

Abstract

VAT Gap Estimation – Czech Republic Case Study

The paper deals with the estimation of the Value Added Tax Gap in the Czech Republic during the years 2009–2014. In the introduction, the term of Value Added Tax Gap and related terms are defined following available approaches and different methods of the Value Added Tax Gap estimation are presented. In the analytical part of the paper, the Czech Value Added Tax Gap is measured using three applicable methods – the decomposition of the gap on the VAT, the identification of transactions subject to VAT and the adjustment of GDP. In this part the exact procedure for possible replication of the research is declared and the comparison of the results reached for the Czech Republic using different methods of Value Added Tax Gap estimation is carried out.

Keywords: value added tax, tax revenues, tax gap, tax authority, gross domestic product, grey economy

JEL Classification: H21, H26, L51, K34, P52

Úvod

Jednou z úloh daní je zajistit příjmy státního rozpočtu pro financování veřejných výdajů. Daň z přidané hodnoty (DPH) je relativně nový, ale stabilní a významný zdroj veřejných příjmů zemí EU (Mihóková, Andrejovská, 2015). Přesto je DPH náchylná k únikům a podvodům. Jak uvádí Keen a Smith (2006), její mechanismus nabízí jedinečné příležitosti pro zneužívání, a to se v poslední době stalo předmětem zájmu Evropské unie.

Canikalp *et al.* (2016) považují daňovou mezeru za důležitou otázku v daňové struktuře země a definují ji jako rozdíl mezi daňovým zatížením, kterým by měl daňový poplatník čelit, a částkou skutečně zaplacené daně. Majerová (2016) definuje daňovou mezeru jako množství daňové povinnosti, které není zaplaceno včas. Další definici přináší Inštitút finančnej politiky (dále jen IFP, 2012), který považuje daňovou mezeru za kvantifikátor rozsahu daňových úniků, nikoli však daňových podvodů. Daňová mezera podle IFP vzniká i v případě nedostatků při přiznání a výpočtu daňové

* **Lukáš Moravec** (moravec@pef.czu.cz) Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta; **Jana Hinke** (hinke@kfu.zcu.cz), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická; **Stanislav Kaňka** (standakanka@seznam.cz), Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta.

Tento článek vznikl za podpory Interní grantové agentury PEF ČZU v Praze, číslo projektu 20171032 – *Kvantifikace daňové mezery ČR v důsledku přesunu zisku do daňových rájů a identifikace faktorů přesunu zisku.*

povinnosti z důvodu neschopnosti správně interpretovat požadavky zákona a vypočítat daň (např. vlivem komplikovaných právních předpisů či přiznání), neznalosti zákona (subjekty neví, že mají platit daň) nebo chybou na straně daňové správy (např. vlivem špatných pokynů apod.). Daňová mezera tedy může vzniknout z důvodu úmyslného konání s cílem snížit daňovou povinnost anebo neúmyslného konání vyplývajícího z neschopnosti, resp. neznalosti, přiznat svoji daňovou povinnost (IFP, 2012). Poradenská společnost Evropské komise s názvem Reckon (2009) připouští trojí možné chápání mezery DPH: 1. Jako neuhrazenou daň (tax not remitted) – daň, která nebyla uhrazena, pokud by všechny podvody měly formu nepodání daňového přiznání a zaplacení daně ze strany plátce DPH poté, co DPH vybral od poplatníka.¹ Tato definice předpokládá, že výše podvodných transakcí zahrnuje DPH; 2. Jako nevybranou daň (tax not collected), která předpokládá, že všechny podvody by měly formu neuvalení daně plátcem DPH na položky, na které uvalena být měla, a tudíž DPH nebyla ani vybrána plátcem od poplatníka²; 3. Tzv. plné vymození (full recovery) – resp. daň vymožená daňovou správou v případě, že by měla dokonalé informace o minulých podvodech, a v případě, že by nedošlo k žádným ztrátám způsobených insolventcemi. Toto pojetí vyžaduje specifické informace o podvodech spáchaných v jednotlivých případech na rozdíl od dalších dvou pojetí, kdy stačí znát pouze data o spotřebě, příslušné sazbě daně a skutečně vybrané DPH.

Česká republika oficiálně nemá statisticky podloženou typologii daňových úniků na DPH a co je paradoxní, ani statisticky podložené odhady podílu účelových operací (podvodů) s cílem vylákání nadměrného odpočtu na DPH – zejména podvodů karuselových, řetězových, afilačních a s ukradenou identitou. Autoři této studie teprve připravují souběžně vlastní typologii podvodů a také odhady podílu karuselových (a podobných) podvodů k publikování.

Problematickou stanovení mezery DPH se zabývá většina evropských států ze dvou hlavních důvodů. Prvním je financování rozpočtu EU na základě zdroje založeného na DPH, neboť velké daňové úniky znamenají automaticky vyšší sazby daně z přidané hodnoty v jednotlivých zemích. Současně platí, že pokud jsou daňové úniky v jednotlivých státech EU rozdílné, některé země by platily relativně vyšší odvody, než by měly (IFP, 2012 a 2015). Druhým důvodem je zásadní podíl DPH na všech vybíraných daních. Dle zveřejňovaných údajů je možné identifikovat, že DPH se na všech daňových příjmech podílí v posledních letech více jak 40 % (Finanční správa, 2015).

Daňová mezera je měřena ve dvou krocích. Jak uvádí Zídková (2014), nejprve se určí teoretická DPH povinnost (zahrnující povinnost podle litery a ducha zákona) a poté se od takto zjištěné povinnosti odečte skutečně finančními autoritami (na akruálním principu) vybraná daň.

1 Tzn., pokud identifikujeme nepřiznanou transakci ve výši 120, je při 20% sazbě DPH, základ daně 100 a daňová ztráta 20.

2 Tzn., pokud identifikujeme nepřiznanou transakci ve výši 120, je tato hodnota základem daně a při 20% sazbě DPH vznikla ztráta na DPH ve výši 24.

Ke stanovení teoretické povinnosti DPH se mohou použít přímé či nepřímé metody. Přímé metody se v literatuře označují jako mikroekonomické (nebo také bottom up/ zezdola nahoru) metody. Dle Institutu finanční politiky patří mezi nejběžnější přímé metody: výběr náhodného vzorku daňových poplatníků a cílené kontroly na základě rizikové analýzy (IFP, 2012). Reckon (2009) k tomuto postupu uvádí, že v případě použití mikroekonomického postupu je nutné v prvním kroku identifikovat různé typy daňových podvodů a následně odhadnout velikost každé kategorie podvodů, přičemž tento postup vyžaduje operativní data, kterými obvykle disponují národní daňové správy a jsou tajné. V České republice žádný oficiální odhad mikroekonomickými metodami neproběhl, dá se však předpokládat, že Finanční správa ČR v rámci řízení rizik s konkrétními údaji pracuje a má určité odhady kvantifikace jednotlivých podvodů (např. v rámci odhadů Generálního finančního ředitelství o velikosti karuselových podvodů). Jedinými autory, kteří v ČR využili mikroekonomickou metodu pro odhad stínové ekonomiky a zjišťování důvodů vyhýbání se placení daní, jsou Hanousek a Palda (Hanousek, Palda, 2001), (Hanousek, Palda, 2006).

Nepřímé metody (označované také jako makroekonomické či top down/shora dolů) ke svým odhadům používají data z národních účtů. Tyto metody použily například společnost Reckon (Reckon, 2009) ve studii vyčísľující mezeru DPH pro jednotlivé země EU, Institut finanční politiky (IFP, 2012), dále studie CASE: „Center for Social and Economic Research“ (CASE, 2013, 2014, 2015) a Stavjaňová (Stavjaňová, 2014). Nepřímými metodami je nejprve vypočtena teoretická DPH povinnost a od ní je odečtena skutečně akruálně vybraná daň, přičemž ke stanovení teoretické DPH povinnosti mohou vést dva základní postupy: první postup očišťuje HDP o položky, které DPH nepodléhají, a druhý postup vychází z tabulek dodávek a užití, přičemž tento příspěvek bude pracovat s oběma těmito postupy.

IFP (2012) k postupu očišťování HDP uvádí, že se používá HDP v běžných cenách, neboť HDP reprezentuje celkový součet přidaných hodnot výrobků a služeb, které se vyprodukovaly v ekonomice a DPH zdaňuje výrobek či službu stanoveným procentem z jeho běžné ceny. Podstatou metody je postupné očišťování základního agregátu HDP o ty položky výdajů na konečnou spotřebu, které nepodléhají DPH, a naopak přičtení položek, které DPH podléhají. Institut finanční politiky uvádí konkrétní postup výpočtu pro Slovenskou republiku (IFP, 2012). U tohoto postupu je nutné upozornit, že teoretická základna DPH je uvedena včetně DPH a teoretický výnos DPH se získá jejím „oddaněním“ průměrnou sazbou DPH. Autoři se setkávají i s alternativním postupem, kdy se v prvním kroku od HDP odečítá DPH – např. Stavjaňová (2014) použila průměrnou sazbu DPH, jiní odborníci používají akruálně vybrané DPH.

