

---

## DISKUSE METOD ODHADŮ MEZERY DPH<sup>1</sup>

Hana Zídková\*

### Úvod

V současné době je stále častěji diskutována problematika daňových podvodů, které nepříznivě ovlivňují výběr daní. Tento článek je zaměřen na podvody v oblasti DPH, resp. na pokusy o jejich kvantifikaci. Odhad velikosti tak skrytého jevu, jako je daňový podvod, je na celostátní úrovni vždy složitý. Existují různé metody, které se o to pokoušejí. Jsou rozděleny na tzv. metody „shora“ nebo-li „top-down“ a metody „zdola“ nebo-li „bottom-up“. První využívají makroekonomická a ty druhé mikroekonomická data.

Pro odhad úniků na DPH je využíván výpočet tzv. mezery DPH, která může být definována jako rozdíl mezi teoretickou daní a skutečně vybranou daní. Toto pojetí se vyskytuje ve většině mezinárodních odhadů Reckon (2009) nebo CASE (2013) i v odhadech, které si zpracovávají jednotlivé státy, např. Hansson a Wallberg (2008), HMRC (2011), Parsche (2008). Nicméně existuje i užší pojetí mezery DPH, např. v Novysedlák a Palkovičová (2012), kde se do ní zahrnuje jen rozdíl mezi teoretickou daní a přiznanou daní. Pokud někdo tedy daň přizná, ale nezaplatí kvůli platební neschopnosti, není to již v tomto užším pojetí součástí mezery DPH. Pro odhad mezery DPH jsou využívány zejména „top-down“ metody, které pracují s daty z národních účtů.

Cílem tohoto článku je v jeho první části nejprve popsat jednotlivé metody odhadu mezery DPH využitě v nedávných studiích, dále ve druhé části srovnat existující odhady za Českou republiku, případně na základě znalosti metod vysvětlit existující rozdíly v těchto odhadech. V závěru budou učiněna doporučení nejvhodnější metody odhadu mezery DPH.

---

\* Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví (hana.zidkova@vse.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.

## 1. Metody odhadů mezery DPH

Daňová mezera je z důvodu možnosti časového a prostorového srovnání většinou vyjádřena nejen v absolutní výši, ale i relativně jako:

$$MEZ_{DPH} = \frac{DP_{Teoretická} - DPH_{Inkaso}}{DP_{Teoretická}}, \quad (1)$$

kde  $MEZ_{DPH}$  = mezera DPH,  
 $DP_{Teoretická}$  = teoretická DPH odhadnutá z národních účtů,  
 $DPH_{Inkaso}$  = skutečné výnosy DPH (akualizované).

Vychází se z makroekonomických dat a teoretická daňová povinnost je odvozena z národních účtů. Tento postup předpokládá, že národní účty jsou doplněny o odhad stínové ekonomiky, která by za normálních okolností podléhala DPH, avšak nebyla vykázána v daňových přiznáních a DPH z ní odvedena nebyla. Český statistický úřad (dále jen „ČSÚ“) i statistické úřady ostatních členských států používají pro odhad stínové ekonomiky metodiku podle standardu Evropského systému národních a regionálních účtů; ESA (1995).

Standardně se při výpočtu teoretické daňové povinnosti vychází z tabulek dodávek a užití v národních účtech (dále jen „metoda tabulek užití“), kterou využil např. Reckon (2009), nebo CASE (2013). Dále existuje metoda, kterou používají členské země EU při výpočtu vážené sazby DPH (WAR<sup>2</sup>) pro účely zjištění odvodu do rozpočtu EU z tzv. třetího vlastního zdroje (dále jen „metoda WAR“). Tato metoda vychází také z tabulek dodávek a užití a navíc pracuje s údaji z daňových přiznání k DPH. Poslední metodou je úprava HDP (dále jen „metoda výpočtu z HDP“) tak, aby byl získán teoretický základ pro odvod DPH. Tuto metodu aplikovali ve svém odhadu mezery DPH na Slovensku např. Novysedlak a Palkovičová (2012). Metodu výpočtu z HDP rozpracovává také např. Mezinárodní měnový fond (MMF) v rámci svého projektu vývoje indikátorů, umožňujících hodnotit a zlepšovat správu daní v širokém okruhu zemí (CASE, 2013, s. 111).

Indikativně je ke zjištění výkonnosti DPH také využíván ukazatel, tzv. VAT revenue ratio, neboli VRR, uváděný např. v OECD (2011), který se vypočítává podle následujícího vzorce:

$$VRR = \frac{VR}{B \times r}, \quad (2)$$

kde  $VR$  = celkové výnosy z DPH,  
 $B$  = konečná spotřeba domácností, neziskových institucí a vládních institucí snižená o výnosy z DPH (protože konečná spotřeba je v národním účetnictví vyjádřena v konečných cenách včetně DPH),  
 $r$  = základní sazba DPH uplatňovaná v daném státě.

