

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Tax gap a Voluntary compliance jako jedna z možností jejího snížení

Disertační práce

Autor: Ing. Iveta Špičková

Odborný školitel: Doc. Ing. Antonín Valder, CSc.

Praha 2013

Obsah

1	ÚVOD	1
2	TEORETICKÁ VÝCHODISKA	3
2.1	Cíle teoretických východisek.....	3
2.2	VYMEZENÍ POJMŮ	4
2.2.1	Tax gap	4
2.2.2	Voluntary compliance	4
2.2.3	Daň, daňová povinnost	5
2.2.4	Daňová soustava.....	5
2.2.5	Správa daní	5
2.2.6	Daňový odpor	6
2.2.7	Daňové úniky	7
2.2.8	Daňová morálka	9
2.2.9	Korupce	10
2.2.10	Šedá ekonomika	11
2.3	TAX GAP	13
2.3.1	Definice tax gap	13
2.3.2	Rozbor tax gap	14
2.4	Měření tax gap	15
2.5	Metody redukce tax gap	19
2.6	Tax gap a DPH	22
2.6.1	DPH obecně.....	22
2.6.2	DPH v ČR.....	23
2.6.3	DPH jako zdroj rozpočtu EU	24
2.7	Měření DPH gap v zemích EU	25
2.8	Měření DPH gap v České republice	31
2.9	Voluntary Compliance.....	33
2.9.1	Daňová spolupráce	33
2.9.2	Monitorování spolupráce.....	34
2.9.3	Strategie zvyšování ochoty ke spolupráci	37
2.9.4	Obecně k voluntary compliance	41
2.9.5	Strategie zvyšování ochoty platit dobrovolně daně.....	43
2.9.6	Voluntary compliance u velkých daňových subjektů	46

2.9.7	Voluntary compliance a DPH	47
2.9.8	Voluntary compliance a snižování tax gap	51
2.9.9	Daňové amnestie jako forma voluntary compliance	52
2.9.10	Voluntary compliance v některých vybraných zemích	53
2.10	Analýza strategie voluntary compliance v členských zemích IOTA	57
2.11	Role mezinárodní spolupráce	63
2.11.1	Společné kontroly „Joint audits“	64
3	ZHODNOCENÍ TEORETICKÝCH VÝCHODISEK PRO STANOVENÍ CÍLŮ PRÁCE.	66
4	CÍL A METODIKA DISERTAČNÍ PRÁCE	68
4.1	Cíl disertační práce	68
4.2	Metodika disertační práce.....	69
4.2.1	Metodika zpracování teoretických východisek	69
4.2.2	Metodika zpracování vlastní disertační práce	70
4.2.3	Spojitosť zvoleného tématu s podnikovou a odvětvovou ekonomikou	71
4.2.4	Vývojový diagram metodiky zpracování zadaného tématu:	73
5	Návrh modelu stanovení velikosti DPH gap v ČR	74
5.1	Stanovení DPH gap top – down metodou	74
5.2	Stanovení DPH gap v ČR bottom - up metodou	83
6	ANALÝZA DPH GAP	84
6.1	Gross a net DPH gap	84
6.2	DPH gap z hlediska příčin vzniku	86
6.3	Typy daňových úniků na DPH	88
6.4	Metody redukce DPH gap	91
6.4.1	Opatření vedoucí k pozitivnímu vnímání DPH.....	92
6.4.2	Opatření proti daňovým podvodům na DPH.....	93
6.4.3	Zvýšení efektivity vymáhací činnosti	99
6.4.4	Zavedení strategie voluntary compliance.....	99
6.5	Možné dopady redukce DPH gap.....	100
7	IMPLEMENTACE VOLUNTARY COMPLIANCE V ČR	102
7.1	Rozbor strategie voluntary compliance	102
7.1.1	Analýza právního stavu sankcí.....	103
7.1.2	Analýza distorze pohledu	106
7.2	Konstrukce modelu implementace voluntary compliance.....	107

7.2.1	Zařazení poplatníků do modelu.....	108
7.2.2	Řízení rizik v modelu	109
7.2.3	Postup při zavedení modelu	110
7.2.4	Další postupy na straně daňové správy	114
7.2.5	Měření úspěšnosti.....	117
7.2.6	Redukce tax gap jako důsledek zavedení voluntary compliance	119
8	SHRNUTÍ VÝSLEDKŮ DISERTAČNÍ PRÁCE S UVEDENÍM NOVÝCH POZNATKŮ A DISKUSE.....	121
9	ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ PRO VYUŽITÍ NAVRHOVANÝCH ŘEŠENÍ V PRAXI..	129
	SEZNAM SCHÉMÁT	138
	SEZNAM OBRÁZKŮ	139

SEZNAM ZKRATEK

ČR	Česká republika
ČSÚ	Český statistický úřad
DG TAXUD	Generální ředitelství pro daně a cla (EU)
DPH	Daň z přidané hodnoty
EK	Evropská komise
EU	Evropská unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HDP	Hrubý domácí produkt
HMRC	Britská daňová správa (Her Majesty Revenue and Customs)
IFP	Inštitút Finančnej Politiky
IOTA	Mezinárodní organizace daňových správ
IRS	Daňová správa USA (Internal Revenue Service)
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OLAF	Evropský úřad pro boj proti podvodům (European Antifraud Office)
POP	Postup k odstranění pochybností
QRM	Systém rychlé reakce (Quick Reaction Mechanism)
TIEA	Dohoda o výměně informací (Tax Information Exchange Agreement)
USA	Spojené státy americké
VAT	Daň z přidané hodnoty (Value added tax)
VIES	VAT Information Exchange System

1 ÚVOD

Stát v historickém vývoji postupně přijal povinnosti plnění určitých funkcí. Ty jsou dnes všeobecně přijímány jako samozřejmé, žádoucí. Pokud je chod ekonomiky příznivý a tok příjmů nutný pro zajištění těchto atributů postačí na krytí výdajů, není společnost na sledování příjmů státu nijak příliš zainteresována. Služby státu poskytované občanům jsou přijímány jako samozřejmost, zajištění příjmů k jejich krytí je starostí příslušných institucí. Tento zdánlivě bezstarostný stav je stimulován i stále zdůrazňovanými makroekonomickými ukazateli růstu HDP, příznivými čísly zaměstnanosti. Společnost si nepřipouští, že by se mohlo cokoli pokazit.

Pokud nastane situace, že ekonomika přestane růst a objeví se prvky nastávající krize, do popředí zájmu veřejnosti se dostávají pojmy státní rozpočet, vyrovnanost příjmů a výdajů, veřejná zadluženost. Zároveň se předmětem zájmu stává výběr daní.

Na druhé straně veškerá podnikatelská činnost ve svobodném hospodářském systému je a zůstane vždy zaměřena k jedinému hlavnímu cíli, a tím je dosažení zisku a jeho optimalizace. Rovněž aktivity nepodnikatelských subjektů inherentně směřují k optimalizaci užitek, ať již finančních či hmotných. Pouze veřejně prospěšné aktivity nevidí cíl své činnosti v zisku, ale v obecném užitku pro společnost. Pohled na daně je z pohledu těch, kdo je mají platit, více či méně nepřátelský.

Přístup k daním má svůj filozoficko-sociologický aspekt. Závisí na politické vyspělosti, vztahu ke státnímu systému, sociálním cítěním, kázni. Tyto aspekty, jakkoli nemohou být kvantifikovány žádnými matematickými modely, jsou mimořádně významné. Jsou v daném momentě dány celkovou morálkou společnosti, vzděláním a výchovou. Tam, kde tyto prvky chybí, lze těžko očekávat v krátkodobém horizontu výrazné zlepšení daňové morálky. Společnost musí chápat, že daně nejsou zlem, ale obecně užitečným nákladem, kterým stát zajišťuje plnění svých základních úkolů ve všech sférách vnitřních i zahraničních.

Makroekonomické výkazy ukazují, že dlouhodobá nevyrovnanost státních rozpočtů je běžným jevem a ve světě je jen málo ekonomik, které dlouhodobě pracují s rozpočtem vyrovnaným. Klíčovou otázkou je, jak zajistit vyrovnanost výdajů s příjmy při daném růstu či poklesu HDP. Krácení výdajů se jeví jako jednodušší metoda s rychlejším možným efektem, nikoli však se sociálně šetrným dopadem. Zvýšení příjmů je obtížnější. Má své politické konsekvence a tudíž i menší či větší podporu veřejnosti závislou na míře uvědomění

společnosti. Přesto jak OECD¹, tak orgány Evropské unie nabádají, aby stejné úsilí jako krácením výdajů bylo věnováno i zvýšení příjmů státního rozpočtu.

Vzhledem k členství ČR v Evropské unii má otázka vyrovnaného státního rozpočtu a míry zadluženosti i další rovinu. Jedním z důležitých úkolů hospodářské politiky Evropské unie je zajištění příjmů umožňujících financování chodu celého společenství. Výše případných rozpočtových deficitů jsou přísně sledovány.

Hlavním zdrojem příjmů státního rozpočtu jsou příjmy daňové. Výběr daní má klíčovou roli v dodržení plánovaného schodku státního rozpočtu. Oživení ekonomiky provázené zvýšením HDP má plně pozitivní vliv na rozpočet jedině tehdy, pokud se podaří vybrat v náležitě výši i daně. Na daňové správy je proto kladen úkol vybrat daně ve výši odpovídající skutečné ekonomické činnosti obyvatelstva a zamezit rostoucím daňovým únikům. Aby bylo možné tento cíl splnit, je třeba hledat zdroje a příčiny úniků a vyčíslit jejich podíl na celkově neodvedené dani. Proto byl zaveden ekonomický pojem tax gap (daňová mezera), tedy rozdíl mezi daní, která by měla být odvedena na základě veškeré realizované ekonomické činnosti a daní skutečně vybranou.

Tax gap se obecně sestává jednak z přiznané, ale nezaplacené daňové povinnosti, dále z vyhýbání se placení daní v rámci platných právních norem (tzv. tax avoidance) a dále z úmyslných daňových úniků stojících mimo zákon (tzv. tax evasion). Do oblasti tax gap dále spadají veškeré nezdaněné výnosy z šedé ekonomiky.

Evropská komise klade na zjišťování velikosti tax gap a její analyzování velký důraz, a to zejména v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH gap). Přestože neexistuje jednotná metodika, jak DPH gap stanovovat, je zřejmá snaha její výši každoročně vykazovat a mezi členskými státy porovnávat. Lze konstatovat, že pokud nebudou přijata opatření zamezující růstu daňových úniků a tím i tax gap, lze očekávat růst rozpočtových problémů členských zemí a následně i další snižování výkonnosti jednotlivých ekonomik.

Disertační práce je zaměřena na stanovení velikosti DPH gap v České republice a analýzu příčin jejího vzniku a dále na strategii dobrovolného plnění daňových povinností jakožto možného prostředku snížení tax gap. Uvedené problematice není v ČR dosud věnována ze strany finanční správy ČR ani odborné veřejnosti výraznější pozornost. Hlavním záměrem práce je napomoci změně tohoto postoje.

¹ Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Stanovení oblasti zkoumání v rámci disertační práce vychází z analýzy situace v zahraničí, kde většina států provádí kvalifikované odhady daňové mezery a hledá cesty k jejímu snižování a situace v České republice, kde této problematice zatím není věnována odpovídající pozornost. Na základě skutečností vyplývajících z teoretických východisek jsou stanoveny cíle disertační práce.

2.1 Cíle teoretických východisek

Disertační práce zahrnuje vědecké zkoumání dvou problematik. Teoretická východiska jsou rovněž vytýčena dvěma paralelními cíli.

Prvním cílem je zpracování tematiky tax gap² ve světě a v zemích Evropské unie. Navazuje zaměřením na DPH coby nejvýznamnější daň z hlediska příjmů státního rozpočtu a následné zkoumání tax gap na DPH, čili DPH gap.

Druhým cílem je charakteristika problematiky spolupráce poplatníků s daňovými správami, konkrétně dobrovolné spolupráce, tzv. voluntary compliance³.

Vzhledem k tomu, že ani jedno z uvedených témat není v České republice předmětem širšího zájmu, jsou teoretické podklady téměř výlučně čerpány ze zahraničních zdrojů.

Cíle teoretických východisek lze popsat v následujících bodech:

1. Obecný úvod do daňové problematiky se zaměřením na vymezení pojmů souvisejících s výběrem daní, včetně daňové morálky, korupce a šedé ekonomiky
2. Literární rešerše k obecné problematice tax gap
3. Výběr konkrétní daně pro další vědecké zkoumání
4. Charakteristika problematiky DPH gap v zemích EU a v ČR
5. Literární rešerše k problematice daňové spolupráce se zaměřením na voluntary compliance
6. Analýza strategie voluntary compliance v členských zemích IOTA
7. Zhodnocení teoretických východisek pro stanovení cíle práce

² Tax gap obecně je rozdíl mezi výnosem daní a hodnotou, která by měla být vybrána při respektování daňových zákonů

³ Dobrovolné plnění daňových povinností

2.2 VYMEZENÍ POJMŮ

2.2.1 Tax gap

Tax gap (daňová mezera) je dána rozdílem mezi teoretickým výpočtem hodnoty výnosu daně a skutečnou částkou vybranou daňovou správou.

Pojem tax gap se sestává ze slov „tax“, v překladu daň, daňový a „gap“, v překladu deficit, mezera, schodek (Adam, 1995).

Vzhledem k tomu, že se jedná o pojem, jehož zavedení v České republice je nové (v odborné české literatuře se poprvé vyskytuje v roce 2010), není žádný překlad ustálený a definovaný. V práci je proto používán původní anglický výraz „tax gap“ a není překládán. V některých jednotlivých případech je dle kontextu použit výraz daňová mezera.

2.2.2 Voluntary compliance

Voluntary compliance znamená dobrovolné plnění daňových povinností poplatníkem. Tento pojem lze vysvětlit i jako ochotu k dobrovolné spolupráci s daňovou správou.

Přesný překlad tohoto pojmu do českého jazyka nebyl v žádné odborné literatuře ani slovníku nalezen. Sestává se ze slov „voluntary“, v překladu dobrovolný a „compliance“, v překladu shoda, souhlas, povolení (Elman, 2005).

Business slovník (link: <http://www.businessdictionary.com/definition/voluntary-compliance.html#ixzz2Ffct6wci>, 20. 12. 2012) definuje voluntary compliance jako předpoklad, že daňoví poplatníci budou konat v souladu s daňovými zákony a vykazovat své příjmy daňové odpočty poctivě a čestně.

Stejně jako v předchozím případě, je i tento výraz v práci ponechán bez překladu. V některých jednotlivých případech je pro lepší vyjádření smyslu textu použit výraz dobrovolná spolupráce, ochota ke spolupráci či dobrovolné plnění daňových povinností. Opakem je pojem noncompliance, v této práci překládáný jako nespoupráce.

Problematika tax gap i voluntary compliance je v disertační práci řešena jednak v souvislosti s finanční správou a dále v úzkém kontextu s daňovými úniky, které jsou v přímé vazbě na daňovou morálku, korupci a šedou ekonomiku. I když bližší rozbor a dokazování těchto souvislostí není předmětem této práce, je z důvodu uvedení do problematiky zpracována stručná rekapitulace některých pojmů.

2.2.3 Daň, daňová povinnost

„Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentní. Pravidelně se opakuje v časových intervalech, např. každoroční placení daně z příjmů, nebo je nepravidelná a platí se za určitých okolností, např. při každém převodu nemovitostí“ (Kubátová, 2003).

„Neúčelovost daně znamená, že výnosy z daní tvoří peněžní balík, který se rozděluje podle stanovených pravidel. Nelze určit, k čemu posoužil určitý výnos daně. Neekvivalentnost znamená, že není vztah mezi výší daňového zatížení určitého subjektu a hodnotou služeb, které čerpá z veřejného rozpočtu“ (Březina, 2005).

Daňová povinnost je zákonem stanovená povinnost přiznat a zaplatit daň. Podle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“), vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.

2.2.4 Daňová soustava

Soubor všech daní vybíraných v určitém státě tvoří jeho daňovou soustavu. Smyslem je zajistit státu dostatek prostředků k plynulému financování státního rozpočtu a tím umožnit řádné fungování státu se všemi jeho fiskálními, regulačními, stabilizačními i sociálními funkcemi.

Obecně se daně dělí na **daně přímé**, tj. z důchodu a majetku a **daně nepřímé**, tj. ze spotřeby. Přímé daně jsou poplatníkovi vyměřeny podle výše dosaženého důchodu v daném zdaňovacím období a majetkové situace. Daňové břemeno nese poplatník, který je zároveň plátcem daně.

V ČR do této skupiny patří daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitostí, daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí a daň silniční.

Daňové břemeno u nepřímých daní nese spotřebitel, plátcem je ale výrobce nebo obchodník. Do nepřímých daní v ČR patří DPH, spotřební daň a ekologické daně.

Daňovou soustavu tvoří soubor právních předpisů, které mají kogentní charakter. Nelze je tedy vykládat jinak, než jako povinnost dodržovat, neboť jsou vynutitelné mocí.

2.2.5 Správa daní

Správa daní je postup, jehož cílem je správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 2 zákona DŘ).

Správu daní zajišťuje **Finanční správa České republiky**, která byla ustanovena zákonem č. 456/2011 Sb. Jejímí orgány jsou Generální finanční ředitelství („GFŘ“), Odvolací finanční ředitelství a 15 finančních úřadů (14 krajských a Specializovaný finanční úřad). Úlohou této instituce je správa a výběr daní, kromě spotřebních, které spravuje celní správa. Od roku 2014 je plánováno zavedení jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů, tzv. „JIM“.

Finanční správa je klientsky orientovaná. Služby daňovým poplatníkům a plátcům jako prostředek ke zvýšení míry dobrovolného plnění daňových povinností jsou součástí strategických cílů (Ministerstvo financí, 2000). Klientskou orientaci zdůrazňuje i zřízení Specializovaného finančního úřadu (od 1. 1. 2012), který spravuje přibližně 1000 daňových subjektů s obratem nad 2 mld. Kč. V souvislosti se správou daní jsou v této práci používány zejména pojmy:

- správce daně – zajišťuje administrativu daní ze strany státu
- daňový subjekt, též poplatník nebo plátce (u spotřebních daní a DPH)
- daňová správa – obecný název používaný zejména v souvislosti s daňovými správami ostatních zemí
- finanční správa – ekvivalent pro daňovou správu používaný pro ČR

2.2.6 Daňový odpor

Daňový odpor představuje postoj daňového subjektu k placení daní. Stojí na zcela opačném pólu k voluntary compliance a je zdrojem zvyšování tax gap. Problematiku daňového odporu popsal Polok (2008). Nízké daně mohou podněcovat k určitému jednání nebo provozování určité činnosti, vysoké naopak mohou od nich odrazovat. Stejně tak i podpora, poskytovaná z přerozdělování výnosů daní může být stimulační, její neposkytnutí naopak demotivační. Dalším souvisejícím tématem je i otázka daňové spravedlnosti – tedy kdo a v jaké míře má přispívat na společné výdaje komunity tak, aby to bylo spravedlivé. Všechny tyto ekonomicky obecně známé věci však mohou v dnešní době narážet na velmi jednoduchou, ale přitom zcela zásadní věc: negativní postoj v podobě daňového odporu ze strany těch, kterým zákony ukládají daňovou povinnost. Tyto daňové subjekty svůj postoj a postup projeví zcela nepokrytě v podobě nepřiznání daně, zkrácení daně a konečně i nezaplacením vlastní přiznané daňové povinnosti. Patří sem samozřejmě i úmyslné vyhýbání se daňovým povinnostem, stejně jako i případné omyly z titulu neznalosti daňového zákona. Výsledkem tohoto odporu je, že stát na daních neobdrží to, co mu podle zákona bezprostředně náleží. Mocně působícím faktorem odporu je i nejistota z nestability, která vedle nejistoty podnikatelského prostředí

tento jev dále zvyšuje. Obdobné je to i s korupcí – tato zkracuje daně (na úplatky je potřeba mít peníze a krácení daní je jedním z jejich zdrojů). Naopak pozitivním faktorem se jeví vstřícný klientský, resp. dokonce po zkušenostech jiných daňových správ i přímý partnerský přístup, který nejen příznivě působí na daňové poplatníky, ale významně šetří čas správcům daně a tím zlevňuje daňovou správu. Dobré a srozumitelné vysvětlení daně věci poplatníkovi zvyšuje pravděpodobnost jeho správného postupu.

2.2.7 Daňové úniky

Pouze tři věci jsou v životě jisté: smrt, daně a neúprosná snaha lidstva vyhnout se obojímu (Klepper, Nagin, 1989).

Pojem **daňový únik** není v rámci daňové soustavy definován. Daňový únik lze chápat jako soubor aktivit, jejichž cílem je minimalizovat či přímo anulovat daňovou povinnost, čili zvyšovat tax gap.

Mezinárodně užívané dělení daňových úniků vychází z terminologie užívané původně v anglosaských zemích. Jejich definice je následující.

- Tax avoidance - daňový únik, který je dosahován legálními prostředky (Adam, 1995). Zahrnuje vyhýbání se dani v mezích zákona na základě využití mezer v legislativě, a to nejen daňové. Rozpory a neprovázanost soustavy zákonů tyto úniky umožňují.
- Tax evasion – daňový únik nebo nelegální vyhýbání se placení daní. Též trestný čin snížení splatné daně falešným daňovým přiznáním (Adam, 1995). Představuje vždy porušení zákona. Může být úmyslný či neúmyslný.

Vančurová (2010) uvádí, že **minimalizace daňové povinnosti** (též optimalizace daňové povinnosti) je racionálním ekonomickým chováním daňového subjektu, se kterým stát počítá.

Dělí ji na následující stupně:

- Daňová úspora – znamená využití všech postupů povolených daňovým zákonem.
- Odložení daně – představuje odklad daňového závazku do budoucnosti (např. tvorba rezerv)
- Vyhnutí se dani – představuje minimalizaci daně prostřednictvím zákonodárcem nezamýšlených skulin. Není v rozporu se zákonem ve smyslu trestní postižitelnosti, je však nemorální.
- Daňový únik – protiprávní jednání daňového subjektu s cílem zkrátit daňovou povinnost. Při větším rozsahu se může jednat o trestný čin krácení daně.

Přitom platí, že vyhnutí se dani i daňový únik provedený jedním daňovým subjektem má za následek zvýšení zatížení všech ostatních subjektů a porušení daňové spravedlnosti.

Z výše uvedeného lze dovodit, že zákonný únik se nazývá vyhýbání se dani, zatímco daňovým únikem jsou nazývány nezákonné aktivity neboli daňové podvody.

Vliv vyhýbání se dani na výši tax gap není vždy zcela jednoznačný. V některých případech, jako je například účelový přesun sídla subjektu do daňového ráje, přičemž veškeré aktivity jsou řízeny a vykonávány v tuzemsku, jde nepochybně o složku tax gap. Přestože je změna sídla legální, skutečná rezidentura subjektu je v tuzemsku a daňová povinnost by měla být odvedena rovněž v tuzemsku.

Daňové úniky (podvody) znamenají porušení zákonů a bez výjimky zvyšují tax gap. Většina daňových úniků je úmyslná. Do této kategorie spadají i neúmyslné daňové úniky, tedy například chyby plynoucí například ze špatného pochopení zákona nebo z prostého zapomnění odvést z příjmu daň.

V kontextu se zkoumáním tax gap jsou v této práci analyzovány úmyslné daňové úniky.

Daňový únik je vždy spojen s rizikem odhalení a tudíž s obavou. Ta je tím větší, čím pravděpodobnější je možnost odhalení. Souvisí tedy přímo se systémem kontrol a trestů, eventuálně dalších postihů, s touto činností spojených. Vnímání nebezpečnosti těchto aktivit se odvíjí od politických postojů a od ekonomických cílů hodnotícího subjektu, jeho vzdělání a soudnosti.

V době fiskální konsolidace, kdy státy potřebují zvýšit své příjmy a redukovat výdaje, je rozsah daňových podvodů velmi omezujícím faktorem.

V České republice je tolerance vůči všem aktivitám vedoucím ke snižování daňové povinnosti značná, neboť se jedná o možnost vedoucí k rychlému zařazení mezi úspěšné. Rozsahu daňových úniků napomáhá příliš častá novelizace daňových a souvisejících zákonů, rozdílné výklady daňových poradců a správců daně, rozsudky soudů nejrůznějších stupňů a jejich aplikace do správy daní. Se vstupem do Evropské unie se uvolnil pohyb peněz, zboží i osob. Sjednocení legislativ a pravomocí kontrolních orgánů zemí EU za tímto stavem stále zaostává.

V daňové praxi se lze setkat s řadou firem, které zajišťují daňovou optimalizaci, daňové plánování, zakládají společnosti v daňových rájích, a svoji činnost propagují pod heslem “zaplatit na daních co nejméně.“ Hranice mezi daňovým únikem, daňovou optimalizací a daňovým plánováním je velmi tenká a snadno překročitelná, přitom ze strany Finanční správy často velmi těžko prokazatelná.

Boj s daňovými úniky je cestou, jak snížit tax gap a zvýšit příjmy státního rozpočtu. Předpokladem jeho úspěšnosti je odborná fundovanost Finanční správy a její optimální organizační struktura, spolupráce s policií, s daňovými správami ostatních zemí a osvěta obyvatelstva.

2.2.8 Daňová morálka

Jako protipól k daňovým únikům stojí pojem daňová morálka. Daňová morálka je podle Alma (2004) definována jako vnitřní motivace k placení daní.

Je obecně uznanou skutečností, že existují země s vysokou daňovou morálkou. V Evropě jsou to například skandinávské země, Velká Británie, Švýcarsko. Morálnost společnosti není v těchto zemích jen v daňové kázni, projevuje se i v celkovém přístupu ke státu. Nepoctivost je morální přestupek a je všeobecně odsuzována, s odpovídajícími společenskými důsledky.

Již v roce 1972 byl vytvořen model (Allingham a kol., 1972), který ukazoval, že rozšíření daňových úniků je v negativní korelaci s pravděpodobnou detekcí a výší trestu. Byl velmi kritizován. V mnoha zemích je výše potencionálního trestu odstrašujícího od úniků příliš nízká, aby vysvětlila vysoký stupeň daňové morálky a spolupráce. Mnoho pozdějších studií vysvětluje daňovou spolupráci tím, že udržitelný daňový systém je založen na spravedlivém systému zdanění a odpovědné vládě, čehož lze dosáhnout pevnou vazbou mezi výběrem daní a růstem veřejných statků. Pokud poplatníci vidí, že jejich požadavky jsou adekvátně vládou přijímány a veřejné statky vzrůstají, jejich ztotožnění se státem také vzrůstá, čímž vzrůstá i ochota k placení daní.

Alm a kol. (2004) provedl výzkum, jaké faktory ovlivňují daňovou morálku. Data byla sbírána v letech 1990 a 1995. Původně byly porovnávány USA a Španělsko, později byl výzkum rozšířen na další evropské země. Výzkum se soustředil na tradiční témata, jakými jsou vliv daňové kontroly, penále a výše daňových sazeb na ochotu spolupracovat a platit daně. Výsledky ukázaly, že spolupráci poplatníků nelze vysvětlit výhradně tradiční ekonomickou analýzou zaměřenou na represivní složky. Vědecké výzkumy se obecně soustředí na otázku, zda rozdílné přístupy k hodnotám a sociální normy mají za následek měřitelné rozdíly v ekonomickém chování občanů. Jedna z oblastí, ve které se tyto studie ukazují být zvláště významné, je ochota k dobrovolnému placení daní. Ukazuje se, že její úroveň se v jednotlivých zemích značně liší, ale tyto odlišnosti nelze vysvětlit pouze standardními ekonomickými modely.

2.2.9 Korupce

Jedním z fenoménů současného veřejného života je problematika korupce. Organizace Transparency International (2009) definuje korupci jako zneužití svěřených pravomocí za účelem získání nezaslouženého osobního (soukromého) prospěchu. Konkrétněji se jedná o příslib poskytnutí nebo o poskytnutí jakékoli neoprávněné výhody v něčí prospěch za určitou formu odměny. Existují různé typologie korupce. U korupce ve veřejném sektoru se nejčastěji uvádí rozlišení na korupci byrokratickou a korupci politickou. První typ je praktikován (často špatně placenými) úředníky veřejné správy, druhý reflektuje symbiózu politické elity s vlivnými ekonomickými skupinami. V některých zemích se setkáváme i s tzv. systematickou korupcí, kdy se tyto dva druhy korupce vzájemně podporují. Jiné přístupy rozlišují korupci kontrolovanou a nekontrolovanou nebo korupci vycházející z poptávkové strany a z nabídkové strany. Mezi negativní dopady vysoké míry korupce patří podkopávání legitimacy veřejných institucí (oslabení důvěry v právní stát) a vytváření paralelních, nevolených a nedemokratických mocenských struktur. Neefektivní rozdělování veřejných prostředků, deformace hospodářské soutěže a nadbytečné transakční náklady pro podnikání ústí ve zpomalení hospodářského růstu. Ze společenského hlediska korupce prohlubuje sociální nerovnosti a deformuje rovné příležitosti. Často se stává nástrojem organizovaného zločinu. Dlouhodobě vysoká míra korupce poškozuje pověst země v zahraničí a dehonestuje pojetí cti ve společnosti.

Proti korupci se snaží bojovat i Evropská komise. V březnu 2010 zahájil OLAF⁴ provoz nového on-line systému pro hlášení podezření z podvodu. Tento systém umožňuje občanům EU anonymně hlásit případy podezření na korupci či podvod a zároveň umožňuje inspektorům OLAF komunikovat s ohlašovatelem. OLAF si od zavedení tohoto systému slibuje jednodušší a otevřenější spolupráci s občany EU, a tedy i více oznámení podezření na podvod či korupci. Zároveň systém díky možnosti komunikace s ohlašovatelem zajišťuje větší spolehlivost ohlášení.

Ačkoli by se mohlo zdát, že problematika korupce s vyšší tax gap na první pohled nesouvisí, je tomu právě naopak. Jak vyplývá z výše uvedených citací, korupce ovlivňuje důvěru poplatníků ve stát a tím i ve spravedlivý daňový systém. Ochota k placení daní a spolupráci s daňovou správou v takovém prostředí rapidně klesá, tax gap naopak vzrůstá.

⁴ European Commission's Anti-Fraud Office

Nezanedbatelnou je i skutečnost, že prostředky ke korupci lze nejsnáze získat zatajením výsledků ekonomické činnosti, tedy daňovými úniky či přímo převodem části činnosti do sféry šedé ekonomiky.

2.2.10 Šedá ekonomika

Šedá ekonomika je další pojem, který úzce souvisí s daňovými úniky a s tax gap. Fassmann (2009) definuje šedou ekonomiku jako „stínovou ekonomiku charakterizovanou jako příjmy, resp. činnosti, jejichž nejbytostnějším zájmem je, aby zůstaly skryty (alespoň před orgány státního represivního aparátu), dále neformální aktivity nebo transakce, které nezahrnují platby a které jsou určeny ušetřit nákupy a konečně ty činnosti, které v konečném důsledku sice vedou k oficiálním příjmům, ale jejichž samotný zdroj, či lépe řečeno cesta jejich nabytí je v rozporu s platnými zákonnými pravidly, nařízeními a dohodami.“

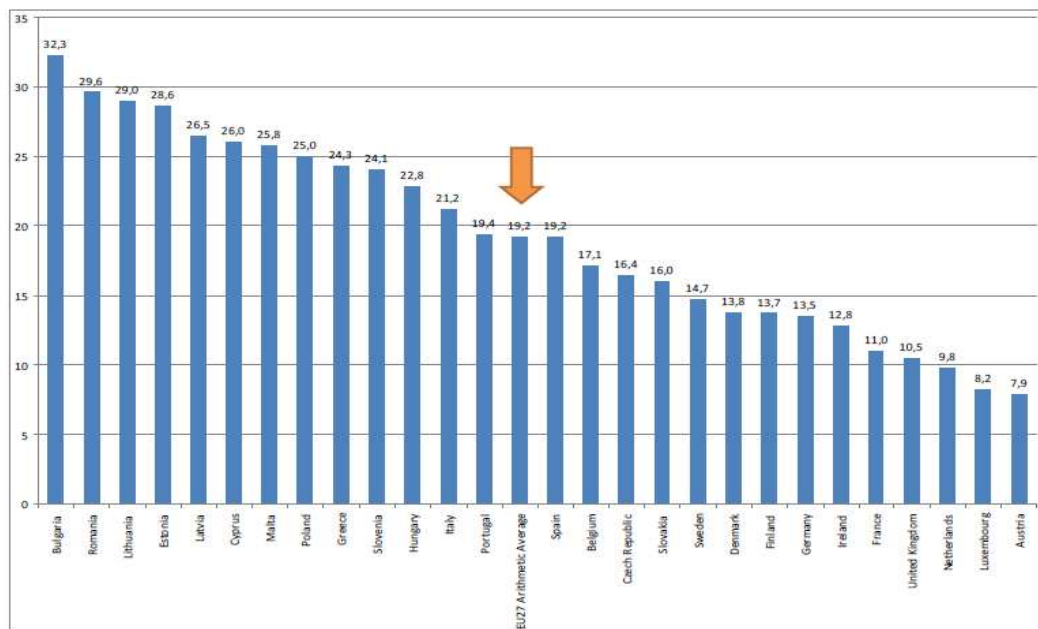
Torgler a Schneider (2006) ve svém článku šedá ekonomika, instituce a daňová morálka zabývají vztahem mezi těmito veličinami. Uvádějí, že v posledních dvaceti letech prudce vzrostlo množství studií, které se zabývají šedou ekonomikou. Bohužel, získat přesné informace z této oblasti je prakticky nemožné, neboť všechny subjekty zapojené do těchto transakcí si přejí zůstat neidentifikovány. Z tohoto důvodu odhad rozsahu šedé ekonomiky lze považovat za vědeckou náruživost k poznání neznámého. Podobné tendence lze nalézt i v ostatních oblastech, které se zkoumají neviditelné aktivity v rámci šedé ekonomiky. Studie zabývající se v sedmdesátých letech korupcí byly silně omezeny a přeneseny na pole sociologické a politické. Počet ekonomických studií o korupci strmě vzrostl od devadesátých let. Důvodem je, že při transformaci socialistických ekonomik se jasně ukázalo, že institucionální slabost a korupce se staly hlavními překážkami tržních reforem.

Friedman a kol. (2000) uvádí, že země s vysokým stupněm korupce mají i vysoký podíl šedé ekonomiky.

Aktivity spadající do šedé ekonomiky by většinou měly být předmětem zdanění, neboli jedná se o složku generující tax gap. Typickou šedou ekonomikou je práce načerno (bez platné pracovní smlouvy), existence více pracovních poměrů zároveň, nezaúčtování poskytnutých služeb, nezdanění přijatých plateb (zejména v hotovosti). Rozsah šedé ekonomiky v ČR v roce 2009 je odhadován podle studie "The Shadow Economy in Europe (2010) na 23 mld. EUR, tj. více než 500 miliard Kč.

Rovněž odhady šedé ekonomiky v zemích EU v průměrném rozsahu jedné pětiny HDP ukazují, o jak závažný problém se jedná.

Obrázek č. 1: Odhad rozsahu šedé ekonomiky v zemích EU v roce 2011 v % HDP



Zdroj: Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, 2012

Údaje z národních účtů, které jsou v disertační práci použity pro výpočet DPH gap, určitý podíl šedé ekonomiky zahrnují. ČSÚ navyšuje HDP o odhady šedé ekonomiky. Pro hodnocení metodiky započtení jejího podílu nebyly nalezeny podklady. Vzhledem k zaměření disertační práce na daňovou problematiku není šedá ekonomika předmětem dalšího zkoumání.

2.3 TAX GAP

S ohledem na vzrůstající počet objem daňových úniků, které stojí mimo zákon, ale i rozsah daňového plánování a daňové optimalizace, které jsou v dimenzích daňové legislativy (viz. Kapitola 5.4 Daňové úniky), je pro daňové správy stále těžší zajistit výběr daní odpovídající skutečnému rozsahu výkonnosti ekonomiky. Měření tax gap, neboli rozdílu mezi daněmi skutečně vybranými a potenciálními, stojí proto v popředí zájmu mnoha organizací zabývajících se zajištěním fiskálních příjmů a ekonomického růstu. Kromě daňových správ jednotlivých zemí je to zejména Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“), Mezinárodní organizace daňových správ (dále jen „IOTA“) a další. V rámci EU je věnována problematice tax gap velká pozornost, a to zejména v oblasti DPH.

2.3.1 Definice tax gap

Tax gap (daňová mezera) je dán rozdílem mezi teoretickým výpočtem hodnoty výnosu daně při použití výchozích makroekonomických dat a skutečnou částkou vybranou daňovou správou. Zpravidla se člení ještě na tzv. gross tax gap (hrubou částku) a net tax gap, tj. gross tax gap sníženou o dodatečně vymoženou daň na základě kontrol a jiných zákroků správce daně, včetně dodatečně podaného daňového přiznání (DG Taxation and Customs Union, 2009).

Daňová správa USA (Internal Revenue Service, dále jen „IRS“), definuje tax gap jako agregátní množství pravdivé daňové povinnosti uložené zákonem za určité zdaňovací období, které není zapláceno dobrovolně a včas (IRS, 2007).

Podle britské daňové správy (Her Majesty Revenue and Customs, dále jen „HMRC“) je tax gap definován jako rozdíl mezi vybranými daněmi a tím, co by mělo být vybráno při dodržení všech zákonných povinností (HMRC, 2010). Z toho vyplývá, že pod pojmem tax gap se rozumí výpadek (manko, propad) daňových příjmů v důsledku podvodů, omylů, nezaplacení daní a různých umělých schémat vedoucích k vyhýbání s daňové povinnosti.

V důsledku lze tedy pojmem tax gap označit kvantifikaci daňových úniků. Přesto pojmy tax gap a daňový únik nejsou totožné, jak z výše uvedených definic vyplývá, do tax gap je počítána i daň, která byla přiznána, ale nebyla zaplácena.

2.3.2 Rozbor tax gap

Rozborem tax gap se podrobně zabývá OECD v závěrečné zprávě týkající se monitorování spolupráce poplatníků (OECD, 2008a), kde je uvedeno následující:

Daňový potenciál (tax potential, též potential tax liability) je potencionální hodnota výnosu z daní vypočítaná jednak z údajů národních účtů, statistických dat a případných prognóz. Je to částka, která by byla vybrána na daních v případě optimální aplikace daňových zákonů.

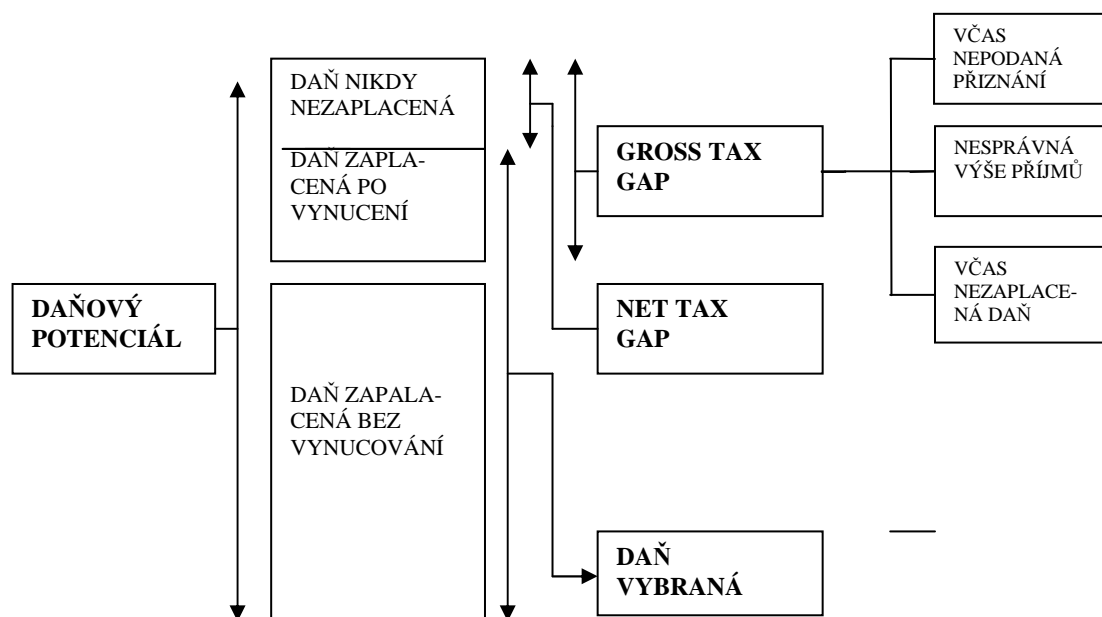
Vybraná daň je celková výše daně vybraná na základě přiznané a vyměřené daně.

