

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



## **Diplomová práce**

**Porovnání odolnosti DPH a obratové daně vůči daňovým únikům**

**Bc. Jakub Malý**

© 2022 ČZU v Praze



# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Jakub Malý

Hospodářská politika a správa

Podnikání a administrativa

Název práce

**Porovnání odolnosti DPH a obrátové daně vůči daňovým únikům**

Název anglicky

**Resistance Comparison of VAT and Turnover Tax to Tax Frauds**

---

### Cíle práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit odolnost vůči daňovým únikům dvou systémů nepřímého zdanění ve vzájemném srovnání, a to daně z přidané hodnoty a obrátové daně. Předmětem srovnání budou systémy DPH v EU a obrátové daně v USA (sales tax, use tax).

### Metodika

V teoretické části práce budou představeny stručně principiální odlišnosti dvou systémů zdanění a uvedeny existující studie odhadu daňové mezery pro DPH v EU a daňové mezery pro obrátovou daň ve vybraných státech USA.

V praktické části pak budou determinovány rozdíly v odhadech daňové mezery pro oba systémy zdanění a zejména identifikovány možné důvody těchto rozdílů.

V analýze bude zohledněna efektivita výběru daní v obou systémech, druhy a frekvence daňových úniků, typy opatření pro eliminaci daňových úniků a jejich efektivita v jednotlivých systémech.

Na srovnávací analýzu bude navazovat vlastní odhad aktuální daňové mezery na základě existujících dat, pro DPH lze předpokládat využití existujících metod odhadu, pro sales/use tax pak může být využita extrapolace či jiná metoda poplatná dostupnosti dat.

Výstupem práce bude komplexní zhodnocení efektivity obou systémů nepřímého zdanění z pohledu jejich rezistence vůči daňovým únikům.

**Doporučený rozsah práce**

60 – 80 stran

**Klíčová slova**

DPH, daň z obratu, daňová mezera, daňový únik, karuselové podvody, elektronický obchod

---

**Doporučené zdroje informací**

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

OECD. *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, Consumption Tax Trends*. Paris: OECD Publishing, 2018. ISBN 978-92-64-30903-6.

OECD. *Revenue Statistics 2019*. Paris: OECD Publishing, 2019. ISBN 978-92-64-67159-1.

STRÉMY, T. – HANGÁČOVÁ, N. *VAT Frauds : (Carousel Frauds)*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-201-1.

ŠEFČÍK, M. *Karuselové podvody*. Praha: Leges, 2018. ISBN 978-80-7502-252-3.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 7. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2018. ISBN 978-80-7502-274-5.

---

**Předběžný termín obhajoby**

2021/22 LS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 27. 2. 2022

**prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.**

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 28. 2. 2022

**doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.**

Děkan

V Praze dne 06. 03. 2022

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Porovnání odolnosti DPH a obrátové daně vůči daňovým únikům" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31. 3. 2022

---

## **Poděkování**

Rád bych touto cestou poděkoval panu Ing. Lukáši Moravcovi, Ph.D. za inspiraci při volbě tématu diplomové práce, a především za jeho ochotu, vstřícnost a přínosné podněty v průběhu jejího zpracování.

Dále bych chtěl poděkovat své snoubence za její trpělivost a neutuchající podporu v průběhu celého studia.

# Porovnání odolnosti DPH a obratové daně vůči daňovým únikům

## Abstrakt

Diplomová práce se zabývá srovnáním dvou systémů nepřímého zdanění, konkrétně daně z přidané hodnoty v EU a daně z obratu v USA, z hlediska jejich odolnosti vůči daňovým únikům. V teoretické části práce jsou stručně představeny základní vlastnosti a principiální odlišnosti obou systémů zdanění a uvedeny existující studie odhadu daňové mezery pro DPH v EU a pro obratovou daň ve vybraných státech USA.

Praktická část práce je rozdělena do dvou segmentů. Obsahem prvního je srovnávací analýza, ve které jsou detailně popsány rozdíly v odhadech daňové mezery dostupných pro oba systémy zdanění a identifikovány možné důvody těchto rozdílů. Na srovnávací analýzu navazují vlastní odhady daňové mezery, které reflektují nalezené slabiny obou systémů. Pro DPH jsou využity dostupné metody odhadu velikosti daňové mezery a ztrát způsobených MTIC podvody, pro odhady ztrát na dani z obratu je využita extrapolace hodnot z dostupných výpočtů a jejich komparace s daty získanými prostřednictvím e-mailové komunikace s finančními úřady v jednotlivých státech USA. Výstupem práce je komplexní zhodnocení efektivity obou systémů nepřímého zdanění z pohledu jejich odolnosti vůči daňovým únikům.

**Klíčová slova:** Daň z přidané hodnoty, daň z obratu, sales tax, use tax, daňová mezera, daňové úniky, karuselové podvody, elektronické obchodování, efektivita výběru daní, odolnost vůči daňovým únikům

# **Resistance Comparison of VAT and Turnover Tax to Tax Frauds**

## **Abstract**

The diploma thesis presents a comparison of two systems of indirect taxation, namely value added tax in the EU and turnover tax (sales tax and use tax) in the USA, in terms of their resistance to tax evasion. The theoretical part of the thesis briefly introduces the basic features and essential differences of both taxation systems and presents existing estimations of VAT gap in the EU and sales tax gap in selected US states.

The practical part of the thesis is divided into two segments. The first segment is a comparative analysis, which describes in detail the differences in tax gap estimates available for both taxation systems and identifies possible reasons for these differences. The comparative analysis is followed by author's estimates of the tax gap, which reflect the identified weaknesses of both systems. Available methods for estimating the size of the tax gap and losses caused by MTIC fraud are used for VAT, extrapolation of values from available calculations and their comparison with data obtained via e-mail from the tax authorities in individual US states is used for estimates of sales tax losses. The outcome of the work is a comprehensive evaluation of the effectiveness of both indirect taxation systems in terms of their resistance to tax evasion.

**Keywords:** Value added tax, turnover tax, sales tax, use tax, tax gap, tax evasion, carousel fraud, e-commerce, tax collection efficiency, tax evasion resistance



# Obsah

<b>1 Úvod.....</b>	<b>12</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>13</b>
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>14</b>
3.1 Daně ze spotřeby .....	14
3.2 Daň z přidané hodnoty .....	15
3.2.1 Harmonizace DPH v rámci Evropské unie .....	17
3.3 Daň z obrátu v USA .....	22
3.3.1 Streamlined Sales and Use Tax Agreement.....	26
3.3.2 South Dakota v. Wayfair .....	26
3.4 Efektivita výběru DPH a daně z obrátu.....	27
3.4.1 Daňová mezera .....	29
3.5 Daňové úniky na daních ze spotřeby .....	31
3.5.1 Daňové úniky a podvody na DPH .....	32
3.5.2 Karuselové podvody .....	33
3.5.3 Daňové úniky a podvody na dani z obrátu .....	34
<b>4 Vlastní práce .....</b>	<b>36</b>
4.1 Srovnávací analýza.....	36
4.1.1 Velikost daňové mezery DPH v EU .....	36
4.1.2 Analýza nejčastějších typů úniků na DPH v EU .....	41
4.1.3 Opatření proti únikům na DPH.....	52
4.1.4 Zhodnocení efektivity opatření.....	59
4.1.5 Velikost daňové mezery daně z obrátu v USA.....	65
4.1.6 Analýza nejčastějších typů úniků na dani z obrátu v USA.....	70
4.1.7 Opatření proti daňovým únikům na dani z obrátu .....	78
4.2 Vlastní odhady .....	85
4.2.1 Odhad velikosti daňové mezery DPH tvořené MTIC podvody.....	85
4.2.2 Odhad daňových úniků na dani z obrátu v sektoru elektronického obchodování .....	91
4.2.3 Srovnání ztrát způsobených daňovými úniky na výběru DPH v EU a na výběru daně z obrátu v USA .....	102
<b>5 Výsledky a diskuse .....</b>	<b>104</b>
<b>6 Závěr.....</b>	<b>107</b>
<b>7 Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>108</b>
<b>8 Přílohy .....</b>	<b>119</b>

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled sazeb DPH v členských státech EU (k 1. 1. 2021) .....	19
Tabulka 2: Přehled sazeb daně z obratu v jednotlivých státech USA (k 1. 1. 2022) .....	24
Tabulka 3: Přehled studií daňové mezery DPH v členských státech EU.....	37
Tabulka 4: Odhady daňové mezery DPH v členských zemích EU v letech 2013–2016 (v mil. EUR).....	39
Tabulka 5: Odhady daňové mezery DPH v členských zemích EU v letech 2017–2020 (v mil. EUR).....	39
Tabulka 6: Výpočty mezery DPH způsobené MTIC podvody v roce 2011 (v mil. EUR) ..	49
Tabulka 7: Frunzovy odhady mezery DPH způsobené MTIC podvody v roce 2013 (v mil. EUR) .....	51
Tabulka 8: Použití technologických nástrojů k boji s úniky na DPH v zemích EU .....	59
Tabulka 9: Přehled dostupných studií mezery obrátové daně v USA.....	66
Tabulka 10: Odhad daňové mezery daně z obratu v Minnesotě v letech 2000–2007 (v mil. USD) .....	67
Tabulka 11: Celkové ztráty výběru daně z obratu z elektronického obchodování (v mil. USD) .....	74
Tabulka 12: Odhady nárůstu výnosů státních a municipálních obrátových daní za rok 2017 díky rozšíření pravomocí k výběru daně ze zásilkového prodeje (v mil. USD) .....	76
Tabulka 13: Srovnání skutečných nárůstu příjmů díky Wayfair s odhady vycházejícími ze studií UT a GAO (v mil. USD) .....	83
Tabulka 14: Odhad podílu MTIC podvodů na celkové mezeře DPH v EU (v mld. EUR) ..	86
Tabulka 15: Odhad velikosti unijní mezery DPH způsobené MTIC podvody na základě vypočteného průměru (v mld. EUR).....	86
Tabulka 16: Odhad relativní velikosti unijní mezery DPH způsobené MTIC podvody na základě vypočteného průměru (v mld. EUR).....	87
Tabulka 17: Odhad velikosti daňové mezery způsobené MTIC podvody v jednotlivých členských státech v letech 2013–2015 (v mil. EUR) .....	88
Tabulka 18: Odhad velikost daňové mezery způsobené MTIC podvody v jednotlivých členských státech v letech 2016–2018 (v mil. EUR) .....	89
Tabulka 19: Odhad ztrát výnosů státní a municipální daně z obratu v sektoru elektronického obchodování v jednotlivých státech USA v letech 2013–2016.....	92
Tabulka 20: Odhad ztrát výnosů státní a municipální daně z obratu v sektoru elektronického obchodování v jednotlivých státech USA v letech 2017–2020.....	93
Tabulka 21: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Minnesotě v letech 2007–2012 (v mil. USD) .....	95
Tabulka 22: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Pensylvánii v letech 2010–2012 (v mil. USD) .....	96
Tabulka 23: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Alabamě v letech 2011–2016 (v mil. USD).....	97
Tabulka 24: Odhad mezery obrátové daně v segmentu elektronického obchodování ve státě Maryland v letech 2010–2022 (v mil. USD).....	97
Tabulka 25: Nezaplacená daň z online prodeje illinoiským domácnostem a obchodníkům (v mil. USD).....	98
Tabulka 26: Celkové ztráty výnosů z obrátové daně v sektoru elektronického obchodování ve státě Illinois a v městě Chicagu podle UT (v mil. USD).....	99
Tabulka 27: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování ve Wisconsinu v letech 2008–2014 (v mil. USD) .....	99

Tabulka 28: Předpověď ztrát příjmů z daně z užití v Kalifornii ve fiskálních letech 2016–17, 2017–18 a 2018–19 (v mil. USD).....	100
Tabulka 29: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Ohio ve fiskálních letech 2018–2023 (v mil. USD).....	101
Tabulka 30: Odhad ztrát výnosů z obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Ohio za kalendářní období 2017–2022 (v mil. USD).....	101
Tabulka 31: Srovnání ztrát způsobených elektronickými nástroji na snižování tržeb (v mld. EUR a USD).....	102
Tabulka 32: Srovnání ztrát způsobených MTIC podvody na výběru DPH v EU a daňovými úniky v sektoru elektronického obchodování na výběru daně z obrátu v USA (v mld. EUR a USD).....	103

## Seznam grafů

Graf 1: Vývoj daňové mezery DPH v České republice v letech 2013–2018 .....	61
Graf 2: Vývoj daňové mezery DPH v Maďarsku v letech 2013–2018.....	62
Graf 3: Vývoj slovenské mezery DPH v letech 2008-2016 podle výpočtů Ministerstva financí SR .....	63
Graf 4: Vývoj daňové mezery DPH na Slovensku v letech 2013–2018.....	63
Graf 5: Vývoj daňové mezery DPH v EU v letech 2013–2018.....	64

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Schéma karuselového podvodu.....	34
Obrázek 2: Podíl karuselových podvodů na daňové mezeře DPH v členských státech EU za rok 2011 .....	51
Obrázek 3: Úspěchy TNA v boji proti únikům na DPH v roce 2020.....	54

# 1 Úvod

Daně ze spotřeby, mezi něž patří jak daň z přidané hodnoty uplatňovaná v členských státech Evropské unie, tak daň z obratu, kterou jako její alternativu využívají Spojené státy, jsou důležitým zdrojem veřejných financí a efektivita jejich výběru je proto jedním z nejdůležitějších úkolů, které musí daňové úřady v jednotlivých státech řešit.

Systém daně z přidané hodnoty je nedílně spjat s rozvojem evropské integrace a je jedním ze základních kamenů jednotného vnitřního trhu Evropské unie. Přes mnohé snahy o jeho harmonizaci a sjednocení však tento systém již od zavedení jednotného trhu v roce 1993 funguje v přechodném režimu, který přináší komplikace především při přeshraničním obchodování a poskytuje tak příležitosti k organizování daňových úniků (Šefčík, 2018, s. 37). Boj s daňovými úniky, především v podobě koordinovaných karuselových podvodů, je v současnosti jedním z hlavních impulsů k provedení reformy systému DPH a chystané změny přechodného režimu v režim konečný.

Spojené státy jsou jedinou z ekonomicky vyspělých zemí světa sdružených v organizaci OECD, která jako všeobecnou daň ze spotřeby užívá právě daň z obratu a nikoliv DPH (OECD, 2018, s. 25). Nabízí se myšlenka, zda tato jedinečnost nemá být pouze důkazem teorie „americké výjimečnosti“, respektive snahou odlišit se od zbytku světa za každou cenu. Při bližším pohledu je však patrné, že tomu tak není. Kořeny obratové daně sahají do období velké hospodářské krize a její současný systém odráží ve své rozmanitosti rozdíly, které mezi jednotlivými státy USA panují. V souhrnu však jde především o funkční systém zdanění, který ukazuje, že i přes aktuální dominanci DPH k ní existují alternativy, a nabízí možnost ve vzájemném srovnání porovnat silné a slabé stránky obou systémů.

Cílem obou systémů nepřímého zdanění je co nejefektivnější výběr příslušné daně. Jedním z kroků na cestě k tomuto cíli by mohla být vzájemná inspirace v oblastech správy daní a opatření vůči daňovým únikům.

## 2 Cíl práce a metodika

Cílem diplomové práce je srovnání dvou systémů nepřímého zdanění, konkrétně daně z přidané hodnoty v Evropské unii a daně z obratu ve Spojených státech amerických, prostřednictvím zhodnocení jejich odolnosti vůči daňovým únikům. Sekundárním cílem práce je identifikovat opatření pro boj s daňovými úniky, kterými by se jeden systém mohl inspirovat od druhého.

V teoretické části práce jsou stručně představeny základní vlastnosti a principiální odlišnosti obou systémů zdanění a uvedeny existující studie odhadu daňové mezery pro DPH v EU a pro obratovou daň ve vybraných státech USA.

Praktická část práce je rozdělena do dvou segmentů. Obsahem prvního z nich je srovnávací analýza, ve které jsou detailně popsány rozdíly v odhadech daňové mezery dostupných pro oba systémy zdanění a identifikovány možné důvody těchto rozdílů. V analýze je zohledněna efektivita výběru daní v obou systémech, druhy a frekvence daňových úniků, typy opatření pro eliminaci daňových úniků a jejich efektivita v jednotlivých systémech.

Na srovnávací analýzu navazují vlastní odhady daňové mezery, které reflektují nalezené slabiny obou systémů. Pro DPH jsou využity dostupné metody odhadu velikosti daňové mezery a ztrát způsobených MTIC podvody, pro odhady ztrát na dani z obratu je využita extrapolace hodnot z dostupných výpočtů a jejich komparace s daty získanými prostřednictvím e-mailové komunikace s finančními úřady v jednotlivých státech USA.

Výstupem práce je komplexní zhodnocení efektivit obou systémů nepřímého zdanění z pohledu jejich odolnosti vůči daňovým únikům.

## 3 Teoretická východiska

### 3.1 Daně ze spotřeby

Daně ze spotřeby patří historicky mezi nejstarší způsoby zdanění. Mezi jejich předchůdce patřily různé poplatky a daně placené obchodníky při vjezdu na určité území nebo při obchodování na tržističích, které měly postihovat obraty a zisky obchodníků. Už tehdy se však tyto poplatky přesouvaly do cen zboží a jejich faktickými plátcí se tak stali spotřebitelé (Kubátová, 2010, s. 221).

V rámci daňové soustavy patří daně ze spotřeby mezi tzv. nepřímé daně, jsou tedy uloženy nepřímo na prodeje nebo obrat výrobců a obchodníků, kteří je následně přenášejí do ceny pro spotřebitele. Plátce těchto daní (obchodník, výrobce), který vybranou daň odvádí státu, je v případě nepřímých daní od jejich poplatníka (spotřebitele). Daně ze spotřeby jsou daněmi uvalenými na věc („in rem“), takže, na rozdíl od osobních důchodových daní, neberou ohled na příjmovou situaci poplatníka (Široký, 2018, s. 139).

Podle Kubátové (2010, s. 222) rozlišujeme dvě základní skupiny daní ze spotřeby: daně všeobecné neboli daně z prodejů (obratů) a daně selektivní neboli vlastní spotřební daně (akcízy). Všeobecné spotřební daně mají až na výjimky (kterými mohou být např. základní potraviny nebo léky na předpis) postihovat všechny výdaje spotřebitelů, a jsou ukládány „ad valorem“, kdy daň tvoří procentní část ceny prodaného zboží. Příkladem těchto daní jsou daně z obratu a v současnosti především daň z přidané hodnoty.

Daně z obratu se obecně dále dělí na jednofázové a vícefázové. Jednofázové daně jsou vybírány pouze na jednom místě daného výrobního a distribučního řetězce, od výrobce, od velkoobchodu nebo až od maloobchodního prodejce. Daní vybíranou od maloobchodníků je např. general sales tax využívaná ve Spojených státech. Vícefázové obratové neboli kaskádovité daně, se v současnosti již prakticky nevyužívají. Jejich hlavní nevýhodou bylo, že se daň v průběhu cesty ke konečnému spotřebiteli kumulovala, což nepříznivě dopadalo především na výrobky s dlouhým výrobním řetězcem (Zídková, 2019, s. 24).

Problém kumulace daně byl odstraněn v rámci vzniku daně z přidané hodnoty, která nežádoucí duplicitu odstranila tím, že se inputy (vstupy) už podruhé nezdaňují a daň je odváděna pouze z hodnoty přidané zpracováním u daného plátce (Kubátová, 2010, s. 222).

Daně ze spotřeby jsou jedním z nejdůležitějších zdrojů příjmů do státních rozpočtů a v rámci zemí OECD tvoří zhruba třetinu všech daňových příjmů<sup>1</sup>, což je v průměru 10,3 % HDP těchto zemí. Zatímco celkový podíl daní ze spotřeby na daňových příjmech je již od roku 1975 stabilní, došlo mezitím k proměně podílu, který na těchto příjmech tvoří všeobecné daně ze spotřeby (tedy především daň z přidané hodnoty). Tento podíl od roku 1975 do roku 2018 narostl o více než 70 %, ze 4,1 % HDP na 7,1 % HDP (OECD, 2020, s. 10).

### 3.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty nemá příliš dlouhou historii, poprvé byla zavedena v roce 1967 ve Francii<sup>2</sup>, avšak od té doby se stala zdaleka nejpopulárnějším způsobem všeobecného zdanění spotřeby a v současnosti využívá DPH ve světě celkem 170 států a teritorií, včetně všech zemí OECD s výjimkou kromě Spojených států amerických. Daň z přidané hodnoty sama o sobě tvoří zhruba pětinu celosvětových daňových příjmů (OECD, 2020, s. 12).

Z hlediska kategorizace je daň z přidané hodnoty neduplicitní vícefázovou nepřímou obrátovou daní (Široký, 2018, s. 140). Přidaná hodnota je přínosem subjektu a daném stupni zpracování k hodnotě zboží či služeb, přičemž ekonomicky odpovídá součtu důchodů z použitých faktorů výroby, kterými jsou mzdy, zisky, renty a úroky (Kubátová, 2010, s. 223).

Oproti kaskádovitým daním, či daním z velkoobchodního obrátu má DPH jednu velkou výhodu – její podíl v konečné spotřebitelské ceně je stejný u všech výrobků a služeb se stejnou sazbou (Kubátová, 2010, 224). Za další výhody daně z přidané hodnoty pak bývají označovány (Zídková, 2019, s. 26):

- Fiskální neutralita. Tím, že se daň v řetězci dodavatelů nekumuluje, je zaručeno, že zboží nebo služba v určité ceně podléhající stejné sazbě DPH jsou zdaněny shodně bez ohledu na délku distribučního řetězce.
- Teritoriální neutralita. Zboží a služby jsou zdaňovány ve státě, kde jsou spotřebovány. Ve státě, kde byly vyprodukovány, zdanění nepodléhají, čímž se předchází dvojímu zdanění. V rámci Evropské unie je tato neutralita zajištěna osvobozením od DPH s nárokem na odpočet aplikovaným na dodání zboží

---

<sup>1</sup> V rámci klasifikace OECD jsou mezi tyto příjmy započítány i povinné příspěvky na sociální zabezpečení, které tvoří zhruba 26 % všech daňových příjmů.

<sup>2</sup> Poprvé byla představena již v roce 1919 Němcem Wilhelmem von Siemensem, ale do praxe ji uvedla až Francie, přičemž její postupná implementace trvala od roku 1954 do roku 1967.

do jiného členského státu a na vývoz mimo EU. Zároveň je zdaněno pořízení zboží z jiného členského státu a dovoz do EU.

- Podpora investic. DPH umožňuje plný odpočet daně na vstupu u investičního majetku, čímž vede k podpoře investic (Zídková, 2019, s. 27).
- Možnost zdaňovat služby. Služby většinou nepodléhají jednofázovým daním z obratu (jako je americká sales tax), jelikož v případě těchto daní je nutno rozlišovat mezi konečnými spotřebiteli služeb a mezi podnikateli. U DPH toto rozdělení odpadá a je tedy možno účtovat daň na výstupu bez ohledu na zákazníka (Zídková, 2019, s. 26–27). Zároveň, jak podotýká Nerudová (2011, s. 38), ve vyspělých ekonomikách s růstem celkových příjmů roste podíl výdajů připadajících na služby. Zdanění služeb je tedy důležitou součástí příjmů ekonomicky vyspělých zemí.
- Odolnost proti některým typům daňových úniků. Systém vrácení daně na základě evidence o dani zaplacené ze vstupů snižuje daňové úniky, neboť plátce daně staví do řetězu, v němž má každý zájem na potvrzení o zaplacení daně v ceně zboží. V praktické rovině je však tento systém i přesto zranitelný vůči některým typům daňových úniků (Kubátová, 2010, s. 229). Přejícný režim DPH, který v rámci zemí EU dosud platí, je v kombinaci s otevřením vnitřních hranic kupříkladu značně sužován tzv. missing trader podvody při intrakomunitárních transakcích mezi jednotlivými členskými státy (Šefčík, 2018, s. 37).

Zároveň jsou v literatuře uváděny i některé nevýhody daně z přidané hodnoty, mezi které patří především:

- Náročnost přechodu na novou daň. Přechod na DPH je administrativně a politicky náročný a finančně nákladný proces. Zejména v zemích se stabilizovanou ekonomikou je pak zapotřebí silného politického tlaku, který pomůže překonat odpor veřejnosti k novince (Kubátová, 2010, s. 230).
- Administrativní nákladnost fungování daně. Daň z přidané hodnoty je administrativně náročná pro plátce i pro stát. Nákladnost jejího fungování vyplývá především z množství plátců, které je vyšší než u jednorázových obrátových daní, a z náročnosti účtování (Kubátová, 2010, s. 230–231). Náročnost účtování pak např. v rámci Evropské unie mimo jiné vyplývá ze zavedených opatření proti daňovým únikům, jako jsou například kontrolní hlášení nebo nutnost prokazovat



dobrou víru pro uznání nároku na odpočet u sporných dodávek zasažených daňovými úniky (Zídková, 2019, s. 28).

- Nebezpečí daňových úniků. Ačkoliv je systém DPH obecně vůči daňovým únikům poměrně odolný (jak bylo uvedeno výše), jedna z jeho základních vlastností, možnost nárokovat odpočet daně na vstupu, jej zároveň činí zneužitelným ke specifickému typu daňových úniků, označovaných jako řetězové nebo karuselové podvody, při nichž jeden článek obchodního řetězce neodvede DPH na výstupu, ale další článek řetězce si nárokuje odpočet této daně na vstupu. (Zídková, 2019, s. 27).

Daň z přidané hodnoty je od 1. 1. 1987 jedinou všeobecnou nepřímou daní ve všech členských zemích (Široký, 2018, s. 140) a její význam v rámci Evropské unie posiluje mimo jiné skutečnost, že příjmy z DPH jsou jedním ze základních zdrojů unijních příjmů. Velikost odvodu z výnosu daně z přidané hodnoty byla stanovena jako určité procento (v současnosti jde o 0,3 %) z harmonizovaného vyměřovacího základu DPH jednotlivých států (Široký, 2018, s. 43). V roce 2019 dosáhly příjmy z DPH výše 18 128 mil. EUR, tedy zhruba 11,3 % všech příjmů Unie (Evropská komise, 2020, s.16).

Zároveň je třeba zdůraznit význam výnosu z DPH pro rozpočty jednotlivých členských států. V roce 2017 tvořil příjem z DPH v členských státech EU v průměru 15,8 % všech daňových příjmů a 7,1 % jejich HDP (Poniatowski, 2018, s. 9). Pro zajištění fungování jednotného vnitřního trhu EU, který je založen na volném pohybu zboží, osob a kapitálu, je zároveň nezbytné, aby došlo harmonizace daně z přidané hodnoty (Široký, 2018, s. 139).

### **3.2.1 Harmonizace DPH v rámci Evropské unie**

Od samého počátku ekonomické integrace Evropských společenství je patrná snaha o harmonizaci nepřímých daní a všechny kroky v této oblasti byly prováděny v úzké souvislosti se vznikem jednotného trhu. Proces harmonizace začal již roku 1967 přijetím tzv. první směrnice č. 67/227/EEC, kterou se členské země zavazovaly zavést od 1. ledna 1970 jednotný systém daně z přidané hodnoty, který by nahradil doposavad využívané systémy daně z obratu. Následovala druhá směrnice č. 68/228/EEC, která definovala předmět daně jako prodej zboží a poskytování služeb na území členské země uskutečněné plátcem za úplatu a dovoz zboží, a dále definovala místo plnění, plátce daně, prodej zboží a poskytování služeb (Nerudová, 2011, s. 42)

K zásadním změnám systému následně došlo o deset let později v roce 1977, kdy byla přijata tzv. šestá směrnice č. 77/388/EEC, která bývá považována za základní směrnici, jelikož stanovuje pravidla pro určování základu daně, sazby daně, teritoriální dosah, okruhy subjektů a další. Cílem této směrnice bylo harmonizovat zejména zdaňování dovozu a vrácení daně při vývozu v rámci intrakomunitárních plnění. Tato směrnice byla více než třicetkrát novelizována a následně v roce 2006 byla konečně přepracována a spolu s ustanoveními první směrnice byla včleněna do směrnice č. 2006/112/EC ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále také „směrnice o DPH“), která vstoupila v platnost s účinností od 1. ledna 2007 (Nerudová, 2011, s. 44–47).

Od zavedení jednotného trhu v roce 1993 platí v zemích EU přechodný režim, v rámci kterého bylo každému podniku, jenž obchoduje s dalšími zeměmi Unie, přiděleno daňové identifikační číslo, kterými se podniky identifikují v rámci realizované obchodní činnosti. Daň při obchodech s partnery z jiných členských států odvádí kupující strana ve své zemi, podle sazby platné v této zemi (Kubátová, 2010, s. 236).

Pro harmonizované sazby daně platí od roku 1997 několik pravidel. Existuje pouze jedna standardní sazba daně, která musí být minimálně 15 %, a nejvýše dvě snížené sazby ve výši minimálně 5 % a jen na zboží uvedené v příloze III směrnice o DPH. Každé dva roky se přitom provede revize těchto sazeb a zvýšené sazby nejsou povoleny (Kubátová, 2010, s. 237). Kromě takto stanovených sazeb mají některé členské země povoleno uplatňovat zvláštní sazby DPH v případě, že tyto sazby uplatňovaly k 1. lednu 1991. Jde o 3 typy zvláštních sazeb: supersnížená sazba (ve výši do 5 % na prodej omezeného seznamu zboží a služeb), nulová sazba (na určitý typ prodeje, kdy spotřebitel neplatí DPH, ale obchodník má nárok na odpočet daně) a tzv. parkovací (přechodná) sazba, která je uplatňována na dodání zboží a služeb, které nejsou uvedeny v příloze III směrnice o DPH, místo základní sazby za předpokladu, že není nižší než 12 % (Your Europe, 2021). V rámci těchto společných pravidel je tedy mezi 27 státy EU možno nalézt značné odlišnosti v počtu a výši sazeb daně z přidané hodnoty, viz tabulka 1.

Tabulka 1: Přehled sazeb DPH v členských státech EU (k 1. 1. 2021)

Členský stát	Kód země	Základní sazba	Snížená sazba	Supersnížená sazba	Parkovací sazba
Rakousko	AT	20	10 / 13	-	13
Belgie	BE	21	6 / 12	-	12
Bulharsko	BG	20	9	-	-
Kypr	CY	19	5 / 9	-	-
Česko	CZ	21	10 / 15	-	-
Německo	DE	19	7	-	-
Dánsko	DK	25	-	-	-
Estonsko	EE	20	9	-	-
Řecko	EL	24	6 / 13	-	-
Španělsko	ES	21	10	4	-
Finsko	FI	24	10 / 14	-	-
Francie	FR	20	5,5 / 10	2,1	-
Chorvatsko	HR	25	5 / 13	-	-
Maďarsko	HU	27	5 / 18	-	-
Irsko	IE	23	9 / 13,5	4,8	13,5
Itálie	IT	22	5 / 10	4	-
Litva	LT	21	5 / 9	-	-
Lucembursko	LU	17	8	3	14
Lotyšsko	LV	21	12 / 5	-	-
Malta	MT	18	5 / 7	-	-
Nizozemsko	NL	21	9	-	-
Polsko	PL	23	5 / 8	-	-
Portugalsko	PT	23	6 / 13	-	13
Rumunsko	RO	19	5 / 9	-	-
Švédsko	SE	25	6 / 12	-	-
Slovinsko	SI	22	9,5	-	-
Slovensko	SK	20	10	-	-

Zdroj: Vlastní zpracování na základě YOUR EUROPE, 2021

Po letech fungování systému DPH v přechodném režimu začaly sílit hlasy po úpravách tohoto systému, které by jej zjednodušily a posílily jeho stabilitu a účinnost. V prosinci 2010 tak byl vydána tzv. Zelená kniha o budoucnosti DPH (COM(2010)695), která zdůrazňuje význam příjmů z DPH pro státní rozpočty členských zemí a dále uvádí, že „nastal čas kriticky zhodnotit systém DPH s ohledem na možnosti posílení jeho soudržnosti s jednotným trhem a jeho schopnosti generovat příjmy, podaří-li se zlepšit jeho

ekonomickou účinnost a stabilitu, a jeho přispění k provádění jiných politik, jakož i možné snížení nákladů na dodržování předpisů a na výběr daně“ (Evropská komise, 2010, s. 3-4).

Na debatu o reformě systému DPH, kterou zahájila Zelená kniha, pak navázala Evropská komise v prosinci 2011 sdělením o budoucnosti DPH (COM(2011)851) a především v dubnu 2016 sdělením o akčním plánu v oblasti DPH nazvaném „Směrem k jednotné oblasti DPH v EU – Čas přijmout rozhodnutí“ (COM(2016)148, dále také „Akční plán“). Komise v tomto materiálu vyzdvihává význam společného systému DPH, který je „klíčovým prvkem evropského jednotného trhu. Odstraněním překážek, které narušovaly hospodářskou soutěž a bránily volnému pohybu zboží, usnadnil obchod na jednotném trhu. Je významným a rostoucím zdrojem příjmů v EU, přičemž v roce 2014 přinesl téměř 1 bilion EUR, což odpovídá 7 % HDP Evropské unie“ (Evropská komise, 2016, s. 3). Zároveň však uvádí jeho nejvýraznější nedostatky: „Systém DPH ovšem nedokázal držet krok s výzvami dnešní globální, digitální a mobilní ekonomiky. Současný systém DPH, který měl být původně systémem přechodným, je pro rostoucí počet podniků vyvíjejících přeshraniční činnost roztříštěný a složitý a otvírá příležitosti k podvodům (...) Souhrnně řečeno, DPH je třeba modernizovat a „restartovat““ (Evropská komise, 2016, s. 3). Opatření uvedená v Akčním plánu lze rozdělit do 4 oblastí:

- Nedávné a současné politické iniciativy – Odstranění překážek, jež DPH klade elektronickému obchodování na jednotném trhu. Balíček DPH pro malé a střední podniky.
- Naléhavá opatření k řešení výpadku příjmů z DPH – Zlepšování spolupráce se zeměmi EU i se třetími zeměmi. Směrem k účinnějším daňovým správám. Zlepšování v oblasti dobrovolného dodržování předpisů. Výběr daní.
- Směrem ke spolehlivému jednotnému evropskému prostoru DPH – Konečný systém DPH pro přeshraniční obchod.
- Směrem k politice modernizovaných sazeb. Širší pravomoci členských států při stanovování sazeb.

### **Reverse charge**

Jedním z nástrojů využívaných v rámci EU při boji s daňovými úniky, je přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění neboli reverse charge, jehož podmínky jsou uvedeny v člancích 199, 199a, 199b a 199c směrnice o DPH. Při jeho využití neodvádí daň z prodaného zboží nebo služby prodávající, ale kupující (pokud je plátcem DPH).

Odvedenou daň si zároveň nárokuje jako odpočet a k reálnému odvodu DPH správci daně dochází až na posledním stupni distribuce, tedy v maloobchodu (Zídková, 2019, s. 28).

Řada členských států, především těch, které měly problémy s karuselovými podvody, využívá tzv. specifického reverse charge, který je možno aplikovat na stanovené druhy zboží a služeb (např. mobilních telefonů, mikroprocesorů, emisních povolenek, nebo dodávek plynu a elektřiny). Tento mechanismus se dle členských států ukázal jako velice účinný nástroj při boji s daňovými úniky v daných sektorech ekonomiky (Lamensch, Ceci, 2018, s. 41). Na žádost některých zemí byl v prosinci 2018 do směrnice o DPH přidán článek 199c, který členskými státy umožňuje na přechodné období zavést všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti u plnění, jejichž hodnota přesahuje částku 17 500 EUR. K tomu, aby stát mohl tento mechanismus zavést, musí splnit několik podmínek. Jeho daňová mezera DPH za rok 2014 musela být nejméně o 5 procentních bodů vyšší, než je medián daňové mezery DPH celé Evropské unie, karuselové podvody musí tvořit více než 25 % jeho daňové mezery DPH a jiná kontrolní opatření nejsou pro boj s karuselovými podvody na jeho území dostatečná (Evropská rada, 2018, s. 3). Česká republika je jednou ze zemí, které o zavedení všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti požádaly, a jako jediný členský stát k tomu v listopadu 2019 obdržela svolení (Ministerstvo financí ČR, 2021b). Vzhledem k tomu, že aplikace tohoto mechanismu je možná jen dočasně do zavedení konečného systému DPH (tedy do 30. 6. 2022), nezdá se již jeho aplikace v rámci českého daňového systému příliš pravděpodobná.

### **Konečný systém DPH**

Nejzásadnějším krokem v harmonizaci DPH v rámci Evropské unie je pak plánovaný posun od přechodného systému na konečný (někdy také označovaný jako „definitivní“) systém DPH, který by měl začít platit od 1. 7. 2022. V rámci tohoto systému by mělo dojít ke změně pravidel při intrakomunitárním obchodování mezi plátcí daně, kdy obchodníci dodávající do jiných členských států budou nově účtovat DPH z přeshraničních transakcí podle sazby v zemi odběratele a tuto daň odvádět svému správci daně, který ji následně rozdistribuuje do členských států odběratelů. Zároveň by dočasně měl fungovat institut certifikovaných odběratelů („certifikované osoby povinné k dani“), kteří by daň odváděli sami jako doteď pomocí systému reverse charge (Hrůšová, 2018, s. 13).

### 3.3 Daň z obratu v USA

Na rozdíl od daní z příjmů není americká daň z obratu<sup>3</sup> jednotnou národní daní vybíranou na federální úrovni, ale jde o daň zavedenou a administrovanou na úrovni jednotlivých států a místních samospráv.

Obecný termín „sales tax“ bývá v literatuře používán pro několik rozdílných druhů daně, jež jsou ve Spojených státech vybírány. Hellerstein et al. (2014, s. 649) ve své knize uvádí klasifikaci čtyř základních typů obratových daní:

- *Daň z maloobchodního prodeje (Retail Sales Tax)*, která je uvalena pouze na prodeje hmotného osobního majetku v maloobchodě, k užití nebo spotřebě. Subjektem této daně jsou také komunální služby.
- *Obecná daň z prodeje (General Sales Tax)*, která se vztahuje jak na maloobchodní prodej hmotného osobního majetku, tak na jeho přeprodej, dále na těžbu nerostných surovin a výroba.
- *Daň z obratu (Gross Receipts Tax)*, která se podobá obecné dani z prodeje, ale navíc je uvalena na osobní a profesionální služby a v některých případech i na prodej nehmotných statků.
- *Daně z příjmů (Gross Income Taxes)*, které zahrnují zdanění všeho výše uvedeného a dále také příjmy z nepodnikatelských činností jako jsou nájmy, úroky či mzdy.

Nejdůležitějším a nejčastěji používaným typem daně z obratu ve Spojených státech je daň z maloobchodního prodeje, tedy jednofázová daň ze spotřeby, která by z principu měla být uplatňována pouze na konečné prodeje k osobnímu užití nebo spotřebě. Ve skutečnosti však americká daň z maloobchodního prodeje dopadá i na obchodní vstupy a zhruba 40 procent celkových příjmů z obratové daně tax tvoří nákupy podnikatelů (Hellerstein et al., 2014, s. 649–650).

