Růžena Kohoutková, Hana Zídková*

Abstract

REVERSE CHARGE AND THE CASH FLOW OF THE PUBLIC BUDGETS IN THE CZECH REPUBLIC

Reverse charge is currently used as a measure against VAT carousel fraud. Its extension to all goods and services is discussed among the tax policy makers at the national and EU level. Opponents of general reverse-charge argue that this method of VAT collection would completely change the nature of the VAT system. One of the practical drawbacks of reverse charge is the negative impact on the cash flow of the public budgets. This article quantifies the average monthly financing available to the State thanks to delayed repayments of input tax to VAT payers under the normal VAT system. This amount equals to almost 53 billion CZK and represents the negative impact of the general reverse charge on the cash flow of the public budgets. A change in the deadline for remitting VAT or introducing VAT advances to be paid prior to the final tax payment would reduce the negative influence on public finances.

Keywords: Reverse charge mechanism, VAT system, VAT evasion, cash flow impact.

JEL Classification: H26, H21, H69

Úvod

Jednou z diskutovaných otázek daňové politiky Evropské unie je konečná podoba systému daně z přidané hodnoty (DPH). Tato daň je evropskými státy uplatňována již přes šedesát let a tvoří přibližně 22% podíl celkových daňových příjmů veřejných rozpočtů [European Commission, 2013]. Od zavedení jednotného vnitřního trhu EU a zrušení celních hranic v roce 1993 se však začaly objevovat závažné daňové úniky na DPH, které byly vyčísleny ve formě mezery DPH na neuvěřitelných 177 miliard EUR v naposledy aktualizované studii zpracované pro Evropskou komisi [Case, 2014]. Mezera DPH, tedy rozdíl mezi teoretickou daní a skutečně odvedenou daní, odpovídá v průměru 16% celkového očekávaného výnosu DPH ve státech EU. Dle této studie narostla v České republice daňová mezera mezi lety 2011–2012 z 2,356 mld. EUR na 3,267 mld. EUR. Jedná se o nárůst o 5 procentních bodů (ze 17% na 22%) očekávaného výnosu DPH.

* Ernst & Young (email: ruzena.kohoutkova@cz.ey.com); Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví (email: hana.zidkova@vse.cz).

1 Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Veřejné finance v ČR a EU, registrovaného u Grantové agentury České republiky pod evidenčním číslem IGA VŠE F1/1/2016 a v rámci řešení výzkumného projektu, podporovaného institucionální podporou IP 100040.

Zejména kvůli daňovým únikům, na kterých se z velké části podílejí tzv. kolotočové podvody, se Evropská komise snaží o vytvoření jednoduššího, stabilnějšího a účinnějšího systému DPH, jak uvádí např. ve svém sdělení [European Commission, 2011]. V tomto i v mnoha dalších dokumentech – jako je například tzv. Zelená kniha o DPH [European Commission, 2010] – a materiálech [European Commission, 2007], [European Commission, 2008], [European Commission, 2010a] a [European Commission, 2012] se Komise EU zabývá možnostmi optimalizace systému DPH jednak v boji proti daňovým únikům, ale i v zájmu zjednodušení mezinárodního obchodu v rámci EU a snížení administrativní náročnosti výběru DPH. Ve všech těchto dokumentech je uváděn tzv. mechanismus *reverse-charge*, neboli přenos daňové povinnosti na příjemce zdanitelného plnění jako jedna z alternativ fungování systému DPH, která by účinně bránila řetězovým a kolotočovým podvodům. Přenos daňové povinnosti spočívá v tom, že daň na výstupu ze zdanitelného plnění neuplatňuje dodavatel, jako ve standardním režimu DPH, ale odběratel, který tuto daň zároveň nárokuje jako svůj odpočet. Daň odvádí správci daně až poslední článek řetězce, který dodává konečnému spotřebiteli. Jak tento systém funguje a jak zamezí podvodům na DPH, bude vysvětleno dále v textu.

Účinnost přenosu daňové povinnosti jako opatření proti daňovým únikům je tedy jeho hlavní výhodou, pro kterou je v mnoha státech EU, včetně České republiky, postupně zaváděn u komodit zasažených daňovými podvody. Dobrovolné zavedení částečného přenosu daňové povinnosti (jen u některého zboží a služeb) umožňují dvě směrnice rady EU [European Commission, 2013a] a [European Commission, 2013b]. Nevýhodou částečného přenosu daňové povinnosti je přesun daňových úniků na jiné komodity. Český ministr financí navrhl v červnu 2014 Radě ministrů financí EU ECOFIN zavedení přenosu daňové povinnosti u veškerého zboží a služeb. Dále tuto myšlenku rozvíjel na jednání ministrů financí Rakouska, Německa, Maďarska a Slovenska ve Vídni v květnu 2015. Jeho snahy zatím nemají v EU jednoznačnou podporu mimo jiné proto, že všeobecný přenos daňové povinnosti mění do značné míry fungování DPH a má i některé nevýhody. Ruší totiž systém dělených plateb spočívající v tom, že každý plátců v distribučním řetězci odvádí daň na výstupu ze svých prodejů a odečítá si od ní daň na vstupu ze svých nákupů [Kubátová, 2015], jak bude blíže vysvětleno v dalším textu.

Standardní systém DPH zajišťuje zdanění přidané hodnoty na úrovni každého článku řetězce. Pokud některý článek řetězce vypadne a daň neodvede, stát přichází pouze o část celkové DPH v řetězci vybrané. Standardní systém by také měl zajišťovat vzájemnou kontrolu plátců v řetězci, kde odběratelé požadují po dodavatelích daňové doklady, aby mohli uplatnit odpočet daně na vstupu. Další výhodou standardního systému DPH z hlediska státu, která by zavedením přenosu daňové povinnosti zanikla, je průběžné zálohové financování (dále jen „financování“) státního rozpočtu. To je umožněno tím, že si odběratelé uplatňují nárok na odpočet daně na vstupu později, než je tato daň odvedena státu dodavatelem. Nárok na odpočet daně si totiž odběratel může uplatnit až ve zdaňovacím období, kdy fyzicky disponuje daňovým dokladem, což bývá někdy až v následujícím zdaňovacím období po uskutečnění zdanitelného plnění. Stejný problém existuje také při vrácení nadměrného odpočtu daně. Často bývá správcem daně zahájen tzv. postup k odstranění pochybností, v důsledku čehož jsou peněžní prostředky plátcům vráceny až po několika měsících či dokonce letech.

