

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**

**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Daňové podvody na DPH**

**VAT tax fraud**

Markéta Pavlíková

Plzeň 2021







Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Daňové podvody na DPH“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

Plzeň dne 26. 4. 2021

v. r. *Markéta Pavlíková*

## **Poděkování**

Ráda bych poděkovala vedoucí diplomové práce doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za odborné vedení, ochotu, rady a cenné připomínky při zpracování této práce.

# Obsah

Úvod .....	11
Cíl práce a metodika řešení.....	12
<b>1 Daň z přidané hodnoty .....</b>	<b>13</b>
1.1 Charakteristika DPH .....	13
1.2 Harmonizace DPH v rámci EU.....	14
1.3 Deskripce Směrnice Rady 2006/112/ES.....	16
1.3.1 Předmět daně.....	16
1.3.2 Místo zdanitelného plnění.....	17
1.3.3 Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti.....	18
1.4 Výše sazeb DPH v členských státech EU.....	19
<b>2 Daňové podvody jako součást mezery DPH.....</b>	<b>20</b>
2.1 Mezera DPH .....	20
2.2 Druhy daňových podvodů na DPH.....	21
2.2.1 Legální a nelegální daňový únik.....	21
2.2.2 Karuselové podvody .....	21
2.2.3 Řetězové podvody.....	23
<b>3 Mezera DPH členských států EU v letech 2014-2020 .....</b>	<b>26</b>
3.1 Mezera DPH členských států EU v roce 2014.....	26
3.2 Mezera DPH členských států EU v roce 2015.....	27
3.3 Mezera DPH členských států EU v roce 2016.....	28
3.4 Mezera DPH členských států EU v roce 2017.....	29
3.5 Mezera DPH členských států EU v roce 2018.....	31
3.6 Predikce mezery DPH členských států EU v roce 2019 a 2020 .....	32
3.6.1 Predikce mezery DPH členských států EU v roce 2019.....	33

3.6.2	Vliv COVID-19 na predikci mezery DPH v členských státech EU v období 2020-2021.....	34
3.6.3	Predikce mezery DPH členských států EU v roce 2020 .....	34
3.7	Porovnání výše mezer DPH v členských státech EU v letech 2014-2020 .....	35
<b>4</b>	<b>Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH .....</b>	<b>43</b>
4.1	Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH v ČR .....	43
4.1.1	Daňová Kobra .....	43
4.1.2	Režim přenesené daňové povinnosti .....	44
4.1.3	Ručení za nezaplacenou daň .....	45
4.1.4	Institut nespolehlivého plátce .....	46
4.1.5	Kontrolní hlášení .....	46
4.1.6	Elektronická evidence tržeb .....	47
4.1.7	Centrální evidence účtu .....	47
4.2	Analýza vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH v ČR.....	48
4.3	Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH ve Slovensku .....	54
4.3.1	Daňová kobra .....	54
4.3.2	Režim přenesené daňové povinnosti .....	54
4.3.3	Informační systém kolků.....	55
4.3.4	Virtuální registrační pokladna.....	55
4.3.5	Soft Warning .....	56
4.3.6	Projekt Alladin .....	56
4.3.7	Projekt eKasa.....	57
4.4	Analýza vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH ve Slovensku .....	58
4.5	Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH v Polsku.....	64
4.5.1	Režim přenesené daňové povinnosti .....	64



4.5.2	Mechanismus dělených plateb (Split payment) .....	64
4.5.3	Palivový a přepravní balíček.....	66
4.5.4	Standardní soubor auditů (JPK).....	66
4.5.5	Teleinformační systém Clearing House (STIR) .....	67
4.6	Analýza vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH v Polsku.....	68
4.7	Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH v Maďarsku.....	74
4.7.1	Režim přenesené daňové povinnosti.....	74
4.7.2	EKAER .....	75
4.7.3	On-line registrační pokladna.....	76
4.7.4	On-line fakturace .....	76
4.7.5	On-line připojení prodejních automatů.....	77
4.8	Analýza vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH v Maďarsku.....	78
4.9	Komparace způsobů boje proti daňovým únikům na DPH v rámci vybraných zemí EU .....	84
	<b>Závěr .....</b>	<b>89</b>
	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>91</b>
	<b>Seznam grafů.....</b>	<b>97</b>
	<b>Seznam obrázků.....</b>	<b>98</b>
	<b>Seznam tabulek .....</b>	<b>99</b>
	<b>Seznam použitých zkratk .....</b>	<b>101</b>
	<b>Seznam příloh.....</b>	<b>104</b>
	<b>Přílohy</b>	
	<b>Abstrakt</b>	
	<b>Abstract</b>	



# Úvod

Daň z přidané hodnoty (dále jen DPH) lze řadit mezi jednu z nejsložitějších a nejrozšířenějších daní. DPH se stala součástí daňových systémů většiny zemí světa. Její podstata spočívá ve zdanění produkce na území daného státu.

V Evropské unii (dále jen EU) se systém DPH řídí společným právním rámcem, a to směrnicí o DPH. Každý členský stát zodpovídá za zakomponování ustanovení směrnice o DPH do své vnitrostátní legislativy a jejich správné uplatňování. DPH je zdrojem příjmů EU a přispívá do rozpočtu EU. Z tohoto důvodu státy usilují o zlepšení výběru DPH, a hlavně o snížení mezery DPH.

Příjmy jsou pro daný stát či EU nutnou složkou jejich rozpočtu, avšak naproti tomu pro poplatníka to znamená snížení jeho příjmů způsobené odvedením daně. Někteří z nich se proto snaží vyhybat placení daní či snížit svou daňovou povinnost, a to buď legálně v rámci mezí zákona anebo nelegálně, kdy se jedná o činnost v nesouladu s právními předpisy a normami. Tudíž se poplatníci uchylují k daňovým podvodům, které dosahují nadnárodních rozměrů a jsou hrozbou nejen pro jednotlivé státy, ale také pro celou EU.

Daňové podvody se netýkají pouze DPH, ale všech daní. Nicméně podvody na DPH patří svojí rozmanitostí provedení, počtem zainteresovaných subjektů a rozsáhlostí škod k velmi aktuálním a diskutovaným tématům, jak v tuzemsku, tak v rámci celé EU. Mezi nejznámější podvody lze zařadit karuselové a řetězové podvody.

Jedním z důsledků daňových podvodů je fakt, že státy přicházejí o značnou část příjmů, které plynou do jejich rozpočtů, a to i do rozpočtu EU, jež je z části tvořen příjmy z DPH svých členských států. Také lze zmínit dopad na občany jednotlivých států, kdy tito občané využívají veřejné statky, které jsou právě financovány z rozpočtu daného státu.

Daňové podvody výrazně ovlivňují velikost mezery DPH, a proto se jí státy EU snaží neustále snižovat pomocí přijímání nových legislativních a jiných ochranných opatření. I přes všechna přijatá opatření se nepodařilo daňové podvody zcela vymínit a stále tu existuje prostor pro zdokonalování. Toto je velice zajímavé a aktuální téma v celé EU v posledních letech, z tohoto důvodu byla zpracována tato diplomová práce.

## Cíl práce a metodika řešení

Hlavním cílem této práce je zjistit rozdíly ve způsobech boje proti daňovým únikům na DPH ve vybraných zemích EU, konkrétně v České republice, Slovensku, Polsku a Maďarsku.

Vyjma hlavního cíle práce jsou stanoveny také dílčí cíle. Prvním dílčím cílem je provést deskripci problematiky daňových podvodů na DPH, kdy se primárně bude jednat o karuselové a řetězové podvody. Druhým dílčím cílem je identifikovat vývojový trend mezery DPH ve státech EU v letech 2014-2020. Třetím dílčím cílem je zjistit, zda existuje nějaká závislost mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem hrubého domácího produktu (dále jen HDP) ve vybraných zemích EU. Posledním dílčím cílem je zhodnotit vliv jednotlivých přijatých opatření v boji proti daňovým podvodům na DPH na snižování mezery DPH ve vybraných zemích EU.

Teoretická část práce bude vypracována na základě deskripce dostupných tuzemských a zahraničních zdrojů. Zahraniční zdroje budou překládány autorkou kvalifikační práce. Vlastní část práce bude zpracována pomocí metod analýzy a komparace. Pro účely této části budou využita data ze studie CASE, která je vydávána každý rok v září. V době vypracování práce je k dispozici studie CASE z roku 2019, proto je sledované období vymezeno od roku 2014 do roku 2018 plus jsou zveřejněna predikovaná data pro roky 2019 a 2020. Dále bude použita komparace dostupných dat s mediánem, jelikož má lepší vypovídací schopnost než průměr. Vývojový trend mezery DPH bude graficky zpracován pomocí Excelu. Ke zjišťování závislosti mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP bude použit korelační koeficient, který znázorňuje vztah mezi dvěma hodnotami. Tento koeficient bude vypočítán pomocí excelového nástroje Analýza dat a z důvodu přesnějšího výpočtu budou použity data z období 2009-2018. Informace získané o způsobech boje proti daňovým podvodům na DPH ve vybraných zemích budou autorkou kvalifikační práce zpracovány prostřednictvím časových přímk.

# 1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty patří mezi nejsložitější a nejrozšířenější daně na světě, což potvrzuje fakt, že byla zavedena ve více než 150 zemích, včetně všech zemích OECD.

## 1.1 Charakteristika DPH

Daň z přidané hodnoty je v České republice (dále jen ČR) upraveno zákonem č. 235/2004 Sb., o DPH (dále jen zákon o DPH). V EU je spravována dle Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH.

Řadí se mezi spotřební daně a je účtována za většinu zboží a služeb spotřebovaných v EU. Daň se vybírá z tzv. přidané hodnoty produktu v každé fázi výroby a distribuce. To znamená, že DPH se účtuje, když podniky registrované k DPH prodávají jiným podnikům nebo konečnému spotřebiteli. (European Commission, 2017)

Patří mezi nepřímé univerzální daně. Nepřímá daň je charakteristická tím, že osoba, která státu daň odvádí, tedy plátce, není totožná s osobou, jež je dani podrobena, tedy poplatníkem. Přenesení daně je prováděno prostřednictvím zvýšení ceny. Daň univerzální znamená, že je uvalena na všechny výrobky a služby s výjimkou těch, co jsou od daně osvobozeny. (Široký, 2008)

Ve spojení s touto daní převažují v současné době ve světě kladné názory. Jedna z výhod je neutralita. Princip neutrality spočívá v tom, že plátce daně, který se dostane do role poplatníka DPH, daň, která je zaplácena při nákupech svých vstupů dodavatelům neboli DPH na vstupu si může odečíst od daně, kterou obdrží za své výstupy od svých odběratelů neboli DPH na výstupu. (Děrgel, 2012)

European Commission (2017) uvádí, že DPH má být neutrální v tom smyslu, že podniky mohou získat zpět jakékoliv DPH, které platí za zboží a služby. Konečný spotřebitel by měl být nakonec jediný, kdo je skutečně zdaněn. Firmám je přiděleno identifikační číslo pro DPH a musí na svých fakturách uvádět DPH účtované zákazníkům.

Další výhodou DPH je možnost zdanit služby, jelikož u nich existuje větší riziko spojené s daňovými úniky. Avšak také toto zdanění umožňuje rozšířit daňovou základnu, a tím zvýšit daňový výnos nebo použití sazeb nižších než u jednorázových daní z obratu. Zmínit lze i jiné výhody DPH jako výhodnost pro mezinárodní obchod nebo spolehlivost výnosů pro stát. Kubátová (2018) mezi výhody řadí také odolnost proti daňovým únikům, jelikož

je zaveden systém refundací daně na základě vedení evidence o dani zaplacené inputů, jelikož každý má zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží. Avšak zmiňuje se i o tom, že přesto, že existují kontroly, dochází v některých zemích ke stálému množení daňových úniků.

S DPH souvisí také některé nevýhody. Jednou z nich je náročnost přechodu na novou daň, který je velice administrativně, politicky, ale i finančně náročný. Někteří odpůrci nové daně mají obavy ze zvýšení inflace po zavedení daně. Efekt růstu cen v důsledku zavedení daně je složen ze dvou částí, z jednorázového efektu růstu cen a z inflačního působení DPH. V praxi je složité odlišit efekt růstu cen v důsledku daně od efektu růstu cen v důsledku jiných faktorů, stejně tomu je u odlišení jednorázového neinflačního efektu růstu cen od inflačního impulzu. V mnoha zemích byly provedeny výzkumy, dle kterých nelze určit jednoznačný závěr. Avšak pokud jsou daní způsobené nějaké inflační tlaky, tak byly vyvolány spíše zvýšením daňového výnosu jejím prostřednictvím než její prostou implementací. Mezi nevýhody lze řadit také administrativní nákladovost fungování daně, jelikož daňová účinnost souvisí s velmi náročnou administrativou, ať už na straně plátce nebo na straně státu. Nákladnost vyplývá ze dvou faktorů, a to z velkého množství plátců a velké náročnosti účtování, proto česká legislativa umožňuje menším podnikům úlevy, v podobě využití jednodušších postupů nebo jsou od daně přímo osvobozeny. (Kubátová, 2018)

## **1.2 Harmonizace DPH v rámci EU**

U DPH je významný proces harmonizace, což znamená postupné sblížování právních úprav mezi jednotlivými zeměmi.

Před harmonizací bylo v EU více forem nepřímých daní a členské státy při provádění společného obchodu musely uplatňovat složitý systém vzájemných refundací, který byl založený spíše na vzájemné důvěře mezi státy, jelikož kontrola zdárného obchodu byla velice těžká. Členské státy Evropského hospodářského společenství (dále jen EHS) využívaly ke zdaňování prodeje zboží tzv. kaskádovitý systém daně z obratu. (Široký, 2018)

Harmonizace začala samotným zavedením DPH. První směrnice 67/227/EHS zavedla ve všech zemích Evropského společenství (dále jen ES) DPH, jež byla definována jako obratová všeobecná daň ze spotřeby, která je stanovena procentem z prodejní ceny. Tato

směrnice také uváděla několik nezbytných důvodů, proč právě přejít na systém DPH. Druhá směrnice 67/228/EHS vymezila přesnou definici základních pojmů souvisejících s DPH, například předmět daně, místo zdanitelného plnění, území státu, dodání zboží, poskytnutí zboží, osobu podléhající dani a podobně. Tato směrnice také povoluje členským státům, aby sami rozhodly o velikosti základní sazby daně a mohly zavést zvýšenou či sníženou sazbu daně pro určitý druh zboží a služeb. (Szarowska, 2009)

Přelomovou se stala tzv. Šestá směrnice 77/388/EHS z roku 1977, která zavedla konkrétní pravidla daně a existovala již pro členské státy menší pravděpodobnost, mít vlastní odchylnou národní úpravu daně. Tato směrnice byla mnohokrát novelizována a nakonec 31. prosince 2006 zrušena z důvodu nepřehlednosti a nesrozumitelnosti. Dále lze zmínit Osmou směrnicí 79/1072/EHS a Třináctou směrnicí 86/560/EHS, které se věnují vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v EU a osobám povinným k dani na území Evropského společenství. Přijetím směrnice 91/680/EHS byla zrušena daňová hranice mezi členskými státy, tudíž nákup soukromých osob je zdaňován výhradně v zemi původu a systém dovozů a vývoz mezi členskými státy navzájem je nahrazen intrakomunitárním plněním. (Široký, 2018)

Důležitou součástí procesu harmonizace bylo sjednocení počtu daňových sazeb a pásma, ve kterých by se dané daňové sazby měly pohybovat. V roce 1992 byla zavedena směrnice 97/77/EHS, která stanovuje členským státům mít minimální hranici pro základní sazbu ve výši 15 % a maximálně dvě snížené sazby, které nesmí být menší než 5 %. (Komise Evropských společenství, 2007)

Věcný obsah Šesté směrnice 77/388/EHS, směrnice 91/680/EHS a směrnice 97/77/EHS byl následně začleněn do nové Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH (dále jen Směrnice Rady 2006/112/ES). Dle této směrnice je za místo plnění u dodání zboží mezi členskými státy považováno místo, kde se zboží nachází, a místo kde začíná přeprava zboží, pokud je dodání zboží dle smlouvy spojeno s jeho přepravou. Směrnice Rady 2006/122/ES byla také několikrát novelizována. Na základě směrnice 2008/8/ES došlo k zásadní změně ve stanovení místa plnění u služeb. Jestliže příjemce služby je osoba povinná k dani, tak místem plnění je sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna příjemce služby. Pokud je příjemce osoba nepovinná k dani, tak místem plnění je sídlo ekonomické činnosti nebo provozovna poskytovatele služby. (Široký, 2018)

S daňovými úniky souvisí směrnice Rady 2008/117/ES, která usilovala o rozšíření mechanismu reverse charge. Následně byla přijata směrnice Rady 2013/42/EU, která definovala mechanismus rychlé reakce proti daňovým podvodům na DPH. Navázala na ní směrnice Rady 2013/43/EU, která členským státům umožnila rozšířit režim přenesené daňové povinnosti o používání volitelného a dočasného režimu reverse charge na dodání některého zboží a poskytnutí některých služeb, u kterých je příliš vysoké riziko daňových podvodů. (Běhounek, 2020)

V roce 2016 byl vytvořen akční plán v oblasti DPH pod názvem „Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí“, který má za cíl vytvořit jednotný evropský prostor DPH. Společný systém DPH by odstraněním překážek, které narušovaly hospodářskou soutěž a bránily volnému pohybu zboží, usnadnil obchod na jednotném trhu. Současný systém DPH je pro stále zvyšující se počet podniků vykonávající přeshraniční obchod příliš složitý, a proto zde existuje příležitost pro podvody. Evropská komise proto navrhuje reformovat současný systém DPH a vytvořit tak skutečný jednotný evropský prostor DPH pro jednotný trh. (Evropská komise, 2016)

### **1.3 Deskripce Směrnice Rady 2006/112/ES**

V této podkapitole bude provedena deskripce Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu o společném systému DPH, jejíž předpisy jsou zapracovány do českého zákona o DPH. Budou zde rozebrány pouze některé části této směrnice, a to předmět DPH, místo zdanitelného plnění, uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti. Tyto části byly vybrány z důvodu toho, že práce se zaměřuje na daňové podvody na DPH, tudíž je potřeba znát, co se zdaňuje, kde a kdy se daň bude odvádět. Poté lze určit, který členský stát či státy EU budou nejvíce negativně ovlivněny těmito podvody.

#### **1.3.1 Předmět daně**

Směrnice Rady 2006/112/ES v čl. 2 řadí do předmětu daně tato plnění:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, uskutečněné v rámci členského státu EU,
- pořízení zboží za úplatu uvnitř ES v rámci členského státu:
  - osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,



- v případě pořízení nového dopravního prostředku, osobou povinnou k dani, právnickou osobou nepovinnou k dani (s podmínkou, že její ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1) nebo jakoukoli jinou osobou nepovinnou k dani,
- v případě pořízení výrobků podléhající dani spotřební (s podmínkou, že lze spotřební daň z pořízení uvnitř ES vybírat na území členského státu) osobou povinnou k dani nebo právnickou osobou nepovinnou k dani (s podmínkou, že její ostatní pořízení nejsou předmětem daně podle čl. 3 odst. 1),
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, uskutečněné v rámci členského státu EU,
- dovoz zboží.

### 1.3.2 Místo zdanitelného plnění

Místem zdanitelného plnění se ve Směrnici Rady 2006/112/ES zabývá hlava V. a její obsah je velice obsáhlý, proto pro zjednodušení byla vytvořena následující tabulka.

**Tab. č. 1:** Místa zdanitelného plnění

<b>Zdanitelné plnění</b>	<b>Místo zdanitelného plnění</b>
Dodání zboží bez přepravy	místo, kde se zboží nachází v okamžiku, kdy se dodání uskutečňuje.
Dodání zboží s přepravou	místo, kde se zboží nachází v okamžiku zahájení svého odeslání nebo přepravy pořizovateli.
Dodání zboží na palubě lodi nebo letadla anebo ve vlaku	místo zahájení přepravy cestujících.
Dodání zboží prostřednictvím distribučních soustav (dodání zemního plynu či elektřiny)	místo, kde má příjemce sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro niž se zboží dodává, nebo nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.
Pořízení zboží uvnitř ES	místo, kde se zboží nachází při ukončení odeslání nebo přepravy pořizovateli.
Poskytnutí služby	místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.
Dovoz zboží	členský stát, na jehož území se zboží nachází při vstupu do ES.

Zdroj: Směrnice Rady 2006/112/ES, zpracováno autorkou (2020)

U dodání zboží s přepravou musí být splněna podmínka, že se jedná o zboží, které je odesláno nebo přepraveno dodavatelem, pořizovatelem nebo třetí osobou. U dodání zboží na palubě lodi, letadla anebo ve vlaku se musí jednat o zboží, které je dodáváno během úseku přepravy cestujících uskutečněného v ES, což znamená úsek přepravy uskutečněný bez zastávky mimo ES mezi místem zahájení a místem ukončení přepravy cestujících. (Směrnice Rady 2006/112/ES)

V tab. č. 1 je pro poskytnutí služeb uvedeno pouze obecné pravidlo pro určení místa zdanitelného plnění. Nicméně se tato položka dá dále členit: U poskytnutí služby zprostředkovatelem je místem zdanitelného plnění místo, kde se uskuteční základní plnění v souladu s touto směrnicí. U poskytnutí služby související s nemovitostí je místem zdanitelného plnění místo, kde se nemovitost nachází. U poskytnutí přepravní služby je místem zdanitelného plnění místo, kde se přeprava uskutečňuje, s přihlédnutím k pokrytým vzdálenostem. U poskytnutí kulturních a podobných služeb, vedlejších přepravních služeb nebo služeb vztahujících se k movitému hmotnému majetku je místem zdanitelného plnění místo, kde je služba skutečně vykonána. U poskytnutí různých služeb, jako například reklamní služba, poradenská, účetní, daňová služba nebo telekomunikační služba a je zde splněna podmínka, že se jedná o službu příjemci usazenému mimo ES nebo osobě povinné k dani usazené ve ES, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místem zdanitelného plnění místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje. (Směrnice Rady 2006/112/ES)

### **1.3.3 Uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti**

Uskutečnění zdanitelného plnění představuje situaci, kdy se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti a daňová povinnost znamená povinnost odvést daň.

U dodání zboží a poskytnutí služeb je uskutečnění zdanitelného plnění a vznik daňové povinnosti v okamžiku dodání zboží a poskytnutí služeb. U pořízení zboží uvnitř ES je zdanitelné plnění uskutečněno okamžikem uskutečnění pořízení zboží uvnitř ES a daňová povinnost vzniká k patnáctému dni měsíce následujícího po měsíci, v němž se zdanitelné plnění uskutečnilo. U dovozu zboží je zdanitelné plnění uskutečněno a daňová povinnost vzniká v okamžiku dovozu zboží. (Směrnice Rady 2006/112/ES)

## 1.4 Výše sazeb DPH v členských státech EU

Výše sazeb DPH se u jednotlivých států EU liší. Používají se také různé výše sazeb, v závislosti na tom, jakého druhu výrobku či služby se daná transakce týká. Konkrétní výše sazeb DPH jednotlivých států EU jsou uvedeny v příloze A.

Základní sazba daně se uplatňuje na většinu výrobků a služeb a EU stanovila, že nesmí být nižší než 15 %. U některých druhů výrobků a služeb lze uplatňovat sníženou sazbu daně. Tyto snížené sazby může mít země jednu či dvě, avšak nesmí být nižší než 5 %. Některé členské státy EU mají povoleno uplatňovat zvláštní sazby daně, kterými jsou supersnížená sazba, nulová sazba a tzv. parkovací sazba. Supersnížená sazba se uplatňuje na prodej omezeného seznamu zboží a služeb ve výši 5 %. Nulová sazba znamená, že spotřebitel neplatí žádné DPH, ale obchodník má stále nárok na odpočet DPH a uplatňuje se jen na určitý typ prodeje. Zemím, které používají tzv. parkovací sazbu je povoleno uplatňovat na určité zboží a služby i nadále sníženou sazbu namísto základní sazby, a to v případech, že příslušná sazba není nižší než 12 %. (Vaše Evropa, 2020)

Nejvyšší základní sazbu DPH má Dánsko, Chorvatsko a Švédsko, a to ve výši 25 %, naopak nejnižší má Německo (16 %). Nejvyšší první sníženou sazbu DPH má stanovenou Maďarsko, jež je ve výši 18 %, naopak nejnižší má Lotyšsko (5 %). Nejvyšší druhou sníženou sazbu DPH má stanovenou Lotyšsko (12 %) a nejnižší je ve výši 5 %, kterou má Kypr, Chorvatsko, Maďarsko, Itálie, Litva, Malta, Polsko a Rumunsko. Pouze osm států má zavedenou jednu úroveň snížené sazby DPH a Dánsko ji nemá stanovenou vůbec. Supersníženou sazbu DPH uplatňuje Španělsko (4 %), Francie (2,1 %), Irsko (4,8 %), Itálie (4 %) a Lucembursko (3 %). Tzv. parkovací sazbu uplatňuje Rakousko (13 %), Belgie (12 %), Irsko (13,5 %), Lucembursko (14 %) a Portugalsko (13 %). (Vaše Evropa, 2020)

## 2 Daňové podvody jako součást mezery DPH

### 2.1 Mezera DPH

Mezera DPH, celosvětově známá pod pojmem VAT Gap je dle European Commission (2017) definována jako rozdíl mezi očekávanými příjmy z DPH neboli celkovou daňovou povinností k DPH a částkou skutečně vybrané DPH. Inštitút finančnej politiky (2012) říká, že daňová mezera ve zjednodušené formě kvantifikuje rozsah daňových úniků. Nicméně z toho nevyplývá, že by měla být tvořena pouze daňovými podvody.

Celosvětově se používají pojmy VAT Total Tax Liability pro celkovou daňovou povinnosti k DPH a VAT revenue pro skutečně vybrané DPH. Tento rozdíl měří účinnost opatření v oblasti uplatňování a dodržování směrnic souvisejících s DPH v každém členském státě. Mezera DPH může být vyjádřena absolutně nebo relativně, a to jako procentní podíl mezery DPH na celkové daňové povinnosti k DPH (dále jen VTTL). (European Commission, 2017)

Ve studii CASE (2018), která se zabývá mezerou DPH a je zpracovávána pro potřeby Evropské komise, je uvedeno, že VTTL se skládá ze tří částí: mezipotřeba a daňová povinnost vlády, daňová povinnost domácností a daňová povinnost při tvorbě hrubého fixního kapitálu (dále jen GFCF). Plus jsou k VTTL přičítány tzv. čisté úpravy, jež upravují nepřesnosti v podkladových datech a parametrech.

Příčinami vzniku mezery DPH mohou být například:

- daňové podvody a úniky,
- vyhýbání se daňovým povinnostem,
- platební neschopnost,
- správa výběru daně,
- nedostatky při přiznání a výpočtu daňové povinnosti z důvodu neschopnosti správně interpretovat požadavky zákona a vypočítat daň, což může být způsobeno například komplikovaností legislativy nebo přiznání,
- neznalost zákona (nevědomost daného subjektu, že má daň platit). (European Commission, 2020a; Inštitút finančnej politiky, 2012)

Dle Majerové (2016) se do mezery zahrnují daňové úniky účastníků legálních činností do formální ekonomiky, což představuje tu část ekonomické činnosti, která není v oficiálních

ekonomických statistikách. Za účastníky se dají považovat neformální dodavatelé, domácí pracovníci či pouliční prodejci, kteří nehlásí svůj příjem a neplatí daň. Naopak do mezery se nezahrnují nezaplacené daně od lidí, jež pracují v šedé ekonomice. Šedá ekonomika představuje nelegální činnost, jako například obchodování s drogami, nelegální hazard či prostituce.

Mezera DPH je ovlivněna řadou faktorů, zejména HDP, saldem vládního sektoru, mírou nezaměstnaností a daňovou sazbou. Dále jí ovlivňují faktory související se současnými ekonomickými podmínkami, institucionálním prostředím a ekonomickou strukturou, jakož i opatření daňových správ. Daňové podvody a úniky na DPH vyplývají ze slabin současného systému DPH a ze způsobu, jakým daňové správy řídí výběr DPH. (European Commission, 2020b)

## **2.2 Druhy daňových podvodů na DPH**

Daňové podvody a úniky souvisejí se snahou vyhnout se zaplacení daně či snížení daňové povinnosti. Podvody lze nalézt u každé daně, nicméně DPH má svoje unikátní typy podvodů. Tato kapitola se však bude zabývat primárně karuselovými a řetězovými podvody - jejich základním pojetím, a především vysvětlením zásadních pojmů, principu, fungování a zapojení jednotlivých účastníků.

### **2.2.1 Legální a nelegální daňový únik**

Daňové úniky lze členit na legální a nelegální úniky. Za legální daňový únik lze označit situaci, kdy daňový subjekt pouze využívá jistého oprávnění, jak snížit svou daňovou povinnost v mezích zákona, jedná se o tzv. vyhýbání se daňové povinnosti. Jinak řečeno je to jednání daňového subjektu, které nebude zásadním způsobem v rozporu s účelovým výkladem aplikovaného právního předpisu. (Sejkora, 2017)

Nelegální daňové úniky představují nezákonnou činnost, kdy dochází například k tomu, že daňový subjekt nevykáže platby za výrobky či služby nebo dochází k tzv. naturální směně, což znamená, že se směna uskutečňuje bez peněžních plateb. (Jurečka, 2017)

### **2.2.2 Karuselové podvody**

Karuselové podvody nebo též nazývány jako kolotočové podvody patří mezi nejrozšířenější podvody na DPH v obchodu mezi členskými státy EU. Karuselový podvod lze definovat jako dodávky zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jednom

místě řetězce plátců DPH není daň odvedena a příslušný ekonomický subjekt přestane existovat či tento subjekt není možné dohledat. (Široký, 2018)

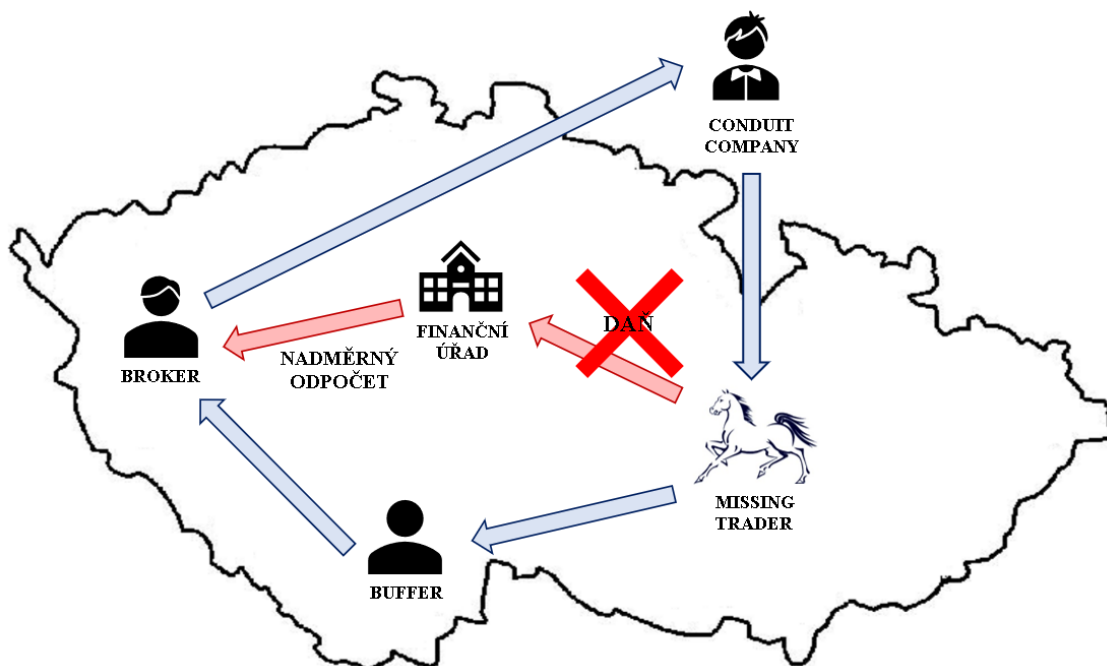
Sejkora (2017) říká, že se nejedná pouze o podvod vůči správci daně, ale také ve svém důsledku se jedná o podvod vůči odběratelům osob, které se ho úmyslně účastní. Ve výsledku dojde k tomu, že DPH vybrané od odběratelů není chybějícím obchodníkem odvedeno správci daně a ten v důsledku spáchání daňového podvodu uskuteční administrativní kroky i vůči těm odběratelům pachatele daňového podvodu.

Kolotočové podvody se mohou objevovat v mnoha obměnách s různým počtem zainteresovaných osob, nicméně některé znaky jsou společné. Obchod musí probíhat minimálně napříč dvěma členskými státy EU a zároveň se ho účastní minimálně tři ekonomické subjekty, kteří jsou plátcí daně.

Finanční správa ČR (2016a) vysvětluje fungování karuselových podvodů následovně. V pozadí celého podvodu stojí tzv. **Conduit Company** neboli organizátor (plátce DPH), který řídí zdánlivě poctivé firmy a tzv. **Missing trader** neboli bílí koně, tedy firmy fungují pouze za účelem umožnění a zakrytí podvodu. Bílý kůň nakoupí v zahraničí od Conduit Company zboží, doveze ho do ČR bez daně a toto zboží následně prodá spolčené firmě v tuzemsku tzv. **Broker** s tuzemskou daní. Broker mu za zboží zaplatí cenu včetně daně, kterou má povinnost bílý kůň odvést státu. Nakonec je zboží dodáváno zpět do zahraničí Conduit Company. V okamžiku placení daní bílý kůň zmizí a daná firma, jež mu za zboží zaplatila, požaduje po státu nadměrný odpočet, neboť dodala zboží z tuzemska osvobozené s nárokem na odpočet. Stát, pokud neprokáže podvodnou spolupráci, bude muset vyplatit nadměrný odpočet a dostává se do mínusu. Pokud by karuselový podvod měl jenom tři účastníky, dal by se podvod rychle odhalit. Jenže do řetězce vstupuje další firma nazývána jako **Buffer**, která ztěžuje daňové správcům odhalení podvodu. Broker i Buffer mohou v karuselovém řetězci figurovat nevědomky, i když toto zapojení je následně velice složité dokázat.

Pro lepší pochopení principu fungování karuselového podvodu bylo vytvořeno schéma, které je velice zjednodušené. Ve skutečnosti se totiž v řetězci mohou vyskytovat až desítky firem.