Gross tax gap je celková výše daní nezaplacených dobrovolně.

Net tax gap je celková výše daní, které zůstávají nezaplaceny po vynucení.

Daňový potenciál je součtem net tax gap a vybrané daně.

Schéma č. 1: Rozbor tax gap



Zdroj: OECD, 2008a, s. 16, vlastní zpracování

Celková ztráta daňových příjmů na DPH se sestává ze dvou částí, a to ze ztráty z titulu neúspěšného výběru již vyměřené daně (tzv. Gross tax gap) a ze samotné DPH gap (tzv. Net tax gap). Samozřejmě, u vyměřené daně existuje pravděpodobnost, že bude v budoucnu zaplacená, neboť je mimo jiné předmětem vymáhání daňovou správou. DPH gap vzniká souhrnem daňových úniků různého původu, proto je její přesné stanovení velmi problematické. Pro dosažení co nejobjektivnějšího výsledku je třeba využít více metod.

Další hledisko, které uvádí HMRC (2009), je rozdělení tax gap podle původu vzniku na následující kategorie:

- skrytá ekonomika
- kriminální útoky
- tax evasion
- tax avoidance
- chyby
- nezaplacení daně
- chybná interpretace zákona
- opomenutí přiměřené opatrnosti

Podle Americké daňové správy (IRS, 2007) se daňová mezera skládá z:

- nepřiznaných příjmů (nonfiling), kdy daňový subjekt vůbec své příjmy nepřizná a tudíž nezplatí žádné daně
- podhodnocených příjmů (underreporting), kdy případně daňový subjekt sice své příjmy přizná, ne však ve správné výši.
- nezaplacených daní (underpayment), kdy dojde k přiznání příjmů v plné výši, daňový subjekt ale vyměřenou daň nezplatí.

Celková tax gap se skládá z jednotlivých tax gap podle druhů daní. Například švédská daňová správa dělí tax gap na dani ze závislé činnosti, dani z příjmů, DPH, příspěvcích na sociální pojištění a spotřební dani (Swedish National Tax Agency, 2008). V podmínkách ČR je významnou zejména tax gap vzniklá na daních z příjmů, DPH a spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že platby sociálního pojištění nepatří do daňové soustavy, není výpadek těchto odvodů součástí tax gap. Určitě se ale jedná o významnou mezeru v celkových příjmech státního rozpočtu související s tzv. „černým zaměstnáváním“ a celkově s šedou ekonomikou.

2.4 Měření tax gap

Pojem měření tax gap je prakticky ve všech dostupných materiálech volně zaměňován s pojmem odhad tax gap. Důvodem je skutečnost, že zjišťování velikosti tax gap není

skutečným exaktním měřením, ale kvalifikovaným odhadem provedeným na základě metodik, které jednotlivé daňové správy doporučují použít.

OECD (2008a) definuje dvě metody zjišťování velikosti tax gap. U nepřímých daní tzv. top - down metodu, to znamená, od vrcholu pyramidy směrem dolů. Velikost tax gap je odhadnuta podle rozdílu daně zaplacené od výše teoretické daňové povinnosti. Zdroje pro výpočet jsou nezávislé na daňové správě. U nepřímých daní se operuje s pojmem VTTL (VAT theoretical tax liability), tj. teoreticky vypočítaný výnos z DPH. VTTL je teoretická hodnota daně, která měla být vybrána při dodržení zákonem stanovených požadavků, bez úmyslu zatajovat příjmy, bez nezákonného chování a bez chyb pramenících z neznalosti předpisů. Je konstruována především z makroekonomických agregátů národních účtů, a to zejména spotřeby domácností, vládních výdajů, investičních výdajů na bydlení a příslušnými opravami a dále s ohledem na neregistrované subjekty.

U přímých daní tzv. bottom – up metodu, to znamená, ode dna pyramidy směrem vzhůru, Komponenty tax gap jsou hodnoceny z interních zdrojů daňové správy. Jsou to zejména přehledy, administrativní a operativní data. Za nejspolehlivější měření botom – up metodou je považováno provedení dostatečného počtu náhodných daňových kontrol. Například v Dánsku byly jako podklad pro bottom-up měření v roce 2006 použity výsledky 22 tisíc náhodných kontrol (IOTA, 2010). I když je tento typ kontrol povrchnější než cílené, hloubkové kontroly prováděné na základě rizikové analýzy, náhodnost jejich výběru jim dává váhu statistické významnosti použitelné pro přepočet mezery v celostátním měřítku. Výsledky ale nezahrnují podíl nezaplacených daní z šedé ekonomiky, která většinou není při náhodných kontrolách odkryta. Důležité je, že daňová správa má přehled, které skupiny daňových subjektů se podílí na mezeře, v jaké oblasti a jakou formou. Výsledky proto slouží i jako manažerský nástroj pro cílené zaměření kontrolní činnosti.

Pro měření tax gap neexistuje jednotná metodika. Je známo, že daňové správy jsou konfrontovány se širokým spektrem různých tax gap, každou z nich by měly spravovat. Z toho vyplývá, že každý pokus o měření celkové tax gap se musí sestávat z měření separátních mezer podle jednotlivých daní, z nichž každá je měřena odlišnou metodikou pro každou spravovanou daň.

Průkopníky v měření tax gap byly v Evropě Velká Británie, Švédsko, mimo Evropu pak Austrálie a USA.

HMRC zjišťuje tax gap u všech spravovaných daní. U přímých daní nepoužívá top - down metody, neboť zdroje dat pro odhad touto metodou nejsou dostatečně srovnatelné a nelze z nich provést robustní odhad daňové povinnosti. HMRC upozorňuje, že všechny odhady jsou zatíženy chybami vyplývajícími ze zvolené metodiky. Výsledky stanovení jsou uvedeny v tabulce č. 1.

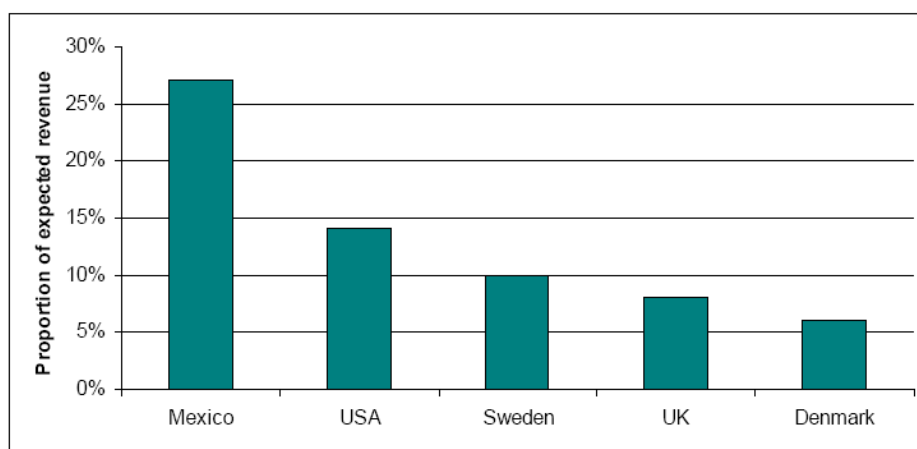
Tabulka č. 1: Tax gap pro jednotlivé daně spravované HMRC v letech 2006 – 2010 v %

Druh daně	2006-2007	2007-2008	2008-2009	2009-2010
DPH	13,5	12,4	12,5	13,8
Spotřební daně	8,6	7,7	7,7	6,5
Daň z příjmů, soc. pojištění	5,4	5,2	5,2	5,8
Korporátní daň	10,6	9,3	10,3	11,7
Ostatní přímé daně	7,5	7,5	6,5	4,9
Celková tax gap	8,0	7,4	7,1	7,9

Zdroj: HMRC 2011, vlastní překlad

Následující schéma ukazuje, jak velké jsou procentuální podíly odhadované tax gap z celkových daňových příjmů. Zdaleka nejvyšší podíl tax gap vykazuje Mexiko, a to přibližně cca 27%. USA odhadují velikost tax gap na 14%, sledované evropské země se pohybují na hranici 10% a méně.

Obrázek č. 2: Mezinárodní odhad velikosti tax v roce 2007/2008



Zdroj: HMRC, 2009, str. 9

V materiálu Tax gap map for Sweden (Swedish National Tax Agency, 2008) je uvedeno rozdělení metod měření tax gap na makrometody a mikrometody.

Makrometody výpočtu tax gap – tzv. topdown metody, jsou nazývány nepřímé metody odhadu tax gap. Data jsou získávána nezávisle na zdaňovacím procesu. Tyto odhady jsou srovnávány se skutečně vybranou daní, rozdíl je tax gap.

Mikrometody – bottom-up metody, tax gap je odhadována pomocí dat od fyzických osob a společností. Všem mikrometodám je společné, že z informace o chování vzorku poplatníků je vyvozen závěr, který je přenesen na větší skupinu.

Povinností švédské daňové správy (Swedish National Tax Agency, 2008) je zajistit, že ty daně, na kterých se Švédsko demokraticky usneslo, byly také zaplacený. Jednou z cest jak vyhodnotit, jak daňová správa plní tuto svoji povinnost, je měření tax gap.

Během roku 2007 se daňová správa pokusila spočítat velikost tax gap a vytvořila tzv. „Tax Gap Map“. Mapa ukazuje rozdíly v tax gap mezi různými oblastmi a různými skupinami subjektů. Během zpracování mapy si daňová správa ujasnila, ve kterých oblastech má dobré znalosti o daňových propadech a kde je třeba znalosti prohloubit. Celkově vedla práce ke zlepšení úrovně risk managementu. Výsledná mapa není momentálním snímkem tax gap, ale je ukazatelem stupně znalosti, jaký dnes daňová správa o tax gap má.

Celková výše tax gap byla vypočítána na 133 mld. SEK, což odpovídá 5% HDP nebo 10% přiznané daně.

Tax gap byla rozdělena do tří základních „kategorií“

1. z nedeklarované činnosti – tvoří přibližně polovinu celkové tax gap, podílí se na ní zaměstnavatelé i osoby samostatně výdělečně činné. Největší část reprezentují neodvedené příspěvky na sociální pojištění (ve Švédsku vedeny jako daň), dále DPH a daň z příjmu.
2. z mezinárodní činnosti - tvoří přibližně 35% tax gap, zahrnuje úniky daně z činností cizinců ve Švédsku, Švédů s příjmy ze zahraničí. Největší částí se zde podílí velké a střední společnosti.
3. z ostatní tuzemské činnosti – zahrnuje například nesprávné odpočty, nesprávné výpočty kapitálových zisků, špatnou sazbu DPH apod.

Byla provedena ekonometrická analýza DPH gap. Cílem bylo pochopit podstatu a příčiny vzniku tax gap a identifikovat specifika charakteristické pro jednotlivé země. Byla nalezena vysoká korelace mezi velikostí VAT tax gap a vnímanou mírou korupce v zemi. Oproti

očekávání a výsledkům jiných studií nebyl nalezen signifikantní vztah mezi VAT gap a celkovou daňovou zátěží (OLAF, 2009a).

2.5 Metody redukce tax gap

HMRC (2009) vypracovala v zájmu snížení tax gap plán s ambiciózním cílem snížit ztráty na 7 miliard GBP v letech 2007 až 2011. Aby toho dosáhla, vyvinula komplexní strategii spolupráce při analýze rizik. Snahou je, aby redukce tax gap proběhla bez neproporcionálního zatížení poplatníků a firem, které odvádějí daně ve správné výši. Většina populace ve Velké Británii tento přístup podporuje. Metody vlády vyvinuté k redukcí tax gap jsou následující:

- podpora poplatníků formou poradenských a vzdělávacích služeb, aby podali správně své první daňové přiznání a zároveň aby při ochotě platit byly jejich náklady na spolupráci s daňovou správou co nejnižší
- prevence ztrát daňových příjmů minimalizací příležitostí k daňovým únikům a odrazováním od nespolupráce
- účinná identifikace nekalých praktik poplatníků a využití všech sankcí k zamezení nezákonného jednání

Vláda vyvinula moderní a systematický přístup, jak ochránit daňové příjmy. V prvé řadě je vyvážený, to znamená, že podporuje poplatníky, kteří spolupracují, a rázně vystupuje proti neplatičům. Podpora spočívá zejména v zjednodušení daňové správy a nabádání ke spolupráci. Dále je přístup vlády založen na analýze příčin neochoty spolupracovat. Nedílnou součástí je i pružnost v eventuálních potřebných legislativních změnách. Tento přístup je také plně v souladu s doporučeními OECD.

V oblasti přímých daní byl vyvinut systém DOTAS (Disclosure and Tax Avoidance Schemas). Podle DOTAS, poplatník, který využívá jakékoli tax avoidance schema (zamezení zdanění v intencích zákona), musí do pěti dnů oznámit tuto skutečnost daňové správě. Ta posoudí, zda se jedná o přípustnou formu tax avoidance či nikoli. Systém umožňuje detekovat hrozby daňových úniků, od roku 2004 byly na základě DOTAS uzavřeny příležitosti k únikům v celkové částce 12 miliard GBP. V roce 2009 bylo ministerstvo financí na základě oznámení schopno neprodleně (do pěti dnů) po obdržení oznámení navrhnout legislativě potřebná opatření. Pro odhalování úniků zejména v oblasti DPH existuje speciální MTIC

strategie (Missing Trader Intra-Community Fraud⁵). Strategie je zaměřena na detekci tohoto těchto podvodů, jejich přerušení a odstranění. Zapojení do MTIC je trestně stíháno. Podle odhadu HMRC v důsledku MTIC strategie poklesl objem těchto podvodů ze 4,4 – 5,5 mld. GBP v letech 2005 – 2006 na 1 – 2,5 mld. GBP v letech 2007 – 2008, tedy přibližně o 3 mld. GBP (tj. 90 mld. Kč).

Závěrem lze říci, že britská daňová správa věnuje stálou péči zlepšování metodologie zkoumání tax gap.

IRS (IRS Government, 2007) vyvinula komplexní strategii redukce tax gap jako cesty měření spolupráce poplatníků při plnění federálních daňových povinností. Strategie je založena zejména na redukci příležitostí k únikům, pokračující zdokonalování používaných informačních technologií, zlepšování spolupráce, vybudování efektivnější služby pro poplatníky, reformování a zjednodušení daňových zákonů. Porozumění tax gap a komponent, ze kterých se skládá, umožňuje legislativním i exekutivním složkám vlády přijímat rozhodnutí týkající se daňové politiky a alokace zdrojů pro daňovou správu. Složkami tax gap jsou i nepodaná priznání o zdanitelných příjmech, priznání uvádějící podhodnocenou výši příjmů a nezaplacené daně. Podhodnocená daňová priznání daně z příjmů ze závislé činnosti tvoří v USA 80% tax gap. Národní výzkumný program prováděl měření spolupráce v roce 2001. V průběhu dalších tří let IRS náhodně vybral a prověřil 46 tisíc daňových priznání. Výsledky kontrol byly shromážděny do konce roku 2004. Aby byla shromážděná data statisticky vyhodnotitelná, do kontrolního procesu byli zahrnuti i poplatníci s vysokými příjmy. To umožnilo IRS získat platné údaje o jednotlivých subkategoriích poplatníků.

Předběžné výsledky v roce 2001 ukázaly, že poplatníci celkem zaplatili včas 1,767 bilionů USD, což reprezentuje mezi 83,4 až 85 % požadované daně. V roce 2001 tax gap ve formě rozdílu mezi dlužnou daní a daní zaplacenou včas činila souhrnně mezi 312 a 353 mld. USD. IRS očekává, že daňovými kontrolami a dalšími a dalšími aktivitami vedoucími k výběru daní vybere dalších 55 mld. USD, čímž sníží tax gap na 257 až 298 mld. USD. Podíl poplatníků neplnících své daňové povinnosti (noncompliance) činí 15 až 16,6 % celkové daňové povinnosti. Starší odhady z roku 1998 a dříve uvádějí 14,9%.

Na základě této zprávy vydalo IRS v roce 2007 (IRS, 2007) dokument nazvaný Redukování federální tax gap - zpráva o zvyšování voluntary compliance. Zde je uvedeno, že IRS vybírá

⁵ Missing Trader Intra-Community Fraud znamená řetězový podvod v rámci EU založený na zařazení tzv. zmizelého subjektu. Blíže je toto schéma vysvětleno v kapitole 6.2.

96 % vládních daní, což činí objem 2,7 trilionů USD. Odhad ochoty k placení daní činí přibližně 84 %, a to i přes aktivní vynucovací opatření. Proto byl obnoven důraz na zjišťování tax gap a přesnosti jejích odhadů. Dále jsou v materiálu uvedeny základní principy rozvoje této strategie. Těmi jsou zvážení úmyslnosti či neúmyslnosti daňového úniku, specifikace zdroje nespolupráce a rozvoj donucovacích aktivit vedoucích ke compliance chování. Závěr je, že daňový propad zvyšuje nespravedlivé zatížení pro daňové poplatníky, kteří dodržují daňovou disciplínu.

Cílem americké daňové správy (U.S. Department of the treasury, 2007) je zvýšení podílu spolupracujících osob na 86 % na konci roku 2009. Tax gap dosáhla hodnoty 345 mld. USD. Podle IRS výše net tax gap dosáhla 290 mld. USD. Odhadem 285 mld. USD tax gap je tvořeno podhodnocenou výší přiznaných příjmů, 33,3 mld. nevybranou daní a 27 mld. nepodáním daňového přiznání. Odhady ministerstva financí jsou založeny nejvíce na datech z roku 2001 a předcházejících (nyní IRS kompletuje údaje z let 2003 a 2004). Současný odhadovaný podíl osob spolupracujících s daňovou správou je 84%. Ministerstvo financí USA zdůrazňuje návrhy vlády prezidenta Obamy na změnu mezinárodních pravidel, zejména, aby poplatníci a finanční instituce měly povinnost oznamovat přeshraniční transfery aktiv. Toto opatření by mělo sloužit zejména ke zprůhlednění převodů peněz do daňových rájů.

US Department of the treasury (2009) vydal aktualizovanou zprávu Redukování federální tax gap a zvyšování voluntary compliance. Podle ní IRS vybírá 95% federálních daní – objem cca 2,7 trilionů USD, odhad ochoty k dobrovolnému placení daní činí přibližně 84%. A to i přes aktivní a rázná vynucovací opatření. Proto byl obnoven důraz na zjišťování velikosti tax gap a přesnosti jejích odhadů. V této zprávě jsou stanoveny strategické cíle a oblasti úsilí vedoucí k dalšímu zlepšení. K represi je nutné specifikovat určité prvky ochoty ze strany IRS.

Platí stále tax gap mapa z roku 2001. V podání IRS má 3 oblasti:

underreporting- zamlčení daňové povinnosti

underpayment- přiznání povinnosti, ale neuhrazení závazku včas

nonfiling - nepodání přiznání včas

IRS má separátní odhady Tax gap pro každý z těchto typů nespolupráce. Underreporting tvoří 82% gross tax gap. Největším subkomponentem underreportingu je daň z příjmů fyzických osob, která reprezentuje 50% celkové tax gap. Underpayment tvoří 10% a nonfiling 8% gross tax gap.

2.6 Tax gap a DPH

Jak bylo uvedeno v kapitole 2.4, celková tax gap se sestává z jednotlivých tax gap podle druhů daní. Vzhledem rozsahu není možné zabývat se v této práci všemi daněmi, proto byla vzhledem k významu zvolena daň z přidané hodnoty.

2.6.1 DPH obecně

DPH je nejrozšířenějším zdrojem příjmů státních rozpočtů. V roce 2006 tvořil podíl DPH 18,8% celosvětových daňových příjmů, což je dvakrát více než příjmy z korporátních daní (OECD, 2009c). Je zavedena ve všech členských zemích Evropské unie, ve všech státech Jižní Ameriky, v Austrálii, většině Asie, ale i v mnoha státech Afriky. Z vyspělých zemí DPH nezavedly USA, které si drží jednoduchou daň z prodeje (analogie daně z obratu), Hong Kong a Indie.

Principem DPH je, že se daní pouze přidaná hodnota, tj. část, o kterou zhodnotil produkt konkrétní článek výroby či konkrétní obchodník. Ten pak odvede daň. Plátcem daně je tedy výrobce nebo obchodník nebo případně poskytovatel služby, daňové břemeno však nese konečný spotřebitel.

Obchodník, který je plátcem DPH, kupuje zboží určené k prodeji konečnému spotřebiteli včetně DPH. Tu si však jako daň na vstupu nárokuje od státu zpět. Poté, co zboží prodá, odvede státu DPH na výstupu, to znamená z prodejní ceny. De facto tedy zdaní pouze tu část, která je „přidanou hodnotou“. Stejný mechanismus funguje u výrobce či poskytovatele služeb, který si nárokuje od státu DPH ze vstupů, které pro výrobu či služby pořídil.

Předmětem DPH je dodání zboží či poskytnutí služby, převod nemovitostí a převod a využití průmyslových a jiných práv.

DPH na rozdíl od přímých daní podléhá v rámci EU pravidlům harmonizace. Veškeré základní principy a pravidla jsou dány Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, kterou je každý členský stát povinen implementovat do své domácí DPH legislativy. Pouze problematiku, kterou směrnice neřeší, je možné zakotvit v zákoně výhradně podle národního zájmu. Evropská Komise má vizi budoucího jednotného panevropského systému DPH. To by mohlo vést k rozdělení zemí na čisté dovozce a čisté vývozce. Každopádně by musely být zrušeny veškeré výjimky, které mají jednotlivé země vyjednány.

2.6.2 DPH v ČR

V ČR je DPH rovněž nejvýnosnější daní. Porovnání výnosu jednotlivých daní a cel znázorňuje tabulka č 2. Uvedené výnosy DPH zahrnují daň vybranou daňovou i celní správou dohromady. Z uvedených údajů jednoznačně vyplývá, že DPH je nejvýznamnějším zdrojem plnění státního rozpočtu.

Tabulka č. 2: Výnos daní a cel v ČR v letech 2007 – 2011

	2007	2008	2009	2010	2011
DPH	236,4	255,2	253,6	269,5	275,4
Daně spotřební a energetické	138,9	133	131,1	138,3	140,6
Daň z příjmů právnických osob	169,2	189,1	125,7	129,7	124,0
Daň z příjmů fyzických osob	152,0	143,3	126,7	130,0	133,4
Daň dědická	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Daň darovací	0,7	0,3	0,2	0,1	4,3
Daň z převodu nemovitostí	9,8	10,0	7,8	7,5	7,4
Daň z nemovitostí	5,1	5,2	6,4	8,7	8,6
Daň silniční	5,9	6,0	4,8	5,1	5,2
Odvod za el. ze sluneč. záření	0	0	0	0	5,9
Ostatní příjmy, odvody, daně	7,9	7,5	7,1	6,6	6,3
Clo	7,4	7,9	6,3	7,1	7,7
CELKEM	733,5	757,6	669,7	702,7	718,9
Z toho DPH	32,2%	33,7%	37,9%	38,4%	38,3%

Zdroj: Informace o činnosti daňové a celní správy, 2011, vlastní úprava

DPH byla v ČR zavedena od roku 1993. Do konce roku 1992 byla u nás uplatňována na zboží daň z obratu. Daň z obratu představovala daň určenou procentuálně z ceny obratu zboží při jeho převodu mezi obchodníky. Tím docházelo k tomu, že došlo-li vícekrát k převodu zboží mezi obchodníky, docházelo k několika zdaněním. Daní z obratu se nedanily služby.

Správcem DPH je Finanční správa ČR, DPH z dovezeného zboží spravuje Celní správa ČR.

DPH má v ČR dvě sazby, a to základní a sníženou. Do snížené sazby patří většinou základní potraviny, léky, elektrická energie, plyn a část služeb. Zařazení některých položek do snížené sazby je předmětem jednání na úrovni EU, která prosazuje do budoucna pouze jednu základní sazbu.

Tabulka č. 3: Přehled změn sazeb DPH v letech 1993 – 2013

Datum změny	Základní sazba	Snížená sazba
1. 1. 1993	23	5
1. 1. 1995	22	5
1. 5. 2004	19	5
1. 1. 2008	19	9
1. 1. 2010	20	10
1. 1. 2012	20	14
1. 1. 2013	21	15

Zdroj: Vlastní zpracování

2.6.3 DPH jako zdroj rozpočtu EU

Unijní rozpočet je založen na financování z tradičních vlastních zdrojů a na **vlastním zdroji z DPH**. Ten je tvořen odvodem ze základů DPH v jednotlivých členských státech. Jednotná sazba je stanovena na 0,3%. Základ DPH je u všech členských států omezen na 50% hrubého národního důchodu. Proto čím vyšší je DPH tax gap, tím nižší je příspěvek do rozpočtu EU. Pokud je úroveň tax gap rozdílná, znamená to také, že některé státy platí relativně vyšší příspěvek než jiné.

Aby byla zajištěna co největší spravedlnost ve vykazování příjmů z DPH a jejich následného odvodu do rozpočtu EU, platí pro všechny členské státy Rozhodnutí Komise č. 98/527 ES ze dne 24. července 1998 o zohlednění neodvedené DPH (rozdílu mezi teoretickým a skutečným příjmem z DPH) v národních účtech. Dle tohoto rozhodnutí členské státy vypočtou stanovenou metodou hodnotu neodvedené DPH bez srozumění kupujícího (to znamená případy, kdy kupující zaplatil DPH prodávajícímu, ale ten ji neodvedl správci daně).

Pro účely uvedeného výpočtu určí členské státy teoretický příjem z DPH a skutečný příjem z DPH a vypočtou rozdíl mezi těmito částkami. Každý stát nahlásí, zdroje, metodu výpočtu.

Teoretický příjem z DPH je částka DPH, která by byla vybrána, kdyby všechny osoby povinné k DPH odvedly daň podle platných právních předpisů. K výpočtu teoretického příjmu z DPH je nejprve třeba stanovit základ DPH, na který se vztahuje DPH podle stávajících právních předpisů, jinými slovy identifikovat všechna zdanitelná plnění bez

možnosti odpočtu DPH. Při tomto výpočtu se použijí co nejpodrobněji rozčleněné dostupné údaje národních účtů. Při výpočtu základu DPH se přihledne k veškerým platným právním předpisům týkajícím se DPH.

Skutečný příjem z DPH je částka skutečně vybraná správci daně za období, k němuž se vztahuje výpočet teoretického příjmu z DPH. Součástí výpočtu je proto i časové rozlišení přijatých plateb, neboť část DPH splatné v daném roce je skutečně vybrána až v roce následujícím (Rozhodnutí Komise č. 98/527, 1998).

V ČR nese zodpovědnost za plnění tohoto rozhodnutí Český statistický úřad, který za každý rok požadované údaje Evropské komisi („EK“) poskytuje. Následuje kontrola vykázaných údajů ze strany EK, často jsou po vzájemných konzultacích provedeny revize. Výstupy nejsou veřejně dostupné.

2.7 Měření DPH gap v zemích EU

Na úrovni EU existuje velký zájem o vytvoření znalostí o DPH gap v jednotlivých členských zemích. V případě podvodů na DPH je v EU každoročně odhadována ztráta v rozsahu více než 12 % příjmů z DPH, což představuje ztrátu pro rozpočet v řádu desítek miliard €. Ztráta musí být kompenzována zdrojem příjmů založeným na HND členských států. Tato skutečnost vede ve svém důsledku k oslabení zásady spravedlnosti (NKÚ, 2011).

Evropská komise pro zjištění přehledu o skutečném stavu výběru DPH a hloubce daňových úniků potřebovala rozbor, provedený jednotnou metodikou, aby byly výsledky jednotlivých zemí srovnatelné. Generální ředitelství pro daně a cla Evropské komise (DG Taxud) pověřil v roce 2009 konzultantskou společnost Reckon LLP z Velké Británie vypracováním kalkulace DPH v 25 členských zemích EU. DPH gap byla měřena makro metodou zahrnující kalkulaci teoretické výše daně pomocí národních účtů. Tato teoretická daň pak byla porovnána s daní aktuálně zaplacenou, rozdíl mezi oběma částkami představuje tax gap (Swedish National Tax Agency, 2008).

Reckon LLP uvádí dva způsoby kalkulace teoretického výnosu DPH na základě národních účtů. První způsob vychází z odhadu hodnoty spotřeby jednotlivých skupin produktů individuálně. Vychází se ze spotřebitelských průzkumů. Sazba DPH se vypočítá pro každou skupinu produktů. Druhý způsob vychází z celkové spotřeby a průměrné sazby DPH. Reckon

LLP upřednostnil ve své studii druhou metodu, neboť údaje o celkové spotřebě jsou z národních účtů k dispozici dříve než detailní čísla o spotřebě u jednotlivých skupin produktů.

Reckon LLP používá následující vzorec výpočtu DPH gap:

$$\text{DPH gap} = \text{konečná spotřeba} \times \text{vážená průměrná sazba DPH} - \text{aktuální vybraná DPH}$$

Samotná definice pojmu DPH gap není ve všech zemích zcela jednotná. Studie upozorňuje, že tax gap nelze očistit o částky daně nezaplacené v důsledku insolvence či legální daňové úniky (tax avoidance).

Výsledkem studie je analýza DPH tax gapu v 25 členských zemích v letech 2000 až 2006 nazvaná „Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States“ (DG Taxation and Customs, 2009). Tato studie potvrdila, že je absolutně nezbytné pro EU pokračovat v usilovném boji s podvody v oblasti DPH. Tax gap se pohybuje ve sledovaných letech ročně mezi 90 a 113 mld. EUR. Například v roce 2006 tato částka reprezentuje 12% teoreticky vybraných příjmů na DPH (viz tab. č. 4 a 5). Odhad velikosti DPH tax gap neidentifikuje sektor, ve kterém vzniká ani konkrétní typy zboží vhodné pro podvody. Zahrnuje i částky DPH, o které je odvod této daně snížen díky tax avoidance, tj. únikům způsobeným daňovou optimalizací v mezích zákona a dále zahrnuje daň přiznanou, ale neodvedenou do rozpočtu díky insolvenční subjektů. Rozdíly mezi jednotlivými zeměmi jsou mj. způsobeny i tím, že bylo vycházeno z čísel publikovaných statistickými úřady jednotlivých členských zemí, která byla sbírána většinou pro jiné účely než stanovení DPH tax gap. Jednotná metodika, jak dojít k těmto údajům nebyla stanovena. Výsledná čísla tedy nemusejí vycházet ze zcela srovnatelných podkladů.

Dalším pramenem při propočtech byly údaje EUROSTAT, jež se opírají o zavedený European System of Accounts (národní účty).

Údaje o spotřebě jsou rozděleny do kategorií dle produktů (celkem 59) v členění:

- mezipotřeba průmyslu
- konečná spotřeba domácností
- konečná spotřeba neziskových organizací sloužících domácnostem
- vládní výdaje na spotřebu
- tvorba fixního kapitálu, změna zásob
- export

Studie vychází z několika dalších předpokladů. Například, že národní účty zahrnují skutečně veškerou ekonomickou aktivitu, včetně šedé ekonomiky. Dále předpokládá, že podíl na vstupech použitých pro produkci sektoru je proporcionální s podílem na jeho výstupech. Do výpočtu nebyl zahrnut speciální režim pro zemědělce ani nákupy EU nerezidentů, kterým se vrací DPH.

Za slabý článek studie je třeba považovat stanovení vážené průměrné sazby pro každou členskou zemi.

Výsledky studie Reckon LLP jsou uvedeny v následujících tabulkách:

Tabulka č. 4: Agregované odhady DPH “tax gap” v EU v letech 2000 – 2006 (v mld. EUR)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
EU-10	6,5	8,3	8,3	7,6	8,6	8,1	7,9
EU-15	84,4	96,2	98,9	101,1	103,6	105,2	98,8
EU-25	90,9	104,5	107,1	108,7	112,3	113,3	106,7

Pozn.: EU-10 a EU-25 nezahrnují Kypr. Pro země, které nemají zavedeno Euro byla použita průměrná hodnota kurzu v každém roce.

Zdroj: DG Taxation and Customs, 2009, s. 8

Tabulka č. 5: Odhadovaná výše DPH gap v roce 2006 v jednotlivých zemích EU (v mld. EUR)

Členská země	Teoretická daňová povinnost na DPH	Skutečně zaplacená DPH	DPH gap	Podíl "tax gap" na teoretické daňové povinnosti v %
AT	22,844	19,735	3,108	14%
BE	25,360	22,569	2,791	11%
CZ	9,216	7,541	1,675	18%
DE	164,115	147,150	16,965	10%
DK	23,611	22,560	1,051	4%
EE	1,325	1,215	111	8%
ES	63,013	61,595	1,418	2%
FI	15,176	14,418	758	5%
FR	140,817	131,017	9,800	7%
GR	21,746	15,183	6,563	30%
HU	8,882	6,813	2,070	23%
IE	14,043	13,802	241	2%
IT	119,197	92,860	26,337	22%
LT	2,335	1,826	510	22%
LU	1,961	1,941	20	1%
LV	1,751	1,374	378	22%
MT	463	410	53	11%
NL	41,269	39,888	1,381	3%
PL	23,784	22,127	1,657	7%
PT	14,371	13,757	614	4%
SE	29,294	28,487	807	3%
SI	2,764	2,647	116	4%
SK	4,632	3,320	1,312	28%
UK	155,697	128,721	26,976	17%
EUR-25	907,667	800,955	106,712	12%

Pozn.: EU-25 nezahrnuje Kypr. Pro země, které nemají zavedené Euro byla použita průměrná hodnota kurzu v každém roce.

Zdroj: DG Taxation and Customs, 2009, s. 9

Vlastní odhady DPH gap provedené některými zeměmi EU:

Velká Británie

HMRC (2011) uvádí následující metodiku pro výpočet DPH gap:

Cílem je změřit celkovou ztrátu DPH porovnáním netto teoretického výnosu této daně a skutečnými příjmy. Metodika výpočtu byla poprvé publikována v roce 2002.

K výpočtu DPH gap využívá HMRC makroekonomické i mikroekonomické metody, u bottom – up (mikro) upozorňuje, že odhady nejsou dostatečně spolehlivé.

Top Down metoda:

Kalkulace celkové teoretické daňové povinnosti (VTTL) vychází z makroekonomických agregátů národních účtů a sestává se z 5 výdajových komponentů:

- spotřeba domácností
- kapitálové výdaje na bydlení
- vládní výdaje
- výdaje částečně osvobozených sektorů
- výdaje na dobročinnost

Bottom – up metoda:

Využívá odhadů výše ztrát v konkrétních oblastech:

- všeobecná nespolupráce tzn. chybné vykazování daňové povinnosti na DPH v přiznáních z důvodů chyb a neochoty ke spolupráci
- úmyslné nepřiznání daňové povinnosti
- úmyslné nezaregistrování se – jedná se o skrytou ekonomiku. Subjekt vykonává činnosti, které jsou povinně předmětem registrace, on se nezaregistruje
- daňové úniky způsobené právním výkladem zákonů
- dlužná daň – přiznaná, ale dosud nezaplacená
- trestní činnost - zejména MTIC (missing trader intra-community fraud) a ztráty díky podvodům na spotřební dani

Tabulka č. 6: DPH gap ve Velké Británii v letech 2006-2010

Mld. GBP	2006-2007	2007-2008	2008-2009	2009-2010
Teoretická daň. povinnost	89,7	93,6	94,4	82,8
Skutečný výběr	77,6	82,0	79,8	71,4
Ztráta příjmů	12,1	11,6	14,6	11,4
DPH gap	13,5 %	12,4%	15,5%	13,8%

Zdroj: HMRC (2011), vlastní překlad

Výsledná DPH gap představuje procentuální podíl ztráty příjmů z celkové teoretické DPH daňové povinnosti (VTTL).

Z výsledku je zřejmé, že vlastní výpočet britské daňové správy se dost významně odlišuje od výsledku studie Reckon LLP, která pro rok 2006 uvádí DPH gap ve výši 17%, zatímco HMRC uvádí pouze 13,5%.

Slovensko

Slovensko si plně uvědomilo význam ztráty příjmů rozpočtu způsobené DPH gap. Růst výnosu DPH totiž v posledních letech neodpovídal růstu makroekonomické základny. Tento nesoulad se připisoval nárůstu daňových úniků. Inštitút finančnej politiky provedl odhad DPH gap. K analýze použil dvě metody, a to výpočet na základě tabulek užití a výpočet na základě očištění nominálního HDP. Výsledky jsou shrnuty v materiálu „Odhad straty príjmov z daně z pridanej hodnoty“ vydaném v březnu 2012.

DPH gap (IFP, 2012) je zde definována jako rozdíl mezi teoretickou DPH a DPH skutečně vybranou a tím, že se očišťuje rozdíl o ztráty příjmů z důvodu neúspěšnosti výběru daně.

Jsou používány dvě kategorie:

Celková ztráta příjmů - obsahuje kromě nepřiznané daně i daň nezaplacenou, která však už byla přiznaná anebo vymožená daňovým úřadem

Daňová mezera – představuje jen mezeru, která vznikla jako důsledek nepřiznané daňové povinnosti a není tedy nijak podchycena daňovou správou. Nezahrnuje ztrátu příjmů vyplývající z nízké disciplíny při placení daně. Jde tedy o celkovou ztrátu příjmů sníženou o ztrátu příjmů z důvodu neúspěšnosti výběru. Tímto pojetím Tax gap se Slovensko liší od pojetí gap v této práci.

Výsledky studie jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 7: DPH gap na DPH na Slovensku v letech 2007-2010

Mil. EUR	2007	2008	2009	2010
Teoretický výnos DPH	5 885	6 549	6 534	6 520
Skutečný výnos DPH	4 147	4 621	4 221	4 182
Celková ztráta příjmů	1 738	1 927	2 313	2 338
% z teoretické DPH	29,5	29,4	35,4	35,9
% z HDP	2,8	2,9	3,7	3,5
Nevyžádaná předepsaná DPH	430	541	328	112
% z teoretické DPH	7,3	8,3	5,0	1,7
% z HDP	0,7	0,8	0,5	0,2
DPH gap	1 307	1 387	1 985	2 226
% z teoretické DPH	22,2	21,2	30,4	34,1
% z HDP	2,1	2,1	3,1	3,4

Zdroj: IFP, 2012, s. 19

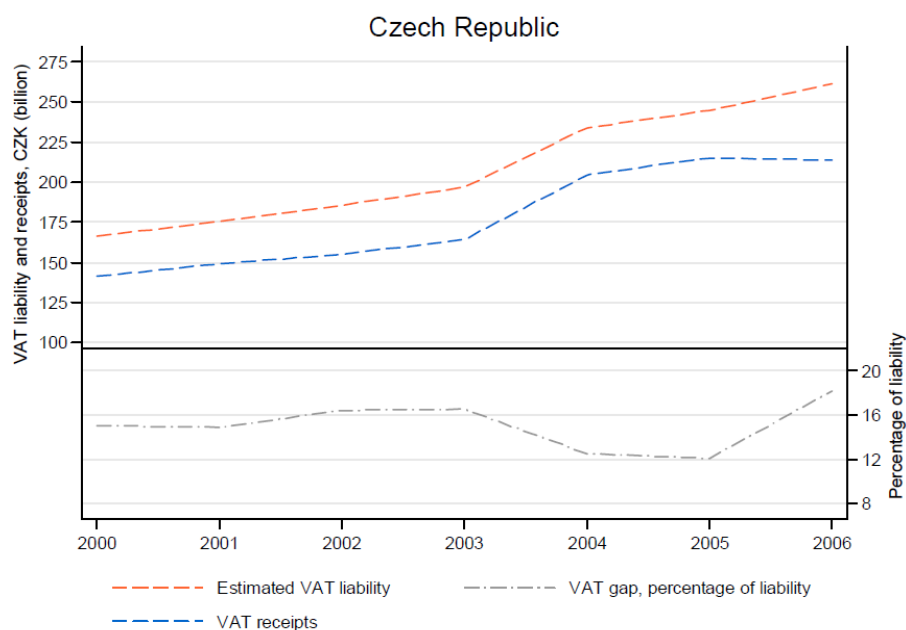
Bylo zjištěno, že v roce 2010 dosáhla ztráta příjmů DPH více než 2,3 mld. EUR, což představuje 3,5% HDP. Z celkové ztráty DPH pouhých 30% dokáže daňová správa podchytit a identifikovat, zbývajících tvoří 70% DPH gap, tedy daňovou povinnost, kterou se zatím identifikovat nepodařilo. Pokud by na Slovensku dosahovali průměrnou efektivitu výběru zemí EU, základní sazba DPH by mohla být nižší o 4,7% při zachování současného výnosu této daně. Nebo by byl zvýšen výnos DPH o 1,1 mld. EUR, což představuje 1,6% HDP (IFP, 2012).

