

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

Odhad daňové mezery DPH

Bc. Dana Divišová

© 2020 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Dana Divišová

Hospodářská politika a správa
Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Odhad daňové mezery DPH

Název anglicky

VAT Gap Estimation

Cíle práce

Cílem diplomové práce je na základě zvolené metody určit daňovou mezeru DPH v České republice a následně provést srovnání s ostatními státy Evropské unie.

Metodika

Teoretická východiska diplomové práce budou zpracována prostřednictvím kompilace poznatků z odborné literatury, aktuálních právních předpisů a dalších relevantních zdrojů se zaměřením na problematiku daňových úniků u daně z přidané hodnoty a na metody stanovení daňové mezery u DPH.

Na základě analýzy dat a vybrané metody bude určena mezeru DPH v České republice v roce 2018. Následně budou výsledky porovnány s výsledky za předchozí roky a s výší daňové mezery v jiných členských státech Evropské unie.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daň, DPH, daňová mezera, daňová povinnost, daňový únik, daňový subjekt, správce daně

Doporučené zdroje informací

HANNAM, James. What Everyone Needs to Know about Tax: An Introduction to the UK Tax System. London: John Wiley, 2017. ISBN 9781119375821.

KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

LÁCHOVÁ, Lenka, VANČUROVÁ, Alena. Daňový systém ČR 2018. Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.

STRAKOVÁ, Hana, KUNEŠ, Zdeněk. Zákon o DPH s komentářem a příklady. Praha: Bilance, 2010. ISBN 978-80-86371-53-5.

TODER, Eric. What is the Tax Gap? [online]. 2007. Dostupné z: <https://www.urban.org/research/publication/what-tax-gap/>

ZÍDKOVÁ, Hana. Odhad daňové mezery. Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics. 2013, 20(27), 171-182. ISSN 1211-555X.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Gabriela Kukalová, MBA, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2019

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 4. 11. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 29. 03. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Odhad daňové mezery DPH" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2020

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Gabriele Kukulové, MBA, Ph.D. za odborné vedení a připomínky při zpracování diplomové práce.

Odhad daňové mezery DPH

Abstrakt

Diplomová práce nazvaná „Odhad daňové mezery DPH“ je zaměřena na odhad mezery DPH v České republice v období od roku 2014 do roku 2018.

V teoretické části práce je popsána problematika daně z přidané hodnoty s důrazem na karuselové podvody a nástroje finanční správy v boji proti daňovým únikům. V další části jsou představeny studie zabývající se odhady daňových mezer DPH.

V analytické části práce je proveden odhad daňové mezery DPH pro Českou republiku pomocí „top – down“ metody v letech 2014 až 2018. Odhadnutá mezera DPH je následně srovnána s ostatními státy Evropské unie a dále je porovnána se zjištěnými mezerami v rámci jiných studií. V této části jsou rovněž analyzována zákonná opatření, která by omezila daňové podvody.

Na závěr jsou hodnoceny rozdíly mezi očekávaným a skutečným výběrem DPH v České republice v porovnání s ostatními státy Evropské unie v kontextu s výstupy z jiných studií.

Klíčová slova: daň, DPH, daňová mezera, daňová povinnost, daňový únik, daňový subjekt, správce daně

VAT tax gap estimation

Abstract

Diploma thesis is focused on estimation of VAT tax gap in Czech Republic during 2014 – 2018 periods. The description of value added tax with emphasis on carousel frauds and tools of financial management in fight against tax evasion are analyzed in theoretical part of the thesis. In the next part, there are certain studies introduced concerning the estimation of value added tax gap.

The analytical part of the thesis is dedicated to the estimation of VAT tax gap in Czech Republic in 2014 – 2018 using “top – down” method. The estimated tax gap is compared with other EU countries and the comparison in context of other performed studies is performed consequently. In this part the legal provisions against tax frauds are analyzed. In the final part the estimated tax gap in VAT in Czech Republic is evaluated compared to other EU countries in context of the outcomes of other performed studies.

Keywords: tax, VAT, tax gap, tax liability, tax evasion, taxpayer, tax authority

Obsah

1 Úvod	14
2 Cíl práce a metodika	15
2.1 Cíl práce	15
2.2 Metodika.....	15
3 Teoretická východiska	19
3.1 Daňová soustava České republiky.....	19
3.1.1 Vlastnosti a funkce daní.....	20
3.1.2 Daň z přidané hodnoty	20
3.1.3 Daň z přidané hodnoty jako příjem do státního rozpočtu	21
3.1.4 Daňový odpor.....	23
3.2 Daňové úniky	23
3.2.1 Nástroje proti daňovým únikům	26
Kontrolní hlášení.....	26
Souhrnné hlášení.....	27
Režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge).....	27
Institut nespolehlivého plátce.....	28
Elektronická evidence tržeb	28
Mezinárodní spolupráce daňových správ.....	29
Omezení plateb v hotovosti.....	29
3.3 Šedá ekonomika	30
3.4 Mezera DPH.....	31
3.4.1 Nepřímé metody odhadu mezery DPH	31
Down metoda	31
Teoretický výpočet daňové povinnosti lze rovněž provést s využitím tabulek dodávek a užití v národních účtech.....	32
Metoda WAR	33
Metoda výpočtu DPH z HDP.....	34
Metoda ukazatele VRR (VAT revenue ratio)	34
3.4.2 Přímá metoda – stanovení mezery DPH up metodou	34
3.4.3 Existující studie v dané oblasti.....	35
Reckon 2009	35
CASE 2018	36
Jana Stavjaňová.....	42

3.5	Mezera DPH a její souvislost s dopadem daňových kontrol daňové správy. . .	43
3.5.1	Důvody vytvoření mezery DPH	44
3.5.2	Analýza mezery DPH	45
	Vývoj daňových příjmů	46
4	Analytická část	48
4.1	Odhad mezery DPH – down metodou	48
4.1.1	Teoretický základ DPH.....	49
4.1.2	Tvorba hrubého fixního kapitálu (THFK)	50
4.1.3	Výpočet teoretického základu daně	50
4.1.4	Určení vážené průměrné sazby	54
4.1.5	Stanovení teoretického výnosu DPH a výše mezery DPH při použití vážené průměrné sazby dle poskytnutých údajů MFČR	56
4.1.6	Stanovení teoretického výnosu DPH a výše mezery DPH při použití vypočítané vážené průměrné sazby	58
4.1.7	Porovnání růstu a poklesu ekonomických metrik za roky 2014–2018.....	60
4.1.8	Opatření proti daňovým podvodům v oblasti DPH	61
5	Výsledky a vyhodnocení	63
5.1	Porovnání teoretického základu DPH	63
5.1.1	Spočítaný teoretický základ DPH	63
5.1.2	Porovnání teoretického základu DPH s ostatními studii.....	63
5.2	Porovnání zjištěných vážených průměrných sazeb	64
5.2.1	Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 dle údajů z ČSÚ.....	64
5.2.2	Porovnání průměrné sazby DPH zjištěné v letech 2014 až 2018 s ostatními studii.	64
5.3	Porovnání teoretického výnosu DPH	65
5.3.1	Zjištěný teoretický výnos DPH.....	65
5.3.2	Porovnání zjištěného teoretického výnosu DPH s ostatními studii	65
5.4	Porovnání spočítané mezery DPH	66
5.4.1	Spočítané mezery DPH za roky 2014-2018.....	66
5.4.2	Porovnání spočítané mezery DPH s ostatními studii	66
5.4.3	Srovnání odhadnuté (spočítané) mezery DPH s ostatními státy EU	67
6	Závěr.....	72
7	Seznam použitých zdrojů	75
8	Přílohy	79
	Příloha 1 – Průměrná sazba DPH za rok 2014.....	79
	Příloha 2 – Průměrná sazba DPH za rok 2015	83
	Příloha 3 – Průměrná sazba DPH za rok 2016.....	87
	Příloha 4 – Korespondence s MF	92

Seznam obrázků

Obrázek 1 - Graf struktury daňových příjmů v mld. korun za rok 2018 [1].....	21
Obrázek 2 - Graf vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v mld. korun [2].....	22
Obrázek 3 - Podíl šedé ekonomiky v ČR a v sousedních zemích v roce 2017 [5].	30
Obrázek 4 - Mezera DPH vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu (vlastní zpracování).....	60
Obrázek 5 – Porovnání růstu/poklesu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH v letech 2014-2018 (vlastní zpracování).	61
Obrázek 6 - Odhad mezery jako % z HDP v zemích EU v roce 2016 dle studie CASE 2018 [7].	71

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Přehled výše sazby daně z přidané hodnoty [3].	22
Tabulka 2 - Sazby DPH u našich sousedů v roce 2018 [4].....	23
Tabulka 3 - Odhady VAT gap - down metodou dle studie Reckon 2009 v mil. Kč [6].	35
Tabulka 4 - Porovnání mezery DPH v letech 2000–2006 ve 24 státech EU [6].....	36
Tabulka 5 - Výše mezery DPH v zemích EU v letech 2014, 2015, 2016 (v mil. EUR) [7].	38
Tabulka 6 - Výše mezery DPH v jednotlivých zemích EU v roce 2006 (v mil. EUR) [7]..	39
Tabulka 7 - Vývoj mezery DPH (v mil. Kč) podle studie CASE v roce 2018 [7].....	40
Tabulka 8 - Daňová mezera DPH, metoda 1, metoda 2, dle studie Stavjaňová [39].....	42
Tabulka 9 - Daňová kobra – boj proti daňovým únikům DPH částky v mil. Kč dle údajů FS ČR [33].....	44
Tabulka 10-Vyhodnocení DPH za rok 2018 v tis. Kč, dle údajů FS ČR [23].	46
Tabulka 11 – Hrubý domácí produkt v České republice za roky 2014–2018 (vlastní zpracování dle údajů kurzy.cz [24]).....	51
Tabulka 12 - Výdaje na konečnou spotřebu domácností (vlastní zpracování dle údajů z ČSÚ [25]).....	51
Tabulka 13 - Výdaje rezidentů v zahraničí (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [27]).....	51
Tabulka 14 - Výdaje nerezidentů v ČR (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [26]).....	51
Tabulka 15 - Mezispotřeba vládních institucí (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [28])....	52
Tabulka 16 - Mezispotřeba neziskových institucí (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [25]).....	52
Tabulka 17 - Investiční výdaje osvobozených sektorů (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [25]).....	52
Tabulka 18 - Investiční výdaje domácností (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [25])	52
Tabulka 19 - Výpočet teoretického základu (vlastní zpracování).....	54
Tabulka 20 - Ukázka výpočtu průměrné sazby DPH v ekonomice v roce 2016 (vlastní zpracování).....	55
Tabulka 21 - Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 (vlastní zpracování s využitím údajů ČSÚ).....	55
Tabulka 22 - Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 dle údajů MFČR (vlastní zpracování).....	56
Tabulka 23 -Teoretický výnos DPH dle údajů Finanční správy [23]	56
Tabulka 24 - Stanovení mezery DPH v letech 2014–2018 v mld. Kč (vlastní zpracování).....	57

Tabulka 25 - Výpočet % teoretické DPH (vlastní zpracování).	57
Tabulka 26 - Výpočet % z HDP (vlastní zpracování).	57
Tabulka 27 - Mezera DPH vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu v % (vlastní zpracování).....	57
Tabulka 28 - Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 zjištěná dle údajů ČSÚ (vlastní zpracování).....	58
Tabulka 29 - Stanovení mezery DPH v letech 2014–2018 v mld. Kč -2 varianta s použitím vypočítané průměrné sazby (vlastní zpracování).....	59
Tabulka 30 - Vyjádření podílu HDP, jako procento HDP (vlastní zpracování).	59
Tabulka 31 -Vyjádření mezery DPH jako procento teoretické DPH (vlastní zpracování)..	59
Tabulka 32 - Mezera DPH vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu v procentech (vlastní zpracování).....	60
Tabulka 33 - Porovnání růstu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH (vlastní zpracování).....	61
Tabulka 34 - Spočítaný teoretický základ DPH za roky 2014 -2018 v mil.Kč (vlastní zpracování).....	63
Tabulka 35 - Porovnání teoretických základů DPH (vlastní zpracování s využitím údajů ze studií RECKON 2006, CASE 2018, Stavjaňová, Kaňka).	63
Tabulka 36 - Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 (vlastní zpracování s využitím údajů ČSÚ).	64
Tabulka 37 - Průměrná sazba DPH v letech 2014–2018 (vlastní zpracování dle poskytnutých údajů MFČR).....	64
Tabulka 38 -Porovnání průměrné sazby DPH (vlastní zpracování s využitím údajů z disertační práce Špičková a studie Kaňka).	65
Tabulka 39 - Teoretický výnos DPH za roky 2014-2018 (vlastní výpočet).	65
Tabulka 40 - Porovnání spočítaného teoretického výnosu DPH s ostatními studiiemi (vlastní zpracování s využitím údajů ze studie Stavjaňová, Kaňka).....	66
Tabulka 41 - Spočítané mezery DPH za roky 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 (vlastní výpočet).	66
Tabulka 42 - Porovnání spočítané mezery DPH s ostatními studiiemi (vlastní zpracování s využitím údajů ze studií Reckon, CASE 2018, Stavjaňová, Kaňka)	67
Tabulka 43 - Spočítané mezery DPH za roky 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 (vlastní zpracování).....	68
Tabulka 44 - Přepočet odhadnuté daňové mezery dle vlastního výpočtu na EUR (vlastní zpracování).....	68
Tabulka 45 - Odhad mezery v jiných členských státech (vlastní zpracování s využitím údajů ze studie CASE 2018) [7].	69
Tabulka 46 - podíl konečné spotřeby domácností na HDP (vlastní zpracování s využitím údajů ze studie CASE 2018) [7].	71

Seznam vzorců

Rovnice 1- Stanovení teoretického výnosu DPH	16
Rovnice 2- Výpočet hrubého domácího produktu	16
Rovnice 3 - Vzorec pro výpočet teoretického výnosu DPH.....	17
Rovnice 4 – Výpočet teoretického výnosu DPH	32
Rovnice 5 - Výpočet hrubého domácího produktu	34
Rovnice 6 - Výpočet daňové mezery Up metodou.	35

Rovnice 7 - Výpočet celkové daňové povinnosti z DPH.....	41
Rovnice 8 - Stanovení teoretického výnosu DPH.....	48
Rovnice 9 - Výpočet hrubého domácího produktu	49

Seznam použitých zkratk

DPH – Daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

ČR – Česká republika

MFČR – Ministerstvo financí České republiky

ČSÚ – Český statistický úřad

HDP – Hrubý domácí produkt

ZDPH – zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

EET – Elektronická evidence tržeb

VIES – VAT Information Exchange System

HTFK – Hrubá tvorba fixního kapitálu

CZ-CPA – Česká klasifikace produkce

VTTL – teoretická daňová povinnost

NISD – vládní a konečná spotřeba

THFK – tvorba hrubého fixního kapitálu

MTIC – Missing Trader Intra-Community

CPC 42- Celní kodex 42

CPA – Klasifikace produkce

CZ-COICOP – Spotřeba všech domácností

1 Úvod

Hlavním zdrojem příjmů státního rozpočtu jsou příjmy daňové. Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) tvoří jeho významnou složku. Úkolem daňové správy je vybrat daň ve správné výši, tj. dle ekonomické činnosti daňových subjektů a eliminovat daňové úniky. Ke splnění tohoto cíle je nutné hledat příčiny a zdroje úniků a vyčíslit jejich podíl na celkové dani, která nebyla do státního rozpočtu odvedena. Z uvedeného důvodu byl zaveden pojem daňová mezera (tax gap), rozdíl mezi daní, která by měla být odvedena na základě faktické realizované ekonomické činnosti a daní skutečně vybranou. Dle vývoje daňové mezery je pak možné hodnotit efektivitu výběru daní a velikost daňových úniků. Mezera ve výběru daně představuje rozdíl mezi očekávaným a skutečným výběrem DPH.

Problematikou stanovení mezery DPH se zabývá většina evropských států, a to především z důvodu financování rozpočtu, jehož je zdrojem.

Přístup k daním má svůj filozoficko-sociologický aspekt, který souvisí s politickou vyspělostí každého státu a má vztah ke státnímu systému, sociálnímu cítění a kázni. Tyto aspekty jsou mimořádně významné a nemohou být kvantifikovány žádnými matematickými modely. V daném momentě jsou dány morálkou společnosti, výchovou a hlavně vzděláním. Ve státě, kde tyto prvky chybí, lze těžko předpokládat v krátkém horizontu zlepšení daňové morálky. Společnost musí chápat daně jako náklad, kterým stát zajišťuje plnění svých základních úkolů ve všech sférách tuzemských i zahraničních. Stabilizace veřejných financí přináší mimo jiné i možnost vyšších investic ze strany státu, což oživuje ekonomiku a v konečném důsledku snižuje nezaměstnanost.

V této práci je popsána i problematika daňových podvodů, šedé ekonomiky, které ovlivňují výběr daní a současně i odhad velikosti daňové mezery.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je na základě zvolené metody určit daňovou mezeru DPH v České republice a následně provést srovnání s ostatními státy Evropské unie.

2.2 Metodika

K naplnění cílů diplomové práce se bude vycházet ze studia aktuálních právních předpisů, studií zpracovaných na téma odhad daňové mezery DPH, daňových zákonů, daňového řádu a dalších relevantních zdrojů se zaměřením na problematiku daňových úniků.

V teoretické části bude popsána daňová soustava České republiky, vlastnosti a funkce daní a důležitost daní pro veřejný rozpočet. Bude věnována pozornost dani z přidané hodnoty, a to zejména principu na jakém funguje a jak vysoký příjem přináší do státního rozpočtu České republiky. Poukázáno bude na nárůst inkasa DPH v roce 2017 po zavedení kontrolních nástrojů finanční správou. Další pozornost bude zaměřena na podrobnou analýzu daňových úniků s poukázáním na schéma karuselového podvodu (což je jedno schéma podle kterého probíhají podvody). Následně budou jednotlivě popsány zavedené nástroje v boji proti daňovým únikům jejich princip fungování, zejména kontrolní hlášení, režim přenesení daňové povinnosti, institut nespolehlivého plátce, elektronická evidence tržeb, mezinárodní spolupráce daňových správ, omezení plateb v hotovosti. Druhá část teoretické části bude vymezena na vysvětlení pojetí mezery daně z přidané hodnoty a metody, jakým způsobem se mezery dají odhadnout. U jednotlivých metod pak bude nastíněn postup, jakým se jednotlivé metody odhadu provádějí. Rozebrány budou studie, které odhady daňových mezer DPH provádějí. Poznatky z jednotlivých studií budou podrobně popsány. Ze Studie Reckon 2009 bude použita vyčíslená odhadnutá mezera DPH v České republice v letech 2000 až 2006 a podíl mezery DPH vůči teoretické povinnosti rovněž v letech 2000 až 2006. Ze studie CASE 2018 budou zjišťovány odhady daňových mezer, které byly provedeny ve většině zemí EU v letech 2014 až 2016 a odhadnuté daňové mezery v České republice v letech 2012 až 2016. V závěru teoretické části bude popsáno, jaké dopady mají kontroly daňové správy na výši daňové mezery DPH.

V analytické části práce bude nejdříve popsána vybraná metoda Down, která bude použita k odhadu daňové mezery DPH. Jedná se o makroekonomickou metodu, která vychází z údajů národních účtů a stanoví celkový teoretický výnos z DPH, který by měl stát získat, pokud by byla daň přiznána ve správné výši z veškerých ekonomických transakcí podléhajících DPH.

K výpočtu mezery DPH bude nejprve zjišťován teoretický výnos DPH pomocí vzorce:

$$\text{Teoretický výnos DPH} = \text{teoretický základ daně} \times \text{vážená průměrná sazba} \quad (1)$$

kde vážená průměrná sazba bude použita v jednom případě za použití vážené průměrné sazby poskytnuté MFČR a v druhém případě za použití vypočítané vážené průměrné sazby. K výpočtu průměrné sazby budou použity jednotlivé položky rodinných účtů, jež budou zjištěny z ČSÚ. Vážená průměrná sazba se počítá či zjišťuje z důvodu existence dvou sazeb DPH.

Teoretický základ daně se bude odvozovat z hrubého domácího produktu, dle níže uvedené rovnice s tím, že bude nutné zjistit, které položky podléhají DPH a které nikoli. Vycházet se bude ze stanovené výdajové metody.

$$HDP = C + I + G + NX \quad (2)$$

HDP značí hrubý domácí produkt
C konečná spotřeba domácnosti
I investice
G vládní výdaje na výrobky a služby
NX čistý vývoz

Pro zjištění teoretického základu daně musí být nejprve hodnota HDP snížena o hodnotu vývozu (od DPH osvobozenou) a zvýšena o hodnotu dovozu (není v HDP zahrnut a je předmětem DPH). Výsledkem jsou pak hrubé domácí výdaje, které představují jednak výdaje na konečnou spotřebu, tak i tvorbu hrubého kapitálu.

Výdaje na konečnou spotřebu tvoří výrobky a služby určené k uspokojování potřeb domácností. Tyto výdaje však musí být poníženy o spotřebu podniků s obratem do 1 mil. Kč, neboť tyto podniky nejsou dle ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH plátcí DPH,

o osvobozené výdaje na konečnou spotřebu domácností (vlastní výroba a produkce) a o výdaje rezidentů v zahraničí. Naopak tyto výdaje musí být navýšeny o výdaje nerezidentů v České republice, o vládní výdaje a výdaje neziskových institucí.

Tvorba hrubého kapitálu v systému národních účtů představuje investice, proto jsou zahrnuty do teoretického základu daně, a to investiční výdaje vlády, investiční výdaje osvobozených sektorů (nejsou plátcí DPH) a investiční výdaje domácností.

Výdaje na konečnou spotřebu domácností budou upraveny dle níže uvedeného schématu, přičemž data budou získána z ČSÚ, z tabulek národních účtů a z input-output tabulek. Všechny potřebné zjištěné hodnoty budou seřazeny do tabulek.

Výdaje na konečnou spotřebu domácností
snížené o spotřebu malých podniků
snížené o osvobozenou spotřebu domácností
snížené o výdaje rezidentů v zahraničí
zvýšené o výdaje nerezidentů
zvýšené o mezispotřebu vládních institucí
zvýšené o mezispotřebu neziskových institucí
zvýšené o investiční výdaje vlády
zvýšené o investiční výdaje osvobozených sektorů
zvýšené o investiční výdaje domácností



Teoretický základ DPH

Po výpočtu teoretického základu daně a za použití vážené průměrné sazby bude zjištěn teoretický výnos DPH v letech 2014 až 2018, a to dle níže uvedeného výpočtu:

$$\text{Teoretický výnos DPH} = \text{teoretický základ daně} \times \text{vážená průměrná sazba} \quad (3)$$

Dalším krokem bude zjistit skutečný výnos DPH v letech 2014 až 2018. Tento bude zjištěn z webových stránek Finanční správy. Skutečný výnosu DPH pak bude odečten od teoretického výnosu DPH a tím bude zjištěna mezera DPH v letech 2014 až 2018.

$$\text{Mezera DPH} = \text{teoretický výnos DPH} - \text{skutečný výnos DPH} \quad (4)$$

Zjištěné mezery vyjádřené vůči teoretickému výnosu v letech 2014 až 2018 budou zaneseny do grafů. Na základě těchto dat bude možné zjistit, nakolik byla mezera DPH ovlivněna zavedenými nástroji proti daňovým únikům.

Metodami analýzou a komparací bude porovnáván výnos DPH v letech 2014 až 2018 nakolik byl ovlivněn spotřebou domácností a změnou HDP. Zjištěná data budou seřazena do tabulky a současně zanesena do grafu.

Metodou komparace bude dále provedeno srovnání vypočítaných mezer DPH, teoretických základů DPH a průměrných sazeb v letech 2014 až 2018 s dříve zjištěnými mezerami DPH, s teoretickými základy a průměrnými sazbami DPH, které jsou zachyceny ve studiích RECKON 2006, CASE 2018, Stavjaňová, Kaňka.

Předmětem diplomové práce bude rovněž zhodnocení a porovnání výše odhadnuté mezery DPH v České republice v letech 2014 až 2018 s výší daňové mezery v jiných členských státech Evropské unie a jak je mezera DPH ovlivněna podílem konečné spotřeby domácností na hrubém domácím produktu.

