

ODHADY DAŇOVÉ MEZERY

ESTIMATING THE TAX GAP

Hana Zídková

***Abstract:** This article describes the methods of estimating the level of tax evasion and summarises the existing quantitative appraisals of this phenomena. In the first part of the text, the term "tax evasion" is defined. In the second part of the paper, direct and indirect methods of estimating the tax gap are explained with the references to studies and reports where these methods are used. These methods include in particular tax audits and the so called "top-down" methods using the discrepancy between the data from two sources. Furthermore, the article reviews the existing papers and studies quantifying the tax gap in various countries and years. The data on VAT gap in 24 European countries in the years 1993 to 2006 are summarised in a table. The estimates of VAT gap produced in two studies are compared and the differences between them analysed. Finally there are recommendations regarding the suitable methods of estimating the tax gaps for the VAT, income tax and excise duty.*

***Keywords:** Tax evasion, Tax gap, Estimates, Top-down method, Tax audit.*

***JEL Classification:** H26.*

Úvod

Důvodem zájmu o daňové úniky je jednak snaha o naplnění veřejných rozpočtů a jednak posílení daňové spravedlnosti. Zejména v oblasti daně z přidané hodnoty ("DPH") se v posledním desetiletí objevil nový druh daňového podvodu využívající osvobození od DPH uplatňovaného na dodávky zboží mezi členskými státy se zneužitím systému dělených plateb v tzv. řetězových a někdy i kolotočových podvodech.

Cílem tohoto článku je popis metod měření daňových úniků a shrnutí existujících odhadů. Dále pak kritické porovnání různých metod zjišťování mezery DPH a doporučení vhodných postupů.

První část textu je věnována pojmu daňový únik, ve druhé části jsou pak popsány metody jejich odhadů. Ve třetí části jsou shrnuty dosavadní odhady a ve čtvrté části jsou porovnány dvě metody měření mezery DPH a jejich výsledky ve vybraných zemích. Vzhledem k tomu, že zatím nejsou k dispozici novější data, budou použita poněkud starší data z roku 2006. V závěru jsou doporučeny vhodné metody odhadů daňových úniků pro jednotlivé daně.

1 Formulace problematiky

Daňový únik je rozdíl mezi vybranou daní a daní, která by měla být přiznána daňovým subjektem a následně vybrána správcem daně podle platných daňových zákonů. Někteří autoři např. Martinez [11] a Široký [17] do širšího pojetí pojmu daňový únik zařazují i tzv. zákonný únik. Zde může jít o únik vysvětlovaný mikroekonomickou teorií chování spotřebitele, způsobený substitucí mezi prací a volným časem v případě daní z příjmů nebo

jednotlivými druhy zboží, pokud půjde o daně ze spotřeby. Druhým typem zákonných úniků je daňové optimalizace. Konkrétně jde například o přímo v zákoně vyjmenované odpočitatelné položky, slevy na dani, uplatňování výdajů paušálem nebo odložení daně do budoucích období tvorbou rezerv, atd. V této kategorii jsou zařazeny také různé plánovací struktury vedoucí v rámci zákona k nižší daňové povinnosti. Vančurová [20] považuje předchozí zmíněné kategorie za tzv. daňové úspory, případně „vyhnutí se dani“ a za daňový únik pokládá pouze "protiprávní jednání daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti".

Z hlediska daňové správy vznikají daňové úniky tím, že není vůbec (nebo opožděně) podáno daňové přiznání, daň není přiznána ve správné výši nebo je sice podáno daňové přiznání a v něm správně vypočtena daň, ale tato pak není daňovým subjektem odvedena, jak se uvádí v [4].

2 Metody

2.1 Nepřímé metody

Nepřímá metoda rozporu s využitím národních účtů se používá zejména k odhadu daňových úniků v oblasti DPH a je popsána např. v dokumentu britské daňové správy [8], kde je nazývána metodou "zhora-dolů".

Zjišťuje se tzv. mezera DPH, která je odhadována jako rozdíl mezi daňovou povinností, která byla vybrána za daný rok a teoretickou daňovou povinností vypočtenou z národních účtů. Je potom vyjádřena buď v absolutní hodnotě nebo kvůli prostorovému a časovému srovnání relativně vůči teoretické daňové povinnosti k DPH. Daňová povinnost, která byla vybrána za daný rok, se zjišťuje z údajů daňové správy.

