

<https://doi.org/10.5817/CZ.MUNI.M210-9934-2021-2>

# ZVLÁŠTNÍ ZPŮSOBY ZDANĚNÍ A INKASO VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ U DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY

*Jan Neckář*

Právnická fakulta, Masarykova univerzita, Česká republika

## **Abstract in original language**

Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje mimo standardního způsobu zdanění i dva specifické způsoby zavedené za účelem omezení podvodů na DPH – režim přenesené daňové povinnosti a tzv. zvláštní způsob zajištění daně. V následujícím textu bude poukázáno na specifika správy daně z přidané hodnoty odvislé od zákonem stanoveného (případně dobrovolně zvoleného) způsobu zdanění a související dopady do inkasa veřejných rozpočtů. Nedílnou součástí je poukázání na dopady zvoleného způsobu zdanění na daňové subjekty, ať již na straně dodavatele nebo na straně odběratele.

## **Keywords in original language**

Daň z přidané hodnoty; zajištění daně; reverse charge; přenesená daňová povinnost; inkaso daně; podvody na DPH.

## **Abstract**

In addition to the standard method of taxation, the Value Added Tax Act regulates two specific methods introduced in order to reduce VAT fraud – the regime of transferred tax liability (reverse charge) and the so-called special method of securing of the tax. In the following text, the specifics of the value added tax administration depending on the statutory (or voluntarily chosen) method of taxation and the related effects on the collection of public budgets will be pointed out. An integral part is pointing out the effects of the chosen method of taxation on tax subjects, either on the part of the supplier or on the part of the customer.

## Keywords

VAT; Reverse Charge; Tax Income; VAT Tax Defraud.

## 1 Úvod

Daň z přidané hodnoty představuje jeden z nejdůležitějších příjmů veřejných rozpočtů, a to nejen v České republice, ale i v rámci jednotlivých členských států Evropské unie. Tato daň je stěžejní nepřímou daní zatěžující všeobecnou spotřebu. Nepřímost zdanění je dána odlišením subjektu nesoucího ekonomické břemeno zdanění a subjektu, prostřednictvím kterého je daň vybírána a odváděna do veřejného rozpočtu.

Právě systém zdanění, a tedy zprostředkovaná správa daně založená na přenesení části správy na jednotlivé plátce daně vybírající daň v ceně plnění od poplatníků, je důvodem neustávajících pokusů o podvody na dani z přidané hodnoty v nejrůznějších formách. Návazně na aktuální podobu páchaných daňových podvodů reaguje zákonodárce v rámci mantinelů komunitárního práva a zavádí nové instituty umožňující podvody na dani postihovat a předcházet jim. Z povahy věci je zřejmé, že podvodům na dani z přidané hodnoty patrně nelze nikdy zamezit absolutně,<sup>1</sup> současně ale je nutné setrvalě bojovat proti páčání podvodů a zajistit řádný výběr daně.

Tento příspěvek si klade za cíl vymezit a poukázat na specifika jednotlivých zákonem stanovených (a případně dobrovolně zvolených) způsobů zdanění přidané hodnoty a související dopady do inkasa veřejných rozpočtů. Hypotéza ověřovaná v textu byla stanovena ve dvou rovinách – rovině dopadu na daňový subjekt a rovině dopadu na správu daně a inkaso daně. První hypotéza tedy zní: pro daňový subjekt jsou všechny způsoby zdanění zdanitelného plnění rovnocenné, a to jak z pohledu správy, tak z pohledu ekonomického fungování subjektu. Druhá hypotéza je stanovena obdobně: správa daně a inkaso veřejných rozpočtů je rovnocenné bez ohledu na stanovený způsob zdanění předmětného plnění. Pro účely ověření stanovených hypotéz budou užity metody analýzy, syntézy, komparace.

<sup>1</sup> Ostatně systém daně z přidané hodnoty byl poprvé zaveden v roce 1958 ve Francii a dosud nebyla přijata úprava znemožňující páčání podvodů.

Z pohledu dostupné literatury se předkládané téma jeví jako nedostatečně zpracované. Jistě lze najít jak komentářovou literaturu k zákonu o dani z přidané hodnoty,<sup>2</sup> tak odborné publikace věnované problematice podvodů na dani z přidané hodnoty a případně ekonomické analýzy k inkasu daně. Ucelenou analýzu fiskálních dopadů zvolených způsobů zdanění však autor nedohledal. Následující text se tak bude snažit o zahájení odborné diskuze nad možnostmi, které již současná právní úprava nabízí a jejich dopadům na ekonomickou situaci daňových subjektů (plátců daně) a veřejných rozpočtů.

