

Mezera daně z přidané hodnoty v České republice a Slovenské republice¹

Tereza KOŠŤÁKOVÁ* – Hana ZÍDKOVÁ**

VAT Gap in the Czech Republic and Slovak Republic

Abstract

This paper describes the term VAT (Value-Added Tax) gap and the method used to estimate it in the Czech Republic (CR). The focus is drawn to calculating the theoretical VAT liability from the input-output tables which are a part of National Accounts. The method used by the Czech Statistical Office in the process of computing the weighted average VAT rate (model WAR) for the purpose of the CR contribution to the EU budget is used for the calculation of the theoretical VAT in the CR. The calculations of the VAT gap in the years 2002 to 2010 done by the method WAR are compared to the results published in the Slovak Republic (SR). The VAT Gap in the CR reaches on average approximately 17%, but it has been steadily increasing up to 26% in 2010. In the SR the VAT gap is higher, in average 25.5% and is also growing.

Keywords: tax evasion, VAT gap, estimates, output-input tables, weighted average VAT rate

JEL Classification: H26

Úvod

Pojem *daňová mezera* (*tax gap*) se objevuje v souvislosti s odhady daňových úniků, hodnocení daňové politiky, a také při zjišťování efektivnosti výběru daní. Daňová mezera a obzvláště mezera daně z přidané hodnoty (dále jen DPH nebo

* Tereza KOŠŤÁKOVÁ, Český statistický úřad, Na Padesátém 81, 100 82, Praha 10, Česká republika; e-mail: tereza.kostakova@czso.cz

** Hana ZÍDKOVÁ, Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra veřejných financí, Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, Česká republika; e-mail: hanazidkova@email.cz

¹ Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu *Veřejné finance ve vyspělých zemích* registrovaného u Grantové agentury České republiky pod evidenčním číslem IGA VŠE F1/2/2013 a v rámci řešení výzkumného projektu, podporovaného institucionální podporou IP 100040.

daň) je sledována a často diskutována v Evropské unii, kde se v posledních letech rozšířily daňové podvody v oblasti této daně, využívající osvobození dodávek do jiných členských států.

Snahu o vzájemnou spolupráci mezi členskými státy EU při potírání těchto úniků zmiňuje například Schultzová (2005). Důkazem tohoto dlouhodobého úsilí o zefektivnění postupů proti daňovým únikům je například ustanovení několika expertních skupin při Evropské komisi, jako je EU VAT Forum, VAT Expert Group. Také byly přijaty dokumenty stanovující nutné kroky v potírání těchto podvodů (jako např. European Commission, 2008; 2011). Zlepšení výběru daně by mohlo částečně nahradit zvyšování sazeb, kterému v posledních letech dochází, a má nepříznivý dopad na spotřebu domácností a hospodářský růst při zachování potřebných příjmů veřejných rozpočtů.

Jedním z předpokladů daňové teorie, který byl potvrzen staršími studiemi zkoumajícími závislost mezi sazbou daně a výběrem daně (např. Agha a Haughton, 1996, nebo Christie a Holzner, 2006), je růst daňových úniků se zvyšující se sazbou daně. Tuto hypotézu se však v nedávných studiích, zkoumajících mimo jiné i závislost mezi těmito jevy, nepodařilo jednoznačně potvrdit (Reckon, 2009; CASE, 2013; Zídková, 2014a).

Jednotlivé členské státy i Evropská komise se snaží daňové úniky kvantifikovat. Proto byla zpracována již řada studií, které se snaží odhadnout tzv. mezeru daně. Jde o souhrnné studie za všechny členské státy EU (Reckon, 2009; CASE, 2013) a odhady publikované například daňovou správou Velké Británie (HMRC, 2015), Švédska (Hansson a Wallberg, 2008), Slovenska (Novysedlak a Palkovičová, 2012), nebo například Německa (Parsche, 2008). Mezera daně je jakousi aproximací úniků na dani, zahrnující ovšem řadu dalších faktorů, jako jsou například insolvence podniků.

Mezera daně je pro účely tohoto článku definována jako rozdíl mezi skutečně vybranou daní a tzv. teoretickou daňovou povinností. Skutečně vybraná daň je chápána jako daň vybraná správcem daně vztahující se k danému roku, tedy aktualizovaná, a její hodnoty budou pro účely kalkulace převzaty z národních účtů vedených Českým statistickým úřadem (ČSÚ). Zejména však bude v tomto článku věnována pozornost výpočtu teoretické daňové povinnosti.