Výstupem této práce bude poskytnutí uceleného přehledu problematiky daňových podvodů v návaznosti na DPH a provázanost stavu ekonomiky s výší daňové mezery DPH. Výpočet daňové mezery DPH v letech 2014 až 2018 bude zhodnocen.

3 Teoretická východiska

Tato práce vychází z veřejně dostupných informací, z odborné literatury, článků, webových stránek a z předchozích studií o zkoumání měření daňové mezery na dani z přidané hodnoty.

3.1 Daňová soustava České republiky

Daně jsou jedním z hlavních příjmů státního rozpočtu. Existují proto, aby stát získal prostředky pro veřejný prostor k financování funkcí státu a veřejné správy. Jsou placeny zákonem daných intervalech nebo při okolnostech jako je darování, dědění nebo nabytí. Znakem daní je dodržovat povinnost zabezpečit jejich úhradu. Právo státu vybírat daně je zakotveno v Listině práv a svobod, článku č. 11.

Výběr daní patří do resortu Ministerstva financí ČR a agenda výběru daní je v kompetenci Finanční správy (zákon č. 456/2011 Sb. o Finanční správě České republiky). Jednotlivé státem vybírané daně tvoří tzv. daňovou soustavu. Obsahuje daně přímé a nepřímé. Přímé daně zdaňují příjem nebo majetek, nepřímé daně se vztahují ke spotřebě a jsou součástí ceny zboží a služeb. Nepřímé daně jsou hrazeny kupujícími a státu placeny prodávajícími.

U přímých daní lze přesně specifikovat osobu (daňový subjekt), která bude daň platit. Daň se obvykle odvádí z jeho příjmů nebo majetku. Přímé daně se dělí na důchodové: kam patří daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob a majetkové, kam patří daň silniční, daň z nemovitých věcí a daň z nabytí nemovitých věcí. Do konce roku 2013 patřila mezi přímé daně také daň dědická a darovací. Od 1. ledna 2014 však byly tyto daně jako samostatné zrušeny a bezúplatné plnění (dary) jsou nyní předmětem daně z příjmů. U fyzické osoby ještě záleží, od koho dar přijala a jak je velký, v některých případech je totiž od daně z příjmů osvobozena. Do zákona mezi přímé daně byla dále nově přidána zdanění výher z loterií a sázek.

U nepřímých daní není možné dopředu jednoznačně určit daňového poplatníka, tedy osobu, která bude v konečné fázi daň platit. Definována může být pouze osoba, která konkrétní nepřímou daň odvádí státu, tedy plátce daně. Jedná se vlastně o daň ze spotřeb nakupovaných zákazníkům či spotřebitelům, který ji hradí v rámci své spotřeby. Státu však daň odvede (zaplatí) příslušný obchodník. Nepřímé daně se dělí na daně selektivní (spotřební daň), univerzální (daň z přidané hodnoty) a ekologické (daň z elektřiny, ze zemního plynu

a z pevných paliv). Do tohoto druhu daní spadají také poplatky za znečištění vzduchu či vody, poplatky za odpad a výhry.

3.1.1 Vlastnosti a funkce daní

Daň je povinná, zákonem uložená platba, která plyne do veřejného rozpočtu. Je nenávratná, neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Jde o „cenu“ kterou subjekt platí za to, že spotřebovává služby, resp. statky. Její vlastností je neekvivalentnost, tj. že díl, kterým se jednotlivec podílí na společných příjmech nemá žádný vztah k jeho participaci výdajů z veřejného rozpočtu či spotřebě veřejně financovaných statků. Jednotlivec, který má vyšší příjem by měl do veřejného rozpočtu přispívat více, avšak to neznamená, že z něho bude více čerpat. Daň je rovněž neúčelová, nikdo, kdo daň platí, neví, co bude z těchto prostředků financováno. Státní rozpočet si lze představit jako měšec, do kterého přitékají daně a z kterého se hradí veřejné výdaje [21].

3.1.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je daň z toho, co bylo k hodnotě statku na daném stupni přidáno. Výše daně se stanovuje nepřímou. Každý daňový subjekt je povinen zdanit veškerou produkci, a jemu je pak umožněno, aby daň, kterou odvede státu, mohl snížit o tu, kterou sám zaplatil v cenách nákupů pro svoji produkci. Daň z přidané hodnoty podléhá dodání zboží a poskytnutí služby, vybírá se podle harmonizovaných pravidel ve všech členských státech Evropské unie. Evropská unie se snaží zabezpečit, aby volnému pohybu zboží a služeb nebránily daňové předpisy. Z uvedeného důvodu jsou stanovena pravidla, podle kterých se u každého plnění rozhodne, ve kterém z členských států bude plnění předmětem daně. Každý stát i Česká republika má své zákony, týkající se uplatnění daně. Národní legislativa musí respektovat směrnice Evropské unie. Z teritoriálního úhlu pohledu je nutno rozlišovat tuzemsko a jiné členské státy Evropské unie a třetí země [21].

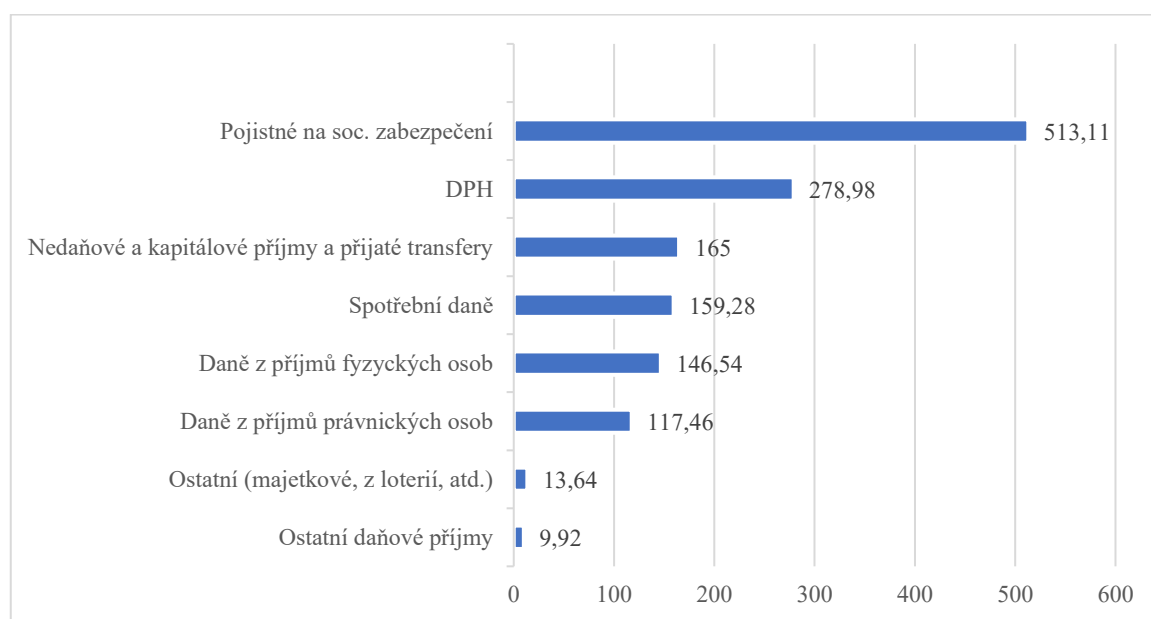
Daň z přidané hodnoty upravuje zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“) [17] a jde o obsáhlou daň, danou specifickými pojmy, pravidly a režimy, které upravují jen specifické případy. Způsob, jakým se daň z přidané hodnoty bude přiznávat je dán místem plnění zboží či služby, datem, k jakému se obchodní případ uskutečnil, zda se jedná o plnění v režimu přenesení daňové povinnosti či nikoliv atd. Při určování toho, jak se bude DPH přiznávat, je v některých případech nutné

brát ohled i na judikaturu Evropské unie a rovněž i právní úprava v daném státě musí být v souladu s právem Evropské unie, zejména se směrnicí Rady 2006/112/ES [7]. Plátcovství DPH po subjekty vyžaduje splnění množství povinností, proto by tento fakt měl subjekt dobrovolně zvážit v době, kdy zvažuje se stát dobrovolným plátcem DPH, tedy pokud nepřesáhne za bezprostředně předcházejících postupně jdoucích 12 měsíců obrát 1 000 000 Kč. Pokud subjekt za bezprostředně předcházejících postupně jdoucích 12 měsíců přesáhne obrát 1 000 000 Kč, pak se ze zákona stává plátcem DPH.

Výše uvedené nemá vliv na to, že DPH tvoří z hlediska daňových příjmů největší část příjmů státního rozpočtu.

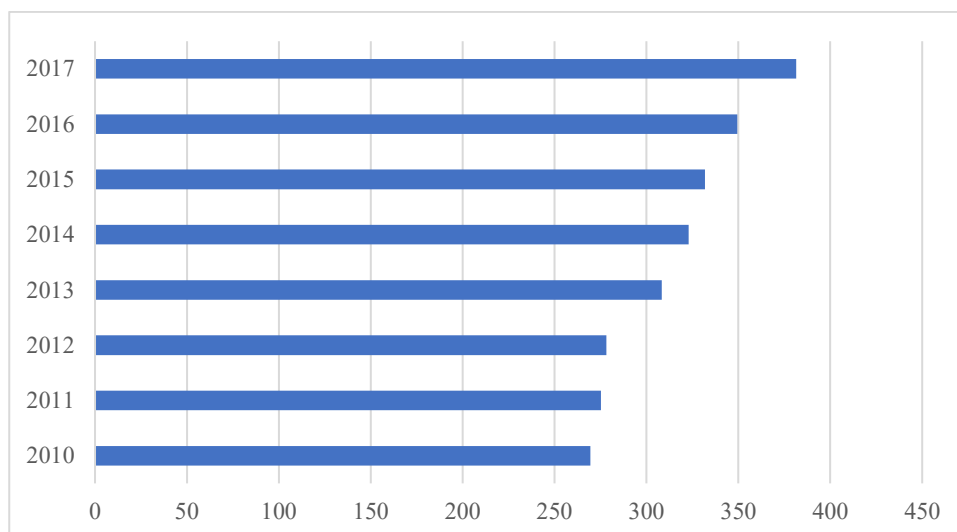
3.1.3 Daň z přidané hodnoty jako příjem do státního rozpočtu

Za rok 2018 činil příjem z DPH 278,98 mld., což tvořilo 31,32 % z celkových daňových příjmů a 19,87 % z celkového rozpočtu České republiky [1].



Obrázek 1 - Graf struktury daňových příjmů v mld. korun za rok 2018 [1].

Z celkových příjmů státního rozpočtu pak podíl daně z přidané hodnoty dosahoval hodnoty téměř 20 %. Na následujícím grafu je pak zachycen vývoj inkasa z daně z přidané hodnoty za období od roku 2010 do roku 2017 [2].



Obrázek 2 - Graf vývoje inkasa daně z přidané hodnoty v mld. korun [2].

Inkaso DPH v roce 2016 bylo ovlivněno nejen makroekonomickými indikátory (růstem výdajů domácností na spotřebu, růstem výdajů vládních institucí na spotřebu a dalšími výdaji státu), ale hlavně nově zavedenými opatřeními, a to elektronickou evidencí tržeb a pokračujícím vlivem kontrolního hlášení. Pozitivní dopad EET na inkaso DPH za rok 2017 je odhadován ve výši 5 mld. Kč, a to včetně souvisejícího negativního vlivu snížení sazby daně na stravovací služby z 21 % na 15 % a snížení sazby daně z 15 % na 10 % u novin a časopisů [20].

Rok	Základní DPH	Snížené DPH	
2018	21 %	15 %	10 %
2017	21 %	15 %	10 %
2016	21 %	15 %	10 %
2015	21 %	15 %	10 %
2014	21 %	15 %	
2013	21 %	15 %	
2012	20 %	14 %	
2011	20 %	10 %	
2010	20 %	10 %	
2009	19 %	9 %	
2008	19 %	9 %	

Tabulka 1 - Přehled výše sazby daně z přidané hodnoty [3].

V porovnání s našimi nejčastějšími obchodními partnery jsme na tom, co se sazby daně z přidané hodnoty týče, srovnatelně. To to může být důležité zejména při přesouvání podvodů z jednoho státu do druhého [4].

Stát	Základní sazba	Snížená sazba
Německo	19 %	7 %
Polsko	23 %	8 %, 5 %, 0 %
Rakousko	20 %	10 %
Slovensko	20 %	10 %

Tabulka 2 - Sazby DPH u našich sousedů v roce 2018 [4].

3.1.4 Daňový odpor

Daňový odpor je postoj daňového subjektu k placení daní. V některých případech se tento odpor projeví v podobě nepřiznané daně, zkrácení daně, nezaplacením vlastní přiznané daňové povinnosti, rovněž i porušením způsobeným neznalostí zákona. Výsledkem uvedených postupů je pak nižší příjem daní do státního rozpočtu. Opakem daňového odporu je klientský přístup ze strany správce daně, který pozitivně působí na daňové subjekty a zvyšuje pravděpodobnost správného postupu poplatníků [28]. Správa daní je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení jejich úhrady [29].

3.2 Daňové úniky

Daňové úniky vznikají tím, že daňové přiznání není vůbec podáno, daň není přiznána ve správné výši nebo daňové přiznání s vypočtenou daní je sice podáno, ale tato daň pak není daňovým subjektem odvedena. Mezera DPH je způsobována rovněž daňovými podvody, které se vyskytují v různých případech.

Dle zákona o DPH, plátce, který uskutečňuje zdanitelná plnění dodáním zboží nebo poskytnutím služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, je povinen přiznat nebo zaplatit daň z tohoto plnění. Daňový únik spočívá v tom, že dodavatel nezahrne svoji vydanou fakturu do svého přiznání k dani z přidané hodnoty a tím nepřizná daň na výstupu.

Plátce DPH si může uplatnit nárok na odpočet daně z daňového dokladu za pořízení zboží či služeb, které se neuskutečnily, obchod fakticky neproběhl a celá transakce je fiktivní nebo

nemá ekonomické opodstatnění. Může k tomu docházet za spolupráce dodavatele nebo bez této spolupráce, kdy si plátce sám vystaví dodavatelskou fakturu a zfalšuje podpisy nebo i razítka.

Za podvod se považuje i případ, kdy plátce nepoužije přijaté zdanitelné plnění v rámci svých ekonomických činností. Dochází k tomu v případech, kdy si jednatelé obchodních korporací či fyzické osoby si pořizují zboží, služby či majetek pro svoji osobní spotřebu. Takto si často pořizují například osobní automobily nebo byty a jejich rekonstrukce.

Nejzávažnějšími podvody souvisejícími s DPH jsou takzvané karuselové obchody, nepřesně obchody chybějícího obchodníka. Jedná se o organizované skupiny daňových subjektů, kteří obvykle využívají přeshraničního obchodu v Evropské unii, při kterém je dodání zboží mezi státy osvobozené od DPH. Jedná se o situaci, kdy subjekty vědí, že se účastní obchodů zasažených daňovým podvodem, tj. jeden ze subjektů v řetězci neodvede daň (tzv. chybějící daň) a jiný subjekt v řetězci si uplatní nárok na odpočet této daně, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu se zákonem, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. O daňovém podvodu se mluví, když je identifikována chybějící daň a jsou zjištěny další nestandardnosti v řetězci obchodujících subjektů. Např. pokud jsou zjištěny nestandardnosti u obchodů, ve kterých byl zúčastněný subjekt zainteresován a je prokázáno, že nepřijal odpovídající interní kontrolní mechanismy. Zpravidla se jedná o několik zjištěných indicií, kdy každá sama o sobě není nezákonná, ale ve svém souhrnu tvoří logicky, ničím nerušený a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které společně a jednoznačně prokazují skutečnost, že subjekt o podvodu věděl či mohl vědět [rozsudek v kauze C-439/0 Axel Kittel].

Chybějící daň je zpravidla daň, na počátku obchodních transakcí, která není subjektem odvedena do státního rozpočtu. Chybějící daň se objevuje u subjektů, u kterých jsou rozporovány jakékoliv dodávky, vůči dodavateli nebo se jedná o nekontaktní subjekt, který pouze formálně plní povinnost podávat daňová přiznání. Rovněž se může jednat o konečného odběratele z EU, který nepřizná DPH u pořízení zboží z České republiky [30].

Nestandardností se rozumí například situace, kdy není znám původ obchodovaného zboží, údajný obchod probíhá se zbožím (službami), které bylo v průběhu času předmětem těchto

podvodů (např. zlato, odpady, elektronika, stavební a montážní práce, zprostředkovatelské služby atd.). Nestandardností jsou úhrady v hotovosti, skutečnost, že smluvní vztahy nejsou v písemné podobě nebo že údajný dodavatel před zapojením do řetězce nevykazoval žádné aktivity. Často bývá také údajný dodavatel zapojen do řetězce omezenou dobu a poté se stává nekontaktním. V řetězcích jsou používány často tzv. ready-made společnosti, které nemají žádnou historii a nevyvíjejí žádnou činnost a jsou určeny k prodeji. Korporace zúčastněné na karuselových podvodech mají často stejného zástupce. Při daňových řízeních vedených s korporacemi zapojenými do daňových podvodů dochází při výpovědi svědků k nesouladům při popisu toho, jak měla transakce probíhat. Často jsou ale korporace zapojené do karuselových podvodů pro správce daně nekontaktní nebo se v průběhu kontroly nekontaktními stanou a případný dluh na doměřené nebo vyměřené dani neuhradí. V základním schématu karuselového podvodu figurují subjekty, které se označují jako:

- **Missing trader (chybějící obchodník)** - Obchodník – plátce, který tuzemskou daň na výstupu ve vazbě na uskutečněné zdanitelné plnění vůči dalšímu plátcí (nejčastěji bufferovi či brokerovi) nevykazuje v podaném daňovém přiznání nebo vykazuje v podaném daňovém přiznání, ale daň nezaplatí. Jedná se o subjekty, které jsou často nekontaktní a nevyvíjejí žádnou činnost. Jednatelé jsou často takzvaní „bílí koně“ [30].
- **Buffer (nárazník)** - Jedná se o plátce či plátci, kteří mají zastřít vazbu mezi missing traderem a tím, kdo na konci řetězce čerpá nadměrné odpočty daně tzv. brokerem. Staví se do pozice bezproblémového plátce, tvrdí, prokazují a dokládají, že od missing tradera přijali zdanitelné plnění. Typický buffer obvykle vykazuje velké obraty a malou daňovou povinnost, od missing tradera často nakoupí zboží a přeprodá ho dalšímu članku v řetězci, za nepatrně zvýšenou cenu. Někdy se jedná pouze o záležitost fakturace a tito ani se zbožím nepřichází do styku [30].
- **Broker** – Je plátce, který má za úkol inkasovat na konci řetězce nadměrný odpočet z tuzemské daně, která v řetězci díky missing traderu chybí, případně plátce, který si svou účastí v řetězci firem uměle snižuje svou vlastní daň, kterou by měl povinnost jinak přiznat. Často tito plátci předmětné zboží následně prodají do jiného členského státu, neboť tento prodej je od DPH osvobozen a tím čerpají nadměrný odpočet. Pořizovatel v Evropské unii obvykle nepřiznává daň a unijní DPH tak není zaplacená.

- **Organizátor podvodu** – Jedná se o osobu, která celý řetězec koordinuje, účastníkům podvodu vyplácí odměny, zapojuje do řetězce nové subjekty, redukuje bílé koně [30].

Řetězové obchody se někdy podaří podchytit díky kontrolnímu hlášení, nicméně dokazování je pak na správci daně, který vede daňové řízení v rámci, kterého shromažďuje všechny indicie, nesrovnalosti, nestandardnosti a poté neuzná odpočet daně z titulu, že subjekt mohl vědět o daňovém podvodu a zároveň tím, že vůbec nepřijal od dodavatele zdanitelné plnění. Úkolem kriminální policie pak je odhalit organizátora podvodu.

Minimalizovat daň lze i legální cestou tzv. daňovou optimalizací, kdy subjekty využijí všechna dostupná ustanovení zákonů k minimalizaci odvedené daně.

3.2.1 Nástroje proti daňovým únikům

K boji proti daňovým únikům finanční správa zavedla nástroje, tak aby se co nejvíce omezily hlavně daňové podvody. Mezi tato opatření patří kontrolní hlášení, režim přenesení daňové povinnosti, institut nespolehlivého plátce, elektronická evidence tržeb, mezinárodní spolupráce daňových správ a omezení plateb v hotovosti.

Kontrolní hlášení

Kontrolní hlášení mají plátcí DPH povinnost podávat od 1. 1. 2016. Správce daně tak má možnost získat údaje nejen o obchodních operacích daňového subjektu, ale i jeho dodavatele a odběratele. Napomáhá identifikovat rizikové subjekty a rovněž rizikové transakce. Základní princip fungování kontrolního hlášení je založen na tom, že správce daně porovnává data vykázaná dodavatelem, s daty, které vykazuje v kontrolním hlášení jeho odběratel. Software finanční správy, který zpracovává všechna kontrolní hlášení je založen na tom, že analyzuje data vykázaná dodavatelem, s daty, vykázanými v kontrolním hlášení odběratelem. Tento software analyzuje velký objem dat a dokáže tak detekovat nestandardnosti v údajích u dvou plátců, kteří se mohou pokoušet o realizaci podvodu, ale také dokáže odhalit propracované karuselové podvody. Kontrolní hlášení přispívá rovněž k vytváření rovného prostředí pro podnikatele. Kontrolní hlášení je opatření hlavně proti řetězovým podvodům, pomocí nichž dochází ke krácení DPH a proti uplatňování odpočtů DPH z falešných faktur. Zavedení tohoto nástroje má čím dál tím zřetelnější pozitivní dopad

na inkaso DPH. Za prvních pět měsíců roku 2017 inkaso DPH vzrostlo o 6 mld. korun. Současně díky tomuto nástroji došlo k narovnání podnikatelského prostředí. Finanční správa tak průběžně identifikuje podvodné řetězce, které by mohly znamenat daňový únik a ty poté prověřuje. Jedná se například o pronájem pracovní síly, poskytované služby (úklidové služby, třídění odpadu, pomocné stavební práce) či dodání elektroniky a elektrotechniky či případ, kdy k realizaci nedochází vůbec (fiktivní plnění), přičemž jsou vykazovány údaje v daňových přiznáních za účelem neoprávněného vylákání nadměrného odpočtu [22].

Souhrnné hlášení

Souhrnné hlášení slouží rovněž jako nástroj proti daňovým únikům. Tento nástroj identifikuje osoby, které jsou v jiném členském státě povinny přiznat a odvést daň z přidané hodnoty. Data ze souhrnných hlášení jsou automatizovaně porovnávána prostřednictvím VIES a Eurofiscu. Mezi členskými státy je pro účely výměny informací dat stanoven limit.

Režim přenesené daňové povinnosti (reverse charge)

U režimu přenesení daňové povinnosti, je plátce, pro kterého bylo zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, povinen přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění (ZDPH). Na rozdíl od běžného režimu, při kterém přiznává a odvádí daň plátce, který zdanitelné plnění uskutečnil. Plátce, který uskutečnil plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, vystaví daňový doklad bez vyčíslené výše DPH, pouze uvede na daňový doklad poznámku, že DPH je povinen přiznat příjemce zdanitelného plnění. Příjemce plnění daň přiznává i odvádí a zároveň si uplatňuje nárok na odpočet daně, transakce je pak neutrální, nemá vliv na výslednou daňovou povinnost příjemce, potažmo poskytovatele, snižuje se tak riziko možného podvodu a neodvedení daně do státního rozpočtu. K podvodu dochází v situaci, kdy je do transakce zapojeno více plátců a ten, na kterém zůstala povinnost odvést daň se z řetězce vytratí [1]. Režim přenesené daňové povinnosti se používá v tuzemsku, u těch druhů plnění, u kterých hrozí riziko daňových podvodů. Nejčastěji se používá u stavebních prací, montážních prací včetně dodání s montáží, dále se týká větších plnění, kdy úhrada jednoho plnění převyšuje 100 000 Kč a jeví se rizikové z pohledu daňového úniku [21].

Kontrolu, respektive soulad mezi jednotlivými transakcemi vyhodnocuje kontrolní hlášení, dojde ke spárování údajů (transakcí) dodavatele a odběratele.