**Obr. č. 1:** Schéma principu fungování karuselového podvodu



Zdroj: Finanční správa (2016a), zpracováno autorkou (2020)

Nyní je pro názornost představen jeden ukázkový příklad karuselového podvodu. Missing trader nakoupí v jiném členském státě EU od Conduit Company zboží za 10 000 000 Kč bez DPH, jelikož je od něj osvobozeno. Toto zboží následně prodá Bufferovi za cenu 12 100 000 Kč včetně DPH (10 000 000 Kč + 2 100 000 Kč DPH). Missing traderovi vznikne daňová povinnost ve výši 2 100 000 Kč. Ten, ale zmizí a daň nezaplatí. Buffer dále prodá zboží Brokerovi za 12 100 000 Kč včetně DPH (10 000 000 Kč + 2 100 000 Kč DPH). Buffer však nakoupil a prodal za stejnou cenu, tudíž má nulovou povinnost odvést daň. Karusel zboží se uzavírá tím, že Broker prodá zboží zpátky Conduit Company do jiného členského státu EU za cenu 10 000 000 bez DPH, jelikož je opět osvobozeno od daně a tím mu vznikne nárok na nadměrný odpočet ve výši 2 100 000 Kč. Tímto pádem se stát z důvodu nadměrného odpočtu dostane do mínusu a účastníci zapojeni do podvodu mají čistý zisk ve výši 2 100 000 Kč. (Sestani, 2019)

### 2.2.3 Řetězové podvody

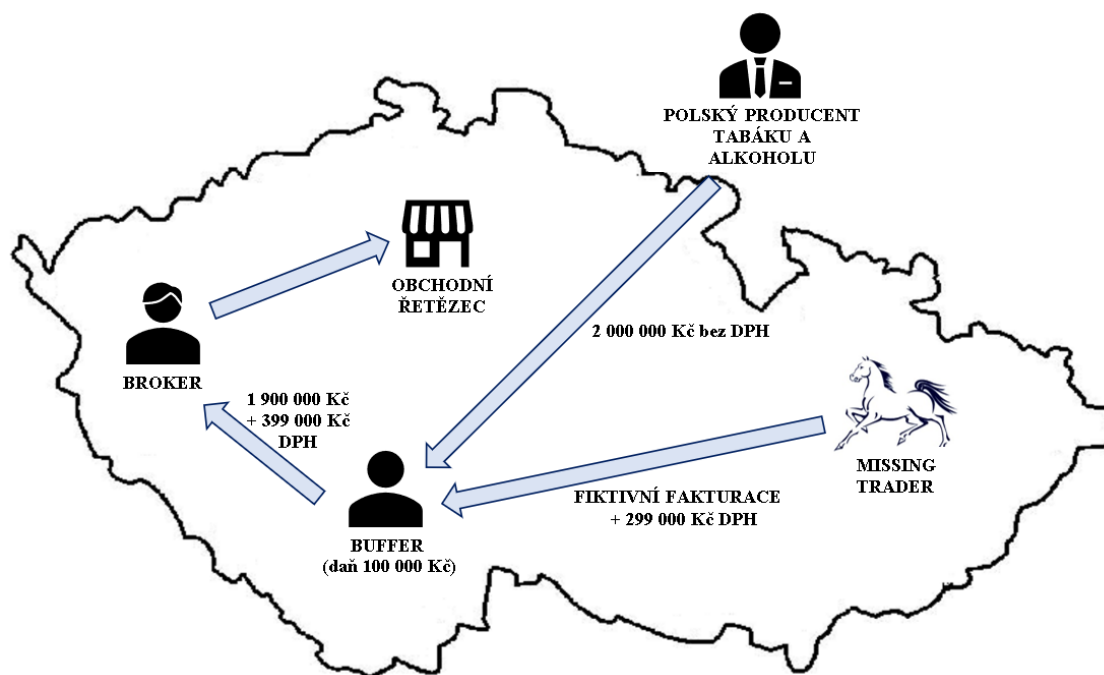
Dalšími velmi rozšířenými podvody na DPH jsou řetězové podvody, které jsou však velmi často zaměňované za karuselové podvody. Nicméně rozdíl spočívá v tom, že se u řetězového podvodu jedná o obchod, u nějž je reálná ekonomická hodnota. Zboží

nachází koncového zákazníka a podvod je realizován primárně kvůli zlevnění zboží. Naopak za společný znak karuselových a řetězových podvodů lze považovat fakt, že se snaží obrát stát o DPH. (Horáček, 2017)

Opět se u řetězových podvodů vyskytují subjekty jako **Missing trader, Buffer a Broker**. Firma nakupující zboží v zahraničí neboli Buffer ho dále přeprodá v tuzemsku Brokerovi se zápornou marží. Obchodní řetězce tak mohou nabízet zboží za cenu, která je o několik procent nižší než regálová cena. Celý princip fungování řetězových podvodů spočívá v tom, že Buffer daň neodvedl, Broker jí nárokoval a zbylé subjekty zapojení v řetězci si neodvedenou daň rozdělili. Mohou probíhat pouze na území ČR, ale také do nich mohou být zapojeny i jiné státy. (Horáček, 2017)

Opět pro snazší porozumění principu fungování řetězového podvodu bylo vytvořeno schéma včetně ukázkového příkladu, který je následně slovně popsán.

**Obr. č. 2:** Schéma principu fungování řetězového podvodu včetně ukázkového příkladu



Zdroj: Sestani (2019), zpracováno autorkou (2020)

Buffer nakupuje tabák a alkohol od polského dodavatele za cenu 2 000 000 Kč bez DPH, jelikož je od DPH osvobozeno. Zboží je Bufferem prodáno tuzemské firmě neboli Brokerovi pod cenou za 2 299 000 Kč včetně DPH (1 900 000 Kč + 399 000 Kč DPH), to znamená, že zboží je dodáno se zápornou marží -5 %. Záporná marže Buffera je financována prostřednictvím krácení DPH pomocí přijaté fiktivní fakturace



(+229 000 Kč DPH). Buffer za fiktivní fakturaci zaplatí z pravidla 1-5 %, což je například 80 000 Kč z objemu tak, aby ze zbytku fiktivní fakturace uhradil ztrátu ze záporné marže ve výši 100 000 Kč. Následně odvede nelegálně sníženou daňovou povinnost 100 000 Kč a zbytek mu zůstane jako neoficiální zisk ve výši 119 000 Kč (229 000 Kč - 80 000 Kč - 100 000 Kč). Broker je nucen, z důvodu tlaku obchodních řetězců na co nejnižší koncovou cenu pro zákazníky, hledat na trhu dodavatele tabáku a alkoholu s co nejnižší možnou cenou. (Sestani, 2019)

Ve výsledku lze říci, že oba typy daňových podvodů mají velký dopad na příjmy státního rozpočtu a zvětšují rozdíl mezi celkovou daňovou povinností k DPH a skutečně vybranou DPH, tedy navyšují mezeru DPH.

### **3 Mezera DPH členských států EU v letech 2014-2020**

Nyní bude provedeno srovnání velikostí mezery DPH členských států EU v letech 2014-2018, a bude zde uvedena i její predikce na rok 2019 a 2020. Ke zpracování byla použita data ze studie CASE, která je vydávána každý rok v září. Nejprve však budou u každého roku uvedeny změny režimu DPH, které se v daném roce udály a následně bude graficky znázorněna relativní mezera DPH jednotlivých členských států EU.

Definicí mezery DPH se již práce zabývala v dřívější kapitole. Vypočítá se jako rozdíl mezi celkovou daňovou povinností k DPH a skutečně vybrané DPH. V následujících grafech je mezera DPH vyjádřena relativně jako procentní podíl mezery DPH na celkové daňové povinnosti k DPH neboli na VTTL.

Konkrétní hodnoty jednotlivých dat od roku 2014 do roku 2020 použitých pro výpočet mezery DPH a samotné výše mezery DPH, ať už v relativním či absolutním vyjádření jsou uvedeny v přílohách B-H. Tyto hodnoty jsou uváděny v příslušné měně daného členského státu EU.

#### **3.1 Mezera DPH členských států EU v roce 2014**

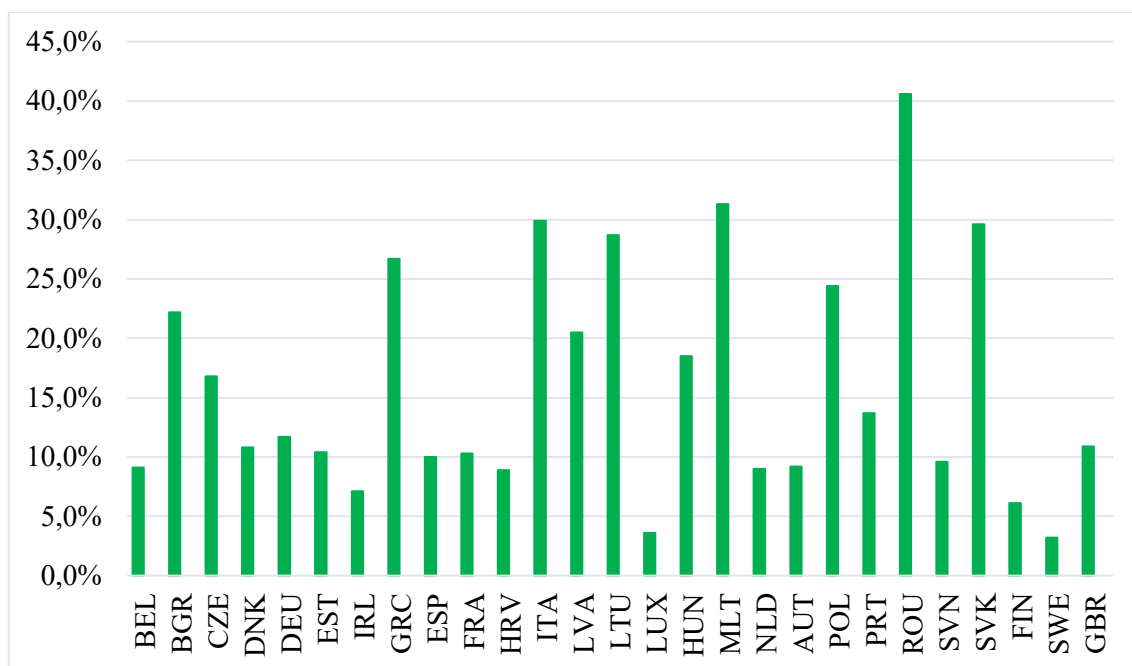
V roce 2014 došlo k četným změnám v oblasti vymáhání a monitorování daní, například byla přijata opatření v boji proti pašování, došlo k omezení hotovostních transakcí a k rozšíření seznamu zboží v systému reverse charge. (CASE, 2016)

V průběhu tohoto roku tři země udělaly změny ve struktuře sazeb DPH. V Chorvatsku došlo ke zvýšení pouze snížené sazby DPH ze 7 % na 10 %, zatímco ve Francii a na Kypru došlo ke zvýšení základní i snížené sazby DPH. Ve všech členských státech EU zůstala střední základní sazba ve výši 21 %. Nejnížší základní sazba v roce 2014 byla v Lucembursku ve výši 15 % a naopak nejvyšší byla v Maďarsku ve výši 27 %. (CASE, 2016)

Bohužel v roce 2014 nejsou pro Kypr, z důvodu neúplnosti údajů o národních účtech, zveřejněny informace o jednotlivých hodnotách souvisejících s mezerou DPH a tudíž není zahrnuta do grafického znázornění.

V roce 2014 v EU činila VTTL 1 133 681 mil. EUR, skutečně vybrané DPH 971 566 mil. EUR a absolutní mezera DPH 162 115 mil. EUR. (CASE, 2020)

**Graf č. 1:** Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2014



Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Z grafu č. 1 lze vyčíst, že v roce 2014 byl podíl mezery DPH na VTTL největší v Rumunsku ve výši 40,6 %, v absolutním vyjádření to je 34 885 mil. RON. Dále měli větší relativní mezeru DPH Malta (31,2 %; 293 mil. EUR), Itálie (29,9 %; 41 250 mil. EUR) a Slovensko (29,6 %; 2 112 mil. EUR). Naopak nejnižší podíl mezery DPH na VTTL mělo Švédsko ve výši 3,2 % neboli v absolutním vyjádření 11 848 mil. SEK, po něm hned následovalo Lucembursko s podílem v hodnotě 3,6 % čili 139 mil. EUR.

### 3.2 Mezera DPH členských států EU v roce 2015

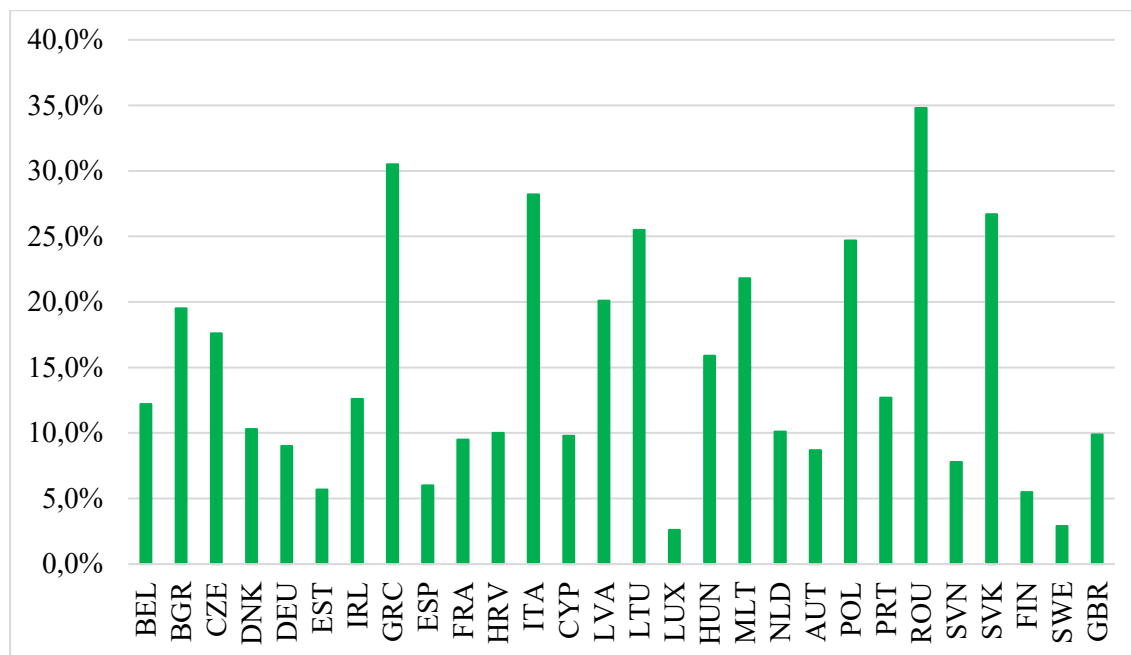
V roce 2015 došlo ke změně regulace v celé EU týkající se místa zdanitelného plnění u elektronických služeb. Do roku 2015 bylo u elektronických služeb místem zdanitelného plnění země poskytovatele těchto služeb, od tohoto roku je to však země zákazníka. Tato změna měla zásadní dopad na země s velkým vývozem elektronických služeb, jako je Lucembursko a Malta, které přišly o značné příjmy z DPH. (CASE, 2017)

Lucembursko také provedlo změny ve struktuře sazeb DPH, částečně to bylo kvůli vyrovnání ztrát ze ztráty příjmů z DPH, došlo ke zvýšení základní, snížené a tzv. parkovací sazby daně o 2 p. b. na 17 %, 8 % a 14 %. Řecko zvýšilo sazby u několika potravinářských výrobků a hotelových a ubytovacích služeb, z důvodu dohody o záchraně

s EU. ČR zavedla sníženou sazbu 10 % pro speciální položky, například pro léčiva, vakcíny a dětskou výživu. Dále došlo k rozšíření reverse charge v několika zemích, a to v ČR, Polsku a Slovinsku. (CASE, 2017)

V roce 2015 v EU činila VTTL 1 187 640 mil. EUR, skutečně vybrané DPH 1 033 741 mil. EUR a absolutní mezera DPH 153 899 mil. EUR. (CASE, 2020)

**Graf č. 2:** Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2015



Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

V roce 2015 dle grafu č. 2 mělo největší podíl mezery DPH na VTTL opět Rumunsko v hodnotě 34,8 %, což je v absolutním vyjádření 30 750 mil. RON. Po něm následovalo Řecko s hodnotou podílu ve výši 30,5 % neboli 5 660 mil. EUR. Dále vyšší relativní mezera DPH měla také Itálie (28,2 %; 39 358 mil EUR). Nejnižší podíl mezery DPH na VTTL ve výši 2,6 % čili v absolutním vyjádření 90 mil. EUR mělo Lucembursko a dále za ním nijak významně nezaostávalo ani Švédsko s hodnotou 2,9 % tedy 11 293 mil. SEK. Následovalo poté Finsko (5,5 %; 1 095 mil. EUR) a Estonsko (5,7 %; 113 mil. EUR).

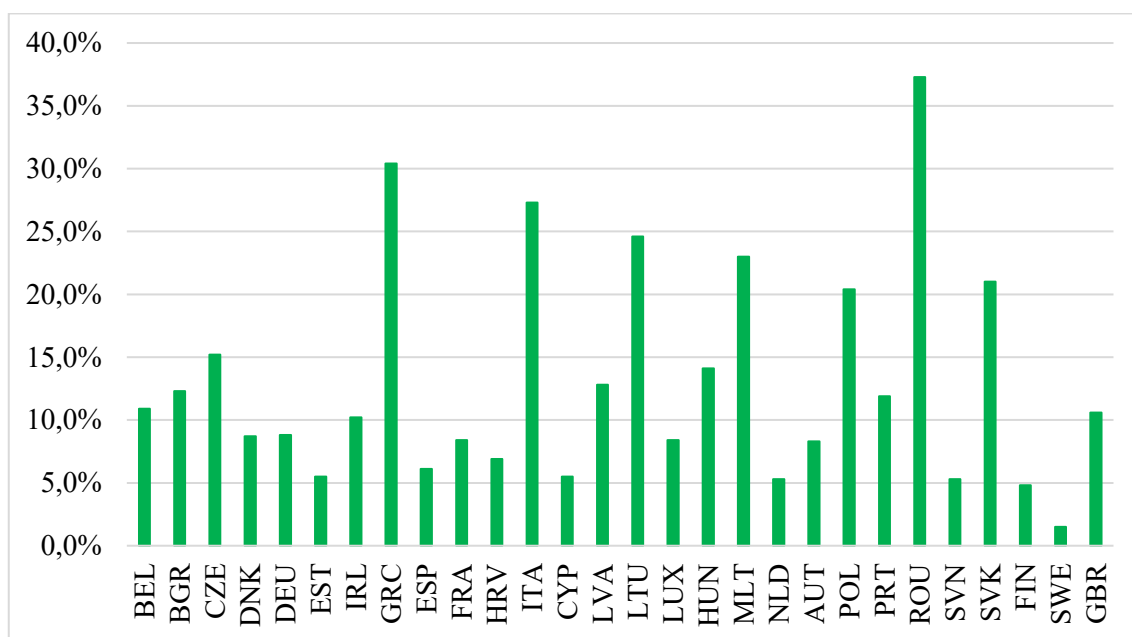
### 3.3 Mezera DPH členských států EU v roce 2016

V roce 2016 nedošlo k zásadním změnám, které by ovlivnily předpisy celé EU. Došlo pouze ke změně ve struktuře sazeb DPH. Rumunsko od ledna 2016 podstatně snížilo základní sazbu daně z 24 % na 20 %. Řecko opět zvýšilo základní sazbu daně, z 23 % na

24 %. Itálie zavedla sníženou sazbu DPH 5 % za poskytování služeb poskytovanými sociálními družstvy. Rakousko zavedlo sníženou sazbu DPH 13 % u vybraných služeb, například služby vnitrostátní osobní letecké dopravy, vstupné na sportovní akce a kina, služby rekreačních a vzdělávacích center a prodej vína přímo z farmy. (CASE, 2018)

V roce 2016 v EU činila VTTL 1 190 518 mil. EUR, skutečně vybrané DPH 1 046 721 mil. EUR a absolutní mezera DPH 143 798 mil. EUR. (CASE, 2020)

**Graf č. 3:** Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2016



Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Graf č. 3 opět ukazuje, že v roce 2016 mělo Rumunsko největší podíl mezery DPH na VTTL, a to ve výši 37,3 % neboli 29 267 mil. RON v absolutním vyjádření. Vysokou hodnotu podílu 30,4 % čili 6 258 mil. EUR mělo také Řecko. Naopak nejmenším podílem mezery DPH na VTTL disponovalo Švédsko ve výši 1,5 %, což je v absolutním vyjádření 6 298 mil. SEK. Po Švédsku následovalo hned několik států s podobnou hodnotou relativní mezery DPH, kterými jsou Finsko (4,8 %; 985 mil. EUR), Slovinsko (5,3 %; 186 mil. EUR), Nizozemsko (5,3 %; 2 651 mil. EUR), Kypr (5,5 %; 97 mil. EUR) a Estonsko (5,5 %; 115 mil. EUR).

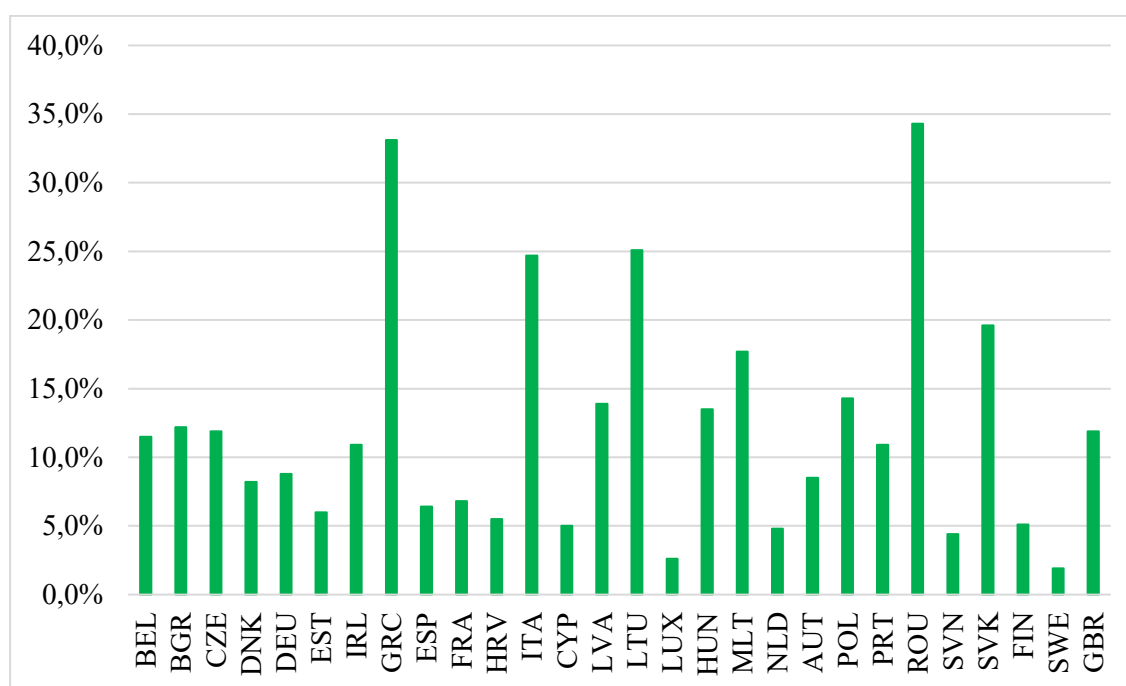
### 3.4 Mezera DPH členských států EU v roce 2017

V roce 2017 došlo ke změně, která nejvýrazněji ovlivnila rozdělení příjmů členských států EU. Byla změněna pravidla pro sdílení výnosů se zdanění přeshraničních

elektronických a digitálních služeb. Od 1. ledna 2017 procento příjmů zadržovaných v zemi původu bylo sníženo z 30 % na 15 %. To mělo za následek pokles výnosů a celkové daňové povinnosti k DPH pro země poskytující elektronické a digitální služby, týkalo se to Kypru a Malty, naopak došlo ke zvýšení celkové daňové povinnosti k DPH pro země, které jsou příjemcem těchto služeb. Pouze Rumunsko provedlo změny ve svých sazbách DPH, a to snížení základní sazby z 20 % na 19 %. (CASE, 2019)

V roce 2017 v EU činila VTTL 1 227 266 mil. EUR, skutečně vybrané DPH 1 086 332 mil. EUR a absolutní mezera DPH 140 935 mil. EUR. (CASE, 2020)

**Graf č. 4:** Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2017



Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

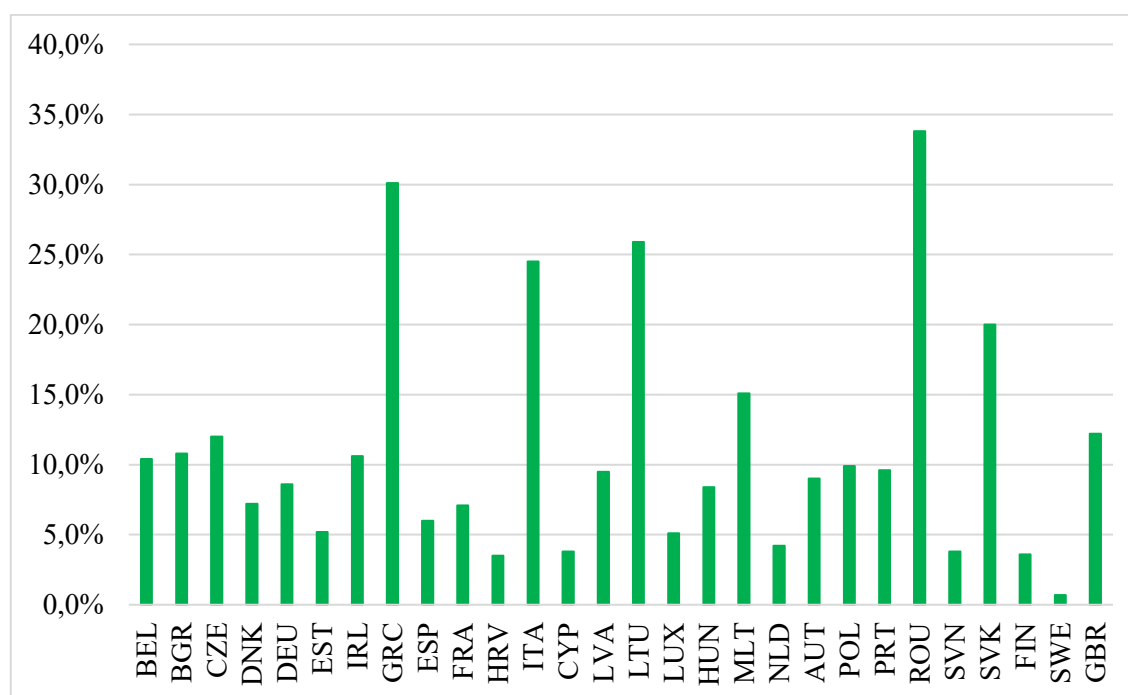
Z grafu č. 4 lze vyčíst, že v roce 2017 má opět největší podíl mezery DPH na VTTL Rumunsko (34,3 %; 27 764 mil. RON), ale hned za ním se nachází Řecko s hodnotou 33,1 %, což je v absolutním vyjádření 7 256 mil. EUR. Dále s větším rozestupem za těmito dvěma státy stojí Litva (25,1 %; 1 111 mil. EUR) a Itálie (24,7 %; 35 363 mil. EUR). Nejmenším podílem mezery DPH na VTTL disponuje Švédsko ve výši 1,9 % tedy v absolutním vyjádření 8 400 mil. SEK. Po něm následovalo s velmi nízkým podílem Lucembursko (2,6 %; 92 mil. EUR). Za nižší relativní mezery DPH lze považovat také hodnoty Kypru (5 %; 93 mil. EUR) a Finska (5,1 %; 1 106 mil. EUR).

### 3.5 Mezera DPH členských států EU v roce 2018

V roce 2018 nedošlo ke změnám, které by ovlivnila celou EU, tudíž se tento rok dá považovat v tomto ohledu za stabilní. Lotyšsko zavedlo supersníženou sazbu DPH ve výši 5 % pro řadu druhů zeleniny a ovoce. Některé státy reklasifikovaly sazby pro určité produkty. Litva přeřadila ubytovací služby ze základní sazby DPH (21 %) do snížené sazby DPH (9 %). Rumunsko uplatnilo sníženou sazbu daně 5 % na ubytovací, restaurační a stravovací služby. Maďarsko překvalifikovalo zařazení služeb přístupu k internetu z jedné snížené sazby DPH (18 %) do druhé snížené sazby DPH (5 %). (CASE, 2020)

V roce 2018 v EU činila VTTL 1 271 953 mil. EUR, skutečně vybrané DPH 1 131 912 mil. EUR a absolutní mezera DPH 140 042 mil. EUR. (CASE, 2020)

**Graf č. 5:** Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2018



Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

V roce 2018 dle grafu č. 5 disponovalo Rumunsko opět největším podílem mezery DPH na VTTL, a to ve výši 33,8 % neboli v absolutním vyjádření 30 693 mil. RON. Vysokou relativní mezeru DPH mělo také Řecko s hodnotami 30,1 % neboli 6 570 mil. EUR a po něm následovala Litva (25,9 %; 1 232 mil. EUR). Naproti tomu nejnižší podíl mezery DPH na VTTL mělo Švédsko, jehož podíl se dostal pod 1 %, což je 0,7 % a v absolutním vyjádření 3 139 mil. SEK. Po Švédsku následovalo několik států s nízkou hodnotou podílu, a to Chorvatsko (3,5 %; 1 868 mil. HRK), Finsko (3,6 %; 807 mil. EUR), Kypr

(3,8 %; 2 028 mil. EUR), Slovinsko (3,8 %; 148 mil. EUR) a Nizozemsko (4,2 %; 2 278 mil. EUR).

### **3.6 Predikce mezery DPH členských států EU v roce 2019 a 2020**

Metoda použitá při odhadu mezery DPH v této studii je tzv. přístup shora dolů. Tento přístup spoléhá na národní účty, které pokrývají celý daňový základ. Uvedené odhady v této studii ukazují „čistou“ mezeru DPH, což znamená, že zohledňují všechny příjmy, včetně opožděných plateb a DPH vybrané v rámci auditorských postupů. (CASE, 2020)

Predikce jsou vytvářeny na základě tzv. rychlého odhadu. Tyto odhady se každoročně aktualizují a zpětně revidují. Přesnost rychlých odhadů závisí na stabilitě jednotlivých dílčích komponentů, což mimo jiné vyplývá z ekonomických podmínek a daňové politiky dané země. Rychlé odhady se vyznačují relativně malou chybovostí, například pro rok 2019 se průměrná chyba predikce pohybovala kolem 1,05 p. b. (CASE, 2020)

VTTL se odvozuje pro každou zemi EU z národních účtů. Dále mapováním informací o různých sazbách DPH, dostupných údajů o konečné a mezispotřebě a dalších informací poskytnutých členskými státy. Kvalita odhadů závisí na dostupnosti, přesnosti a úplnosti údajů národních účtů. Pokud jsou údaje z národních účtů spolehlivé, je metodika dostatečně přesná, aby odhadla mezeru DPH. Členské státy používají odlišnou metodiku k odhadu neformální ekonomiky a k jejímu zohlednění ve svých národních účtech, čímž nepřímo ovlivňují údaje o rozdílu v DPH. (European Commission, 2020b)

Metodika použitá k odhadu VTTL pro rok 2019 se svým zjednodušením výrazně liší od té pro období 2014-2018. Mezi hlavní předpoklady patří: struktura konečné spotřeby domácnosti se oproti roku 2018 nemění a ve skutečnosti se kvůli nedostupnosti aktuálních údajů opírá ve většině případů o tříletou zpožděnou sérii; neodpočitatelné závazky ke GFCF se mění v souladu s meziroční změnou vládního CFCF; pokud nedojde k významným změnám v zákonných sazbách, jsou čisté úpravy a závazky mezispotřeby od roku 2018 změněny pomocí míry růstu pro celý základ daně. Hlavním omezením je potenciální velká chybovost odhadu, ke které by mohlo dojít kvůli některé důležité složce specifických úprav pro danou zemi, potom tedy nejsou pro dotyčné státy rychlé odhady možné. (European Commission, 2020b)

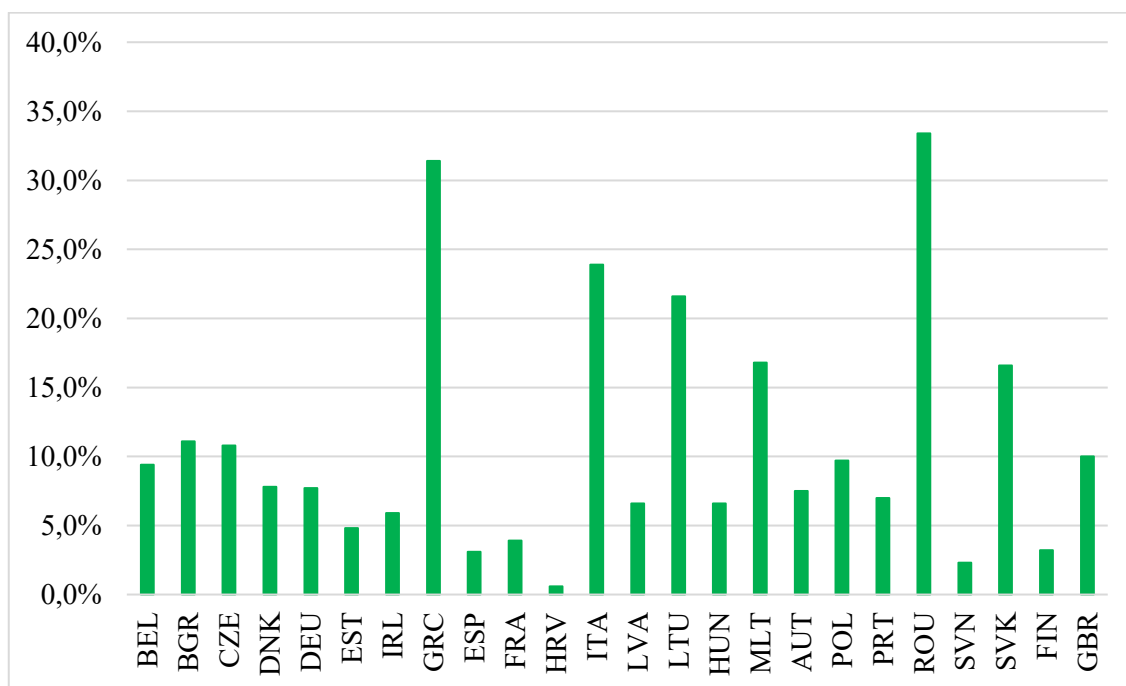


### 3.6.1 Predikce mezery DPH členských států EU v roce 2019

Mezera DPH pro rok 2019 byla predikována ve studiích CASE na základě analýzy předcházejících období (2014-2017). K predikci došlo pouze u VTTL, u skutečně vybrané DPH a u procentního podílu mezery DPH na VTTL, tedy u relativní mezery DPH. Hodnota mezery DPH v absolutním vyjádření nebyla odhadována.

U některých členských států EU však nešla mezera DPH predikovat. U Kypru to bylo z důvodu očekávané revize národních účtů, u Lucemburska kvůli úpravám souvisejících s elektronickým obchodem a finančním zprostředkováním, u Nizozemska v důsledku zásadních změn ve struktuře sazeb DPH v roce 2019 a u Švédska nejsou zveřejněny důvody, proč nebyla provedena predikce. (CASE, 2020)

**Graf č. 6:** Predikce výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2019



Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Studie CASE predikuje pro rok 2019 opět největší podíl mezery DPH na VTTL pro Rumunsko ve výši 33,4 %. Vysoký podíl by mělo mít také Řecko v hodnotě 31,4 %. Naopak nejmenší podíl mezery DPH na VTTL je predikován pro Chorvatsko, který bude dosahovat hodnoty nižší než 1 %, a to 0,6 %. Následně nízkou relativní mezerou DPH bude disponovat Slovinsko (2,3 %), Španělsko (3,1 %), Finsko (3,2 %) a Francie (3,9 %).

### **3.6.2 Vliv COVID-19 na predikci mezery DPH v členských státech EU v období 2020-2021**

Koncem roku 2019 vypukla v Číně pandemie viru COVID-19, která se postupně rozšířila do celého světa. V březnu 2020 se EU stala hlavním epicentrem nákazy. Tato pandemie má a bude mít zásadní dopad na ekonomickou situaci v zemích celého světa.

Ve studii CASE (2020) byla provedena předpověď zkoumající potenciální dopad COVID-19 na budoucí výběr DPH v období 2020-2021 v členských státech EU. Pandemie koronaviru by měla hlavně negativně ovlivnit příjmy z DPH, u kterých by mělo dojít k výraznému zvýšení jejich ztrát. HDP by se mělo pro celou EU v roce 2020 snížit o 7,4 %, avšak v roce 2021 se očekává naopak růst o 6,1 % za předpokladu, že počet infikovaných v EU zůstane pod kontrolou i po uvolnění opatření, dále většina opatření bude postupně zrušena, přičemž ekonomická aktivita nebude značně ovlivněna opatřeními, které budou zachovány a ekonomické opatření zavedené vládami členských států a EU se osvědčí při prevenci vysoké nezaměstnanosti a hromadných bankrotů.

