

Vyhodnocení faktorů ovlivňujících výši inkasa daně z přidané hodnoty

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Miloš Grásgruber, Ph.D.

Vypracoval:

Bc. Michal Malásek

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval Ing. Miloši Grásgruberovi, Ph.D., vedoucímu diplomové práce, za jeho cenné rady, připomínky, věnovaný čas a odborné vedení poskytnuté v průběhu zpracování diplomové práce. Rovněž bych rád poděkoval své rodině a svým blízkým, kteří mě po celou dobu studia podporovali.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem tuto práci: „Vyhodnocení faktorů ovlivňujících výši inkasa daně z přidané hodnoty“, vypracoval samostatně a veškeré použité prameny a informace jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Souhlasím, aby moje práce byla zveřejněna v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách, ve znění pozdějších předpisů, a v souladu s platnou Směrnicí o zveřejňování vysokoškolských závěrečných prací.

Jsem si vědom, že se na moji práci vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., autorský zákon, a že Mendelova univerzita v Brně má právo na uzavření licenční smlouvy a užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 Autorského zákona.

Dále se zavazuji, že před sepsáním licenční smlouvy o využití díla jinou osobou (subjektem) si vyžádám písemné stanovisko univerzity o tom, že předmětná licenční smlouva není v rozporu s oprávněnými zájmy univerzity, a zavazuji se uhradit případný příspěvek na úhradu nákladů spojených se vznikem díla, a to až do jejich skutečné výše.

V Brně dne 4. 1. 2016

Abstrakt

Malásek, M. Vyhodnocení faktorů ovlivňujících výši inkasa daně z přidané hodnoty. Diplomová práce. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2016.

Diplomová práce se zabývá daní z přidané hodnoty a relevantními faktory, které ovlivňují výši inkasa DPH v České republice. V diplomové práci je následně provedena komparace úspěšnosti výběru daně z přidané hodnoty v České republice a v rámci Evropské unie. Na základě zjištěných skutečností u ukazatelů daňová kvóta DPH, inkaso DPH vzhledem k celkovým daňovým příjmům a Vat Revenue Ratio, jsou následně vypočteny aktuální hodnoty pro zjištění vývoje efektivity v České republice. Diplomová práce se rovněž soustředí na porovnání výkonnosti daňového systému DPH z pohledu metodiky VAT Gap. Následně jsou vypracovány aktuální změny v systému DPH, jejichž cílem je boj proti daňovým únikům. Součástí této kapitoly jsou pak navržena doporučení v rámci strukturálních změn systému DPH v boji proti daňové kriminalitě. Analýzou přijatých opatření v boji proti daňovým únikům pro rok 2016 v rámci české úpravy zákona č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty, jsou zanalyzována předemtná opatření a následně vypočten vývoj inkasa DPH pro rok 2016. Součástí výpočtu je i komparace s výsledky Ministerstva financí České republiky.

Klíčová slova

DPH, daň z přidané hodnoty, regresní analýza, daňová kvóta, VRR, VAT Gap, daňový únik

Abstract

Malásek, M., Evaluation of factors affecting the amount of the collection of value added tax. Diploma thesis. Brno: Mendel University in Brno, 2016.

The diploma thesis deals with value added tax and the relevant factors that affect the amount of VAT collection in the Czech Republic. In the diploma thesis is then made a comparison of the success of collection of value added tax in the Czech Republic and the European Union. Based on the based on established indicators of tax quota, collection of VAT in relation to total tax revenues and Vat Revenue Ratio, are then calculated actual values to determine the effectiveness of the development in the Czech Republic. The diploma work also compares the performance of the system taxation of the VAT from the viewpoint of methodology VAT Gap. Subsequently drafted actual changes to the VAT system aimed at action against tax evasion. This chapter is then suggested recommendations in the context of structural changes to the VAT system to action against tax evasion. Analysis of the measures taken to action against tax evasion for the year 2016 in the Czech context of the Act no. 235/2004 Coll. The Law on Value Added Tax, are measures calculated and subsequently the development of collections VAT for the year 2016. Part of the calculation is a comparison with the results of the Ministry of Finance of the Czech Republic.

Keywords

VAT, value added tax, regression analysis, tax quota, vat revenue ratio, VAT Gap, tax evasion

Obsah

1	Úvod a cíl práce	11
1.1	Úvod	11
1.2	Cíl práce	12
2	Literární rešerše	13
2.1	Charakteristika daně z přidané hodnoty	13
2.1.1	Vývoj příjmů DPH v kontextu celkových daňových příjmů	16
2.2	Historie daně z přidané hodnoty	20
2.2.1	Historie daně z přidané hodnoty ve světě	20
2.2.2	Historie nepřímých daní na území dnešní České republiky	22
2.2.3	Historie a vývoj daně z přidané hodnoty v České republice	24
2.3	Harmonizace DPH v Evropské unii	34
2.3.1	Harmonizační proces	35
2.3.2	Intrakomunitární plnění	35
2.3.3	Zelená kniha o budoucnosti DPH	36
2.4	Daňové podvody a opatření s proti nim učiněná	37
2.4.1	Definice daňového podvodu a důvody jeho vzniku	37
2.4.2	Typologie daňových úniků	41
2.4.3	Řešení daňových úniků	45
2.5	Měření výpadku DPH metodou VAT Gap	52
2.5.1	Definice metody	52
2.5.2	Aplikace metody	53
2.6	Budoucnost DPH	55
3	Metodika vlastní práce	57
4	Vlastní práce	60
4.1	Analýza faktorů ovlivňující výši inkasa daně z přidané hodnoty	60
4.1.1	Specifikace modelu	60

4.1.2	Kvantifikace modelu	61
4.1.3	Verifikace modelu	62
4.2	Komparace úspěšnosti výběru DPH v České republice se státy Evropské unie	70
4.2.1	Daňová kvóta DPH	71
4.2.2	Komparace inkasa DPH na daňových příjmech v rámci EU	74
4.2.3	VAT Revenue Ratio	76
4.2.4	Komparace úspěšnosti výběru DPH metodou VAT gap	80
4.3	Změny a doporučení vedoucí k efektivnějšímu výběru DPH a omezení daňových úniků	85
4.3.1	Klientský přístup daňové správy	85
4.3.2	Automatická výměna informací	87
4.3.3	Mechanismus rychlé reakce	88
4.3.4	Návrhy na opatření proti daňovým únikům	88
4.4	Analýza přijatých opatření a změn v zákoně o dani z přidané hodnoty a predikce inkasa DPH	92
4.4.1	Analýza přijatých opatření pro rok 2016	92
4.4.2	Predikce inkasa DPH	94
5	Závěr a diskuze	97
6	Literatura	106
7	Seznam tabulek	115
8	Seznam grafů	116
	Přílohy	117

1 Úvod a cíl práce

1.1 Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) je upravena zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty. Předmětný zákonný předpis byl mnohokrát novelizován, přičemž každým rokem docházelo ke změně zákona o dani z přidané hodnoty. DPH tvoří dominantní daňový příjem veřejných financí, přičemž trend podílu daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech každoročně roste nejen v České republice, ale celosvětově. DPH se řadí do nepřímých daní a tvoří tak jeden ze základních pilířů veřejných rozpočtů ve smyslu státního rozpočtu, rozpočtu krajů a rozpočtů obcí.

DPH jako taková podléhá významně silné harmonizační úrovni v rámci Evropské unie. Výsledný harmonizační proces systému daně z přidané hodnoty, tak jak je v dnešní době známa, je založen na předpise šesté směrnice 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, na základě které došlo k implementaci harmonizovaného systému DPH do všech zemí Evropské unie. Naprostá většina legislativních změn v zákoně o dani z přidané hodnoty (dále také jen „ZDPH“) je přijata na základě unijních předpisů a změn, jež jsou pro členské státy zcela závazné.

V české právní úpravě ZDPH jsou v současné době aplikovány 3 sazby daně. Základní sazba daně ve výši 21 %, první snížená sazba ve výši 15 % a druhá snížená sazba ve výši 10 %. Historie vývoje sazeb je rozmanitá, přičemž do letošního roku byly v platnosti pouze sazby dvě, základní a snížená. Od 1. ledna 2015 však došlo k aplikaci druhé snížené daňové sazby.

Předmětem diplomové práce je analýza relevantních faktorů mající vliv na výsledný výnos daně z přidané hodnoty do veřejných rozpočtů pomocí vícerozměrného regresního modelu. Na inkaso DPH působí mnoha měřitelný i neměřitelných faktorů. Mezi měřitelné se řadí ekonomický vývoj a další makroekonomické a mikroekonomické agregáty. Neměřitelné faktory jsou především v rovině psychologické, institucionální a historické.

Podstatná část diplomové práce je zaměřena na komparaci efektivity systému DPH mezi Českou republikou a Evropskou unií. Komparace je provedena pomocí několika ekonomických ukazatelů, jež jsou využívány Evropskou komisí a OECD k měření především efektivity daňových systémů. Část diplomové práce se zaměřuje na daňové úniky v kontextu legislativních a harmonizačních nedostatků systému daně z přidané hodnoty, kdy na základě analýzy jsou navržena autorova

doporučení v boji proti daňovým únikům v oblasti daňové kriminality s negativním fiskálním dopadem pro veřejné rozpočty.

Součástí výše uvedeného je rovněž analýza aktuálních legislativních změn v rámci české úpravy zákona o dani z přidané hodnoty v souladu s trendem boje proti daňovým únikům. Následně, na základě vlastních výpočtů v rámci diplomové práce a s ohledem na legislativní změny a odhady, je provedena predikce vývoje inkasa DPH pro Českou republiku. Výsledky zjištěné predikcí jsou následně vystaveny komparaci s výsledky Ministerstva financí České republiky a tak zhodnocena reálnost a relevantnost předmětné predikce.

1.2 Cíl práce

Hlavním cílem diplomové práce je analýza vlivu relevantních faktorů na výši inkasa daně z přidané hodnoty v České republice. Diplomová práce se tedy soustředí především na identifikaci faktorů a jejich následnou kvantifikaci za použití vícerozměrného regresního modelu.

Prvním dílčím cílem se stala komparace úspěšnosti výběru daně z přidané hodnoty v České republice a v Evropské unii. Výsledné hodnoty vybraných ukazatelů a jejich vývoj v čase jsou srovnávány v rámci České republiky a Evropské unie.

Druhým dílčím cílem je návrh změn a doporučení k omezení daňových úniků a zlepšení výběru daně z přidané hodnoty v kontextu zásadních strukturálních změn v systému DPH s ohledem na jejich reálnou aplikaci v boji proti daňovým únikům a zefektivnění výběru DPH. Následně jsou navrženy změny, které se jeví jako účelné v boji proti daňovým únikům a rovněž i ke zvýšení celkové efektivity DPH, spolu s uvedenými výhodami a nevýhodami v rámci jejich aplikace.

Třetím dílčím cílem je predikce vývoje inkasa daně z přidané hodnoty vzhledem k přijatým opatřením a změnám v zákoně o dani z přidané hodnoty. Na základě výsledků vlastní práce a legislativních opatření, je vypočten výsledný fiskální dopad změny inkasa DPH. Následně je provedena komparace s výsledky Ministerstva financí České republiky.

2 Literární rešerše

2.1 Charakteristika daně z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je všeobecnou daní, která patří mezi daně nepřímé, jenž zdaňuje přidanou hodnotu zboží a služeb (případně dalších zdanitelných plnění). „Přidaná hodnota je přínos subjektu na daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služeb“ (Kubátová, 2010, s. 223)

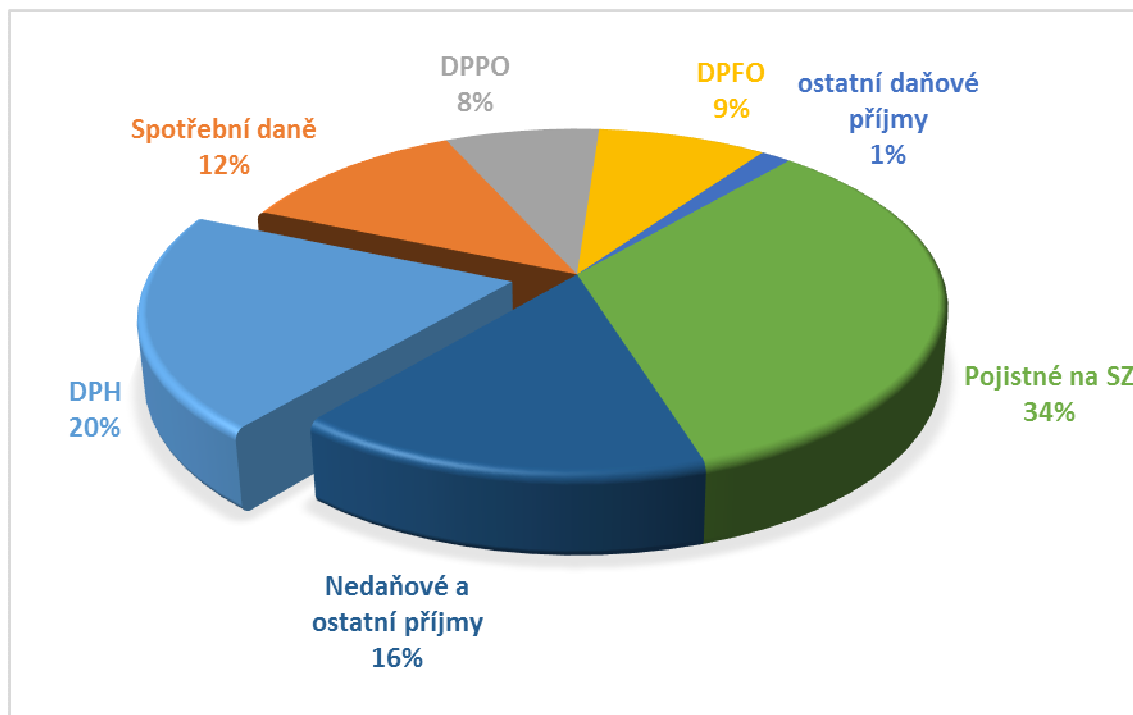
Podstata zdanění přidané hodnoty tkví v samotné vlastnosti daně, kterou je neutralita. Neutralita DPH lze definovat jako zdanění dodatečné hodnoty zboží či služeb, kdy má daňový subjekt (dále jen „DS“), v pozici odběratele, možnost nárokování odpočtu daně na vstupu a následně v pozici dodavatele má povinnost daň přiznat a zaplatit. Tímto mechanismem, charakteristickým pro DPH, je docíleno zdanění výhradně přidané hodnoty a nikoliv celkové či výsledné hodnoty, díky čemuž by docházelo ke kumulaci daňového zatížení zboží a služeb, neboť základ daně, konečná cena zboží a služeb, pro výpočet daně samotné by zahrnoval i daň předchozí. Tato situace je známa pod pojmem „duplicita zdanění“, tedy opětovné zdanění vstupů. DPH je rovněž neutrální vůči rozhodování mezi úsporami a spotřebou. (Terra, 2011, str. 303)

Další podstatnou charakteristikou DPH je vztah její výše k ceně zboží a služeb. Vztah mezi těmito proměnnými je přímo úměrný, tedy s růstem ceny statků roste i daň na tyto statky uvalená. Výše uvedená vlastnost je však zcela nezávislá na počtu transakcí v cyklu výroby a distribuce předcházející konečnému prodeji statku. Tímto je rovněž docíleno efektu, kdy nezáleží na výrobní, či distribuční náročnosti samotného produktu v návaznosti na celkové výsledné daňové zatížení. Produkty s nižším počtem mezistupňů výroby a distribuce proto nejsou zvýhodňovány oproti produktům s vyšší náročností, k čemuž docházelo v rámci dříve aplikované dani z obratu. Transparentnost předmětné daně se řadí mezi její další významné vlastnosti. Jelikož je DPH daní ze spotřeby zboží a služeb, je obecně cílena na veškeré tyto statky a v teoretické rovině pak dochází ke zdanění každé realizované spotřeby. Dochází tak tímto k vyšší přehlednosti. S transparentností je úzce spjata i vyšší odolnost vůči daňovým únikům, která byla této dani přisuzována. Plátce daně požaduje po dodavateli daňový doklad k nárokování si odpočtu daně na vstupu, čímž je alespoň teoreticky zabezpečeno přiznání daně na výstupu při vydání daňového dokladu dodavatelem. Na základě tohoto principu proto dochází k samotné kontrole mezi daňovými subjekty navzájem. Protože není tato elementární kontrola z praktického hlediska dostatečná, doplňuje jí správce daně vlastní iniciativou ve

věci daňových řízení s cílem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady. (Široký, 2008, s. 178)

Vzhledem k základní podstatě této daně, tedy uvalení daňové zátěže na veškerou spotřebu zboží a služeb, se řadí tato daň obecně mezi nejvýnosnější příjmy státního rozpočtu, kdy vzhledem k celkovým příjmům státního rozpočtu České republiky tvoří 20 %. Jedná se tedy o druhý nejvyšší příjem do státního rozpočtu, po příspěvku na sociální a zdravotní pojištění, jenž se řadí do nedaňových příjmů a tak DPH představuje nejvýnosnější daň pro státní rozpočet. Díky této skutečnosti je DPH často využívána k plnění státní poklady a stává se terčem mnoha diskuzí mezi odbornou i laickou veřejností.

Graf č. 1 Příjmy státního rozpočtu 2014



Zdroj: (Státní závěrečný účet 2014), vlastní zpracování

V návaznosti na princip výběru DPH a její uvalení na spotřebu a v kontextu vývoje spotřeby v rámci ekonomického cyklu, pak představuje oscilace výnosu DPH jeden z hlavních předmětů politické diskuze. Pokud se nachází ekonomika ve fázi konjunktury, tedy ekonomice se daří a roste hrubý domácí produkt, doprovodným jevem je tedy zvýšená spotřeba ekonomických subjektů, rostou pak i pří-

jmy pro státní rozpočet z hlediska této daně. Nicméně v opačné fázi ekonomického cyklu, tedy poklesu výkonu ekonomiky, případně jejího propadu, dochází ke značnému výpadku příjmu DPH způsobeného klesající spotřebou. (Široký, 2013, s. 137)

Přestože důsledek růstu výkonu ekonomiky země hraje významnou roli ve výši inkasa DPH, nejedná se samozřejmě o roli ojedinělou. Vedle existujících ekonomických vlivů na výběr daní obecně, se nacházejí rovněž i vlivy zákonného charakteru. Právě legislativní úprava daňových zákonů sehrává ve výběru daní podstatnou roli, především z hlediska výše sazeb daní, osvobození od daně a dalších významných úprav. Nicméně samotné sazby daně se značně spolupodílejí na úspěchu, či neúspěchu výběru daně.

Tab. 1 Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty

Sledované období	Základní sazba	Snížená sazba	2. Snížená sazba
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23 %	5 %	-
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22 %	5 %	-
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19 %	5 %	-
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19 %	9 %	-
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20 %	10 %	-
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20 %	14 %	-
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21 %	15 %	-
1. 1. 2015 – současnost	21 %	15 %	10 %

Zdroj: (Ministerstvo financí České republiky), vlastní zpracování

Samotná výše sazeb daně z přidané hodnoty se stává rozhodovacím procesem, který je determinován dvěma, případně třemi rovinami. Tou první se stává fiskální tlak na výběr daní. Cílem každé vlády je schopnost udržitelného financování vládních výdajů právě prostřednictvím výběru daní. Tato motivace pak v politickém procesu zvyšuje tlak na růst daňového zatížení, nejčastěji prostřednictvím růstu daňových sazeb. Ve druhé rovině lze pak shledávat určitý protipól růstu daňového zatížení, především v ohledu na ekonomické zákonitosti a motivace ekonomických subjektů. Při střetu těchto dvou rovin pak v politickém a legislativním procesu vzniká výsledné daňové zatížení. Třetí rovina je pouze dokreslující a má charakter bariér, kde by se daňové sazby pohybovat neměly. Vstupem České republiky do Evropské unie přešel závazek k implementaci a dodržování evropského práva. Do konce roku 2015 se vyznačuje evropské daňové právo udržování limitu při stano-

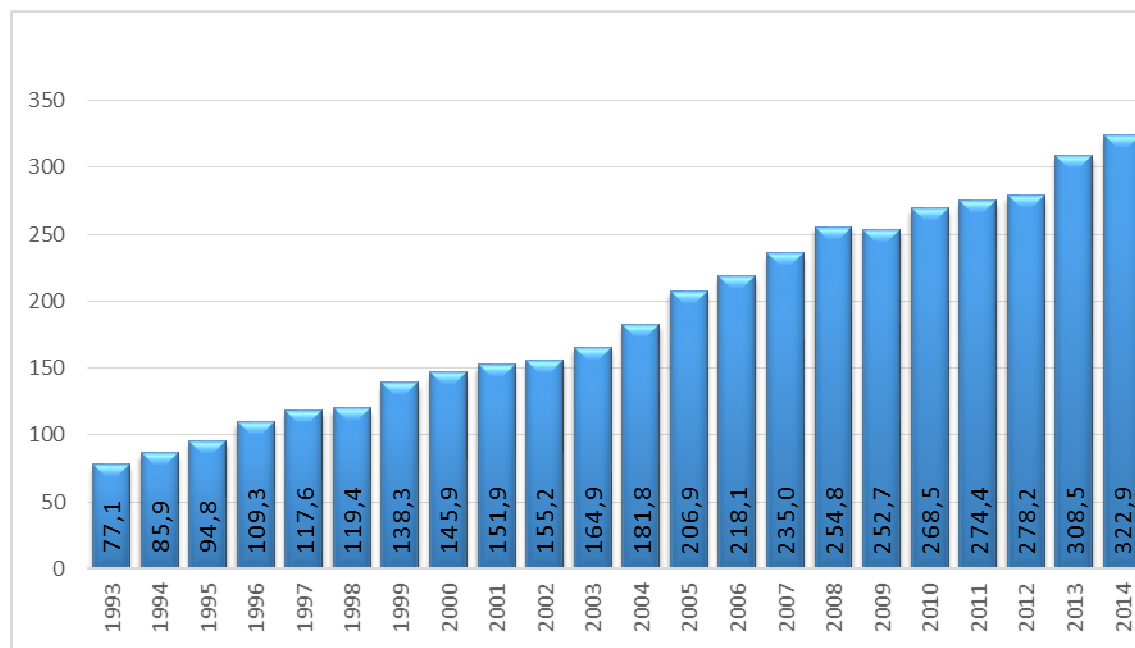
vení základní sazby daně ve výši minimálně 15 %. (Návrh směrnice Rady, 2010, [online])

2.1.1 Vývoj příjmů DPH v kontextu celkových daňových příjmů

Daň z přidané hodnoty je jednou z klíčových daní, která přináší do veřejných rozpočtů nejvíce finančních prostředků z hlediska daňových příjmů, sloužících k financování veřejných výdajů. Daňové příjmy, tedy daně, poplatky a jiná obdobná peněžitá plnění, jsou vybírány na základě právní povinnosti založené na daňových zákonech. (Boháč, 2013, s. 27)

Na základě výše uvedeného a dle názorů předních ekonomů a daňových teoretiků, by měla všeobecná daň ze spotřeby tvořit dominantní pilíř v celkovém daňovém mixu každé vyspělé ekonomiky a její vliv na straně příjmů státního rozpočtu by se měl zvyšovat. (Vančurová, 2010, s. 257)

Graf č. 2 Celkové inkaso DPH v letech 1993 - 2014



Zdroj: (Finanční správa, Státní závěrečné účty), vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu je zřejmý kontinuální růst inkasa daně z přidané hodnoty, kdy jedinou výjimkou se stal rok 2009, neboť došlo k mírnému propadu ve výběru DPH. V devadesátých letech měla na vývoj inkasa DPH podstatný vliv ekonomická situace v České republice. Růst výkonu ekonomiky a tedy i spotřeby do-

mácností a růst výdajů vládních institucí, se citlivě promítly do samotného výběru daně.

K jistému útlumu růstového trendu ve výběru DPH došlo v letech 2001 až 2003. Především nižší nárůst inkasa DPH v roce 2003 je způsoben celkovým nárůstem vrácených odpočtů daně Finančními úřady o částku 12,4 mld. Kč. Oproti roku 2002. (Státní závěrečný účet, 2003, [online])

Výrazný růst výběru DPH vykazují roky 2005 až 2008. Především v roce 2005 vzrostl výběr DPH vybíraného Finančním úřadem ze zboží a služeb prodávaných v tuzemsku o 38,8 % a současně došlo k poklesu vrácených nadměrných odpočtů o 25,2 % oproti roku 2004. Tyto skutečnosti se přímo podepsaly na skokovém růstu inkasa. V opozici však stojí útlum výběru DPH Celními úřady, jenž postupně ztrácí svůj vliv na výběru DPH po vstupu České republiky do Evropské unie. V roce 2004 tedy činil příjem DPH vybírané Celním úřadem při dovozu zboží výše 142,17 mld. Kč, v roce 2005 pak pouze 3,47 mld. Kč a v roce 2006 již 0,39 mld. Kč. Finanční úřad se tedy stal dominantní institucí při realizování výběru DPH. (Státní závěrečné účty, 2004 až 2006, [online])

Pozitivním vlivem na růst inkasa DPH mělo v roce 2007 avizované zvýšení snížené sazby daně na 9 %. Tato skutečnost vedla ke zvýšené spotřebě především z titulu předzásobení, která se se promítla do inkasa ještě v roce 2007. Rok 2008 se vyznačuje růstem výnosu z DPH o 8,4 % oproti předcházejícímu roku. Ačkoliv se již zmíněné zvýšení snížené sazby daně v jejím výběru kladně projevilo, reálný nárůst byl však nižší, než očekávaný. Důvody jsou předzásobení a předfakturace především u stavebních prací a léčiv. (Státní závěrečné účty, 2007 a 2008, [online])

Z důvodu toho, že na reálném výnosu DPH má dominantní vliv konečná poptávka tuzemských ekonomických subjektů a v kontextu celkové ekonomické situace v roce 2009, kdy došlo k poklesu výkonu ekonomiky a tedy i útlumu konečné spotřeby, bylo inkaso DPH nižší, než očekávané. Především výpadky v 1. pololetí roku 2009 významně ovlivnily nesplnění plánovaného státního rozpočtu. Tyto výpadky se promítly v poklesu výběru daně z přidané hodnoty, jako fiskálně nejvýznamnější daně, o 0,8 % oproti roku 2008. (Státní závěrečný účet, 2009, [online])

I přes určité mírné ekonomické oživení v roce 2010, nedošlo k výraznému a tedy i očekávanému nárůstu výnosu DPH. Celkový nárůst byl 6,2 %, na kterém se značně podepsal pokles vrácené daně plátcům v jiných členských zemích EU a zahraničním osobám povinným k dani o necelé 2 mld. Kč a následně i zvýšení obou sazeb daně z přidané hodnoty, tedy snížené sazby z 9 % na 10 % a základní sazby z 19 % na 20 %. V roce 2011 následně pokračuje mírný nárůst inkasa DPH ve výši 2,2 % oproti roku 2010. Primárním vlivem na tento trend byla aplikace režimu

přenesení daňové povinnosti na dodání zlata a zboží uvedeného v příloze č. 5 ZD-PH. (Státní závěrečné účty, 2010 a 2011, [online])

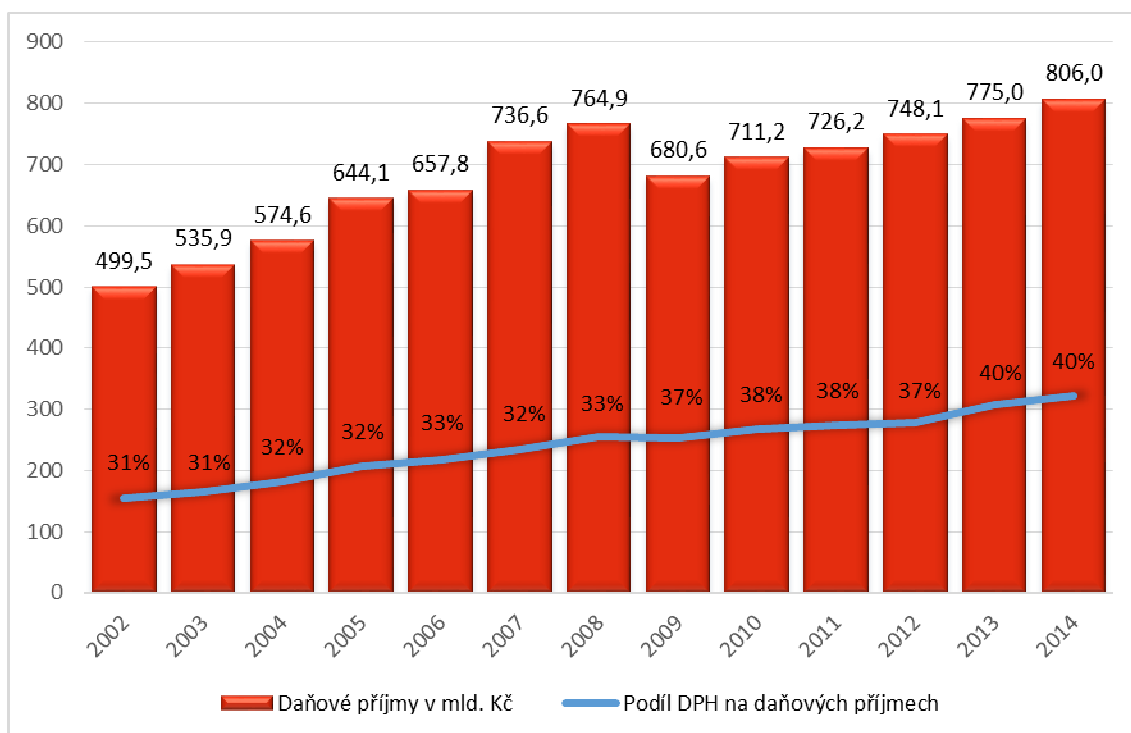
S rokem 2012 přichází velká očekávání ve věci výnosu DPH, neboť při sestavování státního rozpočtu je předpokládán nárůst spotřeby domácností, jenž by se měl přímo podepsat na výsledném inkasu daně z přidané hodnoty a rovněž i realizované zvýšení snížené sazby o 4 p. b., z původních 10 % na 14 %. Se samotným zvýšením snížené sazby daně přicházelo vládní očekávání v nárůstu inkasa DPH o 21,3 mld. Kč, což tvořilo jeden z hlavních optimistických výhledů a očekávání ve zvýšeném výběru daně z přidané hodnoty.

Výsledný meziroční nárůst výběru daně ve výši 1,3 % pak výrazně zaostává za optimistickým očekáváním. Právě neočekávané snížení spotřeby domácností a úsporná opatření na straně státních výdajů, se staly klíčovými faktory při nesplnění prognózy ve věci výnosu DPH. Dílčím faktorem se pak stalo i rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti na stavební práce, neboť v tomto režimu nedochází ke zdaňování poskytnutých záloh na realizované stavební práce, jako tomu je v běžném režimu DPH, přičemž k samotnému inkasu daně bude docházet v následujícím období. (Státní závěrečný účet, 2012, [online])

K výraznějšímu meziročnímu nárůstu v inkasu DPH došlo v roce 2013 a to o výsledných 10,9 %. Samotný nárůst spotřeby domácností a vládních institucí se podepsal na zvýšení výběru daně o 3,5 mld. Kč. Významný vliv však byl i na straně zvýšení základní sazby DPH z 20 % na 21 %. Na samotném výnosu daně z přidané hodnoty se rovněž promítla i zvýšená opatření v rámci boje proti daňovým únikům. (Státní závěrečný účet, 2013, [online])

V růstovém trendu pokračuje i rok 2014, v rámci kterého došlo k vyššímu meziročnímu inkasu DPH o 4,7 %. Vyšší výběr daně ovlivnila opět ekonomická situace a především s ní spjatý růst spotřeby domácností. Samotný úspěch vyššího výběru DPH byl také ovlivněn nárůstem zadržovaných nadměrných odpočtů správcem daně v celkové výši 11 mld. Kč v rámci intenzivnějších kontrolních činností v kontextu boje proti daňovým únikům. (Státní závěrečný účet, 2014, [online])

Graf č. 3 Vývoj inkasa DPH na celkových daňových příjmech



Zdroj: (Státní závěrečné účty), vlastní zpracování

Daň z přidané hodnoty je pro státní rozpočet nejdůležitějším a nejvýznamnějším daňovým příjmem, a proto se mnohdy stává středem pozornosti. Výše uvedený graf znázorňuje růstový trend v podílu inkasované daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech státního rozpočtu. V roce 2002 tvořila DPH 31 % na celkových daňových příjmech, v roce 2014 tvořila až 40 %. Jednoznačný dlouhodobý růst podílu DPH na daňových příjmech se shoduje s potřebou a požadavkem na propracovaný systém nepřímého zdanění, především ve směru všeobecné spotřební daní v moderních tržních ekonomikách.

Podíl daně z přidané hodnoty na daňových příjmech zemí v Evropské unii bude nadále narůstat, neboť hospodářská krize v EU zdůraznila význam daně z přidané hodnoty na stabilizování hospodářství. Stabilita a posílení významu DPH, tedy daně, která je nejpříznivějším typem daně pro ekonomický vývoj, bude jistě hrát významnou roli při hospodářském vývoji zemí EU. (Komise zahajuje diskuzi o budoucnosti DPH, 2010, [online])

2.2 Historie daně z přidané hodnoty

2.2.1 Historie daně z přidané hodnoty ve světě

Ačkoliv mají daně jako takové dlouhou historii, není tomu tak u daně z přidané hodnoty. Jedná se o relativně mladou daň, tedy nejmladší z daní ze spotřeby, která ve vyspělých tržních ekonomikách nahradila různé formy doposud značně využívaných různých forem daně z obratu. Nepřímé daně uvalené na spotřebu se formovaly již od dob třicetileté války ve formě akcízů. Následně s rozvojem tržního hospodářství se tvořily tendence a sílily tlaky na rozvoj ucelené daňové soustavy, tvořené kombinací přímých a nepřímých, určené k dlouhodobě udržitelnému financování vládních výdajů. Právě v tomto období byly vládami často upřednostňovány daně důchodové především z důvodu růstu střední třídy a nutnosti daňové progresivity.

Díky neustálému růstu daňového zatížení způsobeného především růstem sazeb přímých daní ve 40. až 60. letech 20. století a v návaznosti na změnu ekonomického myšlení představující mainstream, tedy přechod z intervencionistické hospodářské politiky k nekonzervativní, došlo k značným změnám pohledů na funkci státu a daní, tedy zdrojů k jeho financování. Tvůrci hospodářské politiky liberálního smýšlení v 70. a 80. letech 20. století upřednostňovali stimulaci nabídkové strany, tedy z hlediska rozložení daňového mixu přímých a nepřímých daní docházelo ke snižování přímého zdanění a jeho nahrazením zdaněním nepřímým.

Během tohoto období se formulovaly rovněž myšlenky na prohloubení spolupráce evropských zemí, které doposud existovalo na bázi Evropského sdružení uhlí a oceli, Evropského hospodářského společenství a Evropského společenství pro atomovou energii, kdy byla v roce 1967 všechna tři seskupení sjednocena do Evropského společenství. (Široký, 2013, s. 22)

Takto sílící snahy o evropskou integraci se rovněž promítly v oblasti daní. V tom samém roce byla, na základě koncepce francouzského ekonoma Maurice Laudré, Francií přijata DPH a do konce 60. let byla přijata i Dánskem, Německem, Nizozemím a Švédskem. Následující evropské země postupně zaváděly DPH do své legislativy a daňové politiky, neboť právě nepříznivé zkušenosti mnohých států s daní z obratu a především rostoucími deficitů státních rozpočtů a výhodou DPH vzhledem k nižším realizovaným daňovým únikům, byly primárně hnacím motorem postupného zavádění DPH v jednotlivých evropských a světových zemích. Evropské státy, jež usilovaly a usilují o vstup do Evropské unie, musí v mimo jiné i přijmout DPH, neboť ji stanovila Komise Evropské unie jako jednu z klíčových podmínek přijetí.

