadováno, o jakou hodnotu průběžného financování by stát přišel v jednotlivých letech při celoplošné aplikaci režimu přenesené daňové povinnosti v České republice. Kdyby se aplikoval režim přenesené daňové povinnosti celoplošně v roce 2015, tak by stát přišel o průběžné financování v hodnotě 50,165 miliard Kč. Pokud by se režim přenesené daňové povinnosti aplikoval celoplošně v roce 2016, tak by stát přišel o průběžné financování v hodnotě 46,842 miliard Kč, a v případě, že by se režim přenesené daňové povinnosti aplikoval celoplošně v roce 2017, tak by hodnota průběžného financování, o kterou by stát přišel, činila 47,124 miliard Kč. Hodnotu průběžného financování mohou ovlivňovat změny zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, jejichž důsledkem by mohlo být snižování nadměrného odpočtu, snižování nároků na odpočet a zvyšování inkasa daně z přidané hodnoty. Hlavními změnami, které proběhly v roce 2015, 2016 a 2017, bylo například zavedení kontrolního hlášení, zavedení druhé snížené sazby 10 %, rozšiřování režimu přenesené daňové povinnosti na více plnění a založení institutu „nespolehlivá osoba“.

Průběžného financování je dosaženo prostřednictvím uplatňování zpožděných nároků na odpočet mezi plátci stejného typu a plátci rozdílného typu, kdy je ze strany dodavatele zaplacena daň státu dříve, než je daň uplatněna na vstupu ze strany odběratele. Odhad tohoto průběžného financování dle dané metodiky ovlivňuje průměrný nárok na odpočet, poměr měsíčních a čtvrtletních plátců, časový okamžik nárokování odpočtu daně, pokud je nárokována daň na vstupu ihned, v následujícím zdaňovacím období anebo později a časový okamžik vrácení nadměrného odpočtu.

Průměrnou hodnotou průběžného financování za rok 2015, 2016 a 2017 je 48,044 miliard Kč. Průměrně za tato období bylo inkasováno z daně přidané hodnoty 354,244 miliard Kč. Vypočítané průměrné průběžné financování tvoří čtrnáct procent průměrného inkasa daně z přidané hodnoty. Z toho důvodu, že v současné době aplikace režimu přenesené daňové povinnosti způsobuje obtíže určit u některých plnění týkajících se služeb, zda se na dané plnění vztahuje nebo nevztahuje režim přenesené daňové povinnosti a zároveň zjištěná průměrná hodnota průběžného financování tvoří nezanedbatelnou část inkasa u daně z přidané hodnoty, bylo navrženo, že část průběžného financování může být zachována. V případě, že by se zachoval standardní režim DPH u plnění týkajícího se dodání zboží a režim přenesené daňové povinnosti by se aplikoval na všechna plnění týkající se služeb, byla by vyřešena otázka, zda se na dané plnění vztahuje nebo nevztahuje režim přenesené daňové povinnosti, a zároveň by se zachovala určitá část průběžného financování státu.

7 Seznam použitých zdrojů

1 ČTK. Česko v EU prosadilo boj proti daňovým únikům. Babiš navrhl, aby Češi vyzkoušeli reverse charge jako pilotní projekt. *HOSPODÁŘSKÉ NOVINY* [online]. 18.1.2016 [cit. 2018-03-22]. Dostupné z: https://byznys.ihned.cz/c1-65104990-cesko-v-eu-prosadilo-boj-proti-danovym-unikum-babis-navrhl-aby-cesi-vyzkouseli-reverse-charge-jako-pilotni-projekt**.**

2 BENDA, Václav. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daň. povinnosti a kont. hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016. 148 s. ISBN 978-80-7273-176-

3 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Informace k problematice registrace k dani z přidané hodnoty*. Finanční správa. [online]. (PDF). [cit. 2018-03-2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2017DPH_info-registrace-k-dph.PDF.

4 DRÁBOVÁ, Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty, komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 969 s. ISBN 978-80-7478-740-9.

5 GALOČÍK, Svatopluk, PAIKERT, Oto. *DPH 2018 výklad s příklady*. Praha: GRADA, 2018. 429 s. ISBN 978-80-271-0799-5.

6 MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2014*: Úplná znění platná k 1. 1. 2017. Praha: Grada, 2017. 272 s. ISBN 978-80-247-5171-9.

