

Diskuze odhadů daňové mezery v České republice

*Savina Finardi – Michal Procházka**

Abstrakt:

Cílem příspěvku je diskutovat přístupy k odhadování daňové mezery a porovnat dosažené výsledky těchto odhadů s oficiálními odhady Ministerstva financí České republiky. V příspěvku je rovněž diskutována problematika daňových úniků a nástrojů na jejich omezení, a to zejména s ohledem na nová opatření jako je kontrolní hlášení nebo evidence tržeb. Velikost daňové mezery ve vybraných odvětvích dle odhadů autorů dosahuje zhruba 15 mld. Kč ročně.

Klíčová slova: Daňová mezera; Daňové úniky; Daňové příjmy.

JEL klasifikace: H26.

1 Úvod

V posledních letech se v České republice politická i odborná veřejnost více zaměřuje na problematiku daňových úniků a hledá nástroje, jak tyto úniky omezit. Od 1. ledna 2016 bylo zavedeno kontrolní hlášení, které je povinné pro všechny plátce daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a od 1. prosince 2016 budou muset podnikatelé v oblasti ubytovacích a stravovacích služeb povinně evidovat své tržby. Evidence tržeb bude postupně nabíhat v roce 2017 a poslední fáze bude zahájena 1. června 2018.

Ministerstvo financí si od evidence tržeb slibuje následující: a) omezení šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní, zejména daní z příjmů a DPH, b) narovnání tržního prostředí v české ekonomice, což deklaruje např. v Závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace (RIA) (MF ČR, 2015b) k zákonu o evidenci tržeb.

Cílem příspěvku je diskuse odhadů, které se v posledních letech zabývaly daňovou mezerou v České republice, a stručné zhodnocení jejich relevance. Daňová mezera není diskutována pouze v České republice, ale rovněž v zahraničních publikacích – více viz např. Erard (2015), Giles (1999), Karlinsky (2004), Warren a McManus (2006), Mohamed (2012). V ČR se tématem mezery u DPH zabývá např. Zídková (2014) ve svém článku.

* Savina Finardi; katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <savina.finardi@vse.cz>.

Michal Procházka; katedra veřejných financí, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <xprom84@vse.cz>.

Článek je zpracován jako výstup výzkumného projektu s názvem *Odhad daňových úniků u daně z příjmů fyzických osob* IGA VŠE č. F1/62/2014 a projektu institucionální podpory FFÚ VŠE č. IP 100040.

2 Daňové úniky a jejich klasifikace

Klasifikace daňových úniků je odlišná podle úhlu pohledu autora, který se jejich kategorizováním zabývá. Vančurová a Láchová (2016) pro jejich jasné vymezení používají třístupňovou hierarchii: a) daňová úspora, b) vyhnutí se dani a c) daňový únik. Daňovou úsporou rozumí využití všech legálních nástrojů ke snížení základu daně a celkové daně. Vyhnutí se dani je využívání skulin v zákoně a jeho nejednoznačné formulace a následné interpretace ve prospěch poplatníka. Nejedná se o zákonodárcem zamýšlenou situaci, nicméně v praxi k ní dochází relativně často vzhledem k tomu, jak složitě jsou daňové zákony formulovány. Daňovým únikem se rozumí protiprávní jednání daňového subjektu, které může být úmyslné i neúmyslné. Daňový únik je ale již za hranicí zákona a není možné na něj pohlížet optikou daňové úspory nebo vyhnutí se dani.

Široký (2003) používá poněkud odlišnou terminologii: legální daňový únik vs. nelegální daňový únik. Pod legální daňový únik autor podřazuje např. daňové úspory, daňové chyby, daňovou stávku. De facto se jedná o využití legálních nástrojů, jak optimalizovat základ a daně i výslednou daň. Pod nelegálním daňovým únikem autor spatřuje takové jednání, které je za hranicí zákona a zakládá tedy trestní odpovědnost poplatníka.

Mnohem podrobnější analýzu daňových úniků uvádí Martinez (1995). Poukazuje na nesnadné vymezení pojmu daňový únik způsobené různým názvoslovím a překlady, ale také pojetím různých autorů. V první řadě uvádí daňový únik v úzkém smyslu slova, jako porušení zákona, a v širším pojetí jako vyhýbání se dani.