Postup využití tabulek dodávek a užití vychází z identifikace všech transakcí, které podléhají DPH. Tabulky dodávek a užití sestavované každoročně Českým statistickým úřadem jsou významným analytickým nástrojem sestavovaným a publikovaným statistickými úřady, obsahují data o užití zboží a služeb rozdělená na spotřebu domácností, vlád a neziskových organizací, mezispotřebu podniků podle odvětví, hrubou tvorbu kapitálu a vývoz. Tyto tabulky jsou konstruovány rovnovážně, tzn. dodávky obsahující

produkci a dovoz se rovnají užití zahrnující mezispotřebu, konečnou spotřebu, hrubou tvorbu kapitálu a vývoz. Produkce a dovoz jsou v tabulce dodávek zaznamenávány v základních cenách bez DPH (a dalších daní z produktů) na rozdíl od mezispotřeby, konečné spotřeby, hrubé tvorby kapitálu a vývozu, které jsou naopak vyjádřeny v kupních cenách (tzn. včetně všech daní). Za účelem vyrovnání dodávek užití musí být dodávky určeny v kupních cenách, proto jsou ke zdrojům v základních cenách připočteny přírázky (obchodní i dopravní) a čisté daně z produktů (DPH + clo, spotřební daň, daně z loterií, sázek a her, poplatky z dovozu, z ubytování, registrační poplatky) a odečteny jsou dotace. Z tabulek dodávek a užití je možné získat kategorie výdajů na konečnou spotřebu (jako součet výdajů na konečnou spotřebu domácností, spotřeby vlády a spotřeby neziskových organizací), tvorby hrubého fixního kapitálu (domácností, vlády a všech osvobozených sektorů) a mezispotřeby (plnění poskytující neosvobozené sektory osvobozeným). Veškeré takto uváděné údaje jsou včetně DPH, k očištění dat z tabulek dodávek a užití se používá příslušná sazba DPH odpovídající dané spotřebě. V případě, že je některý druh produkce zdaněn více sazbami, použije se vážený průměr sazeb podle relativního poměru spotřeby jednotlivých druhů zboží a služeb podléhajících různým sazbám v rámci dané kategorie produkce. Po získání teoretického základu DPH dojde k jeho vynásobení průměrnou sazbou DPH a tím se získá teoretická DPH povinnost. Poté již zbývá od teoretických DPH povinností odečíst skutečně akruálně vybrané DPH, čímž je vyčíslena mezeza DPH.

Odhady daňové mezery pro Českou republiku provedlo Ministerstvo financí České republiky (MF ČR), Český statistický úřad (ČSÚ), Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ, 2015), Stavjaňová (Stavjaňová, 2014), Reckon (Reckon, 2009) a CASE (CASE, 2013, 2014, 2015). Příspěvek vznikl jako reakce na skutečnost, že MF ČR, tak jako žádný jiný orgán české státní správy, nevydává a ani v současné době neplánuje vydávat závěrečnou zprávu (resp. dokument), který by shrnoval metodiku, použitá vstupní data a další potřebné údaje o stanovení mezery DPH v ČR. Autoři prostudovali zveřejňovaná data a dospěli k názoru, že aktuálně veřejně deklarované výpočty odhadu mezery DPH nelze replikovat, neboť není jasné, jakým způsobem byla daňová mezeza odhadnuta ani jaká vstupní data byla použita.

V této souvislosti je potřeba uvést, že Majerová (2016) potvrdila regresní analýzou závislost výpadku příjmů z DPH na velikosti indexu vnímání korupce (CPI). Další autorky (Košťáková, Zídková, 2015) konstatují, že odhad mezery DPH v ČR je na nižší úrovni než ve Slovenské republice. Aplikací stejných metod (jakých použili autoři tohoto příspěvku) ve Slovenské republice se dále zabývali autoři (Mihóková, Andrejovská, Buleca, 2016). Zídková (2014) dále hodnotí proměnné, které vysvětlují výpadek příjmů z DPH ve 24 členských státech EU. Autoři (Keen, Smith, 2006) se zabývali řešením úniků a podvodů v DPH a konstatují, že praktický význam problémů v DPH Evropské unie by neměl být přeceňován, avšak obtíže vyvolávají nutnost úpravy této daně. Nicméně vždy je nezbytné hodnotit daňovou mezezu jednotlivých daní v kontextu konkrétního státu. Pro Českou republiku se jeví jako zásadní problém v oblasti výběru daní zejména výše daňové mezery DPH. Význam eliminace úniků na DPH právě pro ČR je evidentní

zejména v kontextu odhadu daňových ztrát ČR z titulu daňové konkurence mezi státy EU a přelévání zisku do tzv. daňových rájů. Dle jedné z prvních studií Výzkumné služby Evropského parlamentu (EPRS, 2015) ČR získává, nikoli trátí, několik jednotek miliard na daňových příjmech ročně na úkor jiných zemí, zejména Německa a Polska. Tyto závěry potvrzují i další studie (Cobham, Janský, 2017). Tato skutečnost je i argumentem, proč mají různé státy odlišné preference v boji proti daňovým únikům na různých daních. V EU pak převládají politická rozhodnutí, která nejsou vždy ve prospěch ČR, například o extrémním tlaku na eliminaci daňové konkurence a odmítání systémového řešení problému daňové mezery DPH v evropském prostoru.

1. Cíl a metodika

Cílem tohoto příspěvku je kvantifikovat odhad mezery daně z přidané hodnoty v České republice, a to při aplikaci dostupných standardizovaných metod odhadu daňové mezery DPH:

- využití údajů o nezjištěné ekonomice při aplikaci metody rozkládání mezery DPH,
- metody tabulek dodávek a užití,
- metody očišťování HDP.

Účelem je tedy stanovit rozmezí odhadů mezery DPH České republiky při využití dostupných metod a dat. Dále v rámci diskuze komparovat interval výsledných odhadů s odhady mezery DPH prezentovanými MF ČR, NKÚ, Stavjaňovou (Stavjaňová, 2014) a dále společností Reckon a studií CASE. Potenciální výběr daně z přidané hodnoty je stanoven pomocí standardizovaných matematicko-statistických metod, které jsou v souvislosti s touto problematikou užívány. V případě metody rozkládání mezery DPH je použit postup uvedený v kontrolní zprávě Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ, 2015), u metody tabulek dodávek a užití jsou aplikovány tabulky publikované na stránkách ČSÚ – konkrétně údaje platné k 30. 6. 2015 podle metodiky ESA 2010 (ČSÚ, 2015a). K získání hodnot o tvorbě hrubého fixního kapitálu byly využity hodnoty publikované v rámci národních účtů. Při stanovení odhadu mezery DPH metodou očišťování je aplikován postup Institutu finanční politiky (IFP, 2012).

Autoři kladou v příspěvku důraz na uvádění použitých vstupních dat (nejen odkazů, ale konkrétních dat, neboť dochází k neustálému doplňování národních účtů a zpětnému zpřesňování HDP) a dále na podrobný popis konkrétního postupu, aby bylo možné každý postup přepočítat, ověřit a rozšířit pro další roky v dalších návazných analýzách, případně modifikovat postupy v další studii pro zpřesnění odhadů.

2. Výsledky

2.1 Výpočet průměrné vážené sazby DPH

Prvním krokem k výpočtu odhadu mezery DPH je určení průměrné vážené sazby DPH. Tuto sazbu lze stanovit na základě daňových přiznání. V následující tabulce jsou komparovány hodnoty, které jsou prezentovány MF ČR a NKÚ.

Dle autorů je z dat patrné, že výše uvedené údaje jsou shodné (resp. že NKÚ se podařilo z MF ČR získat podrobnější údaje za delší časové rozmezí), a proto budou dál ve výpočtech používána data uvedená v kontrolní zprávě NKÚ kromě roku 2014, ve kterém bude využita hodnota MF ČR. Tuto hodnotu lze považovat za věrohodnou, neboť o hodnotě 15,8 % za rok 2010 hovořil v Poslanecké sněmovně Parlamentu České republiky dne 7. června 2011 poslanec Doktor (2011) v souvislosti s projednávaným zavedením jednotné sazby DPH. Shodnou hodnotu uvedl ve svém článku i Mach (2012). Takto zjištěnou hodnotu průměrné sazby DPH lze však považovat pouze za přibližnou – slabinu lze shledávat ve skutečnosti, že vychází z daňových příznání. V případě, že se někdo snaží udělat daňový podvod v DPH, využije k tomu právě daňové příznání, do kterého neuvede správné a pravdivé údaje.