7 KOHOUTKOVÁ, Růžena, ZÍDKOVÁ, Hana. *VŠEOBECNÝ PŘENOS DAŇOVÉ POVINNOSTI A CASH-FLOW. ACTA OECONOMICA PRAGENSIA*. 2015. 47–61 s. ISSN 2336-8225.

8 DUŠEK, Jiří. *DPH 2017 - zákon s přehledy*. Praha: GRADA, 2017. 256 s. ISBN 978-80-271-0427-7.

9 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Informace GFŘ k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na vybraná plnění v letech 2015 a 2016*. Finanční správa. [online]. (PDF). [cit. 2018-03-20]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace-GFR-k-aplikaci-RPDP-na-vybrana-plneni-v-letech-2015-a-2016-ve-zneni-Dodatku-c-2.pdf

10 ŽUROVEC, Michal. *Stát v roce 2016 hospodařil s rekordním přebytkem 62 mld. Kč*. Ministerstvo financí České republiky. [online] 3.1.2017. [cit. 2017-06-30]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2017/stat-v-roce-2016-hospodaril-s-rekordnim-27109.

11 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *VÝROČNÍ ZPRÁVA FINANČNÍ SPRÁVY 2016.* Finanční správa. [online] 2016. [cit. 2017-09-01]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2016.pdf.

12 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Karusel (karuselový podvod)*. Finanční správa. [online] 28. 1 2016. [cit. 2017-07-05]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel.

13 ČAPEK, Jan a kol. *Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům*. Ministerstvo financí České republiky. [online] 12 2015. [cit. 2017-07-12]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/konference-a-seminare/2015/odborna-konference-rozsirenim-systemu-re-23122.

14 CASE. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States*. Evropská komise. [Online] 2016. [cit. 2017-08-07]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf.

15 GRÁSGRUBER, Miloš a kol. *IMPACTS OF THE APPLICATION OF THE REVERSE CHARGE MECHANISM OF THE VALUE ADDED TAX. ACTA*. [online] 11. 4 2013. [cit. 2017-09-13] https://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun_2013061072133.pdf.

16 EUROPEAN UNION. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system. Evropská komise*. [online] 2014. [cit.2017-10-11]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/kp_07_14_060_en.pdf.

17 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Daňová statistika*. Finanční správa. [online] 2013-2017. [cit. 2017-9-12]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/danova-statistika.

18 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Přehled změn v daňové oblasti od 1.1.2015*. Finanční správa. [online] 2015. [cit. 2018-02-25]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/prehled-zmen-v-dph-2015.pdf.

19 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Změny zákona o dani z přidané hodnoty účinné od 1. 1. 2016*. Finanční správa. [online] 25. 12. 2015. [cit. 2018-27-02]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/novinky-financni-spravy-v-oblasti-dph/zmeny-zakona-o-dani-z-pridane-hodnoty-uc-6946.

20 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Informace k novele zákona o daních*. Finanční správa. [online] 2017. [cit. 2018-02-28]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Informace_k_danovemu_balicku.pdf.

21 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Přehled změn v daňové oblasti od 1.1.2015*. Finanční správa. [online] 2015. [cit. 2018-02-25]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/prehled-zmen-v-dph-2015.pdf.

22 FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Údaje z daňových přiznání*. Finanční správa ČR. [online] 2013-2017. [cit. 2018-01-10]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani.