Režim přenesení daňové povinnosti byl v Čechách poprvé zaveden na intrakomunitární dodávky zboží a služeb. V roce 2006 byl rozšířen na dodávky zlata. V roce 2011 na tuzemská plnění týkající se použitých materiálů, šrotu, na odpad, na převody povolenek, na emise skleníkových plynů. V roce 2012 byl rozšířen na stavební práce a opravy. V květnu 2014 byl rozšířen na mobilní telefony, zařízení s integrovanými obvody, herní konzole, tablety a laptopy, surové a polo zpracované kovy. Dále se začal týkat i zemědělských produktů, jako je kukuřice, technické plodiny, obiloviny a cukrová řepa. O roku 2016 se tento režim začal vztahovat i na dodání nemovitostí, plynu a elektřiny [1]. O roku 2017 byl režim přenesení daňové povinnosti rozšířen i o zprostředkování dodání investičního zlata, dodání věcí v nuceném prodeji, na poskytování pracovníků na stavební a montážní práce a na záruky na dodávky zboží.

Institut nespolehlivého plátce

Institut nespolehlivého plátce dle ustanovení § 106a ZDPH v kombinaci s ustanovením § 109 odst. 3 ZDPH by měl rovněž sloužit jako nástroj v boji proti daňovým únikům. Institut nespolehlivého plátce je plátcí přidělen v případě, že poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daní. Příjemce zdanitelných plnění dle § 109 odst. 3 ZDPH ručí za nezaplacenou daň z plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem [17].

Elektronická evidence tržeb

Elektronická evidence tržeb (dále jen „EET“) byla taktéž dne 1. 12. 2016 zavedena jako nástroj k boji proti daňovým únikům. Poplatníci jsou na základě zákona č. 112/2016 Sb., o EET povinni evidovat platby z podnikání, uskutečněné v hotovosti, platební kartou a jiným obdobným způsobem. Údaje o tržbách poplatníků jsou finanční správou porovnány a analyzovány na jim podaná kontrolní hlášení. Případné rozdíly, je pak plátce povinen odstranit. Elektronická evidence tržeb přispívá rovněž k vytváření rovného prostředí pro podnikatele. První fáze EET se týkala ubytovacích a stravovacích tržeb. Druhá fáze

od 1. 3 .2017 se týkala maloobchodu a velkoobchodu. Třetí a čtvrtá fáze, která má být spuštěna, se má týkat ostatních činností a výrobní činnosti, řemesel (výroby oděvů, zpracování dřeva, výroby nábytku) [16].

K datu 31. 12. 2017 bylo poplatníky zaevidováno 246 853 provozoven a vydáno 212 032 certifikátů. Evidovaných tržeb bylo do systému zasláno celkem 3 990 620 437, kdy celková částka priznaných tržeb činila 1 424 mil. Kč [20].

Je třeba podotknout, že až řádné vystavení účtenky a zaslání údaje o evidované tržbě správci daně datovou zprávou, prokazuje řádné splnění evidenční povinnosti, a ve svém důsledku usnadňuje kontrolní činnost. Řádné vystavení účtenky znamená, bezprostřední vystavení účtenky se všemi náležitostmi dle § 20 odst. 1 až 3 zákona o EET po uskutečněním převzetí finančních prostředků, především pak na účtence uvedený fiskální identifikační kód konkretizující uskutečňenou a na serveru Ministerstva financí ČR řádně zaevidovanou transakci.

Mezinárodní spolupráce daňových správ

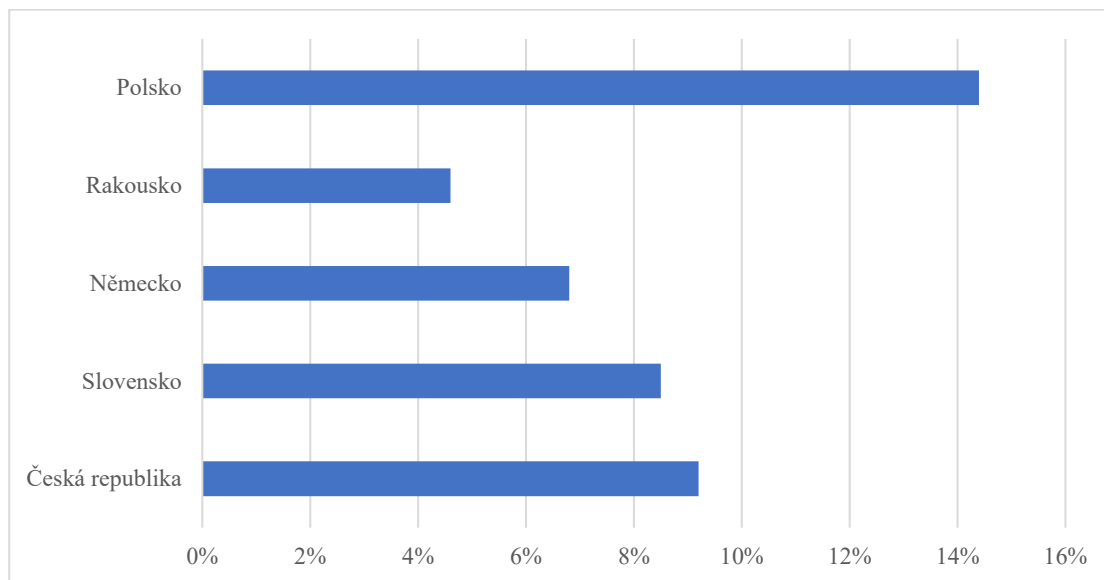
U osvobozených dodávek v rámci intrakomunitárních obchodů lze ověřit zahraničí identifikační číslo dotazem přes systém VIES (VAT Information Exchange System). Takto lze okamžitě ověřit registraci zahraničního obchodního partnera a správce daně tak pro své potřeby získává aktuální údaje z Evropské unie. V rámci mezinárodní spolupráce daňových správ lze požádat o informace o obchodním partnerovi. Nejvíce je tak využívána spolupráce mezi Ministerstvem Financí České republiky a Ministerstvem Financí Slovenské republiky. Dále byla v roce 2017 zahájena přímá výměna informací s Polskem [19].

Omezení plateb v hotovosti

Dalším nástrojem v boji proti daňovým únikům je efektivní zákon č. 254/2004 Sb. o omezení plateb v hotovosti. Tento zákon stanovuje limit pro výši plateb v hotovosti, přičemž jeho porušení může podléhat pokutě. Od 1. 12. 2014 je tento limit ve výši 270 000 Kč stanovený v ustanovení § 4 odst. 1 zákona o omezení plateb v hotovosti. V praxi subjekty tento zákon obcházejí tím, že platbu či úhradu rozdělí do více částí. Účelem zákona bylo jednak využívat bezhotovostních plateb a současně omezit daňové úniky. V praxi subjekty tento zákon obcházejí tím, že platbu či úhradu rozdělí do více částí.

3.3 Šedá ekonomika

Šedá ekonomika rovněž souvisí s daňovými úniky, kdy se daňoví poplatníci částečně nebo zcela vyhýbají placení daní. Jedná se o tzv. „práci na černo“, kdy ten, kdo pracuje není oficiálním zaměstnancem a jeho práce tudíž není zdaněna. Tyto činnosti jsou většinou na hranici zákona a jsou těžko postižitelné. Šedá ekonomika se prakticky dotýká všech států bez ohledu na jejich ekonomický systém. V roce 2017 byl například rozsah šedé ekonomiky v české republice pod celoevropským průměrem, nižší než v Belgii. Vyplynulo to ze studie Mezinárodního měnového fondu zaměřené na rozbor šedé ekonomiky ve většině států světa v uplynulých 20 letech. V grafu (obrázek 3) je uveden podíl šedé ekonomiky České republiky a sousedních zemí za rok 2017.



Obrázek 3 - Podíl šedé ekonomiky v ČR a v sousedních zemích v roce 2017 [5].

3.4 Mezera DPH

Mezera DPH neboli Tax gap znamená rozdíl mezi teoretickou daní a skutečně vybranou daní. Teoretická daňová povinnost je ta povinnost, která by byla odvedena do státního rozpočtu, bez jejího snížení o daňové úniky, přičemž daňový únik je vyhýbání se poplatníkům přiznat daňové povinnosti. Daň, která je poplatníkům přiznána, ale není zaplacená z důvodu platební neschopnosti, není součástí mezery DPH. Daňová mezera je většinou vyjádřena nejen v absolutní výši, ale i relativně jako [9]:

$$MMEZ_{DPH} = \frac{DP_{Teoretická} - DPH_{Inkaso}}{DP_{Teoretická}} \quad (5)$$

$$MEZ_{DPH} = \text{mezera DPH}$$

$$DP_{Teoretická} = \text{teoretická DPH odhadnutá z národních účtů}$$

$$DPH_{Inkaso} = \text{skutečné výnos DPH (aktualizované)}$$

Existují tři skupiny odhadů daňové mezery. Nepřímé metody, přímé metody a metoda která kombinuje metody přímé a nepřímé, tzv. mikroekonomický přístup.

3.4.1 Nepřímé metody odhadu mezery DPH

Na základě nepřímých metod odhadu mezery DPH lze odhadnout mezeru DPH v celkové ekonomice. Tyto metody vychází z makroekonomických dat a z údajů národních účtů.

Down metoda

K odhadu daňové mezery DPH se nejčastěji používá nepřímá metoda, která je založena na principu “top down” neboli “shora dolů” [8]. Principem je stanovení celkového teoretického výnosu z DPH do státního rozpočtu, pokud by daň byla přiznána ve správné výši, tj. z veškerých ekonomických transakcí, které podléhají DPH. Při výpočtu výše daně je pak potřeba použít tzv. váženou průměrnou sazbu, kterou lze získat z údajů Českého statistického úřadu, a to z údajů o spotřebě jednotlivých druhů produktů s ohledem na údaje z podaných daňových přiznání k DPH.

Stanovení DPH gap má dvě složky:

- zjištění teoretického základu daně,
- určení vážené průměrné sazby.

Výpočet se provádí dle rovnice:

$$\text{Teoretický výnos DPH} = \text{teoretický základ daně} \times \text{vážená průměrná sazba} \quad (5)$$

Teoretický základ daně vychází z hrubého domácího produktu:

$$HDP = C + G + I + NX \quad (6)$$

HDP = hrubý domácí produkt

C = konečná spotřeba domácnosti

I = investice

G = vládní výdaje na výrobky a služby

NX = čistý vývoz

Při dosazování do rovnice je třeba u jednotlivých složek stanovit, zda složky podléhají DPH či nikoliv, přičemž se vychází z HDP výdajovou metodou.

Teoretický výpočet daňové povinnosti lze rovněž provést s využitím tabulek dodávek a užití v národních účtech.

Tabulky dodávek a užití jsou publikovány statistickými úřady. Obsahují data o užití zboží a služeb rozdělená na spotřebu domácností, vlád a neziskových organizací, mezispotřebu podniků podle odvětví, hrubou tvorbu fixního kapitálu (dále jen „HTFK“) a vývoz. Produkce a dovoz je zaznamenán v základních cenách bez DPH a dalších daní z produktů. Mezispotřeba, konečná spotřeba, HTFK a vývoz jsou vyjádřeny v kupních cenách, tj. včetně daní. Každý typ produktů je rozdělen do skupin produktů podle klasifikace CZ-CPA. Ke zdrojům v základních cenách jsou přičteny obchodní a dopravní přírážky a daně z produktů, proto aby dodávky byly vyjádřeny v kupních cenách a zdroje se rovnaly užití. Čisté daně z produktů jsou vyjádřeny ostatními daněmi, tj. zahrnují cla a další poplatky

z dovozu, spotřební daně, poplatky z ubytování, různé registrační poplatky, daně z loterií, sázek a her.

Pro zjištění mezery DPH se vychází z teoretického základu daně, do kterého se zahrnují všechny výdaje, u nichž nemůže spotřebitel uplatit odpočet DPH (zaplacené). Jedná se o výdaje vládních institucí, neziskových organizací sloužících domácnostem, které nejsou považovány za osoby povinné k dani a korporace či podniky, které vykazují osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Z tabulek zdrojů a užití se pro tuto metodu zjišťuje konečná spotřeba, mezispotřeba a HTFK subjektů, které nemají nárok na odpočet daně.

Konečná spotřeba se zjišťuje z tabulek užití pro každý produkt, a to s příslušnou výší DPH a pokud je některý produkt zdaňován více sazbami používá se sazba vážená.

Teoretický základ daně z mezispotřeby je vypočítán jako součet mezispotřeby jednotlivých produktů a služeb násobeno jejich váženou sazbou a dle studie CASE [6] propexem (vyjádřeno kdy $1 - \text{podíl nároku na odpočet}$). Stanoví se podle poměru zdanitelných plnění na výstupu a plnění poskytnutých celkem v případě odvětví, která uskutečňují osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. V případě, že jsou v odvětví uskutečňována pouze zdanitelná plnění, pak je propex roven 0.

Teoretický základ v případě HTFK vychází dle studie CASE [7] ze tří zdrojů:

- a) Z tabulek užití.
- b) Ze sektorových účtů, kde lze zjistit investice domácností, nefinančních podniků, finančních institucí, vládních institucí a neziskových organizací.
- c) Z informací statistických úřadů (dle výpočtu WAR).

V posledním kroku výpočtu teoretické DPH se provádí úprava týkající se podniků, které nejsou registrovány k DPH. Konečná spotřeba těchto podniků není předmětem daně, ačkoli jejich mezispotřeba vstupuje do teoretického základu daně [9].

Metoda WAR

Výpočet teoretické DPH metodou WAR, se provádí obdobně jako v předchozí metodě. Tato metoda využívá tabulky dodávek a užití a teoretický základ DPH je vytvářen konečnou spotřebou a mezispotřebou a HTFK, u kterých nebylo možné uplatnit DPH.

Metoda využívá data z Českého statistického úřadu (dále jen „ČSÚ“), který má údaje z daňových přiznání ke zjištění podílu plátců pro výpočet DPH neuplatněné při mezispotřebě a nákupu investic, což je výhodou oproti předchozí metodě, kdy byly tyto podíly pouze odhadovány.

Metoda výpočtu DPH z HDP

Tato metoda vychází HDP, který se očišťuje od složek, které ji nepodléhají a vychází ze základní rovnice makroekonomické rovnováhy

$$Y = C + I + G + NX \quad (7)$$

Y = hrubý národní produkt

C = konečná spotřeba

I = investice

G = vládní výdaje na výrobky a služby

NX = čistý vývoz

Metoda ukazatele VRR (VAT revenue ratio)

Uvedená metoda se používá ke zhodnocení systému DPH pomocí ukazatele VRR, který není ukazatelem mezery DPH, ale vyjadřuje efektivnost výběru daně. Vypočítá se tak, že daňový výnos se dělí předpokladem výše daně, jež by se měla vybrat v případě, že by existovala jen základní sazba a neexistovaly by daňové úniky.

3.4.2 Přímá metoda – stanovení mezery DPH up metodou

Up metoda neboli bottom či mikroekonomická, není považována za vhodný způsob stanovení tax gap u nepřímých daní. Výstupem je analýza zdrojů DPH gap, což je výhodou pro detekci daňových úniků dle velikosti plátce, sektoru činnosti, druhů daňových úniků a specifikace komodity. Tato metoda je vhodná jako manažerský nástroj pro opatření, které povede ke snížení DPH gap. Pro výpočet se používají údaje získané z výsledků daňových kontrol, kdy Finanční správa ČR provedla daňové kontroly po analýzách, které vyhodnotily rizikovost subjektů. Nevýhodou však je skutečnost, že kontroly byly provedeny u registrovaných subjektů a hrozí podhodnocený odhad.

$$DPH \text{ gap} = \frac{\text{celkový doměrek po náhodných kontrolách}}{\text{počet náhodných kontrol} \cdot \text{počet plátců}} \quad (8)$$

Jedná se o metodu náročnou. Je založena na základě výběrového vzorku, který je tvořen reprezentativním vzorkem daňových subjektů.

3.4.3 Existující studie v dané oblasti

V České republice se na rozdíl od jiných států odhad daňové mezery DPH každoročně neprovádí. Tento odhad Finanční správa neprovádí. Odhad daňových mezer DPH v České republice se však zpracovává v rámci Evropské unie. Studie jsou prováděny pro všechny státy Evropské unie, tudíž i pro Českou republiku. Odhady uvádí studie Reckon, první byla zveřejněna v roce 2009. Další studie je každoročně prováděna i organizací CASE (Center for Social and Economic Research).

Reckon 2009

Z odhadu daňové mezery v letech 2000 až 2006 dle studie Reckon, viz níže uvedená tabulka vyplynulo, že v roce 2016 došlo k nárůstu mezery DPH, a to na částku 47,5 mld. Kč což činilo 18 % teoretické daňové povinnosti [6].

CZ v mil.Kč	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006
Total theoretical VAT liability	166 392	175 418	185 630	196 790	233 855	244 671	261 196
Household consumption	112 156	118 010	121072	127 426	141 673	140 266	151 190
Gross fixed capital formation	195 30	20 507	24030	23 273	32 480	37 219	39 817
Other consumption	28 683	29 709	31603	36 291	49 057	55 354	56 400
Net adjustments	6 023	7 191	8925	9 799	10 646	11 832	19 789
Actual VAT receipts	141 341	149 271	155136	164 250	204 618	215 118	213 728
VAT gap	25 051	26 147	30494	32 540	29 237	29 553	47 468
VAT gap as a share of theoretical liability	15 %	15 %	16 %	17 %	13 %	12 %	18 %

Tabulka 3 - Odhady VAT gap - down metodou dle studie Reckon 2009 v mil. Kč [6].

Legenda

Theoretical VAT liability – teoretická daňová povinnost na DPH

Household consumption – konečná spotřeba domácnosti
Gross fixed capital formation – hrubá tvorba fixního kapitálu
Other consumption – ostatní spotřeba
Net adjustments – úprava výdajů (např. o výdaje na reprezentaci)
VAT gap – DPH gap
Actual VAT receipts – skutečný výnos DPH
VAT gap as a share of theoretical liability – DPH gap jako podíl teoretické povinnosti

Tato studie analyzovala odhad mezery DPH spočítaný nepřímou metodou „top down“ v letech 2012 až 2016, ve všech zemích EU, tj. v 25 zemích, kromě Kypru, který neposkytl data z národních účtů. Dle uvedené metody byly v každém členském státě porovnány skutečné příjmy z DPH s teoretickou daňovou povinností. Následně byl proveden odhad mezery DPH pro EU jako celek.

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

Tabulka 4 - Porovnání mezery DPH v letech 2000–2006 ve 24 státech EU [6].

CASE 2018

Studie publikované organizací CASE jsou zadávány Evropskou komisí a zpracovávají se každoročně. V této studii předkládají autoři novou odhadovanou mezeru DPH za rok 2016 pro 26 členských států EU a revidované odhady za období 2012 až 2016 [7].

Studie CASE 2018 je šestým pokračováním, kde jsou prezentovány odhady DPH v členských státech. Studii nazvanou CASE původně provedla paní Barbone et al v roce 2013 a poté byla v letech 2014, 2015, 2016 aktualizována. Mezera, která je podrobně popsána v této zprávě, se týká rozdílu mezi očekávanými a skutečnými příjmy DPH. Představuje nejen podvody, úniky a opatření, ale rovněž pokrývá ztrátu DPH způsobenou platební neschopností, bankrotů, administrativních chyb a legální daňové optimalizace.

V rámci této studie se zjistilo, že ve většině zemí EU se projevil v roce 2016 růst HDP o 2 % a ceny se zvýšily o 0,3 %. Zvýšení příjmů ve všech zemích EU se projevilo z důvodu dodržování pravidel DPH a zvýšením příjmů ve všech členských státech mimo třech států. Nejvýrazněji se snížily příjmy v Rumunsku, a to z důvodu snížení standardní sazby o čtyři procentní body. Mezery na DPH v členských státech EU se snížily o 150 miliard EUR

a činily 147 mld. EUR. V relativním vyjádření klesl podíl DPH na celkové daňové povinnosti na 12,3 % z 13,2 %. V zemích EU (28) poklesl podíl mezery DPH u 22 zemí a vzrostl v šesti zemích. Vzrostl v Rumunsku, Finsku, Spojeném království, Irsku, Estonsku, Francii.

Největší poklesy mezery DPH byly v Bulharsku, Lotyšsku, Kypru, Nizozemsku. Nejmenší poklesy mezery DPH byly v Lucembursku, Švédsku, Chorvatsku. Největší mezery byly zaznamenány v Rumunsku, v Řecku, Itálii. Dle studie má největší vliv na mezeru DPH podíl maloobchodníků. Pozitivní dopad mají telekomunikace, průmysl a umění. Výsledky odhadu mezery DPH souvisí s dopadem kontrol daňové správy. Nejvyšší růst HDP byl zaznamenán na Maltě, Irsku, Rumunsku. V roce 2016 nedošlo k žádným výrazným změnám v předpisech EU, co se týká změny režimu DPH. Čtyři členské státy provedly výrazné změny ve struktuře sazeb DPH. Rumunsko snížilo svou standardní sazbu z 24 % na 20 %. Řecko od července 2016 zvýšilo standardní sazbu o jedno procento z 23 % na 24 %. Dva členské státy zavedly nové snížení sazby. Itálie zavedla snížení sazby DPH ve výši 5 % na poskytování sociálních služeb. Rakousko zavedlo novou 13 % sazbu DPH pro vybrané služby – služby vnitrostátní letecké osobní dopravy, vstupné na sportovní akce, přehlídky kin, rekreační služby.

Mezera měřená v této studii byla odhadnuta jako rozdíl mezi celkovou daňovou povinností (VTTL) a výše DPH skutečně shromážděné. Celková daňová povinnost byla počítána metodou „shora dolů“ odvozením očekávané DPH, odpovědnosti z údajů národních účtů – konečné spotřebě domácností, vlády a neuznatelné DPH z mezispotřeby průmyslových odvětví osvobozených od daně (NISD) a DPH z THFK odvětví.

VAT GAP	2014		2015		2016	
	mil. EUR	% HDP	mil. EUR	% HDP	mil. EUR	% HDP
Belgie	2 620	9	3 329	11	3 079	10
Bulharsko	2 310	24	2 069	21	1 355	14
Česká Republika	64 577	17	68 770	17	58 520	14
Dánsko	22 407	11	22 778	11	18 360	9
Německo	26 654	12	24 706	10	22 679	9
Estonsko	200	10	127	6	144	7
Irsko	1 154	9	1 419	11	1 610	11
Řecko	4 613	27	5 358	29	5 916	29
Španělsko	5 994	9	2 897	4	1 966	3
Francie	21 581	13	19 867	12	20 896	12
Chorvatsko	1 184	3	1 909	4	528	1
Itálie	38 356	28	35 753	26	35 988	26
Kypr			174	10	83	5
Lotyšsko	420	19	389	17	258	11
Litva	1 062	28	982	26	983	25
Lucembursko	151	4	80	2	29	1
Maďarsko	678 936	18	602 235	15	507 314	13
Malta	243	27	24	3	20	3
Nizozemsko	4 706	10	4 705	9	2 024	4
Rakousko	2 572	9	2 282	8	2 149	7
Polsko	39 689	24	40 387	24	34 921	21
Portugalsko	2 363	14	2 272	13	1 784	10
Rumunsko	34 485	40	30 263	34	27 557	36
Slovinsko	318	9	289	8	290	8
Slovensko	2 214	31	2 243	29	1 872	26
Finsko	1 177	6	1 405	7	1 707	8
Švédsko	11 228	3	13 785	4	4 407	1
Velká Británie	15 190	11	16 404	11	18 601	12

Tabulka 5 - Výše mezery DPH v zemích EU v letech 2014, 2015, 2016 (v mil. EUR) [7].

Členská země	Teoretická daňová povinnost na DPH	Skutečně zaplacená DPH	DPH gap	Podíl daňové mezery na teoretické daňové povinnosti v %
AT	22,844	19,735	3,108	14%
BE	25,360	22,569	2,791	11%
CZ	9,216	7,541	1,675	18%
DE	164,115	147,150	16,965	10%
DK	23,611	22,560	1,051	4%
EE	1,325	1,215	111,000	8%
ES	63,013	61,595	1,418	2%
FI	15,176	14,418	758,000	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	241,000	2%
IT	119,197	92,860	26,337	22%
LT	2,335	1,826	510,000	22%
LU	1,961	1,941	20,000	1%
LV	1,751	1,374	378,000	22%
MT	463,000	410,000	53,000	11%
NL	41,269	39,888	1,381	3%
PL	23,784	22,127	1,657	7%
PT	14,371	13,757	614,000	4%
SE	29,294	28,487	807,000	3%
SI	2,764	2,647	116,000	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%

Tabulka 6 - Výše mezery DPH v jednotlivých zemích EU v roce 2006 (v mil. EUR) [7].