2 Weighted average rate.

Ukazatel VRR však vyhodnocuje nejen míru daňových úniků, ale také „čistotu“ daňového systému, protože skutečný stav porovnává s ideálním stavem. Indikátor VRR by byl roven jedné, kdyby neexistovaly žádné snížené sazby a osvobození od daně, veškerá konečná spotřeba by byla předmětem základní sazby DPH a zároveň by nedocházelo k daňovým únikům.

Keen (2013) a CASE (2013) porovnává tento indikátor s mezerou DPH (compliance gap)<sup>3</sup>, která je způsobena nesprávným uplatněním DPH, podvody či neplacením daně. Rozkladem VRR ratio lze získat mezeru DPH (compliance gap) a tzv. mezeru daňové politiky (policy gap), která je způsobena zavedením snížených sazeb a osvobození od DPH. Keen (2013) navíc ještě rozkládá mezeru daňové politiky na mezeru způsobenou používáním sazeb, které jsou nižší než sazba základní (rate gap), a na mezeru způsobenou aplikací různých osvobození od DPH, která zároveň způsobují nemožnost odečíst daň na vstupu u přijatých plnění, čímž dochází k porušení neutrality daně (exemption gap). Jde tedy o zajímavý analytický ukazatel, ale vzhledem k tomu, že VRR ratio nevyjadřuje mezeru DPH ve smyslu rozdílu mezi teoretickou a skutečně vybranou daní tak, jak jsou tyto pojmy chápány v tomto článku, uvádíme v Tabulce 1 jen jeho hodnoty publikované OECD za některé evropské státy.

**Tabulka 1**

**Indikátor VRR v některých evropských zemích v roce 2010**

Země	VRR	Země	VRR
Belgie	0,48	Nizozemsko	0,54
Česká republika	0,54	Polsko	0,46
Dánsko	0,58	Portugalsko	0,49
Estonsko	0,67	Rakousko	0,6
Finsko	0,54	Řecko	0,39
Francie	0,47	Slovensko	0,47
Irsko	0,46	Slovinsko	0,62
Itálie	0,41	Španělsko	0,46
Lucembursko	0,91	Švédsko	0,59
Maďarsko	0,52	Spojené království	0,47
Německo	0,55		

Zdroj: OECD National Accounts Statistics and OECD Tax Statistics (databases). Dostupné na: <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-tax-structures.htm>.

3 Což je pojetí mezery DPH používané v tomto článku.

## 1.1 Metoda tabulek užití

Tabulky dodávek a užití 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, hrubou tvorbu fixního kapitálu (dále jen „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, HTFK a vývoz. V tabulce dodávek je zaznamenána produkce a dovoz v základních cenách bez DPH a dalších daní z produktů. Mezispotřeba, konečná spotřeba, HTFK a vývoz jsou naopak vyjádřeny v kupních cenách, tedy včetně všech daní. Každý typ zdrojů a užití je rozdělen ještě do skupin produktů podle klasifikace CZ-CPA<sup>4</sup>, nejčastěji v dvoumístné úrovni (99 dvoumístných kódů<sup>5</sup>). 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 produktů<sup>6</sup> a DPH a odečítají se od nich dotace. Podrobněji o sestavování tabulek dodávek a užití pojednává např. Hronová a kol. (2009). Jako hodnota DPH je do tabulek dodávek a užití dosazována aktualizovaná hodnota skutečně vybrané DPH finančními úřady a je rozdělena podle kategorie produkce.

Při výpočtu teoretické daňové povinnosti pro účel zjištění mezery DPH se vychází z teoretického základu daně, do kterého se zahrnují všechny výdaje, u nichž nemůže spotřebitel uplatnit odpočet zaplacené DPH. Jde o konečnou spotřebu domácností a dále o výdaje subjektů, které nemají nárok na odpočet daně – tedy výdaje vládních institucí a neziskových organizací sloužících domácnostem, které nejsou z hlediska DPH považovány za osoby povinné k dani, a podniky, které poskytují tzv. plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet<sup>7</sup>. Výdaje těchto podniků a institucí se dělí na mezispotřebu a investice, tedy HTFK. Celkovou konečnou spotřebu, mezispotřebu a HTFK subjektů, které nemají nárok na odpočet, je možné zjistit z tabulek zdrojů a užití.

Konečná spotřeba je kvantifikována z tabulek užití a pro každý produkt je s použitím příslušné sazby zjištěna výše DPH odpovídající dané spotřebě. Pokud je některý typ produkce zdaněn více sazbami, je použita vážená sazba podle relativního poměru spotřeby jednotlivých druhů zboží a služeb podléhajících různým sazbám v rámci dané kategorie produkce. Vychází se ze sazeb DPH uvedených v legislativě upravující DPH v daném státě, v ČR je to zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).

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

5 Takto je publikuje ČSÚ, v Eurostatu je členění méně podrobné, zahrnuje 59 kódů.

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 Např. v oblasti školství, zdravotnictví, finančních a pojišťovacích služeb nebo transakcí s nemovitostmi.