Tento článek si klade za cíl vyčíslit potenciální negativní dopad na cash-flow veřejných rozpočtů (dále jen „rozpočet“) při zavedení všeobecného přenosu daňové povinnosti v České republice. Tato kvantifikace by měla být přínosem v politické diskusi

o zavedení nového mechanismu výběru DPH a zatím nebyla nikým provedena. Dílčím cílem je pak shrnutí výhod a nevýhod přenosu daňové povinnosti a zhodnocení tohoto systému z hlediska plátců DPH i státu.

V první části článku je popsáno fungování standardního systému DPH a přenosu daňové povinnosti. Je vysvětleno, jakým způsobem tento nový mechanismus zabráňuje daňovým únikům. V druhé části textu je popsána metoda, kterou je vyčísleno financování státního rozpočtu ve standardním systému fungování DPH. Ve třetí části jsou uvedeny výpočty a výsledná částka, kterou je průběžně financován státní rozpočet ČR při současném (standardním systému) DPH. Tento výsledek se rovná negativnímu dopadu zavedení všeobecného přenosu daňové povinnosti na cash-flow rozpočtu, protože při něm by stát o průběžné financování přišel. V závěru jsou diskutovány další dopady zavedení přenosu daňové povinnosti na fungování DPH, které by měly být brány v úvahu a možné alternativy boje proti daňovým únikům.

1. Standardní systém DPH versus přenos daňové povinnosti

Základní zásadou daňových systémů je jejich neutralita [Kolář et al., 2005]. V případě DPH je neutrality dosahováno tím, že daň je uplatněna v přesném poměru k ceně zboží a služeb bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu.² Poskytovatel zdanitelného plnění zahrne DPH do ceny plnění a tuto daň odvede (daň na výstupu). Na druhé straně příjemce zdanitelného plnění danou výši DPH zaplatí v ceně zboží či služby (daň na vstupu) a po obdržení daňového dokladu může uplatnit nárok na odpočet daně. Tento systém teoreticky zajišťuje vzájemnou kontrolu plátců DPH a také rozděluje výběr celkové daně mezi jednotlivé články řetězce [Zídková, 2014]. Základní princip fungování DPH je znázorněn na obrázku níže.

Obrázek 1 | Standardní režim DPH

Zdroj: Vlastní zpracování

2 Viz Článek 1 Směrnice Rady 2006/112/ES [Rada EU, 2006].

Plátci při poskytování zdanitelných plnění v rámci celého řetězce DPH do rozpočtu odvádí a na druhé straně si ji nárokují zpět. Dochází tedy k přesunu daně od plátců stojících v daném řetězci za sebou. Jako zprostředkovatel zde stojí správce daně. Ten danou daň pouze přesune od jednoho plátce k druhému.³ Konečný spotřebitel jako neplátce DPH si daň zaplacenou v ceně svého nákupu již nárokovat nemůže. Účel DPH je tedy splněn a její neutralita zachována – stát postupně napříč celým řetězcem vybral DPH, která odpovídá určité procentní části (např. 21 %) z celkové ceny.

Při dodávkách zboží a poskytování služeb v rámci EU mezi podnikateli je však tento standardní režim DPH narušen. U obou těchto typů transakcí není DPH odvedena dodavatelem ve státě, odkud je zboží přepraveno či služba poskytnuta, ale odběratelem ve státě spotřeby. Použitý mechanismus se liší u zboží a služeb. Dodání zboží do jiného členského státu je od DPH osvobozeno a jeho pořízení je zdaněno příjemcem ve státě přijetí zboží. U služeb dochází k přesunu místa plnění do státu spotřeby a zároveň ve většině případů k přenosu daňové povinnosti na příjemce služby, který službu zdaní ve státě spotřeby. Příjemce zboží nebo služby uplatní daň na výstupu z pořízení zboží či nákupu služby a ve stejné částce si ji nárokuje na vstupu, dále poskytne plnění již v rámci svého státu a z něj uplatní daň na výstupu. Situace je zobrazena na následujícím obrázku, kde příjemce zboží (plátce 1 z JČS) nakoupí zboží bez daně za 150. Plátce 1 z JČS na pořízení zboží uplatní daň na výstupu ve výši 21 % ze 150 (tj. 31,5), které zároveň uplatňuje na vstupu ve svém příznání. Dále dodává plátce 2 za 200 a uplatňuje daň na výstupu ve výši 21 % z 200, tedy 42. Tuto částku odvádí finančnímu úřadu a plátce 2 v JČS si ji nárokuje jako svoji daň na vstupu. Plátce 2 v JČS pak dodává neplátci za 300 a odvádí daň na výstupu v částce 63, která již zůstává v rozpočtu.

Obrázek 2 | Režim při uplatňování DPH v mezinárodním kontextu

JČS = Jiný členský stát

Zdroj: Vlastní zpracování

3 Jak bude vysvětleno dále, přenos daňové povinnosti vypouští správce daně jako zprostředkovatele převodu daně, a tím celý systém do jisté míry zjednodušuje.