Daň z přidané hodnoty jako daň ze spotřeby je uvalena především na konečnou spotřebu. Výrobní vstupy podniků, tedy mezispotřeba a hrubá tvorba kapitálu (tj. investice), nepodléhají dani, resp. plátcem daně si mohou daň zaplacenou v jejich ceně odečíst od své daně na výstupu, kterou aplikují na uskutečňovanou plnění. Protože je zdaňována pouze domácí spotřeba, dani podléhá dovoz zboží a služeb² (včetně jejich pořízení z jiných členských států) a naopak, vývoz zboží a služeb (včetně jejich dodávky do jiných členských států) je od daně osvobozen.

V nejjednodušším pojetí by tedy teoretickým základem daně byla konečná domácí spotřeba. Problém však nastává v případech, kdy některá plnění, jako např. finanční služby, pronájem a prodej nemovitostí, poštovní služby, zdravotnictví, školství a další, jsou od daně osvobozeny bez nároku na odpočet. Vládní instituce často nejsou považovány za osoby povinné k dani a ze svých plnění ve veřejném zájmu daň neodvádí. Jak podniky poskytující osvobozená plnění, tak vládní instituce nemají nárok na odpočet³ u přijatých plnění, tedy v termínech národního účetnictví u mezispotřeby a tvorby hrubého kapitálu. Teoretický základ daně je tedy tvořen konečnou spotřebou zahrnující spotřební výdaje domácností, vládních institucí⁴ a neziskových institucí. A dále, částí mezispotřeby a hrubé tvorby fixního kapitálu (dále jen HTFK), u které nemohly podniky, vládní instituce, neziskové instituce a drobní podnikatelé (neplátcí) uplatnit daň na vstupu.

Cílem tohoto článku je odhadnout mezeru daně v České republice a srovnat tyto odhady s odhady publikovanými za Slovenskou republiku. V první části článku je popsána použitá metoda odhadu mezery daně. Ve druhé části je odhadnuta mezera daně pro Českou republiku v letech 2002 – 2010 a tyto výsledky jsou komparovány s odhady publikovanými za Slovenskou republiku.

1. Metoda WAR

Odhad teoretické daně je vedlejším produktem výpočtu vážené průměrné sazby daně pro účely odvodů do rozpočtu EU,⁵ z tzv. třetího vlastního zdroje (model *Weighted Average Rate*, dále jen model WAR), který provádí ČSÚ. Z modelu WAR je možné vypočítat teoretickou daňovou povinnost následujícím způsobem.

Model využívá tabulek dodávek a užití neboli tzv. *input-output* tabulek, které jsou sestavovány a publikovány statistickými úřady. Jsou významným analytickým nástrojem, protože obsahují mimo jiné data o užití zboží a služeb rozdělená na spotřebu domácností, vlád a neziskových organizací, mezispotřebu podniků podle odvětví, HTFK a vývoz. Tabulky dodávek a užití jsou konstruovány jako rovnovážné tak, aby se dodávky, které obsahují produkci a dovoz, rovnaly užití, které zahrnuje mezispotřebu, konečnou spotřebu, HTK a vývoz. V tabulce

² U služeb je stát, ve kterém jsou zdaněny, určen pravidly pro místo plnění, která většinou respektují zdanění v místě spotřeby služby.

³ Nebo ho mají zkrácený v poměru osvobozených plnění k všem uskutečněným plněním.

⁴ Zde by se však mělo jednat jen o výdaje na individuální spotřebu, která je na rozdíl od kolektivní spotřeby předmětem DPH.

⁵ Podle Rada EU (2007).

dodávek je zaznamenána produkce a dovoz v základních cenách bez daně a dalších daní z produktů. Mezispotřeba, konečná spotřeba, HTFK a vývoz v tabulkách užití jsou naopak vyjádřeny v kupních cenách, tedy včetně všech daní. Aby se zdroje (dodávky) rovnaly užití, musí být dodávky vyjádřeny v kupních cenách. Proto jsou ke zdrojům v základních cenách přičteny obchodní a dopravní přírážky a dále čisté daně z produktů. Čisté daně z produktů jsou tvořeny ostatními daněmi z produktů⁶ a DPH odečítají se od nich dotace. Podrobněji o sestavování tabulek dodávek a užití pojednávají například Hronová a kol. (2009). Jako hodnota daně je do tabulek dodávek a užití dosazována akualizovaná hodnota skutečně vybrané daně finančními úřady, která je při bilancování těchto tabulek rozdělena podle odvětví. Každý typ zdrojů a užití je rozdělen podle skupin produktů podle klasifikace CZ-CPA,⁷ nejčastěji v dvoumístné úrovni (99 dvoumístných kódů).