Teoretická daňová povinnost se vypočítává z tabulek zdrojů a užití sloužících k identifikaci spotřeby, při které vzniká neodečitatelná DPH. Jedná se o spotřebu domácností¹¹, spotřebu neziskových organizací poskytujících výrobky a služby domácnostem, mezispotřeba výrobků a služeb podniků, které poskytují plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet¹², hrubá tvorba kapitálu a změny v zásobách a cennostech, které mohou být přiřazeny k osvobozenému poskytování zboží či služeb, při kterém nevzniká nárok na odpočet. Konečná spotřeba je kvantifikována a pro každý produkt je s použitím příslušné sazby zjištěna výše DPH odpovídající dané spotřebě. Pokud je některý typ produkce zdaněn více sazbami, je použita vážená sazba podle relativního poměru spotřeby jednotlivých druhů zboží a služeb.

2.2 Přímé metody

Toder [18] popisuje přímou metodu daňových auditů využívanou v USA. Jedná se o kontroly reprezentativních vzorků daňových subjektů, na jejichž základě byly vypracovány studie trendů v daňových únicích a simulovány modely pro snazší vyhledávání rizikových subjektů. Zároveň je z nich zjišťován odhad daňových úniků v celé populaci.

Britská daňová správa [8] uvádí, že zejména pro přímé daně není dostatek nezávislých informací pro porovnání přiznaných příjmů k daním s objektivním odhadem z jiných zdrojů. Z toho důvodu jsou užívány tzv. postupy "zdola-nahoru", mezi ně patří náhodná výběrová šetření a použití dat z daňových kontrol a jiné operativní evidence. Pro různé typy daně

¹¹ DPH zaplacená konečnými spotřebiteli je hlavní součástí teoretické daňové povinnosti

¹² Jde např. o finanční instituce, zdravotnická zařízení, školy, atd.

a daňových subjektů jsou používány odlišné metody. Pro odhad daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmu právnických osob u malých a středních podniků jsou používána náhodná výběrová zkoumání daňových přiznání. Z těchto náhodných šetření je zjištěn poměr poplatníků snižujících své daňové povinnosti a z něho je vytvořen odhad celé populace. Pro odhad daňových úniků ve velkých podnicích a odhad nelegálního daňového plánování jsou využívány tzv. rizikové databáze nebo registry, kde shromažďují správci daně informace o daňových únicích velkých podniků.

Z českých autorů provádí odhad daňových úniků přímou metodou dotazování Hanousek a Palda [6]. Tito autoři provádějí průzkumy již od roku 2000 a shrnují své výsledky v řadě článků. Zajímá je počet daňových subjektů, kteří se účastní daňových úniků a jejich dynamika, zároveň odhadují kvantitativní stránku daňových úniků.

2.3 Mikroekonomické metody

Mikroekonomické metody měří rozdíl priznaných daní ze dvou různých zdrojů. Je to vlastně kombinace přímých a nepřímých metod, protože údaje jsou často zjišťovány různými přímými průzkumy a šetřeními, ale potom jsou porovnávány s údaji z jiných zdrojů a je mezi nimi zjišťován rozpor.

Několik těchto průzkumů jmenuje publikace OECD [12]. Např. americká daňová správa [19] udělala průzkumy v USA, při nichž bylo srovnáno cca 50 000 osobních daňových přiznání s tzv. informativními přiznáními zaměstnavatelů (o vyplacených mzdách) a bank (o vyplacených úrocích). Z průzkumu vyplynulo, že zhruba 25% příjmů zanesených v informačních přiznáních nebylo deklarováno v osobních přiznáních jednotlivců.

Tyto metody používá také britská daňová správa [8] pro odhady úniků ve spotřebních daních. Odhadnutá daň je zjišťována prostřednictvím různých průzkumů podle typu výrobku (např. spotřeba cigaret z průzkumu životního stylu, spotřeba benzínu z administrativních dat o registraci vozidel, testů spotřeby, atd.) a je pak porovnána se skutečně vybranou daní.

3 Rozbor problému

3.1 Odhady daňových úniků v jednotlivých zemích

Odhad publikovaný americkou daňovou správou zmiňovaný v [18] za rok 2001 odhaduje hrubou daňovou mezeru na 345 mld. USD, tj. 16% odhadované daňové povinnosti, která měla být zaplacená na úrovni federace. Podle tohoto členění má největší podíl na hrubé daňové mezeře podhodnocení příjmů (cca 82%). Čistá daňová mezera je potom vyjádřena jako hrubá daňová mezera po odečtení daně, která byla nakonec daňovými subjekty zaplacená (ať již dobrovolně nebo byla vymožena finančním úřadem). Čistá daňová mezera byla za rok 2001 odhadnuta na 290 mld. USD, což odpovídá cca 13,5% odhadované daňové povinnosti.