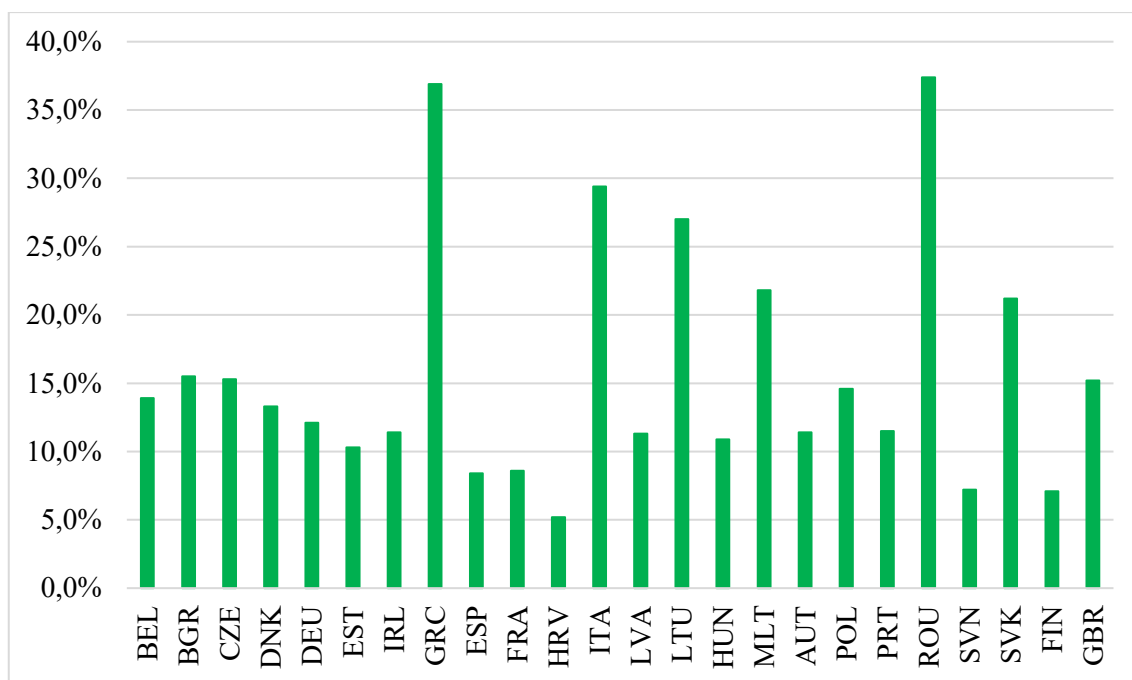
V roce 2020 by mělo dojít ke zhoršení salda vládního sektoru a předpokládá se zvýšení relativní mezery DPH o 4,1 p. b. až na 13,7 %, což je v absolutním vyjádření o více než 164 mil. EUR. (CASE, 2020)

V roce 2021 se očekává oživení ekonomik EU, ale pouze částečně. Úroveň HDP bude ve všech státech EU nižší než v roce 2019 a saldo vládního sektoru bude také podstatně horší než v roce 2019. Pokud se scénář naplní, tak by relativní mezera DPH poklesla v porovnání s rokem 2020. Nicméně předpověď pro rok 2021 stále přináší řadu nejistot, proto nebyly pro tento rok hodnoty predikovány. (CASE, 2020)

### **3.6.3 Predikce mezery DPH členských států EU v roce 2020**

Predikce mezery DPH pro rok 2020 byla vyhotovena na základě analýzy předcházejících období (2014-2019) a byl zde zohledněn dopad pandemie koronaviru. Předpověď byla provedena pouze u procentního podílu mezery DPH na VTTL, tedy relativní mezery DPH a opět zde nebyly provedeny stejně jako v roce 2019 predikce u Švédska, Nizozemska, Kypru a Lucemburska.

**Graf č. 7:** Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2020



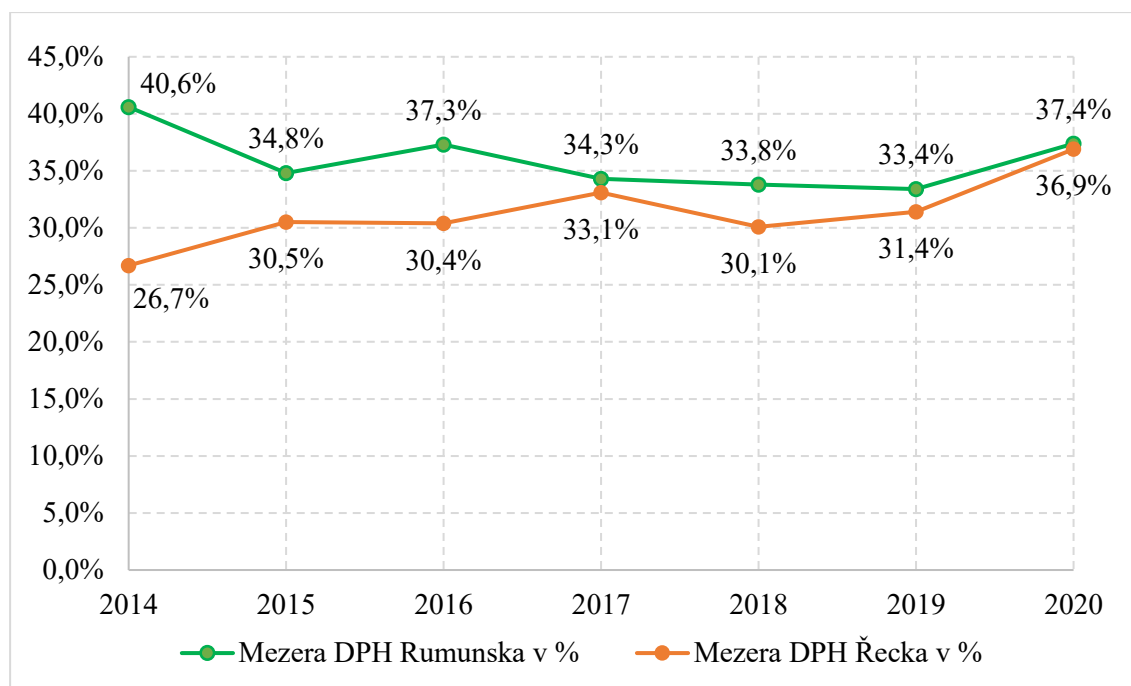
Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Největší podíl mezery DPH na VTTL je v roce 2020 predikován pro Rumunsko ve výši 37,4 %. Nicméně jen o pouhých 0,5 % se za ním nachází Řecko s hodnotou 36,9 %. Vysoký podíl je předpovídán také u Itálie (29,4 %) a Litvy (27 %). Nejmenší podíl mezery DPH na VTTL je odhadován pro Chorvatsko ve výši 5,2 %. Nižší relativní mezeru DPH by mělo disponovat také Finsko (7,1 %) a Slovinsko (7,2 %).

### **3.7 Porovnání výše mezer DPH v členských státech EU v letech 2014-2020**

Ve všech sledovaných letech (2014-2020) mělo největší relativní mezeru DPH Rumunsko. Od roku 2015 se s velmi vysokou mezerou začalo potýkat také Řecko a v roce 2017 se dokonce značně přiblížilo Rumunsku. Jinak by tomu nemělo být ani v predikovaných letech 2019 a 2020, kdy výše relativních mezer DPH Rumunska a Řecka by měly být velice těsné, přesto však Řecko ještě v období 2014-2020 nestačilo Rumunsko předstihnout. Vývoj relativních mezer DPH Rumunska a Řecka v období 2014-2020 je znázorněn v grafu č. 8 a konkrétní hodnoty rozdílů těchto dvou států znázorňuje tab. č. 2. Mezi zeměmi s vyššími hodnotami relativní mezerou DPH se často ve sledovaném období 2014-2020 objevují také Itálie a Litva.

**Graf. č. 8:** Vývoj relativních mezer DPH Rumunska a Řecka v období 2014-2020



Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Tab. č. 2:** Rozdíl relativních mezer DPH mezi Rumunskem a Řeckem

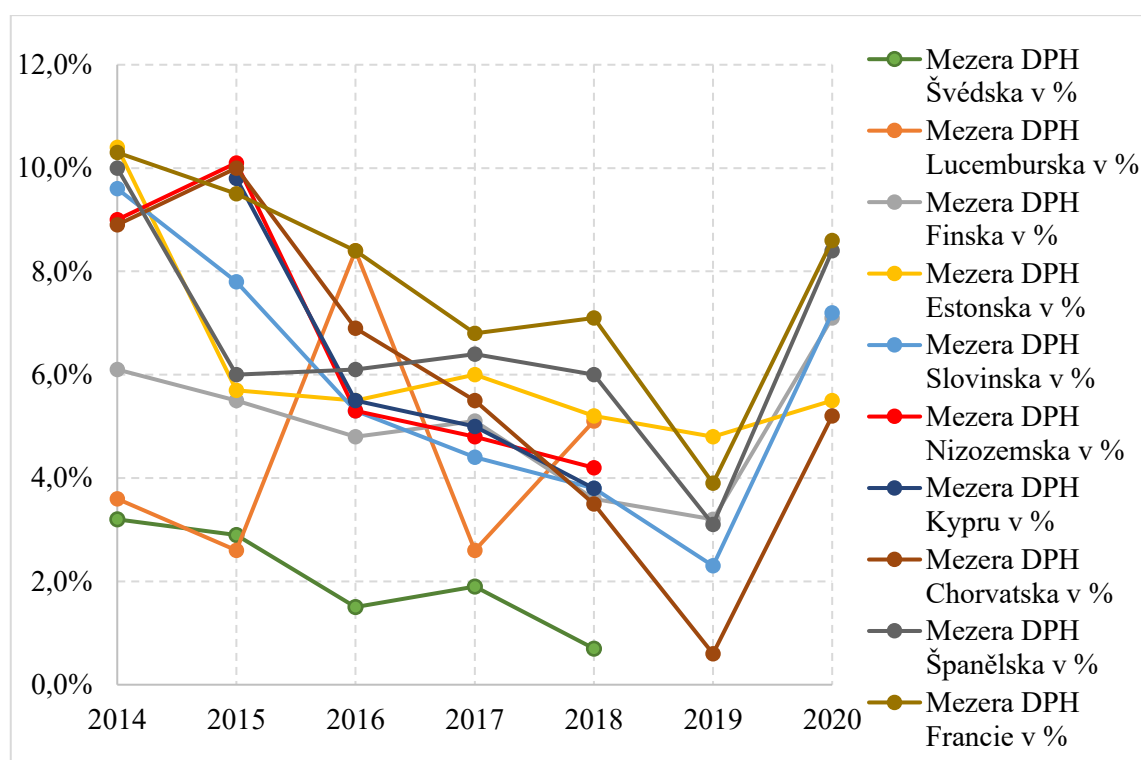
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Rumunsko</b>	40,6 %	34,8 %	37,3 %	34,3 %	33,8 %	33,4 %	37,4 %
<b>Řecko</b>	26,7 %	30,5 %	30,4 %	33,1 %	30,1 %	31,4 %	36,9 %
<b>Rozdíl (v p. b.)</b>	13,9	4,3	6,9	1,2	3,7	2	0,5

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Z tab. č. 2 a grafu č. 8 lze vyčíst, že v roce 2014 byl mezi Řeckem a Rumunskem největší rozdíl, konkrétně 13,9 p. b. Avšak relativní mezera DPH Řecka v dalších letech měla spíše tendenci rostoucí. Naopak mezera Rumunska měla tendenci klesající. Výjimkou je pouze rok 2020, kdy z důvodu pandemie koronaviru došlo u obou zemí k růstu relativní mezery DPH. Rozdíl mezery DPH se mezi těmito zeměmi dle predikce snižuje. Již v roce 2017 byl rozdíl nízký, a to ve výši 1,2 p. b. Následně však došlo v roce 2018 ke zvýšení rozdílu 3,7 p. b. V predikovaném roce 2019 by měl činit rozdíl 2 p. b. a v roce 2020 už pouhých 0,5 p. b. Pokud by se rozdíl mezi relativními mezerami DPH těchto zemí nadále ztenčoval, tak se dá očekávat, že v nejbližších letech bude mít právě Řecko největší relativní mezeru DPH v celé EU.

V období 2014-2018 mělo nejmenší relativní mezeru DPH Švédsko, s výjimkou roku 2015, kdy toto pomyslné prvenství získalo Lucembursko. Kromě Švédska a Lucemburska se mezi zeměmi s nižší mezerou objevují například Finsko, Slovinsko, Nizozemsko či Kypr. Bohužel z důvodu nepredikování hodnot pro Švédsko, Nizozemsko, Kypr a Lucembursko nelze říci, zda by i v následujících letech tyto státy opět disponovaly nižší relativní mezerou DPH. Proto by v predikovaných letech 2019 a 2020 mělo dojít k tomu, že nejmenší mezeru by mělo mít Chorvatsko, které poprvé nižší relativní mezeru DPH vykazovalo až v roce 2018. Vývoj relativních mezer DPH Švédska, Lucemburska, Finska, Estonska, Slovinska, Nizozemska, Kypru, Chorvatska, Španělska a Francie v období 2014-2020 je znázorněn v grafu č. 9 a konkrétní hodnoty vývoje jednotlivých mezer DPH jsou znázorněny v tab. č. 3. V tabulce a grafu jsou uvedeny pouze státy, které během sledovaného období alespoň jeden rok disponovaly nižšími hodnotami relativní mezery DPH.

**Graf. č. 9:** Vývoj relativních mezer DPH Švédska, Lucemburska, Finska, Estonska, Slovinska, Nizozemska, Kypru, Chorvatska, Španělska a Francie v období 2014-2020



Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Tab. č. 3:** Výše relativních mezer DPH u vybraných států EU

	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
<b>Švédsko</b>	3,2 %	2,9 %	1,5 %	1,9 %	0,7 %	-	-
<b>Lucembursko</b>	3,6 %	2,6 %	8,4 %	2,6 %	5,1 %	-	-
<b>Finsko</b>	6,1 %	5,5 %	4,8 %	5,1 %	3,6 %	3,2 %	7,1 %
<b>Estonsko</b>	10,4 %	5,7 %	5,5 %	6 %	5,2 %	4,8 %	5,5 %
<b>Slovinsko</b>	9,6 %	7,8 %	5,3 %	4,4 %	3,8 %	2,3 %	7,2 %
<b>Nizozemsko</b>	9 %	10,1 %	5,3 %	4,8 %	4,2 %	-	-
<b>Kypr</b>	-	9,8 %	5,5 %	5 %	3,8 %	-	-
<b>Chorvatsko</b>	8,9 %	10 %	6,9 %	5,5 %	3,5 %	0,6 %	5,2 %
<b>Španělsko</b>	10 %	6 %	6,1 %	6,4 %	6 %	3,1 %	8,4 %
<b>Francie</b>	10,3 %	9,5 %	8,4 %	6,8 %	7,1 %	3,9 %	8,6 %

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Dle tab. č. 3 a grafu č. 9 lze říci, že Švédsko mělo mezi lety 2014-2018 klesající tendenci relativní mezery DPH, tudíž se dá předpokládat, že by klesání pokračovalo i v letech 2019 a 2020. To samé se, ale nedá říci o Lucembursku, u kterého nelze určit, jaký trend bude v následujících letech vykazovat, jelikož v roce 2016 disponovalo vyšší mezerou DPH ve výši 8,4 %, což bylo oproti jiným letům poměrně velký skok. Následně i v roce 2018 došlo ke zvýšení mezery na 5,1 %, proto nelze jednoznačně předpovědět, že by v následujících letech vykazovalo nižší hodnoty relativní mezery DPH. U Finska a Estonska se hodnoty mezery v průběhu let pohybují kolem 5 %, avšak u Finska v letech 2018 a 2019 dochází k většímu poklesu, a to až na 3,2 %. Slovinsko má po celé sledované období klesající tendenci, kdy mezi lety 2014 a 2019 dojde k poklesu o 7,3 p. b. Nizozemsko i Kypr by dle uvedených dat měly pokračovat v klesajícím trendu mezery DPH i v následujících letech. Chorvatsko by postupem let snižování mezery DPH mělo dosáhnout v roce 2019 nejmenší relativní mezery DPH. Španělsko i Francie by se nízkými hodnotami mezery DPH měly pyšnit až v roce 2019, jelikož do té doby jejich hodnoty až tak nízké nebyly. Mezi lety 2018-2019 by mělo dojít k velkému skoku, kdy by u Španělska mělo dojít k poklesu z 6 % na 3,1 % a u Francie z 7,1 % na 3,9 %. Nicméně z důvodu pandemie koronaviru se u všech uvedených států předpokládá poměrně velké zvýšení relativní mezery DPH v roce 2020 a lze to i očekávat pro rok 2021.

Mezi roky 2014 a 2015 došlo u většiny států EU ke snížení relativní mezery DPH. Největší pokles o více než 9 p. b. zaznamenala Malta, a to z 31,3 % na 21,8 %, což by

mohlo být zapříčiněno tím, že Malta je velkým vývozcem elektronických služeb a v roce 2015 došlo ke změně místa zdanitelného plnění u elektronických služeb, kdy místem zdanitelného plnění je od tohoto roku země zákazníka. V průběhu let měla mezera DPH Malty klesající tendenci, až by se v roce 2019 měla dostat na hodnotu 16,8 %, což je oproti roku 2014 snížení o 14,5 p. b. Naopak nárůst relativní mezery DPH mezi roky 2014 a 2015 zaznamenala Belgie, ČR, Irsko, Řecko, Chorvatsko a Nizozemsko. Z těchto zemí mělo největší nárůst Irsko z 7,1 % na 12,6 %, což je o 5,5 p. b.

Mezi roky 2015 a 2016 opět většina zemí EU dokázala snížit relativní mezeru DPH, pouze u pěti států vzrostla. Nejvíce se mezera DPH podařila snížit Lotyšsku a Bulharsku, u kterých došlo k poklesu o více než 7 p. b. U Lotyšska dojde v průběhu sledujícího období k takovému poklesu, že v roce 2019 se předpokládá hodnota mezery ve výši 6,6 %, což je v porovnání s rokem 2014, kdy mezera dosahovala 20,5 %, pokles o 13,9 p. b. Relativní mezera DPH vzrostla ve Španělsku, Lucembursku, Maltě, Rumunsku a Velké Británii. Lucembursko zaznamenalo největší nárůst o 5,8 p. b., a to z 2,6 % na 8,4 %.

Mezi roky 2016 a 2017 byl zaznamenán pokles relativní mezery DPH pouze u šestnácti států EU, kdy k největšímu z nich došlo v Polsku o 6,1 p. b. Polsko také patří mezi státy, kterým se podařilo poměrně velké snížení mezery DPH mezi lety 2014-2019, kdy došlo ke snížení z 24,4 % na 9,7 %, což je o 14,7 p. b. U deseti států EU naopak vzrostla relativní mezera DPH, nejvíce tomu bylo však u Řecka o 2,7 p. b. Jediné Německo nezaznamenalo mezi roky 2016 a 2017 ani zvýšení ani snížení mezery DPH.

Mezi roky 2017 a 2018 docházelo u států EU spíše ke snižování relativní mezery DPH. Největší pokles o 5,1 p. b. zaznamenalo Maďarsko, které mu se také podařilo během období 2014-2019 postupně snížit mezeru DPH až na 6,6 %, došlo tedy ke snížení o 11,9 p. b. z 18,5 % na 6,6 %. Ke zvýšení mezery DPH mezi roky 2017 a 2018 docházelo pouze v nízkých hodnotách menších než 1 p. b., nejvíce tomu bylo u Litvy o 0,8 p. b.

Mezi roky 2018 a 2019 je predikováno, že by mělo pouze u čtyřech zemí EU dojít ke zvyšování relativní mezery DPH, u ostatních zemí by se měla opět snižovat. Největší pokles by mělo zaznamenat Irsko o 4,7 p. b., a to z 10,6 % na 5,9 %. K nárůstu mezery DPH by mělo dojít opět jen v nízkých hodnotách, nejvíce hodnota vzroste u Malty z 15,1 % na 16,8 %, což je o 1,7 p. b.

Ve sledovaném období 2014 a 2019 došlo hned u několika států EU ke snížení relativní mezery DPH o více než 10 p. b. O Maltě, Lotyšsku, Polsku a Maďarsku je již řečeno výše. Dále sem lze zařadit Bulharsko, kde se mezera DPH snížila o 11,1 p. b. z 22,2 % na 11,1 % a Slovensko, kde došlo k poklesu o 13 p. b. z 29,6 % na 16,6 %.

Rok 2020 bude specifický tím, že se do něj promítne vliv pandemie koronaviru, proto by mělo mezi roky 2019 a 2020 dojít u všech členských států EU k nárůstu relativní mezery DPH. O kolik p. b. se mezera DPH navýší, znázorňuje tab. č. 4, která je z důvodu množství států rozdělena na tři části a státy jsou označeny dle jejich mezinárodního kódu.

**Tab. č. 4a:** Porovnání výše relativní mezery DPH mezi roky 2019 a 2020

Kód státu	BEL	BGR	CZE	DNK	DEU	EST	IRL	GRC
<b>2019</b>	9,4 %	11,1 %	10,8 %	7,8 %	7,7 %	4,8 %	5,9 %	31,4 %
<b>2020</b>	13,9 %	15,5 %	15,3 %	13,3 %	12,1 %	10,3 %	11,4 %	36,9 %
<b>Rozdíl (v p. b.)</b>	4,5	4,4	4,5	5,5	4,4	5,5	5,5	5,5

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Tab. č. 4b:** Porovnání výše relativní mezery DPH mezi roky 2019 a 2020

Kód státu	ESP	FRA	HRV	ITA	LVA	LTU	HUN	MLT
<b>2019</b>	3,1 %	3,9 %	0,6 %	23,9 %	6,6 %	21,6 %	6,6 %	16,8 %
<b>2020</b>	8,4 %	8,6 %	5,2 %	29,4 %	11,3 %	27 %	10,9 %	21,8 %
<b>Rozdíl (v p. b.)</b>	5,3	4,7	4,6	5,5	4,7	5,4	4,3	5

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Tab. č. 4c:** Porovnání výše relativní mezery DPH mezi roky 2019 a 2020

Kód státu	AUT	POL	PRT	ROU	SVN	SVK	FIN	GBR
<b>2019</b>	7,5 %	9,7 %	7 %	33,4 %	2,3 %	16,6 %	3,2 %	10 %
<b>2020</b>	11,4 %	14,6 %	11,5 %	37,4 %	7,2 %	21,2 %	7,1 %	15,2 %
<b>Rozdíl (v p. b.)</b>	3,9	4,9	4,5	4	4,9	4,6	3,9	5,2

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Pandemie koronaviru se v roce 2020 do hodnoty relativní mezery DPH promítne navýšením průměrně o 4,8 p. b. Největší nárůst o 5,5 p. b. zaznamená Estonsko, Irsko,



Řecko a Itálie. Naopak k nejmenšímu nárůstu o 3,9 p. b. by mělo dojít u Finska a Rakouska.

Ve výsledku lze říci, pokud tedy do komparace nebude zahrnován rok 2020, že největší meziroční nárůst relativní mezery DPH mělo Lucembursko ve výši 5,8 p. b., a to mezi roky 2015 a 2016, kdy provedlo významnou změnu ve struktuře sazeb DPH. Naproti tomu největší meziroční pokles mezery DPH činil 9,5 p. b., kterého dosáhla Malta mezi roky 2014 a 2015 a tento pokles byl zapříčiněn změnou zdanitelného plnění u elektronických služeb, jichž je Malta největším vývozcem. Největší pokles ve sledovaném období 2014-2019 zaznamenalo Polsko v hodnotě 14,7 p. b., který byl způsoben zavedením účinných opatření v boji proti daňovým podvodům v průběhu sledovaného období, tímto se bude tato práce zabývat v dalších kapitolách.

V období 2014-2020 dochází k relativně pozitivnímu trendu ve vývoji absolutní mezery DPH v EU. Konkrétní hodnoty mezery DPH, VTTL, skutečně vybrané DPH v mil. EUR včetně mediánu relativní mezery DPH jsou uvedeny v tab. č. 5.

**Tab. č. 5:** Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezer DPH a medián relativní mezery DPH v EU

<b>Rok</b>	<b>VTTL (v mil. EUR)</b>	<b>Skutečně vybrané DPH (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>	<b>Medián</b>
<b>2014</b>	1 133 681	971 566	162 115	10,9 %
<b>2015</b>	1 187 640	1 033 741	153 899	11,3 %
<b>2016</b>	1 190 518	1 046 721	143 798	10,4 %
<b>2017</b>	1 227 266	1 086 332	140 935	10,9 %
<b>2018</b>	1 271 953	1 131 912	140 042	9,3 %
<b>2019</b>	-	-	-	7,8 %
<b>2020</b>	-	-	-	12,7 %

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Absolutní mezer DPH v EU v roce 2014 činila 162 115 mil. EUR. V následujícím roce 2015 došlo k jejímu poklesu o 8 216 mil. EUR, což bylo zapříčiněno růstem hodnoty skutečně vybrané DPH o 62 175 mil. EUR a zvýšila se také celková VTTL o 53 959 mil. EUR. Mezi roky 2015 a 2016 poklesla mezer DPH o 10 101 mil. EUR, což byl největší pokles v období 2014-2018. VTTL v roce 2016 vzrostla o 2 878 mil. EUR a skutečně vybrané DPH o 12 980 mil. EUR. Následně v roce 2017 dochází opět ke

snižování mezery DPH konkrétně o 2 863 mil. EUR, zatímco VTTL vzrostlo o 36 748 mil. EUR a skutečně vybrané DPH o 39 611 mil. EUR. V roce 2018 byl zaznamenán pokles mezery DPH o 893 mil. EUR, naproti tomu došlo ke zvýšení VTTL o 44 687 mil. EUR a skutečně vybrané DPH o 45 580 mil. EUR.

Dle CASE (2020) rychlé odhady ukazují, že mezera DPH v EU bude pravděpodobně v roce 2019 nadále klesat, mohla by klesnout až pod 130 mld. EUR a očekává se pokles VTTL o 10 p. b. V roce 2020 by měla mezera DPH v EU v důsledku účinku koronaviru na evropskou a globální ekonomiku dosáhnout více než 164 mld. EUR.

Medián v jednotlivých letech ukazuje střední hodnotu relativních mezer DPH v EU, kdy nejméně 50 % hodnot je menších nebo rovných a 50 % hodnot je větších nebo rovných této střední hodnotě. V roce 2014 činil medián 10,9 %, v následujícím roce 2015 vzrostl na hodnotu 11,3 %, v roce 2016 poklesl na 10,4 %, v roce 2017 došlo k nepatrnému navýšení na 10,9 % a v roce 2018 opět hodnota poklesne na 9,3 %. Předpověď pro rok 2019 očekává výrazný pokles mediánu až na 7,8 %, avšak v roce 2020 dojde ke zřetelnému nárůstu na hodnotu 12,7 %.

## **4 Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH**

EU od svého vzniku přijala několik konkrétních právních předpisů, které se zabývají daňovými podvody na DPH, včetně několika dohod, které se týkají výměny informací a vzájemné pomoci při vymáhání daní. Členské státy EU mají možnost přijmout rychlá opatření v boji s daňovými podvody na DPH, které jsou legislativně upraveny EU. Jedním z nich je například mechanismus přenesené daňové povinnosti neboli reverse charge, jež bude rozebrán v následujících podkapitolách. Nicméně každá členská země EU si může zavést svá vlastní opatření neboli způsoby boje proti daňovým únikům na DPH, jimiž se mimo jiné bude zabývat tato kapitola., v níž budou uvedeny způsoby boje ve vybraných zemích EU, konkrétně v ČR, Slovensku, Polsku a Maďarsku. Samozřejmě nebudou uvedena všechna opatření, jež se v daných státech uplatňují, ale pouze některá, jež významně přispěla ke snížení vzniku daňových podvodů.

### **4.1 Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH v ČR**

Vláda ČR a finanční správa se snaží najít různá řešení v boji proti daňovým únikům na DPH. Mezi ně patří například Daňová Kobra, režim přenesené daňové povinnosti, ručení za daň, institut nespolehlivého plátce, kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb a centrální evidence účtu.

#### **4.1.1 Daňová Kobra**

Daňová Kobra je tým, který se skládá z Policie ČR, Generálního finančního ředitelství a Generálního ředitelství cel. Tento tým společně bojuje proti daňovým únikům a daňové kriminalitě, a to hlavně v oblasti DPH a spotřebních daní. Působnost toho projektu je na celostátní úrovni (Centrální Kobra) a i v rámci krajů (Regionální Kobra). (Finanční správa, 2018)

Dle Finanční správy (2016b) formálně zahájila svou činnost Centrální Kobra v červnu 2014, která navazuje na součinnost prováděnou již od jara 2014. Regionální Kobra svou činnost zahájila v lednu 2015. Cílem celého projektu je přijmout koordinovaná opatření správce daně a policejního orgánu v zájmu ochrany státního rozpočtu, odhalit protiprávní jednání včas, což znamená v době, kdy je možné zabránit vzniku škody a dokumentovat trestnou činnost v jejím průběhu a stíhat trestnou činnost se zaměřením na její organizátory.

Daňová Kobra od svého vzniku zachránila 11,7 mld. Kč (k 24. 11. 2020). Za velký úspěch lze považovat například akci TOPAS z roku 2015, při níž bylo odhaleno krácení daní při obchodování s pohonnými hmotami se škodou ve výši cca 1,4 mld. Kč a bylo obviněno 18 lidí. Dále lze zmínit akci TYGR z roku 2016, v rámci níž došlo k odkrytí neoprávněného vylákání nadměrných odpočtů DPH při obchodování s fiktivním zbožím, škoda dosahovala cca 1,2 mld. Kč a byli obviněni 4 lidé. (Finanční správa, 2018)

#### **4.1.2 Režim přenesené daňové povinnosti**

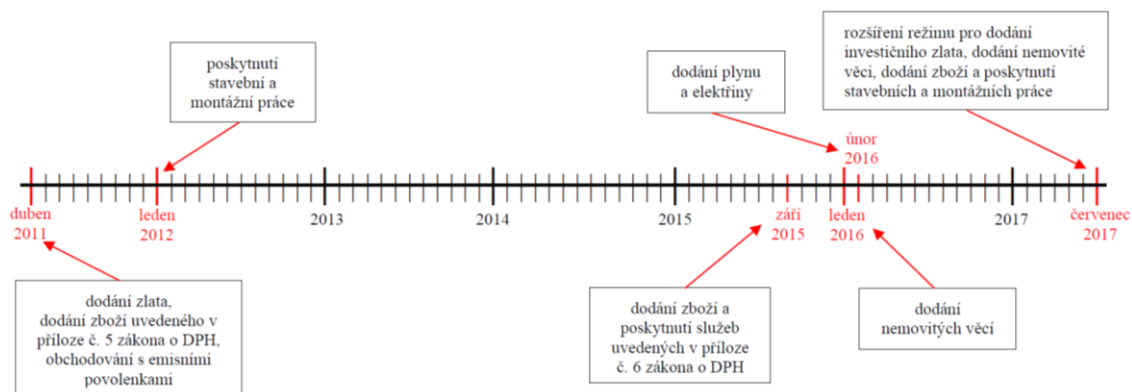
Režim přenesené daňové povinnosti neboli reverse charge je od 1. dubna 2011 upraven zákonem o DPH. Tento mechanismus uplatňování DPH znamená, že povinnost priznat a zaplatit DPH má odběratel místo dodavatele zdanitelného plnění v tuzemsku. Následně dodavatel vystaví daňový doklad, kde oproti běžnému daňovému dokladu neuvede výši DPH a místo toho uvede sdělení, že výši DPH je povinen doplnit a priznat odběratel, pro kterého bylo plnění uskutečněno. (CzechTrade, 2011)

Reverse charge nelze použít v případě, pokud ke dni uskutečnění zdanitelného plnění příjemce toho plnění nejedná jako osoba povinná k dani anebo pokud takto nejedná ke dni úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění. (Marková, 2020)

Tento režim se týká pouze vybraných druhů zdanitelného plnění. Na některá z nich se vztahuje režim trvale ze zákona a na některá dočasně podle nařízení vlády. Dle zákona o DPH se trvalý reverse charge používá u dodání zlata, dodání zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH, dodání nemovité věci a poskytnutí stavebních nebo montážních prací. Dočasný reverse charge se používá u dodání zboží nebo poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 k zákonu o DPH, což je například převod povolenek na emise skleníkových plynů, dodání mobilních telefonů, dodání plynu a elektřiny, poskytnutí telekomunikačních služeb, dodání herních konzolí, tabletů a laptopů, dodání vybraných zemědělských plodin, dodání surových či polorozpracovaných kovů.

Prvním druhem zdanitelného plnění, pro který byl reverse charge použit, bylo dodání zlata. Následně docházelo k postupnému přidávání dalších druhů plnění. Toto přidávání je znázorněno časové přímky na níže uvedeném obrázku č. 3.

**Obř. ř. 3:** řasov prmka zdanitelných plnění v rezimu přenesené daňov povinnosti



Zdroj: Děrgel (2019), zpracováno autorkou (2020)

řasov prmka ukazuje, ře v dubnu 2011 se reverse charge vztahoval na dodání zlata, dodání zboží dle přilohy ř. 5 zákona o DPH a obchodování s emisními povolenkami. Zásadním zvratm byl leden 2012, kdy se rezimu zařalo týkat také poskytování stavebních a montznch prací. V září 2015 dořlo k rozřren o dodání nemovitých věci a v lednu 2016 o dodání plynu a elektřiny. Dále od únoru 2016 se do zdanitelných plnění v rezimu reverse charge řad dodání zboží a poskytnutí sluřeb uvedených v přiloz ř. 6 zákona o DPH. K poslednímu dokonřenmu rozřren rezimu přenesené daňov povinnosti dořlo v řervenci 2017, od této doby do něho zařala spadat zprostředkovatelsk sluřba spořvajc v obstarávání dodání investicnho zlata s místem plnění v řR, dodání nemovitých věci z titulu rozhodnutí soudu o nucenm prodeji, poskytnutí pracovníků pro stavební ři montzn práce, dodání zboží poskytovaného jako záruka př realizaci této záruky a dodání zboží po postoupen výhrady vlastnictví nabyvateli a výkon tohoto práva nabyvatelem. (Děrgel, 2019)

Dle řlnku Drgela (2019) by měl být v řR zaveden plořn reverse charge, jeř by byl uplatňován plátci u vřech vzjemn poskytovnch zdanitelných plnění, které by převřili limit 17 500 EUR, coř je cca 450 tis. Kř. Tento rezim by měl být spuřtn 1. řervence. 2020 na zatím 2 roky. Koneřn (2020) vřak uvádí, ře ke spuřtn nejspř nedojde, a to ani do konce roku 2020 a patrn ani v roce 2021.