Tato daň se nestala výhradou pouze evropských zemí, neboť byla zavedena státy a samotná metodika daně přenesena do daňových systémů vyspělejších států po celém světě. Během 80. a 90. let 20. století byla DPH masivně zaváděna v rámci tzv. 2. generace nejen zeměmi vstupujícími do Evropské unie, tedy i zeměmi post-komunistickými, ale i Japonskem, Novým Zélandem, Kanadou a Tureckem. (Kubátová, 2010, s. 227)

Tab. 2 Přehled zavádění DPH do daňových systémů evropských států

Rok zavedení	Stát
1967	Francie, Dánsko
1968	Německo
1969	Nizozemí, Švédsko
1970	Lucembursko
1971	Belgie
1972	Irsko
1973	Itálie, Velká Británie, Rakousko
1986	Španělsko, Portugalsko
1987	Řecko
1988	Maďarsko
1991	Estonsko
1992	Kypr
1993	Česká republika, Slovensko, Polsko, Rumunsko
1994	Bulharsko, Finsko, Litva
1995	Lotyšsko, Malta
1999	Slovinsko

Zdroj: (European Commission 2015), vlastní zpracování

I přes svůj rapidní nárůst ve světě, především v zemích OECD, není daň z přidané hodnoty vhodná k implementování do daňových systémů méně vyspělých států. Silnými argumenty proti zavedení DPH, které patří mezi její hlavní nevýhody, jsou označovány náročnost přechodu na novou daň, administrativní náročnost funkčnosti daně jako takové a obavy ze skokově zvýšené inflace.

Samotný přechod na novou daň je značně politicky a administrativně náročný. Přirozený odpor veřejnosti k změnám v daňovém systému bývá často silnější, než samotný politický mandát k jejímu prosazení. Změna daňového systému je doprovázena mnohdy neúměrnými finančními a jinými náklady, které se staví rovněž do opozice k jejímu zavedení. Další nevýhodu lze shledávat v rovině, kdy v rámci spotřeby dochází ke zdanění již zdaněných příjmů využitých k této spotřebě. (Terra, 2011, str. 305)

Přechod na novou daň je úzce spjat s administrativní náročností této daně jak pro plátce, tak i pro stát. Touto náročností vzhledem k plátcům je myšlena značná náročnost na realizaci registrace daňových subjektů a jejich vyškolení a vzdělání v této věci, množství plátců daně a náročnost na vedení účetnictví. Z pohledu státu je náročnost především v oblasti správce daně a jeho samotné realizaci a odbornosti na výběr daně, schopnost provádění dohledu nad daňovými subjekty a daňových kontrol a požadavku na vzdělání a odbornost úředních osob. (Kubátová, 2010, s. 230)

Dalším významným negativem je obava z růstu inflace, která neodpovídá tržním podmínkám. Samotné zavedení DPH reálně zvýší skokově a plošně cenovou hladinu, tedy spotřebitelské ceny v ekonomice, jež má obrovské důsledky pro spotřebitele v případě, že je uvalena vysoká sazba daně. Přestože byly v mnoha zemích prováděny četné empirické výzkumy „ex ante“ i „ex post“ v návaznosti na změnu spotřebitelských cen v ekonomice vzhledem k zavedení DPH, nelze učinit jednoznačné závěry ohledně růstu inflace, jako průvodního ekonomického jevu, se zavedením této daně. Ačkoliv výzkumy prokazují růst cenové hladiny, jejich výše je nejasná a stěží predikovatelná, neboť daň se projevuje různě v různých podmínkách a zemích, které jsou od sebe velmi odlišné. (Kubátová, 2010, s. 231)

2.2.2 Historie nepřímých daní na území dnešní České republiky

Již v dobách Jagellonců v 16. století vznikaly ucelené soustavy daňových systému na území dnešního státu České republiky, které byly převážně tvořeny daněmi přímými, jako byly všeobecná daň z majetku a daň z výnosů. Během 1. poloviny 16. století však rostl požadavek na financování královských výdajů, především válečných, a financování dluhů, proto prošla daňová soustava přeměnou, kdy existovaly tři daně přímé – z majetku, z hlavy a z příjmu, a daně nepřímé formou akcízů z piva a z vína. Dalším rozvojem daní nepřímých se stalo období po konci třicetileté války, které byly zavedeny na nápoje, ryby a dobytek neboli daň z masa. Jednalo se o zdanění komodit, které byly lehce kontrolovatelné a ve velkém měřítku obchodovatelné.

né, což zajišťovalo stabilní a značný výnos pro královskou pokladnu, kdy především s daní domovní zaručovaly výše uvedené. (Široký, 2008, s. 35)

Do 19. století byly předmětem úprav zdanění a mnohých následných úprav daní především výnosy, důchody a majetek. K rozvoji nepřímých daní docházelo až v první polovině 19. století za vlády rodu Habsburků, v rámci kterého došlo ke sloučení mnoha jednotlivých a separátních daní v jednu jedinou všeobecnou daň potravní. Tato daň rozdělovala města a obce do dvou hlavních kategorií. Byla to takzvaná uzavřená města, kde objektem zdanění byly v podstatě veškeré potraviny, a ostatní místa, tvořená převážně venkovem a menšími obcemi, kde byla daň uvalena pouze na víno, maso a dobytek.

Mezi jedny z posledních úprav nepřímých daní v Habsburské monarchii patřilo vyjmutí určitého zboží ze všeobecné potravní daně a uložení samostatné daně. Jednalo se především o líc, olej, víno a pivo. Daňový systém v monarchii doprovázelo vysoké zdanění na cukru a tabáku, kdy celkové zdanění těchto výrobků patřilo k jednomu z nejvyšších v Evropě. Nepřímé daně tak v roce 1913 měly podíl přibližně 60 % na celkových daňových příjmech. (Široký, 2008, s. 37)

V období vzniku první Československé republiky zažíval daňový systém bouřlivé období, kdy bylo třeba sloučit daňové systémy na celém nově vzniklém území, neboť na Slovensku a v Podkarpatské Rusi byly zavedeny daňové systémy odlišné. Nově vznikající unifikovaný systém daní byl převzat z bývalého Rakouska-Uherska, kdy byly upraveny jak daně přímé, tak především daně nepřímé. Právě v oblasti nepřímých daní byly zavedeny značné změny v rámci rozsáhlé daňové reformy v roce 1927, kdy „byly nově zavedeny všeobecná daň nápojová, daň z masa, daň z droždí, daň z přípravků ke kypření těsta, daň z kyseliny octové, daň z uhlí, daň z vodní síly, daň z limonád, minerálních a sodných vod a daň z motorových vozidel.“ (Široký, 2008, s. 39). Poprvé se na území dnešní České republiky objevila i daň z obratu, tedy předchůdce dnešní daně z přidané hodnoty. V následujícím meziválečném období i během 2. světové války nebyl daňový systém ve věci nepřímých daní zásadně upravován, měnily se pouze sazby.

K další daňové reformě došlo až v poválečném období v roce 1948, kdy byly sjednoceny daně z obratu a spotřební daně pod jednu všeobecnou daň, později nazývanou všeobecnou nákupní daní. Od tohoto období do roku 1990 nedošlo k žádným zásadním úpravám nepřímých daní, nicméně struktura daní přímých procházela mnohými úpravami, zavádění daní nových a změnou sazeb tak, aby byly plněny cíle národního hospodářství. Nepřímé daně byly reprezentovány pouze daní z obratu, která tvořila prodejní cenu zboží, kdy sazby daně se pohybovaly

od – 291 % do + 83 %. Záporné sazby daně odpovídali dotacím, které měly zásadní roli při přerozdělování a úplné regulace bohatství.

Oproti nepřímým daním bylo v tehdejší daňové soustavě zakomponováno 11 druhů daní přímých, z čehož vyplývá značná orientace na příjmy, důchody, výnosy a majetek v tehdejší socialistické republice a jejich celkovou koordinaci. Polistopadové události v roce 1989 přispěly k situaci nereformování daňové soustavy a vytvoření zcela nové k 1. 1. 1993. Přestože tyto snahy byly výrazné, muselo dojít alespoň k dílčím úpravám daňové soustavy, neboť její konstrukce rozhodně neodpovídala nově vznikajícímu tržnímu hospodářství, tedy přechodu z centrálně řízené ekonomiky na ekonomiku tržní. V letech 1991 a 1992 byly v rámci daně z obrátu zcela zrušeny záporné sazby a nahrazeny 4 pásmy sazeb od 0 % do 29 % především z toho důvodu, neboť v tomto období byly připravovány kroky ke zrušení daně z obrátu a zavedení daně z přidané hodnoty spolu s návazností na sazby daní ve vyspělých ekonomikách v souladu s tržními principy. (Široký, 2008, s. 39 až 42)

2.2.3 Historie a vývoj daně z přidané hodnoty v České republice

V souladu s daňovými soustavami vyspělých tržních ekonomik a s požadavky na slučitelnost systémů daní v novodobé Evropě, byl přijat systém daně z přidané hodnoty do daňové soustavy České republiky po vzoru západních evropských států. Při navazování spolupráce s Evropskou unií (dále také jen „EU“) a myšlenkách a záměrech o vstup do EU, bylo nutné zkoordinovat a harmonizovat mimo jiné i daňové systémy unie a vstupujících států v souladu s 6. směrnicí EU o společném systému DPH. V souladu s výše uvedeným vyšel od 1. května 2004 v platnost zákon č. 235/2004 Sb. Zákon o dani z přidané hodnoty, který nahradil doposud platný zákon č. 588/1992 Sb. Zákon České národní rady o dani z přidané hodnoty se všemi jeho doposud platnými novelami.

Tak jako každé zákony prochází legislativními změnami, nejsou daňové zákony výjimkou. Zákon o dani z přidané hodnoty prošel mnohými změnami, které byly přijaty především na základě snah Evropské unie o samotnou harmonizaci a opatření proti daňovým únikům.

Daňové změny v roce 2005

V roce 2005 nabyla účinnosti rozsáhlá novela zákona o DPH, která významně zasahuje, mění a napravuje technické nedostatky dosavadního zákona o DPH, z části odstraňuje administrativu, mění sazby daně, upravuje způsob uplatnění DPH u dovozu aj. Tato novela čítá přes 200 novelizačních bodů. Mezi nejdůležitější

se řadí již uvedená úprava uplatnění DPH při dovozu zboží, kdy v původním znění zákona měl plátce daně povinnost přiznat daň při dovozu zboží v daňovém přiznání, nebo ji odvede celnímu úřadu. Nově je tato volba plátce daně odstraněna, kdy vzniká povinnost plátcovi daně přiznat daň při dovozu ve svém daňovém přiznání. Dochází tím k optimalizaci cash-flow plátce daně, neboť již nemá povinnost daň při dovozu odvést a následně si nárokovat odpočet se zpožděním. Nastává tedy situace obdobná porizení zboží z jiného členského státu, kdy plátce daně daň přizná a současně při splnění zákonných podmínek dochází k uplatnění nároku na odpočet daně.

Další podstatnou úpravou zákona o DPH se stalo přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody a služeb, kdy došlo k odstranění výkladových nejasností ve smyslu uplatnění DPH v souvislosti s přefakturací předmětných zdanitelných plnění v případě, že tato plnění nejsou daňovým subjektem považována za vlastní plnění. Další podstatná úprava novely předmětného zákona je vztažena k změně metodiky ve věci uplatňování DPH u vratných obalů, kdy předmětem daně nově není dodání vratných obalů, jako součásti zboží, osobou, jenž tyto obaly neuvádí na trh. V praxi pak dochází k dvěma momentům, které novela zákona upravuje. Plnění, která jsou dodání vratných obalů odběrateli bezúplatně, či dodání vratného obalu odběrateli s úplatou a to v případě, že je při dodání předmětného zboží zaručeno vrácení úplaty po vrácení vratného obalu.

Novelou zákona o DPH došlo i k upřesnění definice ekonomické činnosti pro účely DPH, kdy se ekonomickou činností rozumí soustavné uskutečňování činnosti. Takto upravené ustanovení pak odstraňuje nadbytečnou administrativní zátěž, neboť osobám registrovaným v jiném členském státě bez sídla, místa podnikání nebo provozovny v tuzemsku vznikala povinnost registrace k DPH pro účely daně v případě, že daňovému subjektu vznikla povinnost přiznat daň v souvislosti s jakýmkoliv zdanitelným plněním s místem zdanitelného plnění v tuzemsku. Jako další úpravy v oblasti zákona o dani z přidané hodnoty lze uvést úpravu a rozsah povinných údajů uvedených na daňových dokladech, rozšíření okruhu zdanitelných plnění osvobozených od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet na vstupu a úpravu metodiky v kontextu konsignačních skladů. (Dráb, Zůnová, 2005, [online])

Daňové změny v roce 2006

Přestože rok 2006 není pro vývoj zákona o dani z přidané hodnoty tak významný, jako rok předcházející, tak i v tomto dochází k mnoha změnám ovlivňující

samotné působení a dopad zákona DPH na subjekty. Mezi hlavní změny se řadí bezúplatné dodání tichého vína formou reklamního předmětu s možností uplatnění nároku na odpočet na vstupu při jeho pořízení. Pro možnost aplikace tohoto postupu však nadále zůstávají v platnosti podmínky dané zákonem, tedy pořizovací hodnota předmětu nesmí překročit 500 Kč v základu daně a podmínka označení předmětu obchodní firmou, ochrannou známkou nebo názvem propagovaného zboží či služby. Dalším okruhem předmětné úpravy se stal zvláštní režim pro dodání zlata. Osobou povinnou přiznat daň při dodání zlata s místem plnění v tuzemsku se tak stává odběratel v situaci, kdy je plátcem daně, osobou registrovanou k dani v EU či zahraniční osobou povinnou k dani.

Úprava zákona o DPH se rovněž promítla do oblasti výchovy a vzdělání ve smyslu úprav osvobození od daně při poskytování vzdělávacích služeb, kdy došlo k rozšíření okruhu subjektů o jazykové školy s právem státní jazykové zkoušky zapsané ve školském rejstříku. Zřejmě poslední významnou změnou zákona se stala oprava základu daně při změně účelu použití platby, kdy zákon reaguje na situaci, ve které se ocitli poskytovatelé telekomunikačních služeb, kdy v rámci své ekonomické činnosti, telekomunikačních služeb, docházelo k uplatňování daně rovněž v případech jejich použití v rámci charitativních účelů. S touto změnou, která byla aplikována především formou administrativně nenáročné úpravy základu daně a výše daně, je vázána i povinnost úpravy daně na vstupu. (Dráb, Zůnová, 2006, [online])

Daňové změny v roce 2007

Následující rok nebyl z pohledu novelizací zákona o DPH tak bohatý, jak tomu bývalo doposud. Jedinou změnou samotného zákona se stala úprava definice sociální pomoci, která je touto změnou od daně z přidané hodnoty osvobozena bez nároku na odpočet daně. V oblasti harmonizace DPH na úrovni Evropské Unie a v rámci implementace Šesté směrnice, tedy Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty ze dne 28. listopadu 2006 (dále také jen „Šestá směrnice“), došlo k jejímu „recastu“, jenž spočíval v komplexním přepracování znění Šesté směrnice ve smyslu zapracování všech směrnic a přístupových smluv včetně výjimek a samotné změny struktury. Tento recast explicitně nepřináší žádné změny v tuzemské úpravě zákona o DPH. (Dráb, Zůnová, 2007, [online])

Daňové změny v roce 2008

Samotné změny v zákoně o DPH se staly doprovodnou součástí novelizace zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, jenž si klade za cíl postupně snižovat schodek státního rozpočtu, jenž se stal stěžejním bodem vládního prohlášení. Změna předmětného zákona má pak logicky podstatný vliv na změnu příslušných daňových zákonů. Ačkoliv byl změnami zřejmě nejvíce poznamenán zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jisté a neméně podstatné dopady však postihly i zákon o DPH. Jednou z těchto významných změn s příjmovým efektem vzhledem ke státnímu rozpočtu, která zaujala značnou část veřejnosti, je oblast změny sazby daně z přidané hodnoty. Konkrétně se tedy jedná o sníženou sazbu, která byla zvýšena o 4 procentní body z původních 5 % na výsledných 9 %, jež je aplikována například na potraviny, tisk, ubytovací služby, léky, sociální bydlení a dopravu.

Dále došlo ke zpřísnění podmínek ve věci stavebních prací a bytové výstavby. Pokud při koupi nebo výstavbě bytu či rodinného domu jsou splněny podmínky kategorie „sociálního bydlení“, je v těchto případech aplikována snížená sazba daně. Podmínky bytu pro sociální bydlení nejsou nijak obzvláště přísné. Jsou jimi například výměra podlahové plochy do 120 m², rodinný dům pro sociální bydlení pak nesmí přesáhnout výměru podlahové plochy o velikosti 350 m².

Registraci k DPH skupiny spojených osob se sídlem, místem podnikání či provozovnou v tuzemsku, jako jednoho plátce daně tzv. skupinová registrace, je možné realizovat na základě této novelizace ZDPH. Úskalím této možnosti je skutečnost, že celá skupina, tedy její jednotliví členové, ručí a odpovídají společně za daňové povinnosti vůči státu. To však platí i v případě, že vznikne přeplatek na dani. V této situaci pak finanční správa zkoumá, zda jednotliví členové skupiny mají vyřádané všechny své daňové povinnosti. Pokud tedy existuje nedoplatek na dani člena skupiny, je přeplatek na dani použit k úhradě předmětného nedoplatku. Tento zápočet daňových závazků a pohledávek se aplikuje nejen napříč celou skupinou ale i z titulů různých daní. (Dráb, Drábová, 2008, [online])

Daňové změny v roce 2009

V roce 2009 dochází k doposud nejrozsáhlejší novelizaci ZDPH od jeho vzniku, která zahrnuje celkově 313 bodů. Značná část bodů se týká sjednocení tuzemské úpravy DPH s úpravou evropskou dle Směrnice 2006/112/ES. Jednou ze stěžejních úprav je definice obratu pro účely registrace plátce daně z přidané hodnoty. Nová definice obsahuje celkem tři oblasti, které doprovázejí a upravují obrat pro účely

DPH. Tou první je přechod z pojmu „výnosy“ na pojem „úplata“. Nová definice nemá pouze deskriptivní rozměr. Kritériem pro stanovení obratu a tedy i zahrnutí předmětné částky do obratu, je datum uskutečnění zdanitelného plnění, kdy vzniká povinnost daňového subjektu zahrnout úplatu do obratu pro účely DPH. Další oblastí se stal rozsah plnění vstupujících do obratu, tedy novela vymezuje obrat jako úplatu. Třetí oblastí se pak stala oblast příležitostné nebo doplňkové činnosti.

Podstatnou úpravou prošla metodika určení místa plnění služeb uvedených v § 10 odst. 6 ZDPH. Jedná se rovněž o harmonizaci úpravy ZDPH se Šestou směrnicí. Novým zněním místa plnění se stává místo, kdy v případě poskytnutí služeb pro zahraniční osobu nebo osobu povinnou k dani se sídlem či místem podnikání v jiném členském státě, má příjemce služby situované své sídlo či místo podnikání.

V oblasti opravy výše daně má plátce daně možnost opravit nesprávně stanovenou daňovou povinnost směrem dolů. Další podstatná změna byla učiněna ve věci přeúčtování tepla, chladu, elektřiny, plynu, vody a služeb, kdy došlo ke zrušení veškerých ustanovení v této věci. Dochází tedy i k úpravě data uskutečnění zdanitelného plnění, které stává datem, kdy došlo k odečtu z měřicího přístroje, nebo kdy byla zjištěna skutečná spotřeba odběratele. (Dráb, Drábová, 2009, [online])

Daňové změny v roce 2010

Klíčovými prvky tvořící novelu ZDPH v roce 2010 se stalo veřejností nejvíce diskutované zvýšení obou sazeb daně o jeden procentní bod, tedy základní sazby z 19 % na 20 % a snížené sazby z 9 % na 10 %. Úpravou evropské směrnice se do tuzemské úpravy ZDPH promítla i nová metodika určení místa plnění u služeb. Pokud se bude jednat o poskytnutí služby osobě povinné k dani v jiném členském státě, pak příjemci tohoto plnění vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Poskytovateli služeb pak tedy vzniká povinnost tato plnění zahrnout a vykázat v souhrnném hlášení. (Finanční správa: Novela zákona o DPH od 1. 1. 2010, [online])

U daně z přidané hodnoty se touto novelizací nově zavádí i pravidla pro převodní ceny. Při Stanovením základu daně u spojených osob rozhoduje, jestli předmětné osoby mají plný nárok na odpočet, nebo zda vůbec nárok vzniká. V tomto případě se pak základ daně stanoví na úrovni ceny obvyklé. (Běhounek, 2010, online)

Daňové změny v roce 2011

S každým následujícím rokem, jak tomu bývá zpravidla běžné, přichází novela zákona o dani z přidané hodnoty. Co však v rámci ZDPH nebylo doposud obvyklé, je změna tohoto zákona, která nenabývá platnosti k prvnímu dni roku, ale v průběhu roku. V případě roku 2011 se jím stalo datum 1. dubna, kdy bylo datum zvoleno v rámci 3. čtení Poslaneckou sněmovnou Parlamentu ČR.

Prvním stěžejním bodem úpravy se stala možnost opravy výše daně na u pohledávek za dlužníky, kteří se nacházejí v insolvenčním řízení. Tato změna umožňuje věřitelům provést opravu daně na výstupu u odběratelů, jenž nezaplatil za zdanitelné plnění. Podstatnou roli v aplikaci tohoto postupu hraje časový test, kdy oprava daně je možná pouze za předpokladu, že pohledávky vznikly nejpozději 6 měsíců před soudním rozhodnutím o úpadku dlužníka. (Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH, 2011, [online])

Další novinkou pro plátce daně se stal princip ručení odběratele za odvedení daně na výstupu dodavatelem. Tento nástroj, jako jeden z mnoha, má sloužit proti daňovým únikům a eliminaci úmyslného nezaplacení daně. Samotný princip ručení pak spočívá v tom, že odběratel ručí za nezaplacenou daň na výstupu u dodavatele v případě, že daň bude dodavatelem úmyslně a vědomě nezaplacena. (Informace GFŘ k institutu ručení, 2013, [online])

Dalším nástrojem sloužícím proti daňovým únikům se stalo zavedení režimu přenesení daňové povinnosti, neboli tzv. reverse-charge, který doposud platil pouze při dodání zlata. Novela zákona tímto rozšiřuje okruh zdanitelných plnění, který podléhá reverse-charge. Je jimi dodání šrotu, odpadu včetně zpracování, poskytování stavebních prací (dle klasifikace produkce CZ-CPA 41 - 43) a obchod s emisními povolenkami. Tento odlišný systém od standardní metodiky DPH, má zabránit situacím, kdy si odběratel nárokuje DPH na vstupu, aniž by ji dodavatel odvedl. Dodavatel, tuzemský plátce daně, povinně uvede na daňový doklad, že daň odvede zákazník, tedy odběratel, tuzemský plátce daně. Odběratel, který daň na daňovém dokladu uvede, má pak povinnost daň přiznat a možnost si nárokovat odpočet daně. (Sobotková, 2011, [online])

Daňové změny v roce 2012

Nejdiskutovanější změnou ZDPH se stalo zvýšení snížené sazby daně o 4 p. b. z 10 % na výsledných 14 %, které se stalo předmětem mnoha diskuzí nejen mezi odborníky z řad ekonomů pohybujících se v oblasti daní, daňových poradců a

účetních, ale i mezi laickou veřejností. Základní sazba pak stále zůstává ve výši 20 %. Přestože oblasti přenesení daňové povinnosti se již podrobně zabývala novela zákona o dani z přidané hodnoty v předcházejícím roce, účinnost však nastává až prvním dnem roku 2012. Zákon o dani z přidané hodnoty je dále v kontextu dlouhodobého majetku rozšířen o technické zhodnocení, na které je pro účely tohoto zákona odkazováno na příslušná ustanovení v zákoně o daních z příjmů. Od roku 2012 se tedy pořízení technického zhodnocení dlouhodobého majetku vykazuje na řádku č. 47 daňového přiznání k DPH. Daň z přidané hodnoty u technického zhodnocení se pak dostává do obdobného postavení jako u nemovitosti a to z pohledu její lhůty pro úpravu, která je stanovena na 5 až 10 let. (Běhounek, 2012, [online])

V oblasti opravného daňového dokladu, upraveného § 45 odst. 1 a v návaznosti na výkladový pokyn Generálního finančního ředitelství, byly definovány následující náležitosti, povinné údaje, opravného daňového dokladu dle ZDPH:

- „obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání plátce, který uskutečňuje plnění,
- daňové identifikační číslo plátce, který uskutečňuje plnění,
- obchodní firmu nebo jméno a příjmení, popřípadě název, dodatek ke jménu a příjmení nebo názvu, sídlo nebo místo podnikání osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění,
- daňové identifikační číslo, pokud je osoba, pro kterou se uskutečňuje plnění, plátcem,
- evidenční číslo původního daňového dokladu,
- evidenční číslo opravného daňového dokladu,
- důvod opravy,
- rozdíl mezi opraveným a původním základem daně,
- rozdíl mezi opravenou a původní daní,
- rozdíl mezi opravenou a původní úplatou“

Dalším nástrojem aplikovaným za účelem předejití daňovým únikům v oblasti neplacení daní, se stal institut zajištění daně, jenž je upraven § 103 ZDPH s příslušnou návazností na § 167 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Tento institut dává správci daně možnost, jak velmi tvrdě a ve skutečnosti promptně zajistit peněžní prostředky, v praxi nejčastěji jejich vysoce likvidní formu, tedy bankovní účty skrze zástavu přes bankovní instituce, v případě, že správce daně nabyl dojmu, že hrozí reálné nebezpečí neúhrady, případně pozdní úhrady daně, ještě před jejím

samotným vyměřením. Správce daně tak činí prostřednictvím zajišťovacího příkazu, který se stává okamžitě vykonatelný, tedy vykonatelný jeho vydáním, načež musí daňový subjekt o jeho vydání patřičně vyrozumět a sepsat úřední záznam. (Kocián, Šolc, Balaščík, 2012, [online])

Daňové změny v roce 2013

Jak tomu bývá zpravidla zvykem, nejvíce sledovanými změnami v zákoně o dani z přidané hodnoty se stávají samotné změny v sazbách daně. S rokem 2013 přichází další zvyšování sazeb, tentokrát obou sazeb. Základní sazby z 20 % na úroveň 21 % a z 14 % na 15 % sazby sníženy. Novelizace ZDPH dále zavádí zcela nový institut „nespolehlivého plátce“. Samotný princip spočívá v situaci, kdy v případě že plátce daně poruší své daňové povinnosti vůči správě daní závažným způsobem, rozhodne správce daně o přidělení statutu tzv. nespolehlivého plátce daně. Takto stanovený nespolehlivý plátce je zveřejněn na portálu finanční správy. V případě že pak subjekt přijme zdanitelné plnění od tzv. nespolehlivého plátce v okamžiku, kdy je takto stanovený nespolehlivý plátce zveřejněn, dochází k situaci, že příjemce předmětného plnění bude zcela automaticky a v plné výši ručit za neodvedenou daňovou povinnost poskytovatele plnění. (Informace GFŘ k aplikaci § 106a (nespolehlivý plátce), 2014, [online])

Pro plátce daně je dále zavedena možnost nahlásit správci daně všechna svá čísla bankovních účtů, v rámci kterých jsou prováděny úhrady zdanitelných plnění, který je následně zveřejněn na portálu finanční správy. Plátce daně má pak povinnost sledovat u svých obchodních partnerů čísla bankovních účtů, neboť v případě úhrady zdanitelného plnění na bankovní účet jiný, než uvedený v seznamu, bude plátce daně rovněž ručit za neodvedenou daňovou povinnost poskytovateli předmětného zdanitelného plnění. (Finanční správa: Novela zákona o DPH 2013, 2013, [online])

Změna pravidel v rámci uplatňování daně z přijatých plateb se týká plátců daně, vedoucí daňovou evidenci, nikoliv účetnictví. Těmto pak vzniká povinnost odvést daň i z přijatých záloh obdobně, jako u subjektů vedoucích účetnictví. Skrze změny v daňových zákonech se postupně promítají snahy o modernizaci a především elektronizaci státní správy, což se promítlo i v úpravě ZDPH.

Úpravy se dočkal i nájem dopravních prostředků, upravený § 10d ZDPH, konkrétně vymezení místa zdanitelné plnění při poskytnutí služby. Dlouhodobý pronájem dopravního prostředku osobě nepovinné k dani se pak řídí pravidlem stano-

vení místa zdanitelné plnění, tedy místa, kde je odběratel usazen, kde má bydliště, případně kde se obvykle zdržuje.

Další výraznou změnou prošla oblast plátců daně, tedy především vznikem nového institutu identifikované osoby k dani. Identifikovaná osoba má oproti plátcovi daně omezené povinnosti, kdy v rámci tuzemských zdanitelných plnění vystupuje v pozici neplátce daně, tedy nemá povinnost uplatnění daně na výstupu, ale ani nárok na odpočet DPH na vstupu. Identifikovanou osobou se stává tuzemský subjekt, v pozici neplátce daně, pro účely přeshraničního plnění, pokud pořídí zboží z členského státu v hodnotě více jak 326 000 Kč za kalendářní rok či pořídil zboží podléhající spotřební dani, přijal službu s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku nebo od zahraniční osoby. (INFORMACE MF - o změnách v oblasti daně z přidané hodnoty („DPH“) s účinností od 1. 1. 2013, [online])

Daňové změny v roce 2014

Na znění novelizovaného zákona o dani z přidané hodnoty se podepsala především změna politické reprezentace České republiky a ratifikace dvou zákonů z oblasti soukromého práva, jež vstupují v platnost. Jsou jimi zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník a zákon č. 90/2012 Sb. zákon o obchodních korporacích. Tyto však mají dopad především do změny terminologie samotných daňových zákonů. Samotná novelizace ZDPH pak není tak „bohatá“, jak byly novelizace jí předcházející.

Novelizace ZDPH pokračuje v trendu již dříve nastartované elektronizace státní správy, v rámci kterého dochází k povinnosti podání veškerých podání, ve věci daně z přidané hodnoty, elektronickou formou. Tato povinnost byla schválena v rámci novely platné již v předcházejícím roce, nicméně s účinností od 1. 1. 2014. Od povinnosti podávat veškerá podání elektronicky jsou osvobozeny fyzické osoby s obratem nižším, jak 6 mil. Kč.

Další změny se dotkly oblasti nemovitých věcí. Dle ZDPH místem plnění při dodání nemovité věci se tedy dle § 7 ZDPH stává místo, kde se nemovitá věc nachází. Případně práva stavby je místem plnění místo, kde se nachází pozemek zatížený právem stavby.

Od daně je osvobozeno dodání vybrané nemovité věci, která

- je pozemkem, na kterém není zřízena stavba spojená se zemí pevným základem nebo inženýrská síť, a

- není pozemkem, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba.

Následně pak dodání jiné nemovité věci, než výše uvedené, je osvobozeno od daně po uplynutí časového testu 5 let, od vydání prvního kolaudačního souhlasu, nebo ode dne, kdy započalo první užívání stavby. (Pitner, 2014, [online])

Daňové změny v roce 2015

S rokem 2015 přichází rozsáhlá změna zákona o dani z přidané hodnoty, která je tvořena celkem třemi novelami. První z nich je zákon č. 196/2014 Sb., kterým se mění ZDPH v oblasti zavedení jednoho správního místa „MOSS“ (tzv. Mini One Stop Shop) a to v oblasti v souladu s právem Evropské unie. Na tomto principu budou služby, jako jsou televizní, rozhlasové vysílání a služby telekomunikační a elektronicky poskytované, zdaňovány v místě příjemce této služby, tedy dochází k uplatnění principu místa spotřeby u služeb (Berger, 2010, str. 44 a 45). Pokud tedy český plátců bude poskytovat výše uvedené služby konečnému spotřebiteli (občanovi, nepodnikateli) v jiném členském státě, bude mít povinnost odvodu DPH v členských státech jeho konečných zákazníků. Cílem tohoto mechanismu je odstranit administrativní překážky, proto má dodavatel služeb možnost registrace do režimu jednoho správního místa v členském státě Evropské unie.

Novinkou v oblasti DPH bylo zavedení druhé snížené sazby daně ve výši 10 % zákonem č. 262/2014 Sb. Tato nová sazba je uvalena na kojeneckou výživu a potraviny pro děti, léky, tištěné knihy aj. Kolize však může nastat v situaci pořízení více zboží z jiného členského státu, které je zatíženo různými sazbami daně. V tomto případě je pak aplikována buď nejvyšší společná sazba daně na celý předmět plnění, nebo uplatnění různých sazeb u každého zboží zvlášť. S touto změnou je pak vydán i nový formulář daňového přiznání k DPH, tiskopis vzor č. 19.

V boji proti daňovým únikům je dále rozšířena působnost režimu přenesení daňové povinnosti na oblasti, které jsou uvedeny v příloze č. 6 zákona. Vláda ČR pak může kdykoliv prostřednictvím vládního nařízení rozšířit oblast povinnosti aplikace režimu přenesení daňové povinnosti. Příloha uvádí např. mobilní telefony, herní konzole, obiloviny či kovy jako jsou železo, měď, hliník a olovo, tedy zboží a komodit, u něhož je vysoké potencionální riziko daňových úniků. (Finanční správa: Přehled změn v daňové oblasti od 1. 1. 2015, [online])

Plánované daňové změny v roce 2016

Zákonem č. 360/2014 Sb. byly rovněž provedeny změny ve věci ZDPH, které vstoupí v platnost dnem 1. 1. 2016. Významnou změnou se stalo uplatňování DPH u nemovitých věcí, jež se zásadně dotýkají ekonomické činnosti daňových subjektů podnikajících v oblasti nemovitých věcí. Od ledna 2016 se tedy uplatňuje režim přenesení daňové povinnosti u dodání nemovité věci pro plátce daně, pokud je uplatněna daň v souladu s § 56 ZDPH. Pokud se plátce daně rozhodne k uplatnění daně v rámci dodání nemovité věci, musí zajistit souhlas s tímto postupem od příjemce předmětného plnění, plátce daně. (Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015, [ONLINE])

Významnou změnou prochází ZDPH v kontextu boje proti daňovým podvodům a v souladu s rostoucí elektronizací Finanční správy. S rokem 2016 přichází pro plátce daně povinnost podávat kontrolní hlášení. Pro právnické osoby je tato povinnost podávání kontrolního hlášení měsíční, tedy bez návaznosti na délku zdaňovacího období. Měsíčně kontrolní hlášení budou proto podávat i obchodní korporace se čtvrtletním zdaňovacím obdobím. V oblasti fyzických osob je tato povinnost v souladu s délkou zdaňovacího období, tedy měsíčně, případně čtvrtletně. (Kontrolní hlášení, 2015, [online])

2.3 Harmonizace DPH v Evropské unii

Ve věci samotné harmonizace daňových soustav jednotlivých států, byly rozvíjeny myšlenky a plány realizace sjednocování doposud značně odlišných daňových systémů již v průběhu samotné přípravy jednotného společného trhu v Evropě. Především pak u nepřímých daní existujících v takto odlišných systémech, mohou vznikat problémy, neboť daně jako takové se promítají do cen, což může způsobovat bariéry a překážky při volném obchodu v rámci společenství. V případě daně z přidané hodnoty pak byly při rozhodování zohledněny vlastnosti daně samotné, jako jsou neutralita, schopnost zdanění služeb, vhodnost pro mezinárodní obchod a další, uvedené výše. Harmonizace je tedy proces zdlouhavý, a proto byl a stále je aplikován po jednotlivých fázích. Harmonizace pak probíhá ve třech základních rovinách. Tou první je harmonizace administrativy, další je harmonizace základů daně a tou poslední rovinou se stala harmonizace sazeb DPH. (Kubátová, 2010, s. 235)

2.3.1 Harmonizační proces

Harmonizace DPH jako taková probíhala na základě směrnic Rady, které se staly povinnou součástí implementace daňového práva v členských státech.