Další zemí, kde jsou pravidelně prováděny odhady daňové mezery, je Švédsko. Hansson a Wallberg [7] vytvořili tzv. mapu daňových úniků. Protože jim nešlo o pouhý kvantitativní odhad daňové mezery, ale o zjištění její struktury za účelem zlepšení rizikového managementu daňové správy, rozdělují daňovou mezeru na úniky z nepřiznané práce, mezinárodní daňové úniky a ostatní daňové úniky (v rámci Švédska). Celková daňová mezera v roce 2007 byla v této studii odhadnuta na 10% teoretické daňové povinnosti. Daňové úniky z nepřiznané práce ve výši téměř 50% celkové daňové mezery zahrnují nejen

daně z příjmů a pojistné na sociální zabezpečení v souvislosti s prací na černo, jak by se mohlo zdát z názvu, ale i daně ze všech nepřiznaných příjmů. V mezinárodní daňové mezeře, která tvoří 35% celkových daňových úniků, jsou zahrnuty úniky související s příjmem švédských daňových subjektů v zahraničí a naopak zahraničních subjektů ve Švédsku, případně s dalšími mezinárodními transakcemi. V ostatních daňových únicích, které tvoří zbylých 15% daňové mezery jsou zahrnuty případy, kdy nejde o podhodnocení příjmů nebo práci na černo ani o mezinárodní transakce. Jsou to tedy většinou chyby v odpočtech, odpisech, sazbách DPH, atd.

Ve Velké Británii je každoročně odhadována daňová mezera v členění podle typu daně, typu daňového subjektu i druhu chování, které k daňovým únikům vede. Podle zprávy [8] byla v roce 2009-10 celková daňová mezera 35 mld. GBP, což představuje 7,9 % odhadované daňové povinnosti. Jednotlivé daňové mezery¹³ měly následující hodnoty: mezera DPH tvořila 13,8% a mezera nepřímých daní celkem 10,9%, zatímco mezera přímých daní 6,5%. Z hlediska chování, které vede k daňovým únikům, se na jejich vzniku podílí nejvíce kolotočové podvody a podvody se spotřebními daněmi (16%), dále pak nelegální daňové plánování (14%) a nesprávná interpretace daňových zákonů (14%), následuje neplacení již přiznaných daní (13%), stínová ekonomika (12%), daňové úniky zahrnující podhodnocené příjmy, nadhodnocené výdaje atd. (12%), nedbalost (11%) a chyby (4%).

3.2 Souhrnné studie daňových úniků

Cobham [2] se zabývá odhadem daňových úniků v rozvojových zemích. Rozděluje důvody nízké daňové kvóty v rozvojových zemích do několika skupin, jednak jsou to nezdaněné příjmy ze stínové ekonomiky, jednak zisky společností převedené do jiných zemí, dále pak příjem z aktiv držných v zahraničí, daňová konkurence a nakonec neplacení daní (kvůli nesolventnosti, atd.). Ve svém článku se dále zaměřuje na výpočet daňového úniku, který souvisí se stínovou ekonomikou. Při zjišťování takto způsobené daňové mezery vychází z odhadu stínové ekonomiky provedeného Schneiderem [15]. Využitím zveřejňovaných údajů o daňové kvótě v jednotlivých zemích a dopočtením odpovídajících daní v případě HDP vyššího o odhad stínové ekonomiky, dochází k rozdílu mezi daní vybranou a daní, která by byla vybrána z vyššího HDP (včetně stínové ekonomiky).

¹³ Výběr jedné daně vztažený k její teoretické výši

Tab. 1: Daňová kvóta před a po zdanění stínové ekonomiky v %

Typ země podle WDI	Současná daňová kvóta (podíl vybraných daní na HDP)	Daňová kvóta při zdanění stínové ekonomiky
Nejchudší země	10,4	13,7
Země s nižším středním příjmem	13,8	18,2
Země s vyšším středním příjmem	16,6	21,5
Země OECD s vysokým příjmem	22,2	25,1
Země s vysokým příjmem, které nejsou členy OECD	18,4	22,4
Země EMU	28,4	33,7

Zdroj: Cobham [2]

Daňovými úniky v rozvojových zemích se zabývají také Fuest a Riedel [3]. Vzhledem k tomu, že v rozvojových zemích není dostatek odhadů daňové mezery prováděných přímo daňovou správou, dávají si autoři za cíl zjistit, zda lze využít k hodnověrnému odhadu daňových úniků odhady stínové ekonomiky na základě tzv. makro-metod. Ve svém článku porovnávají odhady stínové ekonomiky vypočtené Schneiderem [15], [16] s odhady daňové mezery vypočtené Cobhamem [2]. Při srovnání nacházejí rozdíly způsobené tím, že autor vyčísluje daňovou mezeru vzniklou pouze z titulu domácí stínové ekonomiky a nezahrnuje mezinárodní prvek¹⁴. Docházejí k závěru, že metody daňových auditů preferované při odhadech daňové mezery daňovou správou jsou pro vyčíslení daňových úniků vhodnější než makro-metody.