Model WAR vychází z toho, že teoretický základ daně je vytvářen v první řadě konečnou spotřebou, a dále pak mezispotřebou a HTFK, u kterých nebylo možné uplatnit daň na vstupu. Český statistický úřad má k dispozici údaje z daňových přiznání poskytnuté finančními úřady, a to mu umožňuje zjistit podíl plátců pro výpočet daně neuplatněné při mezispotřebě a nákupu investic. To je zásadní výhoda oproti metodě použité ve studiích Reckon (2009) nebo CASE (2013), které také vychází z tabulek zdrojů a užití, ale podíly nároku na odpočet v jednotlivých odvětvích jsou jimi pouze odhadovány.

Model WAR upravuje konečnou spotřebu domácností na domácí pojetí, upravuje ji dále o samozásobení (produkci pro vlastní konečné užití), naturální sociální dávky a o nelegální ekonomiku (nikoliv o celou nezjištěnou ekonomiku). Konečná (kolektivní) spotřeba vládních institucí a neziskových institucí sloužících domácnostem není uvažována. Jelikož model vyžaduje komoditní členění mezispotřeby a HTFK podle jednotlivých sektorů, jsou na základě podílu jednotlivých odvětví v sektorech modelově vytvářeny matice mezispotřeby a HTFK pro jednotlivé sektory.

Cílem celého modelu WAR je odhad jedné vážené průměrné sazby daně v celé ekonomice, nikoliv odhad teoretické daně. Pro odhad vážené průměrné sazby daně je třeba vycházet z jednotlivých komponent užití bez hodnoty daně, která je v jejich ocenění v kupních cenách obsažena (tyto hodnoty pak představují konečné váhy pro odhad vážené sazby daně). Z tohoto důvodu jsou všechny složky užití, které jsou předmětem daně, tzv. „oddaněny“, a to na úrovni dvou až třímístných komoditních skupin.

⁶ Zahrnují zejména cla a další poplatky z dovozu a spotřební daně, ale také poplatky z ubytování, různé registrační poplatky a daně z loterií, sázek a her.

⁷ Statistical Classification of Products by Activity in the European Economic Community.

Teoretickou daň je pak možné chápat jako rozdíl mezi sumou konečné spotřeby, mezispotřeby a HTFK v konečných cenách včetně daně a sumou těchto komponent užití v národním hospodářství po „oddanění“, tedy bez daně. „Oddanění“ jednotlivých složek užití je provedeno pomocí vypočtené vážené sazby daně v jednotlivých komoditních skupinách a na základě podílu plátců v případě mezispotřeby a hrubé tvorby kapitálu. Výpočet se provádí v databázovém programu ČSÚ a je založen na výpočtu daně v každém odvětví a sektoru z cen včetně daně s použitím vážené sazby daně (viz část 1.1) pro toto odvětví a sektor. Základ pro tento výpočet tvoří konečná spotřeba a mezispotřeba z tabulek užití upravené podle podílu plátců (viz část 1.2). Tedy je v něm zahrnuta konečná spotřeba a část mezispotřeby, u které nemohl být uplatněn nárok na odpočet.

1.1. Výpočet vážené sazby daně

Vážená sazba daně se odhaduje na základě tabulek dodávek a užití sestavených na úrovni CZ-NACE 3⁸ a CZ-CPA 3. To znamená, že v některých položkách jsou uplatňovány tři rozdílné sazby – snížená, základní a nulová, která reprezentuje osvobození některého zboží a služeb od daně. Sazby jsou určeny podle zákona o DPH (dále jen ZDPH) platného v daném roce a procento komodit podléhajících každé jednotlivé sazbě v dané kategorii CZ-CPA 3 je odhadnuto z následujících zdrojů:

- podrobnější členění domácností v COCOIP,
- váhy ve spotřebním koši pro index spotřebitelských cen,
- váhy pro index cen průmyslových výrobců,
- z jiných datových zdrojů pro specifické komoditní skupiny,
- odvětvová struktura mezispotřeby dané komoditní skupiny,
- expertní odhad (na základě znalostí o dané komoditní skupině či odvětví).

Váhy jsou stanoveny odděleně pro jednotlivé složky užití a pro mezispotřebu a HTFK jsou navíc stanoveny pro jednotlivé sektory.⁹ Tato metodika je používána ve většině studií odhadujících mezeru daně, například Reckon (2009), CASE (2013), CASE (2015), HMRC (2011) či HMRC (2015).

1.2. Výpočet podílu plátců

Odhad podílu plátců,¹⁰ který umožní vypočítat výši neodečitatelné daně v mezispotřebě a HTFK, se provádí pro každé odvětví a sektor jednou ze dvou základních metod. První je *metoda výstupů* a druhou je *metoda vstupů*. Obě metody kombinují dva datové zdroje. V čitateli jsou údaje z daňových přiznání

⁸ Klasifikace ekonomických činností rozlišené až na úroveň trojmístného kódu.