Tabulka 1 | Průměrná sazba DPH prezentovaná MF ČR a NKÚ (v %)

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
MF ČR	x	x	x	15,80	16,10	17,6	18,80	18,60
NKÚ	13,07	15,13	14,97	15,82	16,10	17,56	18,78	x

Zdroj: Nejvyšší kontrolní úřad (2015), Hrdlička (2015a)

Další možností je vyjít ze statistiky rodinných účtů, tzn. k jednotlivým položkám peněžních vydání domácností přiřadit odpovídající sazbu DPH a následně vypočítat průměrnou váženou sazbu DPH za všechny položky. Autoři provedli výpočet za rok 2014 (ve kterém činila základní sazba 21 % a snížená 15 %) tak, že nejprve přiřadili odpovídající hodnoty DPH na třímístné (u některých komodit na čtyřmístné) úrovni, následně sečetli hodnoty z třímístné úrovně na dvoumístnou úroveň, poté na jednomístnou úroveň a dále na úroveň celého spotřebního koše. Shodným způsobem byly vypočteny průměrné vážené sazby DPH pro celou časovou řadu let 2009–2014, konkrétní výpočty uvádí následující tabulka.

Z níže uvedené tabulky 2 lze shledat podobnost autorských výpočtů s daty MF ČR, resp. NKÚ, největší rozdíly jsou v letech 2009 a zejména 2010³, kde je rozdíl 0,8 procentního bodu v porovnání s ostatními léty, kdy maximální rozdíl činil 0,12 procentních bodů. V dalších výpočtech byly použity jak autory vypočtené hodnoty, tak hodnoty prezentované NKÚ (a MF ČR pro rok 2014).

3 V letech 2009 a 2010 probíhala ekonomická krize.

Tabulka 2 | Výsledky průměrné sazby DPH (v %) – porovnání autorských výpočtů s MF ČR a NKÚ

Průměrná vážená sazba DPH	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Autorský výpočet	15,26	16,62	16,14	17,68	18,66	18,66
NKÚ	14,97	15,82	16,10	17,56	18,78	x
MF ČR	x	15,8	16,1	17,6	18,8	18,6
Rozdíl autorského výpočtu od NKÚ/MF ČR (2014)	0,29	0,80	0,04	0,12	−0,12	0,06
Hodnota základní sazby DPH	19	20	20	20	21	21
Hodnota snížené sazby DPH	10	10	10	14	15	15

Zdroj: vlastní zpracování (2016) s využitím dat NKÚ (2015), Hrdlička (2015a)

2.2 Aplikace metody rozkládání mezery DPH s využitím údajů o nejištěné ekonomice

Při odhadu velikosti mezery DPH se lze inspirovat postupem uvedeným v kontrolní zprávě Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ, 2015), který využil údaje o nejištěné ekonomice získané z ČSÚ a pomocí teoretického zdanění kategorií (N1 – Stínová ekonomika, N2 – Nelegální ekonomika a N6 – Podnikatelé úmyslně zkreslující údaje) odhadl velikost mezery v ČR způsobené těmito kategoriemi nejištěné ekonomiky. Porovnáním údajů v časové řadě 2005–2013 autoři zjistili, že v průběhu let dochází k neustálým revizím nejištěné ekonomiky a hodnoty získané v rozpětí několika let se mohou značně lišit, proto odhady, které budou následovat, jsou pouze tak přesné, jak přesná jsou použítá vstupní data a při jejich interpretaci je k tomuto faktu nutno přihlédnout.

Tabulka 3 | Vybrané kategorie nejištěné ekonomiky (v mil. Kč) a použitá průměrná sazba DPH (v %)

		2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
N1+N2⁴	ČSÚ k 1. 1. 2014	25 106	28 200	30 580	30 649	30 888	x	x
	ČSÚ k 1. 9. 2015	31 538	32 568	33 028	33 686	36 034	37 871	34 951
N6⁴	ČSÚ k 1. 1. 2014	190 658	164 648	223 641	242 712	255 227	x	x
	ČSÚ k 1. 9. 2015	192 134	168 919	223 539	230 347	247 365	224 665	235 895
Průměrná sazba DPH	NKÚ/MF ČR	13,07	15,13	14,97	15,82	16,1	17,56	18,78
	Autoři	x	x	15,26	16,62	16,14	17,68	18,66

Zdroj: vlastní zpracování (2016)

4 N1: Úmyslně neregistrovaní výrobci, N2: Nelegální ekonomika, N6: Úmyslné zkreslování ekonomiky.

Pokud bude při výpočtu ctěn postup Nejvyššího kontrolního úřadu (NKÚ, 2015), musí se zvolená část nezjištěné ekonomiky vynásobit průměrnou sazbou DPH, čímž bude získána velikost mezery DPH vzniklá touto částí nezjištěné ekonomiky. Posléze došlo k součtu těchto částí. Tabulka 3 uvádí vstupní data použitá k odhadu.

Společnost Reckon (2009) definuje mezeru DPH jako nevybranou daň. Predikuje tedy, že všechny podvody měly formu neuvalení daně na položky, na které měla být uvalena. Tato definice předpokládá, že výše podvodných transakcí nezahrnuje DPH. Stejný předpoklad použil NKÚ.

Níže autoři uvádějí postup výpočtu pro rok 2013 s použitím údajů platných k 1. 9. 2015 a průměrné sazby DPH:

$$\begin{aligned} &\text{Mezera DPH způsobená Stínovou a Nelegální ekonomikou}_{(2013)} \\ &= (N1 + N2_{(2013)}) \times \text{průměrná sazba DPH}_{(2013)} \end{aligned} \quad (1)$$

$$\begin{aligned} &\text{Mezera DPH způsobená Stínovou a Nelegální ekonomikou}_{(2013)} \\ &= 34\,951 \times 0,1866 = 6\,522 \text{ mil. Kč} \end{aligned} \quad (2)$$

$$\begin{aligned} &\text{Mezera DPH způsobená Podnikateli úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} \\ &= N6 \times \text{průměrná sazba DPH}_{(2013)} \end{aligned} \quad (3)$$

$$\begin{aligned} &\text{Mezera DPH způsobená Podnikateli úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} \\ &= 235\,895 \times 0,1866 = 44\,018 \text{ mil. Kč} \end{aligned} \quad (4)$$

$$\begin{aligned} &\text{Mezera DPH způsobená Stínovou, Nelegální ekonomikou} \\ &\quad \text{a Podnikateli úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} \\ &= \text{Mezera DPH způsobená Stínovou a Nelegální ekonomikou}_{(2013)} \\ &+ \text{Mezera DPH způsobená Podnikateli úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} \end{aligned} \quad (5)$$

$$\begin{aligned} &\text{Mezera DPH způsobená Stínovou, Nelegální ekonomikou} \\ &\quad \text{a Podnikateli úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} \\ &= 6\,522 \text{ mil. Kč} + 44\,018 \text{ mil. Kč} = 50\,540 \text{ mil. Kč} \end{aligned} \quad (6)$$

Stejný postup byl aplikován pro roky 2007 až 2013 a pro všechny kombinace získaných údajů o Nezjištěné ekonomice a průměrné sazbě DPH, odhady jsou uvedeny v následující tabulce 4.

Společnost Reckon (2009) se však přiklonila ve své studii k jiné definici mezery DPH a to, že měří daň, která nebyla uhrazena, pokud by všechny podvody měly formu nepodání daňového přiznání a zaplacení daně. Tato definice předpokládá, že výše podvodných transakcí v sobě již zahrnují DPH. Autoři se rozhodli vypočítat DPH ze zvolených kategorií nezjištěné ekonomiky i tímto způsobem.