#### 4.1.3 Ruřen za nezaplacenou daň

Ruřen za nezaplacenou daň znamená, ře příjemce zdanitelného plnění (plátce DPH) ruř v zákonem stanovených případech za daň ze zdanitelného plnění, které je realizovan v tuzemsku a kter nebyla zaplacen dodavatelem. Ruřen na DPH se nejřastji provádí

právě ručením příjemce, ale také může být ručitelem tzv. oprávněný příjemce v případě pořízení vybraných výrobků z jiného členského státu a jejich následným prodejem v tuzemsku. (Kulková, 2020)

Ustanovení o ručení za nezaplacenou daň bylo do zákona o DPH s účinností začleněno 1. dubna 2011. Následně došlo k několika novelizacím o další skutkové podstaty ručení. Poslední novelizace proběhla v lednu 2013, týká se ručení příjemce zdanitelného plnění v případě, že úplata za něj byla poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než-li je účet poskytovatele plnění, který je zveřejněný správcem daně s možností dálkového přístupu. Tato novelizace také do zákona o DPH zanesla ručení příjemce při přijetí zdanitelného plnění od tzv. nespolehlivého plátce, ručení příjemce při nákupu pohonných hmot od osoby, která však není registrována jako jejich distributor a ručení oprávněného příjemce. (GFŘ, 2013)

#### **4.1.4 Institut nespolehlivého plátce**

Institut nespolehlivého plátce se používá od roku 2013. Jedná se o plátce DPH, který zásadním způsobem porušuje povinnosti vztahující se ke správci daně. Finanční úřad jimi označuje takové plátce, kteří nepodávají daňové tvrzení, nehradí DPH či neposkytují součinnost se správcem daně při daňové kontrole či při ověřování údajů uvedených v daňovém tvrzení. Za závažné porušení povinnosti se považuje situace, kdy plátce dluží na DPH za 3 měsíce minimálně 10 mil. Kč nebo mu je doměřena/vyměřena DPH v minimální výši 500 000 Kč. Dále ve chvíli, kdy neuhradil zajišťovací příkaz, který mu byl udělen z důvodu zapojení do podezřelých obchodů. K ověření, zda se jedná o plátce spolehlivého či nikoliv, se využívá Registr plátců DPH. (Králová, 2013)

#### **4.1.5 Kontrolní hlášení**

Institut kontrolního hlášení byl přijat v roce 2014, ale zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení plátcem DPH je účinná od 1. ledna 2016. Kontrolní hlášení nenahrazuje daňové priznání ani souhrnné hlášení, ale nahrazuje původně samostatný výpis z evidence pro účely DPH vztahující se k režimu přenesené daňové povinnosti. (Finanční správa, 2015)

Kontrolní hlášení podává plátce DPH vždy do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Povoleno je pouze podání v elektronické podobě na elektronickou adresu finančního

úřadu. Do hlášení se uvádí pouze zdanitelná plnění v tuzemsku, tedy prodeje komukoliv a nákupy od plátců DPH. (Konečná, 2020)

#### **4.1.6 Elektronická evidence tržeb**

Elektronická evidence tržeb (dále jen EET) byla vytvořena pro odstranění nerovných podmínek v konkurenčním boji. Zajišťuje, aby nedocházelo k tomu, že ti, kteří neplatí daně, neměli výhody oproti poctivým živnostníkům a podnikatelům. Finanční správe napomáhá k efektivnějšímu zacílení daňových kontrol a k lepšímu výběru daní. Dle Českého statistického úřadu činily nevykázané tržby před spuštěním EET 160 miliard ročně. EET je upravena zákonem č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, který vstoupil v platnost 13. dubna 2016 a je účinný od 1. prosince 2016. (Finanční správa, 2020a)

První fáze byla spuštěna 1. prosince 2016 pro ubytovací a stravovací služby. Druhá fáze byla spuštěna 1. března 2017 pro maloobchod a velkoobchod. Třetí a čtvrtá vlna měla být spuštěna 1. května 2020 pro ostatní činnosti, například svobodná povolání, doprava, zemědělství, řemesla a výrobní činnost. Z důvodu koronaviru je EET pro subjekty spadajících do prvních dvou vln, a i pro subjekty, kteří měli evidovat od 1. května 2020 odložena do 31. prosince 2022. Pozastavení se týká běžného, zjednodušeného i zvláštního režimu EET, avšak nadále lze evidovat tržby čistě dobrovolně. (Finanční správa, 2020b)

Evidovat tržby musí každý poplatník daně z příjmů fyzických nebo právnických osob, kterému plynou evidované tržby. Za evidovanou tržbu lze považovat platbu, která je uskutečněna na území ČR, splňuje formální náležitosti a zároveň zakládá rozhodný příjem dle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb. (Finanční správa, 2020b)

#### **4.1.7 Centrální evidence účtu**

Centrální evidence účtů je centrální databází o účtech fyzických, právnických osob či jiných subjektů, které jsou vedeny úvěrovými institucemi pro jejich klienty. Správcem evidence je Česká národní banka a je upravena zákonem č. 300/2016 Sb., o centrální evidenci účtu, který vstoupil v účinnost 6. října 2016, ale funguje až od 1. ledna 2018. (ČNB, 2020)

Účelem vytvoření centrální evidence účtu je pomoci Policii ČR a jiným zákonem určeným orgánům při odhalování trestné činnosti a stíhání pachatelů trestných činů v ČR a EU. Poskytnuté informace o účtech pomohou při vyšetřování zejména hospodářské a finanční kriminality. (ČNB, 2020)

## 4.2 Analýza vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH v ČR

V této podkapitole se práce zaměří na analýzu vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH v ČR, a to konkrétně v období 2014-2018. Bude zde zahrnuta i predikce výše mezery DPH v ČR pro roky 2019 a 2020 a i v těchto letech bude provedena analýza.

Výši samotné daňové povinnosti neboli VTTL ovlivňuje mnoho faktorů, jak již bylo uvedeno v kapitolách výše. Jedním z nich je velikost sazby DPH, která v ČR prošla od začátku používání DPH několika změnami. Ve sledovaném období došlo pouze k jedné změně. V roce 2014 byla pouze jedna snížená sazba daně, a to 15 % a základní sazba daně byla ve výši 21 %. Avšak v roce 2015 došlo ke změně a byla zavedena druhá snížená sazba daně. Tudíž od tohoto roku až do současnosti má ČR dvě snížené sazby daně - 10 % a 15 %, základní sazba daně je stále ve výši 21 %.

Dalším vliv na mezeru DPH má HDP a jeho vývoj v ČR v období 2014-2020 je znázorněn v následující tab. č. 6.

**Tab. č. 6:** Vývoj HDP v letech 2014-2020 v ČR

<b>Rok</b>	<b>HDP (v mil. EUR)</b>
<b>2014</b>	157 821,3
<b>2015</b>	169 558,2
<b>2016</b>	177 438,5
<b>2017</b>	194 132,9
<b>2018</b>	210 927,8
<b>2019</b>	223 950,3
<b>2020</b>	213 589,1

Zdroj: Eurostat (2021a), zpracováno autorkou (2021)

Z tab. č. 6 lze vyčíst, že ukazatel HDP v průběhu sledovaného období rostl, a to z hodnoty 157 821,3 mil. EUR až na hodnotu 213 589,1 mil. EUR., což je nárůst o 55 767,8 mil. EUR.

Vývoj mezery DPH a jejích komponent v ČR v jednotlivých letech 2014-2020 je uveden v tab. č. 7. Následně jsou v tab. č. 8 podrobněji rozebrány hodnoty jednotlivých částí VTTL. Pro roky 2019 a 2020 je predikována pouze relativní mezera DPH.



**Tab. č. 7:** Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v ČR (v mil. Kč)

Rok	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Relativní mezera DPH
2014	319 485	384 062	64 577	16,8 %
2015	337 774	409 703	71 929	17,6 %
2016	354 181	417 820	63 639	15,2 %
2017	387 074	439 493	52 419	11,9 %
2018	412 271	468 350	56 079	12,0 %
2019	-	-	-	10,8 %
2020	-	-	-	15,3 %

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Tab. č. 8:** Výše jednotlivých částí VTTL v ČR (v mil. Kč)

Rok	Mezispotřeba a daňová povinnost vlády	Daňová povinnost domácností	Daňová povinnost GFCF	Čisté úpravy
2014	91 198	245 538	48 021	-695
2015	96 297	253 991	59 799	-384
2016	100 319	264 293	53 287	-78
2017	104 539	277 353	57 802	-201
2018	112 122	291 006	64 161	1 061

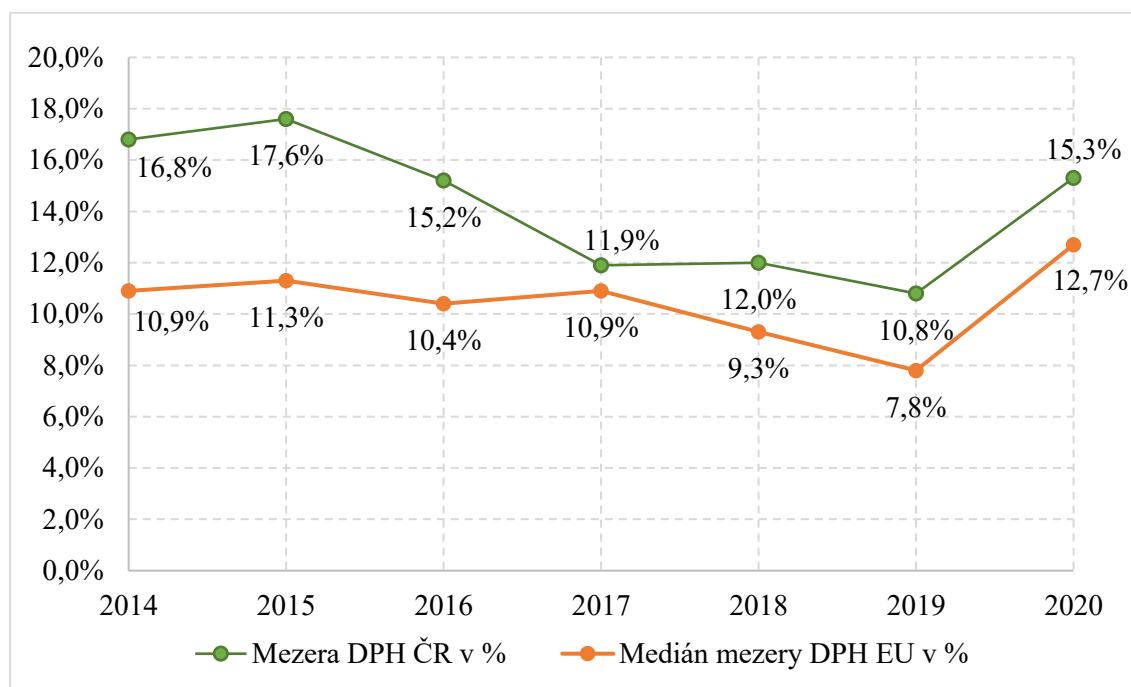
Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

Z tab. č. 7 je zřejmé, že mezera DPH nemá jednotný vývojový trend a v průběhu období je zaznamenán, jak její pokles, tak bohužel i její růst. Mezi roky 2014-2015 došlo k mírnému nárůstu mezery DPH, a to o 0,8 p. b. neboli o 7 352 mil. Kč. Následně mezi roky 2015-2016 naopak mezera klesá o 2,4 p. b., což je o 8 290 mil. Kč. V období 2016-2017 je opět zaznamenáno snížení, a sice o 3,3 p. b. (11 220 mil. Kč), což je největší pokles ve sledovaném období. Posléze mezi roky 2017-2018 mezera DPH o 0,1 p. b. (3 660 mil. Kč) nepatrně narostla. Predikce naznačuje, že v období 2018-2019 by se měla mezera DPH snížit o 1,2 p. b. a v následujícím období 2019-2020 by naopak měla růst z důvodu koronavirové pandemie o 4,5 p. b. Pokud dojde k porovnání relativní mezery DPH mezi roky 2014 a 2020, lze konstatovat, že by měla ve výsledku klesnout o 6 p. b.

Důležité je také zmínit to, že v průběhu let dochází k nárůstu VTTL a skutečně vybrané DPH. V roce 2014 dosahovala VTTL výše 384 062 mil. Kč a v roce 2018 výše 468 350 mil. Kč, což je nárůst o 84 288 mil. Kč. Největší zastoupení ve VTTL má daňová povinnost domácností, která zaujímá více jak jednu její polovinu. Jedna z částí VTTL, konkrétně daňová povinnost GFCE, však po celé období neroste, jelikož v roce 2016 došlo k poklesu oproti roku 2015. Nicméně toto je kompenzováno větším nárůstem zbylých dvou částí VTTL. Skutečně vybrané DPH dosahovalo v roce 2014 hodnoty 319 485 mil. Kč a v roce 2018 hodnoty 412 271 mil. Kč čili jde o rozdíl ve výši 92 786 mil. Kč

Pro lepší představivost je trend relativní mezery DPH ČR z výše uvedené tab. č. 7 v jednotlivých letech znázorněn pomocí bodového grafu. V grafu č. 10 je také znázorněna křivka vývoje mediánu relativní mezery DPH EU.

**Graf č. 10:** Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 v ČR



Zdroj: zpracováno autorkou (2020)

Graf č. 10 poukazuje na to, jak moc se relativní mezera DPH ČR přibližuje mediánu relativní mezery DPH EU. V roce 2014 a 2015 je mezera DPH ČR daleko od mediánu. V roce 2016 se již snižuje, ale stále se od evropského mediánu liší o 4,8 p. b. Neblíže je mediánu EU v roce 2017, kdy jsou od sebe hodnoty vzdálené pouze o 1 p. b. Následující

roky 2018, 2019 a 2020 se mezera ČR liší od evropského mediánu cca o 2,8 p. b. Ani jeden rok se ČR nepodařilo dostat pod medián EU.

Nyní bude vypočítán korelační koeficient mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP, kdy jeho pomocí bude zjištěna jejich vzájemná závislost. Koeficient je vypočítán pomocí excelového nástroje Analýza dat a postup řešení je uveden v příloze CH. Následující tab. č. 9 ukazuje data potřebná k výpočtu korelace a jeho samotnou výši. Bude se jednat o data pouze z období 2009-2018 a nebudou zde zahrnuty predikované roky 2019 a 2020, jelikož u nich není predikována mezera DPH v absolutním vyjádření.

**Tab. č. 9:** Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP včetně jeho samotné výši pro období 2014-2018 v ČR

<b>Rok</b>	<b>HDP (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>
<b>2009</b>	149 586,5	2 852
<b>2010</b>	157 920,8	3 571
<b>2011</b>	165 202,2	2 876
<b>2012</b>	162 587,5	3 506
<b>2013</b>	159 461,5	3 375
<b>2014</b>	157 821,3	2 345
<b>2015</b>	169 558,2	2 637
<b>2016</b>	177 438,5	2 354
<b>2017</b>	194 132,9	1 991
<b>2018</b>	210 927,8	2 187
<b>Korelační koeficient</b>	<b>0,66706896</b>	

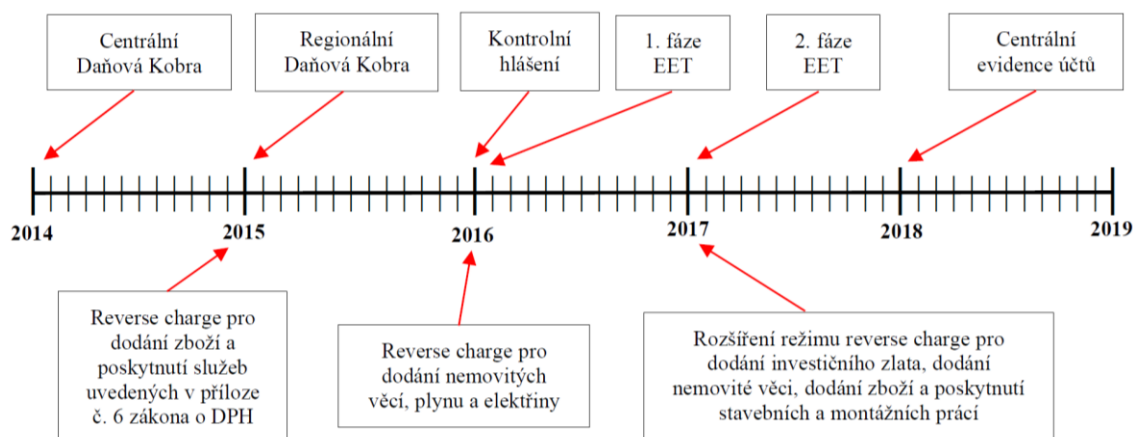
Zdroj: Eurostat (2021a), CASE (2020), CASE (2015), zpracováno autorkou (2021)

Korelační koeficient nabývá hodnot od -1 do +1 a čím více se přibližuje jedné nebo mínus jedné, tak je vzájemná závislost dvou veličin silnější. Dle tab. č. 9 je korelační koeficient ve výši 0,66706896, tím pádem se přibližuje k plus jedné. Znamená to tedy, že mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP v ČR v období 2014-2018 existuje značná míra závislosti, a tedy velikost HDP ovlivňuje výši mezery DPH.

V průběhu sledovaného období 2014-2019 přijala ČR několik opatření proti daňovým podvodům, které jsou již zmíněné v předešlé podkapitole. To, jakým způsobem jednotlivá opatření ovlivnila výši mezery DPH, bude hlavně záležet na době jejich vzniku či účinnosti. Na obr. č. 4 je znázorněna časová přímka vzniku jednotlivých způsobů boje

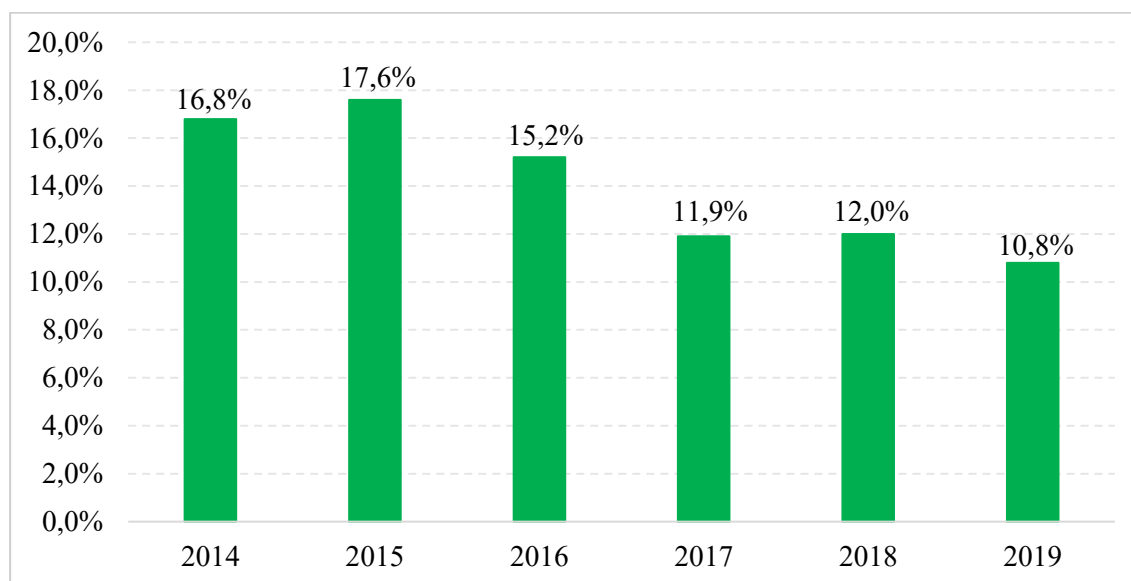
proti daňovým podvodům v ČR a v grafu č. 11 výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019. V této mezeře by se měla promítnout jednotlivá přijatá opatření.

**Obr. č. 4:** Časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v ČR v letech 2014-2019



Zdroj: zpracováno autorkou (2020)

**Graf č. 11:** Výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019 v ČR



Zdroj: zpracováno autorkou (2020)

Obr. č. 4 ukazuje pouze opatření zavedená od roku 2014. Ovšem do toho roku bylo přijato hned několik významných opatření, která by měla zamezit vzniku daňových podvodů. Jednalo se o samotné zavedení režimu reverse charge, které proběhlo v roce 2011, kdy se tento režim vztahoval na dodání zlata, dodání zboží dle přílohy č. 5 zákona o DPH a obchodování s emisními povolenkami, a o jeho rozšíření v roce 2012 o poskytování

stavebních a montážních prací. Dále v roce 2011 vzešlo v účinnost ustanovení o ručení za nesplacenou daň a následně v roce 2013 došlo k jeho novelizaci. V roce 2013 vznikl tzv. institut nespolehlivého plátce.

Počátek sledovaného období je rok 2014, kdy zahájila svou činnost Centrální Daňová Kobra. V následujícím roce 2015 byla do režimu reverse charge přidána zdanitelná plnění týkající se dodání zboží a poskytnutí služeb uvedených v příloze č. 6 zákona o DPH a byla zahájena činnost Regionální Daňová Kobra. Nicméně tato opatření nebyla natolik významná, aby vedla ke snížení mezery DPH oproti roku 2014, naopak došlo k jejímu nepatrnému navýšení z 16,8 % na 17,6 %, jak lze vidět z grafu č. 11. Avšak tento nárůst mohl být ovlivněn tím, že přidání zdanitelného plnění do režimu reverse charge se uskutečnilo až v září roku 2015, tudíž to ještě nemohlo pomoci do té míry, aby došlo ke snížení mezery DPH a samotná Regionální Daňová Kobra není tak zásadní opatření, aby vedla k jejímu poklesu.

Za přelomový rok lze považovat rok 2016, protože opatření přijatá v tomto roce velice přispěla ke snížení mezery DPH. Došlo k zavedení kontrolního hlášení, ke spuštění 1. fáze EET a přidání dalších zdanitelných plnění do režimu reverse charge, konkrétně dodání nemovitých věcí, plynu a elektřiny. Tato opatření dokázala snížit mezeru DPH oproti roku 2015 o 2,4 p. b.

Rok 2017 zaznamenal zavedení dalších důležitých opatření v boji proti daňovým podvodům, a proto tedy opět došlo k poklesu mezery DPH, jež je zřejmý z výše uvedeného grafu č. 11, konkrétně o 3,3 p. b., a to z 15,2 % na 11,9 %. K tomuto poklesu přispělo spuštění 2. vlny EET a rozšíření režimu reverse charge na pro dodání investičního zlata, dodání nemovité věci, dodání zboží a poskytnutí stavebních a montážních prací. Přestože rozšíření režimu reverse charge se uskutečnilo až v červenci 2016, podpořilo snižování mezery DPH.

Rok 2018 nepodpořil soustavné snižování mezery DPH a došlo k nárůstu mezery DPH. Avšak jedná se pouze o mírný nárůst ve výši 0,1 p. b. V tomto roce došlo k přijetí pouze jednoho opatření, které by mělo zabránit vzniku daňových podvodů, jedná se o centrální evidenci účtů.

Predikce pro rok 2019 ukazuje, že se mezera DPH bude snižovat, což by mohl být důsledek přijetí nějakého nového opatření. Avšak v roce 2019 nebylo zavedeno nijak významné opatření. Tudíž by pokles mezery DPH mohl být způsobem tím, že dříve přijatá

opatření začala být více účinná, než-li tomu bylo doposud. Na závěr lze konstatovat, že ne všechna přijatá opatření v průběhu sledovaného období 2014-2019 napomohla ve snižování mezery DPH, poněvadž v některých letech došlo k jejímu zřejmému nárůstu.

### **4.3 Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH ve Slovensku**

Slovensko (dále jen SK) se již od roku 2012 snaží zavést určitá opatření, která by zabránila vzniku daňových úniků na DPH. Řada těchto opatření se shoduje s opatřeními zavedenými v ČR jako například kontrolní hlášení DPH, zřízení Daňové kobry či režim přenesené daňové povinnosti, proto v následujících podkapitolách budou rozebrány pouze některá z nich. Dále finanční správa SK zavedla informační systém kolků a spustila virtuální registrační pokladny. Avšak v boji proti daňovým únikům SK nepolevuje a nadále se snaží zavádět další nová opatření nebo modernizovat ty současná, jimiž jsou například služba Soft Warning, projekt Alladin nebo projekt eKasa.

#### **4.3.1 Daňová kobra**

Finanční správa SK projekt „Daňová kobra“ spustila v roce 2012 za účelem koordinace daňových kontrol v podezřelých případech daňových podvodů a s nimi spojené rozsáhlé daňové úniky. Jedněmi z prvních případů byli případ CUKR a OBILÍ, kdy se jednalo o odhalení vytvořené rozsáhlé sítě subjektů s cílem získání finančního prospěchu neoprávněným nárokováním nadměrného odpočtu DPH. (Finanční správa, 2012)

Daňová kobra v průběhu let svojí působností odhalila hned několik milionových podvodů. Například v roce 2014 došlo k odhalení velkého karuselového podvodu s kamenem, kdy se podařilo zachránit více než 12 mil. EUR. V tomto podvodu byli zapojeni nejen daňové subjekty ze SK, ale i z ČR a společnosti se sídlem mimo EU. Cílem byli daňové výhody a uplatnění nároku na vrácení přeplatků DPH. Ve stejném roce zachránila 9,5 mil. EUR v případě SYNOVEC, kde docházelo ke krácení daní při obchodování s minerálními oleji. (Finanční správa, 2014a; Finanční správa, 2014b)

#### **4.3.2 Režim přenesené daňové povinnosti**

V SK byl zaveden tuzemský reverse charge s účinností od 1. dubna 2009, jenž se označuje jako tzv. sektorové samozdanění, které se vztahovalo na dodání investičního a jiného zlata včetně jeho zprostitkování a na dodání kovového odpadu a šrotu. (S-EPI, 2009)

Postupně se začal režim reverse charge rozšiřovat a vztahovat se na více zdanitelných plnění. Od 1. října 2012 došlo k rozšíření o zdanitelné plnění týkající se převodu povolenek skleníkových plynů, dodání nemovitosti a dodání zboží, které je předmětem záruky zabezpečující pohledávku věřitele. Tato plnění nejsou nijak omezena hodnotou zdanitelné transakce. 1. ledna 2014 bylo do seznamu zdanitelných plnění v rámci reverse charge zařazeno dodání zemědělských plodin, surových kovů a kovových polotovarů, mobilních telefonů a integrovaných obvodů. Jedná se ale pouze o případy, kdy základ daně uveden na faktuře za dodání těchto komodit je vyšší než 5 000 EUR. Od 1. ledna 2016 se vztahuje režim na dodání stavebních prací včetně dodání stavby nebo její části a dodání zboží s instalací nebo montáží, jestliže montáž a instalace jsou stavební prací. (Rabatinová, 2015)

#### **4.3.3 Informační systém kolků**

V roce 2014 byla uvedena v platnost ustanovení zákona č. 106/2004 Sb. o spotřební dani z tabákových výrobků a zákona č. 530/2011 Sb. o spotřební dani z alkoholických nápojů týkající se informačního systému kolků. Tato ustanovení definují systém objednávání, posuzování, tisku, distribuce a použití kolků určených k označování spotřebitelského balení lihu a tabákových výrobků. (Finančná správa, 2020)

Prostřednictvím tohoto systému bude odběratel kolků kromě podávání žádostí o jejich vydání sdělovat i údaje, které jsou stanovené obecně závazným právním předpisem vydaným Ministerstvem financí SK (například identifikační číslo kolků), také musí vést evidenci kolků a sdělovat další informace stanovené právními předpisy. Finanční správa SK bude pomocí informačního systému kolků zveřejňovat údaje nezbytné k ověření správnosti označení spotřebitelského balení lihu nebo tabákových výrobků v daňovém volném oběhu kolků. (Finančná správa, 2020)

#### **4.3.4 Virtuální registrační pokladna**

Virtuální registrační pokladna (dále jen VPR) je bezplatná aplikace spuštěná v roce 2015 finanční správou SK, která pomáhá splnit zákonnou povinnost evidovat tržby v hotovosti. Jedná se o virtuální prostředí, které bylo zřízené Ministerstvem financí SK a je dostupné online na jeho webových stránkách. Funguje prostřednictvím elektronického zařízení, jako je počítač, notebook, tablet apod. Toto zařízení musí mít

přístup k internetu, přístup do prostředí VPR a možnost tisku pokladních dokladů. (Americkysen.sk, 2020)

Pro používání VPR je nutné zažádat o přidělení kódu, který po přijetí žádosti a kontrole údajů přidělí daňový úřad. VPR umožňuje podnikatelům vytvořit a poté vytisknout pokladní doklady, spravovat zboží a služby a evidovat vytvořené pokladní doklady. Avšak VPR mohou využívat pouze malí podnikatelé, kteří nepřekročí měsíčně limit 1 000 vydaných pokladních dokladů. (Americkysen.sk, 2020)

#### **4.3.5 Soft Warning**

Finanční správa SK službu Soft Warning zavedla v roce 2018. Jedná se o proklientský nástroj finanční správy v oblasti služeb, kdy jsou zasílány daňovým subjektům tzv. přátelská upozornění s cílem preventivní komunikace, podpory dobrovolného plnění daňových povinností a předcházení správních deliktů a porušení zákonů. Tyto zprávy by měli daňové subjekty upozornit na jejich povinnosti, nedoplatky a podobně. (Finančná správa, 2019a)

#### **4.3.6 Projekt Alladin**

Projekt Alladin byl spuštěn v roce 2014, ale pouze pro pilotní počet finančních úřadů. Je to informační systém, který slouží ke zrychlení výkonu místních vyšetřování a daňových kontrol. Cílem tohoto projektu je zajistit míru elektronizace kontrolních činností pomocí moderních komunikačních technologií ve spojení s vyšším stupněm plánování a kontroly kontrolních činností finanční správy. (Finančná správa, 2019a)

Informační systém Alladin se skládá z 5 aplikací – webových a mobilních, které umožňují komplexní systém řízení kontrolních činností prováděných převážně v externím prostředí, tedy mimo celní a daňové úřady. Webovou aplikaci používají nadřízení zaměstnanců k zadávání, kontrolu a vyhodnocování kontrolních činností z důvodu efektivně využívat lidské zdroje a posílit tak podporu finanční správy a zajistit jednotnost výstupních dokumentů. Mobilní aplikaci využívají výkonné složky finanční správy jako efektivní a moderní pracovní pomůcku k výkonu kontrolních činností v oblasti místních zjišťování, kontroly registračních pokladen, celních kontrol a kontrol kolků. Systém Alladin velice úzce spolupracuje s Informačním systémem kolků a je to jeho hlavní kontrolní nástroj. (Finančná správa, 2019a)



V roce 2016 prošel informační systém několika funkčními úpravami z důvodu reflektování uživatelských požadavků a legislativních změn. Následně byl v roce 2017 projekt rozšířen z uživatelů pilotního počtu finančních úřadů na celý zbytek organizace. V roce 2018 proběhly analytické aktivity zaměřené na zvýšení efektivity a s doporučením, aby v následujícím období byl do systému zapracován biometrický podpis a hlasové rozpoznávání kvůli diktování textu. (Finančná správa, 2018)

#### **4.3.7 Projekt eKasa**

Systém eKasa byl uveden do praxe z důvodu novely zákona č. 289/2008 Sb. o používání elektronické registrační pokladny. Jeho smyslem je napojení všech registračních pokladen na systém finanční správy prostřednictvím internetu. (Senesi, 2019)

Projekt eKasa byl spuštěn 1. dubna 2019, avšak k tomuto datu je povinná pouze pro podnikatele, kterým od tohoto data vznikne poprvé povinnost evidovat tržby. Ostatní podnikatelé neboli ti, kteří před 1. dubnem 2019 již tržby evidovali, tento způsob evidence využívali do 1. července 2019 dobrovolně a od tohoto data je povinné pro všechny podnikatele používat registrační pokladny, které jsou kompatibilní se systémem eKasa. Jedná se o online registrační pokladnu nebo virtuální registrační pokladnu. (Finančná správa, 2019b)

Online registrační pokladna nahradila klasickou elektronickou registrační pokladnu, avšak navenek vypadají stále stejně. Rozdíl je v tom, že online registrační pokladna obsahuje software a hardware, který umožňuje prostřednictvím internetového připojení v reálném čase komunikovat se systémem eKasa finanční správy. Její výhodou je, že veškerý software a hardware potřebný k používání je v jednom zařízení a lze k ní bez problému připojit různá externí zařízení (platební terminál, skenery čárových kódů a podobně). Dále při výpadku internetového připojení funguje pokladna také v offline režimu a data se do eKasa systému odešlou později. Za nevýhodu lze považovat její finančně náročnější pořízení. (Senesi, 2019)

Virtuální registrační pokladna je již zmíněna ve výše uvedené podkapitole. Výhodou této pokladny jsou nízké náklady na pořízení, jelikož její software je bezplatný. Stačí si pouze zakoupit tiskárnu a mít potřebné zařízení (například mobil či tablet), na kterém bude pokladna používána, tím pádem další výhodou je její přenosnost. Velká nevýhoda je spatřena v závislosti na internetovém připojení, jelikož bez něj se do pokladny nelze přihlásit. (Senesi, 2019)

#### 4.4 Analýza vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH ve Slovensku

Tato podkapitola bude věnována analýze, která se zabývá vlivem jednotlivých způsobů boje proti daňovým únikům na DPH ve SK na výši jeho mezery DPH. Analýza bude provedena pro období 2014-2018 včetně predikovaných roků 2019 a 2020.

Nejprve je potřeba se zaměřit na velikost sazby DPH, která je jedním z faktorů ovlivňující složky pro výpočet mezery DPH. SK prošlo hned několika změnami ve výši sazby DPH, avšak v průběhu sledovaného období k žádné změně nedošlo. Od roku 2011 má SK sníženou sazbu daně 10 % a základní sazbu daně 20 %.

Dalšími ovlivňujícím faktorem mezery DPH je HDP. Jeho vývoj ve sledovaném období 2014-2020 v SK je znázorněn v tab. č. 10.

**Tab. č. 10:** Vývoj HDP v letech 2014-2020 v SK

<b>Rok</b>	<b>HDP (v mil. EUR)</b>
<b>2014</b>	76 269,8
<b>2015</b>	79 767,6
<b>2016</b>	81 051,5
<b>2017</b>	84 532,2
<b>2018</b>	89 505,5
<b>2019</b>	93 865,2
<b>2020</b>	91 104,8

Zdroj: Eurostat (2021a), zpracováno autorkou (2021)

Ukazatel HDP z tab. č. 10 naznačuje, že během období 2014-2020 má rostoucí tendenci. Začíná na hodnotě 76 269,8 mil. EUR a končí na hodnotě 91 104,8 mil. EUR, což je nárůst o cca 14 835 mil. EUR.

Vývoj mezery DPH a jejích komponent v SK v jednotlivých letech 2014-2020 je uveden v tab. č. 11 a v tab. č. 12 lze nalézt podrobnější rozbor hodnot jednotlivých částí VTTL. Pro roky 2019 a 2020 je predikována pouze relativní mezera DPH

**Tab. č. 11:** Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v SK (v mil. EUR)

Rok	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Relativní mezera DPH
2014	5 021	7 133	2 112	29,6 %
2015	5 423	7 398	1 975	26,7 %
2016	5 424	6 866	1 443	21,0 %
2017	5 919	7 362	1 443	19,6 %
2018	6 319	7 899	1 579	20,0 %
2019	-	-	-	16,6 %
2020	-	-	-	21,2 %

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2021)

**Tab. č. 12:** Výše jednotlivých částí VTTL v SK (v mil. EUR)

Rok	Mezispotřeba a daňová povinnost vlády	Daňová povinnost domácností	Daňová povinnost GFCF	Čisté úpravy
2014	976	5 303	869	-14
2015	1 067	5 136	1 206	-12
2016	1 002	5 111	763	-10
2017	1 031	5 421	916	-6
2018	1 158	5 744	992	4

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2021)

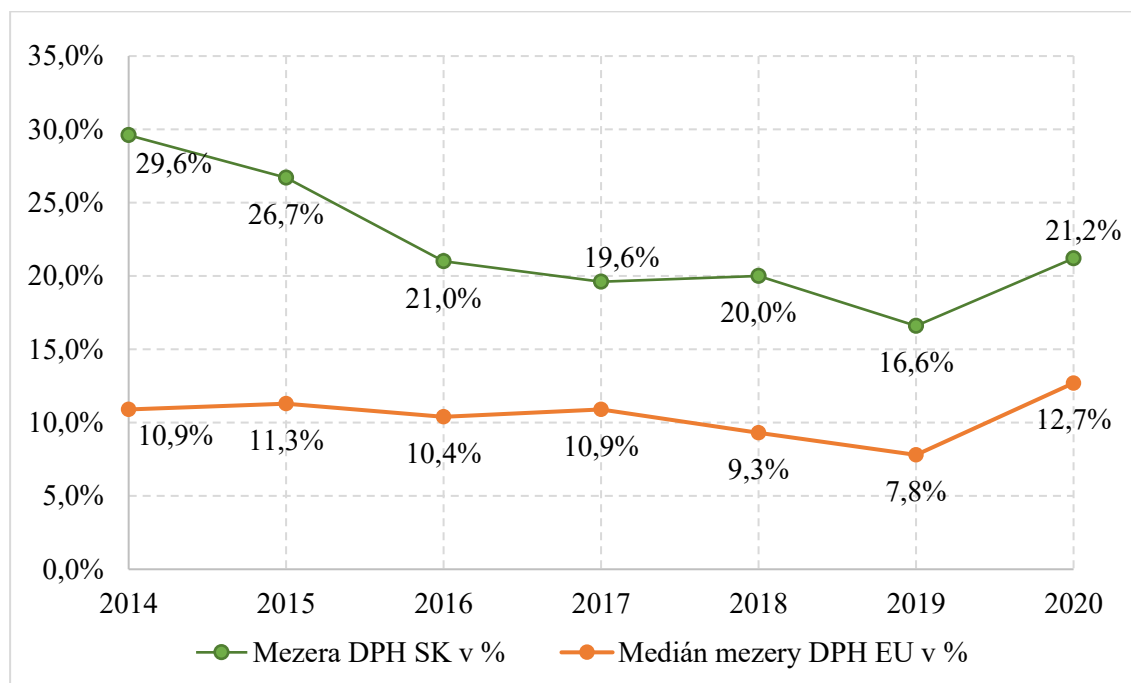
Tab. č. 11 ukazuje vývojový trend relativní mezery DPH v SK v letech 2014-2020, o němž lze říci, že je převážně klesající, avšak v několika případech dochází meziročně k jejímu nárůstu. Mezi roky 2014-2015 je zaznamenán pokles mezery DPH o 137 mil. EUR čili o 2,7 p. b. V následujícím roce 2016 se opět podařilo snížit mezeru na 21 %, což oproti roku 2015 je pokles o 5,7 p. b. neboli o 532 mil. EUR, jedná se tedy o největší pokles ve sledovaném období. Mezi roky 2016-2017 dochází také k poklesu mezery DPH, a to o 1,4 p. b., avšak v absolutním vyjádření k poklesu nedošlo, což je zapříčiněno zvýšením hodnoty VTTL. Poté mezi roky 2017-2018 dochází k prvnímu zmíněnému nárůstu mezery DPH. Nicméně jedná se pouze o mírný nárůst o 0,4 p. b., což je v absolutním vyjádření o 136 mil. EUR. Predikce ukazuje, že by mezi roky 2018-2019 mělo dojít ke snížení mezery DPH o 3,4 p. b. A následně v období 2019-2020 by následkem pandemie

koronaviru měl být zaznamenán nárůst mezery o 4,6 p.b. V případě, že bude porovnána relativní mezera DPH mezi roky 2014 a 2020, tak lze shledat celkový pokles o 8,4 p. b.