Právě na přerušení normálního odvodu DPH u přeshraniční dodávky jsou založeny kolotočové podvody, které mohou mít různé scénáře. Plátce (podvodník) může být pouze jeden člen řetězce a ostatní plátci téhož řetězce jsou nevědomky zapojeni do daňového podvodu. Nebo mohou existovat organizované skupiny, které uměle vytváří řetězce daňových subjektů. Cíl takovýchto plátců není uskutečňovat zdanitelná plnění – ta jsou pouze nástrojem k tomu, aby byl zrealizován daňový podvod. Tento druh podvodu je založen na tom, že jeden nebo více plátců neodvede DPH, kterou fakturoval v ceně svému odběrateli a byl povinen správci daně zaplatit. Plátce, který neodvede DPH, je nazýván „missing trader“ a bývá to ten, kdo pořizuje zboží či službu z jiného členského státu (na obrázku Plátce 1 z JČS). Tento plátce totiž uplatňuje daň na výstupu z přeshraničního plnění a zároveň ji nárokuje na vstupu, což je pro něj z hlediska daňové pozice vůči státu neutrální. Navíc má potom odvést daň z následného plnění ve svém členském státě (na obrázku ve výši 42), ale tu již neodvede, přestože ji inkasuje v ceně od svého odběratele (na obrázku plátce 2 v JČS). Odběratel však tuto daň (ve výši 42) nárokuje u státu. Správce daně za běžné situace DPH pouze přesouvá mezi jednotlivými plátci do doby, než je daň vybrána od konečného spotřebitele. V tomto případě však stát musí sám financovat uplatněný nárok na odpočet daně (ve výši 42), protože nárokovanou daň neobdržel od plátce 1 v JČS.

V úvodu zmiňovaný všeobecný vnitrostátní přenos daňové povinnosti znamená, že by tento režim byl aplikován na veškerá uskutečněná zdanitelná plnění mezi plátci. Všichni členové řetězce (plátci) by fakturovali bez DPH – až na posledního plátce v řetězci, který by dodával konečnému spotřebiteli. Při dodávce mezi dvěma plátci by daň z přijatého plnění uplatnil na výstupu odběratel a zároveň ji nárokoval jako svou daň na vstupu, podobně jako to dělá příjemce přeshraničního plnění. Až poslední plátce v řetězci by měl povinnost při prodeji konečnému spotřebiteli vystavit daňový doklad včetně DPH a vybranou daň odvést finančnímu úřadu. Pokud by byl všeobecný *reverse-charge* zaveden v tuzemsku i v jiném členském státě, nebylo by možné, aby příjemce přeshraničního plnění (plátce 1 v JČS) zmizel a daň na výstupu inkasovanou v ceně od odběratele (plátce 2 v JČS) neodvedl, protože by žádnou daň na výstupu ani nefakturoval. Režim všeobecného přenesení daňové povinnosti zachycuje následující obrázek.

Obrázek 3 | Všeobecný přenos daňové povinnosti

Zdroj: Vlastní zpracování

Zavedením všeobecného přenosu daňové povinnosti by byl tedy problém karuselových podvodů potlačen. Daň by byla odváděna jen jednou, a to na konci řetězce. Nároky na odpočet daně by nebyly jednotlivými plátcí uplatňovány. Žádná daň by se uprostřed řetězce neplatila a nebyl by tedy důvod si ji nárokovat.

2. Data a metody

Jak již bylo řečeno, hlavní nevýhodou zavedení režimu přenosu daňové povinnosti je negativní dopad na cash-flow státního rozpočtu. Stát získá stejnou daň jako při standardním režimu. Ale v důsledku přesunu placení daně až na konec celého distribučního řetězce, přijde stát o průběžné financování, které je mu v současnosti umožněno prostřednictvím zpožděných nároků na odpočet daně. V dostupné literatuře zatím nebyl počítán přímo tento dopad na rozpočet. Ve většině prací jsou pouze rozebírány výhody a nevýhody přenosu daňové povinnosti, jako například ve studii [PriceWaterhouseCoopers, 2007] nebo v článcích [Svátková; Zídková, 2011] či [Grásgruber et al., 2013]. Ve studii zpracované pro Komisi EU [Ernst & Young, 2014] byl počítán pozitivní dopad zavedení přenosu daňové povinnosti na podniky, který je vlastně druhou stranou mince financování státního rozpočtu. Byla však zvolena jiná metoda využívající dat národních účtů publikovaných v Eurostatu za předpokladu určitých marží v jednotlivých odvětvích.

Negativní dopad na rozpočet je v tomto článku vyčíslen prostřednictvím výpočtu celkového současného financování rozpočtu, o které by stát zavedením přenosu daňové povinnosti přišel, a to na základě dat přímo z daňových přiznání. Základní myšlenkou je kvantifikovat částku celkových nároků na odpočet všech plátců, které jsou uplatňovány a vráceny (v případě nadměrných odpočtů) později než je odvedena odpovídající daň na výstupu.

Pro výpočet jsou použita data ze zdroje [Finanční správa, 2014]:

- 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.

Celková výše těchto údajů je rozdělena do dvou skupin (pro plátce měsíční, resp. plátce čtvrtletní) a dále do jednotlivých zdaňovacích období (na měsíce, resp. čtvrtletí). Tato čísla jsou následně zprůměrována. Je tedy získána průměrná měsíční výše vlastní daňové povinnosti, nadměrného odpočtu daně a nároku na odpočet daně pro obě skupiny plátců.

Dále sledujeme:

- jaká část nároku na odpočet je uplatňována později, než je odvedena odpovídající daň na výstupu, a tedy umožňuje financování rozpočtu;
- jaká část celkového objemu zdanitelných plnění probíhá mezi plátcí stejného typu a jaká část mezi plátcí rozdílného typu, tedy mezi měsíčními a čtvrtletními plátcí.

Okamžik uplatnění nároku na odpočet daně byl rozdělen do tří skupin. Nárok na odpočet daně je uplatněn:

- ihned, tedy ve stejném zdaňovacím období, kdy bylo zdanitelné plnění poskytnuto;
- v následujícím zdaňovacím období po zdaňovacím období, kdy bylo zdanitelné plnění poskytnuto;
- později, tedy až v některém z následujících zdaňovacích období.