Postup výpočtu pro rok 2013 s použitím údajů platných k 1. 9. 2015 a průměrné sazby DPH vypočtené autory je následující:

Tabulka 4 | Odhad mezery DPH využitím údajů o nezjištěné ekonomice (v mil. Kč)

			2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
DPH	N1+N2	ČSÚ k 1. 1. 2014 NKÚ/MF ČR	3 281	4 267	4 578	4 849	4 973	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 NKÚ/MF ČR	4 122	4 928	4 944	5 329	5 801	6 650	6 564
		ČSÚ k 1. 1. 2014 Autoři	x	x	4 667	5 094	4 985	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 Autoři	x	x	5 040	5 599	5 816	6 696	6 522
	N6	ČSÚ k 1. 1. 2014 NKÚ/MF ČR	24 919	24 911	33 479	38 397	41 092	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 NKÚ/MF ČR	25 112	25 557	33 464	36 441	39 826	39 451	44 301
		ČSÚ k 1. 1. 2014 Autoři	x	x	34 128	40 339	41 194	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 Autoři	x	x	34 112	38 284	39 925	39 721	44 018
	N1 + N2 + N6	ČSÚ k 1. 1. 2014 NKÚ/MF ČR	28 200	29 178	38 057	43 246	46 065	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 NKÚ/MF ČR	29 234	30 485	38 408	41 770	45 627	46 101	50 865
		ČSÚ k 1. 1. 2014 Autoři	x	x	38 794	45 433	46 179	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 Autoři	x	x	39 152	43 882	45 741	46 416	50 540

Zdroj: vlastní zpracování (2016)

$$\begin{aligned} & \text{Mezera DPH způsobená Stínovou a Nelegální ekonomikou}_{(2013)} \\ &= (\text{průměrná sazba DPH}_{(2013)} \div (\text{průměrná sazba DPH}_{(2013)} + 100)) \\ &\times (N1 + N2_{2013}) \end{aligned} \quad (7)$$

$$\begin{aligned} & \text{Mezera DPH způsobená Stínovou a Nelegální ekonomikou}_{(2013)} \\ &= (18,66 \div (18,66 + 100)) \times 34\,951 = 5\,496 \text{ mil. Kč} \end{aligned} \quad (8)$$

$$\begin{aligned} & \text{Mezera DPH způsobená Podnikateli úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} \\ &= (\text{průměrná sazba DPH}_{(2013)} \div \text{průměrná sazba DPH}_{(2013)} + 100)) \times N6 \end{aligned} \quad (9)$$

$$\begin{aligned} & \text{Mezera DPH způsobená Podnikateli úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} \\ &= (18,66 \div (18,66 + 100)) \times 235\,895 = 37\,095 \text{ mil. Kč} \end{aligned} \quad (10)$$

$$\begin{aligned} & \text{Mezera DPH způsobená Stínovou, Nelegální ekonomikou a Podnikateli úmyslně} \\ & \text{zkreslujícími údaje}_{(2013)} = \text{Mezera DPH způsobená Stínovou a Nelegální ekonomikou}_{(2013)} \\ & + \text{Mezera DPH způsobená Podnikateli úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} \end{aligned} \quad (11)$$

$$\begin{aligned} & \text{Mezera DPH způsobená Stínovou, Nelegální ekonomikou a Podnikateli} \\ & \text{úmyslně zkreslujícími údaje}_{(2013)} = 5\,496 + 37\,095 = 42\,591 \text{ mil. Kč} \end{aligned} \quad (12)$$

Stejný postup aplikovali autoři pro všechny roky a pro všechny kombinace získaných údajů o Nezjištěné ekonomice a průměrné sazbě DPH, odhady jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 5 | Odhad mezery DPH dle modifikované definice mezery DPH (v mil. Kč)

			2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
DPH	N1+N2	ČSÚ k 1. 1. 2014 NKÚ/MF ČR	2 902	3 706	3 982	4 186	4 283	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 NKÚ/MF ČR	3 646	4 280	4 301	4 601	4 997	5 657	5 526
		ČSÚ k 1. 1. 2014 Autoři	x	x	4 049	4 368	4 293	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 Autoři	x	x	4 373	4 801	5 008	5 690	5 496
	N6	ČSÚ k 1. 1. 2014 NKÚ/MF ČR	22 039	21 637	29 120	33 152	35 393	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 NKÚ/MF ČR	22 209	22 199	29 107	31 463	34 303	33 558	37 297
		ČSÚ k 1. 1. 2014 Autoři	x	x	29 609	34 590	35 469	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 Autoři	x	x	29 596	32 828	34 376	33 753	37 096
	N1+N2+N6	ČSÚ k 1. 1. 2014 NKÚ/MF ČR	24 941	25 343	33 102	37 339	39 677	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 NKÚ/MF ČR	25 855	26 479	33 407	36 065	39 300	39 215	42 823
		ČSÚ k 1. 1. 2014 Autoři	x	x	33 658	38 958	39 761	x	x
		ČSÚ k 1. 9. 2015 Autoři	x	x	33 969	37 628	39 384	39 443	42 592

Zdroj: vlastní zpracování (2016)

Z velikosti odhadovaných mezer DPH touto metodou lze konstatovat, že takto získané odhady mezery DPH jsou na její spodní hranici. Přesnost dané metody je přímo závislá na přesnosti vstupních dat získaných z Českého statistického úřadu a dále na tom, jak přesně odráží průměrná sazba DPH skutečnou průměrnou sazbu v ekonomice.

2.3 Metoda tabulek dodávek a užití

Při výpočtu teoretické daňové povinnosti se vychází z teoretického základu daně, do kterého se zahrnují všechny výdaje, u nichž nemůže spotřebitel uplatnit odpočet zaplacené DPH.

V rámci výdajů na konečnou spotřebu bylo prvním krokem přiřazení příslušné sazby DPH ke každé komoditě podle CZ-CPA. V případě, že se v rámci komodity nacházely položky spadající pod různé sazby DPH, byla této komoditě přiřazena průměrná sazba DPH. Následně byla z každé položky určena velikost základu daně a velikost DPH. Do teoretického základu daně mezipotřeby subjektů při aplikaci metody byly zařazeny následující komodity:

- 64 (Finanční služby),
- 65 (Pojištění, zajištění a penzijní financování),
- 66 (Pomocné finanční a pojišťovací služby),
- 84 (Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení),

- 85 (Služby v oblasti vzdělávání),
 86 (Zdravotní péče),
 87 (Pobytové služby),
 88 (Sociální služby bez ubytování).

Do teoretického základu DPH vstupují tyto kategorie tvorby hrubého fixního kapitálu:

- investiční výdaje vlády,
- investiční výdaje osvobozených sektorů, které nejsou plátcí DPH,
- investiční výdaje domácností.

Autoři se domnívají, že tvorba hrubého fixního kapitálu (dále jen THFK) zachycená v položce vládní instituce obsahuje i výdaje na veřejnou správu a obranu; povinné sociální zabezpečení; vzdělání; zdravotní a sociální péči, proto se rozhodli je do svého výpočtu nezahrnout a započítat pouze peněžnictví a pojišťovnictví. Dále autoři vycházeli z myšlenky, že většina THFK bude tvořena položkami v základní sazbě, jsou si však vědomi toho, že pořízení bydlení domácnostmi může být v jiné než základní sazbě, proto se rozhodli provést výpočet i s použitím průměrné sazby DPH. Vstupní údaje zanechali shodné a došlo k aplikaci průměrné sazby DPH. V následující tabulce jsou uvedeny výsledky teoretického základu DPH pro všechny zkoumané roky.

Tabulka 6 | Výpočet teoretického základu DPH (v mil. Kč)

		2009	2010	2011	2012	2013	2014
Výdaje na konečnou spotřebu	domácností	1 518 549	1 529 747	1 567 733	1 565 501	1 573 811	1 610 224
	vládních institucí	127 692	126 091	124 966	127 982	130 878	134 920
	neziskových institucí	17 217	16 546	16 372	16 768	17 149	17 475
Mezispotřeba		266 580	273 389	274 550	259 605	256 424	257 446
THFK – 1. varianta		374 666	368 046	326 720	302 223	284 285	301 538
Teoretický základ DPH		2 304 704	2 313 819	2 310 341	2 272 080	2 262 547	2 321 603
THFK – 2. varianta		386 824	378 713	337 579	308 182	289 891	307 484
Teoretický základ DPH		2 316 862	2 324 486	2 321 199	2 278 038	2 268 154	2 327 549
Rozdíl teoretických základů		-12 157	-10 667	-10 859	-5 958	-5 606	-5 946

Zdroj: vlastní zpracování (2016) s využitím dat ČSÚ (2017)

Autoři tedy stanovili teoretický základ DPH i pro případ, že by bylo použito THFK získané pomocí průměrné sazby DPH, ostatní vstupní údaje jsou shodné. Při použití tohoto postupu vychází teoretický základ DPH nepatrně vyšší.