O VTTL nelze říci, že by v průběhu období docházelo pouze k jejímu nárůstu, ale v jednom meziobdobí, konkrétně mezi roky 2015 a 2016, dokonce poklesla. Naproti tomu skutečně vybrané DPH po celou dobu rostla. V roce 2014 je VTTL ve výši 7 133 mil. EUR a v roce 2018 ve výši 7 899 mil. EUR, tudíž se jedná o nárůst v hodnotě 766 mil. EUR. Největší součástí VTTL zaznamenává daňová povinnost domácností, která představuje cca 70 % VTTL. Daňová povinnost GFCF nemá po sledovanou dobu jednoznačný vývojový trend, jelikož v meziročním období 2015-2016 tato složka VTTL poklesla, což způsobilo i pokles celkové VTTL. Mezi spotřeba a daňová povinnost má po celé období rostoucí trend. Skutečně vybrané DPH v roce 2014 dosahuje 5 021 mil. EUR a v roce 2018 6 319 mil. EUR, tím pádem jde o nárůst ve výši 1 298 mil. EUR.

Následující bodový graf č. 12 znázorňuje údaje o vývojovém trendu relativní mezery DPH SR uvedených v tab. č. 11 a je zde také pro porovnání vyobrazena křivka vývoje mediánu relativní mezery DPH EU.

**Graf č. 12:** Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 v SK



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

V grafu č. 12 lze vidět, jak se křivka relativní mezery DPH SK v jednotlivých letech přibližuje křivce mediánu relativní mezery DPH EU. Největší vzdálenost od mediánu

představuje rok 2014. Postupně se křivka mezery DPH SK snaží přibližovat křivce mediánu, avšak nejvíce by se tyto křivky měli přiblížit v roce 2020, kdy by jejich rozdílná vzdálenost měl činit 8,5 p. b. Nicméně již v předcházejících letech došlo k tomu, že mezera SK se lišila od mediánu EU o cca 8,8 p. b., a to v letech 2017 a 2019. Ovšem v žádném roce se mezery SK nedokázala dostat pod křivku evropského mediánu.

Pomocí korelačního koeficientu bude zjištěna vzájemná závislost mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP. Koeficient je vypočítán pomocí excelového nástroje Analýza dat a postup řešení je uveden v příloze I. V níže uvedené tab. č. 13 jsou zaznamenána data potřebná k výpočtu korelace a jeho samotná výše. Jedná se o data pouze z období 2009-2018 a nebudou zde zahrnuty predikované roky 2019 a 2020, jelikož u nich není predikována mezera DPH v absolutním vyjádření.

**Tab. č. 13:** Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP včetně jeho samotné výši pro období 2009-2018 v SK

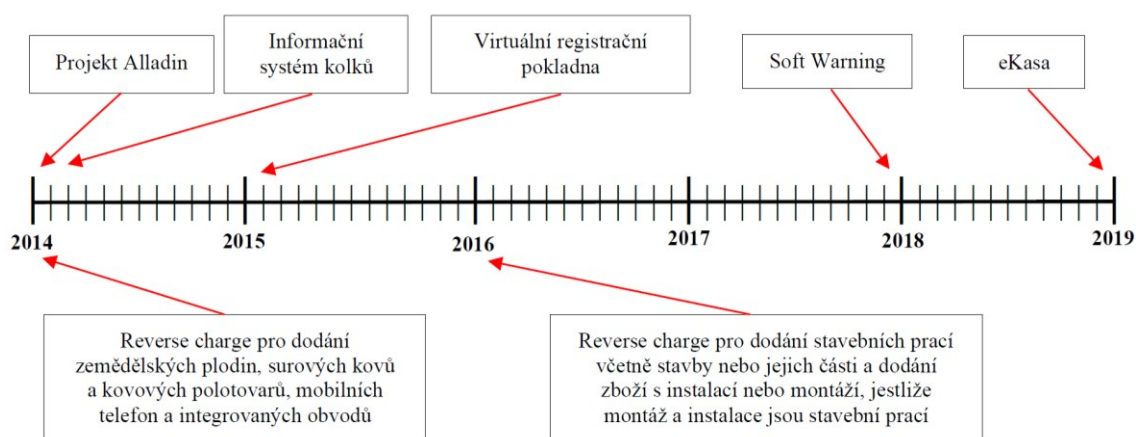
<b>Rok</b>	<b>HDP (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>
<b>2009</b>	64 095,5	2 217
<b>2010</b>	68 188,7	2 334
<b>2011</b>	71 304,5	2 133
<b>2012</b>	73 575,8	2 726
<b>2013</b>	74 448,8	2 513
<b>2014</b>	76 269,8	2 112
<b>2015</b>	79 767,6	1 975
<b>2016</b>	81 051,5	1 443
<b>2017</b>	84 532,2	1 443
<b>2018</b>	89 505,5	1 579
<b>Korelační koeficient</b>	<b>0,71724802</b>	

Zdroj: Eurostat (2021a), CASE (2020), CASE (2015), zpracováno autorkou (2021)

Korelační koeficient nabývá hodnot od -1 do +1 a čím více se přibližuje jedné nebo mínus jedné, tak je vzájemná závislost dvou veličin silnější. V tab. č. 13 je uveden korelační koeficient ve výši 0,71724802, tudíž se blíží plus jedné. Z toho tedy vyplývá, že mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP v období 2014-2018 v SK existuje značná míra závislosti a tím pádem, lze říci, že velikost HDP ovlivňuje výši mezery DPH.

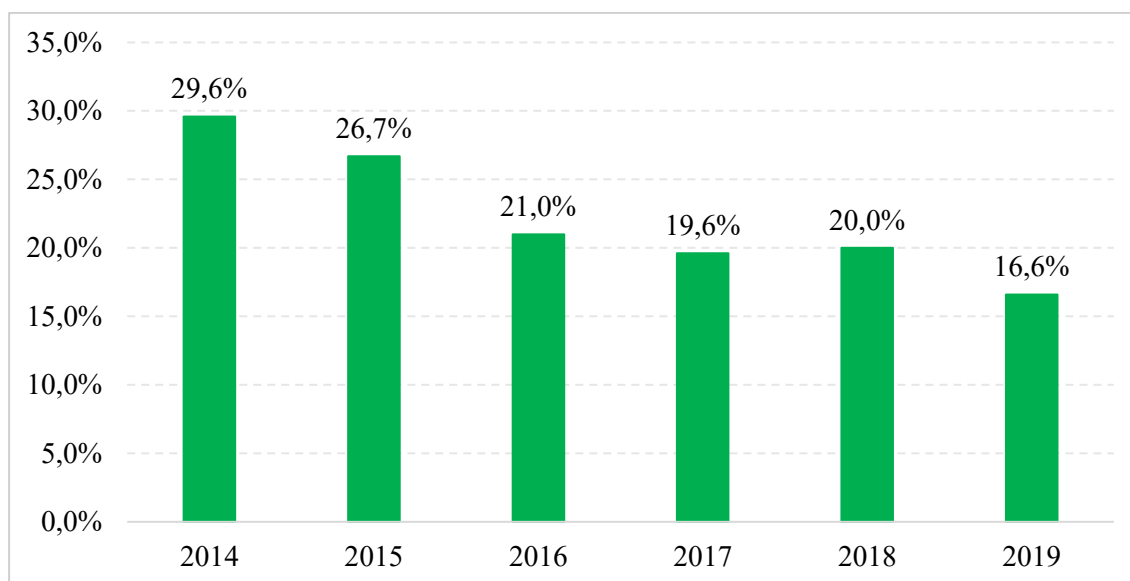
Postupně v jednotlivých letech 2014-2019 zavedlo SK několik opatření, a to z důvodu zabránění vzniku daňových podvodů, jež jsou uvedena v předchozí podkapitole. Jejich vliv na snížení mezery DPH je zapříčiněn datem jejich vzniku či účinnosti. Obr. č. 5 zobrazuje časovou přímku, kde jsou zanesena jednotlivá opatření proti daňovým podvodům v SK v letech 2014-2019 dle data jejich vzniku a graf č. 13 znázorňuje výši relativní mezery DPH v tomto období, v níž by se měla promítnout zavedená opatření.

**Obr. č. 5:** Časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v SK v letech 2014-2019



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

**Graf č. 13:** Výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019 v SK



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

Na obr. č. 5 je znázorněna časová přímka přijatých opatření od roku 2014. Před tímto rokem SK zavedlo několik opatření, jedním z nich byl režim reverse charge, který nabyl účinnost v roce 2009. Tento režim byl následně v roce 2012 rozšířen o zdanitelná plnění týkající se převodu povolenek skleníkových plynů, dodání nemovitostí a dodání zboží, které je předmětem záruky zabezpečující pohledávku věřitele. Dále byla v roce 2012 zahájena činnosti Daňové kobry.

V roce 2014 byla přijata hned tři opatření, která mají významně pomoci v boji proti daňovým podvodům, včetně rozšíření režimu reverse charge o dodání zemědělských plodin, surových kovů a kovových polotovarů, mobilních telefonů a integrovaných obvodů. Došlo k zahájení projektu Alladin, který byl několikrát novelizován a zdokonalován, a proto v průběhu let došlo k jeho větší účinnosti při zabraňování vzniku daňových podvodů. Dále byl v tom samém roce zaveden informační systém kolků. Následně v roce 2015 byla z důvodu povinné evidence tržeb spuštěna bezplatná aplikace VRP. Tato opatření zapříčinila pokles mezery DPH mezi roky 2015 a 2014 z 29,6 % na 26,7 %. Tento pokles je také zřejmý z grafu č. 13.

Zlomovým rokem je rok 2016, jelikož v tomto roce je zaznamenán největší pokles mezery DPH. Tím pádem doposud přijatá opatření začala být více účinná, a proto velice významně napomohla ke snížení této mezery oproti roku 2015 o 5,7 p. b., a to z 26,7 % na 21 %. Také poklesu mohlo napomoci to, že v tomto roce došlo k významnému rozšíření režimu reverse charge, a to o dodání stavebních prací včetně dodání stavby nebo její části a dodání zboží s instalací nebo montáží, jestliže montáž a instalace jsou stavební prací.

Nicméně v roce 2016 a 2017 SK nezavedlo opatření, která by měla mít značný vliv v boji proti daňovým podvodům. I přesto mezi těmito roky došlo ke snížení mezery DPH z 21 % na 19,6 %, jež ukazuje graf č. 13.

V roce 2018 byla zavedena služba Soft Warning. Toto opatření však nemělo podstatný vliv na soustavné snižování mezery DPH, a proto došlo oproti roku 2017 k jejímu nepatrnému zvýšení, konkrétně o 0,4 p. b., tedy z 19,6 % na 20 %. K tomuto zvýšení mohlo také dojít z důvodu nezavedení relevantního opatření v roce 2017.

V predikovaném roce 2019 proběhlo spuštění projektu eKasa, jež napomohl k opětovnému snížení mezery DPH z 20 % na 16,6 %. Avšak toto opatření bylo pro podnikatele povinné až od července, tudíž nelze jednoznačně říci, zda podpořilo snížení

mezery. V závěru lze konstatovat, že všechna opatření přijatá v letech 2014-2019 velice významně podpořila soustavné snižování mezery DPH.

## **4.5 Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH v Polsku**

Polsko bojuje proti daňovým únikům na DPH několika způsoby. Klíčovými nástroji v tomto boji jsou přijatá opatření, jimiž například jsou mechanismus dělených plateb (Split payment), palivový a přepravní balíček, standardní soubor auditů neboli JPK a teleinformační systém Clearing House, jinak nazývaný jako systém STIR. Dále Polsko zavedlo režim přenesené daňové povinnosti stejně jako výše zmíněné členské státy EU.

### **4.5.1 Režim přenesené daňové povinnosti**

Režim přenesené daňové povinnosti je v Polsku platný od roku 2011. Avšak katalog zboží čili zdanitelná plnění, na které se tento režim vztahuje, je neustále rozšiřován. Jedním z klíčových důvodů pro zavedení tohoto režimu je zabránění podvodného použití daně prodejcem. V roce 2011 se reverse charge vztahoval na obchodování s povolenkami na šrot, ocelové tyče, měď, odpad, druhotné suroviny a na obchodování s emisemi skleníkových plynů. (STRATEGIE I BIZNES, 2014)

V roce 2015 se režim rozšířil na dodání elektronických zařízení a mobilních telefonů. Nicméně po tomto rozšíření došlo k tomu, že daňový podvodníci přesunuli činnost organizovaného zločinu na jiné neregulované elektronické produkty, jako jsou pevné disky (HDD a SSD) a procesory. Z tohoto důvodu Ministerstvo financí Polska v roce 2016 do režimu zahrnuje další plnění, a to konkrétně dodání procesorů, zboží z drahých kovů a poskytnutí některých stavebních služeb. (Polski Instytut Ekonomiczny, 2018)

Od 1. listopadu 2019 vzešlo v platnost nové pravidlo pro vypořádání určitých transakcí. Od tohoto data režim reverse charge již nefunguje a je nahrazen mechanismem dělených plateb. Tato změna byla provedena proto, že reverse charge měl být jedním ze způsobů, jak zpřísnit daňový systém v Polsku, ale nefungoval. (Vero Office, 2019)

### **4.5.2 Mechanismus dělených plateb (Split payment)**

Mechanismus dělených plateb se v Polsku začal používat od 1. července 2018. V tomto mechanismu platba za zakoupené zboží či službu probíhá takovým způsobem, že čistá hodnota prodeje je vyplacena kupujícím na vypořádací účet dodavatele nebo vypořádána jiným způsobem a zbývající platba, která odpovídá částce DPH z faktury, je uhrazena na



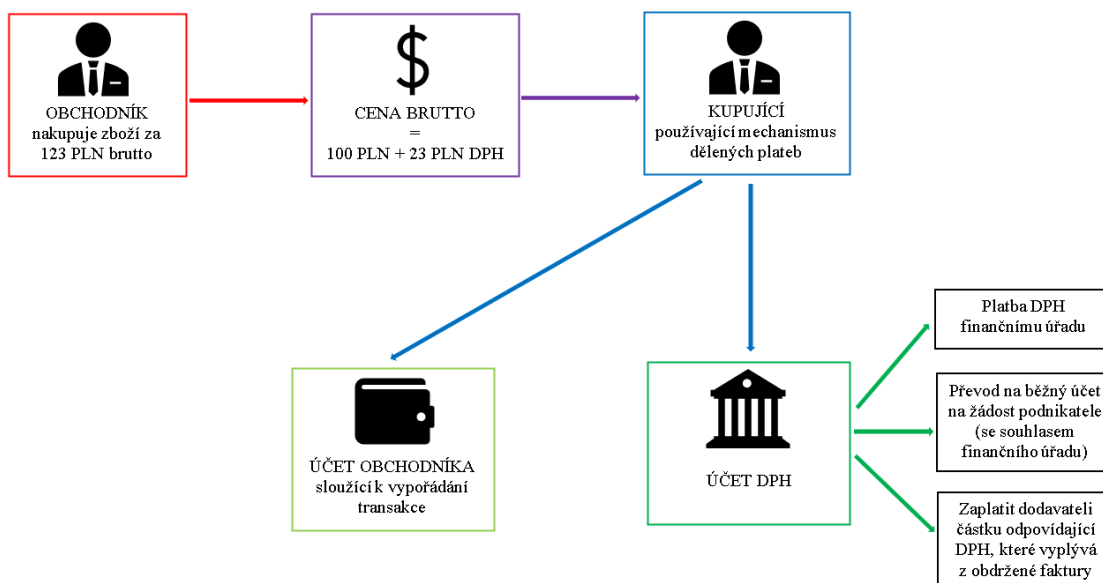
zvláštní bankovní účet dodavatele, nazývaný jako účet DPH. Vztahuje se však pouze na transakce, které jsou provedené převodem v polských zlotých jiným plátcům DPH. (Ministerstwo Finansów, 2019)

Zaplacením na účet DPH není poplatník odpovědný za daňové dluhy dodavatele, a tudíž nebude platit zvýšený úrok z prodlení. Mechanismus dělených plateb je vázán ve prospěch prodejce, jelikož daňová přiznání k účtu DPH jsou zpracovávána ve zrychlené lhůtě 25 dní, místo zákonných 60 dnů. (Polski Instytut Ekonomiczny, 2018)

Dělení plateb se týká všech podnikatelů v Polsku, bez ohledu na to, zda se jedná o mikro, malou, střední či velkou účetní jednotku. Nelze ho použít v případě, že se jedná o spotřebitele, který nevykonává ekonomickou činnosti či podnikatele, který dostává faktury bez vyčísleného DPH, jde například o faktury od plátců osvobozených od DPH. (Ministerstwo Finansów, 2019)

Mechanismus je povinný pro faktury nad 15 tis. PLN brutto, které se týkají tzv. citlivého zboží a služeb uvedených v příloze č. 15 zákona o DPH, jimiž například jsou palivo, ocel, drahé kovy, tablety, smartphony, stavební služby a elektronické stroje. Jde tedy hlavně o zboží a služby, které podléhaly režimu reverse charge. Pro ostatní transakce je však dobrovolný, jelikož podnikatel, který zboží či službu nakupuje si může vybrat, zda zaplatí protistraně obvyklým způsobem, či provede platbu pomocí tohoto mechanismu, jehož použití ho ochrání proti nepoctivosti protistrany. (Polski Instytut Ekonomiczny, 2018)

**Obr. č. 6:** Mechanismus dělených plateb



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

### **4.5.3 Palivový a přepravní balíček**

Nařízení o palivovém balíčku vstoupilo v platnost v srpnu 2016. Balíček byl zřízen za účelem omezení stínové ekonomiky v zahraničním obchodu s pohonnými hmotami. Kupující jsou povinni zaplatit DPH za dovezené palivo do 5 dnů od okamžiku jeho dovozu do Polska, jedná se o tzv. zrychlené DPH. Nařízení bylo v dubnu 2017 doplněné o přepravní balíček, jehož výsledným efektem je monitorovací systém silniční nákladní dopravy, který umožňuje státu sledovat přepravu paliva na území Polska. (Polski Instytut Ekonomiczny, 2018)

Jelikož se palivový balíček setkal hned s několika výtkami ze strany zákonodárců, došlo v roce 2019 ke změnám a zavedení tzv. palivového balíčku 2.0. Jednou ze změn bylo rozšíření katalogu kapalných paliv o oleje a kapalná biopaliva. Zrychlené DPH se doposud vztahovalo pouze na paliva určena k použití, nabízení k prodeji nebo používaná k pohonu spalovacích motorů. Tím pádem, když nebylo určeno k řízení, tak nevznikla povinnost zaplatit DPH do 5 dnů. Palivový balíček 2.0 však toto již zohledňuje a zařadil ho do katalogu zboží, které podléhá zrychlenému DPH. Další změna spočívá v tom, že je osvobozeno mazivo od spotřební daně. (Gonkowska, 2018)

### **4.5.4 Standardní soubor auditů (JPK)**

V roce 2016 Polsko zavedlo povinnost hlásit registry DPH ve standardizovaném formátu Soubor auditů pro daň (JPK). Soubor strukturovaných dat o ekonomických transakcích je daňové správě poskytován v elektronické podobě. Data jsou převzata přímo z finančních a účetních systémů dané společnosti. JPK má specifické rozložení a formát, jež usnadňuje jeho zpracovávání a standardizace dat poté umožňuje použití analytických nástrojů, což dříve nebylo možné, jelikož prohlášení byla v papírové podobě. Tato přístupná data umožňují rychlejší odhalování nesrovnalostí a urychluje potvrzení správnosti vypořádání, což napomáhá k rychlejšímu vrácení přeplatků daňovým poplatníkům. (Polski Instytut Ekonomiczny, 2018)

Od července 2016 byla povinnost vykazovat ve formátu JPK jen pro velké daňové poplatníky. Od ledna 2017 mají tuto povinnost i střední a malé účetní jednotky. Od ledna 2018 musí ve formátu JPK zasílat všichni podnikatelé. (Polski Instytut Ekonomiczny, 2018)

Soubor auditů se skládá z elektronické podoby daňových knih a účetních dokumentů. Skládá se ze dvou částí - povinné JPK a JPK na žádost finančních úřadů. Povinnými JPK jsou záznamy o nákupech a prodejkách s DPH. JPK, které se zasílají pouze na žádost finančních úřadů jsou účetní knihy, bankovní výpisy, sklad, faktury s DPH, účetní kniha daňových příjmů a výdajů a záznamy o jednorázových příjmech. Záznamy o nákupech a prodejkách s DPH by měli být zasílány každý měsíc, a to vždy do 25. dne následujícího měsíce. (Borowska, 2020)

#### **4.5.5 Teleinformační systém Clearing House (STIR)**

Teleinformační systém Clearing House (STIR) funguje od roku 2018. Je to nový kontrolní a analytický nástroj určený pro boj proti daňové trestné činnosti. Jeho zavedením získala finanční správa národních příjmů více nových pravomocí a finanční instituce jako banky a družstevní záložny získaly nové odpovědnosti. (Nogacki, 2019)

STIR zpracovává, dle přísně definovaných algoritmů, údaje poskytované bankami a družstevními záložnami z důvodu stanovení indexu rizika využití bankovního sektoru k daňovým podvodům v oblasti DPH. Důsledkem zpracování údajů jsou automaticky generovány informace o ukazateli rizika, který by mohl být základem pro jednání Národní správy daní a jejích podřízených orgánů. Jedná se o údaje o zúčtovacích účtech otevřených a vedených tzv. způsobilými subjekty, dále jde o denní výpisy transakcí, které souvisejí s těmito účty. Tzv. způsobilými subjekty jsou fyzické osoby podnikající, osoby, které sice nejsou podnikateli, ale vykonávají výdělečnou činnost, právnické osoby a organizační složky bez právní subjektivity, avšak s právní způsobilostí. Z toho důvodu STIR nezahrnuje soukromé bankovní účty fyzických osob, které jsou používány pro jejich osobní vypořádání. (Nogacki, 2019)

STIR může stanovit blokování účtu způsobilého subjektu, aby se zabránilo převodům finančních prostředků v důsledku daňových podvodů. Účet lze zablokovat po dobu 72 hodin s možností prodloužení o 3 měsíce, po splnění přísně stanovených podmínek daných zákonem. (Legalis administracja, 2020)

#### 4.6 Analýza vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH v Polsku

V této podkapitole bude provedena analýza vlivu jednotlivých způsobů boje proti daňovým únikům na DPH v Polsku na výši jeho mezery DPH. Konkrétně se jedná o analýzu období 2014-2018, včetně predikovaných let 2019 a 2020.

Zprv je potřeba se věnovat vývoji velikosti sazby DPH Polska ve sledovaném období, jelikož ovlivňuje výši jednotlivých komponent mezery DPH. Polsko zaznamenalo v průběhu let pouze tři změny ve velikosti sazby DPH, avšak ani jedna neproběhla ve sledovaném období. Tudíž od roku 2011 má Polsko první sníženou sazbu daně ve výši 8 %, druhou sníženou sazbu 5 % a základní sazbu daně 23 %.

Následně mezeru DPH ovlivňuje další faktor, jímž je HDP. Jeho vývoj v Polsku ve sledovaném období 2014-2020 je zobrazen v tab. č. 12.

**Tab. č. 14:** Vývoj HDP v letech 2014-2020 v Polsku

Rok	HDP (v mil. EUR)
2014	408 967,8
2015	430 465,8
2016	427 091,8
2017	467 426,6
2018	497 842,3
2019	532 329,2
2020	521 514,5

Zdroj: Eurostat (2020a), zpracováno autorkou (2021)

Tab. č. 14 ukazuje, že ukazatel HDP v Polsku v průběhu let soustavně rostl. Jedná se o nárůst o 112 546,7 mil. EUR, konkrétně se dostal z hodnoty 408 967 mil. EUR na hodnotu 521 514,5 mil. EUR.

Jak se mezera DPH a její komponenty v Polsku v jednotlivých letech 2014-2020 vyvíjejí znázorňuje tab. č. 15 a podrobnější rozbor jednotlivých částí VTTL je uveden v tab. č. 16. U roků 2019 a 2020 je zobrazena pouze predikce relativní mezery DPH.

**Tab. č. 15:** Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v Polsku (v mil. PLN)

Rok	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Relativní mezera DPH
2014	122 671	162 348	39 678	24,4 %
2015	125 836	167 037	41 201	24,7 %
2016	134 554	168 993	34 439	20,4 %
2017	154 656	180 386	25 730	14,3 %
2018	172 210	191 180	18 970	9,9 %
2019	-	-	-	9,7 %
2020	-	-	-	14,6 %

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2021)

**Tab. č. 16:** Výše jednotlivých částí VTTL v Polsku (v mil. PLN)

Rok	Mezispotřeba a daňová povinnost vlády	Daňová povinnost domácností	Daňová povinnost GFCF	Čisté úpravy
2014	30 042	112 465	16 875	2 967
2015	32 142	115 495	17 038	2 361
2016	33 113	119 692	13 695	2 493
2017	35 086	127 010	15 757	2 534
2018	36 492	132 706	19 397	2 585

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2021)

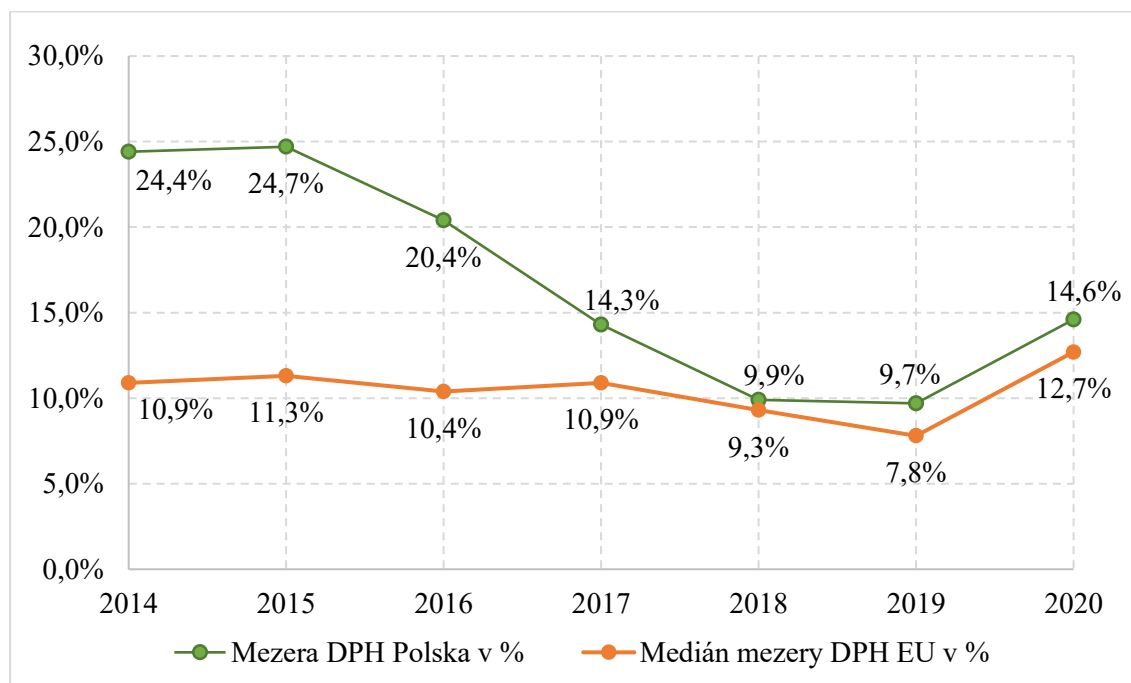
Vývoj mezery DPH z tab. č. 15 ukazuje, že zde není jednotný vývojový trend, ale lze říci, že ve sledovaném období mezera spíše klesala. Pouze jednou dochází k nepatrnému nárůstu, tedy vyjma období, které je ovlivněno pandemií koronaviru. Mezi roky 2014-2015 je právě zaznamenán již zmíněný nepatrný nárůst mezery DPH o 0,3 p. b. neboli o 1 523 mil. PLN. V následujícím roce 2016 došlo oproti roku 2015 k poklesu mezery o 4,3 p. b., tedy v absolutním vyjádření o 6 762 mil. PLN. V dalším období 2016-2017 se mezera DPH nadále snižuje a je zde zaznamenán největší pokles sledovaného období, a to pokles o 6,1 p. b. čili o 8 709 mil. PLN. Mezi roky 2017 a 2018 opět mezera klesá, konkrétně o 4,4 p. b., což je o 6 760 mil. PLN. Predikce pro rok 2019 naznačuje, že oproti roku 2018 by mělo dojít opět k poklesu mezery DPH, avšak jedná se pouze o mírně snížení ve výši 0,2 p. b. Mezi predikovanými roky 2019 a 2020 by mělo

dojít k nárůstu mezery DPH zapříčeno pandemií koronaviru o 4,9 p. b. Pokud bude provedena komparace relativní mezery DPH mezi roky 2014 a 2020, lze říci, že ve výsledku došlo ke snížení mezery o 9,8 p. b.

V průběhu sledovaného období ukazuje VTTL soustavný rostoucí trend. Pro rok 2014 je hodnota VTTL ve výši 162 348 mil. PLN a pro rok 2018 ve výši 191 180 mil. PLN, jedná se tedy o nárůst o 28 832 mil. PLN. Největší složku VTTL zaujímá daňová povinnost domácností, která tvoří cca 70 % VTTL. U části daňová povinnost GFCF lze vidět, že po celé sledované období neroste, ale v meziročním srovnání 2015-2016 je zaznamenán její pokles. Tento pokles je však kompenzován růstem ostatních částí VTTL. Stejně jako VTTL i skutečně vybrané DPH má ve sledovaném období rostoucí trend. V roce 2014 dosahovalo hodnoty 122 671 mil. PLN a v roce 2018 hodnoty 172 210 mil. PLN, tedy je zde zaznamenán nárůst o 49 539 mil. PLN.

Vývojový trend relativní mezery DPH Polska ve sledovaném období 2014-2020 z výše uvedené tab. č. 15 je znázorněn v grafu č. 14, a to pomocí bodového grafu. V tomto grafu je také zanesena křivka vývoje mediánu relativní mezery DPH EU.

**Graf č. 14:** Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 v Polsku



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

Dle grafu č. 14 lze určit, v jakém roce se nejvíce přiblíží relativní mezera DPH Polska mediánu relativní mezery DPH EU. Nejdále se mezera DPH Polska od evropského

mediánu nachází v letech 2014 a 2015. V následujícím roce 2016 se začíná přibližovat, ale stále jsou křivky od sebe vzdálené o 10 p. b. V roce 2017 je opět zaznamenáno přibližování, ale až v roce 2018 se mezera Polska dokázala nejvíce přiblížit mediánu EU, jejich rozdíl je v tomto roce pouhých 0,6 p. b. V dalších letech 2019 a 2020 se křivky od sebe vzdalují, tato vzdálenost je, ale jen ve výši 1,9 p. b. Nicméně ani v jednom roce se Polsku nepodařilo dostat pod evropský medián DPH.

Vzájemná závislost mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP bude ověřena pomocí korelačního koeficientu. Koeficient je vypočítán pomocí excelového nástroje Analýza dat a postup řešení je ukázán v příloze J. V následující tab. č. 17 jsou uvedena potřebná data k výpočtu korelace a jeho samotná výše. Jsou zde data pouze z období 2009-2018 a nejsou tu zahrnuty predikované roky 2019 a 2020, jelikož u nich není predikována mezera DPH v absolutním vyjádření. Mezera DPH je přepočítána z PLN na EUR pomocí kurzu z 9. 2. 2021, který činil 1 PLN = 0,22 EUR.

**Tab. č. 17:** Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP včetně jeho samotné výši pro období 2009-2018 v Polsku

<b>Rok</b>	<b>HDP (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>
<b>2009</b>	317 040,6	6 038
<b>2010</b>	362 190,9	6 051
<b>2011</b>	379 860	6 837
<b>2012</b>	387 947	9 391
<b>2013</b>	392 310,7	10 131
<b>2014</b>	408 967,8	8865,83
<b>2015</b>	430 465,8	9206,14
<b>2016</b>	427 091,8	7695,21
<b>2017</b>	467 426,6	5749,23
<b>2018</b>	497 842,3	4238,74
<b>Korelační koeficient</b>	<b>0,238563165</b>	

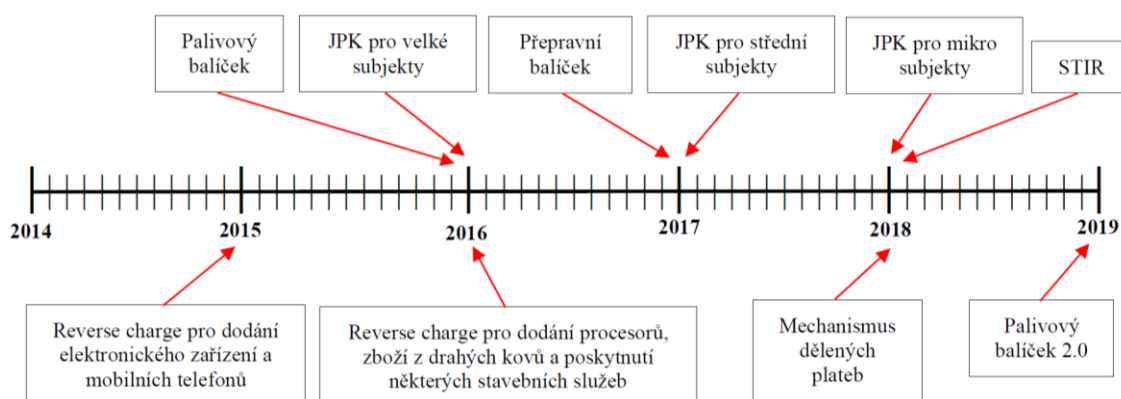
Zdroj: Eurostat (2021a), CASE (2020), CASE (2015), zpracováno autorkou (2020)

Korelační koeficient nabývá hodnot od -1 do +1 a čím více se přibližuje jedné nebo mínus jedné, tak je vzájemná závislost dvou veličin silnější. Tab. č. 17 ukazuje hodnotu korelačního koeficientu ve výši 0,238563165, což znamená, že se přibližuje k nule. Lze tedy konstatovat, že mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP v Polsku v období

2014-2018 existuje velice malá míra závislosti, tudíž velikost HDP ovlivňuje výši mezery DPH poměrně málo.