## 2 Způsoby zdanění

Zdanění přidané hodnoty je v základním principu založeno na postupném odvádění daně jednotlivými plátcí v návaznosti na rozdíl hodnoty přijatého a poskytnutého zdanitelného plnění. Na rozdíl od spotřebních a energetických daní nedochází k obchodování mezi jednotlivými články řetězců plátců daně bez daně a až následně ke zdanění jednorázově v okamžiku dodání neplátcí daně. Daň z přidané hodnoty je placena postupně každým plátcem daně samostatně, přičemž je stanovena povinnost odvedení daně z každého poskytnutého plnění a současně (nebo později) lze za určitých podmínek uplatnit nárok na odpočet daně uhrazené ze souvisejícího plnění pořízeného v souvislosti s ekonomickou činností.

Nárok na odpočet daně je podmíněn prokázáním splnění formálních a hmotněprávních podmínek. Plátcce má nárok na uplatnění odpočtu z přijatého zdanitelného plnění za podmínky, že předmětné plnění (1.) bylo skutečně realizováno, (2.) bylo realizováno deklarováním dodavatelem, (3.) plátcce má bezvadný daňový doklad vystavený deklarováním dodavatelem, a (4.) plnění bylo použito pro ekonomickou činnost plátcce.<sup>3</sup> Při splnění uvedených podmínek kumulativně vzniká právo na odpočet daně, v jiném případě plátcce nárok na odpočet nevzniká. Daňová povinnost na výstupu však není nárokem na odpočet daně jakkoliv ovlivněna a je vždy totožná.

<sup>2</sup> Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

<sup>3</sup> Srov. podmínky nároku na odpočet daně dle § 72 a § 73 zákona o DPH.

Celkové inkaso pro veřejný rozpočet je totožné jako v hypotetické situaci, kdy by bylo mezi jednotlivými plátcí obchodováno bez daně a plnění by bylo zdaněno až v okamžiku dodání neplátcí (zákazníkovi).

Avšak právě skutečnost, že jednotliví plátcí si mezi sebou hradí nejen cenu plnění (základ daně), ale i odpovídající daň z přidané hodnoty, láká mnohé subjekty k nezákonnému jednání – podvodům na DPH. Podoba podvodů na DPH je rozmanitá, od samotného neodvedení daně z konkrétního plnění, přes úmyslné krácení daňové povinnosti díky jiným plněním, případně i zapojení do řetězových podvodů, kolotočových obchodů apod. Společným znakem je skutečnost, že daň není odvedena ve správné výši a nebylo tedy dosaženo cíle správy daní.<sup>4</sup>

Právě podvody na dani z přidané hodnoty jsou velmi specifickou situací v daňovém právu. Za podvod na dani z přidané hodnoty lze v souladu s konstantní judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu označit situace, kdy jeden z účastníků neodvede do veřejného rozpočtu daň a jiný účastník si tuto daň odečte, a to za účelem daňového zvýhodnění.<sup>5</sup>

Na tomto místě je nutné zdůraznit, že stěžejním bodem je stanovení daně a její řádné odvedení. Pokud je totiž řádně stanovena a odvedena daň (a to u všech subjektů v rámci obchodování s daným plněním), tak došlo k naplnění cíle daňového řízení a není jakýkoliv důvod pro postihování jakéhokoliv subjektu.

Stěžejním problémem z pohledu zdanění a posuzování souvisejících nároků na odpočet daně je skutečnost, že každý plátcí daně si v rámci autoaplikace stanovuje daň pro dané zdaňovací období samostatně, přičemž v rámci jednoho daňového přiznání zohledňuje všechna plnění na výstupu a (případně) různá plnění na vstupu. Je zřejmé, že právě různá plnění (logicky nezbytná k realizaci plnění na výstupu) celou situaci zesložitují z pohledu případné kontroly.

<sup>4</sup> § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

<sup>5</sup> Srov. právní závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60.