V letech 2012 až 2016 se mezera DPH pohybovala od 12 % do 14 %. Odhady jsou v této studii rozčleněny na prvních 15 států, které se staly členskými státy a na dalších 10 států, kteří do EU přistoupily později. Pokud se odhad mezery zprůměruje, průměrná mezera DPH se nezmění, zůstává 12 % až 14 %.

V České republice v roce 2016 se mezera DPH snížila o 2,7 % na 14,2 %. Mezera ve srovnání s rokem 2012 byla o 6,2 % nižší. Česká republika snížila sazbu DPH u restauračních služeb z 21 % na 15 % a celková daňová povinnost vzrostla.

Czech Republic	2012	2013	2014	2015	2016
VTTL	359450	376467	384062	406544	412435
o/w liability on household final consumption	227951	241691	245538	254583	264054
o/w liability on government and NPISH final consumption	17834	18903	19387	21179	21573
o/w liability on intermediate consumption	68657	72040	71811	75262	77043
o/w liability on GFCF	44831	43902	48021	55874	50577
o/w net adjustments	177	-69	-695	-354	-811
VAT Revenue	286116	303823	319485	337774	353915
VAT GAP	73334	72644	64577	68770	58520
VAT GAP as a percent of VTTL	20%	19%	17%	17%	14%
VAT GAP change since 2012					-6 pp

Tabulka 7 - Vývoj mezery DPH (v mil. Kč) podle studie CASE v roce 2018 [7].

Legenda

VTTL – celková daňová povinnost na DPH

liability on household final consumption - odpovědnost za konečnou spotřebu v domácnosti

liability on government and NPISH final consumption - odpovědnost za vládní a NISD konečnou spotřebu

liability on intermediate consumption - odpovědnost za mezispotřebu

liability on GFCF - odpovědnost za GFCF

Net adjustments – úprava výdajů

VAT Revenue - Příjmy z DPH

VAT GAP – DPH gap

VAT GAP as a percent of VTTL - DPH GAP jako procento VTTL

VAT GAP change since 2012 - Změna GAP DPH od roku 2012

Výnosy by se zvýšily zhruba o 16,5 %, kdyby členské státy uplatňovaly standardní sazbu DPH u zboží a služeb bez výjimek.

Dle studie v Evropské unii je odvod DPH založen na fakturačním mechanismu. Ke každé transakci prodávající vystaví kupujícímu fakturu a účtuje daň na výstupu. Daň na výstupu musí být odvedena do státního rozpočtu. Jedná se o základní mechanismus, který podporuje dodržování přiznání daňových povinností. Výjimkou jsou pobídky některých spotřebitelů, kteří vyžadují, aby maloobchodník neúčtoval daň z výstupu a zboží a služby tak měli levnější, současně si však nemůže uplatnit odpočet na vstupu. Oba pak hrají roli v rozhodnutí vyhnout se daním.

Dle studie se největší část mezery skládá z výjimek, tj. ze služeb, které nelze zdanit v zásadě jako nájemné, poskytované z veřejných statků, vládou nebo finanční služby. Další situace, která by mohla způsobit mezeru DPH, může nastat, když v řetězci v rámci mezinárodních transakcí DPH není odvedena daň na výstupu. Únik v nastavení, kdy výrobci účtují

velkoobchodníkovi, ti účtují maloobchodníkovi a v poslední fázi maloobchodníci konečnému spotřebiteli, vyžaduje zásah jak konečného spotřebitele, tak i prodejce. Teoretická literatura ve skutečnosti zdůraznila tuto pozitivní charakteristiku daňového mechanismu jako samofinancování, které doporučuje začlenit do daňového systému.

Jak je uvedeno v úvodu zprávy, mezera DPH není pouze měřítkem daňových úniků. Zahrnuje rovněž daň ztracenou např. z důvodu platební neschopnosti, úpadku, administrativních chyb, právní daňové optimalizace a trestné činnosti, zejména daňových podvodů. U daňových podvodů jsou rozlišovány dva systémy. Systém u dodávek zboží uvnitř Společenství nazvaný Missing Trader Intra-Community (MTIC), který se stal v uplynulých letech jedním z hlavních zdrojů nedodržování DPH. Jedná se o systém, kdy je fakturováno bez DPH a povinnost odvést daň má příjemce, jde o transakce mezi dvěma, nebo více členskými státy EU. U druhého systému se jedná o nezaplacení DPH při dovozu zboží či služeb do EU dle celního kodexu 42 (CPC42).

K odhadům mezery DPH, které jsou aktualizovány každý rok, se využívají údaje národních účtů zveřejněné Eurostatem a je odhadována pomocí metody „shora dolů“. VTTL se odhaduje jako konečná spotřeba domácností, vlády a NISD, mezipotřeba, THFK a jiné. Odhaduje se pomocí následujícího vzorce:

$$VTTL = \sum_i rate_i \times value_i \quad (9)$$

VTTL je součinem sazeb DPH a propexů násobených teoretickou hodnotou hodnoty spotřeby a investic (plus čisté úpravy specifické pro jednotlivé země).

Pro odhad mezer DPH se používá zhruba 10 000 parametrů, včetně účinných sazeb pro každou dvoumístnou CPA (tj. $rate_i$) ve výše uvedeném vzorci VTTL (Rozdíly v zásadách = Notional Ideal Revenue – VTTL) a skupinu výrobků, služeb a procento produkce v daném odvětví, které je osvobozeno od daně pro každý typ spotřeby (tj. Propex ve výše uvedeném vzorci VTTL). Například pro služby v oblasti vzdělávání (CPA č. 85) v Chorvatsku, jako pro všechny ostatní země a skupiny výrobků a procento produkce, které je osvobozeno od DPH.

Jana Stavjaňová

Studie Jany Stavjaňové vyšla v roce 2014 a zaměřuje se na odhad mezery DPH v České republice v letech 2006 až 2012. Pro odhad mezery nebyla použita konkrétní metoda, ale byla porovnávána daňová povinnost se skutečnými příjmy.

Odhad byl zjišťován dle níže uvedeného postupu:

1. Odhad teoretického základu DPH celé ekonomiky.
2. Stanovení průměrné sazby DPH pro danou ekonomiku,
3. Výpočet teoretické daňové povinnosti DPH (VTTL)
4. Porovnání teoretické daňové povinnosti DPH (VTTL) se skutečnými příjmy z DPH a rozdíl mezi těmito položkami je dle této studie daňová mezera.

Autorka v této studii popisuje náročnost určení teoretického základu daně a přiřazuje způsobu zjištění několik variant. Jednou variantou dle autorky je odhad vycházející z tabulky vstupů a výstupů všech transakcí v ekonomice, které jsou relevantní pro HDP. Další variantou dle autorky může být zjištění nominálního HDP, očištěného od položek nepodléhajících DPH.

K určení průměrné sazby DPH je dle autorky možné vycházet ze spotřebního koše domácností, dle rozdělení do skupin nebo jako další variantu lze použít sazby DPH z daňových tvrzení [39].

v mld Kč, %		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
skutečný příjem z DPH		214	232	260	259	263	270	278
Metoda 1	daňová mezera	-63	-53	-88	-92	-107	-107	-127
	Daňová mezera jako % z VTTL	22,70%	18,60%	25,40%	26,30%	28,90%	28,30%	31,40%
	daňová mezera jako % z HDP	1,90%	1,40%	2,30%	2,50%	2,80%	2,80%	3,30%
Metoda 2	daňová mezera	-76	-68	-95	-97	-111	-107	-121
	Daňová mezera jako % z VTTL	26,30%	22,60%	26,70%	27,30%	29,80%	28,40%	30,30%
	daňová mezera jako % z HDP	2,30%	1,90%	2,50%	2,60%	2,90%	2,80%	3,20%

Tabulka 8 - Daňová mezera DPH, metoda 1, metoda 2, dle studie Stavjaňová [39].

Kde VTTL je teoretická daňová povinnost.

Dle výsledků studie, uvedených v tabulce, se rozdíly mezi skutečnými příjmy DPH a teoretickou daňovou povinností v období roku 2006 až 2012 navyšovaly a docházelo i ke zvýšení mezery DPH. Mezera DPH je v této studii hodnocena tak, že se jedná o transakce a ztráty, které nemůže daňová správa odhalit.

Stanislav Kaňka

Ve studii Stanislava Kaňky byla použita k odhadu mezery DPH v České republice nepřímá metoda „top down“ vycházející z dat národních účtů. K vypočítání teoretické daňové povinnosti byla použita průměrná sazby DPH pro celou ekonomiku, zjištěná z aplikací příslušných sazeb DPH na jednotlivých položkách z rodinných účtů. Při tomto popsaném postupu byla použita data získaná z ČSÚ. Odhadnutá mezera DPH dosáhla nižší hodnoty v porovnání s jinými studiemi stejného typu [40].

3.5 Mezera DPH a její souvislost s dopadem daňových kontrol daňové správy.

Důvodem k placení daní, které má za následek snižování mezery DPH je kontrolní činnost správce daně. Cílem je prověřování údajů uvedených v daňových přiznáních, případně prověřování rozdílů, které vzniknou na základě zjištění z kontrolních hlášení nebo evidencí EET. Správce daně svoji činnost provádí na základě místních šetření, a pokud mu vzniknou pochybnosti, zahájí daňovou kontrolu nebo postup k odstranění pochybností. Postup k odstranění pochybností musí být zahájen do 30 dnů po lhůtě k podání daňového přiznání, daňová kontrola může být zahájena do 3 let po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Kontrolní činnost v oblasti daně z přidané hodnoty se zlepšila díky analýzám kontrolního hlášení, na základě, kterých se finanční správě daří odhalovat i sofistikované daňové úniky. Jejich prokazování je však náročné a klade zvýšené nároky na pracovníky kontrolních útvarů. Dalším přínosem pro kontrolní činnost je kontrolní činnost v rámci celorepublikové působnosti finančních úřadů, která umožňuje všem kontrolorům realizovat činnost po celé České republice [32]. Nejvíce podvodů je realizováno v Praze, takže celostátní působnost je přínose hlavně pro Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

V této oblasti působí i vymáhací činnost. Pokud daň nebyla zaplácena dle daňového tvrzení poplatníka v zákonem stanovené lhůtě, správce daně zahájí vymáhání nedoplatku.

Nedoplatek lze vymáhat do 20 let počítaných od konce roku, ve kterém se stal splatným, pokud nedojde k jeho odepsání [18].

V boji proti daňovým únikům Finanční správa spolupracuje s orgány činnými v trestním řízení. Daňová kobra je společný tým Finanční správy, policistů a celníků, kteří se od června roku 2014 podílí na pátrání po daňových únicích. Spolupráce je realizována při výměně informací mezi policisty, celníky a specialisty, na základě okamžité výměny informací a umožňuje tak analyzovat jednotlivé případy odhalení daňového úniku [32.] Za téměř 5 let své existence Daňová kobra zachránila státnímu rozpočtu 11.67 miliard Kč. V roce 2018 zachránila Daňová kobra 2,5 miliardy korun, což je např. tolik, kolik stojí navýšení starobních důchodů, cca o 72 Kč, nebo navýšení učitelského platu o 1 137 Kč či výstavba více jak 8 kilometrů dálnice [34]. Od ledna do března roku 2019 Daňová kobra zajistila 230 mil. Kč, tedy 2,5 miliónu denně. Jednalo se o případy fiktivních obchodů s neexistujícími tzv. “nanodisky“, kdy mělo být požadováno vyplacení nadměrného odpočtu DPH ve výši 270 miliónů Kč a díky práci Daňové kobry se podařilo vyplacení této částky zabránit [33].

	Zachráněno	Zajištěno	Uchráněno celkem
2014	945	462	1 407
2015	713	2 022	2 735
2016	731	2 655	3 386
2017	541	869	1 410
2018	242	2 260	2 502

Tabulka 9 - Daňová kobra – boj proti daňovým únikům DPH částky v mil. Kč dle údajů FS ČR [33].

Přínosem je i mezinárodní spolupráce při správě DPH, která probíhá na základě výměny informací se zahraničními správami.

3.5.1 Důvody vytvoření mezery DPH

Úmyslné vznikají s cílem vyhnout se daňové povinnosti nebo ji minimalizovat. Může se jednat o nespolečnou spolupráci se správcem daně, tzn. chybné vykazování daňové povinnosti DPH v podaných daňových přiznáních, o daňový únik na základě využití mezer v zákoně nebo o daňový podvod, kdy poplatník věděl a mohl vědět, že se účastí podvodu (jedná se karuselové či řetězové podvody). Neúmyslné důvody vznikají z důsledku neznalosti zákona nebo špatným výkladem zákona.

Daňové úniky se objevují ve všech členských zemích. Přesto je mezera DPH v jednotlivých zemích rozdílná, tak jak dokládá přehled uvedený v teoretických východiscích, v oddílu 3.4.3.1 Reckon 2009 na str. 34. Vliv na daňovou mezeru má kromě daňové morálky také:

- Legislativa, především zákon o DPH, který je složitý.
- Rostoucí sazby DPH, které vedou ke zvyšování daňové zátěže, kdy konečný spotřebitel je nucen DPH zaplatit v ceně služby a zboží a dochází k vyhýbání se fakturací, a to hlavně u služeb, které jsou v systému těžko dohledatelné, oproti prodeji zboží, neboť nákupy zboží procházejí kontrolním hlášením a případné rozdíly jsou prověřovány. Jedná se především o rozdíly, které vyplynou z hodnot vykázaných v kontrolním hlášení dodavatelem a příjemcem plnění.
- Relativně nízké postihy za daňové úniky. Orgány činné v trestním řízení musí prokázat, že se jednalo o úmyslný trestní čin, což je velmi obtížné. Zákaz podnikání nelze uložit. Postihem je hlavně zaplacení doměřené daně včetně příslušenství, úroku a penále.
- Omezení možnosti Finanční správy, a to z důvodu celoevropského trendu snižování počtu úředníků, a zvyšování byrokracie uložené daňovým úředníkům, které vede k redukování možnosti daň kontrolovat efektivně. Pravděpodobnost daňové kontroly u subjektů se sídlem v lidnatých aglomeracích, především v Praze, je velmi nízká. Z uvedeného důvodu subjekty často přesouvají své sídlo do Prahy, aby byli ušetřeni daňových kontrol a následného doměření daně.

3.5.2 Analýza mezery DPH

Dle studie OECD se počet zemí, které zkoumají rozdíl v daňové mezeře a zveřejňují svoje poznatky, zvětšuje [35]. Vypočítanou daňovou mezeru zveřejňují v průběhu času. Analýza daňové mezery může přinést užitečné informace a nové strategie, jak hodnotit výnos daní. Daňová mezera spočítaná v různých odvětvích pak odkrývá trendy. Daňová mezera je alternativní téma pro politiky a veřejnost. Spočítat daňovou mezeru je těžké, a to hlavně z důvodu obstarání potřebných dat, která jsou i s dlouholetým zpožděním. Výslednou daňovou mezeru je proto nutné posuzovat s opatrností, neboť není přesná a neměly by se podle ní stanovovat opatření konkrétní země. Faktory, které ovlivňují výpočet daňové mezery, jsou především dostupnost dat, ale i vládní ujednání, čas zkoumání, výběr daní, který se v průběhu roků mění a současně i kolik prostředků se do studie investuje. Různé

země přistupují k výpočtu různě. V průběhu času používají konkrétní země stejnou metodu a rozdílem je pak odchylka, která je konzistentně stejná v jednotlivých letech. Správci daně mohou identifikovat rizika a trendy napříč daňovým spektrem a mohou subjekty informovat o rizicích výběru daní. Pomocí těchto poskytnutých informací se pak mají změnit pravidla výběru daní či navozovat intervence (zásahy). Pomocí auditů se zjišťují ztráty na daních a ty se pak srovnávají s výpočty daňové mezery. Některé země se rozhodly daňovou mezeru nepočítat, neboť náklady spojené s výpočtem by převýšily užitečnost informace. Mezi tyto země patří např. Švédsko [35].

Vývoj daňových příjmů

V oblasti DPH je pro Finanční správu hlavní úkolem boj proti daňovým únikům a jeho úspěšnost je přiřazována ke kvalitě analýz dat získaných z kontrolních hlášení, elektronické evidence tržeb, kontrol řetězců v možných karuselových podvodech. V ostatních oblastech působí Finanční správa spíše metodicky a edukativně. V roce 2018 byla revidována oblast vzdělání s cílem dosáhnout zvýšení efektivity výběru daní. Rok 2018 byl úspěšným rokem z hlediska výběru daní. Hodnota inkasa daňových příjmů dosáhla 853.728 mil. Kč, zatímco v roce 2017 dosáhla 795.573 mil. Kč, inkaso v roce 2018 znamenalo nárůst o 7,3 %. K nejvyššímu přírůstku hodnot došlo u DPH, a to o 31.578 mil. Kč a znamenalo nárůst o 8,3 % oproti roku 2017. Nárůst inkasa způsobil pozitivní vliv povinnosti podávat kontrolní hlášení, které napomáhá narovnání podnikatelského prostředí, povinnost elektronické evidence tržeb a ekonomický růst. Negativní dopad na inkaso má pozastavení třetí a čtvrté fáze elektronické evidence tržeb, které se bude týkat svobodných povolání, oblasti dopravy, zemědělství, řemeslné a výrobní činnosti podnikatelů v dopravě a vstoupí v platnost 1. května 2020.

Daň z příjmu	Daňová povinnost	Inkaso	Rozdíl	Výtěžnost (%)
DPH – daňová povinnost	721 217	732 306	11 090	102
DPH – nadměrný odpočet a vrácení daně	-313 810	-319 294	- 5 484	
DPH – CELKEM	407 407	413 013		

Tabulka 10-Vyhodnocení DPH za rok 2018 v tis. Kč, dle údajů FS ČR [23].

Dle Finanční správy ČR nedoplatky na DPH [2018] představují 70 % všech nedoplatků a představují tak významnou složku v oblasti daní. [23].

4 Analytická část

V praktické části diplomové práce je pomocí Down metody odhadnuta mezera DPH pro Českou republiku v letech 2014 až 2018, která vychází z údajů národních účtů, z výstupů odvětvové ekonomiky.

Spojností stanovení mezery DPH je pohled na hospodaření státu z hlediska podnikové ekonomiky. Z pohledu rozpočtu lze stát považovat za ekonomický subjekt, který zajišťuje fungování státu tak, že na jedné straně zajišťuje dostatečné příjmy a na druhé straně udržuje mandatorní a ostatní výdaje ve výši odpovídajícím příjmům. Činnost státu je tedy rozdílná od činnosti ekonomických subjektů, jejichž cílem je dosažení zisku. Daně lze pak považovat za odvětví, které zajišťuje příjem do státního rozpočtu a musí fungovat efektivně. Snížení daňové mezery je tzv. nástrojem minimalizace ztrát.

4.1 Odhad mezery DPH – down metodou

K odhadu mezery DPH byla v rámci analýzy vybrána metoda Down. Jedná se o makroekonomickou metodu, která vychází z údajů národních účtů a stanoví celkový teoretický výnos DPH, který by měl stát získat, pokud by byla daň přiznána ve správné výši z veškerých ekonomických transakcí podléhajících DPH.

U výpočtu bylo vycházeno ze stanovení dvou složek:

- vážené průměrné sazby DPH (hodnoty, kterou zjišťuje Český statistický úřad),
- teoretického základu daně.

Pro výpočet je použit vzorec:

$$\text{Teoretický výnos DPH} = \text{teoretický základ daně} \times \text{vážená průměrná sazba} \quad (10)$$

Přičemž vážená průměrná sazba je použita v jednom případě za použití vážené průměrné sazby poskytnuté MFČR (varianta I) a v druhém případě za použití vypočítané vážené průměrné sazby (varianta II.). K výpočtu průměrné sazby jsou použity jednotlivé položky rodinných účtů zjištěné z ČSÚ. Vážená průměrná sazba se počítá či zjišťuje z důvodu existence dvou sazeb DPH.

4.1.1 Teoretický základ DPH

Teoretický základ daně se odvozuje z hrubého domácího produktu, dle níže uvedené rovnice s tím, že je nutné zjistit, které položky podléhají DPH a které nikoli. Výpočet teoretického základu DPH vychází ze stanovení výdajové metody.

$$HDP = C + G + I + NX \quad (11)$$

kde **HDP** značí hrubý domácí produkt, **C** je konečná spotřeba domácnosti, **I** jsou investice, **G** jsou vládní výdaje na výrobky a služby a **NX** představuje čistý vývoz.

Do teoretického základu DPH se zahrnují **výdaje na konečnou spotřebu domácností**, výdaje vládních institucí a neziskových institucí sloužících domácnostem, tj. výdaje na výrobky a služby, které jsou určeny pro uspokojení individuálních i kolektivních potřeb.

Výdaje na konečnou spotřebu domácností z větší části podléhají zdanění DPH, avšak část jich zdanění nepodléhá. Z uvedeného důvodu musí být tyto výdaje sníženy o spotřebu nepodléhající zdanění DPH. Výdaje na konečnou spotřebu musí být sníženy o výdaje:

- Na spotřebu malých podniků, které nejsou dle zákona plátcí DPH, tj. podniků s obratem nižším než 1 mil. Kč.
- Osvobozené výdaje na konečnou spotřebu domácností, tj. vlastní výrobky a produkty.
- Výdaje rezidentů v zahraničí.

Dále výdaje na konečnou spotřebu domácností musí být sníženy o výdaje:

- Nerezidentů v ČR, které podléhají zdanění DPH a nejsou v hodnotě konečné spotřeby zahrnuti.
- Výdaje vládních institucí, tj. výdaje na vládní nákupy zboží a služeb, dotace podnikům a institucím, transferové platby domácnostem a výdaje vlády – mzdy. Tyto výdaje jsou osvobozeny a nepodléhají DPH.

- Mezispotřebu vládních institucí, tj. výdaje vlády, které vláda nakupuje jako plnění od plátců DPH a jelikož si u nich nemůže uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu, jsou tato plnění započítána do složek podléhajících DPH.
- Mezispotřeba neziskových institucí, které nepodléhají zdanění DPH. Jedná se o nákupy, které realizují neziskové instituce, u nichž si nemůžou uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť jsou osvobozeným sektorem. Tyto položky jsou započítány do složek podléhajících DPH.

4.1.2 Tvorba hrubého fixního kapitálu (THFK)

Tvorba hrubého fixního kapitálu zahrnuje výdaje ekonomických subjektů na pořízení hmotných a nehmotných investic včetně jejich zhodnocení na daném území (v daném případě v České republice). Dále zahrnuje změny stavu zásob a změny stavu cenností.

Do výpočtu teoretického základu jsou zahrnuty níže uvedené investice, které podléhají DPH:

- Investiční výdaje vlády.
- Investiční výdaje osvobozených sektorů.
- Investiční výdaje domácností (např. nákupy nemovitostí soukromými osobami).

4.1.3 Výpočet teoretického základu daně

Pro výpočet teoretického základu daně byly zjišťovány hodnoty HDP, výdajů na konečnou spotřebu domácností, spotřeby malých podniků, osvobozené výdaje na konečnou spotřebu domácností, výdaje nerezidentů v ČR, mezispotřeby vládních institucí, mezispotřeby neziskových institucí, investiční výdaje osvobozených sektorů, investiční výdaje domácností. Tyto hodnoty byly získány z ČSÚ, z tabulek národních účtů a z input-output tabulek byly použity hodnoty mezispotřeby (údaje odvětví dle klasifikace činnosti podle CZ-NACE). [ČSU, 2019]. Všechny potřebné zjištěné hodnoty jsou seřazeny do tabulek.

Údaje HDP za roky 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 byly zjištěny na webových stránkách kurzy.cz [24].

v mil. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
HDP (mil.)	4 314 769	4 595 783	4 767 990	5 047 267	5 328 738

Tabulka 11 – Hrubý domácí produkt v České republice za roky 2014–2018 (vlastní zpracování dle údajů kurzy.cz [24]).

Výdaje na konečnou spotřebu domácností byly zjištěny na stránkách ČSÚ [25].

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
výdaje na konečnou spotřebu domácností	2 035	2 124	2 214	2 291	2 371

Tabulka 12 - Výdaje na konečnou spotřebu domácností (vlastní zpracování dle údajů z ČSÚ [25]).