3.3 Odhady mezery DPH

Souhrnná studie porovnávající mezeru DPH ve 24 zemích EU v letech 2000 až 2006 byla zpracována pro Evropskou komisi firmou Reckon LLP [14]. Studie vyčísluje mezeru DPH pro jednotlivé země EU s použitím metody národních účtů. Průměrná mezeru DPH mezi lety 2000 a 2006 byla ve 24 státech EU 13,42 %. Výsledky jsou ještě rozděleny na 15 „starých“ členských států s průměrnou mezerou DPH 12,85 % a 10 „nových“ členských států s průměrnou mezerou DPH 18,57 %¹⁵.

Chiarini, Marzano a Schneider [9] zpracovali problematiku daňových úniků v Itálii, ve svém článku řeší hlavně závislost úniků DPH na efektivní sazbě daně a dalších faktorech, ale v úvodu také vyčísluje daňovou mezeru u DPH v Itálii v letech 1980 až 2004, která se pohybovala mezi 37% koncem 80. let k 27% koncem 90. let minulého století, a v dalších letech zase rostla až na 33% v roce 2004.

¹⁴ Za mezinárodní úniky např. v rozvojových zemích autoři považují zejména zkreslování cen importu a export, přesuny zisků do jiných zemí, daňová konkurence

¹⁵ Průměrné údaje jsou vypočteny z tabulky 2 na str. 9 studie Reckon LLP

Chang, Gebauer, Parsche [5] udávají vlastní odhady mezery DPH v Německu v letech 1994 až 2001 dosahující v průměru 6%. Dále pak srovnávají hodnoty mezery DPH ve vybraných 10 členských státech EU v letech 1994 až 1996. Nacházejí nejvyšší hodnoty průměrné daňové mezery v Itálii (34,5%) a naopak nejnižší v Nizozemí (2,4%).

Agha a Haughton [1] sledovali závislost mezi úniky DPH a základní sazbou DPH, počtem sazeb, atd. K tomu používali odhady daňové mezery v 17 zemích OECD v roce 1987. Výše těchto odhadů však není v jejich práci bohužel uvedena.

Christie a Holzner [10] vyčíslují místo mezery DPH jiný indikátor daňových úniků, tzv. podíl skryté spotřeby a také opačný ukazatel tzv. míru plnění daňových povinností. Výpočty provádějí nepřímou metodou z národních účtů zvláště pro DPH a zvláště pro spotřební daně. Jejich odhady jsou uvedeny v Tab. 2 spolu s některými dalšími výše zmíněnými odhady mezery DPH v evropských zemích.

Tab. 2: Přehled některých odhadů mezery DPH v evropských zemích v % 1/2

	Zdroj	1991- 1993	1994- 1996	2000- 2003	2004	2005	2006
Belgie	Reckon			12,75	12,00	11,00	11,00
	Gebauer et al.		19,00				
	Christie a Holzner			39,00			
ČR	Reckon			15,75	13,00	12,00	18,00
	Christie a Holzner			54,40			
Dánsko	Reckon			8,25	7,00	5,00	4,00
	Gebauer et al.		4,20				
	Christie a Holzner			26,10			
Estonsko	Reckon			15,00	21,00	9,00	8,00
	Christie a Holzner			36,30			
Finsko	Reckon			3,75	5,00	4,00	5,00
	Christie a Holzner			30,10			
Francie	Reckon			6,50	7,00	6,00	7,00
	Gebauer et al.	8,80					
	Christie a Holzner			38,80			
Irsko	Reckon			5,25	4,00	3,00	2,00
	Christie a Holzner			44,80			
Itálie	Reckon			24,25	27,00	26,00	22,00
	Gebauer et al.	34,50					
	Christie a Holzner			54,00			
	Chiarini, Marzno, Schneider	32,50	33,50	30,75			
Litva	Reckon			19,00	28,00	22,00	22,00
	Christie a Holzner			44,50			
Lotyšsko	Reckon			31,00	31,00	26,00	22,00
	Christie a Holzner			47,40			
Lucembursko	Reckon			7,50	2,00	5,00	1,00
	Christie a Holzner			30,20			

Zdroj: Vlastní zpracování ze zdrojů Reckon [14], Gebauer et al. [5], Christie a Holzner [10], HMRC [8], Hansson a Wallberg [7]