V rámci boje proti neodvedení daně dodavatelem, resp. podvodům na dani z přidané hodnoty, zavedl v minulosti zákonodárce do české právní úpravy specifické mechanismy, které (by) měly zajistit řádný výběr daně a do jisté míry i působit preventivně již pouhou možností uložení následků jiným subjektům než samotnému daňovému dlužníkovi. Z pohledu má odlišností na správu daně má stěžejní postavení institut režimu přenesené daňové povinnosti<sup>6</sup> a dále institut zvláštního způsobu stanovení daně.<sup>7</sup>

Podstatou přenesené daňové povinnosti je zavedení odlišného systému zdánění pro vybrané komodity. Pokud obchodované plnění<sup>8</sup> (zlato, barevné kovy, stavební práce a montážní práce atd.) je dodáváno mezi plátcí daně, tak daň z předmětného plnění nepřiznává a neodvádí dodavatel, ale odběratel (příjemce plnění). V praxi tak mezi subjekty dochází k úhradě částky odpovídající pouze základu daně a daň přiznává a zohlední odběratel v rámci svého daňového přiznání za příslušné období. Díky tomuto mechanismu jsou v podstatě znemožněny podvody založené na neodvedení daně dodavatelem a předpokládá se, že daň při neodvedení bude vymahatelná u subjektu, který je konečným příjemcem plnění.

Pokud není obchodováno s plněním v režimu přenesené daňové povinnosti, tak může příjemce zdanitelného plnění uhradit daň za svého dodavatele, a to dobrovolně předtím, než by byl vyzván k úhradě jako ručitel, přičemž takto uhrazená daň bude představovat úhradu daně dodavatelem. Jinými slovy, finanční prostředky sice uhradí odběratel, ale pro správce daně jde o platbu zaevidovanou do evidence daní jako platbu dodavatele se všemi důsledky.<sup>9</sup>

### 3 Inkaso daně z přidané hodnoty

Inkaso daně z přidané hodnoty představuje největší zdroj daňových příjmů v České republice. Z dostupných informací je patrné, že celkové příjmy státního rozpočtu z této daně postupně rostou (v roce 2017 činilo inkaso 381 mld. Kč, v roce 2018 413 mld. Kč, v roce 2019 431 mld. Kč a v roce 2020

<sup>6</sup> § 92a a násl. zákona o DPH.

<sup>7</sup> § 109a zákona o DPH.

<sup>8</sup> Podrobně viz § 92b a násl. zákona o DPH a přílohy k zákonu o DPH.

<sup>9</sup> Srov. § 109a zákona o DPH.

426 mld. Kč<sup>10</sup>), současně je ale vhodné poukázat na to, že na dani z přidané hodnoty bylo v roce 2020 zaplacené téměř 729 mld. Kč.<sup>11</sup> Rozdíl pak představuje nárokové nadměrné odpočty.<sup>12</sup>

Tabulka č. 1: Vybrané údaje z daňových příznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období v roce 2019

Vybrané údaje z DAP k DPH za zdaňovací období		2019				
		Počet DAP	Vrácení daně (§ 84)	Vlastní daň	Nadměrný odpočet	Poměr NO na vlastní dani
Měsíční	leden	282 592	88 688	53 367 978	25 015 864	46,874 %
	únor	284 604	90 742	51 575 652	23 798 968	46,144 %
	březen	287 395	86 749	62 190 176	26 226 842	42,172 %
	duben	288 800	80 633	59 750 871	26 974 737	45,145 %
	květen	291 388	103 869	63 023 377	26 477 940	42,013 %
	červen	293 397	105 182	62 322 892	25 221 933	40,470 %
	červenec	294 559	112 046	58 313 607	26 974 193	46,257 %
	srpen	294 809	130 360	59 331 448	24 060 920	40,553 %
	září	297 194	108 160	63 920 479	26 199 577	40,988 %
	říjen	299 295	136 183	67 000 346	28 887 383	43,115 %
	listopad	300 712	122 937	67 563 094	27 773 343	41,107 %
	prosinec	306 334	103 673	67 622 682	29 467 247	43,576 %
Čtvrtletní	1. čtvrtletí	262 392	3 529	7 334 411	2 374 573	32,376 %
	2. čtvrtletí	257 612	5 027	8 125 841	2 843 148	34,989 %
	3. čtvrtletí	253 041	5 454	8 158 302	2 599 168	31,859 %
	4. čtvrtletí	250 152	5 363	9 168 239	2 967 902	32,372 %

Zdroj: Vybrané údaje z daňových příznání daně z přidané hodnoty.