Spotřebu domácností tvoří výdaje na finální statky a služby, které jsou určeny pro přímé uspokojení individuálních potřeb. Z makroekonomického hlediska je spotřeba domácností ukazatelem výdajů za konečnou spotřebu domácností a rozumí se jí spotřeba všech domácností. Je označena klasifikací CZ-COICOP. Spotřeba domácností je největší složkou agregátních výdajů a hrubého domácího produktu, který patří k makroekonomickým ukazatelům charakterizujícím hospodářský růst ekonomiky. Je ukazatelem výkonnosti ekonomiky, ale i průměrné životní úrovně v zemi. Domácnosti ovlivňují ekonomiku nejen jako spotřebitelé, ale i jako pracovníci, drobní podnikatelé, kteří nejsou zapsáni v obchodním rejstříku (např. auditoři, umělci, nebo lékaři) a jsou také zdrojem investic prostřednictvím svých úspor. Informace o spotřebě domácností poskytuje ČSÚ z hlediska statistiky rodinných účtů. Hospodařící domácnost je dle ČSÚ definována jako soubor osob společně bydlících, které se společně podílejí na úhradě základních výdajů.

Výdaje rezidentů v zahraničí byly zjištěny na webových stránkách ČSÚ [27].

v mld.. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
– výdaje rezidentů v zahraničí	62	63	71	75	77

Tabulka 13 - Výdaje rezidentů v zahraničí (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [27]).

Výdaje nerezidentů v ČR byly zjištěny na webových stránkách ČSÚ [26].

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
+ výdaje nerezidentů v ČR	144	148	157	164	169

Tabulka 14 - Výdaje nerezidentů v ČR (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [26]).

Mezispotřeba vládních institucí byla zjištěna na webových stránkách ČSÚ [28].

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
mezispotřeba vládních institucí	274	283	291	296	344

Tabulka 15 - Mezispotřeba vládních institucí (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [28]).

Mezispotřeba vládních institucí se ve sledovaném období pohybovala v rozmezí od 274 miliard do 344 miliard korun a patří do vyšších položek konečné spotřeby, hned po spotřebě domácností.

Mezispotřeba neziskových institucí byla zjištěna na webových stránkách ČSÚ [25].

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
mezispotřeba neziskových institucí	70	74	76	75	76

Tabulka 16 - Mezispotřeba neziskových institucí (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [25]).

Spotřeba neziskových institucí patří ve sledovaných letech k nejnižším položkám, přičemž se jedná o desítky miliard každý rok.

Investiční výdaje osvobozených sektorů byly zjištěny na webových stránkách ČSÚ [25].

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
investiční výdaje osvobozených sektorů	62	63	63	68	64

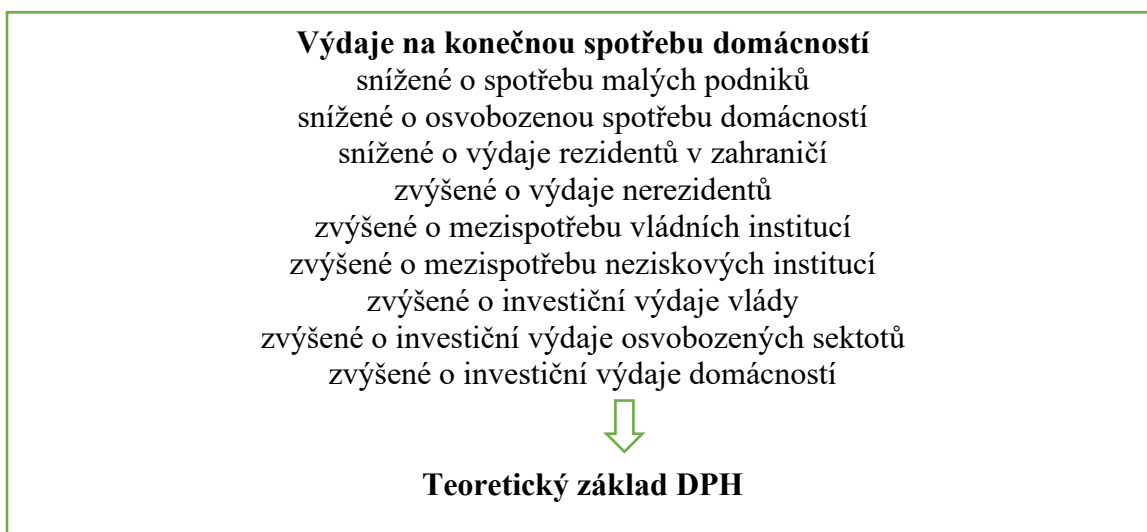
Tabulka 17 - Investiční výdaje osvobozených sektorů (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [25]).

Investiční výdaje domácností byly zjištěny na webových stránkách ČSÚ [25].

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
investiční výdaje domácností	204	210	212	214	218

Tabulka 18 - Investiční výdaje domácností (vlastní zpracování dle údajů ČSÚ [25]).

Na základě získaných výše uvedených dat je proveden výpočet dle níže uvedeného schématu:



Do výpočtu mezispotřeby byla zahrnuta níže uvedená odvětví:

Kód odvětví | Název

53	Poštovní a kurýrní služby
64	Finanční zprostředkování
65	Pojištění, zajištění a penzijní financování, kromě povin. soc. zabezpečení
66	Ostatní finanční činnosti
84	Veřejná správa a obrana, povinné soc. zabezpečení
85	Vzdělání
86	Zdravotní péče
87	Pobytové služby, sociální péče
88	Ambulantní nebo terénní sociální služby

Výpočet teoretického základu DPH je uveden v tabulce:

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
HDP (mld.)	4 314	4 595	4 768	5 047	5 329
Složky podléhající DPH:					
+ výdaje na konečnou spotřebu domácností	2 035	2 124	2 214	2 291	2 371
– spotřeba malých podniků	48	49	48	51	52
– osvob. výdaje na kon. spotřebu domácností	581	659	581	610	638
– výdaje rezidentů v zahraničí	62	63	71	75	77
+ výdaje nerezidentů v ČR	144	148	157	164	169
+ mezispotřeba vládních institucí	274	283	291	296	344
+ mezispotřeba neziskových institucí	70	74	76	75	76
+ investiční výdaje osvobozených sektorů	62	63	63	68	64
+ investiční výdaje domácností	204	210	212	214	218
Teoretický základ DPH	2 098	2 131	2 313	2 372	2 475

Tabulka 19 - Výpočet teoretického základu (vlastní zpracování).

4.1.4 Určení vážené průměrné sazby

Z důvodu existence základní a snížené sazby DPH bylo nutné zjistit hodnotu vážené průměrné sazby DPH, potřebné pro stanovení teoretického výnosu DPH. Hodnota jednotlivých položek byla zjišťována na ČSÚ pod statistikou rodinných účtů podle klasifikace CZ-COICOP (klasifikace podle postavení osoby v čele), a to u všech sektorů v členění dle odvětví činností a produktů. Uvedené hodnoty za roky 2014, 2015, 2016 byly zpracovány do tabulky pod označením 7.1, 7.2 a 7.3 s členěním peněžní výdaje – průměry na osobu v Kč za rok, základ daně a DPH. K peněžnímu vydání byl stanoven základ daně a daň pomocí přiřazené sazby, dle přílohy č. 1 a č. 2 zákona o DPH [25]. Hodnoty však bylo možné zjistit pouze za roky 2014, 2015, 2016. Od roku 2017 ČSÚ už tyto údaje neeviduje. Ačkoli v letech 2017 a 2018 byly sazby DPH shodné s lety 2014, 2015, 2016 byla průměrná sazba v letech 2017, 2018 použita stejná. Dále pomocí výpočtu byla dopočítána průměrná sazba DPH.

CZ- COICOP	Název	DPH + ZD (Kč)	Sazba DPH	Základ daně (Kč)	DPH (Kč)
01	POTRAVINY A NEALKOHOLICKÉ NÁPOJE	24 953	15 %	21 699	3 255
01.1	Potraviny	22 814	15 %	19 838	2 976
01.1.1.	Pekárenské výrobky, obiloviny	3 985	15 %	3 465	520
01.1.2	Maso	6 181	15 %	5 375	806
01.1.3	Ryby	750	15 %	652	98
01.1.4	Mléko, sýry,	4 354	15 %	3 786	568
01.1.5	Oleje a tuky	1 081	15 %	940	141
01.1.6	Ovoce	1 749	15 %	1 521	228
01.1.7	Zelenina, brambory	2 161	15 %	1 879	282
01.1.8	Cukr, marmeláda, med, čokoláda, cukrovinky	1 626	15 %	1 414	212
01.1.9	Potravinářské výrobky a přípravky	927	15 %	806	121
01.2	Nealkoholické nápoje	2 140	15 %	1 861	279
01.2.1	Káva, čaj, kakao	1 023	15 %	890	133
01.2.2	Minerální vody, nealko, nápoje a šťávy	1 117	15 %	971	146
02	ALKOHOLICKÉ NÁPOJE, TABÁK	3 671	21 %	3 034	637
02.1	Alkoholické nápoje	1 928	21 %	1 593	335
02.1.1	Lihoviny	430	21 %	355	75
01.1.2	Víno	677	21 %	560	117
02.1.3	Pivo	820	21 %	678	142
02.2	Tabák	1 743	21 %	1 140	303

Tabulka 20 - Ukázka výpočtu průměrné sazby DPH v ekonomice v roce 2016 (vlastní zpracování).

Výsledná průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 byla vypočítána v příloze, v tabulkách pod označením 7.1, 7.2, 7.3. Pro přehlednost je uvedena v následující tabulce:

2014	2015	2016	2017	2018
18,64 %	18,58 %	18,52 %	18,52 %	18,52 %

Tabulka 21 - Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 (vlastní zpracování s využitím údajů ČSÚ).

Průměrná vážená sazba byla zjišťována i od Ministerstva financí ČR, neboť průměrnou váženou sazbu používá pro svoje interní potřeby. Prostřednictvím e-mailu bylo požádáno o poskytnutí průměrné vážené sazby v letech 2014 až 2018 a Ministerstvo financí ji poskytlo, viz příloha č. 1.

Průměrná sazba DPH je znázorněna v tabulce.

2014	2015	2016	2017	2018
18,68 %	18,56 %	18,52 %	18,40 %	18,43 %

Tabulka 22 - Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 dle údajů MFČR (vlastní zpracování).

Vzhledem k tomu, že byla zjištěna vážená průměrná sazba jednak z vlastního výpočtu a zároveň od Ministerstva financí ČR bude stanoven teoretický výnos DPH a výše mezery DPH dvakrát, jednak s použitím vypočítané vážené průměrné sazby, a také s použitím průměrné vážené sazby Ministerstvem financí ČR.

4.1.5 Stanovení teoretického výnosu DPH a výše mezery DPH při použití vážené průměrné sazby dle poskytnutých údajů MFČR

Po výpočtu teoretického základu daně a za použití vážené průměrné sazby byl zjištěn teoretický výnos DPH v letech 2014 až 2018. Dosazením do níže uvedeného vzorce zjistíme teoretický výnos DPH:

$$\text{Teoretický výnos DPH} = \text{teoretický základ DPH} \times \text{vážená průměrná sazba} \quad (12)$$

Teoretický základ DPH byl vypočítán v oddílu 3.1.3

Vážená průměrná sazba byla použita dle poskytnutých údajů MFČR, tak jak je uvedeno v oddílu 3.1.4.

Skutečný výnos DPH byl zjištěn jednak na webových stránkách Finanční správy [23].

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
Teoretický výnos DPH	391,9	395,5	428,3	436,4	456,1

Tabulka 23 -Teoretický výnos DPH dle údajů Finanční správy [23]

Současně je teoretický výnos dopočítán dosazením do vzorce dle rovnice 12.

Mezera DPH je pak rozdíl mezi teoretickým a skutečným (aktuálním) výnosem DPH.

Výpočet mezery DPH v letech 2014 až 2018 je uveden v následující tabulce:

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
Teoretický základ DPH	2 098	2 131	2 313	2 372	2 475
Vážená průměrná sazba	18,68	18,56	18,52	18,4	18,43
Teoretický výnos DPH	391,9	395,5	428,3	436,4	456,1
Skutečný výnos DPH	298,4	331,8	349,7	381,6	413,3
mezera DPH	93,5	63,7	78,6	54,8	42,8
% teoretické DPH	23,8	16,1	18,35	12,56	9,38
% z HDP	2,2	1,4	1,6	1,1	0,8

Tabulka 24 - Stanovení mezery DPH v letech 2014–2018 v mld. Kč (vlastní zpracování).

Procentuální podíl teoretické DPH z mezery DPH bylo spočítáno tak, jak je uvedeno níže:

	$100 - [100 : \text{Teoret.výnos} \times \text{skutečný výnos}] =$
2014	$100 - [100 : 391,9 \times 298,4] = 100 - 76,14 = 23,86$
2015	$100 - [100 : 395,50 \times 331,8] = 100 - 83,89 = 16,11$
2016	$100 - [100 : 428,3 \times 349,7] = 100 - 81,65 = 18,35$
2017	$100 - [100 : 436,4 \times 381,6] = 100 - 87,44 = 12,56$
2018	$100 - [100 : 456,10 \times 413,3] = 100 - 90,62 = 9,38$

Tabulka 25 - Výpočet % teoretické DPH (vlastní zpracování).

Procentuální podíl mezery DPH z HDP bylo spočítáno tak, jak je uvedeno níže:

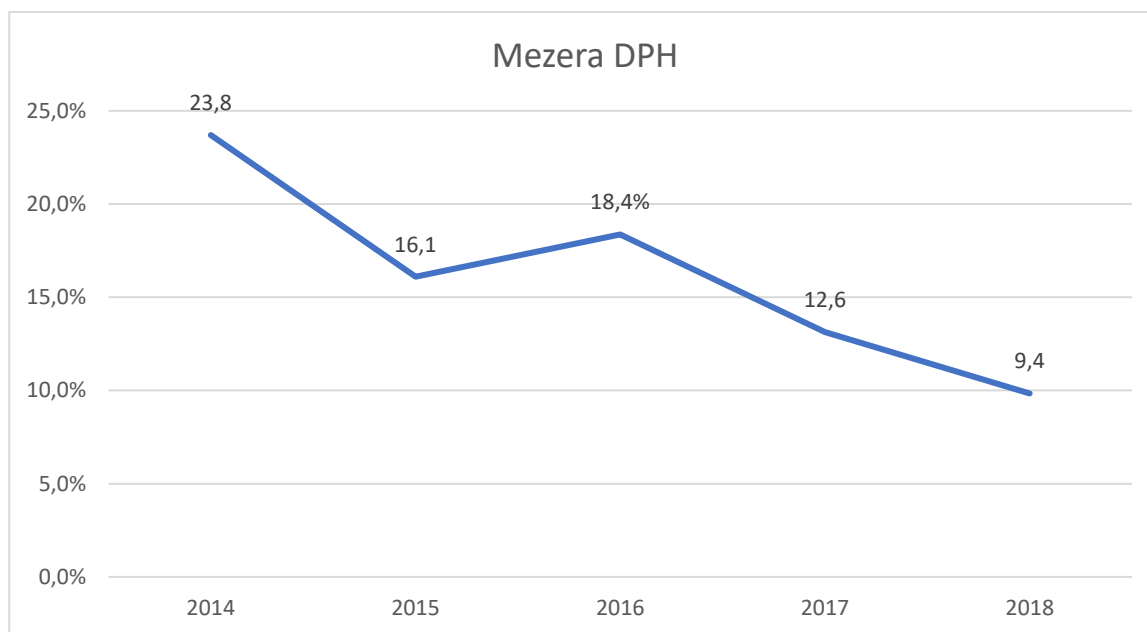
	$100 : \text{HDP} \times \text{skutečný výnos DPH} =$
2014	$100 : 4 314 \times 92,66 = 2,15$
2015	$100 : 4 595 \times 64,13 = 1,40$
2016	$100 : 4 768 \times 78,66 = 1,65$
2017	$100 : 5 047 \times 57,69 = 1,14$
2018	$100 : 5 329 \times 45,07 = 0,85$

Tabulka 26 - Výpočet % z HDP (vlastní zpracování).

2014	2015	2016	2017	2018
23,8 %	16,1 %	18,4 %	12,6 %	9,4 %

Tabulka 27 - Mezera DPH vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu v % (vlastní zpracování).

Pro názornost je spočítaná mezera vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu v letech 2014 až 2018 a je znázorněna graficky. Výpočet byl proveden při použití průměrné sazby dle poskytnutých údajů MFČR.



Obrázek 3 - Mezera DPH vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu (vlastní zpracování).

4.1.6 Stanovení teoretického výnosu DPH a výše mezery DPH při použití vypočítané vážené průměrné sazby

Teoretický výnos DPH v letech 2014 až 2018 byl stanoven i za použití vypočítané vážené průměrné sazby (dle článku 3.1.4) dosazením do níže uvedeného vzorce:

$$\text{Teoretický výnos DPH} = \text{teoretický základ DPH} \times \text{vážená průměrná sazba} \quad (13)$$

a vážená průměrná sazba byla zjištěna dle článku 3.1.4, tj. byla vypočítána a zjištěny uvedené hodnoty:

2014	2015	2016	2017	2018
18,64 %	18,58 %	18,52 %	18,52 %	18,52 %

Tabulka 28 - Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 zjištěná dle údajů ČSÚ (vlastní zpracování).

Teoretický výnos byl následně dopočítán dosazením do vzorce dle rovnice 13.

Mezera DPH je pak rozdíl mezi teoretickým a skutečným (aktuálním) výnosem DPH.

Výpočet mezery DPH v letech 2014 až 2018 je uveden v následující tabulce:

v mld. Kč	2014	2015	2016	2017	2018
Teoretický základ DPH	2 098	2 131	2 313	2 372	2 475
Vážená průměrná sazba v % (2)	18,64	18,58	18,52	18,52	18,52
Teoretický výnos DPH	391,06	395,93	428,36	439,29	458,37
Skutečný výnos DPH	298,4	331,8	349,7	381,6	413,3
mezera DPH	92,66	64,13	78,66	57,69	45,07
% teoretické DPH	23,7	16,1	18,37	13,14	9,84
% z HDP	2,15	1,4	1,65	1,14	0,85

Tabulka 29 - Stanovení mezery DPH v letech 2014–2018 v mld. Kč -2 varianta s použitím vypočítané průměrné sazby (vlastní zpracování).

Vyjádření % podílu HDP z mezery DPH:

	100: HDP x mezera DPH =
2014	$100: 4\,314 \times 92,66 = 2,15$
2015	$100: 4\,595 \times 64,13 = 1,40$
2016	$100: 4\,768 \times 78,66 = 1,65$
2017	$100: 5\,047 \times 57,69 = 1,14$
2018	$100: 5\,329 \times 45,07 = 0,85$

Tabulka 30 - Vyjádření podílu HDP, jako procento HDP (vlastní zpracování).

Mezeru DPH je možné vyjádřit i jako procentuální podíl teoretické daňové povinnosti, a to, jak je uvedeno níže:

	$100 - [100: \text{Teoret.výnos} \times \text{skutečný výnos}] =$
2014	$100 - [100: 391,06 \times 298,4] = 100 - 76,30 = 23,7$
2015	$100 - [100: 395,93 \times 331,8] = 100 - 83,80 = 16,10$
2016	$100 - [100: 428,36 \times 349,7] = 100 - 81,63 = 18,37$
2017	$100 - [100: 439,29 \times 381,6] = 100 - 86,86 = 13,14$
2018	$100 - [100: 458,37 \times 413,3] = 100 - 90,16 = 9,84$

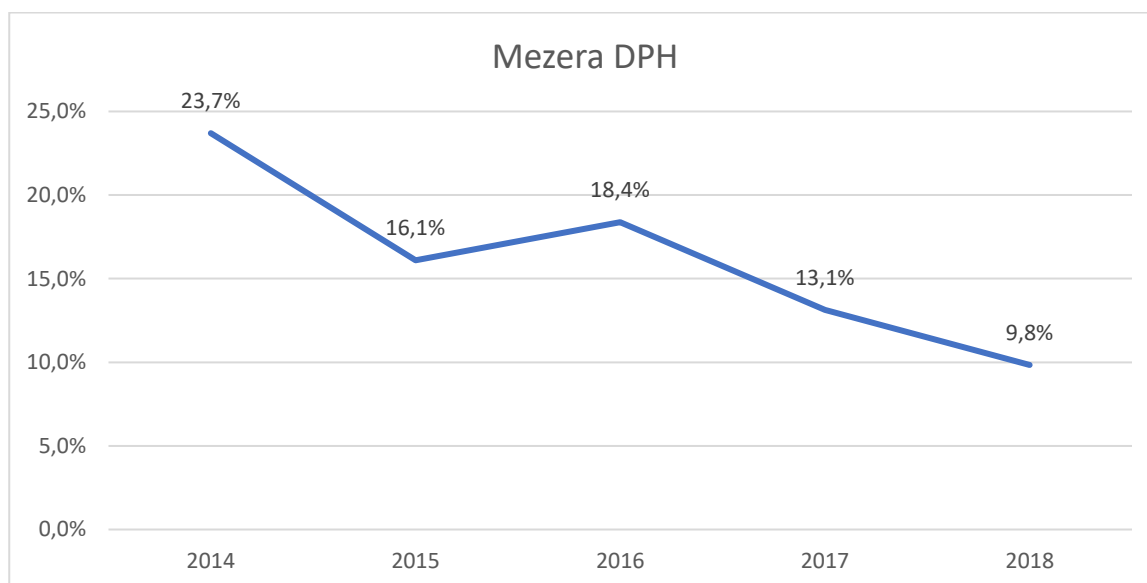
Tabulka 31 -Vyjádření mezery DPH jako procento teoretické DPH (vlastní zpracování).

Mezera DPH vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu (v procentech).

2014	2015	2016	2017	2018
23,7	16,1	18,37	13,14	9,84

Tabulka 32 - Mezera DPH vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu v procentech (vlastní zpracování).

Pro názornost je spočítaná mezera vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu v letech 2014 až 2018 a je znázorněna graficky. Výpočet byl proveden při použití vypočítané vážené průměrné sazby.



Obrázek 4 - Mezera DPH vyjádřená jako poměr vůči teoretickému výnosu (vlastní zpracování).

Z výpočtů vyplynulo, že mezera DPH má v letech 2017 a 2018 klesající tendenci. Procentuální podíl mezery se rovněž v roce 2018 snížil na 0,8 %. Ke snížení mezery DPH může být přisuzováno zavedení kontrolních nástrojů, především kontrolního hlášení od 1. 1. 2017 a elektronické evidence tržeb od 1.12. 2016. Ke snížení dále mohlo dojít z důvodu snížení sazby DPH u restauračních služeb. V procentuálním vyjádření mezery DPH, jako podílu teoretické daňové povinnosti, vykazuje mezera nejvyšší hodnotu v roce 2014 a to 2,2 % teoretické povinnosti. Nejnižší hodnota byla zjištěna v roce 2018 (0,8 %).