Tab. 2. Přehled některých odhadů mezery DPH v evropských zemích v % 2/2

	Zdroj	1991- 1993	1994- 1996	2000- 2003	2004	2005	2006
Maďarsko	Reckon			20,75	24,00	25,00	23,00
	Christie a Holzner			45,70			
Malta	Reckon			14,00	14,00	6,00	11,00
	Christie a Holzner			38,90			
Německo	Reckon			12,75	14,00	13,00	10,00
	Gebauer et al.		4,80	8,35*			
	Christie a Holzner			27,50			
Nizozemí	Reckon			7,50	6,00	7,00	3,00
	Gebauer et al.		2,40				
	Christie a Holzner			27,70			
Polsko	Reckon			21,50	19,00	12,00	7,00
	Christie a Holzner			53,70			
Portugalsko	Reckon			6,25	8,00	3,00	4,00
	Gebauer et al.		14,20				
	Christie a Holzner			38,70			
Rakousko	Reckon			12,25	13,00	12,00	14,00
	Christie a Holzner			35,30			
Řecko	Reckon			22,75	29,00	31,00	30,00
	Gebauer et al.		20,20				
	Christie a Holzner			27,50			
Slovensko	Reckon			25,00	24,00	24,00	28,00
	Christie a Holzner			47,40			
Slovinsko	Reckon			13,25	8,00	8,00	4,00
	Christie a Holzner			24,10			
Španělsko	Reckon			10,50	8,00	4,00	2,00
	Gebauer et al.		22,60				
	Christie a Holzner			38,90			
Švédsko	Reckon			5,00	4,00	2,00	3,00
	Christie a Holzner			33,70			
	Hansson a Wallberg	14,50					11,50
Velká Británie	Reckon			16,00	15,00	18,00	17,00
	Gebauer et al.	3,80					
	Christie a Holzner			39,80			
	HMRC			14,48	11,70	15,20	13,50

Zdroj: Vlastní zpracování ze zdrojů Reckon [14], Gebauer et al. [5], Christie a Holzner [10], HMRC [8], Hansson a Wallberg [7]

*průměrné údaje za rok 2000 a 2001 ze zdroje: Gebauer et al. [5]

4 Diskuze

Christie a Holzner [10] vypočítávají podíl skryté spotřeby jako indikátor mezery DPH a spotřebních daní. Použili metodou rozporu mezi národními účty a údaji daňové správy. Nicméně, jak ukazuje Tab. 3, jejich výsledky jsou ve všech případech vyšší než mezera

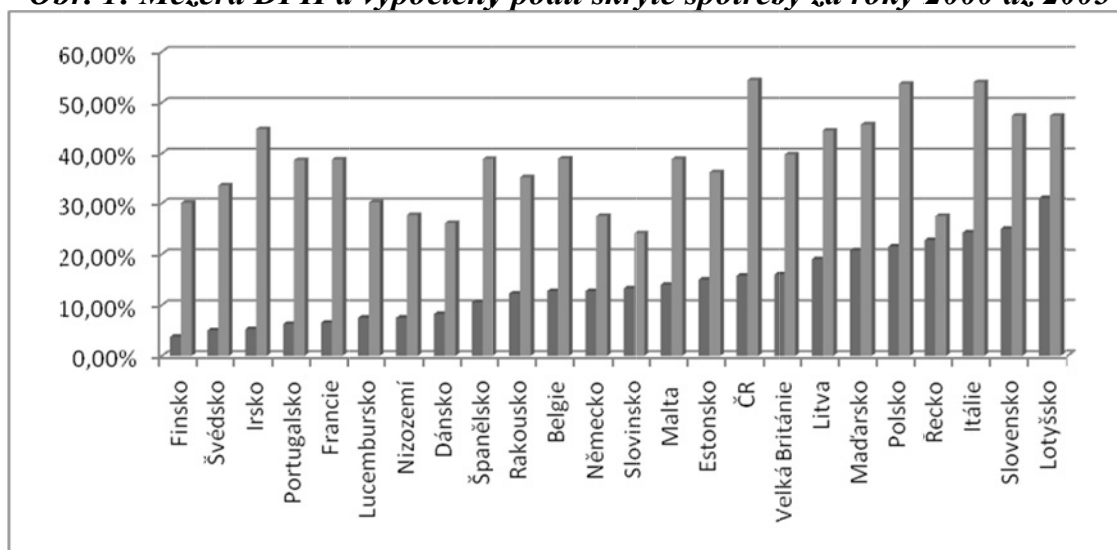
DPH vypočtená ve studii Reckon [14], která zhruba odpovídá i ojedinělým odhadům jednotlivých států (Velká Británie a Švédsko).