Největší část nároku na odpočet daně je uplatněna ihned. U měsíčních plátců bylo procento nároku na odpočet odhadnuto na 90 %. Tento odhad je založen na dlouholeté praxi v přípravě daňových přiznání pro široké spektrum plátců a dále na základě konzultace s panelem odborníků z řad daňových poradců i akademiků. U plátců čtvrtletních byla na základě předpokladu pro měsíční plátce dopočtena hodnota 95 %.⁴

Část nároku na odpočet daně uplatněná ve zdaňovacím období následujícím po poskytnutí zdanitelného plnění byla odhadnuta na 5 % u měsíčních plátců a 4 % u čtvrtletních plátců.

Nárok na odpočet uplatněný později než v následujícím zdaňovacím období byl odhadnut na 5 % u měsíčních plátců a 1 % u plátců čtvrtletních.

Poměr, v jakém plátcí obchodují s plátcí stejného typu a s plátcí jiného typu, byl vypočítán na základě poměru, v jakém se měsíční a čtvrtletní plátcí podílí na celkovém objemu DPH na výstupu. Měsíční plátcí tedy přijímají zdanitelná plnění od čtvrtletních plátců ve výši 17 % z celkových nákupů a 83 % od plátců měsíčních. Čtvrtletní plátcí nakupují plnění od čtvrtletních plátců ve výši 17 % z celkových nákupů a zbylá část (83 %) je přijímána od plátců měsíčních.

Nadměrný odpočet daně má být plátcí dle § 105 Zákona o dani z přidané hodnoty (ZDPH) vrácen do 30 dnů. Často se však stává, že správce daně zahájí tzv. postup pro odstranění pochybností. Proto nadměrný odpočet daně není vrácen do 30 dnů, ale až později. Na základě praktických zkušeností i konzultace s odborníky byl tedy stanoven předpoklad, že nadměrný odpočet je v průměru vrácen za 45 dní, tedy 1,5 měsíce.

Část nároku na odpočet daně uplatňovaná ihned ve zdaňovacím období, kdy je zdanitelné plnění poskytnuto a daň je poskytovatelem tohoto plnění také odvedena, má na rozpočet ve stanoveném měsíčním období nulový dopad. Naopak ta část nároku na odpočet, která je plátcí uplatňována se zpožděním zlepšuje cash-flow státního rozpočtu. K časovému posunu při uplatnění nároku na odpočet také dochází při transakcích mezi rozdílným typem plátce daně. Pokud nakupuje měsíční plátce od čtvrtletního, je často nárok na odpočet daně uplatněn dříve, než je tato daň odvedena a opačně je tomu při nákupu čtvrtletního plátce od měsíčního. Dále je popsán způsob výpočtu celkové částky, kterou má stát přechodně k dispozici při fungování standardního režimu DPH.

2.1 Transakce měsíčních plátců

U transakcí mezi měsíčními plátcí při uplatnění nároku na odpočet daně v následujícím zdaňovacím období (tedy následující měsíc) je výše nároku na odpočet, již je financován rozpočet, rovna měsíční průměrné výši této části nároku na odpočet.

4 Hodnota pro čtvrtletní plátce byla vypočítána na základě vzorce „Nárok na odpočet uplatněn ihned“ (čtvrtletní plátcí) = $[(1/3 * \% \text{ nároku na odpočet měsíčních plátců uplatněného ihned}) * 3] + [(1/3 * \% \text{ nároku na odpočet měsíčních plátců uplatněného v následujícím zdaňovacím období}) * 2] + [(1/3 * \% \text{ nároku na odpočet měsíčních plátců uplatněného později}) * 1]$. Tento vzorec byl sestaven na základě propojení čtvrtletního a měsíčního zdaňovacího období.

Další situací jsou transakce mezi měsíčními plátcí, kdy je nárok na odpočet daně uplatněn až v některém z pozdějších zdaňovacích období. V tomto případě pro výpočet předpokládáme, že nárok na odpočet je uplatněn za dva měsíce poté, co byla odvedena odpovídající daň na výstupu dodavatelem. Stát je tedy financován částkou průměrné výše nároku na odpočet násobenou dvěma.

Pokud nakupuje měsíční plátcé od plátce čtvrtletního, může dojít k tomu, že měsíční plátcé si příslušnou daň nárokuje ještě před tím, než ji čtvrtletní plátcé do rozpočtu odvede. Při transakcích mezi plátcí rozdílného typu je nutné uvažovat každý z měsíců jednoho čtvrtletí samostatně. Zda se zdanitelné plnění uskuteční první, druhý nebo třetí měsíc čtvrtletí má na cash-flow státního rozpočtu různý dopad. Jelikož je počítán průměrný měsíční dopad na cash-flow rozpočtu, je konečná výše dopadu těchto transakcí počítána za měsíc „průměrný“, jak je vysvětleno dále.

Při uplatnění nároku na odpočet daně měsíčním plátcem ihned, může být dopad následující. Pokud bylo zdanitelné plnění uskutečněno v prvním měsíci čtvrtletí, pak je dopad na cash-flow rozpočtu záporný. Daň je nárokována dříve, než je zaplacená, a to o dva měsíce. Podobná situace nastává, je-li zdanitelné plnění uskutečněno ve druhém měsíci daného čtvrtletí. Rozdíl je pouze v délce – v tomto případě je daň nárokována o měsíc dříve. Pokud ke zdanitelnému plnění dojde až v posledním měsíci čtvrtletí, pak je dopad na cash-flow rozpočtu nulový, jelikož je ve stejný okamžik daň zaplacená i nárokována. Pro „průměrný“ měsíc byl použit průměr z výše uvedených tří možností, tedy $(-2-1+0)/3 = -1$. V „průměrném“ měsíci je tedy daň nárokována o měsíc dříve, než je zaplacená. Tato část nároku na odpočet daně je tedy ve výpočtové tabulce násobena číslem -1.