⁹ Nefinanční podniky, finanční instituce, vláda, neziskové organizace a domácnosti.

¹⁰ Vlastně podíl DPH, která nemůže být v jednotlivých odvětvích nárokována.

plátců a ve jmenovateli data z národních účtů, která reprezentují výsledky celého odvětví, tedy plátců i neplátců. Tyto metody byly vyvinuty ČSÚ a v dostupných studiích, které odhadují mezeru daně, jako je např. CASE (2013), jsou použity jejich obdoby, které však namísto dat z daňových přiznání používají pouze odhady vzhledem k tomu, že nemají přesná data za jednotlivé země k dispozici. Třetí metodou je expertní odhad využívaný v případě, že výsledky předchozích dvou metod nejsou spolehlivé. Metoda výstupů stanovuje podíl plátců jako:

$$PP = \frac{PPSNO}{UP} \quad (1)$$

kde

PPSNO – poskytnutá plnění s nárokem na odpočet,

UP – upravená produkce,

PP – podíl plátců.

Údaje o poskytnutých zdanitelných plněních pochází přímo z daňových přiznání plátců, kteří jsou zařazeni do daného sektoru a odvětví. Upravená produkce daného odvětví je vypočtena tak, aby byla svým obsahem srovnatelnější s daty z přiznání k dani. To znamená, že jsou eliminovány úpravy, které se provádí v rámci odhadu produkce jednotlivých sektorů při sestavování národních účtů.

$$UP = TP - OR + TRZB + TRPFK - ZAZ - LEAS - FISIM - NM \quad (2)$$

kde

UP – upravená produkce,

TP – tržní produkce,

OR – obchodní rozpětí,

TRZB – tržby za prodané zboží

TRPFK – tržby z prodeje použitého fixního kapitálu,

ZAZ – zboží k aktivnímu zušlechtění,

LEAS – leasing,

*FISIM*¹¹ – finanční zprostředkovatelské služby nepřímo měřené,

NM – naturální mzda.

V sektoru domácností (S.14) se také odečtou služby bydlení. V sektoru vládních institucí (S.13) se přičítají poplatky za netržní služby P.131 (sektor S.13). Vzhledem k tomu, že produkce je chápána jako statisticky spolehlivější zdroj dat, metoda výstupů je upřednostňována ve všech produkčních odvětvích sektoru nefinančních podniků a sektoru domácností. Metoda vstupů stanovuje podíl plátců jako:

$$PP = \frac{UPZPP}{UMS} \quad (3)$$

¹¹ Představují hodnotu nefakturovaných služeb shromažďování, transformace a rozdělování disponibilních finančních prostředků, které provádějí finanční instituce.

kde

- UPZPP* – upravená přijatá zdanitelná plnění plátců,
- UMS* – upravená mezispotřeba,
- PP* – podíl plátců.

Upravená přijatá zdanitelná plnění jsou získána z přiznání plátců zařazených do daného sektoru a odvětví. Ovšem vzhledem k tomu, že nárok na odpočet musí plátcí v některých případech krátit, je nutné toto krácení zohlednit a nelze použít pouze součet základů daně z přijatých zdanitelných plnění subjektů v daném odvětví. Úprava spočívá v tom, že v plné výši jsou započtena pouze zdanitelná plnění (základy daně), u nichž je uplatněn plný nárok na odpočet, a v poměrné výši jsou zahrnuta zdanitelná plnění (základy daně), u nichž je nárok na odpočet krácený. Základ daně je však v přiznáních k dani uveden jako celek a není rozdělen na základ daně, z něhož je uplatněn plný nárok na odpočet daně na vstupu, a na základ daně, kde je nárok na odpočet daně krácen. Upravená zdanitelná plnění za celé odvětví jsou tedy vypočtena jako:

$$UPZPP = \sum ZD \times IK \quad (4)$$

kde

- ZD* – základy daně přijatých zdanitelných plnění v daňových přiznáních,
- IK* – input koeficient,
- UPZPP* – upravená přijatá zdanitelná plnění plátců.

Input koeficient zohledňuje podíl uplatněných nároků na odpočet daně na vstupu a celkové daně na vstupu. Prakticky je vypočten následovně:

$$IK = \frac{DVP + DVK \times KK}{DVP + DVK} \quad (5)$$

kde

- IK* – input koeficient,
- DVP* – daň na vstupu s plným nárokem na odpočet,
- DVK* – daň na vstupu s kráceným nárokem na odpočet,
- KK* – krátící koeficient, jehož vzorec je shodný s výpočtem na úrovni každého ekonomického subjektu.

$$KK = \frac{UPSNO - UPSNO_{NEZ}}{UPSNO - UPSNO_{NEZ} + UPBNO - UPBNO_{NEZ}} \quad (6)$$

kde

- UPSNO* – uskutečněná plnění s nárokem na odpočet,
- UPSNO_{NEZ}* – uskutečněná plnění s nárokem na odpočet nezahrnovaná do koeficientu,
- UPBNO* – uskutečněná plnění bez nároku na odpočet,
- UPBNO_{NEZ}* – uskutečněná plnění bez nároku na odpočet nezahrnovaná do koeficientu.