Ministerstvo financí [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/DAP\\_DPH\\_2016-2020\\_202101.xlsx](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/DAP_DPH_2016-2020_202101.xlsx) a vlastní zpracování

- <sup>10</sup> Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2020. *Ministerstvo financí* [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/Inkasa\\_dani\\_1993-2020\\_grafy.xls](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/Inkasa_dani_1993-2020_grafy.xls)
- <sup>11</sup> Přijaté platby daní v roce 2020 dle způsobu zaplacení. *Ministerstvo financí* [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>
- <sup>12</sup> Srov. Vybrané údaje z daňových příznání daně z přidané hodnoty. *Ministerstvo financí* [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-danovych-priznani>

Tabulka č. 2: Vybrané údaje z daňových přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období v roce 2020

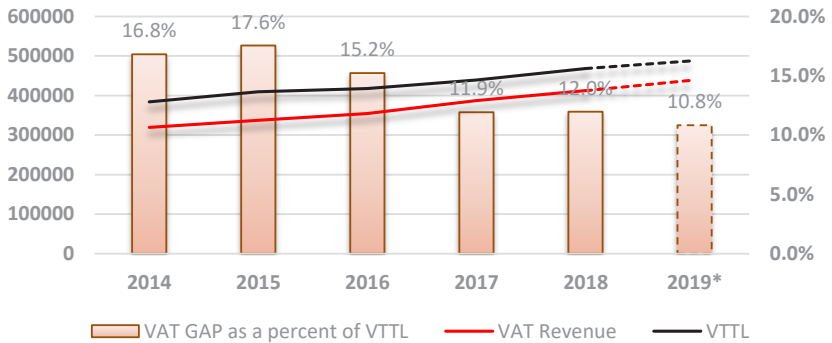
Vybrané údaje z DAP k DPH za zdaňovací období		2020				
		Počet DAP	Vrácení daně (§ 84)	Vlastní daň	Nadměrný odpočet	Poměr NO na vlastní dani
Měsíční	leden	296 486	105 404	54 997 054	25 715 237	46,757 %
	únor	299 719	86 554	54 326 506	24 405 532	44,924 %
	březen	300 989	53 585	56 863 984	25 875 404	45,504 %
	duben	298 815	10 689	50 742 862	22 469 162	44,280 %
	květen	300 218	6 371	54 711 498	22 554 271	41,224 %
	červen	302 943	4 788	61 889 037	23 966 192	38,724 %
	červenec	303 728	6 747	59 246 837	24 561 969	41,457 %
	srpen	302 360	8 001	56 384 611	21 890 314	38,823 %
	září	302 370	7 520	64 504 507	26 968 036	41,808 %
	říjen	299 129	6 126	64 444 389	29 326 023	45,506 %
	listopad					
	prosinec					
Čtvrtletní	1. čtvrtletí	249 211	2 775	6 594 899	2 502 336	37,944 %
	2. čtvrtletí	243 383	460	6 382 733	2 668 771	41,812 %
	3. čtvrtletí	236 832	396	7 012 017	2 534 800	36,149 %
	4. čtvrtletí					

Zdroj: Vybrané údaje z daňových přiznání daně z přidané hodnoty. *Ministerstvo financí* [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/DAP\\_DPH\\_2016-2020\\_202101.xlsx](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/DAP_DPH_2016-2020_202101.xlsx) a vlastní zpracování.

Uvedené hodnoty však představují skutečné fiskální plnění vůči státnímu rozpočtu a nezohledňují (a ani nemohou zohlednit) neodvedenou daň. Evropská unie však jakožto harmonizátor právní úpravy zpracovává studii, na základě které je odhadnuta mezera ve výběru daní v jednotlivých členských státech. Z dostupných podkladů tak byla odhadnuta jak celková daňová povinnost (teoretická maximální možná výše inkasa – VITL) a porovnána se skutečným plněním (VAT Revenue). Rozdíl těchto dvou hodnot pak představuje

tzv. mezeru ve výběru DPH (VAT GAP), přičemž tento ukazatel je přepočten na podíl na celkové daňové povinnosti. Z grafu je patrné, že teoreticky určená výše mezery ve výběru DPH se v procentním vyjádření postupně snižuje, i tak ale představuje teoretickou hodnotu cca 50 mld. Kč.<sup>13</sup>

Obrázek č. 1: Vývoj mezery ve výběru DPH v jednotlivých letech



Zdroj: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report. *The Publications Office of the European Union* [online]. S. 24 [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>

Je patrné, že prostor pro zvýšení inkasa daně z přidané hodnoty zde nesporně existuje, byť je na místě si přiznat, že nikdy nebude nulový (medián v rámci Evropské unie v roce 2018 činil 9,2 %<sup>14</sup>).