2.8 Měření DPH gap v České republice

V ČR neexistuje žádná metodika měření tax gap. Finanční správa agregované odhady velikosti daňové mezery neprovádí. Proto ani DPH gap není vyčíslována.

Jediné dostupné odhady velikosti DPH tax gap v ČR uvádí Studie Reckon LLP, a to v následující výši:

Obrázek č. 3: Odhady DPH gap top – down metodou (graf + tabulka)



CZ	2000	2001	2002	2003	2004	2005 [†]	2006 [†]
Total theoretical VAT liability	166,392	175,418	185,630	196,790	233,855	244,671	261,196
<i>Of which</i>							
Household consumption	112,156	118,010	121,072	127,426	141,673	140,266	151,190
Gross fixed capital formation	19,530	20,507	24,030	23,273	32,480	37,219	39,817
Other consumption	28,683	29,709	31,603	36,291	49,057	55,354	56,400
Net adjustments	6,023	7,191	8,925	9,799	10,646	11,832	13,789
Actual VAT receipts	141,341	149,271	155,136	164,250	204,618	215,118	213,728
VAT gap	25,051	26,147	30,494	32,540	29,237	29,553	47,468
VAT gap as a share of theoretical liability	15%	15%	16%	17%	13%	12%	18%

Jednotlivé položky tabulky znamenají:

Theoretical VAT liability – teoretická daňová povinnost na DPH

Household consumption – konečná spotřeba domácností

Gross fixed capital formation – hrubá tvorba fixního kapitálu

Other consumption – ostatní spotřeba

Net adjustments – odpočty (výdaje na pohoštění, služební automobily, výjimka udělená malým podnikům)

VAT gap – DPH gap

Actual VAT receipts – skutečný výnos DPH

VAT gap as a share of theoretical liability – DPH gap jako podíl teoretické povinnosti

Vyplývající souhrnné údaje znázorňuje následující tabulka:

Tabulka č. 8: DPH gap v ČR v letech 2000 - 2006

Rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
DPH gap (mld.Kč)	25,05	26,1	30,5	32,5	29,2	29,6	47,5
% z teoretické daň. povinnosti	15	15	16	17	13	12	18

Zdroj: DG Taxation and Customs, 2009, vlastní zpracování

V roce 2006 došlo k prudkému nárůstu DPH gap, a to na částku 47,5 mld. Kč reprezentující 18% teoretické daňové povinnosti. Do ukazatelů uvedených v tabulce č. 3 je zahrnuta i šedá ekonomika, a to ve výši vykazované Českým statistickým úřadem (ČSÚ). V roce 2001 provedl ČSÚ revizi národních účtů za roky 1995 až 2009, HDP vzrostl průměrně o téměř 4 %. Ve skutečnosti byla tedy DPH gap ještě o něco vyšší.

2.9 Voluntary Compliance

2.9.1 Daňová spolupráce

Rozsah celkové tax gap a nárůst sofistikovaných forem daňových úniků, ať již ve formě agresivního daňového plánování a využívání daňových rájů (tax avoidance) nebo daňových podvodů (tax fraud) vede k hledání cest, jak tento trend zvrátit. Postupující globalizace, propojování nadnárodních společností, odstraňování bariér v mezinárodním obchodě, ale i ekonomická recese, to vše jsou faktory, které nutí daňové správy vyvíjet nové metody, jak zajistit výběr daní a zabezpečit příjmy státních rozpočtů. Bylo by neefektivní a neekonomické, aby v každém státě byly tyto postupy vyvíjeny individuálně, navíc možnosti, zkušenosti a vyspělost jednotlivých daňových správ se velmi liší. Šance daňových správ konkurovat globálnímu světovému trhu je také v určité formě globalizace, to znamená sdílení

osvědčených praktik, rychlá a efektivní mezinárodní výměna informací, mezinárodní pomoc při vymáhání daňových pohledávek apod.

Roli celosvětového koordinátora postupů v oblasti vybírání daní si stanovila za cíl OECD. V roce 2002 vzniklo OECD Fórum pro daňovou správu. V jeho rámci pak byla ustanovena Skupina pro daňovou spolupráci. Jejím úkolem je monitorovat a periodicky informovat o trendech ve spolupráci a plnění daňových povinností, sledovat a srovnávat efektivitu používaných struktur, systémů a strategií (včetně manažerských). Výstupem jsou pravidelně vydávané doporučující postupy v dané oblasti.

„Primárním cílem daňové správy je vybírat daně a povinnosti splatné v souladu se zákonem a tuto činnost vykonávat takovým způsobem, aby byla zachována důvěra v daňový systém a jeho správu. Postupy poplatníků – ať už neznalosti, nepozornosti, nedbalosti nebo úmyslné daňové úniky – stejně tak jako slabost ve správě daní znamenají, že nedostatky v ochotě platit jsou nevyhnutelné. Proto by daňová správa měla mít strategie zajišťující, že nespolupráce s daňovým právem bude minimální“ (OECD 2008a).

2.9.2 Monitorování spolupráce

Zásadním materiálem zabývajícím se monitorováním spolupráce je Monitoring Taxpayer's Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience (OECD, 2008a).

Tento dokument shrnuje čtyři základní povinnosti občanů a podnikatelských subjektů, které musí být splněny ve všech daňových správách:

- **registrovat se k dani**
- **vyplnit daňové přiznání**
- **přiznat správnou výši daňové povinnosti**
- **zaplatit ve stanovené lhůtě daň**

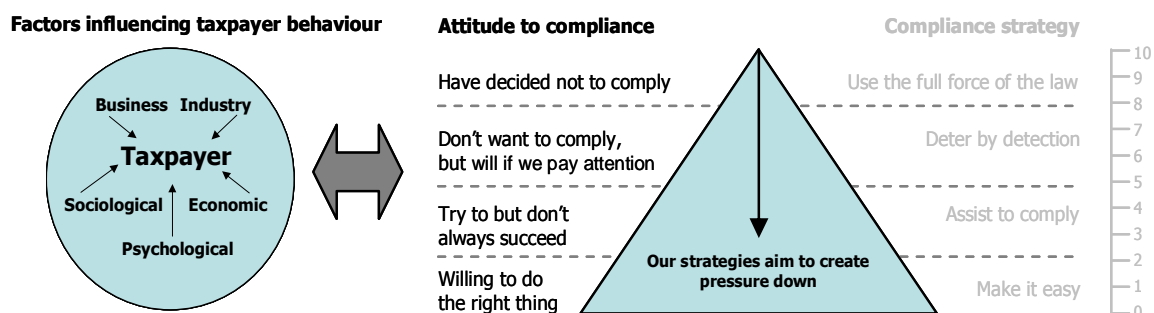
Způsob spolupráce poplatníků v těchto základních bodech ukazuje, zda spolupráce byla dosažena dobrovolně (voluntary compliance) nebo za účasti daňové správy, tedy vymožená (enforced compliance).

Většina daňových správ došla k závěru, že je třeba se více zaměřit na voluntary compliance a méně spoléhat na enforced compliance.

OECD již dříve, v roce 2004, vytvořila průvodce Compliance risk management: Managing and Improving Tax Compliance (OECD, 2004). Compliance risk management je založen na porozumění faktorům, které formují chování vedoucí ke spolupráci. Klíčovým elementem

tohoto dokumentu je BISEP model, který identifikuje faktory ovlivňující chování poplatníků a jejich přístup k plnění daňových povinností. Přínosem aplikace tohoto modelu je, že napomáhá hlubšímu porozumění chování poplatníků a vytváří podmínky pro cílené strategie povzbuzující poplatníky k dobrovolné spolupráci místo spolupráci vynucené.

Obrázek č. 6: Model tax compliance (BISEP)



Zdroj: OECD, 2004, s. 41

Model zobrazuje spektrum přístupu poplatníků. Na levé straně modelu jsou faktory zvané determinanty přístupu poplatníků ke spolupráci. Jsou to podnikání (business), průmysl (industry), ekonomika a faktory sociologické a psychologické (= BISEP). Tyto všechny faktory přímo ovlivňují chování poplatníka.

Na pravé straně je graf zvaný pyramida spolupráce zobrazující kontinuální přechod poplatníků směrem od těch, kteří mají vůli dělat vše správně (tzn. voluntary compliant), až po ty, kteří se ještě nerozhodli, zda spolupracovat (tzv. resist compliant). Jednotlivé skupiny jsou vrstveny ode dna pyramidy směrem vzhůru. Nejširší základnu tvoří skupina spolupracujících poplatníků, nad ní je poměrně početná skupina těch, kteří zkouší spolupracovat, ne vždy ale úspěšně. Z pohledu daňové správy potřebují ke spolupráci asistenci. Následuje skupina těch, kteří spolupracovat nechtějí, ale pokud na ně daňová správa zaměří pozornost, změní svůj přístup. Potřebují být zastrašováni detekcí úniků. Špičku tvoří skupina odhodlaná nespupracovat. Na tu je třeba používat všech zákonných prostředků včetně silových. Strategickým cílem je vyvíjet na pyramidu tlak shora, aby se zvyšoval počet poplatníků ve spodních sekcích.

Allingham a Sandmo (1972), aplikující neoklasicistický přístup k ekonomii, vycházeli při svém zkoumání standardního modelu daňových úniků na dani z příjmů, ze kterého později vycházela řada studií zabývajících se problematikou daňových úniků a tax gap. Jedná se

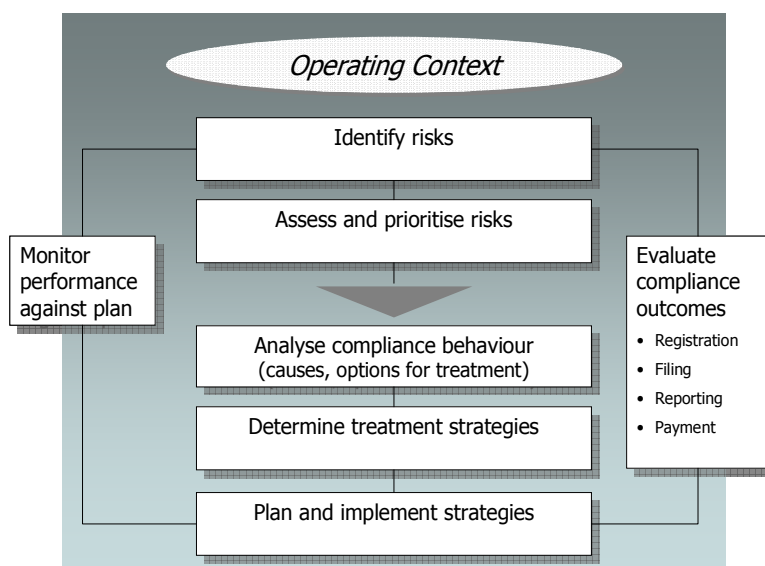
o předpoklad, že poplatníci jsou racionální činitelé, jejichž chování je podřízeno Von Neumann-Morgensternovým axiomům⁶, a kteří se snaží maximalizovat využití svých příjmů. Proto srovnávají náklady a výhody spolupráce s očekávaným užitekem z daňového úniku. Volba rizikové strategie, tedy daňového úniku, jednoznačně přináší pozitivní výsledky, pokud nenásleduje daňová kontrola a sankce. V případě kontroly je rozhodně lepší compliance strategie, neboť čestné zdanění příjmů je méně nákladné než případné doměření daně po kontrole včetně pokuty, kde se mohou objevit problémy s doplacením a vymáháním. Autoři došli k závěru, že tax compliance je ovlivněna výší příjmu, pravděpodobností kontroly a výší sankcí.

OECD, Výbor pro fiskální záležitosti, vydal k tématu monitorování spolupráce poplatníků řadu dokumentů. V materiálu OECD (2008a) je popsán proces identifikace, ohodnocení a stanovení priority rizik a dále pak proces monitorování a vyhodnocení vlivu úpravy strategie voluntary compliance jako části strategického procesu řízení celé daňové správy. Cílem tohoto dokumentu je podpořit daňové správy v členských zemích OECD k přijetí systematického a disciplinovaného přístupu k řízení rizik v procesu spolupráce s daňovými subjekty. Materiál se stal nezbytným nástrojem, který daňové správy využívají pro identifikaci rizik.

Řízení rizik v procesu spolupráce s daňovými subjekty znázorňuje tzv. „compliance model“ sestavený OECD.

⁶ Von neumann – Morgensternův axiom říká, že ekonomicky racionální je takové rozhodnutí, které maximalizuje nikoli samotný očekávaný ekonomický přínos (tj. přínos násobený pravděpodobností úspěchu), nýbrž užitek z očekávaného přínosu (Hlaváček a kol., 2007).

Obrázek č. 7: Řízení rizik v procesu spolupráce s daňovými subjekty



zdroj: OECD, 2008a, s. 8

Compliance model je založen na předpokladu, že daňová správa může ovlivňovat míru spolupráce pomocí svých reakcí a intervencí. Pro dosažení tohoto cíle je třeba pochopit BISEP faktory (viz str. 34 – 35), které ovládají chování poplatníků. Porozumění těmto faktorům pak umožní zvolit strategii korespondující s odlišnými přístupy jednotlivých rizikových skupin a optimalizovat spolupráci s daňovou správou. Risk management je založen na standardech obsažených v materiálu *Managing and Improving Tax compliance* (OECD, 2004). Jeho klíčovými komponenty jsou průběžné monitorování činnosti subjektu, identifikace rizik, zejména důvodů vedoucích k nespolupráci a vyhodnocení intervenčních zásahů daňové správy (Australian Government, 2009).

2.9.3 Strategie zvyšování ochoty ke spolupráci

Pracovní skupina OECD k daňové spolupráci vydala v roce 2008 materiál o monitorování daňové spolupráce nazvaný *Praktický průvodce k daňové spolupráci založený na zkušenostech daňových správ* (OECD, 2008a).

Dlouhodobé cíle vedoucí ke zvýšení ochoty k placení daní jsou v materiálu shrnuty do následujících postupně realizovatelných záměrů:

- Snižování příležitostí k daňovým únikům

Lze realizovat zejména zákonnými úpravami. Obecně je třeba daňové zákony zjednodušovat. Složité zákony, ve kterých se lze jen těžko orientovat, dávají vzniknout různorodým mechanismům daňových podvodů, možná variabilita vysvětlování zákonů pak snižuje právní jistotu podnikajících subjektů. Na druhé straně daňové zákony nejsou jednoduché nikde, protože musí zohledňovat různé sektory činnosti, brát zřetel na sociální aspekty jednotlivých skupin obyvatelstva. Důležitým aspektem je rovněž zkoumání specifických oblastí daňových úniků a jejich příčin.

- Zlepšování informačních technologií

Cesta vede přes elektronizaci daňové administrativy. Tím se snižuje zátěž jak na straně správce daně, tak na straně poplatníků.

Důležité je vytvoření kooperativního vztahu mezi daňovou správou a poplatníkem.

- Účinnost kontrolní činnosti

Odstrašující účinek kontroly a její případné důsledky zůstávají stále hlavním motivem snižování neochoty pro některé typy poplatníků. Efektivnost výběru daní je vyšší, převyšuje-li strach z dopadu kontroly očekávaný a možný výnos z podvodného jednání.

- Spolupráce v rámci EU

Zejména spolupráce při kontrolách přeshraničních daňových úniků. Do budoucna je třeba pracovat na unifikaci daňových předpisů. Nutností je možnost přímého vstupu do účetnictví. Ten může být řešen jen společnou vůlí všech členských zemí EU, jinak bude stále narážet na námitky omezování osobní svobody. Je to však jediný vysoce účinný přístup k odstranění daňových úniků.

Strategie se zaměřuje na tři základní problémy:

1. potřebu zjednodušení a zlevnění všech činností nezbytných k řádnému plnění daňových povinností daňovými subjekty, konkrétně vytvoření podmínek, aby své povinnosti mohli splnit správně, včas a bez zbytečných komplikací,
2. potřebu efektivněji se vyrovnat s neplněním daňových povinností daňovými subjekty,

3. zavedení efektivní organizační struktury, která bude umožňovat operativní řízení a řešit potřeby v celé daňové správě.

Jenkins a kol. (1993) se zabývali hledáním účinné cesty ke zvýšení voluntary compliance. Důvodem bylo, že nespolupráce se stala významným problémem v rozvinutých a rozvíjejících se zemích. Pokud mají být účinné nově zaváděné reformy, je ochota poplatníků ke spolupráci nezbytná. Ve své práci zdůraznili význam nákladového faktoru při ochotě ke spolupráci. Náklady na výběr daní se nesestávají pouze z nákladů daňové správy, ale také z nákladů poplatníka. Jedná se o hodnotu času, kterou poplatník stráví studiem, aby porozuměl daňovým zákonům, vyplnil daňové přiznání, finanční náklady třetím stranám za vedení účetnictví, daňové poradenství a další. Doporučili zjednodušení daňové legislativy (zejména snížení výjimek u odpočtů), on-line pomoc poplatníkům při vyplňování daňového přiznání, zavedení elektronických podání. Zároveň doporučili službu daňovým poplatníkům v podobě školení při zavádění nových technologií.

Monitorování ochoty k plnění daňových povinností se přímo vztahuje k pojmům outcomes a outputs a dále efektivita a výkonnost (OECD, 2008a). V procesu měření spolupráce mají tyto termíny nezaměnitelný význam. Pojem outcomes je spojen s dopady, výsledky a externími důsledky činnosti daňové správy. V kontextu voluntary compliance je spojen s její úrovní (tedy plněním povinnosti vykázat a zaplatit daň).

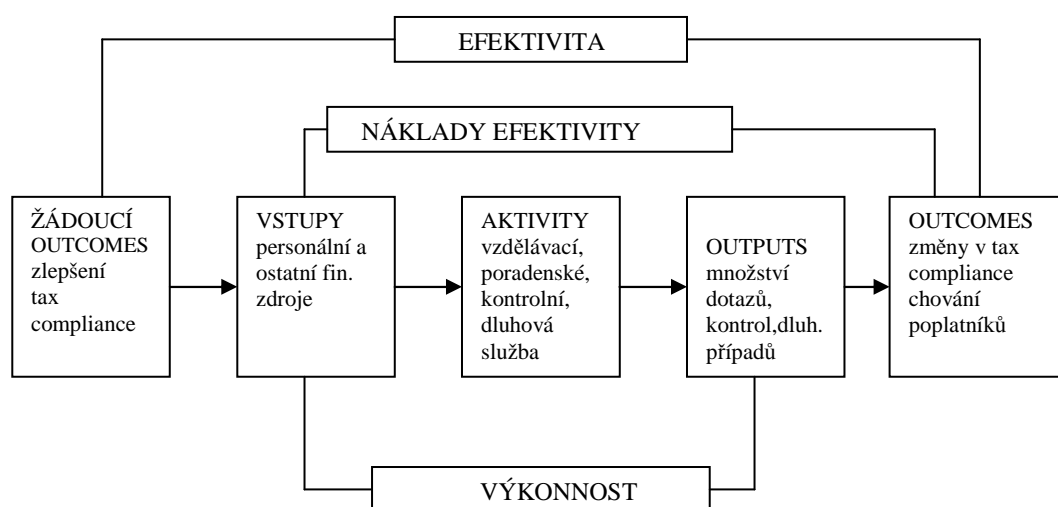
Outputs jsou naopak produktem interních aktivit daňové správy, například zodpovídání dotazů, provádění daňových kontrol, vybírání dluhů. Outputs jsou nástroje, díky kterým jsou vidět outcomes.

Efektivita (effectiveness) je spojována s rozsahem outcomes, kterých bylo dosaženo. V kontextu daňové spolupráce znázorňuje, která forma (vykázání daňové povinnosti placení daní) byla zlepšena jako důsledek práce daňové správy.

Výkonnost (efficiency) posuzuje úroveň výstupů z hlediska nákladů. Cílem je minimalizace zdrojů k dosažení žádoucí úrovně spolupráce.

Vztahy mezi těmito pojmy jsou často prezentovány jako „Program logic“ diagram.

Schéma č. 3: Tax compliance „program logic“ diagram



Zdroj: OECD, 2008a, s. 13

Uvedené schéma navozuje následující kroky.

1. Určení a vyjasnění cílů
2. Mapa vztahů mezi vstupy, mapa aktivit vstupů a výstupů.
3. Identifikace výsledků, které mají být měřeny (průběžných i závěrečných)
4. Definice úspěšnosti
5. Využití informací

Uvnitř modelu měření výkonnosti odráží vztahy mezi výstupy a vstupy užitými k jejich produkci. Zatímco efektivita měří požadované dosažené výstupy (například rozsah změn ve vnímání spolupráce).

Daňové správy připisují zvýšenou efektivitu výběru daní většinou výsledkům své vlastní činnosti (výběr daní, daňové kontroly apod.). Jsou však i jiné faktory, které ovlivňují výsledný výběr daní. Jsou to zejména zvýšená ochota poplatníků spolupracovat, častěji však přirozený růst ekonomiky a HDP, legislativní změny, u nichž není snadné předvídat dopad na výběr daní. Snížení naopak může vycházet z enormních odpisů ztrát nebo vysokých nedoplatků (OECD, 2008a).

OECD doporučuje tzv. Compliance Measurement Framework (dále jen „CMF“), který byl vytvořen na základě systému aplikovanému v Kanadě a poskytuje návod k systematickému přístupu k monitorování a měření spolupráce. CMF je nástroj, který předkládá klíčové

koncepte, konstrukce a operativní definice pro studium spolupráce. Sestává se z pěti základních vnitřně propojených prvků sloužících jako základ hodnocení tax compliance:

- definice ochoty k dobrovolnému plnění povinností,
- mapování,
- segmentace poplatníků jako základ analýzy chování ve vztahu ke spolupráci,
- compliance indikátory – měření odvozená z různých externích a interních zdrojů,
- metody měření – popisují metodologie sběru a zpracování dat ke každému indikátoru.

Systém CMF rozděluje rizika podle jednotlivých daňových segmentů, a to DPH, daní z příjmů a dále v členění do segmentů dle velikosti a druhů. Pro každý segment jsou popsány druhy rizik (neregistrování se k dani, nepodání přiznání, nezaplacení včas, nesprávné údaje, ať už úmyslné či neúmyslné).

Smyslem materiálu OECD je poskytnout daňovým správám přehled o opatřeních, jež by směřovala k lepším výsledkům při výběru daní. Metody a doporučení často vyžadují změny a vylepšení v legislativních předpisech.

Ve všech těchto doporučeních je třeba vycházet z efektivnosti jejich aplikace. Je třeba vycházet z důkladné analýzy statistických dat, a to podle typů daně, druhu delikvence, kategorizace plátců. Stanovení metod pro zlepšení výnosů je nutno posuzovat také podle jejich účinnosti a porovnávat je s náklady (OECD, 2008a).

2.9.4 Obecně k voluntary compliance

Prvním protagonistou voluntary compliance se stala již koncem sedmdesátých let Austrálie. V Irsku byla voluntary compliance zavedena v roce 1988.

Pojetí voluntary compliance se v jednotlivých částech světa markantně liší. V zemích EU je chápána jako dobrovolný, často smluvní vztah mezi daňovým subjektem a daňovou správou, který přináší oběma stranám výhody plynoucí z pravidelné výměny informací a pravidelného kontaktu. Vykazování daňové povinnosti je transparentnější, obě strany šetří náklady, daňové kontroly jsou omezené a jedná se spíše o konkrétně zaměřená šetření. Sankce v případě zjištění, že subjekt nepřiznává daň ve správné výši, jsou zachovány. Vzhledem k tomu, že tento vztah má v jednotlivých zemích pevná, předem definovaná pravidla, je používáno

označení „strategie voluntary compliance“. V Nizozemí je daňový subjekt zapojen do strategie podpisem dohody s daňovou správou, kde se zavazuje dodržovat určité stanovené podmínky. Jedná se ale spíše o „gentlemanskou dohodu“, jejíž dodržování není právně vymahatelné.

V USA a některých dalších zemích je pojetí voluntary compliance odlišné. Není označován jako strategie, ale systém. Týká se především přímých daní u fyzických osob (ať samostatně výdělečně činných či zaměstnaných) a je založeno na dobrovolné deklaraci veškerých příjmů podléhajících zdanění. Výhodou pro poplatníka je, že má nárok využít všech zákonných odpočtů a položek snižujících základ daně. Na druhé straně zatajení daňových příjmů je velmi tvrdě postihováno. Systém voluntary compliance je poplatníkům vysvětlován jako morální přístup k občanské povinnosti platit daně.

Oba přístupy mají společné, že dobrovolná spolupráce s daňovou správou a plnění daňových povinností napomáhá lepšímu výběru daní a snižuje tak velikost tax gap.

Pojem voluntary compliance sám o sobě evokuje myšlenku, že jeho význam si lze vyložit jako „platit mohu, pokud chci“. Každý poplatník by v takovém případě samozřejmě chtěl co nejméně. Ale ani v nejsvobodnější ekonomice, USA, jež v průběhu svého trvání vyvinula velmi dokonalý systém výběru daní, není dobrovolnost takto interpretována. Stejně je tomu i v zemích EU, zejména v původních sedmi zakládajících (US Department of the treasury, 2009).

Voluntary tax compliance je obecný pojem. Měření jeho přínosů v kvantifikovatelných jednotkách je velmi sporné. Konkrétně lze zkoumat jen kvantifikovatelné pojmy, a to například tax gap, neboli rozdíl mezi daní skutečně vybranou a tou, která by měla být vybrána při respektování všech zákonných norem (OECD, 2008a).

K otázce měření úspěšnosti voluntary compliance uvádí americká daňová správa (IRS, 2007), že zatímco efekt zvýšení výběru daní vymáhací činností je měřitelný, nepřímý efekt voluntary compliance lze odhadnout velmi těžko. Částečně proto, že daňová správa nemůže stanovit skutečnou daňovou povinnost (musí ji odhadovat) a částečně proto, že dobrovolné a včasné placení daní je ovlivňováno řadou faktorů mimo kontrolu IRS.

Pro vysvětlení daňových úniků je prováděna řada výzkumů, analýz, sběrů dat. Většina studií došla ke shodnému závěru, že rozhodnutí poplatníků dobrovolně spolupracovat a odvádět

daně ve správné výši, lze pouze částečně zdůvodnit racionálně. Spolupráce závisí na dalších významných faktorech, a těmi jsou morální klima ve společnosti, způsob vnímání politických stran a představitelů státu obyvatelstvem, pocit národní hrdosti a víra v budoucnost. V atmosféře nedůvěry je třeba velká síla daňové správy k donucení poplatníků ke spolupráci. Vysoké pokuty a časté kontroly se jeví jako efektivní. Naopak, v klimatu důvěry vedou k voluntary compliance morální apely, výzvy a demokratické postupy. Restriktivní opatření mohou naopak vést ke snížení daňové morálky (Kirchler a kol., 2007).

V roce 2008 vydalo OECD Studii role daňových zprostředkovatelů (OECD, 2008b), která popisuje možnosti užší spolupráce mezi poplatníky a daňovou správou. Tento vztah, nazývaný „rozšířené (enhanced) vztahy“ vyžaduje ze strany daňové správy podnikatelské povědomí, nezaujatost, proporcionalitu, otevřenost a odpovědnost. Ze strany subjektu pak odkrytí a transparentnost při jednání s daňovou správou. Tedy poskytnutí veškerých informací, které daňová správa potřebuje k vyhodnocení rizik.

To znamená, že subjekty nebo jejich zástupci dobrovolně informují, kde vidí potenciální rozdíly v možné interpretaci mezi nimi a správcem daně. Dále poskytují komplexní odpovědi tak, aby správce daně pochopil významné skutečnosti, podle kterých rozmístí vhodnou úroveň zdrojů a dosáhne správných daňových závěrů.

Rozšířené vztahy přinášejí výhody oběma stranám. Pro daňovou správu je to lepší informovanost o činnosti poplatníka, na jejímž základě efektivněji provádí odhad rizik a alokuje zdroje, čímž snižuje administrativní náklady.

Pro poplatníka přináší vyšší daňovou jistotu, kterou subjekty a jejich poradci vyhodnocují jako velmi důležitý faktor rizikového managementu transakce. Poplatníci jednající transparentně mohou očekávat menší rozsah daňových kontrol a celkově nižší náklady na spolupráci s daňovou správou.

2.9.5 Strategie zvyšování ochoty platit dobrovolně daně

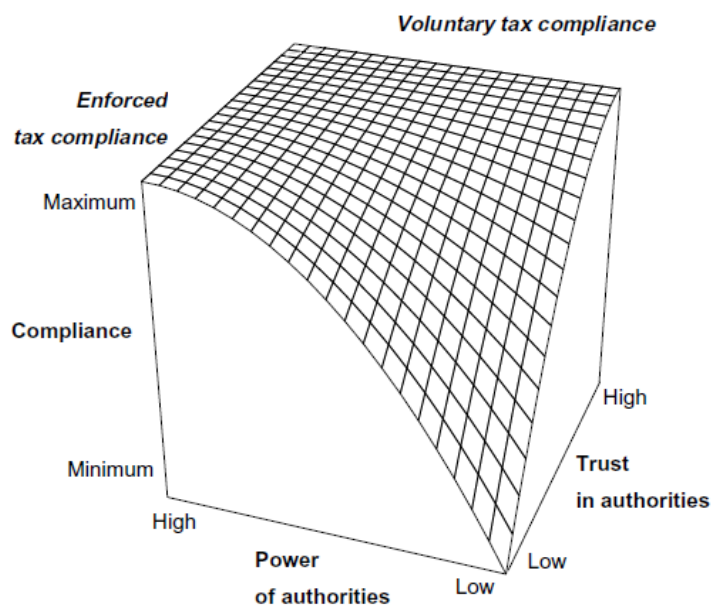
Kirchler a kol. (2007) z university ve státě Georgia se ve své studii zaměřili na přehled rozhodnutí k tax compliance. Vyslovili domněnku, že od doby, co byl v roce 1972 publikován Standardní model daňových úniků na přímých daních (Allingham a kol., 1972), se mnoho výzkumů zabývalo testováním čtyř parametrů tohoto modelu a ověřovalo jejich empirickou platnost. Jsou to aktuální úroveň příjmů, daňová sazba, pravděpodobnost kontroly a výše penále. Autoři hodnotili výsledky několika studií a došli k závěru, že rozhodnutí dobrovolně

plnit daňové povinnosti lze jen částečně vysvětlit jako racionální rozumovou volbu. V závislosti na klimatu ve společnosti pramení spolupráce ze dvou rozdílných faktorů. V atmosféře nedůvěry je třeba k vymožení voluntary compliance použít sílu a autoritu. Vysoké pokuty za nespolečnou práci a vysoká pravděpodobnost daňové kontroly se ukazují jako efektivní daňová politika. Naopak, pokud poplatníci věří veřejným autoritám ve státě, nabývají na významu jiné aspekty. Znalosti, přístupy obou stran, morální apely, spravedlnost a demokracie vedou k voluntary compliance. V takovémto případě pak represivní přístupy, jako pokuty a hloubkové kontroly, mohou přinášet nechtěný efekt v podobě podryvání daňové morálky.

Kirchler a kol. (2008) zkoumali problém spolupráce především z hlediska psychologického. Uvedli, že rámec pro porozumění voluntary compliance je dán jak mocí daňové správy, tak důvěrou v daňové autority. Cílem práce bylo vytvořit model chování poplatníků a míry jejich vstřícnosti k daním při různých mírách „síly“ a „důvěry“. Byla vytvořena konstrukce „šikmé plochy“ („slippery slope“), kde každý bod povrchové plochy kopce znázorňuje míru tax compliance jako souřadnici „přinucení“ a „důvěry“. Slippery slope model je operativním nástrojem, ukazuje, že pozice daňové správy v očích poplatníků je velmi důležitá pro spolupráci. V nepřátelském prostředí se poplatníci snaží maximalizovat své individuální užítky a spolupracují pouze pod nátlakem. V synergickém prostředí, tedy pokud daňová správa vystupuje klientsky a vstřícně, je přístup poplatníků založen na bázi očekávané spravedlnosti a spolupracují ochotně. Jsou-li vybrané daně použity státem účelně, pak nevstřícnost a nespolečná práce jsou ve společnosti posuzovány ostře negativně.

Z modelu vyplývá, že pokud roste pouze síla daňové správy, roste pouze vymáhaná spolupráce. Dobrovolná spolupráce roste pouze za předpokladu, že vzrůstá i důvěra v daňovou správu.

Obrázek č. 8: Slippery – slope model



Zdroj: Kirchler a kol, 2008

Za důležité prvky ovlivňující voluntary compliance Kirchler a kol. i s přihlédnutím k předcházejícím výzkumným studiím považují zejména následující čtyři faktory, a to i přes skutečnost, že podle výsledků některých studií nelze jejich dopad na úroveň voluntary compliance vždy jednoznačně prokázat:

1. Daňové kontroly – dopad kontrol na úroveň spolupráce není zcela jednoznačný. Některé studie poukazují na malý efekt kontroly, jiné naopak. Prokazatelně pozitivní výsledky jsou u malých a středních podnikatelů
2. Pokuty – názory na efekt pokut na úroveň spolupráce nejsou opět zcela jednoznačné
3. Daňové sazby – vysoké daňové sazby spíše snižují ochotu poplatníků ke spolupráci. Fakta ale opět nejsou jednoznačná.
4. Daňová osvěta a spolupráce – jednoznačně kladný efekt

Závěrem lze říci, že „slippery slope“ model slibuje lepší porozumění chování poplatníků a regulačních praktik za neustálého zdůrazňování pozice a síly daňové správy. Rozdíl mezi

vymoženou a dobrovolnou spoluprací volá po přehodnocení role daňových správ a vyplývá z něj, že je třeba zajistit, aby placení daní nebylo vnímáno pouze jako obtížná povinnost, ale také jako povinnost pozitivně akceptovaná.

2.9.6 Voluntary compliance u velkých daňových subjektů

Velké daňové subjekty jsou pro daňové správy mimořádně důležité, obvykle se podílejí přibližně na polovině fiskálních příjmů státního rozpočtu. Definice velkého daňového subjektu se v jednotlivých zemích liší, obecně je dána vyšší obrátu, někdy je jako doplňující kritérium používán počet zaměstnanců, hodnota aktiv. V ČR je za velký daňový subjekt považován subjekt s obrátem vyšším než 2 mld. Kč za zdaňovací období (vychází se z daně z příjmů). Monitorování voluntary compliance u velkých daňových subjektů je věnována velká pozornost ze strany OECD, která ustanovila tematickou skupinu Compliance management velkých daňových subjektů. V dokumentu, který tato skupina vydala, nazvaném Experiences and Practises of Eight OECD Countries, je uvedeno, že velké daňové subjekty jsou odlišné od ostatních poplatníků a proto i compliance programy a strategie zaměřené na tuto skupinu musí být odlišné. Za jednu z prioritních compliance problematik u velkých daňových subjektů skupina shledala mezinárodní transakce a mezinárodní podnikatelské struktury. S tím souvisí i klíčová compliance témata, kterými jsou zejména agresivní daňové plánování, přeshraniční transakce a transakce do daňových rájů v souvislosti s dodržováním arm's length principle a tím i problematika převodních cen a další (OECD, 2009a).

Di Battista (2007) uvádí, že kanadská daňová správa zavedla nový systém zvyšování efektivity, bližší spolupráce a vytvoření transparentních vztahů při kontrole. S velkými daňovými subjekty uzavírat písemné dohody o vzájemných vztazích a postupu při kontrole. Dohoda nemá právní platnost, jde jen o smlouvu o porozumění mezi daňovou správou a daňovým subjektem. Účast v tomto systému je zcela dobrovolná. Každá dohoda je ušita „na míru“ konkrétnímu daňovému subjektu, se kterým je uzavírána.

Očekává se, že účast v tomto systému přinese následující výhody:

1. zvýšení jistoty – mezi daňovou správou a subjektem bude vytvořen roční či víceletý kontrolní plán. Cílem je včas odhalit a redukovat chyby a přinést větší jistotu správnosti deklarované výše daňové povinnosti

2. vytvoření rychlých kontrol - kromě kompletní kontrol budou prováděny i statistické analýzy ročních výkazů s cílem jejich rychlé revize
3. usnadnění včasného rozhodnutí – jistota při daňové kontrole, možnost kontroly v reálném čase (nikoli zpětně) a pravidelný kontakt obou stran přináší rychlé rozhodnutí provést daňovou kontrolu
4. úspora času a peněz – rychlá řešení minulých i současných problémů a rychlé uzavírání kontrol přináší úspor času i nákladů, může redukovat i náklady na skladování účetních záznamů
5. Zároveň je v rámci tohoto systému nabízena subjektům kontrola více daní najednou, čímž je redukován počet návštěv kontrolních pracovníků u daňového subjektu.

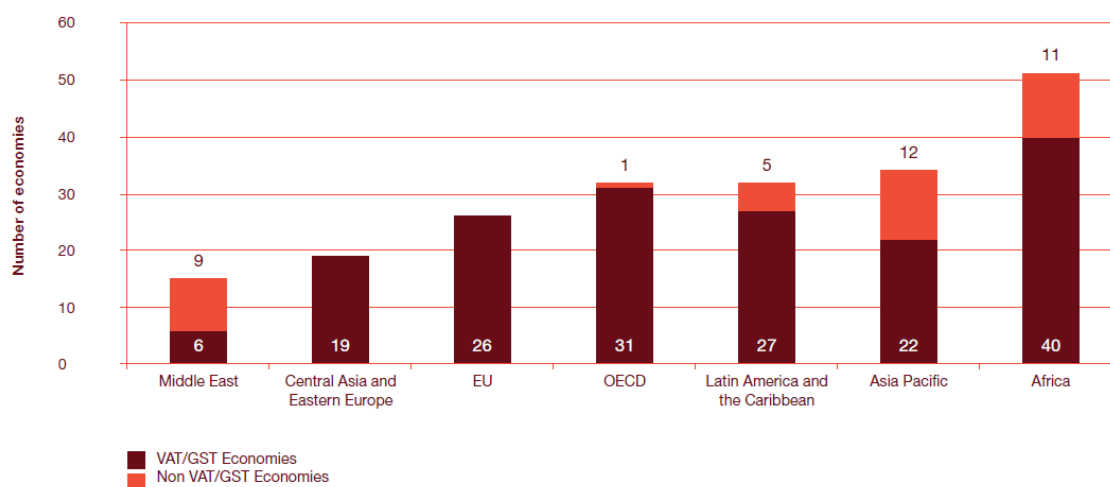
2.9.7 Voluntary compliance a DPH

Vzhledem k tomu, že dizertační práce je v části věnované tax gap zaměřena zkoumání DPH gap, je třeba prokázat, že strategie voluntary compliance ovlivňuje i spolupráci v oblasti DPH. Vzhledem k významu DPH je na podnikatele obecně vyvíjen stále vyšší tlak, aby se stali plátcí této daně. S tím souvisí i rostoucí požadavky některých daňových správ na vedení výkaznictví k DPH. Na straně druhé vede pak neúměrná zátěž k odporu k plnění povinností souvisejících s touto daní.

Společnost Price Waterhouse Coopers (PWC, 2009) společně s World Bank Group vypracovala studii o placení daní, jejímž cílem je poskytnout podklady k reformám daňové politiky a daňové správy. Její součástí je i materiál Dopad plnění DPH povinností na podnikání (The impact of VAT compliance on business). Vychází ze skutečnosti, že DPH je nejrozšířenější daní ze spotřeby používanou ve světě. DPH společně s ekvivalentními prodejními daněmi je nyní zavedena v 145 zemích světa. Ačkoli principiálně je všude stejná, pravidla jsou implementována různě a v důsledku toho znamená tato daň variabilní zatížení z hlediska spolupráce s daňovou správou. Od toho se odvíjí i náklady subjektů na správu této daně.