Přestože se podle zákona o DPH krátký koeficient neaplikuje, pokud jeho hodnota přesáhne hodnotu 0,95 (§76, odst. 5 ZDPH), v případě krátkého koeficientu za celá odvětví se tato podmínka neuplatňuje.

Upravená mezispotřeba daného odvětví je vypočtena tak, aby byla svým obsahem srovnatelnější s daty z přiznání k dani. Jde tedy jednak o eliminaci některých metodických úprav mezispotřeby podle standardů národního účetnictví, jednak je nutné zohlednit to, že v přiznáních k dani nelze rozlišit, zda se u přijatých zdanitelných plnění jedná o mezispotřebu, nebo tvorbu hrubého fixního kapitálu.

Upravená mezispotřeba je proto rovna

$$UMS = MS + HTFK + NPZ - ZAZ - LEAS - FISIM - NM \quad (7)$$

kde

UMS – upravená mezispotřeba,

MS – mezispotřeba,

HTFK – hrubá tvorba fixního kapitálu,

NPZ – náklady na prodané zboží,

ZAZ – zboží k aktivnímu zušlechťení,

LEAS – leasing,

FISIM – finanční zprostředkovatelské služby nepřímo měřené,

NM – naturální mzda.

V sektoru domácností se odečítají ještě služby bydlení a v sektoru vládních institucí se odečte úprava na čistá odvětví¹² v CZ-NACE 84 (sektor S13).

Tato metoda je upřednostňována v sektoru finančních institucí (S.12) z důvodu osvobození celé řady finančních služeb od daně, dále v sektoru vládních institucí (S.13) a neziskových institucí sloužících domácnostem (S.15), kde převažuje netržní produkce a metoda výstupů není vhodná.

2. Výpočet a srovnání výsledků

Dále je odhadnuta mezera daně v ČR výše popsanou metodou a následně jsou tyto odhady porovnány s odhady za Slovenskou republiku, publikovanými Institutem pro finanční politiku při Ministerstvu financí SR ve zprávě Novysedlák a Palkovičová (2012).

¹² Národní účty byly původně sestaveny v sektoru vládních institucí S.13 s úpravou na čistá odvětví. Tato úprava se výrazně projevuje v odvětví CZ-NACE 84. Pro porovnání s údaji z DPH je potřeba tuto úpravu eliminovat. Pro sektor S.13 je metoda vstupů zvolena jako základní, je tedy důležité tuto úpravu v mezispotřebě udělat.

2.1. Odhad mezery daně v ČR v letech 2002 – 2010

V tabulce 1 je zachycena teoretická daň v členění na typy užití tak, jak jsou vykazovány v tabulkách dodávek a užití. Tyto částky byly vypočteny „oddaněním“ v modelu WAR, jak jsme již popsali. Jde o interní údaje ČSÚ, které vznikají jako vedlejší produkt výpočtu WAR pro určení odvodu ČR z třetího vlastního zdroje EU.

Tabulka 1

Teoretická daňová povinnost v mil. Kč vypočtená z modelu WAR

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Mezispotřeba</i>	39 790	44 705	60 922	67 292	76 339	86 120	86 678	90 035	104 532
<i>Konečná spotřeba</i>	122 159	128 234	141 152	148 200	157 939	166 992	19 7936	200 176	206 250
<i>HTFK</i>	13 461	14 194	22 513	26 287	30 619	32 796	35 153	43 027	45 333
<i>Teoretická DPH celkem</i>	175 410	187 133	224 587	241 779	264 897	285 908	319 767	333 238	356 115

Zdroj: ČSÚ, interní data a vlastní výpočty.

Mezera daně v České republice při použití teoretické daně získané z modelu WAR a skutečně vybrané daně aktualizované k danému roku je uvedena v tabulce 2. Mezera daně je vyjádřena i relativně vůči teoretické daňové povinnosti pro lepší časové i prostorové srovnání.

Tabulka 2

Mezera daně vypočtená metodou WAR

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
<i>Teor. DPH (v mil. Kč)</i>	175 410	18 7133	224 587	241 779	264 897	285 908	319 767	333 238	356 115
<i>Sku. DPH (v mil. Kč)</i>	155 136	164 250	204 618	215 118	213 728	232 288	260 329	258 628	263 457
<i>Rozdíl</i>	20 274	22 883	19 969	26 661	51 169	53 620	59 438	74 610	92 658
<i>Rel. mezera DPH (v %)</i>	11.56	12.23	8.89	11.03	19.32	18.75	18.59	22.39	26.02

Zdroj: ČSÚ, interní data, tabulky dodávek a užití za roku 2002 – 2010.