8 Přílohy

Příloha 1 - Dopad na cash-flow v roce 2015

Dopad na cash-flow rozpočtu v roce 2015					
Měsíční plátci					
Průměrný měsíční nárok na odpočet	Průměrný měsíční nárok na odpočet	74,877	100%	A	
	Z toho od měsíčních plátců	63,645	85%	B	
	Z toho od čtvrtletních plátců	11,232	15%	C	
Transakce mezi měsíčními plátci					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
Průměrný nadměrný odpočet	24,258	-	-	-	-
85 % nadměrného odpočtu	20,619	-	D	1,5	30,929
Nárok na odpočet uplatněn ihned	38,723	90%	E	0	0
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	2,151	5%	F	1	2,151
Nárok uplatněn později	2,151	5%	G	2	4,303
Měsíční plátce nakupu od čtvrtletního plátce					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
15 % nadměrného odpočtu	3,639	-	H	0,5	1,819
Nárok uplatněn ihned	6,834	90%	I	-1	-6,834
Nárok uplatněn v dalším období	0,380	5%	J	0	0
Nárok uplatněn později	0,380	5%	K	1	0,380
KONTROLNÍ SOUČET	74,877	Vliv měsíčních plátců (součet D:K)			32,748
Průměrný nárok na odpočet	Průměrný nárok na odpočet	12,617	100%	M	
	Z toho od čtvrtletních plátců	1,893	15%	N	
	Z toho od měsíčních plátců	10,724	85%	O	
Transakce mezi čtvrtletními plátci					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
Průměrný nadměrný odpočet	3,350	-	-	-	-
15 % nadměrného odpočtu	0,502	-	P	1,5	0,754
Nárok na odpočet uplatněn ihned	1,321	95%	Q	0	0
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	0,056	4%	R	3	0,167
Nárok uplatněn později	0,014	1%	S	6	0,083
Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce					
85 % nadměrného odpočtu	2,847		T	2,5	7,118
Nárok na odpočet uplatněn ihned	7,483	95%	U	1	7,483
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	0,315	4%	V	4	1,260
Nárok uplatněn později	0,079	1%	W	7	0,551
KONTROLNÍ SOUČET	12,617	Vliv čtvrtletních plátců (součet P:W)			17,417
				CELKEM	50,165

Příloha 2 - Dopad na cash-flow rozpočtu v roce 2016

Dopad na cash-flow rozpočtu v roce 2016					
Měsíční plátci					
Průměrný měsíční nárok na odpočet	Průměrný měsíční nárok na odpočet	73,760	100%	A	
	Z toho od měsíčních plátců	62,696	85%	B	
	Z toho od čtvrtletních plátců	11,064	15%	C	
Transakce mezi měsíčními plátci					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
Průměrný nadměrný odpočet	23,123	-	-	-	-
85 % nadměrného odpočtu	19,654	-	D	1,5	29,481
Nárok na odpočet uplatněn ihned	38,738	90%	E	0	0
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	2,152	5%	F	1	2,152
Nárok uplatněn později	2,152	5%	G	2	4,304
Měsíční plátce nakupu od čtvrtletního plátce					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
15 % nadměrného odpočtu	3,468	-	H	0,5	1,734
Nárok uplatněn ihned	6,836	90%	I	-1	-6,836
Nárok uplatněn v dalším období	0,380	5%	J	0	0
Nárok uplatněn později	0,380	5%	K	1	0,380
KONTROLNÍ SOUČET	73,760	Vliv měsíčních plátců (součet D:K)			31,216
Průměrný nárok na odpočet	Průměrný nárok na odpočet	11,558	100%	M	
	Z toho od čtvrtletních plátců	1,734	15%	N	
	Z toho od měsíčních plátců	9,825	85%	O	
Transakce mezi čtvrtletními plátci					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
Průměrný nadměrný odpočet	2,819	-	-	-	-
15 % nadměrného odpočtu	0,423	-	P	1,5	0,634
Nárok na odpočet uplatněn ihned	1,245	95%	Q	0	0
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	0,052	4%	R	3	0,157
Nárok uplatněn později	0,013	1%	S	6	0,079
Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce					
85 % nadměrného odpočtu	2,396		T	2,5	5,991
Nárok na odpočet uplatněn ihned	7,057	95%	U	1	7,057
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	0,297	4%	V	4	1,189
Nárok uplatněn později	0,074	1%	W	7	0,520
KONTROLNÍ SOUČET	11,558	Vliv čtvrtletních plátců (součet P:W)			15,626
				CELKEM	46,842