Dále zde rozlišuje daňový únik na legální a nelegální. Legální daňový únik má v tomto případě 2 formy. První z nich je v rámci zákonem povolených postupů podhodnotit základ daně a zaplatit tak menší částku. V našich podmínkách to umožňuje například uplatnění výdajů procentem z příjmů, kdy takto vypočtené výdaje budou vyšší než skutečné. Druhou formou je již zmiňované vyhýbání se dani, tedy hledání skulin v zákoně.

O výrazu nelegální daňový únik Martinez (1995) píše: „Tento těžkopádný termín označující přímé a otevřené porušení daňových zákonů vlastně zahrnuje pouze daňový únik v úzkém smyslu slova.“

I výrazu vyhýbání se daňové povinnosti se kladou různé formy výkladu. První z nich, a nejužší, pod tímto termínem vnímá pouze mezinárodní formu daňového úniku. Druhý, nejširší, výklad zahrnuje jakékoli činnosti směřující k neplacení daní, tedy včetně daňového úniku.

Třetí možnost pojetí je chápána jako snaha vyhnout se působnosti daňových zákonů. Tento výklad je nejčastěji používán a je možné ho rozdělit na tři způsoby minimalizace daňové povinnosti. V první řadě jde o využití zákonem upravených možností. Druhý způsob je zdržení se zdanitelné činnosti a třetí variantou je hledání mezer v zákoně.

Všichni autoři se tedy shodují v tom, že snižovat daňovou povinnost lze legálními i nelegálními způsoby, ale pojmy, které k vyjádření tohoto problému používají, jsou odlišné a vzájemně se prolínají jejich významy, nebo pod stejným pojmem chápou více či méně odlišné věci. Legální postupy spočívají ve využití zákonem povolených úkonů, jako jsou slevy na dani nebo odpočty od základu daně. Naopak nelegální metody, daňové úniky, zákon přímo porušují za účelem snížit svou daňovou povinnost.

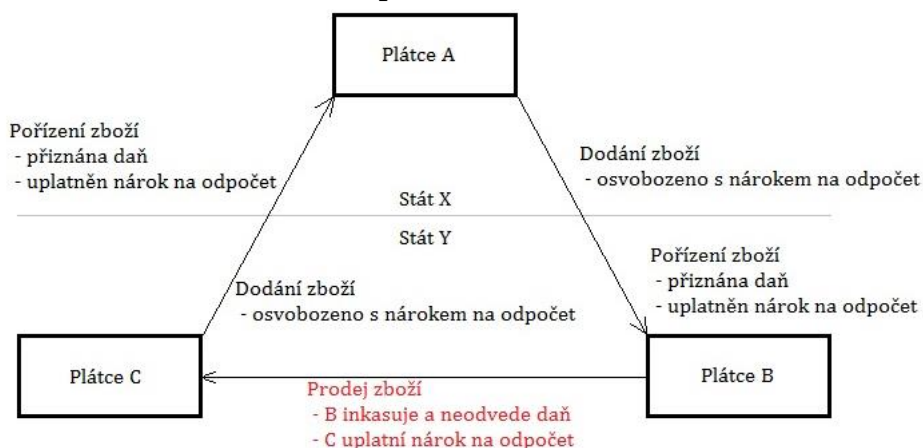
3 Boj s daňovými úniky v ČR

Od 1. ledna 2016 bylo plošně zavedeno tzv. kontrolní hlášení, prostřednictvím kterého plátcí DPH evidují jednotlivá plnění v rámci této daně. Ministerstvo financí ČR si od této iniciativy slibuje efektivnější kontrolu a správu DPH a rovněž v kontrolním hlášení spatřuje nástroj k boji proti daňovým únikům v ČR. DPH je daň, která je náchylná k daňovým únikům ze své definice, protože z principu pracuje nejenom s odvodovou povinností (daň na výstupu), ale rovněž s nárokem na odpočet (daň na vstupu). Právě vratka daně na vstupu je lákadlem pro takové poplatníky, kteří chtějí na této dani spekulovat a dopustit se úmyslného daňového úniku. Typickým příkladem takového úniku jsou karuselové podvody – viz schéma níže. Schéma ilustruje pomocí jednoduchého modelu průběh karuselového podvodu, který je realizován v rámci státu Y. Plátcí B pořizuje zboží ze země X (jedná se o tzv. intrakomunitární plnění, tedy zemi členskými zeměmi EU) a měl by zde uplatnit režim přenesené daňové povinnosti (tzv. reverse charge). V Zemi Y by potom měla být odvedena daň na výstupu a zároveň je možné si uplatnit nárok na odpočet. Předpokládejme, že plátcí B skutečně uplatní režim přenesené daňové povinnosti. Následně dodá zboží plátcí C, od kterého inkasuje cenu plnění včetně DPH. Plátcí B ovšem neodvede daň na výstupu (ačkoliv od plátcí C tuto DPH obdržel v ceně zboží) a naopak plátcí C si uplatní nárok na odpočet. Plátcí C potom dodá zboží plátcí A do jiného členského státu EU, který opět uplatní režim přenesené daňové povinnosti.