Do studie byly zařazeny pouze společnosti s ručeným omezením ze 145 zemí, které sídlí nejlidnatějších městech, mají 100% domácí vlastníky a operují pouze na domácím trhu. Správa DPH pro ně nepředstavuje významné náklady, ale plnění všech souvisejících povinností je administrativním břemenem.

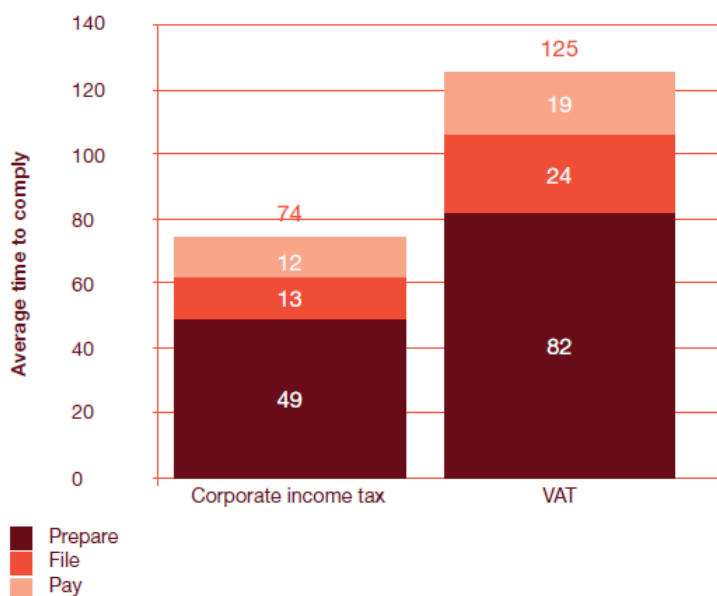
Obrázek č. 9: Počty zemí používajících/nepoužívajících DPH



Zdroj: PWC, 2009

Studie ukázala, že plnění daňových povinností při vykazování DPH je celosvětově časově náročnější než plnění daňových povinností při vykazování daní z příjmů. Průměrně tato činnost zabírá 125 hodin, z toho 66% času (82 hodin) připadá na přípravné činnosti, 19% na vyplňování všech formulářů a hlášení a 15% na platby.

Obrázek č. 10: Globální průměrný čas potřebný na spolupráci na DPPO a DPH



Zdroj: PWC, 2009

Průměrně je spolupráce méně časově náročná v zemích, kde je daňové přiznání podáváno elektronicky a platba je rovněž možná online. Byla prokázána korelace mezi spoluprací na DPH a časovou prodlevou při vyplácení nadměrného odpočtu.

Dále bylo zjištěno, že obecně tato činnost zabírá méně času v rozvinutých zemích než v zemích rozvojových.

Obrázek č. 11: Průměrný čas potřebný na DPH spolupráci ve vybraných částech světa

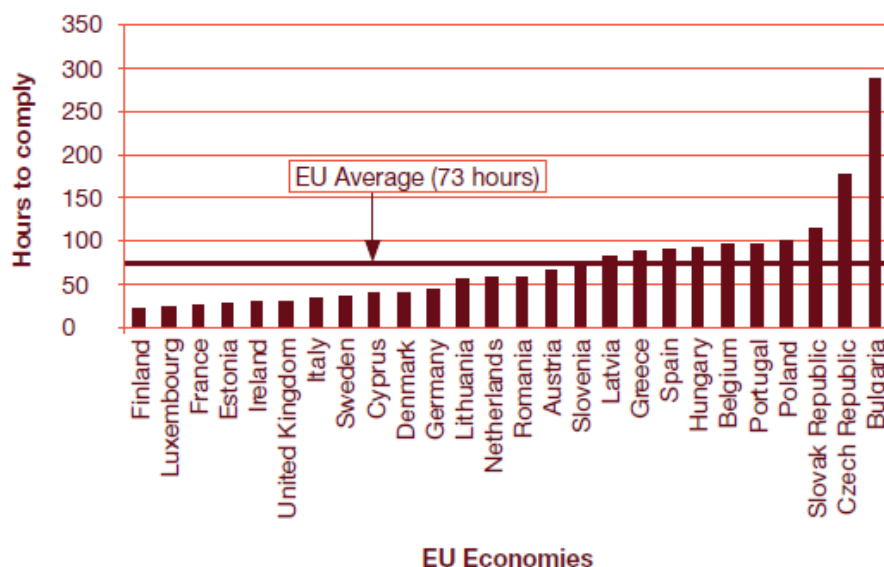


Zdroj: PWC, 2009

Výsledky studie vztahující se k EU jsou velmi zajímavé. Ukazuje se, že ačkoli je DPH v EU harmonizovaná, vlivem rozdílných administrativních praktik v jednotlivých členských zemích je administrativní zátěž na velmi rozdílné úrovni. Osciluje mezi 22 hodinami měsíčně ve Finsku až po 288 hodin v Bulharsku.

ČR je podle těchto výsledků na předposledním místě (180 hodin).

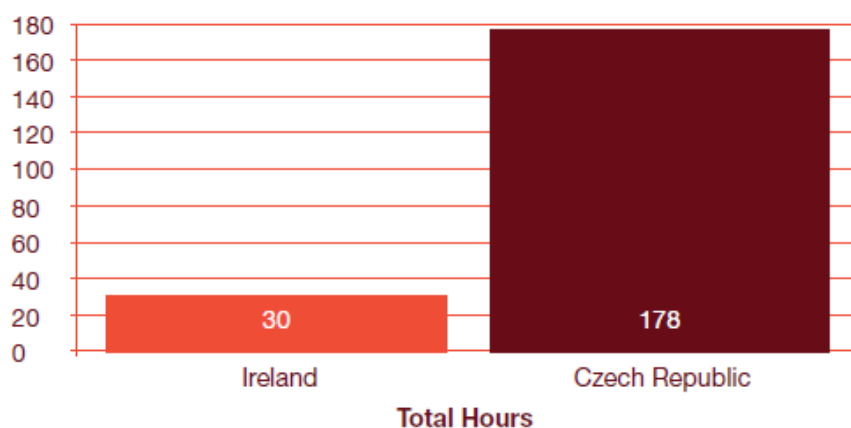
Obrázek č. 12: Průměrný čas potřebný na DPH spolupráci v zemích EU



Zdroj: PWC, 2009

Studie uvádí jako vzor dvě evropské země, které poskytují dobrý příklad administrativní zátěže při vykazování DPH, Irsko a Českou republiku. V Irsku je ročně podáváno daňové přiznání pouze 6 krát, každé má 6 kolonek k vyplnění. V ČR je podáváno 12 krát (u měsíčních plátců), k vyplnění je 67 kolonek. Časově je vyplnění každého přiznání 3 krát delší.

Obrázek č. 13: Srovnání počtu hodin potřebných na DPH spolupráci v Irsku a ČR



Zdroj: PWC, 2009

Zaměření studie a její rozsah jasně ukazují, že problematika DPH v kontextu se spoluprací s daňovou správou je závažným tématem. Zároveň poskytuje srovnatelná data a informace, které pomohou reformám daňové politiky a daňové správy.

Výsledky studie prokazují, že spolupráce s daňovou správou je pro plátce DPH v ČR velkým administrativním břemenem. Na druhé straně není vzhledem k míře daňových úniků možné unáhlené odstoupení od požadavků na řádné a podrobné vykazování údajů, neboť za stávající situace by nepochybně vedlo k prohloubení DPH gap.

V souvislosti se zavedením strategie voluntary compliance je třeba se na správu DPH zaměřit, zejména je žádoucí zavést taková opatření, která sníží administrativní břemeno a zároveň povedou poctivé plátce k odpovědnému odvodu daně.

2.9.8 Voluntary compliance a snižování tax gap

Jedním z materiálů přímo spojujících voluntary compliance s redukcí tax gap je Tax compliance – Multiple Approaches are needed to reduce the tax gap („Rozmanité přístupy, které jsou třeba k redukcí tax gap“), který shrnuje, že zjednodušování a reformování daňového systému a poskytování účinnějších prostředků pro vymáhání na jedné straně, ale poskytování kvalitních služeb poplatníkům na straně druhé, jsou nezbytným základem pro voluntary compliance. Tyto kroky, stejně jako periodická měření nespolupráce a optimalizace alokace zdrojů daňové správy přispívají k redukcí tax gap (Brostek, 2007).

Branham (2009) publikovala článek o uzavírání tax gap a nabádání k voluntary compliance pomocí zveřejňování daňové problematiky v masmédiích. V článku uvádí, že voluntary compliance je naprosto nezbytnou podmínkou jakékoli diskuse k metodám uzavírání tax gap. Vzhledem k množství podaných daňových přiznání nejsou individuální daňové kontroly proveditelné. Proto je mnohem efektivnějším způsobem redukce tax gap přístupem nabádajícím k čestnému a úplnému přiznání příjmů. Kampaň k voluntary compliance je nezbytné propagovat v médiích, stejně tak ale publikovat i případy trestního stíhání poplatníků, kteří provedli daňový únik. Média silně ovlivňují chování poplatníků. Přesto se jedná pouze o podporu k tradičním metodám daňové správy, jak zvýšit voluntary compliance, kterými zůstávají daňové kontroly, vysoké tresty za zatajení příjmů, ale na druhé straně zjednodušení legislativy a zlepšení služeb pro poplatníky.

2.9.9 Daňové amnestie jako forma voluntary compliance

Za jednu ze součástí voluntary compliance je v některých zemích považován i program daňových amnestií.

Weinreb (2009) ve svém článku Programy daňových amnestií a iniciativy k voluntary compliance uvádí, že od roku 2000 více než 20 států USA nabídlo svým poplatníkům alespoň jedenkrát tzv. „amnesty program“, tedy beztrestné dodatečné přiznání daňových závazků. Důvodem vyhlášení těchto programů je fakt, že dobrovolné přiznání je levnější než provádění kontrol. Negativním důsledkem daňové amnestie je ale možné povzbuzení delikventů k neplacení daní. Nabízí se otázka, proč platit daně hned, když později bude možné je přiznat a zaplatit bez následků. Kromě programů daňové amnestie, které jsou vždy velmi časově omezené, nabízí mnoho států v USA tzv. Voluntary compliance iniciativy. Tyto jsou zaměřeny na užší okruh poplatníků, většinou se týkají pouze transakcí na federální nebo státní úrovni. Výhody osvobození od všech sankcí zde neplatí, většinou je ale prominuto penále. Jako první stát nabídla tuto iniciativu v období leden až duben 2004 svým poplatníkům Kalifornie, a to pod názvem „Offshore Voluntary Compliance Initiative“. Týkala se poplatníků, kteří nelegálně využili daňových rájů. Výhodou pro účastníky bylo částečné odpuštění penále a ochrana před trestním stíháním.

V materiálu A Framework for successful Offshore Voluntary Compliance Programmes, (OECD, 2010) jsou uvedena následující fakta k voluntary compliance. Současná finanční a ekonomická krize, rostoucí deficit veřejných rozpočtů a politická podpora G 20 mají za následek, že více než 80 zemí se připojilo k vypracovanému OECD standardu pro výměnu informací. V důsledku těchto změn dříve nespolupracující poplatníci zjišťují, že již nejsou bezpečné ráje, kde lze před daňovými správami ukrýt majetek a příjmy. Velký počet poplatníků nyní vnímá, že riziko odhalení daňových úniků se zvýšilo, což je vede k větší ochotě plně spolupracovat. Vlády musí pokračovat v odhodlaném jednání s poplatníky, kteří provádějí daňové úniky a odmítají spolupráci. Zároveň by ale měly zvážit výhody vyplývající ze současného transparentnějšího prostředí a nabádat nespolupracující poplatníky ke spolupráci. Většina populace potřebuje být znovu ujišťována, že daňová správa očekává spolupráci a že bude sledovat nespolupracující poplatníky. Tolerance daňové správy vůči nespolupracujícím poplatníkům snižuje celkovou úroveň voluntary compliance.

Několik zemí v současnosti disponuje voluntary compliance programy, které poskytují příležitost za úspory času a nákladů spolupracovat s daňovou správou. Voluntary compliance iniciativy musí dodržovat jemnou hranici mezi dostatečným povzbuzováním těch, kteří

nespolupracují, aby postoupili kupředu ke spolupráci, na druhé straně ale neodměňovat takové chování. Pro země, které tak ještě neučinily, nastal čas, aby o zavedení voluntary compliance programu uvažovaly.

OECD v materiálu zmapovalo principy úspěšných voluntary compliance offshore programů, které jsou součástí širší voluntary compliance strategie. Implementace těchto principů je záležitostí každé země, která musí přihlídnout ke specifickým podmínkám vyplývajícím z daňových zákonů a praxe.

Cílem voluntary compliance offshore programů je většinou poskytnout limitovanou nabídku vlády daňovým poplatníkům přiznat bez postihů zatajené daňové příjmy za předcházející období. Zároveň se jedná o účinný krok proti praní špinavých peněz (OECD, 2010).

Účinek těchto programů je ve skutečnosti velmi diskutabilní. Mají totiž demoralizující vliv na ty, kteří daně platili řádně a včas.

2.9.10 Voluntary compliance v některých vybraných zemích

Spojené státy americké (USA)

Alm a kol. (2004) zkoumali odpověď na otázku, do jaké míry bylo zavedení instituce tax compliance v USA přínosné pro příjmy státní pokladny. Význačným rysem systému voluntary compliance jsou daňové kontroly federálních daní z příjmů. Mají přímý vliv na osoby kontrolované a zároveň odstrašující vliv na osoby nekontrolované. Studie oficiálních orgánů za roky 1977 až 1986 shledaly, že na každý 1 USD doměřený na základě kontroly bylo vybráno dalších 6 USD v důsledku kontrolního efektu, tedy v podstatě obavy z kontroly. V důsledku zavedení voluntary compliance došlo k velkému poklesu kontrolovaných subjektů. Počátkem šedesátých let bylo kontrolováno 6% daňových přiznání, v polovině sedmdesátých let již jen 2,5%, v další dekádě již jen 1%. Podle analýzy Inspektor General for Tax Analysis z roku 2002 poklesl počet kontrol mezi roky 1997 a 2001 o 56%. V důsledku toho je v současnosti kontrolováno méně než 1% podaných daňových přiznání. Zdá se pravděpodobné, že klesající počet kontrol snižuje přímý efekt kontrol (tj. doměrky vzhledem k počtu kontrolovaných subjektů). Ovlivňuje spíše nepřímý efekt, a to tím, že poplatníci reagují na nižší pravděpodobnost kontroly snížením jejich ochoty ke spolupráci. Nicméně závěry stran dopadu přímého a nepřímého dopadu na daňové výnosy je třeba zařadit do kategorie spekulativních. Je třeba pokračovat v dalších analýzách.

Faktory, které mohou vést k neochotě platit daně, je možné kategorizovat následujícím způsobem:

- změny daňových předpisů – obtížnost porozumění může vést k neochotě spolupracovat
- ekonomické příčiny – nezaměstnanost, krize
- demografické – růst podílu stárnoucího obyvatelstva, změna struktury domácností, vysoký podíl anglicky nemluvícího obyvatelstva
- sociologicko - politické – změny ve vlasteneckém cítění, vnímání poplatníků, zda jsou daně využity hodnotně

Smysluplné měření voluntary compliance je možné jen podle kontrolní činnosti IRS. Dlouhodobější cíle pro dosažení vyššího procenta míry dobrovolnosti, tzv. voluntary compliance rate („VCR“), lze shrnout do sedmi záměrů:

1. snížit příležitost k daňovým únikům
2. zefektivnit strategii zkoumání oblastí nespolupráce
3. pokračovat v zavádění nových informačních technologií
4. zlepšení daňové ochoty
5. zjednodušení daňové legislativy
6. zlepšení koordinace s partnery a nezúčastněnými subjekty
7. spolupráce na mezinárodní úrovni (v rámci OECD, s ostatními zeměmi, zejména Japonskem, Čínou, Koreou, zeměmi EU)

Snahy o redukci tax gap budou pokračovat snahami dosažení vyšší úrovně tax compliance (U.S. Department of the Treasury, 2007).

Měření daňového deficitu

Historicky se odhady voluntary compliance odvozovaly od speciálních studií, tzv. Taxpayer Compliance Measurement Programs, které byly založeny na výsledcích daňových kontrol. Tato činnost ovšem byla pro daňovou správu velmi zatěžující. Metoda byla používána do roku 1988. V letech 1989 až 2001 byla metodika měření zdokonalena, používalo se hlavně statistických metod odvozených od množství a výsledků kontrol, tzv. NRP („National Revenue Program“). Systém byl i nadále zdokonalován, speciálně vyškolení kontrolori vybrali firmy ke kontrole. Byl zaveden zvláštní formulář, jehož obsah po vyplnění umožňoval větší orientaci. Nejnověji upravený program, tzv. „streamlining“ zahrnuje využívání nejnovějších technik (U.S. Department of the Treasury, 2009).

Kirchler a kol. (2007) vydal studijní materiál týkající se pouze přímých daní. Z materiálu vyplývá, že čím vyšší je riziko postihu, tím nižší je ochota poplatníků k daňovým únikům. Jev se nazývá „negative relation“. Existuje i „positive relation“, tj. pozitivní vztah mezi mírou ochoty ke spolupráci a výší příjmů. Výsledky IRS ukazují, že v USA poplatníci s ročním příjmem vyšším než 100 000 USD, přiznávají 96,6% svých příjmů. Naproti tomu poplatníci s ročním příjmem nižším než 25 000 USD přiznávají jen 85,9%.

Kanada

Kanaďané, kteří dobrovolně plní své daňové povinnosti (je jich většina), chtějí vidět výsledky spravedlivé a rovné správy daní. Zároveň chtějí být informováni, jak je postupováno proti těm subjektům, kteří neplní své daňové povinnosti a znát důsledky těchto postupů. Obyvatelstvo je ve zvýšené míře znepokojeno existencí šedé ekonomiky, agresivního daňového plánování, daňových úniků, daňových rájů. Kanadská daňová správa (Canada Revenue Agency, CRA) usiluje o to, být transparentní daňovou správou, která poskytuje veřejnosti informace potřebné ke spolupráci, informuje obyvatele, jak postupuje proti poplatníkům, kteří neplní povinnosti a proč. Nejsilnějším nástrojem spolupráce je vzájemná komunikace. Je vypracován program „Compliance strategy“, který se sestává z několika podoblastí. Mimo jiné zahrnuje například strategii související s identifikací rizik „non compliance“ neboli nespolečnosti.

Stejně jako v metodice rizik OECD, i zde jsou rizika rozdělena na neregistrování se, nepodání přiznání včas, nevykázání správné výše příjmů, nezaplacení daně včas. Daňová správa využívá ke spolupráci zvýšeného zájmu medií o tax compliance tematiku (OECD, 2009b).

Austrálie

Australská daňová správa se zaměřuje optimalizaci voluntary compliance již mnoho let. V materiálu Measuring compliance effectiveness – our methodology (Australian Government 2009), uvádí, že v roce 2006 byla založena projektová skupina zaměřená na výzkum metodiky měření efektivnosti spolupráce. V roce 2008 byla vypracována uvedená studie, jejímž cílem je sdílet australskou metodiku měření, její vývoj a aplikaci. Metodika je založena na botám - up přístupu, ale zároveň rozvíjí efektivní měření celého ATO nebo top - down přístupu. V rámci zkoumání bylo detekováno 12 základních compliance rizik, a to 6 tržních segmentů (fyzické osoby, drobní podnikatelé, malí a střední podnikatelé, velké společnosti, neziskové organizace a vládní organizace) a 6 daňových produktů (daň z příjmů, daně ze

spotřeby, cla, výslužby, zaměstnanecké povinnosti, daně z paliv, luxusních vozidel a daň z vína).

V materiálu australské daňové správy (Australian Government, 2009) uvedena hypotéza, že měření úspěšnosti compliance strategie. Zní: „jestliže je compliance strategie efektivní, měli bychom vidět pozitivní trvale udržitelné změny v compliant chování poplatníků“. V kontextu této hypotézy základními klíčovými compliance povinnostmi jsou:

- registrace k dani
- včasné podání daňové informace
- kompletní a správné výkaznictví
- včasná platba daňových povinností

Irsko

Jedním z cílů irské daňové správy je maximalizace „compliance“. Tuto koncepci, založenou na loajalitě a systému spolupráce, lze definovat jako připravenost poplatníků plnit jejich fiskální povinnosti jak nejlépe jsou schopni. Daňová správa má více programů, jak tuto připravenost zlepšit. Významnou roli hrají „Kontrolní program“ a „Program trestních stíhání“, které napomáhají dozoru nad chováním poplatníků. Dále existují například „Program zákaznických služeb“ a „Program spolupráce“. Povinností každého poplatníka je včas podat daňové přiznání a zaplatit daň. Pokud tak neučiní, daňová správa ho upozorní dopisem, že nesplnil svoji daňovou povinnost. Pokud dále nereaguje, následuje další upozornění, a to osobně, telefonicky nebo opět dopisem. V případě, že přiznání ani pak nepodá, následuje oficiální výzva soudního úředníka, ve které je poskytnuta zákonná třítydenní lhůta k přípravě a podání daňového přiznání. Při neuposlechnutí výzvy je věc předána k trestnímu řízení. Nepodání daňového přiznání je trestným činem. Proto 80% subjektů předaných k soudu přizná dobrovolně v třítydenní lhůtě svoji daňovou povinnost (Bette, 2002).

Španělsko

Španělská daňová správa prezentovala na zasedání IOTA v roce 2010 výsledky „Plánu prevence proti daňovým únikům“. Uvedla, že za pět let aplikace plánu bylo vybráno navíc 35,5 mld. EUR, z toho 8,1 mld. v roce 2009. Daňová správa se v rámci tohoto programu soustředí na zintenzivnění daňových kontrol, případně podání oznámení k trestnímu stíhání.

Nezávisle na tomto plánu ale daňová správa pokračovala v propagaci voluntary compliance jako účinném prostředku boje proti daňovým únikům

Nepál

Kanadský model Voluntary compliance převzala v roce 2000 rovněž daňová správa v Nepálu. Role správce daně se změnila z pouhého administrátora na poradce a zároveň administrátora. Kontroly se zaměřily na analýzu nové role poplatníků, kteří si sami provádějí vyměření daně (Bohara, 2000).

2.10 Analýza strategie voluntary compliance v členských zemích

IOTA

Autorka práce byla jedním z pětičlenného Task Teamu IOTA „Voluntary Compliance Policies and Strategies for Large Taxpayers“. Cílem bylo zmapování zavedení této strategie v jednotlivých členských zemích IOTA. Task Team vytvořil dotazník, na který odpovědělo 34 ze 37 členských zemí. Vypracované odpovědi byly zhodnoceny a byla zpracována jejich analýza. Zpracované dotazníky a veškeré výstupy Task Teamu dotazníky jsou dostupné na webových stránkách organizace IOTA v sekci znalostní databáze (IOTA, 2011).

Dotazník obsahoval 34 otázek rozdělených do 8 sekcí. Kromě úvodní sekce, koncipované jako všeobecné dotazy k zavedení politiky a strategie, byly otázky zaměřeny na voluntary compliance u velkých daňových subjektů.

Vzhledem k tomu, že z odpovědí vyplynulo, že většina zemí nerozlišuje strategii pro velké subjekty a ostatní subjekty, lze některé odpovědi zevšeobecnit.

V tabulce jsou zpracovány odpovědi zúčastněných zemí na 6 následujících otázek:

1. Je ve Vaší zemi oficiálně zavedena strategie Voluntary compliance?
2. Jaké typy poplatníků jsou strategií pokryty?

VDS - velké daňové subjekty

SM - střední a malé daňové subjekty

ZAM - zaměstnanci

V - všechny

3. Které z následujících bodů jsou standardem strategie?

N - nestrannost

P - přiměřenost

O - otevřenost

V - vstřícnost

J - jasnost

Č - presumpce čestného poplatníka

4. Byla strategie se subjekty před jejím zavedením konzultována?

5. Byla strategie s pracovníky daňové správy před jejím zavedením konzultována?

6. Jsou o zapojení do strategie uzavírány se subjekty písemné smlouvy?

7. Jaké používáte indikátory měření úspěšnosti strategie?

N - žádné, nehodnotíme

TG - velikost tax gap

DOM - doměrky po kontrolách

POV - včasné splnění povinností (registrace, podat DAP, zaplatit daň)

J - jiné

Tabulka č. 16: Vybrané odpovědi členských států IOTA na dotazník Task Teamu k Voluntary Compliance

	Zavedení strategie	Typy subjektů	Standardy strategie	Konzultace se subjekty	Konzultace se správcem	Písemné smlouvy	Měření úspěšnosti
Arménie	A	V	NPOVJČ	N	N	N	J
Ázerbájdžán	A	V	NPOVJ	N	A	N	J
Belgie	A	V	NPOVJ	N	N	N	J
Bosna a Hercegovina	A	V	NPOVJČ	N	N	N	POV
Česká republika	A	V	NPOVJČ	N	N	N	N
Dánsko	A	V	NPOVJČ	A	A	A	J
Estonsko	A	V	NPOVJČ	N	N		POV
Finsko	A	V	NPOVJČ	N	N	N	J
Francie	N	V	NPOVJČ	N	N	N	POV
Gruzie	A	V	NPOVJČ	N	N	N	N
Chorvatsko	N	VDS,SM	NPVČ	N	N	N	TG
Irsko	A	V	NPOVJČ	A	A	A	J
Kypr	A	V	NPOVJČ	N	N	N	POV
Itálie	N	VDS	NPOVJ	N	N	N	POV
Litevsko	A	VDS,SM	NPOVJČ	N	A	N	TG
Lotyšsko	N	V	N	A	N	N	N
Maďarsko	A	V	NPOVJČ	N	N	N	N
Makedonie	N	VDS	NPOVJČ	N	N	N	J
Malta	A	V	NPOVJČ	A	N	N	POV
Německo	A	V	NPOVČ	N	N	N	N
Nizozemí	A	V	NPOVJČ	A	N	A	J
Norsko	A	V	NPOVJČ	N	A	N	N
Polsko	A	V	NPOVJČ	A	A	N	DOM
Portugalsko	A	VDS	-	N	N	N	J
Rakousko	A	V	NPOVJČ	A	A	N	J
Rumunsko	A	V	NOVJČ	A	A	N	J
Řecko	A	V	NPČ	N	N	N	N
Srbsko	A	V	NPOVJČ	N	A	N	DOM
Slovensko	A	V	NOVJČ	N	N	N	N
Slovinsko	A	V	NOVČ	A	A	A	N
Španělsko	A	V	NPOVJČ	N	N	N	N
Švédsko	A	V	NPOVJČ	A	A	N	J
Švýcarsko	N	V	NPOVJČ	N	N	N	N
Velká Británie	A	V	NPOVJČ	A	A	N	TG

Zdroj: vlastní zpracování, podklady Task Team IOTA, 2011

Výslednou analýzu vyplývající z odpovědí na dotazník lze shrnout do následujících bodů:

1. Obecné informace o zavedení strategie

Většina členských zemí IOTA zavedla oficiální strategii podpory dobrovolného spolupráce s daňovou správou (otázka č. 1 tabulky). Důvody zavedení jsou u všech zemí obdobné, totiž zabezpečit daňové příjmy od daňových subjektů za situace, kdy finanční zdroje daňové správy jsou velmi omezené. Zavedení strategie jednotlivé daňové správy většinou předem nekonzultovaly ani s daňovými subjekty, ani s úředníky daňové správy, neboť ji považují za nezbytnou.

Voluntary compliance strategie většinou pokrývá všechny kategorie subjektů, to znamená zaměstnance, malé, střední i velké daňové subjekty (otázka č. 2 tabulky).

Základními prvky jsou nestrannost, přiměřenost, otevřenost, vstřícnost, jasnost a presumpce čestného poplatníka (otázka č. 3 tabulky). Některé země budují strategii i na porozumění podnikatelské problematice. Vzhledem k tomu, že tyto prvky byly v dotazníku nabídnuty formou zaškrtačacího pole (tick box), aniž by byl jejich obsah přesně vymezen, nejedná se určitě ve všech případech o definované standardy strategie.

Jedenáct zemí provádělo před zavedením strategie konzultace s daňovými subjekty (otázka č. 4 tabulky), dvanáct zemí konzultace s pracovníky daňové správy (otázka č. 5 tabulky).

Přijaté oficiální strategie vykazují některé „národní odchylky“. V části členských zemí podepisují daňové správy s daňovými subjekty smlouvy o voluntary compliance (otázka č. 6 tabulky). Obě strany se v nich obvykle zavazují k otevřenosti a transparentnosti. Pro uzavření smlouvy je obvykle rozhodující historie spolupráce subjektu s daňovou správou. Smluvní vztah obvykle iniciuje daňová správa, někdy může vzniknout i na žádost subjektu.

S ohledem na neustálé hodnocení všech rizik při výběru daní a vyhodnocování úspěšnosti zavedených opatření dochází často i k přehodnocení pohledu na strategii voluntary compliance.

Jednoznačná shoda panuje v názoru, že klíčovým bodem pro úspěšné zavedení strategie je zlepšení kvality poskytovaných služeb pro subjekty ze strany daňové správy a zlepšení vzájemné komunikace. S tím souvisí potřeba dostatečného počtu pracovníků s odpovídajícími znalostmi a dovednostmi. Ty mají návaznost jednak na úspěšnost dobrovolné spolupráce a jednak na správné rizikové hodnocení poplatníků.

Z hlediska poplatníků je nepochopení strategie problémem, ale souvisí především s názorem jednotlivce na funkci potřeby státu a v tomto směru nejde jen o úkol daňových správ.

2. Strategie u velkých daňových subjektů

Některé země mají odlišnou strategii pouze pro velké daňové subjekty, což vyplývá ze specifik této kategorie.

Základem je pravidelný kontakt mezi daňovou správou a subjektem. Ten zajišťuje ze strany daňové správy buď specializované oddělení nebo tzv. „single contact point“, což je konkrétní osoba na pozici account nebo relationship manažera. Daňová správa často poskytuje zástupcům velkých daňových subjektů vzdělávací a poradenské služby s cílem správného porozumění principům a zásadám strategie dobrovolné spolupráce.

3. Registrace daňových subjektů

K usnadnění procesu registrace daňové správy zavádějí „central registration point“, tedy jedno místo, kde se lze registrovat ke všem daním, často i včetně sociálního a zdravotního pojištění. Některé země nepožadují registraci pro daňové účely vůbec, potřebná data o daňovém subjektu si stahují z obchodního rejstříku.

4. Podání daňového přiznání

Nejčastějším nástrojem podpory podání daňového přiznání v zákonné lhůtě je upozorňování na nejzazší termín v médiích a medializace sankcí za pozdní podání či nepodání vůbec.

Některé země zavedly povinné podávání daňového přiznání elektronickou formou. Tento způsob sice klade na subjekt v počátku vyšší nároky, po určité době ale výrazně snižuje administrativní náklady subjektu. Daňové správě umožňuje rychlejší formální kontrolu podaných přiznání a zároveň snižuje riziko chyby při přepisu z papírové do elektronické formy. V České republice je povinné elektronické podávání souhrnného hlášení (výkaz o intrakomunitárním dodání zboží a služeb), uvažuje se o zavedení povinného elektronického podání přiznání k DPH.

5. Vykázání daně ve správné výši

Daňové správy většinou velmi pečlivě hodnotí správnost podaných daňových přiznání a vykázaných příjmů. V první řadě kontrolují, zda byly vyplněny veškeré požadované

údaje. Často je prováděna automatizovaná srovnávací analýza s předchozími podanými přiznáními nebo se srovnatelnými daňovými subjekty. Vykázané příjmy jsou hodnoceny v návaznosti na informace od „třetích stran“, to znamená z dostupných databází a přímých informací od jiných orgánů státní správy. Jakékoli nesrovnalosti jsou řešeny kontaktováním subjektu, pokud nedojde k uspokojivému vysvětlení, je zahájena daňová kontrola.

U velkých daňových subjektů jsou velmi často využívány zprávy externích a interních auditorů.

6. Placení daně

Zaplacení přiznané daně je považováno za základní povinnost subjektu. Pokud daň není zaplacená včas, většinou je subjekt upozorněn formou písemné, e-mailové či telefonické upomínky. Některé daňové správy v rámci voluntary compliance diskutují se subjektem, zda existuje závažný důvod. Pokud je důvodem nezaplacení dočasná platební neschopnost, posune se po dohodě termín splatnosti daně, aniž by byl požadován úrok či penále.

Pokud subjekt daň neuhradí vůbec, nastupují sankce podle zákona a velmi často zmrazení bankovního účtu.

7. Měření úspěšnosti strategie

Kritéria měření úspěšnosti jsou velmi nesourodá. Tři země uvedly jako kritérium hodnocení snížení tax gap. Jedenáct zemí uvedlo, že měření úspěšnosti neprovádí, většinou zároveň dodalo, že plánuje zavést. Část zemí uvedla sledování plnění základních povinností, tedy registrovat se, včas podat daňové přiznání, přiznat daň ve správné výši a zaplatit ji. Propracované hodnocení má Nizozemí, které mimo jiné provádí monitorování spokojenosti s úrovní spolupráce subjektů s daňovou správou formou dotazníků, které distribuuje a vyhodnocuje nezávislá agentura. Irsko uvedlo jako indikátor úspěšnosti dosažení stanovených příjmů státního rozpočtu.

8. Hodnocení přínosů strategie

Pro daňové subjekty

- lepší vztahy s daňovou správou a následné zlepšení služeb,
- lepší tok informací mezi poplatníky a daňovou správou,
- lepší porozumění podnikatelské činnosti ze strany daňové správy,

- vzájemná transparentnost,
- méně hloubkové a méně komplexní daňové kontroly,
- redukce nákladů,
- vyšší jistota ve správnosti daňových postupů,
- vyšší tolerance a méně sankcí ze strany daňové správy.

Pro daňovou správu

- efektivnější využití zdrojů pro správu daně,
- redukce tax gap
- přesnější odhad daňových výnosů,
- v důsledku kratších kontrol možnost zaměřit pozornost na nespolupracující a podvodné subjekty,
- lepší vztahy se subjekty díky pochopení jejich podnikání, záměrů,
- snadnější správa a kontrola podaných výkazů (díky spolupráci a komunikaci osahují méně chyb).

Celkově lze na základě provedeného zkoumání konstatovat, že oficiální politika a strategie Voluntary compliance byla akceptována většinou členských zemí. K tomuto závěru dospěl ve svém závěrečném hodnocení i Task Team. Zároveň je ale nutné konstatovat, že každá země si pod tímto pojmem představuje zcela rozdílná opatření. Velmi často je strategie ztotožňována s pouze s klientským přístupem, zaváděním elektronizace do daňové správy a poskytováním některých služeb (např. vydávání závazných posouzení). ČR je rovněž jednou ze zemí, kde je zavedení a strategie voluntary compliance podle odpovědi na dotazník deklarováno, ve skutečnosti ale žádný model ani metodický postup k voluntary compliance neexistuje.

2.11 Role mezinárodní spolupráce

Mezinárodní spolupráce mezi jednotlivými daňovými správami má prokazatelně pozitivní vliv na ochotu poplatníků spolupracovat a přiznávat dosud nezdaněné příjmy. Výměna informací týkajících se DPH je v EU velmi precizně vymezena Nařízením Rady (EU) 904/2010 Vzhledem k harmonizaci DPH probíhá výměna informací na žádost, spontánních i automatická výměna (podrobně popsáno v kapitole 6.4.2). V oblasti přímých daní je výměna informací ve větším rozsahu nově vymezena Směrnicí Rady 2011/16/EU ze dne 15. února 2011 transponované do novely zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, která vstoupila v platnost 1. 1. 2013.

Výměna se třetími zeměmi (mimo EU) je podporována zejména OECD, která vydala standardy v oblasti daňové spolupráce. Řada zemí s preferenčními daňovými režimy či nekooperující jurisdikce tyto standardy akceptovaly a uzavírají dohody o výměně informací v daňových záležitostech (tzv. TIEA). Rovněž smlouvy o zamezení dvojímu zdanění umožňují výměnu informací v souladu s mezinárodně uznávaným standardem. ČR stále rozšiřuje počet dohod TIEA i smluv o zamezení dvojímu zdanění. Obojí jsou nástrojem, na jehož základě je možné získat informace potřebné pro účely správy daní.

Dopadem mezinárodní výměny informací není jen doměření zatajené daňové povinnosti, ale i zvýšení daňové disciplíny. Hrozba odhalení, ale i celkový psychologický efekt, mají za následek, že subjekty dobrovolně přiznávají zatajené příjmy a majetek. Daňová správa tak šetří náklady na kontrolní činnost, přitom příjmy státního rozpočtu by měly vzrůstat.

2.11.1 Společné kontroly „Joint audits“

Zcela novou formou dobrovolné spolupráce jsou tzv. „joint audits“ neboli společné kontroly. Metodiku těchto kontrol vyvinulo OECD. Jedná se o zcela nový nástroj, který zatím nebyl v rámci EU nikdy využit. Podstatou je, že dva či více států provedou společnou daňovou kontrolu za předchozího souhlasu subjektu, který má být kontrolován. Novinkou u tohoto typu kontroly je přímá účast zahraničních kontrolorů na území státu, kde subjekt sídlí, a jejich aktivní podíl na kontrole (zatímco při multilaterálních kontrolách podle Nařízení 904/2012 je přítomnost kontrolorů při kontrole v jiném členském státě možná, mohou ale jen přihlížet). Kontroly nejsou nijak teritoriálně omezeny, mohou se jich účastnit libovolné třetí země. Podmínkou je, že jim to umožňuje jejich legislativa. Výsledkem kontroly je, že účastníci odsouhlasí fakta a čísla, jejich implementaci do závěrečné zprávy si provádí každá daňová správa samostatně podle svých národních předpisů.

Z hlediska dobrovolné spolupráce daňového subjektu se jedná o „vyšší“ formu spolupráce, neboť subjekt souhlasí s nadstandardní kontrolou, která citelněji zasahuje do jeho působnosti a teoreticky zvyšuje pravděpodobnost daňového doměrku. Na druhé straně je taková kontrola výhodnější z hlediska snížení administrativní zátěže, neboť více daňových správ provede kontrolu najednou. Očekává se, že o použití tohoto nástroje budou mít zájem zejména velké nadnárodní společnosti.

Z hlediska DPH se s využitím společných kontrol uvažuje při kontrole elektronických služeb v režimu Mini – One – Stop - Shop (od roku 2015, viz kapitola 6.4.2). Subjekt registrovaný

v tomto režimu by tak mohl být zkontrolován najednou za účasti všech států, kam služby dodává, i pokud by se jednalo o subjekt se sídlem mimo EU.

Společné kontroly jsou názorným příkladem, jakým směrem se celosvětově ubírá vývoj správy daní. Pokud je to možné, opírá se o dobrovolnou spolupráci subjektu.

3 ZHODNOCENÍ TEORETICKÝCH VÝCHODISEK PRO STANOVENÍ CÍLŮ PRÁCE

Problematika měření a sledování propadu ve výběru daní nabyla v posledních letech celosvětově na významu. Ukazuje se, že vzrůstající problémy s daňovými úniky ve vazbě na klesající příjmy státních rozpočtů je třeba komplexně řešit. Postupující globalizace a často neprůhledné propojení daňových subjektů a netransparentnost transakcí umožňují stále sofistikovanější daňové úniky. Proto byla zavedena ekonomická kategorie tax gap, tedy rozdíl mezi daní, která měla být odvedena do státního rozpočtu a daní skutečně odvedenou. Daňové správy vyspělých zemí věnují této problematice velkou pozornost. Ustanovují pracovní skupiny, které publikují metodiky, jak tax gap měřit, provádějí rozbory v závislosti na jednotlivých druzích daní, hledají cesty, jak ji snížit. Pravděpodobně nejkomplexnější zpracováním disponují britská, švédská a americká daňová správa, které vydaly k této problematice rozsáhlé materiály. Evropská Unie se tax gap zabývá zejména v souvislosti s DPH, neboť se jedná o klíčovou daň z hlediska financování rozpočtu EU, ale i jednotlivých členských států. Přitom systém intrakomunitárních transakcí uvnitř EU je ideálním prostředím pro daňové úniky na DPH. Celosvětovým vůdcem v měření a zkoumání tax gap je OECD.