Příloha 3 - Dopad na cash-flow v roce 2017

Dopad na cash-flow rozpočtu v roce 2017					
Měsíční plátci					
Průměrný měsíční nárok na odpočet	Průměrný měsíční nárok na odpočet	74,768	100%	A	
	Z toho od měsíčních plátců	64,301	86%	B	
	Z toho od čtvrtletních plátců	10,468	14%	C	
Transakce mezi měsíčními plátci					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
Průměrný nadměrný odpočet	23,302	-	-	-	-
86 % nadměrného odpočtu	20,039	-	D	1,5	30,059
Nárok na odpočet uplatněn ihned	39,835	90%	E	0	0
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	2,213	5%	F	1	2,213
Nárok uplatněn později	2,213	5%	G	2	4,426
Měsíční plátce nakupu od čtvrtletního plátce					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
14 % nadměrného odpočtu	3,262	-	H	0,5	1,631
Nárok uplatněn ihned	6,485	90%	I	-1	-6,485
Nárok uplatněn v dalším období	0,360	5%	J	0	0
Nárok uplatněn později	0,360	5%	K	1	0,360
KONTROLNÍ SOUČET	74,768	Vliv měsíčních plátců (součet D:K)			32,205
Průměrný nárok na odpočet	Průměrný nárok na odpočet	10,850	100%	M	
	Z toho od čtvrtletních plátců	1,519	14%	N	
	Z toho od měsíčních plátců	9,331	86%	O	
Transakce mezi čtvrtletními plátci					
	Průměrný stav	Předpoklad	Reference	Koeficient	Přepočet na měsíce
Průměrný nadměrný odpočet	2,754	-	-	-	-
14 % nadměrného odpočtu	0,386	-	P	1,5	0,578
Nárok na odpočet uplatněn ihned	1,077	95%	Q	0	0
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	0,045	4%	R	3	0,136
Nárok uplatněn později	0,011	1%	S	6	0,068
Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního plátce					
86 % nadměrného odpočtu	2,368		T	2,5	5,921
Nárok na odpočet uplatněn ihned	6,614	95%	U	1	6,614
Nárok na odp. uplatn. v dalš. obd.	0,278	4%	V	4	1,114
Nárok uplatněn později	0,070	1%	W	7	0,487
KONTROLNÍ SOUČET	10,850	Vliv čtvrtletních plátců (součet P:W)			14,919
				CELKEM	47,124

Příloha 4 - Odpověď od Generálního finančního ředitelství

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Oddělení daně z přidané hodnoty I

GFR08497717
ESS

Č.j. 83993/17/7100-20116-050484

Vyřizuje: Ing. Karel Jiroušek, Oddělení daně z přidané hodnoty I
Tel: (+ 420) 296 852 222
E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz
ID datové schránky: p9iwj4f

Aneta Toncarová
toncarova.aneta@seznam.cz

Odpověď na dotaz ohledně dat pro účely diplomové práce na téma „Odhad výpadku cash flow státu v důsledku režimu přenesení daňové povinnosti“

Vážená slečno Toncarová,

k Vašemu dotazu ohledně dostupnosti údajů týkajících se nároku na odpočet DPH, poměru zdanitelných plnění uskutečněných mezi plátci DPH s měsíčním a čtvrtletním zdaňovacím obdobím a obecně údajů týkajících se režimu přenesení daňové povinnosti za období let 2015 a 2016, doručenému dne 23. 7. 2017 Generálnímu finančnímu ředitelství, sdělujeme následující.

Údaje ohledně termínů, kdy jsou vraceny nadměrné odpočty, nesledujeme. V této souvislosti jsou k dispozici pouze data ohledně celkového objemu nadměrných odpočtů vyplacených ve lhůtě podle ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů a dále celkový objem zadržených nadměrných odpočtů z důvodu zahájení postupu k odstranění pochybností dle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

nadměrné odpočty DPH	2015	2016
vrácené	300 567 516 851 Kč	289 505 881 893 Kč
zadržené z důvodu POP	8 994 423 460 Kč	9 409 118 632 Kč

Poměr zdanitelných plnění uskutečněných mezi plátci DPH s měsíčním a čtvrtletním zdaňovacím obdobím nesledujeme.

Ve vztahu k režimu přenesení daňové povinnosti uvádíme v tabulce níže celkovou hodnotu plnění vykázaných na řádku 25 daňového přiznání. Jedná se o hodnotu z vyměřených daňových přiznání.

	2015	2016
hodnota plnění vykázaných na ř. 25 z vyměřených DAP	1 005 229 624 530 Kč	1 233 872 532 328 Kč

S pozdravem

Ing. Zdeněk Červený
vedoucí oddělení

Elektronicky podepsáno
22.08.2017
Ing. Zdeněk Červený
vedoucí oddělení