Dostupné z: <http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkaout.dod_uziti?mylang=CZ> a vlastní výpočty.

2.2. Srovnání odhadů

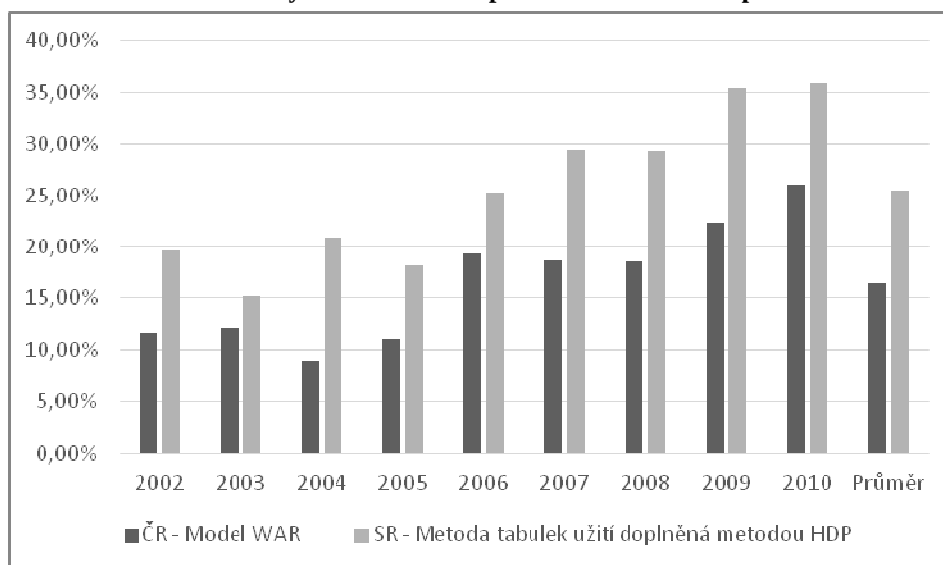
Graf 1 srovnává odhady relativní mezery daně vypočtené za Slovenskou republiku (dále jen SR) a výsledky vypočtené metodou WAR za Českou republiku (dále jen ČR). Je třeba upozornit, že autoři slovenských odhadů používají pojem *mezera daně* pro rozdíl mezi teoretickou daňovou povinností a přiznanou daní. V tomto článku však definujeme mezera daně shodně s mezinárodními studiemi CASE (2013) nebo Reckon (2009) jako rozdíl mezi teoretickou a skutečně

vybranou daní, tedy zahrnujeme do ní i daň sice přiznanou, ale neodvedenou.¹³ Mezeru daně v našem pojetí nazývají slovenští autoři *ztrátou příjmů z DPH*. V grafu 1 jsou tedy použity pro srovnání s českými údaji odhady ztráty příjmů z DPH uvedené ve zprávě Novysedlák a Palkovičová (2012, s. 19).

Slovenské odhady jsou provedeny podobnou metodou, jako je model WAR. Také vychází z tabulek zdrojů a užití i z daňových přiznání plátců, resp. z podílů plátců v ekonomických odvětvích zjištěných při výpočtu vážené sazby daně pro účely odvodu SR do rozpočtu EU (Novysedlák a Palkovičová, 2012, s. 12). Odhady za roky 2008 – 2010 jsou však založeny na jiné metodě, a to odhadu teoretické daně z celkového HDP úpravami o komponenty, které nepodléhají dani. Tato metoda je méně přesná, protože nezohledňuje teoretickou daň podle odvětví, ale spíše podle sektorů národního hospodářství. Její podrobný popis je uveden ve zprávě Novysedlák a Palkovičová (2012, s. 13).

Graf 1

Srovnání relativní mezery daně v České republice a Slovenské republice



Zdroj: Novysedlák a Palkovičová (2012), interní údaje ČSÚ, tabulky národních účtů; vlastní výpočty.