Vzhledem k významu karuselových podvodů a jejich objemu daňová správa zavedla či zavádí celou řadu opatření, která by měla karuselové obchody rychleji rozkrýt. Jedním z nich je kontrolní hlášení, rozšíření režimu přenesené daňové povinnosti a evidence tržeb. Tato opatření nemůžou zcela zamezit daňovým únikům, ale mohou vést k jejich omezení. Je možné se ovšem domnívat, že na poplatníka budou mít určitý psychologický dopad.

Tabulka 1 ilustruje vývoj počtu plátců DPH v letech 2003–2016, tedy do 31. října 2016. I v dobách ekonomického poklesu, který ČR zaznamenala během let 2009, 2012 a 2013, docházelo ke zvyšování absolutního počtu plátců DPH. Ke konci října 2016 ovšem finanční správa eviduje pokles plátců DPH v absolutním vyjádření oproti roku 2015, což je nestandardní vývoj oproti předchozím rokům.

Obr. 1: Schéma karuselového podvodu



Zdroj: vlastní zpracování.

Tab. 1: Vývoj počtu plátců DPH v letech 2003-2016

| Rok | Počet plátců | Rok | Počet plátců |
|------|--------------|------|--------------|
| 2003 | 412 988 | 2010 | 498 444 |
| 2004 | 421 865 | 2011 | 502 636 |
| 2005 | 457 590 | 2012 | 503 028 |
| 2006 | 466 850 | 2013 | 508 046 |
| 2007 | 477 992 | 2014 | 512 034 |
| 2008 | 492 477 | 2015 | 506 309 |
| 2009 | 495 461 | 2016 | 502 830 |

Zdroj: Finanční správa (2016a).

Pozn.: Údaje za rok 2016 jsou k 31. 10. 2016.

Tab. 2: Vývoj počtu plátců DPH v během roku 2016

| K datu | Počet plátců | K datu | Počet plátců |
|-------------|--------------|--------------|--------------|
| 11. 1. 2016 | 502 810 | 30. 5. 2016 | 500 251 |
| 1. 2. 2016 | 501 238 | 27. 6. 2016 | 500 626 |
| 28. 2. 2016 | 499 648 | 3. 10. 2016 | 502 128 |
| 4. 4. 2016 | 499 066 | 31. 10. 2016 | 502 830 |

Zdroj: Finanční správa (2016a).

K dispozici jsou rovněž údaje o počtu plátců DPH od počátku roku 2016 až do října 2016 (tabulka 2). Po celý rok 2016 docházelo k postupnému poklesu počtu plátců a de facto až v měsíci říjnu se tento trend obrátil, kdy počet plátců převýšil počet registrovaných plátců v lednu 2016. Je možné se domnívat, že v roce 2015 došlo k poklesu registrovaných plátců k DPH s ohledem na nově připravované změny v legislativě. Část plátců se tedy na tuto změnu připravila a ze systému DPH odešla, pokud to bylo možné. V roce 2016 tento pokles pokračoval až do měsíce dubna. Co se týče absolutního počtu plátců DPH, pak je současný stav na úrovni roku 2011. Je ovšem nutné dodat, že tento pokles není nijak dramatický a není ani možné z těchto údajů dělat nějaké zásadní závěry směrem k nově přijatým opatřením ze strany finanční správy.