Přesto lze konstatovat, že jakákoli stanovení tax gap jsou velmi nepřesná. Neexistuje jednotná metodika, jak mezeru vyčíslit a které faktory do výpočtu zahrnout. Proto je nutné ve zkoumání tax gap pokračovat a na základě vědecky podloženého poznání problému hledat dílčí řešení ke snižování daňové mezery.

V České republice nebyla k tax gap vydána žádná publikace. Finanční správa s pojmem tax gap zatím nepracuje. Institucemi, kterých se tato problematika úzce dotýká, jsou Ministerstvo financí a Český statistický úřad, které poskytují podklady ke stanovení výše vlastního zdroje z DPH pro účely odvodů do rozpočtu EU. Evropská komise má z tohoto důvodu na stanovení DPH gap v členských státech eminentní zájem. V roce 2009 byla zveřejněna jediná dosud provedená studie DPH gap v zemích EU. Z pověření Evropské komise ji provedla společnost Reckon LLP. Z výsledků studie vyplynulo, že nalezení metody vedoucí k výsledkům použitelným pro mezinárodní srovnání je velmi obtížné. I když se jedná o harmonizovanou daň, rozdíly v národních legislativách a zejména pak rozdíly v metodách národního výkaznictví neumožňují dojít k plně srovnatelným výsledkům. Výsledek této studie je jediným odhadem výše DPH gap, který byl v ČR dosud proveden a publikován.

V současné době není v ČR vypracován metodický postup, jak DPH gap stanovit.

Voluntary compliance, neboli ochota k dobrovolnému plnění daňových povinností, je s tax gap velmi úzce svázána. Jak vyplývá ze zpracovaného literárního přehledu, není pochyb, že se jedná o metodu, jejíž zavádění je v publikovaných materiálech, ať se jedná o OECD nebo jednotlivé daňové správy, deklarováno jako úspěšný prostředek snižování tax gap. Rozhodnutí o dobrovolné spolupráci s daňovou správou zvyšuje zainteresovanost daňových subjektů na výběru daní a rovněž zvyšuje jejich sociální odpovědnost.

Finanční správa ČR zavedla klientský přístup k poplatníkům, který mimo jiné zahrnuje možnosti elektronických podání, vydání závazných posouzení, možnost e-auditní kontroly atd. Přístup by měl zaručovat vysoký standard přístupu správce daně k poplatníkům. Pojem voluntary compliance v naší daňové správě není zaveden ani o něm není nikde publikováno.

První náznaky zavedení strategie lze nalézt v založení Specializovaného finančního úřadu (od 1. 1. 2012), takže na základě vyhodnocení praxe bude možné alespoň částečně odhadnout výsledky celoplošného zavedení., pochopitelně při zvážení všech odlišností mezi daňovými subjekty, které spravuje tento úřad, a ostatními.

Problematika výběru daní zejména ve vazbě na výši schodku státního rozpočtu je celospolečensky velmi aktuální. Přesto lze konstatovat, že celková informovanost o problematice tax gap, potažmo DPH gap je v ČR velmi malá. Rovněž povědomí o strategii voluntary compliance, tak jak je chápána ve většině zemí EU, je na velmi nízkém stupni. Rozšíření znalostí této problematiky je nezbytným krokem v boji s daňovými úniky. Z hlediska složek státu, které se zabývají daněmi, se přitom jedná o nezbytné vědomosti, které napomáhají správné alokaci prostředků pro boj s daňovými úniky. Z hlediska veřejnosti se jedná o povědomí, jak velké jsou daňové úniky, čím jsou zejména tvořeny a jaké mají z hlediska celospolečenského následky. Společně se strategií dobrovolného plnění daňových povinností se jedná o klíčový prostředek změny postoje veřejnosti k daním a jejich spravedlivému odvádění.

Cíle disertační práce vycházejí z uvedených analyzovaných skutečností.

4 CÍL A METODIKA DISERTAČNÍ PRÁCE

4.1 Cíl disertační práce

Hlavními cíli disertační práce jsou:

1. Na základě rozboru problematiky tax gap zkonstruovat funkční model stanovení DPH gap pro národní i komunitární účely finanční správy vybraných prostředků v souladu s právní úpravou ČR a EU a kvantifikovat výši DPH gap, která přímo ovlivňuje snížení fiskálních příjmů rozpočtů ČR i EU.
2. Vytvořit návrh implementace strategie voluntary compliance v podmínkách ČR.

Pro vytvoření a realizaci vytčených cílů je nutné na základě literárních pramenů, vlastních zkušeností z práce v daňové správě a zkušeností převzatých ze zahraničí vypracovat komplexní obraz tax gap a strategie voluntary compliance.

Vzhledem k rozsáhlosti tématu v celé daňové oblasti se nelze podrobně zabývat problematikou tax gap jako celku. Je nutné vygenerovat to nejpodstatnější. Tím je dle autorky tax gap na dani z přidané hodnoty, tedy **DPH gap**. Podstatou řešení zadaného tématu je konstrukce modelu výpočtu DPH gap a zjištění velikosti, což představuje základ pro vypracování účinné strategie jejího snižování. Redukce DPH gap je vážným problémem, k jehož řešení by mělo směřovat úsilí všech daňových správ i celospolečenská fiskální zodpovědnost státní správy.

Cílem práce v oblasti voluntary compliance je na základě rozboru strategie identifikovat možnosti jejího zavedení v ČR a navrhnout konkrétní postup implementace v podmínkách Finanční správy ČR. Voluntary compliance je všeobecně považována za jednu z cest, jak tax gap snižovat.

Dílními cíli disertační práce jsou analýza zdrojů tax gap se zaměřením na daňové úniky jakožto její hlavní zdroj. Na základě této analýzy identifikovat metody redukce. V oblasti voluntary compliance pak odvodit teoretický předpoklad dopadů jejího zavedení na velikost tax gap.

4.2 Metodika disertační práce

Volbě tématu disertační práce předcházelo dlouhodobé sledování problematiky daňových úniků, mezery ve výběru daní a zároveň možností jejich redukce, které přináší spolupráce poplatníků s daňovou správou.

4.2.1 Metodika zpracování teoretických východisek

Pojmům tax gap i voluntary compliance je věnována značná pozornost zahraničních daňových správ. Oficiálně publikované dokumenty těchto organizací byly základním materiálem pro vypracování teoretických východisek. Jedná se zejména o publikace americké, kanadské, australské, britské a švédské daňové správy, které patří k vůdčím protagonistům zkoumání tax gap i voluntary compliance s tím, že korektně zveřejňují své zprávy ve svých sbornících v anglickém jazyce. Zpracování uvedených publikačních zdrojů bylo provedeno deskriptivní analýzou a metodou kompilace a citace.

Důležitým zdrojem informací byla rešeršní služba Studijního a informačního centra České zemědělské univerzity, přes kterou byly vyhledány záznamy z Jednotné informační brány (<http://www.jib.cz>) a záznamy z ekonomických databází EBSCO⁷ vztahující se k dané problematice. Zároveň byla touto službou prověřena dostupnost monografií s tematikou tax gap a voluntary compliance. Bylo nalezeno pouhých 11 monografií, všechny k dispozici v knihovnách v USA. V České republice ani v Evropě nebyla žádná monografie nalezena. Dalším zdrojem informací byly zprávy OECD, dostupné na veřejných internetových stránkách této organizace a stránky mezinárodní organizace daňových správ IOTA.

Po prostudování získané literatury byla část odložena a část použita ke zpracování teoretických východisek.

Veškeré využití domácích i zahraničních literárních zdrojů jsou uvedené v seznamu použité literatury.

Do teoretických východisek je zařazena i kapitola Analýza strategie voluntary compliance v členských zemích IOTA. Uvedené poznatky jsou výstupem Task teamu Mezinárodní organizace daňových správ (IOTA). V rámci této organizace existovala od roku 2009 do roku 2012 pětičlenná pracovní skupina (Task team) „Voluntary compliance and horizontal monitoring“, jejímž úkolem bylo zmapovat stupeň zavedení této strategie v jednotlivých

⁷ Zdroj vědeckých informací pro humanitární a společenské obory

členských zemích IOTA, s důrazem na situaci u velkých daňových subjektů. Autorka disertační práce byla po celou dobu členem této skupiny a podílela se na veškerých jejích zadáních, analýzách a výstupech, jejichž stručná sumarizace je uvedena v této kapitole.

4.2.2 Metodika zpracování vlastní disertační práce

Tax Gap

Problematika DPH gap je vymezena na základě definic nalezených v teoretických zdrojích. Dostupné znalosti jsou analyticky členěny a následně jsou popsána teoretická možná řešení pro zjištění této veličiny. Je zvolena konkrétní, top – down metoda, jak v podmínkách ČR DPH gap stanovit.

Zvolená metoda je výsledkem analytické dedukce poznatků vycházejících z informací nashromážděných studiem podkladů k disertační práci.

Konstrukce **modelu stanovení DPH gap v ČR** vychází z následujícího metodického postupu:

- Rozbor jednotlivých složek HDP z hlediska zdanění DPH,
- Zjištění teoretického základu daně,
- Určení vážené průměrné sazby DPH,
- Stanovení teoretického výnosu DPH a výše DPH gap.

Za použití makroekonomických údajů jsou do modelu dosazena data a proveden výpočet.

V kapitole **Analýza**, jsou rozebrány hlavní příčiny vzniku DPH gap a daňové úniky na DPH, které jsou děleny na mezinárodní a tuzemské.

Významnou podkapitolou analýzy jsou Metody redukce DPH gap. Jedná se o návrh metodických postupů navržených na základě analýzy, syntézy a logické dedukce poznatků shromážděných studiem problematiky, existujících a navrhovaných zákonných opatření a zahrnutím know-how ze správy daní. Finanční správou ČR žádné srovnatelné hodnocení metod redukce DPH gap ani daňových úniků nebylo provedeno. V dostupných zahraničních zdrojích se žádná analýza tohoto druhu nenalézá. Boj s daňovými úniky je natolik závažnou problematikou, že rozbor a strategické postupy daňových správ z této oblasti jsou řazeny mezi utajované materiály.

Voluntary compliance

Metodika zpracování problematiky voluntary compliance je převážně analytickou dedukcí. Prvotně se opírá o informace nabyté studiem teoretických podkladů publikovaných zejména

v materiálech OECD (viz kapitola Teoretická východiska). Návrh modelu zavedení strategie v podmínkách Finanční správy ČR vychází ze znalostí získaných shromažďováním a analýzou poznatků v rámci pracovní skupiny IOTA a je konstruován na základě obecných pravidel managementu.

Voluntary compliance je pojata jako strategie definovaná ze strany státu. Je analyzován pohled ze strany poplatníků a daňové správy a stav existujících platných zákonných sankcí, které jsou předpokladem úspěšné aplikace strategie. Postupy zavedení v ČR jsou konstruovány jako projektový model. Zaměřují se na hodnocení rizik a způsoby jejich eliminace, konkrétní postupy při zavedení strategie pro jednotlivé zúčastněné strany, měření úspěšnosti. Výsledný návrh je koncipován s cílem, aby mohl být použit jako podklad pro reálné zavedení voluntary compliance v podmínkách Finanční správy ČR.

V rámci původního záměru mělo být součástí disertační práce i provedení dotazníkového šetření u podnikatelské veřejnosti a pracovníků finanční správy (písemně či telefonicky), které by dokladovalo pozitivní či negativní přístup těchto zainteresovaných skupin k zavedení strategie. Jako testovací vzorek bylo zvoleno pět pracovníků finanční správy a deset daňových subjektů (malých a středních). Oběma skupinám byly položeny totožné otázky: 1. zda někdy slyšeli o strategii voluntary compliance (neboli dobrovolného plnění daňových povinností), 2. zda se domnívají, že její aplikace v ČR by byla přínosem pro efektivitu výběru daní a 3. zda by byli ochotni se do takového systému zapojit. Z odpovědí obou skupin vyplynulo, že vzhledem k téměř nulovému povědomí o pozadí této strategie v ČR, si všichni dotázaní mylně vysvětlují voluntary compliance pouze jako institut, na základě kterého by byli poplatníci vyzýváni k zaplacení daní. Obě skupiny reagovaly negativně a skepticky. Bylo vyhodnoceno, že výsledek šetření by nebyl přínosem ani podporou pro zavedení strategie, proto od něj bylo upuštěno. K objektivnímu posouzení je třeba se strategií, její náplní, smyslem a cílem nejprve seznámit širokou veřejnost. Zároveň ji implementovat do způsobu práce daňové správy a po uplynutí dostatečného časového úseku následně vyhodnotit.

4.2.3 Spojitost zvoleného tématu s podnikovou a odvětvovou ekonomikou

Stanovení tax gap je úzce spjato s odvětvovou strukturou národního hospodářství. K jejímu zjištění jsou využívány makroekonomické metody vycházející z národních účtů v odvětvové struktuře.

V modelu výpočtu tax gap jsou použity údaje o produkci, mezispotřebě a tvorbě hrubého fixního kapitálu sestavené podle odvětvové klasifikace CZ-NACE.

Z uvedeného je zřejmé, že dosažení hlavního cíle disertační práce, kterým je vytvoření modelu stanovení tax gap, je založeno na výstupech odvětvové ekonomiky.

Další spojitostí je pohled na hospodaření státu z hlediska zásad podnikové ekonomiky. Stát lze z pohledu rozpočtu považovat za ekonomický subjekt, jehož cílem není dosažení zisku, ale zajištění funkcí zabezpečujících fungování subjektu. To znamená z hlediska rozpočtového na jedné straně zajistit dostatečné příjmy, na druhé straně udržovat mandatorní a ostatní výdaje ve výši odpovídající příjmům.

Daně lze z tohoto pohledu považovat za samostatné odvětví, které zabezpečuje příjmovou stránku státního rozpočtu a jako takové musí fungovat maximálně efektivně. Vyčíslení a analýza možného snížení daňové mezery je základním nástrojem minimalizace ztrát.

4.2.4 Vývojový diagram metodiky zpracování zadaného tématu:

TEORETICKÁ ČÁST

Deskriptivní analýza teoretických zdrojů

METODIKA

*Deskriptivní analýza
Kompilace
Citace odborných článků
Analytická dedukce
Syntéza výsledků*

TAX GAP
VOLUNTARY COMPLIANCE

**Model výpočtu tax gap v ČR
Návrh implementace voluntary
compliance v ČR**

*Analýza příčin vzniku tax gap
Analýza daňových úniků
Návrh metod redukce tax gap
Posouzení zavedení voluntary compliance*

Výstupy teoretických zdrojů:

DPH gap významně ovlivňuje fiskální příjmy rozpočtů ČR i EU .
Voluntary compliance je metodou směřující ke snížování tax gap.

5 Návrh modelu stanovení velikosti DPH gap v ČR

5.1 Stanovení DPH gap top – down metodou

Top – down neboli makroekonomická metoda vychází z údajů z národních účtů. Principem je stanovení celkového teoretického výnosu z DPH, který by měl stát získat, pokud by byla tato daň přiznána ve správné výši z veškerých ekonomických transakcí podléhajících DPH.

Vzhledem existenci dvou sazeb DPH je třeba při výpočtu výše daně použít tzv. váženou průměrnou sazbu. Jedná se o hodnotu, kterou zjišťuje Český statistický úřad na základě údajů o spotřebě jednotlivých druhů produktů s přihlédnutím k údajům z podaných daňových přiznání k DPH.

Stanovení DPH gap má 2 základní složky:

- **Zjištění teoretického základu daně**
- **Určení vážené průměrné sazby**

Základem pro výpočet je rovnice:

$$\text{Teoretický výnos DPH} = \text{teoretický základ daně} \times \text{vážená průměrná sazba}$$

Stanovení teoretického základu daně se odvozuje z hrubého domácího produktu. Výchozím axiomem je rovnice:

$$\text{HDP} = \text{C} + \text{G} + \text{I} + \text{NX}$$

kde znamená: HDP - hrubý domácí produkt

C - konečná spotřeba domácností

G - výdaje vlády

I - investice

NX - saldo zahraničního obchodu

U jednotlivých prvků rovnice je třeba stanovit, které jejich složky DPH podléhají a které nikoli. Vychází se z HDP výdajovou metodou.

Postup stanovení DPH gap:

1. Rozbor jednotlivých složek HDP z hlediska zdanění DPH

HDP v běžných cenách se sníží o saldo zahraničního obchodu, to znamená

- odečte se hodnota vývozu, neboť je od DPH osvobozen
- přičte se hodnota dovozu, který není v HDP zahrnut, ale je předmětem DPH

Výsledkem jsou hrubé domácí výdaje, které představují souhrn možných výdajů, které lze utratit na domácím trhu.

Hrubé domácí výdaje se dělí na dvě skupiny:

- Výdaje na konečnou spotřebu
- Tvorbu hrubého kapitálu

Cílem je u obou skupin stanovit teoretické základy pro DPH.

Výdaje na konečnou spotřebu

- představují spotřebu hrazenou z disponibilních důchodů domácností, vládních institucí a neziskových institucí sloužících domácnostem. Jsou to výdaje na výrobky a služby, které jsou určeny pro přímé uspokojení individuálních potřeb nebo kolektivních potřeb členů společnosti (ČSÚ, 2012).

Výdaje na konečnou spotřebu zahrnují:

– Výdaje na konečnou spotřebu domácností

Tyto výdaje v zásadě podléhají zdanění DPH. Část jich ale zdanění nepodléhá. Proto musí být sníženy o spotřebu nepodléhající zdanění DPH.

Jedná se o položky:

- Spotřeba malých podniků - tedy podniků s obratem do 1 mil. Kč, které nejsou ze zákona povinnými plátcí DPH (§6 odst. 1 písm. a) ZDPH). Výstupy těchto firem nejsou zdanitelným plněním, musí proto být od celkové spotřeby odečteny.
- Osvobozené výdaje na konečnou spotřebu domácností - vlastní výroba a produkce, imputovaná spotřeba domácností
- Výdaje rezidentů v zahraničí
Spotřebu domácností je naopak třeba zvýšit o výdaje nerezidentů v ČR, které podléhají zdanění a nejsou v hodnotě C zahrnuty.

– Výdaje vládních institucí

Celkové vládní výdaje se skládají z vládních nákupů zboží a služeb, dotací finančním podnikům a institucím a transferových plateb domácnostem. Dále jsou zde zahrnuty nemateriální výdaje vlády, to jsou zejména mzdy. Jedná se o tzv. konečnou spotřebu vlády, která je osvobozena a nepodléhá zdanění DPH.

Část výdajů vlády je realizována jako plnění od plátců DPH. Vláda jakožto osvobozený sektor si nemůže uplatnit odpočet DPH na vstupu, proto jsou tato plnění započítána do složek podléhajících DPH. Jedná se o tzv. mezispotřebu vládních institucí.

– Výdaje neziskových institucí

Neziskové instituce nepodléhají zdanění DPH.

Rovněž část výdajů neziskových institucí je realizována jako plnění od plátců DPH. Neziskové instituce jakožto osvobozený sektor si nemůže uplatnit odpočet DPH na vstupu, proto jsou i tato plnění započítána do složek podléhajících DPH. Jedná se o tzv. mezispotřebu neziskových institucí.

Mezispotřeba vládních a neziskových institucí je zahrnuta do základu daně.

Tvorba hrubého kapitálu

Tvorba hrubého kapitálu se sestává z tvorby hrubého fixního kapitálu, změny stavu zásob a změny stavu cenností. Jedná se o výdaje, které jednotlivé ekonomické subjekty skutečně vynaložily na pořízení investičního majetku, zásob a cenností.

Tvorba hrubého fixního kapitálu v systému národních účtů charakterizuje investice (není identická s pojetím investic v účetnictví).

Investice obecně nepodléhají DPH. Proto jsou z výpočtu vyloučeny. Část investic ale DPH podléhá. Jsou to:

- investiční výdaje vlády
- investiční výdaje osvobozených sektorů, které nejsou plátcí DPH
- investiční výdaje domácností (např. nákupy nemovitostí soukromými osobami)

Tyto tři kategorie THFK jsou tedy zahrnuty do výpočtu teoretického základu daně.

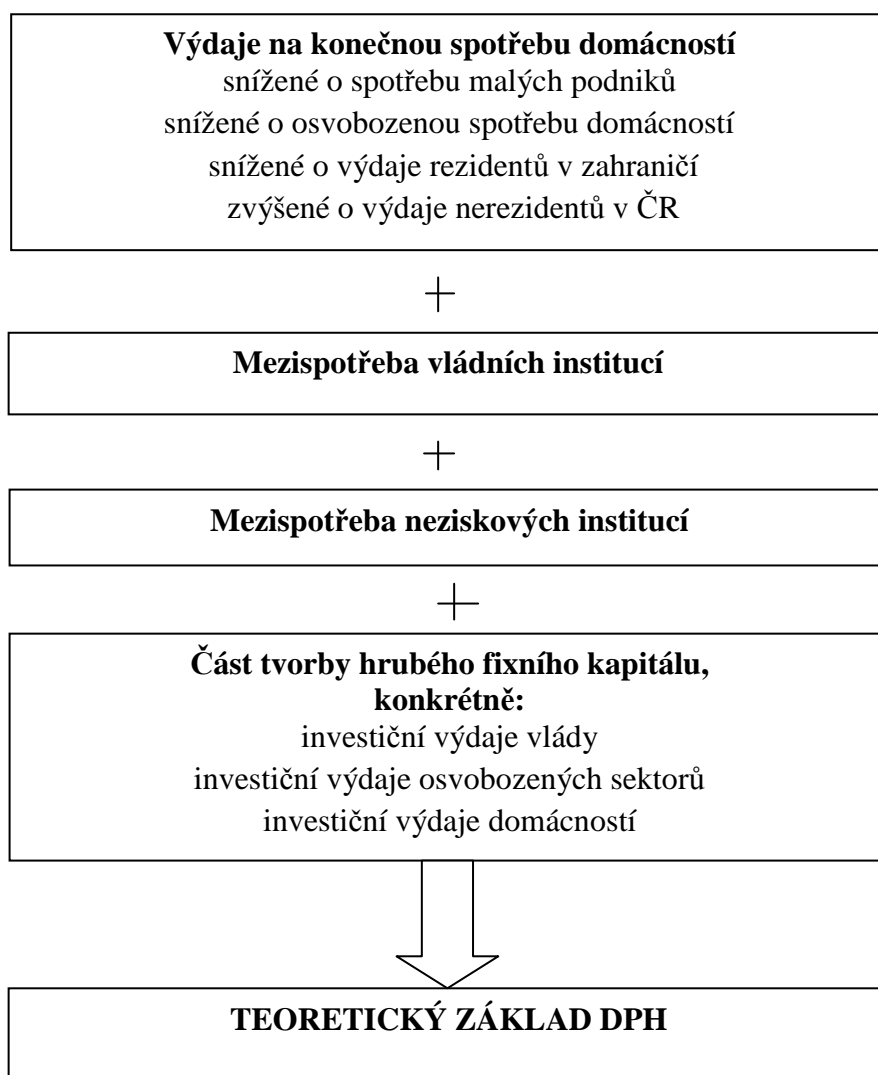
2. Zjištění teoretického základu daně

Na základě výše uvedené ho rozboru jednotlivých složek HDP lze zjistit teoretický základ DPH, a to **sumarizací složek HDP, které podléhají zdanění DPH.**

Základem pro stanovení jsou upravené výdaje na konečnou spotřebu domácností, mezispotřeba vládních a neziskových institucí a tvorba hrubého fixního kapitálu, neboli investiční výdaje vlády, osvobozených sektorů a domácností.

Postup při zjištění teoretického základu znázorňuje model:

Model zjištění teoretického základu DPH



Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet teoretického základu daně

Do navrženého modelu byly dosazeny číselné hodnoty jednotlivých položek. Jejich zdrojem jsou ve všech případech data publikovaná ČSÚ. Jedná se zejména o **národní účty a input - output tabulky**, ze kterých byly použity číselné hodnoty mezipotřeby. Input-output tabulky jsou odvozeny matematickou transformací z tabulek dodávek a užití. Používají se především pro ekonomickou analýzu a ekonometrické modelování. Základem konstrukce input – output tabulek dodávek je matice mezipotřeby, která má v řádcích a ve sloupcích stejné členění, a sice produkt na produkt nebo odvětví na odvětví. Zde byly použity údaje odvětví x odvětví, které popisují zdroje, užití i přidanou hodnotu podle odvětví. Klasifikace odvětví činnosti je podle kódů CZ-NACE (ČSÚ, 2012).

ČSÚ stanovuje hodnoty mezipotřeby v intervalu pěti let, v tomto případě v roce 2005 a následně v roce 2009. Vzhledem k tomu, že až do roku 2008 všechny ekonomické ukazatele včetně HDP vykazovaly růst, jsou hodnoty mezipotřeby vládních a neziskových institucí v letech 2006 – 2008 uvedeny tak, aby křivka hodnot vykazovala mezi jednotlivými lety lineární růst. Hodnoty roku 2009 a 2010 jsou ponechány ve stejné výši, neboť žádná další stanovení od roku 2009 neproběhla a vývoj mezipotřeby není znám.

Do výpočtu mezipotřeby byla zahrnuta tato odvětví:

Kód odvětví	Název
64	Finanční zprostředkování, kromě pojišť. a penz. fin.
65	Pojištění, zajištění a penzijní financování, kromě povin. soc. zabezpečení
66	Ostatní finanční činnosti
84	Veřejná správa a obrana, povinné soc. zabezpečení
85	Vzdělávání
86	Zdravotní péče
87	Pobytové služby, sociální péče
88	Ambulantní nebo terénní sociální služby

Tabulka č. 9: Výpočty teoretického základu DPH v letech 2006-2010

Mld. Kč	2006	2007	2008	2009	2010
HDP	3 350	3 670	3 850	3 740	3 780
Složky podléhající DPH:					
+ výdaje na konečnou spotřebu domácností	1 604	1 684	1 857	1 852	1 872
- spotřeba malých podniků	43	43	44	44	44
- osvob. výdaje na kon. spotřebu domácností	306	311	385	359	379
- výdaje rezidentů v zahraničí	29	35	41	40	41
+ výdaje nerezidentů v ČR	124	132	130	126	130
+ mezispotřeba vládních a nezisk. institucí	381	397	413	429	429
+ investiční výdaje vlády	150	173	176	160	164
+ investiční výdaje osvobozených sektorů	59	68	53	63	60
+ investiční výdaje domácností	169	195	198	183	201
Teoretický základ DPH	2 109	2 260	2 357	2 370	2 392

Zdroj: Data ČSÚ, vlastní výpočet

3. Určení vážené průměrné sazby

Vzhledem k existenci dvou sazeb DPH (základní a snížené) je ke zjištění teoretického výnosu DPH třeba zjistit hodnotu **vážené průměrné sazby DPH**. Její určení je klíčovou veličinou pro stanovení teoretického výnosu DPH.

Jedná se o hodnotu zjišťovanou ČSÚ na základě proporce konkrétní spotřeby jednotlivých položek a tomu odpovídající sazby. Výpočet vychází z odhadu podílu plátců a neplátců ve všech sektorech, k tomu jsou využívána data z podaných daňových přiznání. Dále vychází z odvětvové struktury, a to z tabulek dodávek a užití sestavených do kategorií podle jednotlivých odvětví činnosti a zdrojů podle produktů. Ministerstvo financí používá průměrnou váženou sazbu při výpočtu vlastního zdroje DPH pro účely odvodu do rozpočtu EU.

Jedná se bohužel o **neveřejný údaj**, jehož stanovení výše uvedenou metodou nelze v této práci bez podpory aparátu ČSÚ a Ministerstva financí použít.

Pro stanovení vážené průměrné sazby DPH byl použit vlastní model konstrukce výpočtu:

1. Teoretický základ DPH je stanoven v běžných cenách. Pro další výpočet tedy převedeme základní i sníženou sazbu na hodnoty, které odpovídají výnosu daně stanovenému ze základu daně v základních cenách.
2. Určíme proporce výdajů přiřazených ke konkrétním sazbám. Pro všechny roky byla stanovena konstantní proporce, a to 68% výdajů v základní sazbě a 32% výdajů v sazbě snížené.
3. Vypočítáme základy daně dle stanovené proporce v základní a snížené sazbě (odpovídá základním cenám)
4. Vypočítáme daň dle proporce (nejprve pro základní a sníženou sazbu, pak celkovou)
5. Vypočítáme váženou průměrnou sazbu jako podíl celkové daně dle proporce a základu pro DPH

Tabulka č. 10: Stanovení vážené průměrné sazby DPH v letech 2006 - 2010

Rok	Základ DPH	Sazby daně %	Přepočtené sazby%	Proporce výdajů v %	Základ daně dle proporce	Daň dle proporce	Vážená průměrná sazba
2006	2 109	19	15,966	68	1 434,12	228,98	12,38
		5	4,762	32	674,88	<u>32,14</u> 261,12	
2007	2 260	19	15,966	68	1 536,80	245,37	12,38
		5	4,762	32	723,20	<u>34,39</u> 279,77	
2008	2 357	19	15,966	68	1 602,76	255,90	13,49
		9	8,257	32	754,24	<u>62,28</u> 318,18	
2009	2 370	19	15,966	68	1 611,60	257,31	13,50
		9	8,257	32	758,4	<u>62,62</u> 319,93	
2010	2 392	20	16,667	68	1 626,56	271,15	14,24
		10	9,091	32	765,44	<u>69,59</u> 340,74	

Zdroj: vlastní podklady

4. Stanovení teoretického výnosu DPH a výše DPH gap

Teoretický výnos DPH pak stanovíme dosazením položek do vzorce:

$$\text{Teoretický výnos DPH} = \text{teoretický základ DPH} \times \text{vážená průměrná sazba}$$

Rozdílem mezi teoretickým a skutečným výnosem DPH je **DPH gap**.

Z důvodu názornosti je DPH gap uváděna v procentuální výši, tedy jako podíl skutečného výnosu DPH na výnosu teoretickém.

Konkrétní výpočet je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 11: Stanovení DPH gap v ČR v letech 2006 - 2010

Mld. Kč	2006	2007	2008	2009	2010
Teoretický základ DPH	2 109	2 260	2 357	2 370	2 392
Vážená průměrná sazba	12,38	12,38	13,49	13,50	14,24
Teoretický výnos DPH	261,1	279,8	317,9	320,0	340,6
Skutečný výnos DPH	217,8	236,4	255,2	253,6	269,5
DPH gap	43,3	43,4	62,7	66,4	71,1
% z teoretické DPH	16,6	15,5	19,7	20,8	20,9
% z HDP	1,3	1,2	1,6	1,8	1,9

Zdroj: vlastní podklady a výpočty

Výsledky ukazují, že DPH gap má vzrůstající hodnotu. Zatímco v roce 2006 činila 43,3 mld. Kč, tj. 16,6% teoretické DPH, v roce 2010 činila 71,1 mld. Kč, tj. 20,9% teoretické DPH. Rovněž procentuální podíl DPH gap z HDP stoupl z 1,3% v roce 2006 na 1,9% v roce 2010.

5. Porovnání růstu HDP, spotřeby domácností a výnosu z DPH

Teoretický předpoklad je, že růst/pokles HDP by měl být v korelaci s růstem/poklesem spotřeby domácností a zároveň s růstem/poklesem skutečného výnosu DPH.

Pro ověření tohoto předpokladu byly spočítány procentuální nárůsty/poklesy těchto hodnot mezi jednotlivými roky.

Výsledky jsou znázorněny v následující tabulce.

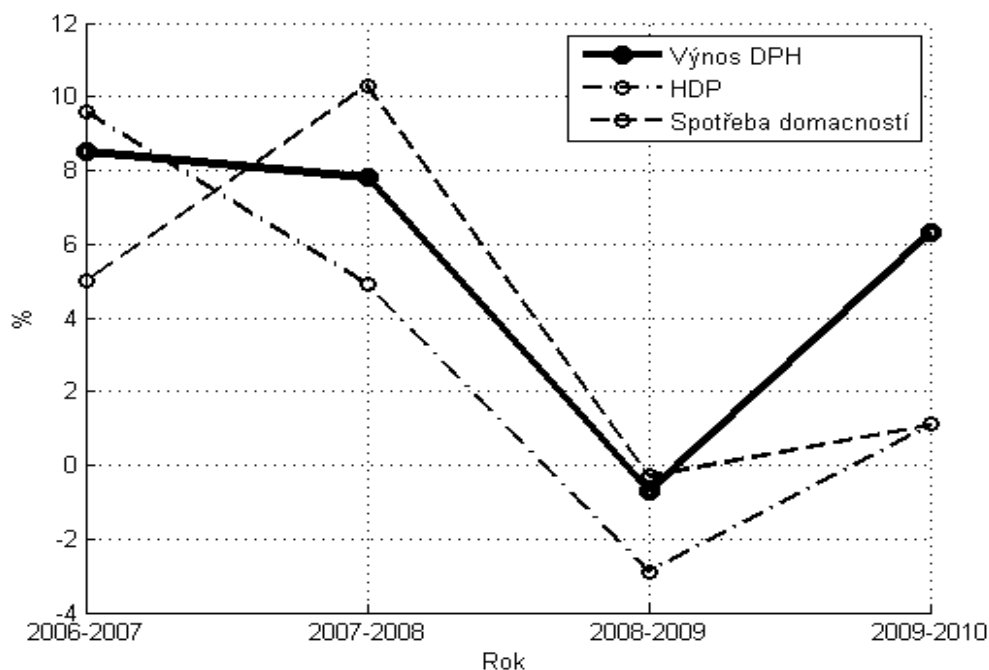
Tabulka č. 12: Porovnání růstu/poklesu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH v letech 2006 - 2010

Mld. Kč	2006-2007	2007-2008	2008-2009	2009-2010
HDP	3350/3670	3670/3850	3 850/3740	3740/3780
- nárůst mezi jednotlivými roky v %	9,6	4,9	-2,9	1,1
Spotřeba domácností	1 684	1684/1857	1857/1852	1852/1872
-nárůst mezi jednotlivými roky v %	5,0	10,3	-0,3	1,1
Skutečný výnos DPH	217,8/236,4	236,4/255,2	255,2/253,6	253,6/269,5
-nárůst mezi jednotlivými roky v %	8,5	7,8	-0,7	6,3

Zdroj: ČSÚ, vlastní výpočty

Pro názornost je porovnání růstu/poklesu těchto veličin znázorněno graficky:

Obrázek č. 4: grafické porovnání růstu/poklesu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH v letech 2006 - 2010



Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Výsledky ukazují, že skutečný výnos DPH nekorresponduje ani se změnami HDP, ani se změnami ve spotřebě domácností.

5.2 Stanovení DPH gap v ČR bottom - up metodou

Mikroekonomická, neboli bottom – up metoda, není obecně považována za vhodný způsob stanovení tax gap u nepřímých daní. Přesto pro je pro úplnost využití této metody popsáno. Její nespornou výhodou je, že možným výstupem je zároveň analýza zdrojů DPH gap, a to z mnoha hledisek. Lze detekovat daňové úniky dle velikosti plátce, sektoru činnosti, druhů daňových úniků (úmyslných či neúmyslných), specifikovat mechanismy podvodů v návaznosti na konkrétní komodity a další. Z hlediska řízení se jedná o významný manažerský nástroj, který umožňuje cílené zaměření opatření ke snížení DPH gap.

Výpočet touto metodou vychází z údajů získaných na základní úrovni daňové správy, tedy z výsledků daňových kontrol. Za nejspolehlivější měření bottom - up metodou je považováno provedení dostatečného počtu náhodných daňových kontrol, neboť náhodnost výběru jim dává váhu statistické významnosti použitelné pro přepočet mezery v celostátním měřítku.

DPH gap = celkový doměrek po náhodných kontrolách/počet náhodných kontrol x počet plátců

Finanční správa ČR provádí daňové kontroly na základě vyhodnocení rizikivosti subjektu. Využívá jednak výsledků rizikové analýzy, vědomostí správce daně o činnosti a spolehlivosti subjektu, informace z veřejných zdrojů, informace od zahraničních daňových správ či informace od jiných orgánů státní správy. Zcela náhodné kontroly by se v tomto výběru neměly vyskytovat. Proto výsledky současných daňových kontrol nelze použít jako základ pro výpočet DPH gap bottom - up metodou.

Nedostatkem bottom-up metod je skutečnost, že kontroly zahrnují většinou pouze registrované subjekty, které daňová správa kontroluje. Větší část úniků v oblasti šedé ekonomiky není tedy vůbec podchycena.

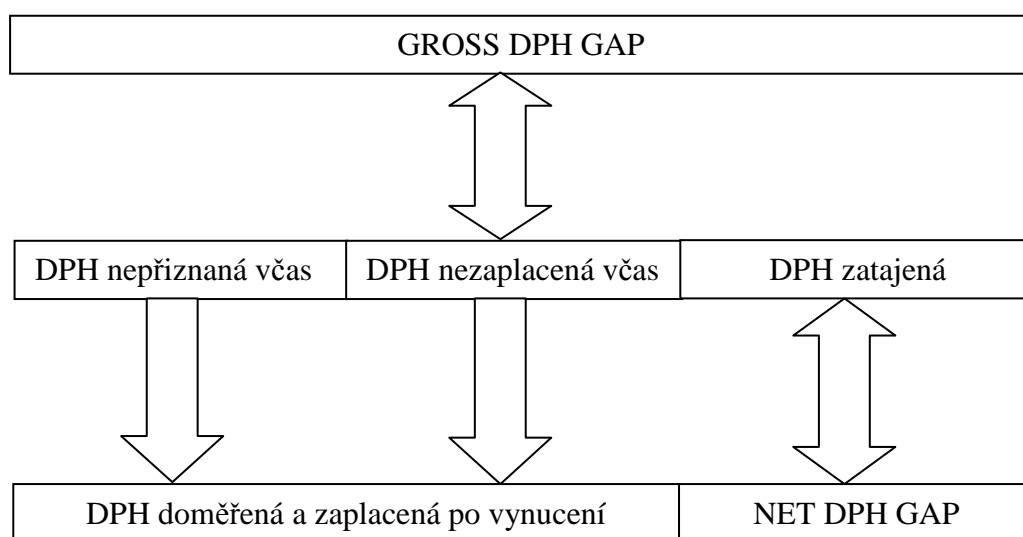
Při stanovení tax gap pouze touto metodou tedy hrozí podhodnocený odhad skutečné daňové mezery.

6 ANALÝZA DPH GAP

6.1 Gross a net DPH gap

Celková ztráta daňových příjmů na DPH se podle obecného modelu OECD sestává ze dvou částí, a to z gross DPH gap a net DPH gap. **Gross DPH gap** představuje veškerou daň, která nebyla zaplacená dobrovolně, to znamená daň včas nepřiznanou, včas nezaplacenou a přiznanou v nesprávné výši (zatajenou). Zahrnuje i daň, která již byla vymožena daňovou správou. **Net DPH gap** představuje souhrnně daň, která nebyla nikdy zaplacená. Tato kategorie zahrnuje daň zatajenou (daňové úniky) a dále přiznanou, ale nezaplacenou.

Schéma č. 2: Vztah gross a DPH tax gap:



Zdroj: Vlastní zpracování

Platí tedy rovnice:

$$\text{Gross DPH gap} = \text{net DPH gap} + \text{DPH zaplacená po vynucení}$$

U přiznané ale nezaplacené daně existuje pravděpodobnost, že bude v budoucnu zaplacená, neboť je až na výjimky vymáhána. Ostatní část DPH gap lze snížit odhalením daňového úniku.

Stanovená tax gap je tedy pohyblivou veličinou, jejíž velikost je závislá na následujících faktorech:

- dobrovolném zaplacení přiznané daně,
- úspěšnosti vynucovacích akcí vedoucích k zaplacení daně.

Vynucovacími akcemi vedoucími k zaplacení daně a tím potenciální změně stanovené DPH gap jsou:

1. Kontrolní činnost

Kontrolní činnost provádí správce daně, jejím cílem je ověření správnosti plnění daňových povinností a tvrzení daňového subjektu (daňového přiznání). Pokud má správce daně pochybnosti nebo poznatky o správnosti daňového tvrzení, zahájí buď

- postup k odstranění pochybností
- daňovou kontrolu

V případě prokázání chybně přiznané daňové povinnosti vedou oba tyto instituty k dodatečnému doměření daně. To znamená, daň se přesune ze skupiny „daň zatajená“ do skupiny „daň doměřená po vynucení“.