Historie obratové daně ve spojených státech sahá do období velké hospodářské krize třicátých let dvacátého století, kdy se stala důležitým zdrojem příjmů vlád jednotlivých států USA. Jako první byla tato daň zavedena v roce 1932 v Mississippi, kde měla nahradit

---

<sup>3</sup> V rámci Spojených států nemá tato daň jednotnou podobu společnou pro všechny státy. Nejčastěji se jedná o tzv. „general“ nebo „retail“ sales tax a k ní doplňkovou „use tax“ (daň z užití). Pro účely této práce byl pro přehlednost zvolen obecný český termín „daň z obratu“, případně „obratová daň“, jenž je dále užíván jako termín obecný a zahrnuje všechny typy všeobecných daní ze spotřeby ve všech 45 státech USA, které tyto daně vybírají.

výpadek příjmů z daně z nemovitostí. Z obdobných důvodů po ní sáhla řada dalších států a jen do roku 1939 byla zavedena v 29 státech USA. Během 15 let od zavedení se daň z obratu stala nejvýznamnějším zdrojem financí jednotlivých států a zůstala jím až do roku 1997. Mikesell (2004a, s. 66) uvádí, že tato daň zachránila jednotlivé státy před finančním kolapsem během hospodářské krize a zároveň přispěla k značné rozšíření vlivu místních vlád v druhé polovině dvacátého století.

V současnosti je daň z obratu na státní úrovni využívána ve 45 z 50 států USA (a ve federálním District of Columbia), tedy ve všech státech s výjimkou Aljašky<sup>4</sup>, Montany, New Hampshire, Delaware a Oregonu (Walczak, Cammenga, 2020, s. 35), a setrvale tvoří zhruba třetinu státních příjmů (Mikesell, 2004b, s. 63). Podle statistik Amerického úřadu pro sčítání lidu byly celkové výnosy státních obratových daní za fiskální rok 2020 ve výši 341,8 miliard USD, což tvořilo 32 % veškerých daňových příjmů jednotlivých států za tento rok (United States Census Bureau, 2021).

Kromě celostátně platných obratových daní jsou ve 38 státech vybírány ještě takzvané municipální daně z obratu („local sales tax“), o jejichž zavedení rozhodují místní samosprávy (Cammenga, 2022). Výše daňové sazby se tak neliší jen mezi různými státy, ale může se lišit i mezi jednotlivými obcemi či okrsky v rámci daného státu. Obecně však platí, že municipální obratové daně mají identický předmět daně jako ty státní, bývají spravovány na státní úrovni a jejich podstatou je zvýšení státní sazby daně a získání dodatečných prostředků do rozpočtů místních samospráv. Nedílnou součástí amerického systému daně z obratu je tzv. daň z užití („use tax“), která je uvalena na zboží pořízené od obchodníků z jiných států. Jednotlivé státy měly historicky velice omezené pravomoci pro zdaňování obchodníků sídlících v jiném státě, proto byla k dani z prodeje zavedena komplementární daň z „užití“, ke kterému dojde na území daného státu (OECD, 2018, s. 25). Daň z užití v podstatě vznikla jako prostředek, jak předejít daňovým únikům na dani z obratu, kterých se státy začaly obávat hned po zavedení prvních obratových daní ve 30. letech 20. století (Mikesell, Ross, 2019, s. 2). Daň z užití musel spotřebitel dříve odvést například ze zboží pořízeného poštou nebo přes internet od obchodníka z jiného státu, který neměl ve státě, v němž spotřebitel pobývá, pobočku nebo sklad (tzv. „physical presence“, fyzickou přítomnost). Výnosy z daně z užití tvořily podle průzkumu Mikesella a Rosse (2019, s. 8) provedeného za roky 2010 a 2017 zhruba 8 % celkových výnosů ze státních daní z obratu.

---

<sup>4</sup> Ve státě Aljaška není zavedena celostátní daň, ale místní samosprávy mají možnost užívat municipální obratovou daň. Proto je tento stát uveden i v tabulce 2 na následující straně.

V tabulce 2 je uveden přehled sazeb obrátové daně v jednotlivých státech USA (a v District of Columbia). Sazby jsou rozděleny do tří kategorií: státní sazba, průměrná municipální sazba a kombinovaná sazba, která je jejich součtem.

Tabulka 2: Přehled sazeb daně z obrátu v jednotlivých státech USA (k 1. 1. 2022)

<b>Stát</b>	<b>Státní sazba</b>	<b>Průměrná municipální sazba</b>	<b>Kombinovaná sazba</b>
<b>Alabama</b>	4,00 %	5,24 %	9,24 %
<b>Aljaška</b>	0,00 %	1,76 %	1,76 %
<b>Arizona</b>	5,60 %	2,80 %	8,40 %
<b>Arkansas</b>	6,50 %	2,97 %	9,47 %
<b>Kalifornie</b>	7,25 %	1,57 %	8,82 %
<b>Colorado</b>	2,90 %	4,87 %	7,77 %
<b>Connecticut</b>	6,35 %	0,00 %	6,35 %
<b>District of Columbia</b>	6,00 %	0,00 %	6,00 %
<b>Florida</b>	6,00 %	1,01 %	7,01 %
<b>Georgia</b>	4,00 %	3,35 %	7,35 %
<b>Havaj</b>	4,00 %	0,44 %	4,44 %
<b>Idaho</b>	6,00 %	0,02 %	6,02 %
<b>Illinois</b>	6,25 %	2,56 %	8,81 %
<b>Indiana</b>	7,00 %	0,00 %	7,00 %
<b>Iowa</b>	6,00 %	0,94 %	6,94 %
<b>Kansas</b>	6,50 %	2,20 %	8,70 %
<b>Kentucky</b>	6,00 %	0,00 %	6,00 %
<b>Louisiana</b>	4,45 %	5,10 %	9,55 %
<b>Maine</b>	5,50 %	0,00 %	5,50 %
<b>Maryland</b>	6,00 %	0,00 %	6,00 %
<b>Massachusetts</b>	6,25 %	0,00 %	6,25 %
<b>Michigan</b>	6,00 %	0,00 %	6,00 %
<b>Minnesota</b>	6,875 %	0,61 %	7,49 %
<b>Mississippi</b>	7,00 %	0,07 %	7,07 %
<b>Missouri</b>	4,225 %	4,06 %	8,29 %
<b>Nebraska</b>	5,50 %	1,44 %	6,94 %
<b>Nevada</b>	6,85 %	1,38 %	8,23 %
<b>New Jersey</b>	6,625 %	-0,03 %	6,60 %
<b>Nové Mexiko</b>	5,125 %	2,71 %	7,84 %
<b>New York</b>	4,00 %	4,52 %	8,52 %
<b>Severní Karolína</b>	4,75 %	2,23 %	6,98 %
<b>Severní Dakota</b>	5,00 %	1,96 %	6,96 %
<b>Ohio</b>	5,75 %	1,47 %	7,22 %
<b>Oklahoma</b>	4,50 %	4,47 %	8,97 %



<b>Pensylvánie</b>	6,00 %	0,34 %	6,34 %
<b>Rhode Island</b>	7,00 %	0,00 %	7,00 %
<b>Jižní Karolína</b>	6,00 %	1,44 %	7,44 %
<b>Jižní Dakota</b>	4,50 %	1,90 %	6,40 %
<b>Tennessee</b>	7,00 %	2,55 %	9,55 %
<b>Texas</b>	6,25 %	1,95 %	8,20 %
<b>Utah</b>	6,10 %	1,09 %	7,19 %
<b>Vermont</b>	6,00 %	0,24 %	6,24 %
<b>Virginie</b>	5,30 %	0,45 %	5,75 %
<b>Washington</b>	6,50 %	2,79 %	9,29 %
<b>Západní Virginie</b>	6,00 %	0,52 %	6,52 %
<b>Wisconsin</b>	5,00 %	0,43 %	5,43 %
<b>Wyoming</b>	4,00 %	1,22 %	5,22 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Cammenga, 2022

V ideálním případě by předmětem daně z obratu měla být veškerá finální spotřeba zboží i služeb a zároveň by z něj byly vyloučeny všechny předcházející transakce v rámci obchodního řetězce. Existuje však celá řada výjimek, ve většině států jsou od daně osvobozeny např. základní statky jako potraviny nebo oblečení, a zdanění nepodléhá ani velká část služeb, přestože služby tvoří značnou část ekonomiky Spojených států a jejich podíl na celkových výdajích na osobní spotřebu stále narůstá – v roce 2017 tvořily služby přibližně 68 procent těchto výdajů (Kaeding, 2017, s. 3). Je tedy zřejmé, že rozsah předmětu daně je od výše uvedeného ideálu poměrně vzdálen. Dle výpočtů provedených organizací Tax Foundation, vycházejících z metodiky vypracované profesorem Mikesellem, představoval v roce 2020 průměrný rozsah předmětu daně z obratu 30,63 % osobního příjmu, přičemž mezi jednotlivými státy jsou v tomto ohledu značné rozdíly – nejužší předmět daně byl v Massachusetts (necelých 22 % osobního příjmu) a naopak nejširší na Havaji, kde šlo o 119 % osobního příjmu<sup>5</sup> (Walczak, 2021, s. 9). Z historického pohledu je patrné, že s tím, jak se v posledních dvaceti letech zvýšil podíl služeb na celkové spotřebě, se snížil i rozsah předmětu daně, z téměř 50 % v roce 2000 na současných 30,63 %. Aby jednotlivé státy nepřišly o významnou část svých příjmů, byly nuceny přistoupit ke zvýšení sazby daně, a průměrná sazba daně z obratu vzrostla mezi lety 2000 a 2020 z 5,16 % na současných 5,99 % (Walczak, 2021, s. 9).

Značný problém pro výběr daně z obratu, podobně jako pro DPH v Evropské unii, znamenal rozmach internetu, a především online nakupování. Vzhledem k tomu, že jedním

<sup>5</sup> Zdejší specifický systém obratové daně totiž zdaňuje řadu transakcí dvakrát (Walczak, 2021, s. 2).

ze základních principů obrátové daně je zdanění zboží v místě spotřeby, nebyla z online prodejů zboží zasílaného z jiných států odvedena daň samotným obchodníkem, ale měl ji za něj odvést spotřebitel ve formě dobrovolně přiznané daně z užití („use tax“). Výjimkou byly případy, kdy měl obchodník v dané státě tzv. „fyzickou přítomnost“ (neboli „nexus“), což mohla být např. prodejna, nebo sklad, ze kterého bylo spotřebiteli dané zboží zasláno. Ve spoustě případů tomu však tak nebylo a státy přicházely o významnou část potenciálních příjmů. Podle odhadů Bruce, Foxe a Luny (2009, s. 26) měly ztráty na výběru daně z obrátu v oblasti internetového obchodování jen za rok 2012 dosáhnout zhruba 12,65 mld. dolarů.

### **3.3.1 Streamlined Sales and Use Tax Agreement**

V reakci na tento problém vznikla v roce 2000 iniciativa Streamlined Sales Tax Project („Projekt efektivní obrátové daně“), jejímž cílem bylo vytvořit jednodušší, harmonizovaný systém daně z obrátu, který by usnadnil výběr daně od všech maloobchodních prodejců, a především pak těch, kteří působí na území více států (Hellerstein et al., 2014, s. 851). Výsledkem této iniciativy bylo sepsání dohody Streamlined Sales and Use Tax Agreement („Dohoda o zefektivnění obrátové daně“, dále také „SSUTA“), která byla přijata v listopadu 2002 a poskytuje efektivní způsob k dosažení jednotných a uniformních standardů. Státy, které tuto dohodu podepíší, musí mít jednotný předmět daně, jednotné správní místo, přijmout omezení v oblasti daňových sazeb a jednotný systém kategorizace zboží a služeb (Walczak, Cammenga, 2019, s. 19). V současnosti má tato dohoda 24 signatářských států (Streamlined Sales Tax Governing Board, Inc).

### **3.3.2 South Dakota v. Wayfair**

K průlomů v oblasti uplatnění daně z obrátu na zboží zasílané z jiných států USA došlo v roce 2018 v důsledku rozhodnutí Nejvyššího soudu Spojených států ve věci South Dakota v. Wayfair (dále také „Wayfair“), dle kterého mohla Jižní Dakota požadovat od internetových obchodníků z jiných států výběr obrátovou daň z prodejů rezidentům tohoto státu. Tímto rozhodnutím soud zvrátil předchozí precedenty, podle nichž měli povinnost vybírat a odvádět daň pouze obchodníci, kteří měli v daném státě určitou formu fyzické přítomnosti. Nově bylo ve věci Wayfair rozhodnuto, že daň z obrátu lze v souladu s Ústavou Spojených států vybírat i bez této fyzické přítomnosti, pokud tím nedochází k diskriminaci nebo neúměrné zátěži účastníků mezistátních obchodů (Bishop-Henchman, Walker, Garbe, 2018, s. 3).

Na toto rozhodnutí rychle zareagovaly ostatní státy s obratovou daní a zavedly legislativu, která jim umožňuje vytvořit fikci vzniku tzv. ekonomického nexu (Moravec, 2019, s. 31), v rámci nějž jsou prodejci z jiných států povinni vybírat obratovou daň z prodejů v daném státě, pokud překročí určitou státem stanovenou hranici objemu prodejů nebo počtu transakcí, přičemž nejčastěji je uplatňována hranice stanovená v Jižní Dakotě (objem tržeb z prodejů do daného státu ve výši 100 000 USD, nebo 200 obchodních transakcí za poslední rok) (Walczak, Cammenga, 2019, s. 10). V návaznosti na rozhodnutí ve věci Wayfair státy přistoupily také k regulaci tzv. zprostředkovatelů trhu („marketplace facilitators“), čímž převedly povinnost výběru daně z prodejů uskutečněných pomocí platform jako jsou eBay, Etsy nebo Amazon Marketplace právě na tyto platformy (Walczak, Cammenga, 2019, s. 5). V současnosti je tato legislativa platná ve 44 ze 45 států užívajících obratovou daň, v Missouri vejde v platnost od 1. 1. 2023 (Sales Tax Institute, 2021a).

### **3.4 Efektivita výběru DPH a daně z obratu**

Jak bylo uvedeno v přechozích kapitolách, daň z přidané hodnoty i daň z obratu tvoří významnou část příjmů jednotlivých členských států EU i téměř všech států USA. Ve Spojených státech jsou prostřednictvím municipální daně z obratu financovány také místní samosprávy a v rámci Evropské unie čisté příjmy daně z přidané hodnoty v členských státech zároveň slouží pro výpočet vlastních zdrojů, které jsou splatné do rozpočtu unijního rozpočtu (Nerudová, 2011, s. 146). Efektivita výběru těchto daní je proto klíčovým faktorem jak pro vlády těchto států, tak pro badatele v oblasti daní.

V Evropské unii je efektivita výběru DPH zjišťována především pomocí studií tzv. mezery ve výběru DPH („VAT gap“), které bývají prováděny jak v rámci jednotlivých členských států, tak ve všech členských státech najednou v rámci souhrnných studií prováděných na základě jednotné metodiky. První souhrnnou prací byla studie provedená roku 2009 britskou konzultační společností Reckon, na niž v roce 2013 navázala studie Centra pro sociální a ekonomický výzkum (CASE), která je od té doby zpracovávána každoročně s aktualizovanými údaji za předchozí období. V zatím poslední publikované studii byla stanovena celounijní mezera DPH za rok 2018 ve výši 140 mld. EUR, což je 11 % celkové daňové povinnosti (CASE, 2020, s. 17). Problematikou daňové mezery se detailněji zabývá následující kapitola.

Případ efektivity americké obratové daně je o poznání komplikovanější. V rámci USA je daňová mezera zkoumána na celostátní úrovni federální agenturou IRS („Internal Revenue Service“), součástí výzkumu jsou však pouze federální daně, mezi které daň z obratu nepatří. Vzhledem k rozdílům v pravidlech výběru obratové daně mezi jednotlivými státy žádná souhrnná studie daňové mezery této daně neproběhla a pravděpodobně ani neproběhne. Detailnější studie mezery daně z obratu byly realizovány pouze v několika málo státech a v poměrně dávné době, např. v Idahu v roce 1996 (Idaho State Legislature, 1996) a v Minnesotě v roce 2002 (Cook, de Seve, Evans, 2002).

Jedním z důvodů, proč je těchto studií tak málo, může být všeobecně rozšířená představa, že obratová daň je vůči daňovým únikům velice odolná, která vychází mimo jiné z vlivného článku Johna F. Due z roku 1974 (1974, s. 218), podle nějž k žádným masivním únikům na dani z obratu nedochází. Ztráty způsobené úniky na této dani Due (1974, s. 197) odhadl ve výši 1–5 % celkových výnosů. Jeho závěry potvrdil například i profesor Mikesell (1997, s. 150), podle nějž je ochota odvést daň („tax compliance“) v případě daně z obratu na daleko vyšší úrovni než u federálních daní z příjmů. Zároveň však připustil, že v tomto ohledu není k dispozici dostatek kvalitních dat a poznamenal, že přesvědčení o tom, že v oblasti výběru daně z obratu nedochází k žádným větším problémům, vychází spíše z víry, že tomu tak skutečně je, než z reálného výzkumu.

Na nedostatek výzkumu v oblasti obratové daně především z důvodu nemožnosti získat přístup k hrubým datům upozorňoval ve své disertační práci i Christian (2010, s. 1). On sám přístup k těmto datům získal prostřednictvím spolupráce s floridskou finanční správou (Florida Department of Revenue), přičemž je mohl porovnat s dalšími zdroji informací. Výsledkem tohoto srovnání pak byl závěr, že objem daňových úniků na dani z obratu je daleko vyšší, než bylo doposud předpokládáno (Christian, 2010, s. 2), přičemž namísto obvykle odhadovaných ztrát ve výši 2–5 % celkových výnosů z obratové daně je skutečná výše daňových úniků minimálně ve výši 10 %, ale mohla by dosahovat až 28 %, což by v celonárodním měřítku představovalo roční ztráty ve výši 24–67 mld. amerických dolarů (Christian, 2010, s. 6–7). Takto vysoké odhady výše mezery obratové daně se neobjevují v žádné další literatuře na toto téma, ale Christianovým závěrům do jisté míry odpovídají výsledky studie provedené Watrinem a Ullmanem (2008, s. 34) zaměřené na porovnání míry spolupráce se správci daně u daní z příjmů a daní ze spotřeby, které vykazují výrazně nižší míru spolupráce v případě daní ze spotřeby, a zároveň ukazují, že v případě

zvýšení šance, že bude daňový únik odhalen, dochází k silnější reakci poplatníků u daně ze spotřeby, než u daně z příjmů.

### 3.4.1 Daňová mezera

Ke zlepšení efektivity výběru daně je jako první potřeba určit rozsah a strukturu ztrát, ke kterým dochází. K určení těchto ztrát slouží metody souhrnně označované jako odhady daňové mezery (European Commission, 2016c, s. 13). Daňovou mezeru lze jednoduše definovat jako rozdíl mezi částkou daně, která by teoreticky měla být zaplacená příslušné daňové správě a částkou, která je reálně zaplacená (HM Revenue & Customs, 2020, s. 3), případně jako rozdíl mezi celkovým množstvím daně, kterou je teoreticky možno vybrat (tj. teoretickou daňovou povinností) na základě platných daňových zákonů, a celkovým množstvím daně skutečně vybrané v daném období (European Commission, 2016c, s. 14). Některé z metod stanovení daňové mezery pak ještě dále rozlišují mezi tzv. hrubou daňovou mezerou („gross tax gap“) a čistou daňovou mezerou („net tax gap“). Hrubou daňovou mezeru představuje ta část celkové daňové povinnosti, která není zaplacená dobrovolně a včas. Čistou daňovou mezeru pak získáme po odečtení částky daně, která bude vybrána po její splatnosti, ať už dobrovolně, nebo v důsledku činnosti daňových orgánů (Internal Revenue Service, 2019, s. 1).

Z hlediska příčiny jejího vzniku rozlišujeme dva druhy daňové mezery, „compliance gap“ a „policy gap“. Compliance gap v podstatě odpovídá výše uvedeným definicím daňové mezery, jde o rozdíl mezi očekávanými a skutečnými příjmy z DPH. Její součástí nejsou jen daňové podvody a úniky, ale jde také o DPH nevybranou z důvodů insolvenčí, bankrotů, administrativních pochybení a legálních daňových optimalizací. V rámci studií prováděných institutem CASE je compliance gap definována jako rozdíl mezi vybranou DPH a celkovou daňovou povinností k DPH („VAT Total Tax Liability“, dále také jen „VTTL“) stanovenou příslušnými zákony (CASE, 2020, s. 10). Policy gap vzniká z důvodu politických rozhodnutí, která vedou k odchylkám od obecných pravidel zdanění, jako jsou daňové úlevy, snížené sazby daně a osvobození od daně (European Commission, 2016c, s. 15). Policy gap je tedy indikátorem dodatečných příjmů z DPH, které by teoreticky mohly být získány, pokud by na tuzemskou spotřebu všeho zboží a služeb byla aplikována jednotná sazba daně (CASE, 2020, s. 52). CASE v rámci analýzy daňové mezery v EU poskytuje také odhad policy gap, kterou dále rozděluje na „rate gap“, jež vzniká z důvodu uplatnění snížených

sazeb daně a „exemption gap“, která je důsledkem osvobození od daně. Pro rok 2018 byla průměrná policy gap v rámci celé EU stanovena ve výši 42,24 % (CASE, 2020, s. 52).

K odhadu daňové mezery lze přistoupit ze dvou základních perspektiv – z mikro perspektivy a makro perspektivy. Mikroekonomické metody (označované také jako „přímé“ nebo „bottom up/zdola nahoru“) jsou vhodné především pro přímé daně (Stavjaňová, 2014, s. 1428), přičemž jednotlivé složky daňové mezery jsou při jejich použití odhadovány odděleně pro jednotlivé skupiny poplatníků a druhy daňových úniků („non-compliance“). Sběr dat provádí obvykle daňové úřady, především prostřednictvím daňových kontrol či anonymních průzkumů (European Commission, 2016c, s. 26). Vzhledem ke skutečnosti, že daňové úřady se při sběru dat soustředí především na rizikové subjekty a průzkumy mohou (i přes záruku anonymity) poskytovat podhodnocené výsledky, protože respondenti se bojí odpovídat pravdivě, je obtížné extrapolovat takto získaná data na celou společnost. Výhodou mikrometod však je, že mohou poskytnout detailnější náhled na strukturu daňových úniků a jednání jejich účastníků (Stavjaňová, 2014, s. 1428). Příkladem využití mikroekonomických metod v českém prostředí jsou studie Hanouska a Paldy (2006, s. 128) zabývající se studiem šedé ekonomiky a s ním spojeného vývoje daňových úniků s využitím dat z nepanelových výběrových šetření. Ve Spojených státech byly tyto metody využity například při odhadu daňové mezery daně z obratu v Minnesotě (Cook, de Seve, Evans, 2002) nebo ve Washingtonu (Washington State Department of Revenue, 2018).

Makroekonomické (neboli „nepřímé“ či „top down/shora dolů“) metody ke svým odhadům používají především data z národních účtů (Moravec, Hinke, Kaňka, 2018, s. 452) a jsou užívány zejména pro odhad mezery DPH (Stavjaňová, 2014, s. 1428). Jejich cílem je poskytnout jediný odhad na základě dat nezávislých na daňových úřadech (European Commission, 2016c, s. 25). Pro výpočet mezery DPH makroekonomickými metodami je nejprve vypočtena teoretická daňová povinnost a od ní je odečtena skutečně akruálně vybraná daň (Moravec, Hinke, Kaňka, 2018, s. 452). Hlavní nevýhodou těchto metod pak je, že neposkytují konkrétní informace týkající se příčin a jednotlivých složek daňové mezery, což znamená, že nejsou příliš užitečné pro praktické využití při boji s daňovými úniky (European Commission, 2016c, s. 25). Makroekonomické metody byly využity jak v případě studie analyzující mezeru DPH v rámci celé EU od konzultační společnosti Reckon (Reckon, 2009), tak při tvorbě stejně orientovaných studií každoročně prováděných institutem CASE (např. CASE, 2020). Pomocí těchto metod byly provedeny i všechny dosavadní studie zabývající se mezerou DPH v České republice (např. Stavjaňová, 2014,

Zídková, 2014, nebo Moravec, Hinke, Kaňka, 2018). Ve Spojených státech pak tyto metody sloužily například k odhadu ztrát na výběru obrátové daně v sektoru elektronického obchodování (Bruce, Fox, Luna, 2009) nebo ke stanovení dopadů rozhodnutí Wayfair (Fox, Hargaden, Luna, 2021).

### **3.5 Daňové úniky na daních ze spotřeby**

Jedním z důvodů začlenění daní ze spotřeby do daňového mixu v tradičním pojetí bývalo snížení rizika, že daň nebude vybrána. Daň z přidané hodnoty je v tomto ohledu díky své vícefázové podstatě vnímána jako méně náchylná k daňovým podvodům než jednofázová daň z obrátu (de la Feria, 2020, s. 243). Pokud nebude daň vybrána od konečného prodejce, v případě obrátové daně tak zmizí veškerý daňový příjem, avšak v případě DPH dojde pouze ke ztrátě daně z hodnoty přidané v konečné fázi (za předpokladu, že byla DPH vybrána v celém výrobním řetězci) (Keen, Smith, 2007, s. 6). Existuje však řada způsobů, jakými lze podvádět i na dani z přidané hodnoty.

Výčet různých druhů podvodů na DPH podávají Keen se Smithem (2007, s. 7–10), přičemž řada z nich je uskutečnitelná jak v rámci DPH, tak v rámci daně z obrátu. Mezi nejběžnější z nich patří například nepřiznání části prodejů, kdy prodejce zfalšuje své účetní záznamy, případně dané prodeje vůbec neeviduje a obchoduje, jak poznamenává Šefčík (2018, s. 23), tzv. „bez papíru“. Dalším příkladem je porušení povinnosti registrace k dani, především u obchodníků, kteří se svým obrátem blíží hranici, po jejímž překročení jsou povinni stát se plátcí daně. Takovíto obchodníci se pak mohou vyhýbat i platbě daně z příjmů. Stejně jako v předchozím případě se v této skupině budou vyskytovat především subjekty obchodující s konečnými spotřebiteli. V případě, že obchodníci obchodují se zbožím v rozdílných sazbách daně, mohou si svou daňovou povinnost snížit tím, že uměle navýší poměr prodejů spadajících pod nižší sazby daně. Dalším druhem podvodů je neodvedení již vybrané daně, například z důvodu vyhlášení plánovaného bankrotu předtím, než je daň zaplacená. Do této skupiny patří i takzvané podvody s účastí „chybějícího obchodníka“, které jsou podrobněji rozebírány níže. Posledním druhem podvodu, vůči kterému je náchylný jak systém DPH, tak systém obrátové daně, je pak nezaplacení daně z dovezeného zboží. Dle autorů tyto podvody hrozí obzvláště v případě daně z obrátu ve Spojených státech, dokonce i v rámci prodejů mezi jednotlivými státy USA (Keen, Smith, 2007, s. 7–9).

Zároveň je nutno dodat, že cenou, kterou společnost za daňové úniky platí, není pouze samotná ztráta daňových příjmů. De la Feria (2020, s. 249) identifikuje další čtyři důsledky daňových úniků, kterými jsou zvýšené administrativní náklady na správu daní, daňová nerovnost, podpora organizovaného zločinu a pokřivení konkurence.

### 3.5.1 Daňové úniky a podvody na DPH

Šefčík (2018, s. 24–25) na základě typologie podvodů sestavené Keenem a Smithem rozděluje podvody, které jsou proveditelné pouze v systému DPH, do dvou skupin. První skupinou jsou podvody související s fakturací. Ty mohou nabývat nejrůznějších podob, v principu však vždy jde o užití falešných faktur k podvodnému zvýšení DPH na vstupu, a tedy neoprávněné snížení vlastní daňové povinnosti. V této oblasti působí i tzv. fakturační mlýny, což jsou firmy, jejichž jediným účelem je právě výdej faktur na fiktivní plnění. Druhá skupina těchto podvodů je pak založena na neoprávněném uplatnění nároku na odpočet daně na vstupu. K tomu dochází například v případech, kdy si subjekt produkuje zároveň výstupy osvobozené od DPH bez nároku na odpočet daně na vstupu a výstupy od DPH neosvobozené neoprávněně uplatňuje nárok na odpočet daně i ze vstupů užitých k výrobě výstupů od daně osvobozených, nebo například tehdy, kdy subjekt tvrdí, že určité vstupy byly využity k ekonomické činnosti, přestože byly použity pro soukromou spotřebu.

Alternativní pohled na členění podvodů na DPH nabízí de la Feria (2020, s. 244–245), která uvádí, že vzhledem k neustálým proměnám v chování pachatelů těchto podvodů, je velice obtížné stanovit jejich definitivní typologii. Její členění, které je možno aplikovat na daňové podvody obecně, pak v zásadě rozlišuje mezi daňovými úniky („tax evasion“) a organizovanými podvody. Základem pro toto rozlišení jsou prostředky, které jsou využity k získání nezákonného daňového zvýhodnění využity. Daňové úniky jsou produktem neoficiálního, či mírně kriminálního jednání, jehož cílem je snížení daňové povinnosti prostřednictvím úmyslného opomenutí, zatajení nebo zkreslení informací. Naopak organizované podvody zahrnují koordinovanou a systematickou činnost (s různou úrovní rafinovanosti a organizace) za účelem získání nezákonného finančního zvýhodnění na DPH. Tyto dva základní typy se pak vzájemně odlišují i v řadě dalších charakteristik. Daňové úniky bývají doménou malých společností operujících na národní úrovni, které zneužívají administrativní omezení daňových úřadů a rozdíly v předmětu daně. Organizované podvody pak jsou výsledkem práce kriminálních gangů operujících na nadnárodní úrovni, kteří zneužívají toho, že daňové úřady jsou výrazně limitovány ve výkonu svých pravomocí



v oblasti přeshraničního obchodu. Rozdílná je i cena, kterou společnost za tyto kategorie podvodů na DPH platí. Daňové úniky zvyšují daňovou nerovnost, zatímco v případě organizovaných podvodů dochází k vyšším ztrátám daňových příjmů a zároveň k podpoře organizovaného zločinu. Jednou z forem organizovaných podvodů jsou pak podvody s účastí „chybějícího obchodníka“, v anglicky psané literatuře označované jako Missing Trader Intra-Community (MTIC) fraud (dále také „MTIC podvody“), mezi něž patří i nechvalně známé karuselové (či „kolotočové“) podvody.

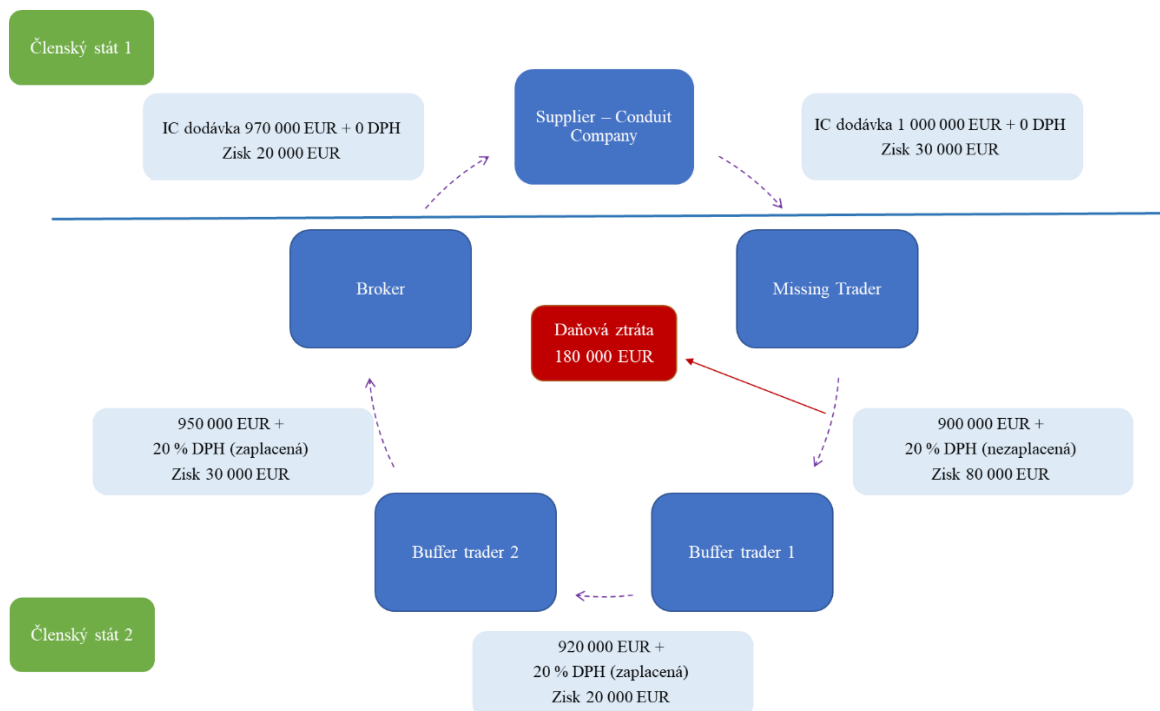
### 3.5.2 Karuselové podvody

Jako karuselové podvody lze označovat dodávky zboží, které následují řetězovitě za sebou, přičemž v jenom místě řetězce není odvedena daň z přidané hodnoty a příslušný subjekt přestane existovat či tuto společnost nelze dopátrat (Široký, 2018, s. 172).

Karuselové podvody jsou jedním ze dvou základních typů MTIC podvodů, tím druhým jsou tzv. akviziční podvody. Pachatelé těchto podvodů využívají toho, že dodání zboží a poskytnutí služby do jiného členského státu je osvobozeno od DPH a při pořízení zboží nebo služby z jiného členského státu je možno uplatnit nárok na odpočet DPH (Šefčík, 2018, s. 25).

Při akvizičních podvodech je zboží, které je zakoupeno v jiném členském státě A a v tomto státě je osvobozeno od daně, pořízeno tuzemským subjektem (stát B) a dále přeprodáno v rámci tuzemska. Pořizovatel tohoto zboží, onen „missing trader“, nezaplatí DPH daňovým úřadům a zmizí, ale zároveň dané zboží prodá svým zákazníkům včetně DPH. Hlavní rozdíl mezi akvizičním podvodem a karuselovým podvodem je pak v tom, že v rámci karuselového podvodu je zboží přepravováno v rámci řetězce společností na domácím trhu jeho pořizovatele (tzv. „buffers“), ale nakonec je zprostředkovatelem („broker“) prodáno do jiného členského státu (Strémy, Hangáčová, 2017, s. 56). V případě karuselových podvodů je navíc zboží prodáno téže společnosti v jiném členském státě („conduit company“), od které jej missing trader pořídil poprvé, a toto zboží je pak tomuto missing traderovi opět prodáno, čímž se kruh uzavře (Šefčík, 2018, s. 26). Takto může zboží v celém řetězci kolovat tak dlouho, dokud není podvod odhalen (viz Obrázek 1).

Obrázek 1: Schéma karuselového podvodu



Zdroj: Vlastní zpracování na základě European court of auditors, 2015

Pro uskutečnění karuselového podvodu do něj musejí být zapojeni obchodníci nejméně ze dvou členských států, aby se však jejich odhalení zkomplikovalo, bývají do karuselových podvodů většinou zapojeny subjekty z více členských států EU. Zboží, které je předmětem takovýchto transakcí pak může být skutečné i fiktivní (Strémy, Hangáčová, 2017, s. 53). Dalším způsobem, jak je možno odhalení karuselového podvodu ztížit, je zapojit do něj subjekt sídlící mimo EU. Typicky jsou pro tento účel zvoleny subjekty ze zemí s co nejmenšími dovozními cly, případně zóny volného obchodu (Šefčík, 2018, s. 31).

### 3.5.3 Daňové úniky a podvody na dani z obratu

Základní typy podvodů, jenž možno využít k daňovým únikům na dani z obratu jsou uvedeny výše v rámci obecné typologie podvodů na daních ze spotřeby, kterou popsali Keen a Smith (2007, s. 7–9).

Odlišný pohled na podvody na této dani poskytuje Christian (2010, s. 24), který s využitím Cresseyho teorie trojúhelníku podvodu<sup>6</sup>, úniky na dani obratu přirovnává ke zpronevěře. K tomuto názoru došel na základě toho, že poplatníky obrátové daně nejsou

<sup>6</sup> Teorie Donalda Cresseyho, podle které je ke spáchání zaměstnaneckého podvodu potřeba tří zároveň působících součástí – motivace, racionalizace a příležitosti.

obchodníci, kteří tuto daň přiznávají a odvádí, ale jejich zákazníci. Placení daně se nevyhýbají tito zákazníci, ale obchodníci, kteří v zastoupení státu daň vyberou, avšak vybrané peníze si nechají pro vlastní užitek, čímž se dopustí zločinu. Obchodníci vybírající daň z obratu od svých zákazníků tak mají přístup k vybraným penězům („příležitost“), a k naplnění konceptu trojúhelníku podvodu jim tak zbývá nalézt motiv, proč si peníze ponechat (např. cítí se pod finančním tlakem) a racionalizovat si, proč tak učinit.

Christian (2010, s. 40) ve své práci zároveň poskytuje typologii pachatelů daňových úniků založenou na výsledcích této studie a na zkušenostech profesionálů, kteří se v této oblasti pohybují. Identifikuje celkem sedm typů pachatelů, přičemž za opravdu nebezpečné považuje dva z nich, které nazývá „Hardcore Evaders“ („zarytí podvodníci“) a „Proficient Evaders“ („profesionální podvodníci“). Tyto dvě skupiny je nejtěžší odhalit, protože jde o zkušené podvodníky, kteří vědí, jak za sebou zamést stopy, a pokud se je daňovým úřadům přesto podaří odhalit, je velmi pravděpodobné, že pouze změní své metody a budou v podvodném jednání pokračovat. Nejen tito nejzkušenější, ale i méně sofistikovaní podvodníci však podle Christiana (2010, s. 50) zpronevěřují peníze z vybrané obrátové daně jednoduše proto, že mohou. Bez ohledu na okolnosti, které je vedly k rozhodnutí spáchat daňový únik, neučinili by tak, kdyby nebyli pevně přesvědčeni, že si mohou vybrané peníze bez následků nechat. Za současných podmínek jsou podle jeho závěrů totiž rizika spojená s krádeží daně z obratu přijatelná a zvládnutelná.

## 4 Vlastní práce

V rámci vlastní části práce je provedeno srovnání obou systémů zdanění, jsou determinovány rozdíly v odhadech daňové mezery a identifikovány možné důvody těchto rozdílů. Pro větší přehlednost je tato část rozdělena do dvou oddílů. Obsahem prvního z nich je srovnávací analýza, v rámci které je porovnána efektivita výběru daně v obou systémech na základě vybraných studií daňové mezery, dále druhy daňových úniků včetně jejich podílu na daňové mezeře (pokud jej lze určit), typy opatření, která jsou zaváděna k eliminaci těchto daňových úniků, a jejich efektivita v boji s nimi. V rámci druhého oddílu je pak k detailnějším analýzám vybrán nejzásadnější typ úniků pro každý ze systémů zdanění, MTIC podvody v případě DPH a daňové úniky v oblasti elektronického obchodování (při prodeji přes internet, i v rámci platform „zprostředkovatelů trhu“ jako jsou např. Amazon nebo eBay) v případě obrátové daně. Jejich volba vychází z provedené srovnávací analýzy, která reflektuje množství odborné literatury, jež se věnuje jejich rozboru, a řadu legislativních kroků institucí EU a států USA, jejichž cílem je tyto typy úniků eliminovat. Následně jsou provedeny vlastní odhady výše ztrát z těchto daňových úniků v letech 2013–2020 jak pro EU a USA jako celek, tak pro jednotlivé státy. V rámci EU jsou odhady těchto ztrát zasazeny do kontextu daňové mezery DPH vypočtené institutem CASE. V rámci Spojených států jsou vlastní odhady konfrontovány s výpočty daňových úniků získanými z literatury, či přímo od finančních úřadů jednotlivých států.