Tab. 3: Index vývoje vlastní daňové povinnosti a nadměrného odpočtu u měsíčních a čtvrtletních plátců DPH (meziročně)

| Měsíc/ čtvrtletí | Vlastní daňová povinnost | | | Nadměrný odpočet | | |
|---------------------|--------------------------|---------|---------|------------------|---------|---------|
| | 2014/13 | 2015/14 | 2016/15 | 2014/13 | 2015/14 | 2016/15 |
| leden | 101,37 | 104,35 | 96,11 | 115,06 | 104,12 | 88,17 |
| únor | 105,12 | 109,09 | 94,48 | 106,93 | 108,80 | 97,76 |
| březen | 108,20 | 107,20 | 94,35 | 113,12 | 114,29 | 87,30 |
| duben | 107,31 | 102,62 | 101,28 | 111,06 | 95,20 | 106,47 |
| květen | 105,78 | 99,09 | 107,34 | 109,29 | 92,76 | 107,67 |
| červen | 110,99 | 105,40 | 97,95 | 118,59 | 101,65 | 95,77 |
| červenec | 110,17 | 99,89 | 85,97 | 116,10 | 94,33 | 85,53 |
| srpen | 102,76 | 98,66 | x | 112,53 | 91,36 | x |
| září | 115,62 | 97,26 | x | 124,28 | 89,23 | x |
| říjen | 106,41 | 98,27 | x | 112,41 | 98,27 | x |
| listopad | 105,86 | 99,36 | x | 111,31 | 93,99 | x |
| prosinec | 103,82 | 97,70 | x | 110,12 | 96,90 | x |
| 1.Q | 83,45 | 96,31 | 94,49 | 86,39 | 91,35 | 89,69 |
| 2.Q | 90,61 | 96,21 | 94,77 | 90,67 | 99,24 | 82,75 |
| 3.Q | 91,02 | 91,74 | x | 87,83 | 95,48 | x |
| 4.Q | 90,37 | 96,00 | x | 78,28 | 101,78 | x |

Zdroj: Finanční správa (2016b).

Tabulka 3 ilustruje index vývoje vlastní daňové povinnosti a nadměrného odpočtu meziročně od roku 2013. Tabulka sleduje zvlášť měsíční a zvlášť čtvrtletní plátce DPH, což odpovídá metodice finanční správy. Jedná se o velmi krátké časové období a rovněž je zde zachyceno prvních sedm měsíců v roce 2016. Rovněž

meziroční rozdíly u měsíčních a čtvrtletních plátců je nutné brát s ohledem na změnu v registračních podmínkách u nových plátců DPH, kdy celý systém nově preferuje měsíční plátce. Upozornit se dá na relativní pokles oproti roku 2015 u vlastní daňové povinnosti měsíčních i čtvrtletních plátců, a to v prvním čtvrtletní, resp. v prvních třech měsících roku 2016. Hodnoty uvedené výše si rozhodně zaslouží hlubší analýzu, kterou se budeme zabývat v rámci dalšího výzkumu v okamžiku, kdy budou dostupná novější data ohledně počtu registrovaných plátců DPH.

4 Odhad daňové mezery u vybraných sektorů

Kapitola diskutuje výsledky tří analýz, které se zabývají odhadem navýšení daňových příjmů u vybraných ekonomických odvětví, které jsou zahrnuty do první etapy zavedení evidence tržeb. Jedná se o odvětví maloobchodu (NACE 47) a odvětví stravování a pohostinství (NACE 56). K dispozici je v současnosti oficiální odhad Ministerstva financí ČR, který je součástí důvodové zprávy zákona o evidenci tržeb. Očekávané dodatečné příjmy pro tato odvětví jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 4: Očekávané dopady na příjmy veřejných rozpočtů (akruální dopad)

| Daň | Dopad v mld. Kč |
|---------------|-----------------|
| DPH | 5,5 |
| DPPO | 2,0 |
| DPFO | 5,0 |
| Celkem | 12,5 |

Zdroj: MF ČR (2015a).

Pozn.: DPH – daň z přidané hodnoty, DPPO – daň z příjmů právnických osob, DPFO – daň z příjmů fyzických osob.