Z grafu 1 je vidět, že mezeru daně roste od roku 2006 v obou zemích, přičemž v SR je přibližně o 10 procentních bodů (p. b.) vyšší než v ČR. V období 2002 – 2006 odhady mezery daně kolísají. Důvodem může být jednak vstup do EU v roce 2004, kdy došlo k významné změně v odvodu daně z pořízení zboží

¹³ Naše pojetí mezery DPH je tedy širší než u slovenských autorů, protože obsahuje veškerou neodvedenou daň, a to jak přiznanou, tak i nepřiznanou.

z jiných členských států, které bylo před vstupem do EU dovozem zboží. Tento fakt mohl ovlivnit skutečně vybranou daň, která je komponentou výpočtu meze-ry daně. Dalším důvodem může být kolísání akualizované daně, která zahrnuje pouze daňové příjmy vztažené k danému roku. Existují totiž různé způsoby jejího výpočtu ze skutečně inkasovaných příjmů, které se v letech 2002 – 2004 teprve vyvíjely a měnily. V současnosti se používá upravená metoda *hotovost-ních toků*, kterou popisují Hrdlička, Ištvánfyová a Vítek (2010) nebo Sixta a Fischer (2010).

Novější údaje za ČR publikoval samostatně nedávno NKÚ (2015), který oznámil, že „v roce 2013 byla meze-ry daně 25,7 % a dosáhla 105 miliard korun“. Odhady roku 2013 za ČR i SR jsou spolu s ostatními členskými státy EU obsa-ženy ve studii CASE (2015), která uvádí meze-ry daně v ČR 22,4 % a v SR 34,9 % teoretické daňové povinnosti. Nejnižší meze-ry daně mají z evropských států Švédsko, Finsko a Nizozemí s hodnotou pod 5 %, naopak meze-ry daně vyšší než 40 % dosahuje Rumunsko. Podrobnější srovnání odhadů meze-ry daně je uvedeno v Zídková (2014b).

Závěr

Meze-ry daně v ČR je odhadnuta v letech 2002 – 2010 v průměru na 16,53 %. Průměrné odhady za toto období v SR jsou 25,49 %. V obou zemích roste veli-kost meze-ry daně od roku 2006. Růst meze-ry daně je pravděpodobně způsoben mimo jiné rozšířením karuselových a řetězových podvodů, které zneužívají sys-tém daně a dochází při nich k inkasování odpočtů daně odběratelem, přičemž tato daň dodavatelem není nikdy odvedena státu.

Systém daně se v průběhu tohoto období ani v jedné ze zemí nijak výrazně neměnil. Jejich zákony upravující DPH byly již před vstupem do EU do značné míry harmonizovány s předpisy platnými v Evropské unii a po vstupu do EU v roce 2004 obě země přijaly nové zákony o DPH víceméně plně v souladu s legislativou EU.

Neměnila se ani výrazně struktura základu daně, ve kterém tvoří v celém období nejvyšší podíl kolem 70 % konečná spotřeba domácností, jak je vidět z tabulky 1 a jak zmiňují i Novysedlák a Palkovičová (2012, s. 12).

Jistě by však stálo za to analyzovat vývoj struktury základu daně a jeho potenciální vliv na meze-ry daně podrobněji dalším výzkumem. Teoretická da-ňová povinnost se tedy ve zkoumaném období nijak významně neměnila. Důvo-dem zvyšující se meze-ry daně byly spíše snižující se skutečně vybrané akuali-zované daňové příjmy. Tedy zvyšující se množství daňových úniků či insolventní plátců.

Z provedeného srovnání mezery daně v ČR a v SR nevyplývá vazba mezi daňovými úniky a sazbou daně. Mezera daně se v obou státech zvyšovala, ale statutární sazba daně se vyvíjela ve sledovaném období v obou zemích odlišně. V Slovenské republice se snížila základní sazba z 23 % na 19 % a snížená sazba z 14 % na 10 %, přičemž v letech 2004 – 2007 byla uplatňována pouze základní sazba. V České republice se základní sazba nejprve snížila z 22 % na 19 %, ale v roce 2010 opět vzrostla na 20 %. Snížená sazba se postupně stále zvyšovala z 5 % přes 9 % až na 10 % v roce 2010 (European Commission, 2012). Daňové úniky jsou zřejmě motivovány i jinak než jen vyšší sazbou daně, jak bylo zmíněno v úvodu. Podstatnou část úniků na dani tvoří tzv. kolotočové podvody, které využívají zejména způsobu aplikace daně na dodávky zboží mezi členskými státy v rámci EU. Proto by bylo vhodné kromě zlepšení výběru daně, např. přísnějšími a lépe zaměřenými kontrolami, hledat alternativní způsoby zdaňování mezinárodních transakcí, případně využití všeobecného *reverse-charge*. Tyto potenciální úpravy současného systému daně jsou podrobně rozebrány například v European Commission (2010).