V dalším kroku je nutné provést výpočet daňové mezery DPH:

$$\begin{aligned} & \text{Daňová mezera DPH} \\ &= (\text{Teoretický základ DPH} \times \text{průměrná sazba DPH}) \\ &- \text{Vybrané DPH akruálně} \end{aligned} \quad (13)$$

$$\begin{aligned} & \text{Daňová mezera DPH}_{(2014)} \\ &= (\text{Teoretický základ DPH}_{(2014)} \times \text{průměrná sazba DPH}_{(2014)}) \\ &- \text{Vybrané DPH akruálně}_{(2014)} \end{aligned} \quad (14)$$

$$\begin{aligned} & \text{Daňová mezera DPH}_{(2014)} \\ &= (2\,321\,603 \times 0,1866) - 319\,485 = 433\,211 - 319\,485 = 113\,726 \text{ mil. Kč}^5 \end{aligned} \quad (15)$$

Tabulka 7 | Odhad mezery DPH s využitím obou způsobů výpočtu teoretického základu DPH (v mil. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
THFK – 1. varianta	374 666	368 046	326 720	302 223	284 285	301 538
Teoretický základ DPH	2 304 704	2 313 819	2 310 341	2 272 080	2 262 547	2 321 603
Průměrná sazba DPH	15,26	16,62	16,14	17,68	18,66	18,66
Potenciální DPH	351 647	384 658	372 958	401 673	422 268	433 313
Vybrané DPH (akruálně)	258 628	263 457	276 533	286 116	303 823	319 485
Mezera DPH	93 019	121 201	96 425	115 557	118 445	113 828
THFK – 2. varianta	386 824	378 713	337 579	308 182	289 891	307 484
Teoretický základ DPH	2 316 862	2 324 486	2 321 199	2 278 038	2 268 154	2 327 549
Průměrná sazba DPH	15,26	16,62	16,14	17,68	18,66	18,66
Potenciální DPH	353 502	386 431	374 711	402 726	423 314	434 422
Vybrané DPH (akruálně)	258 628	263 457	276 533	286 116	303 823	319 485
Mezera DPH	94 874	122 974	98 178	116 610	119 491	114 937

Zdroj: vlastní zpracování (2016)

Vzhledem k tomu, že u 2. varianty byl vyšší teoretický základ DPH, vychází i nepatrně vyšší odhad daňové mezery DPH, rozdíl je v řádu jednotek miliard. V následující tabulce je porovnání první varianty s odhady NKÚ.

5 Rozdíl ve výsledku demonstrováném a výsledku uvedeném v souhrnné tabulce je způsoben zaokrouhlením.

Tabulka 8 | Komparace autorského výpočtu mezery DPH s daty NKÚ (v mil. Kč)

VAT GAP/ROK	2009	2010	2011	2012	2013
Autorský výpočet	93 019	121 201	96 425	115 557	118 445
NKÚ	90 937	102 849	91 978	100 634	104 936
Rozdíl	2 082	18 352	4 447	14 923	13 509

Zdroj: vlastní zpracování (2016) s využitím dat NKÚ (2015)

Ve všech analyzovaných letech vyšla autorům vyšší mezera DPH, a to od 2 082 mil. Kč až po 18 352 mil. Kč. Autoři nejsou zcela srozuměni s postupem, který NKÚ použil ke svému výpočtu, avšak na základě konstrukce této metody identifikovali, že důvodem může být:

- 1) stanovení průměrné sazby DPH (jak u konečné spotřeby, tak u mezispotřeby) – např. ve studii CASE (2013) došlo k rozčlenění výrobků a služeb na 2 513 položek dle šestimístního kódu CPA, k přiřazení jednotlivých sazeb daně a agregaci do dvoumístných kódů CPA,
- 2) potřeba odhadnout podíl nároku na odpočet podle poměru zdanitelných plnění na výstupu a poskytnutých plnění celkem u odvětví, která uskutečňují osvobozená plnění bez nároku na odpočet. Studie Reckon (2009) nazývala toto procento neodečitatelné DPH v jednotlivých odvětvích jako „Propex“, jehož odhad je problematický, neboť se v jednotlivých odvětvích mění,
- 3) neupravení výpočtu o malé podniky (OSVČ), které nejsou registrovány k DPH. Mezispotřeba těchto podniků vstupuje do teoretického základu daně, protože nemohou odečíst daň na vstupu, zatímco konečná spotřeba pořízená např. domácnostmi od malých podniků není předmětem daně, neboť kupní cena neobsahuje DPH. To znamená, že je zapotřebí tuto spotřebu od teoretického základu daně odečíst.

Všechny výše uvedené předpoklady činí danou metodu značně složitou, resp. pracnou.

2.4 Odhad mezery DPH metodou očišťování HDP

V rámci stanovení odhadu mezery DPH byl použit postup Inštitútu finančnej politiky (IFP, 2012). Tento postup byl popsán v úvodu tohoto příspěvku s tím rozdílem, že autoři disponovali dvěma sadami průměrných sazeb DPH a využili k výpočtu obě tyto sazby. Rozdíl ve výsledcích je však zanedbatelný – viz tabulka 9.

Jak je patrné z výsledných hodnot, odhad mezery DPH touto metodou vychází přibližně poloviční oproti metodě vycházející z identifikací transakcí podléhajících DPH.

Pro úplnost byly ještě provedeny výpočty, při kterých bylo postupováno obdobným způsobem, pouze s tím rozdílem, že v prvním kroku bylo od HDP odečteno skutečné akruálně vybrané DPH a k teoretickému základu DPH se tedy přistupovalo tak, že částka je bez DPH, je tudíž násobena průměrnou sazbou DPH. Konkrétní propočet uvádí tabulka 10.

Tabulka 9 | Výpočet mezery DPH metodou očišťování HDP (v mil. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
HDP (běžné ceny)	3 921 827	3 953 651	4 022 511	4 041 610	4 077 109	4 260 886
Úprava I. Obchodní bilance (X–M)	–152 336	–122 518	–158 849	–199 795	–236 205	–286 297
(–) vývoz	2 329 418	2 645 451	2 911 451	3 127 889	3 183 857	3 609 841
(+) dovoz	2 177 082	2 522 933	2 752 602	2 928 094	2 947 652	3 323 544
Úprava II. Hrubá tvorba kapitálu (I)	–616 356	–656 159	–719 810	–721 186	–686 384	–731 720
(–) THFK	1 063 472	1 066 005	1 068 992	1 052 110	1 024 791	1 065 464
(–) změna stavu zásob	–27 458	4 831	14 687	3 115	–20 933	5 849
(+) THFK domácností	202 096	227 478	197 247	177 826	176 473	173 989
(+) THFK veřejné správy	217 562	187 199	166 622	156 213	141 001	165 604
Úprava III. Výdaje vlády (G)	–581 452	–582 982	–516 352	–528 558	–536 844	–559 103
(–) výdaje na konečnou spotřebu veřejné správy	811 710	809 674	792 095	782 666	801 472	828 209
(+) mezispotřeba veřejné správy	230 258	226 692	275 743	254 108	264 628	269 106
Úprava IV. Spotřeba domácností (c)	–291 615	–313 053	–313 450	–317 765	–316 055	–328 266
(–) nákup rezidentů v zahraničí	43 756	44 765	43 098	45 573	45 184	54 274
(+) nákup nerezidentů v ČR	130 095	130 858	136 451	139 178	130 978	134 398
(–) zemědělská produkce pro sebe a jiné	377 954	399 146	406 803	411 370	401 849	408 390
Teoretický základ DPH	2 280 068	2 278 939	2 314 050	2 274 306	2 301 621	2 355 500
Průměrná sazba DPH						
Autorský výpočet	15,26	16,62	16,14	17,68	18,66	18,66
NKÚ	14,97	15,82	16,10	17,56	18,78	x
MF ČR	x	15,8	16,1	17,6	18,8	18,6
Teoretický výnos DPH – autoři	301 835	324 854	321 635	341 665	361 999	370 490
Teoretický výnos DPH – MF ČR/NKÚ	296 883	311 283	320 898	339 714	363 903	369 412
Akruálně vybraná daň	258 628	263 457	276 533	286 116	303 823	319 485
Mezera DPH – autorský výpočet	43 207	61 397	45 102	55 549	58 176	51 005
Mezera DPH – MF ČR/NKÚ	38 255	47 826	44 365	53 598	60 080	49 927

Zdroj: vlastní zpracování (2016) s využitím dat ČSÚ (2015b), MF ČR (Hrdlička, 2015a,b,c) a NKÚ (2015)

Tabulka 10 | Výpočet mezery DPH metodou očišťování HDP – druhý způsob (v mil. Kč)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
HDP (běžné ceny)	3 921 827	3 953 651	4 022 511	4 041 610	4 077 109	4 260 886
Úprava o DPH	-258 628	-263 457	-276 533	-286 116	-303 823	-319 485
Akruálně vybraná daň	258 628	263 457	276 533	286 116	303 823	319 485
Úprava I. Obchodní bilance (X-M)	-152 336	-122 518	-158 849	-199 795	-236 205	-286 297
Úprava II. Hrubá tvorba kapitálu (I)	-616 356	-656 159	-719 810	-721 186	-686 384	-731 720
Úprava III. Výdaje vlády (G)	-581 452	-582 982	-516 352	-528 558	-536 844	-559 103
Úprava IV. Spotřeba domácností (c)	-291 615	-313 053	-313 450	-317 765	-316 055	-328 266
Teoretický základ DPH	2 021 440	2 015 482	2 037 517	1 988 190	1 997 798	2 036 015
Průměrná sazba DPH						
Autorský výpočet	15,26	16,62	16,14	17,68	18,66	18,66
NKÚ	14,97	15,82	16,10	17,56	18,78	x
MF ČR	x	15,8	16,1	17,6	18,8	18,6
Teoretický výnos DPH – autoři	308 427	335 061	328 916	351 485	372 857	380 009
Teoretický výnos DPH – MF ČR/NKÚ	302 610	318 849	328 040	349 126	375 186	378 699
Akruálně vybraná daň	258 628	263 457	276 533	286 116	303 823	319 485
Mezera DPH – autorský výpočet	49 799	71 604	52 383	65 369	69 034	60 524
Mezera DPH – MF ČR/NKÚ	43 982	55 392	51 507	63 010	71 363	59 214

Zdroj: vlastní zpracování (2016) s využitím dat ČSÚ (2015b), MF ČR (Hrdlička, 2015a,b,c) a NKÚ (2015)

Takto modifikovanou metodou vychází odhad mezery DPH přibližně o 10 mld. vyšší než původním postupem. Oba postupy poskytují odlišné výsledky od hodnot vypočtených NKÚ (NKÚ, 2015) a od hodnot vypočtených autory pomocí metody identifikace položek podléhajících DPH, což potvrzuje všeobecný názor, že výsledky této metody nejsou příliš přesné a mají být využity spíše pro sledování trendu mezery DPH, nebo jako doplněk pro podrobnější metodu, neboť její výhodou je snadná dostupnost dat a určitá jednoduchost daná nevyžadujícím členěním spotřeby a mezispotřeby na odvětví.