Stanovení vážené sazby DPH je však poměrně pracné, protože je nutné vycházet z šetření o konečné spotřebě domácností. Tato šetření jsou však prováděna v klasifikaci COCOIP<sup>8</sup>, která neodpovídá přesně klasifikaci CZ-CPA používané v tabulkách dodávek a užití. Jako příklad lze uvést postup popsany v CASE (2013). Autoři rozčlenili výrobky a služby až na 2 513 položek odpovídajících šestimístnímu kódu CPA a přiřadili jim statutární sazby daně. Dále pak podle váhy jednotlivých položek ve spotřebě domácností vypočítali vážené sazby daně pro kategorie zboží a služeb agregované do dvoumístných kódů CPA. Váhy získali jednak z údajů o spotřebě domácností, kde však museli převádět čtyřmístné kódy COCOIP na šestimístné kódy CPA, a jednak je doplnili informacemi statistických úřadů v rámci výpočtu WAR. Vynásobením konečné spotřeby jednotlivých kategorií zboží a služeb jejich váženou sazbou získali teoretickou daňovou povinnost vyplývající ze spotřeby daného zboží a služeb a nakonec jejich součtem pak teoretickou daňovou povinnost vyplývající z celkové konečné spotřeby v konkrétním státě.

U mezispotřeby v odvětvích, která uskutečňují osvobozená plnění bez nároku na odpočet, je třeba odhadnout jejich podíl nároku na odpočet podle poměru jejich zdanitelných plnění na výstupu a poskytnutých plnění celkem. Procento neodečitatelné DPH v jednotlivých odvětvích bylo ve studii (Reckon, 2009) nazváno „propex“ (tj.  $1 - \text{podíl nároku na odpočet}$ ). Pokud jsou v odvětví poskytována jen zdanitelná plnění, propex je roven 0, naopak v případě 100% poskytování osvobozených plnění je propex roven 1. Teoretický základ daně pocházející z mezispotřeby daného odvětví je tedy pak vypočítán jako součet mezispotřeby jednotlivých kategorií produktů a služeb násobených jejich váženou sazbou a propexem. Odhad tohoto podílu je problematický, protože se v jednotlivých odvětvích a státech mění. Novější studie CASE (2013) postupuje stejným způsobem, používá však přesnější propex pro odvětví v jednotlivých státech. Zatímco Reckon (2009) např. kalkuloval neodečitatelnou DPH v odvětví finančních institucí jedním podílem ve výši 60 %, CASE (2013) uvádí, že měla pro každou zemi specifický propex založený na komunikaci s jednotlivými zeměmi.

V případě HTFK je situace ještě složitější než u mezispotřeby. Jednak není HTFK rozdělena v tabulkách užití podle jednotlivých odvětví a jednak zahrnuje i HTFK nepodnikatelských domácností<sup>9</sup>, která je také součástí teoretického základu daně, jelikož domácnosti nemohou DPH na vstupu odečíst. CASE (2013) vycházela při určení teoretického základu daně připadajícího na HTFK ze tří zdrojů: a) z tabulek užití; b) ze sektorových účtů, kde lze zjistit investice domácností, nefinančních podniků, finančních institucí, vládních institucí a neziskových organizací; c) a nakonec také z informací statistických úřadů při výpočtu WAR.

Pro výpočet konečné teoretické povinnosti k DPH je třeba kromě předchozích tří kroků (zjištění teoretické DPH připadající na konečnou spotřebu, mezispotřebu a HTFK) provést ještě úpravu týkající se malých podniků, které nejsou registrovány k DPH. Jejich mezispotřeba vstupuje do teoretického základu daně, protože nemohou

8 Classification of Individual Consumption by Purpose.

9 Konkrétně jde o investice do bydlení.

odečítat daň na vstupu, zatímco konečná spotřeba pořízená např. domácnostmi od těchto podnikatelů není předmětem daně. Dále je nutné provést další úpravy, které zohlední nemožnost uplatnění DPH na vstupu podnikateli. V České republice je to např. DPH zaplacená v ceně reprezentace a občerstvení a u osobních aut (před rokem 2009). Všechny výše uvedené úpravy vyžadují dobrou znalost legislativy týkající se DPH v daném státě, kde je mezera DPH počítána. Navíc je nutné přijímat určité předpoklady, např. ohledně poměru osvobozených a zdanitelných plnění u podniků, které uskutečňují plnění osvobozená od DPH, pokud nejsou k dispozici informace přímo z daňových přiznání. To všechno činí tuto metodu výpočtu teoretické daňové povinnosti, a tím i mezery DPH, značně pracnou.

## 1.2 Metoda WAR

Výpočet teoretické DPH touto metodou je vedlejším produktem tzv. modelu WAR, který používá ČSÚ pro výpočet vážené sazby DPH. WAR se zjišťuje pro účely výpočtu odvodu České republiky do rozpočtu Evropské unie v souladu s Rozhodnutím Rady EU (2007).