Literatura

- AGHA, A. – HAUGHTON, J. (1996): Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations. *The Review of Economics and Statistics*, 78, č. 2, s. 303 – 308.
- CASE (2013): Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. CASE – Center for Social and Economic Research. [Cit. 8. 10. 2013.] Dostupné z: <http://www.case-research.eu/en/node/57745>.
- CASE (2015): Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU Member States. [2015 Report, TAXUD/2013/DE/321, FWC No. TAXUD/2010/CC/104.] [Cit. 24. 9. 2015.] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf.
- ČSÚ (2002 – 2010): Tabulky dodávek a užití za roku 2002 – 2010. Dostupné z: http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkaout.dod_uziti?mylang=CZ.
- EUROPEAN COMMISSION (2008): Commission Staff Working Paper On Measures to Change the VAT System to Fight Fraud. [COM (2008) 109 final.] [Cit. 15. 7. 2014.] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2008/EN/2-2008-249-EN-1-0.Pdf>.
- EUROPEAN COMMISSION (2010): Zelená kniha o budoucnosti DPH. [SEC (2010) 1455 final.] [Cit. 15. 7. 2014.] 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 (2012): VAT Rates Applied in the Member States of the European Union. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf.
- 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. [COM(2011) 851 final.] [Cit. 15. 7. 2014.] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/key_documents/communications/com_2011_851_en.pdf.

- HANSSON, A. – WALLBERG, K. (2008): Tax Gap Map for Sweden, Swedish National Tax Agency. [Cit. 15. 12. 2011.] Dostupné z: <http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf>.
- HM CUSTOMS AND EXCISE (2011): Measuring Tax Gaps 2011. [Cit. 18. 12. 2011]. Dostupné z: <<http://www.hmrc.gov.uk/stats/mtg-2011.pdf>>.
- HMRC (2015): Second Estimate of the VAT Gap for 2013 – 2014. [An Official Statistics Release Published on 18 March 2015, © Crown.] [Cit. 24. 9. 2015], Dostupné z: <https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/413361/Second_estimate_of_the_VAT_gap_for_2013-14.pdf>.
- HRDLÍČKA, Č. – IŠTVÁNFYOVÁ, J. – VÍTEK, L. (2010): Systémy účetnictví a evidence daňových příjmů vládních institucí. *Politická ekonomie*, 58, č. 2, s. 253 – 270.
- HRONOVÁ, S. – FISCHER, J. – HINDLS, R. – SIXTA, J. (2009): Národní účetnictví: Nástroj popisu globální ekonomiky. 1. vydání. Praha: C. H. Beck.
- CHRISTIE, E. – HPLZNER, M. (2006): What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment Based on European Data. [WIIW, Working Paper 40.] [Cit. 18. 8. 2012.] Dostupné z: <<http://www.wiiw.ac.at/pdf/wp40.pdf>>.
- NOVYSEDLAK, V. – PALKOVICOVA, J. (2012): The Estimate of the Value Added Tax Revenue Loss. Bratislava: Institute for Financial Policy, The Ministry of Finance of the Slovak Republic. [Cit. 25. 10. 2012]. Dostupné z: <https://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426>.
- NKÚ (2015): Nové instituty v boji proti daňovým únikům lepší výběr DPH nepřinesly, ročně stále uniká víc než 100 miliard korun. [Tisková zpráva.] [Cit. 25. 9. 2015] Dostupné z: <<http://www.nku.cz/cz/media/nove-instituty-v-boji-proti-danovym-unikum-lepsi-vyber-dph-nepřinesly-rocne-stale-unika-vic-nez-100-miliard-korun-id7581/>>.
- PARSCHE, R. (2008): Despite Increase in VAT Rate to 19% in 2007, Decline in Revenue Shortfall to 9% and Expected 9% for 2008. Munich: Ifo Institut für Wirtschaftsforschung. [Cit. 10. 11. 2014.] Available from: <<http://www.cesifo-group.de/ifoHome/publications/docbase/details.html?docId=14568580>>.
- RECKON LLP (2009): Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States. [Cit. 17. 12. 2011.] Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf>.
- RADA EU (2007): Rozhodnutí Rady ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství. [2007/436/ES.] Brusel: Euratom.
- SIXTA, J. – FISCHER, J. (2010): Akualizace daní, opotřebení fixního kapitálu a investice v sektoru vládních institucí. *Politická ekonomie*, 58, č. 2, s. 811 – 819.
- SCHULZOVÁ, A. (2005): Spolupráca členských štátov Európskej únie pri odhaľovaní daňových podvodov. *Ekonomický časopis/Journal of Economics*, 53, č. 3, s. 308 – 318.
- ZÍDKOVÁ, H. (2014a): Analýza mezery DPH. [Disertační práce.] Praha: Fakulta financí a účetnictví na VŠE v Praze.
- ZÍDKOVÁ, H. (2014b): Diskuse metod odhadů mezery DPH. *Acta Oeconomica Pragensia*, 22, č. 4, s. 3 – 15.