### 4.1 Srovnávací analýza

#### 4.1.1 Velikost daňové mezery DPH v EU

Odhady velikosti daňové mezery DPH probíhají jak na úrovni celé EU, tak v rámci jednotlivých členských států. Pro orgány EU vytváří studie mezery DPH nezávislí výzkumníci (např. institut CASE) a jejich výsledky jsou jednoduše dostupné veřejnosti. Jednotlivé členské země většinou provádějí odhady v rámci vlastních samosprávných orgánů pro interní potřebu a jejich výsledky nejsou zveřejněny. Přehled a základní charakteristiky odhadů mezery DPH provedených do roku 2016 ve státech zapojených do projektu Tax Gap Project Group v rámci programu FISCALIS 2020 (European Commission, 2016c) jsou uvedeny v tabulce 3. Z přehledu je patrné, že téměř všechny země (11 z 12) použily k odhadu mezery DPH metody shora dolů, pouze Slovinsko využilo metod zdola nahoru a Estonsko s Velkou Británií použily oba typy metod. Všechny státy s výjimkou

Německa (které využívá výpočty mnichovského Ifo Institutu) také provádějí tyto odhady interně a pouze polovina z nich jejich výsledky nějakou formou veřejně publikuje.

Tabulka 3: Přehled studií daňové mezery DPH v členských státech EU

	<b>Použité metody odhadu</b>	<b>Místo zpracování</b>	<b>Členění podle složek mezery</b>	<b>Využití výsledků</b>	<b>Publikace výsledků</b>
<b>Česká republika</b>	Shora dolů	Interní	Ne	Politická opatření, snížení mezery DPH	MF oficiální výsledky nepublikuje
<b>Estonsko</b>	Shora dolů, Zdola nahoru	Interní	Ano u metody zdola nahoru	Zdroj strategických a taktických priorit, hodnocení práce FS	Publikovány prostřednictvím tiskových oznámení
<b>Finsko</b>	Shora dolů	Interní, Externí	Ano	K datu průzkumu nebyla studie hotova.	K datu průzkumu nebyla studie hotova
<b>Francie</b>	Shora dolů	Interní	Ne	Složka národních účtů	Ano, přibližně každých 5 let
<b>Německo</b>	Shora dolů	Externí	Ne	Indikátor dalšího výzkumu	Ano - externí studie
<b>Itálie</b>	Shora dolů	Interní	Ano, podle teritorií a konečných spotřebitelů	Hodnocení fungování daňových orgánů	Ano
<b>Lotyšsko</b>	Shora dolů	Interní	Ne	Strategie daňových orgánů	Prezentovány médiím
<b>Polsko</b>	Shora dolů	Interní	Ne	Interní	Zatím ne
<b>Portugalsko</b>	Shora dolů	Interní	Ano, podle sektorů	Tajné	Ne
<b>Slovensko</b>	Shora dolů (2x)	Interní	Ano v případě produkční metody	Efektivita výběru DPH, předpověď výběru daně, identifikace rizikových sektorů	Zatím ne
<b>Slovinsko</b>	Zdola nahoru	Interní	Ano, podle sektorů, regionů, skupin plátců	Pouze informativní	Ne

<b>Velká Británie</b>	Shora dolů, Zdola nahoru	Interní	Ano u metody zdola nahoru	Předpovědi, strategický rozvoj, operativní plánování	V případě studie shora dolů 3x ročně, zdola nahoru jen částečně
-----------------------	-----------------------------	---------	------------------------------	---	---

Zdroj: Vlastní zpracování na základě European Commission, 2016c

Pro potřeby této práce byly ke stanovení daňové mezery na DPH v rámci zemí Evropské unie využity odhady a výpočty expertního týmu z institutu Centrum pro společenský a ekonomický výzkum (CASE), v současnosti vedeného Dr. Grzegorzem Poniatowskim. Tento institut již od roku 2013 pro potřeby Evropské komise každoročně publikuje studii daňové mezery na DPH ve všech členských zemích EU, jejímž stěžejním prvkem je odhad daňové mezery za předminulý rok (tedy např. ve studii z roku 2020 za rok 2018), dále v ní pak analyzuje trendy vývoje daňové mezery, aktualizuje její odhady z předchozích let na základě nově získaných dat, a od studie z roku 2019 také předpovídá její velikost v následujícím roce.

Data ze studií CASE byla zvolena ze dvou hlavních důvodů. Vzhledem k jejich každoroční periodicitě jde o zdaleka nejucelenější soubor dat na toto téma, který je pro co největší přesnost navíc pravidelně zpětně aktualizován. Zároveň jde o data, která ke své činnosti oficiálně využívají jak jednotlivé instituce Evropské unie (Evropská Komise, 2016), tak nezávislí výzkumníci (Zídková, 2014, Frunza, 2016, Strémy, Hangáčová, 2017, Šefčík, 2018) a panuje tedy obecná shoda na jejich vypovídající hodnotě.

V práci budou konkrétně využita především data z poslední publikované studie z roku 2020 (CASE, 2020), jež obsahuje nejaktuálnější odhady za pětileté období, které je v této studii podrobněji analyzováno (roky 2014–2018). Zároveň je v ní poprvé využit ekonometrický model ke zpětné projekci relativní velikosti daňové mezery za všechna období, která byla analyzována v předchozích studiích (tedy od roku 2000), a také k odhadu vývoje daňové mezery v pandemii COVID-19 zasaženém roce 2020. Pro odhad velikosti daňové mezery za rok 2013 jsou pak využita detailnější data z předcházející studie z roku 2019 (CASE, 2019). Odhady daňové mezery za období 2013–2016 jsou shrnuty v tabulce 4 a odhady za období 2017–2020 v tabulce 5.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Kvůli nedostupnosti relevantní dat, nebyl proveden odhad daňové mezery u Chorvatska v období 2013-2014 a u Kypru v letech 2013-2015. Zároveň kvůli jeho potenciální chybovosti nebyl proveden odhad vývoje daňové mezery v letech 2019 a 2020 v případě Kypru, Lucemburska, Nizozemska a Švédska.

Tabulka 4: Odhady daňové mezery DPH v členských zemích EU v letech 2013–2016 (v mil. EUR)

Členský stát	2013		2014		2015		2016	
	Mezera DPH	% z VTTL	Mezera DPH	% z VTTL	Mezera DPH	% z VTTL	Mezera DPH	% z VTTL
<b>Belgie</b>	3 962	<b>13 %</b>	2 755	<b>9,1 %</b>	3 822	<b>12,2 %</b>	3 513	<b>10,9 %</b>
<b>Bulharsko</b>	761	<b>16 %</b>	1 086	<b>22,2 %</b>	985	<b>19,5 %</b>	620	<b>12,3 %</b>
<b>Česko</b>	2 796	<b>19 %</b>	2 345	<b>16,8 %</b>	2 637	<b>17,6 %</b>	2 354	<b>15,2 %</b>
<b>Dánsko</b>	3 367	<b>12 %</b>	3 006	<b>10,8 %</b>	2 938	<b>10,3 %</b>	2 539	<b>8,7 %</b>
<b>Německo</b>	26 013	<b>12 %</b>	26 800	<b>11,7 %</b>	20 891	<b>9,0 %</b>	21 132	<b>8,8 %</b>
<b>Estonsko</b>	256	<b>14 %</b>	200	<b>10,5 %</b>	113	<b>5,7 %</b>	115	<b>5,5 %</b>
<b>Irsko</b>	1 296	<b>11 %</b>	878	<b>7,1 %</b>	1 712	<b>12,6 %</b>	1 425	<b>10,2 %</b>
<b>Řecko</b>	6 214	<b>33 %</b>	4 611	<b>26,7 %</b>	5 660	<b>30,5 %</b>	6 258	<b>30,4 %</b>
<b>Španělsko</b>	8 149	<b>12 %</b>	6 999	<b>10,0 %</b>	4 370	<b>6,0 %</b>	4 577	<b>6,1 %</b>
<b>Francie</b>	16 140	<b>10 %</b>	17 066	<b>10,3 %</b>	15 841	<b>9,5 %</b>	14 121	<b>8,4 %</b>
<b>Chorvatsko</b>					630	<b>10,0 %</b>	447	<b>6,9 %</b>
<b>Itálie</b>	40 424	<b>30 %</b>	41 250	<b>29,9 %</b>	39 358	<b>28,2 %</b>	38 314	<b>27,3 %</b>
<b>Kypr</b>							97	<b>5,5 %</b>
<b>Lotyšsko</b>	530	<b>24 %</b>	460	<b>20,5 %</b>	472	<b>20,1 %</b>	297	<b>12,8 %</b>
<b>Litva</b>	1 095	<b>30 %</b>	1 115	<b>28,7 %</b>	987	<b>25,5 %</b>	988	<b>24,6 %</b>
<b>Lucembursko</b>	107	<b>3 %</b>	139	<b>3,6 %</b>	90	<b>2,6 %</b>	314	<b>8,4 %</b>
<b>Maďarsko</b>	2 424	<b>21 %</b>	2 215	<b>18,5 %</b>	2 018	<b>15,9 %</b>	1 743	<b>14,1 %</b>
<b>Malta</b>	226	<b>28 %</b>	293	<b>31,3 %</b>	188	<b>21,8 %</b>	213	<b>23,0 %</b>
<b>Nizozemsko</b>	4 726	<b>10 %</b>	4 248	<b>9,0 %</b>	5 010	<b>10,1 %</b>	2 651	<b>5,3 %</b>
<b>Rakousko</b>	2 849	<b>10 %</b>	2 569	<b>9,2 %</b>	2 489	<b>8,7 %</b>	2 466	<b>8,3 %</b>
<b>Polsko</b>	10 071	<b>27 %</b>	9 483	<b>24,4 %</b>	9 847	<b>24,7 %</b>	7 893	<b>20,4 %</b>
<b>Portugalsko</b>	2 511	<b>15 %</b>	2 338	<b>13,7 %</b>	2 230	<b>12,7 %</b>	2 123	<b>11,9 %</b>
<b>Rumunsko</b>	7 192	<b>38 %</b>	7 850	<b>40,6 %</b>	6 917	<b>34,8 %</b>	6 518	<b>37,3 %</b>
<b>Slovinsko</b>	183	<b>6 %</b>	335	<b>9,6 %</b>	271	<b>7,8 %</b>	186	<b>5,3 %</b>
<b>Slovensko</b>	2 147	<b>31 %</b>	2 112	<b>29,6 %</b>	1 975	<b>26,7 %</b>	1 443	<b>21,0 %</b>
<b>Finsko</b>	1 120	<b>6 %</b>	1 233	<b>6,1 %</b>	1 095	<b>5,5 %</b>	985	<b>4,8 %</b>
<b>Švédsko</b>	1 384	<b>3 %</b>	1 302	<b>3,2 %</b>	1 207	<b>2,9 %</b>	665	<b>1,5 %</b>
<b>Velká Británie</b>	18 043	<b>11 %</b>	19 427	<b>10,9 %</b>	20 144	<b>9,9 %</b>	19 802	<b>10,6 %</b>
<b>EU celkem</b>	163 986	<b>15 %</b>	162 115	<b>14,3 %</b>	153 899	<b>13,0 %</b>	143 798	<b>12,1 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat studií CASE, 2019 a CASE, 2020

Tabulka 5: Odhady daňové mezery DPH v členských zemích EU v letech 2017–2020 (v mil. EUR)

Členský stát	2017		2018		2019	2020
	Mezera DPH	% z VTTL	Mezera DPH	% z VTTL	% z VTTL	% z VTTL
<b>Belgie</b>	3 856	<b>11,5 %</b>	3 617	<b>10,4 %</b>	<b>9,4 %</b>	<b>13,9 %</b>
<b>Bulharsko</b>	649	<b>12,2 %</b>	614	<b>10,8 %</b>	<b>11,1 %</b>	<b>15,5 %</b>
<b>Česko</b>	1 991	<b>11,9 %</b>	2 187	<b>12,0 %</b>	<b>10,8 %</b>	<b>15,3 %</b>

<b>Dánsko</b>	2 509	<b>8,2 %</b>	2 248	<b>7,2 %</b>	<b>7,8 %</b>	<b>13,3 %</b>
<b>Německo</b>	21 800	<b>8,8 %</b>	22 077	<b>8,6 %</b>	<b>7,7 %</b>	<b>12,1 %</b>
<b>Estonsko</b>	137	<b>6,0 %</b>	127	<b>5,2 %</b>	<b>4,8 %</b>	<b>10,3 %</b>
<b>Irsko</b>	1 592	<b>10,9 %</b>	1 682	<b>10,6 %</b>	<b>5,9 %</b>	<b>11,4 %</b>
<b>Řecko</b>	7 256	<b>33,1 %</b>	6 570	<b>30,1 %</b>	<b>31,4 %</b>	<b>36,9 %</b>
<b>Španělsko</b>	5 033	<b>6,4 %</b>	4 909	<b>6,0 %</b>	<b>3,1 %</b>	<b>8,4 %</b>
<b>Francie</b>	11 829	<b>6,8 %</b>	12 788	<b>7,1 %</b>	<b>3,9 %</b>	<b>8,6 %</b>
<b>Chorvatsko</b>	378	<b>5,5 %</b>	252	<b>3,5 %</b>	<b>0,6 %</b>	<b>5,2 %</b>
<b>Itálie</b>	35 363	<b>24,7 %</b>	35 439	<b>24,5 %</b>	<b>23,9 %</b>	<b>29,4 %</b>
<b>Kypr</b>	93	<b>5,0 %</b>	77	<b>3,8 %</b>		
<b>Lotyšsko</b>	348	<b>13,9 %</b>	256	<b>9,5 %</b>	<b>6,6 %</b>	<b>11,3 %</b>
<b>Litva</b>	1 111	<b>25,1 %</b>	1 232	<b>25,9 %</b>	<b>21,6 %</b>	<b>27,0 %</b>
<b>Lucembursko</b>	92	<b>2,6 %</b>	199	<b>5,1 %</b>		
<b>Maďarsko</b>	1 835	<b>13,5 %</b>	1 190	<b>8,4 %</b>	<b>6,6 %</b>	<b>10,9 %</b>
<b>Malta</b>	174	<b>17,7 %</b>	164	<b>15,1 %</b>	<b>16,8 %</b>	<b>21,8 %</b>
<b>Nizozemsko</b>	2 496	<b>4,8 %</b>	2 278	<b>4,2 %</b>		
<b>Rakousko</b>	2 645	<b>8,5 %</b>	2 908	<b>9,0 %</b>	<b>7,5 %</b>	<b>11,4 %</b>
<b>Polsko</b>	6 044	<b>14,3 %</b>	4 451	<b>9,9 %</b>	<b>9,7 %</b>	<b>14,6 %</b>
<b>Portugalsko</b>	2 062	<b>10,9 %</b>	1 889	<b>9,6 %</b>	<b>7,0 %</b>	<b>11,5 %</b>
<b>Rumunsko</b>	6 077	<b>34,3 %</b>	6 595	<b>33,8 %</b>	<b>33,4 %</b>	<b>37,4 %</b>
<b>Slovinsko</b>	159	<b>4,4 %</b>	148	<b>3,8 %</b>	<b>2,3 %</b>	<b>7,2 %</b>
<b>Slovensko</b>	1 443	<b>19,6 %</b>	1 579	<b>20,0 %</b>	<b>16,6 %</b>	<b>21,2 %</b>
<b>Finsko</b>	1 106	<b>5,1 %</b>	807	<b>3,6 %</b>	<b>3,2 %</b>	<b>7,1 %</b>
<b>Švédsko</b>	872	<b>1,9 %</b>	306	<b>0,7 %</b>		
<b>Velká Británie</b>	21 982	<b>11,9 %</b>	23 452	<b>12,2 %</b>	<b>10,0 %</b>	<b>15,2 %</b>
<b>EU celkem</b>	140 935	<b>11,5 %</b>	140 042	<b>11,0 %</b>	<b>9,6 %</b>	<b>13,7 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat studie CASE, 2020

Z výše uvedených tabulek je jasně patrný trend postupného poklesu celounijní daňové mezery DPH v letech 2013–2018 jak v absolutní velikosti, z téměř 164 mld. EUR v roce 2013 na 140 mld. EUR v roce 2018, tak v jejím relativním podílu na celkové daňové povinnosti k DPH (VTTL), který se snížil z 15 % v roce 2013 na 11 % v roce 2018. Nastolený trend měl podle odhadů pokračovat i v roce 2019, v kterém by mezera DPH poprvé klesla pod 10 %. Pro rok 2020 byl naopak předběžně odhadován značný nárůst daňové mezery, způsobený především ekonomickými komplikacemi spojenými s pandemií COVID-19.



#### **4.1.2 Analýza nejčastějších typů úniků na DPH v EU**

Následující kapitola poskytuje podrobnější popis nejčastěji páchaných daňových úniků na DPH (Lamensch, Ceci, 2018, s. 15). V případech, kde jsou k dispozici dostupná data, se zároveň pokouší o vyčíslení ztrát způsobených těmito úniky a zasazení těchto ztrát do kontextu daňové mezery na DPH. V závěru je provedena hlubší analýza MTIC podvodů a poskytnuty odhady jejich rozsahu i v rámci jednotlivých členských států.

##### **Transakce bez daňového dokladu**

K tomuto typu daňového úniku dochází při prodeji koncovým zákazníkům. Finální spotřebitelé nutně nevyžadují daňové doklady, jelikož pořízené zboží a služby nezahrnují do nákladů pro podnikání. Zvláště v případě, kdy se jedná o služby a platba je provedena v hotovosti, je velice obtížné takto zatajený příjem dokázat (Zídková 2014, s. 15). Zákazník se takového podvodu může účastnit jak nevědomě, tak vědomě. Pokud si je vědom toho, že z dané transakce nebude odvedena DPH, může z toho finančně profitovat třeba tím, že za dané zboží nebo službu zaplatí nižší cenu. Ve většině zemí EU se přitom zákazník tímto nedopustí ničeho nelegálního, ale např. Itálie se s tímto typem úniků snaží bojovat a zákazníci jsou povinni mít u sebe při odchodu z restaurace nebo baru daňový doklad o zaplacení (Keen, Smith, 2007, s. 8).

##### **Nedodržení povinnosti registrace k dani**

Další poměrně jednoduchý typ daňového úniku, který se týká menších subjektů, jejichž obrat se blíží hranici, za níž vzniká povinnost registrace k dani (Šefčík, 2018, s. 23). Takovíto obchodníci pak ušetří jak za odvedenou DPH, tak za náklady spojené s jejím výběrem a odvodem. Podobně jako v přechozím případě se jedná především o podniky obchodující s koncovými zákazníky (Keen, Smith, 2007, s. 8).

V obou případech jde o daňové úniky, které je pro správce daně bez příslušné legislativy velice obtížné zjišťovat, natož postihovat, a nelze proto ani dostatečně spolehlivě vyčíslit jejich podíl na celkové daňové mezeře na DPH.

##### **Chybné uplatnění sazby DPH**

K uplatnění nižší sazby na plnění, které však má podléhat sazbě základní může dojít i omylem (Zídková 2014, s. 15), zpravidla však je o úmyslný čin obchodníka, který předstírá, že prodává jiné zboží než ve skutečnosti, aby tak dosáhl nižší sazby daně nebo úplného

osvobození od ní (Šefčík, 2018, s. 23). V současnosti se nejedná o příliš častý způsob daňového úniku, avšak za předpokladu, že by členské státy v budoucnu získaly větší flexibilitu v možnosti zavádění dalších snížených sazeb daně (k čemuž by mělo dojít se zavedením konečného systému DPH), pak by jednotlivé národní administrativy měly mnohem větší potíže s kontrolou toho, zda je použita správná sazba, a ve výsledku by mohlo dojít ke značnému nárůstu takového jednání (Lamensch, Ceci, 2018, s. 27).

### **Elektronické snižování tržeb**

Základním způsobem jak „snižovat tržby“ je nevykázat některé z prodejů v hotovosti, a snížit tak objem svých prodejů a s tím i vlastní daňovou povinnost. S nárůstem používání moderních technologií a elektronických platebních metod se rozšířila i sofistikovanější podoba těchto daňových úniků. Ke snižování tržeb jsou užívány elektronické nástroje, které mohou měnit důkazy o transakcích provedených v hotovosti či kartou, aniž by po sobě zanechaly stopu. Dvěma nejčastěji takto používanými nástroji jsou tzv. „zappery“ (česky „dálkové ovladače“) a „phantomware“, tedy jakýsi „fantomový software“ (OECD, 2017, s. 10).

Pod pojmem phantomware se skrývá druh softwaru, který je možno nainstalovat do elektronické pokladny, případně je v jejím operačním systému předinstalován. S jeho pomocí je možno vytvořit virtuální druhou pokladnu a do ní přesměřovat část tržeb. Jelikož je phantomware součástí operačního systému pokladny, lze jeho přítomnost s dostatečnou odbornou znalostí odhalit (Ainsworth, 2016, s. 3).

O něco pokročilejší technologii snižování tržeb pak představují zappery, externí zařízení nebo externí programy přístupné online, které po připojení k elektronické pokladně umožňují manipulaci se záznamy o provedených transakcích (OECD, 2017, s. 10). Na rozdíl od phantomware nejsou součástí operačního systému poklady a jejich odhalení je proto obtížnější. Zároveň poskytují mnohem sofistikovanější verzi daňových úniků. S jejich pomocí může majitel podniku na dálku snižovat své tržby, aniž by o tom cokoliv tušila pokladní, která za daný prodej inkasuje peníze a vystavuje na něj účtenku. Tyto programy dokážou nejen vymazat záznamy o uskutečněných prodejích, ale jsou schopny přechíslovat a přepočítat záznamy o každé účtence a vytvořit naprosto přesvědčivé finanční výkazy pro případnou daňovou kontrolu (Ainsworth, 2010, s. 2).

Z výše uvedeného je zřejmé, že jde o značně nebezpečný typ daňových úniků. Richard T. Ainsworth ve své studii z roku 2010 (Ainsworth, 2010, s. 4) vyčíslil, na základě

extrapolace dat získaných ze studií provedených v kanadské provincii Québec, možné ztráty na daních z příjmů a DPH v sektoru pohostinství v rámci celé EU ve výši přes 23 miliard CAD, tedy přes 17 miliard EUR. Nelze jednoznačně určit, jak velká část těchto potenciálních ztrát by připadla na DPH, avšak s vědomím toho, že v quebeckém případě tvořila ztráta na obrátové dani zhruba třetinu celkové částky (133 mil. CAD z celkových 417 mil. CAD), by potenciální ztráty z elektronického snižování tržeb mohly dosáhnout přibližně 5,5 mld. EUR.

### **Fakturační podvody**

Základním principem tohoto typu daňového úniku je využití falešných faktur, jejichž prostřednictvím si obchodníci uměle zvyšují DPH na vstupu, čímž zároveň neoprávněně snižují deklarovanou daňovou povinnost. Existuje řada různých druhů podvodů založených na tomto principu, liší se pak především v měřítku, ve kterém bývají prováděny.

Největšího rozsahu dosahují při zapojení tzv. „falešných obchodníků“ („bogus traders“), známých také pod označením „fakturační mlýny“ („invoice mills“), tedy společností, které jsou založeny čistě za účelem, aby vydávaly smyšlené faktury (Šefčík, 2018, s. 24). V takovém případě se namísto zboží nebo služeb prodávají samotné daňové doklady. Tento typ podvodu proto vyžaduje jak spolupráci mezi údajným dodavatelem a odběratelem, tak vysoký stupeň organizace. Z dostupné judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá, že jde o poměrně častý typ podvodu především v členských zemích z východní části EU (de la Feria, 2020, s. 246–247).

Takovým fakturačním mlýnem byla například organizovaná kriminální skupina působící na území Maďarska a Chorvatska, jejíž činnost ukončila maďarská finanční správa v březnu 2021. Jednalo se o síť společností vystavujících daňové doklady na fiktivní plnění, za která jim s nimi spolupracující odběratelé zaplatili, ale tyto peníze byly následně vybrány z bankovních účtů a v hotovosti těmto odběratelům vráceny. Činností této skupiny přišel maďarský stát o více než 8,2 mil. EUR (EUROPOL, 2021c).

### **Elektronické obchodování**

Elektronické obchodování neboli e-commerce, tedy nákup nebo prodej zboží a služeb prostřednictvím internetu nebo jiných komunikačních sítí, je neustále rostoucím odvětvím. V roce 2015 byly celkové výdaje na elektronicky pořízené zboží a služby v rámci EU 540 mld. EUR, přičemž 18 % z této částky, tedy 96,8 mld. EUR, tvořily přeshraniční elektronické obchody (European Commission, 2016b, s. 2). V roce 2017 uskutečnil alespoň

jeden elektronický prodej každý pátý obchodník registrovaný v EU (European Court of Auditors, 2019. s. 4). Nárůst elektronického obchodování vedl ke značnému tlaku na unijní systém DPH, přičemž zvýšené riziko daňových úniků bylo identifikováno především ve třech oblastech: elektronické poskytování služeb konečným zákazníkům, dovoz a zásilkový prodej.

### Elektronické poskytování služeb konečným zákazníkům

Všechny služby, které jsou poskytovány elektronicky, jsou od roku 2015 předmětem daně v členském státě jejich spotřeby a k jejich výběru byl zřízen systém jednotného správního místa MOSS („Mini One Stop Shop“). Do tohoto systému se obchodník může zaregistrovat v libovolném členském státě, ve kterém pak podává jedno daňové přiznání, v němž uvede všechny služby poskytnuté v rámci celé EU a odvede z nich příslušnou daň. Systém MOSS zároveň funguje i pro obchodníky mimo EU (European Court of Auditors, 2019. s. 9). Jedním z rizik tohoto systému je, že pro správce daně v jednotlivých státech je obtížné zajistit, zda jsou v MOSS zaregistrovány všechny osoby povinné k dani, které elektronicky poskytují služby konečným spotřebitelům v EU. Podobně obtížné je pro ně ověřit, zda je správná výše daně přiznané v rámci tohoto systému (Lamensch, Ceci, 2018, s. 20). V prvním roce jeho fungování (2015) byly prostřednictvím systému MOSS odvedeny zhruba 3 mld. EUR, v následujících letech tato částka pozvolna narůstala a za rok 2019 bylo v tomto systému vybráno 5,6 mld. EUR (European Commission, 2021a, s. 4). Nelze však jednoduše stanovit, jak velká část daně odvedena nebyla. Ze zprávy Evropského účetního dvora z roku 2019 (European Court of Auditors, 2019. s. 34) totiž vyplývá, že ani tento orgán, ani jednotlivé členské státy nedisponují žádnými odhady daňové mezery DPH v této oblasti.

### Dovoz

V rámci dovozu zboží do Evropské unie z třetích zemí byly identifikovány daňové úniky na DPH především při podhodnocení ceny menších zásilek a při aplikaci celního režimu 4200. Od roku 1983 bylo ve většině členských států aplikováno osvobození od DPH u zásilek z třetích zemí do určité hodnoty (až 22 EUR) se zdůvodněním, že by náklady na výběr daně převýšily příjem z ní. S rozvojem obchodování přes internet však objemy malých zásilek rychle narůstaly a například v roce 2015 se toto osvobození týkalo zhruba 144 milionů zásilek. Zároveň v mnoha případech docházelo k podhodnocení zboží, jehož hodnota ve

skutečnosti přesahovala stanovenou hranici pro osvobození, případně byly komerční zásilky označovány jako dary, které byly od daně osvobozeny za podmínky, že jejich hodnota nepřesáhla 45 EUR (Lamensch, Ceci, 2018, s. 22). Evropská komise vyčíslila ztráty z dovozu malých zásilek ve výši až 5 mld. EUR ročně (European Court of Auditors, 2019, s. 10). Díky reformě systému elektronického obchodování bylo následně toto osvobození od daně pro malé zásilky s účinností od 1. července 2021 zrušeno.

V rámci celního režimu 4200 je dovoz zboží osvobozen od DPH, pokud má být toto zboží přepraveno osobě registrované k dani v jiném členském státě, než je stát, do kterého bylo dovezeno. Povinnost odvést daň je tedy až v cílovém členském státě, v praxi se však často stává, že daň není odvedena ani v tomto státě, ani ve státě dovozu. Zboží přitom může zůstat ve státě dovozu, nebo být přepraveno do jiného členského státu, než bylo deklarováno. Evropský účetní dvůr ve své zprávě z roku 2011 dospěl k odhadu ztrát z daňových úniků způsobených zneužitím celního režimu 4200 za rok 2009 ve výši zhruba 2,2 mld. EUR (Lamensch, Ceci, 2018, s. 23–24).

### Zásilkový prodej<sup>8</sup>

Při intrakomunitárním prodeji zboží koncovým zákazníkům prostřednictvím internetu, katalogů a dalších prostředků dálkového prodeje platilo pravidlo, že při prodeji do ostatních členských států mohli prodejci účtovat a odvádět DPH podle pravidel členského státu, v němž měli sídlo, dokud jejich prodeje do daného státu určení nepřesáhly hranici tímto státem stanovenou (od 35 000 EUR do 100 000 EUR). Po jejím dosažení měl prodejce povinnost zaregistrovat se a odvádět daň i v tomto členském státě (Lamensch, Ceci, 2018, s. 25). Tuto povinnost však bylo obtížné monitorovat a šlo tedy o příležitost k únikům na DPH. Společnost Deloitte ve své studii provedené na objednávku Evropské komise dospěla k odhadu ztrát v této oblasti ve výši 2,6–3,8 mld. EUR (European Commission, 2016b, s. 67). Z jednotlivých členských států publikovalo odhad ztrát v této oblasti např. Rakousko, které dospělo k částce 860 mil. EUR za období 2010–2015 (European Court of Auditors, 2019, s. 35). Od 1. 7. 2021 se hranice pro zásilkový prodej snížila na 10 000 EUR a prodejci, kteří tuto hranici přesáhnou, se musí, podobně jako poskytovatelé služeb, zaregistrovat do systému OSS (který vznikl rozšířením MOSS) a odvádět daň jeho prostřednictvím (European Commission, 2021b).

---

<sup>8</sup> Tento typ obchodování bývá nazýván také „zásilkový obchod“, „prodej na dálku“ nebo „dálkový prodej“

## Úniky spojené s prodejem automobilů

Automobily a jejich náhradní díly jsou jedním z častých cílů podvodníků na DPH. Tento typ daňových úniků se týká především prodeje koncovým zákazníkům a má tři hlavní podoby (Lamensch, Ceci, 2018, s. 26):

- Pořízení luxusních vozů v zahraničí (tedy bez DPH) a jejich následný prodej v jiném členském státě za výhodnější cenu přímo koncovému zákazníkovi, nebo spřízněné společnosti. Zároveň jsou k oklamání správce daně vystaveny falešné daňové doklady, které mají dosvědčit, že daň již byla zaplacená.
- Prodej nových vozů jako použitého zboží, na něž je možné uplatnit tzv. zvláštní režim, při němž se zdaňuje pouze obchodníková přírážka.
- Drahé vozy jsou prodány zdravotně postiženým osobám bez DPH a následně okamžitě přeprodány třetí osobě. Tento typ podvodů je obvyklý především ve Velké Británii (Ainsworth, 2007, s. 2).

Francouzský automobilový průmysl například takto přicházel podle odhadů o prodeje zhruba ve výši 5 mld. EUR ročně, čemuž odpovídá roční ztráta na DPH ve výši 1 mld. EUR (Frunza, 2017, s. 2). Pro zasazení tohoto čísla do kontextu tvoří tato ztráta přibližně 6–8 % celkové francouzské daňové mezery na DPH v letech 2014–2018.

## MTIC/Karuselové podvody

MTIC podvody jsou specifickou formou úniků na DPH, při kterých jsou státy o výnos z daně připraveny prostřednictvím organizované kriminální činnosti, která zneužívá pravidel přeshraničního obchodování mezi členskými státy EU. Pachatelé podvodu při prodeji zboží účtují DPH a místo, aby ji pak odvedli příslušnému správci daně, jednoduše s daní zmizí (European Commission, 2018, s. 7). Princip fungování MTIC podvodů, potažmo karuselových podvodů jako jejich podskupiny, je podrobněji popsán výše v kapitole 3.5.2.

MTIC podvody jsou v současné chvíli nejběžnější formou úniků na DPH v Evropské unii (Europol, 2021d) a zároveň se jedná o typ daňového úniku na DPH s nejvýraznějším negativním dopadem na rozpočty členských států (Lamensch, Ceci, 2018, s. 8). Samotná existence MTIC podvodů je přitom podle některých reálnou hrozbou pro další ekonomickou a fiskální integraci Evropské unie (Frunza, 2016, s. 4).

Nejkomplexnějším a zároveň nejnebezpečnějším druhem MTIC podvodů jsou karuselové podvody, při nichž řetězcem společností dokola obíhá stále stejné zboží a zisk z neodvedené daňové povinnosti se tak zvyšuje s každým cyklem. Pro tento typ podvodu je

nejvýhodnější využívat zboží co nejmenší fyzické velikosti a zároveň co nejvyšší hodnoty, které nevyžaduje příliš vysoké náklady na skladování a přepravu (Frunza, 2016, s. 4). Při volbě vhodného zboží vykazují podvodníci zapojení do karuselových obchodů značnou míru flexibility a přizpůsobivosti jak požadavkům trhu, tak zásahům legislativy a bezpečnostních složek. V prvním desetiletí 21. století byly předmětem karuselových podvodů především počítačové čipy (Ainsworth, 2007, s. 2), dále pak například mobilní telefony, mikroprocesory, hi-fi zařízení, či drahé kovy. V následujícím desetiletí se předmětem karuselů staly také nehmotné statky, jako například elektřina, zemní plyn, nebo emisní povolenky. Samotné podvody s emisními povolenkami přitom podle odhadů Europolu způsobily v letech 2009 až 2010 ztráty na DPH ve výši 5 mld. EUR (Lamensch, Ceci, 2018, s. 17) a v některých členských státech bylo zasaženo podvodem až 90 % celého trhu s těmito povolenkami (Strémy, Hangáčová, 2017, s. 121). Přejít k nehmotným komoditám lze vysvětlit jak jejich snadnou a rychlou převoditelností, tak obtížností vysledovat transakce s nimi. K převodu vlastnictví těchto komodit do jiného členského státu může dojít prakticky okamžitě a jeden okruh skrz všechny články zapojené do karuselového podvodu tak lze provést v řádu minut (Frunza, 2016, s. 5). Zároveň bývá v karuselových podvodech užíváno i levnější zboží, jako jsou základní potraviny (rostlinné oleje, cukr, káva), které jsou rychle spotřebovávány ve značných objemech, a proto je velice obtížné je vystopovat (Lamensch, Ceci, 2018, s. 17). V řadě případů však vyšetřovatelé došli k závěru, že předmětné zboží nebylo vůbec přemístěno do jiného členského státu a k jeho pohybu došlo pouze v rámci zfalšovaných dokumentů (Frunza, 2016, s. 4).

Vzhledem ke skutečnosti, že dle odhadů Evropského účetního dvora a Europolu stojí za 80 % MTIC podvodů organizované kriminální skupiny (European Commission, 2017, s. 16), má tento typ úniků na DPH také širší společenské dopady, než je krácení příjmů do rozpočtů členských zemí. Výnosy, které organizované skupiny získávají z páchaní MTIC podvodů, bývají často využívány k financování dalších kriminálních činností, například k pašování cigaret a drog (Europol, 2021d), či dokonce k podpoře terorismu. Například v roce 2015 objevili italské vyšetřovatelé propojení mezi úniky na DPH v sektoru emisních povolenek ve výši 1 mld. EUR a financováním islamistických teroristů v Pákistánu (Lamensch, Ceci, 2018, s. 18). Zisky z MTIC podvodů bývají také často legalizovány prostřednictvím praní špinavých peněz, což potvrzují zjištění Europolu, že některé společnosti, které se objevily v rámci kauzy tzv. Panama Papers, byly zároveň vyšetřovány kvůli účasti na MTIC podvodech (European Commission, 2017, s. 16). O stále trvajících

hrozbě tohoto typu daňových úniků svědčí také skutečnost, že boj s MTIC podvody byl zařazen mezi priority EU pro boj s organizovaným zločinem pro období let 2022–2025 (EUROPOL, 2021a).

### **Rozsah MTIC podvodů v EU**

Ačkoliv o MTIC podvodech existuje spousta teoretických prací, jen minimum se jich věnuje odhadu jejich rozsahu. Pokud se o tento odhad pokouší, často jde spíše o odhad celkové daňové mezery DPH, stínové ekonomiky, nebo daňových úniků na DPH obecně (European Commission, 2018, s. 16). K odhadu rozsahu MTIC podvodů přitom lze, podobně jako k odhadu daňové mezery, využít dva přístupy – shora dolů („top-down“) a zdola nahoru („bottom-up“).

Příkladem přístupu shora dolů, který pro odhad využívá makroekonomická data, je Frunzova práce z roku 2016 nazvaná *Cost of the MTIC VAT Fraud for European Union Members* („Náklady MTIC podvodů na DPH pro členské státy Evropské unie“). K odhadu MTIC složky daňové mezery na DPH v něm využívá makroekonometrický model, v němž spojuje obchodní deficit s výběrem DPH. Základem je myšlenka, že pokud pozorujeme nenadálý nárůst intrakomunitárních pořízení zboží, který nelze vysvětlit ekonomickými trendy a nevede k nárůstu výběru DPH, je pravděpodobně způsoben MTIC podvody. Hlavním předpokladem tohoto modelu je, že výše daňové povinnosti k DPH závisí na výši dovozů, v tomto případě tedy na intrakomunitárním pořízení zboží (European Commission, 2018, s. 21). Nevýhodou tohoto typu odhadu je, že vzhledem ke skutečnosti, že pracuje s makroekonomickými údaji, se nelze spolehnout na jeho přesnost. Výhodou naopak je, že jej lze využít ke srovnání rozsahů MTIC podvodů v jednotlivých členských státech a jejich odhadu na úrovni celé EU.

Přístupy zdola nahoru k odhadům rozsahu MTIC podvodů využívají individuální data získaná například z daňových přiznání, rizikových analýz, či daňových řízení a pomocí statistických metod na jejich základě určují četnost a výši daňových úniků způsobených MTIC podvody. Jejich příkladem jsou například různé metody rizikových analýz, které využívají daňové správy v Belgii, Bulharsku či Finsku, či extrapolace dat z náhodně provedených daňových kontrol. Vzhledem k tomu, že tyto modely odhadů vycházejí z některých skutečností specifických pro daný členský stát, nelze je využít pro měření úrovně MTIC podvodů v ostatních členských státech či na celounijní úrovni. Takto zjištěné odhady jsou však pro daný stát přesnější a poskytují detailnější údaje o struktuře MTIC



podvodů než odhady provedené metodami shora dolů zboží (European Commission, 2018, s. 40).

Dostupné odhady toho, jak velkou ztrátu pro unijní rozpočet tvoří MTIC podvody, se liší. Borselli (2011, s. 16) ve své studii organizovaných podvodů na DPH odhadnul jejich rozsah v rámci tehdejší sedmadvacítky na 20–35 mld. EUR ročně. Europol (2013, s. 26) ve zprávě SOCTA 2013, analyzující nejzásadnější kriminální hrozby, tvrdil, že EU kvůli MTIC podvodům přichází ročně až o 100 mld. EUR, avšak neuvádí zdroj těchto zjištění. V novějších odhadech Europolu (Europol, 2021d) se pak tato částka snížila na zhruba 60 mld. EUR. Podobné hodnoty ztrát z MTIC podvodů uvedl ve své zprávě z roku 2015 týkající se podvodů na DPH také Evropský účetní dvůr (European Court of Auditors, 2015, s. 36), který na základě vyjádření představitelů Europolu vyčíslil každoroční ztrátu příjmů z DPH způsobenou organizovanými kriminálními skupinami stojícími za MTIC podvody ve výši 40–60 mld. EUR. O něco menší rozpětí pak ve svém odhadu založeném na kvalitativní analýze poskytla společnost Ernst & Young (Ernst & Young LLP, 2015, s. 117), podle níž se velikost MTIC podvodů pohybovala v rozmezí 44,5–53,2 mld. EUR. O poznání vyšší ztráty, které se blíží odhadům Europolu z roku 2013, odhadl na základě svého makroekonometrického modelu Frunza (2016, s. 20). V rámci celé EU odhadl rozsah MTIC podvodů na zhruba 82,5 mld. eur za rok 2013 a 93,5 mld. eur za rok 2014.