První směrnicí č. 67/227/EHS, přijatou v roce 1967, přijaly všechny členské země závazek, který spočíval v zavedení daně z přidané hodnoty do vlastních daňových systémů k 1. lednu 1970.

Druhá směrnice č. 67/228/EHS byla přijata ve stejném roce. Měla za cíl stanovit a sjednotit základní parametry daně, tedy předmět zdanění, místo plnění, zdanitelná plnění a plátce daně. (Široký 2013, s. 142).

Třetí 69/463/EHS, čtvrtá 71/401/EHS a pátá směrnice č. 72/250/EHS prodlužovaly termín přijetí DPH pro Belgie a Itálii, kdy tyto země nebyly schopny splnit termín přijetí DPH do roku 1970 a tak dostaly výjimku. Belgie do roku 1972 a Itálie do roku 1973.

Šestou směrnicí č. 77/388/EHS došlo k zásadním změnám ve fungování daně, neboť bylo třeba zamezit dvojímu zdanění v celém společenství, ale přitom zabezpečit, aby ke zdanění došlo. Šestá směrnice tedy sjednotila základ daně, subjekty daně, daňové sazby a územní působnost. Následně byly směrnicí č. 94/680/EHS odstraněny hranice uvnitř Společenství a tedy zavedeno intrakomunitární plnění. S rokem 2006 přišla novelizace šesté směrnice, tzv. recast, který detailněji definuje a upravuje problematiku DPH. (Široký, 2013, s. 145)

2.3.2 Intrakomunitární plnění

Vstup České republiky do Evropské unie znamenal mimo jiné i implementaci mezinárodního práva do tuzemské právní úpravy. V oblasti daně z přidané hodnoty se jednalo o příslušné směrnice zavádějící společný systém DPH. Tou nejvýznamnější byla Šestá směrnice, na základě které byl přepracován zákon o DPH značně rozsáhlou novelou. Česká republika se tam stala členem Jednotného vnitřního trhu, ve kterém, z pohledu DPH, již neexistují hranice. Veškerá zdanitelná plnění uskutečňovaná mezi zeměmi EU spadají do tzv. Intrakomunitárního plnění. Intrakomunitárním plněním se tedy rozumí veškerá zdanitelná plnění v rámci Evropské unie. (Nerudová, 2014, s. 46 až 49)

V rámci intrakomunitárního plnění platí zásady, na základě kterých se určují základní atributy pro správnou aplikaci DPH. Jsou jimi určení místa zdanitelného plnění, tedy státu, dle kterého bude probíhat samotná aplikace daně. Dále je třeba ověřit postavení či statut daných obchodních partnerů. Jsou jimi např. plátce daně, osoba identifikovaná k dani, osoba povinná k dani a občan. Dále je třeba určit oso-

bu, která přizná a odvede daň, případně vykáže plnění jako osvobozené od daně. Tyto vyjmenované prvky mají zásadní vliv na správnost přiznání daně, což je účelem samotné harmonizace DPH a intrakomunitárního plnění. (Nerudová, 2014, s. 54)

2.3.3 Zelená kniha o budoucnosti DPH

Daň z přidané hodnoty existuje v Evropě více jak 50 let, což poukazuje na jistou míru stability této daně. Nicméně samotná funkčnost systému DPH však není ideální, což se zpravidla projevuje vysokou byrokracií, administrativní zátěží a rovněž daňovými úniky. Jelikož představuje dlouhodobý trend v daňové oblasti přechod z přímého zdanění směrem k nepřímému, vyvstal požadavek o relevantní a kritické zhodnocení systému DPH v návaznosti na jeho zdokonalení, případně zjednodušení. Samotný trend, který představuje vyšší zájem nepřímého zdanění na úkor přímého, je dán ekonomickými a demografickými změnami v Evropě v kontextu potřeby financování sociálního státu.

Přímé zdanění má negativní důsledky v zaměstnanosti a s tím i spojeném ekonomickém růstu. Nepřímé zdanění pak představuje výhody, které spočívají v jině daňové základně a relativně efektivnějším výběru. Výhoda širší daňové základny představuje možnost stanovení nižších sazeb a snížení daňové distorze. Demografické skutečnosti jsou pak představovány stárnoucí populací, jenž mají negativní vliv na výběr přímých daní a odvodů z mezd. V tomto ohledu je pak posilována významnost nepřímého zdanění.

Zelená kniha o budoucnosti DPH pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH (dále jen „Zelená kniha“) otevírá veřejnou diskuzi nad základními problémy a nedostatky systému DPH. Podstatu zlepšení funkčnosti systému je nutno shledávat v několika rovinách. Tou hlavní je samotná efektivita a stabilita DPH. S touto rovinou je dále spojen cíl snižování nákladů na výběr daně, snížení byrokratického aparátu a administrativní náročností pro samotné plátce daně. Podstatnou vlastností pak bude zlepšení pružnosti systému, komplexnosti a stability.

Podstatnou záležitostí, kterou se bude reforma zabývat, je schopnost maximalizovat výběr daně a zamezit daňovým únikům. Optimální řešení pak představuje zdanění veškeré spotřeby jednotnou sazbou daně. Členské státy EU pak vybírají na dani z přidané hodnoty cca 55 % z maximálně možného výběru, čímž silně zaostávají za Japonskem, Jižní Koreou a Švýcarskem, kdy výběr DPH v těchto státech se pohybuje na úrovni 73 % vůči maximálně možnému. (Zelená kniha o budoucnosti DPH, 2010, [online])

2.4 Daňové podvody a opatření s proti nim učiněná

2.4.1 Definice daňového podvodu a důvody jeho vzniku

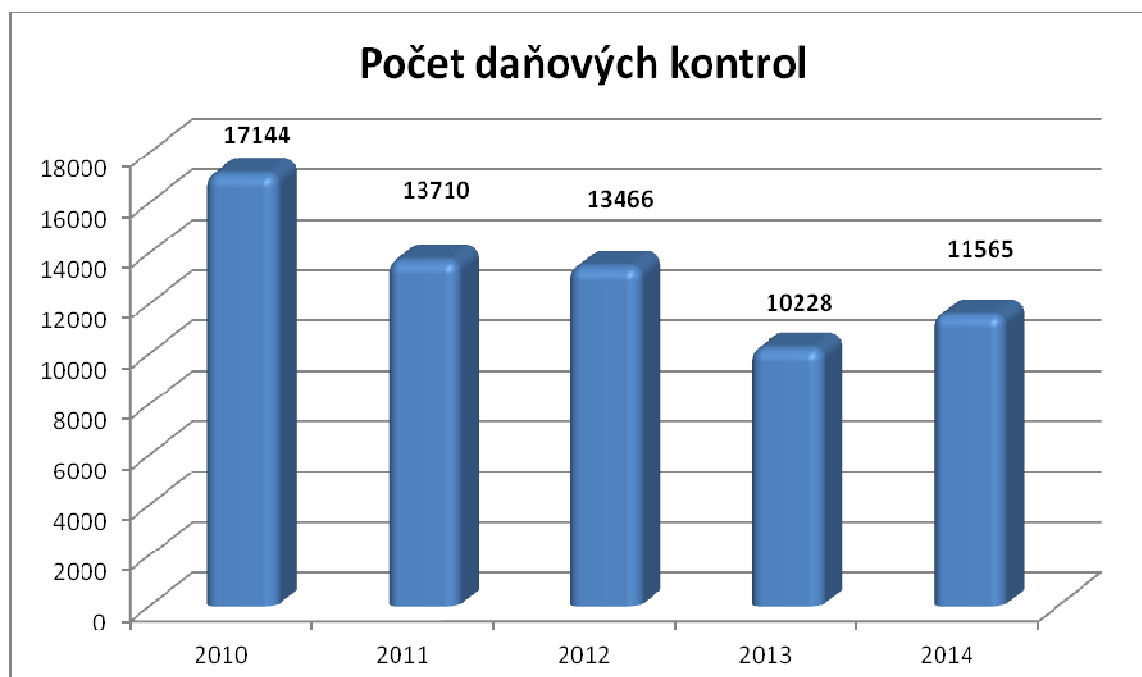
Daňový podvod neboli daňový únik, se stal pojmem široce užívaným laickou veřejností, ale i odborníky. Racionálním chováním každého daňového subjektu je snaha o daňovou úsporu v podobě minimalizace daňové povinnosti neboli její optimalizace. Stát se na jedné straně snaží vybrat maximum daní pro své účely a na druhé straně stojí daňový subjekt, který tuto snahu státu vnímá zpravidla negativně. Tuto optimalizaci je nutno sledovat ve dvou rovinách. Tou první je využití daňového zákona za účelem snížení základu daně a následně i výsledné daňové povinnosti. Zde se daňový subjekt pohybuje v mezích zákona a využívá zákonodárcem úmyslně stanovených daňových výhod, nebo nedokonalostí zákona. (Široký, 2008, s. 240)

Ve druhé rovině se daňový subjekt snaží přímo, ať už úmyslně či nikoliv, realizovat daňový únik prostřednictvím využití daňového zákona pro čerpání daňových výhod. Samotný daňový únik je nejčastěji popisován nejen pouze jako snaha daňového subjektu o minimalizaci, případně nulaci své vlastní daňové povinnosti, ale i rovněž jako úkony směřující k vyhýbání se zaplacení daně. (Široký, 2015, s. 88)

Důvody existence daňových úniků jsou tedy zřejmé. Na jedné straně stojí neochota platit daně daňovými subjekty a na straně druhé je výsledné protiplnění ze strany státní správy. Ať už dochází ke snižování daňové povinnosti legální cestou, či nelegální, hlavními příčinami vzniku jsou vysoké daňové zatížení, legislativní nedokonalost, neodpovídající zabezpečení výběru daní ve smyslu správy daní a obecný morální postoj daňových subjektů v ochotě daně platit. (Nerudová, 2014, s. 242)

Se všemi výše uvedenými faktory, roste potencionální riziko realizace daňových úniků. Jelikož jsou již z principu daňové úniky nesnadno prokazatelné a mnohdy i obtížně odhalitelné, neexistuje žádná přesná statistika o skutečném počtu realizovaných daňových úniků. Jako relevantní podklad lze tedy využít statistiku o vykonaných daňových kontrolách a statistiku o skutečném doměření daňové povinnosti na základě těchto kontrol, kterou vede Finanční správa ČR ve svých každoročních zprávách o činnosti Finanční a Celní správy ČR.

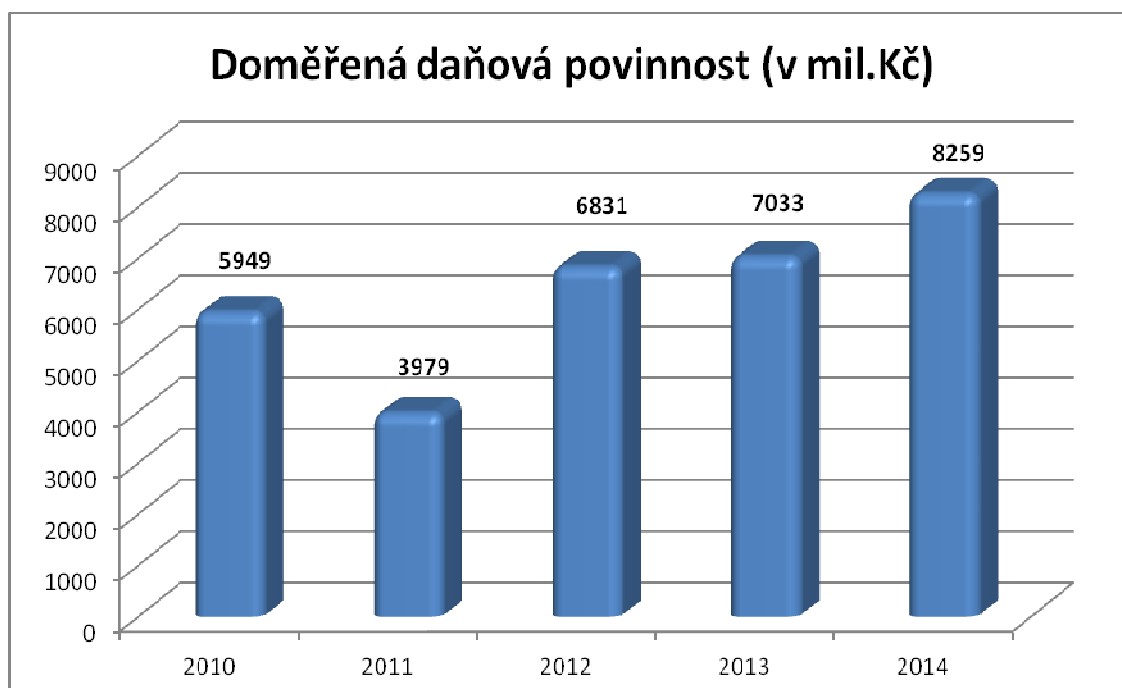
Graf č. 4 Počet daňových kontrol na DPH



Zdroj: (Finanční správa ČR), vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu o vývoji počtu uskutečněných daňových kontrol lze vypočítat dlouhodobý trend, který se projevuje snižováním počtu vykonaných daňových kontrol Finanční správou ČR. Výjimku však tvoří rok 2014, kde lze pozorovat mírný nárůst daňových kontrol. Tento trend je způsoben především poměry ve státní správě. Do roku 2014 tedy nedocházelo k výraznějšímu personálnímu posilování daňové správy, což se pak projevilo v konečném počtu daňových kontrol realizovaných každým rokem. V souladu s posilujícím trendem v boji proti daňovým únikům, vykazovala daňová správa aktivní přístup v této věci a tak v roce 2014 jednoznačně docházelo ke kvantifikaci realizovaných daňových kontrol. (Informace o činnosti české daňové správy, 2010 až 2014, [online])

Graf č. 5 Doměřená daňová povinnost na základě daňových kontrol na DPH



Zdroj: (Finanční správa ČR), vlastní zpracování

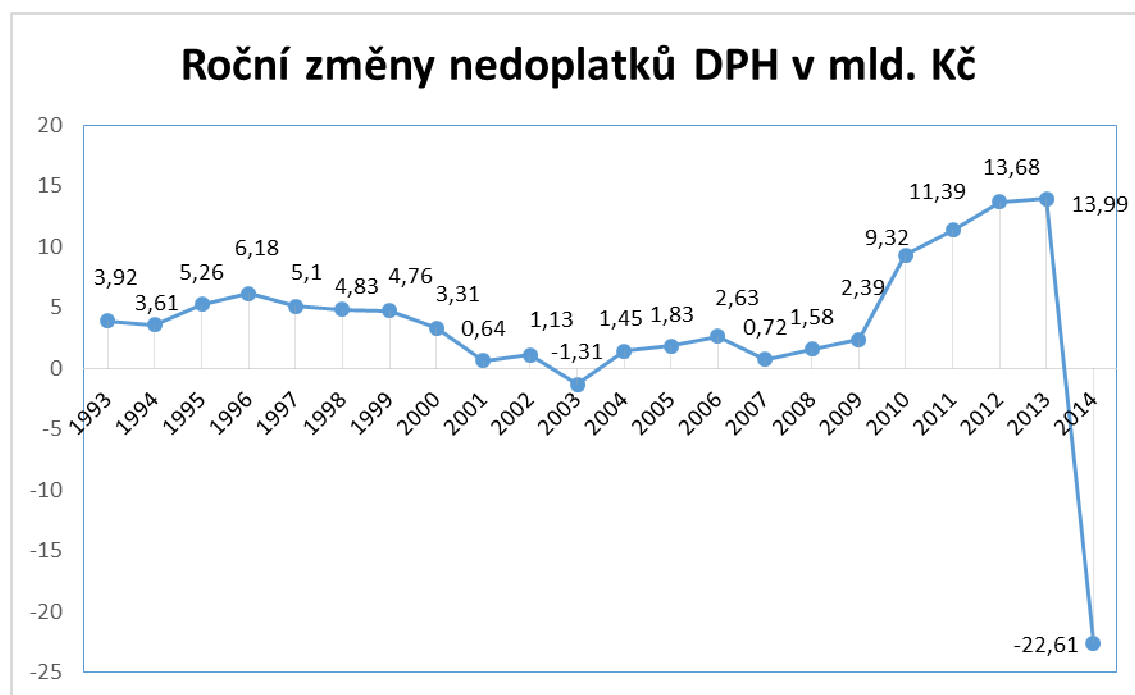
Přestože graf č. 5 uvádí snižování počtu realizovaných kontrol Finanční správou ČR v minulých letech, výše uvedený graf uvádí významný růst inkasa doměřené daně z přidané hodnoty za období let 2010 až 2014. Tato skutečnost pak vypovídá o účinnosti a celkové efektivitě Finanční správy ČR. Růst inkasa DPH vzhledem ke snižování kontrolní činnosti daňové správy, se stává určitým indikátorem v růstu efektivity při správě daní. Vývoj efektivity, případně produktivity správy daní, však determinují faktory nikoliv personálního charakteru, ale především v oblasti elektronizace a elektronické komunikace mezi správcem daně a daňovým subjektem a zvýšením kontrolních a vymáhacích pravomocí přecházející na správce daně.

Samotná elektronická komunikace zabezpečuje rychlejší a méně nákladný způsob ověřování údajů uvedených v daňovém přiznání daňového subjektu a jeho následnou kontrolu. Tento trend pak dostatečně vysvětluje poměr mezi doměřenou daní a počtem daňových kontrol. (Informace o činnosti české daňové správy, 2010 až 2014, [online])

Jistým indikátorem úspěchu a především jednou z hlavních funkcí finanční správy je výběr daně, kterou daňový subjekt přizná a správcem daně je předmětná daň vyměřena, doměřena, případně stanovena. Jako úspěšný, tedy optimální stav, lze hodnotit skutečnost, kdy správce daně vybere v plné výši daňovou povinnost daňovým subjektem přiznanou, případně jiným způsobem stanovenou, včetně jejího příslušenství. V rámci této činnosti pak nevznikají nedoplatky na dani. Nedoplatek na dani je definován jako „částka daně, která není uhrazená a uplynul již den její splatnosti. Součástí vykazovaných nedoplateků je rovněž příslušenství daně.“ (Informace o činnosti české daňové správy, 2014, [online]).

V roce 2014 eviduje Finanční správa kumulované nedoplatky na daňových příjmech ve výši 110,6 mld. Kč, přičemž samotné nedoplatky na dani z přidané hodnoty dosahují téměř 74 mld. Kč. Údaje z Finanční správy pak přímo korespondují s celkovou problematikou daně z přidané hodnoty, jakožto fiskálně nejdůležitější daně, avšak také daně, nesnadno vybírané a daňovými subjekty hojně zneužívané, neboť celkové nedoplatky DPH se podílejí ve výši 66,9 % oproti celkovým daňovým nedoplatkům. (Informace o činnosti české daňové správy, 2014, [online]).

Graf č. 6 Roční změny daňových nedoplateků na DPH



Zdroj: (Finanční správa ČR), vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu, který znázorňuje výši nedoplatků na dani z přidané hodnoty v jednotlivých letech, lze usoudit, že přestože v celém sledovaném období vznikají nedoplatky na DPH, vyjma let 2003 a 2014, nejsou tyto po většinu období vzhledem k výši vybrané daně výrazné.

Z počátku 90. let vykazoval vývoj nedoplatků na DPH mírně rostoucí trend. Roční podíl nedoplatků na DPH vůči jeho inkasu se pohyboval kolem úrovně 5 %. Od roku 1996 pak nedoplatky soustavně klesají až na své dosavadní minimum v roce 2003, kdy byl Finanční správou vykázán přebytek na inkasu DPH.

Od roku 2004 lze pozorovat zřetelný nárůst nedoplatků. O žádném výrazném a zásadním navýšení nedoplatků se nejedná, neboť do roku 2009 se roční nedoplatky pohybují okolo hranice 1 % vůči celkovému výnosu daně z přidané hodnoty. Ovšem od roku 2010 nastává obrat v dosavadním vývoji, kdy dochází k nárůstům nedoplatků na DPH o 9,32 mld. Kč v předmětném roce, o 11,39 mld. Kč v roce 2011, o 13,68 mld. Kč v roce 2013 a o 13,99 mld. Kč v roce 2013. Celkem za tyto 4 roky vzrostly nedoplatky na DPH o 48,38 mld. Kč, což je více, než za období doposud sledované. Průměrná výše nedoplatků činila 4,3 % vůči celkovým daňovým příjmům z DPH, nicméně s průměrným meziročním dynamickým růstem 15 %. Významný zlom nastává v roce 2014, kdy dochází k dramatickému propadu vývoje meziročních nedoplatků na DPH o 22,61 mld. Kč, který eviduje Finanční správa na dani z přidané hodnoty. Tento stav je výsledkem zvýšeného boje proti daňovým únikům a ve větší míře využívání institutu zajištění daně a vymáhací činnosti správce daně. (Informace o činnosti české daňové správy, 2010 až 2014, [online])

2.4.2 Typologie daňových úniků

Daňové úniky, jako takové, procházejí vývojem, kdy se zpočátku jednalo o jednoduché podvody na dani. Časem se z nich staly komplikované a významně rozsáhlé daňové podvody, do kterých jsou často i nevědomě zapojeny daňové subjekty, které mnohdy ani nemají ponětí, že se staly součástí daňového podvodu. Je tedy zjevné, že existuje mnoho způsobů, jak obejít vlastní daňovou povinnost.

Řetězový obchod

Řetězový obchod je v praxi jedním z nejčastějších daňových podvodů využívající nedokonalostí systému daně z přidané hodnoty v tuzemsku. Ve své zjednodušené formě se pro daňový subjekt jedná o administrativně nenákladný způsob, jak čerpat výhod plynoucí z odpočtu daně na vstupu. Podstatou je postupné přeprodávání zboží, případně poskytování služeb, mezi daňovými subjekty. Cena zdanitelného plnění může být rovněž i navyšována. Řetězovým obchodem je tento podvod na

dani označen proto, že aby mohlo dojít k faktickému daňovému úniku, je zapotřebí minimálně dvou daňových subjektů. Reálně je do daňového podvodu zapojeno mnoho daňových subjektů, často s nejasnou vlastnickou strukturou a ekonomickým zázemím, tvořící složité a propletené řetězce. Řetězový obchod je tedy typ obchodu uzavřeného mezi více osobami povinnými k dani, týkající se stejného zboží (Berger, 2010, str. 202)

Aby však došlo k fiskálnímu dopadu pro státní rozpočet a získání daňové výhody pro daňový subjekt, musí dojít v rámci řetězce k nepřiznání daně na výstupu minimálně u jednoho daňového subjektu. V praxi tedy dochází často k situacím, kdy se stane daňový subjekt pro správce daně nekontaktním a daň na výstupu neodvede.

Karuselové podvody

Karuselové podvody, rovněž nazývané kolotočovými podvody, patří mezi nejčastěji používané metody pro daňové úniky v rámci přeshraničních plnění. Základním mechanismem tohoto podvodu zpravidla bývá dodání zboží do jiného členského státu, které je osvobozené od daně z přidané hodnoty. Výše uvedené tvoří základní pilíř karuselového podvodu, tedy nutnou podmínku obchodních transakcí alespoň mezi dvěma členskými státy. Principem karuselového podvodu se pak stává nepřiznání daně na výstupu u jednoho z daňových subjektů v řetězci. (Terra, 2011, str. 333)

Zjednodušený kolotočový podvod začíná na straně dodavatele z jiného členského státu (subjekt A), který dodává zboží tuzemskému daňovému subjektu (subjekt B). Dodavatel dodá zboží, kdy toto zdanitelné plnění je osvobozené od DPH. U tuzemského odběratele dochází k vyměření DPH a současně k nárokování si nadměrného odpočtu. Tato transakce je ke státu dodavatele daňově neutrální.

Tuzemský daňový subjekt (subjekt B) následně předmětné zboží prodává svému tuzemskému odběrateli (subjekt C). Na předmětné zdanitelné plnění je uvalena příslušná sazba DPH dle tuzemské úpravy ZDPH. Subjekt B tedy inkasuje platbu za zboží, navýšenou o DPH od odběratele, subjektu C. V tomto bodě pak dochází k nepodání daňového přiznání nebo nezaplacení daně z přidané hodnoty na výstupu subjektem B. Pro správce daně se často stává nekontaktním. Subjekt C následně prodává zboží do jiného členského státu odběrateli (subjekt D). Dodání zboží do jiného členského státu je pro subjekt C plněním osvobozeným od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet.

Ve výše uvedeném případě tedy dochází k daňovému podvodu, kdy subjekt B inkasuje DPH, aniž by ji přiznal a správci daně odvedl. Může dojít k situaci, že sub-

jekt A je identický se subjektem D, případně je zboží přeprodáváno vícekrát přes takto vytvořený řetězec. Pro správce daně jsou takto organizované daňové úniky nesnadno odhalitelné. Přestože dodání zboží do jiného členského státu je kontrolováno prostřednictvím souhrnného hlášení, obchody v rámci jednoho státu jsou těžko zmapovatelné a správci daně trvá delší dobu, než prokáže daňovému subjektu daňový podvod.

Daňový doklad na fiktivní plnění

Častým způsobem neoprávněného čerpání nadměrného odpočtu dochází v situaci, kdy daňový subjekt v pozici dodavatele fakturuje za zdanitelná plnění odběrateli, přičemž k uskutečnění předmětných zdanitelných plnění fakticky nedošlo. Odběratel přijaté zdanitelné plnění uveden v daňovém priznání k DPH a nárokuje si odpočet daně. Dodavatel se však stává pro správce daně nekontaktním, případně nepodává daňová priznání a daň nehradí. Mnohdy jsou jednatele těchto daňových subjektů v pozici tzv. bílého koně, podílí se tedy na realizaci nelegální aktivity za účel krytí skutečného pachatele.

Zdanitelné plnění bez daňového dokladu

Jedná se o situaci, kdy není dodavatelem vystaven daňový doklad za uskutečnění zdanitelného plnění, bývá tomu tak zpravidla na žádost odběratele. Takto realizovaný daňový únik se nejčastěji vyskytuje v oblasti maloobchodu, tedy prodeje zboží, případně služeb, koncovému zákazníkovi – spotřebiteli, který zpravidla není plátcem daně z přidané hodnoty. Zdanitelné plnění bez vystaveného daňového dokladu pak neobsahuje DPH a státní rozpočet je tedy krácen na svých příjmech. Případně pak v ceně zdanitelného plnění je zahrnuta DPH, kterou si následně dodavatel ponechává. Další dopad do daňové povinnosti dodavatele je neevidování předmětných zdanitelných příjmů podléhajících dani z příjmů.

Nezákonné uplatnění nároku na odpočet daně

Daňový subjekt je oprávněn si uplatnit nárok na odpočet daně v situaci, kdy přijatá zdanitelná plnění budou použita pro jeho ekonomickou činnost. Nárok na odpočet je daňový subjekt oprávněn uplatnit v souladu s ust. § 72 a § 73 ZDPH. Pokud tedy je použito zdanitelné plnění jak pro ekonomickou činnost daňového subjektu, tak i pro soukromou potřebu, vzniká povinnost uplatnit si nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši, dle ust. § 75 ZDPH.

Z výše uvedeného je zřejmé, že vzniká značný prostor pro daňové úniky ve smyslu nároku daně na vstupu v plné výši, ačkoliv jsou přijatá zdanitelná plnění využívána i mimo ekonomickou činnost daňového subjektu.

Zrušení registrace k DPH

Daňový subjekt jako registrovaný plátce daně z přidané hodnoty může požádat o zrušení registrace k dani, případně je zrušena registrace z moci úřední. Ke zrušení registrace plátce daně z moci úřední dle ust. § 106 ZDPH, dochází v případě, že daňový subjekt:

- přestal uskutečňovat ekonomické činnosti,
- neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců plnění v rámci ekonomické činnosti, nebo
- uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně

Ke zrušení registrace k dani může dojít i na žádost daňového subjektu dle ust. § 106b ZDPH, tedy v případech, kdy:

- uplynul 1 rok ode dne, kdy se stal plátcem a tento plátce a zároveň nedosáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců obratu většího než 1 000 000 Kč, nebo uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, nebo
- přestal uskutečňovat ekonomické činnosti.

Pokud dojde ke zrušení registrace k DPH, vzniká daňovému subjektu povinnost snížit nárok na odpočet daně, který byl uplatněn v plné výši. K tomuto zpětnému dodanění dochází v případě, kdy si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet při pořízení majetku do pěti let před zrušením registrace k dani a to v poměrné výši.

Fiktivní dodání zboží do jiného členského státu

Dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně s nárokem na odpočet. Pokud je tedy jakékoliv plnění osvobozeno od daně, vzniká pak velký zájem o zneužití tohoto mechanismu k neoprávněnému čerpání daňových výhod pro daňové subjekty. V případě, že daňový subjekt deklaruje dodání zboží do jiného členského státu, vzniká mu povinnost podat souhrnné hlášení spolu s daňovým přiznáním, ve kterém deklaruje, komu zboží dodal. Daňové přiznání k DPH spolu se

souhrnným hlášením tvoří pouze formální stránku věci. Předmětné zboží tedy mohl daňový subjekt prodat v tuzemsku s DPH, ačkoliv deklaroval dodání do jiného členského státu.

V případě tohoto daňového úniku inkasuje daňový subjekt tuzemskou DPH, kterou správci daně nepřizná. Správce daně je tedy v obtížné pozici. Odhalení takového daňového podvodu je zpravidla zdoluhavým procesem, neboť je zapotřebí k zapojení i správce daně v jiném členském státě v rámci mezinárodní výměny informací.

2.4.3 Řešení daňových úniků

Daňové úniky bývají zpravidla správcem daně nelehko odhalitelné. Pokud se správci daně povede odhalit daňový únik a tedy daňovému subjektu prokázat, že se podílel na daňovém úniku, přichází pak na řadu vymáhání doměřené daňové povinnosti a příslušenství daně. Ne vždy se však podaří z daňového subjektu vymoci daň včetně příslušenství v plné výši, neboť bývá často pro správce daně nekontaktním. Účelem tedy je nejen bojovat proti daňovým únikům jako takovým, ale především jim předcházet. Předjetím daňového úniku totiž následně snižuje riziko vzniku nedobytné daňové pohledávky za daňovým subjektem a rovněž i snižuje náklady na daňové řízení vedené správcem daně.

Režim přenesení daňové povinnosti

Režim přenesení daňové povinnosti ukládá povinnost plátcí, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinnost přiznat daň a to ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. V tuzemské úpravě zákona o dani z přidané hodnoty je režim přenesení daňové povinnosti zakotven v § 92 písm. a až § 92 písm. g.

Největší daňová újma vzniká státnímu rozpočtu u zdanitelných plnění s vysokou přidanou hodnotou. Režim přenesené daňové povinnosti bývá proto aplikován na zdanitelná plnění, u kterých je předpoklad vzniku vysoké přidané hodnoty.

Plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění podléhající režimu přenesené daňové povinnosti, je povinen na daňový doklad uvést zákonem uvedené náležitosti včetně uvedení, že „daň odvede zákazník.“ Hlavním účelem zavedení obrácené daňové povinnosti, tedy přiznání a odvedení daně odběratelem místo dodavatelem, bylo předejít situaci, kdy dodavatel daň na výstupu neodvede, přičemž odběratel si nárokuje odpočet DPH na vstupu. V české úpravě ZDP vešel v platnost předmět-

ný režim dne 1. dubna 2011, kdy byl původně aplikován na dodání zlata, šrotu, odpadu a obchodu s povolenkami na emise skleníkových plynů.

Ve skutečnosti tedy dochází, nejpozději do 15 dnů o uskutečnění zdanitelného plnění, k vystavení daňového dokladu dodavatelem odběrateli, kde nedojde k uvedení DPH. Namísto vyčíslené daně však dodavatel uvede povinnou náležitost daňového dokladu, že daň přízná a odvede zákazník. Odběratel následně na daňový doklady předmětnou daň ve správné výši vyčíslí a uvede. Za správnost údajů ve věci DPH zodpovídá příjemce zdanitelného plnění. Z důvodu rozdílného režimu je povinnost vést evidenci o zdanitelném plnění v rámci režimu přenesení daňové povinnosti. Příjemce plnění si pak přímo může nárokovat daň na vstupu v rámci stejného přiznání, kde daň přiznává. (Galočík, 2015, s. 291)

V lednu 2012 byl režim rozšířen o stavební a montážní práce spadající do následující klasifikace produkce CZ CPA:

- CZ-CPA 41: Budovy a výstavba budov
- CZ-CPA 42: Inženýrské stavby a jejich výstavba
- CZ-CPA 43: Specializované stavební práce

(ČSÚ klasifikace produkce CZ CPA, 2015, [online])

V rámci režimu přenesení daňové povinnosti existuje institut dočasného režimu přenesení daňové povinnosti, který je aktivován na základě nařízení vlády. V návaznosti na nařízení vlády č. 361/2014 Sb. je působnost režimu přenesení daňové povinnosti dále rozšířena o:

- obiloviny a technické plodiny, včetně olejnatých semen a cukrová řepa,
- některé kovy včetně drahých kovů,
- mobilní telefony,
- integrované obvody,
- notebooky, tablety apod.,
- herní konzole.

Na základě ZDPH se režim dočasného přenesení daňové povinnosti použije pro zdanitelná plnění, kdy hodnota dodání zboží převyšuje částku v základu daně 100 000,- Kč. Při definici předmětného dodání zboží pak plátce daně použije příslušné kódy nomenklatury celního sazebníku.

Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení slouží správci daně jako nástroj pro evidenci a kontrolu obchodování na území Evropské unie, neboť z pohledu DPH státní hranice neexistují. Souhrnné hlášení je zakotveno v § 102 ZDPH, kde je rovněž uvedena i vznik povinnosti k podání souhrnného hlášení plátcem daně. V kontextu ZDPH se jedná o následující situace:

- dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- přemístění obchodního majetku do jiného členského státu,
- dodání zboží kupujícímu při zjednodušeném postupu při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, pokud je plátcem prostřední osobou v tomto obchodu, nebo
- poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně, osobě registrované k dani v jiném členském státě, pokud je povinen přiznat daň příjemce služby.

Povinnost podat souhrnné hlášení vzniká plátcem za každý kalendářní měsíc do 25 dnů po skončení daného měsíce elektronickou formou. Na základě podaného souhrnného hlášení pak správce daně prověřuje, zda skutečně došlo k dodání zboží do jiného členského státu a zda osoba toto zboží přijímající skutečný příjem přiznala a daň odvedla.