V případě, kdy je nárok na odpočet uplatněn měsíčním plátcem až ve zdaňovacím období následujícím po zdaňovacím období, ve kterém bylo zdanitelné plnění uskutečněno, je logika výpočtu stejná. Pokud je zdanitelné plnění uskutečněno v prvním, resp. druhém, resp. třetím měsíci čtvrtletí, je daň nárokována o měsíc dříve, než je zaplacená, resp. ve stejný okamžik, kdy je zaplacená, resp. měsíc po jejím zaplacení. Pro výpočet průměrného měsíčního financování státu je tedy nutné výši takto uplatňovaného odpočtu daně na vstupu vynásobit nulou.

V poslední situaci, kdy je uplatněn nárok na odpočet daně až v některém z následujících zdaňovacích období (stanovena byla doba dva měsíce) je opět logika výpočtu totožná. Zdanitelné plnění je poskytnuto v prvním, resp. druhém nebo třetím měsíci daného čtvrtletí. Nárok na odpočet daně je uplatněn o dva, resp. o jeden měsíc později, resp. ve stejnou chvíli, kdy je daň odvedena. Průměrně je tedy nárok na odpočet daně uplatněn o měsíc déle, než je daň odvedena dodavatelem. Proto je částka takto uplatňovaného odpočtu násobena ve výpočtové tabulce číslem 1.

Stejnou logikou byl vyjádřen také dopad nadměrného odpočtu daně. V úvodu kapitoly byl učiněn předpoklad, že průměrná doba vrácení nadměrného odpočtu daně je 1,5 měsíce. Při obchodování mezi plátcí odlišného typu však musíme uvažovat „průměrný“ měsíc celého čtvrtletí, protože plnění se může uskutečnit v kterémkoliv měsíci čtvrtletí a to ovlivňuje výpočet průměrné měsíční částky, kterou je financován stát z důvodu zpožděného uplatňování nároku na odpočet. Proto je u obchodů, kdy nakupuje měsíční plátcé od čtvrtletního, částka nadměrného odpočtu násobena číslem 0,5.⁵

5 Průměrná doba trvání vyjádřená v měsících byla pro nadměrný odpočet daně v tomto případě stanovena následovně: $(-0,5 + 0,5 + 1,5) / 3 = 0,5$.

2.2 Transakce čtvrtletních plátců

Při transakci mezi čtvrtletními plátcí, kdy je nárok na odpočet daně uplatněn v následujícím zdaňovacím období, je odvedená daň z rozpočtu nárokována po třech měsících. Pokud je nárok na odpočet daně uplatněn až v některém z následujících zdaňovacích období, bylo stanoveno pro účely výpočtu financování státu průměrné zpoždění dvě zdaňovací období po uskutečnění zdanitelného plnění. Daň v rozpočtu tedy zůstává po dobu šesti měsíců a následně je prostřednictvím nároku na odpočet daně vrácena. Tyto doby jsou použity pro násobení „průměrného“ měsíčního nároku na odpočet tohoto typu ve výpočtu financování rozpočtu.

Pokud se zdanitelné plnění uskutečňuje mezi čtvrtletním a měsíčním plátcem, pak často dochází k tomu, že je daň nejdříve měsíčním plátcem odvedena a až po určité době je čtvrtletním plátcem nárokována. Logika výpočtu částky později uplatňovaného odpočtu daně z plnění nakoupených čtvrtletními plátcí od měsíčních je pak stejná jako v případě, kdy měsíční plátce nakupuje od plátce čtvrtletního.

Pokud se zdanitelné plnění uskuteční v prvním, resp. ve druhém nebo třetím měsíci čtvrtletí a čtvrtletní plátce si nárok na odpočet daně uplatní ihned ve zdaňovacím období, kdy ke zdanitelnému plnění došlo, pak si čtvrtletní plátce uplatňuje nárok na odpočet daně dva, resp. jeden měsíc poté, resp. ve stejnou dobu, kdy byla měsíčním plátcem do státního rozpočtu odvedena. Průměrná doba zpoždění odpočtu je tedy jeden měsíc. Průměrné měsíční financování státu je tak u těchto transakcí vypočteno jako součin celkové výše těchto odpočtů a čísla 1.

Čtvrtletní plátce však nárok na odpočet daně může uplatnit až později. Pokud tak učiní v následujícím zdaňovacím období, je průměrná doba nárokování daně na vstupu čtyři měsíce po jejím odvedení měsíčním plátcem na výstupu. Je-li však nárok na odpočet daně uplatněn ještě později, prodlužuje se doba, po kterou je daň „uložena“ v rozpočtu, na průměrně sedm měsíců za předpokladu, že čtvrtletní plátce uplatní odpočet až za dvě zdaňovací období (čtvrtletí). Stejným postupem byl opět vyjádřen dopad nadměrného odpočtu daně na financování rozpočtu. Při nákupu čtvrtletních plátců od měsíčních je příslušná část nadměrného odpočtu daně násobena číslem 2,5.⁶

3. Výsledky

V níže uvedené tabulce je proveden výpočet průměrných měsíčních nároků na odpočet, které jsou měsíčními a čtvrtletními plátcí uplatňovány později, než je uplatněna odpovídající daň na výstupu. Tabulka je rozdělena podle typu plátců a podle toho, za jakou dobu je daná část odpočtu uplatněna podle přijatých předpokladů. Celková průměrná měsíční částka později uplatňovaných odpočtů představuje průběžné financování rozpočtu v současném systému odvodu DPH. Zároveň je tím vyčíslen negativní dopad na cash-flow rozpočtu při zavedení přenosu daňové povinnosti.

6 Průměrná doba trvání vyjádřená v měsících byla pro nadměrný odpočet daně v tomto případě stanovena následovně: $(3,5 + 2,5 + 1,5) / 3 = 2,5$.