Při pohledu na statistické údaje finanční správy je současně zřejmé, že celková výše nadměrného odpočtu vyměřeného daňovým subjektům představuje přibližně 40 % inkasované daně. Tato část je tedy následně vrácena daňovým subjektům na nárokovaném odpočtu daně,<sup>15</sup> v mezidobí

<sup>13</sup> Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States. 2020 Final Report. *The Publications Office of the European Union* [online]. S. 24 [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>

<sup>14</sup> *Ibid.*, s. 20.

<sup>15</sup> Viz vybrané údaje z daňových příznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období v letech 2019 (leden – prosinec) a 2020 (leden – říjen). In: Vybrané údaje z daňových příznání daně z přidané hodnoty. *Ministerstvo financí* [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/DAP\\_DPH\\_2016-2020\\_202101.xlsx](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/DAP_DPH_2016-2020_202101.xlsx)



však může veřejný rozpočet disponovat a využívat celou výši inkasované daně.

Z pohledu plnění veřejných rozpočtů je totiž nutné poukázat na časové posuny, které mohou nastat mezi odvedením daně dodavatelem a uplatněním daně příjemcem plnění. Poskytovatel plnění je povinen daň přiznat a odvést ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, případně jindy dle konkrétní situace.<sup>16</sup> Návazně na to pak nárok na odpočet daně vzniká odběrateli – plátcí daně – okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat, přičemž tento nárok nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí tři roky.<sup>17</sup> Lhůta pro uplatnění nároku na odpočet daně počne běžet prvním dnem měsíce následujícího po zdaňovacím období, ve kterém nárok na odpočet daně vznikl.

Z povahy věci tedy vyplývá, že povinnost odvést daň dodavatelem a uplatněný nárok na odpočet daně odběratelem mohou nastat v tomtéž zdaňovacím období, případně s časovým odstupem nároku na odpočet daně. Pokud je nárok na odpočet daně uplatněn v jiném období než v tom, kdy dodavatel daň přiznal, tak veřejný rozpočet dočasně disponuje uhrazenou výší daně z předmětného plnění a tato je vrácena až po stanovení daně za období, ve kterém dojde k uplatnění nároku na odpočet daně.

Dokonce i v případě totožného zdaňovacího období, kdy dojde k přiznání daně dodavatelem a uplatnění odpočtu odběratelem může nastat situace, že veřejný rozpočet nejdříve inkasuje daň a tuto až následně vyplácí odběrateli. Jedná se o případ, kdy odběratel bude pouze nárokovat odpočet daně (a nebude tak uplatněný nárok na odpočet daně započítávat vůči své povinnosti na výstupu). V takovém případě je na straně dodavatele daň splatná ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání, avšak vyplacení přeplatku na dani (nadměrného odpočtu vzniklého z titulu vyměření daně dle daňového přiznání) nastane až se zpožděním po vyměření daně<sup>18</sup>.

Z dostupných údajů není jakkoliv možné zjistit časovou návaznost uplatněného odpočtu na povinnosti dodavatele odvést daň, uvedené údaje tak dokládají jak časový posun mezi úhradou daně a jejím vrácením v rámci

<sup>16</sup> § 20a zákona o DPH.

<sup>17</sup> § 72 odst. 3 a § 73 odst. 3 zákona o DPH.

<sup>18</sup> Pokud správce daně nezahájí kontrolní postupy při správě daní, tak vyměří daň ve výši tvrzené v řádném daňovém přiznání k poslednímu dni lhůty pro podání řádného daňového tvrzení a přeplatek vrátí do 30 dnů.

téhož zdaňovacího období, tak i v delším časovém horizontu. I přesto ale platí, že z dostupných anonymizovaných a zobecněných údajů z daňových přiznání lze zjistit, že právě časové odlišení okamžiku uhrazení daňové povinnosti a vyplacení nadměrného odpočtu znamená pro veřejný rozpočet možnost disponovat nezanedbatelnou částkou v řádu mnoha miliard korun.

## 4 Dopady alternativních způsobů zdanění na veřejné rozpočty

Výše zmíněné instituty mající za cíl potírat podvodná jednání stanovují pro určité situace odlišné daňové důsledky, které mají (nebo minimálně mohou mít) dopad i do inkasa veřejných rozpočtů.

Režim přenesené daňové povinnosti je v tomto ohledu možné posoudit jako institut snižující potenciaální (a dočasný) výnos daně, jelikož se sjednocuje okamžik povinnosti přiznat daň a okamžik možného uplatnění nároku na odpočet daně. Pokud daný subjekt nemá důvod pro nenárokování odpočtu na dani,<sup>19</sup> tak je v tomtéž období daň odvedena i nárokován odpočet a veřejný rozpočet tak nezíská ani potenciaální dočasné inkaso daně z tohoto dodání plnění, které by jinak mohl mít z důvodu časového odlišení úhrady daně dodavatelem a jejího vrácení odběrateli.