Kontrolní hlášení

V České republice od 1. 1. 2016 vejde, v rámci zákona o dani z přidané hodnoty, v platnost povinnost podávání kontrolních hlášení daňovými subjekty. Povinnost podávat kontrolní hlášení mají plátcem daně registrovaní v tuzemsku. Kontrolní hlášení má povinnost podat jak tuzemský, tak i zahraniční subjekt. Zastupující člen skupiny spojených osob má rovněž tuto povinnost. Povinnost kontrolního hlášení nevzniká osobě neregistrované k dani, identifikované osobě, subjektu, který za sledované období nepřijal, ani neuskutečnil žádné zdanitelné plnění a plátcem, který uskutečňuje výhradně zdanitelná plnění bez nároku na odpočet daně.

Forma kontrolního hlášení bude vycházet z evidence pro účely daně z přidané hodnoty, vedené v souladu s § 100 ZDPH. Kontrolní hlášení jako takové tedy nenahrazuje samotné daňové přiznání, nýbrž jen poskytuje správci daně informace o ekonomické činnosti daňových subjektů, na základě kterých je pak správce daně

schopen odhalit daňové úniky. Správcem daně vybrané rizikové transakce pak budou podrobeny kontrolní činnosti.

Období pro podávání kontrolního hlášení se u každého plátce neřídí přímo zdaňovacím obdobím. Čtvrtletně podávat kontrolní hlášení mají pouze fyzické osoby, které mají rovněž čtvrtletní zdaňovací období. Pro všechny ostatní pak tedy platí povinnost měsíčního podání kontrolního hlášení. Povinnost k podání prvního kontrolního hlášení vzniká plátcům daně za období leden 2016, případně 1. čtvrtletí 2016.

Lhůta pro podání kontrolního hlášení je stanovena do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce a to v elektronické podobě, tedy obdobně, jako podává daňová přiznání a jiná hlášení. Zákon o dani z přidané hodnoty pak tedy umožňuje podat tři druhy kontrolního hlášení:

- Řádné - podání kontrolního hlášení v řádné lhůtě. Jedná se vždy o první hlášení za předmětné období.
- Opravné – pokud neuplynula lhůta pro podání kontrolního hlášení, lze opravit již podané řádné kontrolní hlášení hlášením opravným, přičemž jsou plátcem uvedeny veškeré údaje. Tedy údaje původní i údaje zakládající povinnost podat kontrolní hlášení opravné.

Následné – pokud plátce daně zjistí, že v řádném kontrolním hlášení neuvedl pravdivé, správné či úplné údaje, přičemž lhůta pro podání kontrolního hlášení již uplynula, podá do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesrovnalostí hlášení následné. V následném hlášení však rovněž uvede kompletní údaje, tedy původní i nově zjištěné. (Kontrolní hlášení, 2015, [online])

Při porušení povinnosti podat kontrolní hlášení, hrozí plátcům daně následující sankce:

- 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá (po stanovené lhůtě) bez vyzvání správce daně,
- 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co jej správce daně vyzval,
- 30 000 Kč, pokud nepodá následné kontrolní hlášení dle výzvy správce daně ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
- 50 000 Kč, pokud nepodá řádné kontrolní hlášení nebo ho nepodá ani v náhradní lhůtě stanovené správcem daně.

(Sankce při nepodání kontrolního výkazu, 2015, [online])

Na Slovensku byla zavedena povinnost podávat „kontrolný výkaz DPH“ od 1. ledna 2014, čímž začala slovenská finanční správa sbírat údaje o obchodních transakcích v rámci boje proti daňovým podvodům. Na základě zavedení kontrolního výkazu na Slovensku, vzrostla pravděpodobnost odhalení a vyřešení rozsáhlých daňových úniků ve formě karuselových obchodů, případně řetězových obchodů. Ministerstvo financí České republiky upozorňuje na značný příliv těchto daňových úniků právě ze Slovenska do České republiky, neboť k přenosu obchodní činnosti dochází jen formálně. Praxe potvrzená ze Slovenské republiky přispívá ke značným optimistickým očekáváním i na straně České republiky. (Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení, 2014, [online])

Nespolehlivý plátce daně

Institut nespolehlivého plátce DPH se stal dalším nástrojem v boji proti daňovým únikům. Institut nespolehlivého plátce daně je uveden v § 106a ZDPH a je definován následovně:

„Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.“

Pokud daňový subjekt získá statut nespolehlivého plátce daně, je zveřejněn na internetových stránkách Ministerstva financí České republiky. Takto vzniklý nespolehlivý plátce daně má přejít na měsíční zdaňovací období a ztrácí důvěryhodnost u obchodních partnerů, především odběratelů.

Další úskalí však vychází z § 109 odst. 3 ZDPH, kdy ručení příjemce zdanitelného plnění vzniká v situaci, kdy v případě uskutečnění zdanitelného plnění, či poskytnutí úplaty za něj, je o dodavateli zveřejněn statut nespolehlivého plátce daně.

Statut nespolehlivého plátce daně nemusí být stavem trvalým, neboť po uplynutí 1 roku může daňový subjekt podat žádost správci daně, že není nespolehlivým plátcem. Správce daně pak rozhodne, zda je, či není nespolehlivým plátcem a bere v potaz i skutečnosti, zda daňový subjekt během této doby neporušil povinnosti vůči správě daní.

Daňová Kobra

V souladu s trendem v posilování exekutivní moci státního aparátu a růstu pravomocí správce daně, byla k 1. září 2014 zřízena tzv. Daňová Kobra, za účelem postihování rozsáhlých a významných daňových podvodů. Tato finanční policie je tvo-

řena zástupci z řad Útvaru odhalování korupce a finanční kriminality, Generálního ředitelství cel a Generálního finančního ředitelství.

Daňová Kobra má za cíl postihovat rozsáhlé daňové podvody především v oblasti daně z přidané hodnoty a spotřební daně a zabezpečit efektivnější a koordinovanější spolupráci. (Daňová kobra, 2014, [online])

Ručení příjemce zdanitelného plnění

Ručení příjemce zdanitelného plnění za přijaté plnění uskutečněné plátcem, má povahu zajišťovacího instrumentu. V § 109 ZDPH je tento instrument definován následovně:

„Plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl nebo vědět měl a mohl, že

- daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená,
- plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo
- dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody“

„Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění

- bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny,
- poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko, nebo
- poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, tedy hodnotu 540 tis. Kč, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně“

(Informace GFŘ k institutu ručení, 2013, [online])

Podstatnou roli tedy hraje zveřejnění čísla bankovního účtu využívaného pro hlavní činnost daňového subjektu a to při registraci plátce daně z přidané hodnoty.

Správce daně číslo bankovního účtu zveřejní na internetových stránkách Finanční správy.

Zdaňovací období

Do roku 2013 zákon o dani z přidané hodnoty umožňoval výběr délky zdaňovacího období plátci daně, jehož obrat pro účely DPH nepřesáhl 10 mil. Kč za 12 bezprostředně předcházejících měsíců. Plátce daně si tak mohl vybrat, zda bude měsíčním, či čtvrtletním plátcem. Od 1. ledna 2013 se každý nově registrovaný plátce daně stává měsíčním plátcem, tedy jeho zdaňovací období je kalendářní měsíc. Pokud za rok nedosáhne obratu 10 mil. Kč, může požádat o změnu nejdříve po roce bezprostředně následujícím po roce, ve kterém došlo k registraci plátce DPH.

Tato změna ve zdaňovacím období byla provedena za účelem předejití registrace daňového subjektu k DPH pouze pro neoprávněné čerpání odpočtu DPH v případě, že nově vzniklý daňový subjekt bude mít zdaňovací období čtvrtletí a bude uskutečňovat zdanitelná plnění pro měsíční plátce daně, kteří si nárokují odpočet daně na vstupu, aniž by následně čtvrtletní plátce daň přiznal a zaplatil.

INTRASTAT

Jedná se o statistický systém pro účely sběru dat o obchodování se zbožím v rámci Evropské unie. Vznikem povinnosti vykazovat údaje do systému INTRASTAT tuzemské zpravodajské jednotce je překročení prahu osvobození ve výši 8 mil. Kč na straně přijetí a odeslání za 12 kalendářních měsíců. Obrat ve výši 8 mil. Kč se sleduje zvláště pro oba směry.

Povinnost podávat hlášení vzniká v měsíci, kdy zpravodajská jednotka práh překročila. Hlášení jsou podávána měsíčně, nejpozději do 12. pracovního dne následujícího sledovaného měsíce, celní správě, která byla tímto pověřena.

Údaje vykazované v systému INTRASTAT se týkají obchodovaného zboží, nikoliv služeb. Povinnost podávat hlášení zpravodajské jednotce končí hlášením za prosinec roku, ve kterém nepřekročila práh 8 mil. Kč. V případě, že zpravodajské jednotce nevznikne povinnost vykazovat žádné přijetí, či odeslání zboží za dané referenční období, kalendářní měsíc, vykáže pak negativní hlášení.

Celní správa tak shromažďuje informace o obchodování se zbožím v rámci EU, které porovnává s daňovými přiznáními k DPH. V případě podezření na vykazování nepravdivých údajů je celní správa oprávněna vykonat kontrolu pravdivosti uváděných dat v systému INTRASTAT a následně pověřena sankcionovat zpravodajskou jednotku v případě nedodržení povinnosti. (Galočík, 2009, s. 6 až 12)

2.5 Měření výpadku DPH metodou VAT Gap

2.5.1 Definice metody

V poslední době se stala metoda VAT Gap hojně využívanou pro měření výpadku inkasa DPH pro státní rozpočet. Princip této metody spočívá ve stanovení rozdílu mezi reálným příjmem daně z přidané hodnoty a teoretickou možnou daňovou povinností. VAT Gap je tedy výše rozdílu, který státní rozpočet neobdržel, neboť nedošlo k dodržování zákonných povinností. Znamená tedy konkrétní vyčíslení výše dopadu daňových podvodů a omylů, které mají pro státní rozpočet negativní fiskální dopad, neboť DPH reálně inkasovaná neodpovídá celkovému výkonu hospodářství. Daňovou mezeru lze dále členit na hrubou (gross) a čistou (nett) část daňové mezery. Čistá daňová mezera pak představuje část hrubé daňové mezery sníženou o dodatečné opravy. Dodatečnými opravami jsou především shledávány dodatečná daňová přiznání a výsledky daňových řízení vedených správcem daně.

VAT Gap však nelze srovnávat s pojmem daňový únik, neboť spolu tyto nekorespondují. VAT Gap zahrnuje i výše daně, která nebyla správci daně uhrazena, byla ale však daňovým subjektem přiznána. K neuhrazení daně nemusí dojít úmyslně, proto v tomto kontextu nelze hovořit o daňovém podvodu. (Reckon LLP, 2009, [online])

Z výše uvedené metodiky pak plyne následující výpočet pro daňovou mezeru.

$$DPH_{mez} = DPH_{teo} - DPH_{real}$$

kde,

DPH_{mez} – vyjadřuje absolutní výši daňové mezery

DPH_{teo} – vyjadřuje teoreticky možnou výši inkasa DPH

DPH_{real} – vyjadřuje skutečně vybranou DPH

Pro účely interpretace v rámci vyšší vypovídací hodnoty bývá často daňová mezera vyjádřena relativně, tedy poměr absolutní hodnoty získané na základě výše uvedeného vzorce vůči teoretické výši inkasa DPH. Výsledná hodnota daňové mezery má však charakter statické veličiny. VAT Gap je tedy vypočítán k určitému datu za určité období, většinou kalendářní rok. Každý rok tedy výpočtem dostáváme nové hodnoty příslušné pro dané období.

Z uvedeného vztahu vyplývá jednoduchý výpočet daňové mezery, neboť ve vztahu jsou uvedeny pouze dvě proměnné, přičemž skutečně vybraná daň je zveřejňovaná finanční správou. Nicméně stanovení teoreticky možné výše inkasa DPH bývá zpravidla složitější. Studie Reckon LLP využívá ve svých výpočtech následující

metodiku pro určení teoretického daňového závazku. Zprvu je zjištěn teoretický základ daně z přidané hodnoty a následně zjištěn teoretický daňový závazek.

$$\begin{array}{c} \boxed{\text{Výdaje na konečnou spotřebu domácností}} \\ + \\ \boxed{\text{Mezispotřeba vládních institucí}} \\ + \\ \boxed{\text{Mezispotřeba neziskových organizací}} \\ + \\ \boxed{\text{Tvorba hrubého fixního kapitálu}} \\ = \\ \boxed{\text{Teoretický základ DPH}} \end{array}$$

2.5.2 Aplikace metody

Metoda vychází z makroekonomických měřítek, tedy z údajů národních účtů. VAT Gap se stal jedním z klíčových ukazatelů úspěšnosti výběru DPH v zemích EU, neboť reálné ztráty plynoucí z nižšího výběru daně, než teoreticky možné, jsou v řádu desítek miliard EURO. Pro Evropskou komisi byla vypracována komplexní studie VAT Gap zahrnující 25 zemí v rámci období let 2000 až 2006. Společnost Reckon LLP tuto studii v roce 2009 vypracovala na základě využití právě makroekonomických dat z databáze Eurostat. V případě absence konkrétních dat byla využita regresní analýza časové řady, na základě které došlo k dopočítání těchto hodnot. (Reckon LLP, 2009, [online])

Předmětná studie se tedy zaměřuje jak na problematiku stínové ekonomiky, tak i na konkrétní kvantifikaci daňové mezery. Do studie nebyl zahrnut Kypr z důvodu neposkytnutí relevantních podkladů pro zpracování studie. Ze závěrů studie vyplývá, že v Evropské unii je průměrná výše daňové mezery 12 %. Pokud dojde k separaci tzv. starých a nových členských zemí EU, dojdeme k rozdílným

závěrům ve věci vyčíslení VAT Gap. Nové země EU mají průměrnou daňovou mezeru ve výši 11,6 %, načež staré státy vykazují znatelně vyšší, konkrétně 14,3 %.

Tab. 3 Studie výše VAT Gap v zemích Evropské unie v roce 2006 (v mil. EUR)

Členský stát	Teoretické inkaso DPH	Skutečné inkaso DPH	VAT gap	Podíl VAT Gap vůči teoretickému výběru DPH
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%
EU-25	907 667	800 955	106 712	12%

Zdroj: (Reckon LLP), vlastní zpracování

Porovnáním daňové mezery vůči teoretickému výběru DPH v jednotlivých zemích lze sledovat diametrálně odlišné výsledky napříč členskými státy EU. Nejvyšší hodnoty vykazuje Řecko ve výši 30 %, následně Slovensko 28 %, Maďarsko 23 % a Itálie, Litva a Lotyšsko shodně 22 %. Naopak nejmenší hodnoty VAT Gap vykazuje Lucembursko ve výši 1 %, Španělsko s Irskem 2 % a Nizozemí se Švéd-

skem 3 %. Nadprůměrný výsledek však vykazuje Česká republika, která dosahuje 18 %.

2.6 Budoucnost DPH

Samotná existence daně z přidané hodnoty a její výsledná podoba bude, dle zelené knihy, významně záležet na skutečnosti, jakou cestou se vydají tvůrci legislativy a jak bude vyřešena reálná problematika zdanění DPH spotřeby ve vztahu k jednotnému trhu a přeshraničních plnění. V současné době existuje několik možností a variant, jakými se bude systém DPH nadále ubírat.

Prvním z nich je dokončení a sjednocení režimu založeného na zdanění plnění v místě původu. Tento režim stál u původní myšlenky samotného systému DPH, kdy se měl stát konečným stádiem sjednocení systému DPH napříč EU. Nicméně se tento závazek nepovedlo splnit v roce 1987 a jeho alternativa v podobě zdanění plnění dle místa usazení dodavatele rovněž nebyla aplikována. Zásadní body, které bránily zavedení předmětného režimu, jsou následující:

- Existence rozdílných sazeb DPH napříč státy EU, aby nedocházelo k ovlivňování rozhodnutí o místě nákupu.
- Vytvoření zúčtovacího systému pro účely transferu odvedené daně do členského státu spotřeby. V době myšlenky tohoto režimu však neexistovaly technologie, které by tento požadavek dokázaly zabezpečit.
- Vysoká míra harmonizace a spolupráce všech států EU včetně důvěry, aby se každému státu dostala přesně taková suma daně, která mu náleží.

Dalším možným směrem se stal režim zdanění plnění v členském státě určení. Přední výhodou tohoto režimu plyne z jeho podstaty, neboť příjmy z DPH plynou výhradně členskému státu spotřeby, což představuje vyřešení problému při zdanění plnění v místě původu. Jisté problémy se pak objevují v rovině rovného zacházení s plněním uvnitř EU a plněním tuzemským. Možností k odstranění tohoto problému pak je zavedení režimu přenesení daňové povinnosti v rámci vnitrostátního plnění, nebo zdanění plnění v rámci společenství.

Všechny modely budoucího vývoje systému daně z přidané hodnoty mají přes všechny své rozdíly podobné cíle. Jsou jimi zajištění neutrality systému DPH, pokračování v trendu harmonizace, která se má stát důkladnější pro zlepšení funkčnosti jednotného vnitřního trhu. Dále je to snižování byrokracie a nákladů na správu a výběr DPH. Jedná se o zásadní problém ve věci zajištění výběru DPH, neboť snižuje samotnou efektivitu této daně. Dále je to podpora malého a středního pod-

nikání, které trpí zvýšenými administrativními náklady na plnění povinností spojených s DPH.

Stabilnějším systémem DPH má pak být docíleno komplexní změny způsobu výběru DPH, jenž se od počátku nezměnil. V současné době dochází k vyměření daně plátcem daně a následně ke kontrole správcem daně. Rozvoj technologie a jisté zpochybnění této metodiky výběru daně v návaznosti na daňové úniky, pak Komise rozvíjí čtyři základní modely, které mají v úmyslu komplexně změnit systém DPH. Všechny modely jsou však postaveny na elektronickém sdílení dat a údajů. S předmětným pak existují významné hrozby ve smyslu krádeže citlivých informací a jejich následném zneužití. Předmětné čtyři základní modely lze popsat následovně:

- Odběratelem je bance přidělen příkaz k úhradě plnění, načež banka automaticky rozdělí částku na základ daně pro úhradu dodavateli a daň, kterou odvede správci daně. Značná část administrativních a transakčních nákladů je pak převedena na samotné banky. Nicméně nedochází k ošetření hotovostních transakcí, které i přes značné tlaky ve věci bezhotovostních plateb, zaujímají stále značný objem plateb.
- Veškeré údaje vztahující se ke zdanitelným plněním by byly poskytnuty správci daně do centrální databáze pro účely DPH. Správce daně by tam měl komplexní údaje o samotných plnění a došlo by k redukci administrativy, která by s touto agendou zanikla. Určitou překážkou se pak jeví povinnost realizovat fakturaci plně elektronicky.
- Vznik datového skladu, do kterého budou nahrávány údaje a data ohledně daňových povinností. Zabezpečený datový sklad je obsluhován osobou povinnou k dani a na požádání je zpřístupněn správci daně. Nedostatkem je pak absence předcházení daňovým únikům v případě neexistujícího obchodního partnera. Dále v případě nekontaktovatelnosti subjektu pak nejsou správci daně zpřístupněny údaje z datového skladu.
- Založení certifikovatelných kontrolních mechanismů na straně osoby povinné k dani. Takto pak dojde k eliminaci daňových podvodů a ke sblížení samotných osob se správcem daně. Nevýhodou jsou pak vysoké prvotní investiční náklady, především ve formě lidských zdrojů.

(Zelená kniha o budoucnosti DPH, 2010, [online])

3 Metodika vlastní práce

K určení a identifikaci samotných faktorů ovlivňující výši inkasa daně z přidané hodnoty jsou využity poznatky ze zpracované literární rešerše a čerpání z odborné literatury, včetně odborných studií. Data mají formu časových řad o rozsahu zkoumaného období od roku 1996 do roku 2014. Zdrojem pro data se staly statistické údaje zveřejněné Českým statistickým úřadem, Ministerstvem financí České republiky ve formě Státních závěrečných účtů a z údajů České národní banky časových řad ARAD.

ARAD je veřejná databáze informačního systému ČNB. Data ze zdroje ARAD jsou dvojího typu. Primární data pochází ze statistických výzkumů prováděných přímo Českou národní bankou. Sekundární data jsou čerpána z externích zdrojů, např. z databáze Českého statistického úřadu.

Vstupní data do vícerozměrného regresního modelu byly tedy určeny makroekonomické ukazatele, které se významně podílejí na výši inkasa DPH, tedy proměnné, která je v modelu vysvětlována. Ve výchozím lineárním regresním modelu jsou zakomponovány vysvětlující proměnné hrubý domácí produkt, průměrná sazba DPH v ekonomice, počet ekonomicky aktivních obyvatel, domácí realizovaná poptávka a nezaměstnanost.

Hrubý domácí produkt je peněžním vyjádřením výsledné hodnoty statků a služeb, vyprodukovaných v určitém období na daném území. Pro účely lineárního regresního modelu je využito ročního HDP v běžných cenách, neboť právě takto stanovený hrubý domácí produkt vymezuje vliv na inkaso DPH. Nominální HDP není očištěn o cenové vlivy, a proto je tato forma vhodná pro účely regresního modelu, neboť v konečných cenách je zahrnuta i daň z přidané hodnoty. Hrubý domácí produkt byl čerpán z databáze Českého statistického úřadu.

Průměrná sazba daně z přidané hodnoty byla využita především z důvodu, že za sledované období byly v rámci tuzemské úpravy ZDPH aplikovány dvě sazby daně, sazba základní a sazba snížená. Průměrná sazba daně z přidané hodnoty představuje daleko přesnější daňové zatížení, než sazby statutární. Průměrná sazba DPH tedy zohledňuje veškeré daňové sazby včetně s osvobozením od daně. Pro výpočet předmětné proměnné byl využit následující vzorec:

$$AVTR = \frac{\text{Výnosy z DPH}}{VNKS - \text{Výnosy z DPH}}$$

kde,

Výnosy z DPH – roční celostátní inkaso DPH

VNKS – výdaje na konečnou spotřebu

Výdaje na konečnou spotřebu představují spotřebu hrazenou z disponibilních důchodů domácností, vládních institucí a neziskových institucí sloužících domácnostem. Konečná spotřeba je však snížena o výnos z DPH, neboť údaje čerpané z národních účtů obsahují údaje o spotřebě včetně DPH.

Proměnná ekonomicky aktivních obyvatel nad 15 let představuje jeden ze stěžejních ukazatelů v rámci šetření zaměstnanosti ze strany Českého statistického úřadu. V předmětném vícerozměrném regresním modelu zaujímá kvantifikovanou proměnnou, v rámci které je model doplněn o množství ekonomicky aktivních obyvatel, jenž se aktivně podílí na konečné spotřebě statků a služeb.

Domácí realizovaná poptávka se stala další proměnnou v regresním modelu. Domácí realizovaná poptávka tedy tvořena výdaji na konečnou spotřebu, tvorbu fixního kapitálu a výdaji na čisté pořízení cenností. Tvoří tak kupní sílu obyvatelstva a její hodnoty jsou zveřejňovány Českým statistickým úřadem.

Poslední proměnnou v regresním modelu představuje míra registrované nezaměstnanosti, která je vypočítána jako podíl počtu neumístěných uchazečů o zaměstnání registrovaných na úřadu práce vůči pracovní síle. Míra registrované nezaměstnanosti je rovněž publikována Českým statistickým úřadem v rámci makroekonomických ukazatelů (Hampel, 2012, str. 9 - 14).

Pro modelování časových řad bylo využito klasického regresního modelu. Regresní analýzou je zkoumán vliv dvou a více proměnných. Ekonometrický model představuje matematicko-statistickou formulaci ekonomické hypotézy. Jeho výstupem je vyjádření závislosti ekonomických veličin na veličinách, které jsou v modelu vysvětlující. Z výše uvedeného plyne, že se jedná o aplikaci matematiky a statistiky v oblasti ekonomie. Obecná rovnice vícerozměrného modelu má následující formu:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 f_1 (X_1) + \dots + \beta_k f_k (X_k) + \varepsilon$$

kde hodnoty $\beta_0, \beta_1 \dots \beta_k$ jsou neznámé parametry a $f_1 \dots f_k$ jsou vysvětlující proměnné.

Pro účely vícenásobné regrese byl využit statistický software GRETL, který je využíván k ekonometrickému modelování. Software GRETL má podobu balíčku, který obsahuje nástroje pro účely ekonometrické analýzy.

V rámci prvního dílčího cíle je provedena komparace úspěšnosti výběru DPH v České republice a Evropské unii, v rámci které jsou využity ukazatele, jež jsou relevantní pro provedení právě této komparace.

Ukazatel daňová kvóta měří podíl skutečného inkasa DPH vůči hrubému domácímu produktu, dle následujícího vzorce:

$$DK = \frac{\text{Výnosy z DPH}}{HDP}$$

Hodnoty daňové kvóty jsou čerpány z databáze EUROSTAT a z publikace Taxation trends in the European Union 2014. Pro účely vypočítání daňové kvóty pro Českou republiku bylo využito dat ze zdrojů Finanční správy ČR a Českého statistického úřadu. Daňovou kvótu lze vyjádřit i jako podíl jedné daně vůči HDP, proto pro účely diplomové práce bude dále používán pojem „Daňová kvóta DPH“

Druhým ukazatelem, který byl využit pro účely komparace úspěšnosti inkasa DPH, byl zvolen poměr inkasovaného DPH vůči daňovým příjmům. Tento ukazatel byl vypočítán na základě následujícího vzorce:

$$DK = \frac{\text{Výnosy z DPH}}{\text{Inkaso z daní}}$$

Hodnoty byly pro účely diplomové práce vypočteny, přičemž bylo využito zdrojů z databáze EUROSTAT a Finanční správy ČR.

Ukazatel Vat Revenue ratio je třetím hodnotícím kritériem v rámci komparace úspěšnosti výběru DPH mezi ČR a EU. Pro jeho výpočet byl využit vzorec:

$$VRR = \frac{VR}{(FCE - VR) \cdot r}$$

kde,

VR – reálné inkaso DPH

FCE – výdaje na konečnou spotřebu

(FCE – VR) – potenciální daňová základna.

r – standardní sazba DPH

Hodnoty byly čerpány z databáze OECD a pro účely analýzy České republiky bylo využito Finanční správy ČR, Českého statistického úřadu a databáze ARAD.

4 Vlastní práce

4.1 Analýza faktorů ovlivňující výši inkasa daně z přidané hodnoty

Analýza faktorů ovlivňující výši inkasa daně z přidané hodnoty je provedena pomocí vícerozměrného regresního modelu. Ekonomické faktory ovlivňující inkaso daně z přidané hodnoty byly vybrány na základě výstupu z literární rešerše a dle ekonomických vztahů mezi vysvětlujícími proměnnými a proměnnou vysvětlovanou. Data mají povahu časových řad, ročních údajů za zkoumané období let 1996 až 2014.

4.1.1 Specifikace modelu

Vysvětlovaná proměnná byla, pro účely vícerozměrného regresního modelu, vybrána výše inkasa daně z přidané hodnoty jako celostátní daňový příjem. Data o výši inkasa DPH byla použita z ročních Státních závěrečných účtů České republiky ve formě Zpráv o výsledcích hospodaření státního rozpočtu, ze zdroje Ministerstva financí České republiky.

Vysvětlující proměnné neboli ukazatele, které zásadně ovlivňují výši inkasa daně z přidané hodnoty, mají formu makroekonomických dat a byly získány z Českého statistického úřadu, údajů z České národní banky, případně na základě vlastních výpočtů.

Hlavním faktorem, první vysvětlující proměnnou, ovlivňující výběr DPH je makroekonomický ukazatel hrubý domácí produkt (dále také jen „HDP“), který v rámci svého výpočtu zahrnuje mj. i výdaje na konečnou spotřebu, která má jednoznačný vliv na výběr DPH. Forma HDP je použita v nominální výši, neboli v běžných cenách daného roku. Nominální HDP je vyjádřen bez očištění o vlivy cen, neboť daň z přidané hodnoty se podílí na výsledné ceně zboží či služby. Předpokladem je, že s růstem hrubého domácího produktu rovněž poroste i inkaso daně z přidané hodnoty. Tato závislost je vysvětlena tak, že na růstu HDP se podepisuje domácí poptávka, která determinuje inkaso DPH.

Jako druhý faktor ovlivňující vývoj inkasa DPH byla do modelu zahrnuta průměrná sazba DPH. Konstrukce DPH, tak jako u každé jiné daně, je stanovena na základě daňové sazby, která explicitně ovlivňuje její výši výběru. Z důvodu existence dvou sazeb daně z přidané hodnoty, byla vypočtena sazba průměrná. Průměrná sazba DPH v ekonomice byla vypočítána na základě vzorce uvedeného v metodice vlastní práce. Předpokladem je pozitivní vztah mezi průměrnou sazbou daně a výší

inkasa daně z přidané hodnoty z důvodu toho, že ze stejného základu daně roste, při vyšší daňové sazbě samotný výběr předmětné daně.

Následujícím faktorem vysvětlující výši inkasa DPH se stala pracovní síla ve formě ekonomicky aktivních obyvatel nad 15 let. Ukazatel ekonomicky aktivních obyvatel je zveřejňován Český statistickým úřadem v rámci šetření zaměstnanosti a nezaměstnanosti v České republice na základě výběrového šetření pracovních sil. Tento ukazatel jistě vysvětluje kupní sílu domácí poptávky. Ekonomicky aktivní obyvatelé se tedy stávají kvantitativním faktorem, jenž se podílí na celkové konečné spotřebě, která má vliv na výnosy ze zkoumané daně. Předpokladem je, že s růstem ekonomicky aktivních obyvatel poroste celková poptávka, která se pozitivně projeví na výběru DPH. Vztah mezi regresorem a závisle proměnnou je tedy pozitivní.

Domácí realizovaná poptávka neboli čtvrtý regresor, vysvětluje a podílí se na kupní síle domácí obyvatelstva v dané ekonomice. Tedy především v rovině konečných spotřebních výdajů, které jsou rovněž zatíženy daní z přidané hodnoty. Předmětný ukazatel ve formě meziroční změny byl získán ze zdrojů Českého statistického úřadu, který zveřejňuje hlavní makroekonomické ukazatele. Předpokladem vlivu domácí realizované poptávky na vývoj inkasa DPH je pozitivní. S rostoucí domácí realizovanou poptávkou tedy poroste výše inkasa DPH.

Poslední proměnnou zahrnutou do modelu je nezaměstnanost v podobě míry registrované nezaměstnanosti. Míra registrované nezaměstnanosti byla do modelu zařazena především z důvodu toho, že její výše ovlivňuje množství peněžních prostředků držených obyvatelstvem, tedy peněžních prostředků určených mimo jiné i k výdajům na konečnou spotřebu, která podléhá zdanění DPH. Míra registrované nezaměstnanosti nicméně bude ovlivňovat výnos z DPH negativně. Tedy s růstem nezaměstnanosti bude klesat inkaso DPH.

4.1.2 Kvantifikace modelu

Na základě specifikace modelu je dále realizována jeho kvantifikace, vedoucí ke kvantifikovanému vyjádření statistických hodnot a vlastností ukazatelů v modelu použitých. Typ povahy dat je sekundární. Byly tedy získány ze statistických zdrojů výše uvedených, nikoliv vlastním výzkumem. Vícerozměrný regresní model je vyhotoven ve statistickém softwaru GRETL.

Na základě modelování ve statistickém softwaru GRETL jsou získány následující odhady koeficientů metodou nejmenších čtverců (OLS). Takto získané koeficienty jsou následně využity pro sestavení rovnice pro vícenásobný regresní model.

Tab. 4 Koeficienty jednotlivých ukazatelů s intervalem spolehlivosti

Proměnná	Označení koeficientu	Koeficient	95 % interval spolehlivosti	
			Dolní mez	Horní mez
Konstanta	const	-30,205	-601,969	541,559
Hrubý domácí produkt	HDP	0,0547	0,04956	0,05986
Průměrná sazba DPH	AVTR	2375,75	1772,36	2979,14
Ekonomicky aktivní	EA	-0,0346	-0,15132	0,08201
Domácí realizovaná poptávka	DRP	-1,61855	-3,1115	-0,1256
Nezaměstnanost	NEZ	0,7526	-1,1241	2,6295

Zdroj: Výstup ze statistického softwaru GRET, vlastní zpracování

Jedním ze základních výstupů v rámci kvantifikace modelu je rovněž interval spolehlivosti, mnohdy uváděný jako konfidenční interval, který je používán pro testování hypotéz o významnosti regresních parametrů. Pro správný odhad koeficientů se posuzuje, zda spadají do předemného intervalu spolehlivosti o dané míře rizika. Pro předemné modelování byla stanovena míra rizika o velikosti 5 %, tedy $\alpha = 0,05$. Všechny koeficienty do modelu zařazených ukazatelů, tedy proměnných, se v předemném intervalu spolehlivosti nacházejí. Na základě výše uvedeného lze pak sestavit a kvantifikovat vícerozměrný regresní model:

$$\text{DPH} = -30,205 + 0,0547 \text{ HDP} + 2375,75 \text{ AVTR} - 0,03466 \text{ EA} - 1,61855 \text{ DRP} + 0,7526 \text{ NEZ} + \varepsilon$$

4.1.3 Verifikace modelu

Na základě výše uvedených výsledků následuje verifikace modelu. Verifikace modelu vychází z odhadnutého modelu a spočívá v jeho ověření statistické významnosti a ekonomické interpretovatelnosti. Verifikace modelu je soubor postupů, jejichž výstupem je konečný regresní model a jako taková je členěna na ekonomickou, statistickou a ekonometrickou verifikaci.

Ekonomická verifikace

Podstata ekonomické verifikace je komparace výchozího modelu s ekonomickou teorií a odhadnutými vlivy na vysvětlovanou proměnnou. Pokud znaménka odhadnutých koeficientů budou v souladu s východisky v rámci specifikace modelu,

budou naplněny podmínky kladené na ekonomickou verifikaci modelu a model se tam stává ekonomicky správný, tedy v souladu s ekonomickou teorií.

Odhadnuté znaménka koeficientů modelu se s ekonomickou teorií neshodují v případě domácí realizované poptávky a nezaměstnanosti. Na základě odhadnutého modelu by s rostoucí domácí realizovanou poptávkou klesal skutečný výběr DPH, což je v přímém rozporu s odhady a ekonomickou teorií. Rovněž znaménko u proměnné nezaměstnanost nevychází z ekonomické teorie, která je založena na logických a empirických východiscích. Na základě uvedeného odhadu by s růstem nezaměstnanosti rostl výnos daně z přidané hodnoty. V kolizi s ekonomickým výkladem je i znaménko u veličiny ekonomicky aktivních obyvatel, nicméně po odstranění proměnných domácí realizovaná poptávka a nezaměstnanost došlo v rámci metody nejmenších čtverců k nápravě znaménka a nově odhadnutý model a především jeho parametry tak splňují ekonomické požadavky na něj kladené.

Takto odhadnuté koeficienty u proměnných domácí realizovaná poptávka a nezaměstnanost nemohou být nadále relevantními a vypovídajícími faktory v modelu, který popisuje výnos daně z přidané hodnoty a proto s nimi nelze nadále počítat a využívat je k modelování. Ukazatele domácí realizovaná poptávka a nezaměstnanost budou pro účely vícerozměrného regresního modelu z tohoto modelu odstraněny. Dále v modelu nejsou zahrnuty žádné zpožděné vysvětlující proměnné. Nicméně na základě ekonomické teorie je zřejmé, že změny veličin se neprojeví okamžitě na výsledné hodnotě pozorovaného ukazatele. V oblasti daní je na tuto teorii kladen významný důraz a při sestavování a modelování inkasa DPH je právě zohledňován časový nesoulad mezi změnou sazby daně a jejím samotným výnosem. Pro účely vícerozměrného regresního modelu bude tedy v modelu zahrnuta zpožděná proměnná průměrná sazba DPH, aby byly naplněny podmínky kladené na ekonomickou verifikaci a model zároveň co nejvíce odpovídal skutečností a nárokům na něj kladeným.