Poslední dvě uvedené studie (Ernst & Young, 2015 a Frunza, 2016) zároveň jako jediné poskytují i odhad velikosti MTIC podvodů v jednotlivých členských státech. Ernst & Young ve svých odhadech za rok 2011 vycházejí z údajů poskytnutých členskými státy v rámci odpovědí na dotazníky a ze studie daňové mezery na DPH provedené institutem CASE v roce 2013, viz tabulka 6.

Tabulka 6: Výpočty mezery DPH způsobené MTIC podvody v roce 2011 (v mil. EUR)

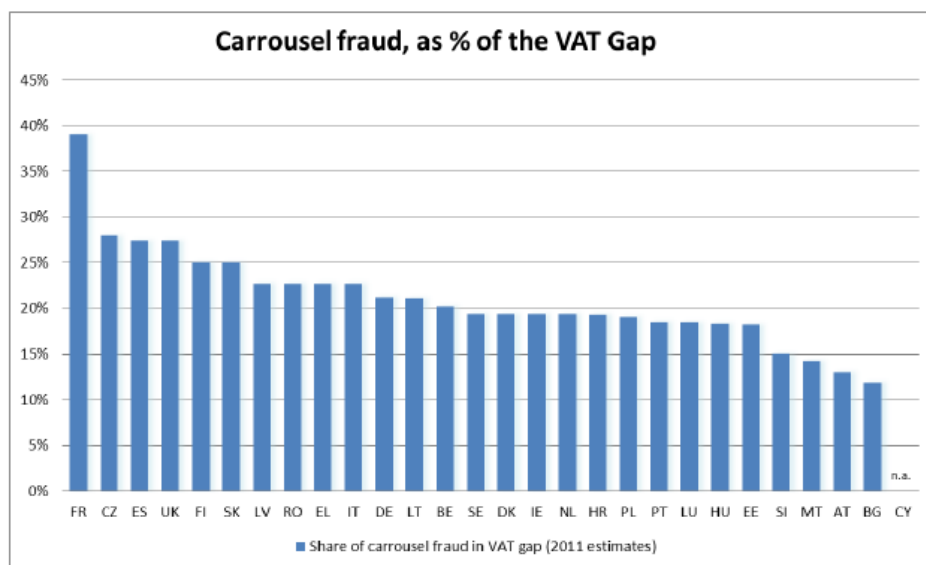
Členský stát	Výběr DPH	Mezera DPH celkem	MTIC mezera	Podíl MTIC na mezeře DPH
<b>Belgie</b>	26 021	4 970	1 008	20,3 %
<b>Bulharsko</b>	3 352	604	72	11,9 %
<b>Česko</b>	10 994	4 241	1 187	28,0 %
<b>Dánsko</b>	23 869	2 566	498	19,4 %
<b>Německo</b>	189 920	26 910	5 712	21,2 %
<b>Estonsko</b>	1 363	301	55	18,3 %
<b>Irsko</b>	9 782	1 108	215	19,4 %
<b>Řecko</b>	15 027	9 763	2 219	22,7 %

<b>Španělsko</b>	56 547	15 197	4 163	27,4 %
<b>Francie</b>	140 506	32 233	12 571	39,0 %
<b>Chorvatsko</b>	3 049	326	63	19,3 %
<b>Itálie</b>	98 557	36 134	8 212	22,7 %
<b>Kypr</b>	520	21		
<b>Lotyšsko</b>	1 368	954	217	22,7 %
<b>Litva</b>	2 444	1 352	285	21,1 %
<b>Lucembursko</b>	2 690	551	102	18,5 %
<b>Maďarsko</b>	8 516	3 700	681	18,4 %
<b>Malta</b>	520	21	3	14,3 %
<b>Nizozemsko</b>	41 610	4 012	778	19,4 %
<b>Rakousko</b>	23 447	3 468	451	13,0 %
<b>Polsko</b>	29 843	5 410	1 031	19,1 %
<b>Portugalsko</b>	14 235	2 764	513	18,6 %
<b>Rumunsko</b>	11 412	10 348	2 352	22,7 %
<b>Slovinsko</b>	3 049	326	49	15,0 %
<b>Slovensko</b>	4 711	2 773	693	25,0 %
<b>Finsko</b>	16 915	2 831	708	25,0 %
<b>Švédsko</b>	36 610	932	181	19,4 %
<b>Velká Británie</b>	130 577	19 487	5 338	27,4 %
<b>EU celkem</b>	907 454	193 303	49 356	25,5 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z Ernst & Young LLP, 2015

Vzhledem ke skutečnosti, že odhady studie CASE 2013 pro rok 2011 byly v následujících studiích značně revidovány (podle studie CASE z roku 2017 dosáhla mezera DPH pro rok 2011 namísto 193,3 mld. EUR pouze zhruba 147 mld. EUR (CASE, 2017, s. 70), nejsou k dalšímu srovnávání (v rámci kapitoly 4.2.1) využity číselné hodnoty uvedené v tabulce 6, ale pouze relativní podíl MTIC podvodů na mezeře DPH vyjádřený v procentech. Grafické zobrazení tohoto poměru představuje obrázek 2.

Obrázek 2: Podíl karuselových podvodů na daňové mezeře DPH v členských státech EU za rok 2011



Zdroj: European Commission, 2016a, s. 15

Frunzův odhad velikosti daňové mezery způsobené MTIC podvodů v jednotlivých členských státech vychází z údajů Eurostatu a ze studie institutu CASE za rok 2015. Jeho výpočty pro rok 2013 jsou uvedeny v tabulce 7. V rámci odhadů podílu MTIC podvodů na celkové mezeře DPH jsou pro výpočty v kapitole 4.2.1 využity pouze Frunzovy odhady pro rok 2013, které jsou dostatečně podrobné, přičemž i v tomto případě je dále využito pouze jeho vyčíslení relativního podílu MTIC podvodů na mezeře DPH.

Tabulka 7: Frunzovy odhady mezery DPH způsobené MTIC podvodů v roce 2013 (v mil. EUR)

Členský stát	Mezera DPH z MTIC podvodů	Mezera DPH celkem	Podíl MTIC na mezeře DPH	Mezera MTIC podvodů v % VTTL
<b>Belgie</b>	1 209	3 186	38 %	4 %
<b>Bulharsko</b>	348	785	44 %	9 %
<b>Česko</b>	1 412	3 375	42 %	12 %
<b>Dánsko</b>	995	2 489	40 %	4 %
<b>Německo</b>	13 961	24 873	56 %	7 %
<b>Estonsko</b>	171	315	54 %	11 %
<b>Irsko</b>	530	1 225	43 %	5 %
<b>Řecko</b>	5 035	6 497	78 %	40 %
<b>Španělsko</b>	8 859	12 094	73 %	14 %
<b>Francie</b>	4 066	14 096	29 %	3 %
<b>Chorvatsko</b>	78			1 %
<b>Itálie</b>	20 778	47 516	44 %	22 %

<b>Kypr</b>	152			11 %
<b>Lotyšsko</b>	466	721	65 %	28 %
<b>Litva</b>	1 030	1 580	65 %	39 %
<b>Lucembursko</b>	45	187	24 %	1 %
<b>Maďarsko</b>	1 595	2 930	54 %	18 %
<b>Malta</b>	142	210	67 %	24 %
<b>Nizozemsko</b>	473	1 852	26 %	1 %
<b>Rakousko</b>	1 288	3 217	40 %	5 %
<b>Polsko</b>	5 093	10 131	50 %	18 %
<b>Portugalsko</b>	972	1 358	72 %	7 %
<b>Rumunsko</b>	4 809	8 296	58 %	40 %
<b>Slovinsko</b>	59	186	32 %	2 %
<b>Slovensko</b>	888	2 513	35 %	19 %
<b>Finsko</b>	194	812	24 %	1 %
<b>Švédsko</b>	463	1 776	26 %	1 %
<b>Velká Británie</b>	7 374	15 431	48 %	5 %
<b>EU celkem</b>	82 484	167 651	49,2%	8,8 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Frunza, 2016

#### 4.1.3 Opatření proti únikům na DPH

V této podkapitole jsou nejprve analyzována opatření proti únikům na DPH, která jsou zavedena na úrovni EU (jak v podobě institucí, jejichž cílem je boj s daňovými úniky, tak v rámci konkrétních politik a programů), na tuto analýzu navazuje rozbor opatření zavedených ve vybraných členských státech. Přijatá opatření jsou konfrontována s vývojem daňové mezery na DPH a je zhodnocena jejich efektivita.

#### Obecné nástroje boje proti daňovým únikům

Mezi obecné nástroje využívané v rámci celé EU patří jednotlivé unijní orgány, jejichž posláním je především boj s daňovými úniky, a dále změny stávajícího systému DPH, jejichž cílem je posílení odolnosti tohoto systému vůči podvodům. Vzhledem k tomu, že se jedná o koordinaci činností na nadnárodní úrovni, zaměřují se tyto nástroje především na MTIC podvody, které ze své podstaty zasahují více členských států najednou, a zároveň jsou považovány za nejškodlivější typ daňových úniků na DPH.

## **Eurofisc**

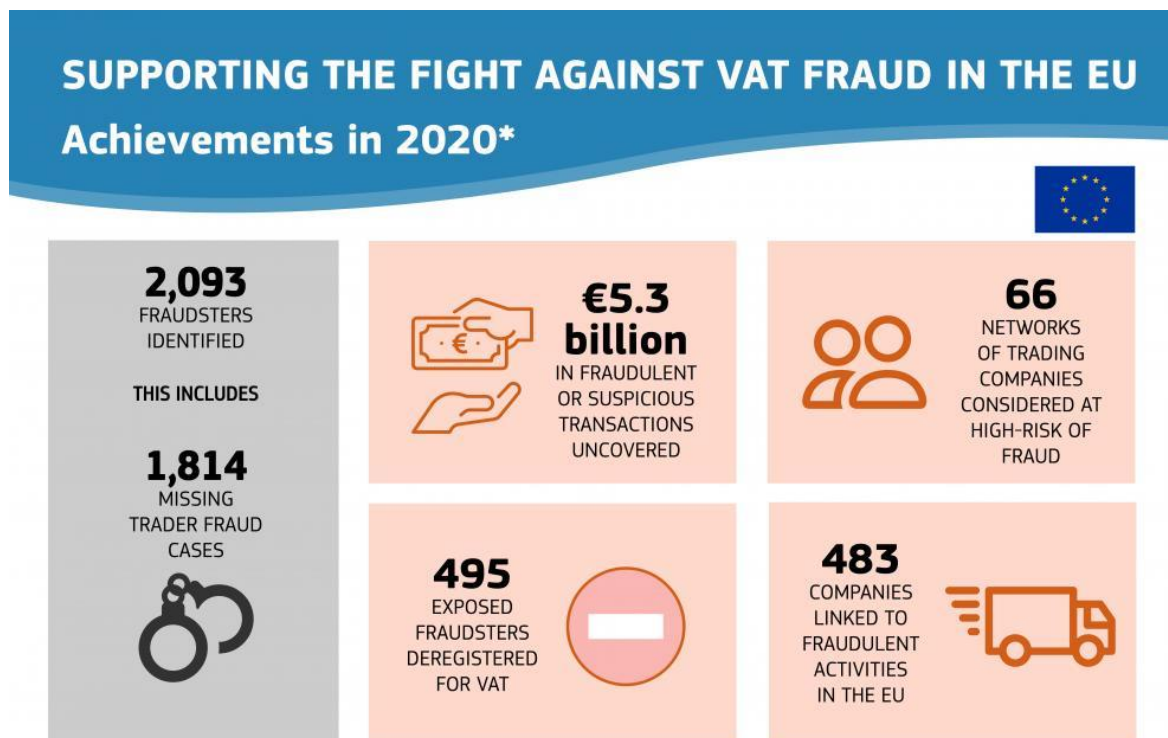
Síť Eurofisc byla ustavena v říjnu 2010 Nařízením Rady č. 904/2010 jako nástroj pro boj s přeshraničními podvody na DPH prostřednictvím výměny informací ohledně podezřelých aktivit odhalených v rámci rizikových analýz prováděných jednotlivými státy. Tato síť se dělí na pět oblastí, které se zaměřují na specifické typy úniků na DPH:

- MTIC/karuselové podvody
- Automobily, lodě a letadla
- Zneužití celního režimu 4200
- Observatoř DPH – identifikace a zkoumání nových rizik, trendů a vývoje v oblasti podvodů
- Elektronické obchodování

Součástí Eurofiscu jsou všechny členské státy, ty si však mohou zvolit, do kterých z výše uvedených oblastí se zapojí (Lamensch, Ceci, 2018, s. 34).

Nejnovějším nástrojem Eurofiscu se stala tzv. „analýza transakčních sítí“ (TNA), která byla spuštěna v květnu 2019 za účelem rychlého a efektivního přístupu členských států k informacím o přeshraničních transakcích, a těsnější spolupráce v rámci společné analýzy informací, čímž by měla usnadnit odhalování karuselových podvodů (Evropská komise, 2019). Dle názorů zástupců Tax Gap Project Group by data získaná pomocí TNA mohla zároveň sloužit jako výchozí podklady při vytváření celounijních odhadů daňové mezery způsobené MTIC podvody (European Commission, 2018, s. 38). Podobně jako u jiných forem výměny informací, bude případný úspěch TNA záviset především na aktivní účasti a vzájemné komunikaci mezi jednotlivými členskými státy (Lamensch, Ceci, 2018, s. 35). Podle údajů zveřejněných Evropskou komisí se zdá, že tento nový nástroj v boji proti daňovým únikům slavil v roce 2020 úspěch, když mimo jiné identifikoval přes dva tisíce podvodných společností, z nichž 1 814 zastávalo funkci missing trader, a zároveň odhalil podezřelé transakce ve výši 5,3 mld. EUR (viz obrázek 3).

Obrázek 3: Úspěchy TNA v boji proti únikům na DPH v roce 2020



Zdroj: Evropská komise, 2021

## Europol

Europol byl ustaven za účelem podpory vzájemné spolupráce členských států v boji s organizovaným zločinem, terorismem a dalšími formami závažné trestné činnosti ovlivňující dva či více členských států. Jeho cílem je usnadnit mezistátní výměny informací mezi orgány činnými v trestním řízení. Za tímto účelem vytváří společné vyšetřovací týmy, které umožňují spolupráci jednotlivých národních orgánů při vyšetřování přeshraničních zločinů. Součástí Europolu je také specializovaná síť, která se soustředí na MTIC podvody (Lamensch, Ceci, 2018, s. 35), přičemž ztráty z tohoto typu podvodů se pravidelně objevují v Europolem publikované zprávě o odhadu hrozeb závažného a organizovaného zločinu SOCTA (Europol, 2013, s. 26).

## Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF)

Nezávislý orgán, který byl zřízen pro boj proti podvodům, korupci a jiným nelegálním aktivitám poškozujícím finanční zájmy EU. V oblasti DPH se zaměřuje především daňové úniky spojené s dovozem. Jeho slabou stránkou je, že nemá vynucovací pravomoc, a proto se musí spoléhat na spolupráci orgánů činných v trestním řízení v jednotlivých členských

státech (Lamensch, Ceci, 2018, s. 35). Prostřednictvím Nařízení Evropského parlamentu a rady 2020/2223 byly pravomoci OLAF posíleny a vymezena jeho spolupráce s nově vzniklým Úřadem evropského veřejného žalobce („EPPO“).

### **Úřad evropského veřejného žalobce (EPPO)**

Úřad evropského veřejného žalobce zahájil svou činnost 1. června 2021 a v současnosti v něm má své zástupce 22 členských států. Smyslem jeho vzniku bylo poskytnout stávajícím orgánům EU v boji proti podvodům pravomoc vyšetřovat a stíhat trestné činy, které poškozují rozpočet EU, mezi něž patří i přeshraniční podvody v oblasti DPH, u nichž vznikla škoda vyšší než 10 mil. EUR. Na rozdíl od vnitrostátních orgánů, jejichž pravomoc končí na hranicích daného členského státu, může tyto podvody vyšetřovat v celé jejich šíři, přičemž v rámci tohoto vyšetřování úzce spolupracuje jak s ostatními orgány EU (OLAF, Eurojust, Europol), tak s donucovacími orgány v jednotlivých členských státech (Evropská rada, 2021).

### **Eurojust**

Úlohou Eurojustu je podporovat a posilovat koordinaci a spolupráci mezi orgány činnými v trestním řízení jednotlivých členských států v případě závažné trestné činnosti postihující dva nebo více členských států. Eurojust funguje na základě informací a úkonů provedených členskými státy a Europolem. Na setkání v roce 2014 Eurojust zdůraznil skutečnost, že podvody v oblasti DPH představují jednu z největších ztrát příjmů EU. Za nejlepší postup v boji proti těmto podvodům byla určena podpora v oblasti soudnictví, jejíž součástí je výměna informací prostřednictvím koordinačních schůzek a zřízení společných vyšetřovacích týmů (Lamensch, Ceci, 2018, s. 37).

Z výše uvedeného výčtu orgánů EU, které se zabývají bojem s daňovými úniky na DPH, je patrné, že jsou dlouhodobě považovány za značnou hrozbu pro evropské rozpočty. Zároveň je však obtížné vyčíslit vliv těchto orgánů a jimi zaváděných opatření na daňovou mezeru způsobenou MTIC podvody či jinými daňovými úniky. Navzdory všem snahám o společný, koordinovaný postup vůči nim z aktuálních publikací vyplývá, že i přes dílčí úspěchy při odhalování organizovaných skupin stojících za MTIC podvody (viz Europol, 2021c), se celkové ztráty těmito podvody způsobené příliš nesnižují a stále dosahují výše zhruba 50 mld. EUR (Europol, 2021b, s. 65). Zdá se proto, že hlavním problémem

v oblasti MTIC podvodů je samotný přechodný systém DPH. Řešením by tak mohla být změna celého systému, ať už prostřednictvím rozšíření mechanismu reverse charge na všechny transakce, nebo dlouho plánovaným přechodem na konečný systém DPH.

### **Všeobecný mechanismus přenesení daňové povinnosti (reverse charge)**

Jak již bylo uvedeno výše (v kapitole 3.2.1), mechanismus přenesení daňové povinnosti na vybrané druhy zboží a služeb byl podle vyjádření členských států velice užitečným nástrojem při boji s daňovými úniky v daných sektorech ekonomiky. Jeho účinnost se například potvrdila při zastavení obzvláště agresivních podvodů s emisními povolenkami. Zároveň však byl zdůrazňován nárůst administrativního zatížení členských států způsobený nejednotnou implementací tohoto mechanismu v rámci EU a také skutečnost, že podvodníci pouze přešli k jiným komoditám, kterých se tento mechanismus netýká (Lamensch, Ceci, 2018, s. 51–52). O odhad toho, jakému množství podvodných transakcí zabránilo zavedení reverse charge na základě porovnání rozdílů v přeshraničních tocích daného zboží v době zavedení tohoto mechanismu, se ve své studii pokusil Bussy (2020, s. 32–33). Po analýze 54 případů zavedení reverse charge v letech 2004–2019 v celkem 24 členských státech dospěl k závěru, že tento mechanismus snížil celkové množství podvodů nejvýše o 1,7 mld. EUR ročně. Zdánlivě jde o vysokou částku, ale po zasazení do kontextu celounijních ztrát na výběru DPH jde zhruba o 1 % celkové daňové mezery na DPH a necelá 3 % z odhadované velikosti daňové mezery způsobené MTIC podvody.

Pokud by měl reverse charge sloužit jako opravdu efektivní nástroj v boji s MTIC podvody, musel by být zaveden plošně na všechno zboží a služby. Tomu se blíží institut všeobecného přenesení daňové povinnosti, jehož podmínky jsou detailněji uvedeny v podkapitole 3.2.1, a jehož zavedení dlouhodobě patřilo mezi jednu z českých priorit v oblasti DPH (Ministerstvo financí ČR, 2021b). Prosazení takto výrazné reformy stávajícího systému by však prakticky znamenalo odklon od jednoho ze základů DPH (tedy jejího výběru ve všech člancích obchodního řetězce) a přiblížení k principu obratové daně (Moravec, 2019, s. 31). Většina členských států byla proti takovéto změně a z všeobecného reverse charge se tak stal pouze výjimečný nástroj, kterého mohly dočasně využít pouze ty členské státy, které byly nejvíce sužovány karuselovými podvody. Reálně pak bylo jeho použití schváleno pouze České republice, přičemž ani zde, vzhledem k blížícímu se datu zavedení konečného systému DPH, k jeho aktivaci již pravděpodobně nedojde.



## **Konečný systém DPH**

Řešením stávajících problémů a nejsilnějším nástrojem v boji s MTIC podvody by se měl stát posun od přechodného ke konečnému systému DPH plánovaný na 1. července 2022, jehož zavedení bylo Evropskou komisí představeno v rámci Akčního plánu z roku 2016 (Evropská komise, 2016). Cílem je vytvořit systém pro intrakomunitární dodávky zboží, který bude odolný vůči podvodům a zároveň dostatečně jednoduchý na to, aby snížil administrativní náklady podniků (Hrůšová, 2018, s. 12). Přejchod na konečný systém by měl být postupný. V prvním kroku bude zavedena výjimka při přeshraničním dodání zboží tzv. certifikované osobě, v rámci které zůstane povinnost odvést DPH na odběrateli. V druhém kroku pak již budou všechny intrakomunitární dodávky zboží zdaňovány dodavatelem prostřednictvím režimu jednoho správního místa (OSS). Podle Evropské komise by zavedení konečného systému mělo neutralizovat riziko karuselových podvodů a v souvislosti s tím snížit objem přeshraničních podvodů až o 41 mld. EUR ročně (Lamensch, Ceci, 2018, s. 48–49).

## **Opatření proti ostatním typům úniků na DPH**

Mimo výše uvedená systémové nástroje, jejichž hlavním smyslem je boj proti MTIC podvodům, byla na úrovni EU i jednotlivých členských států přijata také opatření proti dalším druhům úniků na DPH.

## **Opatření v oblasti elektronického obchodování**

V prosinci 2017 přijala EU balíček opatření týkajících se přeshraničního elektronického obchodování, který přinesl následující změny:

- S platností od roku 2019 mohou malé podniky, které při přeshraničním poskytování služeb nepřesáhnou hranici 10 000 EUR, odvádět daň v sazbě platné v členském státě jejich sídla. Všichni internetoví prodejci mají zároveň právo vystavovat daňové doklady podle pravidel platných v členském státě jejich sídla.
- S platností od 1. července 2021 se systém jednoho správního místa MOSS rozšířil na OSS, pod který nově spadají veškerá přeshraniční poskytování služeb koncovým zákazníkům (B2C) a elektronický prodej zboží koncovým zákazníkům, ať již v rámci EU či z třetích zemí (v rámci tzv. „Import One-Stop Shop“, neboli „IOSS“).

- S platností od 1. července 2021 bylo zároveň zrušeno osvobození od daně u zásilek nízké hodnoty (obvykle do 22 EUR) pořízených online a dovezených ze třetích zemí (European Court of Auditors, 2019, s. 39).

### **Technologické nástroje k boji s úniky na DPH**

Technologické nástroje jsou vhodným nástrojem v boji s dvěma základními typy daňových úniků, proti elektronickému snižování tržeb a proti neoprávněnému zvyšování odpočtů.

Pro ochranu před snižováním tržeb pomocí phantomware nebo zapperů je možno využít technologii, která zaznamená informace o prodeji v okamžiku, kdy k němu dojde, a zároveň je uloží a ochrání před další manipulací. V praxi se takovéto technologické řešení objevuje v různých zemích pod různými názvy, jako jsou „fiskální řídicí jednotka“, „fiskální paměťové zařízení“ nebo „modul evidence tržeb“. V České republice bylo toto opatření zavedeno jako „elektronická evidence tržeb“ (EET). Tento typ řešení by měl být kompatibilní se všemi druhy pokladen a měl by být schopen bezpečně uchovávat data i při výpadku elektřiny. Získaná data pak tato zařízení nejen uchovávají, ale také je automaticky odesílají daňovým orgánům, buď v reálném čase, nebo hromadně na konci dne či měsíce. Výsledkem jejich zavedení je v mnoha zemích znatelný nárůst výběru DPH ve vybraných sektorech ekonomiky (OECD, 2017, s. 11).

Nejlepším řešením podvodů spojených s neoprávněným zvyšováním odpočtu daně na základě falešně vystavených faktur je podle OECD zavedení systému elektronické fakturace, ve kterém jsou podniky povinny vystavovat svým odběratelům daňové doklady v elektronické podobě. Informace o nich zároveň poskytnou daňovým orgánům, které mohou automaticky provádět párování poskytnutých a přijatých zdanitelných plnění a efektivně tak tyto transakce kontrolovat a analyzovat (OECD, 2017, s. 18). V rámci EU systém elektronické fakturace v současnosti funguje pouze ve dvou členských státech, v Itálii od roku 2019 a v Maďarsku od roku 2021. Řada dalších unijních zemí však užívá nástroj, který by se v boji s falešnou fakturací dal považovat za jakýsi mezistupeň, a to systém kontrolních hlášení. Prostřednictvím kontrolních hlášení jsou obchodníci povinni pravidelně odesílat správci daně údaje o vydaných a přijatých fakturách, nejčastěji spolu s daňovým přiznáním k DPH. Finanční správa daného státu tak získá informace o dodavatelích a odběratelích v rámci jednotlivých transakcí, které jí umožní jednodušší detekci podvodných transakcí a obchodních řetězců (European Commission, 2017, s. 4).

Přehled členských států, které výše uvedené nástroje k boji s daňovými úniky používají, je, spolu s dostupnými informacemi o jejich fiskálních dopadech, uveden v tabulce 8.

Tabulka 8: Použití technologických nástrojů k boji s úniky na DPH v zemích EU

Členský stát	Evidence tržeb	Výnosy ze zavedení	Kontrolní hlášení	Výnosy ze zavedení
<b>Belgie</b>	Ano	8% nárůst obrátu po zavedení	Ano	Nelze vyčíslit
<b>Bulharsko</b>	-	-	Ano	Nelze vyčíslit
<b>Česká republika</b>	Ano	4,7 mld. Kč v roce 2017, 6,1 mld. Kč v roce 2018	Ano	10–12 mld. Kč v roce 2016
<b>Estonsko</b>	-	-	Ano	94 mil. EUR v roce 2015
<b>Itálie</b>	-	-	Ano	2 mld. EUR ročně
<b>Litva</b>	-	-	Ano	Nelze vyčíslit
<b>Lotyšsko</b>	-	-	Ano	Nelze vyčíslit
<b>Maďarsko</b>	Ano	Nárůst deklarovaných příjmů z DPH o 15 %	Ano	Nelze vyčíslit
<b>Nizozemsko</b>	Ano	15 mil. EUR od supermarketů	Ne	-
<b>Polsko</b>	-	-	Ano	1,7 mld. EUR v roce 2015 (Byla zavedena i jiná opatření)
<b>Rakousko</b>	Ano	Nelze vyčíslit	Ne	-
<b>Rumunsko</b>	-	-	Ano	Nelze vyčíslit
<b>Slovensko</b>	Ano	Nelze vyčíslit	Ano	650 mil. EUR v roce 2014 744 mil. EUR v roce 2015 (V rámci celého balíčku opatření)
<b>Španělsko</b>	-	-	Ano	700 mil. EUR v letech 2017 a 2018
<b>Švédsko</b>	Ano	320 mil. EUR ročně	Ne	-

Zdroj: Vlastní zpracování na základě OECD, 2017, European Commission, 2017 a Ministerstvo financí ČR, 2019

#### 4.1.4 Zhodnocení efektivity opatření

Přínosy jednotlivých typů opatření nelze vždy jednoduše vyčíslit, obzvláště pokud jde o systémová opatření zavedená na celounijní úrovni. Aktuální změny v systému elektronického obchodování jsou v platnosti teprve velice krátce, v jejich případě lze spíše zmínit rizika, která v této oblasti dále trvají. Jedním z nich je hrozba osob povinných k dani z třetích zemí, které se nezaregistrují v novém systému, nebo v jeho rámci budou systematicky podhodnocovat cenu zasílaného zboží. Dalším rizikem, které pravděpodobně přetrvává i přes zvýšený monitoring v této oblasti, jsou podvody spojené s celním režimem

4200<sup>9</sup>. Efektivita nově zavedených opatření bude totiž záležet na jejich implementaci v jednotlivých členských státech a na schopnosti vzájemné spolupráce v této oblasti. I za tímto typem podvodů, podobně jako za MTIC podvody, stojí často organizované kriminální skupiny, jež jsou schopny v systému najít slabá místa a zaměřit se na členské státy, které mají slabší kontrolní mechanismy (Lamensch, Ceci, 2018, s. 58).

V případě konkrétních nástrojů použitých ve vybraných členských státech je vyčíslení jejich dopadů teoreticky snazší, v praxi však záleží na tom, jestli tyto dopady daný stát sleduje. Přehled dostupných údajů o daňových výnosech ze zavedených technologických nástrojů je uveden výše v tabulce 8. Dále jsou v rámci této podkapitoly podrobněji rozebrána zavedená opatření ve třech vybraných zemích, které zaznamenaly v letech 2013–2018 znatelný pokles daňové mezery.

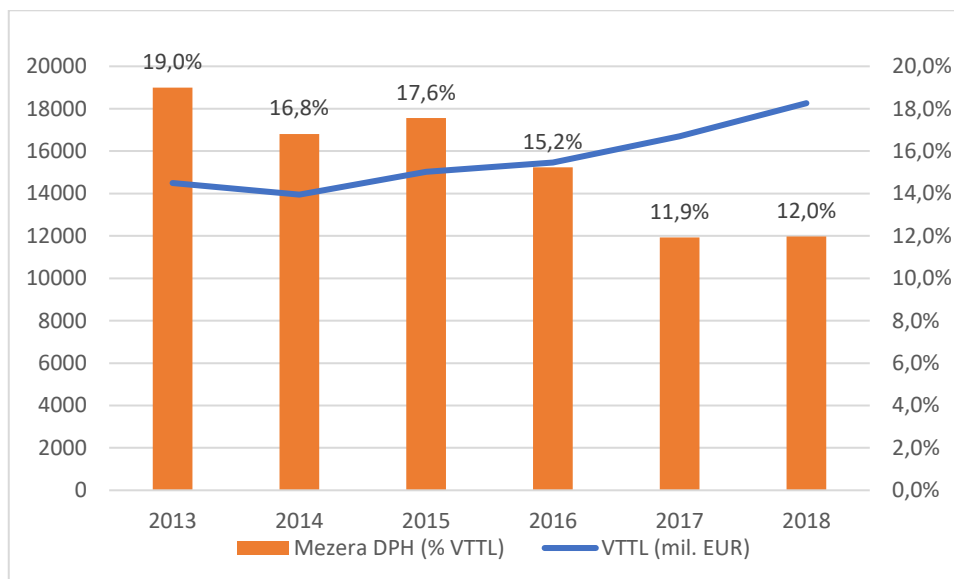
## **Česká republika**

Intenzivní boj proti daňovým únikům byl zahájen v roce 2014, kdy vznikla tzv. Daňová Kobra, systém spolupráce mezi policií, celní správou a finanční správou, jehož cílem bylo odhalit protiprávní jednání dříve, než ke krácení daní vůbec dojde. V roce 2016 následně došlo ke dvěma výrazným změnám systému DPH. V lednu 2016 byla zavedena povinnost podávat kontrolní hlášení DPH a v prosinci 2016 byla spuštěna tzv. první vlna povinných registrací k elektronické evidenci tržeb (EET) pro podnikatele v segmentu ubytovacích a stravovacích služeb. V březnu 2017 přišlo spuštění druhé vlny EET, která se týkala velkoobchodu a maloobchodu. Především spojení těchto dvou nástrojů pak vedlo k výraznému poklesu české mezery DPH, které se snížila z 17,6 % v roce 2015 na 11,9 % v roce 2017 (viz graf 1). Dle odhadů Ministerstva financí přineslo zavedení kontrolního hlášení již v roce 2016 nárůst výběru DPH o 10–12 mld. Kč (zhruba 380–456 mil. EUR) (European Commission, 2017, s. 31) a zavedení EET přibližně 4,7 mld. Kč (zhruba 180 mil. EUR) v roce 2017 a 6,1 mld. Kč (238 mil. EUR) v roce 2018 (Ministerstvo financí ČR, 2019). Výsledky Daňové Kobry v letech 2014–2020 pak byly vyčísleny na téměř 13 mld. Kč (Ministerstvo financí ČR, 2021a).

---

<sup>9</sup> V rámci celního režimu 4200 je dovoz zboží osvobozen od DPH, pokud má být toto zboží přepravováno osobě registrované k dani v jiném členském státě, než je stát, do kterého bylo dovezeno. Povinnost odvést daň je tedy až v cílovém členském státě, v praxi se však často stává, že daň není odvedena ani v tomto státě, ani ve státě dovozu (viz str. 45).

Graf 1: Vývoj daňové mezery DPH v České republice v letech 2013–2018

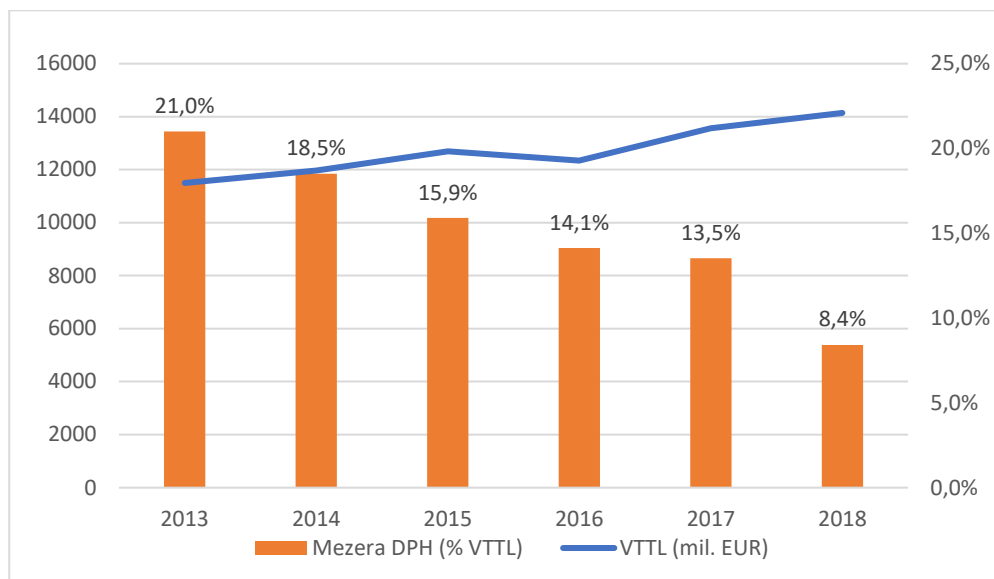


Zdroj: Vlastní zpracování na základě CASE, 2019 a CASE, 2020

## Maďarsko

První opatření v boji proti daňovým únikům na DPH byla zavedena v roce 2012, kdy došlo ke zpřísnění registračního procesu, který měl zamezit vzniku falešných společností a identifikovat rizikové osoby, a dále byly zvýšeny pokuty za některé daňové přečiny. V roce 2013 byl zaveden systém vnitrostátních souhrnných hlášení pro všechny transakce nad 2 mil. HUF (cca 5 500 EUR) a stanoven limit pro platby v hotovosti ve výši 1,5 mil. HUF. Od roku 2015 musely nově založené společnosti podávat měsíční daňové přiznání k DPH a v roce 2017 byl představen dobrovolný systém automatického zasílání vystavených faktur správci daně, který se od července 2018 stal povinným (European Commission, 2020, s. 4–5). V letech 2013–2018 bylo Maďarsko v boji s úniky na DPH jednou z nejméně úspěšných členských zemí, daňová mezera se podle studií CASE v tomto období snížila na méně než polovinu, z 21 % na 8,4 % (viz graf 2).

Graf 2: Vývoj daňové mezery DPH v Maďarsku v letech 2013–2018

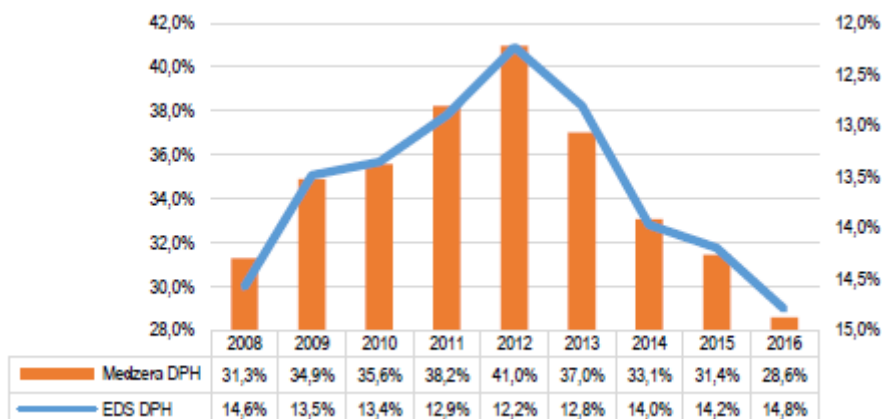


Zdroj: Vlastní zpracování na základě CASE, 2019 a CASE, 2020

## Slovensko

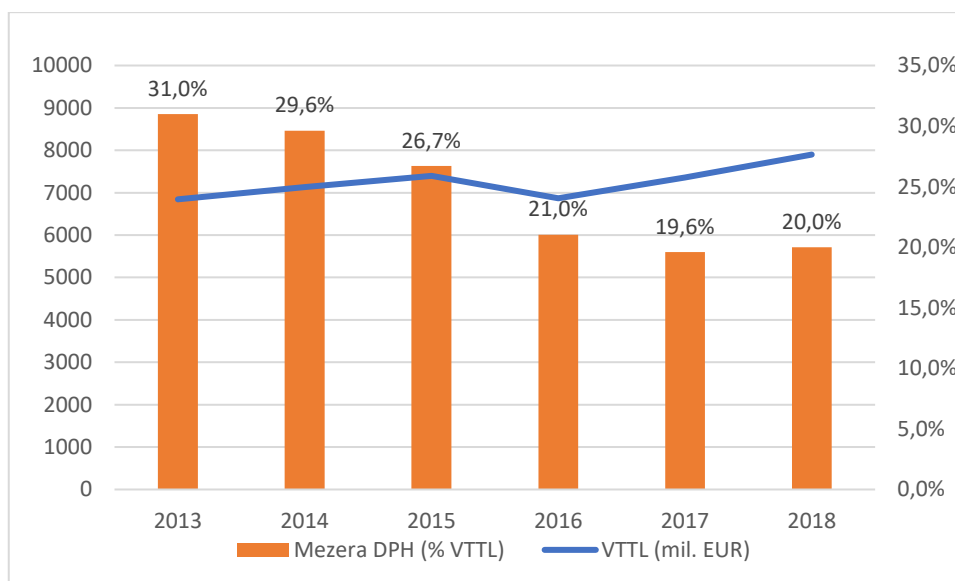
Také Slovensko se do aktivního boje s daňovými úniky pustilo v roce 2012, kdy byl schválen „Akčný plán boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016“, jehož obsahem bylo 50 opatření zaměřených především na zvýšení výběru DPH. V červenci 2015 pak byla schválena jeho aktualizace, která obsahovala dalších 30 opatření. Mezi tato opatření patřilo například zpřísnění podmínek při registraci k DPH, zvýšení trestů za daňové trestné činy, nebo posílení spolupráce mezi finanční správou a orgány činnými v trestním řízení. Jedním z opatření bylo i zavedení kontrolního hlášení („kontrolný výkaz“) v roce 2014. Celkový přínos zavedených opatření na výběr DPH za období 2012–2016 byl slovenským Ministerstvem financí vyčíslen na 2,51 mld. EUR. Zároveň došlo podle jeho propočtů v tomto období ke snížení daňové mezery ze 41,0 % na 28,6 % a ke zvýšení efektivní daňové sazby z 12,2 % na 14,2 % (Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky, 2017, s. 4–5), viz graf 3. Podle studií CASE byla slovenská mezera DPH v daném období o několik procentních bodů nižší, i ony však potvrzují její klesající trend (graf 4).