2. Vymáhací činnost

Pokud uplynula splatnost daně, a daň nebyla dosud zaplacená, správce daně zahájí vymáhání nedoplatku. Vymožená daň se přesune ze skupiny „daň nezaplacená včas“ do skupiny „daň zaplacená po vynucení“.

Zatímco postup k odstranění pochybností musí být ze zákona zahájen do 30 dnů po podání daňového přiznání, daňová kontrola může být zahájena v období 3 let po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Nedoplatek lze vymáhat neomezeně, pokud nedojde k jeho odepsání.

Zjištěný poměr mezi gross a net tax gap se může ještě několik dalších let měnit. Rovněž velikost DPH gap (net gap) může v důsledku kontrolní činnosti, doměření zatajené daně či dobrovolného doplacení vyměřené daně v dalších letech poklesnout. Skutečně zaplacená daň je totiž účtována na akruálním principu, to znamená, že platba je přiřazena do období, kterého se týká a nikoli do období, kdy byla zaplacená.

Z uvedeného vyplývá, že navržený model je teoreticky správný, ale dosažením číselných hodnot dochází ke zkreslení výsledku. Hodnota skutečně zaplacené (vybrané) daně není v aktuálním okamžiku zjištění autorovi známa, pro výpočet jsou použity již dříve publikované údaje.

6.2 DPH gap z hlediska příčin vzniku

DPH gap se sestává ze dvou základních složek, které jsou z hlediska příčin vzniku zásadně odlišné. Jsou to **daňové úniky** a přiznaná, ale **nezaplacená daň**.

Daňové úniky je třeba rozlišit na:

- Neúmyslné - vzniklé neznalostí zákona či jeho špatnou interpretací
- Úmyslné - vzniklé vždy vědomě s cílem vyhnout se daňové povinnosti či ji minimalizovat. Dělí se na:
 - daňový únik v mezích zákona na základě využití mezer v legislativě (tzv. tax avoidance, viz kapitola 2.2.7),
 - daňový podvod (tzv. tax evasion, viz dtto).

S daňovými úniky na DPH se potýkají v EU všechny členské země. Vzhledem k tomu, že se jedná o harmonizovanou daň, jsou zásadní ustanovení dána jednotně (viz kapitola 2.6.1). Přesto jsou mezi jednotlivými zeměmi ve výši vykazované DPH gap značné rozdíly, jak dokládají číselné údaje uvedené teoretických východiscích. Kromě daňové kázně a morálky je výše DPH gap ovlivněna i dalšími faktory spjatými s konkrétními podmínkami v daném státě. Na základě faktů předložených v rešerši, vztažených na podmínky v ČR, a na základě provedené analýzy lze předpokládat, se jedná o následující faktory:

1. Složitá právní norma

Zákon o DPH je složitý a obtížně pochopitelný. Tato situace vede k množství úmyslných daňových úniků, ale i k mnoha únikům neúmyslným. Zjednodušení zákona je nutnou podmínkou zlepšení výběru této daně.

Roli hraje i fakt, že plátcem DPH se ze zákona stane subjekt až překročením určitého obratu (v současnosti 1 mil. Kč). Mnoho subjektů tedy nepřiznává skutečnou výši obratu, aby se zařazení mezi plátce DPH vyhnulo.

2. Vysoké sazby DPH

Rostoucí sazby DPH v kombinaci s redukcí počtu komodit zařazených do snížené sazby vedou k neúměrnému zvyšování daňové zátěže. Důsledkem je, že část populace hledá cesty, jak se placení DPH vyhnout. Konečný spotřebitel je nucen DPH v ceně zboží či služby zaplatit. Prostor pro úniky se otevírá u článků, které předcházejí, tzn. zejména u obchodníků a poskytovatelů služeb. Pokud zatají dodání zboží či poskytnutí služby a tuto transakci nezanesou ani do účetních záznamů, vyhnou se odvodu DPH. Přitom uplatní daň na vstupu při pořízení, DPH tedy vyinkasují od státu a neoprávněně se obohatí.

3. DPH umožňuje snadné daňové úniky

DPH je daní se snadným mechanismem provozování daňových úniků. Jak je popsáno v předchozím bodě, k nejjednoduššímu úniku na DPH stačí pouze nezaznamenání transakce v účetnictví či jiném výkaznictví. Vzhledem k tomu, že daňová správa kontroluje správnost výše odvodů na DPH až po podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, vychází kontrola zejména z účetních a ostatních záznamů, které jsou k dispozici. Prokázání zatajených transakcí a poskytnutí služeb, které nebyly vykázány, je tak téměř nemožné.

4. Nízké postihy za daňové úniky

Další příčinou daňových úniků je i fakt, že důsledky případného odhalení podvodu na DPH jsou z hlediska subjektu „snesitelné“. Výsledkem kontroly je doměření daně a jejího příslušenství (úrok, penále), ale pravděpodobnost trestního postihu je velmi nízká. Orgány činné v trestním řízení musí prokázat, že se jednalo o úmyslný trestný čin, což je vzhledem k možnostem, které daňová správa a policie mají, velmi obtížné. Důsledek odhalení ve formě zákazu provozování jakékoli podnikatelské činnosti rovněž nelze uložit.

5. Omezené možnosti Finanční správy

V případě pochybností o správné výši priznané daně či nároku na odpočet vykázaném v daňovém přiznání má správce daně možnost zahájit postup k odstranění pochybností (dle § 89 DŘ), provést místní šetření či zahájit daňovou kontrolu. Všechny uvedené mechanismy mají za cíl zkontrolovat, zda byla DPH vykázána ve správné výši. Přestože počet daňových podvodů na této dani prokazatelně roste a DPH gap se zvyšuje, celoevropský trend snižování počtu daňových úředníků vede k redukování možností tuto daň efektivně kontrolovat. Pravděpodobnost kontroly je zejména u subjektů se sídlem v lidnatých aglomeracích velmi nízká, což vede k ještě větší koncentraci podezřelých subjektů v určitých lokalitách.

6. Omezená kontrola bankovních transakcí

Ačkoli všechny banky v posledních letech zostřily dohled a podezřelé transakce hlásí Ministerstvu financí, kontrola je stále nedostačující. Vyhodnocení, zda se transakce jeví podezřelou, je zcela subjektivní a závisí na posouzení bankovního úředníka. Přístupy jednotlivých bank se liší, všechny ale mají snahu distancovat se od nelegálních peněžních prostředků, které mohou být zdrojem financování závažné trestné činnosti, korupce a terorismu.

Úkolem banky je pouze vyhodnocení a nahlášení podezřelé transakce. Další šetření vedoucí k jejímu rozklíčování, odhalení případného podvodu a jeho prokázání, je v rukách daňové správy a orgánů činných v trestním řízení. Důsledné prověření všech nahlášených podezřelých transakcí je z kapacitních důvodů vyloučené. Situaci komplikuje i fakt, že probíhající platby se vzhledem k dlouhodobé době splatnosti a pozdním platbám faktur často váží k transakcím již dávno proběhlým, kde je jakékoli zpochybnění velmi obtížné.

Rovněž totožnost osob, které vyzvedávají hotovost z bankovních účtů využívaných k podvodům, je často falešná a skutečného příjemce peněz nelze zjistit.

Vznik DPH gap je komplexním důsledkem mnoha faktorů. Z hlediska zaměření této práce a z hlediska hlavního způsobu redukce je další analýza soustředěna na **daňové úniky jakožto nejvýznamnější zdroj DPH gap**.

6.3 Typy daňových úniků na DPH

Úniky na DPH mají mnoho forem, často dochází k odchodu potencionálních plátců DPH do sféry šedé ekonomiky, kde neplatí daně žádné.

Typy daňových úniků jsou v disertační práci rozděleny na tuzemské a mezinárodní.

Tuzemské daňové úniky

Nejčastějšími tuzemskými daňovými úniky, se kterými se setkala finanční správa jsou:

- uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu bez doložení daňovými doklady,
- neoprávněné uplatňování nároků na odpočet daně na vstupu v případech, kdy zdanitelná plnění neuskutečnily subjekty uvedené na daňových dokladech,
- nevykázání daně na výstupu za uskutečněná zdanitelná plnění

- neoprávněně uplatňované nároky na odpočet daně na vstupu, zejména u nákupu služeb, zprostředkovatelské činnosti, výdajů na reklamu, kdy tyto služby nebyly použity k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění,
- neoprávněně dvakrát uplatňovaná daň na vstupu – většinou souběžně z přijatých faktur a pokladních dokladů
- při zrušení registrace k DPH není odvedena daň ze zůstatkové ceny majetku a zásob

Mezinárodní daňové úniky

V EU je DPH zdrojem vysokých daňových úniků, a to zejména vzhledem ke své složitosti a náchylnosti k podvodnému jednání. Řádné systematické kontroly brání volný pohyb zboží a osob, který znemožňuje skutečnou evidenci dodání zboží a služeb. Skutečně závažné úniky jsou způsobeny zapojením subjektů do úmyslných organizovaných podvodů. Pro dělení mezinárodních úniků bylo zvoleno jako kritérium, zda se jedná o úniky v rámci transakcí uvnitř EU (intrakomunitární) či mimo EU (se třetími zeměmi).

Podvody při intrakomunitárních transakcích

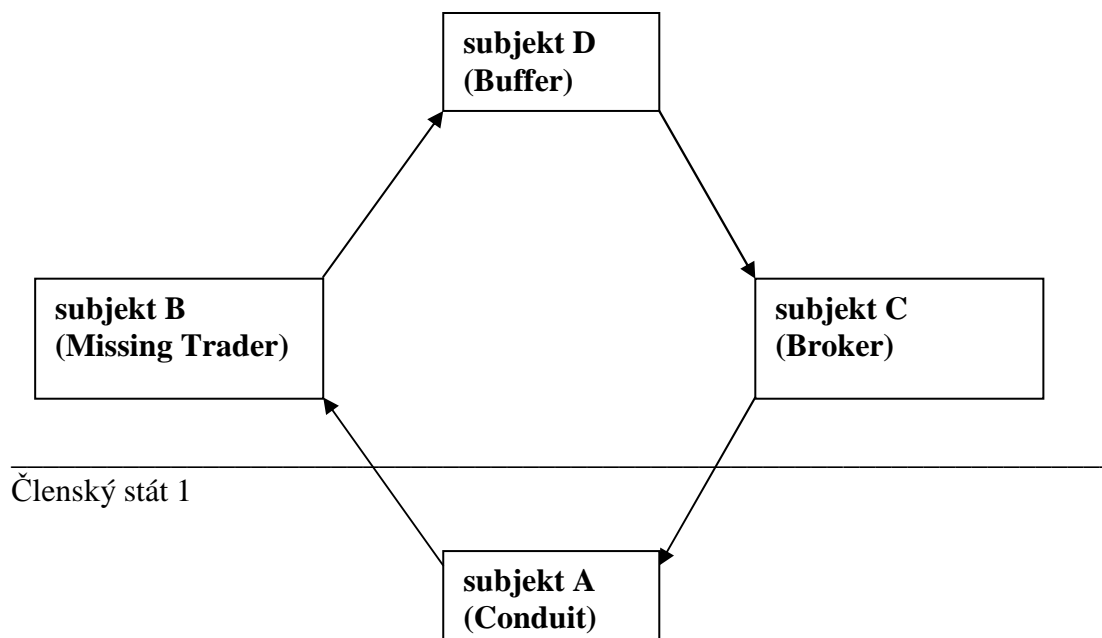
Pro dodání a pořízení zboží a služeb uvnitř EU, tzv. intrakomunitární transakce, platí specifický způsob zdanění. Dodání zboží do jiného členského státu je považováno za osvobozené plnění s nárokem na odpočet. Pořízení zboží z jiného členského státu je rovněž osvobozeným plněním. DPH je však splatná v členském státě dovozu. Z toho mechanismu plynou 3 hlavní typy daňových úniků:

- plátce deklaruje dodání zboží do EU, zboží je však prodáno na domácím trhu bez DPH,
- splatná DPH není při dodání zboží do EU v zemi určení uhrazena,
- podvod typu chybějící subjekt (missing trader).

Největším problémem jsou sofistikované přeshraniční řetězové podvody se zařazením obchodníka typu chybějící subjekt, tzv. „missing trader“. Obchodováno je buď se zbožím buď zcela fiktivním, nebo se zbožím skutečným. Principem těchto podvodných řetězců není realizace transakcí, ze kterých není odvedena DPH, ale vykazování fiktivních transakcí, kde jsou nadměrné odpočty naopak ještě neoprávněně čerpány. Výsledkem je tedy přímý podvodný odvod peněz ze státního rozpočtu. Řetězce jsou buď otevřené nebo tzv. karuselové, kdy „zboží“ neustále koluje napříč několika členskými zeměmi.

Obrázek č. 5: Obecné schéma karuselového podvodu

Členský stát 2



Zdroj: vlastní zpracování

Počátkem řetězce je conduit company, tzv. nárazníková společnost. Vždy operuje z jiného členského státu, uskutečňuje intrakomunitární dodání zboží. Pokud nakupuje zboží v tuzemsku, nedochází většinou k úniku – daň platí dodavatel, při intrakomunitárním pořízení zboží uplatňuje daň na vstupu i na výstupu.

Klíčovým článkem řetězce je pořizovatel zboží z jiného členského státu, registrovaný k DPH, který vystavuje daňový doklad pro dalšího kupujícího ve stejném členském státě, ale před odvodem daně mizí, tzv. „missing trader“. Vzhledem k tomu, že zboží je neustále předprodáváno, několikanásobné tuzemské transakce jsou vkládány mezi zahraniční, ztrácí správce daně přehled o původu a dalším osudu zboží a subjektu nárokujícímu daňový odpočet je tato částka vyplacena. Navíc podvodné společnosti vkládané do řetězce vznikají většinou na velmi krátkou dobu, často pouze na jedno až dvě zdaňovací období. Na pozici statutárních orgánů jsou zapsáni tzv. „bílí koně“. Po splnění uložené role společnost mizí, jednatel je většinou zcela nedostupný (cizí státní příslušník apod.). Missing trader prodává zboží dále v tuzemsku dalším článkům řetězce – subjektům označeným jako „buffer“ nebo „broker“.

Buffer je prostřední článek mezi missing traderem a brokerem (případně dalším bufferem), „prodává“ zboží od missing tradera. Je ochotný, podává přiznání a platí daň, jeho úkolem je zamlžit a znesnadnit kontrolu. Často se jedná o zavedenou dobře známou společnost, která dostává pouze malou provizi z tohoto obchodu. Počet bufferů záleží na složitosti řetězce.

Následujícím článkem je broker, tzv. „konečný článek“, nakupuje zboží od buffera, výjimečně od missing tradera, a provádí dodání zboží odběrateli v jiném členském státě nebo dodání na tuzemském trhu nebo zboží vyváží do třetí země. Nárokuje si pouze odpočet daně při nákupu, nebo i skutečně zaplatí minimální rozdíl mezi daní na vstupu a daní na výstupu (při tuzemském prodeji). Má vždy sídlo ve stejném státě jako missing trader.

Podvody při transakcích se třetími zeměmi

Dovoz ze třetích zemí

Dovoz ze třetích daní je předmětem DPH (a cla). Pokud není z dovezeného zboží zaplacená daň, jednak přichází stát o příjmy a jednak prodejce takového zboží získává neoprávněnou konkurenční výhodu oproti prodejcům, kteří obchodují se zbožím zatíženým DPH.

Vývoz do třetích zemí

Vývoz mimo EU je od DPH osvobozen. Přesto je předmětem podvodů na této dani. Nejčastěji je vyváženo zboží téměř nulové hodnoty (často velmi staré, neprodejné zásoby, například drobného textilu), u kterého je v rámci tuzemského prodeje až tisícinásobně navýšena cena, za tuto cenu je pak zboží vyvezeno. Vzhledem k tomu, že vývoz je osvobozen od DPH, subjektu, který nakoupil zboží za vysokou cenu a následně vyvezl, zůstává velmi vysoký daňový odpočet, který ovšem vznikl neoprávněně na základě nadhodnocené fiktivní ceny zboží.

Nezanedbatelným negativním důsledkem fiktivních mezinárodních transakcí je i zkreslení makroekonomických ukazatelů zúčastněných zemí, zejména pak bilance zahraničního obchodu.

6.4 Metody redukce DPH gap

Cestou k redukci DPH gap je zvýšení spravedlivosti a transparentnosti celého systému DPH.

V návaznosti na příčiny vzniku lze metody redukce rozdělit do tří skupin:

- Opatření vedoucí k pozitivnímu vnímání DPH
- Opatření proti daňovým podvodům na DPH
- Zvýšení efektivity vymáhací činnosti
- Zavedení strategie voluntary compliance

6.4.1 Opatření vedoucí k pozitivnímu vnímání DPH

1. Změna právních předpisů

Zákony upravující DPH musí být srozumitelné pro všechny, kdo je používají, nejen pro daňové poradce, auditory a právníky.

Pravidla DPH musí být jednotná pro všechny „ekonomické hráče“, tedy ty, kdo vstupují na trh.

2. Transparentní hospodaření s vybranými prostředky

Vláda musí nakládat s vybranými prostředky na DPH efektivně (jako soukromý subjekt). Obyvatelé musí vidět, že jejich peníze jsou využívány smysluplně, nikoli bezúčelně promrhány.

3. Snazší přístup k bankovním informacím

Vybrané státní instituce (Ministerstvo financí, resp. Finanční správa ČR) musí mít snadný a rychlý přístup k informacím o uskutečněných bankovních transakcích. Banky neplnící povinnosti či stranící subjektům zapojeným do podvodů (například, na jejichž účty vydala daňová správa zajišťovací příkazy) musí být výrazně postihovány.

Důsledně je třeba sledovat dodržování zákona o omezení plateb v hotovosti a jakékoli porušení striktně pokutovat.

4. Zmírnění administrativní zátěže plátců (viz kapitola 2.9.8)

5. Jednodušší přístup k veřejným informačním zdrojům (např. k informacím daňové správy, na stránky vládních institucí, rejstříky, ověřování DIČ DPH v EU apod.)

6. Prověření skutečné efektivity zvýšení sazeb DPH a důsledky případného snížení sazeb DPH na příjmy státního rozpočtu, i v návaznosti na vyšší afinitu k daňovým podvodům při vyšší sazbě DPH

7. Pomoc bona fide obchodníkům dosáhnout spravedlivých podmínek na trhu. Podporovat jejich profesní sdružení a komory v boji proti neférovým podmínkám.

Cílem navržených opatření je jednak omezit složky DPH gap vzniklé neznalostmi, omyly a špatnou interpretací zákona, ale i všeobecně zlepšit vnímání této daně veřejností.

6.4.2 Opatření proti daňovým podvodům na DPH

Opatření proti daňovým podvodům na DPH lze rozdělit do 3 skupin:

- Zákonná opatření
- Soustředění kontrolní činnosti daňové správy na odhalování daňových podvodů na DPH

I. Zákonná opatření

Od roku 2010 bylo na úrovni EU přijato několik klíčových legislativních opatření, která by měla zajistit vyšší výběr a omezit daňové podvody na DPH, které představují významnou překážku efektivního fungování vnitřního trhu a negativně ovlivňují také vlastní zdroje EU.

Směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty byla novelizována a doplněna dalšími směrnicemi a nařízeními. Cílem je vybudování jednoduššího, účinnějšího a neutrálního systému DPH, který bude zároveň odolný vůči daňovým podvodům.

Rovněž v ČR je pravidelně novelizována základní zákonná norma, kterou je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Evropská a národní zákonná opatření se vzhledem k harmonizaci DPH v rámci EU prolínají a musí být hodnocena ve vzájemných souvislostech.

Zákonná opatření vedoucí ke zjednodušení systému DPH a snížení administrativní zátěže plátců a jejich zhodnocení:

1. Jednotná pravidla pro stanovení osob povinných k dani a určení místa zdanitelného plnění při dodávání zboží a poskytování služeb (Prováděcí nařízení Rady (EU) 282/2011).

Jedná se o velmi důležité opatření, neboť usnadní orientaci plátců zejména při přeshraničních transakcích. Zároveň eliminuje riziko daňových úniků způsobených špatnou implementací Směrnice 2006/112/ES do národních legislativ.

2. Stanovení podmínek elektronické fakturace (Směrnice Rady 2010/45/EU)

Dochází ke zrovnoprávnění dokladů v listinné a elektronické podobě. Nově jsou definovány věrohodnost původu daňového dokladu, neporušenost jeho obsahu a jeho čitelnost, přičemž

tyto vlastnosti musí být zajištěny po celou dobu od okamžiku vystavení až do konce lhůty pro jeho uchování, a to bez ohledu na to, zda jde o daňový doklad v listinné nebo elektronické podobě. Nastavené podmínky, které akceptují při kontrole daňové správy všech členských států zvýší právní jistotu subjektů, které elektronickou fakturaci využívají. Přitom se jedná o nástroj, který výrazně zjednodušuje obchodní vztahy a snižuje administrativní břemeno účastníků transakce.

3. Zvláštní režim pro zdanění telekomunikačních, rozhlasových, televizních a elektronických služeb od 1. 1. 2015, tzv. „Mini One Stop Shop“ (Směrnice Rady 2008/8/ES). Principem je vytvoření jednoho správního místa pro jejich zdanění. Poskytovatel bude tyto služby danit prostřednictvím webového portálu ve státě, kde je identifikován k dani. Tento stát identifikace převede vybranou daň do státu spotřeby, kde sídlí finální zákazník - spotřebitel služby. Cílem tohoto opatření je zjednodušení zdanění služeb, u kterých bude od roku 2015 místo plnění ve státě spotřeby. Bez zavedení elektronické aplikace propojující všechny státy EU by se dodavatelé těchto služeb neplátcům (koncovým zákazníkům) museli registrovat ve všech státech spotřeby, podávat zde přiznání a odvádět daň.

4. Standardizované přiznání k DPH pro celou EU

O zavedení standardizovaného přiznání se na úrovni EU stále jedná, členské státy zatím nedošly ke konsenzu.

Zákonná opatření proti daňovým podvodům na DPH a jejich zhodnocení:

1. Mechanismus přenesení daňové povinnosti, tzv. reverse charge (Směrnice Rady 2010/23/EU). Principem tohoto opatření je přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění, tedy odběratele.

Dodavatel vystaví daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH. Místo toho do dokladu napíše, že výši daně je povinen doplnit a přiznat odběratel, který je plátcem DPH. Odběratel je potom povinen doplnit na obdržném daňovém dokladu výši daně a odpovídá za její správný výpočet.

Režim přenesení daňové povinnosti je v ČR zakotven ZDPH v § 92a až 92e. Vztahuje se na dodání zlata, šrotu a odpadu, na obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů a dále na poskytnutí stavebních nebo montážních prací.

2. Ručení za daň (čl. 205 Směrnice 2006/112/ES)

Jedná se o ručení za DPH ze zdanitelného plnění uskutečněného v tuzemsku mezi dvěma plátcí. Za odvod daně ručí společně a nerozdílně dodavatel i odběratel. Pokud dodavatel záměrně neodvede DPH, musí ji zaplatit odběratel.

V ČR je toto ustanovení zakotvené v ZDPH ve dvou formách:

1. Ručitelství podle § 109 odst. 1 ZDPH

příjemce zdanitelného plnění ručí za daň nezaplacenou poskytovatelem z plnění v tuzemsku, pokud v okamžiku uskutečnění plnění příjemce zdanitelného plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění, se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit,
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.

Pojmy „věděl nebo vědět měl a mohl“ vyjadřují vnitřní psychický vztah příjemce ke jmenovaným skutečnostem. Jejich prostřednictvím je vyjádřena míra zavinění. K naplnění podmínek ručení stačí i zavinění nedbalostní nebo neúmyslné.

2. Ručitelství podle § 109 odst. 2 ZDPH

Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z jím přijatého plnění, pokud úplata za toto plnění je bez ekonomického opodstatnění zjevně odchylná od ceny obvyklé. Výrazně odlišná cena je považována za indikátor podvodného jednání i v evropském právu.

3. Změny v podávání souhrnných hlášení (tj povinných hlášení o intrakomunitárních dodáních) od 1. 1. 2010

Souhrnné hlášení (SH) se podává pouze elektronicky. Obecná lhůta pro podání se zkrátila ze čtvrtletí na měsíc. Pouze v případě dodání služeb vydefinovaných v ZDPH zůstává podání společně s daňovým přiznáním, tzn. u čtvrtletních plátců kvartálně.

Důležité opatření umožňující zrychlení výměny informací mezi státem dodavatele odběratele. Teoreticky by mělo vést k rychlejšímu zachycení daňových podvodů (rychlá kontrola vazby SH na daňové přiznání).

4. Prohloubení administrativní spolupráce (Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům)

Toto nařízení stanoví pravidla a postupy, jež od 1. 1. 2012 umožňují příslušným orgánům členských států administrativní spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které pomáhají správně vyměřit DPH. Nahradilo a prohloubilo Nařízení 1798/2003 ze dne 7. 10. 2003.

Týká se zejména:

- výměny informací na žádost – upravuje způsob sdělení požadovaných informací a provedení šetření nezbytných pro poskytnutí informací včetně stanovení lhůt.
- výměny informací bez předchozí žádosti – upravuje postup předávání informací, pokud existuje pravděpodobnost porušení právních předpisů nebo nebezpečí daňové ztráty v jiném členském státě.
- provádění souběžných (multilaterálních) kontrol – to znamená kontrol zahájených a prováděných koordinovaně ve dvou či více členských státech.
- úpravy podmínek pro nakládání s informacemi získanými od třetích zemí a podmínek, za kterých mohou být informace poskytnuty třetí zemi.
- zřízení elektronické sítě EUROFISC pro rychlou výměnu cílených informací mezi členskými státy.
- systému VIES – elektronický systém (VAT Information Exchange System), který umožňuje přenos informací týkajících se DPH v rámci EU. Prostřednictvím VIES je ověřována platnost DIČ zahraničních subjektů a pravidelně jsou přenášeny informace o intrakomunitárních dodáních zboží a služeb (na základě podaných souhrnných hlášení). Následně je prováděna křížová kontrola údajů z VIES a podaných daňových přiznání.

Výměna informací formou administrativní spolupráce je jediným způsobem, jak ověřit uskutečnění transakce u odběratele či dodavatele v jiném členském státě. Bohužel, vzhledem k tomu, že se dokládají skutečnosti, které proběhly v minulosti, je při předložení bezchybné papírové dokumentace obtížné transakci zpochybnit. Efektivita administrativní výměny se zvyšuje, pokud jsou zasílány co nejnovější informace. Od roku 2013 je součástí formuláře i zpětná vazba. Tím by mělo být postupně dosaženo vyšší zacílení na výměnu těch informací, které vedou k fiskálnímu efektu.

Dlouhodobým cílem je, aby správci daně vystupovali v konečném důsledku společně jako evropský správce DPH.

Dne 31. 7. 2012 byl zveřejněn návrh Evropské komise na zavedení tzv. QRM (Quick Reaction Mechanism) neboli mechanismu včasné reakce (EUROPEAN COMMISSION, 2012). Tento mechanismus umožní rychlý zásah v boji proti rozsáhlým a nenadálým

podvodům na DPH, kterým nelze zabránit tradičními prostředky. Jedná se zejména o rychlé zavedení mechanismu přenesení daňové povinnosti bez zdlouhavé procedury schvalování všemi členskými státy. Podle současných pravidel musí žádat o výjimku Evropskou komisi, která předkládá návrh ostatním členským státům. Proces je zdlouhavý a brání státům v rychlé účinné reakci. S QRM bude výjimka povolena do 1 měsíce, její platnost bude do 1 roku. Za tuto dobu budou zavedena dlouhodobá opatření (včetně dlouhodobé výjimky, pokud jí bude třeba).

Další zákonná opatření přijatá novelou ZDPH platná od. 1. 1. 2013:

- úprava zdaňovacího období u nově registrovaných plátců – po stanovenou se jedná povinně o měsíční zdaňovací období
- povinnost podat daňové přiznání elektronicky. Platnost od roku 2014, výjimku budou mít malí podnikatelé, to znamená fyzické osoby s ročním obratem do 6 mil. Kč.
- stanovení důvodů a postupů pro zrušení registrace plátce správcem daně při závažném porušení povinností plátce vůči správě daní
- zavedení institutu tzv. nespolehlivého plátce, včetně zveřejnění těchto osob s tím, že příjemce plnění bude ručit za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění, pokud je v okamžiku uskutečnění o poskytovateli známo, že je nespolehlivým plátcem. Tento institut umožní identifikovat plátce daně, kteří jsou riziková a zneužívají systém DPH. Cílem je, aby správce daně v případě detekce podvodného jednání daňového subjektu, které však není samo o sobě důvodem pro zrušení registrace k DPH, mohl informaci o nespolehlivosti konkrétního plátce zveřejnit a současně aby u příjemce plnění od nespolehlivého plátce uplatnil ručení za daň.
- zavedení povinnosti pro daňové subjekty uvádět v přihlášce k registraci své účty používané pro ekonomickou činnost. Použití jiných účtů než uvedených je důvodem pro ručení příjemcem plnění za daň nezaplacenou poskytovatelem plnění.

II. Soustředění kontrolní činnosti daňové správy na odhalování daňových podvodů na DPH

Nezbytným doplňkem zákonných opatření vedoucích k odhalování podvodů na DPH je intenzivní kontrolní činnost prováděná správci daně. Sestává se od roku 2011 z postupů k odstranění pochybností (POP), do roku 2010 z vytýkacích řízení (VŘ) a z daňových kontrol. Výsledky kontrolní činnosti ČDS v oblasti DPH a výsledky daňových kontrol na všech daních za roky 2008 – 2011 jsou uvedeny v následujících tabulkách:

Tabulka č. 13: Výsledky kontrolní činnosti ČDS na DPH v letech 2008-2011

Mil. Kč.	2008	2009	2010	2011
Počet ukončených kontrol	18 714	18 281	17 144	13 710
Změna daňové povinnosti	1 696	2 169	5 949	3 879
Počet ukončených POP (VŘ)	23 016	20 724	20 434	14 864
- z toho s doměrkem	8 522	7 896	8 290	6 779
Změna daňové povinnosti	1 347	3 391	5 355	6 968
Snížení nadměrného odpočtu	1 595	1 188	2 159	2 142
Doměřena DPH celkem	4 638	6 748	13 463	12 989

Zdroj: Informace o činnosti daňové a celní správy ČR 2009, 2010, 2011. Vlastní úprava

Tabulka č. 14: Porovnání výsledků daňových kontrol v letech 2009-2011

Mil. Kč.	2009	2010	2011
DPH	2 169	5 949	3 879
Daň z příjmů práv. osob	1 452	1 342	2 200
Daň z příjmů fyz. osob	982	941	581
Daň z nemovitostí	11	11	8
Daň dědická, darovací, z převodu nemovitostí	1	4	1
Daň silniční	12	27	18
CELKEM doměřená daň po kontrole	4 627	8272	6 687
z toho doměřeno na DPH	47%	72%	58%

Zdroj: Informace o činnosti daňové a celní správy ČR 2009, 2010, 2011. Vlastní úprava

Výsledky kontrolní činnosti na DPH ukazují, že nejefektivnější složkou jsou postupy k odstranění pochybností. Příčinu lze jednoznačně shledat v minimálním časovém odstupu mezi uskutečněním kontrolovaného zdanitelného plnění a jeho kontrolou POPem. Výsledkem POP je často přímo nevyplacení nadměrného odpočtu. V případě doměření daně jedná správce daně ve většině případů s aktivním daňovým subjektem, který má často ještě dostupné finanční prostředky na běžném účtu. V případě daňové kontroly subjektů zapojených do úmyslných podvodů je správce daně často zcela bezmocný, v případě doměrku se většinou jedná o nevymahatelné částky.

Z výsledků uvedených v tabulce č. 14 je zřejmé, že výsledky daňových kontrol zaměřených na DPH jsou oproti ostatním daním nejvyšší, v letech 2008 – 2011 tvořily 47% až 72% celkového doměrku z daňových kontrol.

6.4.3 Zvýšení efektivity vymáhací činnosti

Složkou redukce DPH gap je kromě omezení daňových úniků také zvýšení efektivity vymáhací činnosti (neboť složkou DPH gap je i daň přiznaná, ale nezaplacená).

Vzhledem k zapojení subjektů do mezinárodních podvodů jsou často zakládány společnosti, kde jednatel je cizí státní příslušník. V důsledku toho není daňová správa často schopna účinně vymáhat daňový nedoplatek. Administrativní spolupráce v oblasti vymáhání, jak v rámci EU tak se třetími zeměmi (v rámci smluv o zamezení dvojímu zdanění), je nástrojem zvýšení efektivity vymáhání.

Výsledky vymáhací činnosti ČDS za roky 2008 – 2011 jsou uvedeny v následující tabulce:

Tabulka č. 15: Výsledky vymáhací činnosti ČDS na DPH v letech 2008-2011

Mld. Kč.	2008	2009	2010	2011
Evidované nedoplatky na DPH	45,6	48,0	57,3	68,7
Nedoplatky vymáhané (souhrnně na všech daních)	67,3	68,0	71,1	83,4
Nedoplatky vymožené (souhrnně na všech daních)	6,3	5,9	7,0	5,8

Zdroj: Informace o činnosti daňové a celní správy ČR 2009, 2010, 2011. Vlastní úprava

Z tabulky je patrné, že evidované nedoplatky na DPH jsou velmi vysoké. I když ne všechny jsou zahrnuty do kategorie „vymáhaných“, lze konstatovat, že nedoplatky na DPH tvoří významný podíl z nedoplatků na všech daních. Vyšší úspěšnost ve vymáhání by nepochybně napomohla redukcí DPH gap.

6.4.4 Zavedení strategie voluntary compliance

Vzhledem k tomu, že zavedení strategie voluntary compliance v podmínkách ČR je řešeno jako jeden z hlavních cílů disertační práce, je v rámci metod redukce tax gap vyčleněno jako

samostatný bod. Zároveň se ale jedná o metodu vedoucí ke zlepšení pozitivního vnímání DPH. Podrobně je voluntary compliance řešena v kapitole 7.

Vzhledem ke stavu veřejných financí nabývá myšlenka zavedení strategie voluntary compliance na významu. Vyšší počet pracovníků v daňové správě a tím zvyšování počtu kontrol není reálné. Finanční správa musí najít způsob, jak při stávajícím počtu pracovníků a redukci zdrojů zefektivnit výběr daní.

6.5 Možné dopady redukce DPH gap

Redukce DPH gap je nepochybně v zájmu celé společnosti. Pro jednotlivé níže definované skupiny přináší redukce DPH gap odlišné potencionální důsledky.

- **Vláda a parlament**

Všichni členové vlády a parlamentu profitují z jakékoli redukce tax gap. Potlačení daňových úniků nejen zvyšuje prosperitu celého státu, ale rovněž dokazuje schopnosti vlády, která zavedla opatření k této prosperitě vedoucí. Prosazení potřebných legislativních změn je v praxi často brzděno vlivnými zájmovými skupinami, které argumentují, že by tyto změny znamenaly například snížení zisku, zhoršení podmínek pro obchodování s určitou komoditou nebo zvýšenou administrativní zátěž.

- **Obyvatelé ČR**

Positivní přínos zvýšení příjmů státního rozpočtu a tím snížení schodku pro všechny obyvatele ČR je evidentní. Stabilizace veřejných financí přináší kromě jiného možnost vyšších investic ze strany státu, což vlivem multiplikačního efektu oživuje ekonomiku a v důsledku snižuje nezaměstnanost.

- **Bona fide obchodníci**

Subjekty, které obchodují v „dobré víře“ a nesou plnou daňovou zátěž se oproti těm, kdo daně neplatí, postupně stávají na trhu nekonkurenceschopnými. Je-li obchodník zapojený do jakéhokoli typu podvodu na DPH, i při prodeji za nižší ceny než je průměr, dosahuje vysokého zisku.

Situace v ČR je veřejně kritizována zahraničními společnostmi, které prodávají na českém trhu například pohonné hmoty. Žádná poctivě podnikající společnost například nemůže snížit ceny na úroveň prodejců, kteří dovezou pohonné hmoty „načerno“ ze zahraničí a neodvedou DPH.

- **Koncoví zákazníci (spotřebitelé)**

Dopad redukce tax gap na koncové zákazníky není na první pohled zcela zřejmý. Často se jim podaří nakoupit zboží nebo službu podstatně levněji, pokud se dodavatel pohybuje v oblasti šedé ekonomiky nebo neplní řádně své daňové povinnosti, což se jeví z hlediska úspor v době hospodářské recese jako výhodné. Důsledky takových transakcí mají ale často nevypočitatelný dopad. Zboží není předmětem řádné evidence, není o něm řádně účtováno, například u dovezených automobilů není řádně odvedena DPH při dovozu, což v důsledku vede ke komplikacím při reklamaci, krádeži apod. Jakékoli zapojení dodavatele do nelegálních transakcí zvyšuje riziko, že spotřebitel platí za zboží či službu nižší kvality, než je deklarována.

7 IMPLEMENTACE VOLUNTARY COMPLIANCE V ČR

V rámci klientského přístupu daňových správ k poplatníkům a zároveň hledání cest, jak snížit daňové úniky a celkovou tax gap, zavedla většina vyspělých daňových správ strategii voluntary compliance, tedy dobrovolného plnění daňových povinností nebo dobrovolné spolupráce daňových subjektů s daňovou správou.

Primárně byla voluntary compliance zaváděna u přímých, čili důchodových daní. Vzhledem k ekonomické a finanční krizi jsou všechny vlády závislé zejména na daních ze spotřeby, zvláště na DPH. Lze očekávat, že neplnění povinností souvisejících s výběrem DPH výrazně ovlivní i daňovou kázeň na ostatních daních. Proto se postupně začíná přesouvat pozornost na dobrovolnou spolupráci v oblasti DPH.

7.1 Rozbor strategie voluntary compliance

Voluntary compliance je bezesporu velmi diskutabilní strategie, ke které zaujímá většina populace skeptický postoj. Ani názor pracovníků daňové správy není obecně příliš vstřícný. Negativní postoj je ale způsoben zejména neznalostí, co tato strategie opravdu znamená.

Strategie vychází z předpokladu, že poplatníci budou dobrovolně spolupracovat s daňovou správou, dodržovat daňové zákony a čestně vykazovat své příjmy.

Přitom je prokázáno, že podvádění je součástí lidské přirozenosti.

Postoj k daňovým podvodům vyjadřují výsledky zkoumání:

Podle Grasmicka and Scotta (1982) 86% populace říká, že ukrást 20 USD je nemorální, ale pouze 61% říká, že daňový podvod je nemorální. 12% populace souhlasí s uvězněním za daňové podvody, 64 % souhlasí s uvězněním za krádež.

Z uvedeného vyplývá, že postoj populace k daňovým podvodům je výrazně tolerantnější než ke klasickým krádežím, přitom rozsah a důsledky daňových podvodů se dotýkají celé populace.

Strategie voluntary compliance je založena na dobrovolnosti v tom smyslu, že občan a poplatník dobrovolně deklaruje pravdivou výši svých příjmů, zároveň však svobodně využije všech výhod a benefitů, jež mu zákon umožňuje. Daňová správa považuje takového poplatníka za důvěryhodného partnera a chová se k němu s maximálně klientským přístupem.

Pokud zjistí, že poplatník jakýmkoli nelegálním způsobem obchází daňové zákony a vyhýbá se řádnému placení daní, nastupují tvrdé sankce a vyřazení ze strategie dobrovolné spolupráce.

Cílem daňové správy musí být maximalizace spolupráce s daňovými subjekty s ohledem na přínosy, které uplatnění strategie voluntary compliance může přinést.

Je nezbytné mít stále na zřeteli skutečnost, že množství daňových subjektů dobrovolně a řádně plnících své daňové povinnosti se odvíjí od základních dvou faktorů. Jsou to:

- **jednoduchost a snadnost plnění daňových povinností**
- **schopnost veřejné správy neplnění povinností odhalit a vynutit jejich plnění**

Proto je již několik let cílem daňové politiky zlepšit vzájemnou spolupráci s daňovými subjekty. Daňová správa zavedla **klientský přístup k poplatníkům**, to znamená, že vytváří podmínky usnadňující poplatníkům plnění daňových povinností.

Jedná se zejména o

- možnost elektronických podání,
- elektronický přístup na osobní daňový účet,
- vyplňování některých formulářů přímo na daňovém portálu, který automatizovaně provádí definované přednastavené kontroly a výpočty,
- možnost vydání závazného posouzení,
- vstřícnost správců daně při osobním kontaktu.