Statistická verifikace

Předmětem statistické verifikace je ověření statistických vlastností již upraveného modelu a posouzení, zda odpovídají požadavkům kladeným na statistickou významnost a vypovídací schopnost.

Na základě kvantifikovaného modelu budou jednotlivé parametry, ale i celý model podrobeny statistickému testování, jehož účelem je zajištění významnosti koeficientů, celého modelu a ověření jejich interpretace v souladu s celkovými požadavky na vlastnosti vícerozměrného regresního modelu.

V návaznosti na odstraněné proměnné domácí realizovaná poptávka a nezaměstnanost, je model podroben opět metodě nejmenších čtverců.

Tab. 5 Hodnoty modelu pro statistickou verifikaci

Proměnná	Koeficient	t-podíl	p-hodnota	významnost
const	-870,788	-2,472	0,0269	**
HDP	0,0627	11,54	1,55E-08	***
AVTR _(t-1)	1259,22	2,243	0,416	**
EA	0,1443	1,956	0,0707	*

Zdroj: Výstup ze statistického softwaru GRETL, vlastní zpracování

Při testování modelu je třeba stanovit hladinu významnosti. Nejčastěji užívaná hladina významnosti je o hodnotě $\alpha = 0,05$, nicméně na základě výsledků metody nejmenších čtverců pro odhad ukazatele ekonomicky aktivní, je třeba v modelu počítat s hladinou významnosti o hodnotě $\alpha = 0,1$. Výše uvedená tabulka vymezuje kromě odhadnutých koeficientů také t-podíl, p-hodnotu a významnost parametrů modelu. Jedna hvězdička odpovídá průkaznosti na hladině o hodnotě 0,1, dvě hvězdičky na hladině 0,05 a tři hvězdičky na hladině 0,001. Veškeré proměnné v modelu plní stanovenou hladinu významnosti a proto je lze označit jako statisticky průkazné i s ohledem na výslednou p-hodnotu proměnným v modelu.

Dále jsou vybrány další statistiky modelu, které popisují jeho vlastnosti. Koeficient determinace vykazuje hodnotu 0,98 a adjustovaný koeficient determinace hodnotu 0,9757. Na základě výše uvedeného lze model označit jako silně průkazný, neboť model vysvětluje přibližně 98% variability.

Průkaznost celého modelu je testována rovněž F-testem za použití jeho p-hodnoty. P-hodnota F-testu byla vypočítána na hodnotu 3,89e-12, tedy nižší než stanovená hodnota významnosti $\alpha = 0,1$. Na základě této hodnoty lze zamítnout nulovou hypotézu o neprůkaznosti modelu. Model je tedy statisticky průkazný.

Ekonometrická verifikace

Verifikace regresního modelu z hlediska ekonometrického představuje testování modelu a ověření, zda jsou ekonometrické předpoklady splněny, tedy předpoklady klasického lineárního regresního modelu. Předpoklady klasického lineárního regresního modelu jsou správná specifikace modelu, absence multikolinearity, absence sériové nezávislosti (autokorelace) chybového členu, absence heteroskedas-

ticity, tedy přítomnost homoskedasticity chybového členu a normalitu rozdělení chybového členu.

Správnost specifikace modelu je testována RESET testem. Stanovením nulové hypotézy RESET testu o správné specifikaci modelu v návaznosti na porovnání výsledné p-hodnoty testu je možno nulovou hypotézu zamítnout, či nezamítnout. Ramseyovým RESET testem specifikace modelu na druhé a třetí mocniny byla vypočítána testovací statistika F-testu = 3,814 s p-hodnotou 0,0522. Model je dále testován RESET testem pouze na druhé mocniny s výslednou testovací statistikou F-testu = 3,228 s p-hodnotou 0,0957 a RESET testem pouze na třetí mocniny s výslednou testovací statistikou F-testu = 4,513 s p-hodnotou 0,0534. Na základě výsledku testu nelze nulovou hypotézu o správné specifikaci modelu zamítnout. Model je tedy správně specifikovaný a tím je tedy splněn předmětný předpoklad lineárního regresního modelu.

Detekce multikolinearity v modelu odhadnutém pomocí metody nejmenších čtverců značí porušení dalšího klasického požadavku kladeného na lineární regresní model. Multikolinearita znamená perfektní lineární korelaci vysvětlujících proměnných. Detekce multikolinearity lze provést faktory zvyšující rozptyl neboli VIF faktory. V případě, že výsledné VIF faktory vykazují hodnoty nad 10, v modelu se může objevit riziko multikolinearity. Výsledné VIF faktory u proměnné HDP o hodnotě 2,958, u proměnné AVTR o hodnotě 4,406, u proměnné EA o hodnotě 2,731 značí, že k výskytu multikolinearity v modelu nedochází. Absencí multikolinearity je splněn další klasický předpoklad regresního modelu.

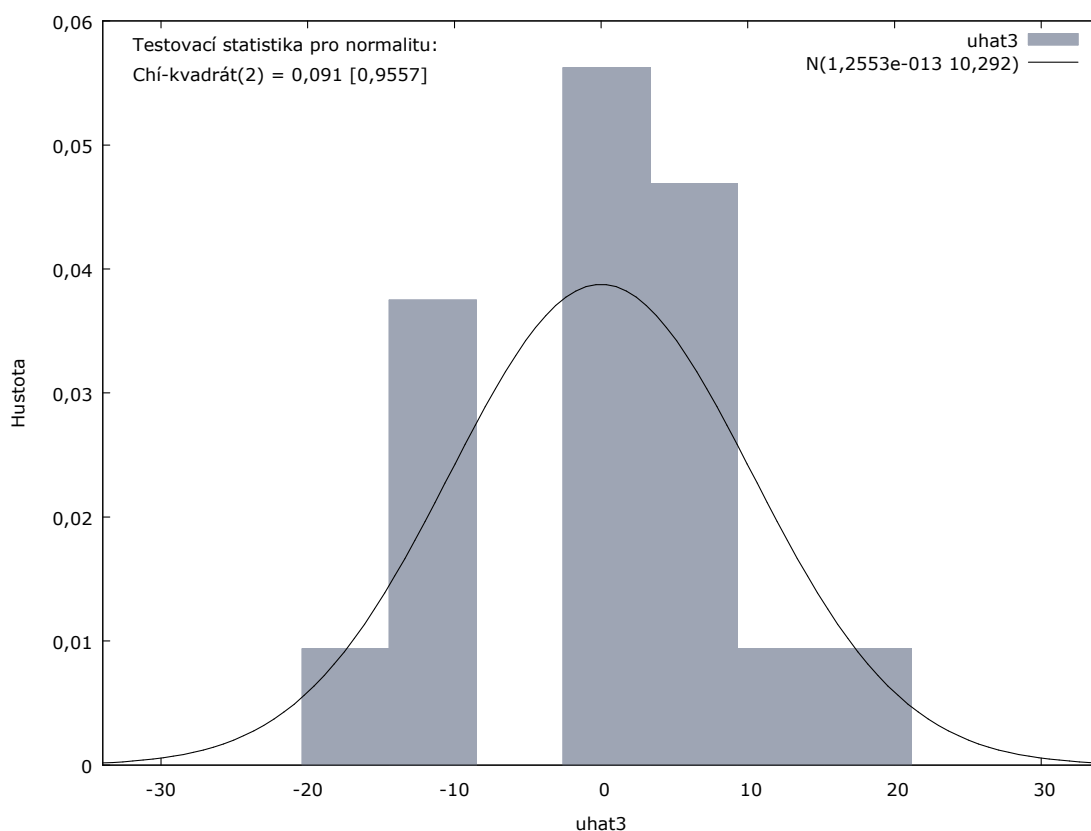
Dalším předpokladem lineárního regresního modelu je podmínka chybového členu s konstantním rozptylem, tedy detekce homoskedasticity. Porušením tohoto předpokladu dochází k detekci heteroskedasticity, která způsobuje, že odhady regresních parametrů získaných na základě metody nejmenších čtverců ztrácejí své důležité vlastnosti. Na základě stanovení nulové hypotézy o homoskedasticitě lze následně model testovat. Nejčastěji používané testy k detekci heteroskedasticity patří Whiteův test a Breusch-Paganův test. V případě White testu vychází testovací statistika $TR^2 = 13,898$ a p-hodnota testovací statistiky o velikosti 0,126. V rámci Breusch-Pagan testu je získána testovací statistika $LM = 4,251$ a p-hodnota testovací statistiky o velikosti 0,2356. Na základě obou testů lze tvrdit, že nulová hypotéza o homoskedasticitě se nezamítá. V modelu tedy nebyla detekována heteroskedasticita. A tímto je následně splněn předpoklad lineárního regresního modelu o neexistenci heteroskedasticity.

Dalším předpokladem je absence autokorelace, která se vyskytuje v naprosté většině případů pouze u modelů založených na časových řadách. Předpoklad pro

klasický lineární regresní model je skutečnost, že pozorování chybového členu jsou nekorelovaná mezi sebou samými a nedochází tedy k sériové korelaci. Detekce sériové korelace 1. řádu se provádí pomocí Durbinova-Watsonova testu. P-hodnota pak může nabývat hodnot od 0 do 4, přičemž hodnoty blízko nule značí pozitivní sériovou korelaci a hodnoty poblíž 4 naopak negativní sériovou korelaci. Pokud je výše p-hodnoty okolo hodnoty 2, pak lze s jistotou uvažovat o neexistenci autokorelace 1. řádu. P-hodnota Durbin-Watsonova testu v předmětném modelu nabývá hodnoty 1,194. Tato hodnota se nachází v pásmu, kdy o zamítnutí či nezamítnutí nulové hypotézy o neexistenci autokorelace, nelze jednoznačně rozhodnout. Pro následnou detekci autokorelace vyšších řádů je využito Ljungova-Boxova testu, kdy p-hodnota = 0,0821. Na základě výše uvedeného nelze zamítnout nulovou hypotézu o neexistenci sériové korelace v modelu. V modelu se tedy nevyskytuje sériová korelace.

Posledním testovaným předpokladem je normalita chybového členu. Pokud by rezidua neměla normální rozdělení, některé testy by vykazovaly nekorektní výsledky, např. v případě F-testu. Normalita chybového členu je testována pomocí Chí-kvadrát testu. P-hodnota Chí-kvadrát testu dosahuje výše 0,9557. Na základě tohoto lze dojít k závěru, že chybový člen má normální rozdělení. Další možný způsob jak testovat normalitu reziduí je z jejich grafického znázornění. Pokud průběh chybového členu vykazuje rozdělení, jako je obvyklé u normálního rozdělení, lze uvažovat o normalitě rezidua.

Graf č. 7 Graf normálního rozdělení



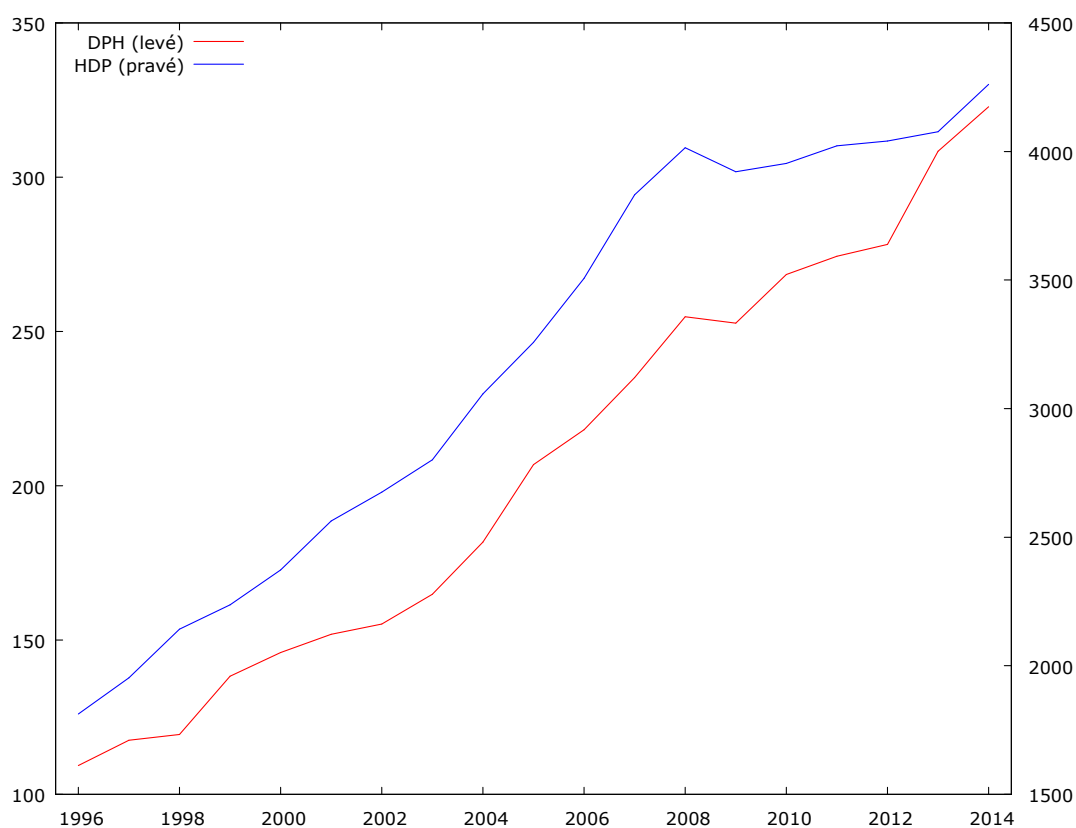
Zdroj: Výstup ze statistického softwaru GRETl, vlastní zpracování

Na základě výše provedené analýzy lze učinit závěr, že vícerozměrný regresní model splňuje veškeré předpoklady lineárního regresního modelu a model odhadnutý metodou nejmenších čtverců je tedy nejlepší možný. Následná interpretace modelu pak znamená jeho aplikaci na reálná data.

$$DPH = - 870,788 + 0,0627 HDP + 1259,22 AVTR_{(t-1)} + 0,1443 EA + \varepsilon$$

Výsledným modelem lze konstatovat, že při růstu hrubého domácího produktu o 1 mld. Kč dojde k růstu inkasa daně z přidané hodnoty o 0,0627 mld. Kč, tedy o 62,7 mil. Kč. Pozitivní vliv mezi HDP a výší inkasa DPH byl tedy tímto modelem potvrzen a výsledky se tedy shodují s ekonomickou teorií.

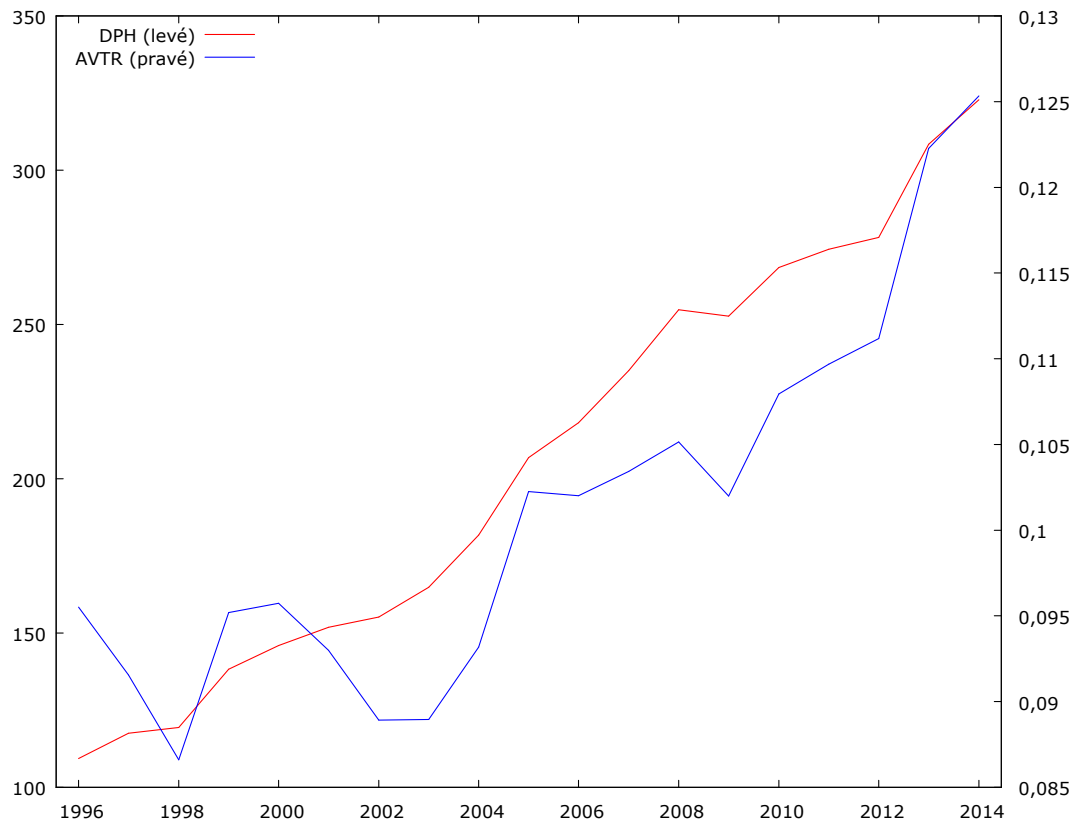
Graf č. 8 Vývoj inkasa DPH a HDP



Zdroj: Výstup ze statistického softwaru GRETL, vlastní zpracování

Následující vysvětlující proměnná je ve výsledném modelu zahrnuta průměrná sazba daně z přidané hodnoty zpožděná o jedno období. Na základě interpretace výsledného modelu lze učinit závěr, že pokud dojde k růstu průměrné sazby daně z přidané hodnoty o jednu jednotku v roce „t-1“, tedy jeden procentní bod, dojde k růstu inkasa DPH o 12,59 mld. Kč v roce „t“. Výsledný model rovněž potvrzuje pozitivní vztah mezi průměrnou sazbou DPH a jejím konečným výnosem pro státní rozpočet. Jistý časový nesoulad lze interpretovat tak, že před očekávaným zvýšením sazby DPH dochází k předzásobením v období, kdy je doposud v platnosti sazba nižší. Tedy k inkasu DPH nedochází promptně.

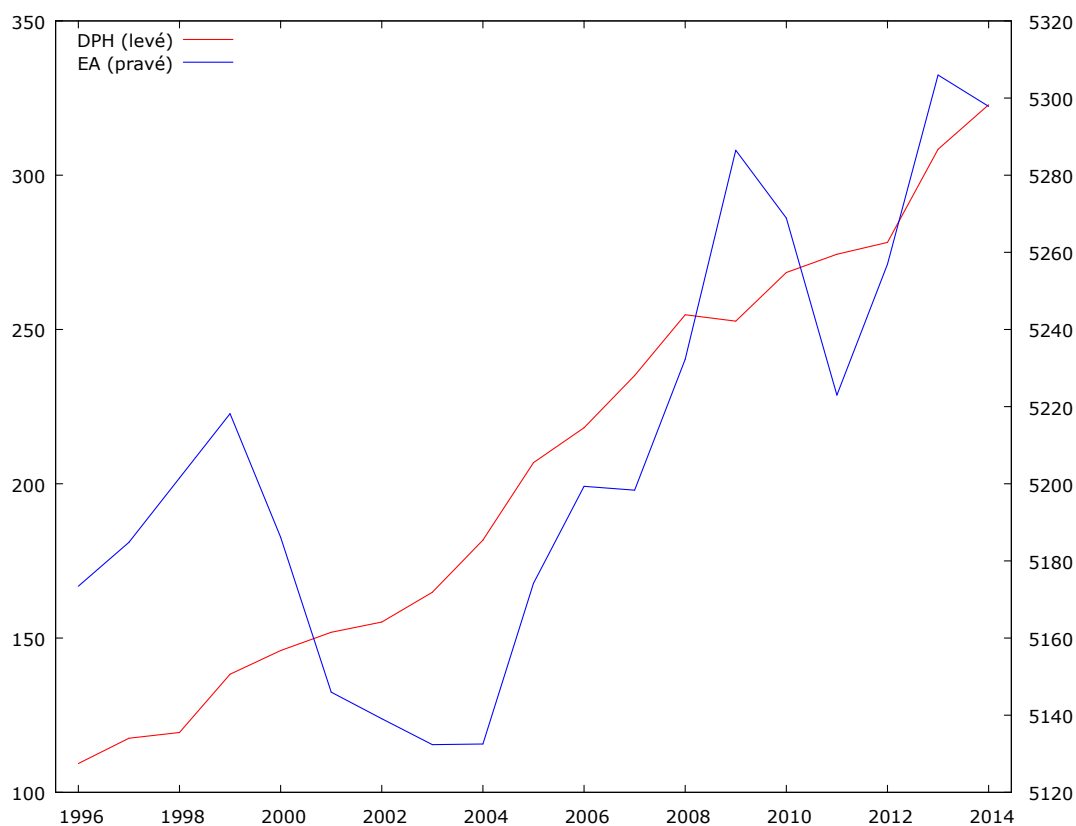
Graf č. 9 Vývoj inkasa DPH a průměrné sazby DPH



Zdroj: Výstup ze statistického softwaru GRETl, vlastní zpracování

Posledním faktorem ovlivňující výši inkasa DPH je ve výsledném modelu vyjádřen počet ekonomicky aktivních obyvatel nad 15 let. Model potvrdil pozitivní vztah mezi faktorem ekonomicky aktivních obyvatel a výší výběru DPH. Výsledný model lze interpretovat tak, že v případě, kdy dojde k růstu ekonomicky aktivních obyvatel nad 15 let o jednu jednotku, tedy o tisíc obyvatel, vzroste inkaso DPH o 144,43 mil. Kč.

Graf č. 10 Vývoj inkasa DPH a počet ekonomicky aktivních obyvatel



Zdroj: Výstup ze statistického softwaru GRETl, vlastní zpracování

4.2 Komparace úspěšnosti výběru DPH v České republice se státy Evropské unie

S růstem sazeb daní z důchodů, tedy osobních a firemních, ke kterému docházelo v poválečné Evropě a spolu s růstem nezaměstnanosti v druhé polovině 20. století, docházelo postupně k růstu významu nepřímého zdanění, především všeobecné daně ze spotřeby. V kontextu těchto ekonomických skutečností byl pak rozvíjen a postupně aplikován systém daně z přidané hodnoty na území dnešní Evropské unie.

Od 80. let tedy sílí názor k přenosu daňového břemene z oblasti přímého zdanění ke zdanění nepřímému. Napříč státy Evropy, dnešními členskými státy Evropské unie, docházelo k významné změně daňových mixů, kdy se do popředí nejsilnějšího a nejstabilnějšího zdroje příjmů dostávaly výnosy z daně z přidané hodnoty. Při přesunu zdanění z důchodů na spotřebu, zdůrazňují zastánci této struktury

daňového mixu argumenty obhajující růst nepřímého zdanění na úkor přímého. Přímé zdanění příjmů, převážně jeho progresivní forma, utlumuje ekonomickou činnost, odrazuje poplatníky od práce a snižuje hodnotu úspor. V oblasti daňových úniků jsou vyzdvihovány argumenty svědčící ve prospěch zdanění spotřeby, neboť realizace daňového úniku je náročnější. Výrazně silným důvodem k růstu zdanění spotřeby je i skutečnost, že toto zdanění není tak administrativně nákladné, než zdanění důchodů (Kubátová, 2010, str. 147).

Pro posouzení úspěšnosti výběru daně z přidané hodnoty v České republice a následnou komparaci se státy Evropské unie, se jeví za účelné využít relevantní údaje zveřejněné Evropskou komisí, OECD a dalšími oficiálními zdroji. Pro účely diplomové práce jsou zvoleny ukazatele dostatečně a nepochybně prokazující úspěšnost a celkovou efektivitu v rámci srovnání systému DPH napříč státy EU.

4.2.1 Daňová kvóta DPH

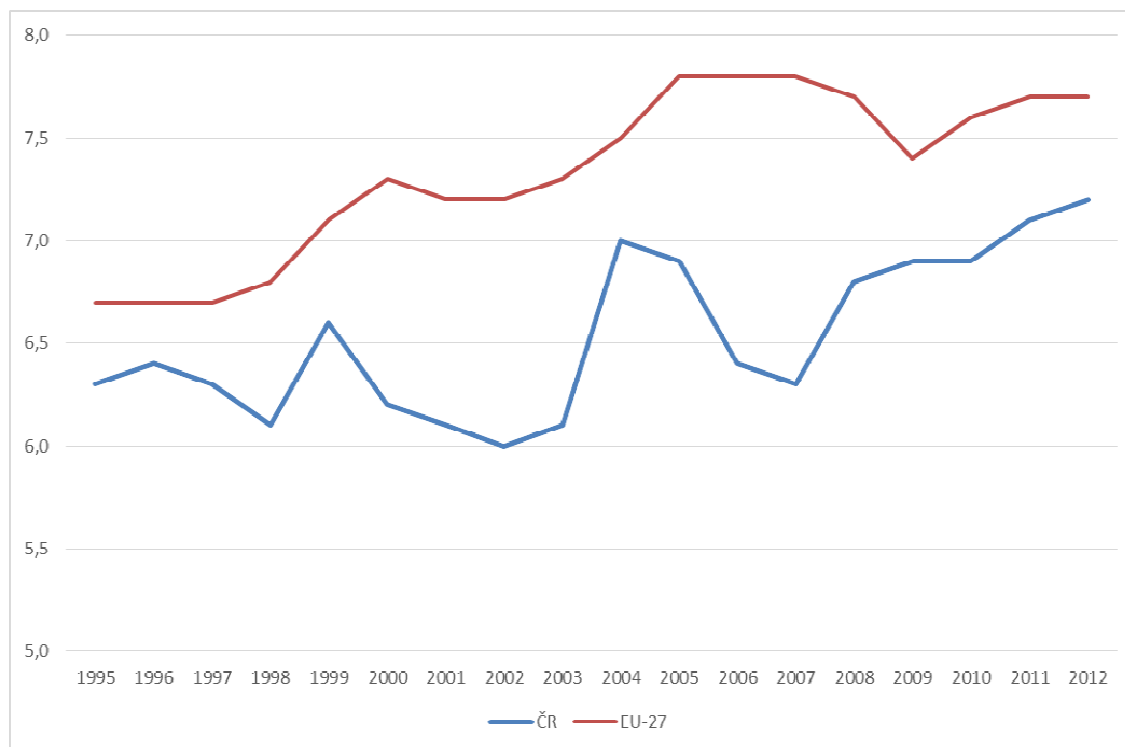
V souladu s výše uvedeným teoretickým základem je plně v souladu i reálný výkon hospodářské politiky v oblasti daní. Jistým a často mezinárodně využívaným indikátorem úspěšnosti výběru daně z přidané hodnoty se stal poměr mezi skutečně vybranou DPH a výkonu ekonomiky vyjádřeného hrubým domácím produktem, neboli daňová kvóta DPH. Tento poměr sehrává v daňové politice významnou roli, proto se dostává do popředí zájmů především v rámci EU. Evropská komise proto každoročně zveřejňuje průběžné daňové statistiky, v rámci kterých rovněž uvádí vývoj daňové kvóty DPH.

Daňová kvóta DPH se stala hojně využívaným makroekonomickým ukazatelem, především z hlediska mezinárodní komparace a jasné interpretovatelnosti. Daňová kvóta DPH tedy udává celkovou daňovou zátěž ve zkoumané ekonomice. Pro tyto účely je aplikována daňová kvóta DPH v rámci daňového zatížení daně z přidané hodnoty.

Daňová kvóta obecně lze vyjádřit dvěma způsoby. Jednoduchá daňová kvóta porovnává výnosy z daní a cel vůči hrubému domácímu produktu. Načež složená daňová kvóta zahrnuje včetně daní a cel také příjmy ze zdravotního a sociálního pojištění, které poměruje s hrubým domácím produktem (Dvořáček, 2012, str. 33).

Níže uvedený graf uvádí vývoj podílu výše vybrané daně z přidané hodnoty na HDP v procentech. Graf zobrazuje daňovou kvótu DPH v rámci České republiky a jako průměr v 27 státech Evropské unie, tedy Evropské unie vyjma Chorvatska, neboť neexistují oficiální statistiky Evropské komise za historická období a zařazením této země by v rámci modelu znamenalo jisté znehodnocení jeho vypovídající schopnosti a interpretovatelnosti.

Graf č. 11 Daňová kvóta DPH v EU a ČR, v období 1995 – 2012, v %



Zdroj: (Eurostat, Taxation trends in the European Union), vlastní zpracování

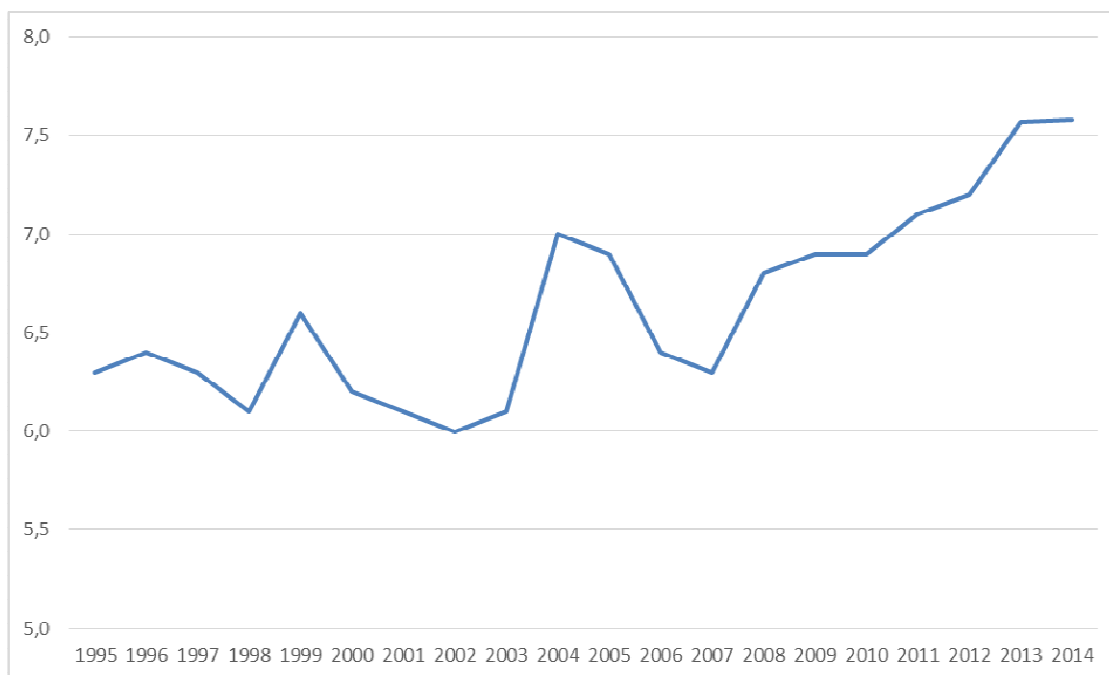
Graf vývoje daňové kvóty DPH jednoznačně potvrzuje současný trend v oblasti daňové politiky, tedy soustavný dlouhodobý růst významu daně z přidané hodnoty i přesto, že lze spatřovat jisté výkyvy. Vývoj ukazatele v rámci 27 států Evropské unie se vyznačuje nižší variabilitou, než je tomu v případě vývoje v České republice. Vývoj v rámci jednoho státu obvykle vykazuje extrémnější výkyvy, jež jsou způsobeny vývojem inkasa daně a HDP. V případě 27 států se tyto výkyvy kompenzují a udávají jeden průměr, což následně vysvětluje hladší průběh křivky.

Na grafu vývoje v Evropské unii lze sledovat postupný růst poměru DPH k HDP do roku 2007. Minimum daňové kvóty DPH v Evropské unii nabýval ve výchozím roce 1995 a to úrovně 6,7 %. Postupný růst se dostal do svého dosavadního maxima ve výši 7,8 % v letech 2005 až 2007, přestože v roce 2001 došlo k velmi mírnému propadu o 0,1 procentní bod. Jedná se především o období hospodářského růstu a období, v rámci kterého inkaso DPH nabíralo na svém významu. Ovšem s příchodem finanční krize, která vyústila v krizi ekonomickou, došlo ke zdatelnému propadu na hodnotu 7,4 % v roce 2009. Následně lze pozorovat opětovný ná-

růst ukazatele výběru DPH k HDP na výslednou hodnotu 7,7 % v roce 2012, což korespondovalo s ekonomickým vývojem.

Trend růstu významnosti DPH nadále roste, což koresponduje s výsledky daňové kvóty DPH, které byly vypočítány za roky 2013 a 2014.

Graf č. 12 Vývoj daňové kvóty DPH v ČR



Zdroj: vlastní zpracování

Daňová kvóta DPH jako podíl DPH na hrubém domácím produktu České republiky vykazuje dlouhodobý růstový trend. Poslední zveřejněná oficiální hodnota ze strany Evropské komise připisovala České republice daňovou kvótu DPH ve výši 7,2 % v roce 2012. Vlastními výpočty pak byla zjištěna daňová kvóta DPH ve výši 7,57 % pro rok 2013 a 7,58 % pro rok 2014. Tento výsledek nadále potvrzuje výše uvedený trend a to nejen pouze po stránce teoretické, ale i reálné hospodářsko – politické.

Silný růst daňové kvóty DPH v roce 2013 byl způsoben zvýšeným inkasem DPH o 30,2 mld. Kč oproti roku předcházejícímu, přičemž došlo k poklesu reálného hrubého domácího produktu o 0,5 %. Méně výrazný růst v roce 2014 byl způsoben opět faktory inkasa DPH a vývoje reálné ekonomiky. Přestože došlo k růstu inkasa

DPH o 14,4 mld. Kč, vývoj reálného hrubého domácího produktu vykazoval rovněž přírůstky, konkrétně šlo o růst ve výši 2 %. Takto silný pozitivní vývoj reálného HDP pak přímo ovlivnil nevýrazný nárůst daňové kvóty DPH.

4.2.2 Komparace inkasa DPH na daňových příjmech v rámci EU

V úvodu této subkapitoly byl popsán současný vývoj struktury daňového mixu převládajícího v ekonomikách Evropské unie, především v jeho struktuře, tedy snahou nahradit zdanění důchodu zdaněním spotřeby a to v kontextu argumentů zastánců zdanění spotřeby. Následující graf č. 13 znázorňuje podíl inkasa daně z přidané hodnoty na celkových daňových příjmech v 27 ekonomikách EU a České republiky separátně. Vývoj ukazatele v rámci jedné země, České republiky, rovněž vykazuje zvýšenou variabilitu oproti průměru 27 zemí, což bylo dostatečně zdůvodněno výše. Podíl inkasa DPH na celkových daňových příjmech se pak stává dalším relevantním indikátorem v rámci srovnání úspěšnosti výběru DPH v České republice a Evropskou unií, neboť přímo vyjadřuje důležitost této daně k plnění fiskálních závazků a představuje jasně vypovídající vztah determinující úspěšnost daňových systému v kontextu výnosů daně z přidané hodnoty.