Tabulka 1 | Dopad na cash-flow rozpočtu

Výpočet dopadu přenosu daňové povinnosti na cash-flow daňových příjmů		
Měsíční plátcí		Průměrný měsíční nárok na odpočet Z toho od měsíčního plátce Z toho od čtvrtletního plátce
	Transakce mezi měsíčními plátcí	Nadměrný odpočet Nárok na odpočet uplatněn ihned Nárok uplatněn v dalším období Nárok uplatněn později
	Měsíční plátce nakupuje od čtvrtletního	Nadměrný odpočet Nárok uplatněn ihned Nárok uplatněn v dalším období Nárok uplatněn později
		Kontrolní součet / Celkem
Čtvrtletní plátcí		Průměrný nárok na odpočet Z toho od čtvrtletních plátců Z toho od měsíčních plátců
	Transakce mezi čtvrtletními plátcí	Nadměrný odpočet Nárok na odpočet uplatněn ihned Uplatnění až v dalším období Uplatnění později
	Čtvrtletní plátce nakupuje od měsíčního	Nadměrný odpočet Nárok uplatněn ihned Nárok z plnění koupených v 1. až 3. měsíci čtvrtletí uplatněný až v dalším období Nárok z plnění koupených v 1. až 3. měsíci čtvrtletí uplatněný později
		Kontrolní součet / Celkem

Předpoklady (měsíční plátcí)	
Nárok na odpočet uplatněn ihned	90 %
Nárok na odpočet uplatněn následující měsíc	5 %
Nárok na odpočet uplatněn později	5 %
Kontrolní součet	100 %
Nákup měsíčních plátců od čtvrtletních	17 %

Předpoklady (čtvrtletní plátcí)	
Nárok na odpočet uplatněn ihned	95 %
Nárok na odpočet uplatněn následující čtvrtletí	4 %
Nárok na odpočet uplatněn později	1 %
Kontrolní součet	100 %
Nákup čtvrtletních plátců od měsíčních	83 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat získaných od Finanční správy ČR

Procento transakcí nebo předpoklad	Průměrný stav (v mil. Kč)	Reference	Odhadovaná doba trvání (v měsících)	Datový zdroj/výpočet	Přepočet na měsíční cash-flow (v mil. Kč)
100%	137,160	A		data daňové správy	
83%	113,843	B		data daňové správy	
17%	23,317	C		data daňové správy	
-	12,125	D	1.5	data daňové správy	18,188
90%	91,546	E	0.0	výpočet s předpokladem	0
5%	5,086	F	1.0	výpočet s předpokladem	5,086
5%	5,086	G	2.0	dopočet (100%-E-F)	10,172
	2,483	H	0.5	data daňové správy	1,242
90%	18,751	I	-1.0	výpočet s předpokladem	-18,751
5%	1,042	J	0.0	výpočet s předpokladem	0
5%	1,042	K	1.0	dopočet (100%-E-F)	1,042
-	137,160	L		L = součet (D:K)	16,978
100%	26,441	M		data daňové správy	
17%	4,495	N		data daňové správy	
83%	21,946	O		data daňové správy	
	1,099	P	1.5	data daňové správy	1,649
95%	3,226	Q	0.0	výpočet s předpokladem	0
4%	136	R	3.0	výpočet s předpokladem	408
1%	34	S	6.0	dopočet (100%-Q-R)	204
	5,367	T	2.5	data daňové správy	13,418
95%	15,750	U	1.0	výpočet s předpokladem	15,750
4%	663	V	4.0	výpočet s předpokladem	2,653
1%	166	W	7.0	dopočet (100%-Q-R)	1,161
-	26,441	X		X = součet (P:W)	35,241

Vliv měsíčních plátců	16,978
Vliv čtvrtletních plátců	35,241
Dopad na cash-flow celkem	52,219

Zvažované korekční mechanismy		
75 % záloha 25. den zdaňovacího období	-17,609	34,480
Platba 10. den následujícího měsíce	-11,740	10,480
Platba 5. den následujícího měsíce	-15,653	36,566

Z předchozí tabulky vyplývá, že výsledná výše financování rozpočtu v standardním režimu DPH dosahuje částky nad 52 mld. Kč.

Financování částkou vyšší než 52 mld. Kč není zanedbatelné, a proto se hledaly způsoby, jak tento negativní dopad zavedení všeobecného přenosu daňové povinnosti na cash-flow rozpočtu omezit. Jedním ze způsobů je změna splatnosti daně. V rámci výpočtu jsou uvažovány tři možnosti této změny:

- stanovit splatnost zálohy na daň ve výši 75 % předchozí daňové povinnosti 25. den příslušného zdaňovacího období a současně doplatek daňové povinnosti za předchozí zdaňovací období;
- stanovit splatnost daně k 5. dni měsíce následujícího po konci zdaňovacího období;
- stanovit splatnost daně k 10. dni měsíce následujícího po konci zdaňovacího období.

Zkrácení doby splatnosti by pro plátce na konci distribučního řetězce, tedy většinou maloobchody, nemělo být problematické. Daň, kterou mají odvést správci daně, již od poplatníků získali. A pokud mají daň vybranou, je racionální, aby ji co nejdříve předali správci daně. Jistý negativní dopad to však může mít na jejich cash-flow. Při navržených kratších lhůtách splatnosti a tím i lhůtách pro podání daňového přiznání by plátcí DPH mohli mít vyšší administrativní náklady na zpracování přiznání.

Z tabulky výše je patrné, že již u nejméně razantní změny z uvažovaných možností, a to zkrácení splatnosti daně o 15 dní, se dopad na rozpočet sníží o téměř o 12 mld. Kč.