V modelu WAR je teoretickou DPH možné vypočítat obdobně jako v předchozí popsané metodě. Model využívá tabulek dodávek a užití a opět se vychází z toho, že teoretický základ DPH je vytvářen v první řadě konečnou spotřebou a dále pak mezispotřebou a HTFK, u kterých nebylo možné uplatnit DPH na vstupu. ČSÚ má k dispozici údaje z daňových přiznání poskytnuté finančními úřady a to mu umožňuje zjistit podíl plátců pro výpočet DPH neuplatněné při mezispotřebě a nákupu investic. To je zásadní výhoda oproti předchozí metodě, kde byly podíly nároku na odpočet v jednotlivých odvětvích 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. Konečná spotřeba vládních institucí a neziskových institucí sloužících domácnostem není uvažována. Jelikož model vyžaduje komoditní členění mezispotřeby a HTFK podle jednotlivých sektorů, jsou na základě podílů jednotlivých odvětví v sektorech modelově vytvářeny matice mezispotřeby a HTFK pro jednotlivé sektory.

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

Teoretickou DPH je pak možné chápat jako rozdíl mezi sumou konečné spotřeby, mezispotřeby a HTFK v konečných cenách včetně DPH a sumou těchto komponent užití v národním hospodářství bez DPH. Oddanění jednotlivých složek užití je provedeno pomocí vypočtené vážené sazby DPH v jednotlivých komoditních skupinách a na základě podílu plátců v případě mezispotřeby a hrubé tvorby kapitálu. Oddanění v tomto modelu je tedy odlišné od oddanění při převodu z kupních cen na základní

ceny, které se provádí při bilancování tabulek dodávek a užití, protože při běžném bilancování tabulek je použita pouze skutečně vybraná daň. Přesnější popis výpočtu vážené sazby DPH v jednotlivých komoditních skupinách a odhadu podílu DPH, která nemůže být nárokována z mezispotřeby a HTFK, lze nalézt v Zídková (2014).

### 1.3 Výpočet z HDP

Posledním způsobem výpočtu teoretické DPH je metoda využitá v Novysedlak a Palkovičová (2012). Pro Českou republiku ji použila v modifikované podobě např. Moravcová (2012) a Špičková (2013).

Tato metoda se nesnaží o vyčíslení teoretického základu daně z tabulek dodávek a užití a jeho následné násobení váženou sazbou podle jednotlivých komoditních kategorií, ale naopak očišťuje HDP od složek, které jí nepodléhají. Vychází ze základní rovnice makroekonomické rovnováhy:

$$Y = C + I + G + NX, \quad (3)$$

kde	$Y$	=	hrubý národní produkt,
	$C$	=	konečná spotřeba,
	$I$	=	investice,
	$G$	=	vládní výdaje na výroby a služby,
	$NX$	=	čistý vývoz.

Pro získání teoretického základu daně musí být nejprve hodnota HDP upravena o dovoz a vývoz, dále o investice a vládní výdaje tak, jak to vyplývá z rovnice ( $C=Y-I-G-NX$ ), kde investice mohou být nahrazeny HTFK. Z vládních výdajů se odečítají pouze výdaje na kolektivní spotřebu, např. na policii, obranu, soudy nebo infrastrukturu. Tato kolektivní spotřeba není předmětem DPH, protože jde o veřejnou správu, která je vyňata z ekonomické činnosti podle ZDPH. Výsledná konečná spotřeba musí být zvýšena o mezispotřebu a položky investic, u kterých v jednotlivých sektorech nelze uplatnit daň na vstupu, a tvoří tak součást teoretického základu daně. Tyto položky je tedy nutné zase k teoretickému základu daně přičíst. Celá částka HTFK a mezispotřeby se musí přičíst v případě vládních institucí a neziskových institucí, které poskytují pouze plnění, která nejsou předmětem DPH nebo jsou osvobozená. U finančních institucí se musí přičíst část mezispotřeby a HTFK, která odpovídá podílu neodečitatelné DPH v tomto sektoru. V sektoru nefinančních podniků by měla být přičtena část mezispotřeby a HTFK podniků, které poskytují osvobozená plnění od DPH bez nároku na odpočet. Sektor domácností zahrnuje i drobné podnikatele. Proto zde bude nutné přičíst část HTFK, která představuje nákup majetku (většinou bydlení) domácnostmi a také podnikateli – neplátcí.