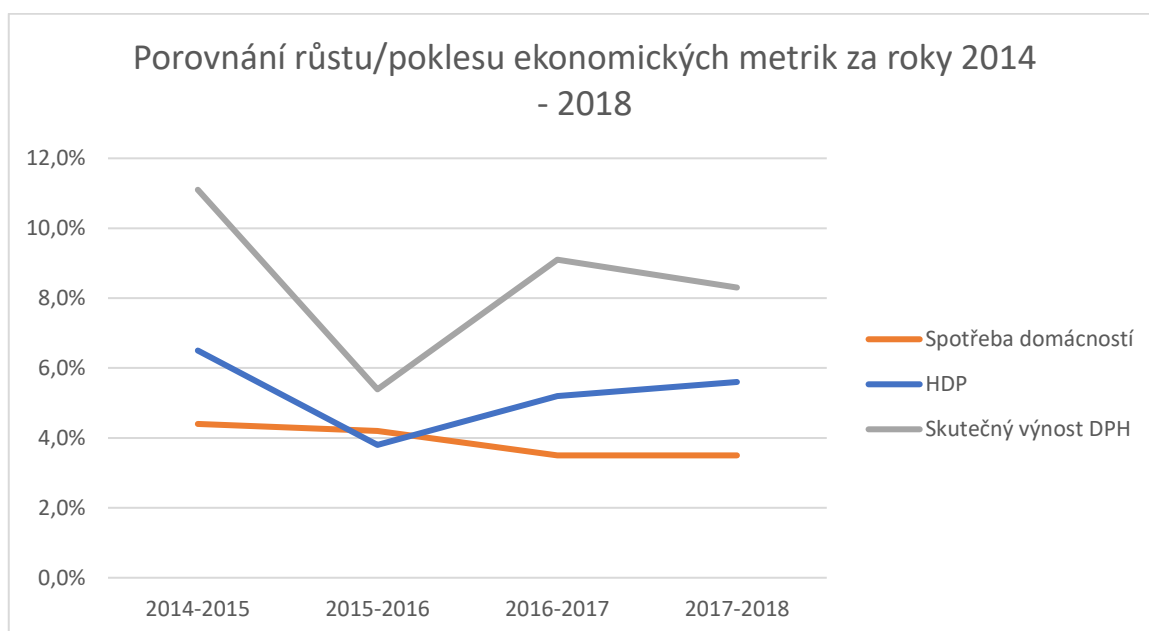
4.1.7 Porovnání růstu a poklesu ekonomických metrik za roky 2014–2018

K porovnání růstu HDP, spotřeby domácností a výnosu z DPH byly spočítány nárůsty těchto hodnot mezi jednotlivými roky.

v mld. Kč	2014-2015	2015-2016	2016-2017	2017-2018
HDP	4314/4595	4595/4768	4798/5047	5047/5329
nárůst mezi jednotlivými roky v %	6,5	3,8	5,2	5,6
Spotřeba domácností	2035/2124	2124/2214	2214/2291	2291/2371
nárůst mezi jednotlivými roky v %	4,4	4,2	3,5	3,5
Skutečný výnos DPH	298,4/331,8	331,8/349,7	349,7/381,6	381,6/413,3
nárůst mezi jednotlivými roky v %	11,1	5,39	9,1	8,3

Tabulka 33 - Porovnání růstu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH (vlastní zpracování).

Zjištěné údaje byly následně zaneseny do grafu.



Obrázek 5 – Porovnání růstu/poklesu HDP, spotřeby domácností a výnosu DPH v letech 2014-2018 (vlastní zpracování).

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

4.1.8 Opatření proti daňovým podvodům v oblasti DPH

Ke snížení daňových podvodů by přispěla především zákonná opatření, která by omezila daňové podvody v oblasti DPH, které mají vliv na fungování vnitřního trhu. Efektivní by bylo vytvoření jednoduššího, účinnějšího a neutrálního systému DPH. Vytvoření jednotných pravidel u osob povinných k dani a určení místa zdanitelného plnění při dodání

zboží a poskytnutí služeb, které ovlivňuje určení státu zdanění. V současné době se posuzuje status příjemce služby podle sídla či stálé provozovny [31].

Administrativní zátěž by odstranilo standardizované přiznání k dani z přidané hodnoty pro celou EU, a tak by byl lépe využit potenciál společného trhu. Při tomto postupu by mohli poplatníci poskytnout pouze jednou. Sběr dat by pak probíhal tak, aby je státní orgány využily ke kontrolním i statistickým účelům.

Na základě studií bylo zjištěno, že 36 % mezery DPH bylo způsobeno podvody, proto Evropská komise postupně navrhuje opatření, která povedou k zavedení trvalého evropského systému DPH. Princip by měl být postaven na principu cílové země, tj. příjem z DPH by byl příjem země spotřeby. Odstranění výjimky, podle které je dodání zboží v rámci EU od DPH osvobozeno (viz ustanovení § 63 zákona DPH) by zamezilo možnosti podvodů.

Připravovaná opatření, jejichž zavedení by omezilo daňové úniky a podvody, zahrnují rovněž plánované zlepšení spolupráce mezi finančnímu úřady v rámci EU a zároveň finančních úřadů EU s daňovou správou ve třetích zemích. Takováto součinnost by našla odraz v zefektivnění daňové administrativy, zlepšení výběru daní a v neposlední řadě by došlo k dobrovolné spolupráci firem.

5 Výsledky a vyhodnocení

5.1 Porovnání teoretického základu DPH

Pro přesnost výpočtu bylo vyhodnoceno porovnat spočítaný teoretický základ DPH v letech 2014 až 2018 s teoretickými základy DPH zjišťovanými na základě studií.

5.1.1 Spočítaný teoretický základ DPH

V níže uvedené tabulce je uveden spočítaný teoretický základ DPH v letech 2014 až 2018:

v mil.Kč	2014	2015	2016	2017	2018
teoretický základ DPH	2 098 000	2 131 000	2 313 000	2 372 000	2 475 000

Tabulka 34 - Spočítaný teoretický základ DPH za roky 2014 -2018 v mil.Kč (vlastní zpracování).

Z přehledu vyplývá, že teoretický základ DPH postupně roste. Vliv na růst teoretického základů má inflace, růst ekonomiky, zvyšující počet subjektů.

5.1.2 Porovnání teoretického základu DPH s ostatními studii

V další tabulce je spočítaný teoretický základ daně porovnán s teoretickými základy z jiných studií. Konkrétně se studii RECKON 2006, CASE 2018, Stavjaňová, Kaňka.

v mil. Kč	2006	2014	2015	2016	2017	2018
vlastní výpočet		2 098 000	2 131 000	2 313 000	2 372 000	2 475 000
Reckon 2009	x	x	x	x	x	x
CASE 2018	x	x	x	x	x	x
Stavjaňová	2 141 000	x	x	x	x	x
Kaňka	x	2 327 549	x	x	x	x

Tabulka 35 - Porovnání teoretických základů DPH (vlastní zpracování s využitím údajů ze studií RECKON 2006, CASE 2018, Stavjaňová, Kaňka).

Porovnáním vlastních výpočtů za jednotlivé roky s teoretickými základy jiných studií vyplynulo, že rozdíly nejsou velké. K výpočtu teoretického základu je zapotřebí množství dat, která byla získána z ČSÚ a jsou nepřesná.

Studie CASE zpracovává data dva roky stará, nezpracovává aktuální data tak, aby vydávala studie v aktuálním roce s aktuálními daty.

5.2 Porovnání zjištěných vážených průměrných sazeb

Vzhledem k tomu, že v rámci diplomové práce byla vážená průměrná sazba jednak počítána na základě údajů ČSÚ a současně zjišťována na Ministerstvu financí ČR, bylo považováno za nutné, tyto zjištěné hodnoty sazeb porovnat.

5.2.1 Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 dle údajů z ČSÚ.

V níže uvedené tabulce je uvedena průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 spočítaná z údajů ČSÚ, dále označena jako varianta 1.

2014	2015	2016	2017	2018
18,64 %	18,58 %	18,52 %	18,52 %	18,52 %

Tabulka 36 - Průměrná sazba DPH v letech 2014 až 2018 (vlastní zpracování s využitím údajů ČSÚ).

V další tabulce je uvedena zjištěná průměrná sazba DPH z Ministerstva financí ČR v letech 2014 až 2018, dále označena jako varianta 2.

2014	2015	2016	2017	2018
18,68 %	18,56 %	18,52 %	18,40 %	18,43 %

Tabulka 37 - Průměrná sazba DPH v letech 2014–2018 (vlastní zpracování dle poskytnutých údajů MFČR).

Hodnoty poskytnuté Ministerstvem financí v některých letech sledovaného období se nepatrně odchyľují od spočítaných hodnot z dat zjištěných z ČSÚ.

5.2.2 Porovnání průměrné sazby DPH zjištěné v letech 2014 až 2018 s ostatními studii.

Metodou komparace bylo provedeno srovnání vypočítané vážené průměrné sazby DPH v letech 2014 až 2018 s váženou průměrnou sazbou poskytnutou Ministerstvem financí ČR a s váženou průměrnou sazbou zjištěnou v rámci disertační práce Špičková a Kaňka.

	2006	2014	2015	2016	2017	2018
varianta 1	x	18,64 %	18,58 %	18,52 %	18,52 %	18,52 %
varianta 2	x	18,68 %	18,56 %	18,52 %	18,40 %	18,43 %
disertační práce Špičková	12,38 %	x	x	x	x	x
Kaňka	x	18,66 %	x	x	x	x

Tabulka 38 -Porovnání průměrné sazby DPH (vlastní zpracování s využitím údajů z disertační práce Špičková a studie Kaňka).

Z uvedené tabulky je zřejmý klesající trend vývoje sazby. Odchylky nebyly zaznamenány vysoké, můžou být způsobeny revizí údajů ve statistice rodinných účtů, která každoročně probíhá. Od roku 2017 došlo ke změně a statistický úřad už nedělá statistiku rodinných účtu. Zpracovává ji pomocí jiných indexů.

5.3 Porovnání teoretického výnosu DPH

Pro přesnost zjištění bylo vyhodnoceno porovnat spočítaný teoretický výnos DPH v letech 2014 až 2018 s teoretickými výnosy DPH zjišťovanými na základě studií.

5.3.1 Zjištěný teoretický výnos DPH

V níže uvedené tabulce je uveden zjištěný teoretický výnos DPH v letech 2014 až 2018 (v mil. Kč).

v mil.Kč	2014	2015	2016	2017	2018
Teoretický výnos DPH	2 098 000	2 131 000	2 313 000	2 372 000	2 475 000

Tabulka 39 - Teoretický výnos DPH za roky 2014-2018 (vlastní výpočet).

5.3.2 Porovnání zjištěného teoretického výnosu DPH s ostatními studii

V další tabulce je zjištěný teoretický výnos DPH porovnán s teoretickými výnosy DPH z jiných studií. Konkrétně se studii RECKON 2006, CASE 2018, Stavjaňová, Kaňka.

v mil. Kč	2006	2014	2015	2016	2017	2018
vlastní zjištění	x	391 900	395 500	428 300	436 400	456 100
Reckon	213 728	x	x	x	x	x
CASE 2018	x	384 062	406 544	412 435	x	x
Stavjaňová	226 000					
Kaňka	x	380 009	x	x	x	x

Tabulka 40 - Porovnání spočítaného teoretického výnosu DPH s ostatními studii (vlastní zpracování s využitím údajů ze studie Stavjaňová, Kaňka).

Porovnáním vlastního zjištění teoretického výnosu za jednotlivé roky a teoretických výnosů z jiných studií bylo zjištěno, že rozdíly nejsou velké. Teoretický výnos DPH vychází z teoretického základu daně a vážené průměrné sazby, proto se nepatrné rozdíly musely projevit, neboť i u nich nepatrné rozdíly byly zjištěny.

5.4 Porovnání spočítané mezery DPH

Pro přesnost výpočtu bylo vyhodnoceno porovnat spočítané mezery DPH v letech 2014 až 2018 s mezerami DPH zjišťovanými na základě studií.

5.4.1 Spočítané mezery DPH za roky 2014-2018.

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny spočítané mezery DPH za roky 2014, 2015, 2016, 2017, 2018.

v mil. Kč	2006	2014	2015	2016	2017	2018
vlastní výpočet	x	93 500	63 700	78 600	54 800	42 800

Tabulka 41 - Spočítané mezery DPH za roky 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 (vlastní výpočet).

5.4.2 Porovnání spočítané mezery DPH s ostatními studii

V další tabulce jsou spočítané mezery DPH porovnány s výsledky spočítaných mezer DPH z jiných studií. Konkrétně se studii RECKON 2006, CASE 2018, Stavjaňová, Kaňka.

v mil. Kč	2006	2014	2015	2016	2017	2018
vlastní výpočet	x	93 500	63 700	78 600	54 800	42 800
Reckon	47 468	x	x	x	x	x
CASE 2018	x	64 577	68 770	58 520	x	x
Stavjaňová	63 000	x	x	x	x	x
Kaňka	x	51 005	x	x	x	x

Tabulka 42 - Porovnání spočítané mezery DPH s ostatními studii (vlastní zpracování s využitím údajů ze studií Reckon, CASE 2018, Stavjaňová, Kaňka)

Nejnovější studie byla publikována v roce 2018. Byla v ní zpracována mezera DPH mimo jiných i pro Českou republiku za rok 2016. Jednalo se o studii CASE 2018. Novější studie zatím nebyly publikovány.

Porovnáním vlastních výpočtů mezer DPH v České republice za jednotlivé roky s výpočty daňových mezer z jiných studií bylo zjištěno, že rozdíly nejsou velké. Výpočet daňové mezery DPH vychází z teoretického výnosu DPH a ze skutečného výnosu DPH, tudíž bylo zapotřebí použít data z ČSÚ a data z Finanční správy ČR. Tato data bývají nepřesná a aktualizují se, proto mohly vzniknout rozdíly.

5.4.3 Srovnání odhadnuté (spočítané) mezery DPH s ostatními státy EU

Mezeru DPH v jiných členských státech Evropské unie publikují studie Reckon (2009) a CASE (2018). Vzhledem k tomu, že studie CASE obsahuje nejaktuálnější odhadnuté mezery DPH jiných členských států, byly tyto mezery použity k porovnání odhadnuté mezery v České republice. V nejnovější zprávě z roku 2018 jsou však uvedeny pouze nejnovější odhady pro rok 2016 a aktualizace odhadů za roky 2012 až 2015, proto jsou porovnávány odhady pouze za tyto roky, byť byla na základě vlastního výpočtu odhadnuta i mezera DPH v České republice za roky 2017, 2018.

CASE je institut, který provádí odhady mezery DPH pro Evropskou komisi. V nové zprávě jsou každý rok odhady mezery DPH aktualizovány na základě nových údajů z důvodu oprav chyb, které byly identifikovány, a to proto, aby měly data lepší vypovídající hodnotu [7].

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny odhadnuté (spočítané) mezery DPH za roky 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 v mil. Kč dle vlastního výpočtu.

v mil. Kč	2006	2014	2015	2016	2017	2018
vlastní výpočet	x	93 500	63 700	78 600	54 800	42 800

Tabulka 43 - Spočítané mezery DPH za roky 2014, 2015, 2016, 2017, 2018 (vlastní zpracování).

Vzhledem k tomu, že odhadnuté mezery jiných členských států jsou ve studii CASE 2018 vyčísleny v měně EUR, bylo nutné odhadnuté mezery dle vlastního výpočtu vyčíslit i v měně EUR. K přepočítání hodnot byl použit kurz ČNB vždy k poslednímu dni v kalendářním roce.

	2006	2014	2015	2016	2017	2018
vlastní výpočet v mil. Kč	x	93 500	63 700	78 600	54 800	42 800
kurz k 31.12.	x	27,725	27,025	27,02	x	x
vlastní výpočet v mil. EUR	x	3 372	2 357	2 909	x	x

Tabulka 44 - Přepočet odhadnuté daňové mezery dle vlastního výpočtu na EUR (vlastní zpracování).

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny odhadnuté mezery jiných členských států ze studie CASE 2018 a odhadnuté mezery na základě vlastního výpočtu.

	zdroj	2014	2015	2016
odhad mezery		mil. EUR	mil. EUR	mil. EUR
Belgie	CASE 2018	2 620	3 329	3 079
Bulharsko	CASE 2018	1 181	1 058	693
Česká Republika	CASE 2018	2 345	2 521	2 165
Česká Republika	vlastní odhad	3 372	2 357	2 909
Dánsko	CASE 2018	3 006	3 054	2 466
Německo	CASE 2018	26 654	24 706	22 679
Estonsko	CASE 2018	200	127	144
Irsko	CASE 2018	1 154	1 419	1 610
Řecko	CASE 2018	4 613	5 358	5 916
Španělsko	CASE 2018	5 994	2 897	1 966
Francie	CASE 2018	21 581	19 867	20 896
Chorvatsko	CASE 2018	155	251	70
Itálie	CASE 2018	38 356	35 753	35 988
Kypr	CASE 2018		174	83
Lotyšsko	CASE 2018	420	389	258
Litva	CASE 2018	1 062	992	1 629

Lucembursko	CASE 2018	151	80	29
Mad'arsko	CASE 2018	2 199	1 943	1 629
Malta	CASE 2018	243	24	20
Nizozemsko	CASE 2018	4 706	4 705	2 024
Rakousko	CASE 2018	2 572	2 282	2 149
Polsko	CASE 2018	9 485	9652	8 004
Portugalsko	CASE 2018	2 363	2 272	1 784
Rumunsko	CASE 2018	7 760	6 808	6 137
Slovinsko	CASE 2018	318	289	290
Slovensko	CASE 2018	2 214	2 243	1 872
Finsko	CASE 2018	1 177	1 405	1 707
Švédsko	CASE 2018	1 234	1 474	465
Velká Británie	CASE 2018	18 844	22 600	22 040

Tabulka 45 - Odhad mezery v jiných členských státech (vlastní zpracování s využitím údajů ze studie CASE 2018) [7].

Pro Kypr byl proveden odhad ve studii CASE 2018 pouze za rok 2015, jelikož nebylo dokončeno účetnictví ve standardu ESA 10.

V letech 2014 až 2016 se vypočítaná mezera u většiny států EU snižuje, což vypovídá o tom, že nominální příjem DPH se v rámci států EU zvyšuje. Důsledkem je dle studie CASE 2017, zavedení nového režimu MOSS pro elektronické služby (telekomunikační služby, rozhlas a služby poskytované elektronicky) od roku 2015, od kdy DPH plyne do země spotřeby, tj. tam, kde se nachází konečný spotřebitel.

Nejnižší mezera DPH v letech 2014 až 2016 mělo Estonsko, Malta, Slovinsko, Lotyšsko, Finsko, Švédsko a Rakousko. Pokud vykazují nízkou mezera DPH, pak vykazují i podprůměrný podíl konečné spotřeby domácnosti na HDP.

Lucembursko dle studie CASE vykazuje dlouhodobě nízkou sazbu DPH, díky tomu nalákalo mnoho korporací zabývajících se poskytováním e-sluzeb k registraci na jejich území. Chorvatsku se přisuzuje nízká mezera z důvodu, že vstoupili do EU až v červenci 2013. Stabilně nízkou mezera DPH vykazuje rovněž Rakousko a řadí se tak do první desítky zemí s nejnižší mezerou DPH. Tuto nízkou výši mezery dle studie CASE 2018 vykazuje Rakousko od roku 2014, kdy jim byl rozšířen režim přenesení daňové povinnosti a lze tak předpokládat, že k poklesu výše mezery došlo díky zavedení tohoto režimu.

Naopak státy, které vykazují vyšší mezeru DPH, mají konečnou spotřebu domácností na HDP vyšší než 60 %. Mezi takové státy dle přehledu výše patří Itálie, Německo, Francie, Velká Británie, Rumunsko.

Česká republika měla v porovnání s ostatními členskými státy v letech 2014 až 2016 průměrnou mezeru DPH a v posledních dvou letech vykazuje klesající hodnotu. Snížení pravděpodobně mohlo být zapříčiněno rozšířením režimu přenesení daňové povinnosti o dodání nemovitostí, plynu a elektřiny.

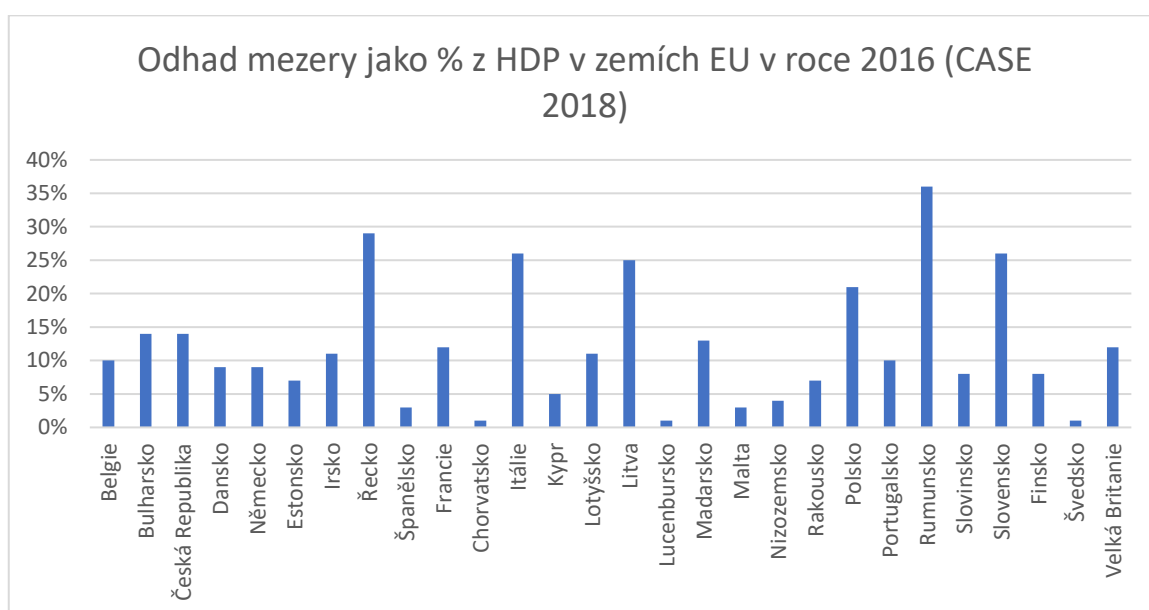
Daňové mezery DPH byly dále porovnány s podílem konečné spotřeby domácností na HDP. V níže uvedené tabulce jsou zachyceny podíly konečné spotřeby domácností na HDP v zemích EU.

	zdroj	2014	2015	2016
spotřeba domácností na HDP		mil. EUR	mil. EUR	mil. EUR
Belgie	CASE 2018	17 221	17 572	18 093
Bulharsko	CASE 2018	3 613	3 707	3 789
Česká Republika	CASE 2018	8 917	9 333	9 767
Dánsko	CASE 2018	16 165	16 530	16 919
Německo	CASE 2018	142 430	145 965	148 972
Estonsko	CASE 2018	1 338	1 390	1 459
Irsko	CASE 2018	7 486	7 857	8 164
Řecko	CASE 2018	12 750	13 508	15 513
Španělsko	CASE 2018	50 920	52 651	53 713
Francie	CASE 2018	100 510	102 187	105 302
Chorvatsko	CASE 2018	4 092	4 205	4 343
Itálie	CASE 2018	97 232	99 409	101 204
Kypr	CASE 2018		1 043	1 070
Lotyšsko	CASE 2018	1 759	1 790	1 862
Litva	CASE 2018	3 140	3 177	3 368
Lucembursko	CASE 2018	1 240	1 320	1 374
Maďarsko	CASE 2018	8 297	8 564	8 858
Malta	CASE 2018	457	484	503
Nizozemsko	CASE 2018	25 363	26 087	26 636
Rakousko	CASE 2018	18 998	19 224	19 884
Polsko	CASE 2018	26 878	27 341	27 187

Portugalsko	CASE 2018	12 818	13 220	12 953
Rumunsko	CASE 2018	11 705	11 855	10 475
Slovensko	CASE 2018	2 442	2 485	2 587
Slovensko	CASE 2018	5 303	5 397	5 347
Finsko	CASE 2018	11 074	11 348	11 680
Švédsko	CASE 2018	20 669	21 100	21 517
Velká Británie	CASE 2018	116 419	137 101	127 127

Tabulka 46 - podíl konečné spotřeby domácností na HDP (vlastní zpracování s využitím údajů ze studie CASE 2018) [7].

Daňové mezery DPH jako podíly konečné spotřeby domácností na HDP v zemích EU jsou rovněž zachyceny graficky.



Obrázek 6 - Odhad mezery jako % z HDP v zemích EU v roce 2016 dle studie CASE 2018 [7].

Ze srovnání zemí EU vyplývá, že mezera DPH je ovlivňována podílem konečné spotřeby domácností na hrubém domácím produktu. Srovnání ukazuje, že existuje spojitost mezi podílem konečné spotřeby na HDP a mezerou daně. Státy, u kterých byla zjištěna podprůměrná mezera, tak vykazují rovněž podprůměrný podíl spotřeby domácností na HDP. Naopak státy, u kterých byl zjištěn vysoký podíl spotřeby domácností na HDP, vykazují nadprůměrnou hodnotu mezery DPH. Uvedené zjištění se shoduje se studií „Whar causes the VAT GAP“.

6 Závěr

Cílem této diplomové práce bylo odhadnout daňovou mezeru DPH v České republice v roce 2018 pomocí analýzou zvolené metody za použití veřejně publikovaných dat z národních účtů a makroekonomických statistik.

Byl proveden odhad, a toho důvodu, že byla použita data z ČSÚ a nebyla použita přesná čísla z prvotních zdrojů. Za pomoci použité metody „top-down“ byl stanoven teoretický základ DPH, ze kterého pomocí průměrné sazby DPH v ekonomice byl stanoven teoretický výnos DPH. Teoretický výnos DPH byl následně porovnán se skutečným výnosem DPH zjištěným na stránkách Finanční správy. Rozdílem těchto dvou údajů byla zjištěna mezera DPH. Mezera byla dále stanovena jako procentuální podíl na teoretické daňové povinnosti.