Výsledná částka negativního dopadu zavedení všeobecného přenosu daňové povinnosti ve výši 52,2 mld. Kč je ovlivněna předpoklady ohledně procentní části odpočtů uplatňovaných až v některém ze zdaňovacích období následujících po období, kdy je odváděna odpovídající daň na výstupu. Proto byla provedena simulace výpočtu při jiných předpokladech. Simulace ukázala, že pokud se zvýší část odpočtů uplatněných až v některém ze zdaňovacích období následujících po odvedení daně na výstupu o 1 p. b., zvýší se financování rozpočtu (tedy negativní dopad všeobecného *reverse-charge*) o 1,425 mld. Kč.

Závěr

V současném režimu DPH je placení daně rozloženo na jednotlivé plátce v distribučním řetězci v závislosti na výši jejich přidané hodnoty. V případě neodvedení daně některým z plátců přijde stát o daň z jeho přidané hodnoty. Tento režim je jiný pro přeshraniční transakce, kdy jeden plátce pořizující přeshraniční plnění odvádí pouze daň na výstupu, aniž by fakticky nárokoval jakýkoliv odpočet (ten si pouze započte proti dani na výstupu z nakoupeného přeshraničního plnění). Tento plátce je pak náchylný k daňovému úniku, protože nepodáním daňového přiznání nepřichází o možnost nároku na odpočet, pouze ušetří daň na výstupu, kterou neodvede. Pokud by byl uplatněn režim přenesení daňové povinnosti, daň by byl povinen odvést až poslední plátce v řetězci a plátce uprostřed řetězce (u karuselových podvodů většinou plátce, který pořizuje zboží z jiného členského státu) by stát o žádnou daň připravit nemohl.

Pro podniky by výhodou režimu přenosu daňové povinnosti bylo, že by měly finanční prostředky k dispozici bez časové mezery mezi zaplacením daně a jejím nárokováním. Zavedením tohoto nového systému odvodu daně by se pro většinu plátců (kromě těch

posledních v řetězci) mohla zjednodušit administrativu tím, že by nemuseli přesně stanovit den, ke kterému má být daň přiznána. Protože by neprobíhaly žádné peněžní toky, nemohli by být plátcí postihováni sankcemi správce daně za dlužné částky.

V režimu přenosu daňové povinnosti sice plátcí nemusí určovat, jaká sazba by u poskytnutých plnění měla být aplikována, ale musí svou pozornost zaměřit na plnění přijatá, protože z nich vykazují daň na výstupu a zároveň si ji nárokují v daňovém přiznání. Tato komplikace by však mohla být odstraněna zavedením jednotné sazby DPH na všechna plnění, která podléhají přenosu daňové povinnosti.

Nevýhodou pro výběr daně je však to, že poslední plátce musí odvést celou daň (z přidaných hodnot všech plátců v distribučním řetězci). Pokud tento plátce daň neodvede, stát nejen nezíská část daně za posledního plátce, ale přijde o daň za zdanitelná plnění uskutečněná v rámci celého řetězce. Důležitou otázkou tedy je, zda je možné takovému neodvedení daně zabránit.

V této souvislosti je užitečné si uvědomit, že při karuselových podvodech často probíhají fiktivní nebo uměle iniciovaná plnění jen za účelem daňového podvodu, dohodnutá mezi vzájemně spolupracujícími plátcí (podvodníky). Na posledním článku řetězce však jde o skutečná dodání zboží a služeb konečným spotřebitelům, která mají své limity ve skutečné poptávce po daném zboží či službě. Není tedy možné, aby poslední plátce v řetězci uměle navýšil své obraty, účtoval a dostal zaplacenou za své zboží včetně DPH, ale tuto daň pak neodvedl a zmizel jako tzv. „missing trader“. Spíše se poslední plátce v řetězci může stát insolventním, a proto nezaplatit státu daň, anebo může zatajovat své skutečné tržby a odvádět nižší daň. Nemůže ale dojít k eskalaci částek inkasovaných z rozpočtu ve formě nadměrných odpočtů DPH jako při karuselových podvodech. Pokud platby probíhají bezhotovostně, potom je dohledání nepřiznaných tržeb snadnější. Vzhledem k tomu, že používání platebních karet neustále narůstá, pravděpodobnější bude i potrestání nepoctivého plátce. U velkých firem je riziko nepřiznávání tržeb velmi nízké. Problém nepřiznávání tržeb je koncentrován především na malé podniky a drobné podnikatele. Nicméně tento problém by mělo řešit zavedení elektronické evidence tržeb, s nímž se v ČR počítá v průběhu roku 2016.

Zavedení všeobecného systému přenosu daňové povinnosti vyvolává na první pohled neřešitelnou situaci v maloobchodě a při poskytování služeb plátcům i neplátcům. Plátcí často realizují nákupy v rámci své ekonomické činnosti i v maloobchodech. Proto by dle pravidel režimu přenosu daňové povinnosti měli zaplatit cenu bez DPH. V maloobchodě se však střetávají plátcí i neplátcí, takže by muselo být prodáváno někomu s DPH, někomu bez DPH. Složitá by však byla identifikace plátců, tedy jak správně rozpoznat, komu lze bez daně zboží či službu skutečně prodat a komu ne. Režim všeobecného přenesení daňové povinnosti ve své základní podobě tedy v rámci maloobchodu a poskytování služeb plátcům i neplátcům nefunguje. Bylo by tedy nutné tento režim pro maloobchod do určité míry modifikovat. Systém by mohl být nastaven tak, že v maloobchodě by se prodávalo včetně DPH u všech plnění. Nehledě na to, zda by zákazníkem byl plátce či neplátce. Plátcí by však měli mít možnost zaplacenou DPH dostat zpět. Proto by si následně v daňovém přiznání mohli uplatnit nárok na odpočet daně. Režim přenesení daňové povinnosti by tak nebyl uplatňován zcela plošně. V rámci maloobchodních transakcí by se uplatňoval režim současné podoby. Případně by mohla být zavedena hranice (cena zdanitelného plnění), od níž by byl aplikován režim přenesení daňové povinnosti v maloobchodě a při poskytnutí služeb.