Další analýza se zakládá na makroekonomickém odhadu pomocí aproximativní metody na základě dat z národních účtů. Podstatou aproximativní metody je, že je založena na předpokladu, že šedá ekonomika způsobuje rozdíly mezi příjmy a výdaji domácností. Výdaje se v ekonomice projeví formou různých makroekonomických ukazatelů, typicky se jedná o takové indikátory, které pracuje se spotřebou. Naopak příjmy jsou díky existenci šedé ekonomiky zkreslené a jejich výše neodpovídá úrovni spotřeby v ekonomice. Pokud bychom vyloučili vliv pojistného na sociální zabezpečení, pak by celkový dopad na veřejné rozpočty měl být cca 7,3 mld. Kč. Po zohlednění i sociálního zabezpečení by dodatečné příjmy do veřejných rozpočtů měly za vybraná ekonomická odvětví činit zhruba 15 mld. Kč. Hodnoty oproti analýze MF ČR se liší, nicméně řád je zde stejný, tedy miliardy Kč ročně.

Tab. 5: Očekávané dopady na příjmy veřejných rozpočtů (aproximativní metoda, v mld. Kč)

| Nace 21 | DPFO | DPPO | SZ | DPH |
|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| G | 1,1681 | 1,0907 | 4,8145 | 2,3080 |
| I | 0,6953 | 0,6492 | 2,8656 | 1,3738 |
| Celkem | 1,8634 | 1,7399 | 7,6801 | 3,6818 |

Zdroj: výpočty autorů.

Pozn.: DPFO – daň z příjmů fyzických osob, DPPO – daň z příjmů právnických osob, SZ – pojistné na sociální zabezpečení, DPH – daň z přidané hodnoty.

Další metoda je odhad na základě mikroekonomických údajů z daňových priznání v jednom kraji v České republice. Odhad pracoval s reálnou výší dílčích základů daně osob samostatně výdělečně činných a tento dílčí základ daně byl následně upraven na hodnotu, která zahrnuje i faktor nezdaněných příjmů. Jedná se ovšem o odhad, který je vhodné interpretovat jako hodnotu k diskusi a dalšímu zpřesnění. Metodika a výsledky této metody se od prvních dvou metod liší, což je dáno přístupem k odhadování. Více o této metodě a výsledcích viz Finardi, Vančurová (2014).

Tabulka níže obsahuje výsledky této metody v agregované výši pro fyzické osoby – do odhadu je zahrnuto i sociální zabezpečení a veřejné zdravotní pojištění. Tento odhad je nejvíce pesimistický

Tab. 6: Očekávané dopady na příjmy veřejných rozpočtů (mikroekonomická metoda, v mil. Kč)

| Nace 21 | DPFO + sociální pojistné |
|---------------|--------------------------|
| G | 460 |
| I | 59 |
| Celkem | 519 |

Zdroj: Finardi a Vančurová (2014).

Scénář MF ČR lze označit za nejvíce optimistický. Na druhou stranu, pokud tento výsledek porovnáme s odhadem na základě aproximativní metody, pak dojdeme k závěru, že se výsledky od sebe příliš neliší. Druhý odhad pracuje i se sociálním zabezpečením, což je důležitý daňový příjem českých veřejných rozpočtů. Poslední mikroekonomická metoda se ukazuje jako velmi pesimistická a zároveň vůbec nezohledňuje dopad na daň z příjmů právnických osob a daň z přidané hodnoty.

5 Závěr

Cílem příspěvku bylo diskutovat současný stav boje s daňovými úniky v České republice s ohledem na nová legislativní opatření. Zejména se jedná o zavedení

kontrolního hlášení od 1. ledna 2016 a evidence tržeb, jejíž první fáze bude zahájena 1. prosince 2016 a následovat budou další tři fáze až do června 2018. Autoři zde pracují s hypotézou, že nová legislativní opatření mají dopad na počet registrovaných plátců k DPH, což se částečně ukazuje z analýzy vývoje počtu plátců DPH v České republice. Již v roce 2015 došlo k poklesu počtu registrovaných plátců DPH, a to meziročně oproti roku 2014 o celých 5 725 daňových subjektů. Oproti roku 2015 došlo k dalšímu poklesu o 3 479 daňových subjektů (údaj je ovšem k 31. 10. 2016) – meziroční změna zatím k dispozici samozřejmě není. Od roku 2014 došlo k poklesu počtu registrovaných plátců DPH o 9,2 tis. Tento pokles ovšem není možné vysvětlit fází ekonomického cyklu. S největší pravděpodobností za tímto poklesem stojí změna legislativního prostředí v České republice, protože od roku 2003 počet registrovaných plátců DPH kontinuálně rostl. Absolutní výše registrovaných plátců se ukázala být rezistentní i vůči období, ve kterém docházelo k ekonomické stagnaci či recesi.