Další úpravy se týkají výdajů nerezidentů na území ČR, které musí být přičteny, a naopak výdaje rezidentů v zahraničí odečteny od konečné spotřeby domácností. V národních účtech je totiž konečná spotřeba uváděna v tzv. národním pojetí, což znamená, že zahrnuje i výdaje rezidentů na konečnou spotřebu v zahraničí, a naopak

nezahrnuje výdaje nerezidentů v ČR (tzv. turistické saldo). Další položkou konečné spotřeby, která by měla být odečtena, je produkce domácností pro vlastní užití, která též nepodléhá DPH. Vhodné je rovněž odečíst část konečné spotřeby domácností, která je pořízena od neplátců DPH, protože z těchto plnění opět není odváděna DPH. Výsledný postup může být zjednodušeně shrnut vzorcem:

$$\begin{aligned}
 TZD = & HDP + Dovož - Vývoz - HTK - KS_{kol} + (MS + HTK)_{VI} + \\
 & (MS + HTK)_{NISD} + k_{FIN} \times (MS + HTK)_{Fin} + k_{NEF} \times (MS + HTK)_{NEF} + \\
 & HTK_D + (HTK)_{nepl} - PROD_{vlast} - KS_{od\_nepl} - KS_{rez} + KS_{nerez} ,
 \end{aligned} \tag{4}$$

kde	$TZD$	=	teoretický základ daně,
	$HDP$	=	hrubý národní produkt,
	$HTK$	=	hrubá tvorba kapitálu (hrubá tvorba fixního kapitálu, pořízení cenností a změna zásob),
	$KS_{kol}$	=	kolektivní spotřeba (např. výdaje na policii),
	$MS$	=	mezispotřeba,
	$Indexy$	=	$VI$ = vládní instituce, $NISD$ = neziskové instituce, $FIN$ = finanční sektor, $NEF$ = sektor nefinančních podniků, $D$ = domácnosti bez drobných podnikatelů, $nepl$ = drobní podnikatelé neplátcí,
	$k_{FIN}$	=	poměr, ve kterém nemají finanční instituce nárok na odpočet,
	$k_{NEF}$	=	poměr, ve kterém nemají nefinanční podniky nárok na odpočet,
	$PROD_{vlast}$	=	produkce domácností pro vlastní užití,
	$KS_{od\_nepl}$	=	konečná spotřeba domácností nakoupená od neplátců,
	$KS_{rez}$	=	spotřeba rezidentů v cizině,
	$KS_{nerez}$	=	spotřeba nerezidentů v ČR.

Po úpravách se tedy skládá teoretický základ daně z komponent HDP rozloženého na výdaje v národním hospodářství, které v sobě zahrnují neodečitatelnou DPH. Teoretický základ daně je pak třeba vynásobit průměrnou sazbou daně v ekonomice. Její zjištění je poměrně složité a může vycházet buď z daňových přiznání, nebo ze statistiky rodinných účtů.

V této metodě je tedy oproti metodě tabulek užití velkým zjednodušením použití celkové sazby nerozlišené podle jednotlivých kategorií zboží a služeb a typu užití.

## 2. Komparace odhadů a metod

V této části článku jsou komparovány existující odhady mezery DPH pro ČR v letech 2006–2010. Jedná se o odhady provedené v závěrečných pracích Zídková (2014), Špičková (2013) a Moravcová (2012) a výsledky publikované za Českou republiku v mezinárodní studii CASE (2013). Podle těchto odhadů se mezera DPH v roce 2010 pohybovala od 71,1 mld. (Špičková, 2013) po 109 mld. (CASE, 2013). Protože každá z metod vycházela z trochu jinak vypočítané teoretické daňové povinnosti, jsou v Tabulce 2 uvedeny odhady relativních mezer DPH, které jsou pro srovnání vhodnější.

**Tabulka 2**

**Odhady relativní mezery DPH v ČR vyjádřené v %**

	CASE (2013)	Zídková (2014)	Špičková (2013)	Moravcová (2012)
<b>2006</b>	16,00	19,32	16,58	26,00
<b>2007</b>	19,00	18,75	15,51	22,00
<b>2008</b>	23,00	18,59	19,72	26,00
<b>2009</b>	25,00	22,39	20,75	26,00
<b>2010</b>	29,00	26,02	20,87	28,00
<b>Průměr</b>	<b>22,40</b>	<b>21,01</b>	<b>18,69</b>	<b>25,60</b>

Zdroj: CASE (2013), Moravcová (2012), Špičková (2013), Zídková (2014).

Z tabulky je zřejmé, že mezera DPH podle všech odhadů v průběhu sledovaného období roste. Nejvyšší průměrnou mezeru DPH odhaduje Moravcová (2012) a nejnižší Špičková (2013).

Při zamyšlení nad rozdílnými odhady uvedených čtyř zdrojů můžeme vyjít z toho, že aktualizované příjmy DPH by měly být ve všech metodách výpočtu shodné, protože by měly být převzaty z tabulek zdrojů a užití v národních účtech. K rozdílu tedy dochází kvůli odlišné výši odhadnuté teoretické DPH.

CASE (2013) odhaduje ve většině posuzovaných let, s výjimkou roku 2006, teoretickou daňovou povinnost vyšší než metoda WAR, kterou použila Zídková (2014). Moravcová (2012) odhaduje ve všech letech mezeru DPH vyšší než ostatní studie. Špičková (2013) dochází ve všech letech k nižším odhadům než ostatní autoři s výjimkou roku 2008, kdy je její výsledek vyšší než odhad uvedený v Zídková (2014).