Zcela odlišnou situací je naproti tomu institut zvláštního způsobu zajištění daně, který lze označit za prostředek umožňující (minimálně dočasně) zvýšení inkasa daně oproti situaci, kdy bude správa daně realizována dle standardního způsobu zdanění. Podstatou tohoto institutu je totiž skutečnost, že odběratel uhradí částku odpovídající dani z přijatého plnění na účet správce daně svého dodavatele. Platba je tak odvedením totožné částky, která by byla uhrazena dodavateli spolu se základem daně, avšak tato částka by byla do veřejného rozpočtu (správci daně) uhrazena až v okamžiku úhrady daně dle daňového přiznání. Teoreticky tak lze tyto okamžiky oddělit dobou až 55 dnů u měsíčních plátců daně, nebo přibližně 115 dnů u čtvrtletních plátců daně (při dodání prvního dne zdaňovacího období a zohlednění data splatnosti daně za dané období, které je standardně 25. den po skončení zdaňovacího období).

<sup>19</sup> Např. v případě, že plnění není použito pro ekonomickou činnost, případně v situacích, kdy se dobrovolně rozhodne nárok neuplatnit ihned.

Po uvedené době tak má veřejný rozpočet k dispozici finanční prostředky odpovídající výši daně z předmětného plnění a může s nimi nakládat. Oproti standardnímu způsobu správy daně tak inkaso z tohoto plnění je realizováno dříve, současně ale má správce daně signál o realizaci obchodního případu, kde zjevně není mezi stranami plná důvěra či kde odběratel předchází možným následkům spojeným s nedovedením daně ve správné výši svým dodavatelem. Je tedy otázkou, zda by celá částka takto uhrazená na účet správce daně odběratelem byla vůbec řádně odvedena povinným daňovým subjektem.

## **5 Dopady alternativních způsobů zdanění na plátce daně**

Způsob zdanění má kromě výše uvedených dopadů na veřejné rozpočty samozřejmě také různé dopady na jednotlivé plátce daně. Ve standardním způsobu zdanění odběratel hradí dodavateli částku složenou ze základu daně a samotné daně (tedy základ daně včetně daně z přidané hodnoty). Byť částku odpovídající dani je dodavatel povinen zohlednit v rámci svého daňového přiznání a případně odvést do veřejného rozpočtu (nenárokují-li současně odpočet daně), tak po dobu mezi přijetím platby od odběratele do okamžiku úhrady daně s touto částkou zcela libovolně může disponovat (což je ostatně mnohdy důvod, proč nedojde následně k řádnému výběru daně).

Naproti tomu v případě uplatnění režimu přenesené daňové povinnosti je dodavateli uhrazen jen základ daně (daň vůbec není fakturována a na daňovém dokladu je pouze uvedeno, že plnění je povinen přiznat a daň odvést odběratel). Tato situace je z pohledu odběratele výhodnější, jelikož dochází k (dočasnému) zlepšení cash-flow, když částku odpovídající dani odvede až s určitým odstupem v rámci daňové povinnosti za dané zdaňovací období. U dodavatele je pak otázkou, jaká plnění přijal na vstupu a které tedy v souvislosti s uskutečněným plněním hradil. Pokud se jedná o plnění také v režimu přenesené daňové povinnosti, tak se jedná o řešení daňově neutrální bez zvýšených nároků na finanční prostředky, protože i tento dodavatel konečného odběratele svému dodavateli hradí pouze základ daně a do veřejného rozpočtu odvede rozdíl mezi daní na vstupu a daní na výstupu. Odlišnou situací však je, pokud dodavatel přijal na vstupu plnění zdaněná

ve standardní podobě a je povinen svému dodavateli uhradit jak cenu plnění (základ daně), tak i odpovídající daň a tuto uhrazenou daň až následně nárokuje v rámci svého daňového přiznání. V takovém případě totiž uhrazenou daň obdrží až v rámci vyplacení nadměrného odpočtu a po dobu mezi úhradou svému dodavateli a vrácením odpočtu má nižší cash-flow, resp. je nucen pro další činnost zajistit jiné zdroje financování.