Další kapitola se věnovala problematice daňové mezery a diskuse nad třemi různými odhady u dvou konkrétních ekonomických odvětví, které evidence tržeb postihne v první fázi, tedy od 1. prosince 2016. Metody jednotlivých odhadů se mezi sebou vzájemně liší. Na druhou stranu je možné konstatovat, že tyto odhady k sobě řádově spíše konvergují.

Do budoucna bude vhodné se i nadále zaměřit na analýzu počtu registrovaných plátců DPH i na analýzu objemu vykázané vlastní daňové povinnosti, resp. nadměrného odpočtu u registrovaných plátců. Zároveň bude možné s odstupem času podrobit odhady daňové mezery konfrontaci s reálnou změnou inkasa u daně z přidané hodnoty, daní z příjmů i sociálního pojistného.

Literatura

ERARD, B., 2005. *Toward a Framework for Tax Gap Estimation and Microsimulation Analysis of Tax Noncompliance.* Washington, D.C.: National Tax Association.

FINANČNÍ SPRÁVA, 2016a. *Registr plátců DPH dle kódu důvodu registrace (k 31. 10. 2016)* [online]. [cit. 15. 11. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-generalni-financni-reditelstvi/Platci_DPH_2003-2016_k_31-10-2016.xls>.

FINANČNÍ SPRÁVA, 2016b. *Vybrané údaje z daňových přiznání daně z přidané hodnoty* [online]. [cit. 15. 11. 2016]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-udaje-z-danovych-priznani/DAP_DPH_20161003.xlsx>.

FINARDI, S., VANČUROVÁ, A., 2014. Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax by Means of National Accounts. *European Financial and Accounting Journal*, roč. 9, č. 2, s. 66–78.

GILES, D. E. A., 1999. Modelling the Hidden Economy and the Tax Gap in New Zealand. *Empirical Economics*, sv. 24, č. 4, s. 621–640.
doi: 10.1007/s001810050076.

KARLINSKY, S., 2004. Perceptions of Tax Evasion as a Crime. *eJournal of Tax Research*, sv. 2, č. 2, s. 226–240.

MARTINEZ, J. C., 1995. *Daňový únik*. Praha: HZ Praha.

MF ČR, 2015a. *Návrh zákona 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, s důvodovou zprávou* [online]. [cit. 15. 11. 2016]. Dostupné z: <http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/Zakon_o_evidenci_trzeb_s_duvodovou_zpravou.pdf>.

MF ČR, 2015b. *Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace (RIA)* [online]. [cit. 15. 11. 2016]. Dostupné z: <<http://www.etrzby.cz/assets/cs/prilohy/RIA.pdf>>.

MOHAMED, M., 2012. Estimating the Underground Economy from the Tax Gap: The Case of Malaysia. *Malaysian Journal of Economic Studies*, roč. 49, č. 2, s. 91–109.

ŠIROKÝ, J., 2003. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. Praha: C.H. Beck.

VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L., 2016. *Daňový systém ČR 2016*. Praha: Vox.

WARREN, N., McMANUS, J., 2006. The Case for Measuring Tax Gap. *eJournal of Tax Research*, sv. 4, č. 1, s. 61–79.

ZÍDKOVÁ, H., 2014. Diskuse metod odhadů mezery DPH. *Acta Oeconomica Pragensia*, roč. 22, č. 4, s. 3–15. doi: 10.18267/j.aop.442.

Discussion of Methods Estimating the Tax Gap in the Czech Republic

Savina Finardi – Michal Procházka

Abstract:

The aim of this paper is to discuss approaches to estimating the tax gap and to compare the results of these estimates with official estimates of the Ministry of Finance of the Czech Republic. The paper also discussed the issue of tax evasion and instruments used in fight against them, especially with regard to the new Czech legislation – registration of sales.

Keywords: Tax Gap; Tax evasion; Tax revenues.

JEL Classification: H26.