Všechny srovnávané studie používají metody vycházející z tabulek zdrojů a užití případně z input-output tabulek, které jsou podobné, ale matice mezispotřeby je symetrická a jsou publikovány ČSÚ jen jednou za 5 let (Hronová a kol., 2009). Špičková (2013, str. 79) vychází z kombinace metody výpočtu z HDP a metody tabulek užití, když teoretický základ daně stanovuje součtem komponent HDP, které podléhají dani. Jako základ používá sektorové členění konečné spotřeby, mezispotřeby a HTFK, ale

doplňuje je o údaje o HTFK za nefinanční podniky s kráceným nárokem na odpočet<sup>10</sup> a osvobozenou spotřebu domácností zjištěné z input-output tabulek. Dále využívá dat Ministerstva financí o spotřebě domácností nakoupené od neplátců DPH, která také nevstupuje do teoretického základu daně. Autorka používá velice zjednodušenou váženou sazbu DPH, při jejímž vyčíslení předpokládá, že jedna třetina spotřeby podléhá snížené sazbě DPH a dvě třetiny základní sazbě. Tuto váženou sazbu aplikuje na všechny složky teoretického základu daně, tedy nejen na konečnou spotřebu, ale i na mezispotřebu a HTFK. Navíc místo aktualizované daně z národních účtů používá skutečné inkaso daně publikované Ministerstvem financí. Použitím skutečného inkasa místo příjmů DPH vztažených k danému roku a zjednodušené vážené sazby DPH by mohly být vysvětleny její nižší odhady.

Moravcová (2012) používá k výpočtu teoretického základu daně jak metodu tabulek užití, tak metodu výpočtu z HDP. Teoretický základ daně jí vychází velmi podobně oběma metodami, protože metodu výpočtu z HDP upřesňuje podobně jako Špičková (2013) o údaje odvozené z input-output tabulek a data Ministerstva financí. Autorka používá jednu váženou sazbu DPH získanou z daňových přiznání na celý teoretický základ daně bez jeho rozčlenění na jednotlivé komponenty. Vážená sazba je sice přesnější než v případě Špičkové (2013), nicméně její plošné použití může způsobovat odlišnost odhadů. Mírné nadhodnocení těchto odhadů a jejich méně rostoucí trend oproti výsledkům studie CASE (2013) a Zídková (2014) mohou být způsobeny právě tím, že jednotlivé složky teoretického základu DPH jsou zdaněny ve skutečnosti odlišnými efektivními sazbami DPH podle toho, jakou mají strukturu. Ve spotřebě domácností bude pravděpodobně větší podíl zboží a služeb, které podléhají snížené sazbě nebo jsou osvobozeny od DPH, než v mezispotřebě a investicích např. finančního sektoru.

K přesnějšímu odhadu je zapotřebí zjistit efektivní sazby DPH v jednotlivých odvětvích. Potom je možné podle struktury jednotlivých složek teoretického základu daně určit výši teoretické DPH přesněji. Efektivní zdanění v jednotlivých odvětvích lze zjistit z tabulek užití, vyžaduje to však přiřazení statutárních sazeb DPH ke všem položkám produkovaným v každém odvětví a jejich vážení podílem spotřeby, případně mezispotřeby, bez možnosti nároku na odpočet těchto komodit v každém sektoru (domácnosti, vládní instituce, finanční a nefinanční podniky a neziskové instituce). Výpočet je tedy poměrně náročný na zpracování dat, která musí být čerpána hlavně z tabulek užití a dále z databáze spotřeby domácností v podrobnějším členění domácností v COCOIP. Podle popisu modelu WAR v Zídková (2014) se dále využívají váhy ve spotřebním koši pro index spotřebitelských cen, váhy pro index cen průmyslových výrobců, jiné datové zdroje pro specifické komoditní skupiny, odvětvová struktura mezispotřeby dané komoditní skupiny a případně expertní odhad (na základě znalostí o dané komoditní skupině či odvětví).

CASE (2013) využívá při odhadu mezery DPH metodu tabulek užití tak, jak je popsána v části 1.1. Využívá tedy vážených sazeb DPH vypočtených pro jednotlivé komoditní skupiny, a tedy i celá odvětví, zvlášť pro konečnou spotřebu, mezispotřebu

---

10 Z popisu metody není zcela jasné, zda zahrnuje také jejich mezispotřebu.

a HTFK. Problém s rozdílnou strukturou konečné spotřeby a mezispotřeby a HTFK jako v případě předešlých dvou studií zde tedy nevzniká. Podobně je tomu i u metody WAR, kde je aplikována vážená sazba na jednotlivé způsoby užití, tedy počítá se s jinou strukturou konečné spotřeby, mezispotřeby a HTFK.