Graf 3: Vývoj slovenské mezey DPH v letech 2008-2016 podle výpočtů Ministerstva financií SR



Zdroj: Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky, 2017

Graf 4: Vývoj daňové mezey DPH na Slovensku v letech 2013–2018

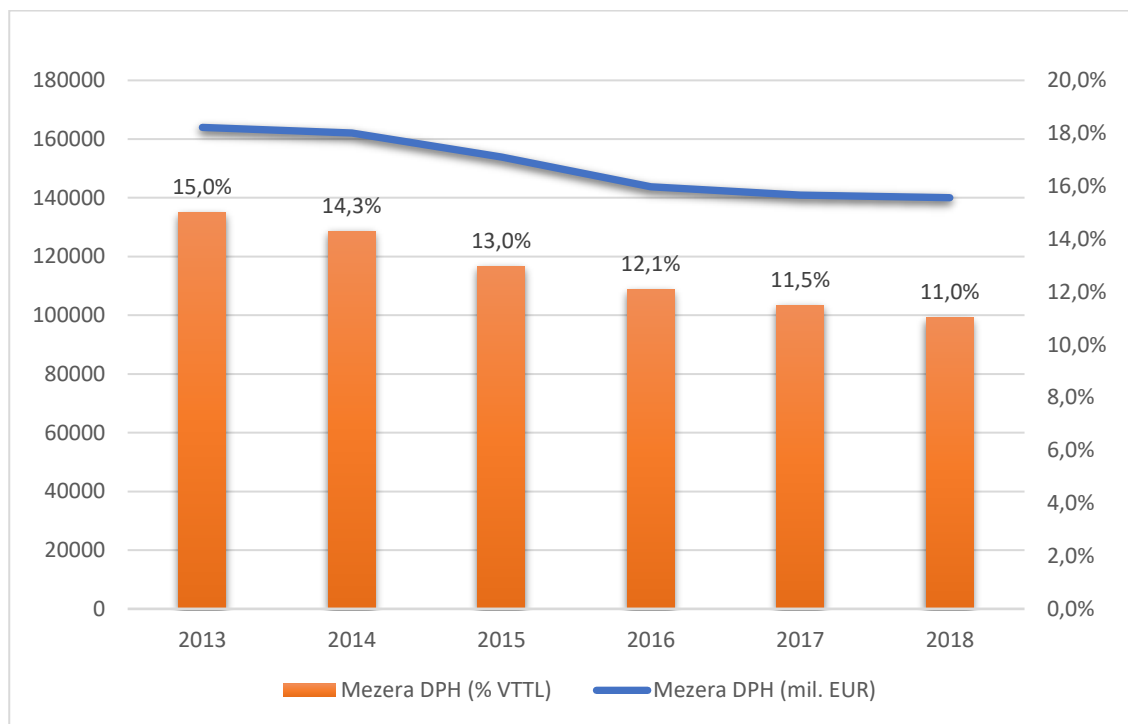


Zdroj: Vlastní zpracování na základě CASE, 2019 a CASE, 2020

Obecně lze konstatovat, že zavedená opatření mají ve svém souhrnu pozitivní efekt a daňová mezera DPH v rámci celé EU v posledních letech setrvale klesá jak v absolutních, tak v relativních hodnotách, jak je patrné z grafu 5. Tento pokles je však poměrně pozvolný, a zároveň se ani přes obrovské úsilí dlouhodobě namířené proti MTIC podvodům jako hlavnímu problému stávajícího systému DPH nepodařilo jejich rozsah výrazněji omezit (Europol, 2021d). Spuštění konečného systému DPH, který by měl jejich hrozbu definitivně

vyřešit, je prozatím plánováno na druhou polovinu roku 2022, a jeho případné pozitivní dopady se projeví až v dalších letech.

Graf 5: Vývoj daňové mezery DPH v EU v letech 2013–2018



Zdroj: Vlastní zpracování na základě CASE, 2019 a CASE, 2020

Již před zavedením konečného režimu DPH se však ozývají hlasy, které brzdí přílišný optimismus. De la Feria (2018, s. 125) varuje před možností, že po jeho zavedení vznikne systém, který je ještě méně spravedlivý, méně efektivní a náchylnější k podvodům než ten stávající. Navrhované rozvolnění pravidel v oblasti daňových sazeb podle ní povede k erozi základu daně, což v důsledku povede k poklesu daňových příjmů jednotlivých států a k nárůstu příležitostí k daňovým únikům. Při dodání zboží prostřednictvím režimu OSS dojde k výraznému omezení možností členských států kontrolovat své příjmy z DPH. V případě, kdy budou v daňových příznacích deklarovány pouze agregované údaje, nebude možno provést efektivní kontrolu mezi splněním povinnosti odvést daň ze strany dodavatele a uplatněním nároku na odpočet této daně na straně odběratele (Hrůšová, 2018, s. 15). Členské státy spotřeby se v případě podezřelých transakcí budou muset spoléhat na jejich prověření a výběr nezaplacené DPH na členský stát, u něž je dodavatel zaregistrován. Aby tento systém fungoval, bude vyžadovat velkou míru důvěry mezi členskými státy, a značnou ochotu ke vzájemné spolupráci a výměně informací. I přes případné zlepšení spolupráce v těchto záležitostech je pravděpodobné, že dojde ke vzniku nového typu podvodů, kdy



se „chybějícím obchodníkem“ stane v rámci přeshraničních obchodů dodavatel, který daň nepřizná, případně priznanou DPH neodvede. Ačkoliv budou ve srovnání se stávajícím systémem ztráty z jednotlivých podvodných transakcí nižší, vzroste pravděpodobně jejich počet, jelikož členské státy spotřeby budou, z výše uvedených důvodů, reagovat později a samy o sobě budou mít velmi omezené možnosti, jak na takovýto typ daňového úniku reagovat (Lamensch, Ceci, 2018, s. 49). Podobně je pravděpodobné, že institut certifikovaných osob, který by měl fungovat v první fázi konečného systému DPH, s sebou přinese jak značné administrativní náklady pro daňovou správu (Hrůšová, 2018, s. 16), tak riziko, že tento institut zneužijí organizované kriminální skupiny a budou jej po splnění registračních kritérií využívat k páčání daňových úniků, zatímco poctivým obchodníkům, kteří tato kritéria nesplňují, pouze vzroste administrativní zátěž (Lamensch, Ceci, 2018, s. 51).

#### **4.1.5 Velikost daňové mezery daně z obrátu v USA**

Na rozdíl od daňové mezery DPH v Evropské unii není v rámci Spojených států dostupná žádná univerzální studie daňové mezery obrátové daně pro všechny státy, které tuto daň uplatňují. Z iniciativy vládní agentury IRS zabývající se výběrem daní byla zkoumána pouze daňová mezera těch daní, které jsou vybírány na federální úrovni, tedy především daní z příjmů fyzických a právnických osob, přičemž poslední dostupný odhad proběhl v roce 2019 a zahrnoval daňovou mezeru federálních daní z let 2011–2013 (Internal Revenue Service, 2019). Podobná studie, která by se zabývala mezerou obrátové daně, nevznikla ani v akademické sféře, přičemž nejbližší k ní mají studie zabývající se ztrátami příjmů z obrátové daně v sektoru elektronického obchodování od skupiny výzkumníků z University of Tennessee, které poskytují odhady daňové mezery v tomto sektoru ve všech státech USA s obrátovou daní. Poslední ze série na sebe navazujících studií byla publikována v roce 2009 (Bruce, Fox, Luna, 2009). Odhady celkové velikosti mezery obrátové daně tak vznikaly z iniciativy daňových orgánů jednotlivých států, přičemž těch, které jsou veřejně dostupné, je jen několik a většina z nich proběhla poměrně dávno (Cook, de Seve, Evans, 2002; Idaho State Legislature, 1996; Washington State Department of Revenue, 2016 a 2018; Legislative Analyst's Office, 2005; Legislative Finance Committee, 2021). Dostupné studie jsou shrnuty v tabulce 9 a následně podrobeny detailnější analýze.

Tabulka 9: Přehled dostupných studií mezery obrátové daně v USA

Stát	Autor studie	Rok zpracování	Odhad za rok	Velikost mezery (mil. USD)	Daňová mezera v %
<b>Idaho</b>	Office of Performance Evaluations	1996	1995	112	16,3 %
<b>Minnesota</b>	American Economics Group, Inc.	2002	2000–2007	451,1–693,1	9,9 %
<b>Kalifornie</b>	Legislative Analyst's Office	2005	2005	1 500	4 %
<b>Washington</b>	Washington State Department of Revenue	2016	2011	210,8	2,9 %
	Washington State Department of Revenue	2018	2014	139,7	1,6 %
<b>Nové Mexiko</b>	Legislative Finance Committee	2016	2016	396	9,9 %
	Legislative Finance Committee	2021	2021	402	9,9 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat ze výše uvedených studií.

## Minnesota

Studie z roku 2002 nazvaná *Minnesota Sales and Use Tax Gap Project: Final Report*, kterou pro finanční správu státu Minnesota (Minnesota Department of Revenue) zpracovali ekonomové ze společnosti American Economics Group, Inc., je zdaleka nejpodrobnější dostupnou prací zabývající se odhadem mezery obrátové daně. Na rozdíl od ostatních níže analyzovaných prací obsahuje kromě samotných odhadů také detailní rozbor použité metodologie. Oproti většině odhadů daňové mezery na DPH v EU byly v tomto případě využity metoda zdola nahoru. Základem pro stanovení odhadu daňové mezery za rok 2000 byly tři úrovně databází. První úroveň vznikla spojením několikaletých záznamů o transakcích do jedné databáze za rok 2000. S využitím informací z provedených daňových kontrol z ní byla vytvořena databáze druhé úrovně obsahující všechny daňové poplatníky, kteří podali daňová přiznání, a v ní byla započítána daňová povinnost, kterou by měli poplatníci odvést, ale neučinili tak. Databáze třetí úrovně (rozdělená na dvě části: podnikatele a domácnosti) obsahovala navíc i ty, kteří měli podávat daňová přiznání, ale nepodali je, a zahrnovala vyšší daně, kterou měli odvést. Následně byl pomocí metody regrese stanoven vývoj daňové mezery až do roku 2007 (Cook, de Seve, Evans, 2002, s. 1).

Konečné odhady mezery obrátové daně vycházely z analýz těchto databází. Její celková výše za rok 2000 byla 451,1 mil. USD, z čehož 288,1 mil. USD tvořily ztráty od plátců, kteří daňové příznání podali, ale záměrně vlastní daňovou povinnost podhodnotili (data druhé úrovně), a 163 mil. USD byly ztráty od plátců, kteří svou povinnost k obrátové dani vůbec nepřiznali. Z celkových 451,1 mil. USD tvořily 179,6 mil. USD (zhruba 40 %) ztráty na dani z prodejů (sales tax) a 271,5 mil. USD (60 %) ztráty na dani z užití. Studie také vyčíslila daňovou mezeru vzniklou v segmentu elektronického obchodování, kterou za rok 2000 odhadnula na 66,4 mil. USD, přičemž přes 80 % z této částky (53,7 mil. USD) tvořila mezeru na dani z užití. Autoři studie dále odhadovali, že v roce 2007 mezeru obrátové daně dosáhne 693,1 mil. USD, z čehož by 269,4 mil. USD měla tvořit ztráta z elektronického obchodování (Cook, de Seve, Evans, 2002, s. 2). Odhady daňové mezery v jednotlivých letech jsou uvedeny v tabulce 10.

Tabulka 10: Odhad daňové mezery daně z obrátu v Minnesotě v letech 2000–2007 (v mil. USD)

<b>Rok</b>	<b>Mezera z el. obchodování</b>	<b>Zbylá část mezery</b>	<b>Celkem</b>	<b>Podíl el. obchodování</b>
<b>2000</b>	66,5	384,6	451,1	14,7 %
<b>2001</b>	86,2	387,6	473,8	18,2 %
<b>2002</b>	110,8	392,9	503,7	22,0 %
<b>2003</b>	133,9	397,9	531,8	25,2 %
<b>2004</b>	161,4	403,4	564,9	28,6 %
<b>2005</b>	192,3	409,4	601,7	32,0 %
<b>2006</b>	228,7	416,1	644,8	35,5 %
<b>2007</b>	269,4	423,6	693,1	38,9 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Cook, de Seve, Evans, 2002

Z výše uvedeného jsou patrné především dvě věci. Především skutečnost, že ačkoliv jsou celkové očekávané výnosy z daně z užití obecně několikanásobně menší než výnosy ze sales tax, odhadovaná mezeru daně z užití za rok 2000 je zhruba o polovinu vyšší. Z odhadovaného vývoje daňové mezery je zároveň jasně vidět narůstající význam elektronického obchodování, který odráží jeho zvyšující se podíl na celkové mezeře. V odhadech za rok 2000 tvoří mezeru z elektronického obchodování 14,7 % celkové daňové mezery, v odhadu za rok 2007 je to již 38,9 %. Nárůst daňové mezery v tomto sektoru je podrobněji rozebrán v podkapitole 4.2.2, kde je také provedena extrapolace hodnot z minnesotské studie do roku 2012 a jejich srovnání s výpočty jiných autorů.

## **Idaho**

Studii daňové mezery ve státě Idaho provedl v roce 1996 Úřad pro hodnocení výkonnosti (Office of Performance Evaluations) spadající pod parlament státu Idaho (Idaho State Legislature). V rámci této studie byl proveden odhad daňové mezery tří daní významných pro rozpočet státu – daní z příjmů fyzických osob a právnických osob a obrátové daně. K odhadu daňové mezery obrátové daně (který byl proveden společně pro obě složky daně společně) byla i v Idaho využita metoda zdola nahoru. Autoři studie vycházeli z výsledků provedených daňových kontrol za rok 1994. Rozdělili daňové poplatníky do skupin podle výše odvedené daně a pro každou z těchto skupin určili, u kolika kontrol v této skupině došlo k doměření daně a v jaké výši. Takto získaná procenta pak extrapolovali na všechny plátce registrované k obrátové dani v roce 1995 a k nim přičetli nezaplacenou daň z užití ze zboží pořízeného v roce 1994 z jiných států (prostřednictvím poštovních služeb).

Takto byla vyčíslena celková hrubá mezera obrátové daně za rok 1995 ve výši 120,1 mil. USD. Po odečtení předpokládaných výnosů z kontrolní činnosti byla následně stanovena čistá daňová mezera ve výši 112 mil. USD (Idaho State Legislature, 1996, s. 14–16). Tato částka představuje zhruba 16,3 % celkového potenciálního výnosu z obrátové daně za rok 1995, tedy zhruba o polovinu více, než byla odhadovaná daňová mezera v Minnesotě v letech 2000–2007.

## **Kalifornie**

Stručnou studii daňové mezery ve státě Kalifornie provedl v roce 2005 nestraničský poradní orgán kalifornského parlamentu Kancelář legislativního analytika (Legislative Analyst's Office). Podobně jako v případě státu Idaho se studie zabývala také daněmi z příjmů. Studie neobsahuje žádnou metodiku odhadu mezery obrátové daně, uvádí pouze její orientační vyčíslení ve výši zhruba 1,5 mld. USD, což jsou necelá 4 % příjmů z této daně (Legislative Analyst's Office, 2005, s. 11–12). Zároveň dochází k závěru, že větší část této mezery pochází ze ztrát na dani z užití. Ačkoliv je v absolutních číslech kalifornská mezera obrátové daně o poznání vyšší než v případě Minnesoty či Idaho, v poměru k celkovému výběru této daně je naopak násobně menší.

## **Washington**

Washington je podle dostupných informací jediným státem, který zkoumá ochotu odvádět obratovou daň dlouhodobě a zároveň své závěry pravidelně zveřejňuje. Washingtonské studie vycházejí s několikaletými přestávkami již od roku 1996. Zatím poslední je studie z roku 2018 (Washington State Department of Revenue, 2018), která poskytuje odhad daňové mezery za rok 2014, jenž vychází z výsledků stratifikovaného náhodného vzorku daňových kontrol z let 2013–2016. V rámci této studie je zkoumána daňová mezera všech daní, které jsou součástí washingtonského „kombinovaného daňového přiznání ke spotřební dani“ (combined excise tax return), kam kromě obou složek obratové daně patří také daň z podnikání a zaměstnání (business and occupation tax), daň z veřejných služeb (public utility tax) a další. Vzhledem ke skutečnosti, že toto kombinované daňové přiznání podávají pouze obchodníci, studie nezahrnuje výnosy a ztráty daně z užití odváděné jednotlivými spotřebiteli. Pro obratovou daň je mezera vyčíslena ve výši 139,7 mil. USD, z čehož 70,9 mil. USD tvoří mezera daně z prodejů a 68,8 mil. USD mezera daně z užití, což je zhruba 1,6 % celkového potenciálního výběru obratové daně za rok 2014. Oproti údajům z předchozí studie z roku 2016 (Washington State Department of Revenue, 2016), podle které tvořila mezera obratové daně za rok 2011 zhruba 2,9 % jejího potenciálního výběru, šlo tedy o výrazný pokles. Také ve srovnání s údaji z ostatních států je washingtonská mezera obratové daně zdaleka nejnižší, což může být způsobeno právě tím, že nebere v potaz daň z užití odváděnou spotřebiteli, u které zpravidla dochází k velkým ztrátám především v sektoru elektronického obchodování. Ostatním odhadům daňové mezery se pak podobá především v tom, že poměr neodvedené daně k předpokládaným výnosům z této daně je mnohem vyšší u daně z užití (21,5 % v roce 2011 a 14,9 % v roce 2014), než daně z prodejů (1,8 % v roce 2011 a 0,9 % v roce 2014).

## **Nové Mexiko**

Odhady daňové mezery daně z příjmů a obratové daně publikoval v letech 2016 a 2021 také Legislativní finanční výbor (Legislative Finance Committee) parlamentu Nového Mexika. V tomto případě však nejde o vlastní výpočty vycházející z konkrétních dat a specifík daňového systému tohoto státu, namísto toho je k vyčíslení daňové mezery použita relativní velikost mezery obratové daně vypočtená v rámci minnesotské studie z roku 2002, která je pro Nové Mexiko převzata ve výši 9,9 %. Výše daňové mezery, konkrétně 396 mil.

USD za rok 2016 a 402 mil. USD za rok 2020, je pak vypočtena jako 9,9 % celkového teoretického výběru obrátové daně (Legislative Finance Committee, 2021, s. 7).

Z výše uvedeného přehledu je patrné, že dostupné studie mezery obrátové daně v USA nedosahují propracovanosti studií zabývajících se DPH v zemích EU, přesto lze na jejich základě identifikovat dva zřetelné trendy. Prvním je skutečnost, že u jedné ze složek obrátové daně, konkrétně u daně z užití dochází ke ztátně vyšším ztrátám v poměru k potenciálnímu výběru. Druhým je pak rychle rostoucí význam elektronického obchodování a zvyšující se podíl ztrát z tohoto segmentu na celkové výši daňové mezery. Tyto dva trendy jsou vzájemně propojeny, jelikož obrátová daň z elektronického obchodování má (z důvodu, že většina těchto obchodů překračuje hranice jednotlivých států) podobu daně z užití. Z toho důvodu se, podobně jako řada výzkumníků a finančních správ jednotlivých států, tato práce dále soustředí především na problematiku mezery obrátové daně v segmentu elektronického obchodování.

#### **4.1.6 Analýza nejčastějších typů úniků na dani z obrátu v USA**

Nejčastěji páchané úniky na obrátové dani se ve své podstatě neliší od jiných typů daně ze spotřeby (Keen, Smith, 2007, s. 7), podobají se proto daňovým únikům analyzovaným v rámci systému DPH využívaného v EU. Specifika systému obrátové daně užívaného v USA hrají roli v tom, do jaké míry se dané typy podvodů podílejí na celkové daňové mezeře. Zároveň je americká obrátová daň z důvodu, že k jejímu výběru dochází až u finálního článku obchodního řetězce, vůči některým typům úniků imunní, především vůči MTIC podvodům, které jsou největším problémem současného unijního systému DPH.

#### **Neodvedení vybrané daně**

Na rozdíl od systému DPH, ve kterém jsou transakce vzájemně ověřovány jednotlivými partnery v obchodním řetězci, i od daní z příjmů, pro které v USA podle tvrzení IRS platí, že více než 82 % všech příjmů podléhá nějakému ověření třetí stranou, systému americké obrátové daně takovýto ověřovací mechanismus schází (Christian, 2013, s. 142). Z odhadů daňové mezery federálních příjmových daní provedených agenturou IRS vyplynulo, že většina daňové mezery připadá právě na příjmy, které žádným ověřením třetí strany neprocházejí (IRS, 2019, s. 13). Postupy, které jednotlivé státy využívají při vymáhání

daně z obratu, jsou strukturálně podobné modelu vymáhání daní z příjmů agentury IRS, ty jsou však v systému, ve kterém chybí nezávislé ověření objemu proběhnutých transakcí, značně nedostatečné (Christian, 2013, s. 142). V americkém systému obratové daně neexistuje mechanismus, který by potvrdil, že všechna vybraná daň byla opravdu odvedena příslušným orgánům. V podstatě se spíše než o daňový únik jedná o „daňovou krádež“ (Christian, 2013, s. 143). Výši této daňové krádeže v rámci celých Spojených států Christian (2010, s. 7) ve své disertační práci odhadnul na 10–28 % celkového výběru obratové daně, což v roce 2010 znamenalo 24–67 mld. USD. Při aplikaci stejného procenta na výběr obratové daně za rok 2020 bychom dospěli k daňové mezeře ve výši 34–96 mld. USD. Vzhledem k tomu, že tak vysokým hodnotám se žádná jiná z dostupných studií daňové mezery nepřiblížila, však tyto odhady pravděpodobně nejsou příliš reálné.

Obecně mají ke „krádeži“ obratové daně vhodnější podmínky menší obchodníci, větší společnosti totiž mívají nastaveny interní kontrolní systémy, které krádež daně vybrané od zákazníků značně komplikují (Christian, 2013, s. 145). I u nich je však takový způsob daňového úniku možný, například za pomoci některého z elektronických nástrojů ke snižování tržeb.

### **Elektronické snižování tržeb**

Riziko snižování tržeb pomocí elektronických nástrojů, jako jsou phantomware a zappery, je v případě americké obratové daně podobně vysoké jako v ostatních systémech zdanění, a i v tomto případě je nejvyšší v sektoru pohostinství. Ainsworth (2009, s. 2–3) v roce 2009 odhadoval daňové ztráty na dani z příjmů a obratové dani v tomto sektoru ve státě Massachusetts způsobené elektronickými nástroji na snižování tržeb na 600 mil. USD ročně. Také podle studie provedené analytickou a konzultační firmou Performance Economics LLC (2019, s. 23) je míra úniků na obratové dani vyšší v pohostinství vyšší než v jiných sektorech ekonomiky právě z důvodu častějšího používání nástrojů na snížení tržeb. Podobně jako Ainsworth se tato studie soustředila na stát Massachusetts a míru úniků na obratové dani v pohostinství stanovila ve výši 19 %. Pokud by toto procento bylo aplikováno na pohostinský sektor v rámci celých USA, znamenalo by to ztráty na státních a federálních daních ve výši až 30 mld. USD ročně. Ainsworth sám přitom vyčíslil celkové ztráty způsobené elektronickým snižováním tržeb na 21 mld. USD ročně (Bologna, Baltz, 2021). Pokud bychom (podobně jako v případě DPH), na základě quebecké zkušenosti předpokládali, že ztráty na obratové dani činí zhruba třetinu celkové částky (Ainsworth,

2010, s. 3), dosáhla by daňová mezera způsobená elektronickým snižováním tržeb přibližně 7–10 mld. USD.

Konkrétní data z kontrolní činnosti daňových správ jednotlivých států obvykle nejsou veřejně dostupná. Jediným státem, který je doposud zveřejnil, je Kalifornie, která na žádost o data od serveru Bloomberg Tax uvedla, že v letech 2014–2019 provedla daňové kontroly ve 2 197 restauracích, při kterých se zaměřila na odhalování elektronických nástrojů ke snižování tržeb. V rámci těchto kontrol bylo odhaleno 410 daňových poplatníků, kteří takové nástroje využívali, a jejich prostřednictvím způsobili daňové ztráty v celkové výši přes 30 mil. USD. Podle vyjádření Ainswortha však nález těchto nástrojů v 19 % případů zdaleka neodpovídá skutečné míře jejich rozšíření, což může být mimo jiné způsobeno nezkušeností kontrolorů v jejich odhalování (Bologna, 2021). Za situace, kdy nejsou k dispozici data z žádného jiného státu, však nelze jeho tvrzení potvrdit ani vyvrátit.

### **Elektronické obchodování**

Podobně jako v členských státech EU, je i v USA je elektronické obchodování dlouhodobě prudce rostoucím odvětvím ekonomiky. Mezi lety 2000 a 2009 narostl v USA objem zboží a služeb pořizovaných prostřednictvím internetu z 1,06 bilionu USD (10,6 % všech prodejů) na 3,37 bilionu USD (16,85 % všech prodejů) (Robicheaux, 2012, s. 7). Po menší stagnaci způsobené ekonomickou krizí pak tento nárůst pokračoval a v roce 2018 tvořilo elektronické obchodování s objemem 8,32 bilionů USD celkem 23,4 % všech prodejů. Jedním z faktorů, které k tomuto rozvoji přispěly, byla skutečnost, že internetoví obchodníci při prodejkách do jiných států nemuseli účtovat daň z obratu, díky čemuž měli cenovou výhodu oproti vnitrostátním obchodníkům (Baugh, Ben-David, Park, 2018, s. 1). Do roku 2018 v souladu s rozhodnutím amerického Nejvyššího Soudu ve věci Quill v. North Dakota platilo, že státy mohly požadovat výběr a odvod obrátové daně pouze po společnostech, které měly v daném státě tzv. fyzickou přítomnost neboli „nexus“, tedy nejlépe kamennou pobočku nebo provozovnu (Bruce, Fox, 2001, s. 29). Pokud v daném státě společnost nexus neměla, nebyla povinna vybírat obrátovou daň a tuto daň měl zaplatit kupující v podobě daně z užití. Ochota spotřebitelů odvádět tuto daň je přitom tradičně velmi nízká (GAO, 2017, s. 5), v některých případech i kvůli pocitu, že na nákupy prostřednictvím internetu se obrátová daň nevztahuje (Bruce, Fox, 2001, s. 33). S tímto problémem se státy USA potýkaly desítky let již při nákupech prostřednictvím katalogů, pošty či telefonu, ztráty z neodvedené daně z užití však začaly narůstat především s překotným rozvojem



elektronického obchodování (Franchot, 2014, s. 2). Přesto nebyl nalezen efektivní mechanismus, který by umožnil ohlašování zdanitelných prodejů třetí stranou a přiřazení těchto hlášení k příslušným daňovým poplatníkům, a zároveň představoval zřetelnou hrozbu v podobě hrozící daňové kontroly. Daňoví poplatníci tedy mohli racionálně předpokládat, že státy si jejich potenciální daňové povinnosti nejsou vědomy, nebo se rozhodly daň z užití nevymáhat, a proto bylo její nepřiznání spojeno jen s nízkým rizikem (Fox, Hargaden, Luna, 2021, s. 5).

Ztráty způsobené obtížemi při výběru daně z elektronického obchodování ještě zvyšovala skutečnost, že pro řadu společností se vyhýbání povinnosti vybírat daň z obratu stalo součástí obchodní strategie. Umístění jejich prodejen a skladů pak nebylo určováno jejich co nejefektivnějším využitím, ale tím, aby se pokud možno vyhnuli vzniku nexu (Bruce, Fox, Luna, 2009, s. 537). Další komplikací pro výběr daně a určení nexu se stal rozvoj tzv. elektronických tržišť (neboli „zprostředkovatelů trhu“), jako jsou eBay, Etsy nebo Amazon Marketplace, která obchodníkům za poplatek zprostředkovávají přístup k velkému množství potenciálních zákazníků a zároveň jim poskytují marketingové a distribuční služby (GAO, 2017, s. 10). Díky nim se do elektronického obchodování mohlo zapojit množství menších subjektů a narostl tak celkový objekt transakcí, ze kterých bylo obtížné daň z obratu vybrat. Ze studie Úřadu pro vládní odpovědnost (Government Accountability Office, dále také „GAO“) přitom vyplynulo (GAO, 2017, s. 10), že prodejci využívající služeb elektronických tržišť ještě v roce 2017 vybírali daň z obratu mnohem méně často (ve 14–33 % případů) než internetové maloobchody (přibližně v 80 % případů).

### **Rozsah daňových úniků v sektoru elektronického obchodování**

První studie zabývající se ztrátami při výběru obratové daně v sektoru elektronického obchodování se ve Spojených státech objevily již na úplném začátku 21. století. V roce 2000 byla publikována studie úřadu GAO (2000, s. 19–20), která odhadovala velikost daňové mezery z obchodování prostřednictvím internetu v roce 2000 ve výši 0,3–3,8 mld. USD. Horní hranice tohoto odhadu tehdy představovala necelá 2 % celkových výnosů z obratové daně. Pro rok 2003 pak odhadovala nárůst této mezery na 1–12,4 mld. USD, horní hranice v tomto případě představovala již zhruba 5 % odhadovaných výnosů z obratové daně za tento rok.

V roce 2000 byla také publikována první ze studií University of Tennessee, na níž působil výzkumný tým vedený profesory Williamem F. Foxem a Donaldem Bruceem. V této

studii byly ztráty z elektronického obchodování za rok 2000 vyčísleny na 2,7 mld. USD a do roku 2003 byl odhadován jejich nárůst na 10,8 mld. USD (Bruce, Fox, 2000, s. 1382). V letech 2001, 2004 a 2009 pak tento tým vydal navazující studie, ve kterých byla postupně vylepšována metodologie odhadů, doplňovány a upřesňovány zjištěné poznatky a zároveň poskytnuty odhady vývoje daňové mezery do budoucna. Původní odhady se ukázaly jako příliš pesimistické, ztráty v sektoru elektronického obchodování se, i přes jeho neustálý růst, podle aktualizovaných odhadů zvyšovaly mnohem pomaleji. Poslední ze studií tohoto týmu byla publikována v roce 2009 a poskytovala odhady vývoje daňové mezery v letech 2007 až 2012, přičemž, podobně jako předchozí práce, uváděla také odhad ztrát z elektronického obchodování v jednotlivých státech USA, které daň z obratu vybírají (Bruce, Fox, Luna, 2009). Odhady ze studie University of Tennessee (dále také „UT“), které zahrnují ztráty z výběru státní i municipální obrátové daně (a proto zahrnují i Aljašku, která státní daní z obratu nedisponuje), jsou uvedeny v tabulce 10.<sup>10</sup> Odhady celkové daňové mezery daně z obratu v tomto sektoru se pohybují od 7,25 mld. USD v roce 2007 po 12,65 mld. USD v roce 2012. Po určité stagnaci v roce 2008 a drobném poklesu v roce 2009, do kterých se promítly dopady finanční krize z let 2007–2008, je v následujících letech patrný výrazný nárůst.

Tabulka 11: Celkové ztráty výběru daně z obratu z elektronického obchodování (v mil. USD)

Stát	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Alabama</b>	108,3	115,8	112,2	148,3	169,3	189,2
<b>Aljaška</b>	1	1	1	1,3	1,5	1,7
<b>Arizona</b>	235,2	251,4	243,5	322	367,6	410,6
<b>Arkansas</b>	72,4	77,4	75	99,1	113,2	126,4
<b>Kalifornie</b>	1 211,20	1 294,80	1 254,20	1 658,30	1 892,90	2 114,60
<b>Colorado</b>	109,9	117,4	113,8	150,4	171,7	191,8
<b>Connecticut</b>	40,6	43,4	42	55,5	63,4	70,8
<b>District of Columbia</b>	22,6	24,2	23,4	31	35,3	39,5
<b>Florida</b>	511,2	546,5	529,3	699,9	798,9	892,5
<b>Georgia</b>	260,9	278,9	270,2	357,2	407,8	455,5
<b>Havaj</b>	38,2	40,8	39,5	52,2	59,6	66,6
<b>Idaho</b>	29,5	31,5	30,5	40,4	46,1	51,5
<b>Illinois</b>	322,3	344,6	333,8	441,3	503,7	562,8
<b>Indiana</b>	124,2	132,8	128,6	170,1	194,1	216,9

<sup>10</sup> Studie poskytuje dvě série odhadů lišící se v míře růstu sektoru elektronického obchodování. V této práci jsou využity odhady vycházející z „optimistického“ růstu, který více odpovídá skutečnému růstu tohoto sektoru ve sledovaném období.

Iowa	56,4	60,3	58,4	77,2	88,1	98,4
Kansas	90,9	97,2	94,1	124,4	142	158,7
Kentucky	69,9	74,8	72,4	95,7	109,3	122,1
Louisiana	251,8	269,2	260,7	344,7	393,5	439,6
Maine	20,4	21,8	21,1	27,9	31,9	35,6
Maryland	117,1	125,2	121,3	160,3	183	204,4
Massachusetts	83,5	89,2	86,4	114,3	130,5	145,7
Michigan	90	96,2	93,2	123,2	140,6	157,1
Minnesota	149,6	160	154,9	204,9	233,8	261,2
Mississippi	85,8	91,7	88,8	117,4	134,1	149,8
Missouri	134	143,2	138,8	183,5	209,4	233,9
Nebraska	39	41,7	40,4	53,4	61	68,1
Nevada	107,4	114,8	111,2	147,1	167,9	187,6
New Jersey	128,8	137,7	133,3	176,3	201,2	224,8
Nové Mexiko	76,6	81,9	79,3	104,9	119,7	133,7
New York	550,4	588,4	570	753,6	860,2	960,9
Severní Karolína	136	145,3	140,8	186,1	212,5	237,4
Severní Dakota	9,8	10,4	10,1	13,4	15,2	17
Ohio	195,8	209,4	202,8	268,1	306,1	341,9
Oklahoma	89,5	95,7	92,7	122,6	139,9	156,3
Pensylvánie	220	235,2	227,8	301,2	343,8	384
Rhode Island	18,5	19,7	19,1	25,3	28,9	32,2
Jižní Karolína	79,2	84,7	82	108,4	123,8	138,3
Jižní Dakota	18,9	20,2	19,6	25,9	29,6	33,1
Tennessee	261,3	279,3	270,5	357,7	408,3	456,1
Texas	553,6	591,8	573,2	757,9	865,1	966,4
Utah	56,3	60,1	58,3	77	87,9	98,2
Vermont	16	17,1	16,5	21,9	25	27,9
Virginie	131,6	140,7	136,3	180,2	205,7	229,8
Washington	179,3	191,7	185,7	245,5	280,2	313,1
Západní Virginie	32,2	34,4	33,3	44,1	50,3	56,2
Wisconsin	90,4	96,6	93,6	123,8	141,3	157,8
Wyoming	18,2	19,4	18,8	24,9	28,4	31,8
<b>Celkem</b>	<b>7 245,6</b>	<b>7 745,7</b>	<b>7 502,7</b>	<b>9 919,7</b>	<b>11 323,1</b>	<b>12 649,6</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Bruce, Fox, Luna, 2009

Aktuálnější odhady velikosti daňové mezery v sektoru elektronického obchodování pak poskytuje studie úřadu GAO z listopadu 2017, která vznikla na žádost členů amerického Kongresu a obsahuje aktualizovaný odhad dodatečných výnosů daně z obratu, které by státy získaly, pokud by mohly po obchodnících vyžadovat výběr daně ze všech zásilkových prodejů. Předěšlo by se tak nutnosti spotřebitelů odvádět daň z užití, která bývá tradičně

přiznávána v mnohem menším procentu případů, než daň z obratu odváděná obchodníky. Podle výsledného odhadu by se výnosy z obrátové daně v roce 2017 zvýšily o 8,5–13,4 mld. USD, přičemž v sektoru elektronického obchodování by šlo o 7–11,6 mld. USD a zbylou částku tvoří ostatní formy zásilkového obchodování (GAO, 2017, s. 11). Odhady potenciálního výběru obrátové daně v jednotlivých státech jsou uvedeny v tabulce 12. Dané hodnoty zahrnují všechny druhy zásilkového prodeje, samotné elektronické obchodování z nich tvoří zhruba 85 %.

Tabulka 12: Odhady nárůstu výnosů státních a municipálních obrátových daní za rok 2017 díky rozšíření pravomocí k výběru daně ze zásilkového prodeje (v mil. USD)

Stát	Spodní hranice odhadu	Horní hranice odhadu	Průměr
Alabama	156	238	197
Arizona	190	293	241,5
Arkansas	123	169	146
Kalifornie	1 000	1 735	1 367,5
Colorado	168	262	215
Connecticut	128	194	161
District of Columbia	30	44	37
Florida	486	758	622
Georgia	232	367	299,5
Havaj	36	51	43,5
Idaho	42	60	51
Illinois	383	626	504,5
Indiana	168	261	214,5
Iowa	104	146	125
Kansas	113	170	141,5
Kentucky	93	140	116,5
Louisiana	195	288	241,5
Maine	28	41	34,5
Maryland	165	252	208,5
Massachusetts	169	279	224
Michigan	221	336	278,5
Minnesota	132	206	169
Mississippi	90	123	106,5
Missouri	180	275	227,5
Nebraska	67	95	81
Nevada	87	134	110,5
New Jersey	216	351	283,5
Nové Mexiko	60	88	74
New York	510	880	695
Severní Karolína	223	358	290,5

<b>Severní Dakota</b>	34	49	41,5
<b>Ohio</b>	288	456	372
<b>Oklahoma</b>	157	228	192,5
<b>Pensylvánie</b>	219	373	296
<b>Rhode Island</b>	34	48	41
<b>Jižní Karolína</b>	132	193	162,5
<b>Jižní Dakota</b>	33	47	40
<b>Tennessee</b>	237	363	300
<b>Texas</b>	763	1 232	997,5
<b>Utah</b>	73	113	93
<b>Vermont</b>	16	23	19,5
<b>Virginie</b>	188	298	243
<b>Washington</b>	298	453	375,5
<b>Západní Virginie</b>	53	74	63,5
<b>Wisconsin</b>	123	187	155
<b>Wyoming</b>	22	31	26,5
<b>Celkem</b>	8 466	13 387	10 926,5

Zdroj: Vlastní zpracování na základě GAO, 2017

V porovnání se závěry týmu z University of Tennessee jsou tyto odhady v poměru k celkovému objemu sektoru elektronického obchodování znatelně nižší (spodní hranice odhadu GAO za rok 2017 ve výši 7 mld. USD prakticky odpovídá odhadu Bruce, Foxe a Luny pro rok 2007, horní hranice roku 2011). Podle autorů studie GAO (2017, s. 9) byl důvodem nižšího odhadu nárůst objemu transakcí, z nichž vybírali a odváděli daň sami prodejci, kteří v daných státech v období mezi lety 2009 a 2017 získali nexus. V roce 2017 tak byla obrátová daň vybírána obchodníky u více než 80 % prodejů konečným spotřebitelům a u zhruba 90 % velkoobchodních transakcí. Jedinou oblastí, ve které zůstala větší část daňové povinnosti na spotřebitelích, byl sektor zprostředkovatelů trhu, kteří obrátovou daň vybírali pouze u zhruba 23 % prodejů. Tomu odpovídá zjištění, že více než polovina potenciálního zisku z rozšíření pravomoci na výběr daně z internetových prodejů by mohla plynout právě od těchto subjektů (GAO, 2017, s. 13). V oblasti ochoty spotřebitelů odvádět daň z užití byla potvrzena zjištění z řady předchozích studií, tedy že (s výjimkou nákupů motorových vozidel, která podléhají povinné registraci) zůstala velice nízká (GAO, 2017, s. 14).