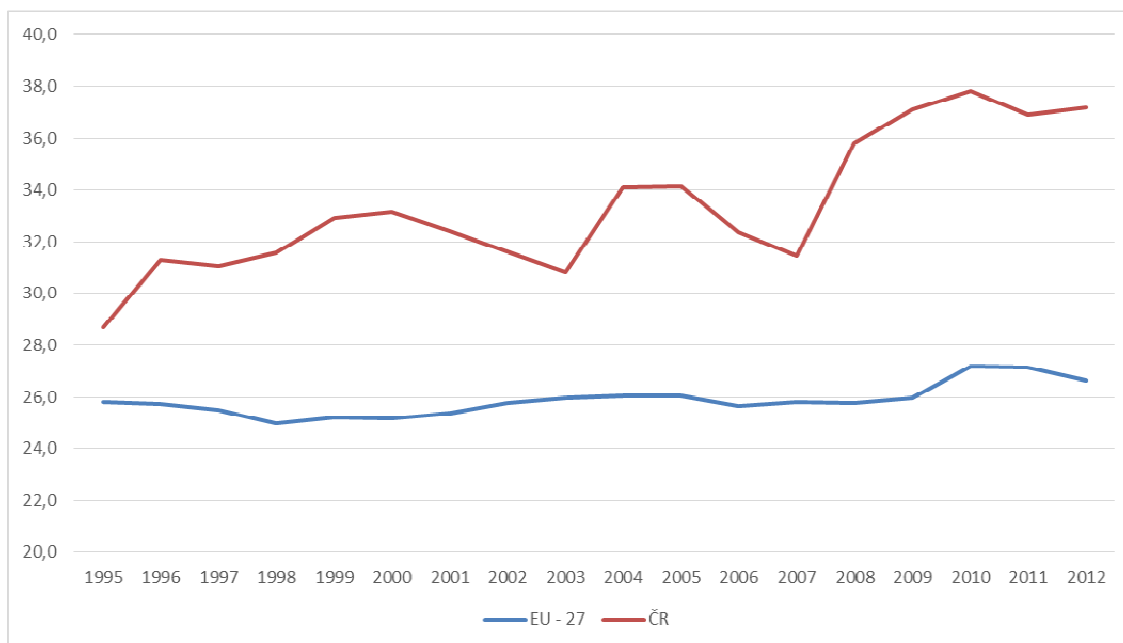
Výnosy z daně z přidané hodnoty vůči celkovým daňovým výnosům jsou vyšší v rámci České republiky, než je průměr 27 zemí EU, a to po celé sledované období, tedy od roku 1995 do roku 2012. Dlouhodobý trend pak rovněž ukazuje zvýšenou a nadále rostoucí důležitost DPH na celkových daňových příjmech veřejných rozpočtů a to v souladu s teoretickými východisky.

Rok 1995 se stal rovněž rokem, který vykazuje minimum podílu inkasa DPH na celkových daňových příjmech a to hodnot 28,7 % v ČR, načež docházelo k růstu tohoto podílu. Pro průměr Evropské unie představoval jednu z nižších hodnot v rámci sledovaného období, nicméně minima 25 % bylo dosaženo v roce 1998.

V rámci ekonomik Evropské unie je od roku 1998 znatelný růstový trend, který však není natolik významný. V roce 2005, tedy před poklesem podílu DPH na celkových daňových příjmech EU, dosahuje předmětný ukazatel hodnoty 26%, tedy růst o 1 p. b. Absolutního maxima v rámci ekonomik EU je pak dosaženo v letech 2010 a 2011, hodnoty 27,2 %.

V rámci České republiky je rovněž pozorovatelný růstový trend, však pouze dlouhodobý. Celkový vývoj je poznamenán krátkodobými strukturálními zlomy a významně zvýšenou variabilitou. Maxim je pak dosaženo v roce 2010 a to úrovně 37,8 %.

Graf č. 13 Podíl inkasa DPH na celkových daňových příjmech v EU a ČR v období 1995 – 2012, v %



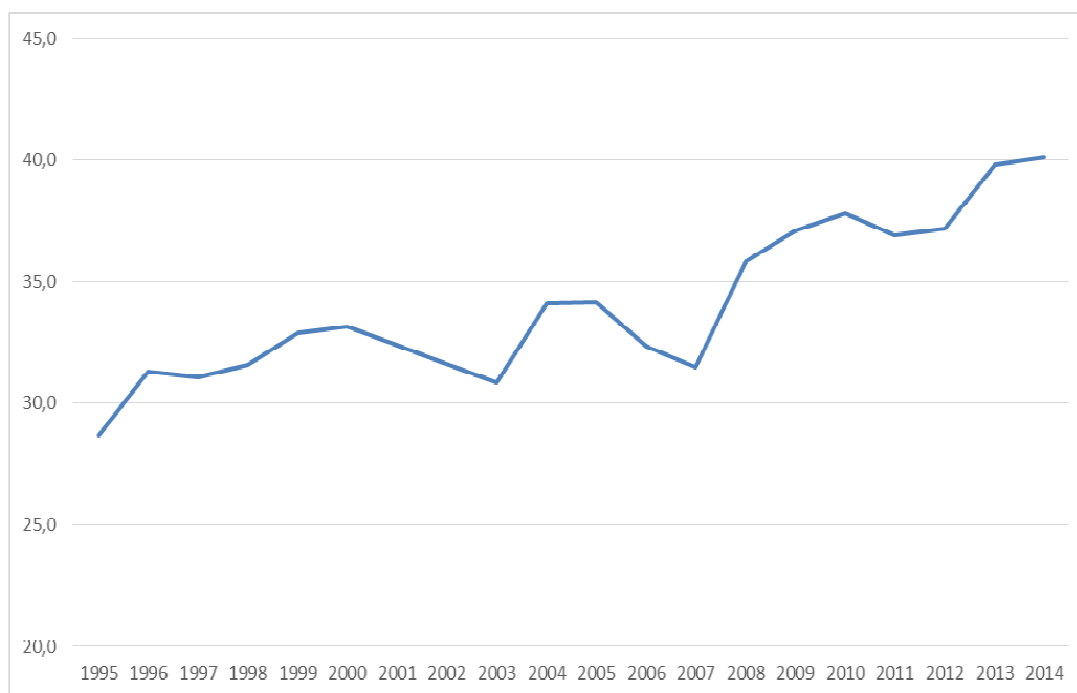
Zdroj: (Eurostat, Taxation trends in the European Union), vlastní zpracování

V kontextu současné ekonomické situace a pohledu jak ekonomů, tak i vykonavatelů reálné hospodářské politiky, lze pozorovat a předvídat další růst významu DPH v rámci výnosu veřejných financí a tedy jak k poměru k celkovým daňovým příjmům, tak i k hrubému domácímu produktu. Podpora zaměstnanosti a ekonomického růstu skrze změny struktury daňového mixu způsobuje především tlaky na snižování významu zdanění důchodů právě přes snížení ceny práce. Výhody zdanění spotřeby oproti zdanění důchodů, jsou natolik silné, že budou jistou dobu převažovat.

Výše uvedené lze následně prokázat dalším vývojem na aktuálních datech, které byly podrobeny analýze v kontextu vývoje ukazatele v rámci České republiky. Významnost daně z přidané hodnoty na daňových příjmech veřejných financí je nadále rostoucí, což prokazuje graf č. 14. Samotný poměr DPH vůči daňovým příjmům vzrostl od roku 2012 z 37,2 % na úroveň 39,8 % v roce 2013 a na úroveň 40,1 % v roce 2014. Samotný význam daně z přidané hodnoty, jejího celkového inkasa a faktorů, které na něj mají zásadní vliv, byl popsán v předchozí kapitole.

Na základě těchto výsledků lze konstatovat, že přes propad hrubého domácího produktu o 0,5 % v roce 2013, došlo ke skokovému nárůstu významu DPH oproti daňovým příjmům. Předmětný nárůst lze interpretovat růstem obou daňových sazeb DPH a jisté ztrátě na významnosti u daní přímých, které jsou silně determinovány ekonomickým vývojem.

Graf č. 14 Podíl inkasa DPH na celkových daňových příjmech ČR v období 1995 – 2012, v %



Zdroj: (Eurostat, Finanční správa ČR), vlastní zpracování

4.2.3 VAT Revenue Ratio

Efektivní a úspěšný daňový systém je takový, který zdaňuje přímo ty činnosti, které jsou jeho předmětem s minimální náročností tohoto systému. V oblasti daně z přidané hodnoty je v ideálním případě zdaněna veškerá přidaná hodnota v ekonomice. Ne vždy však dochází k optimálnímu zdanění a minimalizaci nákladů na správu daně. Jedním z úkolů daňové správy je tedy zefektivnění výběru daně a zjednodušení její administrativy v kontextu nákladnosti na výběr DPH.

Pro posouzení a komparaci úspěšnosti daňových systémů napříč Evropskou unií je v poslední době Evropskou komisí a OECD využíván makroekonomický ukazatel VAT Revenue Ratio (dále také jen „VRR“). Tento ukazatel efektivnosti daňo-

vých systémů poměřuje skutečný výnos DPH k výnosu teoretickému. Teoretický výnos je tak definován jako výnos daně v případě, kdy je veškerá spotřeba zdaněna pouze standardní sazbou, přičemž výběr daně by se stal plně efektivní. V tomto případě, kdy nedochází k únikům na dani z přidané hodnoty, se výsledná hodnota ukazatele VRR rovná 1. Jednalo by se tedy o nejúspěšnější daňové systémy s absolutní efektivitou. Podmínkou tedy je neexistence daňových zvýhodnění typu snížených sazeb, nulových sazeb, osvobození od daně. Výsledná spotřeba by tedy byla zdaňována jednou základní sazbou.

Z výše uvedeného vyplývá, že ukazatel VRR tedy poměřuje nejen velikost podvodů na dani, ale rovněž i celkovou efektivitu daňového systému právě díky komparaci stavu optimálního se stavem skutečným.

Makroekonomický indikátor VRR tedy ve svém konečném vyjádření zohledňuje rovněž i komplikovanost daňového systému DPH včetně existujících výjimek a nekonceptních struktur, respektování daňových zákonů, jejich následné dodržování a také vztah a ochotu obyvatel dané zkoumané země daň z přidané hodnoty přiznat a zaplatit. Všechny tyto faktory silně ovlivňují celkovou hodnotu ukazatele VRR a v rámci jeho interpretace je třeba brát na tyto ohled.

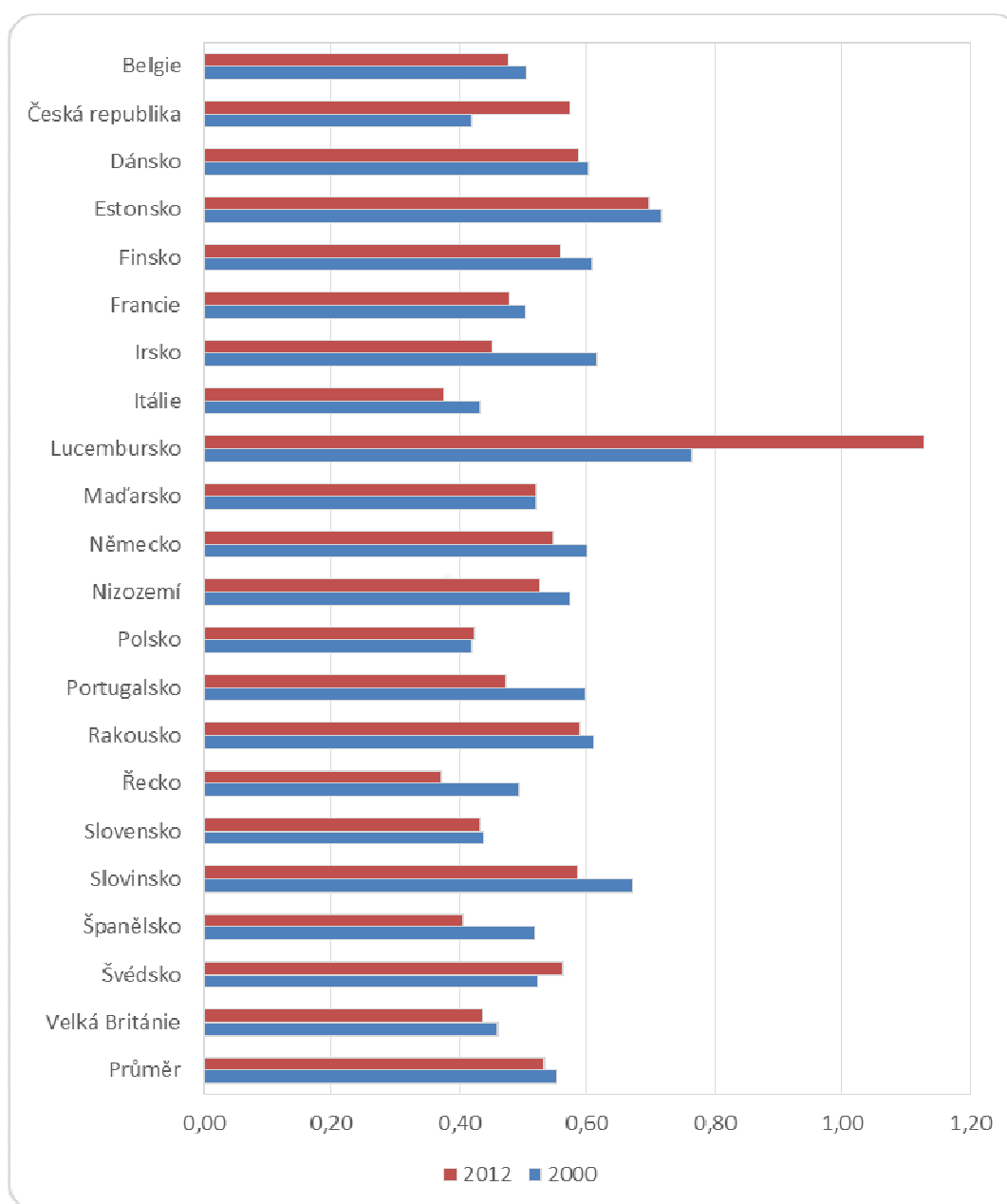
Tento výkonnostní ukazatel, je pro připomenutí, vypočítán podle následujícího vzorce:

$$VRR = \frac{VR}{(FCE - VR) \cdot r}$$

Ve jmenovateli vzorce pro výpočet VRR jsou výdaje na konečnou spotřebu očištěny od skutečných výnosů daně z přidané hodnoty. V národním účetnictví jsou totiž výdaje na konečnou spotřebu uvedeny v konečných cenách, tedy cenách zahrnující i DPH (OECD, 2014).

Níže uvedený graf poskytuje informace o výši ukazatele VRR v letech 2000 a 2012 ve vybraných zemích Evropské unie. Na základě tohoto pak lze provést komparaci nejen napříč státy EU, ale i z časového hlediska, tedy vývoje ukazatele VRR v čase. Z grafu je patrný především různorodý a značně variabilní vývoj ukazatele VRR, neboť v každé sledované zemi na předmětný ukazatel působily jednotlivé vlivy výrazně odlišně.

Graf č. 15 VAT Revenue ratio v zemích EU v letech 2000 a 2012



Zdroj: (OECD 2014), vlastní zpracování

Z grafu je ihned patrný významný nárůst ukazatele VRR v Lucembursku, kdy jeho hodnota vzrostla z roku 2000, tedy z hodnoty 0,76, na hodnotu v roce 2012 dosahující výše 1,13, což je zjevně nad maximum, které bylo uvedeno výše. V tomto případě se jedná o výjimku, která za jistých okolností může nastat.

Vzorec pro výpočet je totiž koncipován pro rezidenty. Konkrétně jsou ve jmenovateli udávány výdaje na konečnou spotřebu rezidentů. V čitateli jsou však zahrnuty veškeré výnosy DPH za daný rok v dané ekonomice. Výnosy z DPH však plynou i od nerezidentů. Proto v případě, kdy se na celkovém výběru DPH ve značné míře podílejí i nerezidenti, může pak indikátor VRR dosahovat dokonce i hodnot, vyšších než 1. Výše uvedenou situaci lze chápat jako jisté omezení tohoto ukazatele, nicméně v globálním kontextu nikoliv významné.

Dále je z grafu patrné, že se hodnoty ukazatele VRR vyvíjely v evropských zemích rozlišně. Průměr pro tyto země klesl z hodnoty 0,55 v roce 2000 na hodnotu 0,53 v roce 2012. Na tomto poklesu se nejvíce podílelo Irsko a to o hodnotu 0,17, tedy z hodnoty 0,62 na hodnotu 0,45. Mezi další státy s výrazným poklesem VRR se řadí Portugalsko, jemuž VRR kleslo z hodnoty 0,6 na hodnotu 0,47, Řecko z hodnoty 0,49 na hodnotu 0,37 a Španělsko z hodnoty 0,52 na hodnotu 0,41. Jedná se tedy výhradně o státy, které prošly, případně nadále procházejí výraznou ekonomickou krizí spojenou s poklesem výkonu ekonomiky a značného nárůstu nezaměstnanosti. Všechny tyto faktory pak mají vliv na stav výběru daní obecně, jistý odpor k jejich placení a ochotu podstoupit riziko daňového úniku.

Z grafu jsou tedy i zřejmé ty země, které zlepšily svoji hodnoty ukazatele VRR, kdy se jedná pouze o tyto tři. Již zmíněné Lucembursko, dále Česká republika, které vzrostl VRR z hodnoty 0,42 na hodnotu 0,57 a Švédsko s mírným růstem VRR z hodnoty 0,52 na hodnotu 0,56.

Z výše uvedeného je tedy zjevné, že hodnota ukazatele VRR od roku 2000 do roku 2012 výrazně poklesla napříč státy Evropské unie. Tento průměrný pokles však zpomalil extrémní případ Lucemburska. Pokud by tedy bylo Lucembursko vyňato ze statistiky, změna ukazatele VRR by vykazovala hodnotu $-0,04$. Navzdory evropskému trendu však ukazatel VRR v rámci České republiky vykazuje znatelný přírůstek o 0,15.

Následným výpočtem byl pro roky 2013 a 2014 zjištěn ukazatel VRR. V rámci sledovaného období roku 2013 vzrostl ukazatel VRR z 0,57 na 0,61. V roce 2014 pak dosahoval hodnoty 0,63. Jedná se tedy o pokračování v trendu růstu ukazatele VRR, což odráží růst výkonnosti systému DPH v České republice. S růstem ukazatele VRR tedy poroste i čistota systému DPH a skutečný výnos z této daně se pak bude postupně přibližovat výnosu ideálnímu.

4.2.4 Komparace úspěšnosti výběru DPH metodou VAT gap

V literární rešerši byla nastíněna problematika a metodika VAT gap včetně její reálné aplikace v rámci ekonomik Evropské unie, kdy byla Evropskou komisí oslovena poradenská společnost Reckon LLP.

Novější studie vypracovaná Centrem pro sociální a ekonomický výzkum (CASE 2013) rozšiřuje dosavadní studii Reckon LLP o nově vstupující státy do Evropské unie, tedy o Rumunsko a Bulharsko. Přínos studie CASE (2013) rovněž spočívá v aktualizaci dat a zpřesnění postupů při výpočtu VAT gap. Zpřesněním výsledků a vstupních dat bylo dosaženo především v oblasti zvýšené spolupráce a angažovanosti mezi členskými státy, které poskytly ke zpracování studie detailnější informace a parametry.

Studie byla zveřejněna v září roku 2013 a zahrnuje tedy 26 států Evropské unie a rozšiřuje výpočty na období let 2000 až 2011, což umožňuje efektivní komparaci s relativně aktuálními, či novými výsledky studie. Závěry studie uvádí, že daňové úniky na dani z přidané hodnoty tvoří přibližně 1,5 % vůči hrubému domácímu produktu EU, tedy přibližně 193 mld. EUR. Studie následně uvádí, že do výpočtu VAT gap nebylo zahrnuto Chorvatsko, které vstoupilo do Evropské unie v červenci 2013 a Kypr z důvodu komplexní revize národních účtů (Case 2013).

Metoda stanovení a konečného výpočtu výše VAT gap studií CASE (2013) byla sestavena obdobnou metodou, jako od poradenské společnosti Reckon LLP, tedy metodou shora dolů (top – down). Předmětná metoda využívá makroekonomických údajů získaných z národních účtů. Následně dochází k vyjádření teoretické výše vybrané daně a daně reálně inkasované (CASE 2013).

Tab. 6 Studie výše VAT Gap v zemích Evropské unie v roce 2011 (v mil. EUR)

Členský stát	Skutečné inkaso DPH	Teoretické inkaso DPH	VAT Gap	Podíl VAT Gap vůči teoretickému výběru DPH (%)	VAT Gap vůči HDP (%)
Belgie	26 021	30 991	4 970	16	1,3
Bulharsko	3 352	3 956	604	15	1,6
Česká republika	10 994	15 235	4 241	28	2,7
Dánsko	23 869	26 436	2 566	10	1,1
Estonsko	1 363	1 664	301	18	1,9
Finsko	16 915	19 746	2 831	14	1,5
Francie	140 506	172 739	32 233	19	1,6
Irsko	9 782	10 890	1 108	10	0,7
Itálie	98 557	134 691	36 134	27	2,3
Litva	2 444	3 795	1 352	36	4,4
Lotyšsko	1 368	2 322	954	41	4,7
Lucembursko	2 690	3 242	551	17	1,3
Maďarsko	8 516	12 216	3 700	30	3,7
Malta	520	541	21	4	0,3
Německo	189 920	216 830	26 910	12	1,0
Nizozemí	41 610	45 622	4 012	9	0,7
Polsko	29 843	35 253	5 410	15	1,5
Portugalsko	14 235	16 999	2 764	16	1,6
Rakousko	23 447	26 915	3 468	13	1,2
Rumunsko	11 412	21 760	10 348	48	7,9
Řecko	15 027	24 790	9 763	39	4,7
Slovensko	4 711	7 484	2 773	37	4,0
Slovinsko	3 049	3 375	326	10	0,9
Španělsko	56 547	71 744	15 197	21	1,4
Švédsko	36 610	37 542	932	2	0,2
Velká Británie	130 577	150 064	19 487	13	1,1

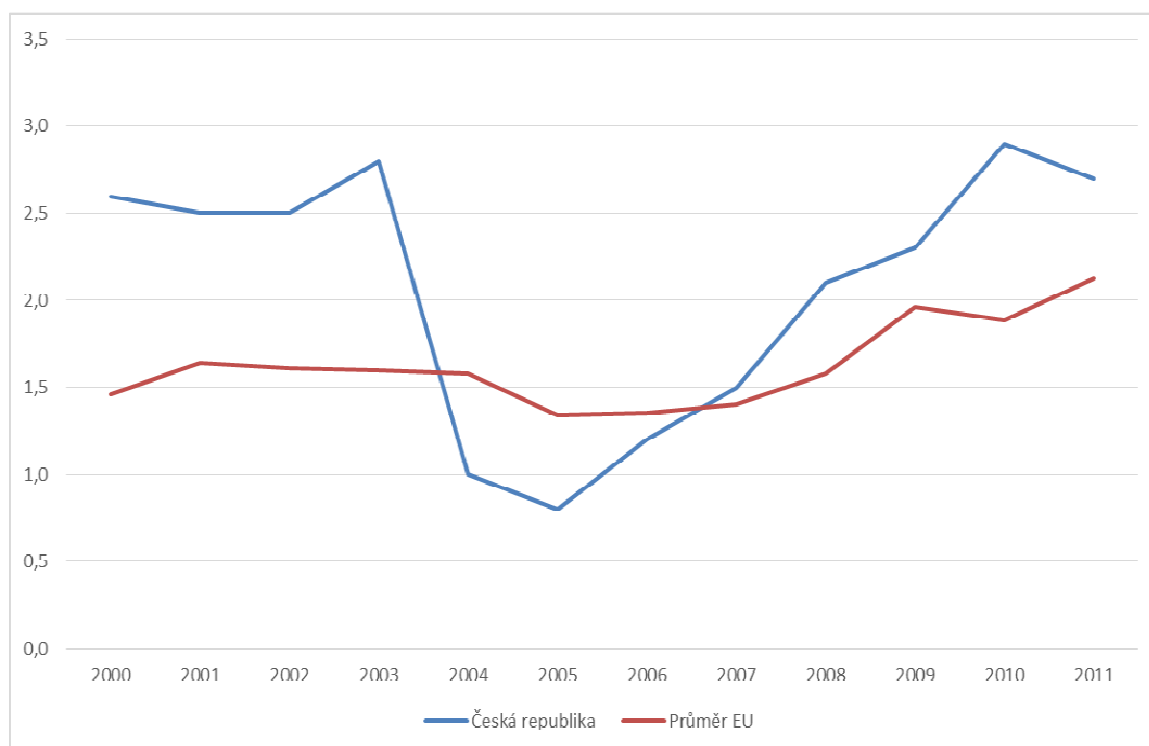
Zdroj: (CASE 2013), vlastní zpracování

Výše uvedená tabulka znázorňuje výsledky za rok 2011, které byly vypracovány na základě studie CASE (2013). Výsledkem studie je průměrná hodnota VAT Gap v rámci Evropské unie, která dosahuje 1,5 % vůči HDP EU. Nejvyšší relativní vyjádření hodnoty VAT Gap dosahují státy Rumunsko (7,9 %), Lotyšsko a Řecko

(4,7 %), Litva (4,4 %) a Slovensko (4 %). Česká republika, s VAT Gap o výši 2,7 %, se řadí na výsledné 7. místo.

Naopak státy, které ze studie vyšly s výsledkem, který lze považovat za úspěšný, přinejmenším v porovnání v rámci ekonomik Evropské unie, pro které byla předmětná studie vypracována, se řadí Švédsko (0,2 %), Malta (0,3 %), Nizozemí a Irsko (0,7 %) a Slovinsko (0,9 %).

Graf č. 16 Vývoj VAT Gap jako podíl na HDP v České republice a EU v %, 2000 – 2011



Zdroj: (CASE 2013), vlastní zpracování

Výše uvedený graf znázorňuje vývoj ukazatele VAT Gap jako podílu na HDP v České republice a v Evropské unii, dle analýzy CASE (2013). Jedná se o vypočtené roční průměrné hodnoty VAT Gap.

Vývoj ukazatele VAT Gap je v rámci srovnávaných oblastí zjevně odlišný. Nicméně zvýšená variabilita pozorování ukazatele v rámci jednoho státu již byla vysvětlena výše. Však jistý společný trend lze pozorovat a to trend růstový od roku 2005.

Obě vývojové křivky nabývají nejnižších hodnot v roce 2005, tedy hodnoty 0,8 % v rámci České republiky a hodnoty 1,3 % v Evropské unii. K 1. květnu 2004 vešel

v účinnost zákon o dani z přidané hodnoty a v roce 2005 prošel rozsáhlou novelizací. Tyto legislativní změny a z počátku jistá a důkladná neznalost tohoto zákona spolu s růstem plátců daně z přidané hodnoty způsobené snížením hranice obratu pro plátcovství DPH, se tedy zjevně projeví v možnostech využívání tzv. optimalizace daňové povinnosti a realizaci daňových podvodů. Dalším vysvětlením nízké hodnoty VAT Gap je skutečnost, že došlo ke snížení základní sazby DPH z 22 % na 19 %.

Následující roky vykazují významný nárůst hodnot i přes to, že v předmětném období docházelo k růstu hrubého domácího produktu. Tento trend lze vysvětlit určitěmu přizpůsobení se legislativním změnám a následně o zvýšenou ochotou podstoupit riziko daňového podvodu. Tedy nárůst VAT Gap byl významnější, než samotný růst HDP. Tyto silné faktory, dominující v prostředí České ekonomiky, se pak nemohly toliko podepsat na vývoji ukazatele v rámci celé Evropské unie.

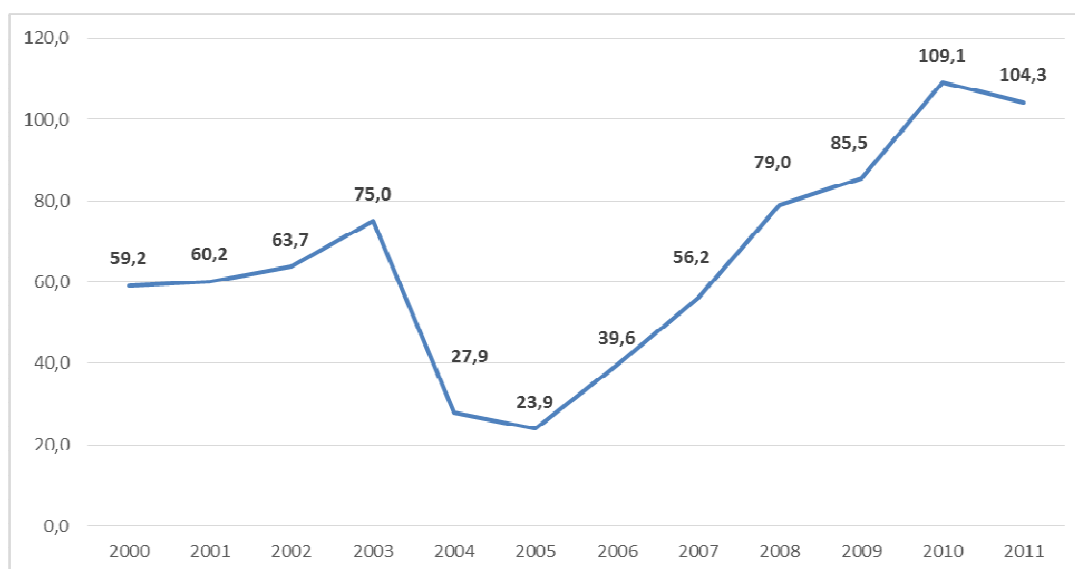
Pozorovatelným zlomem ve vývoji ukazatele se stalo období, kdy v Evropě naplno vypukla finanční a následně i ekonomická krize. V letech 2008 a 2009 dochází k jistému a pozvolnému zpomalení ve vývoji v rámci ČR. Tento vývoj lze připsat růstu snížené sazby daně z přidané hodnoty z 5 % na 9 %.

V rámci průměru EU jsou však v tomto období roku 2009 vykazování doposud nejvyšší hodnoty. Příčinou je útlum výkonu ekonomik v EU, přičemž k útlumu daňových úniků, které se podílejí na hodnotě VAT Gap, nedocházelo, případně nedocházelo tak intenzivně.

Hodnoty ukazatele VAT Gap vůči hrubému domácímu produktu jsou v rámci České republiky nejvyšší v roce 2010. Přestože v roce HDP vzrostl o 2,3 %, silný nárůst rovněž zaznamenal ukazatel VAT Gap, což je způsobeno značným nárůstem daňových podvodů na DPH, které byly rovněž stimulovány zvýšením obou sazeb daně o jeden procentní bod.

Pro účely hodnocení daňové mezery na DPH je následně provedena její kvantifikace pomocí níže uvedeného grafu, který znázorňuje konkrétní hodnoty VAT Gap v rámci České republiky a to vývojem časové řady za období od roku 2000 do roku 2011.

Graf č. 17 Vývoj VAT Gap v České republice za období 2000 – 2011, v mld. Kč



Zdroj: (CASE 2013), vlastní zpracování

V úvodní části sledovaného období zaznamenala Česká republika rostoucí trend ve vývoji daňové mezery, na což byla rovněž upozorňována ve studii CASE (2013). Následně došlo k propadu výše daňové mezery, kdy v roce 2005 dosahovala svého minima 23,9 mld. Kč. Předmětný zřetelný vývoj ukazatele lze připsat snížení základní sazby daně z přidané hodnoty z 22 % na hodnotu 19 %. Snížení daňové zátěže bývá zpravidla doprovázeno se snížením daňových úniků, ochoty daň přiznat a zaplatit a obecně ke snížení daňového odporu v oblasti daňové morálky.

Následující období je charakteristické růstem daňové mezery. Růst daňové mezery lze připsat postupnému růstu daňové zátěže v oblasti zvyšování daňových sazeb a rovněž zpomalením ekonomického růstu v roce 2008 a ekonomickou recesí v roce 2009.

4.3 Změny a doporučení vedoucí k efektivnějšímu výběru DPH a omezení daňových úniků

Problematika daňových podvodů na DPH dosahuje významných rozměrů, které přímo ovlivňují fungování trhu a mají významný vliv na výkon hospodářské politiky. Daňové podvody na DPH nabývají, dle Nejvyššího kontrolního úřadu, hodnot nad 100 mld. Kč, konkrétně za rok 2013 byly vyčísleny na 105 mld. Kč. V dnešní době, která je determinována propojeností celého jednotného trhu a rostoucí globalizací, není možné a účinné, aby proti daňovým podvodům, které nabývají rozměrů rozsáhlých organizovaných skupin, bojovaly členské země jednotlivě, ale je účelné bojovat a potírat daňové úniky na úrovni úzké spolupráce států Evropské unie.

Na úrovni Evropské unie již bylo realizováno mnoho opatření v boji proti daňovým únikům. V této kapitole však budou nastíněny a podrobněji rozvedeny konkrétní mechanismy, jejichž účelem je systematické potírání úniků na DPH, přičemž mnohé další se staly předmětem literární rešerše. Následně pak budou navrženy vlastní poznatky a návrhy, které autor považuje za účelné.

4.3.1 Klientský přístup daňové správy

V rámci klientského přístupu správy daní připravovalo Ministerstvo financí České republiky od června 2005 dlouhodobou koncepci „Modernizace daňové správy.“ V rámci koncepce byly sestaveny čtyři pracovní týmy, za účelem vybudování moderní a vysoce efektivní daňové správy. Cílem modernizace daňové správy je stav, kdy daňová správa poskytuje prostřednictvím kompetentních úředníků kvalitní služby.

Pracovní týmy byly tvořeny z uznávaných odborníků Ústředního finančního a daňového ředitelství a územních finančních orgánů. Předmětem činnosti expertních týmů byly následující oblasti (MFČR: Modernizace daňové správy, 2006, [online]):

- Organizační struktura a zefektivnění vnitřních procesů
- Služby daňovým poplatníkům a komunikace s veřejností
- Posílení prosazování a uplatňování daňových zákonů
- Efektivní management zdrojů v daňové správě

Takto dosažený stav se stává předpokladem pro výraznou efektivitu a důvěryhodnost daňové správy vzhledem k daňovým subjektům. Na základě výše uvedeného je pak vytvořeno prostředí pro dobrovolné plnění daňových a jiných zá-

konných povinností ze strany daňových subjektů vůči správci daně a s ohledem na provázanost a odbornou způsobilost úředních osob pak dochází k její vyšší propojenosti. V rámci modernizace daňové správy je rovněž kladen důraz na konzultační a poradenskou činnost správce daně a zvýšení komunikativnosti vzhledem k daňovým subjektům.

Ministerstvem financí České republiky byl v únoru 2006 zveřejněn výstup expertních týmů v rámci programu „Modernizace daňové správy“. Hlavními body této dlouhodobé koncepce jsou:

- Nová organizační struktura (dle funkcí nebo dle typu poplatníků). Trend OECD – podle funkcí daňové správy, důraz na služby daňovým subjektům, posílení kontrolních funkcí, vyhledávání rizikových subjektů; nejnovější trend – podle typů poplatníků.
- Nastavení jasných řídicích linií a efektivní koordinace mezi jednotlivými funkcemi daňové správy
- Centrální automatizované zpracování rutinních operací a standardních podání poplatníků (registrace, zpracování podání a plateb, vyměřovací řízení, péče o účty klientů, výběr nedoplatků)
- Povinná elektronická komunikace
- Zvýšení efektivity využitím synergií s jinými správními úřady (alespoň v některých funkcích, aby se nedublovaly)
- Zlepšení plnění úkolů daňové správy (daňová kontrola, sběr informací o poplatnících, interní kontrola, výběr daňových nedoplatků)
- Efektivní management zdrojů
- Klientský přístup k poplatníkům
- Zjednodušení plnění daňových povinností (jednoduchá e-komunikace, inteligentní e-formuláře, apod.; automatizovaný přístup k vlastním údajům a stavu osobního daňového účtu)
- Zlepšení kapacity pro identifikaci obcházení či neplacení daní
- Posílení kapacity kontrol finančních úřadů (efektivní plánování kontrol, sběr informací, metodologie vedení kontroly, zaměření kontroly)
- Speciální útvary na správu a kontrolu důležitých poplatníků a poplatníků ve specifických odvětvích (finanční instituce, energetika, zemědělství)
- Zabezpečení lepší úrovně odměňování, které bude odpovídat náročnosti práce zaměstnanců územních finančních orgánů

(MFČR: Modernizace daňové správy, 2006, [online])

Daňová správa každoročně zveřejňuje průběžné plnění výše uvedených cílů v rámci svých výročních zpráv.