Rozdíly mezi odhady CASE (2013) a Zídková (2014) lze tedy pravděpodobně vysvětlit odlišným výpočtem teoretického základu daně. CASE (2013) např. zahrnuje do teoretického základu daně výdaje vládních institucí. Není jasné, jestli jde o výdaje na kolektivní i individuální spotřebu. Výdaje na kolektivní spotřebu vládních institucí by do teoretického základu daně neměly být začleňovány, protože tato spotřeba DPH nepodléhá. Metoda WAR od konečné spotřeby odečítá zemědělské samozásobení nebo imputované nájemné, které DPH nepodléhají. Výše uvedené by tedy mohlo být důvodem nadhodnocení teoretické daně, a tím i daňové mezery ve studii CASE (2013).

Ve všech porovnávaných metodách a odhadech může výpočet teoretické daně trpět ještě jednou nepřesností, vyplývající z evidence HTFK v národních účtech. Jde o to, že HTFK je v tabulkách užití vyjádřena jako rozdílový údaj rovnající se částce, o kterou převyšuje pořízení majetku jeho prodej nebo vyřazení<sup>11</sup>. Proto teoretická DPH vypočtená z tohoto údaje nemusí odpovídat realitě. Daň není vypočtena z kupní ceny majetku jako skutečně zaplacená daň, která nebyla nárokována zpět, ale pouze z rozdílu mezi nákupy a prodeji. Svou roli zde více než u jiné složky navíc může hrát i jiné ocenění (Krejčí a Sixta, 2013), resp. vliv nákupů od neplátců<sup>12</sup>. Určitý vliv může mít i skutečnost, že v hrubé tvorbě kapitálu se nevykazuje podle standardů národního účetnictví ESA (1995) pořízení nevyráběných aktiv, která zahrnují jednak pozemky a jednak autorská práva a patenty. Z hlediska DPH je však někdy nákup pozemků zdaněn<sup>13</sup> a nákup patentů a autorských práv je zdaněn vždy.

## Závěr

Závěrem lze říci, že všechny výše popsané a porovnávané metody odhadu mezery DPH jsou založené na principu fungování DPH, ze kterého odvozují výpočet teoretického základu daně i vážené sazby daně. Využívají dat z národních účtů a některé kombinují i informace přímo z daňových přiznání. Stále se však jedná o odhady, nikoliv o přesnou kalkulaci, protože vycházejí ze statistického modelu národního účetnictví a nikoliv z přesných čísel za jednotlivé daňové subjekty. Tyto „top-down“ metody jsou schopné poskytnout agregátní odhad daňových úniků, ale nelze z nich vyčíst, ve které oblasti dochází k podvodům. K tomu slouží lépe „bottom-up“ metody založené na daňových auditech a analýze rizik, které vycházejí přímo ze zkušeností správců daně.

11 Tento údaj je uváděn v tržních cenách (pro statistické účely je majetek neustále přeceňován metodou průběžné inventarizace; Hronová a kol., 2009).

12 Přesný výpočet by byl komplikovaný a na národní úrovni asi nemožný. Prodej majetku subjekty, které nemají při jeho pořízení nárok na odpočet, je bez daně na výstupu. Pokud jej tedy jiný subjekt koupí, nevzniká neodpočitatelná daň. Rozdílový ukazatel by šlo použít za předpokladu, že je použitý majetek prodáván jen subjektům bez nároku, jakmile bude prodán subjektu s nárokem nebo vyřazen, uzavřený okruh se poruší.

13 V praxi České republiky to bylo málokdy, protože prodej pozemků byl ve většině případů osvobozen, od roku 2014 se však zdaňuje větší podíl pozemků.

Pokud bych měla doporučit vhodnou metodu pro měření mezery DPH v České republice, byla by to jednoznačně metoda WAR, která vychází z přesných údajů ČSÚ. Je však velice náročná na výpočet a využívá stávajícího modelu WAR, který byl vyvinut ČSÚ. Vzhledem k tomu, že se uvažuje o jiném, jednodušším výpočtu odvodů členských států do rozpočtu EU, mohlo by se stát, že tento model přestane být ČSÚ využíván a aktualizován. To by ovšem byla škoda, protože se výborně hodí právě k odhadu efektivního zatížení DPH v jednotlivých odvětvích v členění na jednotlivé sektory ekonomiky. Může být tedy dále využíván k analytickým účelům pro potřeby nejen výpočtu mezery DPH, ale i pro jiné cíle daňové politiky v oblasti DPH.

Ze srovnání odhadů mezery DPH vyplývá, že mezera DPH v ČR v roce 2010 dosahuje zhruba 25 % teoretické daňové povinnosti a stále roste. Stává se tedy znepokojujícím fenoménem, který nutí jednotlivé státy i Komisi EU hledat účinné nástroje v boji proti daňovým únikům v oblasti DPH. Pro úspěšné řešení tohoto problému je nutné jev nejen vyčíslit, jak se o to snaží v tomto článku rozebrané metody, ale také pochopit jeho příčiny.