Kromě přímých ztrát z výběru obrátové daně, jež nebyla odvedena z uskutečněných prodejů, Robicheaux (2012, s. 14) ve své studii vyčísluje ještě tzv. nepřímé dopady elektronického obchodování, které v případě jím zkoumané Alabamy zhoršují celkovou

ekonomickou situaci ve státě. S nárůstem elektronického obchodování totiž stejnou měrou klesají vnitrostátní maloobchodní prodeje a snižuje se příjem alabamských domácností. To v důsledku znamená další pokles maloobchodních nákupů a s ním spojené snížení výnosů z daně z obratu i z daně z příjmů. Pro rok 2011 Robicheaux tyto daňové ztráty vyčíslil na 41 mil. USD u obratové daně (což představuje téměř čtvrtinu jím odhadovaných přímých ztrát na obratové dani způsobených elektronickým obchodováním) a 77,1 mil. USD u daně z příjmů.

#### **4.1.7 Opatření proti daňovým únikům na dani z obratu**

Opatření proti únikům na dani z obratu se z převážné většiny soustředila na zlepšení výběru daně z užití, jak od podniků, tak především od konečných spotřebitelů, jejichž ochota odvádět tuto daň byla tradičně velice nízká. Přestože podle Christianova (2010, s. 50) výzkumu docházelo k potenciálně vysokým ztrátám i na odvodech daně z prodeje, především u menších a středně velkých obchodníků, kteří část provedených transakcí vůbec nepřiznávali, nebyla v tomto ohledu přijata žádná opatření koordinovaná na federální úrovni. V rámci státních daňových orgánů pak byly nejčastěji využívány dva nástroje, daňové amnestie a intenzivnější daňové kontroly, zaměřené na identifikované rizikové sektory, v některých případech spojené i s posílenými trestními postihy.

#### **Daňové amnestie**

Institut daňové amnestie, v rámci kterého mají daňoví poplatníci možnost přiznat a odvést nezaplacenou daň za výhodnějších podmínek, než kdyby jim byla ze zákona doměřena, využila v minulosti řada států. Výhody z přiznání daně na základě amnestie se pohybovaly v rozsahu od snížení pokuty a úroků z prodlení (např. při amnestii v Alabamě v roce 2016), až po úplné odpuštění dlužné daně i s příslušenstvím v případě obchodníků sídlících v Georgii, Ohiu, Tennessee, Utahu a Wisconsinu, kteří se zaregistrovali do programu Streamlined Sales Tax (Sales Tax Institute, 2021b). Na Floridě proběhla daňová amnestie pro státem vybírané daně v roce 2010, v jejímž rámci mohli daňoví poplatníci přiznat a zaplatit neodvedenou daň, za což jim byla prominuta pokuta a čtvrtina až polovina úroku z prodlení (Florida Department of Revenue, 2010). Celkový výnos obratové daně z této amnestie za fiskální rok 2010–11 činil 86,1 mil. USD, což bylo zhruba 0,5 % odhadovaného celkového výnosu z obratové daně v tomto roce (EDR, 2010).

Výše výnosů z daňové amnestie by se podle vyjádření zástupce floridské finanční správy (Moore, 2021b) dala zároveň považovat za nepřímý způsob určení velikosti daňové mezery. V kontextu zjištění, že i ty neoptimističtější odhady daňové mezery ji v jiných státech vyčíslily v jednotkách procent a Christian, který ve svém výzkumu vycházel především z dat floridské finanční správy, dospěl k odhadu mezery obrátové daně ve výši 10–28 % (Christian, 2010, s. 7), se však zdá, že přinejmenším v případě této konkrétní amnestie o spolehlivý indikátor skutečné velikosti daňové mezery nešlo.

### **Daňové kontroly a trestní postihy v rizikových sektorech**

Jedním ze sektorů ekonomiky, v nichž dochází ke značným ztrátám při výběru daně z obrátu, jsou pohostinské služby, u kterých jsou celkové tržby často snižovány pomocí elektronických nástrojů, jsou phantomware nebo zappery (viz str. 71–72). Spojené státy se v boji s touto hrozbou nevydaly stejnou cestou jako kanadská provincie Québec, která zavedla povinnou fakturaci a monitoring elektronických pokladen, především kvůli odporu samotných restaurátérů a kvůli pochybám, zda jsou taková opatření v rozříščeném systému amerického obrátové daně realizovatelná. Místo toho se jednotlivé státy zaměřily především na kontroly provozoven a trestní postihy těch, kteří zappery využívají ve svých podnicích, nebo nabízejí jejich instalaci. V roce 2021 mělo legislativu, která bojuje proti elektronickému snižování tržeb, zavedeno celkem 30 států s obrátovou daní (Bologna, Baltz, 2021). Například Georgia, která byla v tomto ohledu první, učinila protizákonným nejen využívání zapperů a phantomware, ale také jejich vědomý prodej, koupi, instalaci či vlastnictví. Některé státy (např. New York nebo Maine) nabídly obchodníkům možnost použití zapperů dobrovolně přiznat v rámci amnestie, jiné byly v přístupu k nim mnohem přísnější. V Oklahomě obchodníkům snižujícím své tržby hrozí pokuta až do výše 100 tisíc dolarů, odnětí svobody až na 5 let a ztráta obchodní licence až na 10 let (Legislative Finance Committee, 2016, s. 24–25). V Kalifornii riskují až tříleté vězení a pokutu 10 tisíc dolarů za každý přečin.

Kalifornie je zároveň jedním ze států, které se snažily problém snižování tržeb vyřešit cílenými daňovými kontrolami v restauracích. V rámci pilotního programu byly v letech 2014–2019 nástroje na snižování tržeb nalezeny u 410 daňových poplatníků. Většina těchto případů skončila finančním vyrovnáním, v rámci kterého museli obchodníci doplatit neodvedenou daň i s úroky a pokutou ve výši až 25 % nedoplatku, přičemž nejvyšší takto zaplacená částka byla 1,2 mil. USD. Pouze ve čtyřech případech bylo následně zahájeno

trestní stíhání (Bologna, 2021). Ačkoliv šlo v tomto případě o první větší iniciativu, která se navíc soustředila především na restaurace v největších městech, nezdá se, že by šlo o dostatečně efektivní způsob boje s tímto typem daňových úniků.

### **Opatření v oblasti elektronického obchodování**

Zásadní slabina systému daně z obratu, kterou je obtížný výběr daně z užití od konečných spotřebitelů, se začala naplno projevovat v průběhu 21. století s prudkým nárůstem nakupování prostřednictvím internetu. Z pohledu správců daně by nejjednodušším řešením bylo převést povinnost vybrat a odvést daň na obchodníky, pro které by to však znamenalo vyšší administrativní zátěž a nárůst nákladů, takže se takovými iniciativám bránili. O změnu stávající praxe, kdy státy mohly požadovat výběr obrátové daně pouze po obchodnících, kteří měli v daném státě fyzickou přítomnost, se snažili někteří členové federálního Kongresu, kterým v průběhu let prošlo několik různých návrhů zákonů, ale žádný z nich nebyl schválen. V roce 2011 šlo například o zákon nazvaný „Main Street Fairness Act“, iniciovaný SSUTA, po kterou byl výběr obrátové daně od zásilkových prodejců jednou z priorit, a který by umožnil členským státům po nich tento výběr požadovat. Tento zákon však nezískal dostatečnou podporu, a podobně dopadly i další legislativní návrhy, které se vztahovaly na všechny státy s obrátovou daní, jako byl „Marketplace Equity Act“, taktéž z roku 2011 (Franchot, 2014, s. 10), nebo „Marketplace Fairness Act“, který byl Kongresu předložen v letech 2013 a 2015. Žádný z nich však nezískal na svou stranu většinu zákonodárců v obou komorách (Baugh, Ben-David, Park, 2018, s. 2). Hledání možností, jak nutnost fyzické přítomnosti obejít, nebo jak zvýšit ochotu spotřebitelů k platbě daně z užití, tak po dlouhou dobu zůstalo na iniciativě jednotlivých států.

Jedním ze způsobů, jak tuto ochotu spotřebitelů posílit, bylo poskytnout jim možnost přiznat a odvést daň z užití v rámci daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Toto opatření však příliš velké výnosy nepřineslo, v roce 2012 bylo v rámci 27 států, které zařadily na daňové přiznání k dani z příjmů řádek pro daň z užití, vybráno celkem 133,3 mil. USD, což představovalo méně než 0,04 % z celkového výběru státních a municipálních daní z obratu v celých Spojených státech v tomto roce (Fox, Hargaden, Luna, 2021, s. 5) a zhruba 1 % celkové daňové mezery z elektronického obchodování podle odhadu UT. Z takto nepatrného zvýšení daňových výnosů lze usoudit, že k podstatnějšímu omezení daňových úniků na dani z užití je nutno spolupracovat především s obchodníky.



Touto cestou se vydala například Pensylvánie, jež v roce 2011 oslovila elektronické obchodníky, kteří měli, podle pensylvánských zákonů a v souladu s relevantní judikaturou Nejvyššího soudu, ve státě nexus, a byli proto povinni vybírat obratovou daň z prodejů uskutečněných do Pensylvánie (Pennsylvania Department of Revenue, 2011). Podle vyjádření zástupce pensylvánské finanční správy (Johnson, 2021) měla tato iniciativa značný úspěch a za období od července 2012 do září 2021 odvedli obchodníci, kteří se díky ní zaregistrovali k platbě obratové daně, do pensylvánského rozpočtu celkem 1 218,3 mil. USD.

Další možností, jak mohly státy zvýšit své příjmy z elektronického obchodování, bylo uzákonit existenci fyzické přítomnosti na obchodníky, kteří byli obchodně propojeni s přidruženou společností sídlícími v daném státě. Prvním státem, který takový zákon, pro nějž se vžil název „Amazon law“ („zákon o Amazonu“), zavedl, byl v roce 2008 New York. Newyorský zákon stanovil pětiprocentní hranici pro všechny druhy přidružených vztahů – pokud prodejce prodávající prostřednictvím přidružené společnosti do státu New York vlastnil alespoň 5 % této společnosti (či naopak), nebo pokud třetí strana vlastnila alespoň 5 % v obou těchto společnostech, musela být z prodeje vybrána a státu odvedena obratová daň. Díky tomuto zákonu mohl New York legálně zdaňovat některé prodejce na dálku, aniž by porušoval stávající pravidla ohledně určení nexu (Franchot, 2014, s. 11). Do roku 2015 pak podobnou legislativu zavedlo dalších 23 států (Baugh, Ben-David, Park, 2018, s. 7) a v roce 2017 již Amazon vybíral a odváděl daň ve všech 45 amerických státech s obratovou daní. Až na výjimky se však výběr obratové daně nevztahoval na prodejce, které Amazon zprostředkoval jako třetí strana pro jiné obchodníky nabízející své zboží prostřednictvím jeho platformy (Walczak, 2017, s. 4). Nepřímým důsledkem zavedení této legislativy byl zároveň pokles nákupů prostřednictvím Amazonu. Podle studie Bauga, Ben-Davida a Parka (2018, s. 2–3) byl výsledkem zdanění Amazonu pokles u něj provedených nákupů o 9,4 %, přičemž v případě dražšího zboží bylo toto snížení ještě o poznání větší, konkrétně u transakcí nad 250 USD došlo k poklesu o 29,1 %. Zároveň byl zjištěn nárůst prodejů u jiných elektronických obchodníků, na které se daná legislativa nevztahovala. K narovnání podmínek na trhu bylo zapotřebí zavést řešení, které by segment elektronického obchodování regulovalo plošně. Cesta k němu se otevřela v roce 2018 na základě rozhodnutí Nejvyššího soudu ve věci Wayfair.

## Rozhodnutí Wayfair a jeho ekonomické dopady

Díky rozhodnutí Wayfair státy získaly pravomoc požadovat výběr obrátové daně i po obchodnících, kteří v daném státě měli dostatečnou ekonomickou přítomnost („ekonomický nexus“), čímž se povinnost odvést daň přesunula ze spotřebitelů na prodejce. Zákodárci v jednotlivých státech reagovali zavedením vlastní legislativy, která většinou přišla ve dvou vlnách. V první byl zaveden standard ekonomického nexu, jenž dopadal především na velké internetové prodejce bez fyzické přítomnosti ve většině států, jako např. společnosti Wayfair nebo IKEA. Druhá vlna pak převedla povinnost výběru obrátové daně také na zprostředkovatele trhu, jako jsou eBay nebo Etsy, jejichž prostřednictvím prodávají své zboží menší obchodníci (Fox, Hargaden, Luna, 2021, s. 1–2).

Vzhledem k tomu, že od zavedení příslušné legislativy uplynulo teprve několik let (a v případě některých států jen několik měsíců), jsou informace o skutečných ekonomických dopadech Wayfair poměrně vzácné. Tato práce při hodnocení ekonomických dopadů vychází především ze dvou zdrojů. Prvním je vědecký článek výzkumníků University of Tennessee z března 2021 nazvaný *Statutory Incidence and Sales Tax Compliance: Evidence from Wayfair*<sup>11</sup>, který poskytuje odhad zvýšení výběru daně z obrátu díky zákonům vycházejícím z rozhodnutí Wayfair, potažmo z přesunu povinnosti odvést daň ze spotřebitelů na prodejce. Pro svůj ekonometrický model výzkumníci využili nejnovější data o výnosech z obrátové daně v jednotlivých státech na měsíční bázi a dospěli k závěru, že zavedení institutu ekonomického nexu zvýšilo tyto výnosy v průměru o 5,4 %. V kombinaci s legislativou vztahující se na platformy zprostředkovatelů trhu šlo o průměrný nárůst ve výši 9,1 %, přičemž podle použitého modelu existovaly značné rozdíly mezi státy, které mají zavedena přísnější kritéria pro registraci k dani, a státy s mírnějšími kritérii. V prvním případě odhadovaný nárůst výnosů dosahoval 10 %, v případě druhém šlo pouze o 3,7 % (Fox, Hargaden, Luna, 2021, s. 28).

Druhým zdrojem informací jsou data získaná přímo od zástupců finančních správ jednotlivých států. Ty byly v rámci této práce osloveny prostřednictvím e-mailu a požádány o poskytnutí vlastních odhadů nárůstu výnosů daně z obrátu způsobených zavedením legislativy vycházející z rozhodnutí Wayfair<sup>12</sup>. Ze 46 oslovených institucí (správci obrátové daně ve 45 státech s obrátovou daní a v District of Columbia) jich odpovědělo celkem 21,

---

<sup>11</sup> Dva ze tří autorů tohoto článku (profesor William F. Fox a profesorka LeAnn Luna) se zároveň podíleli na studii daňové mezery v sektoru elektronického obchodování z roku 2009, z jejichž dat tato práce dále čerpá

<sup>12</sup> Vzor e-mailu je uveden v Příloze 1

přičemž 14 z nich zaslalo vlastní odhady, případně vyčíslení skutečného výběru daně<sup>13</sup>. Získané údaje jsou uvedeny v tabulce 13, v níž je zároveň pro kontext uvedeno datum, kdy v daném státě vstoupila v platnost legislativa zavádějící institut ekonomického nexu a povinnost výběru obrátové daně pro zprostředkovatele trhu (MF) a informace, zda jde o výnosy za kalendářní (KR) nebo fiskální rok (FR). Zároveň jsou v této tabulce pro srovnání uvedeny extrapolace odhadů daňové mezery pro daný stát a rok vycházející z dat studie UT (viz tabulka 20 v kapitole 4.2.2) a průměrné potenciální výnosy na obrátové dani ze studie GAO z roku 2017 (viz tabulka 12).

Tabulka 13: Srovnání skutečného nárůstu příjmů díky Wayfair s odhady vycházejícími ze studií UT a GAO (v mil. USD)

Stát	Wayfair legislativa zavedena	Výnosy díky Wayfair dle údajů získaných od jednotlivých států	Odhad ztrát na základě UT (KR)	Průměrný potenciální výnos podle GAO (2017)
<b>Kalifornie</b>	01.04.2019 Nexus 01.10.2019 MF	KR 2019: 894,8 mil. USD KR 2020: 3 282 mil. USD	2019: 3 538,2 2020: 3 742,7	1 367,50
<b>Florida</b>	01.07.2021 N+MF	FR 2021–22: 1 160 mil. USD	2020: 1 579,7	622
<b>Idaho</b>	01.06.2019 N+MF	FR 2020: 83,6 mil. USD FR 2021: 135,9 mil. USD	2019: 86,2 2020: 91,2	51
<b>Illinois</b>	01.10.2018 Nexus 01.01.2020 MF	FR 2019: 200–250 mil. USD (Nexus platil 10 měsíců)	2018: 887,2 2019: 941,6	504,5
<b>Kentucky</b>	01.10.2018 Nexus 01.07.2019 MF	FR 2019–20: 164,6 mil. USD	2019: 204,3 2020: 216,1	116,5
<b>Louisiana</b>	01.07.2020 N+MF	FR 2021: 300,5 mil. USD	2020: 778,0	241,5
<b>Nebraska</b>	01.04.2019 N+MF	FR 2019–20: 17,5 mil. USD FR 2020–21: 20 mil. USD	2019: 114,0 2020: 120,6	81
<b>Severní Karolína</b>	01.11.2018 Nexus 01.02.2020 MF	KR 2019: 50,3 mil. USD KR 2020: 67,7 mil. USD	2019: 397,2 2020: 420,2	290,5
<b>Severní Dakota</b>	01.10.2018 Nexus 01.10.2019 MF	06/2018–08/2021: 149,8 mil. USD	2018–2020: 85,2	41,5
<b>Ohio</b>	01.08.2019 Nexus 01.09.2019 MF	FR 2020: 320,7 mil. USD FR 2021: 545,2 mil. USD	2019: 572,1 2020: 605,1	372
<b>Pensylvánie</b>	01.07.2019 N+MF	FR 2019–20: 129 mil. USD FR 2020–21: 281,5 mil. USD	2019: 642,5 2020: 679,6	296
<b>Jižní Dakota</b>	01.11.2018 Nexus 01.03.2019 MF	KR 2019: 81,2 mil. USD KR 2020: 87,4 mil. USD	2019: 55,5 2020: 58,7	40

<sup>13</sup> Tabulka s přehledem, kteří ze správců daně na zasláný e-mail odpověděli, a se stručnou charakteristikou jejich odpovědí je uvedena v Příloze 2

<b>Západní Virginie</b>	01.01.2019 Nexus 01.07.2019 MF	KR 2019: 40 mil. USD KR 2020: 80 mil. USD	2019: 94,0 2020: 99,5	63,5
<b>Wisconsin</b>	01.10.2018 Nexus 01.01.2020 MF	KR 2019: 102,5 mil. USD KR 2020: 332,3 mil. USD	2019: 264,1 2020: 279,4	155

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat získaných z e-mailových odpovědí zástupců finančních správ jednotlivých států (viz Příloha č. 2) a dále dat vycházejících z Bruce, Fox, Luna, 2009 a GAO, 2017

Srovnání údajů uvedených v tabulce 13 je nutno považovat pouze za ilustrativní, jelikož nelze přímo srovnávat data získaná od finančních správ vycházející z jejich aktuálních záznamů o výběru obrátové daně s hodnotami vycházejícími z extrapolace odhadů ztrát na této dani provedených v roce 2009. Skutečnost, že odhady daňové mezery vycházející ze studie UT jsou u většiny států (10 ze 14) vyšší než reálné výnosy z převodu povinnosti vybírat obrátovou daň ze zásilkových prodejů na obchodníky, odráží především zefektivnění výběru daně, ke kterému došlo již před rozhodnutím Wayfair (např. díky „zákonům o Amazonu“). Zároveň je nutno brát v potaz, že menší obchodníci, kteří nedosáhnou na hranici minimálního obrátu nebo minimálního počtu transakcí stanovenou daným státem (nejčastěji 100 000 USD nebo 200 transakcí), nemusí ani po tomto rozhodnutí daň vybírat a odvádět, takže v tomto sektoru nepochybně stále dochází ke ztrátám z neodvedené daně z užití. Podle odhadů Malm a Crosbyho z roku 2019 tyto ztráty v případě států, které nejsou členy SSUTA, dosahují zhruba 3,8 mld. USD ročně, tedy více než 1 % celkových výnosů státní daně z obrátu v celých Spojených státech (Malm, Crosby, 2019). Současně nelze předpokládat, že se k odvodu daně zaregistrovalo 100 % všech obchodníků, na které tato povinnost nově dopadla.

Vhodnější srovnání poskytují odhady studie GAO z roku 2017, jelikož vycházejí z předpokladů blízcích se podobě obrátové daně těsně před rozhodnutím Wayfair. Z tohoto srovnání je patrné, že průměrné potenciální příjmy odhadované pro rok 2017 jsou ve většině případů podobně vysoké nebo nižší než skutečné příjmy ze zavedení legislativy spojené s Wayfair. V souvislosti s výše uvedenými předpoklady, že část obchodníků daň vůbec neodvede, nebo ji, v případě těch menších, odvádět nemusí, se zdá být patrné, že skutečná mezera obrátové daně v sektoru elektronického obchodování byla před Wayfair o poznání vyšší, než vyplývalo z odhadů GAO. Na základě tohoto srovnání nelze tvrzení Foxe, Hargadena a Luny (2021, s. 9) o tom, že jimi změřený nárůst příjmů z obrátové daně (v průměrné výši 9,1 %) představuje spodní hranici dřívějšího objemu daňových úniků v oblasti elektronického obchodování, jednoznačně potvrdit, ale zdá se mít oporu v realitě.

Výše uvedená zjištění potvrzují, že zavedení legislativy vycházející z rozhodnutí Wayfair mělo výrazně pozitivní dopady na výběr daně z obratu v sektoru elektronického obchodování, což je patrné jak z prvního výzkumu na toto téma, tak z dat poskytnutých finančními správami některých států. Zároveň oba zdroje ukazují, že ztráty, ke kterým v tomto sektoru před jejím zavedením docházelo, byly větší, než naznačovala poslední dostupná studie na toto téma (GAO, 2017).

## **4.2 Vlastní odhady**

Druhý oddíl vlastní práce poskytuje vlastní odhady ztrát způsobených MTIC podvody v případě DPH a úniky v oblasti elektronického obchodování v případě obratové daně. Odhady jsou provedeny pro období let 2013–2020 jak pro EU a USA jako celek, tak pro jednotlivé státy. V rámci EU jsou následně odhady těchto ztrát zasazeny do kontextu daňové mezery DPH vypočtené institutem CASE a porovnány s dostupnými hodnotami ztrát způsobených MTIC podvody v několika členských zemích. V rámci Spojených států jsou vlastní odhady konfrontovány s výpočty získanými z dostupné literatury, a především od finančních úřadů jednotlivých států, které byly pro potřeby této části práce osloveny. Závěrem je pak provedeno vzájemné srovnání podílu ztrát z vybraných typů podvodů na celkovém výběru DPH v EU a daně z obratu v USA.

### **4.2.1 Odhad velikosti daňové mezery DPH tvořené MTIC podvody**

Vlastní výpočty ztrát způsobených MTIC podvody slouží k jejich lepšímu zasazení do kontextu daňové mezery v jednotlivých letech, a především v jednotlivých členských státech. Pro odhad velikosti daňové mezery v letech jsou využity dostupné odhady rozsahu MTIC podvodů, které jsou podrobněji charakterizovány v prvním oddíle vlastní části práce na str. 48–52, s výjimkou Borselliho výpočtů z roku 2011, které by vzhledem k dopadům doznívající ekonomické krize z roku 2008 celkový průměr zkreslily. Nejprve je stanoven relativní podíl odhadnutých ztrát z MTIC podvodů na celkové mezeře DPH za předmětný rok dle studií CASE. Následně je vypočten aritmetický průměr těchto relativních podílů ve výši 46 % (tabulka 14). Tento průměr je poté, společně s nejnižším a nejvyšším relativním podílem (31,7 % a 61 %), aplikován na odhad celkové velikosti mezery DPH v letech 2013–2018. Výsledkem jsou odhady velikosti daňové mezery způsobené MTIC podvody, jejichž výše byla pro rok 2013 stanovena v intervalu od 52 do 100 mld. EUR (s průměrem ve výši

75,4 mld. EUR) a pro rok 2018 v intervalu od 44,4 do 85,4 mld. EUR (s průměrem ve výši 64,4 mld. EUR). Stanovený odhad je následně vyjádřen také jako podíl na celkové daňové povinnosti k DPH, který se snižující se mezerou na DPH a narůstající hodnotou VTTL postupně klesá, v průměru z 6,9 % v roce 2013 až na 5,1 % v roce 2018 (viz tabulka 15).

Tabulka 14: Odhad podílu MTIC podvodů na celkové mezeře DPH v EU (v mld. EUR)

Autor odhadu	Odhad ztrát z MTIC podvodů	Průměr odhadu	Odhadovaný rok	Velikost mezery DPH v daném roce	Podíl MTIC podvodů na mezeře DPH
Europol (2013)	100	100	2013	164	<b>61,0 %</b>
Frunza (2016)	82,5	82,5	2013	164	50,3 %
Frunza (2016)	93,5	93,5	2014	162	57,7 %
ECA (2015)	40–60	50	2015	154	32,5 %
Ernst & Young (2015)	44,5–53,2	48,85	2015	154	<b>31,7 %</b>
Europol (2021d)	60	60	2018	140	42,9 %
<b>Průměrná velikost</b>					<b>46,0 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z výše uvedených zdrojů a CASE, 2017, CASE, 2019 a CASE, 2020

Tabulka 15: Odhad velikosti unijní mezery DPH způsobené MTIC podvody na základě vypočteného průměru (v mld. EUR)

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Mezera DPH	164	162,1	153,9	143,8	140,9	140
Mezera MTIC podvodů	52-100	51,4-98,9	48,8-93,9	45,6-87,7	44,7-85,9	44,4-85,4
<b>Mezera MTIC průměr</b>	<b>75,4</b>	<b>74,6</b>	<b>70,8</b>	<b>66,1</b>	<b>64,8</b>	<b>64,4</b>
VTTL	1 094,8	1 133,7	1 187,6	1 190,5	1 227,3	1 272,0
Podíl MTIC podvodů na VTTL	4,7 %- 9,1 %	4,5 %- 8,7 %	4,1 %- 7,9 %	3,8 %- 7,4 %	3,6 %- 7,0 %	3,5 %- 6,7 %
<b>Podíl MTIC na VTTL průměr</b>	<b>6,9 %</b>	<b>6,6 %</b>	<b>6,0 %</b>	<b>5,6 %</b>	<b>5,3 %</b>	<b>5,1 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě vlastních výpočtů a dat z CASE, 2019, CASE 2020

Dále je proveden odhad daňové mezery z MTIC podvodů pro členské státy EU. Jeho smyslem je poukázat na značné rozdíly, které mezi jednotlivými státy v této oblasti existují, a především poskytnout základ pro srovnání s hodnotami, které pro rozsah MTIC podvodů uvádí samotné členské země. Vlastní odhad vychází z dat obou dostupných studií, které se vyčíslením daňové mezery MTIC podvodů v jednotlivých státech zabývaly (Ernst & Young, 2015 a Frunza, 2016). V prvním kroku (tabulka 16) je vypočtena průměrná relativní velikost daňové mezery, která vychází z relativních podílů mezery MTIC podvodů na celkové mezeře DPH.

Tabulka 16: Odhad relativní velikosti unijní mezery DPH způsobené MTIC podvody na základě vypočteného průměru (v mld. EUR)

Stát	Mezera MTIC podvodů Frunza	Mezera MTIC podvodů Ernst & Young	Průměrná velikost mezery
<b>Belgie</b>	38 %	20,3 %	29 %
<b>Bulharsko</b>	44 %	11,9 %	28 %
<b>Česko</b>	42 %	28,0 %	35 %
<b>Dánsko</b>	40 %	19,4 %	30 %
<b>Německo</b>	56 %	21,2 %	39 %
<b>Estonsko</b>	54 %	18,3 %	36 %
<b>Irsko</b>	43 %	19,4 %	31 %
<b>Řecko</b>	78 %	22,7 %	50 %
<b>Španělsko</b>	73 %	27,4 %	50 %
<b>Francie</b>	29 %	39,0 %	34 %
<b>Chorvatsko</b>			24 %
<b>Itálie</b>	44 %	22,7 %	33 %
<b>Kypr<sup>14</sup></b>			24 %
<b>Lotyšsko</b>	65 %	22,7 %	44 %
<b>Litva</b>	65 %	21,1 %	43 %
<b>Lucembursko</b>	24 %	18,5 %	21 %
<b>Maďarsko</b>	54 %	18,4 %	36 %
<b>Malta</b>	67 %	14,3 %	41 %
<b>Nizozemsko</b>	26 %	19,4 %	23 %
<b>Rakousko</b>	40 %	13,0 %	27 %
<b>Polsko</b>	50 %	19,1 %	35 %
<b>Portugalsko</b>	72 %	18,6 %	45 %
<b>Rumunsko</b>	58 %	22,7 %	40 %
<b>Slovinsko</b>	32 %	15,0 %	24 %
<b>Slovensko</b>	35 %	25,0 %	30 %

<sup>14</sup> Vzhledem k nedostupnosti relevantních dat vychází průměrná velikost mezery v případě Chorvatska a Kypru z jejího odhadu pro Slovinsko

<b>Finsko</b>	24 %	25,0 %	25 %
<b>Švédsko</b>	26 %	19,4 %	23 %
<b>Velká Británie</b>	48 %	27,4 %	38 %
<b>EU celkem</b>	49,2 %	25,5 %	37,4 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Ernst & Young, 2015 a Frunza, 2016

Relativní podíly MTIC podvodů na celkové daňové mezeře jsou následně aplikovány na hodnoty mezery DPH ze studií CASE za období 2013–2018, čímž je získán číselný odhad velikosti mezery MTIC podvodů v jednotlivých členských státech. Pro zasazení stanovených odhadů do kontextu celkové daňové povinnosti k DPH je v tabulkách uveden také relativní podíl MTIC podvodů na VTTL (v tabulce 17 jsou uvedeny výpočty pro období 2013–2015, v tabulce 18 pro období 2016–2018).

Tabulka 17: Odhad velikosti daňové mezery způsobené MTIC podvody v jednotlivých členských státech v letech 2013–2015 (v mil. EUR)

Země	2013		2014		2015	
	Mezera MTIC podvodů	Podíl MTIC na VTTL	Mezera MTIC podvodů	Podíl MTIC na VTTL	Mezera MTIC podvodů	Podíl MTIC na VTTL
<b>Belgie</b>	1 155	3,7 %	803	2,7 %	1 114	3,5 %
<b>Bulharsko</b>	213	4,6 %	304	6,2 %	275	5,5 %
<b>Česko</b>	978	6,8 %	821	5,9 %	923	6,1 %
<b>Dánsko</b>	1 000	3,6 %	893	3,2 %	873	3,1 %
<b>Německo</b>	10 044	4,5 %	10 348	4,5 %	8 067	3,5 %
<b>Estonsko</b>	93	5,1 %	72	3,8 %	41	2,1 %
<b>Irsko</b>	404	3,5 %	274	2,2 %	534	3,9 %
<b>Řecko</b>	3 130	16,6 %	2 322	13,4 %	2 851	15,4 %
<b>Španělsko</b>	4 091	5,9 %	3 513	5,0 %	2 194	3,0 %
<b>Francie</b>	5 488	3,4 %	5 802	3,5 %	5 386	3,2 %
<b>Chorvatsko</b>					151	2,4 %
<b>Itálie</b>	13 487	10,0 %	13 762	10,0 %	13 131	9,4 %
<b>Kypr</b>						
<b>Lotyšsko</b>	233	10,6 %	202	9,0 %	207	8,8 %
<b>Litva</b>	471	12,7 %	480	12,4 %	425	11,0 %
<b>Lucembursko</b>	23	0,6 %	30	0,8 %	19	0,5 %
<b>Maďarsko</b>	878	7,6 %	802	6,7 %	731	5,8 %
<b>Malta</b>	92	11,4 %	119	12,7 %	76	8,9 %
<b>Nizozemsko</b>	1 073	2,3 %	964	2,0 %	1 137	2,3 %
<b>Rakousko</b>	755	2,7 %	681	2,4 %	660	2,3 %
<b>Polsko</b>	3 477	9,2 %	3 274	8,4 %	3 400	8,5 %



<b>Portugalsko</b>	1 137	7,0 %	1 059	6,2 %	1 010	5,7 %
<b>Rumunsko</b>	2 903	15,4 %	3 169	16,4 %	2 792	14,1 %
<b>Slovinsko</b>	43	1,3 %	79	2,3 %	64	1,8 %
<b>Slovensko</b>	644	9,4 %	634	8,9 %	592	8,0 %
<b>Finsko</b>	274	1,4 %	302	1,5 %	268	1,3 %
<b>Švédsko</b>	314	0,8 %	296	0,7 %	274	0,7 %
<b>Velká Británie</b>	6 802	4,3 %	7 323	4,1 %	7 594	3,7 %
<b>EU Celkem</b>	61 276	5,6 %	60 577	5,3 %	57 507	4,8 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z CASE, 2019 a CASE, 2020

Tabulka 18: Odhad velikost daňové mezery způsobené MTIC podvody v jednotlivých členských státech v letech 2016–2018 (v mil. EUR)

Země	2016		2017		2018	
	Mezera MTIC podvodů	Podíl MTIC na VTTL	Mezera MTIC podvodů	Podíl MTIC na VTTL	Mezera MTIC podvodů	Podíl MTIC na VTTL
<b>Belgie</b>	1 024	3,2 %	1 124	3,3 %	1 054	3,0 %
<b>Bulharsko</b>	173	3,4 %	181	3,4 %	172	3,0 %
<b>Česko</b>	824	5,3 %	697	4,2 %	765	4,2 %
<b>Dánsko</b>	754	2,6 %	745	2,4 %	668	2,1 %
<b>Německo</b>	8 160	3,4 %	8 418	3,4 %	8 525	3,3 %
<b>Estonsko</b>	42	2,0 %	50	2,2 %	46	1,9 %
<b>Irsko</b>	445	3,2 %	497	3,4 %	525	3,3 %
<b>Řecko</b>	3 152	15,3 %	3 654	16,7 %	3 309	15,1 %
<b>Španělsko</b>	2 298	3,1 %	2 526	3,2 %	2 464	3,0 %
<b>Francie</b>	4 801	2,8 %	4 022	2,3 %	4 348	2,4 %
<b>Chorvatsko</b>	107	1,7 %	91	1,3 %	60	0,8 %
<b>Itálie</b>	12 783	9,1 %	11 798	8,3 %	11 824	8,2 %
<b>Kypr</b>	23	1,3 %	22	1,2 %	18	0,9 %
<b>Lotyšsko</b>	130	5,6 %	153	6,1 %	112	4,2 %
<b>Litva</b>	425	10,6 %	478	10,8 %	530	11,2 %
<b>Lucembursko</b>	67	1,8 %	20	0,6 %	42	1,1 %
<b>Maďarsko</b>	631	5,1 %	664	4,9 %	431	3,0 %
<b>Malta</b>	87	9,4 %	71	7,2 %	67	6,1 %
<b>Nizozemsko</b>	602	1,2 %	566	1,1 %	517	0,9 %
<b>Rakousko</b>	654	2,2 %	701	2,3 %	771	2,4 %
<b>Polsko</b>	2 725	7,0 %	2 087	4,9 %	1 537	3,4 %
<b>Portugalsko</b>	961	5,4 %	934	4,9 %	855	4,3 %
<b>Rumunsko</b>	2 631	15,0 %	2 453	13,8 %	2 662	13,7 %
<b>Slovinsko</b>	44	1,2 %	37	1,0 %	35	0,9 %
<b>Slovensko</b>	433	6,3 %	433	5,9 %	474	6,0 %

<b>Finsko</b>	241	1,2 %	271	1,3 %	198	0,9 %
<b>Švédsko</b>	151	0,3 %	198	0,4 %	69	0,2 %
<b>Velká Británie</b>	7 465	4,0 %	8 286	4,5 %	8 841	4,6 %
<b>EU celkem</b>	53 732	4,5 %	52 662	4,3 %	52 329	4,1 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat z CASE, 2020

Publikované odhady rozsahu MTIC podvodů, resp. karuselových podvodů, jsou dostupné pouze ke třem členským státům a jednomu bývalému – Finsku, Belgii, České republice a Velké Británii. Studie finského speciálního útvaru zkoumajícího šedou ekonomiku (tzv. „Grey Economy Information Unit“), odhadla v letech 2011–2014 ztrátu způsobenou subjekty identifikovanými jako missing traders na 12–15 mil. EUR ročně. Společně s ostatními aktéry zapojenými do tohoto podvodného jednání pak celkové ztráty dosáhly až 35 mil. EUR ročně (Vero Skatt, 2021). V případě Belgie se odhadované ztráty z karuselových podvodů snížily z 94 mil. EUR v roce 2009 na 29 mil. EUR v roce 2010 a 28 mil. EUR v roce 2011 (Lamensch, Ceci, 2018, s. 17–18), v roce 2018 pak došlo k opětovnému nárůstu ztrát na téměř 45 mil. EUR (L’Echo, 2019). Pro Českou republiku jsou k dispozici údaje z odpovědi na dotazník zasláný Evropskou komisí v rámci posouzení dopadů návrhu směrnice o zavedení všeobecného reverse charge. Česká strana v něm uvedla, že podle analýzy Ministerstva financí byly karuselové podvody zodpovědné zhruba za dvě třetiny daňové mezery na DPH, tedy přibližně za 60 mld. Kč (cca 2,2 mld. EUR) (European Commission, 2016a, s. 82). V případě velké Británie odhad ztrát z MTIC podvodů klesnul z 2,5–3,5 mld. GBP v období 2005–6 na 0,5–1 mld. GBP v letech 2014–15 a 2015–16 a méně než 0,5 mld. GBP v období 2016–17. Vzhledem ke klesající tendenci tohoto druhu podvodu nebyly ztráty z něj v následujících letech nadále samostatně vyčíslovány (HM Revenue & Customs, 2019, s. 24).

Jediným členským státem, jehož odhady ztrát způsobených MTIC podvody nejsou mnohonásobně nižší než hodnoty vypočtené v rámci této práce, je Česká republika, jejíž vlastní odhady jsou více než dvojnásobné. U ostatních tří států je rozdíl prakticky na úrovni celého řádu. Možným vysvětlením takto velkých rozdílů je jedna z charakteristik MTIC podvodů, že jejich pachatelé jsou schopni pružně reagovat na zavedená opatření na národní i mezinárodní úrovni tím, že svou činnost přesunou do jiného státu či do jiného sektoru ekonomiky, ale celkový objem těchto podvodů se příliš nemění (Europol, 2013, s. 26), na což odhady vycházející z výpočtu podílu MTIC podvodů v jednotlivých členských

státech v letech 2011 a 2013 nemohou reagovat. V případě České republiky pak mohl být odhad ztrát částečně nadsazen z důvodu snahy splnit přísná kritéria pro získání výjimky k zavedení všeobecného reverse charge. Souhrnná výše ztrát způsobených MTIC podvody v rámci celé Unie však v tomto modelu vychází velice podobně hodnotám z jiných výpočtů.