Velmi specifická situace ale nastává v souvislosti s využitím institutu Zvláštního způsobu zajištění daně. Předně je na místě upozornit, že toto zákonem o DPH upravené a předpokládané alternativní řešení nemá přednost před standardním způsobem zdanění a pro jeho využití je nutné smluvní zakotvení možnosti odběratele uhradit část ceny plnění ve smyslu tohoto institutu. Bez takového smluvního zakotvení se totiž odběratel dostává v soukromoprávní rovině do prodlení s úhradou ceny dodaného plnění, přičemž úhrada základu daně pak bude představovat částečnou úhradu plnění, a tedy uznání dluhu co do důvodu a výše podle soukromoprávních předpisů.

Při využití zvláštního způsobu zajištění daně odběratel uhradí dodavateli částku odpovídající ceně plnění (základ daně) a částku odpovídající výši fakturované daně uhradí na účet správce daně s tím, že tuto platbu zaeviduje správce daně do daňové evidence dodavatele. Z pohledu správce daně se tak jeví, že jde o obdobnou situaci, jako by z jakéhokoliv důvodu dodavatel uhradil danou částku před splatností daně. U odběratele není tato situace odlišná od standardního způsobu zdanění, jediným rozdílem je tak povinnost naplnit podmínky pro identifikaci platby a rozdělení platby na dvě samostatné částky. U dodavatele má ale tato situace dopad do cash-flow, kdy po určitou dobu nemá k dispozici finanční prostředky ve výši daně a je nucen svoji činnost této situaci přizpůsobit (např. zajištěním externího dluhového financování).

Zvláštní způsob zajištění daně však má ještě jeden neopomenutelný dopad na správu daně z pohledu daňových subjektů – složitější prokazování účasti (ať již vědomé, nebo nedbalostní) na podvodu na DPH. Nezbytným předpokladem pro to, aby správce daně unesl svoje důkazní břemeno ve vztahu k prokázání účasti na podvodu daňového subjektu, je chybějící daň z předmětného zdanitelného plnění. Jakkoliv nelze považovat využití institutu zvláštního způsobu zajištění daně jakožto absolutní překážky pro prokázání účasti

na podvodu daného daňového subjektu, jeho důkazní situace bude výrazně výhodnější oproti situaci, kdy by uhradil daň v ceně přijatého plnění. Správce daně by totiž v takovém případě musel daňovému subjektu (příjemci plnění nárokujícím odpočet daně) prokázat, že věděl nebo minimálně mohl vědět, že se účastní podvodného jednání (obchodování s plněním zasaženým podvodem na DPH), přičemž by ale musel prokázat mnohem širší okruh skutečností ohledně způsobu podvodu. V tomto ohledu lze poukázat například na povinnost prokazovat širší obchodní vazby včetně toho, že daný daňový subjekt věděl o tom, že dodavatel bude krátit svoji daňovou povinnost jiným způsobem než prostým neodvedením daně z přijatého plnění. Bude totiž zcela nesporně dáno, že daň z plnění byla správci daně uhrazena a současně správce daně získává přesné údaje o plnění, ke kterému se uhrazená daň vztahuje. V takové situaci správce daně bude obtížně prokazovat chybějící daň jakožto podmínku unesení důkazního břemene.

## 6 Závěr

Analyzované způsoby správy daně z přidané hodnoty zcela nesporně mají dopad na plnění veřejných rozpočtů, současně ale mají dopad také do sféry samotných obchodně zainteresovaných daňových subjektů. S ohledem na různé postavení a zájmy správce daně a daňových subjektů (včetně nutného odlišení zájmů mezi dodavatelem a odběratelem) nelze jednoznačně konstatovat, který ze způsobů zdanění je nejvýhodnější – výhodnost je nutné posuzovat vždy v dané situaci a o výhodnosti mohou rozhodovat zdánlivě maličkosti.

Z pohledu výnosu daně pro veřejné rozpočty lze dospět k závěru, že režim přenesené daňové povinnosti není výhodnější než jiné způsoby zdanění. Vláda České republiky již od roku 2014 činila v rámci Evropské unie kroky k možnosti širšího (či téměř výlučného) zavedení tohoto režimu za účelem potírání daňových podvodů. Po několika letech jednání bylo zavedení tohoto institutu umožněno na evropské úrovni,<sup>20</sup> k zavedení v českém právu