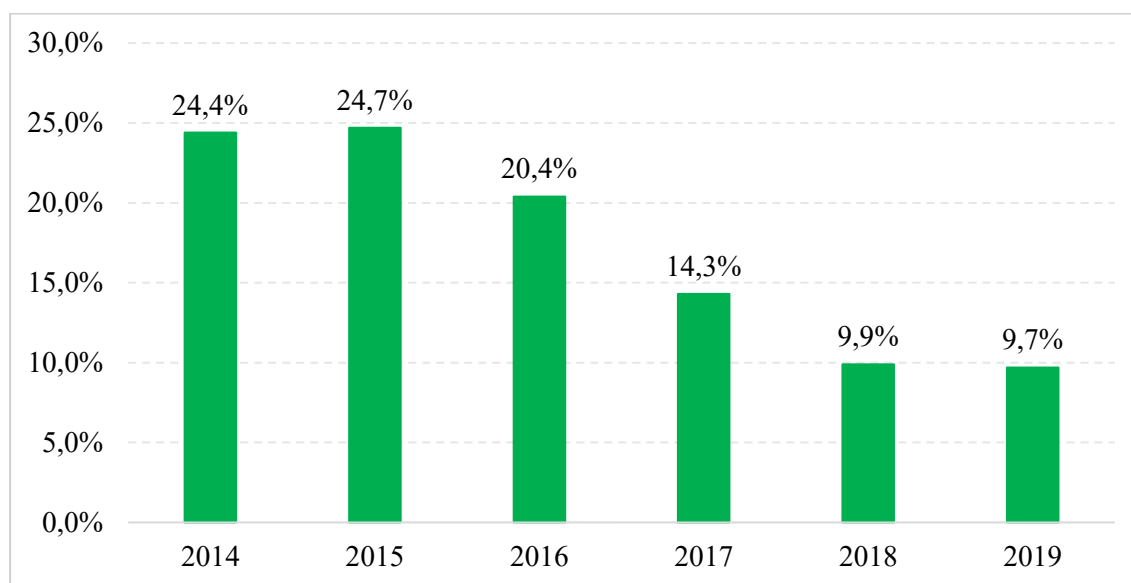
Polsko během sledovaného období 2014-2019 zavedlo několik opatření, která by měla zabránit vzniku daňových podvodů, jež jsou již uvedeny v předcházející podkapitole. Doba jejich vzniku a účinnosti bude mít vliv na to, jak a kdy budou ovlivňovat snižování mezery DPH. Obr. č. 7 zobrazuje časovou přímku vzniku dílčích způsobů boje proti daňovým podvodům v Polsku v letech 2014-2019 a graf č. 15 znázorňuje výši relativní mezery DPH v letech 2014-2019, kde se promítne účinnost přijatých opatření.

**Obr. č. 7:** Časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v Polsku v letech 2014-2019



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

**Graf č. 15:** Výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019 v Polsku



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)



Z obr. č. 7 je vidět, že v roce 2014 Polsko nezavedlo opatření, které by nějakým způsobem napomohlo k zabránění vzniku daňových podvodů a ani před tímto rokem nebyla zavedena významná opatření s výjimkou režimu reverse charge.

V roce 2015 byl režim reverse charge rozšířen o dodání elektronického zařízení a mobilních telefonů, avšak samotné zavedení tohoto režimu proběhlo již v roce 2011, kdy se vztahoval pouze na obchodování s povolenkami na šrot, ocelové tyče, měď, odpad, druhotné suroviny a na obchodování s emisemi skleníkových plynů. Nicméně toto rozšíření nebylo významného charakteru, jak ukazuje graf č. 15, jelikož oproti roku 2015 byl zaznamenán mírný nárůst mezery DPH z 24,4 % na 24,7 %.

V následujícím roce 2016 byla přijata hned tři opatření v boji proti daňovým podvodům. V červenci tohoto roku byla zavedena povinnost vykazovat ve formátu JPK pro velké subjekty a v srpnu vstoupil v platnost palivový balíček. V tomto roce došlo opět k rozšíření režimu reverse charge, a to pro zdanitelná plnění týkající se dodání procesorů, zboží z drahých kovů a poskytnutí některých stavebních služeb. Přijetí těchto opatření napomohlo ke snížení mezery DPH z 24,7 % na 20,4 % a i přesto, že většina opatření byla zavedena až v druhé polovině roku.

Za přelomový rok se dá považovat rok 2017, jelikož oproti roku 2016 došlo k výraznému poklesu mezery DPH o 6,1 p. b., tedy z 20,4 % na 14,3 %. Tento pokles také potvrzuje výše znázorněný graf č. 15. Již počátkem roku byla zavedena povinnost vykazovat ve formátu JPK pro střední subjekty a v dubnu vstoupil v platnosti přepravní balíček. Z tohoto lze vyvodit, že buď tato dvě opatření byla natolik významná, a proto došlo k výraznému poklesu mezery DPH, anebo již dříve zavedená opatření začala být více účinná. Druhá z uvedených možností, se zdá být velmi pravděpodobnou, jelikož v předešlém roce byla přijata dvě opatření až v druhé polovině roku, jak je již výše zmíněno.

V roce 2018 pokračovalo soustavné klesání výše mezery DPH a byl zaznamenán pokles oproti roku 2017 z 14,3 % na 9,9 %. Na začátku roku byla zavedena povinnost vykazovat ve formátu JPK pro mikro podniky, tudíž od roku 2018 musí ve formátu JPK vykazovat všichni podnikatelé. V červenci se začal používat mechanismus dělených plateb a také v tomto roce byl spuštěn systém STIR.

V predikovaném roce 2019 bylo zavedeno pouze jedno opatření, jímž je novelizovaná verze přepravního balíčku, tedy přepravní balíček 2.0. Ovšem v tomto roce došlo ke

zrušení režimu reverse charge, který je od roku 2019 zcela nahrazen mechanismem dělených plateb. Oproti roku 2018 byl zaznamenán pouze mírný pokles mezery DPH, konkrétně z 9,9 % na 9,7 %. V závěru lze říci, že přijatá opatření během sledovaného období 2014-2019 výrazně napomohla k soustavnému snižování mezery DPH.

## **4.7 Způsoby boje proti daňovým únikům na DPH v Maďarsku**

Maďarsko se snaží bojovat s daňovými úniky na DPH hlavně pomocí on-line prostředků. Jedná se o elektronický kontrolní systém pro silniční přepravu zboží, jinak označován jako EKAER, on-line registrační pokladny, on-line fakturace a on-line připojení prodejních automatů. Stejně jako ostatní země EU zavedlo Polsko režim přenesené daňové povinnosti.

### **4.7.1 Režim přenesené daňové povinnosti**

Režim přenesené daňové povinnosti vstoupil v platnost 1. ledna 2006. Cílem zákonodárců Maďarska bylo zabránit nelegálnímu vracení DPH. V roce 2006 bylo do režimu zahrnuto pouze obchodování s odpadem. Od toho roku se však rozsah dodávek produktů a služeb spadajících do tohoto režimu významně rozšířil. (Billingo, 2020a)

V roce 2007 došlo k rozšíření režimu o převod nemovitostí po dokončení stavebních a instalačních prací a obchodování s nemovitostmi. Od roku 2008 podléhají přenesené daňové povinnosti stavební a instalační práce na nemovitosti, které jsou určeny k vytvoření, rozšíření nebo změně nemovitosti, včetně demolice nemovitosti, a ke stavbě, rozšíření nebo změně podléhající stavebnímu povolení. (NAV, 2012; EU-TAX Consulting, 2013)

V roce 2011 se režim začal týkat převodu obchodovatelného vlastnického práva (emisní jednotky) opravňující k emisi skleníkových plynů, obchodování s povolenkami na emisi oxidu uhličitého a obchodování s produktem, který je kvalifikován jako hmotný majetek, uskutečňovanému osobou povinnou k dani v likvidačním nebo insolvenčním řízení, jakož i obchodování ostatních produktů v hodnotě vyšší než 100 000 HUF. Od roku 2012 se režim vztahuje na zdanitelná plnění o dodání zemědělských plodin, jako například kukuřice, pšenice, ječmen, žito, oves, řepka nebo sója. (Sike, 2011; Billingo, 2020a)

Od 1. července 2020 je tuzemský podnik povinen poskytnout údaje online, pokud vystaví fakturu jinému tuzemskému podniku, i přesto že na faktuře nebylo účtováno DPH. Do

toho data poskytovat údaje nebylo v tomto případě povinné. V důsledku toho se povinnost vztahuje i na transakce, které spadají do režimu reverse charge. (Billingo, 2020b)

#### **4.7.2 EKAER**

Pod zkratkou EKAER se skrývá elektronický kontrolní systém pro silniční přepravu zboží. EKAER byl spuštěn 1. ledna 2015, jelikož od tohoto data vstoupila v platnost nahlašovací povinnosti spojená se silniční přepravou zboží. Nahlašovací povinnost se vztahuje na následující 3 kategorie:

- 1) obstarávání zboží z jiného členského státu EU nebo jiný dovoz na území Maďarska,
- 2) prodej zboží do jiného členského státu EU nebo jiný vývoj z území Maďarska,
- 3) první prodej zboží na tuzemském trhu podléhající zdanění ne pro konečného uživatele, pokud je to prováděno vozidlem, které podléhá mýtnému, tedy vozidlem s celkovou hmotností nad 3,5 tuny. (EKAR.HU, 2020)

Tyto vyjmenované činnosti může provádět výhradně daňový poplatník s platným číslem systému EKAER. Nahlašovací povinnost pro kategorii 1) má příjemce, respektive osoba přebírající zboží, pro kategorii 2) odesílatel nebo ten, kdo zboží nakládá a pro kategorii 3) odesílatel. Číslo EKAER je osoba, která má nahlašovací povinnost povinná poskytnout přepravci nebo organizátorovi přepravy, z důvodu toho, aby i on disponoval identifikačním číslem při daňové či celní kontrole. (EKAR.HU, 2020)

System EKAER má několik pravidel. Nahlašovací povinnost je spojena výhradně se silniční přepravou po maďarských veřejných komunikacích. Hlášení se týká zboží přepraveného v rámci jedné cesty, od jednoho odesílatele a k jednomu příjemci. Pro vznik nahlašovací povinnosti jsou určeny peněžní a hmotnostní limity. Limity pro nerizikové zboží jsou celková hodnota bez DPH 5 mil. HUF a celková hmotnost 2 500 kg. Pro rizikové zboží (dřevo, písek, kámen, textil apod.) jsou pak limity celková hodnota bez DPH 1 mil. HUF a celková hmotnost 500 kg. Musí být splněny obě podmínky limitu, pokud je alespoň jedna z nich překročena, vzniká daňovému subjektu nahlašovací povinnost. (DCI POWER, 2015)

Pokud daňový subjekt nesplní nahlašovací povinnost, může mu být uložena pokuta až do výše 40 % hodnoty nenahlášeného zboží. Další sankce spočívá v zabavení

přepřavovaného zboží do doby, než bude zjištěna jeho totožnost Státním daňovým a celním orgánem. (DCI POWER, 2015)

#### **4.7.3 On-line registrační pokladna**

V roce 2013 byly zavedeny on-line registrační pokladny, konkrétně do 31. prosince 2013 musí podnikatelé vyměnit registrační pokladny za nové on-line registrační pokladny, které budou propojeny s orgány národní daňové a celní správy. (Parlament-EU, 2013)

On-line registrační pokladna představuje samostatnou jednotku, která zahrnuje tzv. daňovou kontrolní jednotku (AFE), která obsahuje daňové doklady s obsahem dat stanoveným v souladu s ustanoveními zákona o DPH a vyhlášky o registraci pokladny. AFE zajišťuje a udržuje šifrovanou datovou komunikaci mezi pokladnou a Národní a celní správou. Komunikují mezi sebou prostřednictvím SIM integrované výrobcem pomocí jakéhokoli mobilního datového připojení. Důležité informace jsou Národní a celní správě zasílány každých 30 minut. (Bardócz, 2014)

Po zavedení uvedlo do provozu téměř 100 000 společností okolo 200 000 on-line registračních pokladen. První vlna byla hlavně pro maloobchod, ubytovací a stravovací služby. Druhá vlna byla spuštěna 1. ledna 2017, kdy používání on-line pokladen je povinné pro přepravu cestujících, maloobchod s automobilovými součástkami, opravy a údržba vozidel, obchod a opravy motocyklů a jejich dílů; plastická chirurgie, provoz diskotéky, tanečního sálu, služby v oblasti textilu, praní kožešin, čištění, chemické čištění a žehlení, služby fyzické pohody, volnočasové aktivity (například fitness a kulturistika) a taxislužba. (Napi.hu, 2020)

#### **4.7.4 On-line fakturace**

On-line fakturace je spojena s poskytováním údajů o fakturách. Od 1. července 2018 je povinnost poskytovat údaje o fakturách vystavených mezi tuzemskými daňovými poplatníky, které zahrnují DPH alespoň v hodnotě 100 000 HUF. Je možné také poskytnout údaje u faktur s DPH nižším než 100 000 HUF, ale pouze v případě, že se jedná o tuzemského zákazníka, který je také osobou povinnou k dani. (Csendes, 2018)

Vyjma „základních“ faktur je nutné uvést také údaje o fakturách zrušených, jestliže obsah DPH původní faktury dosáhl limitu částky a o fakturách za úpravy, jestliže DPH v důsledku úpravy dosahuje částky 100 HUF. Povinnost poskytnout údaje se týká také

faktur vyhotovených prostřednictvím fakturačního programu a faktur v tištěné podobě. (Csendes, 2018)

Pokud se jedná o fakturaci pomocí fakturačního programu, tak musí být fakturační data přenesena z programu do Národní a celní správy přes internet ihned po vystavení faktury ve formátu XML. Údaje manuální faktury jsou zaznamenávány pomocí online rozhraní Národní a celní správy, kdy v případě DPH ve výši 500 000 HUF a více musí být přeneseny den po vystavení a v případě DPH ve výši 100 000 HUF a více do 5 dnů po vystavení. (Pesti könyvelő, 2018)

Daňovému subjektu může být uložena sankce za neposkytnutí nebo pozdní, neúplné, chybné či nepravdivé poskytnutí údajů. U soukromého poplatníka je to pokuta ve výši 200 000 HUF za fakturu a u ostatních daňových poplatníků 500 000 HUF za fakturu. (Csendes, 2018)

#### **4.7.5 On-line připojení prodejních automatů**

Od 1. července 2018 musejí společnosti, které provozují prodejní automaty na potraviny a nápoje, nainstalovat do těchto automatů automatickou monitorovací jednotku (AFE), pomocí které může Národní a celní správa monitorovat provoz prodejních automatů. Prostřednictvím AFE je možné okamžitě vidět tržby automatů, které se on-line přenášejí do Národní a celní správy. (Adózóna, 2018)

Provozovatel prodejního automatu je povinen informovat Národní a celní správu o zahájení a ukončení prodeje, zahájení a ukončení pozastavení provozu, ukončení prodeje z důvodu, jež provozovatel nemůže ovlivnit, a o jakémkoliv jiné změně datového obsahu prodejního automatu. Národní a celní správa registruje prodejní automaty a určuje jejich jedinečné registrační číslo, které musí obsluha zřetelně označit na automatu. AFE lze také využít k informování provozovatelů prodejních automatů o všem, co o svých strojích potřebují vědět. Z tohoto důvodu je pro obsluhu strojů jednodušší naplánovat si práci, což může zvyšovat prodej. (Adózóna, 2019; Trademagazin, 2017)

Provozovatel poskytující on-line data musí uzavřít smlouvu s poskytovatelem monitorovacích služeb, který data zaznamenává a technicky zpracovává jejich přenos do Národní a celní správy instalací a nepřetržitým provozem AFE. Oficiální cena za monitorovací službu je v roce 2020 5 000 HUF měsíčně za jeden prodejní automat. Tuto cenu však každoročně stanovuje Ministerstvo financí. (Adózóna, 2019; Pongrartz, 2020)

#### 4.8 Analýza vlivu způsobů boje proti daňovým únikům na DPH na výši mezery DPH v Maďarsku

Tato podkapitola se bude zabývat analýzou vlivu dílčích způsobů boje proti daňovým únikům na DPH v Maďarsku na velikosti jeho mezery DPH. Analýza bude provedena pro období 2014-2018 a také pro predikované roky 2019 a 2020.

Nejprve je třeba brát v potaz vývoj sazby DPH Maďarska ve sledovaném období, protože tato sazba má vliv na velikost jednotlivých částí, ze kterých se skládá mezera DPH. V Maďarsku během let byla několikrát změněna velikost sazby DPH, nicméně všechny změny byly provedeny před sledovaným obdobím 2014-2020. Tím pádem od roku 2012 má Maďarsko první sníženou sazbu ve výši 18 %, druhou sníženou sazbu 5 % a základní sazbu 27 %.

Kromě výše sazby DPH ovlivňuje mezeru DPH další faktor, kterým je ukazatel HDP. Vývoj tohoto ukazatele v Maďarsku v letech 2014-2020 je znázorněn v tab. č. 18.

**Tab. č. 18:** Vývoj HDP v letech 2014-2020 v Maďarsku

Rok	HDP (v mil. EUR)
2014	106 061,3
2015	112 701
2016	116 129,8
2017	126 891
2018	135 931
2019	146 061,8
2020	135 529,4

Zdroj: Eurostat (2020a), zpracováno autorkou (2021)

Z tab. č. 17 lze vyčíst, že ukazatel HDP v Maďarsku měl rostoucí tendenci, kdy vzrostl z hodnoty 106 061,3 mil. EUR na hodnotu 135 529,4 mil. EUR, což je rozdíl o velikosti 29 368,1 mil. EUR.

Vývoj mezery DPH a jejích komponent v Maďarsku ve sledovaném období 2014-2020 je uveden v tab. č. 19 a následně v tab. č. 20 je zobrazen detailnější rozbor dílčích částí VTTL. Pro roky 2019 a 2020 je znázorněna pouze predikce relativní mezery DPH.

**Tab. č. 19:** Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v Maďarsku (v mil. HUF)

Rok	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Relativní mezera DPH
2014	3 011 162	3 695 038	683 876	18,5 %
2015	3 309 540	3 934 985	625 445	15,9 %
2016	3 299 838	3 842 561	542 723	14,1 %
2017	3 626 566	4 193 962	567 396	13,5 %
2018	4 129 537	4 509 050	379 513	8,4 %
2019				6,6 %
2020				10,9 %

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2021)

**Tab. č. 20:** Výše jednotlivých částí VTTL v Maďarsku (v mil. HUF)

Rok	Mezispotřeba a daňová povinnost vlády	Daňová povinnost domácností	Daňová povinnost GFCF	Čisté úpravy
2014	610 427	2 561 233	464 953	58 426
2015	651 526	2 667 644	560 845	54 969
2016	639 710	2 813 513	340 200	49 138
2017	685 905	2 928 236	520 047	59 774
2018	739 788	3 037 227	690 748	41 287

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2021)

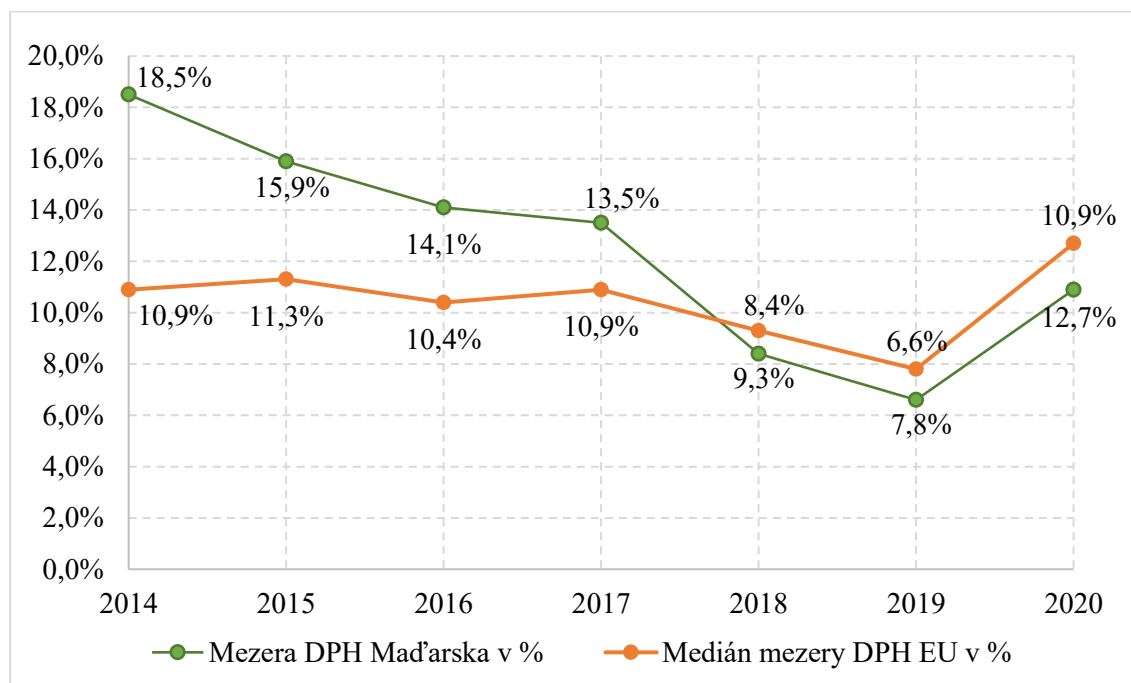
Z tab. č. 19 je zřetelně vidět, že mezera DPH má jednotný vývojový trend a po celé sledované období soustavně klesá. Výjimkou je pouze rok 2020, kdy na její vývoj má vliv pandemie koronaviru. Mezi roky 2014-2015 dochází k poklesu mezery o 2,6 p. b. čili o 58 431 mil. HUF. V roce 2016 mezera oproti roku 2015 klesá, a to o 1,8 p. b. neboli o 82 722 mil. HUF. V následujícím roce 2017 je oproti roku 2016 zaznamenán pokles relativní mezery DPH o 0,6 p. b., avšak v absolutním vyjádření došlo k jejímu nárůstu o 24 673 mil. HUF, což však není relevantní a záleží na relativním vyjádření. Mezi roky 2017-2018 je zaznamenán nejvyšší pokles mezery DPH ve sledovaném období, konkrétně se jedná o pokles o 5,1 p. b. neboli o 187 883 mil. HUF. Pro predikovaný rok 2019 se předpokládá opětovné snižování mezery, mělo by dojít oproti roku 2018 k poklesu o 1,8 p. b. Následně v roce 2020 dojde k již zmiňovanému nárůstu důsledkem pandemie

koronaviru, kdy mezera poroste o 4,3 p. b. Komparací relativní mezery DPH mezi roky 2014 a 2020 lze získat skutečnost, že ve výsledku byl zaznamenán pokles o 7,6 p. b.

VTTL nevykazuje ve sledovaném období jednotný vývojový trend. Po většinou roste, avšak mezi roky 2015-2016 dochází k mírnému poklesu. Avšak roce 2014 je VTTL ve výši 3 695 038 mil. HUF a v roce 2018 ve výši 4 509 050 mil. HUF, jde tedy o nárůst o 814 012 mil. HUF. Největší zastoupení ve VTTL má daňová povinnost domácností, která zaujímá cca 70 % VTTL. Komponenty mezipotřeba a daňová povinnost vlády a daňová povinnost GFCF po celé období nerostou, jelikož mezi roky 2015-2016 je zřejmý jejich pokles, což zapříčinilo i již zmíněný mírný pokles celé VTTL. Také u skutečně vybrané DPH nedochází po celé období k růstu, ale je zaznamenán jeho nepatrný pokles v období 2015-2016. V roce 2014 vykazuje hodnotu 3 011 162 mil. HUF a v roce 2018 4 129 537 mil. HUF, ve výsledku se tedy jedná o nárůst o 1 118 375 mil. HUF.

Vývoj relativní mezery DPH Maďarska v letech 2014-2020, který je uvedena v tab. č. 19 je následně znázorněn v grafu č. 16 pomocí bodového grafu a je v něm také zanesena křivka vývoje mediánu relativní mezery DPH EU.

**Graf č. 16:** Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 v Maďarsku



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

Z grafu č. 16 lze vyčíst, kdy dochází k největšímu přiblížení relativní mezery DPH Maďarska a mediánu relativní mezery DPH EU. Největší vzdálenost od sebe křivka



mezera Maďarska a křivka medián EU zaujímají na počátku sledovaného období, tedy v roce 2014. V následujících letech se k sobě křivky začínají natolik přibližovat, že v období 2017 a 2018 dochází k jejich protnutí, a již v roce 2018 se křivka mezery DPH Maďarska nachází pod evropským mediánem. V roce 2018 se křivka Maďarska nepatrně vzdálila od mediánu EU, a to o 0,9 p. b. Postupně v následujících letech se vzdálenost těchto křivek zvyšuje a v roce 2019 je rozdíl mezi nimi ve výši 1,2 p. b. V roce 2020, přestože svět zachvátila pandemie koronaviru, je stále křivka mezery DPH Maďarska pod mediánem EU, konkrétně se jedná o vzdálenost 1,8 p. b.

K určení vzájemné závislosti mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP bude použit výpočet korelačního koeficientu. Koeficient je vypočítán pomocí excelového nástroje Analýza dat a postup řešení je uveden v příloze K. Tab. č. 21 ukazuje výčet dat potřebných k výpočtu korelace a jeho samotnou výši. Jsou použita data pouze z období 2009-2018 a nejsou zde zahrnuty predikované roky 2019 a 2020, jelikož u nich není predikována mezera DPH v absolutním vyjádření. Mezera DPH je přepočítána z HUF na EUR pomocí kurzu z 9. 2. 2021, který činil 1 HUF = 0,0028 EUR.

**Tab. č. 21:** Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP včetně jeho samotné výši pro období 2009-2018 v Maďarsku

<b>Rok</b>	<b>HDP (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>
<b>2009</b>	94 382,6	2 424
<b>2010</b>	99 576,3	2 660
<b>2011</b>	102 020,6	2 550
<b>2012</b>	99 984	2 879
<b>2013</b>	102 034,3	2 930
<b>2014</b>	106 061,3	1909,53
<b>2015</b>	112 701	1746,38
<b>2016</b>	116 129,8	1515,40
<b>2017</b>	126 891	1584,29
<b>2018</b>	135 931	1059,68
<b>Korelační koeficient</b>	<b>0,881009906</b>	

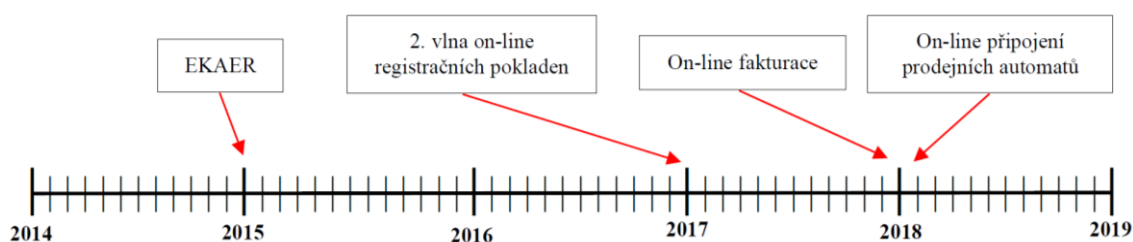
Zdroj: Eurostat (2021a), CASE (2020), CASE (2015), zpracováno autorkou (2020)

Korelační koeficient nabývá hodnot od -1 do +1 a čím více se přibližuje jedné nebo mínus jedné, tak je vzájemná závislost dvou veličin silnější. Korelační koeficient dle tab. č. 21

činí 0,881009906, jedná se tedy o hodnotu blížící se k plus jedné. Z tohoto tedy vyplývá, že mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP v Maďarsku v období 2014-2018 existuje velice velká míra závislosti, tedy výše HDP výrazně ovlivňuje výši mezery DPH.

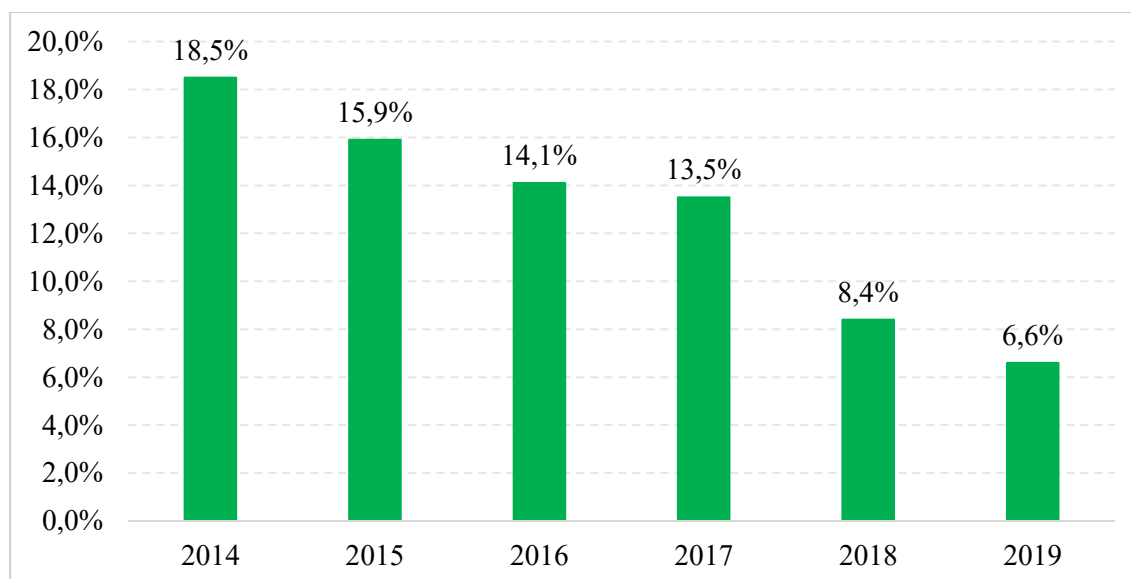
Maďarsko v průběhu sledovaného období 2014-2019 spustilo několik on-line prostředků, které hrají hlavní roli v boji proti daňovým podvodům. Avšak významná část opatření, jež ovlivnila vývoj mezery DPH byla přijata již před sledovaným obdobím. Všechny tyto opatření jsou uvedeny již v předcházející podkapitole a v následujícím obr. č. 8 je znázorněna časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v Maďarsku pouze v letech 2014-2019. Dále graf č. 17 ukazuje výši relativní mezery DPH v letech 2014-2019, v které se promítne zavedení jednotlivých opatření.

**Obr. č. 8:** Časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v Maďarsku v letech 2014-2019



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

**Graf č. 17:** Výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019 v Maďarsku



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

Před rokem 2014 bylo zavedeno hned několik významných opatření, která byla tak účinná, že v následujícím sledovaném období napomohla k soustavnému snižování mezery DPH. V roce 2006 byl zaveden režim reverse charge, a to pouze pro obchodování s odpadem a následně v letech 2007, 2008, 2011 a 2012 byl několik rozšířen o další zdanitelná plnění. Dále byla v roce 2013 spuštěna 1. vlna on-line registračních pokladen.

Z obr. č. 9 je zřejmé, že v roce 2014 nebylo přijato opatření, které by pomohlo v boji proti daňovým podvodům. První opatření ve sledovaném období bylo zavedeno až v roce 2015, kdy vstoupila v platnost nahlašovací povinnost spojená se silniční přepravou zboží a tím pádem byl spuštěn systém EKAER. Spuštění tohoto systému napomohlo snížit mezeru DPH z 18,5 % na 15,9 %, jak lze vidět z grafu č. 17.

V roce 2016 nebylo přijato žádné významné opatření, které by zabránilo vzniku daňových podvodů, přesto však se mezera nadále snižovala, konkrétně poklesla oproti roku 2015 z hodnoty 15,9 % na hodnotu 14,1 %.

V roce 2017 bylo přijato pouze jedno opatření, a to že byla spuštěna 2. vlna on-line registračních pokladen. Toto však také napomohlo ke snížení mezery DPH, jednalo se o pokles z 14,1 % na 13,5 %.

Za přelom ve vývoji mezery DPH Maďarska by se dal považovat rok 2018, jelikož oproti roku 2017 byl zaznamenán největší pokles mezery ve sledovaném období, který je také patrný z grafu č. 17. Jednalo se o pokles 5,1 p. b., tedy z 13,5 % na 8,4 %. V roce 2018 byla přijata dvě opatření, což je nejvíce za sledované období. Vstoupila v platnost povinnost poskytovat údaje o fakturách vystavených mezi tuzemskými daňovými poplatníky, které zahrnují DPH alespoň v hodnotě 100 000 HUF, tudíž byla spuštěna on-line fakturace. Dále od roku 2018 musí společnosti provozující prodejní automaty mít on-line připojení z důvodu přenosu informací Národní a celní správě. Obě opatření byla však přijata až v polovině roku, tudíž jejich vliv na snižování mezery DPH nemusí být tak velký a mohla spíše ovlivnit až predikovaný rok 2019.

V predikovaném roce 2019 nebylo zavedeno opatření, které by mělo vliv na vznik daňových podvodů. Avšak opět byl zaznamenán pokles mezery DPH, který by mohl být zapříčiněn zavedením opatření, která byla přijata již v polovině předcházejícího roku. Oproti roku 2018 klesla mezera DPH z 8,4 % na 6,6 %. V závěru lze říci, že přijatá opatření v průběhu sledovaného období 2014-2019 významně podpořila soustavné snižování mezery DPH.

#### 4.9 Komparace způsobů boje proti daňovým únikům na DPH v rámci vybraných zemí EU

V této podkapitole bude provedena komparace způsobů boje proti daňovým únikům na DPH v rámci ČR, SK, Polska a Maďarska. Jedná se o opatření, která se výrazněji promítla do snižování mezery DPH. Budou zde také porovnány výše mezer DPH vybraných zemí EU ve sledovaném období 2014-2020.

V tab. č. 22 jsou uvedeny velikosti relativní mezer DPH ČR, SK, Polska a Maďarska ve sledovaném období 2014-2020 včetně jejich průměru. Je zde také vypočítána změna mezery DPH v % oproti roku 2014.

**Tab. č. 22:** Výše relativní mezery DPH vybraných zemí EU v období 2014-2020

Rok	ČR	SK	Polsko	Maďarsko
2014	16,8 %	29,6 %	24,4 %	18,5 %
2015	17,6 %	26,7 %	24,7 %	15,9 %
2016	15,2 %	21,0 %	20,4 %	14,1 %
2017	11,9 %	19,6 %	14,3 %	13,5 %
2018	12,0 %	20,0 %	9,9 %	8,4 %
2019	10,8 %	16,6 %	9,7 %	6,6 %
2020	15,3 %	21,2 %	14,6 %	10,9 %
Průměr	14,2 %	22,1 %	16,9 %	12,6 %
Změna relativní mezery DPH oproti roku 2014	-1,5 p. b.	-8,4 p. b.	-9,8 p. b.	-7,6 p. b.

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2021)

Analýza vývoje mezery DPH v jednotlivých zemích byla již provedena v předcházejících podkapitolách. Nicméně tab. č. 22 ukazuje, že ČR a Maďarsko se pohybují v podobných hodnotách relativní mezery DPH, avšak Maďarsku se podařilo v letech 2018 a 2019 snížit mezeru pod 10 %, což ČR nedokázala. Nejnižší hodnoty by ČR měla dosahovat v roce 2019, a to ve výši 10,8 %. U SK a Polska lze také říci, že mají podobné hodnoty relativní mezery DPH, ale oproti ČR a Maďarsku se pohybují ve vyšších číslech. Polsko dokázalo v letech 2018 a 2019 snížit mezeru lehce pod 10 %, toto se však SK nepodařilo a v celém období má nejnižší hodnotu ve výši 16,6 %. Všechny čtyři země EU by měly vykazovat nejmenší mezeru DPH v predikovaném roce 2019, kdy nejmenší mezeru by z těchto států

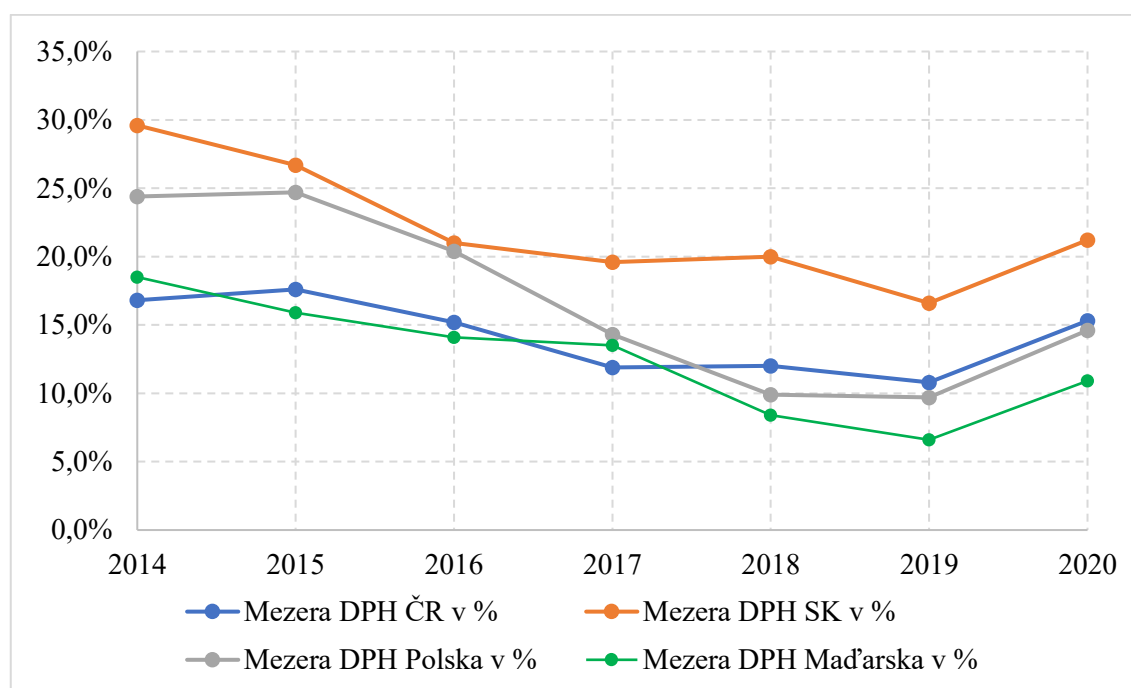
mělo zaznamenat Maďarsko, a to o velikosti 6,6 %. Naopak největší mezeru DPH vykazují vybrané země EU v roce 2015, vyjma SK, které největší mezeru má již v roce 2014 a je také státem, který má nejvyšší hodnotu této mezery, a to o velikosti 29,6 %. V koronavirem ovlivněném roce 2020 dochází u všech vybraných států EU k růstu mezery DPH v průměru o 15,5 %. Největší by měla být v SK ve výši 21,2 % a nejnižší v Maďarsku ve výši 10,9 %.