Tab. 3: Odhady mezery DPH a podílu skryté spotřeby za roky 2000 až 2003 v %, rozdíl je uveden v P. B

	Christie a Holzer	Reckon	Rozdíl
Belgie	39,00	12,75	26,25
ČR	54,40	15,75	38,65
Dánsko	26,10	8,25	17,85
Estonsko	36,30	15,00	21,30
Finsko	30,10	3,75	26,35
Francie	38,80	6,50	32,30
Irsko	44,80	5,25	39,55
Itálie	54,00	24,25	29,75
Litva	44,50	19,00	25,50
Lotyšsko	47,40	31,00	16,40
Lucembursko	30,20	7,50	22,70
Maďarsko	45,70	20,75	24,95
Malta	38,90	14,00	24,90
Německo	27,50	12,75	14,75
Nizozemí	27,70	7,50	20,20
Polsko	53,70	21,50	32,20
Portugalsko	38,70	6,25	32,45
Rakousko	35,30	12,25	23,05
Řecko	27,50	22,75	4,75
Slovensko	47,40	25,00	22,40
Slovinsko	24,10	13,25	10,85
Španělsko	38,90	10,50	28,40
Švédsko	33,70	5,00	28,70
Velká Británie	39,80	16,00	23,80

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím dat ze zdrojů: Christie a Holzner [10] a Reckon [14]

Obr. 1: Mezera DPH a vypočtený podíl skryté spotřeby za roky 2000 až 2003



Zdroj: Vlastní zpracování s využitím dat ze zdrojů: Christie a Holzner [10] a Reckon [14]

Jak je vidět na Obr. 1, odhady podílu skryté spotřeby (světlejší) jsou ve všech zemích vyšší než odhady mezery DPH (tmavší). Tento vztah vyplývá i z údajů v Tab. 4, kde je vypočten průměr odhadů daňových úniků v letech 2000 až 2003 ve sledovaných evropských zemích získaných metodou použitou v Reckon [14] na 14%, zatímco průměrný podíl skryté spotřeby zjištěný autory Christie a Holzner [10] je 38,5%. I z ostatních charakteristik je zřejmé, že odhady podílu skryté spotřeby jsou konsistentně vyšší než mezera DPH.

Tab. 4: Popisná statistika odhadů daňových úniků dvěma metodami

	Christie a Holzner	Reckon
Stř. hodnota	0,385208	0,140208
Chyba stř. hodnoty	0,0186	0,015
Medián	0,3885	0,13
Modus	0,474	0,1275
Směr. odchylka	0,091122	0,073484
Rozptyl výběru	0,008303	0,0054
Špičatost	-0,87361	-0,4215
Šikmost	0,204043	0,553049
Minimum	0,241	0,0375
Maximum	0,544	0,31
Součet	9,245	3,365
Počet	24	24

Zdroj: Vlastní výpočty

Po podrobném prostudování jejich metody jsme došli k závěru, že rozdíl zřejmě vzniká použitím průměrné vážené sazby DPH na celkový agregát spotřeby domácností. V této vážené sazbě DPH sice byla zohledněna osvobození určitých služeb a zboží a aplikace snížené sazby, ale při dalších výpočtech byly mezispotřeba a tvorba fixního kapitálu u finančních institucí a podniků v oblasti nemovitostí považovány za konečnou spotřebu, při které vzniká neodečitatelná DPH.

Reckon [14] však zohledňoval u těchto podniků i částečný nárok na odpočet, který reálně existuje, protože neposkytují pouze osvobozená plnění. Christie a Holzner [10] také neuvažovali osvobození malých podnikatelů od DPH, nemožnost nárokovat DPH u osobních aut i při jejich použití pro podnikání, která je v mnoha státech zavedena, atd. Metoda Reckon [14] všechny podrobnosti daňových systémů zahrnuje a provádí i analýzu citlivosti na změnu jednotlivých uvažovaných parametrů. Proto jsou podle našeho názoru její výsledky spolehlivější.

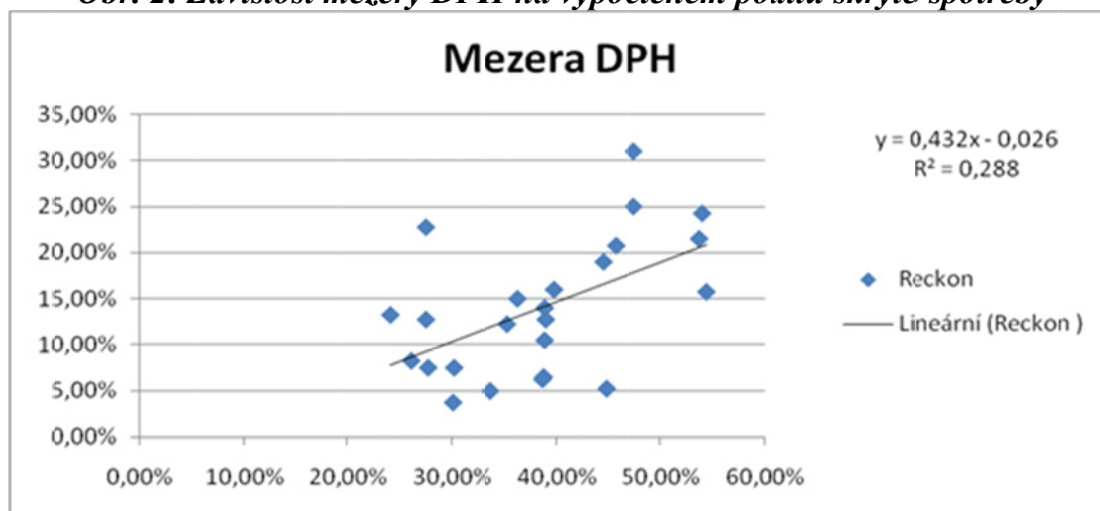
Při zkoumání závislosti dvou námi diskutovaných ukazatelů daňových úniků jsme došli k následujícím výsledkům.