Zjištěná mezera DPH poskytla pouze odhad daňových úniků a nelze z ní zjistit, ve které oblasti k únikům dochází.

Výpočet daňové mezery ukázal, že mezera DPH se postupně snižuje. V roce 2018 dokonce dosáhla výše 42,8 mld. Kč oproti roku 2014, kdy dosahovala výše 93,5 mld. Výše 42,8 mld. Kč odpovídá rekordnímu minimu 9,38 % vůči teoretickému výnosu z DPH. Z výpočtů vyplynulo, že nejnižší mezera byla zjištěna v roce 2018 a nejvyšší v roce 2014. Ke snížení mezery DPH může být přisuzováno zavedení kontrolních nástrojů, především kontrolního hlášení od 1. 1. 2017, zavedením elektronické evidence tržeb od 1. 12. 2016 a rovněž snížení sazby DPH u restauračních služeb. V procentuálním vyjádření mezery DPH jako podílu teoretické daňové povinnosti vykazuje mezera nejvyšší hodnotu v roce 2014, a to 2,2 % teoretické povinnosti. Nejnižší hodnotu vykazuje v roce 2018, a to ve výši 0,8 %.

Metodami analýzou a komparací byl porovnáván výnos DPH v letech 2014 až 2018 nakolik ovlivnil spotřebu domácností a změnu HDP. Na základě této analýzy bylo zjištěno, že výnos DPH v letech 2014 až 2018 se zvyšoval v průměru o 8,5 %.

Metodou komparace bylo provedeno srovnání vypočítaných daňových mezer DPH, teoretických základů DPH a průměrných sazeb v letech 2014 až 2018 s dříve zjištěnými daňovými mezerami DPH, s teoretickými základy a průměrnými sazbami DPH, které jsou zachyceny v jiných studiích, konkrétně ve studiích RECKON 2006, CASE 2018,

Stavjaňová, Kaňka. Porovnáním vlastních výpočtů za jednotlivé roky s výpočty jiných studií bylo zjištěno, že rozdíly nejsou velké. Každá metoda odhadu vychází z jiných údajů a dle různých metod jsou používány různě.

Dalším cílem této práce bylo srovnání odhadnuté (vypočítané) mezery DPH s jinými členskými státy EU. K tomuto srovnání byly použity odhadnuté mezery DPH uvedené ve studii CASE 2018. Studie bohužel obsahuje pouze odhadnuté mezery do roku 2016. Pro roky 2017 a 2018 nebyly nalezeny studie, které by daňovou mezeru DPH zveřejnily, aby mohlo být provedeno přímé srovnání. Z uvedeného důvodu byla srovnána pouze odhadnutá mezera za roky 2014, 2015, 2016. Ze srovnání zemí EU vyplynulo, že mezera DPH je ovlivňována podílem konečné spotřeby domácností na hrubém domácím produktu. Srovnání ukázalo, že existuje spojitost mezi podílem konečné spotřeby na HDP a mezerou daně. Státy, u kterých byla zjištěna podprůměrná mezera, tak vykazují rovněž podprůměrný podíl spotřeby domácností na HDP. Naopak státy, u kterých byl zjištěn vysoký podíl spotřeby domácností na HDP, vykazují nadprůměrnou hodnotu mezery DPH. Nejnižší mezeru DPH v letech 2014 až 2016 mělo Estonsko, Malta, Slovinsko, Lotyšsko, Finsko, Švédsko a Rakousko. Vyšší mezeru DPH naopak měla Itálie, Německo, Francie, Velká Británie, Rumunsko. Česká republika měla v porovnání s ostatními členskými státy v letech 2014 až 2016 průměrnou mezeru DPH a v posledních dvou letech vykazuje klesající tendenci. Snížení pravděpodobně mohlo být zapříčiněno rozšířením režimu přenesení daňové povinnosti o dodání nemovitostí, plynu, elektřiny. Z této analýzy vyplynulo, že mezera DPH je ovlivňována stavem ekonomiky a spotřebou domácností s vlivem na růst HDP.

Je třeba uvést, že vypočítané výsledky pro starší roky se poměrně hodně shodovaly s hodnotami z jiných studií a lze tak alespoň částečně uvažovat, že i hodnoty vypočtené v posledních letech se zásadně neliší od skutečnosti. Uvedené tvrzení se může ukázat jako nesprávné, pokud sběr dat, který se v posledních letech měnil, nějak zásadně zvýšil nebo snížil chybu ve výpočtu.

Daňová mezera DPH je údaj, který je třeba zpracovávat a dále zpřesňovat, tak jak uvádí i studie CASE 2018. Jedná o výpočet komplexní a zatížený mnoha proměnnými.

Efektivní způsob, jak redukovat daňovou mezeru je dospět k přístupu čestného a plného přiznání příjmů a dobrovolného dodržování předpisů ze strany poplatníků. Pro poplatníky pak na druhé straně ze strany Finanční správy dospět ke zjednodušení legislativy a zlepšit služby pro poplatníky. Redukce mezery DPH je nepochybně v zájmu celé společnosti, neboť DPH je nejvyšší položkou rozpočtu z hlediska výběrů všech daní.

Ke snížení daňových podvodů by přispěly především zákonná opatření, která by omezila daňové podvody na DPH, které mají vliv na fungování vnitřního trhu. Efektivní by bylo vytvoření jednoduššího, účinnějšího a neutrálního systému DPH. Vytvoření jednotných pravidel u osob povinných k dani a určení místa zdanitelného plnění při dodání zboží a poskytnutí služeb, které ovlivňuje určení státu zdanění. V současné době se posuzuje status příjemce služby, s vymezením sídla či stálé provozovny.

Administrativní zátěž by odstranilo standardizované přiznání k dani z přidané hodnoty pro celou EU, a tak by byl lépe využit potenciál společného trhu a údaje by mohli poplatníci poskytnout pouze jednou. Sběr dat by pak probíhal tak, aby je státní orgány využily ke kontrolním i statistickým účelům.

7 Seznam použitých zdrojů

- (1) MINISTERSTVO FINANČÍ, *státní rozpočet 2014 v kostce, Informační příručka ministerstva financí české republiky* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.mfer.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2014-17501> (vlastní zpracování).
- (2) FINANČNÍ SPRÁVA, *údaje z výběru daní, vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2015* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani> (vlastní zpracování).
- (3) ÚČETNÍ KAVÁRNA, *sazby daně z přidané hodnoty* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/sazby-dane-z-pridane-hodnoty>
- (4) ÚČETNÍ KAVÁRNA, *tabulka DPH v zemích EU 2014* [online - cit. 2016-10-30]. Dostupné z <http://www.ucetnikavarna.cz/uzitecne-tabulky/tabulka-dph-v-zemich-eu/tabulka-dph-v-zemich-eu---2014>
- (5) BYZNYS NOVINY, *Analýza: Rozsah šedé ekonomiky v Česku je pod průměrem EU. Je menší i než v Belgii* [online - cit. 2018-03-09]. Dostupné z <https://www.biznysnoviny.cz/2018/03/09/analyza-rozsah-sede-ekonomiky-cesku-prumerem-eu-mensi-i-nez-belgii/> (vlastní zpracování)
- (6) RECKON, *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States* [online – cit. 2009-09-21], Dostupné z https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/reckon_report_sep2009.pdf
- (7) CASE, *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States – Final Report* [online – cit. 2018-09-11], Dostupné z https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf
- (8) ŠPIČKOVÁ, Iveta. *Tax gap a Voluntary compliance jako jedna z možností jejího snižování*. Praha, 2013. Dizertační práce. Česká Zemědělská Univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta. Odborný školitel Antonín Valder. Dostupné online <https://www.pef.czu.cz/dl/46025>

- (9) ZÍDKOVÁ, Hana. *Diskuze metod odhadů mezery DPH* [online]. ACTA OECONOMIA PRAGENSIA, 2014 [vid. 2014-04]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=442.pdf>
- (10) JELÍNKOVÁ, Petra. *Nástroje proti daňovým únikům na DPH a jejich efektivnost*. Praha, 2016. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí práce Jan Čapek. Dostupné také z: <https://vskp.vse.cz/eid/48979>
- (11) NELEŠOVSKÁ, Magda. *Venture Capital a možnosti jeho využití při expanzi podniku do zahraničí*. Praha, 2008. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů. Vedoucí práce Eva Černošková. Dostupné také z: https://insis.vse.cz/zp/portal_zp.pl?podrobnosti=46612
- (12) ZÁKON Č. 111/1998 SB., O VYSOKÝCH ŠKOLÁCH A O ZMĚNĚ A DOPLNĚNÍ DALŠÍCH ZÁKONŮ (ZÁKON O VYSOKÝCH ŠKOLÁCH). IN: SBÍRKA ZÁKONŮ. 22. 4. 1998. ISSN 1211-1244.
- (13) ČESKO. Zákon č. 106/1999 Sb. ze dne 11. května 1999 o svobodném přístupu k informacím. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1999, částka 39, s. 2578-2582. ISSN 1211-1244. Dostupné také z: <http://ftp.aspi.cz/opispdf/1999/039-1999.pdf>
- (14) OSOBNOSTI HOSPODÁŘSKÝCH DĚJIN. EUROEKONOM.CZ [ONLINE]. [VID. 2012-10-30]. DOSTUPNÉ Z: [HTTP://WWW.EUROEKONOM.CZ/OSOBNOSTI.PHP](http://www.euroekonom.cz/osobnosti.php)
- (15) SIDOROV, EGOR. ZÁKLADY EKONOMIE (SEMINÁŘ 2/2). ÚSTÍ NAD LABEM, 2009. UNIVERZITA J.E. PURKYNĚ V ÚSTÍ NAD LABEM. DOSTUPNÉ ONLINE http://fzp.ujep.cz/~vosatka/Cviceni_EKON_KS/Komb_EKON_2_of_2_2009.ppt
- (16) ETRŽBY, *Přehled povinných subjektů, předmět evidence tržeb a harmonogram spuštění* [online]. Dostupné z <http://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>
- (17) Zákon 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty. Účinný od 1. 5. 2004. *Sbírka zákonů*.
- (18) Zákon 235/2004 Sb., Zákon o dani z přidané hodnoty. Účinný od 1. 5. 2004. *Sbírka zákonů*.
- (19) Zpráva o činnosti Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky za rok 2018. *Ministerstvo financí* [online]. [vid. 2019-06]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Dane_Vyhodnoceni_2018_Zprava-o-cinnosti-FS-a-CS-CR.pdf

- (20) Finanční správa. Výroční zpráva Finanční správy 2017 [online]. [vid 2018-12-14]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2017.pdf
- (21) VANČUROVÁ, Jana. Daňový systém ČR 2016. Praha, 2016. ISBN 9788087480441.
- (22) Finanční správa. Kontrolní hlášení plní očekávání. Od spuštění odhalilo potenciální únik na dani 21,5 mld. korun [online]. [vid 2017-06-14]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2017/kontrolni-hlaseni-plni-ocekavani-od-spus-8581>
- (23) Finanční správa. Celostátní hrubý výnos sdílených daní a daně z hazardních her v letech 2011 až 2019 [online]. [vid 2019-08-20]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/prubeh-celostatniho-inkasa-sdilenych-dani-3735>
- (24) Kurzy CZ. Vývoj HDP v ČR - 5 let [online]. Dostupné z: <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/hdp/>
- (25) Český Statistický Úřad. Analýza společenského a hospodářského vývoje ČR [online]. [vid 2017-09-15]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/63779362/320299-17a10.pdf>
- (26) Český Statistický Úřad. Spotřeba příjezdového cestovního ruchu v ČR [online]. [vid. 2019-02-28]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/61266327/tsa022819_t11.xls
- (27) Český Statistický Úřad. Spotřeba výjezdového cestovního ruchu v ČR [online]. [vid. 2019-02-28]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/10180/61266327/tsa022819_t31.xls
- (28) POLOK, V. Daně a daňový odpor. Daně a finance. Roč. 16, List. 2008.
- (29) BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9.
- (30) Znalecka.cz. Karuselové obchody [online]. Dostupné z: http://prezentace.znalecka.cz/prezentace/karuselove_obchody/karusely1-print.php?projection&l=01.

- (31) Rada Evropské Unie. Provádění nařízení rady (EU) č. 282/2011 [online]. [vid. 2011-03-15]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32011R0282>
- (32) Finanční správa. Výroční zpráva finanční správy 2017 [online]. [vid. 2018-12-14]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/VZ_FS_2017.pdf
- (33) Idnes.cz. Daňová Kobra ukončila případ s nanodisky, navrhla obžalovat osm lidí [online]. [vid. 2017-07-19]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/zpravy/cerna-kronika/pripad-zenon-policie-nanodisky-obvineni.A170719_112327_krimi_pku
- (34) Podnikatel.cz. Daňová Kobra zachránila přes 7,5 miliard korun, pochlubil se Babiš [online]. [vid. 2017-01-27]. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/danova-kobra-zachranila-pres-7-5-miliard-korun-pochlubil-se-babis/>
- (35) OECD. Tax Administration 2017 [online]. [vid. 2017]. Dostupné z: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2017_tax_admin-2017-en#page2. ISBN 978-92-64-27912-4
- (36) HANNAM, James. What Everyone Needs to Know about Tax: An Introduction to the UK Tax System. London: John Wiley, 2017. ISBN 9781119375821
- (37) KUBÁTOVÁ, Květa. Daňová teorie a politika. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3
- (38) LÁCHOVÁ, Lenka, VANČUROVÁ, Alena. Daňový systém ČR 2018. Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- (39) STAVJAŇOVÁ, Jana. Odhady daňových úniků v české republice založené na analýze nezjištěné ekonomiky. Praha. 2018. Článek. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Dostupné online: <https://polek.vse.cz/pdfs/pol/2018/05/03.pdf>
- (40) MORAVEC, Lukáš, HINKE, Jana, KAŇKA, Stanislav. Stanovení mezery DPH – případ České Republiky. Praha. 2018. Článek. Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta. Dostupné online: <https://polek.vse.cz/pdfs/pol/2018/04/03.pdf>

8 Přílohy

1. Průměrná sazba DPH za rok 2014
2. Průměrná sazba DPH za rok 2015
3. Průměrná sazba DPH za rok 2016
4. Korespondence s MF

Příloha 1 – Průměrná sazba DPH za rok 2014

CZ-COICOP	NÁZEV	DPH + ZD (KČ)	SAZBA DPH (KČ)	ZÁKLAD DANĚ (KČ)	DPH (KČ)
01	POTRAVINY A NEALKOHOLICKÉ NÁPOJE	24 800	15%	21 565	3235
01.1	Potraviny	22 641	15%	19 688	2953
01.1.1.	Pekárenské výrobky, obiloviny	4 004	15%	3 482	522
01.1.2	Maso	6 225	15%	5 413	812
01.1.3	Ryby	696	15%	605	91
01.1.4	Mléko, sýry,	4 556	15%	3 962	594
01.1.5	Oleje a tuky	1 164	15%	1 012	152
01.1.6	Ovoce	1 549	15%	1 347	202
01.1.7	Zelenina, brambory	1 974	15%	1 717	257
01.1.8	Cukr, marmeláda, med, čokoláda, cukrovinky	1 630	15%	1 417	213
01.1.9	Potravinářské výrobky a přípravky	845	15%	735	15
01.2	Nealkoholické nápoje	2 159	15%	1 877	282
01.2.1	Káva, čaj, káкао	999	15%	869	130
01.2.2	Minerální vody, nealko, nápoje a šťávy	1 160	15%	1 009	151
02	ALKOHOLICKÉ NÁPOJE, TABÁK	3 505	21%	2 897	608
02.1	Alkoholické nápoje	1 797	21%	1 485	312
02.1.1	Lihoviny	393	21%	325	68
02.1.2	Víno	594	21%	491	103
02.1.3	Pivo	810	21%	669	141
02.2	Tabák	1 708	21%	1 412	296
03	ODÍVÁNÍ a OBUV	5 978	21%	4 940	1038
03.1.	Odívání	4 476	21%	3 699	777
03.1.1.	Oděvní materiály	12	21%	10	2
03.1.2	Oděvy	4 141	21%	3 422	719
03.1.3	Oděvní doplňky a textilní galanterie	277	21%	229	48
03.1.4	Čištění, opravy a půjčování oděvů	46	21%	38	8
03.2	Obuv (vč. oprav a půjčování)	1 502	21%	1 241	261
03.2.1	Obuv	1 466	21%	1 212	254
03.2.2.	Opravy a půjčování obuvi	37	21%	31	6

04	BYDLENÍ, VODA, ENERGIE, PALIVA	26 211	19%	16 101	3046
04.1.	Nájemné z bytu	7 062			
04.1.1.	Nájemné za hlavní bydliště	6 925			
04.1.2	Ostatní nájemné	137			
04.3.	Běžná údržba a drobné opravy bytu	1 965	21%	1 624	341
04.3.1	Výrobky pro běžnou údržbu bytu	1 209	21%	999	210
04.1.2	Služby pro běžnou údržbu bytu	756	21%	625	131
04.4.	Dodávka vody a jiné služby související s bydlením	2 918	15%	2 517	400
04.4.1	Vodné a stočné	1 950	15%	1 696	254
04.4.2	Sběr pevných odpadů	521	15%	453	68
04.4.4.	Další služby související s bydlením	446	21%	369	77
04.5.	Elektrická a tepelná energie, plyn, paliva	14 266	21%	11 960	2305
04.5.1	Elektrická energie	6 109	21%	5 049	1060
04.5.2	Plynná energie	4 190	21%	2 463	727
04.5.3	Kapalná energie	12	21%	10	2
04.5.4	Tuhá paliva	785	15%	683	102
04.5.5	Teplo a teplá voda	3 169	15%	2 756	413
05	BYTOVÉ VYBAVENÍ, ZAŘÍZENÍ	6 932	21%	5 729	1203
05.1.	Nábytek, bytové zařízení a výzdoba, koberce	2 103	21%	1 738	365
05.1.1.	Nábytek, bytové zařízení	1 810	21%	1 496	314
05.1.2	Koberce, ostatní podlahové krytiny	275	21%	227	48
05.1.3	Opravy nábytku, zařízení, podlahových krytin	18	21%	15	3
05.2.	Bytový textil	613	21%	507	106
05.3.	Přístroje a spotřebiče pro domácnost	1 571	21%	1 298	273
05.3.1	Velké přístroje pro domácnost	1 205	21%	996	209
05.3.2	Malé domácí elektrické spotřebiče	281	21%	232	49
05.3.3.	Opravy domácích přístrojů a spotřebičů	86	21%	71	15
05.4.	Nádobí a kuchyňské potřeby	517	21%	427	90
05.5.	Výrobky pro dům a zahradu	623	21%	515	108
05.5.1	Motorové nářadí a nástroje	281	21%	232	49
05.5.2	Ruční nářadí, nástroje a jiné potřeby	341	21%	282	59
05.6	Zboží a služby pro běžnou údržbu domácnosti	1 506	21%	1 245	261
05.6.1	Spotřební zboží pro domácnost	1 475	21%	1 219	256
05.6.2	Domácí a domovní služby	31	21%	26	5
06	ZDRAVÍ	3 228	15%	1 914	287
06.1	Léčiva a zdravotnické prostředky	2 201	15%	1 914	287
06.1.1.	Léčiva	1 748	15%	1 520	228

06.1.2	Ostatní zdravotnické výrobky	45	15%	39	6
06.1.3	Ortopedické a terapeutické pomůcky	408	15%	355	53
06.2.	Ambulantní zdravotní péče	929			
06.2.1	Ambulantní lázeňská péče	333			
06.2.2	Ambulantní stomatologická péče	530			
06.2.3	Ambulantní zdravotní péče ostatní	66			
06.3	Ústavní zdravotní péče	99			
07	DOPRAVA	12 805	21%	10 661	2144
07.1	Nákup osobních dopravních prostředků	2 498	21%	2 064	434
07.1.1.	Automobily	2 205	21%	1 822	383
07.1.2	Motocykly	98	21%	81	17
07.1.3	Jízdní kola	195	21%	161	34
07.2.	Provoz osobních dopravních prostředků	8 480	21%	7 008	1472
07.2.1	Náhradní díly a příslušenství pro osobní dopravní prostředky	597	21%	493	104
07.2.2	Pohonné hmoty, oleje a podobné přípravky	6 376	21%	5 269	1107
07.2.3	Údržba a opravy osobních dopravních prostředků	1 036	21%	856	180
07.2.4	Ostatní služby týkající se prostředků osobní dopravy	471	21%	389	82
07.3	Dopravní služby	1 827	15%	1 589	238
07.3.1	Kolejová osobní doprava	384	15%	334	50
07.3.2.	Silniční osobní doprava	785	15%	683	102
07.2.3	Letecká osobní doprava	92	15%	80	12
07.3.4.	Námořní a říční osobní doprava	10	15%	9	1
07.3.5	Kombinovaná osobní doprava	523	15%	455	68
07.3.6	Ostatní placené služby v dopravě	33	15%	29	4
08	POŠTY A TELEKOMUNIKACE	5 132	21%	4 241	891
08.1.	Poštovní služby	89	21%	74	15
08.2.	Telefonní a telefaxová zařízení	349	21%	288	61
08.3	Telefonické a telefaxové služby	4 694	21%	3 879	815
09	REKREACE A KULTURA	11 557	19%	9 219	1791
09.1	Zařízení a vybavení audiovizuální, fotografická	1 280	21%	1 058	222
09.1.1.	Zařízení pro příjem, záznam a reprodukci obrazu	446	21%	369	78
09.1.2	Fotografická a kinematografická zařízení, optické pří	104	21%	86	18
09.1.3	Zařízení pro zpracování dat	580	21%	479	101
09.1.4	Nosná média pro záznam obrazu a zvuku	92	21%	76	16

09.1.5	Opravy zařízení a vybavní audiovizuálního	59	21%	49	10
09.2	Další výrobky dlouhodobé spotřeby	104	21%	86	18
09.2.1	Výrobky dlouhodobé spotřeby pro rekreaci ve volné přírodě	60	21%	50	10
09.2.2.	Hudební nástroje a výrobky dlouhodobé	40	21%	33	7
09.2.3	Údržba a opravy dalších výrobků dlouhodobé	3	21%	2	1
09.3	Ostatní výrobky pro rekreaci a kulturu; květiny	3 048	21%	2 519	529
09.3.1	Hry, hračky a sběratelské předměty	775	21%	640	135
09.3.2	Zařízení pro sport, kempink a rekreaci ve volné přírodě	379	21%	313	66
09.3.3	Květiny a zahrady	731	15%	636	95
09.3.4	Domácí zvířata a potřeby pro jejich chov	983	15%	855	128
09.3.5	Veterinární a ostatní služby pro jejich chov	180	21%	149	31
09.4	Rekreační a kulturní služby	3 097	21%	2 560	538
09.4.1	Rekreační a sportovní služby	933	21%	771	162
09.4.2	Kulturní služby	2 025	21%	1 674	351
09.4.3	Herny, loterie	140	21%	116	24
09.5	Noviny, knihy, papírenské zboží	1 246	15%	1 076	170
09.5.1	Knihy	432	10%	376	56
09.5.2	Noviny a periodické časopisy	573	15%	498	75
09.5.3	Ostatní tiskoviny	71	15%	62	9
09.5.4	Papírenské zboží, potřeby k psaní a kreslení	170	21%	140	30
09.6.	Dovolená a komplexními službami	2 782	21%	2 299	483
10	VZDĚLÁNÍ	722			
10.1	Předškolní a základní vzdělání	169			
10.2	Střední vzdělání	52			
10.3	Pomaturitní a nástavbové vzdělávání	12			
10.4	Vyšší a vysokoškolské vzdělávání	165			
10.5	Vzdělávání nedefinované podle úrovně	324			
11	STRAVOVÁNÍ A UBYTOVÁNÍ	6 509	20%	5 430	1079
11.1	Stravovací služby	5 338	21%	4 412	926
11.1.1	Restaurace, kavárny a podobná zařízení veř.stravování	3 758	21%	2 106	652
11.1.2	Jídelny	1 579	21%	1 305	274
11.2	Ubytovací služby	1 171	15%	1 018	153
12	OSTATNÍ ZBOŽÍ A SLUŽBY	14 670	21%	4 190	874
12.1	Osobní péče	3 708	21%	3 064	644