Průměrná hodnota relativní mezery DPH se v průběhu sledovaného období v daných vybraných zemích EU pohybovala nad 10 %, konkrétně v ČR se pohybovala kolem 14,2 %, v SK kolem 22,1 %, v Polsku kolem 16,9 % a v Maďarsku kolem 12,6 %.

Pokud budou porovnány roky 2014 a 2020, tak největší změnu zaznamenalo Polsko, kdy se mu podařilo snížit mezeru o 9,8 p. b. Druhou největší změnu vykazuje SK, kdy snížilo mezeru o 8,4 p. b. a třetí je Maďarsko s poklesem o 7,6 p. b. Nejmenší změnu zaznamenává ČR, která snížila mezeru o pouhých 1,5 p. b., což v porovnání s ostatními státy je velice malá změna.

Výše relativních mezer DPH v letech 2014-2020 ve vybraných zemích EU uvedené v tab. č. 21 jsou pro lepší představivost znázorněny v grafu č. 18, a to pomocí sloupcového grafu.

**Graf č. 18:** Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 ve vybraných zemích EU

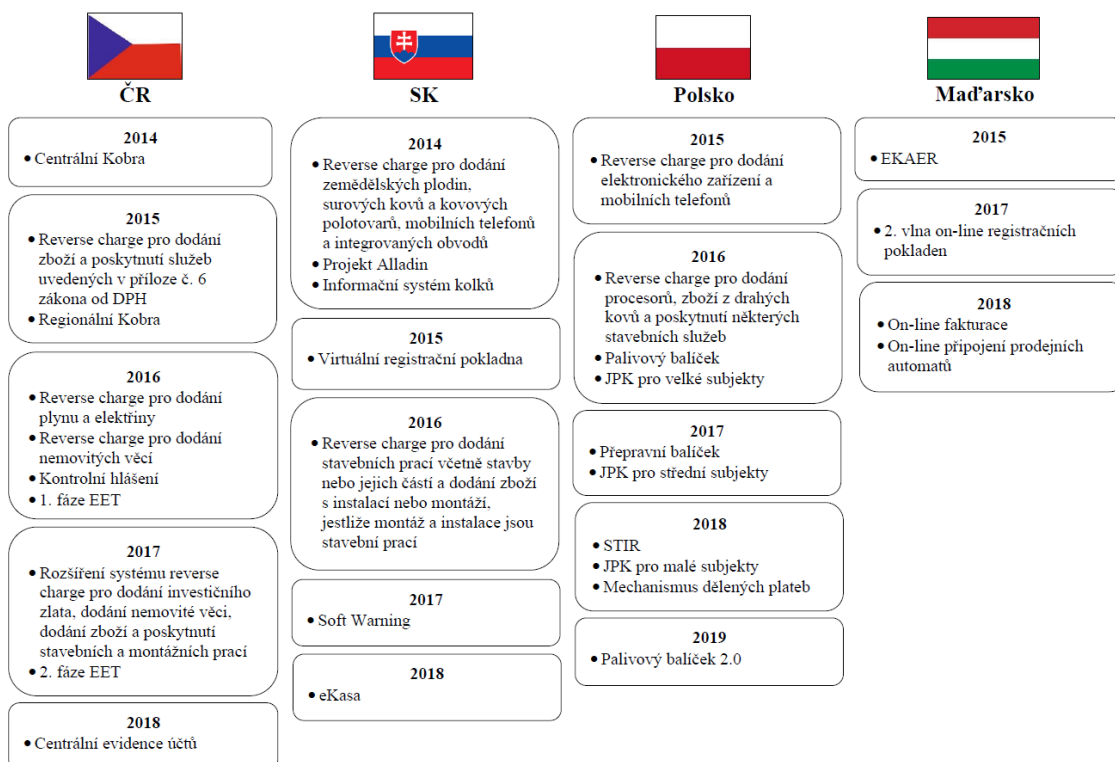


Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

Z grafu č. 18 je vidět zřetelné klesání relativní mezery DPH v průběhu sledovaného období 2014-2020, kdy nejmenší mezeru DPH lze zaznamenat v roce 2019, jak již bylo zmíněno výše. Ve všech sedmi letech vykazuje SK nejvyšší relativní mezeru DPH, jejíž křivka je znázorněna oranžovou barvou. Polsko se nikdy v průběhu období nedostala na takovou hodnotu mezery DPH, která by se vyznačovala tím, že by byla nejnižší z mezer DPH u vybraných zemí EU. Ovšem Maďarsko dosáhlo ve většině let nejnižší mezery DPH, nepodařilo se mu to pouze v letech 2014 a 2017. V těchto letech zaznamenala nejnižší relativní mezeru DPH ČR. SK po celé období vykazuje skokově vyšší mezeru oproti ostatním vybraným zemím EU, kdy v průměru se od nejnižší hodnoty mezery DPH v daném roce liší cca o 10 p. b. Graf č. 18 také potvrzuje to, že nejmenší průměrnou hodnotu relativní mezery DPH dosahuje Maďarsko, a naopak nejvyšší dosahuje SK.

V následujícím obr. č. 9 jsou shrnuty jednotlivé způsoby boje proti daňovým podvodům ve vybraných zemích EU, konkrétně v ČR, SK, Polsku a Maďarsku, dle data jejich přijetí ve sledovaném období 2014-2019.

**Obr. č. 9:** Způsoby boje proti daňovým podvodům ve vybraných zemích EU dle data jejich přijetí v období 2014-2019



Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

Pokud budou komparována jednotlivá opatření, která mají zabránit vzniku daňovým únikům v rámci vybraných zemí EU, tak dle obr. č. 9 lze říci, že Maďarsko přijalo nejméně opatření ve sledovaném období 2014-2019, naopak nejvíce jich přijalo Polsko a ČR. Přestože Maďarsko má nejméně přijatých opatření, tak ve většině let vykazuje nejmenší mezeru DPH z vybraných zemí EU, což může nasvědčovat tomu, že zavedená opatření jsou velice účinná. Především Maďarsko mělo již na začátku sledovaného období poměrně nízkou hodnotu mezery DPH. Naproti tomu Polsko v žádném roce nezaznamenalo nejmenší mezeru DPH z vybraných zemí EU, avšak vyznačuje se největší změnou oproti roku 2014, tudíž přijatá opatření byla také velice účinná, ale projevila se, až v delším časovém horizontu, což může být zapříčiněno i větší mezerou DPH na začátku sledovaného období. ČR se po celé období 2014-2019 pohybuje na nízkých hodnotách mezery DPH, avšak změnu oproti roku 2014 má velice nízkou, dokonce nejnižší z vybraných zemí EU. Nicméně přijatá opatření ČR lze považovat za účinná, jelikož zde nejsou zaznamenány velké výkyvy ve velikosti mezery DPH a dá se považovat za velice stabilní. U SK je velmi viditelná změna oproti 2014, tudíž lze říci, že přijatá opatření jsou také velice účinná, avšak stále se pohybuje ve vyšších hodnotách mezery DPH.

Při komparaci režimu reverse charge ve vybraných zemích EU bylo zjištěno, že nejméně zdanitelných plnění v tomto režimu zaznamenalo Polsko. Všechny státy zavedly režim reverse charge pro oblast stavebních prací. Maďarsko jako jediný stát nerozšiřovalo režim reverse charge ve sledovaném období na další zdanitelná plnění, což může být zapříčiněno tím, že většina rozšíření byla provedena již před rokem 2014, přesto by rozšiřovat seznam zdanitelných plnění mohlo, například o dodání mobilních telefonů, integrovaných obvodů, zlata, či plynu a elektřiny. Nejvíce rozšíření ve sledovaném období zaznamenala ČR. Naopak Polsko v roce 2019 tento režim úplně zrušilo a nahradilo ho mechanismem dělených plateb. Mechanismus dělených plateb napomohl Polsku snížit mezeru DPH, tudíž by toto opatření mohly zavést i ostatní vybrané země EU a tím mezeru ještě více snížit.

Všechny vybrané státy EU mají zavedenou nějakou formu evidence tržeb. ČR má EET, které zavádělo hned v několika fázích a některé ještě budou spuštěny, tudíž se dá očekávat, že i v dalších letech bude mezeru DPH klesat. SK spustilo eKasu a Maďarsko ve sledovaném období spustilo 2. vlnu on-line registrační pokladny. Pouze Polsko má jakýsi registr DPH neboli JPK, který se však zasílá jen jednou měsíčně. Proto by bylo vhodné, aby Polsko na tomto zapracovalo a zavedlo jiný registr či rozšířilo ten stávající

o častější zasílání důležitých dat daňové správě, a to minimálně jednou denně. Toto by napomohlo k ještě většímu snížení mezery DPH Polska.

Polsko i Maďarsko přijalo opatření, která souvisejí se silniční přepravou. Polsko zavedlo přepravní balíček, který se týká sledování přepravy paliva na jeho území. Maďarsko spustilo elektronický kontrolní systém pro silniční dopravu (EKAER), který souvisí se silniční přepravou zboží. ČR a SK by si z těchto zemí mělo vzít příklad a zavést opatření, které by se této oblasti také týkalo.

Na závěr lze říci, že všechny vybrané země EU dokázaly snížit mezeru DPH ve sledovaném období 2014-2019, tudíž jednotlivá opatření zavedená pro boj proti daňovým únikům jsou účinná. Sice ne každé opatření přijaté v jedné ze zemí by se dalo využít i v těch ostatních, přesto by si země měly ze sebe brát navzájem příklad a pokusit se jednotlivá opatření modifikovat, aby byla vhodná i pro ně.



## Závěr

Tato práce byla napsána s cílem zjistit rozdíly ve způsobech boje proti daňovým únikům na DPH ve vybraných zemích EU, konkrétně v České republice, Slovensku, Polsku a Maďarsku. Společně s hlavním cílem práce byl zpracován úvod do problematiky daňových podvodů na DPH. Byl také identifikován vývojový trend mezery DPH ve státech EU pro období 2014-2020. Byla zjištěna závislost mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP ve vybraných zemích EU. Nakonec byl autorkou práce zhodnocen vliv jednotlivých přijatých opatření v boji proti daňovým podvodům na DPH na snižování mezery DPH ve vybraných zemích EU.

Při komparování velikosti mezer DPH členských států EU v letech 2014-2018 včetně predikce na rok 2019 a 2020 bylo zjištěno, že v celém sledovaném období disponovalo největší relativní mezerou DPH Rumunsko, která se pohybovala okolo 35 %. V letech 2014, 2016, 2017 a 2018 vykazovalo nejmenší relativní mezeru DPH Švédsko, jež v roce 2018 se dokázalo dostat svou hodnotu mezery pod 1 %. V roce 2015 zaznamenalo nejmenší relativní mezeru DPH Lucembursko a v letech 2019 a 2020 by se toto mělo podařit Chorvatsku.

ČR v období 2014-2018 zavedla Centrální a Regionální Kobru, kontrolní hlášení, centrální evidenci účtů, rozšiřovala režim reverse charge o další zdanitelná plnění a spustila první dvě vlny EET. SK spustilo projekt Alladin, virtuální registrační pokladnu, informační systém kolků, službu Soft Warning, eKasu a několikrát rozšířilo režim reverse charge. Polsko přijalo palivový a přepravní balíček, JPK pro velké, střední a malé subjekty, systém STIR, rozšiřovalo režim reverse charge, který byl v roce 2019 zrušen a nahrazen mechanismem dělených plateb. Maďarsko spustilo druhou vlnu on-line registračních pokladen, on-line fakturace, on-line připojení prodejních automatů a systém EKAER.

Při výpočtu korelačního koeficientu bylo zjištěno, že všechny vybrané státy EU zaznamenaly závislost mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP. Přičemž největší závislost vykazuje Maďarsko, kdy korelační koeficient dosahuje hodnoty 0,881009906, což ukazuje na to, že velikost HDP velice výrazně ovlivňuje výši mezery DPH. Naopak velice malou závislost vykazuje Polsko, kdy koeficient je ve výši pouze 0,238563165.

Při zhodnocení vlivu jednotlivých přijatých opatření v boji proti daňovým podvodům na DPH na snižování mezery DPH ve vybraných zemích EU bylo odhaleno, že v ČR došlo k největšímu poklesu mezery DPH mezi roky 2016 a 2017, který byl zapříčiněn spuštěním 2. vlny EET a rozšířením režimu reverse charge o dodání investičního zlata, dodání nemovité věci, dodání zboží a poskytnutí stavebních a montážních prací. Na Slovensku byl zaznamenán největší pokles mezi roky 2015 a 2016, kdy byl rozšířen režim reverse charge o dodání stavebních prací včetně dodání stavby nebo její části a dodání zboží s instalací nebo montáží, jestliže montáž a instalace jsou stavební prací. V Polsku byl vykázan největší pokles mezery mezi roky 2016 a 2017, který je způsoben zavedením povinnosti vykazovat ve formátu JPK pro střední subjekty a spuštěním přepravního balíčku. Též napomohla přijatá opatření z předešlého roku, jež byla přijatá až v jeho druhé polovině, jedná se o povinnost vykazovat ve formátu JPK pro velké subjekty a spuštění palivového balíčku. V Maďarsku nejvíce poklesla mezera DPH mezi roky 2017 a 2018, a to z důvodu zavedení povinnosti poskytovat údaje o fakturách vystavených mezi tuzemskými daňovými poplatníky, které zahrnují DPH alespoň v hodnotě 100 000 HUF, tudíž byla spuštěna on-line fakturace a povinnosti pro společnosti provozující prodejní automaty mít on-line připojení z důvodu přenosu informací Národní a celní správě.

Jednotlivá opatření přijatá vybranými zeměmi EU mají svá pro a proti, některá napomohla snížit mezeru DPH a některá zase nikoliv. Nicméně jednotlivé státy by měly svými opatřeními obsáhnout všechny oblasti, kde by se mohlo vyskytnout místo pro vznik daňových podvodů.

# Seznam použitých zdrojů

## Monografické zdroje

Jurečka, V. (2017). *Makroekonomie*. (3. vyd.). Praha. Česko: Grada.

Kubátová, K. (2018). *Daňová teorie a politika*. (7. vyd.). Praha. Česko: Wolters Kluwer.

Marková, H. (2020). *Daňové zákony 2020: úplná znění k 1. 1. 2020*. Praha. Česko: Grada Publishing.

Sejkora, T. (2017). *Finančněprávní nástroje boje proti únikům na dani z přidané hodnoty v prostoru Evropské unie*. (1. vyd.). Praha. Česko: Leges.

Široký, J. (2008). *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. (2. vyd.). Praha. Česko: C.H. Beck.

Široký, J. (2018). *Daně v Evropské unii: daňové systémy všech 28 členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace včetně judikátů SDEU, společný konsolidovaný základ daně (CCCTB), akční plán BEPS, zdanění finančního sektoru*. (7. vyd.). Praha, Česko: Leges.

## Elektronické zdroje

Adózóna (2018). *Július 1-jétől minden automatát lát a NAV*. Dostupné 19. 1. 2021 z [https://adozona.hu/altalanos/Julius\\_1jetol\\_minden\\_automatlat\\_a\\_NAV\\_OW1OQV](https://adozona.hu/altalanos/Julius_1jetol_minden_automatlat_a_NAV_OW1OQV)

Adózóna (2019). *Az élelmiszer-automaták üzemeltetőinek teendőire figyelmeztet a NAV*. Dostupné 19. 1. 2021 z [https://adozona.hu/adozas\\_rendje/Az\\_elelmiszerautomatak\\_uzemeltetoinек\\_teend\\_DYVI6M](https://adozona.hu/adozas_rendje/Az_elelmiszerautomatak_uzemeltetoinек_teend_DYVI6M)

Americkysen.sk (2020). *Info k virtuálnej registračnej pokladnici*. Dostupné 4. 1. 2021 z <https://www.americkysen.sk/info-k-virtualnej-registracnej-pokladnici/>

Bardócz, I. (2014). *Az online pénztárgépek egy éve*. Dostupné 19. 1. 2021 z <https://ado.hu/ado/az-online-penztargetpek-egy-eve/>

Běhounek, P. (2020). *Směrnice EU o DPH*. Dostupné 10. 2. 2021 z <https://www.behounek.eu/l/smernice-eu-o-dph/>

Billingo (2020a). *Fordított ÁFA szabályai: így működik a fordított adózás*. Dostupné 18. 1. 2021 z <https://www.billingo.hu/blog/olvas/forditott-afa>

Billingo (2020b). *NAV online adatszolgáltatás: 2020. július 1-jétől a fordított adózású ügyletekre is vonatkozik*. Dostupné 19. 1. 2021 z <https://www.billingo.hu/blog/olvas/nav-online-adatszolgáltatás-2020-julius-1-jetol-aforditott-adozasu-ugyletekre-is-vonatkozik>

Borowska, A. (2020) *Jednolity Plik Kontrolny - wszystko co warto wiedzieć!* Dostupné 12. 1. 2021 z <https://poradnikprzedsiebiorcy.pl/-jednolity-plik-kontrolny>

CASE (2015). *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States* Dostupné 20. 12. 2020 z [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat\\_gap2013.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf)

- CASE (2016). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*. Dostupné 28. 10. 2020 z [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2016-09\\_vat-gap-report\\_final.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf)
- CASE (2017). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. Dostupné 28. 10. 2020 z [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf)
- CASE (2018). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report*. Dostupné 28. 10. 2020 z [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2018\\_vat\\_gap\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf)
- CASE (2019). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report*. Dostupné 28. 10. 2020 z [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf)
- CASE (2020). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report*. Dostupné 28. 10. 2020 z [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf)
- Csendes, A. (2018). *Mit kell tudni az online számla adatszolgáltatásról?* Dostupné 19. 1. 2021 z <https://www.kompkonzult.hu/adovilag/mit-kell-tudni-az-online-szamla-adatszolgáltatatasrol>
- Czech Trade (2011). *BusinessInfo. Oficiální portál pro podnikání a export*. Dostupné 30. 11. 2020 z <https://www.businessinfo.cz/navody/prenesení-dan-povinnost-dph-stavebnictví/>
- ČNB (2020). *Centrální evidence tržeb*. Dostupné 25. 11. 2020 z <https://www.cnb.cz/cs/statistika/centralni-evidence-uctu/>
- DCI POWER (2015). *Ekaer co to je a jak na to?* Dostupné 19. 1. 2021 z <https://www.dcipower.cz/ekaer-co-to-je/>
- Děrgel, M. (2012). *portál.POHODA.cz*. Dostupné 13. 10. 2020 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/podminky-naroku-na-odpocet-dph/>
- Děrgel, M. (2019). *portál.POHODA.cz*. Dostupné 30. 11. 2020 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/plosny-reverse-charge-bude-platit-od-leta-2020/>
- EKAER.HU (2020). *CZ-INFORMATION*. Dostupné 19. 1. 2021 z <https://ekaer.hu/information/cz/>
- European Commission (2017). *VAT Gap: Frequently asked questions*. Dostupné 19. 10. 2020 z [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_17\\_3442](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_17_3442)
- European Commission (2020a). *VAT Gap*. Dostupné 19. 10. 2020 z [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en)
- European Commission (2020b). *VAT Gap: Frequently asked questions*. Dostupné 12. 11. 2020 z [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda\\_20\\_1580](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_20_1580)

- Eurostat (2021a). *GDP and main components*. Dostupné 2. 3. 2021 z [https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/nama\\_10\\_gdp/default/table?lang=en](https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/nama_10_gdp/default/table?lang=en)
- EU-TAX Consulting (2013). *Fordított adózás alá tartozó munka*. Dostupné 18. 1. 2021 z <https://www.eutax.hu/forditott-adozas-ala-tartozo-munka-avallalkozasba-adasa/>
- Evropská komise (2016). *SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU o akčním plánu v oblasti DPH*. Dostupné 19. 10. 2020 z [://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_148\\_cs.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_cs.pdf)
- Finančná správa (2012). *Tlačová správa Finančného riaditeľstva SR k prípadom realizovaných tímom „Daňovej kobry“*. Dostupné 7. 1. 2021 z [https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/\\_tlacova-sprava-danKOBRA](https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_tlacova-sprava-danKOBRA)
- Finančná správa (2014a). *Daňová kobra - prípad "Kameň"*. Dostupné 7. 1. 2021 z [https://www.financnasprava.sk/sk/archiv-noviniiek/detail-novinky/\\_pripad-kament-s/bc](https://www.financnasprava.sk/sk/archiv-noviniiek/detail-novinky/_pripad-kament-s/bc)
- Finančná správa (2014b). *Daňová kobra - prípad "Synovec"*. Dostupné 7. 1. 2021 z [https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/\\_danova-kobra-synovec-na](https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_danova-kobra-synovec-na)
- Finančná správa (2018). *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2018*. Dostupné 6. 1. 2021 z [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Vyro\\_cne\\_spravy/FS/2019.04.17\\_VS\\_2018.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Vyro_cne_spravy/FS/2019.04.17_VS_2018.pdf)
- Finančná správa (2019a). *Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2019*. Dostupné 6. 1. 2021 z [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Zverejnovanie\\_dok/Vyro\\_cne\\_spravy/FS/2020.05.18\\_VS\\_2019.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Vyro_cne_spravy/FS/2020.05.18_VS_2019.pdf)
- Finančná správa (2019b). *Projekt eKasa pred štartom.* Dostupné 6. 1. 2021 z [https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/\\_ekasa-start-ts](https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniiek/detail-novinky/_ekasa-start-ts)
- Finančná správa (2020). *Informačný systém kontrolných známok*. Dostupné 4. 1. 2021 z <https://www.financnasprava.sk/sk/podnikatelia/dane/spotrebne-dane/iskz>
- Finanční správa (2015). *Kontrolní hlášení DPH. Základní informace*. Dostupné 1. 12. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/zakladni-informace>
- Finanční správa (2016a). *Karusel (karuselový podvod)*. Dostupné 20. 10. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
- Finanční správa (2016b). *Daňová kobra. Tisková konference*. Dostupné 24. 11. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-pro-media/2016-02-02-Tiskova-konference-KOBRA.pdf>

- Finanční správa (2018). *Daňová kobra oslavila čtvrté narozeniny*. Dostupné 24. 11. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/tz-2018/Danova-Kobra-oslavila-ctvrte-narozneniny-9256>
- Finanční správa (2020a). *etržby*. Dostupné 25. 11. 2020 z <https://www.etrzby.cz/cs/proc-e-trzby>
- Finanční správa (2020b). *etržby*. Dostupné 25. 11. 2020 z <https://www.etrzby.cz/cs/kdo-co-a-kdy>
- GŘ (2013). *Informace GŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 1. 2013*. Dostupné 1. 12. 2020 z <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Ruceni.pdf>
- Gonkowska, A. (2018). *Podsumowanie zmian w podatkach 2019: pakiet paliwowý 2.0*. Dostupné 12. 1. 2021 z <https://www.e-petrol.pl/sekcja-prawna-podatki/101620/podsumowanie-zmian-w-podatkach-2019-pakiet-paliwowý-20>
- Horáček, F. (2017). *iDNES.cz/ZPRAVODAJSTVÍ*. Dostupné 22. 10. 2020 z [https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/vypatrat-karuselove-podvody-muze-trvat-roky.A170124\\_110644\\_ekonomika\\_fih](https://www.idnes.cz/ekonomika/domaci/vypatrat-karuselove-podvody-muze-trvat-roky.A170124_110644_ekonomika_fih)
- Inštitút finančnej politiky (2012). *Odhad straty príjmov z dane z pridanej hodnoty*. Dostupné 11. 2. 2021 z <https://www.mfsr.sk/sk/financie/institut-financnej-politiky/publikacie-ifp/ekonomicke-analyzy/25-odhad-straty-prijmov-dane-z-pridanej-hodnoty-marec-2012.html>
- Komise Evropských společenství (2007). *SDĚLENÍ KOMISE RADĚ A EVROPSKÉMU PARLAMENTU o jiných než základních sazbách DPH*. Dostupné 14. 10. 2020 z <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2007/CS/1-2007-380-CS-F1-1.Pdf>
- Konečná, J. (2020). *Jakpodnikat*. Dostupné 1. 12. 2020 z <https://www.jakpodnikat.cz/kontrolni-hlaseni-dph.php>
- Konečná, J. (2020). *Jakpodnikat*. Dostupné 30. 11. 2020 z <https://www.jakpodnikat.cz/prenesena-danova-povinnost.php>
- Králová, K. (2013). *portál.POHODA.cz*. Dostupné 1. 12. 2020 z <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-nespolehliveho-platce/>
- Kulková, R. (2020). *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály*. Dostupné 1. 12. 2020 <https://www.du.cz/33/ruceni-za-dph-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ErOHXqjyP4IQaEpgGCfo3bmkukZUzLWmsA/>
- Kurzycz (2020). *HDP 2020, vývoj HDP v ČR*. Dostupné 7. 12. 2020 z <https://www.kurzy.cz/makroekonomika/hdp/>
- Legalis administracja. (2020). *Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych – tzw. ustawa STIR*. Dostupné 12. 1. 2021 z <https://gov.legalis.pl/przeciwdzialanie-wykorzystywaniu-sektora-finansowego-do-wyludzen-skarbowych-tzw-ustawa-stir/>
- Majerová, I. (2016). *The Impact of Some Variables on the VAT Gap in the Member States of the European Union Company*. Dostupné 11. 2. 2021 z <http://economic-research.pl/Journals/index.php/oc/article/view/71/36>
- Napi.hu (2020). *Látványos eredménnyt hozott az online pénztárgépek bevezetése*. Dostupné 19. 1. 2021

z

[https://www.napi.hu/magyar\\_gazdasag/latvanyos\\_eredmenyt\\_hozott\\_az\\_online\\_penztar\\_gepek\\_bevezetese.707833.html](https://www.napi.hu/magyar_gazdasag/latvanyos_eredmenyt_hozott_az_online_penztar_gepek_bevezetese.707833.html)

NAV (2012). *Az ingatlan értékesítésére illetve bérbeadására vonatkozóan áfakötelessé tételt választó adóalanyok ezen státuszának az interneten történő adóhatósági közzététele.* Dostupné 18. 1. 2021 z [https://www.nav.gov.hu/nav/ado/afa/afa\\_ingatlan\\_120524.html?query=ingatlan](https://www.nav.gov.hu/nav/ado/afa/afa_ingatlan_120524.html?query=ingatlan)

Nogacki, R. (2019). *STIR – kto jest narazony?* Dostupné 12. 1. 2021 z [https://www.podatki.biz/artykuly/stir-kto-jest-narazony\\_49\\_41054.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/stir-kto-jest-narazony_49_41054.htm)

Parlament-EU (2013). *Az online pénztárgépek bevezetése Magyarországon.* Dostupné 19. 1. 2021 z <https://www.parlament-eu2011.hu/az-online-penztargepek-bevezetese-magyarorszagon/>

Pesti könyvelő (2018). *Online számla-adatszolgáltatás 2018. július 1-től.* Dostupné 19. 1. 2021 z <https://pestikonyvelo.hu/online-szamla-adatszolgáltatatas-2018-julius-1-tol>

Polski Instytut Ekonomiczny (2018). *Zmniejszenie luki VAT w Polsce w latach 2016-2017.* Dostupné 12. 1. 2021 z <https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2019/01/Raport-LUKA-VAT.pdf>

Pongratz, N. (2020). *Vending machine operators seek fee reduction.* Dostupné 19. 1. 2021 z <https://bbj.hu/budapest/travel/tourism/vending-machine-operators-seek-fee-reduction>

Rabatinová, M. (2015). *Tuzemský prenos daňovej povinnosti.* Dostupné 18. 1. 2021 z <https://www.dph.sk/33/tuzemsky-prenos-danovej-povinnosti-tzv-tuzemske-sektorove-samozdanenie-uniqueiduchxZASYZNakR305SNRs3PDVSMqzI1hPayX0xicUK50/>

Szarowska, I. (2009). *Status of harmonization of VAT in the European Union.* Dostupné 10. 2. 2021 z [https://mpr.ub.uni-muenchen.de/19935/1/stav\\_harmonizace\\_dph\\_v\\_eu.pdf](https://mpr.ub.uni-muenchen.de/19935/1/stav_harmonizace_dph_v_eu.pdf)

Senesi, N. (2019). *Podnikajte.sk.* Dostupné 6. 1. 2021 z <https://www.podnikajte.sk/ekasa/ekasa-virtualna-online-registracna-pokladnica>

S-EPI (2009). *Osoba povinná platiť DPH, prenos daňovej povinnosti.* Dostupné 4. 1. 2021 z <https://www.epi.sk/odborny-clanok/Osoba-povinna-platit-DPH-prenos-danovej-povinnosti.htm>

Sike, O. (2011). *Az áfatörvény 2011. január 1-jétől hatályos változásai.* Dostupné 18. 1. 2021 z <https://www.kompkonzult.hu/adovilag/az-afatorveny-2011-januar-1-jetol-hatalyos-valtozasai>.

STRATEGIE I BIZNES (2014). *Mechanizm odwrotnego obciążenia.* Dostupné 12. 1. 2021 z <http://strategieibiznes.pl/artykuly/finanse/mechanizm-odwrotnego-obciazenia/>

Trademagazin (2017). *Vending machines to have online connection with NAV's IT system.* Dostupné 19. 1. 2021 z <https://trademagazin.hu/en/nincs-mar-akadalya-az-aruautomatak-nav-os-bekotesenek/>

Vaše Evropa (2020). *DPH – pravidla a sazby.* Dostupné 28. 10. 2020 z [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_cs.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_cs.htm)

Vero Office (2019). *Koniec odwrotnego obciążenia zmiany 2019-2020*. Dostupné 12. 1. 2021 z <https://verooffice.pl/koniec-odwrotnego-obciazenia-zmiany-2019-2020/>

### **Kvalifikační práce**

Sestani, Š. (2019). *Podvody na dani z přidané hodnoty* (Diplomová práce). Vysoká škola regionálního rozvoje a Bankovní institut – AMBIS, Katedra ekonomie a managementu, Česká republika.

### **Legislativa**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty

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



## Seznam grafů

<b>Graf č. 1:</b> Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2014 .....	27
<b>Graf č. 2:</b> Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2015 .....	28
<b>Graf č. 3:</b> Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2016 .....	29
<b>Graf č. 4:</b> Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2017 .....	30
<b>Graf č. 5:</b> Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2018 .....	31
<b>Graf č. 6:</b> Predikce výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2019 .....	33
<b>Graf č. 7:</b> Výše relativní mezery DPH členských států EU v roce 2020 .....	35
<b>Graf č. 8:</b> Vývoj relativních mezer DPH Rumunska a Řecka v období 2014-2020 .....	36
<b>Graf č. 9:</b> Vývoj relativních mezer DPH Švédska, Lucemburska, Finska, Estonska, Slovinska, Nizozemska, Kypru, Chorvatska, Španělska a Francie v období 2014-2020 .....	37
<b>Graf č. 10:</b> Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 v ČR.....	50
<b>Graf č. 11:</b> Výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019 v ČR.....	52
<b>Graf č. 12:</b> Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 v SK.....	60
<b>Graf č. 13:</b> Výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019 v SK.....	62
<b>Graf č. 14:</b> Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 v Polsku .....	70
<b>Graf č. 15:</b> Výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019 v Polsku .....	72
<b>Graf č. 16:</b> Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 v Maďarsku.....	80
<b>Graf č. 17:</b> Výše relativní mezery DPH v letech 2014-2019 v Maďarsku .....	82
<b>Graf č. 18:</b> Vývoj relativní mezery DPH v letech 2014-2020 ve vybraných zemích EU .....	85

## Seznam obrázků

<b>Obr. č. 1:</b> Schéma principu fungování karuselového podvodu .....	23
<b>Obr. č. 2:</b> Schéma principu fungování řetězového podvodu včetně ukázkového příkladu .....	24
<b>Obr. č. 3:</b> Časová přímka zdanitelných plnění v režimu přenesené daňové povinnosti.	45
<b>Obr. č. 4:</b> Časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v ČR v letech 2014-2019.....	52
<b>Obr. č. 5:</b> Časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v SK v letech 2014-2019.....	62
<b>Obr. č. 6:</b> Mechanismus dělených plateb .....	65
<b>Obr. č. 7:</b> Časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v Polsku v letech 2014-2019 .....	72
<b>Obr. č. 8:</b> Časová přímka vzniku způsobů boje proti daňovým podvodům v Maďarsku v letech 2014-2019 .....	82
<b>Obr. č. 9:</b> Způsoby boje proti daňovým podvodům ve vybraných zemích EU dle data jejich přijetí v období 2014-2019 .....	86

## Seznam tabulek

<b>Tab. č. 1:</b> Místa zdanitelného plnění .....	17
<b>Tab. č. 2:</b> Rozdíl relativních mezer DPH mezi Rumunskem a Řeckem .....	36
<b>Tab. č. 3:</b> Výše relativních mezer DPH u vybraných států EU.....	38
<b>Tab. č. 4a:</b> Porovnání výše relativní mezery DPH mezi roky 2019 a 2020.....	40
<b>Tab. č. 4b:</b> Porovnání výše relativní mezery DPH mezi roky 2019 a 2020.....	40
<b>Tab. č. 4c:</b> Porovnání výše relativní mezery DPH mezi roky 2019 a 2020 .....	40
<b>Tab. č. 5:</b> Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v EU .....	41
<b>Tab. č. 6:</b> Vývoj HDP v letech 2014-2020 v ČR .....	48
<b>Tab. č. 7:</b> Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v ČR (v mil. Kč) .....	49
<b>Tab. č. 8:</b> Výše jednotlivých částí VTTL v ČR (v mil. Kč).....	49
<b>Tab. č. 9:</b> Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP včetně jeho samotné výši pro období 2014-2018 v ČR.....	51
<b>Tab. č. 10:</b> Vývoj HDP v letech 2014-2020 v SK.....	58
<b>Tab. č. 11:</b> Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v SK (v mil. EUR) .....	59
<b>Tab. č. 12:</b> Výše jednotlivých částí VTTL v SK (v mil. EUR).....	59
<b>Tab. č. 13:</b> Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP včetně jeho samotné výši pro období 2014-2018 v SK .....	61
<b>Tab. č. 14:</b> Vývoj HDP v letech 2014-2020 v Polsku.....	68
<b>Tab. č. 15:</b> Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v Polsku (v mil. PLN) .....	69
<b>Tab. č. 16:</b> Výše jednotlivých částí VTTL v Polsku (v mil. PLN) .....	69
<b>Tab. č. 17:</b> Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP včetně jeho samotné výši pro období 2014-2018 v Polsku ....	71

<b>Tab. č. 18:</b> Vývoj HDP v letech 2014-2020 v Maďarsku.....	78
<b>Tab. č. 19:</b> Výše VTTL, skutečně vybrané DPH, mezera DPH a medián relativní mezery DPH v Maďarsku (v mil. HUF) .....	79
<b>Tab. č. 20:</b> Výše jednotlivých částí VTTL v Maďarsku (v mil. HUF).....	79
<b>Tab. č. 21:</b> Data potřebná k výpočtu korelačního koeficientu mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP včetně jeho samotné výši pro období 2014-2018 v Maďarsku ... .....	81
<b>Tab. č. 22:</b> Výše relativní mezery DPH vybraných zemí EU v období 2014-2020 .....	84

## Seznam použitých zkratk

%	procento
AFE	daňová kontrolní jednotka, automatická monitorovací jednotka
AUT	Rakousko
BEL	Belgie
BGR	Bulharsko
cca	cirka
CYP	Kypr
CZE	Česká republika
č.	číslo
čl.	článek
ČR	Česká republika
DEU	Německo
DNK	Dánsko
DPH	daň z přidané hodnoty
EET	elektronická evidence tržeb
EHS	Evropské hospodářské společenství
EKAER	elektronický kontrolní systém pro silniční přepravu zboží
ES	Evropské společenství
ESP	Španělsko
EST	Estonsko
EU	Evropská unie
EUR	euro
FIN	Finsko

FRA	Francie
GBR	Velká Británie
GFCF	daňová povinnost při tvorbě hrubého fixního kapitálu
GRC	Řecko
HDP	hrubý domácí produkt
HRK	chorvatská kuna
HRV	Chorvatsko
HUF	maďarská forint
HUN	Maďarsko
IRL	Irsko
ITA	Itálie
JKP	Standardní soubor auditů
Kč	česká koruna
LTU	Litva
LUF	lucemburský frank
LUX	Lucembursko
LVA	Lotyšsko
mil.	milion
mld.	miliarda
MLT	Malta
NLD	Nizozemsko
obr.	obrázek
odst.	odstavec
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
p. b.	procentní bod

PLN	polský zlotý
POL	Polsko
PRT	Portugalsko
RON	rumunský leu
ROU	Rumunsko
Sb.	sbírka
SEK	švédská koruna
SK	Slovensko
Směrnice Rady 2006/112/ES	Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH
STIR	Teleinformační systém Clearing House
SVK	Slovensko
SVN	Slovinsko
SWE	Švédsko
tab.	tabulka
tis.	tisíc
tzv.	tak zvané
VPR	Virtuální registrační pokladna
VTTL	VAT Total Tax Liability, celková daňová povinnost k DPH
zákon o DPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

## Seznam příloh

**Příloha A:** Výše sazeb DPH v členských státech EU k 14. 9. 2020

**Příloha B:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2014 (v mil.)

**Příloha C:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2015 (v mil.)

**Příloha D:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2016 (v mil.)

**Příloha E:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2017 (v mil.)

**Příloha F:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2018 (v mil.)

**Příloha G:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2019 (v mil.)

**Příloha H:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2020 (v mil.)

**Příloha CH:** Postup řešení korelačního koeficientu mezi výši mezery DPH a ukazatelem HDP v ČR

**Příloha I:** Postup řešení korelačního koeficientu mezi výši mezery DPH a ukazatelem HDP v SK

**Příloha J:** Postup řešení korelačního koeficientu mezi výši mezery DPH a ukazatelem HDP v Polsku

**Příloha K:** Postup řešení korelačního koeficientu mezi výši mezery DPH a ukazatelem HDP v Maďarsku



**Příloha A: Výše sazeb DPH v členských státech EU k 14. 9. 2020**

<b>Stát EU</b>	<b>Základní sazba</b>	<b>Snížená sazba</b>	<b>Supersnížená sazba</b>	<b>Tzv. parkovací sazba</b>
Rakousko	20 %	10 % / 13 %	-	13 %
Belgie	21 %	6 % / 12 %	-	12 %
Bulharsko	20 %	9 %	-	-
Kypr	19 %	5 % / 9 %	-	-
Česká republika	21 %	10 % / 15 %	-	-
Německo	16 %	5 %	-	-
Dánsko	25 %	-	-	-
Estonsko	20 %	9 %	-	-
Řecko	24 %	6 % / 13 %	-	-
Španělsko	21 %	10 %	4 %	-
Finsko	24 %	10 % / 14 %	-	-
Francie	20 %	5,5 % / 10 %	2,1 %	-
Chorvatsko	25 %	5 % / 13 %	-	-
Maďarsko	27 %	5 % / 18 %	-	-
Irsko	23 %	9 % / 13,5 %	4,8 %	13,5 %
Itálie	22 %	5 % / 10 %	4 %	-
Litva	21 %	5 % / 9 %	-	-
Lucembursko	17 %	8 %	3 %	14 %
Lotyšsko	21 %	12 % / 5 %	-	-
Malta	18 %	5 % / 7 %	-	-
Nizozemsko	21 %	9 %	-	-
Polsko	23 %	5 % / 8 %	-	-
Portugalsko	23 %	6 % / 13 %	-	13 %
Rumunsko	19 %	5 % / 9 %	-	-
Švédsko	25 %	6 % / 12 %	-	-
Slovinsko	22 %	9,5 %	-	-
Slovensko	20 %	10 %	-	-
Velká Británie	20 %	5 %	-	-

Zdroj: Vaše Evropa (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Příloha B:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2014 (v mil.)