Podstatnými znaky ve vývoji modernizace státní správy se stala aplikace Etického kodexu Finanční správy a zavedení Firemní kultury Finanční správy. Značnou informační hodnotu mají zveřejňované daňové pokyny řady D, jež umožňují orientaci a interpretaci daňových výkladů, především z metodického pohledu Generálního finančního ředitelství.

4.3.2 Automatická výměna informací

Vzhledem k rozsahu problematiky daňových úniků a v kontextu snahy o jejich důsledné potírání je zjevné, že pravomoci a samotná realizace boje proti daňovým únikům nemůže být ponechána pouze v kompetenci národních států a je třeba zajistit komplexní provázanost jednotlivých daňových správ napříč státy Evropské unie.

Vzhledem ke skutečnosti, že význam daně z přidané hodnoty na fiskální úrovni neustále roste, a vzhledem k rozsáhlé hospodářské a fiskální újmě založené na výpadku příjmů způsobených daňovými úniky, se rozhodla Rada Evropské unie implementovat směrnici č. 2008/117/ES, za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněním uvnitř Společenství.

Důvody přijetí předmětné směrnice jsou ve formě překážek a nedostatků systému DPH uvnitř Společenství a systému výměny informací o dodání zboží uvnitř Společenství, které brání realizovat aktivní a promptní boj proti daňovým únikům. Ve věci výměny informací se jedná o významnou časovou prodlevu mezi uskutečněním zdanitelného plnění a výměnou informací v systému DPH. Aby byl boj proti daňovým únikům účinný a efektivní, bylo třeba docílit stavu, kdy správce daně v každém členském státě, ve kterém daňová povinnost vznikla, obdržel informace o dodání zboží v rámci Společenství ve lhůtě nepřesahující jeden měsíc. Na základě takto důsledné a rychlé výměny informací o dodání zboží lze provést tzv. křížovou kontrolu informací. Další podmínkou je, aby odběratel a dodavatel přiznaly předmětné zdanitelné plnění ve stejném zdaňovacím období prostřednictvím jednoduchých administrativních úkonů založených na elektronických postupech (směrnice rady 2008/117/ES, 2008, [online]).

Podstatou automatické výměny informací mezi správci daně jednotlivých členských států je zdokonalení a zefektivnění postupů a kontroly především toků zboží na území Evropské unie a potírání daňových úniků ve věci vyhýbání se daňové povinnosti.

4.3.3 Mechanismus rychlé reakce

Převod povinnosti přiznat a odvést daň při přeshraničních a vybraných domácích zdanitelných plnění, je na straně příjemce tohoto plnění, tedy osoby, které byla služba poskytnuta, případně zboží dodáno. Režim přenesení daňové povinnosti jsou povinni aplikovat daňové subjekty v rámci vybraných rizikových zdanitelných plnění.

V kontextu tuzemské právní úpravy ZDPH jsou předmětem přenesení daňové povinnosti zdanitelná plnění v oblasti stavebních a montážních prací spadající do klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43. Dále jsou to plnění, jejichž předmětem jsou obchodní transakce s vybranými zemědělskými komoditami, zlatem a vybranými kovy, odpady, emisními povolenkami a elektronikou.

S rostoucími dopady daňových úniků a vzhledem k rychle se rozvíjejícím podvodným jednáním v rámci poskytování služeb, jež jsou dynamické ve srovnání s obchodem se zbožím, došlo k rozhodnutí Evropské komise o vytvoření Mechanismu rychlé reakce. Mechanismus rychlé reakce si neklade za cíl nahradit doposud platnou strukturu výjimek, nýbrž doplnit systém o reakci na specifické podvodné jednání v jednotlivých sektorech hospodářství, který má odpovídající právní základ. Jednotlivým členským státům jsou pak poskytnuty pravomoci odpovídajícím způsobem postupovat při potírání daňových podvodů v případě, že předmětného cíle není možno dosáhnout kontrolní činností s využitím donucovacích prostředků. S mechanismem rychlé reakce je významně spjata i kontrolní hlášení, které vejde v platnost od 1. ledna 2016.

4.3.4 Návrhy na opatření proti daňovým únikům

V současné době jsou významně aktuálními tématy v oblasti opatření v rámci systému daně z přidané hodnoty, jejichž účelem je znemožnit realizaci daňových úniků a v situaci, kdy k nim případně dojde, je účelně a efektivně odhalovat, následně pak daň vymáhat. Odborníci a experti z oblasti daní a daňového práva, spolu s vykonavateli hospodářské politiky, se již nesoustředí pouze na dílčí úpravy změny v oblasti DPH, ale cílí na koncepční a strukturální změny na úrovni celoevropského systému DPH.

V této části diplomové práce jsou navržena opatření v boji proti daňovým únikům a zlepšení výběru DPH a to s ohledem na uvedenou daňovou mezeru a výpadky v příjmu DPH, tak i v souladu s aktuálním vývojem a trendem ve snaze o jistou reformu, či strukturální změnu systému DPH.

- **Částečná liberalizace režimu přenesení daňové povinnosti**

Částečná liberalizace je chápána jako uvolnění restriktivních opatření ze strany Evropské unie v rámci svobodné volby jednotlivých členských zemí k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na zdanitelná plnění, v rámci kterých dochází k podezřelým a podvodným transakcím. Členské země by tak získaly volný výběr k zařazení libovolných zdanitelných plnění do režimu přenesení daňové povinnosti, tedy zdanitelných plnění nesoucí podvodné znaky.

Výhodu tohoto stupně liberalizace lze spatřovat v oblasti zvýšené akceschopnosti jednotlivých daňových správ v členských zemích v boji proti daňovým únikům, neboť právě předmětný režim se osvědčil v efektivitě a potírání daňové kriminality.

Jistá nevýhoda pak spočívá na straně daňových podvodníků. Přestože jim bude tímto mechanismem zabráněno realizovat daňové úniky v jednom členském státě, lze předvídat pohyb podvodných obchodních případů – zdanitelných plnění do jiných zemí, často sousedních. Další nevýhodou je jistý konsenzus na celoevropské úrovni v rámci schválení této strategie v boji proti daňovým únikům.

- **Úplná liberalizace režimu přenesení daňové povinnosti**

Úplná liberalizace režimu přenesení daňové povinnosti lze chápat jako uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na veškerá uskutečněná zdanitelná plnění. K přenesení daňové povinnosti by pak docházelo v rámci všech zdanitelných plnění mezi daňovými subjekty. V případě uskutečnění zdanitelného plnění plátcem daně pro neplátce daně – koncového zákazníka (spotřebitele statku), pak dochází standardně k přiznání daně na výstupu.

Mezi výhody lze zařadit zefektivnění boje proti daňovým únikům typu řetězových obchodů, kdy v rámci řetězce není alespoň jedním subjektem přiznána, či zaplácena daň na výstupu, ačkoliv si ji odběratel nárokoval na vstupu. Na základě tohoto obecně uplatněného režimu by pak nedocházelo k čerpání nadměrných odpočtů a přiznaná daň jednotlivými daňovými subjekty by byla konečná. Další výhodou je snížení administrativní zátěže na straně správy daní, neboť by nedocházelo k realizaci šetření v rámci vyměřovacího řízení vedoucího k vrácení nárokováného nadměrného odpočtu daně.

Nevýhody na straně druhé jsou však tvořeny především administrativními a byrokratickými překážkami. V rámci zavedení režimu přenesení daňové povinnosti je nutnost komplexní reformy systému DPH alespoň na celoevropské úrovni,

neboť právě DPH je silně harmonizovaný daňový systém. Druhou nevýhodou lze spatřovat v rovině neochoty plátců daně akceptovat a zavádět nový systém DPH a skokový nárůst administrativních nákladů na jejich straně.

- **Změna vzniku povinnosti přiznat daň a zaplatit**

V současném výkladu legislativy vzniká plátcí daně povinnost přiznat daň a zaplatit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve dle ust. § 21 ZDPH. V praxi tak často dochází k situacím, kdy je dodavatelem (plátce DPH) vystaven daňový doklad za prodej zboží či poskytnutí služeb odběrateli (plátcí DPH), který toto plnění dodavateli neuhradí. Na základě výše uvedeného je však dodavatel povinen přiznat a zaplatit DPH za uskutečněné zdanitelné plnění, aniž by však daň obdržel. Odběratel následně je oprávněn k nároku na odpočet daně na vstupu. Takto stanovený systém však negativně působí na dodavatele, který je v nevýhodné pozici. Pokud je však dodavatel pro správce daně nekontaktní, pak ve většině případů k přiznání či úhradě daně nedojde a odběratel si tak nezákonně nárokuje odpočet této daně, což pro správce daně znamená zvýšené náklady na kontrolní činnost, či při absenci kontroly má tato skutečnost negativní fiskální vliv. Možnou změnou je skutečnost, kdy povinnost přiznat a zaplatit daň vznikne výhradně ke dni přijetí úplaty a současně nárok na odpočet daně ke dni poskytnutí úplaty za předmětné zdanitelné plnění. Tedy povinnost přiznat a zaplatit daň je v návaznosti na platbu plnění, nikoliv na vystavení daňového dokladu.

Výhodou tohoto návrhu je pak omezení neopodstatněného a účelově proti-právního nárokování odpočtu daně na vstupu, při neodvedení daně na výstupu na straně dodavatele. Tímto lze efektivně bojovat s touto formou daňových úniků. Další významnou výhodou je zefektivnění řízení cash-flow na straně dodavatele, který vystupuje jako věřitel.

Nevýhodou je opět nutnost strukturální změny v legislativě a na základě vysoké úrovně harmonizace DPH v Evropské unii taky potřeba celoevropského konsenzu. Další možnou nevýhodou je zvýšená spolupráce správce daně s bankovními institucemi v rámci úhrad zdanitelných plnění elektronickou formou, což povede ke zvýšeným nákladům. V případě hotovostních transakcí, tedy úhrad za zdanitelná plnění, lze očekávat fiktivní hotovostní převody a lze předpokládat nutnou i legislativní změnu zákona č. 254/2004 Sb. Zákon o omezení plateb v hotovosti.

- **Omezení opakované registrace osoby do funkce statutárního orgánu**

Mezi další navrhování řešení lze přiřadit omezení opakované registrace osoby do funkce statutárního orgánu v případě, kdy touto osobou, či daňovým subjektem jím ovládaným, již došlo k páčání daňové kriminality, je pro správce daně nekontaktní, či tato osoba svoji nezodpovědností či záměrem přivedla daňový subjekt do insolvence.

Jednoznačné výhody jsou na straně orgánů státní správy, kdy dojde k jistému útlumu páčání daňové kriminality jednou osobou ve více obchodních korporacích, především pak ve formě společnosti s ručením omezeným. Přestože je aplikována povinnost péče řádného hospodáře a z ní vyplývající povinnosti a závazky, nemusí být tato aplikace efektivní a důsledně zabezpečována ze strany statutárních orgánů.

Nevýhody jsou pak na straně legislativního procesu a odborných názorů v rámci předmětného návrhu.

- **Další návrhy v boji proti daňovým únikům**

Mezi další návrhy lze zařadit zvýšení pravomocí v rámci vymáhací činnosti správce daně z pohledu páčání rozsáhlých daňových úniků daňovým subjektem. Předmětné zvýšení pravomocí by však podléhalo pouze v rámci vymáhací činnosti v okamžiku, kdy na základě objektivních výsledků daňového řízení došlo k páčání daňové kriminality a krácení daňových příjmů státu. Do této oblasti lze následně přiřadit i zvýšení pravomocí v rámci exekučního řízení a orgánů finanční policie, tedy Daňové Kobry.

Využití a rozvoj elektronické formy kontroly na základě principu E-audit, tedy ověřování deklarovaných skutečností daňovým subjektem v elektronické podobě. E-audit by pak nesloužil pouze k ověřování daňových povinností, ale i k ověřování správnosti účetních záznamů a dat. Na základě výsledku kontrolní činnosti ze strany správy daní, který by konstatoval správné vedení účetní evidence a daňových povinností ze strany daňového subjektu, by byla možná motivační forma jisté daňové úlevy.

Následně navrhovaným doporučením v oblasti eliminace daňových úniků a zvýšení efektivity výběru DPH je doporučení sjednocení sazby daně z přidané hodnoty, neboť na základě odborných studií existuje vyšší míra daňových podvodů při existenci více sazeb daně, než při existenci sazby jediné. Zjednodušení daňových zákonů v obecné rovině způsobuje nižší administrativní náklady a vyšší ochotu

platit daně. Současně pak dochází k útlumu daňových úniků, alespoň v oblasti neo-právněné aplikace rozdílné sazby daně, než vychází z platné legislativy. Mnohé statky doposud zatížené sníženou sazbou daně by mohly být od daně osvobozené, přičemž se jedná o potraviny, léky aj.

4.4 Analýza přijatých opatření a změn v zákoně o dani z přidané hodnoty a predikce inkasa DPH

4.4.1 Analýza přijatých opatření pro rok 2016

Primárním cílem přijatých opatření pro rok 2016 se stal boj proti daňovým únikům, kdy v souladu s aplikací a zefektivnění metod v boji proti daňovým podvodům má vláda, potažmo Ministerstvo financí České republiky, závazek tyto daňové delikty na jedné straně potírat, na straně druhé pak zvýšit příjem do státního rozpočtu s ohledem na relativně nízké náklady na tyto změny, které jsou doposud alespoň takto prezentovány.

Hlavním bodem v boji proti daňovým únikům se stal závazek zavedení kontrolního hlášení, nová ustanovení § 101c až § 101i ZDPH. Kontrolní hlášení má formu evidence údajů o položkách, na základě kterých bylo sestaveno přiznání k dani z přidané hodnoty, tedy o položkách podílející se na výsledné přiznané daňové povinnosti. Tento institut si klade za cíl důsledně potírat daňové podvody způsobem takovým, že daňovému subjektu nemá být umožněno realizovat daňový podvod. Takto zavedený mechanismus tedy přispěje ke zvýšení efektivity výběru DPH, omezí daňové úniky a podílí se na zvýšení pozice poctivých daňových subjektů.

Kontrolní hlášení s sebou přináší mnohé nevýhody. Mezi tyto lze zařadit zvýšení administrativní zátěže, růst nároků na softwarové vybavení, či implementaci nových softwarů aj. Růst administrativní zátěže však nebude pouze v rovině plátců daně, ale i na straně správce daně. Tyto náklady jsou nesnadno kvantifikovatelné, avšak přibližné odhady již existují. U plátců, jimž doposud nevznikla povinnost podávat přiznání k DPH a podání elektronickou formou, vzniknou náklady ve formě implementace softwaru, zajištění odpovídající výpočetní techniky a zřízení internetového připojení.

V rovině plátců daně, kterým již vznikla povinnost vykazovat a podávat předmětné údaje elektronicky je odhadováno, že celkové náklady vzniklé na základě zavedení kontrolního hlášení budou dosahovat maximálně hodnoty 1,37 mld. Kč. Tyto náklady jsou ze strany MFČR prezentovány pouze za předpokladu, že každý daňový subjekt bude kontrolní výkaz vyplňovat manuálně. Ministerstvo nicméně vychází z předpokladů, že mnohdy bude kontrolní hlášení vyplňováno automaticky

pomocí účetních softwarů a tedy celkové náklady budou nižší, resp. jednorázové představující prvotní úpravy softwaru. Časová náročnost vyplnění kontrolního hlášení je z pohledu MFČR odhadnuta na 3,24 hod. Tohoto výsledku bylo dosaženo pomocí dotazníků pro ekonomické subjekty, které uplatňují režim přenesení daňové povinnosti, neboť jsou povinni vést evidenci pro daňové účely v souladu s § 92 a odst. 5 ZDPH.

Samotný přínos zavedení povinnosti podávat kontrolní hlášení je kalkulován na základě zvýšení daňové povinnosti, neboť za optimální situace budou přiznávána všechna tuzemská uskutečněná zdanitelná plnění. V druhé rovině pak dojde k eliminaci neoprávněného nárokování odpočtu daně na vstupu. Celkový přínos pro státní rozpočet je odhadnut na 5-10 % z celkové hodnoty VAT Gap, tedy přibližně 5 – 10 mld. Kč. Tento přínos však nebude mít charakter jednorázový, nýbrž každoročně se opakující s následným růstovým trendem, který je založen na odstrašujícím efektu.

Druhým zásadním institutem pro rok 2016, jehož účel je boj proti daňovým únikům, je plánované zavedení elektronické evidence tržeb (dále také jen „EET“). EET představuje systém založený na efektivní komunikaci daňového subjektu se správou daní, jehož předmětem je evidence tržeb za zboží a služby. „Každá hotovostní tržba podnikatele bude v okamžiku zaplacení zaevidována prostřednictvím internetu v centrálním datovém uložišti Finanční správy, a jako potvrzení bude zaslán zpět unikátní kód, který podnikatel uvede na účtenku. Evidovat se budou platby v hotovosti včetně prostředků de facto představujících peníze (žetony, kupony), platby kartou či jiným elektronickým prostředkem a platby stravenkami nebo šeky.“ (Finanční správa, EET, [online]).

Elektronická evidence tržeb tedy primárně míří na nepřiznávání zdanitelných plnění a tedy příčin ve snižování celkové přiznané daňové povinnosti. Tato podvodná jednání budou finanční správou ihned detekována a kontrolní činnosti se budou zaměřovat především na daňové subjekty s takto rozpoznávaným krácením tržeb. Na základě tohoto pak dojde ke snížení kontrol u poctivých plátců daně a následná eliminace nadměrné a zbytečné zátěže ze strany správy daní.

Ministerstvem financí České republiky byly rovněž kalkulovány náklady související se zavedením EET. Na straně veřejné správy tak vznikají náklady na technické vybavení určené k výkonu a zajištění funkčnosti EET. Vstupním předpokladem je rozsah inkas, tedy tržeb. Množství inkas ve špičce bylo kalkulováno na 5 000 na sekundu, tj. 18 mil. inkas za hodinu. Náklady na technické vybavení, které bude schopno pojmout a zpracovat takovýto rozsah inkas je odhadováno na 370 mil. Kč. Dalším provozními náklady jsou IT zabezpečení v hodnotě 170 mil. Kč

ročně. Dále se jedná o technické zajištění, zabezpečení systému a vybavení kontrolních úředníků v hodnotě 70 mil. Kč ročně a dále náklady v hodnotě 60 mil. Kč ročně vynaložené na služby pro veřejnost, PR a call centrum.

Na straně daňových subjektů byly rovněž odhadnuty náklady související s plněním EET. Tyto náklady byly odhadnuty z chorvatského modelu elektronické evidence tržeb a zahrnují jejich přenesení do prostředí České republiky s mnoha zjednodušeními. Základní pokladnu lze pořídit za 5 700 Kč, nebo ji lze pronajmout včetně internetového připojení za 500 Kč měsíčně. Pro středně velké plátce lze vyhovující vybavení pořídit za 9 000 Kč. Tyto jednorázové náklady však budou nadále doprovázeny opakovanými náklady ve formě internetového připojení. Jako částečnou kompenzaci za zavedení EET plátců daně lze ze strany MFČR sledovat snížení daňové sazby v segmentu služeb pohostinství a restaurací. Jedná se o zavedení sazby ve výši 15 % namísto současné 21 %, což s sebou nese negativní dopad do státního rozpočtu ve výši 0,5 mld. Kč.

Samotné přínosy jsou rovněž odvozovány z chorvatského modelu elektronické evidence tržeb. Přínosy pro státní rozpočet jsou ve formě zvýšené daňové povinnosti, kdy v případě Chorvatské republiky došlo k nárůstu o 50 % zdanitelných plnění u vybrané skupiny subjektů. MFČR předpokládá nárůst tržeb v sektoru Maloobchod, kromě motorových vozidel (NACE 47) o 9,3 % a v sektoru Stravování a pohostinství (NACE 56) o 27 %. Oba tyto sektory se následně podepíší na výběru DPH ve výši 5,5 mld. Kč. Nicméně přiznání tržeb se rovněž promítne i do daně z příjmů právnických osob ve výši 2 mld. Kč a do daně z příjmů fyzických osob – z daňového přiznání ve výši 5 mld. Kč. Zavedením elektronické evidence tržeb pouze v těchto dvou sektorech bude mít pro státní rozpočet předpokládaný pozitivní fiskální dopad ve výši 12,5 mld. Kč.

4.4.2 Predikce inkasa DPH

Pro účely diplomové práce je predikce inkasa odhadnuta na základě vícerozměrného regresního modelu s využitím ekonomického vývoje, zpracovaného v kapitole 4.1 Analýza faktorů ovlivňující výši inkasa daně z přidané hodnoty. Interpretace výsledků regresního modelu bude počítat se zjednodušující podmínkou neměnnosti průměrného daňového zatížení, k čemuž mezi roky 2015 a 2016, minimálně v legislativní rovině, nedojde a s podmínkou neměnnosti ekonomicky aktivních obyvatel, což je ukazatel pro tyto účely nesnadno predikovatelný. Současně budou do predikce zohledněna legislativní opatření, tedy zavedení kontrolního hlášení a postupné zavedení elektronické evidence tržeb.

Z regresního modelu mimo jiné plyne, že s růstem hrubého domácího produktu o 1 mld. Kč vzroste inkaso daně z přidané hodnoty o 62,7 mil. Kč. Makroekonomická predikce HDP ze zdrojů Ministerstva financí České republiky počítá s růstem HDP o 2,5 % pro rok 2016. Na základě interpretovaných výsledků regresního modelu by mělo dojít, při neměnnosti průměrné daňové sazby a počtu ekonomicky aktivních obyvatel, k růstu inkasa DPH v celkové hodnotě 7 mld. Kč, neboť je předpoklad, že HDP v roce 2016 vzroste o téměř 112 mld. Kč.

Dalšími atributy růstu inkasa DPH jsou již zmíněná legislativní opatření: kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb. Zavedením kontrolního hlášení je odhadován nárůst inkasa DPH z tohoto titulu ve výši 5 – 10 mld. Kč, nicméně ve Vládním návrhu zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2016 (dále jen „Vládní návrh rozpočtu“) je již konkretizována očekávaná výše inkasa DPH v kontextu zavedení kontrolního hlášení ve výši 6,3 mld. Kč.

Z pohledu fiskálního dopadu zavedením elektronické evidence tržeb, je ve Vládním návrhu rozpočtu ze strany MFČR uveden již konkretizovaný pozitivní fiskální dopad pro státní rozpočet ve výši 2 mld. Kč v roce 2016 z pohledu daně z přidané hodnoty. Tento nižší odhad je však doplněn předpokladem postupného zapojování dalších sektorů ekonomiky do EET a s růstem fiskálního dopadu v letech následujících, kdy předpokládaný dopad pro státní rozpočet bude postupně narůstat.

Tab. 7 Výsledná komparace predikce vývoje inkasa DPH v roce 2016

Zdroj údajů	Faktory ovlivňující inkaso DPH v roce 2016			Celkový nárůst inkasa DPH
	Růst HDP	Kontrolní hlášení	EET	
Výpočty v diplomové práci	7 mld. Kč	6,3 mld. Kč	2 mld. Kč	15,3 mld. Kč
Výpočty MFČR	8,4 mld. Kč			16,7 mld. Kč

Zdroj: vlastní výpočty, Vládní návrh zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2016

Výše uvedená tabulka názorně poskytuje výsledky diplomové práce za účelem komparace s výsledky z oficiálních údajů z Vládního návrhu rozpočtu. Vícerozměrným regresním modelem bylo dosaženo rozdílu o 1,4 mld. Kč méně, oproti výsledkům z Ministerstva financí České republiky, což se podepsalo na konečné predikci inkasa DPH v roce 2016. Předpokládaný pozitivní nárůst výnosu DPH na základě výzkumu v diplomové práci je stanoven na výsledných 15,3 mld. Kč. Vládní návrh rozpočtu však počítá, alespoň z tohoto pohledu, s optimističtější výsledkem růstu

inkasa DPH o 16,7 mld. Kč, tedy výsledným inkasem DPH pro státní rozpočet ve výši 247,7 mld. Kč, tedy 347,5 mld. Kč pro veřejné rozpočty.

5 Závěr a diskuze

Hlavním cílem diplomové práce bylo vyhodnocení faktorů ovlivňující výši inkasa DPH v České republice. Vícerozměrný regresní model, jehož účelem bylo určení faktorů ovlivňující výnosy DPH a jejich kvantifikace, identifikoval výsledné tři faktory, jako významné a průkazné. Jedná se o hrubý domácí produkt, průměrnou sazbu daně z přidané hodnoty a počet ekonomicky aktivních obyvatel nad 15 let.

Data měla formu ročních makroekonomických ukazatelů, časových řad od roku 1996 do roku 2014, přičemž data byla zjištěna a čerpána z veřejně dostupných databází Českého statistického úřadu, České národní banky, Ministerstva financí ČR a na základě vlastních výpočtů. Na základě vícerozměrné regresní analýzy s využitím statistického softwaru GRELT, určeného pro ekonometrické modelování, byl odhadnut výsledný regresní model:

$$\text{DPH} = - 870,788 + 0,0627 \text{HDP} + 1259,22 \text{AVTR}_{(t-1)} + 0,1443 \text{EA} + \varepsilon$$

Prvním faktorem ovlivňující výši inkasa DPH se stal hrubý domácí produkt. Z výstupu regresní rovnice je zjevný pozitivní vztah mezi růstem HDP a inkasem DPH. Hodnota koeficientu β_1 určuje vztah mezi změnou parametru HDP a vlivem na výši inkasa DPH. Hodnota koeficientu β_1 tedy vyjadřuje, o kolik vzroste inkaso DPH, pokud vzroste parametr HDP o jednu jednotku. V případě růstu HDP o 1 mld. Kč dochází pak k růstu inkasa daně o 62,7 mil. Kč. Výsledek je tedy v souladu jak s ekonomickou teorií, tak i našimi předpoklady. Růst HDP je doprovázen rostoucí poptávkou a tedy i spotřebními konečnými výdaji. Právě na tyto spotřební výdaje jsou cíleny nepřímé daně, především pak daň z přidané hodnoty.

Jako druhý faktor vysvětlující výši inkasa DPH byla výsledným modelem průkazně stanovena průměrná sazba daně z přidané hodnoty zpožděná o jedno období, což je plně v souladu s ekonomickými vztahy a s reálným odkazem na daňové teorie. Průměrná sazba DPH byla zvolena pro účely efektivního a odpovídajícího celkového zatížení ekonomických subjektů v dané ekonomice, neboť statutární sazby nevyjadřují skutečné daňové zatížení DPH. Změny daňového zatížení v podobě růstu sazby daně se na inkasu DPD neprojeví promptně v daném období. Zvýšení sazby daně je tvůrci hospodářské politiky oznamováno dostatečně předem, načež pro ekonomické subjekty vzniká prostor pro využití doposud nižšího daňového zatížení k čerpání jeho výhod, především s ohledem na předzásobením.

Výsledným regresním modelem lze pomocí hodnoty koeficientu β_2 odvodit dopad na výnos DPH při růstu průměrné sazby DPH o jednu jednotku. Pokud vzroste průměrná sazba DPH o 1 p. b. v roce „t-1“, dojde v roce „t“ k růstu inkasa

daně z přidané hodnoty o 12,59 mld. Kč. Výsledné údaje jsou proto zcela v souladu s předpoklady a ekonomickou teorií.

Třetí vysvětlující proměnnou, která byla regresním modelem vysvětlena, je počet ekonomicky aktivních obyvatel nad 15 let. Předmětná proměnná v modelu vysvětluje výnos DPH dle koeficientu β_3 následovně. V případě, že dojde k růstu ekonomicky aktivních obyvatel o jednu jednotku, tedy tisíc obyvatel nad 15 let, dojde k růstu inkasa DPH ve výši 144,3 mil. Kč. Poslední faktor v modelu rovněž odpovídá požadavkům na něj kladeným, ekonomické teorii i předpokladům o jeho vývoji.

Prvním dílčím cílem byla stanovena komparace úspěšnosti výběru daně z přidané hodnoty České republiky s Evropskou unií. Pro tyto účely byly zvoleny relevantní ukazatele, které dostatečně popisují stav veřejných financí z pohledu výběru DPH a na základě jejich interpretace a interpretace výsledků lze úspěšně provést komparaci systému DPH v České republice a EU.

První ukazatel pro komparaci byl stanoven ukazatel daňová kvóta DPH. Daňová kvóta DPH poměřuje skutečně vybranou výši DPH vůči hrubému domácímu produktu, což odrazuje výkonnost daňového systému DPH vzhledem k výkonu reálného hospodářství. Jedná se o mezinárodně využívaný ukazatel, který je každoročně využíván ke komparaci systému DPH nejen Evropskou komisí pro účely EU, ale i pro celkový vývoj zemí OECD. Výhodou ukazatele daňová kvóta DPH je jeho interpretovatelnost. Ze studií vyplývá, že daňová kvóta DPH v rámci Evropské unie od roku 1995 vzrostla z výchozích 6,7 % na hodnotu 7,7 % v roce 2012, přičemž maxima bylo dosaženo v letech 2005 až 2007, hodnoty 7,8 %. V rámci České republiky bylo z výchozí hodnoty 6,3 % dosaženo 7,2 % v roce 2012, což je rovněž maximem. Uvedené výsledné hodnoty a průběh daňové kvóty DPH jednoznačně potvrzují dlouhodobě trvajícím trend v přesunu daňového břemene na zdanění nepřímé ze zdanění přímého. Růst podílu DPH na HDP rovněž poukazuje na skutečnost, že DPH v současné době zastává jednu z dominantních rolí v rámci daňových výnosů.

Následně byly vypočteny aktuální hodnoty daňové kvóty DPH pro Českou republiku, které potvrdily růstový trend. Pro rok 2013 byla vypočtena daňová kvóta DPH o hodnotě 7,57 % a pro rok 2014 výslednou hodnotu 7,58 %. Růst daňové kvóty DPH mezi roky 2012 a 2013 byl způsoben skokovým nárůstem inkasa DPH o 30,2 mld. Kč a poklesu HDP o 0,5 %. V následujícím roce 2014 sice opět došlo k růstu inkasa DPH, nicméně „pouze“ o 14,4 mld. Kč a s ohledem na vývoj HDP, který rostl o 2 %, lze příčiny předmětného nízkého růstu daňové kvóty DPH shledávat v těchto determinantech.

Jako další ukazatel pro zhodnocení výkonnosti a úspěšnosti systému DPH v České republice a Evropské unii, byl stanoven ukazatel poměřující výši inkasa DPH vůči celkovým daňovým příjmům. Předmětný ukazatel se tak stal důležitou součástí celkové komparace úspěšnosti vzhledem k výběru DPH. V případě Evropské unie nevykazoval poměr DPH k daňovým příjmům žádné významné výkyvy, přičemž oscilloval kolem hodnoty 26 %. Jistý, však mírný, rostoucí trend lze pozorovat.

Naopak v rámci České republiky poměr DPH vůči daňovým příjmům vykazuje vysokou variabilitu a jednoznačně silný rostoucí trend, který nadále podtrhuje význam DPH na celkovém zdanění. Z výchozího minima v roce 1995, kdy dosahoval hodnoty 28,7 % na konečnou hodnotu 40,1 % v roce 2014, což je dosavadní maximum. Vývoj DPH z tohoto pohledu lze tedy zhodnotit následovně. Podíl DPH k celkovým daňovým příjmům se vyvíjí zcela odlišně v rámci České republiky a Evropské unie. Zatímco v rámci Evropské unie lze pozorovat velmi slabý růst, který se v posledních letech pohybuje mezi 26 % a 27 %, naopak v České republice vykazuje DPH významně silný trend v posilování svého postavení ve veřejných financích jako dominantního daňového výnosu, neboť od roku 1995 do roku 2014 předmětný podíl vzrostl o 11,4 p. b.

Třetím ukazatelem pro účely komparace úspěšnosti inkasa DPH v ČR a EU, byl vybrán VAT Revenue Ratio. Ukazatel VRR poměřuje reálný výnos DPH vůči výnosu teoretickému, přičemž teoretický výnos je definován jako výnos daně v případě, kdy by došlo ke zdanění veškeré spotřeby pouze standardní sazbou daně. V nastalé situaci by se pak jednalo o maximální možný výnos daně. Předmětem analýzy byla komparace hodnot ukazatele VRR napříč státy EU v letech 2000 a 2012. Na základě tohoto pak lze porovnávat vývoj v čase a jednotlivé státy mezi sebou. V případě Lucemburska nastala extrémní situace, neboť ukazatel VRR nabýval hodnot vyšších jak 1. Tento stav lze vysvětlit tak, že výpočet VRR je koncipován pouze pro rezidenty, nicméně v případě Lucemburska se na výnosech DPH podílely ve velké míře i nerezidenti, což zapříčinilo hodnotu VRR 1,13.

Výsledkem však bylo, že evropské státy vykazovaly mnohdy odlišné tendence ve vývoji VRR. Růst ukazatele VRR vykazovalo Lucembursko, kdy VRR z hodnoty 0,76 dosáhl hodnoty 1,13. Následně se jednalo o Českou republiku, která dosahovala výchozí hodnoty v roce 2000 ukazatele VRR ve výši 0,42 a konečné hodnoty pro rok 2012 ve výši 0,57. Třetím státem bylo Švédsko, v rámci kterého se jednalo o nárůst z hodnoty 0,52 na hodnotu 0,56.

Mezi státy, které naopak vykazovaly klesající trend VRR se řadí Irsko, které z hodnoty 0,62 pokleslo v rámci ukazatele VRR na hodnotu 0,45, následně Portu-

galsko z 0,6 na hodnotu 0,47 a Řecko z hodnoty 0,49 na hodnotu 0,37. Tyto státy však vykazují podobné charakteristické rysy. Všechny v poslední době prošly ekonomickou krizí, potýkají se se zvýšenou nezaměstnaností a jsou zpravidla značně zadlužené. Vývoj ukazatele VRR se tedy mezi státy napříč EU značně liší, přičemž většina států vykazuje zcela rozdílný trend, než Česká republika.

Pro ověření trendu pro měření v rámci České republiky byly spočteny ukazatele pro roky 2013 a 2014. Vat Revenue ratio nadále vzrostlo na hodnotu 0,61 v roce 2013 a na hodnotu 0,63 v roce 2014, což jednoznačně potvrzuje trend systému DPH v České republice, neboť se reálný výnos DPH postupně přibližuje výnosu potenciálnímu.

VAT Gap se stal posledním ukazatelem srovnávající úspěšnost inkasa DPH mezi Českou republikou a Evropskou unií pomocí studie CASE (2013). Výsledkem studie CASE (2013) bylo zjištění, že celkové daňové úniky tvoří přibližně 1,5 % HDP, tedy 193 mld. EUR. Ze studie nejlépe vychází Švédsko s hodnotou VAT Gap vůči HDP ve výši 0,2 %, následovně Malta 0,2 %, Irsko a Nizozemí 0,7 % a Slovinsko 0,9%. Naopak nejhůře jsou na tom státy Rumunsko 7,9%, Lotyšsko a Řecko 4,7%, Litva 4,4 % a Slovensko 4 %. VAT Gap v rámci České republiky tvoří 2,7 % vůči HDP.