12.1.1	Kadeřnické salóny a zařízení osobní péče	1 126	21%	931	195
12.1.2	Elektrické přístroje pro osobní péči	76	21%	63	13
12.1.3	Ostatní předměty a výrobky pro osobní péči	2 506	21%	2 071	435
12.3	Osobní potřeby a doplňky jinde neuvedené	853	21%	705	148
12.3.1	Klenoty, hodiny a hodinky	322	21%	266	56
12.3.2	Ostatní osobní potřeby a doplňky	531	21%	439	92
12.4	Sociální péče	110	15%	96	14
12.5	Pojištění	8 980	0%		
12.5.1	Životní pojištění	6 518			
12.5.2	Pojištění související s bydlením	624			
12.5.3	Pojištění související se zdravím	599			
12.5.4	Pojištění související s dopravou	1 161			
12.5.5	Ostatní pojištění	79			
12.6	Finanční služby jinde neuvedené	627			
12.7	Ostatní služby jinde neuvedené	393	21%	325	68
	Celkem	352 281	19%	249 178	46651

Příloha 2 – Průměrná sazba DPH za rok 2015

CZ-COICOP	NÁZEV	DPH + ZD (KČ)	SAZBA DPH	ZÁKLAD DANĚ (KČ)	DPH (KČ)
01	POTRAVINY A NEALKOHOLICKÉ NÁPOJE	24 537	15%	21 337	3 200
01.1	Potraviny	22 375	15%	19 457	2 918
01.1.1.	Pekárenské výrobky, obiloviny	3 961	15%	3 444	517
01.1.2	Maso	6 091	15%	5 297	794
01.1.3	Ryby	697	15%	606	91
01.1.4	Mléko, sýry,	4 411	15%	3 836	575
01.1.5	Oleje a tuky	1 097	15%	954	143
01.1.6	Ovoce	1 645	15%	1 430	228
01.1.7	Zelenina, brambory	2 055	15%	1 787	268
01.1.8	Cukr, marmeláda, med, čokoláda, cukrovinky	1 537	15%	1 337	200
01.1.9	Potravinářské výrobky a přípravky	882	15%	767	115
01.2	Nealkoholické nápoje	2 162	15%	1 880	282
01.2.1	Káva, čaj, káкао	1 014	15%	882	132
01.2.2	Minerální vody, nealko, nápoje a šťávy	1 147	15%	997	150
02	ALKOHOLICKÉ NÁPOJE, TABÁK	3 610	21%	2 984	626
02.1	Alkoholické nápoje	1 856	21%	1 534	322
02.1.1	Lihoviny	413	21%	341	72

01.1.2	Víno	630	21%	521	109
02.1.3	Pivo	814	21%	673	141
02.2	Tabák	1 753	21%	1 449	304
03	ODÍVÁNÍ a OBUV	6 174	21%	5 102	1 072
03.1.	Odívání	4 617	21%	3 816	801
03.1.1.	Oděvní materiály	12	21%	10	2
03.1.2	Oděvy	4 287	21%	3 543	744
03.1.3	Oděvní doplňky a textilní galanterie	270	21%	223	47
03.1.4	Čištění, opravy a půjčování oděvů	47	21%	39	8
03.2	Obuv (vč.oprav a půjčování)	1 557	21%	1 287	270
03.2.1	Obuv	1 523	21%	1 259	264
03.2.2.	Opravy a půjčování obuvi	34	21%	28	6
04	BYDLENÍ, VODA, ENERGIE, PALIVA	25 850	19%	15 650	3 035
04.1.	Nájemné z bytu	7 232			
04.1.1.	Nájemné za hlavní bydliště	7 022			
04.1.2	Ostatní nájemné	210			
04.3.	Běžná údržba a drobné opravy bytu	1 976	21%	1 633	343
04.3.1	Výrobky pro běžnou údržbu bytu	1 210	21%	1 000	210
04.1.2	Služby pro běžnou údržbu bytu	767	21%	634	133
04.4.	Dodávka vody a jiné služby související s bydlením	2 998	16%	2 586	412
04.4.1	Vodné a stočné	1 992	15%	1 732	260
04.4.2	Sběr pevných odpadů	526	15%	457	69
04.4.4.	Další služby související s bydlením	480	21%	397	83
04.5.	Elektrická a tepelná energie, plyn, paliva	13 644	19%	11 431	2 212
04.5.1	Elektrická energie	5 939	21%	4 908	1 031
04.5.2	Plynná energie	4 082	21%	3 374	708
04.5.3	Kapalná energie	5	21%	4	1
04.5.4	Tuhá paliva	667	15%	580	87
04.5.5	Teplo a teplá voda	2 950	15%	2 565	385
05	BYTOVÉ VYBAVENÍ, ZAŘÍZENÍ	7 342	21%	6 068	1 274
05.1.	Nábytek, bytové zařízení a výzdoba, koberce	2 327	21%	1 923	404
05.1.1.	Nábytek, bytové zařízení	2 023	21%	1 672	351
05.1.2	Koberce, ostatní podlahové krytiny	283	21%	234	49
05.1.3	Opravy nábytku, zařízení, podlahových krytin	21	21%	17	4
05.2.	Bytový textil	645	21%	533	112
05.3.	Přístroje a spotřebiče pro domácnost	1 591	21%	1 315	276
05.3.1	Velké přístroje pro domácnost	1 222	21%	1 010	212
05.3.2	Malé domácí elektrické spotřebiče	291	21%	240	51
05.3.3.	Opravy domácích přístrojů a spotřebičů	78	21%	64	14

05.4.	Nádobí a kuchyňské potřeby	539	21%	445	94
05.5.	Výrobky pro dům a zahradu	698	21%	577	121
05.5.1	Motorové nářadí a nástroje	340	21%	281	59
05.5.2	Ruční nářadí, nástroje a jiné potřeby	359	21%	297	62
05.6	Zboží a služby pro běžnou údržbu domácnosti	1 541	21%	1 274	267
05.6.1	Spotřební zboží pro domácnost	1 511	21%	1 249	262
05.6.2	Domácí a domovní služby	30	21%	25	5
06	ZDRAVÍ	3 192	10%	2 030	226
06.1	Léčiva a zdravotnické prostředky	2 256	10%	2 030	226
06.1.1.	Léčiva	1 733	10%	1 575	158
06.1.2	Ostatní zdravotnické výrobky	56	15%	49	7
06.1.3	Ortopedické a terapeutické pomůcky	467	15%	406	61
06.2.	Ambulantní zdravotní péče	827			
06.2.1	Ambulantní lázeňská péče	166			
06.2.2	Ambulantní stomatologická péče	590			
06.2.3	Ambulantní zdravotní péče ostatní	71			
06.3	Ústavní zdravotní péče	109			
07	DOPRAVA	12 803	20%	10 658	2 143
07.1	Nákup osobních dopravních prostředků	2 804	21%	2 317	487
07.1.1.	Automobily	2 478	21%	2 048	430
07.1.2	Motocykly	115	21%	95	20
07.1.3	Jízdní kola	211	21%	174	37
07.2.	Provoz osobních dopravních prostředků	8 171	21%	6 753	1 418
07.2.1	Náhradní díly a příslušenství pro osobní dopravní prostředky	569	21%	470	99
07.2.2	Pohonné hmoty, oleje a podobné přípravky	6 011	21%	4 968	1 043
07.2.3	Údržba a opravy osobních dopravních prostředků	1 086	21%	898	188
07.2.4	Ostatní služby týkající se prostředků osobní dopravy	506	21%	418	88
07.3	Dopravní služby	1 827	15%	1 588	238
07.3.1	Kolejová osobní doprava	372	15%	323	49
07.3.2.	Silniční osobní doprava	765	15%	665	100
07.2.3	Letecká osobní doprava	103	15%	90	13
07.3.4.	Námořní a říční osobní doprava	17	15%	15	2
07.3.5	Kombinovaná osobní doprava	512	15%	445	67
07.3.6	Ostatní placené služby v dopravě	57	15%	50	7
08	POŠTY A TELEKOMUNIKACE	5 128	21%	4 238	890
08.1.	Poštovní služby	88	21%	73	15
08.2.	Telefonní a telefaxová zařízení	366	21%	302	64
08.3	Telefonické a telefaxové služby	4 674	21%	3 863	811

09	REKREACE A KULTURA	11 469	19%	9 194	1 767
09.1	Zařízení a vybavení audiovizuální, fotografická	1 161	21%	960	202
09.1.1.	Zařízení pro příjem, záznam a reprodukci obrazu	413	21%	341	72
09.1.2	Fotografická a kinematografická zařízení, optické pří	104	21%	86	18
09.1.3	Zařízení pro zpracování dat	521	21%	431	91
09.1.4	Nosná média pro záznam obrazu a zvuku	82	21%	68	14
09.1.5	Opravy zařízení a vybavení audiovizuálního	41	21%	34	7
09.2	Další výrobky dlouhodobé spotřeby	144	21%	119	25
09.2.1	Výrobky dlouhodobé spotřeby pro rekreaci ve volné přírodě	90	21%	74	16
09.2.2.	Hudební nástroje a výrobky dlouhodobé	49	21%	40	9
09.2.3	Údržba a opravy dalších výrobků dlouhodobé	6	21%	5	1
09.3	Ostatní výrobky pro rekreaci a kulturu; květiny	3 148	21%	2 602	546
09.3.1	Hry, hračky a sběratelské předměty	802	21%	663	139
09.3.2	Zařízení pro sport, kempink a rekreaci ve volné přírodě	398	21%	329	69
09.3.3	Květiny a zahrady	728	15%	633	95
09.3.4	Domácí zvířata a potřeby pro jejich chov	1 018	15%	885	133
09.3.5	Veterinární a ostatní služby pro jejich chov	202	21%	167	35
09.4	Rekreační a kulturní služby	3 121	21%	2 579	542
09.4.1	Rekreační a sportovní služby	922	21%	762	160
09.4.2	Kulturní služby	2 042	21%	1 688	354
09.4.3	Herny, loterie	157	21%	130	27
09.5	Noviny, knihy, papírenské zboží	1 232	10%	1 079	154
09.5.1	Knihy	403	10%	366	37
09.5.2	Noviny a periodické časopisy	547	15%	476	71
09.5.3	Ostatní tiskoviny	74	15%	64	10
09.5.4	Papírenské zboží, potřeby k psaní a kreslení	209	21%	173	36
09.6.	Dovolená a komplexními službami	2 662	21%	2 200	462
10	VZDĚLÁNÍ	708			
10.1	Předškolní a základní vzdělání	186			
10.2	Střední vzdělání	68			
10.3	Pomaturitní a nástvbové vzdělávání	3			
10.4	Vyšší a vysokoškolské vzdělávání	129			
10.5	Vzdělávání nedefinované podle úrovně	321			

11	STRAVOVÁNÍ A UBYTOVÁNÍ	6 866	20%	5 732	1 134
11.1	Stravovací služby	5 536	21%	4 575	961
11.1.1	Restaurace, kavárny a podobná zařízení veř.stravování	3 971	21%	3 282	689
11.1.2	Jídelny	1 565	21%	1 293	272
11.2	Ubytovací služby	1 330	15%	1 157	173
12	OSTATNÍ ZBOŽÍ A SLUŽBY	14 790	21%	4 415	920
12.1	Osobní péče	3 873	21%	3 201	672
12.1.1	Kadeřnické salóny a zařízení osobní péče	1 193	21%	986	207
12.1.2	Elektrické přístroje pro osobní péči	114	21%	94	20
12.1.3	Ostatní předměty a výrobky pro osobní péči	2 566	21%	2 121	445
12.3	Osobní potřeby a doplňky jinde neuvedené	908	21%	750	158
12.3.1	Klenoty, hodiny a hodinky	342	21%	283	59
12.3.2	Ostatní osobní potřeby a doplňky	566	21%	468	98
12.4	Sociální péče	145	15%	126	19
12.5	Pojištění	8 908			
12.5.1	Životní pojištění	6 398			
12.5.2	Pojištění související s bydlením	614			
12.5.3	Pojištění související se zdravím	597			
12.5.4	Pojištění související s dopravou	1 220			
12.5.5	Ostatní pojištění	78			
12.6	Finanční služby jinde neuvedené	547			
12.7	Ostatní služby jinde neuvedené	409	21%	338	71
	Celkem	353 425	19%	252 505	46 864

Příloha 3 – Průměrná sazba DPH za rok 2016

CZ-COICOP	NÁZEV	DPH + ZD (KČ)	SAZBA DPH	ZÁKLAD DANĚ (KČ)	DPH (KČ)
01	POTRAVINY A NEALKOHOLICKÉ NÁPOJE	24 953	15%	21 699	3 255
01.1	Potraviny	22 814	15%	19 838	2 976
01.1.1.	Pekárenské výrobky, obiloviny	3 985	15%	3 465	520
01.1.2	Maso	6 181	15%	5 375	806
01.1.3	Ryby	750	15%	652	98
01.1.4	Mléko, sýry,	4 354	15%	3 786	568
01.1.5	Oleje a tuky	1 081	15%	940	141
01.1.6	Ovoce	1 749	15%	1 521	228
01.1.7	Zelenina, brambory	2 161	15%	1 879	282
01.1.8	Cukr, marmeláda, med, čokoláda, cukrovinky	1 626	15%	1 414	212

01.1.9	Potravinářské výrobky a přípravky	927	15%	806	121
01.2	Nealkoholické nápoje	2 140	15%	1 861	279
01.2.1	Káva, čaj, káкао	1 023	15%	890	133
01.2.2	Minerální vody, nealko, nápoje a šťávy	1 117	15%	971	146
02	ALKOHOLICKÉ NÁPOJE, TABÁK	3 671	21%	3 034	637
02.1	Alkoholické nápoje	1 928	21%	1 593	335
02.1.1	Lihoviny	430	21%	355	75
01.1.2	Víno	677	21%	560	117
02.1.3	Pivo	820	21%	678	142
02.2	Tabák	1 743	21%	1 140	303
03	ODÍVÁNÍ a OBUV	6 428	21%	5 313	1 116
03.1.	Odívání	4 843	21%	4 002	841
03.1.1.	Oděvní materiály	11	21%	9	2
03.1.2	Oděvy	4 495	21%	3 715	780
03.1.3	Oděvní doplňky a textilní galanterie	293	21%	242	51
03.1.4	Čištění, opravy a půjčování oděvů	44	21%	36	8
03.2	Obuv (vč. oprav a půjčování)	1 586	21%	1 311	275
03.2.1	Obuv	1 547	21%	1 279	268
03.2.2.	Opravy a půjčování obuvi	38	21%	31	7
04	BYDLENÍ, VODA, ENERGIE, PALIVA	26 253	21%	21 697	4 556
04.1.	Nájemné z bytu	7 342		7 342	
04.1.1.	Nájemné za hlavní bydliště	7 156		7 156	
04.1.2	Ostatní nájemné	186		186	
04.3.	Běžná údržba a drobné opravy bytu	2 010	21%	1 661	349
04.3.1	Výrobky pro běžnou údržbu bytu	1 278	21%	1 056	222
04.1.2	Služby pro běžnou údržbu bytu	732	21%	605	127
04.4.	Dodávka vody a jiné služby související s bydlením	3 049	15%	2 651	398
04.4.1	Vodné a stočné	2 023	15%	1 759	264
04.4.2	Sběr pevných odpadů	512	15%	445	67
04.4.4.	Další služby související s bydlením	515	21%	426	89
04.5.	Elektrická a tepelná energie, plyn, paliva	13 853	19%	11 605	2 248
04.5.1	Elektrická energie	6 032	21%	4 985	1 047
04.5.2	Plynná energie	4 199	21%	3 470	729
04.5.3	Kapalná energie	9	21%	7	2
04.5.4	Tuhá paliva	588	15%	511	77
04.5.5	Teplo a teplá voda	3 025	15%	2 630	395
05	BYTOVÉ VYBAVENÍ, ZAŘÍZENÍ	7 651	21%	6 323	1 328
05.1.	Nábytek, bytové zařízení a výzdoba, koberce	2 246	21%	1 856	390
05.1.1.	Nábytek, bytové zařízení	1 967	21%	1 626	341
05.1.2	Koberce, ostatní podlahové krytiny	265	21%	219	46
05.1.3	Opravy nábytku, zařízení, podlahových krytin	14	21%	12	2

05.2.	Bytový textil	668	21%	552	116
05.3.	Přístroje a spotřebiče pro domácnost	1 828	21%	1 511	317
05.3.1	Velké přístroje pro domácnost	1 448	21%	1 197	251
05.3.2	Malé domácí elektrické spotřebiče	298	21%	246	52
05.3.3.	Opravy domácích přístrojů a spotřebičů	83	21%	69	14
05.4.	Nádobí a kuchyňské potřeby	593	21%	490	103
05.5.	Výrobky pro dům a zahradu	767	21%	634	133
05.5.1	Motorové nářadí a nástroje	405	21%	335	70
05.5.2	Ruční nářadí, nástroje a jiné potřeby	363	21%	300	63
05.6	Zboží a služby pro běžnou údržbu domácnosti	1 549	21%	1 280	269
05.6.1	Spotřební zboží pro domácnost	1 522	21%	1 258	264
05.6.2	Domácí a domovní služby	27	21%	22	5
06	ZDRAVÍ	3 261	10%	2 092	232
06.1	Léčiva a zdravotnické prostředky	2 325	10%	2 067	258
06.1.1.	Léčiva	1 801	10%	1 637	164
06.1.2	Ostatní zdravotnické výrobky	48	15%	42	6
06.1.3	Ortopedické a terapeutické pomůcky	475	15%	413	62
06.2.	Ambulantní zdravotní péče	785		785	
06.2.1	Ambulantní lázeňská péče	198		198	
06.2.2	Ambulantní stomatologická péče	506		506	
06.2.3	Ambulantní zdravotní péče ostatní	80		80	
06.3	Ústavní zdravotní péče	152		152	
07	DOPRAVA	13 896	21%	11 484	2 411
07.1	Nákup osobních dopravních prostředků	3 986	21%	3 294	692
07.1.1.	Automobily	3 572	21%	2 952	620
07.1.2	Motocykly	143	21%	118	25
07.1.3	Jízdní kola	272	21%	225	47
07.2.	Provoz osobních dopravních prostředků	8 281	21%	6 844	1 437
07.2.1	Náhradní díly a příslušenství pro osobní dopravní prostředky	608	21%	502	106
07.2.2	Pohonné hmoty, oleje a podobné přípravky	5 908	21%	4 883	1 025
07.2.3	Údržba a opravy osobních dopravních prostředků	1 218	21%	1 007	211
07.2.4	Ostatní služby týkající se prostředků osobní dopravy	547	21%	452	95
07.3	Dopravní služby	1 628	15%	1 415	212
07.3.1	Kolejová osobní doprava	351	15%	305	46
07.3.2.	Silniční osobní doprava	665	15%	578	87
07.2.3	Letecká osobní doprava	91	15%	79	12
07.3.4.	Námořní a říční osobní doprava	15	15%	13	2
07.3.5	Kombinovaná osobní doprava	462	15%	402	60
07.3.6	Ostatní placené služby v dopravě	43	15%	37	6

08	POŠTY A TELEKOMUNIKACE	5 162	21%	4 266	896
08.1.	Poštovní služby	85	21%	70	15
08.2.	Telefonní a telefaxová zařízení	378	21%	312	66
08.3.	Telefonické a telefaxové služby	4 699	21%	3 883	816
09	REKREACE A KULTURA	11 928	21%	9 858	2 070
09.1	Zařízení a vybavení audiovizuální, fotografická	1 116	21%	922	194
09.1.1.	Zařízení pro příjem, záznam a reprodukci obrazu	452	21%	374	78
09.1.2	Fotografická a kinematografická zařízení, optické pří	85	21%	70	15
09.1.3	Zařízení pro zpracování dat	465	21%	384	81
09.1.4	Nosná média pro záznam obrazu a zvuku	66	21%	55	11
09.1.5	Opravy zařízení a vybavení audiovizuálního	49	21%	40	9
09.2	Další výrobky dlouhodobé spotřeby	182	21%	150	32
09.2.1	Výrobky dlouhodobé spotřeby pro rekreaci ve volné přírodě	131	21%	108	23
09.2.2.	Hudební nástroje a výrobky dlouhodobé	50	21%	41	9
09.2.3	Údržba a opravy dalších výrobků dlouhodobé	1	21%	1	0
09.3	Ostatní výrobky pro rekreaci a kulturu; květiny	3 214	21%	2 656	558
09.3.1	Hry, hračky a sběratelské předměty	841	21%	695	146
09.3.2	Zařízení pro sport, kempink a rekreaci ve volné přírodě	419	21%	346	73
09.3.3	Květiny a zahrady	778	15%	677	101
09.3.4	Domácí zvířata a potřeby pro jejich chov	981	15%	853	128
09.3.5	Veterinární a ostatní služby pro jejich chov	194	21%	160	34
09.4	Rekreační a kulturní služby	3 336	21%	2 757	579
09.4.1	Rekreační a sportovní služby	980	21%	810	170
09.4.2	Kulturní služby	2 177	21%	1 799	378
09.4.3	Herny, loterie	179	21%	148	31
09.5	Noviny, knihy, papírenské zboží	1 265	10%	1 150	115
09.5.1	Knihy	438	10%	398	40
09.5.2	Noviny a periodické časopisy	531	15%	462	69
09.5.3	Ostatní tiskoviny	79	15%	69	10
09.5.4	Papírenské zboží, potřeby k psaní a kreslení	216	21%	179	37
09.6.	Dovolená a komplexními službami	2 814	21%	2 326	488
10	VZDĚLÁNÍ	684		684	
10.1	Předškolní a základní vzdělání	194		194	
10.2	Střední vzdělání	51		51	
10.3	Pomaturitní a nástavbové vzdělávání	4		4	
10.4	Vyšší a vysokoškolské vzdělávání	103		103	
10.5	Vzdělávání nedefinované podle úrovně	332		332	
11	STRAVOVÁNÍ A UBYTOVÁNÍ	7 231	20%	6 038	1 192
11.1	Stravovací služby	5 785	21%	4 781	1 004

11.1.1	Restaurace, kavárny a podobná zařízení veř.stravování	4 136	21%	3 418	718
11.1.2	Jídelny	1 649	21%	1 363	286
11.2	Ubytovací služby	1 445	15%	1 257	188
12	OSTATNÍ ZBOŽÍ A SLUŽBY	14 829	21%	4 330	904
12.1	Osobní péče	3 871	21%	3 199	672
12.1.1	Kadeřnické salóny a zařízení osobní péče	1 189	21%	983	206
12.1.2	Elektrické přístroje pro osobní péči	97	21%	80	17
12.1.3	Ostatní předměty a výrobky pro osobní péči	2 585	21%	2 136	449
12.3	Osobní potřeby a doplňky jinde neuvedené	942	21%	779	163
12.3.1	Klenoty, hodiny a hodinky	384	21%	317	67
12.3.2	Ostatní osobní potřeby a doplňky	558	21%	461	97
12.4	Sociální péče	105	15%	91	14
12.5	Pojištění	9 110		9 110	
12.5.1	Životní pojištění	6 464		6 464	
12.5.2	Pojištění související s bydlením	634		634	
12.5.3	Pojištění související se zdravím	669		669	
12.5.4	Pojištění související s dopravou	1 261		1 261	
12.5.5	Ostatní pojištění	83		83	
12.6	Finanční služby jinde neuvedené	486		486	
12.7	Ostatní služby jinde neuvedené	316	21%	261	55
	Celkem	363 676	19%	302 667	50 176

Příloha 4 – Korespondence s MF

Od: Červenková Iveta Mgr. <Iveta.Cervenkova@mfcz.cz>

Datum: 20. srpna 2019 17:41:10 SELČ

Komu: 'Divišová Dana' <XDIVD002@studenti.czu.cz>

Předmět: RE: prosba o poskytnutí průměrné vážené sazby DPH v ČR a skutečného výnosu DPH v letech 2014-2018

Dobrý den,

akruální výnos DPH do r. 2017 je k dispozici na:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en (zasílám v příloze).

akruální výnos DPH za r. 2018: 408,538 mld. Kč

MF pro analytické účely využívá průměrnou sazbu DPH (nezahrnuje osvobozená plnění):

2014	2015	2016	2017	2018
18,68%	18,56%	18,52%	18,40%	18,43%

Současně posílám odkaz na VAT GAT report 2018 EK:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/vat-gap-report-2018_en

S pozdravem

Iveta Červenková