<sup>20</sup> Procedure 2016/0406/CNS. COM (2016) 811: Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold. *EUR-LEX* [online]. The Publications Office of the European Union. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: [https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2016\\_406](https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2016_406)

však nedošlo. Pokud by k zavedení došlo, znamenalo by to pro veřejné rozpočty dopad do (dočasného) inkasa daně v řádech miliard korun. Z výše uvedených přehledů je patrné, že měsíčně je nárokován nadměrný odpočet v objemu cca 25 mld. Kč, a právě tyto prostředky má stát k dispozici po dobu mezi úhradou daňové povinnosti a vrácením nadměrných odpočtů. Pokud by došlo k plošném zavedení režimu *reverse charge*, tak by v jeden okamžik došlo k odvedení daně a nárokování odpočtu daně a tento – byť dočasný – výnos by nebyl vůbec realizován. Lze se domnívat, že díky omezení možností podvodů na DPH by došlo k celkovému vyššímu inkasu, ale za cenu nutného průběžného dofinancování veřejných rozpočtů z jiných zdrojů s ohledem na obecné vyloučení časového odstupe mezi vznikem daňové povinnosti a vrácením nadměrných odpočtů.

Naopak pro veřejné rozpočty výhodnější je širší využití institutu zvláštního zajištění daně, kdy inkaso daně je realizováno ještě dříve, než vzniká povinnost daň odvést. Na druhou stranu však širší použití daňovými subjekty (odběrateli) by patrně znamenalo významné zatížení orgánů finanční a celní správy, kteří by museli vyhodnocovat rizika většího množství obchodních případů. Je otázkou, zda by to v konečném důsledku (při opravdu masivním použití) neznamenal více škody než užítku.

Lze tedy konstatovat, že hypotéza stanovená ve vztahu k veřejným rozpočtům byla vyvrácena. Správa daně a inkaso daně z přidané hodnoty je ovlivněno způsobem zdanění, přičemž ale nároky na správu daně a inkaso daně jsou nepřímo závislé (u zvláštního způsobu zajištění daně jsou na dřívější inkaso daně kladeny vyšší nároky na vyhodnocování potencionálních rizik a související správu, naproti tomu u přenesené daňové povinnosti naopak jednoduchá správa je vyvážena nižším dočasným inkasem daně).

Obdobně v případě dopadů na daňové subjekty lze pozorovat zcela odlišné dopady dle zvoleného způsobu zdanění. U přenesené daňové povinnosti může být následkem zásah do cash-flow, a to zejména u dodavatelů, kteří poskytují plnění zdaněné v systému přenesené daňové povinnosti, ale nakupují vstupní plnění ve standardním způsobu zdanění znamenajícím povinnost uhradit dodavateli jak základ daně, tak i účtovanou daň. Obdobně důsledky pak může mít i aplikace institutu zvláštního způsobu zajištění daně, který má však pro odběratele výhodu v důkazní situaci při prokazování

(ne)účasti na podvodu na dani z přidané hodnoty. I druhá hypotéza tedy byla vyvrácena a platí, že z pohledu ekonomického fungování daňových subjektů mohou mít různé způsoby zdanění zásadně rozdílné dopady.

V souvislosti s ekonomickými dopady pandemie koronaviru SARS-CoV-2 bude jistě snaha zvýšit daňové inkaso. Způsob správy daně z přidané hodnoty toto inkaso může nesporně částečně ovlivnit, je však na zvážení, jak vybalancovat výhody a nevýhody jednotlivých možností, a to jak z pohledu daňových subjektů, tak také z pohledu inkasa veřejných rozpočtů.

## Literature

Procedure 2016/0406/CNS. COM (2016) 811: Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the temporary application of a generalised reverse charge mechanism in relation to supplies of goods and services above a certain threshold. *EUR-LEX* [online]. The Publications Office of the European Union [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: [https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2016\\_406](https://eur-lex.europa.eu/procedure/EN/2016_406)

Přijaté platby daní v roce 2020 dle způsobu zaplacení. *Ministerstvo financí* [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

Study and Reports on the VAT Gap in the EU -28 Member States. 2020 Final Report. *The Publications Office of the European Union* [online]. 100 s. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/48f32ee9-f3dd-11ea-991b-01aa75ed71a1/language-en>

Vybrané údaje z daňových přiznání daně z přidané hodnoty. *Ministerstvo financí* [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/DAP\\_DPH\\_2016-2020\\_202101.xlsx](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/DAP_DPH_2016-2020_202101.xlsx)

Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993–2020. *Ministerstvo financí* [online]. [cit. 11. 4. 2021]. Dostupné z: [https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/Inkasa\\_dani\\_1993-2020\\_grafy.xls](https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-danova-statistika/Inkasa_dani_1993-2020_grafy.xls)

## Contact – e-mail

*jan.neckar@lam.muni.cz*