Přesto je snaha o spolupráci veřejností stále vnímána spíše negativně.

Efektivnost veřejné správy při odhalování neplnění povinností a schopnost vynutit jejich plnění i přes veškeré principy dobrovolnosti zůstávají nezbytnou klíčovou složkou této strategie. Subjekty musí vnímat, že dobrovolné plnění daňových povinností správným a pozitivním krokem. Na druhou stranu musí být jednoznačně vymezeny postihy a sankce, které porušování daňových zákonů provázejí. Jen tak je možné budovat systém založený na vzájemné podpoře a důvěře.

7.1.1 Analýza právního stavu sankcí

Postih za neplnění nebo pozdní plnění daňových povinností lze rozdělit do několika kategorií:

1. Porušení povinností stanovených v daňových předpisech

Jedná se zejména o ustanovení v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád („DŘ“), zákoně č. o 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a zákoně č. 580/1992 Sb., o dani z příjmů, která lze rozdělit na sankční a motivační.

Sankční ustanovení:

- pokuta za opožděné tvrzení daně (§ 250 DŘ) – sankce za podání daňového přiznání, hlášení nebo vyúčtování po stanovené lhůtě,
- penále (§ 251 DŘ) – sankce za nesplnění povinnosti podat dodatečné daňové přiznání spojená s doměřením daně souvisejícím s kontrolními mechanismy správce daně,
- úrok z prodlení (§ 252 a 253 DŘ) – sankce za prodlení s úhradou splatné daně,
- pořádková pokuta (§ 247 až 249 DŘ) – prostředek, kterým lze jednak zajistit řádný průběh jednání, popřípadě vynutit plnění povinností nepeněžitého charakteru,
- stanovení daně při nesplnění registrační povinnosti (§ 98 zákona o dani z přidané hodnoty),
- postih za nesprávné uvedení daňové povinnosti za jiné zdaňovací období (§ 104 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty),
- zrušení registrace k DPH při neplnění povinností (§ 106 odst. 7 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty),
- zvýšení základu daně v případě sražení a neodvedení pojistného na sociální zabezpečení (§ 23 odst. 3 písm. a) bod 5 zákona o daních z příjmů).

Motivační ustanovení:

- § 148 odst. 7 DŘ, z nějž plyne možnost daňového subjektu dodatečně napravit své pochybení a dobrovolně přiznat a současně zaplatit daň za účelem naplnění podmínek pro zánik trestnosti v důsledku účinné lítosti,
- § 156 a § 157 DŘ stanoví, že úrok z posečkané částky nahrazuje úrok z prodlení v případě posečkání daně nebo rozložení úhrady daně na splátky (jedná se o výhodu pro daňový subjekt, který spolupracuje se správcem daně),

- § 250 DR, odst. 1 a 2 osvobozuje daňový subjekt od zaplacení pokuty do pěti dní zmeškání,
- § 251 DR, odst. 4 stanoví, že pokud je doměřována daň podle dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, povinnost uhradit penále z částky, která je v něm uvedena, nevzniká.

2. Trestné činy

Protiprávní jednání v daňové oblasti je specifikováno v zákoně č. 40/2009 Sb., trestní zákoník (dále jen „TZ“). Jedná se o daňové trestné činy. Rovněž ustanovení trestního zákoníku lze rozdělit na sankční a motivační.

Sankční ustanovení:

- trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 TZ (tento čin je z daňových trestných činů nejvíce společensky škodlivý),
- trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby podle § 241 TZ ,
- trestný čin nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení podle § 243 TZ.

Motivační ustanovení:

- trestní odpovědnost pachatele trestného činu zkrácení daně zaniká, jestliže pachatel dobrovolně zamezí či napraví škodlivý následek trestného činu nebo učiní státnímu zástupci či policejnímu orgánu o trestném činu oznámení v době, kdy škodlivému následku mohlo být ještě zabráněno (obecně dle § 33 TZ),
- pokud pachatel svou povinnost dodatečně splní dříve, než soud prvního stupně začne vyhlašovat rozsudek, lze uplatnit zvláštní ustanovení o účinné lítosti, podle něhož trestní odpovědnost za trestný čin neodvedení daně zaniká (§ 242 TZ).

Klíčovou podmínkou naplnění podmínek obecné účinné lítosti je dobrovolné jednání pachatele. Pokud již byl pachatel odhalen, nelze toto ustanovení uplatnit.

Od 1. 1. 2012 je v platnosti zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, podle kterého jsou za daňové trestné činy podle § 240, § 241 a § 243 TZ odpovědné i právnické osoby. Jedná se o velmi důležitý zákon, který umožňuje stíhat za

daňové trestné činy nejen fyzické osoby, ale i osoby právnické, což až dosud nebylo možné. Za stejný trestný čin lze současně stíhat fyzickou i právnickou osobu.

7.1.2 Analýza distorze pohledu

Jedním z klíčových kontroverzních aspektů je rozdílný pohled na voluntary compliance z pohledu daňové správy a z pohledu poplatníka.

Voluntary compliance z pohledu daňové správy

Pozitivní aspekty:

- strategie dobrovolné spolupráce rapidně snižuje riziko významných daňových úniků, aniž by znemožňovala případné sankce při jejich zjištění,
- poplatníci mají variabilní potřeby přístupu,
- poplatníci mají rozdílnou schopnost porozumět zákonným normám, informacím a požadavkům daňové správy, rozdílnou schopnost správně vykázat výši příjmů (vést účetnictví, vyplnit přiznání),
- zlepšuje se pozitivní náhled na daňovou správu,
- bez ohledu na národní odlišnosti, daňové správy mají tendenci vytvářet a sdílet společné operativní praktiky, které zefektivní výběr daní.

Negativní aspekty:

- posláním daňové správy je vybírat daně, nikoli zastávat roli daňových poradců,
- omezení klasických komplexních daňových kontrol vede ke sníženému výběru daní,
- snížení pravděpodobnosti významných daňových doměrků,
- dobrovolně daně nikdo platit nebude, je třeba tvrdý restriktivní systém.

Voluntary compliance z pohledu poplatníků

Pozitivní aspekty:

- vnímání daňové správy jakožto partnera, nikoli úhlavního nepřítele,
- snížení rizika, že následkem neúmyslné chyby (např. v účetnictví) dojde k likvidačnímu doměření daně,
- úspora nákladů na daňové poradenství,

- pověst čestného a důvěryhodného poplatníka zajistí lepší pozici v obchodních vztazích, usnadní například získání úvěru u banky.

Negativní aspekty:

- spolupracující subjekt zaplatí příliš vysoké daně,
- spolupráce s daňovou správou je příliš drahá,
- daňové zákony jsou příliš složité, často se mění, spolupráce s daňovou správou nepomůže, zůstane vysoká nejistota při podnikání,
- existuje příliš mnoho různých daní a příliš mnoho lhůt pro různá podání, dobrovolná spolupráce situaci neřeší,
- daňová správa je nevstřícná, nepomáhá,
- daňová správa nechápe realitu podnikatelského prostředí,
- daňová správa obecně považuje poplatníky za nedůvěryhodné.

Příčiny negativního postoje ke spolupráci s daňovou správou:

- daňové zákony jsou složité, pokud lidé nejsou schopni pochopit pravidla, nejsou ochotni je akceptovat,
- názor, že pokud zaplatím daně, zhorším si své ekonomické postavení,
- nízká pravděpodobnost daňové kontroly
- nízké sankce za daňové úniky,
- nízká personální zodpovědnost jednatelů firem,
- ovlivnění postojem některých daňových poradců,
- globalizace, snadný přesun činnosti do zahraničí (jurisdikce daňového ráje)
- celkový pokles důvěry ve stát, zejména s vnímaným nárůstem korupce.

7.2 Konstrukce modelu implementace voluntary compliance

Předložený návrh modelu postupů zavedení strategie v podmínkách ČR je vlastním projektem autora (metodicky popsáno v kapitole 4.2.2).

Základem modelu strategie voluntary compliance jsou vzájemná důvěra, transparentnost všech kroků prováděných na straně poplatníka i daňové správy a porozumění těmto krokům.

Model vychází z OECD definovaných základních požadavků na poplatníka při plnění daňových povinností. Těmi jsou:

- **registrovat se,**
- **včas podat daňové přiznání,**
- **vykázat daň ve správné výši,**
- **včas daň zaplatit.**

Cílem je zvýšení spolupráce poplatníků ve všech čtyřech definovaných oblastech a zavést indikátory měření, které potvrdí, zda je strategie opravdu úspěšná.

7.2.1 Zařazení poplatníků do modelu

Existují 3 kategorie poplatníků z hlediska spolupráce s daňovou správou:

- Spolupracující
- Částečně spolupracující
- Zásadně nespupracující

Návrh postupu při zařazení do modelu:

1. Ponechat poplatníky, kteří spolupracují, aby pokračovali ve spolupráci.

Forma: utvrzovat je, že daňová správa si jich váží a vycházet jim vstříc formou klientského přístupu.

2. Poplatníky, kteří spolupracují částečně, převést na dobrovolně spolupracující.

Forma: osvětou (zejména v médiích) trvale zdůrazňovat výhody, které dobrovolná spolupráce přináší (viz bod I. – pozitivní aspekty) daňovým subjektům, přínosy pro stát a jeho řádné fungování odpovídající rozvinuté společnosti 21. století.

3. Zásadně nespupracující poplatníky utvrdit, že mají dvě možnosti. Buď přehodnotit svůj postoj a přesunout se do druhé kategorie, nebo zůstat v této kategorii a nést následky. Přístup daňové správy k těmto poplatníkům musí být nekompromisní a jednoznačně z něj musí vyplývat, že nedodržování povinností a vyhýbání se placení daní bude předmětem tvrdých sankcí.

Zároveň je třeba formovat postoj veřejnosti k účasti na daňových únicích, aby si uvědomila, že podíl na zvyšování daňové mezery a chybějící peníze ve státním rozpočtu se dotýkají každého občana.

7.2.2 Řízení rizik v modelu

Identifikace rizik

Existují 4 klíčové kategorie rizik, na které je třeba se od počátku zavádění strategie soustředit a pravidelně je monitorovat. Jsou to rizika:

- strategická – znemožní dosažení strategického cíle daňové správy, tady zavedení voluntary compliance,
- systémová – špatná implementace strategie do existujících systémů vede k nedostatečné efektivitě a v důsledku k finančním ztrátám,
- operační – ztráty způsobené provozními nedostatky a chybami osob, které strategii zavádí do interních procesů,
- reputační - negativně ovlivní pohled na daňovou správu, v důsledku mohou vést až k úplné ztrátě důvěry veřejnosti v daňovou správu.

Postupy k omezení rizik

Omezení strategických rizik:

- pochopení a podpora strategie vrcholným managementem daňové správy,
- celospolečenská podpora – jednak porozumění výhodám voluntary compliance, jednak porozumění důsledkům nespolupráce,
- podpora médií, zkušenosti ze zahraničí (Velká Británie, Nizozemí a další) potvrzují klíčovou roli TV a tisku,
- politická podpora jako zdroj nutných prostředků na propagaci strategie,
- jednoznačná deklarace, že voluntary compliance není „zlatým servisem“ pro elitní skupinu poplatníků ale kvalitním zákaznickým servisem odrážejícím vládní politiku,
- jednoznačná deklarace, že voluntary compliance není namířena proti daňovým poradcům a neznamena, že daňová správa bude chtít převzít jejich funkci.

Omezení systémových rizik:

- k dosažení efektivity při implementaci musí být správně alokovány zdroje a musí být optimálně využívány,
- o efektivitě musí být pravidelně informována veřejnost,

- motivace pracovníků daňové správy. Někteří správci daně mají problém s voluntary compliance strategií a viděním poplatníka jako klienta. Vnímají problematiku jinak, tedy že poplatník nemá jinou možnost, neboť placení daní je zákonná povinnost. Strategie je podle nich v konfliktu se základním posláním daňové správy. Ve skutečnosti strategie není v konfliktu ani s prováděním daňových kontrol, ani s vymáhací činností. Všechny tyto instrumenty pomáhají v důsledku dosáhnout společného cíle, a tím je maximální spolupráce a výběr daní ve správné výši.
- vzdělávání vedoucích i řadových pracovníků v oblasti technické i v oblasti interpersonálních dovedností (včetně základů psychologie),
- investice do informačních technologií zajistí propojení existujících zdrojů informací, které souvisí s výší daňové povinnosti poplatníka.

Omezení operačních rizik:

- pravidelné konzultace se správci daně i poplatníky a vyhodnocení, co je podstatné pro další spolupráci,
- zlepšení znalostí správců daně o podnikatelském prostředí,
- kontrola postupů pracovníků, kteří se přímo podílí na zavádění voluntary compliance v terénu a jsou v přímém kontaktu s poplatníky (vysoké riziko korupce).

Omezení reputačních rizik:

- kvantifikace přínosů strategie a jejich pravidelná publikace (např. ročně),
- zavedení vnitřních kontrolních mechanismů, které pomohou monitorovat přístup pracovníků daňové správy k poplatníkům a dodržování nastavených pravidel,
- rozšíření obecního povědomí populace o smyslu výběru daní a jejich užití, rozšíření výuky ve školách.

7.2.3 Postup při zavedení modelu

I. Sestavení manuálu

Daňová správa sestaví manuál popisující systém dobrovolné spolupráce v rozsahu minimálně 6 základních sekcí.

1. Popis strategie

Detailní popis s vysvětlením celospolečenského přínosu, charakteristika poplatníků, jimž bude nabídnut vstup do systému.

2. Práva a povinnosti

Popis práv a povinností poplatníků zařazených do systému zejména s důrazem na pravidelné informování správce daně o změnách v charakteru činnosti v závislosti na velikosti subjektu pravidelné konzultace - týká se zejména velkých subjektů. Na druhé straně možnost diskutovat se správcem daně například některé zvolené postupy optimalizace, zvýšení jistoty akceptace přiznané daňové povinnosti.

3. Standardní postupy

Postup daňové správy při dodržování nastavených pravidel, zejména omezení klasických komplexních daňových kontrol, vstřícný postoj správce daně k žádostem (například povolování splátek daně při odůvodněné dočasné platební neschopnosti).

4. Porušování pravidel

Postup daňové správy při jednorázovém porušení pravidel a opakovaném porušování pravidel ze strany subjektu.

Jednorázové porušení bude individuálně posouzeno, opakované povede k vyloučení ze systému.

Porušení transparentnosti a podezření na úmyslné krácení daně bude mít za následek hloubkovou daňovou kontrolu a přesun poplatníka do vyšší rizikové skupiny.

5. Důvody vyloučení ze systému

Specifikace nejčastějších přestupků, které povedou k vyloučení ze systému.

6. Výhody plynoucí ze zařazení do systému

Popis výhod, zejména snížení administrativní zátěže, zvýšení jistoty akceptace přiznané daňové povinnosti.

II. Stanovení konkrétních postupů

Strategie se bude týkat **všech poplatníků**, to znamená malých, středních i velkých daňových subjektů⁸. I když pro jednotlivé kategorie je třeba zavést některá specifika, v zásadě budou postupy stejné.

⁸ Finanční správa nemá oficiální rozdělení poplatníků na malé, střední a velké. Definovány jsou pouze velké daňové subjekty, tj. s obratem nad 2 mld. Kč. Za malé jsou považovány subjekty s obratem do 1 mil. Kč. Ostatní jsou v této práci považováni za střední. Toto dělení je odlišné od definice malého a středního podnikatele podle zákona č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání, ze které vychází rezort Ministerstva průmyslu a obchodu. Zde jsou jako malé a střední podniky definovány ty, které mají méně než 250 zaměstnanců, roční obrat nepřesahující 50 mil. EUR a aktiva nepřesahující 43 mil. EUR (MPO, 2011).

1. Vytvoření rizikového profilu poplatníků

Základem je riziková analýza vycházející z interních zdrojů daňové správy, tzn. zejména z databáze daňových subjektů, která obsahuje veškeré registrační údaje, podaná daňová přiznání, informace o provedených kontrolách a jejich výsledcích, místních šetřeních, výsledcích vyhledávací činnosti, dále informace o platbách, vymáhání apod. Dále je třeba pro vytvoření profilu využít informace z externích zdrojů, to znamená z dostupných databází ostatních státních institucí, jako je obchodní rejstřík, registr dlužníků bank, databáze motorových vozidel, registr nemovitostí a další. Neopominutelným aspektem je i druh činnosti, např. obchodování s velmi rizikovými komoditami.

Cílem je rozdělit poplatníky (subjekty) do jednotlivých skupin z hlediska rizikovosti. Pokud použijeme model pyramidy, jsou nejméně rizikové poplatníci zařazeni v nejpočetnější skupině na dně, směrem vzhůru rizikovost stoupá (obvyklé je použití 4 skupin). Ve špičce jsou velmi rizikové subjekty, které obvykle vykazují více znaků zapojení do podvodné činnosti. Do strategie voluntary compliance lze z tohoto pohledu zahrnout 1. a 2. skupinu. Zahrnutí subjektů ze 4. skupiny je zcela vyloučeno, na ty je třeba neustále zaměřovat pozornost, nikoli pouštět ze zřetele a spravovat je na principu důvěry. Zařazení subjektů z 3. skupiny je výjimečně možné, záleží na individuálním posouzení.

Přesunování subjektů mezi jednotlivými skupinami je kontinuální proces. Zejména je třeba průběžně implementovat výsledky kontrolní činnosti.

Informace o rizikovosti poplatníka jsou klíčové pro rozhodnutí, zda zahrnout subjekt do strategie.

2. Výběr poplatníků vhodných pro zařazení do systému

Na základě rizikovosti vybrat v jednotlivých skupinách subjektů (malí, střední, velcí) ty, kteří jsou vhodní pro zařazení do systému. Vybrané poplatníky vyzvat, aby se vyjádřili, zda chtějí být zařazeni.

3. Uzavření dohody o spolupráci s vybranými poplatníky

Nebude se jednat o podpis smlouvy, ale pouze o dohodu o dodržování nastavených pravidel. Pokud poplatník přestane se správcem daně spolupracovat, další postupy budou zvoleny v souladu s platnými právními předpisy.

4. Průběžné monitorování spolupráce

Ve všech kategoriích je třeba průběžně hodnotit, zda se zařazený poplatník chová podle nastavených pravidel.

Specifika strategie pro malé daňové subjekty

Jedná se o subjekty s ročním obratem do 1 milionu Kč, tedy až na výjimky neplátce DPH. Většinou nemají žádné zaměstnance. Vzhledem k rozsahu jejich činnosti by mohli být do systému zařazováni automaticky, pokud nejsou v kategorii vysoce rizikových subjektů. Ze strany daňové správy není třeba pravidelně monitorovat jejich činnost formou konzultací, postačí, pokud budou dodržovat základní čtyři povinnosti a hlásit závažné změny ve své činnosti. Přesto tyto subjekty tvoří důležitý prvek strategie, neboť čím více drobných poplatníků se podílí na spolupráci, tím vzniká celkově lepší atmosféra pro výběr daní. Zároveň se zvyšuje pocit spoluzodpovědnosti na ekonomické prosperitě státu, nikoli pouze na prosperitě vlastní.

Specifika strategie pro střední daňové subjekty

Jedná se o subjekty s ročním obratem vyšším než 1 mil. Kč a nižším než 2 mld. Kč. Vzhledem k šíři této kategorie bude vždy na subjektivním zvážení správce daně, jaký konkrétní přístup k danému subjektu zvolí, zejména v závislosti na rozsahu a předmětu činnosti, počtu zaměstnanců, předchozí historii spolupráce. Pravidla musí ale být nastavena již při dohodě o vstupu do systému.

V přiměřené míře budou uplatněny postupy definované pro kategorii velkých daňových subjektů.

Specifika strategie pro velké daňové subjekty

Jedná se o subjekty s obratem nad 2 mld. Kč. Z hlediska významu zařazení do systému jsou tyto subjekty klíčové. Většinou se jedná o nadnárodní společnosti, banky, pojišťovny, fondy, případně o velmi prosperující fyzické osoby (zavedený termín „high wealth individuals“). Daně odvedené velkými subjekty činí okolo 60% všech daňových příjmů.

Vzhledem k rozsahu činnosti a složitosti podnikových systémů není reálné, aby správce daně prověřil při kontrole všechny důležité oblasti. Voluntary compliance přináší novou formu

kontroly. Správce daně a subjekt budou v pravidelném kontaktu. Správce daně tak bude průběžně informován, postupně poroste jeho povědomí o struktuře a činnosti subjektu. Předmětem vzájemných konzultací bude i daňové plánování, ceny při transakcích mezi mateřskou a dceřinými společnostmi, zásadní ekonomické změny (např. propad produkce firmy na trhu). Výsledek voluntary compliance bude do jisté míry kompromisním sjednáním daně. Přesto by podle zkušeností zemí, které strategii zavedly, měl být podstatně efektivnější než klasické daňové kontroly s minimálními výsledky.

Aby bylo minimalizováno riziko korupce správce daně při styku se subjektem, musí být ustanoveny týmy, které budou mít pravidelné konzultace na starosti.

Dalšími nezbytnými prvky správného fungování jsou:

- Pravidelné mapování organizační struktury subjektu
- Pravidelné vyhodnocování vnitřního kontrolního systému

U velkých daňových subjektů je třeba využívat výsledků všech kontrolních systémů, to znamená jak povinného auditu, tak vnitřní kontroly. Předmětem daňové kontroly je pak pouze ta část struktury subjektu, která není těmito mechanismy pokryta.

7.2.4 Další postupy na straně daňové správy

1. Definice kategorií správců daně zodpovědných za jednotlivé složky strategie

Základem je ustanovit klíčové pracovníky, kteří budou za zavedení zodpovídat. S jejich pomocí navrhnut páteří systém fungování včetně definice odpovědnosti na jednotlivých úrovních. Za hodnocení strategie bude zodpovídat speciální tým s pravomocí k mezirezortním jednáním.

2. Úprava vzdělávání

Zkušenosti zemí, které strategii již dříve zavedly (v EU se jedná zejména o Velkou Británii, Nizozemí, Irsko) dokládají, že nezbytným doprovodným krokem je vzdělávání pracovníků daňové správy ve všech oblastech strategie.

Nezbytné úpravy vzdělávacích programů:

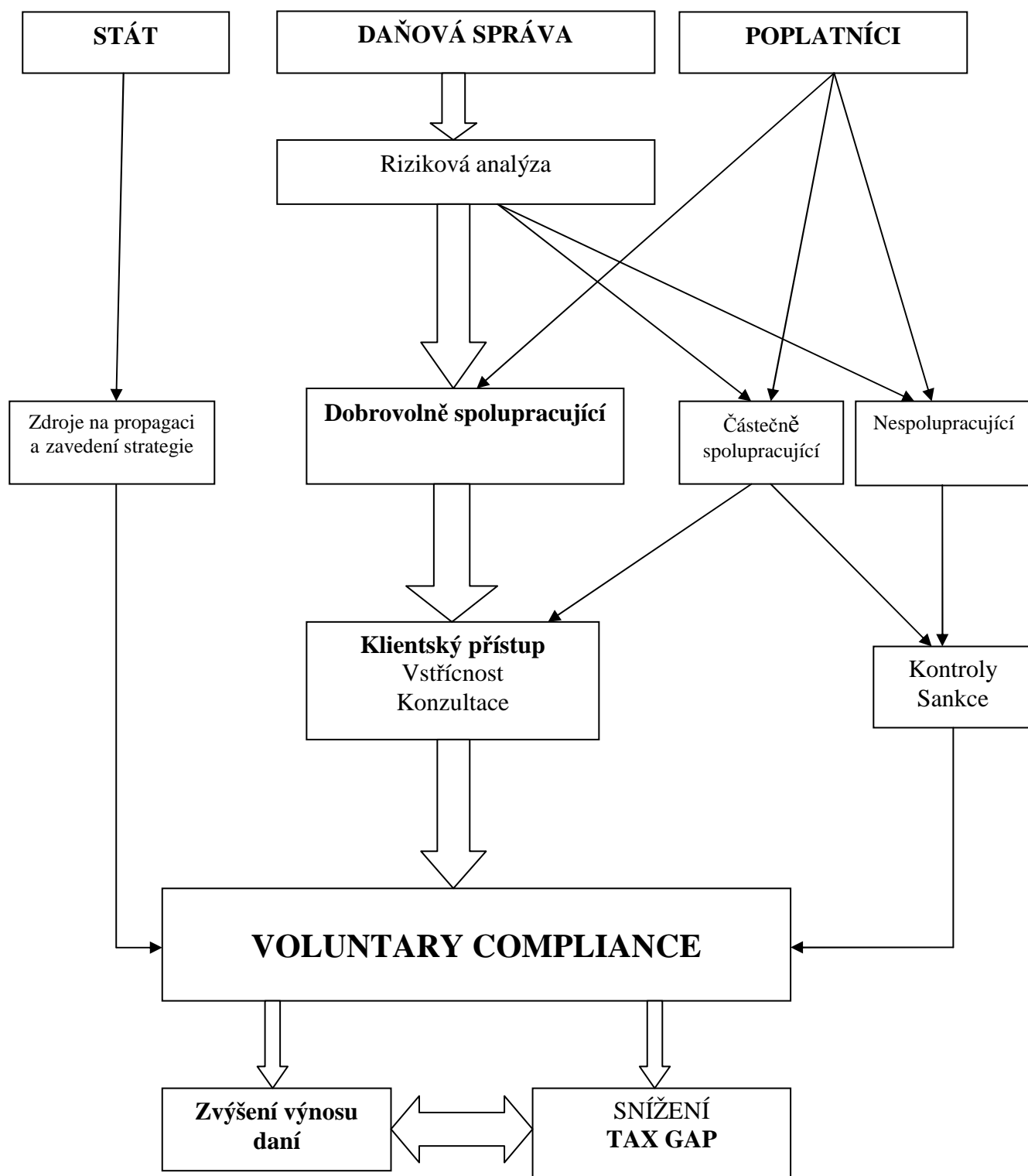
- vypracovat osnovy vzdělávání pro jednotlivé kategorie,
- proškolení klíčových pracovníků,
- postupné proškolení ostatních pracovníků,
- nastavit systém kontroly fungování vzdělávání v oblasti všech složek strategie.

3. Rozšíření služeb daňové správy vůči poplatníkům

Základem je plošná **informační kampaň** popisující strategii. Dalším nezbytným krokem je zavedení „**call centra**“ pro poplatníky, kde jim budou poskytovány základní nezbytné informace jednak o samotné strategii a možnostech, jak se do ní zapojit a dále informace umožňující základní orientaci v povinnostech poplatníků (s ohledem na lhůty, typy podání, místní příslušnost apod.).

Do budoucna je třeba rozšiřovat možnosti poplatníků spolupracovat s daňovou správou co nejefektivněji, to znamená za co nejnižších administrativních nákladů. Cestou je zejména rozšiřování možnosti **elektronických podání** a celkové **elektronické komunikace**.

Grafické znázornění modelu implementace voluntary compliance



Zdroj: vlastní zpracování

7.2.5 Měření úspěšnosti

Základem měření úspěšnosti strategie voluntary compliance je:

- definice cíle, kterého chceme dosáhnout
- definice ukazatelů, které se změní, pokud bude strategie úspěšná

Vzhledem k tomu, že se jedná o potencionální zlepšení spolupráce, vychází měření úspěšnosti prvotně z hodnocení kritérií spolupráce nastavených OECD.

Cílem je zlepšení plnění čtyř základních povinností všech poplatníků, to je:

- zaregistrovat se,
- včas podat daňové přiznání,
- vykázat daň ve správné výši,
- včas daň zaplatit.

Bude zavedeno individuální hodnocení plnění těchto povinností, nejlépe v rámci ročního hodnocení výsledků činnosti.

Způsoby hodnocení dosažení hlavních cílů:

1. Hodnocení povinnosti zaregistrovat se

Splnění povinnosti zaregistrovat bude hodnoceno pouze na základě počtu subjektů, které byly odhaleny, že tuto povinnost nesplnily.

2. Hodnocení povinnosti podat včas daňové přiznání

Včasnost podání daňového přiznání bude hodnocena u subjektů, které přiznání podaly. Nikdy nelze podchytit ty subjekty, které oficiálně nevykázaly žádnou činnost (mohou být i zaregistrovány).

3. Hodnocení povinnosti vykázat daň ve správné výši

Vykázání daně ve správné výši nelze hodnotit žádným přímým ukazatelem výstupů daňové správy. Nejlépe se hodnotí na základě stanovení tax gap, to znamená z makroekonomických ukazatelů celkové výkonnosti ekonomiky a z údajů na národních účtech. Problematika stanovení tax gap je popsána v kapitole 5 této práce.

Hodnotit správnost vykázání daně na základě doměrků z daňových kontrol by bylo zavádějící, neboť subjekty ke kontrole jsou vybírány na základě rizikové analýzy. Nejedná se tedy o reprezentativní vzorek, na jehož základě by bylo možné odhadnout správnost vykázané daně u všech subjektů. Žádná další použitelná kritéria hodnocení nemá daňová správa k dispozici.

4. Hodnocení povinnosti zaplatit daň včas

Splnění povinnosti zaplatit daň včas bude prováděno z přímých výstupů z automatizovaného systému daňové správy. Na osobním daňovém účtu každého poplatníka jsou vedeny předpisy plateb a jejich úhrada. Pozdní zaplacení daně lze hodnotit jak souhrnně, to znamená za všechny poplatníky a všechny daně, tak jednotlivě podle zvolených kritérií a filtrů.

Doplňujícím hodnotícím kritériem je rozsah daňových nedoplatků (měl by mít klesající tendenci) a úspěšnosti jejich vymáhání.

Z uvedeného vyplývá, že objektivní měření úspěšnosti zavedení strategie voluntary compliance přímo v daňové správě je proveditelné.

Vedlejší hodnocení:

Úspěšnost strategie se projeví i v dalších oblastech:

- pokles rozsahu šedé ekonomiky (odhady provádí ČSÚ, Ministerstvo financí),
- poklesu „černé zaměstnanosti“ (odhady provádí Ministerstvo práce a sociálních věcí), zlepšení vnímání daňové správy veřejností (ověří se pomocí odborných průzkumů veřejného mínění),
- snížení tax gap.

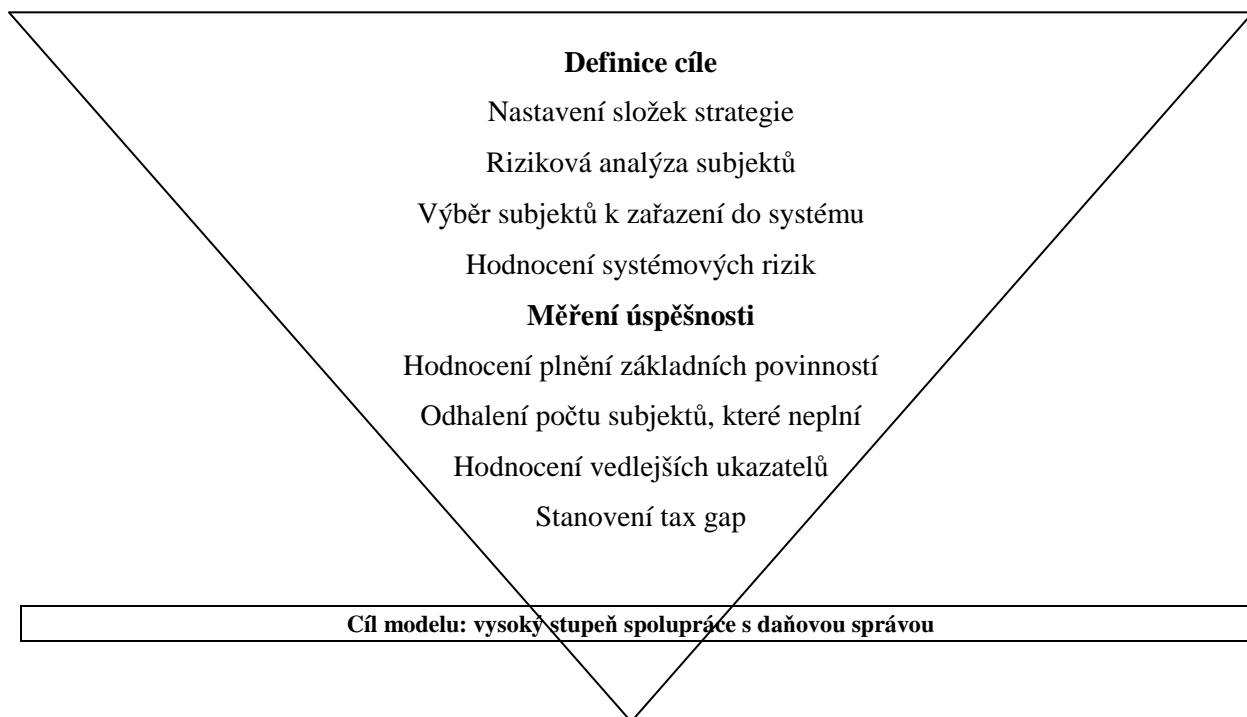
Celková efektivita zavedení strategie

O úspěšném zavedení strategie lze hovořit pouze za předpokladu, že je zároveň efektivní. To znamená, že fiskální přínos, který přinese její zavedení, musí převýšit vynaložené náklady.

Na druhé straně výstupy ukazatelů měření úspěšnosti nebudou jen konkrétní čísla. Strategie voluntary compliance je kontinuální proces, který je třeba hodnotit meziročním nárůstem či poklesem hodnot uvedených ukazatelů a pravidelným prováděním trend analýzy sledovaných prvků strategie. Cíl, kterého je třeba dosáhnout, není plně kvantifikovatelný. Jde o zvýšení kvality spolupráce a její posun na zcela jinou úroveň.

Schéma č. 4:

GRAFICKÁ DESKRIPCE ZAVEDENÍ STRATEGIE VOLUNTARY COMPLIANCE



Zdroj: vlastní zpracování

7.2.6 Redukce tax gap jako důsledek zavedení voluntary compliance

Zvolené ukazatelé měření úspěšnosti strategie voluntary compliance (registrace, včasné podání daňového přiznání, vykázáni daně ve správné výši i včasné zaplacení) jsou zároveň složkami spolupráce, jejichž neplnění má za následek vznik tax gap. Registrace je výchozí podmínkou plnění daňových povinností a ukazatelem ochoty přiznávat daně. Podání daňového přiznání, vykázáni daně ve správné výši a včasné zaplacení tvoří složku vybranou bez vynucení (tedy dobrovolně, případně na základě upozornění). Zcela zatajená daň a daň nezaplacená (ale přiznaná) tvoří tax gap.

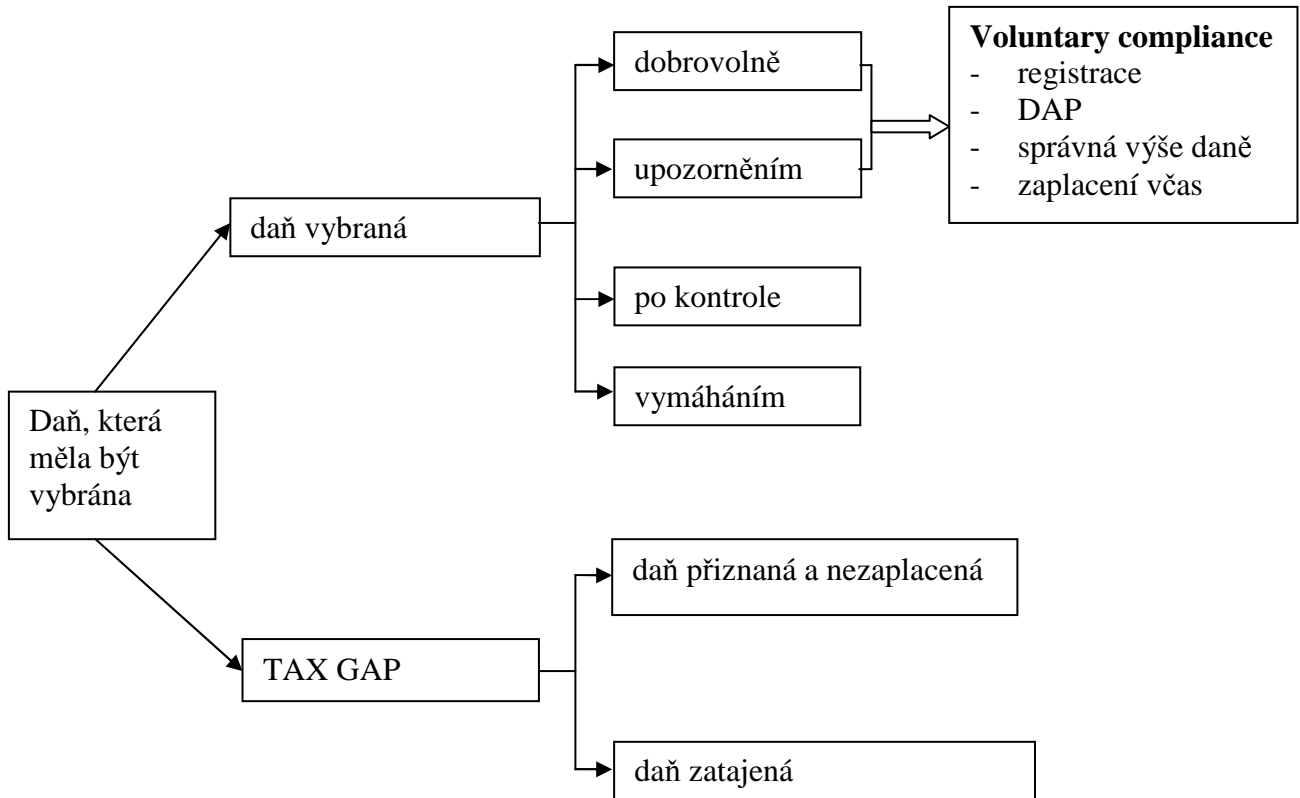
Z uvedeného vyplývá, že zlepšení kteréhokoli z uvedených ukazatelů vede v důsledku buď ke zvýšení podílu dobrovolného výběru daně, nebo přímo ke zmenšení tax gap.

Vybraná daň se dělí na podle způsobu výběru na:

- daň vybranou dobrovolně,
- daň vybranou na základě upozornění (např. dopisem, telefonicky),

- daň vybranou na základě kontroly (POPem a daňovou kontrolou),
- daň vybranou vymáháním.

Schéma č 5: Vztah mezi voluntary compliance a tax gap



Zdroj: vlastní zpracování

Pokud je úspěšnost strategie hodnocena výše uvedenými kritérii spolupráce definovanými OECD, teoreticky lze předpokládat, že vazba mezi voluntaty compliance a redukcí tax gap je velmi úzká. Míru závislosti mezi těmito veličinami je možné prokázat pouze dosazením skutečně zjištěných číselných hodnot. Ty není možné namodelovat, mohou být zjištěny jedinečně po reálném zavedení strategie do praxe.

8 SHRNU TÍ VÝSLEDKŮ DISERTAČNÍ PRÁCE S UVEDENÍM NOVÝCH POZNATKŮ A DISKUSE

Model stanovení DPH gap

Byl zkonstruován funkční model zjištění teoretického základu DPH v ČR, který vychází z rozboru jednotlivých složek HDP. Sumarizací těch složek, které podléhají zdanění, byl zjištěn teoretický základ DPH. Další složkou modelu stanovení bylo určení vážené průměrné sazby DPH. Následně pak z teoretického základu DPH a vážené průměrné sazby byla stanovena DPH gap.

Vytvořený model vychází z údajů z národních účtů, jedná se o top – down metodu, doporučovanou OECD pro stanovení tax gap u nepřímých daní.

Způsob stanovení DPH gap bottom – up metodou byl rovněž předmětem zkoumání, závěrem bylo ale konstatováno, že v tuto chvíli nejsou v ČR známy podklady, které by použití této metody umožňovaly.

Model, který byl zkonstruován, znázorňuje obecně platný teoretický způsob, jak zjistit teoretický základ DPH, váženou průměrnou sazbu DPH a následně stanovit DPH gap.

Do modelu byly dosazeny konkrétní hodnoty zjištěné z údajů publikovaných ČSÚ. Výsledná DPH gap vykazuje rostoucí tendenci. V roce 2006 činila 16,6% teoretické daňové povinnosti na DPH, po mírném poklesu v roce 2007 následoval růst na 19,7% v roce 2008. V roce 2009 činila DPH gap 20,8%, v roce 2010 již 20,9% teoretické DPH. Odhad DPH gap provedený společností Reckon LLP se pohybuje v letech 2000 – 2006 mezi hodnotami 13 až 18%.