Tab. 5: Regresní statistika závislosti mezery DPH na podílu skryté spotřeby

Koeficient korelace	0,536712			
Koeficient determinace	0,28806			
Upravený koeficient determinace	0,255699			
Chyba stř. hodnoty	0,063397			
Pozorování	24			
	<i>Koeficienty</i>	<i>Chyba stř. hodnoty</i>	<i>t Stat</i>	<i>Hodnota P</i>
Konstanta	-0,02652	0,057361	-0,46232	0,648394
Podíl skryté spotřeby	0,432824	0,145071	2,983536	0,006851

Zdroj: Vlastní výpočty

Obr. 2: Závislost mezery DPH na vypočteném podílu skryté spotřeby



Zdroj: Vlastní výpočty

Z uvedeného je zřejmé, že veličiny jsou do určité míry korelované, korelační koeficient dosahuje hodnoty 0,536. Čím vyšší je vypočtený podíl skryté spotřeby, tím vyšší je i mezera DPH. Regresní koeficient ukazuje zvýšení mezery DPH o 0,43% při 1% zvýšení podílu skryté spotřeby a podle p-hodnoty je statisticky významný na 1% hladině významnosti. Koeficient determinace uvedeného modelu je pouze 0,288, takže nalezený vztah nevysvětluje velký podíl variability zkoumaných proměnných.

Závěr

Při měření daňových úniků by měla být používána vždy nejpřesnější možná metoda. Ve vyspělých státech, kde je statistické šetření na vysoké úrovni, je pro měření úniků DPH vhodná nepřímá metoda rozporu, jak je popsána například v Reckon [14] doplněná o přímé metody daňové správy po vzoru Velké Británie a Švédska.

Metoda uvedená autory Christie a Holzner [10] při výpočtu ukazatele daňových úniků ve formě podílu skryté spotřeby se ukázala jako méně přesná a zřejmě daňové úniky nadhodnocuje.

Pro úplnost lze dodat, že výkonnost DPH pro státní rozpočet bývá měřena také ukazatelem VRR (VAT Revenues Ratio), jehož výpočet je vysvětlen např. v dokumentu OECD [13]. Je to podíl skutečných výnosů z DPH a násobku potenciálního základu daně a základní sazby DPH. Vzorec pro výpočet je $VRR = \frac{VR}{B \cdot r^2}$, přičemž VR jsou skutečné příjmy

rozpočtu z DPH, r je základní sazba daně a B je potenciální základ daně. B odpovídá konečné spotřebě domácností, vládních organizací a neziskových organizací sloužících domácnostem snížené o VR (tyto agregáty jsou v národním účetnictví uváděny včetně DPH). Ukazatel VRR vyhodnocuje nejen míru daňových úniků, ale hlavně také "čistotu" daňového systému, protože skutečný stav porovnává s ideálním stavem. Kdyby neexistovaly žádné snížené sazby a osvobození od daně a veškerá konečná spotřeba by byla předmětem základní sazby DPH a zároveň nedocházelo k daňovým únikům, indikátor VRR by byl roven jedné. Proto nelze tento indikátor dost dobře využít k odhadu daňových úniků v oblasti DPH.

Pro spotřební daně se osvědčily také nepřímé metody využívající informací o spotřebě vybraných výrobků. Pro přímé daně jsou pak vhodné kombinace přímých metod daňových auditů a výběrových šetření s nepřímými metodami srovnání nezávislých zdrojů informací.

Makroekonomické odhady stínové ekonomiky nejsou pro měření daňových úniků příliš vhodné a měly by být využívány spíše k jiným účelům, případně pouze orientačně v rozvojových zemích, kde nejsou dostupná statistická data.