Autoři CASE (2013) spojují růst české mezery DPH po roce 2007 jednak s ekonomickou recesí v roce 2008 a jednak se zvýšením snížené sazby z 5 na 9 % v roce 2008 a obou sazeb pak o jedno procento v roce 2010. Toto vysvětlení může být do značné míry pravdivé, ale je třeba poukázat na to, že souvislost mezi zvýšením statutárních sazeb a růstem daňových úniků se v poslední době neproказuje – Parsche (2008), Reckon (2009) nebo Zídková (2014). Zvyšující se daňové úniky mohou spíše souviset s možností neoprávněně uplatňovat odpočet daně vyplývající ze způsobu zdaňování dodávek mezi členskými státy EU. Osvobození dodávek zboží do jiných členských států a jejich následné zdanění pořizovatelem umožňuje tzv. kolotočové podvody, jejichž přesnější popis lze nalézt v judikátech Soudního dvora EU<sup>14</sup> nebo např. ve Frunza (2013). Úsilí členských států by tedy mělo být zaměřeno nejen na lepší výběr daně, ale také na úvahy o vhodnějším zdaňování intrakomunitárních dodávek.

## Seznam literatury:

- CASE, 2013. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 Member States*. CASE – Center for Social and Economic Research. [Citace 8.10.2013]. Dostupné z: <http://www.case-research.eu/en/node/57745>.
- FRUNZA, M.CH. 2013. Aftermath of the VAT fraud on carbon emissions markets. *Journal of financial crime*, vol. 20, no. 2, pp. 222–236.
- HANSSON, A.; WALLBERG, K. 2008. *Tax Gap Map for Sweden*, Swedish National Tax Agency [Citace 15.12. 2011] Dostupné z: [http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e-811ae46c823f800014872/Report\\_2008\\_1B.pdf](http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e-811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf).
- HM CUSTOMS AND EXCISE, 2011. *Measuring Tax Gaps 2011* [Citace: 18.12. 2011]. Dostupné z: <http://www.hmrc.gov.uk/stats/mtg-2011.pdf>.
- HRONOVÁ, S.; FISCHER, J.; HINDLS, R. a SIXTA, J. 2009. *Národní účetnictví: Nástroj popisu globální ekonomiky*. 1. vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. ISBN 978-80-7400-153-6.

14 C-354/03 Optigen, 355/03 Fulgrum a 484/03 Bond House Systems. C-439/04 Axel Kittel. C-384/04 Federation of Technological Industries.

- KEEN, M. 2013. *The Anatomy of VAT*. IMF Working Paper. [Citace 8.10. 2013]. Dostupné z: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf>.
- Moravcová J. 2012. *Daňové úniky v oblasti zdanění spotřeby*. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.
- KREJČÍ, I.; SIXTA, J. 2012. Využití alternativních metod při odhadech stavů a spotřeby fixního kapitálu. *Politická ekonomie*, 2012, roč. 60, č. 6, s. 780–800. ISSN 0032-3233.
- NOVYSEDLÁK, V.; PALKOVIČOVÁ, J. 2012. *The estimate of the value added tax revenue loss. Institute for Financial Policy*, The Ministry of Finance of the Slovak Republic [Citace: 25.10. 2012]. Dostupné z: [http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s\\_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426](http://www.finance.gov.sk/en/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=614&documentId=426).
- OECD, 2011. *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*, Center for Tax Policy and Administration [Citace: 8.9. 2013]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/tax/administration/42419552.pdf>.
- PARSCHE, R. 2008. *Despite increase in VAT rate to 19% in 2007, decline in revenue shortfall to 9% and an expected 9% for 2008*. Ifo Institut für Wirtschaftsforschung, München [Citace: 10.11. 2013]. Dostupné z: <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* [Citace: 17.12. 2011]. Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, 2009. Dostupné z: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/tax\\_cooperation/combating\\_tax\\_fraud/reckon\\_report\\_sep2009.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf).
- ROZHODNUTÍ RADY, 2007. Rozhodnutí Rady ze dne 7. června 2007 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství. 2007/436/ES, Euratom.
- ŠPIČKOVÁ, I. 2013. *Tax gap a Voluntary compliance jako jedna z možností jejího snižování*. Disertační práce. Česká zemědělská univerzita v Praze.
- ŽÍDKOVÁ, H. 2014. *Analýza mezery DPH*. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.

## DISCUSSION OF METHODS ESTIMATING THE VAT GAP

**Abstract:** The paper focuses on methods of quantification of VAT evasion. It describes the top-down methods using the National Accounts data for the calculation of the theoretical VAT liability. These methods first compute the theoretical VAT base in the whole economy. Then the base is multiplied by the weighted average VAT rate to get the theoretical VAT. The VAT gap is then obtained as the difference between the theoretical VAT liability and the accrued VAT revenues of the state budget. The first method described is based on the supply and use tables; the second method is a product of the calculation of a weighted average VAT rate by a model (WAR) performed by statistical offices. The third one is derived from the GDP as reported in the National Accounts. Finally, estimates of the VAT gap in the Czech Republic for 2006 to 2010 are compared and the differences in the methods discussed.

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

**JEL classification:** H26, H21, C67