3. Diskuze

Odhady daňové mezery pro Českou republiku provedlo Ministerstvo financí České republiky, Český statistický úřad, Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ, 2015), Stavjaňová (Stavjaňová, 2014), Reckon (Reckon, 2009) a CASE (CASE, 2013, 2014, 2015), přičemž výsledky odhadu mezery DPH provedené **Ministerstvem financí ČR** nejsou běžně dostupné, autoři je získali dotazováním z ředitelství Odboru strategie daňové politiky, spolupráce a správy (Hrdlička, 2015b). Bohužel však neexistuje zpráva, která by shrnovala postup výpočtu a použitá data, a proto nebylo možné výpočty zcela přesně replikovat. Ze získaných dat lze stanovit pouze podíl na teoretické DPH povinnosti.

Tabulka 11 | Absolutní a relativní mezera DPH dle MF ČR (v mld. Kč)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Daňová mezera DPH	70	60	92	95	109	107
Daně typu DPH	213	232	260	258	263	276
Daňová mezera DPH + daně typu DPH	283	292	352	353	372	383
Podíl daňové mezery DPH na Daňová mezera DPH + daně typu DPH	24,73	20,55	26,14	26,91	29,30	27,94

Zdroj: vlastní zpracování dle dat (Hrdlička, 2015a,b) a (ČSÚ, 2015b)

Český statistický úřad provádí odhady v rámci stanovení harmonizovaného základu vlastních zdrojů EU, založeném na DPH. Autoři se domnívají, že tyto výpočty jsou nej přesnější (nejen díky úplné dostupnosti podrobných dat z národních účtů, ale také díky přímé konzultaci s MF ČR), avšak nelze je získat z důvodu jejich neveřejnosti.

Nejvyšší kontrolní úřad provedl odhad mezery DPH v rámci kontrolní akce č. 14/17 (Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu), a to za roky 2007 až 2013. Ani v tomto případě se autorům nepodařilo získat informace o použitém postupu a vstupních datech, takže nejsou schopni uvedený odhad replikovat.

Odhad DPH provedla v roce 2014 také **Stavjaňová (2014)**, a to pomocí identifikace transakcí podléhajících DPH a očišťováním HDP. Postup svých odhadů uvádí pouze obecně a neuvádí konkrétní použitá data. Ani od této autorky tedy nebylo možno výpočty replikovat.

Pro Evropskou komisi vznikly dvě studie. První z nich vypracovala v roce 2009 společnost **Reckon**, která popisuje svůj postup (až na některé části) velmi obecně, neuvádí konkrétní použitá data. Druhou studii a její dvě aktualizace provedla **CASE** v letech 2012, 2013 a 2014. Postup těchto dvou společností taktéž nebylo možné vzhledem k chybějícím informacím replikovat.

Tabulka 12 komparuje výsledky všech výše uvedených studií s autorskými výpočty a (kde je to možné) uvádí také podíl odhadu daňové mezery na teoretickém výběru DPH.

Tabulka 12 | Komparace výsledků diskutovaných metod odhadu mezery DPH (v mld. Kč, v %)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
VAT GAP MF ČR	70	60	92	95	109	107	x	x	x
VAT GAP NKÚ	x	57,116	84,634	90,937	102,849	91,978	100,634	104,936	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	19,7	24,5	26	28,1	25	26	25,7	x
VAT GAP Stavjaňová 1. metoda	63	53	88	92	107	107	127	x	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	22,7	18,6	25,4	26,3	29,0	28,3	31,4	x	x
VAT GAP Stavjaňová 2. metoda	76	68	95	97	111	107	121	x	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	26,3	22,7	26,7	27,3	29,8	28,4	30,3	x	x
VAT GAP Reckon	47,468	x	x	x	x	x	x	x	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	18	x	x	x	x	x	x	x	x
VAT GAP CASE ⁶	1,396	2,023	3,165	2,852	3,571	2,876	3,506	3,375	x
Podíl na teoretickém výběru DPH	16	19	23	23	26	20	24	22	x
VAT GAP Autoři Metoda rozkládání 1. způsob	x	x	x	39,152	43,882	45,741	46,416	50,540	x
VAT GAP Autoři Metoda rozkládání 2. způsob	x	x	x	33,969	37,628	39,384	39,443	42,592	x
VAT GAP Autoři Metoda TBaU ⁷ 1. způsob	x	x	x	93,019	121,201	96,425	115,557	118,445	113,828
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	x	x	26,45	31,51	25,85	28,77	28,05	26,27
VAT GAP Autoři Metoda TBaU 2. způsob	x	x	x	94,874	122,974	98,178	116,610	119,491	114,937
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	x	x	26,84	31,82	26,20	28,96	28,23	26,46
VAT GAP Autoři Metoda očišťování 1. způsob	x	x	x	43,207	61,397	45,102	55,549	58,176	51,005
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	x	x	14,31	18,9	14,02	16,26	16,07	13,77
VAT GAP Autoři Metoda očišťování 2. způsob	x	x	x	49,799	71,604	52,383	65,369	69,034	60,524
Podíl na teoretickém výběru DPH	x	x	x	16,15	21,37	15,93	18,60	18,51	15,93

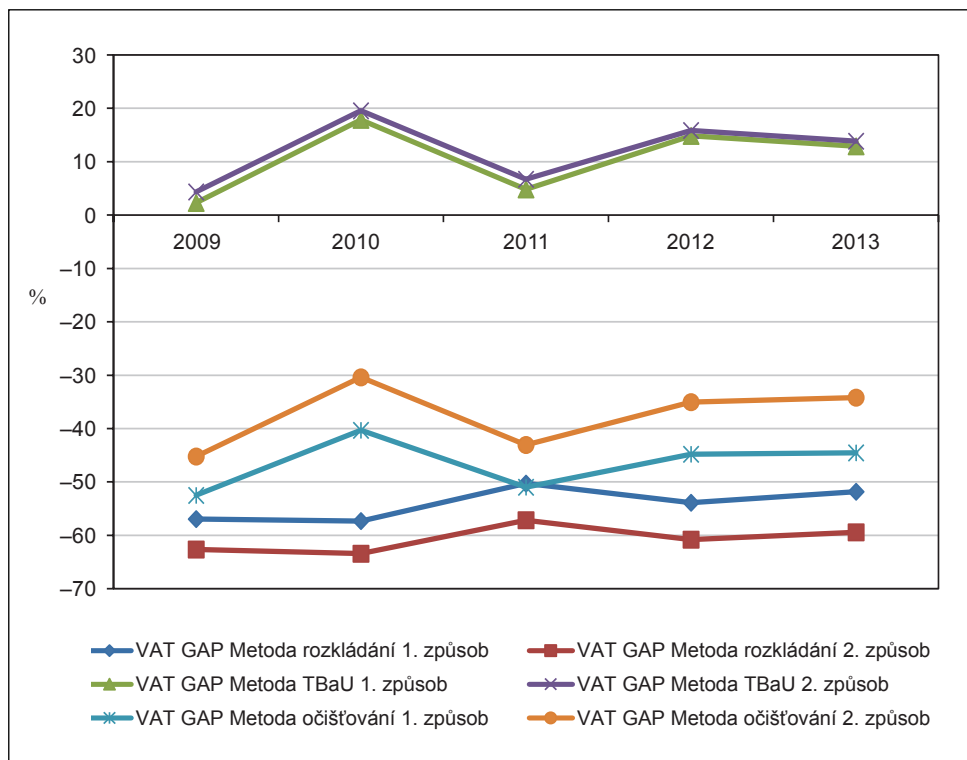
Zdroj: vlastní zpracování (2016) s využitím dat ČSÚ (2015b), MF ČR (Hrdlička, 2015a,b,c) a NKÚ (2015)

6 CASE na rozdíl od Reckonu uvádí veškeré hodnoty v mil. EUR.

7 TBaU – jedná se o metodu identifikace transakcí podléhajících DPH vycházející z tabulek dodávek a užití.

Diferenci autorských výpočtů od dat odhadu mezery DPH Nejvyššího kontrolního úřadu prezentuje obrázek 1.