Stát EU	Kód státu	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Procentní podíl mezery DPH na VTTL
Belgie	BEL	27 518	30 272	2 755	9,1 %
Bulharsko	BGR	7 451	9 576	2 124	22,2 %
Česká republika	CZE	319 485	384 062	64 577	16,8 %
Dánsko	DNK	185 994	208 401	22 407	10,8 %
Německo	DEU	203 081	229 881	26 800	11,7 %
Estonsko	EST	1 711	1 911	200	10,4 %
Irsko	IRL	11 528	12 406	878	7,1 %
Řecko	GRC	12 676	17 287	4 611	26,7 %
Španělsko	ESP	62 825	69 824	6 999	10,0 %
Francie	FRA	148 454	165 520	17 066	10,3 %
Chorvatsko	HRV	41 647	45 718	4 071	8,9 %
Itálie	ITA	96 567	137 817	41 250	29,9 %
Kypr	CYP	-	-	-	-
Lotyšsko	LVA	1 787	2 248	460	20,5 %
Litva	LTU	2 764	3 879	1 115	28,7 %
Lucembursko	LUX	3 749	3 888	139	3,6 %
Maďarsko	HUN	3 011 162	3 695 038	683 876	18,5 %
Malta	MLT	642	935	293	31,3 %
Nizozemsko	NLD	42 951	47 199	4 248	9,0 %
Rakousko	AUT	25 386	27 955	2 569	9,2 %
Polsko	POL	122 671	162 348	39 678	24,4 %
Portugalsko	PRT	14 682	17 020	2 338	13,7 %
Rumunsko	ROU	51 086	85 971	34 885	40,6 %
Slovinsko	SVN	3 155	3 490	335	9,6 %
Slovensko	SVK	5 021	7 133	2 112	29,6 %
Finsko	FIN	18 948	20 181	1 233	6,1 %
Švédsko	SWE	353 439	365 287	11 848	3,2 %
Velká Británie	GBR	127 647	143 308	15 661	10,9 %
<b>Celkem (EUR)</b>		971 566	1 122 681	162 115	

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Příloha C: Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2015 (v mil.)**

Stát EU	Kód státu	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Procentní podíl mezery DPH na VTTL
Belgie	BEL	27 594	31 416	3 822	12,2 %
Bulharsko	BGR	7940	9 867	1 927	19,5 %
Česká republika	CZE	337 774	409 703	71 929	17,6 %
Dánsko	DNK	191 479	213 396	21 917	10,3 %
Německo	DEU	211 616	232 507	20 891	9,0 %
Estonsko	EST	1 873	1 986	113	5,7 %
Irsko	IRL	11 831	13 543	1 712	12,6 %
Řecko	GRC	12 885	18 545	5 660	30,5 %
Španělsko	ESP	67 913	72 283	4 370	6,0 %
Francie	FRA	151 680	167 521	15 841	9,5 %
Chorvatsko	HRV	43 387	48 187	4 800	10,0 %
Itálie	ITA	100 345	139 703	39 358	28,2 %
Kypr	CYP	1 517	1 681	165	9,8 %
Lotyšsko	LVA	1 876	2 348	472	20,1 %
Litva	LTU	2 889	3 876	987	25,5 %
Lucembursko	LUX	3 420	3 510	90	2,6 %
Maďarsko	HUN	3 309 540	3 934 985	625 445	15,9 %
Malta	MLT	673	861	188	21,8 %
Nizozemsko	NLD	44 746	49 756	5 010	10,1 %
Rakousko	AUT	26 247	28 736	2 489	8,7 %
Polsko	POL	125 836	167 037	41 201	24,7 %
Portugalsko	PRT	15 368	17 598	2 230	12,7 %
Rumunsko	ROU	57 520	88 269	30 750	34,8 %
Slovinsko	SVN	3 220	3 491	271	7,8 %
Slovensko	SVK	5 423	7 398	1 975	26,7 %
Finsko	FIN	18 974	20 069	1 095	5,5 %
Švédsko	SWE	378 830	390 123	11 293	2,9 %
Velká Británie	GBR	132 948	147 570	14 622	9,9 %
<b>Celkem (EUR)</b>		1 033 741	1 187 640	153 899	

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Příloha D:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2016 (v mil.)

Stát EU	Kód státu	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Procentní podíl mezery DPH na VTTL
Belgie	BEL	28 750	32 263	3 513	10,9 %
Bulharsko	BGR	8 639	9 852	1 213	12,3 %
Česká republika	CZE	354 181	417 820	63 639	15,2 %
Dánsko	DNK	199 306	218 207	18 901	8,7 %
Německo	DEU	218 779	239 911	21 132	8,8 %
Estonsko	EST	1 975	2 090	115	5,5 %
Irsko	IRL	12 603	14 027	1 425	10,2 %
Řecko	GRC	14 333	20 591	6 258	30,4 %
Španělsko	ESP	70 214	74 791	4 577	6,1 %
Francie	FRA	154 490	168 611	14 121	8,4 %
Chorvatsko	HRV	45 143	48 511	3 368	6,9 %
Itálie	ITA	102 086	140 400	38 314	27,3 %
Kypr	CYP	1 664	1 761	97	5,5 %
Lotyšsko	LVA	2 032	2 329	297	12,8 %
Litva	LTU	3 028	4 015	988	24,6 %
Lucembursko	LUX	3 422	3 736	314	8,4 %
Maďarsko	HUN	3 299 838	3 842 561	542 723	14,1 %
Malta	MLT	712	925	213	23,0 %
Nizozemsko	NLD	47 849	50 500	2 651	5,3 %
Rakousko	AUT	27 301	29 768	2 466	8,3 %
Polsko	POL	134 554	168 993	34 439	20,4 %
Portugalsko	PRT	15 767	17 890	2 123	11,9 %
Rumunsko	ROU	49 253	78 520	29 267	37,3 %
Slovinsko	SVN	3 319	3 504	186	5,3 %
Slovensko	SVK	5 424	6 866	1 443	21,0 %
Finsko	FIN	19 694	20 679	985	4,8 %
Švédsko	SWE	404 987	411 285	6 298	1,5 %
Velká Británie	GBR	137 531	153 759	16 228	10,6 %
<b>Celkem (EUR)</b>		1 046 721	1 190 518	143 798	

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Příloha E:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2017 (v mil.)

Stát EU	Kód státu	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Procentní podíl mezery DPH na VTTL
Belgie	BEL	29 763	33 619	3 856	11,5 %
Bulharsko	BGR	9 121	10 391	1 270	12,2 %
Česká republika	CZE	387 074	439 493	52 419	11,9 %
Dánsko	DNK	208 025	226 691	18 666	8,2 %
Německo	DEU	226 582	248 382	21 800	8,8 %
Estonsko	EST	2 149	2 286	137	6,0 %
Irsko	IRL	13 060	14 652	1 592	10,9 %
Řecko	GRC	14 642	21 898	7 256	33,1 %
Španělsko	ESP	73 970	79 003	5 033	6,4 %
Francie	FRA	162 011	173 840	11 829	6,8 %
Chorvatsko	HRV	48 251	51 073	2 822	5,5 %
Itálie	ITA	107 576	142 939	35 363	24,7 %
Kypr	CYP	1 765	1 859	93	5,0 %
Lotyšsko	LVA	2 164	2 512	348	13,9 %
Litva	LTU	3 310	4 422	1 111	25,1 %
Lucembursko	LUX	3 433	3 525	92	2,6 %
Maďarsko	HUN	3 626 566	4 193 962	567 396	13,5 %
Malta	MLT	810	984	174	17,7 %
Nizozemsko	NLD	49 833	52 329	2 496	4,8 %
Rakousko	AUT	28 304	30 949	2 645	8,5 %
Polsko	POL	154 656	180 386	25 730	14,3 %
Portugalsko	PRT	16 810	18 872	2 062	10,9 %
Rumunsko	ROU	53 229	80 993	27 764	34,3 %
Slovinsko	SVN	3 482	3 640	159	4,4 %
Slovensko	SVK	5 919	7 362	1 443	19,6 %
Finsko	FIN	20 404	21 510	1 106	5,1 %
Švédsko	SWE	425 053	433 453	8 400	1,9 %
Velká Británie	GBR	142 655	161 926	19 271	11,9 %
<b>Celkem (EUR)</b>		1 086 332	1 227 266	140 935	

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Příloha F: Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2018 (v mil.)**

Stát EU	Kód státu	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Procentní podíl mezery DPH na VTTL
Belgie	BEL	31 053	34 670	3 617	10,4 %
Bulharsko	BGR	9 968	11 169	1 201	10,8 %
Česká republika	CZE	412 271	468 350	56 079	12,0 %
Dánsko	DNK	217 046	233 799	16 753	7,2 %
Německo	DEU	235 130	257 207	22 077	8,6 %
Estonsko	EST	2 331	2 458	127	5,2 %
Irsko	IRL	14 175	15 857	1 682	10,6 %
Řecko	GRC	15 228	21 858	6 570	30,1 %
Španělsko	ESP	77 561	82 470	4 909	6,0 %
Francie	FRA	167 618	180 406	12 788	7,1 %
Chorvatsko	HRV	51 526	53 394	1 868	3,5 %
Itálie	ITA	109 333	144 772	35 439	24,5 %
Kypr	CYP	1 951	2 028	77	3,8 %
Lotyšsko	LVA	2 449	2 705	256	9,5 %
Litva	LTU	3 522	4 754	1 232	25,9 %
Lucembursko	LUX	3 729	3 928	199	5,1 %
Maďarsko	HUN	4 129 537	4 509 050	379 513	8,4 %
Malta	MLT	920	1 084	164	15,1 %
Nizozemsko	NLD	52 619	54 897	2 278	4,2 %
Rakousko	AUT	29 323	32 231	2 908	9,0 %
Polsko	POL	172 210	191 180	18 970	9,9 %
Portugalsko	PRT	17 865	19 754	1 889	9,6 %
Rumunsko	ROU	59 990	90 682	30 693	33,8 %
Slovinsko	SVN	3 765	3 913	148	3,8 %
Slovensko	SVK	6 319	7 899	1 579	20,0 %
Finsko	FIN	21 364	22 171	807	3,6 %
Švédsko	SWE	445 550	448 689	3 139	0,7 %
Velká Británie	GBR	149 228	169 976	20 748	12,2 %
<b>Celkem (EUR)</b>		1 131 912	1 271 953	140 042	

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

**Příloha G:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2019 (v mil.)

Stát EU	Kód státu	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Procentní podíl mezery DPH na VTTL
Belgie	BEL	-	-	-	9,4 %
Bulharsko	BGR	-	-	-	11,1 %
Česká republika	CZE	-	-	-	10,8 %
Dánsko	DNK	-	-	-	7,8 %
Německo	DEU	-	-	-	7,7 %
Estonsko	EST	-	-	-	4,8 %
Irsko	IRL	-	-	-	5,9 %
Řecko	GRC	-	-	-	31,4 %
Španělsko	ESP	-	-	-	3,1 %
Francie	FRA	-	-	-	3,9 %
Chorvatsko	HRV	-	-	-	0,6 %
Itálie	ITA	-	-	-	23,9 %
Kypr	CYP	-	-	-	-
Lotyšsko	LVA	-	-	-	6,6 %
Litva	LTU	-	-	-	21,6 %
Lucembursko	LUX	-	-	-	-
Maďarsko	HUN	-	-	-	6,6 %
Malta	MLT	-	-	-	16,8 %
Nizozemsko	NLD	-	-	-	-
Rakousko	AUT	-	-	-	7,5 %
Polsko	POL	-	-	-	9,7 %
Portugalsko	PRT	-	-	-	7,0 %
Rumunsko	ROU	-	-	-	33,4 %
Slovinsko	SVN	-	-	-	2,3 %
Slovensko	SVK	-	-	-	16,6 %
Finsko	FIN	-	-	-	3,2 %
Švédsko	SWE	-	-	-	-
Velká Británie	GBR	-	-	-	10,0 %

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)

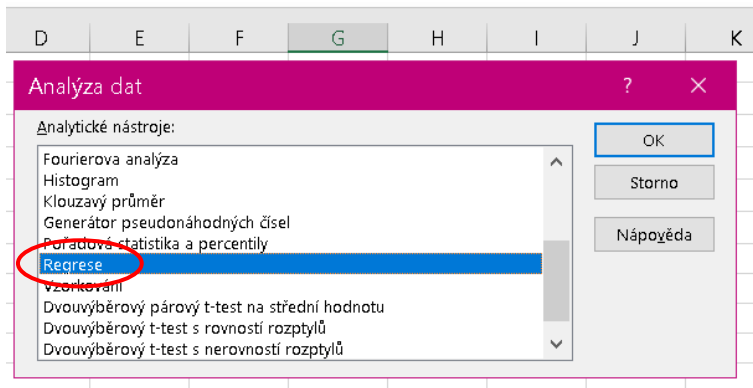
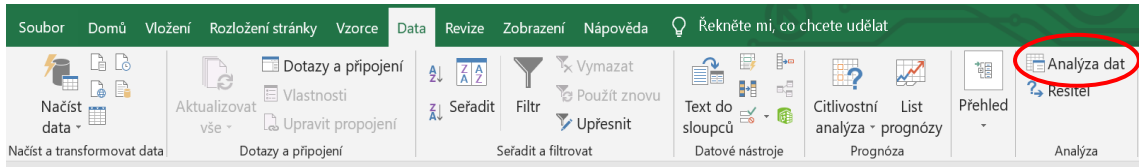
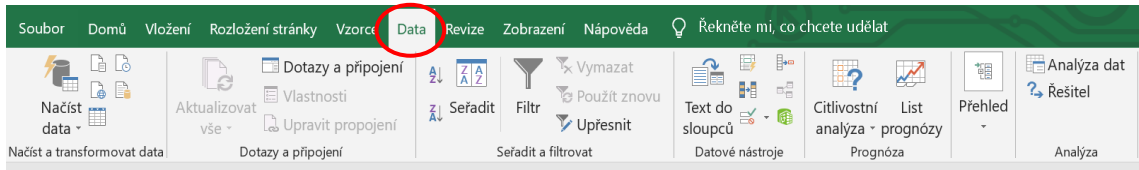
**Příloha H:** Data pro výpočet mezery DPH a výše mezery DPH v roce 2020 (v mil.)

Stát EU	Kód státu	Skutečně vybrané DPH	VTTL	Mezera DPH	Procentní podíl mezery DPH na VTTL
Belgie	BEL	-	-	-	13,9 %
Bulharsko	BGR	-	-	-	15,5 %
Česká republika	CZE	-	-	-	15,3 %
Dánsko	DNK	-	-	-	13,3 %
Německo	DEU	-	-	-	12,1 %
Estonsko	EST	-	-	-	10,3 %
Irsko	IRL	-	-	-	11,4 %
Řecko	GRC	-	-	-	36,9 %
Španělsko	ESP	-	-	-	8,4 %
Francie	FRA	-	-	-	8,6 %
Chorvatsko	HRV	-	-	-	5,2 %
Itálie	ITA	-	-	-	29,4 %
Kypr	CYP	-	-	-	-
Lotyšsko	LVA	-	-	-	11,3 %
Litva	LTU	-	-	-	27,0 %
Lucembursko	LUX	-	-	-	-
Maďarsko	HUN	-	-	-	10,9 %
Malta	MLT	-	-	-	21,8 %
Nizozemsko	NLD	-	-	-	-
Rakousko	AUT	-	-	-	11,4 %
Polsko	POL	-	-	-	14,6 %
Portugalsko	PRT	-	-	-	11,5 %
Rumunsko	ROU	-	-	-	37,4 %
Slovinsko	SVN	-	-	-	7,2 %
Slovensko	SVK	-	-	-	21,2 %
Finsko	FIN	-	-	-	7,1 %
Švédsko	SWE	-	-	-	-
Velká Británie	GBR	-	-	-	15,2 %

Zdroj: CASE (2020), zpracováno autorkou (2020)



## Příloha CH: Postup řešení korelačního koeficientu mezi výši mezery DPH a ukazatelem HDP v ČR

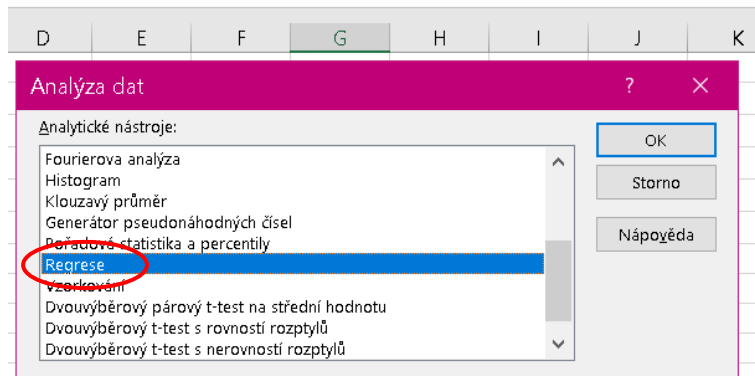
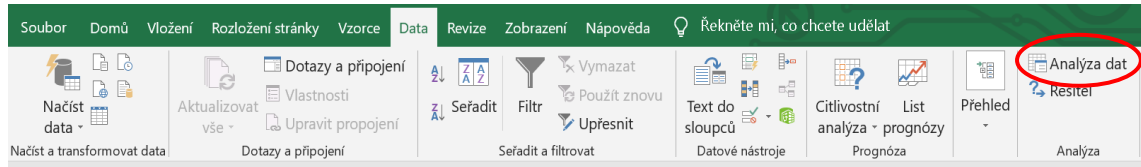
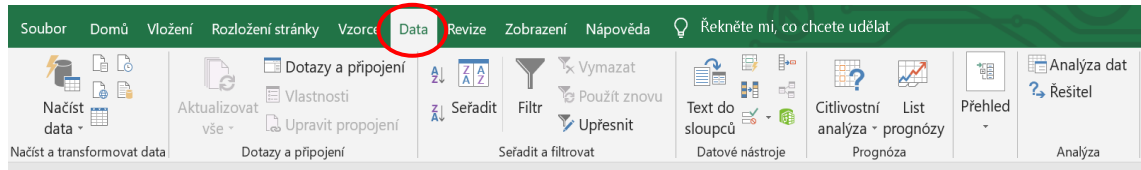


	C	D	E	F	G	H
1	<b>HDP (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>				
2	149 586,5	2852				
3	157 920,8	3571				
4	165 202,2	2876				
5	162 587,5	3506				
6	159 461,5	3375				
7	157 821,3	2345				
8	169 558,2	2637				
9	177 438,5	2354				
10	194 132,9	1991				
11	210 927,8	2187				

VÝSLEDEK								
<i>Regresní statistika</i>								
<b>Násobné R</b>	<b>0,66706896</b>	<b>index korelace</b>						
Hodnota spolehlivosti R	0,44498099							
Nastavená hodnota spolehlivosti	0,37560362							
Chyba stř. hodnoty	14925,0899							
Pozorování	10							
ANOVA								
	<i>Rozdíl</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Významnost F</i>			
Regrese	1	1428754134	1428754134	6,41392076	0,03511453			
Rezidua	8	1782066461	222758308					
Celkem	9	3210820594						
	<i>Koeficienty</i>	<i>Chyba stř. hodnoty</i>	<i>t Stat</i>	<i>Hodnota P</i>	<i>Dolní 95%</i>	<i>Horní 95%</i>	<i>Dolní 95,0%</i>	<i>Horní 95,0%</i>
Hranice	232089,588	24786,81071	9,36343085	1,3839E-05	174931,1	289248,076	174931,1	289248,076
Soubor X 1	-22,2524258	8,786492986	-2,53257197	0,03511453	-42,514115	-1,99073665	-42,514115	-1,99073665

Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

## Příloha I: Postup řešení korelačního koeficientu mezi výši mezery DPH a ukazatelem HDP v SK



	A	B	C	D	E	F
1	<b>HDP (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>				
2	64 095,5	2 217				
3	68 188,7	2 334				
4	71 304,5	2 133				
5	73 575,8	2 726				
6	74 448,8	2 513				
7	76 269,8	2 112				
8	79 767,6	1 975				
9	81 051,5	1 443				
10	84 532,2	1 443				
11	89 505,5	1 579				
12						
13						
14						
15						
16						
17						
18						
19						

Regrese

Vstup

Vstupní oblast Y: **\$A\$2:\$A\$11**

Vstupní oblast X: **\$B\$2:\$B\$11**

Popisky  Konstanta je nula

Hladina spolehlivosti 95 %

Možnosti výstupu

Výstupní oblast: **\$H\$4**

Nový list:

Nový sešit

Rezidua

Rezidua  Graf s rezidui

Standardní rezidua  Graf regresní přímky

Normální pravděpodobnost

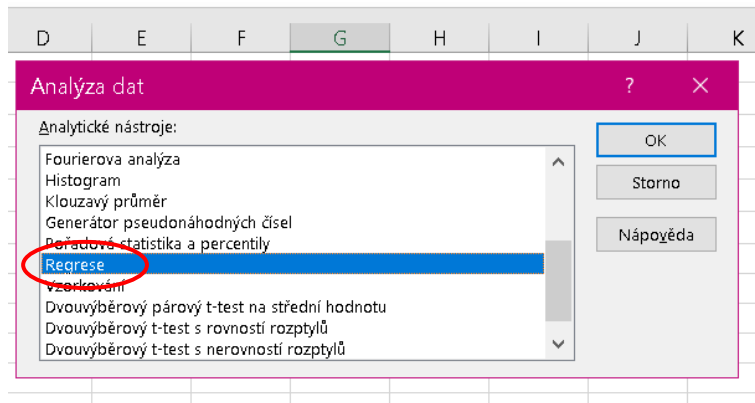
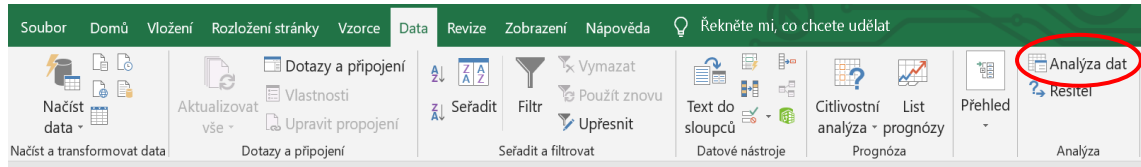
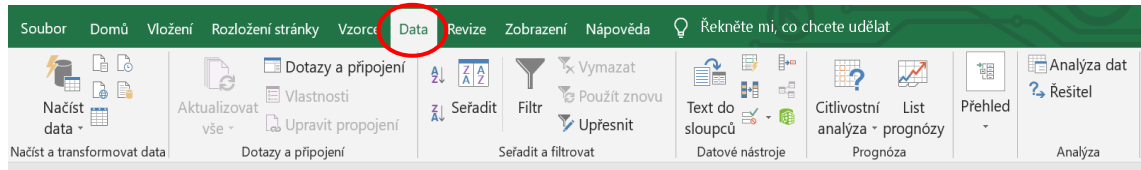
Graf pravděpodobnosti

OK Storno nápověda

VÝSLEDEK								
<i>Regresní statistika</i>								
<b>Násobné R</b>	<b>0,71724802</b>	<b>index korelace</b>						
Hodnota spolehlivosti R	0,51444473							
Nastavená hodnota spolehlivosti	0,45375032							
Chyba stř. hodnoty	5657,19919							
Pozorování	10							
ANOVA								
	<i>Rozdíl</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Významnost F</i>			
Regrese	1	271264509,4	271264509	8,47598219	0,0195485			
Rezidua	8	256031221,8	32003902,7					
Celkem	9	527295731,2						
	<i>Koeficienty</i>	<i>Chyba stř. hodnoty</i>	<i>t Stat</i>	<i>Hodnota P</i>	<i>Dolní 95%</i>	<i>Horní 95%</i>	<i>Dolní 95,0%</i>	<i>Horní 95,0%</i>
Hranice	101730,05	8924,853046	11,3985126	3,1693E-06	81149,3016	122310,798	81149,3016	122310,798
Soubor X 1	-12,432752	4,270436342	-2,91135401	0,0195485	-22,2803958	-2,58510812	-22,2803958	-2,58510812

Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

## Příloha J: Postup řešení korelačního koeficientu mezi výši mezery DPH a ukazatelem HDP v Polsku



	A	B	C	D	E	F	G	H
1		<b>HDP (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>					
2		317 040,6	6 038					
3		362 190,9	6 051					
4		379 860	6 837					
5		387 947	9 391					
6		392 310,7	10 131					
7		408 967,8	8865,83					
8		430 465,8	9206,14					
9		427 091,8	7695,21					
10		467 426,6	5749,23					
11		497 842,3	4238,74					

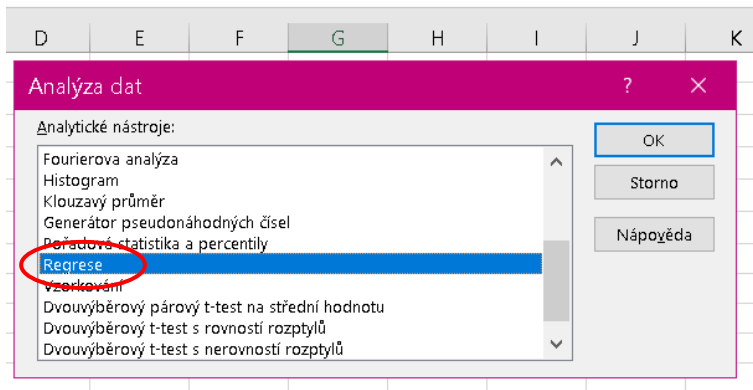
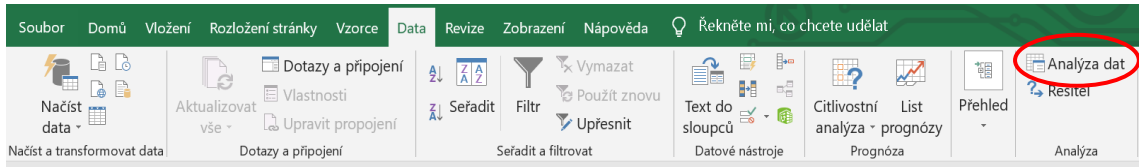
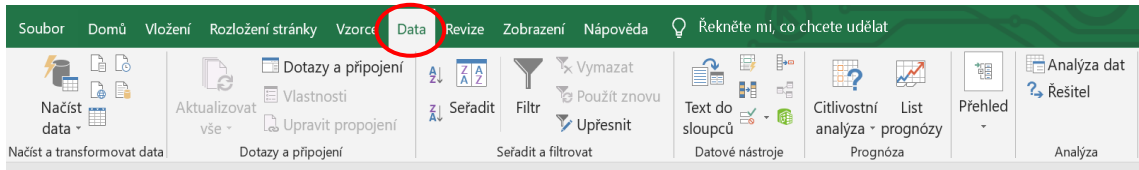
  

Screenshot of the 'Regrese' dialog box in Excel. The 'Vstupní oblast Y:' is set to '\$B\$2:\$B\$11' and 'Vstupní oblast X:' is set to '\$C\$2:\$C\$11'. Both are circled in red.

VÝSLEDEK								
<i>Regresní statistika</i>								
<b>Násobné R</b>	<b>0,238563165</b>	<b>index korelace</b>						
Hodnota spolehlivosti R	0,056912383							
Nastavená hodnota spolehlivosti R	-0,060973569							
Chyba stř. hodnoty	53497,64398							
Pozorování	10							
ANOVA								
	<i>Rozdíl</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Významnost F</i>			
Regrese	1	1381700871	1381700871	0,48277494	0,506842759			
Rezidua	8	22895983295	2861997912					
Celkem	9	24277684166						
	<i>Koeficienty</i>	<i>Chyba stř. hodnoty</i>	<i>t Stat</i>	<i>Hodnota P</i>	<i>Dolní 95%</i>	<i>Horní 95%</i>	<i>Dolní 95,0%</i>	<i>Horní 95,0%</i>
Hranice	454679,3322	70515,94433	6,44789397	0,000198754	292069,273	617289,3914	292069,273	617289,3914
Soubor X 1	-6,410102835	9,225557869	-0,694820078	0,506842759	-27,68427743	14,86407176	-27,68427743	14,86407176

Zdroj: zpracováno autorkou (2021)

## Příloha K: Postup řešení korelačního koeficientu mezi výši mezery DPH a ukazatelem HDP v Maďarsku



	A	B	
1	<b>HDP (v mil. EUR)</b>	<b>Mezera DPH (v mil. EUR)</b>	
2	94 382,6	2 424	
3	99 576,3	2 660	
4	102 020,6	2 550	
5	99 984	2 879	
6	102 034,3	2 930	
7	106 061,3	1909,53	
8	112 701	1746,38	
9	116 129,8	1515,4	
10	126 891	1584,29	
11	135 931	1059,68	

VÝSLEDEK								
<i>Regresní statistika</i>								
<b>Násobné R</b>	<b>0,881009906</b>	<b>index korelace</b>						
Hodnota spolehlivosti R	0,776178454							
Nastavená hodnota spolehlivosti R	0,74820076							
Chyba stř. hodnoty	6682,804423							
Pozorování	10							
ANOVA								
	<i>Rozdíl</i>	<i>SS</i>	<i>MS</i>	<i>F</i>	<i>Významnost F</i>			
Regrese	1	1238988230	1238988230	27,74276084	0,000757916			
Rezidua	8	357278999,7	44659874,96					
Celkem	9	1596267230						
	<i>Koeficienty</i>	<i>Chyba stř. hodnoty</i>	<i>t Stat</i>	<i>Hodnota P</i>	<i>Dolní 95%</i>	<i>Horní 95%</i>	<i>Dolní 95,0%</i>	<i>Horní 95,0%</i>
Hranice	148153,1216	7623,777461	19,43303334	5,10638E-08	130572,6592	165733,5839	130572,6592	165733,5839
Soubor X 1	-18,14913134	3,4457281	-5,267139721	0,000757916	-26,09499459	-10,2032681	-26,09499459	-10,2032681

Zdroj: zpracováno autorkou (2021)



## **Abstrakt**

Pavlíková, M. (2021). *Daňové podvody na DPH*. (Diplomová práce), Západočeská univerzita v Plzni, Fakulta ekonomická, Česko.

**Klíčová slova:** DPH, daňové podvody, mezera DPH, opatření, reverse charge, Evropská unie

Diplomová práce je napsána s cílem zjistit rozdíly ve způsobech boje proti daňovým únikům na DPH ve vybraných zemích EU, konkrétně se jedná o Českou republiku, Slovensko, Polsko a Maďarsko. Je zde zpracována problematika daňových podvodů na DPH, kdy se primárně zaměřuje na karuselové a řetězové podvody. Je také identifikován vývojový trend mezery DPH ve státech EU pro období 2014-2020. Dále je v práci zjišťována závislost mezi absolutní mezerou DPH a ukazatelem HDP ve vybraných zemích EU pomocí korelačního koeficientu. V závěru je zhodnocen vliv jednotlivých přijatých opatření v boji proti daňovým podvodům na DPH na snižování mezery DPH ve vybraných zemích EU.

## **Abstract**

Pavlíková, M. (2021). *VAT tax fraud* (Master's Thesis). University of West Bohemia, Faculty of Economics, Czech Republic.

**Key words:** VAT, tax fraud, VAT gap, measures, reverse charge, European Union

The diploma thesis is written in order to find out the differences in the ways of combating VAT evasion in selected EU countries, namely the Czech Republic, Slovakia, Poland and Hungary. The issue of VAT tax fraud is addressed here, focusing primarily on carousel and chain fraud. The development trend of the VAT gap in the EU member states for the period 2014-2020 is also identified. Furthermore, the dependence between the absolute VAT gap and the GDP indicator in selected EU countries is determined using the correlation coefficient. Finally, the impact of individual measures taken in the fight against tax fraud on VAT on reducing the VAT gap in selected EU countries is evaluated.