V případě absolutní výše VAT Gap vykazovala do roku 2003 Česká republika rostoucí trend. Od roku 2003 se tento ukazatel snížil ze 75 mld. Kč na 23,9 mld. Kč v roce 2005. Tento propad je vysvětlen snížením základní sazby daně z přidané hodnoty z 22% na 19 %. Jako doprovodným jevem pak byl pokles daňových úniků. Od roku 2005 vykazoval významný nárůst až do roku 2010 na hodnotu 109,1 mld. Kč. Nárůst VAT Gap lze vysvětlit soustavným navyšováním obou sazeb DPH a častými legislativními úpravami v rámci ZDPH, které tvoří daňový systém stále komplikovanější. V roce 2011 pak hodnota VAT Gap představuje 104,3 mld. Kč.

V rámci druhého dílčího cíle, jehož předmětem byl návrh změn a doporučení vedoucí k efektivnějšímu výběru DPH a omezení daňových úniků, byly zpočátku nastíněny změny jak na úrovni České republiky, tak i na celoevropské úrovni, vedoucí k efektivnější správě daní a omezení daňových úniků v kontextu daně z přidané hodnoty.

Na úrovni České republiky se jedná o klientský přístup daňové správy, která si klade za cíl být moderní a efektivní správou, která bude plnit předpoklady a vytvářet prostředí pro daňové subjekty tak, aby z jejich docházelo ke zlepšení vnímání správce daně z pohledu důvěryhodnosti, což povede k vyšší ochotě platit daně.

Na úrovni Evropské unie pak byl zaveden mechanismus automatické výměny informací, v rámci které se daňové správy v členských zemích snaží spolupracovat

a bojovat proti rozsáhlé daňové kriminalitě a následně i eliminovat nedostatky systému daně z přidané hodnoty. Systém je založen na rychlé a efektivní výměně informací pro účely provedení křížové kontroly na základě podaných daňových přiznání.

Mechanismem rychlé reakce se rozumí aktivní a akceschopný boj proti daňovým únikům, rovněž na celoevropské úrovni, avšak s jistou formou svobodné volby jednotlivých členských států. Předmětem mechanismu rychlé reakce je poskytnutí pravomocí jednotlivým státům v boji proti daňovým únikům, jako je např. režim přenesení daňové povinnosti, či kontrolní hlášení.

Návrhy na opatření proti daňovým únikům, ale i zefektivnění výběru DPH byly stanoveny následující. První návrh je částečná liberalizace režimu přenesení daňové povinnosti. Návrh spočívá v uvolnění restriktivních opatření ze strany EU k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na základě rozhodnutí ze strany jednotlivých členských zemí. Výhody lze spatřovat v oblasti zvýšené akceschopnosti jednotlivých daňových správ. Nevýhody souvisí s možným přesunem aktivit spojených s podvodným čerpáním daňových výhod do států, kde tato opatření doposud zavedena nebyla. Další nevýhodou je potřeba celoevropského konsenzu k aplikaci tohoto opatření.

Vyšším stupněm liberalizace režimu přenesení daňové povinnosti je úplná liberalizace. Tato fáze je založena na plošném uplatnění režimu přenesení daňové povinnosti na veškerá uskutečněná zdanitelná plnění mezi plátcí daně. V případě uskutečnění plnění pro neplátce (koncového spotřebitele statku a služeb) by docházelo ke standardnímu přiznání daně na výstupu. Výhodou tohoto návrhu je zvýšená efektivita v boji proti daňovým podvodům typu řetězových obchodů. Další výhodou je odstranění čerpání nadměrných odpočtů, neboť daň přiznaná plátcem by byla konečná. Poslední výhodou je značná úspora na straně správy daní vzhledem k absenci šetření v rámci vyměřovací činnosti správce daně při vrácení nárokovaného odpočtu daně. Nevýhodami jsou komplexní reformace systému DPH na celoevropské úrovni a neochota ekonomických subjektů tuto změnu dobrovolně a pružně akceptovat.

Dalším doporučením je v oblasti změny vzniku povinnosti přiznat daň a zaplatit. V současné legislativní úpravě vzniká plátcí daně povinnost přiznat daň a zaplatit ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, nebo ke dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Neuhrazením zdanitelného plnění však vzniká nevýhoda na straně dodavatele, který daň přizná a zaplatí, aniž by ji od odběratele inkasoval. Odběratel je oprávněn si daň nárokovat na vstupu. V případě pro správce daně nekontaktního dodavatele, může dojít k situaci, kdy není plátcem daň přiznána a

zaplacená, přičemž odběratel si ji nárokuje na vstupu. Tyto skutečnosti vedou ke zvýšeným nákladům na kontrolní činnost správce daně a případně i k negativním fiskálním dopadům. Návrhem na odstranění těchto nedokonalostí systému DPH je vznik povinnosti přiznat daň a zaplatit v okamžiku přijetí úplaty, přičemž ke vzniku nároku na odpočet daně by došlo ke dni poskytnutí úplaty za předmětné zdanitelné plnění. Výhodou je odstranění protiprávního nárokování odpočtu daně na vstupu, při neodvedení daně na výstupu. Další výhodou tkví v zefektivnění řízení cash-flow na straně dodavatele, kterému nebylo zdanitelné plnění uhrazeno. Nevýhodou je nutnost strukturální změny v legislativě a potřeba celoevropského konsenzu. Další nevýhodou jsou zvýšené náklady na spolupráci mezi správcem daně a bankovními institucemi v rámci bezhotovostních úhrad. V rámci hotovostní úhrady pak přichází potřeba legislativní změny zákona č. 254/2004 Sb. Zákon o omezení plateb v hotovosti, neboť lze očekávat fiktivní hotovostní převody.

Omezení opakované registrace osoby do funkce statutárního orgánu, která se závažně a opakovaně provinila vůči správě daní, či přivedla daňový subjekt do insolvence, je další návrh na zefektivnění výběru DPH a potírání daňové kriminality. Výhody jsou zjevné a řadí se zde útlum páčání hospodářské kriminality jednou osobou ve více obchodních korporacích, především s právní formou společnosti s ručením omezeným. Nevýhody jsou čistě legislativního charakteru.

Mezi další návrhy v boji proti daňovým únikům a zefektivnění výběru DPH se řadí zvýšení pravomocí správce daně v rámci vymáhací činnosti na základě již ukončené daňové kontroly s objektivními výsledky a to pouze v případě, že daňovým subjektem došlo k páčání rozsáhlé daňové kriminality. Správce daně by tak měl vyšší pravomoci v rámci vymáhání a exekuční činnosti, tedy v zabavování majetku daňového subjektu v případě, daňový subjekt není schopen daň uhradit.

Dalším doporučením je rozvoj využití elektronické formy kontroly na základě E-audit. Ověřování deklarovaných skutečností prostřednictvím elektronické podoby by jistě znamenalo snížení nákladů na správu daní. V případě, že by správce daně došel k závěru, že je daňovým subjektem řádně vedeno účetnictví a jsou plněny daňové povinnosti, mohl by správce daně přistoupit na motivační daňovou úlevu pro tyto subjekty.

Poslední doporučení se soustředí na sjednocení sazby DPH. Tento krok by jistě znamenal nemalé problémy v rámci politických diskuzí a diskuzí daňových expertů, nicméně dle studií a analýz existuje vyšší míra daňových podvodů při existenci více daňových sazeb.

Na třetí dílčí cíl byl kladen požadavek na zhotovení analýzy přijatých opatření a změn v zákoně o dani z přidané hodnoty a následnou predikci inkasa DPH pro

rok 2016. Zásadní změnou, kterou prošla tuzemská úprava ZDPH, je zakomponování kontrolního hlášení jako mechanismu v aktivním boji proti daňovým únikům. Účelem kontrolního hlášení je zamezení daňových úniků a neoprávněného nárokování odpočtu daně na vstupu prostřednictvím provedení křížové kontroly na základě údajů z daňového přiznání a především kontrolního hlášení napříč daňovými subjekty.

Elektronická evidence tržeb je druhý podstatný mechanismus přijímaný za účelem boje proti daňovým únikům, především v oblasti výskytu značného podílu hotovostních transakcí. Z počátku se tedy bude jednat o odvětví maloobchodu, kromě motorových vozidel (NACE 47) a sektor stravování a pohostinství (NACE 56). Na základě vládního návrhu zákona o elektronické evidenci tržeb byl vládou vyčíslen předpokládaný kladný fiskální dopad ve výši 5,5 mld. Kč z pohledu DPH a 7 mld. Kč z pohledu daní z příjmů. Nicméně na základě neúspěšné snaze o zavedení EET je již v návrhu zákona o státním rozpočtu ČR pro rok 2016 kvantifikován dopad ve výši 2 mld. Kč z pohledu DPH.

Samotná predikce vývoje inkasa DPH tedy obsahuje kromě Ministerstva financí ČR očekávaného růstu HDP ve výši 2,5 %, rovněž i obě výše uvedená opatření. Předpoklad fiskálního dopadu v podobě zavedení kontrolního hlášení je odhadován ve výši 6,3 mld. Kč a v případě elektronické evidence tržeb je dopad odhadován na 2 mld. Kč. Na základě diplomové práce byl odhadnut nárůst inkasa DPH pro rok 2016 ve výši 16,3 mld. Kč, přičemž růst HDP se na výsledném růstu inkasa DPH podepíše ve výši 7 mld. Kč. Ministerstvo financí ČR však předpokládá dopad na růst inkasa DPH z titulu růstu HDP ve výši 8,4 mld. Kč, tedy celkový nárůst inkasa DPH o 16,7 mld. Kč.

V kontextu hlavního cíle diplomové práce, tedy vyhodnocení faktorů ovlivňujících výši inkasa DPH, se jeví jako účelné podrobit výsledky analýzy komparaci s obdobnou prací zabývající se problematikou podobnou té, na základě které byla tato diplomová práce vyhotovena. Pro tyto účely byla zvolena diplomová práce s názvem „Analýza vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v ČR“ autora Ing. Martina Sádovského.

V diplomové práci se autor rovněž zabýval analýzou daňových příjmů DPH a na základě vlastních regresních rovnic, kdy následně vyhodnotil nejvýznamnější faktory, které inkaso DPH ovlivňují. Celkem byly sestaveny tři regresní rovnice, kdy v každé z nich byly vysvětlovanou proměnnou celkové příjmy DPH. Ekonomická data pro výpočty vycházela z časového období od roku 1997 do roku 2012. Následná predikce vývoje DPH je aplikována na rok 2013.

Jako vysvětlující proměnné jsou využity ukazatele HDP v tržních cenách, tempo růstu HDP, základní sazba daně, snížená sazba daně a rozdíl mezi sazbami. Autor tedy k modelování regresních rovnic využívá statutárních sazeb daně, nýbrž tato diplomová práce využívá sazbu průměrnou.

Přestože autor využívá třech regresních rovnic, nejsou všechny pro účely komparace zcela vhodné. První regresní rovnice využívá jako vysvětlující proměnné HDP, základní sazbu daně a sníženou sazbu daně. Pro účely komparace je tedy tato regresní rovnice vhodná. Druhá regresní rovnice pracuje s vysvětlujícími proměnnými tempo růstu HDP, základní sazba daně a snížená sazba daně. Vzhledem k použitému ukazateli tempo růstu HDP není tato regresní rovnice relevantní pro účely komparace s výsledky této diplomové práce, a proto s ní nadále nebude pracováno. Třetí regresní rovnice je tvořena tempem růstu HDP, základní sazbou daně, sníženou sazbou daně a rozdílem sazeb daní, tedy ukazateli vystupující jako vysvětlující proměnné. Obdobně jako tomu bylo u druhé regresní rovnice, nebudou výsledky předmětné regresní rovnice, vzhledem k odlišným ukazatelům, srovnávány s výsledky této diplomové práce.

V prvním regresním modelu je tedy celkový příjem DPH vysvětlen pomocí hrubého domácího produktu, základní sazbou daně a sníženou sazbou daně. Nicméně v rámci testu vysvětlujících proměnných byla základní sazba daně vyhodnocena jako statisticky nevýznamná, a proto není do výsledného regresního modelu zahrnuta. Na základě ověření empirické analýzy je výsledný model následně kvantifikován.

$$\text{celkové příjmy z DPH} = - 34,3412 + 0,0712 * \text{HDP} + 279,0790 * \text{snížená sazba}$$

Z výše uvedeného vyplývá, že s růstem HDP o jednu jednotku, tedy jednu mld. Kč, vzroste celkový příjem DPH o 71,2 mil. Kč. Ve věci vlivu snížené sazby daní na celkový výnos DPH není relevantní tento výsledný ukazatel srovnávat s průměrnou sazbou DPH, se kterou pracuje tato diplomová práce.

Na základě tohoto lze následně porovnat autorovy výsledky s výsledky uvedených v této diplomové práci. Regresní analýzou byl zjištěn dopad na inkaso DPH ve výši 62,7 mil. Kč v případě, že vzroste HDP o jednu jednotku, tedy jednu mld. Kč. Rozdíl výsledků regresních modelů je zjevný a tedy ve výši 8,5 mil. Kč v případě, že HDP vzroste o 1 mld. Kč. Relativní odchýlení výsledků je pak 11,9 %, což lze vysvětlit využitím jiných vysvětlujících proměnných zahrnutých do regresního modelu a odlišnou délkou časové řady v rámci modelování. Nicméně lze usoudit, že v rámci modelování bylo dosaženo výsledků odpovídajících skutečnosti a jejich možná odlišnost není natolik zásadní.

Vzhledem k predikci inkasa DPH pro rok 2013 v diplomové práci Ing. Sádovského, nelze provést přímou komparaci s predikcí pro rok 2016 v rámci této diplomové práce. Lze však provést komparaci charakteristik výsledných modelů a údajů vycházejících z regresního modelování. Autor využívá již výsledků zveřejněných Finanční správou pro rok 2013, přičemž v této diplomové práci je pracováno s odhady Ministerstva financí pro rok 2016. Nicméně na základě dosažených výsledků lze konstatovat, že v rámci obou regresních modelů došlo k podhodnocení výsledků vzhledem k údajům vykázaných Finanční správou, nebo uvedených Ministerstvem financí České republiky.

6 Literatura

Tištěné publikace

- BERGER, Wolfgang. Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář. Vyd. 1. Praha: 1. VOX, 2010, 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
- BOHÁČ, Radim. Daňové příjmy veřejných rozpočtů v České republice. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.
- DRÁBOVÁ, Milena. Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář. Praha: ASPI, 2008-, Komentáře (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-740-9.
- DUŠEK, Jiří. DPH: zákon s přehledy: [právní stav k 1. 1. 2015]. Praha: Grada, 2015, Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5434-5.
- DVOŘÁČEK Jiří, SLUNČÍK Peter. Podnik a jeho okolí: jak přežít v konkurenčním prostředí. Vyd. 1. V Praze: C. H. Beck, 2012, xvii, 173 s. Beckova edice ekonomie. ISBN 978-80-7400-224-3.
- GALOČÍK, Svatopluk. DPH: výklad s příklady. Praha: Grada, 2015, Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5500-7.
- GALOČÍK Svatopluk a JELÍNEK Josef. Intrastat a DPH v příkladech. 2., aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009, 112 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3073-8.
- HAMPEL David, BLAŠKOVÁ Veronika a STŘELEK Luboš. Ekonometrie 2., přeprac. vyd. Brno: Mendelova univerzita v Brně, 2012, 144 s. ISBN 978-80-7375-664-2.
- KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. 5., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2010, 275 s. ISBN 978-80-7357-574-8.
- NERUDOVÁ, Danuše. Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 332 s. ISBN 978-80-7478-626-6.
- OCHRANA, František, PAVEL Jan a VÍTEK Leoš. Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit. 1. vyd. Praha: Grada, 2010, 261 s. Expert. ISBN 978-80-247-3228-2.

- ŠIROKÝ, Jan. Daňové teorie: s praktickou aplikací. 2. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2008, xvi, 301 s. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SD, odraz ekonomické krize v daňové politice EU, zdanění finančního sektoru. 6., aktualiz. a přeprac. vyd. včetně CD. Praha: Linde Praha, 2013, 386 s. ISBN 978-80-7201-925-0.
- ŠIROKÝ Jan a KRAJŇÁK Michal. Základy daňové teorie: cvičebnice. Vydání první. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-927-4.
- TERRA, B. J. M. KAJUS, J. A guide to the european VAT directives. : Introduction to european VAT 2011 . Volume 1. Amsterdam: IBFD, 2011. 1294 s. ISBN 978-90-8722-091-4.
- VANČUROVÁ Alena, LÁCHOVÁ Lenka a VÍTKOVÁ Jana. Daňový systém ČR . 2010. V Praze: 1. VOX, 1997, Ekonomie (1. VOX). ISBN 978-80-86324-86-9.

Internetové zdroje

- BĚHOUNEK, Pavel. PRAKTICKÝ PORADCE V DAŇOVÝCH OTÁZKÁCH: Změny v oblasti DPH s účinností od 1. 1. 2010 [online], 2010 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://www.du.cz/download/pdf/pdo_3_1.pdf?wa=BAU09
- BĚHOUNEK, Pavel. Novela DPH č. 370/2011 Sb. od 1. 1. 2012 resp. 1. 1. 2013 [online]. 2012 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/novela-dph-2012/>
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD: Klasifikace produkce (CZ-CPA) platná od 1. 1. 2015 [online]. [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa-platna-od-1-1-2015->
- Daňová kobra. Daňová kobra: O Daňové Kobře [online]. 2014 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.danovakobra.cz/>
- DRÁB, Ondřej a ZŮNOVÁ, Milena. Změny daňových předpisů v roce 2005, [online]. 10. 1. 2005 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1578v1554-zmeny-danovych-predpisu-v-roce->

2005/?search_query=Zm%C4%9Bny+v+da%C5%88ov%C3%BDch+p%C5%99edpisech&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1

DRÁB, Ondřej a ZŮNOVÁ, Milena. Změny daňových předpisů v roce 2006. [online]. 9. 1. 2006 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1937v2698-zmeny-danovych-predpisu-v-roce-2006/?search_query=Zm%C4%9Bny+v+da%C5%88ov%C3%BDch+p%C5%99edpisech&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1

DRÁB, Ondřej a ZŮNOVÁ, Milena. Změny daňových předpisů v roce 2007. [online]. 4. 1. 2007 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d757v733-zmeny-v-danovych-predpisech-od-1-1-2007/?search_query=Zm%C4%9Bny+v+da%C5%88ov%C3%BDch+p%C5%99edpisech&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1

DRÁB, Ondřej a DRÁBOVÁ, Milena. Změny v daňových předpisech od 1. 1. 2008. [online]. 4. 2. 2008 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d3342v4502-zmeny-v-danovych-predpisech-od-1-1-2008-2-cast/?search_query=Zm%C4%9Bny+v+da%C5%88ov%C3%BDch+p%C5%99edpisech&order_by=&order_dir=&type=12&search_results_page=1

DRÁB, Ondřej a DRÁBOVÁ, Milena. Změny daňových předpisů od 1. 1. 2009. [online]. 16. 1. 2008 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/vysledky-hledani/?query=Zm%C4%9Bny%20v%20da%C5%88ov%C3%BDch%20p%C5%99edpisech&type=12>

EUROSTAT. Taxation trends in the European Union[online]. 2010 edition [cit. 2015-11-12]. ISSN 1831-8789. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2010/2010_full_text_en.pdf

EUROSTAT. Taxation trends in the European Union[online], 2014 edition [cit. 2015-11-12]. ISSN 1831-8789. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/3217494/5786841/KS-DU-14-001-EN.PDF/7bec4a16-f111-4386-a4b4-8f1087be1063?version=1.0>

Evropská komise. Komise zahajuje diskuzi o budoucnosti DPH, [online]. 1. 12. 2010 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1633_cs.htm

Evropská komise. ZELENÁ KNIHA o budoucnosti DPH: Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH [online]. Brusel (2010) 695 v konečném znění, 2010, 1. 12. 2010 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0695:FIN:CS:PDF>

Finanční správa: E-tržby (EET) [online]. 2015 [cit. 2015-12-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/eet>

Finanční správa. Informace GFŘ k aplikaci § 44 ZDPH - Oprava výše daně u pohledávek za dlužníky v insolvenčním řízení: čj. 23024/11-3210-010165 [online]. 22. 7. 2011 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2011_Informace_GFR_aplikace_44_ZDPH.PDF

Finanční správa. Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení: č.j.: 101/13-121002-506729 [online]. 21. 8. 2014 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_GFR_k_aplikaci_par_106a_zakona_c_235-2004_Sb_ve_zneni_Dodatku_c_2.pdf

Finanční správa. Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013: č.j.: 3308/13/7001-21002-012287 [online]. 5. 3. 2013 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>

Finanční správa. Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. 1. 2015: Č. j. 6717/15/7000-20116-101206. [online], 10. 7. 2015 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/2015-07-13-Informace-nemovitosti-2015.pdf>

Finanční správa. Informace o činnosti české daňové správy za rok 2010, [online]. Praha, 2011 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty/2010>

Finanční správa. Informace o činnosti české daňové správy za rok 2011, [online].

Praha, 2012 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2011>

Finanční správa. Informace o činnosti české daňové správy za rok 2012, [online].

Praha, 2013 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2012>

Finanční správa. Informace o činnosti české daňové správy za rok 2013, [online].

Praha, 2014 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2013>

Finanční správa. Informace o činnosti české daňové správy za rok 2014, [online].

Praha, 2015 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2014>

Finanční správa. Novela zákona o DPH od 1. 1. 2010 [online], 21. 9. 2009 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2009/novela-zakona-o-dph-od-1-1-2010-2111>

Finanční správa. Novela zákona o DPH 2013: Informace o změnách v oblasti daně z přidané hodnoty („DPH“) s účinností od 1. 1. 2013 [online], 4. 1. 2013 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/informace-stanoviska-a-sdeleni/ruzne/2013/novela-zakona-o-dph-2013-2136>

Finanční správa. Kontrolní hlášení, [online]. 2015, 2015 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>

Finanční správa. Přehled změn v daňové oblasti od 1. 1. 2015 [online], 2015 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z:

<http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-novinky/prehled-zmen-v-dph-2015.pdf>

- Finanční správa. Sankce při nepodání kontrolního hlášení, [online]. 2015, 14. 5. 2015 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/sankce>
- KOCIÁN Alexandr, ŠOLC Martin a BALAŠTÍK Jiří. Změny v DPH v roce 2012 [online]. 2012 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.ksb.cz/cs/novinky-publikace/840/zmeny-v-dph-v-roce-2012>
- Ministerstvo Financí ČR. INFORMACE MF - o změnách v oblasti daně z přidané hodnoty („DPH“) - s účinností od 1. 1. 2013 [online], 3. 1. 2013 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-legislativa/2013/informace-mf-dph-1-1-2013-11053>
- Ministerstvo Financí ČR. Ministerstvo financí a Finanční správa vysvětlují důvody pro zavedení kontrolního hlášení [online], 7. 11. 2014 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2014/ministerstvo-financi-a-financni-sprava-v-19662>
- Ministerstvo Financí ČR. Modernizace daňové správy [online], 21. 2. 2006 [cit. 2015-11-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2006/2006-02-21-tiskova-zprava-5999-5999>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2003 [online], 2004, 1. 7. 2004 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2003/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2003-1970>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2004 [online], 2005, 9. 2. 2006 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2004/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2004-1972>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2005 [online], 2006, 25. 10. 2006 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2005/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2005-1979>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2006 [online], 2007, 19. 6. 2007 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2006/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2006-1986>

- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2007 [online], 2009, 5. 2. 2009 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2007/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2007-2015>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2008 [online], 2009, 3. 6. 2009 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2008/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2008-2030>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2009 [online], 2010, 29. 10. 2010 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2009/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2009-2046>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2010 [online], 2011, 17. 6. 2011 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2010/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2010-2059>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet za rok 2011 [online], 2012, 14. 6. 2012 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2011/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2011-2068>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet ČR za rok 2012 [online], 2013, 10. 12. 2013 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2012/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2012-12306>
- Ministerstvo Financí ČR. Státní závěrečný účet ČR za rok 2013 [online], 2014, 19. 6. 2014 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2013/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2013-17756>
- Ministerstvo financí ČR. Vládní návrh státního závěrečného účtu ČR za rok 2014 [online], 2015, 23. 6. 2015 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/statni-rozpocet/plneni-statniho-rozpocetu/2014/statni-zaverecny-ucet-za-rok-2014-21750>

- Ministerstvo financí ČR. Vládní návrh zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2016 [online], 2015, 8. 10. 2015 [cit. 2015-12-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2015/vladni-navrh-zakona-o-statnim-rozpocetu-c-22736>
- OECD. Consumption Tax Trends [online], 2014, 10. 12. 2014 [cit. 2015-11-13]. Dostupné z: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2014/vat-revenue-ratio-vrr_ctt-2014-table23-en
- OECD/Korea Institute of public Finance: The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries [online]. OECD Tax Policy Studies no. 22: OECD Publishing, 2015-11-13, 2014 [cit. 2015-11-13]. ISSN 1991-0538.
- Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky. Novela zákona o dani z přidané hodnoty [online], 2014 [cit. 2015-12-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=291&CT1=0>
- Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky. Vládní návrh zákona o evidenci tržeb [online], 2015 [cit. 2015-12-06]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>
- PITNER, Ladislav. Změny v DPH od 1. 1. 2014 [online], 1. 3. 2013 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d44558v55793-zmeny-v-dph-od-1-1-2014/>
- RADA EVROPSKÉ UNIE. Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o trvání povinnosti dodržovat minimální základní sazbu. EU law and publications [online]. Brusel: EU law and publications, 2010, 24. 6. 2010 [cit. 2015-11-07]. Dostupné z: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX:52010PC0331>
- RADA EVROPSKÉ UNIE. SMĚRNICE RADY 2008/117/ES. Úřední věstník Evropské unie: ze dne 16. prosince 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty za účelem boje proti daňovým únikům spojeným s plněními uvnitř Společenství [online], 2008, 20. 1. 2009 [cit. 2015-11-21]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-legislativa/SmerniceRady2008-117-souhrnne_hlaseni.pdf

Reckon LLP: Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. Reckon LLP: Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States [online]. 21. 9. 2009 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf

SÁDOVSKÝ, Martin. Analýza vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v ČR [online]. Praha, 2015 [cit. 2015-12-27]. Dostupné z: http://isis.vse.cz/zp/index.pl?podrobnosti_zp=49710;zpet=;prehled=vyhledavani;vzorek_zp=s%E1dovsk%FD;dohledat=Dohledat;kde=nazev;kde=autor;kde=klic_slova;stav_filtr=bez;typ=1;typ=2;typ=3;typ=6;typ=8;fakulta=10;fakulta=40;fakulta=60;fakulta=20;fakulta=30;fakulta=50;fakulta=114;obdobi=2016;obdobi=2015;obdobi=2014;jazyk=1;jazyk=3;jazyk=2;jazyk=182;jazyk=22;jazyk=23;jazyk=4;jazyk=27;jazyk=28;jazyk=-1. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Vedoucí práce Doc. Ing. Lenka Láchová, CSc.

SOBOTKOVÁ, Veronika. Shrnutí změn v zákoně o DPH od 1. 4. 2011 [online], 1. 5. 2011 [cit. 2015-11-08]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d33801v43255-shrnuti-zmen-v-zakone-o-dph-od-1-4-2011/>

TAXUD. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States: TAXUD/2012/DE/316 [online], Warsaw, 2013, 7/2013 [cit. 2015-11-14]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf

TAXUD. VAT Rates Applied in the Member States of the European Union: Taxud.c. 1(2015) - EN [online]. European Commission, 2015 [cit. 2015-11-12]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

Legislativa

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

7 Seznam tabulek

Tab. 1	Vývoj sazeb daně z přidané hodnoty	15
Tab. 2	Přehled zavádění DPH do daňových systémů evropských států	21
Tab. 3	Studie výše VAT Gap v zemích Evropské unie v roce 2006 (v mil. EUR)	54
Tab. 4	Koeficienty jednotlivých ukazatelů s intervalem spolehlivosti	62
Tab. 5	Hodnoty modelu pro statistickou verifikaci	64
Tab. 6	Studie výše VAT Gap v zemích Evropské unie v roce 2011 (v mil. EUR)	81
Tab. 7	Výsledná komparace predikce vývoje inkasa DPH v roce 2016	95

8 Seznam grafů

Graf č. 1	Příjmy státního rozpočtu 2014	14
Graf č. 2	Celkové inkaso DPH v letech 1993 - 2014	16
Graf č. 3	Vývoj inkasa DPH na celkových daňových příjmech	19
Graf č. 4	Počet daňových kontrol na DPH	38
Graf č. 5	Doměřená daňová povinnost na základě daňových kontrol na DPH	39
Graf č. 6	Roční změny daňových nedoplatků na DPH	40
Graf č. 7	Graf normálního rozdělení	67
Graf č. 8	Vývoj inkasa DPH a HDP	68
Graf č. 9	Vývoj inkasa DPH a průměrné sazby DPH	69
Graf č. 10	Vývoj inkasa DPH a počet ekonomicky aktivních obyvatel	70
Graf č. 11	Daňová kvóta DPH v EU a ČR, v období 1995 - 2012, v %	72
Graf č. 12	Vývoj daňové kvóty DPH v ČR	73
Graf č. 13	Podíl inkasa DPH na celkových daňových příjmech v EU a ČR v období 1995 - 2012, v %	75
Graf č. 14	Podíl inkasa DPH na celkových daňových příjmech ČR v období 1995 - 2012, v %	76
Graf č. 15	VAT Revenue ratio v zemích EU v letech 2000 a 2012	78
Graf č. 16	Vývoj VAT Gap jako podíl na HDP v České republice a EU v %, 2000 - 2011	82
Graf č. 17	Vývoj VAT Gap v České republice za období 2000 - 2011, v mld. Kč	84

Přílohy

A Zdrojová data pro regresní model

Rok	DPH	HDP	EA	AVTR	DRP	Nezaměstnanost
1996	109,3	1812,6	5173,5	9,55%	6,8	3,9
1997	117,6	1953,3	5184,8	9,16%	0,2	4,8
1998	119,4	2142,6	5201,5	8,66%	-1,2	6,5
1999	138,3	2237,3	5218,2	9,52%	1,3	8,7
2000	145,9	2372,6	5186,1	9,57%	3,2	8,8
2001	151,9	2562,7	5146,0	9,30%	3,7	8,1
2002	155,2	2674,6	5139,1	8,89%	3,8	7,3
2003	164,9	2801,2	5132,3	8,90%	4,2	7,8
2004	181,8	3057,7	5132,5	9,32%	2,4	8,3
2005	206,9	3258,0	5174,2	10,23%	3,6	7,9
2006	218,1	3507,1	5199,4	10,20%	3,7	7,1
2007	235,0	3831,8	5198,3	10,34%	6,1	5,3
2008	254,8	4015,3	5232,3	10,51%	2,4	4,4
2009	252,7	3921,8	5286,5	10,20%	-2,8	6,7
2010	268,5	3953,7	5268,9	10,80%	1,0	7,3
2011	274,4	4022,5	5223,0	10,97%	-0,2	6,7
2012	278,2	4041,6	5256,9	11,12%	-1,9	7,0
2013	308,5	4077,1	5306,0	12,23%	0,1	7,0
2014	322,9	4260,9	5297,9	12,53%	1,6	6,1

B Zdrojová data pro výpočet ukazatele AVTR

Rok	DPH	VKS-mil. Kč.	VKS-mln. Kč.	AVTR
1996	109,3	1253712	1253,712	9,55%
1997	117,6	1401696	1401,696	9,16%
1998	119,4	1497485	1497,485	8,66%
1999	138,3	1590934	1590,934	9,52%
2000	145,9	1669953	1669,953	9,57%
2001	151,9	1785246	1785,246	9,30%
2002	155,2	1900811	1900,811	8,89%
2003	164,9	2017922	2017,922	8,90%
2004	181,8	2132796	2132,796	9,32%
2005	206,9	2230253	2230,253	10,23%
2006	218,1	2356295	2356,295	10,20%
2007	235,0	2507673	2507,673	10,34%
2008	254,8	2677948	2677,948	10,51%
2009	252,7	2730509	2730,509	10,20%
2010	268,5	2755762	2755,762	10,80%
2011	274,4	2775490	2775,49	10,97%
2012	278,2	2780624	2780,624	11,12%
2013	308,5	2831339	2831,339	12,23%
2014	322,9	2898842	2898,842	12,53%

C Zdrojová data použitá k modelování daňové kvóty DPH

rok	ČR	EU-27
1995	6,3	6,7
1996	6,4	6,7
1997	6,3	6,7
1998	6,1	6,8
1999	6,6	7,1
2000	6,2	7,3
2001	6,1	7,2
2002	6,0	7,2
2003	6,1	7,3
2004	7,0	7,5
2005	6,9	7,8
2006	6,4	7,8
2007	6,3	7,8
2008	6,8	7,7
2009	6,9	7,4
2010	6,9	7,6
2011	7,1	7,7
2012	7,2	7,7
2013	7,6	-
2014	7,6	-

D Zdrojová data pro komparaci inkasa DPH na daňových příjmech

Inkaso DPH (mil. EURO)	EU - 27	ČR	Daňové příjmy (mil. EURO)	EU - 27	ČR
1995	465 406,5	2 642,2	1995	1 803 223,6	9 206,7
1996	495 164,4	3 121,9	1996	1 923 406,3	9 970,9
1997	526 411,7	3 185,6	1997	2 064 835,6	10 255,1
1998	557 376,2	3 358,2	1998	2 230 755,2	10 635,5
1999	602 049,6	3 700,7	1999	2 387 406,8	11 248,5
2000	643 163,6	3 970,4	2000	2 553 398,2	11 978,9
2001	656 940,7	4 381,6	2001	2 588 226,6	13 524,7
2002	677 102,8	5 036,2	2002	2 628 033,6	15 924,9
2003	688 071,3	5 157,6	2003	2 648 295,4	16 723,9
2004	723 787,8	6 416,2	2004	2 778 878,7	18 817,7
2005	765 622,9	7 223,1	2005	2 941 576,7	21 155,7
2006	816 185,0	7 541,0	2006	3 181 741,6	23 309,0
2007	873 872,4	8 365,9	2007	3 386 160,2	26 581,6
2008	862 573,6	10 437,2	2008	3 348 500,5	29 139,2
2009	784 006,6	9 783,5	2009	3 018 105,2	26 364,5
2010	862 044,4	10 419,9	2010	3 171 551,6	27 546,6
2011	903 657,1	10 993,7	2011	3 326 875,7	29 771,9
2012	921 506,3	11 049,9	2012	3 459 062,5	29 719,7

E Zdrojová data pro modelování ukazatele Vat Revenue ratio

Vat Revenue Ratio	2000	2012	změna VRR
Průměr	0,55	0,53	-0,02
Velká Británie	0,46	0,44	-0,02
Švédsko	0,52	0,56	0,04
Španělsko	0,52	0,41	-0,11
Slovinsko	0,67	0,58	-0,09
Slovensko	0,44	0,43	-0,01
Řecko	0,49	0,37	-0,12
Rakousko	0,61	0,59	-0,02
Portugalsko	0,60	0,47	-0,12
Polsko	0,42	0,42	0,00
Nizozemí	0,57	0,53	-0,05
Německo	0,60	0,55	-0,05
Maďarsko	0,52	0,52	0,00
Lucembursko	0,76	1,13	0,36
Itálie	0,43	0,38	-0,06
Irsko	0,62	0,45	-0,16
Francie	0,50	0,48	-0,02
Finsko	0,61	0,56	-0,05
Estonsko	0,72	0,70	-0,02
Dánsko	0,60	0,59	-0,02
Česká republika	0,42	0,57	0,15
Belgie	0,50	0,48	-0,03