Obrázek 1 | Rozdíly výsledků použitých metod oproti VAT GAP NKÚ (v %)

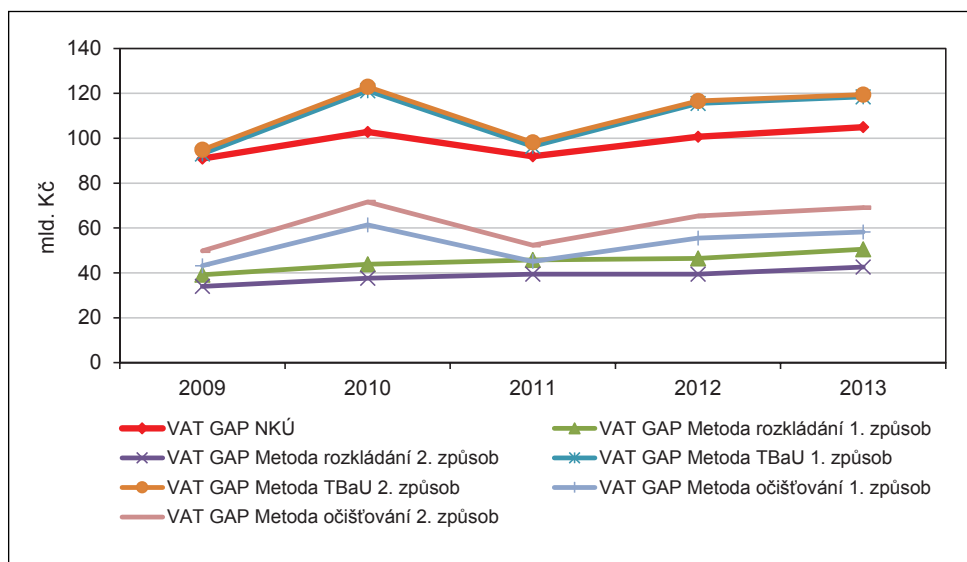


Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Výše uvedený graf separuje výsledky použitých metod do dvou úrovní. Vyšších hodnot je dosahováno metodou TBaU – tabulek dodávek a užití (prvním i druhým způsobem výpočtu), zatímco druhá úroveň je tvořena výsledky metody rozkládání a metody očišťování. Dle metod TBaU je odhad mezery DPH ve sledovaných letech v průměru o 10,534% (první způsob), resp. o 12,077% (2. způsob) větší oproti odhadu pomocí metody VAT GAP NKÚ. Naopak metody VAT GAP rozkládání (1. i 2. způsob) vykazují největší rozdíly – ve sledovaném období jsou roční odhady zjištěné těmito metodami o více než 50% nižší než odhad NKÚ. Odhady mezery DPH zjištěné pomocí metod očišťování jsou ve srovnání s odhady NKÚ nižší průměrně o 46,623% (1. způsob), příp. o 37,584% (2. způsob).

Tendence vývoje velikosti daňové mezery DPH lze identifikovat z obrázku 2.

Obrázek 2 | Vývoj odhadů mezery DPH vyčíslené jednotlivými metodami (v mld. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Tabulka 13 | Řetězové indexy a průměrné roční tempo růstu jednotlivých metod (v %)

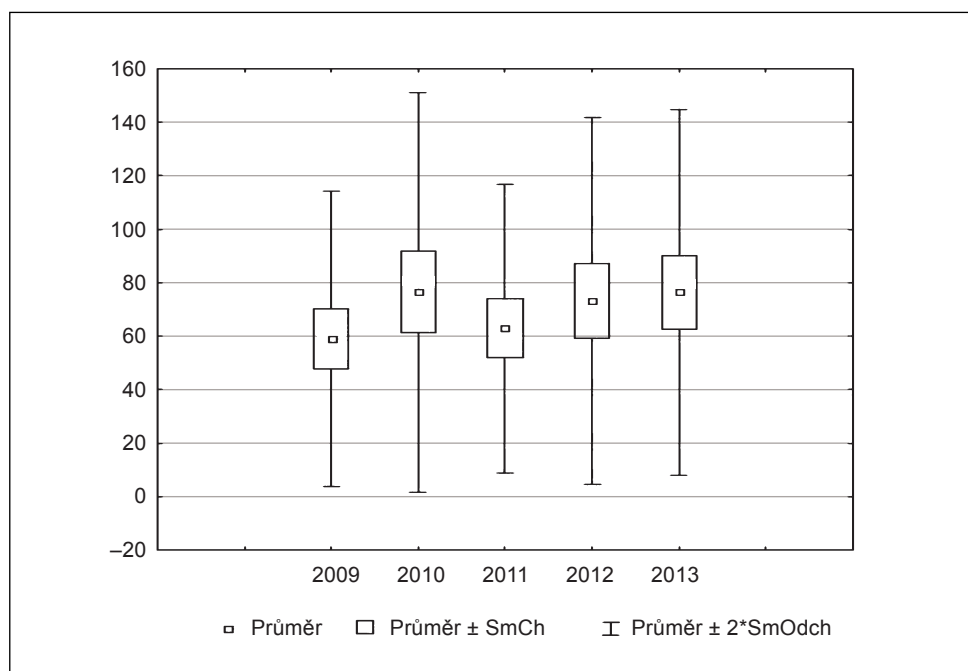
Metoda/Řetězové indexy	I _{2010/2009}	I _{2011/2010}	I _{2012/2011}	I _{2013/2012}	Průměrné roční tempo růstu (v %)
VAT GAP NKÚ	1,131	0,894	1,094	1,043	3,644
VAT GAP Metoda rozkládání – 1. způsob	1,121	1,042	1,015	1,089	6,591
VAT GAP Metoda rozkládání – 2. způsob	1,108	1,047	1,001	1,080	5,818
VAT GAP Metoda TBaU – 1. způsob	1,303	0,796	1,198	1,025	6,227
VAT GAP Metoda TBaU – 2. způsob	1,296	0,798	1,188	1,025	5,937
VAT GAP Metoda očišťování – 1. způsob	1,421	0,735	1,232	1,047	7,720
VAT GAP Metoda očišťování – 2. způsob	1,438	0,732	1,248	1,056	8,508

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Pokud bude odhlédnuto od úrovně hodnot, obdobnou tendenci vývoje lze identifikovat u dvou metod: metody tabulek dodávek a užití a metody očišťování (u obou metod v rámci obou způsobů výpočtu). Průběh těchto čtyř křivek se nejvíce podobá křivce výsledků mezery DPH prezentovaných NKÚ. Průběh křivky mezery DPH zveřejňované MF ČR nelze připodobnit, neboť se časové řady překrývají v nízkém počtu období. Z tohoto důvodu také nelze statisticky ověřit shody v trendech vývoje mezery DPH u dat prezentovaných MF ČR, NKÚ a autorských výpočtů.

Z uvedených řetězových indexů je patrné, že vypočtené odhady mezery DPH autory mají stejný směr vývoje s odhady NKÚ (s výjimkou meziroční změny 2010/2011 u obou způsobů metody rozkládání). Průměrné roční tempo růstu je u odhadů NKÚ nejnižší, z autorských metod je neblíže druhý způsob výpočtu metodou rozkládání. Obrázek 3 prezentuje rozmezí odhadů v jednotlivých letech:

Obrázek 3 | Krabicový graf – box plot – rozdělení odhadů mezer DPH v jednotlivých letech



Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Z krabicového grafu je zřejmé, že v průměru nejvyššího odhadu mezery DPH bylo dosaženo v roce 2010, kdy je vidět i největší rozpětí odhadů. Tomuto odpovídá i nejvyšší hodnota variačního koeficientu v uvedeném roce (odhady pomocí metody NKÚ nebyly do výpočtu zahrnuty).

Tabulka 14 | Variační koeficienty v jednotlivých letech

Variační koeficient /roky	2009	2010	2011	2012	2013
variační koeficient	0,467	0,489	0,429	0,470	0,447

Zdroj: vlastní zpracování, 2017

Celkově je variabilita odhadů relativně vysoká, avšak v jednotlivých letech nedochází k výrazným výkyvům variability odhadů mezery DPH.

3.1 Možné faktory variability výsledků odhadu a určení rozmezí výpočtů odhadu mezery DPH

Rozdíly ve výsledcích mezi jednotlivými odhady mezery DPH mohou být částečně způsobeny použitím jiných vstupních dat (dochází k neustálému doplňování národních účtů a jejich zpřesňování) a obměnami v použité metodice.