#### **4.2.2 Odhad daňových úniků na dani z obratu v sektoru elektronického obchodování**

Podobně jako jsou největším problémem evropského systému DPH ztráty způsobené MTIC podvody, v případě americké daně z obratu tuto pozici (přínejmenším do roku 2018) zaujímaly daňové úniky, ke kterým dochází při elektronickém obchodování. Na rozdíl od MTIC podvodů, jejichž rozsah se podle dostupných údajů příliš nemění a podle výpočtů uvedených v předchozí kapitole v posledních letech mírně klesal, sektor elektronického obchodování (především v oblasti maloobchodu) každoročně narůstá, s čímž je spojeno riziko nárůstu ztrát z neodvedené obratové daně. V následující kapitole je přestaven odhad velikosti mezery daně z obratu způsobené daňovými úniky z elektronického obchodování v letech 2013–2020. Vlastní odhad vychází z dat studie University of Tennessee z roku 2009, která předpovídala vývoj ztrát výběru obratové daně v jednotlivých státech USA v letech 2007–2012. Daná studie byla zvolena z důvodu, že jde o nejrozsáhlejší a nejkomplexnější práci v na toto téma, jejíž závěry byly akceptovány jak v rámci vědecké komunity, tak finančními správami některých států. Ačkoliv se některým odborníkům zdály její odhady příliš vysoké, nebo naopak příliš nízké, použitá metodologie byla považována za validní a studie byla vnímána jako relevantní přehled o velikosti mezery způsobené elektronickým obchodováním ve všech státech s obratovou daní (Robicheaux, 2012, s. 10). Použité postupy pak alespoň částečně přebraly i další práce zkoumající ztráty z elektronického obchodování v rámci jednotlivých států (Strauss, 2011, Franchot, 2014).

Hodnoty vypočtené pro jednotlivé státy v období 2007–2012 jsou v této práci využity k extrapolaci odhadů na období let 2013–2020. S rostoucím časovým odstupem od původních odhadů se jejich vypovídací hodnota zákonitě snižuje, přesto však poskytují výchozí bod pro srovnání různých odhadů daňové mezery realizovaných v rámci jednotlivých států a také pro posouzení dopadů legislativy vycházející z rozhodnutí Nejvyššího soudu ve věci Wayfair. Extrapolované hodnoty pro období 2013–2016 jsou uvedeny v tabulce 19, hodnoty za období 2017–2020 v tabulce 20, přičemž v obou tabulkách je pro kontext také uveden celkový výběr státní a municipální daně z obratu v daném roce (pro období 2019 a 2020 jsou jeho hodnoty výsledkem extrapolace na základě let 2013–

2018) a je určen relativní podíl odhadnutých ztrát obrátové daně na jejich celkových výnosech.

Tabulka 19: Odhad ztrát výnosů státní a municipální daně z obrátu v sektoru elektronického obchodování v jednotlivých státech USA v letech 2013–2016

Stát	2013	2014	2015	2016
Alabama	206,8	225,1	243,4	261,7
Aljaška	1,9	2,0	2,2	2,4
Arizona	448,7	488,5	528,2	567,9
Arkansas	138,1	150,4	162,6	174,8
Kalifornie	2 310,9	2 515,5	2 720,0	2 924,5
Colorado	209,6	228,2	246,7	265,3
Connecticut	77,4	84,2	91,0	97,9
District of Columbia	43,2	47,0	50,8	54,6
Florida	975,4	1 061,7	1 148,0	1 234,3
Georgia	497,8	541,9	585,9	630,0
Havaj	72,8	79,2	85,6	92,1
Idaho	56,3	61,3	66,3	71,3
Illinois	615,0	669,5	723,9	778,3
Indiana	237,0	258,0	279,0	300,0
Iowa	107,5	117,0	126,5	136,1
Kansas	173,4	188,8	204,1	219,4
Kentucky	133,4	145,2	157,1	168,9
Louisiana	480,4	522,9	565,4	608,0
Maine	38,9	42,4	45,8	49,3
Maryland	223,4	243,1	262,9	282,7
Massachusetts	159,3	173,3	187,4	201,5
Michigan	171,7	186,9	202,1	217,2
Minnesota	285,4	310,7	336,0	361,2
Mississippi	163,7	178,2	192,7	207,2
Missouri	255,6	278,2	300,9	323,5
Nebraska	74,4	81,0	87,6	94,2
Nevada	205,0	223,2	241,3	259,5
New Jersey	245,6	267,4	289,1	310,8
Nové Mexiko	146,1	159,0	172,0	184,9
New York	1 050,1	1 143,1	1 236,0	1 328,9
Severní Karolína	259,4	282,4	305,4	328,3
Severní Dakota	18,6	20,2	21,8	23,5
Ohio	373,6	406,7	439,8	472,9
Oklahoma	170,8	185,9	201,1	216,2
Pensylvánie	419,7	456,8	493,9	531,1
Rhode Island	35,2	38,3	41,5	44,6

Jižní Karolína	151,1	164,5	177,9	191,3
Jižní Dakota	36,2	39,4	42,6	45,8
Tennessee	498,4	542,6	586,7	630,8
Texas	1 056,1	1 149,6	1 243,0	1 336,5
Utah	107,3	116,8	126,3	135,8
Vermont	30,5	33,2	35,9	38,6
Virginie	251,1	273,4	295,6	317,8
Washington	342,1	372,4	402,7	433,0
Západní Virginie	61,4	66,9	72,3	77,7
Wisconsin	172,5	187,7	203,0	218,3
Wyoming	34,7	37,8	40,9	44,0
<b>Celkem</b>	<b>13 823,8</b>	<b>15 047,4</b>	<b>16 270,9</b>	<b>17 494,4</b>
<b>Celkový výnos státní a municipální obrátové daně</b>	334 888,9	350 865,6	368 048,9	377 691,4
<b>Poměr k celkovému výběru daně</b>	<b>4,1 %</b>	<b>4,3 %</b>	<b>4,4 %</b>	<b>4,6 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, celkový výnos obrátové daně získán z dat Urban Institute, 2021

Tabulka 20: Odhad ztrát výnosů státní a municipální daně z obrátu v sektoru elektronického obchodování v jednotlivých státech USA v letech 2017–2020

Stát	2017	2018	2019	2020
Alabama	280,0	298,3	316,6	334,9
Aljaška	2,5	2,7	2,9	3,0
Arizona	607,6	647,4	687,1	726,8
Arkansas	187,1	199,3	211,5	223,7
Kalifornie	3 129,1	3 333,6	3 538,2	3 742,7
Colorado	283,8	302,4	320,9	339,5
Connecticut	104,7	111,6	118,4	125,2
District of Columbia	58,4	62,2	66,1	69,9
Florida	1 320,7	1 407,0	1 493,3	1 579,7
Georgia	674,1	718,1	762,2	806,3
Havaj	98,5	104,9	111,4	117,8
Idaho	76,2	81,2	86,2	91,2
Illinois	832,8	887,2	941,6	996,1
Indiana	321,0	341,9	362,9	383,9
Iowa	145,6	155,1	164,6	174,1
Kansas	234,8	250,1	265,5	280,8
Kentucky	180,7	192,5	204,3	216,1
Louisiana	650,5	693,0	735,5	778,0
Maine	52,7	56,1	59,6	63,0
Maryland	302,4	322,2	341,9	361,7
Massachusetts	215,6	229,7	243,8	257,9
Michigan	232,4	247,6	262,8	278,0
Minnesota	386,5	411,7	437,0	462,3
Mississippi	221,7	236,2	250,7	265,2

Missouri	346,1	368,7	391,4	414,0
Nebraska	100,8	107,4	114,0	120,6
Nevada	277,7	295,8	314,0	332,2
New Jersey	332,6	354,3	376,1	397,8
Nové Mexiko	197,8	210,8	223,7	236,6
New York	1 421,9	1 514,8	1 607,8	1 700,7
Severní Karolína	351,3	374,3	397,2	420,2
Severní Dakota	25,1	26,8	28,4	30,0
Ohio	505,9	539,0	572,1	605,1
Oklahoma	231,3	246,4	261,5	276,7
Pensylvánie	568,2	605,3	642,5	679,6
Rhode Island	47,7	50,8	53,9	57,0
Jižní Karolína	204,6	218,0	231,4	244,8
Jižní Dakota	49,0	52,2	55,5	58,7
Tennessee	674,9	719,0	763,1	807,2
Texas	1 430,0	1 523,4	1 616,9	1 710,4
Utah	145,3	154,8	164,3	173,8
Vermont	41,3	44,0	46,7	49,4
Virginie	340,1	362,3	384,5	406,8
Washington	463,3	493,6	523,9	554,1
Západní Virginie	83,2	88,6	94,0	99,5
Wisconsin	233,5	248,8	264,1	279,4
Wyoming	47,1	50,2	53,2	56,3
<b>Celkem</b>	<b>18 718,0</b>	<b>19 941,5</b>	<b>21 165,1</b>	<b>22 388,6</b>
<b>Celkový výnos státní a municipální obrátové daně</b>	393 303,1	415 309,2	436 610,4	457 925,5
<b>Poměr k celkovému výběru daně</b>	<b>4,8 %</b>	<b>4,8 %</b>	<b>4,8 %</b>	<b>4,9 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování, celkový výnos obrátové daně získán z dat Urban Institute, 2021

Z obou výše uvedených tabulek je patrné, že extrapolované odhady ztrát meziročně narůstají rychleji než celkový výběr obrátové daně, takže postupně roste i jejich relativní poměr. Tato skutečnost odráží rostoucí podíl elektronických prodejů a názorně ilustruje, že ztráty z výběru daně v tomto sektoru byly zvětšující se hrozbu, kterou bylo potřeba co nejrychleji a nejefektivněji vyřešit.

Hodnoty z původního odhadu studie UT i hodnoty extrapolované v rámci této práce jsou dále srovnány s dalšími dostupnými odhady daňové mezery v sektoru elektronického obchodování pro jednotlivé státy USA. Odhady pro státy Minnesota, Pensylvánie, Alabama, Maryland a Kalifornie jsou veřejně dostupné, zbylá data byla získána přímo od zástupců finančních správ jednotlivých států úřadů. Ty byly v rámci této práce dotázány, zda disponují vlastními odhady daňové mezery v sektoru elektronického obchodování a v případě kladné

odpovědi požádány o poskytnutí těchto odhadů<sup>15</sup>. Ze 45 oslovených států (a District of Columbia), jich na zasláné dotazy odpovědělo 21. Většina respondentů ve svých odpovědích uvedla, že odhady daňové mezery v sektoru elektronického obchodování pro svůj stát neprovádějí. Zástupci tří států (Floridy, Jižní Dakoty a Západní Virginie) uvedli, že pro odhady této daňové mezery využívají výpočty týmu profesora Foxe z University of Tennessee. Čtyři další státy, Illinois, Wisconsin, Kalifornie a Ohio, pak odpověděly, že vlastními výpočty ztrát na obrátové dani v tomto sektoru disponují, a poskytly je za období uvedené v tabulce uvedené v Příloze 2. Jejich odpovědi jsou detailněji rozebrány níže.

### Minnesota

Výchozím bodem pro následující srovnání jsou výpočty mezery daně z obrátu v sektoru elektronického obchodování pro období let 2000–2007, publikované ve studii *Minnesota Sales and Use Tax Gap Project: Final Report*, která je podrobněji rozebrána na str. 66–67. Autoři této studie předpovídali značné zvyšování významu elektronického obchodování, se kterým byl spojen i nárůst podílu tohoto sektoru na celkové daňové mezeře obrátové daně ze 14,7 % v roce 2000 až 38,9 % v roce 2007 (Cook, de Seve, Evans, 2002). Tento prudký růst se promítnul i do hodnot, které byly na základě jejich výpočtů extrapolovány pro období let 2008–2012. Získané hodnoty jsou pak v tabulce 21 porovnány s odhady uvedenými ve studii UT.

Tabulka 21: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Minnesotě v letech 2007–2012 (v mil. USD)

Rok	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Minnesota DOR</b>	269,4	309,7	350,5	391,2	432	472,8
<b>UT</b>	149,6	160	154,9	204,9	233,8	261,2

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Bruce, Fox, Luna 2009 a extrapolace dat z Cook, de Seve, Evans, 2002

Ze vzájemného srovnání je na první pohled patrné, že odhady vycházející z minnesotské studie jsou o poznání vyšší než výpočty týmu z UT. Největší rozdíl mezi nimi je v roce 2009, kdy se naplno projeví dopady ekonomické krize z roku 2008, která v extrapolovaných hodnotách z let 2000–2007 nemohla být zachycena. Značné rozdíly mezi

<sup>15</sup> Vzor e-mailu, který byl zaslán správcům daně z obrátu ve 45 státech USA a District of Columbia, je uveden v Příloze 1

oběma odhady ukazují, že v sektoru elektronického obchodování i přes jeho výrazný růst nedocházelo k tak velkému nárůstu úniků na dani z obratu, jakých se výzkumníci na začátku 21. století obávali. Podobně také první studie publikovaná UT v roce 2000 obsahovala mnohem pesimističtější odhady budoucích ztrát, než poslední verze z roku 2009.

## Pensylvánie

Pensylvánská studie profesora Strausse vycházela z metodologie použité Brucem, Foxem a Lunou, použila však novější data (Strauss, 2011, s. 13). Daňové mezera z elektronického obchodování byla odhadnuta prostřednictvím tří metod. V první byla použita metodologie studie UT ve spojení s novějšími daty a optimistickou předpovědí růstu tohoto sektoru, druhá navíc přidala aktuálnější data o platbě obrátové daně u velkých a středních podniků a třetí tato data aplikovala na pesimističtější předpověď růstu. Výsledkem byly odhady hrubé mezery daně z obratu v sektoru elektronického obchodování za období 2010–2012, které jsou uvedeny v tabulce 22.

Tabulka 22: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Pensylvánii v letech 2010–2012 (v mil. USD)

<b>Rok</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
<b>B2C</b>	106–200	125–228	140–255
<b>B2B</b>	86–122	101–139	114–155
<b>Celkem</b>	<b>192–322</b>	<b>226–367</b>	<b>254–410</b>
<b>UT</b>	<b>301,2</b>	<b>343,8</b>	<b>384,0</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Strauss, 2011 a Bruce, Fox, Luna 2009

Z tabulky je patrný výrazný meziroční růst daňové mezery, a také (vzhledem k použité metodologii očekávaná) podobnost pensylvánských odhadů s odhady UT. Stanovená mezera za rok 2012 ve výši 254–410 mil. USD představovala zhruba 2,8–4,6 % odhadovaných celkových příjmů z obrátové daně v tomto roce.

## Alabama

Odhady studie alabamské mezery obrátové daně jsou velice podobné odhadům ze studie UT, autor však při jejich stanovení vycházel hned ze dvou odlišných přístupů. Ke stanovení horní hranice velikosti mezery z elektronického obchodování využil odhad Národní konference státních zákonodárných sborů (National Conference of State Legislature), podle nějž je 50,6 % ze všech online prodejů zdanitelných, ale nezdaněných. Spodní hranice odhadu pak byly stanoveny na základě výpočtu Petera Johnsona, podle



kterého po odečtení automobilových prodejů (z nichž je daň odvedena prakticky ve 100 % případech), produktů osvobozených od daně, prodejců majících ve státě nexus a dobrovolných plátců daně zbylo zhruba 45 % maloobchodních online prodejů, které měly být zdaněny, ale nestalo se tak (Robicheaux, 2012, s. 12). Výsledné odhady uvedené v tabulce 23 jsou průměrem hodnot vypočtených na základě těchto dvou přístupů za předpokladu setrvalého růstu segmentu elektronického obchodování. Z tabulky je patrné, že autorovy odhady se podobají odhadům UT, avšak operuje s předpokladem nižšího růstu v tomto segmentu.

Tabulka 23: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Alabamě v letech 2011–2016 (v mil. USD)

<b>Rok</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>
<b>B2C průměr</b>	104,8	112,8	120,8	128,9	136,9	144,9
<b>B2B průměr</b>	78,8	80,4	82,0	83,6	85,3	87,0
<b>Celkem</b>	<b>183,6</b>	<b>193,2</b>	<b>202,8</b>	<b>212,5</b>	<b>222,2</b>	<b>231,9</b>
<b>UT</b>	<b>169,3</b>	<b>189,2</b>	<b>206,8</b>	<b>225,1</b>	<b>243,4</b>	<b>261,7</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Robicheaux, 2012 a extrapolace dat z Bruce, Fox, Luna, 2009

## Maryland

Autor marylandské studie se vymezuje vůči studii UT a uvádí, že jeho odhady jsou výrazně nižší z důvodu využití jiné metodologie, na základě které dospěl k odlišnému základu daně, míře zdanění zásilkových prodejů i ochotě obchodníků a spotřebitelů odvést z nich daň. Tím, že se studie soustředí pouze na Maryland, disponuje přesnějšími daty o obchodnících, kteří mají ve státě nexus, a o zdanitelnosti prodaného zboží (Franchot, 2014, s. 7). Srovnání obou odhadů je uvedeno v tabulce 24.

Tabulka 24: Odhad mezery obrátové daně v segmentu elektronického obchodování ve státě Maryland v letech 2010–2022 (v mil. USD)

<b>Rok</b>	<b>B2C</b>	<b>B2B</b>	<b>Celkem</b>	<b>UT</b>
<b>2010</b>	79,1	18,1	<b>97,2</b>	<b>160,3</b>
<b>2011</b>	91,2	19,3	<b>110,5</b>	<b>183,0</b>
<b>2012</b>	100,9	20,5	<b>121,4</b>	<b>204,4</b>
<b>2013</b>	111,9	21,8	<b>133,7</b>	<b>223,4</b>
<b>2014</b>	120,2	23	<b>143,2</b>	<b>243,1</b>
<b>2015</b>	127	24,2	<b>151,2</b>	<b>262,9</b>
<b>2016</b>	133,6	25,4	<b>159</b>	<b>282,7</b>
<b>2017</b>	140,9	26,6	<b>167,5</b>	<b>302,4</b>
<b>2018</b>	148	27,7	<b>175,7</b>	<b>322,2</b>
<b>2019</b>	155,2	28,8	<b>184</b>	<b>341,9</b>

<b>2020</b>	162,8	29,8	<b>192,6</b>	<b>361,7</b>
<b>2021</b>	170,7	30,8	<b>201,5</b>	<b>381,5</b>
<b>2022</b>	178,9	31,8	<b>210,7</b>	<b>401,2</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Franchot, 2014 a extrapolace dat z Bruce, Fox, Luna, 2009

Kromě odlišností v použité metodologii je rozdíl mezi oběma odhady způsoben především tím, že marylandská studie počítá s velmi pozvolným růstem elektronického obchodování a prakticky konstantní velikostí daňové mezery v oblasti neelektronických zásilkových prodejů (ve výši zhruba 120 mil. USD ročně), přičemž z dostupných dat je patrné, že nárůst elektronického obchodování byl ve skutečnosti mnohem dynamičtější, mimo jiné také na úkor ostatních forem zásilkového obchodování.

## Illinois

Studie provedená výzkumníky illinoiské finanční správy (Illinois Department of Revenue) odhaduje výši nezaplacené daně z elektronického obchodování v letech 2005–2010 na 103 mil. USD až 169 mil. USD (Chupick, Davila, 2009, s. 1), viz tabulka 25.

Tabulka 25: Nezaplacená daň z online prodejů illinoiským domácnostem a obchodníkům (v mil. USD)

<b>Rok</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>B2C</b>	57	68	81	86	92	99
<b>B2B</b>	47	53	57	61	66	70
<b>Celkem</b>	<b>103</b>	<b>121</b>	<b>138</b>	<b>147</b>	<b>158</b>	<b>169</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Chupick, Davila, 2009

Autoři studie poznamenávají, že ačkoliv nejde o nevýznamnou částku, tvoří zhruba jen 2,2 % celkového výběru daně z obrátu ve státě Illinois (Chupick, Davila, 2009, s. 1). Jejich výsledky jsou zároveň zhruba poloviční oproti odhadům studie UT ze stejného roku. Tato studie se na stát Illinois a jeho největší město Chicago přitom zaměřila podrobněji, přičemž odhady pro Chicago samotné se blíží odhadům daňové mezery ze studie illinoiské finanční správy pro celý stát, viz tabulka 26. Rozdíly v těchto dvou odhadech jsou do jisté míry způsobeny tím, že studie UT bere odhaduje ztráty z výběru státní a municipální obrátové daně dohromady, zatímco illinoiská studie (Chupick, Davila, 2009, s. 2) bere v potaz pouze státní obrátovou daň, navíc v nižší sazbě (5 %) než studie UT (6,25 %).

Tabulka 26: Celkové ztráty výnosů z obrátové daně v sektoru elektronického obchodování ve státě Illinois a v městě Chicagu podle UT (v mil. USD)

<b>Rok</b>	<b>2007</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
<b>Chicago</b>	<b>145,6</b>	<b>155,7</b>	<b>150,8</b>	<b>199,4</b>
<b>Zbytek Illinois</b>	176,7	188,9	183	241,9
<b>Illinois celkem</b>	<b>322,3</b>	<b>344,6</b>	<b>333,8</b>	<b>441,3</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Bruce, Fox, Luna, 2009.

## Wisconsin

Vedoucí divize výzkumu wisconsinské finanční správy (Wisconsin Department of Revenue) Robert K. Schmidt zaslal v rámci odpovědi na e-mailový dotaz svůj článek z roku 2012 zabývající se fiskálním efektem elektronického obchodování a ostatních zásilkových prodejů. Článek mimo jiné obsahuje odhad ztrát při výběru daně z obrátu v sektoru elektronického obchodování v letech 2008–2014 (Wisconsin Department of Revenue, 2012, s. 5), který je uveden v tabulce 27.

Tabulka 27: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování ve Wisconsinu v letech 2008–2014 (v mil. USD)

<b>Rok</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
B2C	33,2	33,9	38,2	44,9	52,1	60,5	70,1
B2B	21	19	22,5	24,5	26,4	28,5	30,6
<b>Celkem</b>	<b>54,2</b>	<b>52,9</b>	<b>60,6</b>	<b>69,4</b>	<b>78,5</b>	<b>88,9</b>	<b>100,8</b>
Odhady UT	96,6	93,6	123,8	141,3	157,8	172,5	187,7

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Wisconsin Department of Revenue, 2012 a Bruce, Fox, Luna, 2009

Podobně jako v případě Illinois byly odhady provedené přímo státními orgány zhruba poloviční oproti odhadům ze studie UT, a i v tomto případě na rozdíl od ní nezahrnovaly municipální složku daně z obrátu. Zároveň pak podobně jako u marylandské studie počítal autor s poměrně vysokou daňovou mezerou způsobenou ostatními formami zásilkových prodejů o velikosti zhruba 80 mil. USD (Wisconsin Department of Revenue, 2012, s. 5).

## Kalifornie

Zástupkyně kalifornské finanční správy (California Department of Tax and Fee Administration) se ve své e-mailové odpovědi (Covert, 2021) odkázala na aktualizovaný odhad ztrát daně z užití reflektující poslední změny v chování podniků a v legislativě, který

v roce 2017 publikoval státní kontrolní úřad (Board of Equalization). Ten za fiskální rok odhaduje ztráty ze všech forem dálkového prodeje v celkové výši 1 453 mil. USD a předpokládá, že s růstem sektoru elektronického obchodování poroste i mezera daně z užití, jak je vidět v tabulce 28.

Tabulka 28: Předpověď ztrát příjmů z daně z užití v Kalifornii ve fiskálních letech 2016–17, 2017–18 a 2018–19 (v mil. USD)

<b>Fiskální rok</b>	<b>2016–17</b>	<b>2017–18</b>	<b>2018–19</b>
<b>B2C</b>	769	860	963
<b>B2B</b>	685	706	728
<b>Celkem</b>	<b>1 453</b>	<b>1 566</b>	<b>1 691</b>
<b>Kalendářní rok</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<b>UT</b>	<b>2 924,5</b>	<b>3 129,1</b>	<b>3 333,6</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Board of Equalization, 2017 a extrapolace dat z Bruce, Fox, Luna, 2009

Z výše uvedené tabulky je patrné, že při extrapolaci dat získaných ze studie UT byla stanovena mezera ve zhruba dvojnásobné výši, než jsou odhady kalifornského úřadu, ačkoliv ten do nich zahrnul všechny formy dálkového prodeje. Na rozdíl od studie UT se však tento odhad soustředí pouze na daň z užití a úplně pomíjí ztráty z druhé složky obrátové daně. Rozdíl mezi oběma odhady pak do velké míry vysvětluje fakt, že 77 % všech zásilkových prodejů kalifornským domácnostem pochází od obchodníků, kteří mají v Kalifornii svůj nexus a jsou tedy povinni sami vybírat a odvádět obrátovou daň (Board of Equalization, 2017, s. 2), což je mnohem větší procento, než s jakým počítala studie UT v roce 2009.

## **Ohio**

Z obdržené odpovědi (Massie, 2021) vyplývá, že se ohiojská finanční správa (Ohio Department of Taxation) pokoušela odhadovat ušlé výnosy obrátové daně ze zásilkového obchodování již od poloviny 90. let 20. století. Použité předpoklady a metodologie se postupem času měnily v závislosti na získaných informacích a vývoji jednotlivých složek. Součástí zasláné odpovědi byly také odhady mezery obrátové daně ze zásilkových prodejů z roku 2019. Šlo o poslední odhady analytického oddělení týkající se fiskálních let 2018–2023, které byly provedeny před tím, než v Ohio vstoupila v platnost legislativa vycházející z rozhodnutí Wayfair. Údaje týkající se daňové mezery v oblasti elektronického obchodování (státní i municipální), jsou uvedeny v tabulce 29.

Tabulka 29: Odhad mezery obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Ohio ve fiskálních letech 2018–2023 (v mil. USD)

<b>Fiskální rok</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>	<b>2023</b>
<b>B2C</b>	174,3	197,4	221,2	246,5	273,3	301,8
<b>B2B</b>	11,5	12,3	13,2	14,2	15,2	16,4
<b>Celkem</b>	<b>185,8</b>	<b>209,7</b>	<b>234,4</b>	<b>260,7</b>	<b>288,6</b>	<b>318,2</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě Massie, 2021

Aby bylo možno porovnat tyto odhady daňové mezery alespoň zhruba porovnat s odhady UT, byla provedena extrapolace jejich odhadů až do roku 2022. Vzhledem ke skutečnosti, že Ohio své odhady provádí pro fiskální rok (např. FR 2018 trvá od 1. 7. 2017 do 30. 6. 2018), jsou v tabulce 30 pro lepší srovnání uvedeny extrapolované hodnoty za kalendářní rok předchozí.

Tabulka 30: Odhad ztrát výnosů z obrátové daně v sektoru elektronického obchodování v Ohio za kalendářní období 2017–2022 (v mil. USD)

<b>Kalendářní rok</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<b>Extrapolace odhadů UT</b>	<b>505,9</b>	<b>539,0</b>	<b>572,1</b>	<b>605,1</b>	<b>638,2</b>	<b>671,3</b>

Zdroj: Vlastní zpracování za základě extrapolace dat z Bruce, Fox, Luna, 2009.

Také odhady ohiojské finanční správy jsou mnohem nižší než odhady vycházející ze studie UT. V tomto případě, podobně jako u Kalifornie, může být rozdíl způsobem především desetiletým časovým odstupem od původních odhadů, které tak dostatečně nereflektují tržní a legislativní změny, jež v mezidobí mohly proběhnout.

Z výše uvedených srovnání je především patrné, že odhady studie UT jsou nejpodobnější odhadům jednotlivých států provedeným ve stejném roce, nebo v několika následujících letech. U studií provedených o řadu let později jsou patrné výrazné rozdíly, jejichž příčinou jsou pravděpodobně především zavedená opatření a legislativní změny, které v době od vzniku studie UT zvýšily efektivitu výběru obrátové daně v daných státech. Skutečnost, že zástupci tří oslovených finančních správ (Moore, 2021a, Jares, 2021, Smith, 2021) uvedli, že z této studie dosud vycházejí při vlastních odhadech daňové mezery, však ukazuje, že si i po více než deseti letech zachovala relevanci.

#### 4.2.3 Srovnání ztrát způsobených daňovými úniky na výběru DPH v EU a na výběru daně z obrátu v USA

Vzhledem k neexistenci souhrnných studií daňové mezery daně z obrátu, jež by poskytnuly odhady její celkové velikosti ve všech státech USA, které tuto daň uplatňují, podobně jako činí práce institutu CASE v případě daňové mezery DPH v Evropské unii, nelze poskytnout jednoduché srovnání obou systémů nepřímého zdanění z hlediska velikosti ztrát ze všech druhů daňových úniků. Na základě dostupných dat a výpočtů provedených v předchozích kapitolách je však možno porovnat dílčí ztráty z několika vybraných typů úniků. Pro účely přímého srovnání jsou ztráty vyjádřeny v podobě relativních podílů na celkovém výběru příslušné daně.

#### Ztráty způsobené elektronickými nástroji na snižování tržeb

K porovnání ztrát způsobených využitím phantomware, zapperů a dalších elektronických nástrojů snižujících tržby jsou k dispozici jen velmi hrubé odhady, od nichž je potřeba odečíst ztráty na daních z příjmů, které jsou u těchto nástrojů vyšší než ztráty na daních ze spotřeby. Pro potřeby tohoto srovnání je uvažováno, že ztráty na DPH i na dani z obrátu tvoří třetinu celkového odhadu. Relativní podíl těchto ztrát je pak určen ve vztahu k celkovému výběru daně za rok, pro který byl daný odhad stanoven (2010 v případě DPH v EU a 2019 v případě daně z obrátu v USA), viz tabulka 31.

Tabulka 31: Srovnání ztrát způsobených elektronickými nástroji na snižování tržeb (v mld. EUR a USD)

	EU	USA
Rok odhadu	2010	2019
Odhad ztrát z el. nástrojů	5,5	10
Výběr daně v daném roce	861,3	436,6
<b>Poměr k výběru daně</b>	<b>0,6%</b>	<b>2,3%</b>

Zdroj: Vlastní zpracování na základě odhadů ztrát z Ainsworth, 2010 a Performance Economics LLC, 2019

Ačkoliv jde v tomto případě jen o velice přibližný odhad, který vychází z dat za časově vzdálená období, výsledné ztráty jsou v případě obrátové daně v USA násobně vyšší než u DPH v EU. Tento rozdíl však s největší pravděpodobností nepramení z odlišností mezi oběma systémy, ale spíše z prostředků, které jsou v boji s těmito daňovými úniky používány. V členských státech EU je totiž daleko více rozšířeno plošné využití technologických

nástrojů (viz tabulka 8), které jsou v boji s nimi úspěšnější než klasické daňové kontroly a trestní postihy, na něž se prozatím spoléhají státy USA.

### **Porovnání ztrát z MTIC podvodů na DPH a úniků v sektoru elektronického obchodování na dani z obratu**

Závěrečné srovnání zahrnuje dva rozdílné typy daňových úniků, které byly v rámci této práce identifikovány jako původci největších ztrát v jednotlivých systémech zdanění. Hodnoty uvedené v tabulce 32 vychází z výpočtů zachycených v podkapitolách 4.2.1 a 4.2.2.

Tabulka 32: Srovnání ztrát způsobených MTIC podvody na výběru DPH v EU a daňovými úniky v sektoru elektronického obchodování na výběru daně z obratu v USA (v mld. EUR a USD)

<b>Rok</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
Ztráty z MTIC podvodů	75,4	74,6	70,8	66,1	64,8	64,4
Celkový výběr DPH	930,85	971,57	1 033,74	1 046,72	1 086,33	1 131,91
<b>Poměr k výběru DPH</b>	<b>8,1 %</b>	<b>7,7 %</b>	<b>6,8 %</b>	<b>6,3 %</b>	<b>6,0 %</b>	<b>5,7 %</b>
Ztráty z e-commerce	13,8	15,0	16,3	17,5	18,7	19,9
Celkový výběr DzO	334,9	350,9	368,0	377,7	393,3	415,3
<b>Poměr k výběru DzO</b>	<b>4,1 %</b>	<b>4,3 %</b>	<b>4,4 %</b>	<b>4,6 %</b>	<b>4,8 %</b>	<b>4,8 %</b>

Zdroj: Vlastní zpracování s využitím dat získaných z CASE, 2019, CASE, 2020 a Urban Institute, 2021

Z výše uvedených výpočtů jsou patrné protichůdné trendy ve vývoji obou typů úniků. Odhadnuté ztráty způsobené MTIC podvody setrvale klesají z 8,1 % celkového výběru DPH v roce 2013 až na 5,7 % v roce 2018. Odhady ztrát z daňových úniků v oblasti elektronického obchodování naopak narostly z 4,1 % celkového výběru daně z obratu v roce 2013 na 4,8 % v roce 2018. Pokud by tyto trendy pokračovaly i v následujících letech, mohly by relativní ztráty z obou typů daňových úniků dosáhnout podobných hodnot. Vzhledem ke skutečnostem, které jsou uvedeny v přechodících kapitolách, tedy, že podle odhadů institutu CASE začne celounijní mezera DPH z důvodu dopadů pandemie COVID-19 opět narůstat a že státy USA získaly po rozhodnutí ve věci Wayfair silný nástroj k boji s daňovými úniky v oblasti elektronického obchodování, není však takovýto vývoj příliš pravděpodobný.

## 5 Výsledky a diskuse

Z hlediska daňové mezery panuje v dostupnosti dat mezi oběma systémy zdanění značná asymetrie. V rámci EU jsou již od roku 2013 každoročně publikovány souhrnné studie daňové mezery DPH ve všech členských státech, které zpracovává institut CASE, zároveň si řada států zpracovává studie vlastní. V USA dosud žádná souhrnná studie daňové mezery pro všechny státy s obratovou daní vypracována nebyla, a i pro jednotlivé státy jich bylo publikováno pouze několik. V důsledku toho nebylo možno v práci poskytnout jednoznačné srovnání velikosti daňové mezery v obou systémech, proto se práce podrobněji zaměřila na jednotlivé typy daňových úniků, k nimž byl k dispozici dostatek dat umožňující alespoň dílčí srovnání.

Jako první je možno zhodnotit dopady snižování tržeb za pomoci elektronických nástrojů, které sužují jak státy USA, tak členské země EU. Přesný rozsah ztrát způsobených tímto typem podvodu není znám, Ainsworth (2010, s. 4) odhadoval celkové ztráty (jak na daních z příjmů, tak na daních ze spotřeby) v celé EU v roce 2010 ve výši přes 23 mld. CAD, v přepočtu přes 17 mld. EUR, a v rámci USA v roce 2021 ve výši 21 mld. USD (Bologna, Baltz, 2021). Velmi zhruba jsou tedy ztráty v obou systémech podobně vysoké, je však značný rozdíl v tom, jaká opatření proti tomuto typu podvodů byla zavedena v EU a v USA. Řada členských států EU zavedla určitou formu elektronické evidence tržeb, která hrozbu snižování tržeb prakticky neutralizovala (OECD, 2017). V USA s tímto problémem bojují především prostřednictvím cílených daňových kontrol, jejich výsledky zatím však nejsou příliš přesvědčivé (Bologna, 2021).

Druhou oblastí daňových úniků, která je společná jak pro unijní DPH, tak pro americkou obratovou daň, je elektronické obchodování. Příčiny vznikajících úniků byly v každém systému zdanění jiné a vycházely z jejich specifické podoby. V případě DPH docházelo ke ztrátám především v oblastech poskytování elektronicky dostupných služeb, dovozu a dálkového prodeje. U daně z obratu byl nejzásadnější problém v dálkovém prodeji mezi jednotlivými státy, kdy obchodníci, kteří ve státě spotřeby neměli tzv. fyzickou přítomnost, nebyli povinni vybírat a odvádět obratovou daň a povinnost ji odvést přecházela na spotřebitele v podobě tzv. daně z užití. Ta však byla odváděna pouze v mizivém procentu případů. Ztráty z úniků v oblasti elektronického obchodování byly pro DPH vyčísleny na zhruba 5 mld. EUR ročně u dovozu malých zásilek (European Court of Auditors, 2019, s. 10), 2,2 mld. EUR u zneužití celního režimu 4200 (Lamensch, Ceci, 2018, s. 24) a 2,6–



3,8 mld. EUR u dálkového prodeje (European Commission, 2016b, s. 67). V součtu šlo zhruba o 1 % celkové daňové povinnosti k DPH v EU. V rámci obrátové daně v USA byly odhadované ztráty z tohoto typu daňového úniku několikanásobně vyšší a podle míry pozornosti, které se této oblasti dostalo jak v odborné literatuře, tak od státních orgánů, šlo o největší slabinu tohoto systému zdanění. Extrapolace odhadů velikosti daňové mezery provedená v kapitole 4.2.2 dospěla ke ztrátě výnosů obrátové daně za rok 2018 ve výši 19,9 mld. USD, což znamenalo téměř 5 % celkových výnosů z této daně. Novější data, vycházející z výběru daně po zavedení legislativy, která měla tomuto typu daňových úniků zabránit přenosem povinnosti vybrat a odvést daň na prodejce, však ukazují, že celkový rozsah daňových úniků v tomto sektoru mohl dosahovat až 9,1 % ze souhrnného výnosu daně z obrátu (Fox, Hargaden, Luna, 2021, s. 9). Evropská unie proti tomuto typu daňových úniků zasáhla zavedením tzv. elektronického balíčku, který vstoupil v platnost ve dvou vlnách v letech 2019 a 2021. Odhady efektivity těchto opatření zatím nejsou dostupné. V USA sehrálo v této oblasti klíčovou roli rozhodnutí Nejvyššího soudu ve věci Wayfair z června 2018, které poskytlo jednotlivým státům pravomoc převést povinnost výběru obrátové daně ze zásilkových prodejů na obchodníky. Z prvních dostupných dat se zdá, že šlo o velice úspěšný krok, který ztráty z výběru daně v této oblasti výrazně zredukoval.

Posledním typem daňového úniku, který byl v této práci využit ke srovnání efektivity obou systémů zdanění, jsou tzv. MTIC podvody, k nimž dochází výlučně v systému DPH, a jsou důsledkem zneužití pravidel intrakomunitárních dodávek zboží a služeb v současně platném přechodném režimu DPH v EU. Jde o nejběžnější formu daňových úniků na DPH s největším negativním dopadem na rozpočty členských států EU. Ztráty z MTIC podvodů dosahují podle posledních publikovaných odhadů Europolu okolo 60 mld. EUR ročně (Europol, 2021d). V rámci kapitoly 4.2.1 této práce byl proveden vlastní odhad daňové mezery DPH způsobené MTIC podvody, který pro rok 2018 stanovil její velikost v intervalu od 44,4 do 85,4 mld. EUR, s průměrnou hodnotou ve výši 64,4 mld. EUR. Tato částka tvořila téměř 5,7 % celounijní daňové povinnosti k DPH za rok 2018 a 46 % celkové daňové mezery DPH. Evropská unie v boji proti MTIC podvodům zavedla řadu nejrůznějších nástrojů a opatření, která jsou podrobně popsána v podkapitole 4.1.3 této práce, podle dostupných informací se však celkový objem těchto podvodů příliš nezměnil. K jejich zásadnímu omezení by mělo dojít se zavedením konečného systému DPH, ke kterému však dojde nejdříve v červenci 2022. V americkém systému jednofázové daně z obrátu k tomuto typu

podvodů docházet nemůže, prozatím má tedy v tomto ohledu proti stávajícímu systému DPH v EU značnou výhodu.