Poděkování

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

Reference

- [1] AGHA, A. a HAUGHTON, J. (1996). „Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations“. *The Review of Economics and Statistics* 78 (2): 303–08.
- [2] COBHAM, A. (2005). Tax evasion, tax avoidance, and development finance, Queen Elisabeth House Working Paper No. 129. [citace: 2012-03-26] Dostupné z WWW: <<http://www3.qeh.ox.ac.uk/pdf/qehwp/qehwps129.pdf>>
- [3] ČESKÁ DAŇOVÁ SPRÁVA (2011). Informace o činnosti daňové správy České republiky za rok 2010. [Citace: 11. 11. 2011.]. Dostupné z WWW: <<http://cds.mfer.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/325.html?year=0.>>
- [3] FUEST, C., RIEDEL, N. (2009). Tax evasion, tax avoidance and tax expenditures in developing countries: A review of the literature. Oxford University Centre for Business Taxation. Citace [19.12. 2011]. Dostupné z WWW: <<http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/reports/TaxEvasionReportDFIDFINAL1906.pdf>>
- [5] GEBAUER, A., Chang W. N., a Parsche, R. (2003). *Is the Completion of EU Single Market Hindered by VAT Evasion?* CESifo Working Paper Series. CESifo Group Munich. Citace [19. 8. 2012]. Dostupné z WWW: <http://ideas.repec.org/p/ces/ceswps/_974.html.>
- [6] HANOUSEK, J., PALDA, F. (2006). Vývoj daňových úniků v ČR: Analýza pomocí markovských řetězců. *Finance a úvěr*, 2006, 56 (3-4), s. 127-151
- [7] HANSSON, A., WALLBERG, K. (2008). Tax Gap Map for Sweden. Swedish National Tax Agency. [citace 15.12. 2011] dostupné z WWW: <http://www.skatteverket.se/download/18.225c96e811ae46c823f800014872/Report_2008_1B.pdf>
- [8] HM CUSTOMS AND EXCISE. (2011), *Measuring Tax Gaps 2011*,

- [citace: 18.12. 2011]. Dostupné z WWW: <http://www.hmrc.gov.uk/stats/mtg-2011.pdf>>
- [9] CHIARINI, B., MARZANO, E. a SCHNEIDER, F. (2009). „Tax Rates and Tax Evasion: An Empirical Analysis of the Structural Aspects and Long-Run Characteristics in Italy“. *SSRN eLibrary* [citace: 18.12. 2011]. Dostupné z WWW: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1417449.>
- [10] CHRISTIE, E., HOLZNER, M. (2006), What explains Tax Evasion? An Empirical Assessment based on European Data. *WIIW, Working Paper 40*. [citace: 18.8. 2012]. Dostupné z WWW: <<http://www.wiwi.ac.at/pdf/wp40.pdf>>
- [11] MARTINEZ, J.C. (1995). Daňový únik. Praha : HZ Praha. IBSN 80-901918-3-5.
- [12] OECD (2002). *Measuring the Non-Observed Economy: A Handbook*. Paris: OECD Publications. ISBN 92-64-19745-1.
- [13] OECD (2011). „*Taxing Consumption*“ v *Consumption Tax Trends 2010*. OECD Publishing. [citace: 2012-08-23] Dostupné z WWW: <http://www.oecd-ilibrary.org.ezproxy.vse.cz/taxation/consumption-tax-trends-2010/taxing-consumption_ctt-2010-5-en. (s.35–47).>
- [14] RECKON LLP (2009). Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States. [citace: 17.12. 2011]. Dostupné z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/ombating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf>
- [15] SCHNEIDER, F. (2005), Shadow Economies of 145 countries all over the world: What do we really know? Mimeo, University of Linz.
- [16] SCHNEIDER, F. , BUEHN, A. (2007). Shadow Economies and Corruption All Over the World: Revised Estimates for 120 Countries. *Open-Access E-Journal*. [Citace 11. 12. 2011]. Dostupné z WWW: <<http://www.economics-ejournal.org/economics/journalarticles/2007-9>>
- [17] ŠIROKÝ, J. (2003). Daňové teorie: s praktickou aplikací. 1. vydání. Praha : C. H. Beck.
- [18] TODER, E. (2007). What is tax gap? Urban Institut.[Citace 6.12. 2011]. Dostupné z WWW: <http://www.urban.org/UploadedPDF/1001112_tax_gap.pdf>
- [19] US INTERNAL REVENUE SERVICE (1979). Estimates of Income Unreported in Individual Income Tax Returns. Publication 1104. Government Printing Office.
- [20] VANČUROVÁ, A., LÁCHOVÁ, L. (2008). *Daňový systém ČR 2008*. 9. vydání. Praha: 1. VOX, a.s. stránky str. 28, 29. IBSN 978-80-86324-72-2

Kontaktní adresa

Ing. Hana Zídková

VŠE, Fakulta financí a účetnictví VŠE v Praze

Nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3, ČR

E-mail: hanazidkova@email.cz

Tel. číslo: 776 242320

Received: 18. 09. 2012

Reviewed: 21. 03. 2013

Approved for publication: 04. 04. 2013