Procentuální podíl DPH gap na HDP stoupl z 1,3% v roce 2006 na 1,9% v roce 2010.

Nicméně číselné vyjádření DPH gap, které bylo zjištěno, nelze považovat za přesné a jedná se o ilustrativní dosazení konkrétních hodnot do vytvořeného modelu, kterým je zároveň ověřena jeho funkčnost.

Důvody pro tuto skutečnost jsou zejména následující:

1. Veškeré údaje vychází z národních účtů, které podléhají dodatečným revizím, a to jak z podnětu Ministerstva financí, tak kontrolních orgánů Evropské komise. V roce 2011 byla provedena a publikována mimořádná revize národních účtů za roky 1995 až 2009. Po revizi byl zvýšen například původně vykázaný HDP za rok 2009 z 3 625,9 mld. Kč na 3 739,2 mld. Kč, tj. o 113,3 mld. Kč. Rovněž ostatní údaje použité v modelu byly revidovány. Pokud by tedy byl výpočet proveden před revizí, výsledná DPH gap by byla zcela odlišná.

Ani údaje po provedené revizi teoreticky nemusí být konečné. Evropská komise provádí kontrolu výpočtu vlastního zdroje z DPH pro účely odvodu do rozpočtu EU. Tyto oficiální revize EK jsou prováděny i s několikaletou retrospektivní platností. Nelze tedy vyloučit další budoucí úpravy některých veličin používaných při výpočtu.

2. Klíčovou veličinou pro stanovení DPH gap je vážená průměrná sazba DPH. Vzhledem k tomu, že se jedná rovněž o klíčovou veličinu při výpočtu zdroje z DPH, je hodnota vážené průměrné sazby předmětem utajení.

Její výpočet vychází zejména z tabulek dodávek a užití a dále z velmi specifického výpočtu, který provádí Ministerstvo financí.

V disertační práci byla vytvořena náhradní metoda stanovení vycházející z proporce výdajů přiřazených k základní a snížené sazbě. Aby bylo možno výpočet DPH gap provést, byla použita pro všechny roky konstantní proporce, a to 68% výdajů v základní sazbě a 32% výdajů v sazbě snížené. Ve skutečnosti se jedná o velmi citlivý údaj, jehož sebemenší odchylka v řádech desetin procenta významně ovlivňuje stanovení teoretického výnosu DPH. Ačkoli se tedy zvolený poměr blíží skutečnosti, zatěžuje celý výpočet významnou chybou.

3. Údaje o mezispotřebě vycházejí z input – output tabulek, které jsou součástí systému národních účtů ČR, sestavených podle metodiky ESA 1995 (Evropský systém národního účetnictví 1995). Mezispotřeba je vypočítána na základě matic sestavených podle odvětví CZ-NACE. Jak je již uvedeno v kapitole 5.1.1, jsou dle názoru autorky hodnoty uváděné ČSÚ nepřesné, a to zejména vzhledem k poddimenzovanému odhadu šedé ekonomiky, který ČSÚ používá. Kromě toho ČSÚ některé položky dovozuje na základě kvalifikovaných odhadů.

Lze tedy konstatovat, že byl sestaven funkční model stanovení tax gap, na jehož základě lze zjistit, jaká je skutečná DPH gap a jaká výše DPH nebyla v konkrétním roce odvedena do státního rozpočtu. Pokud by ho převzaly kompetentní orgány, při dosazení přesných údajů by získaly přesnou hodnotu tax gap.

Pro ostatní není přesné stanovení možné, neboť nejprve by muselo dojít k odtajnění některých klíčových údajů.

Dosazení ne zcela přesných hodnot do modelu, které bylo provedeno a číselné vyjádření DPH gap, které tak bylo vypočteno, splnilo svůj účel v tom smyslu, že prokázalo, že DPH gap je vážným problémem, kterým by se měly příslušné orgány státu urychleně začít zabývat.

Skutečný vývoj příjmů DPH by v zásadě měl kopírovat vývoj ekonomiky. Z výsledků porovnání růstu/poklesu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH v letech 2006 – 2010 uvedených v tabulce č. 12 a znázorněných grafem graficky (obrázek č. 4) vyplývá, že tomu tak není. Pokles HDP a spotřeby domácností v roce 2009 oproti roku 2008 sice měl za následek i pokles příjmů DPH, v ostatních letech ale tyto hodnoty nekorespondují. V roce 2008 výrazně stoupla spotřeba domácností (o 10,3%), HDP však vzrostl pouze o 4,9% a skutečný výnos DPH vzrostl o 7,8%. V roce 2010 zřetelně stoupl výnos DPH (o 6,3%), zatímco HDP a spotřeba domácností vzrostla pouze o 1,1%. Nelze ani dovodit spojitost se změnami sazeb DPH. Z uvedeného vyplývá, že skutečný výnos DPH závisí na jiných parametrech, než je růst či pokles ekonomiky, což by vzhledem k neměnnosti zásadních podmínek při správě této daně nemělo být.

Porovnání s výsledky studie Reckon LLP

Výsledky Studie kvantifikace a analýzy DPH gap v 25 členských zemích EU, kterou zadala Evropská Komise společnosti Reckon LLP, jsou jedinými odhady DPH gap, které byly pro ČR provedeny (kapitola 6.4). Studie se s touto prací překrývá ve zjištění DPH gap pro rok 2006. Reckon LLP došel k DPH gap v roce 2006 ve výši 18 %, zde byla odhadnuta hodnota 16,6 %. Studie ale neuvádí, jakou váženou průměrnou sazbu při výpočtu použila. V popisu metodiky stanovení je uvedeno, že u některých položek byly na všechny země aplikovány shodné předpoklady, které se ve skutečnosti mohou lišit.

Přestože výsledky studie Reckon LLP nemají spolehlivou vypovídací schopnost, lze konstatovat, že se významně neliší od výsledků uvedených v této práci, čímž lze potvrdit relevanci výpočtu uvedeného v disertační práci.

Porovnání DPH gap v ČR a zemích EU

Kromě studie Reckon LLP jsou k dispozici i údaje o velikosti DPH gap v dalších zemích EU, neboť většina daňových správ již tuto veličinu stanovuje a zveřejňuje. V kapitole 2.7 jsou uvedeny zjištěné DPH gap ve Velké Británii a na Slovensku.

V letech 2006 až 2010 se odhad DPH gap ve Velké Británii pohybuje mezi 12,4 až 15,5 %. Na Slovensku je situace podstatně horší. V roce 2007 a 2008 byla DPH gap odhadnuta na 22,2% a 21,2%. V roce 2009 již na 30,4% a v roce 2010 na 34,1%.

Situace v ČR je tedy podle odhadu provedeno v této práci (2006: 16,6%, 2007: 15,5%, 2008: 19,7%, 2009: 20,8%, 2010: 20,9%) výrazně lepší než na Slovensku. Oproti Velké Británii je DPH gap v ČR vyšší.

Je ale třeba vzít v úvahu, že výsledky studie Reckon LLP uvádějí pro rok 2006 DPH gap ve Velké Británii ve výši 17%, zatímco HMRC uvádí pro roky 2006 až 2007 pouze 13,5%. Na Slovensku uvádí Reckon LLP pro rok 2006 DPH gap ve výši 28%.

K problematice výše stanovení DPH gap lze konstatovat, že zjištění provedená jednotlivými subjekty, ať již příslušnými daňovými správami či soukromými společnostmi na objednávku, se značně liší, a to i pokud se týkají stejné země a stejného období.

Aby byly výsledky srovnatelné, musela by být vytvořena jednotná metodika stanovení. To však, vzhledem k odlišnostem ve způsobu vykazování jednotlivých položek národních účtů a k některým odlišnostem v zákonné úpravě správy DPH v jednotlivých členských zemích, není v tomto okamžiku možné.

Cestou je ještě užší harmonizace DPH a celková unifikace ekonomického výkaznictví v rámci EU.

Metody redukce DPH gap a analýza daňových úniků

Přestože nelze DPH gap zcela ztotožňovat s daňovými úniky (obsahuje navíc například priznanou a nezaplacenou daň), jsou úniky na DPH prokazatelně jejím hlavním zdrojem. Z provedené analýzy jednoznačně vyplývá, že klíčovým zdrojem jsou mezinárodní podvody, a to jak intrakomunitární, tak při transakcích se třetími zeměmi.

Příčiny vzniku podvodů na DPH byly nalezeny v několika oblastech, a to v samotné konstrukci této daně, systému zdanění intrakomunitárních transakcí a nedostatečném postupu proti podvodům ze strany daňové správy i z hlediska nízké možnosti trestního postihu.

Metody redukce DPH gap byly rozděleny do čtyř skupin, a to:

- na opatření vedoucí k pozitivnímu vnímání DPH,
- konkrétní opatření proti daňovým podvodům,
- opatření vedoucí ke zvýšení efektivnosti vymáhací činnosti,
- zavedení strategie voluntary compliance.

První skupina opatření snižuje DPH gap z hlediska zvýšení podílu dobrovolného přiznání daně, bez zásahů daňové správy. Kromě zákonných opatření se jedná například o zvýšení transparentnosti hospodaření s vybranými prostředky, ochranu poctivých obchodníků, snížení administrativní zátěže. Souhrnně tedy o kroky, které musí být iniciovány na úrovni daňové politiky vlády.

Druhá skupina, konkrétní opatření proti daňovým podvodům, je determinována zejména účinnými změnami zákonů. Podrobný rozbor stávajících a navrhovaných opatření provedený v kapitole 6.4 dokazuje, že na národní úrovni i úrovni EU je této problematice věnována zásadní pozornost. Velká část stěžejních opatření pochází z roku 2011, opatření ve fázi návrhu pocházejí z roku 2012. Jejich účinnost bude možné zhodnotit po zavedení a minimálně ročním období platnosti.

Významnou složkou boje proti podvodům na DPH je soustředění kontrolní činnosti finanční správy na tuto daň. Výsledky kontrolní činnosti na DPH v letech 2008 - 2011 uvedené v tabulce č. 13 dokládají, že zejména postupy k odstranění pochybností (POP) jsou efektivním nástrojem boje proti daňovým podvodům. Jejich účinnost se odvíjí od vyšší operativnosti oproti klasickým daňovým kontrolám. POP zahajuje správce daně do 30 dnů od podání daňového přiznání, tímto řízením jsou tedy řešena podezření z úniku u subjektů, které dosud existují nebo zanikly v nedávné minulosti.

Porovnáním doměrku z kontrol DPH vůči kontrolám na ostatních daních (tabulka č. 14) bylo zjištěno, že výsledky DPH kontrol v roce 2010 tvořily 72% z celkové daně doměřené po kontrolách, v roce 2011 pak 58%.

Zaměření kontrolní činnosti na DPH je prokazatelně účinným opatřením k redukci DPH gap. Tuto oblast je třeba v budoucnu posílit.

Vzhledem k zaměření dizertační práce na daňovou problematiku jsou popisované metody redukce soustředěny zejména na ty, které souvisejí s daňovou legislativou a s opatřeními při správě daní. Mimo tuto oblast je účinným krokem například opatření k rozšíření kontroly bankovních transakcí.

Samostatným problémem zůstává otázka daňových rájů. Úniky realizované změnou sídla subjektu do jurisdikce daňového ráje se primárně dotýkají přímých daní. Dotčena je ale i DPH. Stále narůstá množství podvodných řetězových obchodů, kdy jako článek řetězce je použita společnost se sídlem v daňovém ráji. Vzhledem k omezené možnosti výměny informací s těmito zeměmi ztrácí správce daně možnost sledovat kontinuitu řetězce a právě transakce s daňovými ráji jsou klíčovým článkem úniku na DPH (např. zde dochází k výrazné změně ceny zboží).

Řešením je rozšiřování mezinárodní administrativní spolupráce se třetími zeměmi. ČR spolu s ostatními členskými státy EU v poslední době rozšířila počet zemí, se kterými byla zahájena jednání o spolupráci. Přesto zatím nedošlo k žádnému výraznému posunu v možnostech požadovat ověření transakcí v daňových rájích.

Třetí skupinu tvoří opatření vedoucí ke zvýšení efektivnosti vymáhací činnosti. Jedná se o vynucování činnosti vedoucí ke zmenšení DPH gap, neboť jejím výsledkem je vybrání přiznané nebo dodatečně vyměřené daně. Účinným nástrojem je rozšíření mezinárodní administrativní spolupráce v oblasti vymáhání.

Čtvrtou skupinu představuje zavedení strategie voluntary compliance. Na základě průzkumu strategie z hlediska mezinárodních zkušeností bylo zjištěno, že problematice zlepšení vztahů mezi daňovými subjekty a příslušnými daňovými správami je ve všech zemích věnována vysoká pozornost. Je považována za jeden z klíčových prvků při zvyšování kvality tzv. „good governance“, tedy dobré správy daní. Vede ke zvýšení důvěry v daňovou správu a vzájemnému porozumění, které vybízí subjekty k dobrovolnému plnění zákonem stanovených daňových povinností. Celkový náhled na voluntary compliance, který byl základem návrhu implementace strategie v podmínkách ČR, vychází zejména z pohledu OECD, a to jak na obecná pravidla spolupráce daňových subjektů s finanční správou, tak konkrétně na problematiku dobrovolné spolupráce. Cílem je zlepšení plnění základních povinností všech poplatníků, to je zaregistrovat se, včas podat daňové přiznání, vykázat daň ve správné výši a včas daň zaplatit.

Vzhledem ke stavu veřejných financí nabývá rozšiřování strategie na významu. Vyšší počet pracovníků v daňové správě a tím zvyšování počtu kontrol není reálné. Finanční správa ČR musí najít způsob, jak při stávajícím počtu pracovníků a redukci zdrojů zefektivnit výběr daní.

Byl vytvořen **návrh implementace strategie voluntary compliance v podmínkách ČR.** Součástí je rozbor strategie včetně analýzy právního stavu sankcí při porušování plnění daňových povinností stanovených zákonem a analýzy distorze pohledu na strategii z hlediska poplatníka a finanční správy.

Úspěšnost strategie voluntary compliance nelze dosáhnout pouhým zavedením navržených opatření a následnou stagnací na vytvořených mechanismech. Jedná se o proces, na jehož vývoji se musí jak finanční správa, tak veřejnost průběžně podílet.

Vlastní konstrukce modelu implementace strategie voluntary compliance zahrnuje několik oblastí.

Jedná se o zařazení jednotlivých skupin poplatníků z hlediska spolupráce. Předpokladem je, že budou zařazeni pouze ti poplatníci, u kterých je předpoklad, že budou dodržovat veškeré povinnosti. Rozšiřování této skupiny patří k hlavním úkolům finanční správy.

Další oblastí je řízení rizik v modelu. Identifikovaná rizika jsou rozdělena do čtyř kategorií (strategická, systémová, operační a reputační) a jsou definovány postupy k jejich omezení.

Zavedení strategie předchází sestavení manuálu. Následuje stanovení konkrétních postupů, které musí finanční správa provést. Prioritním je vytvoření rizikového profilu všech poplatníků, ze kterého se bude vycházet při rozhodnutí, zda dotyčného do voluntary compliance zahrnout. Rovněž u jednotlivých skupin daňových subjektů dle velikosti (malí, střední, velcí) se předpokládají specifické odlišnosti. Strategie se bude týkat **všech poplatníků**, to znamená malých, středních i velkých daňových subjektů. I když pro jednotlivé kategorie je třeba zavést některá specifika, v zásadě budou postupy stejné. Hodnocení subjektů jak z hlediska rizikovosti, tak velikosti je kontinuální proces.

Zařazení do strategie voluntary compliance bude vždy **dobrovolné** a proběhne na základě dohody o dodržování předem definovaných pravidel. Jejich dodržování bude pravidelně hodnoceno. Porušení spolupráce bude sankcionalizováno.

Z hlediska významu je klíčovým zapojení velkých daňových subjektů (s obratem nad 2 mld. Kč). U těchto subjektů přináší strategie největší změny při správě daní, zejména vzhledem k nahrazení klasických daňových kontrol systémem průběžné spolupráce.

Dalšími nezbytnými postupy na straně daňové správy ustanovení konkrétních správců daně, kteří budou za jednotlivé složky strategie zodpovídat, úprava vzdělávání a rozšíření služeb finanční správy.

Důležitým prvkem strategie je měření úspěšnosti dosažení vytýčených cílů. Kromě hodnotících kritérií z oblasti spolupráce se jedná zejména o snížení tax gap (potažmo DPH gap) a dále pokles šedé ekonomiky. Tato závislost vychází z teoretického rozboru, skutečnou míru těsnosti mezi těmito ukazateli lze zjistit jedině po zavedení strategie do praxe.

Ze strany daňových subjektů je očekáváno zlepšení plnění základních povinností definovaných OECD, tedy v případě zařazeného (již registrovaného subjektu) vyplnit daňové přiznání, přiznat správnou výši daňové povinnosti a zaplatit ve stanovené lhůtě daň. Nezbytnou podmínkou je otevřená komunikace se správcem daně, při které je pravdivě

deklarována činnost a předkládány veškeré požadované dokumenty. Sankce v případě zjištění, že subjekt nepřiznává daň ve správné výši, jsou zachovány.

Od profesních komor a komory daňových poradců se očekává zvýšení počtu odborných legislativních návrhů ve prospěch konvergence výsledků finanční správy. Rovněž ostatní, zejména odborná veřejnost, musí mít možnost podávat návrhy ke zlepšení práce daňové správy i vzájemné spolupráce.

Podmínkou pro zavedení navrženého modelu do praxe je dobře fungující systém výběru daní, ve kterém je podvádění tvrdě trestáno a ochota ke spolupráci je ceněna. Krokem k řešení této problematiky je Usnesení vlády ze dne 11. 4. 2012, kterým bylo uloženo Ministerstvu financí, aby ve spolupráci s Legislativní radou vlády a dalšími ministerstvy zpracovalo analýzu možností zvýšení ochoty daňových poplatníků dobrovolně plnit povinnosti dané daňovými právními předpisy prostřednictvím zmírnění některých správních či trestních sankcí. Cílem je identifikovat možnosti, jak motivovat daňové poplatníky, kteří porušili daňovou povinnost, aby ji dodatečně dobrovolně splnili.

V této souvislosti je ale třeba konstatovat, že ačkoli zmírnění sankcí může být krokem správným směrem, v současné době není výsledek zaručený. Za stávající situace je naopak žádoucí naopak zajistit, aby ti, kdo platí daně, netrpěli frustrací z plnění povinností. Zcela nepřijatelný je pak stav, kdy neplatiči daní ekonomicky v konkurenčním boji na trhu likvidují ty, kteří své povinnosti plní. Z tohoto pohledu je třeba při zmírňování sankcí postupovat velmi obezřetně a soustředit pozornost spíše na motivační ustanovení vedoucí k dobrovolnému plnění daňových povinností.

Veškeré informace související s výběrem daní jsou ze strany veřejnosti velmi žádané. Zkušenosti ze zahraničí ukazují, že média (včetně státních a privátních televizí) jsou ochotny vysílat tyto informace ve formě krátkých šotů zdarma, neboť zvyšují sledovanost programu. Ukázat veřejnosti, že daňová správa zavádí strategii, kdy za minimálních nákladů dojde ke zlepšení služeb pro poplatníky a zefektivnění výběru daní, je základem úspěchu voluntary compliance.

Zvyšování občanské odpovědnosti, kdy řádné plnění daňových povinností a nekorupční jednání se stane normou, zaručí postupnou návratnost, úměrnou intenzitě prosazování a celospolečenské podpoře zvolené strategie.

9 ZÁVĚRY A DOPORUČENÍ PRO VYUŽITÍ NAVRHOVANÝCH ŘEŠENÍ V PRAXI

Disertační práce spojuje dvě aktuální témata, a to jsou odhady výše daňových úniků a nástroje vedoucí k jejich snížení.

Hlavními cíli disertační práce je na základě rozboru problematiky tax gap zkonstruovat funkční model stanovení DPH gap pro národní i komunitární účely finanční správy vybraných prostředků v souladu s právní úpravou ČR a EU a kvantifikací DPH gap poukázat na její závažný vliv na fiskální příjmy rozpočtů ČR i EU. Dále pak vytvořit návrh implementace strategie voluntary compliance v podmínkách ČR.

Stanovení cílů vychází ze skutečnosti, že problematika měření a sledování propadu ve výběru daní nabyla v posledních letech celosvětově na významu. Proto byla zavedena ekonomická kategorie tax gap, tedy rozdíl mezi daní, která měla být odvedena do státního rozpočtu a daní skutečně odvedenou (tzv. daňová mezera). Daňové správy vyspělých zemí věnují této problematice velkou pozornost. Ustanovují pracovní skupiny, které publikují metodiky, jak tax gap měřit, provádějí rozborů v závislosti na jednotlivých druzích daní, hledají cesty, jak ji snížit. Přesto lze konstatovat, že jakákoli stanovení tax gap jsou velmi nepřesná. Neexistuje jednotná metodika, jak mezeru vyčíslit a které faktory do výpočtu zahrnout. Proto je nutné ve zkoumání tax gap pokračovat a na základě vědecky podloženého poznání problému hledat dílčí řešení ke snižování daňové mezery. V České republice není tax gap dosud ani definována ani řešena. Finanční správa s tímto pojmem zatím nepracuje.

Vzhledem k významu DPH je disertační práce zaměřena na DPH gap.

Model stanovení DPH gap byl zkonstruován za použití top – down metody doporučené OECD pro stanovení tax gap na nepřímých daních. Dosazením konkrétních číselných hodnot do jednotlivých definovaných položek modelu byla stanovena velikost DPH gap v ČR v letech 2006 až 2010. Bylo zjištěno, že DPH gap vykazuje rostoucí tendenci. Zatímco v roce 2006 činila 16,6% teoretické daňové povinnosti na DPH, v roce 2009 činila již 20,8% a v roce 2010 dokonce 20,9% teoretické DPH.

Pro srovnání, jediný dosud provedený odhad DPH gap v ČR, který na zadání Evropské komise vypracovala společnost Reckon LLP se pohybuje v letech 2000 – 2006 mezi hodnotami 13 až 18%.

Výsledek ukázal, že DPH gap je závažným problémem, který výrazně snižuje fiskální příjmy ČR i EU.

Na základě podrobné analýzy zdrojů DPH gap a typů daňových úniků byly popsány a seříděny **metody redukce DPH gap**. Jedná se o zcela nový analytický pohled založený na mechanismu působení a očekávaném způsobu ovlivnění subjektů, na které jsou opatření zacílena.

V rámci navržených metod redukce **byl vypracován návrh implementace strategie voluntary compliance v podmínkách ČR**.

Voluntary compliance, neboli ochota k dobrovolnému plnění daňových povinností, je s tax gap velmi úzce svázána. Jak vyplývá z teoretických východisek, není pochyb, že se jedná o metodu, jejíž zavádění je v publikovaných materiálech, ať se jedná o OECD nebo jednotlivé zahraniční daňové správy, deklarováno jako úspěšný prostředek snižování tax gap. Rozhodnutí o dobrovolné spolupráci s daňovou správou zvyšuje zainteresovanost daňových subjektů na výběru daní a rovněž zvyšuje jejich sociální odpovědnost.

V ČR není strategie voluntary compliance dosud komplexně řešena. Jsou zaváděna jednostranná opatření, a to zejména ve formě klientského přístupu daňové správy k poplatníkům. Podmínkou pro implementaci navrženého modelu strategie do praxe je systém výběru daní, ve kterém je podvádění tvrdě trestáno a ochota ke spolupráci je ceněna. Zvyšování občanské odpovědnosti, kdy řádné plnění daňových povinností a nekorupční jednání se stane normou, zaručí postupnou návratnost, úměrnou intenzitě prosazování a celospolečenské podpoře zvolené strategie.

Disertační práce tedy přináší velmi **zásadní návrhy**, jak ovlivnit výběr daní v ČR. Je jím obecné definování problematiky tax gap, které dosud nebylo v českém jazyce publikováno a návrh modelu, jak stanovit velikost DPH gap. Fakt, že DPH je nejvýznamnějším zdrojem státního rozpočtu, determinuje nutnost vyčíslit chybějící příjmy na této dani a analyzovat jejich příčiny. Jedině tak je možné přijmout cílená a účinná opatření ke zvýšení výběru této daně.

Rovněž návrh konkrétních podmínek implementace strategie voluntary compliance v podmínkách ČR představuje průlomový způsob, jakým je možné směřovat budoucí vývoj spolupráce mezi poplatníky a finanční správou. Stále je však třeba mít na paměti, že posláním finanční správy je vybrat daň ve správné výši v souladu s platnými zákony a že lze akceptovat

pouze takové návrhy, které nebrání v plnění této povinnosti a vytváří prostor k rostoucímu celospolečenskému užítku z příjmů státního rozpočtu.

Oba navržené modely, které jsou výstupy disertační práce, lze aplikovat jako teoretický základ pro vypracování širších metodických postupů, zejména v rámci Finanční správy ČR.

Použitá literatura

Literární prameny

1. ADAM, J.H. Anglicko – český ekonomický slovník. Longman Dictionary Business English, Praha: LEDA 1995 ISBN 80-85927-03-9.
2. ALM, J., TORGLER, B. 2004. Estimating the Determinant of Tax Morale. National Tax Association- Tax Institute of America. Proceedings of the Annual Conference on Taxation. Washington: 2004, s. 269 – 275.
3. ALLINGHAM, M. G. A KOL. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. Journal of Public Economics 1, s. 323 – 338.
4. BETTE, M. Tax Auditing in the Republic of Ireland. An Overview of the Republic of Ireland, 2002, s. 5 – 7.
5. BOHARA, D. A Strategy for Auditing Voluntary Compliance. Strategic paper. Office of the general auditor of Nepal, Jun 2000, s.1- 12.
6. BROSTEK, M. 2007 Tax compliance - Multiple Approaches Are Needed to Reduce the Tax Gap. United States Government Accountability Office. Jan 2007. s. 21.
7. BŘEZINA, J. Daňová teorie a politika. Praha: ČZU PEF, 2006, str. 4. ISBN 80-213-1362 -5.
8. DI BATTISTA, M. Improving the audit process with Revenue Canada. CMA. Hamilton: Feb. 1977. Vol. 71, Iss. 1, str. 32 ISSN 08313881.
9. ELMAN, ŠEMBEROVÁ Anglicko - Český slovník ISBN 80-85605-77-5.
10. FASSMANN, M.: Stínová ekonomika I., Úvod do studia, Praha : Českomoravská konfederace odborových svazů, 2000. 93 s.
11. FRIEDMAN A KOL. země s vysokým stupněm korupce mají i vysoký podíl šedé ekonomiky. 2000.
12. GRASMICK. H, SCOTT, W.J.: Tax Evasion and Mechanisms of Social Control: A Comparison with Grand and Petty Theft. 1982. Journal Econ. Psychol. 2: 213-230.
13. IOTA. Tax gap v zemích IOTA. Sborník prezentací ze semináře. Budapešť, 2010.
14. JENKINS, G.P., FORLEMU, E.N. Enhancing Voluntary Compliance by Reducing Compliance Costs: A Taxpayer Service Approach. International Tax Program, Research Associate, Harvard University. March 1993, s. 1 – 24.
15. KIRCHLER, E., HOELZL, E., WAHL, I. Enforced versus voluntary tax compliance:

- The “slippery slope” framework. *Journal of Economic Psychology*, vol. 29, 2008, s. 210 – 225 ISSN 01674870.
16. KIRCHLER, E., MUEHLBACHER, S., KASTLUNGER, B. ETAL. Why pay taxes? A Review of Tax Compliance Decisions. *International Studies Program Working Paper*. Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, Dec 2007, 27 s.
 17. KLEPPER, S., NAGIN, D. The criminal deterrence literature: Implications for research on taxpayer compliance. In J. A. Roth and J. T. Scholz (Eds.), *Taxpayer Compliance*, vol. 2: *Social Science Perspectives*. 1989.
 18. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: ASPI Publishing, 2003, str. 16. ISBN 80-86395-84-7.
 19. MINISTERSTVO FINANCÍ. *Informace o činnosti daňové a celní správy za rok 2009*. Ministerstvo financí, květen 2010.
 20. MINISTERSTVO FINANCÍ. *Informace o činnosti daňové a celní správy za rok 2010*. Ministerstvo financí, květen 2011.
 21. MINISTERSTVO FINANCÍ. *Informace o činnosti daňové a celní správy za rok 2011*. Ministerstvo financí, červen 2012.
 22. OECD, FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE SUB – GROUP. *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*. Oct. 2004
 23. OECD, FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE SUB – GROUP 2008a. *Monitoring Taxpayer’s Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience*. Final Report. June 2008.
 24. OECD, FORUM ON TAX ADMINISTRATION 2008b: *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Apr. 2008, s. 90.
 25. OECD, FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE MANAGEMENT OF LARGE BUSINESS TASK GROUP 2009a. *Experiences and Practises of Eight OECD Countries*. Guidance note. July 2009.
 26. OECD, FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE SUB-GROUP 2009b. *Companion Note Managing and Improving Compliance: Recent developments in Compliance Risk treatment, a catalogue revenue body initiatives*, 31 Jan 2009.
 27. OECD, FORUM ON TAX ADMINISTRATION: COMPLIANCE SUB – GROUP 2009c. *Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries*. Aug. 2009.
 28. POLOK, V. *Daně a daňový odpor*. *Daně a finance*. Roč. 16, List. 2008, s. 18.
 29. STANDARD FEDERAL TAX REPORTS. *Updates Tax Gap Strategy*. *Taxes on parade*. Chicago: Vol. 96, Is. 31 Jul 2009, s. 2 ISSN 01623486.

30. TORGLER, B., SCHNEIDER, F. 2006. Shadow Economy, Institutions, and Tax Morale. National Tax Association - Tax Institute of America. Proceeding of the Annual Conference on Taxation. Washington: 2006, s. 204 – 211 ISSN 10668608.
31. U.S.DEPARTMENT OF THE TREASURY. Reducing the Federal Tax gap. A report on Improving Voluntary Compliance. Aug. 2007.
32. U.S.DEPARTMENT OF THE TREASURY. Update on Reducing the federal Tax Gap and Improving Voluntary Compliance. July 2009.
33. VANČUROVÁ A., LÁCHOVÁ L. Daňový systém 2010. Praha: VOX, 355 s. 35 – 36. ISBN 978-80-86324-86-9.
34. WEINREB, A.S. Tax Amnesty Programs and Voluntary Compliance Initiatives: A way to mitigate declining state revenues. The Tax Adviser. New York: Vol 40 Iss 6 , June 2009 s.. 396-400.

Internetové zdroje

1. ALM, J., JACKSON, B., Mc KEE, M. The Effects of Communication Among Taxpayers on Compliance . Sept. 2004. s.37 – 45 Dostupné z http://scholar.google.cz/scholar?q=THE+EFFECT+OF+COMMUNICATION+AMONG+TAXPAYERS+aLM&hl=cs&as_sdt=0&as_vis=1&oi=scholar [cit. 2012-06-11] .
2. AUSTRALIAN GOVERNMENT, AUSTRALIAN TAXATION OFFICE. Measuring Compliance Effectiveness – Our Metodology. 2009. Dostupné z www.ato.gov.au [cit. 2010-04-19].
3. BRANHAM, E. Closing the Tax Gap: Encouragind Voluntary compliance Through Mass-Media Publication of High Profile Tax Issues. Nov 2009, Tax Prof Blog Dostupné z <http://www.typepad.com/services/trackback/6a00d8341c4eab53ef012875614d62970c> [cit. 2010-04-22].
4. BUSINESS DICTIONARY. Dostupné z <http://www.businessdictionary.com/definition/voluntary-compliance.html#ixzz2Ffct6wci>, [cit. 2012-12-20].
5. COMMUNICATION from the Commission to the European Parliament and the Council On concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries, EK, Brusel 27.6.2012 COM(2012) 351 final Dostupné z : cpme.dyndns.org:591/database/2012/Info.2012-047.VAT Commission [cit. 2012-08-17].
6. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. 2012. Dostupné z : <http://www.czso.cz> [cit. 2012-10-28].
7. DG TAXATION AND CUSTOMS UNION. Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. Report. London: Reckon LLP, Sept. 2009. Dostupné

- z http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf [cit. 2010-05-07].
8. EUROPEAN COMMISSION. Press release RAPID. VAT: Commission proposes new instrument for speedy response to fraud, 31. July 2012-09-28 dostupné z : <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/12/868&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> [cit. 2012-09-03].
 9. HLAVÁČEK, J., HLAVÁČEK, M. Poptávková funkce na trhu s pojištěním: porovnání maximalizace paretovske pravděpodobnosti přežití s teorií EUT Von Neumanna a Morgenstrena. AUCO Czech Economic Review, issue 2, 2007, str. 116-134. Dostupné z www.cceol.com [cit. 2010-06-05].
 10. HM REVENUE AND CUSTOMS. Monitoring Tax Gaps 2009. March 2010 Dostupné z <http://www.hmrc.gov.uk/index.htm> [cit. 2010-05-22].
 11. HM REVENUE AND CUSTOMS. Protecting Tax Revenues. Dec. 2009. Dostupné z: <http://www.sbconsulting.co.uk/storage/protect-tax-revenue-5450.pdf> [cit. 2010-05-22].
 12. HM REVENUE AND CUSTOMS. Measuring Tax Gaps 2011. Dostupné z: <http://www.hmrc.gov.uk/stats/mtg-2011.pdf> [cit. 2012-06-19].
 13. INŠTITÚT FINANČNEJ POLITIKY (2012): Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty. Dostupný z: <http://www.finance.gov.sk/ifp> [cit. 2012-09-15].
 14. IOTA. Publication of Results of Tax Fraud Prevention Plan for 2009 (Spain). Budapest: March 2010. Dostupné z www.iota-tax.org [cit. 2010-05-10].
 15. IOTA. Voluntary Compliance Policies and Strategies for Large Taxpayers. Executive Summary of knowledge database answers. 2011. Dostupné z [www. IOTA-tax.org](http://www.iota-tax.org). [cit. 2012-10-23].
 16. IRS GOVERNMENT 2007. Understanding the Tax Gap, Nov. 2007 March 2005 3s. Dostupné z <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=137246,00.html> [cit. 2010-04-30].
 17. MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU 2012. Zpráva o vývoji malého a středního podnikání a jeho podpoře v roce 2011. Odbor inovací a investic – Sekce fondů EU, výzkumu a vývoje, 2012. Dostupné z: www.komora.cz/149-12-zprava-o-vyvoji-msp-a-jeho-podpore-v-r.2011 [cit. 2012-08-02].
 18. NKÚ. EU Report 2011. Zpráva o finančním řízení prostředků EU v ČR. <http://www.nku.cz/assets/publikace/eu-report-2011-cz.pdf> [cit. 2012-08-18].
 19. OECD. A Framework for successful Offshore Voluntary Compliance Programmes. Jan, 2010. 6s. Dostupné z: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/41/44893002.pdf> [cit. 2010-06-19].

20. OLAF 2009. Fight against tax fraud: Commission's study on the VAT gap in the EU. Dostupné z: http://ec.europa.eu/anti_fraud/faqs/cs.html [cit. 2010-05-09].
21. PRICE WATERHOUSE COOPERS. The impact of VAT compliance on Business. 2009. Sept. 2010 10. 9. 2012 Dostupné z : <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/index.jhtml> [cit. 2012-07-27].
22. SCHNEIDER F., The Shadow Economy in Europe. A.T. Kearney. 2010. Johannes Kepler Univesität Linz. http://media.hotnews.ro/media_server1/document-2011-05-8-8602544-0-shadow.pdf [cit. 2012-08-05].
23. SWEDISH NATIONAL TAX AGENCY. Tax Gap Map for Sweden. How was it created and how can it be used? Report, 2008. Dostupné z www.skatteverket.se/download/18.../Report_2008_1B.pdf [cit. 2010-04-21].
24. TRANSPARENCY INTERNATIONAL ČESKÁ REPUBLIKA. Co je to korupce. 2009. Dostupné z <http://www.transparency.cz/index.php?lan=cz&id=441> [cit. 2010-06-01].

Právní předpisy

Právní předpisy ČR

1. Zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů.
2. Zákon č. 47/2002 Sb., o podpoře malého a středního podnikání, ve znění pozdějších předpisů.
3. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
4. Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
5. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
6. Zákon č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
7. Zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, ve znění pozdějších předpisů.

Právní předpisy EU

1. ROZHODNUTÍ KOMISE č. 98/527 ES ze dne 24. července 1998 o zohlednění neodvedené DPH (rozdílu mezi teoretickým a skutečným příjmem z DPH) v národních účtech.
2. SMĚRNICE Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.
3. SMĚRNICE 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112 ES, pokud jde o místo poskytnutí služby.
4. SMĚRNICE RADY 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice 2006/112 ES, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů.
5. SMĚRNICE 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112 ES, pokud jde o pravidla fakturace .
6. NAŘÍZENÍ RADY (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (přepracování Nařízení Rady (ES) č. 1798/2003 ze dne 7. října 2003 o správní spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty).
7. PROVÁDĚCÍ NAŘÍZENÍ RADY (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (přepracování).

SEZNAM TABULEK

- Tabulka č. 1: Tax gap pro jednotlivé daně spravované HMRC v letech 2006 – 2010
- Tabulka č. 2: Výnos daní a cel v ČR v letech 2007 – 2011
- Tabulka č. 3: Přehled změn sazeb DPH v letech 1993 – 2012
- Tabulka č. 4: Agregované odhady DPH “tax gap” v EU v letech 2000 – 2006
- Tabulka č. 5: Odhadovaná výše DPH gap v roce 2006 v jednotlivých zemích EU (EUR)
- Tabulka č. 6: DPH gap ve Velké Británii v letech 2006-2010
- Tabulka č. 7: DPH gap na Slovensku v letech 2007-2010
- Tabulka č. 8: DPH gap v ČR v letech 2000 – 2006
- Tabulka č. 9: Výpočty teoretického základu DPH v letech 2006-2010
- Tabulka č. 10: Stanovení vážené průměrné sazby DPH v letech 2006 – 2010
- Tabulka č. 11: Stanovení DPH gap v ČR v letech 2006 – 2010
- Tabulka č.12: Porovnání růstu/poklesu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH v letech 2006 – 2010
- Tabulka č. 13: Výsledky kontrolní činnosti ČDS na DPH v letech 2008-2011
- Tabulka č. 14: Porovnání výsledků daňových kontrol na jednotlivých daních v letech 2009-2011
- Tabulka č. 15: Výsledky vymáhací činnosti ČDS na DPH v letech 2008-2011
- Tabulka č. 16: Vybrané odpovědi členských států IOTA na dotazník Task Teamu k voluntary Compliance
- Tabulka č. 17: Výsledky stanovení DPH gap v letech 2006 – 2010

SEZNAM SCHÉMÁT

- Schéma č. 1: Rozbor tax gap
- Schéma č. 2: Vztah gross a DPH tax gap
- Schéma č. 3: Tax compliance „program logic“ diagram
- Schéma č. 4: Grafická deskripce zavedení strategie voluntary compliance
- Schéma č 5: Vztah mezi voluntary compliance a tax gap

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Odhad rozsahu šedé ekonomiky v zemích EU v roce 2011 v % HDP

Obrázek č. 2: Mezinárodní odhad velikosti tax v roce 2007/2008
Obrázek č. 3: Odhady DPH gap top – down metodou (graf + tabulka)

Obrázek č. 4: grafické porovnání růstu/poklesu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH v letech 2006 – 2010

Obrázek č. 5: Obecné schéma karuselového podvodu

Obrázek č. 6: Model tax compliance (BISEP)

Obrázek č. 7: Řízení rizik v procesu spolupráce s daňovými subjekty

Obrázek č. 8: Slippery – slope model

Obrázek č. 9: Počty zemí používajících/nepoužívajících DPH

Obrázek č. 10: Globální průměrný čas potřebný na spolupráci na DPPO a DPH

Obrázek č. 11: Průměrný čas potřebný na DPH spolupráci ve vybraných částech světa

Obrázek č. 12: Průměrný čas potřebný na DPH spolupráci v zemích EU

Obrázek č. 13: Srovnání počtu hodin potřebných na DPH spolupráci v Irsku a ČR