## 6 Závěr

V určení toho, který ze obou systémů zdanění je v boji s daňovými úniky odolnější, hraje významnou roli časové hledisko. Pokud bychom rezistenci vůči daňovým únikům hodnotili pro období před rozhodnutím Wayfair a zavedením s ním spojené legislativy, pak by vzhledem k výše uvedeným zjištěním, že samotné ztráty způsobené úniky v sektoru elektronického obchodování mohly před rokem 2018 činit zhruba 5 %, ale podle nejnovějších dat až více než 9 % celkového výběru obrátové daně, a že celková daňová mezeza DPH v celé EU byla ve studii CASE z roku 2020 odhadnuta na 11,5% v roce 2017 a 11 % v roce 2018, nebylo na základě dostupných dat možno odolnější systém jednoznačně určit. V současné chvíli, tedy začátkem roku 2022, se dle analýz provedených v rámci této práce zdá být výrazně odolnějším americký systém daně z obrátu, který se aktuálně vypořádal se svou nejvýraznější slabinou a zároveň je imunní vůči největší hrozbě pro systém DPH v EU v podobě MTIC podvodů. Otázkou zůstává, zda tomu tak zůstane i po zavedení konečného systému DPH, který by měl rozsah MTIC podvodů zásadně zredukovat, a tím i citelně snížit celkovou mezeru DPH.

Sekundárním cílem této práce bylo identifikovat opatření proti daňovým únikům, ve kterých by se systémy daně z obrátu a DPH mohly vzájemně inspirovat. Na základě provedených analýz byla nalezeno jedno doporučení pro každý ze systémů. Ke zlepšení výběru obrátové daně ve službách, především v sektoru pohostinství, by jistě pomohlo zavedení elektronických nástrojů, které zamezují snižování tržeb, např. v podobě elektronické evidence tržeb. Je nepochybné, že by to s sebou přineslo značné administrativní náklady a odpor podnikatelů v odvětvích, kterých by se toto opatření týkalo, ale zkušenosti z členských států EU (např. Švédsko, Maďarsko nebo ČR) hovoří ve prospěch jejich zavedení. Unijní systém DPH by se naopak mohl od americké daně z obrátu inspirovat při boji s MTIC podvodů. Jednou z možností, jak jejich hrozbu neutralizovat, by bylo vybírat daň pouze od posledního článku obchodního řetězce, tak jak tomu je v případě obrátové daně. Řešení tohoto typu sice již v EU existuje v podobě institutu všeobecného reverse charge, ten však ještě nebyl v žádném členském státě uveden do praxe, a navíc bylo jeho zavedení spojeno se splněním celé řady podmínek. Aby mohl být skutečně efektivním řešením MTIC podvodů v celé EU, musel by takový režim být zaveden ve všech členských státech zároveň.

## 7 Seznam použitých zdrojů

AINSWORTH, Richard Thompson, 2007. *UK Car-Flipping: The VAT Fraud Market-Place and Certified Solutions* [online]. [cit. 2021-09-15] Boston Univ. School of Law Working Paper No. 07-19. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=1012370>

AINSWORTH, Richard Thompson, 2009. *Massachusetts Zappers – Collecting the Sales Tax that Has Already Been Paid* [online]. [cit. 2021-09-28]. Boston Univ. School of Law Working Paper No. 09-28. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=1411174>

AINSWORTH, Richard Thompson, 2010. *Zappers - Retail VAT Fraud* [online]. [cit. 2021-08-05]. Boston Univ. School of Law Working Paper No. 10-04. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=1559886>

AINSWORTH, Richard Thompson, 2016. *Zappers - Technological Tax Fraud in New Hampshire* [online]. [cit. 2021-07-28] Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 16-40. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2851110>

BAUGH, Brian, BEN-DAVID, Itzhak, PARK, Hoonsuk, 2018. *Can Taxes Shape an Industry? Evidence from the Implementation of the “Amazon Tax”* [online]. Fisher College of Business Working Paper No. 2014-03-05. [cit. 2021-09-05]. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2422403>

BISHOP-HENCHMAN, Joseph, WALKER, Hannah, GARBE, Denise, 2018. *Post-Wayfair Options for States* [online]. Washington, DC: Tax Foundation. [cit. 2021-04-17]. FISCAL FACT No. 609. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/post-wayfair-options-for-states/>

BOARD OF EQUALIZATION, 2017. REVENUE ESTIMATE. ELECTRONIC COMMERCE AND MAIL ORDER SALES [online]. [cit. 2021-09-11]. Dostupné z: <https://arev.assembly.ca.gov/sites/arev.assembly.ca.gov/files/E-Commerce%20Revenue%20Loss%20CDTFA.pdf>

BOLOGNA, Michael J., 2021. Tax Zappers Found in One-Fifth of California Restaurants. *news.bloombergtax.com* [online]. [cit. 2021-09-28]. Dostupné z: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-state/tax-zappers-found-in-one-fifth-of-california-restaurants>

BOLOGNA, Michael J., BALTZ, Tripp, 2021. Quebec Offers States Way to Recoup Billions in Unpaid Sales Tax. *news.bloombergtax.com* [online]. [cit. 2021-09-28]. Dostupné z: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-state/quebec-offers-states-way-to-recoup-billions-in-unpaid-sales-tax>

BORSELLI, Fabrizio, 2011. *Organised VAT fraud: features, magnitude, policy perspectives* [online]. BANCA D'ITALIA. EUROSISTEMA [cit. 2021-10-01]. Questioni di Economia e Finanza (Occasional papers) Number 106. Dostupné z: [https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/qef/2011-0106/QEF\\_106.pdf](https://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/qef/2011-0106/QEF_106.pdf)

BRUCE, Donald, FOX, William F., 2000. E-Commerce in the Context of Declining State Sales Tax Bases. *National Tax Journal*. **53**(4), 1373-1388. ISSN 0028-0283. Dostupné z: <https://www.jstor.org/stable/41789527>

BRUCE, Donald, FOX, William F., 2001. E-Commerce and Local Finance: Estimates of Direct and Indirect Sales Tax Losses. *Municipal Finance Journal*. **22**(03), 24-47. ISSN 0199-6134. Dostupné z: <https://www.civicresearchinstitute.com/online/PDF/E-Commerce%20and%20Local%20Finance%E2%80%94Estimates%20of%20Direct%20and%20Indirect%20Sales%20Tax%20Losses.pdf>

BRUCE, Donald, FOX, William F., LUNA, LeAnn, 2009. State and Local Government Sales Tax Revenue Losses from Electronic Commerce. *State Tax Notes* [online]. **52**(7), 537-558 [cit. 2021-04-30]. Dostupné z: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.157.1116&rep=rep1&type=pdf>

BUSSY, Adrien, 2020. *Cross-border Value Added Tax Fraud In The European Union* [online]. [cit. 2021-05-28]. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=3569914>

CAMMENGA, Janelle, 2022. *State and Local Sales Tax Rates, 2022* [online]. Washington, DC: Tax Foundation. [cit. 2022-02-18]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/2022-sales-taxes>

CASE, 2017. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report* [online]. [cit. 2021-03-21]. Dostupné z: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/179715/1/nr492.pdf>

CASE, 2019. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report* [online]. [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/227645/1/1683652924.pdf>

CASE, 2020. *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States 2020 Final Report* [online]. [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2020-09/vat-gap-full-report-2020\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-09/vat-gap-full-report-2020_en.pdf)

COOK, Eric, DE SEVE, Charles W., EVANS, Michael K., 2002. *Minnesota Sales and Use Tax Gap Project: Final Report* [online]. Washington, DC: American Economics Group, Inc. [cit. 2021-02-10]. Dostupné z: [https://www.revenue.state.mn.us/sites/default/files/2011-11/research\\_reports\\_content\\_taxgap\\_full\\_1102.pdf](https://www.revenue.state.mn.us/sites/default/files/2011-11/research_reports_content_taxgap_full_1102.pdf)

COVERT, Theresa, 2021. California Department of Tax and Fee Administration [e-mail]. [cit. 2021-11-09].

DE LA FERIA, Rita, 2018. The Definitive VAT System: Breaking with Transition. *EC Tax Review*. **27**(3), 122-126. ISSN 0928-2750. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=3485788>

DE LA FERIA, Rita, 2020. Tax Fraud and Selective Law Enforcement. *Journal of Law and Society*. **47**(2), 240-270. ISSN 1467-6478. Dostupné z: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/full/10.1111/jols.12221>

DUE, John F., 1974. EVALUATION OF THE EFFECTIVENESS OF STATE SALES TAX ADMINISTRATION. *National Tax Journal*. **27**(2), 197-219. ISSN 0028-0283. Dostupné z: <http://www.jstor.org/stable/41861943>

ERNST & YOUNG LLP, 2015. *Implementing the 'destination principle' to intra-EU B2B supplies of goods*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. ISBN 978-92-79-48856-6. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2016-09/ey\\_study\\_destination\\_principle.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-09/ey_study_destination_principle.pdf)

EUROPEAN COMMISSION, 2016a. *COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT. IMPACT ASSESSMET. Generalised reverse charge mechanism* [online]. SWD(2016) 457 final [cit. 2021-09-14]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=SWD\(2016\)457](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=SWD(2016)457)

EUROPEAN COMMISSION, 2016b. *VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. ISBN 978-92-79-63789-6. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2016-12/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot1.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot1.pdf)

EUROPEAN COMMISSION. Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2016c. *THE CONCEPT OF TAX GAPS. Report on VAT Gap Estimations* [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2016-08/tgpg\\_report\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-08/tgpg_report_en.pdf)

EUROPEAN COMMISSION, 2017. *VAT listings – implementation in EU Member States* [online]. [cit. 2021-09-28]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-01/vat\\_listings\\_in\\_eu\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-01/vat_listings_in_eu_en.pdf)

EUROPEAN COMMISSION. Directorate-General for Taxation and Customs Union, 2018. *The concept of Tax Gaps. Report III: MTIC Fraud Gap estimation methodologies* [online]. [cit. 2021-08-14]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1cf7f819-e7c0-11e8-b690-01aa75ed71a1>

EUROPEAN COMMISSION, 2020. *COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL in accordance with Article 395 of Council Directive 2006/112/EC* [online]. COM(2020) 811 final [cit. 2021-05-26]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020DC0811&rid=3>

EUROPEAN COMMISSION, 2021a. *VAT MINI ONE-STOP-SHOP (VAT MOSS)* [online]. [cit. 2021-09-28]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2021-05/vat\\_moss\\_stats\\_2020.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-05/vat_moss_stats_2020.pdf)

EUROPEAN COMMISSION, 2021b. OSS. *ec.europa.eu* [online]. [cit. 2021-10-03]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/vat-e-commerce/oss\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-e-commerce/oss_en)

EUROPEAN COURT OF AUDITORS, 2015. *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed*. Special Report No 24. ISBN 978-92-872-3827-6. Dostupné z: [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15\\_24/SR\\_VAT\\_FRAUD\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR15_24/SR_VAT_FRAUD_EN.pdf)

EUROPEAN COURT OF AUDITORS, 2019. *E-commerce: many of the challenges of collecting VAT and customs duties remain to be resolved*. Special Report No 12. ISBN 978-92-847-2248-8. Dostupné z: [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19\\_12/SR\\_E-COMMERCE\\_VULNERABILITY\\_TO\\_TAX\\_FRAUD\\_EN.pdf](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR19_12/SR_E-COMMERCE_VULNERABILITY_TO_TAX_FRAUD_EN.pdf)

EUROPOL, 2013. *SOCTA 2013. EU serious and organised crime threat assessment*. 's-Gravenzande, the Netherlands. ISBN 978-92-95078-79-6. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/aecc0329-38b1-4a8c-9d92-a5c19044c420>

EUROPOL, 2021a. EU policy Cycle - EMPACT. *europol.europa.eu* [online]. [cit. 2021-09-09]. Dostupné z: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/eu-policy-cycle-empact>

EUROPOL, 2021b. *European Union serious and organised crime threat assessment. A corrupting influence: the infiltration and undermining of Europe's economy and society by organised crime*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. ISBN 978-92-95220-22-5. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/6e5575cec34b-11eb-a925-01aa75ed71a1>

EUROPOL, 2021c. Hungarian authorities break up €8 million VAT fraud scheme. *europol.europa.eu* [online]. [cit. 2021-09-09]. Dostupné z: <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/hungarian-authorities-break-€8-million-vat-fraud-scheme>

EUROPOL, 2021d. MTIC (Missing Trader Intra Community) fraud. *europol.europa.eu* [online]. [cit. 2021-09-09]. Dostupné z: <https://www.europol.europa.eu/crime-areas-and-trends/crime-areas/economic-crime/mtic-missing-trader-intra-community-fraud>

EVROPSKÁ KOMISE, 2010. *ZELENÁ KNIHA o budoucnosti DPH. Pro jednodušší, stabilnější a účinnější systém DPH* [online]. [cit. 2020-12-07]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2010\)695&lang=cs](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2010)695&lang=cs)

EVROPSKÁ KOMISE, 2016. *SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A EVROPSKÉMU HOSPODÁŘSKÉMU A SOCIÁLNÍMU VÝBORU o akčním plánu v oblasti DPH. Směrem k jednotné oblasti DPH v EU - Čas přijmout rozhodnutí* [online]. [cit. 2020-12-07]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/CS/1-2016-148-CS-F1-1.PDF>

EVROPSKÁ KOMISE, 2019. Nový nástroj umožní zemím EU zakročit proti podvodům v oblasti DPH a vrátit do veřejných rozpočtů miliardy eur. *ec.europa.eu* [online]. [cit. 2021-09-19]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/IP\\_19\\_2468](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/cs/IP_19_2468)

EVROPSKÁ KOMISE, 2020. *SDĚLENÍ KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU, RADĚ A ÚČETNÍMU DVORU. KONSOLIDOVANÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA EVROPSKÉ UNIE ZA ROZPOČTOVÝ ROK 2019* [online]. [cit. 2021-01-25]. Dostupné z: [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/plmrep/AUTRES\\_INSTITUTIONS/COMM/COM/2021/03-01/COM\\_COM20200288\\_CS.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/AUTRES_INSTITUTIONS/COMM/COM/2021/03-01/COM_COM20200288_CS.pdf)

EVROPSKÁ KOMISE, 2021. VAT and Administrative Cooperation. *ec.europa.eu* [online]. [cit. 2021-09-18]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vat-and-administrative-cooperation\\_cs](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vat-and-administrative-cooperation_cs)

EVROPSKÁ RADA, 2018. *Směrnice Rady (EU) 2018/2057 ze dne 20. prosince 2018, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o dočasné používání všeobecného mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k dodání zboží a poskytnutí služeb nad určitou prahovou hodnotu* [online]. [cit. 2021-06-20]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L2057&from=EN>

EVROPSKÁ RADA, 2021. Úřad evropského veřejného žalobce. *consilium.europa.eu* [online]. [cit. 2021-10-02]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/policies/eppo/>

FLORIDA DEPARTMENT OF REVENUE, 2010. *Tax Information Publication. Don't Delay – Save Today! Take advantage of tax amnesty and save money* [online]. [cit. 2021-10-05]. Dostupné z: [https://floridarevenue.com/taxes/tips/documents/TIP-105037\\_SUT%20TIP%2010ADM-02.pdf](https://floridarevenue.com/taxes/tips/documents/TIP-105037_SUT%20TIP%2010ADM-02.pdf)

FOX, William F., HARGADEN, Enda Patrick, LUNA, LeAnn, 2021. *Statutory Incidence and Sales Tax Compliance: Evidence from Wayfair* [online]. [cit. 2021-10-10]. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=3806777>

FRANCHOT, Peter, 2014. *Maryland Remote Sales Tax Loss Study* [online]. [cit. 2021-10-03]. Dostupné z: [https://marylandtaxes.gov/reports/static-files/revenue/remotesalestaxloss/remote\\_sales\\_tax\\_loss\\_2014.pdf](https://marylandtaxes.gov/reports/static-files/revenue/remotesalestaxloss/remote_sales_tax_loss_2014.pdf)

FRUNZA, Marius-Cristian, 2016. *Cost of the MTIC VAT Fraud for European Union Members*. [online]. [cit. 2021-07-20]. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=2758566>

FRUNZA, Marius-Cristian, 2017. *Assessment of EU's VAT Gap Due to Shadow Economy*. [online]. [cit. 2021-09-15]. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=3077312>

HANOUSEK, Jan, PALDA, Filip, 2006. Vývoj daňových úniků v ČR: Analýza pomocí markovských řetězců. *Finance a úvěr* [online]. **56**(3-4), 127-151 [cit. 2021-06-10]. ISSN 0015-1920. Dostupné z: [http://journal.fsv.cuni.cz/storage/1049\\_s\\_127\\_151.pdf](http://journal.fsv.cuni.cz/storage/1049_s_127_151.pdf)

HELLERSTEIN, Walter et al., 2014. *STATE AND LOCAL TAXATION CASES AND MATERIALS*. 10th Edition. St. Paul, MN: West Academic Publishing. 1100 s. ISBN 978-0-314-28698-7. Úryvek dostupný z: <https://law.ucdavis.edu/summertax/files/Core-Stark.pdf>

HM REVENUE & CUSTOMS, 2019. *Measuring tax gaps 2019 edition. Tax gap estimates for 2017-18* [online]. [cit. 2021-09-17]. Dostupné z: <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20200701215139/https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>



HM REVENUE & CUSTOMS, 2020. *Measuring tax gaps 2020 edition. Tax gap estimates for 2018 to 2019* [online]. [cit. 2021-03-12]. Dostupné z: <https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/ukgwa/20210831200552/https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>

HRŮŠOVÁ, Růžena, 2018. Konečný systém DPH podle nových návrhů Evropské komise. In: *Bulletin KDP ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 4/2018, 12-16. ISSN 1211-9946. Dostupné také z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2018?sp=down-file&did=10075>

CHRISTIAN, Philip C., 2010. *Sales tax enforcement: An empirical analysis of compliance enforcement methodologies and pathologies* [online]. Miami, Florida [cit. 2021-02-28]. Dissertation. Florida International University. Dostupné z: <http://digitalcommons.fiu.edu/etd/335>

CHRISTIAN, P. Cary, 2013. Why Evasion under a National Sales Tax Would Explode the Tax Gap: Lessons Learned from the States. *IRS Research Bulletin* [online]. 141-152 [cit. 2021-02-21]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/pub/irs-soi/13resconevasiontaxgap.pdf>

CHUPICK, Andy, DAVILA, Natalie, 2009. *A New Method for Estimating Illinois's E-Commerce Losses*. Illinois Department of Revenue.

IDAHO STATE LEGISLATURE. Office of Performance Evaluations, 1996. *Estimating and Reducing the Tax Gap in Idaho* [online]. Report 96-06. Boise, Idaho. [cit. 2021-08-20]. Dostupné z: <https://legislature.idaho.gov/wp-content/uploads/OPE/Reports/r9606.pdf>

INTERNAL REVENUE SERVICE, 2019. *Federal Tax Compliance Research: Tax Gap Estimates for Tax Years 2011–2013* [online]. Publication 1415 (Rev. 9-2019). Washington, DC. [cit. 2021-04-10]. Dostupné z: <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1415.pdf>

JARES, Alison, 2021. South Dakota Department of Revenue. Business Tax Division [e-mail]. [cit. 2021-10-04].

JOHNSON, Jeffrey A., 2021. Pennsylvania Department of Revenue [e-mail]. [cit. 2021-10-12].

KAEDING, Nicole, 2017. *Sales Tax Base Broadening: Right-Sizing a State Sales Tax* [online]. Washington, DC: Tax Foundation. [cit. 2021-04-17]. FISCAL FACT No. 563. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/sales-tax-base-broadening/>

KEEN, Michael, SMITH, Stephen, 2007. *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?* [online]. [cit. 2021-03-21]. IMF Working Paper. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>

KUBÁTOVÁ, Květa, 2010. *Daňová teorie a politika*. 5., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

LAMENSCH, Marie, CECI, Emanuele, 2018. *VAT Fraud: Economic Impact, Challenges and Policy Issues*. [online]. [cit. 2021-05-20]. ISBN 978-92-846-3889-5. Dostupné z:

<https://www.europarl.europa.eu/cmsdata/156408/VAT%20Fraud%20Study%20publication.pdf>

LEGISLATIVE ANALYST'S OFFICE, 2005. *California's Tax Gap* [online]. [cit. 2021-03-19]. Dostupné z: [https://lao.ca.gov/handouts/revtax/2005/californias\\_tax\\_gap\\_030105.pdf](https://lao.ca.gov/handouts/revtax/2005/californias_tax_gap_030105.pdf)

LEGISLATIVE FINANCE COMMITTEE, 2016, *Program Evaluation: Tax Gap, Audit and Compliance, and Fraud* [online]. [cit. 2021-10-24]. Dostupné z: [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:sfM0d8k2qMAJ:https://www.nmlegis.gov/Entity/LFC/Documents/Program\\_Evaluation\\_Reports/Tax%2520Gap,%2520Audit%2520and%2520Compliance,%2520and%2520Fraud.pdf+%&cd=2&hl=cs&ct=clnk&gl=cz](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:sfM0d8k2qMAJ:https://www.nmlegis.gov/Entity/LFC/Documents/Program_Evaluation_Reports/Tax%2520Gap,%2520Audit%2520and%2520Compliance,%2520and%2520Fraud.pdf+%&cd=2&hl=cs&ct=clnk&gl=cz)

LEGISLATIVE FINANCE COMMITTEE, 2021. *Progress Report. Tax Gap, Audit and Compliance, and Fraud* [online]. [cit. 2021-10-24]. Dostupné z: [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:go0kVGpoYf0J:https://www.nmlegis.gov/Entity/LFC/Documents/Program\\_Evaluation\\_Reports/Tax%2520Gap%2520PR%25202021%2520in%2520Template%25207.19.21%2520FINAL.pdf+%&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:go0kVGpoYf0J:https://www.nmlegis.gov/Entity/LFC/Documents/Program_Evaluation_Reports/Tax%2520Gap%2520PR%25202021%2520in%2520Template%25207.19.21%2520FINAL.pdf+%&cd=1&hl=cs&ct=clnk&gl=cz)

L'ECHO, 2019. La fraude au carrousel TVA a doublé en Belgique. *lecho.be* [online]. 07 mai 2019. [cit. 2021-10-01]. Dostupné z: <https://www.lecho.be/economie-politique/belgique/economie/la-fraude-au-carrousel-tva-a-double-en-belgique/10124101.html>

MALM, Liz, CROSBY, Joe, 2019. Even After Wayfair, States Are Forgoing Billions in Revenue. *simplesalestax.org* [online]. [cit. 2021-09-11]. Dostupné z: <https://www.simplesalestax.org/news/2019/4/18/even-after-wayfair-billions-in-sales-tax-will-remain-uncollected>

MASSIE, Ernest C., 2021. Ohio Department of Taxation [e-mail]. [cit. 2021-09-28].

MIKESELL, John L., 1997. THE AMERICAN RETAIL SALES TAX: CONSIDERATIONS ON THEIR STRUCTURE, OPERATIONS, AND POTENTIAL AS A FOUNDATION FOR A FEDERAL SALES TAX. *National Tax Journal*. **50**(1), 149-165. ISSN 0028-0283. Dostupné z: <http://www.jstor.org/stable/41789247>

MIKESELL, John L., 2004a. GRADING THE SALES TAXES. *Proceedings. Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*. **97**, 66-71. ISSN 1549-7542. Dostupné z: <http://www.jstor.org/stable/41954821>

MIKESELL, John L., 2004b. THE PROSPECTS FOR GENERAL SALES TAXATION IN AMERICAN STATE AND LOCAL GOVERNMENT FINANCE: CHALLENGES FOR A FISCAL WORKHORSE UNREADY FOR THE NEW MILLENNIUM. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*. **16**(1), 63-79. ISSN 1096-3367. Dostupné z: <https://www.proquest.com/docview/205014624/fulltext/9AF817781D0A4707PQ/1?accountid=45378>

MIKESELL, John L., ROSS, Justin M., 2019. *After Wayfair: What Are State Use Taxes Worth?* [online]. [cit. 2021-09-18]. Dostupné z: <https://ssrn.com/abstract=3397342>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2019. Fiskální přínosy EER po dvou letech fungování. *mfcz.cz* [online]. [cit. 2021-06-27]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/aktuality/2019/fiskalni-prinosy-eet-po-dvou-letech-fung-34419>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2021a. Daňová Kobra zachránila státu už 13 miliard. *mfcz.cz* [online]. [cit. 2021-08-29]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2021/danova-kobra-zachranila-statu-uz-13-mili-41556>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, 2021b. Reverse charge. *mfcz.cz* [online]. [cit. 2021-08-29]. Dostupné z: <https://www.mfcz.cz/cs/verejny-sektor/dane/reverse-charge>

MOORE, Matthew, 2021a. Florida Department of Revenue. Office of Tax Research [e-mail]. [cit. 2021-09-28].

MOORE, Matthew, 2021b. Florida Department of Revenue. Office of Tax Research [e-mail]. [cit. 2021-10-05].

MORAVEC, Lukáš, 2019. O ztracené obrátové dani, nalezené sales tax a definitivní DPH. In: *Bulletin KDP ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 1/2019, 30-32. ISSN 1211-9946. Dostupné také z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019?sp=down-file&did=10495>

MORAVEC, Lukáš, HINKE, Jana, KAŇKA, Stanislav, 2018. Stanovení mezery DPH - případ České republiky. *Politická ekonomie*. 66(4), 450-472. ISSN 2336-8225. Dostupné z: <https://doi.org/10.18267/j.polek.1212>

NAJVYŠŠÍ KONTROLNÝ ÚRAD SLOVENSKEJ REPUBLIKY, 2017. *Závěrečná správa. Účinnosť opatrení politiky boje s podvodmi na DPH* [online]. [cit. 2021-10-03]. Dostupné z: <https://www.nku.gov.sk/documents/10157/55cf2c77-ea18-4469-aa9e-5399c3478687>

NERUDOVÁ, Danuše, 2011. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3., přepracované a rozšířené vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

OECD, 2017. *Technology Tools to Tackle Tax Evasion and Tax Fraud* [online]. Paris: OECD Publishing. [cit. 2021-07-15] Dostupné z: <https://www.oecd.org/tax/crime/technology-tools-to-tackle-tax-evasion-and-tax-fraud.pdf>

OECD, 2018. *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, Consumption Tax Trends*. Paris: OECD Publishing. ISBN 978-92-64-30903-6. Dostupné z: <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>

OECD, 2020. *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. Paris: OECD Publishing. ISBN 978-92-64-46591-6. Dostupné z: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020\\_152def2d-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2020_152def2d-en#page1)

PENNSYLVANIA DEPARTMENT OF REVENUE, 2011. *SALES AND USE TAX BULLETIN 2011-01* [online]. [cit. 2021-10-12]. Dostupné z: [https://www.revenue.pa.gov/TaxLawPoliciesBulletinsNotices/TaxBulletins/SUT/Documents/st\\_bulletin\\_2011-01.pdf](https://www.revenue.pa.gov/TaxLawPoliciesBulletinsNotices/TaxBulletins/SUT/Documents/st_bulletin_2011-01.pdf)

PONIATOWSKI, Grzegorz, 2018. Odhady mezery DPH z ptačí perspektivy. In: *Bulletin KDP ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 4/2018, 9-11. ISSN 1211-9946. Dostupné také z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2018?sp=down-file&did=10075>

RECKON LLP, 2009. *Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States* [online]. [cit. 2021-04-17]. Dostupné z: <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/70e72b0e-27e3-11ec-bd8e-01aa75ed71a1>

ROBICHEAUX, Robert A., 2012. *Estimates of Alabama Losses Due to E-Commerce* [online]. UAB School of Business. Birmingham, Alabama. [cit. 2021-10-03]. Dostupné z: <https://alabamaretail.org/wp-content/uploads/EstimatesofAlabamaLossesDuettoE-Commerce.pdf>

SALES TAX INSTITUTE, 2021a. Nexus Chart – Remote Seller Nexus Chart. *salestaxinstitute.com* [online]. [cit. 2021-10-30]. Dostupné z: <https://www.salestaxinstitute.com/resources/remote-seller-nexus-chart>

SALES TAX INSTITUTE, 2021b. Sales Tax Amnesty Programs By State. *salestaxinstitute.com* [online]. [cit. 2021-11-01]. Dostupné z: <https://www.salestaxinstitute.com/resources/sales-tax-amnesty>

SMITH, Nancy L., 2021. West Virginia State Tax Department [e-mail]. [cit. 2021-09-29].

STAVJAŇOVÁ, Jana, 2014. Value Added Tax Gap in the Czech Republic. *Acta Univ. Agric. Silvic. Mendelianae Brun.* **62**(6), 1427-1436. Dostupné z: <https://doi.org/10.11118/actaun201462061427>

STREAMLINED SALES TAX GOVERNING BOARD, INC. Home. *Streamlinedsalestax.org* [online]. [cit. 2021-04-21]. Dostupné z: <https://www.streamlinedsalestax.org/home>

STRÉMY, Tomáš, HANGÁČOVÁ, Natálie, 2017. *VAT Frauds (Carousel Frauds)*. Praha: Leges. 136 s. ISBN 978-80-7502-201-1.

ŠEFČÍK, Michael, 2018. *Karuselové podvody*. Praha: Leges. 100 s. ISBN 978-80-7502-252-3.

ŠIROKÝ, Jan, 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. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.

THE OFFICE OF ECONOMIC AND DEMOGRAPHIC RESEARCH (EDR), 2010. *EXECUTIVE SUMMARY. Revenue Estimating Conference for the General Revenue Fund* [online]. [cit. 2021-10-05]. Dostupné z: [http://edr.state.fl.us/Content/conferences/generalrevenue/archives/100309gr\\_post-session.pdf](http://edr.state.fl.us/Content/conferences/generalrevenue/archives/100309gr_post-session.pdf)

UNITED STATES CENSUS BUREAU, 2021. *2020 Annual Survey of State Government Tax Collections by Detailed Table* [online]. [cit. 2021-05-20]. Dostupné z: <https://www2.census.gov/programs-surveys/stc/tables/2020/FY2020-STC-Detailed-Table.xlsx>

URBAN INSTITUTE, 2021. *State and Local Finance Data: Exploring the Census of Governments*. *state-local-finance-data.taxpolicycenter.org* [online]. [cit. 2021-10-30]. Dostupné z: <https://state-local-finance-data.taxpolicycenter.org/pages.cfm>

U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO), 2000. *Electronic Commerce Growth Presents Challenges; Revenue Losses Are Uncertain* [online]. [cit. 2021-09-11]. Dostupné z: <https://www.gao.gov/assets/ggd/oce-00-165.pdf>

U.S. GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE (GAO), 2017. *Sales Taxes: States Could Gain Revenue from Expanded Authority, but Businesses Are Likely to Experience Compliance Costs* [online]. [cit. 2021-09-11]. Dostupné z: <https://www.gao.gov/assets/gao-18-114.pdf>

VERO SKATT, 2021. *Quantifying the shadow economy – Harmaa talous & talousrikollisuus*. *vero.fi* [online]. [cit. 2021-09-12]. Dostupné z: <https://www.vero.fi/en/grey-economy-crime/scope/quantifying-the-shadow-economy/>

WALCZAK, Jared, 2017. *Trends in State Tax Policy, 2018* [online]. Washington, DC: Tax Foundation. [cit. 2021-10-03]. FISCAL FACT No. 568. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/trends-state-tax-policy-2018/>

WALCZAK, Jared, 2021. *State Sales Tax Breadth and Reliance, Fiscal Year 2020* [online]. Washington, DC: Tax Foundation. [cit. 2021-04-17]. FISCAL FACT No. 746. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/sales-tax-base-reliance-2020/>

WALCZAK, Jared, CAMMENGA, Janelle, 2019. *State Sales Taxes in the Post-Wayfair Era* [online]. Washington, DC: Tax Foundation. [cit. 2021-04-17]. FISCAL FACT No. 680. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/state-remote-sales-tax-collection-wayfair/>

WALCZAK, Jared, CAMMENGA, Janelle, 2020. *2021 State Business Tax Climate Index* [online]. Washington, DC: Tax Foundation. [cit. 2021-08-20]. Dostupné z: <https://taxfoundation.org/2021-state-business-tax-climate-index/>

WASHINGTON STATE DEPARTMENT OF REVENUE, 2016. *2016 Compliance Study. A Study of Compliance Rates for Taxpayers Registered with the Washington Department of Revenue and Reporting on the Combined Excise Tax Return* [online]. [cit. 2021-09-11]. Dostupné z: [https://dor.wa.gov/sites/default/files/legacy/Docs/Reports/Compliance\\_Study/compliance\\_study\\_2016.pdf](https://dor.wa.gov/sites/default/files/legacy/Docs/Reports/Compliance_Study/compliance_study_2016.pdf)

WASHINGTON STATE DEPARTMENT OF REVENUE, 2018. *2018 Compliance Study. A Study of Compliance Rates for Taxpayers Registered with the Washington Department of Revenue and Reporting on the Combined Excise Tax Return* [online]. [cit. 2021-09-11].

Dostupné z: [https://dor.wa.gov/sites/default/files/legacy/Docs/Reports/Compliance\\_Study/compliance\\_study\\_2018.pdf](https://dor.wa.gov/sites/default/files/legacy/Docs/Reports/Compliance_Study/compliance_study_2018.pdf)

WATRIN, Christoph, ULLMANN, Robert, 2008. Comparing Direct and Indirect Taxation: The Influence of Framing on Tax Compliance. *The European Journal of Comparative Economics*. 5(1), 33–56. ISSN 1722-4667. Dostupné z: <http://ejce.liuc.it/Default.asp?tipo=articles&identifier=ejce:18242979/2008/01/02>

WISCONSIN DEPARTMENT OF REVENUE. Division of Research and Policy, 2012. *FISCAL EFFECT OF E-COMMERCE AND OTHER REMOTE SALES*.

YOUR EUROPE, 2021. DPH – pravidla a sazby: základní, zvláštní a snížené sazby. *europa.eu* [online]. [cit. 2021-03-09]. Dostupné 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)

ZÍDKOVÁ, Hana, 2014. *Analýza mezery DPH*. Praha. Doktorská disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Dostupné z: [https://vskp.vse.cz/40202\\_analyza\\_mezery\\_dph](https://vskp.vse.cz/40202_analyza_mezery_dph)

ZÍDKOVÁ, Hana, 2019. Principy daně z přidané hodnoty. In: *Bulletin KDP ČR*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 1/2019, 24-30. ISSN 1211-9946. Dostupné také z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2019?sp=down-file&did=10495>

## 8 Přílohy

### **Příloha 1: Vzorový e-mail, který byl odeslán všem finančním úřadům spravujícím daň z obratu ve 45 státech USA a v District of Columbia**

Dear Sir or Madam,

I'm a student at the Czech University of Life Sciences Prague (as well as a tax inspector working for the Czech Financial Administration), and I would like to ask for your assistance with the research for my Master's degree Thesis. The thesis is called *Tax evasion resistance comparison of the VAT and turnover tax systems* and its focus is the comparison of the VAT tax system used in the European Union and sales tax system used in the United States.

In regard to the US sales tax, the thesis focuses firstly on the state government sales tax revenue losses from electronic commerce that resulted from the rapid growth of e-commerce since the early 2000s. Secondly, it deals with the impact of the U. S. Supreme Court's decision in *South Dakota v. Wayfair* and the following implementation of legislation concerning remittance obligations for remote sellers and marketplace facilitator regimes in states with statewide sales tax.

It would be of a great help to my research if you could provide me with answers to the following questions:

- 1) Has your Department ever tried to quantify how much sales tax revenue does the state of Massachusetts lose due to the difficulties of collecting sales tax on remote sales (i.e. the size of the so-called "e-commerce sales tax gap")?
- 2) If so, could you provide me with your estimates of these losses (ideally on a yearly bases since 2000)?
- 3) Does your Department have any estimates of the (possible) increase in sales tax revenue caused by the implementation of legislation based on the decision in *South Dakota v. Wayfair*?
- 4) If so, could you provide me with these estimates?

Thank you in advance for finding the time to read this request and especially for answering any of my questions. If it is of any interest to your Department, I'd be happy to share the results of my research with you as soon as it is finished.

Also, if this topic is not your area of expertise or I accidentally sent the e-mail to the wrong address, could you please forward this message to anyone who might be able to answer my questions?

Sincerely,

Bc. Jakub Malý  
Czech University of Life Sciences Prague  
Faculty of Economics and Management

**Příloha 2: Přehled odpovědí finančních úřadů v USA**

Stát	Odpověď	Odhad ztrát z EC	Výnosy z Wayfair
Alabama	Ne		
Arizona	Ne		
<b>Arkansas</b>	<b>Ano</b>	Ne	Ne
<b>California</b>	<b>Ano</b>	<b>Ano - FR 2016-19</b>	<b>Ano - KR 2019-2021</b>
<b>Colorado</b>	Ne	Ne	Ne
Connecticut	Ne		
<b>Florida</b>	<b>Ano</b>	<b>Ne - odkaz na studii UT</b>	<b>Ano - FR 2021-22</b>
Georgia	Ne		
Hawaii	Ne		
<b>Idaho</b>	<b>Ano</b>	Ne	<b>Ano - FR 2020 a 2021</b>
<b>Illinois</b>	<b>Ano</b>	<b>Ano - 2005-10</b>	<b>Ano - FR 2019</b>
Indiana	Ne		
Iowa	Ne		
Kansas	Ne		
<b>Kentucky</b>	<b>Ano</b>	Ne	<b>Ano - FR 2019-20</b>
<b>Louisiana</b>	<b>Ano</b>	Ne	<b>Ano - FR 2021</b>
Maine	Ne		
<b>Maryland</b>	<b>Ano</b>	Ne	Ne
Massachusetts	Ne		
Michigan	Ne		
Minnesota	Ne		
<b>Mississippi</b>	<b>Ano</b>	Ne	Ne
Missouri	Ne		
<b>Nebraska</b>	<b>Ano</b>	Ne	<b>Ano - FR 2019-20 a 2020-21</b>
Nevada	Ne		
New Jersey	Ne		
New Mexico	Ne		
New York	<b>Ano</b>	Ne	Ne
North Carolina	<b>Ano</b>	Ne	<b>Ano - KR 2019 a 2020</b>
North Dakota	<b>Ano</b>	Ne	<b>Ano - 06/2018-08/2021</b>
Ohio	<b>Ano</b>	<b>Ano - FR 2018 a 2019</b>	<b>Ano - FR 2020 a 2021</b>
Oklahoma	Ne		
<b>Pennsylvania</b>	<b>Ano</b>	Ne	<b>Ano - FR 2019-20 a 2020-21</b>
<b>Rhode Island</b>	<b>Ano</b>	Ne	Ne
<b>South Carolina</b>	<b>Ano</b>	Ne	Ne
<b>South Dakota</b>	<b>Ano</b>	<b>Ne - spoléhali se studii UT</b>	<b>Ano - KR 2019 a 2020</b>
Tennessee	Ne		
Texas	Ne		
<b>Utah</b>	<b>Ano</b>	Ne	Ne
Vermont	Ne		
Virginia	Ne		



Washington	Ne		
<b>West Virginia</b>	<b>Ano</b>	<b>Ne - spoléhali se studii UT</b>	<b>Ano - KR 2019 a 2020</b>
<b>Wisconsin</b>	<b>Ano</b>	<b>Ano - KR 2008-2014</b>	<b>Ano - KR 2019 a 2020</b>
Wyoming	Ne		
District of Columbia	Ne		