Různé metody používají sice stejné zdroje dat, ale odlišnou skupinu vstupních dat, takže stejný výchozí součet HDP je pak dle různých metod segmentován různě. Vzhledem k položkám, jež jsou započteny do výchozího HDP (nezjištěná ekonomika, prostituce, samosběr ovoce atd.), nelze za stávající úroveň poznání jednoznačně identifikovat, které položky mají největší vliv na rozdíly v odhadu dle různých metod. Identifikací detailních příčin rozdílů odhadů daňové mezery na DPH dle různých metod se budou autoři zabývat v návazné studii na základě zjištění širokého intervalu odhadů představených v tomto článku.

První metodou bylo rozkládání mezery na DPH jako pokus o replikaci postupu NKÚ, dle kterého získaný odhad předpokládá, že části nezjištěné ekonomiky jsou základem daně a následně se z nich počítá DPH. Běžnější (např. v případě společnosti Reckon, 2009) je však postup, kdy se k hodnotám přistupuje tak, že jsou již včetně DPH a následně se z nich toto DPH zjišťuje.

Odhad mezery DPH za ČR metodou tabulek dodávek a užití je publikován ve studii společnosti Reckon a ve studii CASE z roku 2013. Tato metoda vykázala nejvyšší hodnoty odhadů mezery DPH. Z výpočtů autorů je vidět, že výrazné vychýlení hodnoty mezery vykazuje rok 2010, což však autoři připisují skutečnosti, že v daném roce došlo ke zvýšení obou sazeb daně o jeden procentní bod.

Odhad mezery na DPH metodou očišťování HDP byly vypočteny dvěma přístupy, rozdíl v odhadech je způsoben použitím jiné průměrné sazby DPH a použitím odlišného přístupu k oddanění.

V příspěvku prezentovaná variabilita odhadů profiluje názor autorů, že by ze strany české státní správy mělo dojít k větší transparentnosti ohledně zveřejňování a publikace metodiky odhadů mezery DPH pro podporu širší odborné diskuze o problému. V některých státech toto zveřejňování funguje běžně (např. Slovensko, Švédsko či Velká Británie, kde HM Revenue & Customs již od roku 2009 každoročně publikuje zprávu s názvem *Measuring tax gaps*).

Závěr

Tato studie reaguje na nejasnosti ve stanovení daňové mezery DPH prezentované MF ČR a NKÚ a potřebu definovat význam ztrát na DPH pro státní rozpočet ČR. S ohledem na nedokonalosti metod a dostupnost dat je lépe hovořit o rozmezí odhadů daňové mezery DPH než o přesných číslech. Každá metoda odhadu vychází z jiných údajů a jinak s nimi pracuje, autoři se však domnívají, že jako minimální hranice odhadů může dobře posloužit postup použitý NKÚ a replikovaný autory pro roky 2009 až 2014. Při stanovení rozmezí daňové mezery lze využít odhad vycházející z identifikace transakcí podléhajících DPH. Výpočty vycházející z metody očišťování HDP lze využít při respektování její omezené vypovídací hodnoty v podmínkách ČR. Teoretická maximální výše odhadů daňové mezery DPH v ČR pak dle autorských výpočtů dosahuje hodnot více než 122 mld. Kč a interval odhadů se při zohlednění výsledků všech autory použitých metod tedy rozkládá od 33,969 mld. Kč do 122,974 mld. Kč, přičemž tento interval je v analyzovaných letech (až na mírný výkyv v roce 2010) konzistentní.

Literatura

- Canikalp, E., Unlukaplan, I., Celik, M. (2016). Estimating Value Added Tax Gap in Turkey. *International Journal of Innovation and Economic Development* 3(2), 18-25, , <https://doi.org/10.18775/ijied.1849-7551-7020.2015.23.2002>
- CASE (2013). Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report. [Cit. 2016-01-20] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf
- CASE (2014). Update Report to the Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States. [Cit. 2016-01-20] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf
- CASE (2015). Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report. [Cit. 2016-01-20] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf
- Cobham, A., Janský, P. (2017). Global Distribution of Revenue Loss from Tax Avoidance. [Cit. 2017-09-20] Dostupné z: <https://www.wider.unu.edu/publication/global-distribution-revenue-loss-tax-avoidance>
- Český statistický úřad (2015a). Tabulky dodávek a užití. [Cit. 2016-01-07] Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkaout.dod_uziti?mylang=CZ
- Český statistický úřad (2015b). Podrobné členění daní a sociálních příspěvků. [Cit. 2016-01-07] Dostupné z: https://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocenkavyber.gov_s?mylang=CZ
- Český statistický úřad (2017). Výdaje vládních institucí, domácností, neziskových institucí. [Cit. 2017-03-06] Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/cr/vydaje-vladnich-instituci-1995-2007-f0zcnu5ahb>
- Doktor, M. (2011). Zápis ze schůze Parlamentu ČR. [Cit. 2016-01-07]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/eknih/2010ps/stenprot/019schuz/s019021.htm>
- European Parliamentary Research Service (EPRS) (2015). Bringing Transparency, Coordination and Convergence to Corporate Tax Policies in the European Union. [Cit. 2017-04-06] Dostupné z: www.europarl.europa.eu/.../EPRS_STU%282016%29558776_EN

- Finanční správa ČR (2015). Přehled vývoje inkasa uvedených daní v ČR v letech 1993 až 2014. [Cit. 2016-02-15] Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-vyberu-dani/Inkasa_dani_1993-2014.xls
- Hanousek, J., Palda, F. (2001). Why People Evade Taxes in the Czech and Slovak Republics: A Tale of Twins. Working Paper CERGE-EI. [Cit. 2016-01-15] Dostupné z: <http://econwp.a.repec.org/eps/pe/papers/0205/0205003.pdf>
- Hanousek, J., Palda, F. (2006). Vývoj daňových úniků v ČR: analýza pomocí markovských řetězců. Finance a úvěr - Czech Journal of Economics and Finance, 56(3–4), 127–151.
- HM Revenue & Customs. Measuring tax Gaps. [Cit. 2016-12-15] Dostupné z: https://www.gov.uk/search?q=Measuring+tax+gap&show_organisations_filter=true
- Hrdlička, Z. (2015a). Průměrné sazby Ministerstva financí ČR za roky 2010 – 2014. Dopis č.j.: MF-50530/2015/2501-2.
- Hrdlička, Z. (2015b). Daňová mezera MF ČR, kontrolní akce NKÚ č. 14/17 II. VAT GAP. Dopis č.j.: MF-31068/2015/2501-2.
- Hrdlička, Z. (2015c). VAT gap a jeho struktura. Sborník daňové konference Ministerstva financí ČR: Rozšířením systému reverse charge proti daňovým únikům. [Cit. 2016-01-15] Dostupné z: http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Material_2015-12-04_Sbornik-ke-konferenci-o-reverse-charge.pdf
- Inštitút finančnej politiky (2012). Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty. [Cit. 2016-02-10] Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=8181&documentId=7171
- Inštitút finančnej politiky (2015). Daňový report Slovenskej republiky 2015. [Cit. 2016-02-13] Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=10490&documentId=13896
- Keen, M., Smith, S. (2006). VAT Fraud and Evasion: What Do we know and what can be done? National Tax Journal, 59(4), 861–887, <https://doi.org/10.17310/ntj.2006.4.07>
- Košťáková, T., Zídková, H. (2015). VAT Gap in the Czech Republic and Slovak Republic. Ekonomický časopis, 63(7), 705–717.
- Mach, P. (2012). Od ledna by měla platit jednotná DPH 17,5 %. [Cit. 2016-01-07] Dostupné z: http://ihned.cz/c3-59010910-000000_d-59010910-od-ledna-by-mela-platit-jednotna-dph-17-5
- Majerová, I. (2016). The Impact of Some Variables on the VAT Gap in the Member States of the European Union Company. Oeconomia Copernicana, 7(3), 339–355, <https://doi.org/10.12775/OeC.2016.020>
- Mihóková, L., Andrejovská, A., Buleca, J. (2016). Estimation of Vat Gap in Slovak Republic. Actual Problems of Economics, 180(6), 327–336.
- Nejvyšší kontrolní úřad (2015). Kontrolní akce č. 14/17 Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu. [Cit. 2016-01-07] Dostupné z: <http://www.nku.cz/kon-zavery/K14017.pdf>
- Reckon (2009). Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States. [Cit. 2016-02-05] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf
- Stavjaňová, J. (2014). Value added Tax Gap in The Czech Republic. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis, 62(6), 1427–1436, <https://doi.org/10.11118/actaun201462061427>
- Zídková, H. (2014). Determinants of VAT GAP in EU. Prague Economic Papers, 23(4), 514–530, <https://doi.org/10.18267/j.ppep.496>