Někteří odpůrci přenosu daňové povinnosti tvrdí, že jde o návrat k dani z obrátu. Toto tvrzení není přesné. Přenos daňové povinnosti zachovává největší výhodu daně z přidané hodnoty – její všeobecné uplatnění na zboží i služby a neutralitu této daně. Zároveň však toto řešení využívá nepopíratelného technologického pokroku (možnosti přenosu a zpracování dat) dosaženého od zavedení daně z přidané hodnoty před více než šedesáti lety. Daň uplatňovaná na transakce mezi plátcí by byla pouze vykazována v příznáních, ale fyzicky by „neprotékala“ přes správce daně. Tím by se sice zhoršilo cash-flow rozpočtu, ale zároveň by daňoví podvodníci nemohli z rozpočtu inkasovat neoprávněné odpočty v rámci karuselových podvodů.

Jinou možností boje proti daňovým únikům by také mohla být změna pravidel pro zdanění přeshraničních transakcí. Jak již bylo vysvětleno, právě tato pravidla umožňují existenci karuselových podvodů. Tyto návrhy jsou zpracovány a jejich dopad včetně toho makroekonomického je vyčíslen v dokumentu [European Commission, 2015].

Literatura

CASE (Center for Social and Economic Research), 2015. 2015 Report to the Study to quantify and analyse VAT Gap in the EU-27 Member States [TAXUD/2013/DE/321 FWC No. TAXUD/2010/CC/104, online]. [cit. 6. 1. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf.

EUROPEAN COMMISSION, 2007. Possible Introduction of Optional Reverse-charge Mechanism for VAT [Consultation Paper, online]. [cit. 15. 2. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_consultation_paper_en.pdf.

EUROPEAN COMMISSION, 2008. Sdělení Komise Radě a Evropskému parlamentu o opatřeních ke změně systému DPH pro boj proti podvodům [online]. [cit. 27. 7. 2015]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:52008DC0109&from=CS>.

EUROPEAN COMMISSION, 2010. Green Paper On the future of VAT – Towards a simpler, more robust and efficient VAT system [online]. [cit. 27. 7. 2015]. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf).

EUROPEAN COMMISSION, 2010a. A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system [TAXUD/2010/DE/328, online]. [cit. 10. 10. 2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf.

EUROPEAN COMMISSION, 2012. An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion [Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, online]. [cit. 11. 11. 2014]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012DC0722&from=EN>.

EUROPEAN COMMISSION, 2011. Communication from the Commission to the European parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on the future of VAT, Towards a simpler, more robust and efficient VAT system tailored to the single market [online]. [cit. 27. 7. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf.

EUROPEAN COMMISSION, 2013. Taxation Trends in the European Union [online]. [cit. 10. 11. 2013]. Luxembourg: Publications Office of the European Union. ISBN 978-92-79-28852-4. Dostupné z:

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf.
- EUROPEAN COMMISSION, 2013a. Directive 2013/42/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards a Quick Reaction Mechanism against VAT fraud [OJ L 201, online]. [cit. 10. 1. 2015]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0001:0003:EN:PDF>.
- EUROPEAN COMMISSION, 2013b. Directive 2013/43/EU of 22 July 2013 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, as regards an optional and temporary application of the reverse charge mechanism in relation to supplies of certain goods and services susceptible to fraud [OJ L 201, online]. [cit. 10. 1. 2015]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:201:0004:0006:en:PDF>.
- EUROPEAN COMMISSION, 2014. *Assessment of the application and impact of the optional 'Reverse Charge Mechanism' within the EU VAT system* [TAXUD/2013/DE/333, online]. [cit. 27. 7. 2015]. ISBN 978-92-79-44429-6. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf.
- EUROPEAN COMMISSION, 2014a. Commission Staff Working Document on Implementation of the Definitive VAT Regime for intra-EU trade [SWD(2014) 338 final, online]. [cit. 27. 7. 2015]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/swd_2014_338.pdf.
- EUROPEAN COMMISSION, 2015. *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods Feasibility and economic evaluation study* [TAXUD/2013/DE/319, online]. [cit. 27. 7. 2015]. ISBN 978-92-79-48856-6. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/ey_study_destination_principle.pdf.
- FINANČNÍ SPRÁVA, 2014. Vybrané údaje z daňových přiznání daně z přidané hodnoty [online]. [cit. 7. 9. 2014]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-danovych-priznani/DAP_DPH.xls.
- GRÁSGRUBER, M.; OTAVOVÁ, M.; SEMERÁD, P., 2013. Impacts of the application of the reverse charge mechanism of the value added tax [online]. [cit. 27. 7. 2015]. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. Issue 7, s. 2133–2141. ISSN 1211-8516. Dostupné z: http://acta.mendelu.cz/media/pdf/actaun_2013061072133.pdf.
- KOLÁŘ, P.; VÍTEK, L.; PAVEL, J. 2005. *Zdanění a neutralita*. Praha: Eurolex Bohemia. ISBN 80-86861-56-2.
- KUBÁTOVÁ, K., 2015. *Daňová teorie a politika*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-841-3.
- PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2007. Study in respect of introducing an optional reverse charge mechanism in the EU VAT Directive [TAXUD/2007/DE/305, online]. [cit. 7. 9. 2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/4209_study_en.pdf.
- RADA EU, 2006. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [online]. [cit. 27. 7. 2015]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:cs:PDF>.
- SVÁTKOVÁ, S.; ŽÍDKOVÁ, H., 2011. Možnosti a meze principu reverse-charge. In *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí* [CD-ROM]. Praha, 8. 4. 2011–9. 4. 2011. Praha: Nakladatelství Oeconomica. ISBN 978-80-245-1763-6.
- ZÁKON č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In *Sbírka zákonů 2004*.
- ŽÍDKOVÁ, H., 2014. Všeobecný reverse-charge a jeho alternativy. *Bulletin KDP ČR*, s. 13–17. Praha: Wolters Kluwer. ISSN 1211-9946.