ODHADY DAŇOVÝCH ÚNIKŮ V ČESKÉ REPUBLICE ZALOŽENÉ NA ANALÝZE NEZJIŠTĚNÉ EKONOMIKY

Jana Stavjaňová*

Abstract

Estimates of Tax Evasions in the Czech Republic Based on Analysis of Non-observed Economy

The aim of the paper is to estimate the total tax evasion in the Czech Republic in 2008–2015. For this purpose, an analysis of non-observed economy as an alternative method of tax evasion estimation is used. The presented method works as follows: the detailed segmentation of non-observed economy enables to match various types of hidden or concealed income with corresponding liable taxes and therefore to estimate the amount of tax due. The results show that tax evasion is increasing in the Czech Republic (with the exception of 2012) reaching 71 bn CZK in 2008 and more than 120 bn CZK in 2015. This approach also allows us to divide the total tax evasion between direct and indirect taxes. From this point of view, the higher share belongs to direct taxes in the Czech Republic. This, however, may be caused by the nature of non-observed economy which does not cover all types of tax fraud, namely carousel frauds. That is why the presented estimates should be regarded as a bottom level of the total tax evasion in the Czech Republic.

Keywords: tax evasion, tax evasion estimation, non-observed economy

JEL Classification: H26, O17, E26

Úvod

O problematice daňových úniků se často hovoří v médiích, na politické scéně či v mezinárodních institucích, a to zejména od propuknutí finanční krize, která v některých zemích přerostla až v krizi dluhovou. Potřeba dodatečných finančních zdrojů, které by pokryly výdaje vlád a zároveň pomohly snížit jejich zadlužení, přiměla státy v řadě případů ke zvýšení stávajících daní či k zavádění daní nových. Zároveň se však upřela pozornost právě na daňové úniky, a to nejen na efektivní boj proti nim, ale také na jejich měření. Výše ztráty veřejných rozpočtů, kterou daňové úniky způsobují, je ve většině zemí neznámá. Často tak zmínky o velikosti daňových úniků bývají pouhými expertními odhady založenými na zkušenostech jejich autorů.

Cílem tohoto příspěvku je představit jeden z možných pohledů na odhad velikosti celkových daňových úniků pro Českou republiku postavený na datech o nezjištěné ekonomice, kterou pro účely stanovení hrubého domácího produktu (HDP) odhaduje Český statistický úřad (ČSÚ) a zároveň odhadnout na jejich základě výši daňových úniků

* **Jana Stavjaňová** (jana.stavjanova@gmail.com), Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví.

Tento článek byl zpracován jako výstup výzkumného projektu *Veřejné finance v ČR a EU* vedeného pod registračním číslem IGA F1/01/2016.

v ČR v letech 2008–2015. Vzhledem k tomu, že i další členské státy Evropské unie jsou povinny řídit se při sestavování statistických výkazů Evropským systémem národních a regionálních účtů (ESA), budou stejná data pravděpodobně dostupná i v těchto zemích, a tak je možné využít tento přístup i v dalších zemích.

1. Metody odhadování daňových úniků

Podstatou daňových podvodů a úniků je jejich skrytí před daňovými úřady. Není tedy překvapující, že jakákoli měření mohou být prezentována pouze jako odhady jejich možného rozsahu. Komplikovanost a různorodost daňových systémů v jednotlivých zemích navíc v podstatě znemožňuje vytvoření jednotné metodiky pro jejich odhadování. Nejčastěji jsou tak odhady daňových úniků sestavovány pro konkrétní daně či konkrétní země samostatně, jako například ve Velké Británii (HMRC, 2016a) či Švédsku (Skatteverket, 2008 a 2013). Výjimkou může být daň z přidané hodnoty (DPH), jejíž harmonizace v rámci EU s jistými omezeními umožňuje odhad daňových úniků na DPH pro země EU souhrnně (viz studie Reckon, 2009 a CASE 2015, 2016 a 2017).

Metody odhadování daňových úniků a jejich členění ve velké míře vychází z metod sloužících k odhadům šedé ekonomiky, o nichž souhrnně pojednává např. Schneider a Enste (2000), či z českých autorů Zídková (2012). Schneider a Enste (2000) rozlišují přímé, nepřímé a modelové přístupy k odhadování šedé ekonomiky. V následujícím textu bude použito obdobného členění, tedy postupně budou popsány metody (1) přímé; (2) nepřímé; a (3) kombinované, důraz však bude kladen na specifika odhadování daňových úniků a uvedení konkrétních příkladů jejich použití, které je závislé na typu daně a zejména pak na dostupných zdrojových datech.

1.1 Přímé metody

Přímé metody mohou být nazývány také bottom-up či mikrometody, z čehož vyplývá, že jsou založeny na mikroekonomických datech, jako jsou data z dotazníkových šetření či daňových kontrol. Dotazníková šetření, která ve svém výzkumu využili například Hanousek a Palda (2002 a 2006), bývají spojována s rizikem podhodnocení velikosti daňových úniků, neboť respondenti často i v anonymizovaných šetřeních mají tendenci k zatajování svých nelegálních činností (Hanousek a Palda, 2006). S opačným případem, tedy s nadhodnocením odhadů, se pak můžeme setkat při použití výsledků daňových kontrol provedených na základě rizikových analýz. Takto vybrané subjekty k daňovým kontrolám budou pravděpodobně obsahovat vyšší podíl daňových „podvodníků“, než jaký je skutečně v ekonomice zastoupen (Schneider a Enste, 2000). Řešením tohoto problému pak mohou být tak zvané náhodné kontroly, které jsou prováděny například v Dánsku, Švédsku či Velké Británii právě za účelem přesnějšího odhadu velikosti daňových úniků.

Daňová správa Velké Británie (dále jen HMRC¹) se zabývá odhadováním velikosti daňových úniků již více než 10 let, přičemž náhodné kontroly jsou využívány

1 Her Majesty's Revenue and Customs.

od zdaňovacího období 2004–2005, kdy bylo provedeno celkem 8 539 náhodných kontrol (HMRC, 2016b, s. 46), ve zdaňovacím období 2013–2014 pak již jen 3 963 kontrol.

Přímé metody umožňují detailnější členění nejen typu, ale i příčin daňových úniků a poskytují tak daňovým správám cenné informace, které mohou být následně využity v rámci sestavování rizikových profilů či ke změnám v daňových zákonech. Nevýhodou však bezesporu je jejich časová a finanční náročnost stejně jako vysoké nároky kladené na lidské zdroje.

1.2 Nepřímé metody

Základem nepřímých metod je využití dat a informací mimo daňový proces, nejčastěji makroekonomické povahy. Odtud také jejich další názvy – makroekonomické či top-down metody (IFP², 2002). Výhodou těchto metod je povaha dat potřebných k analýze. Jedná se o data, která jsou většinou veřejně dostupná prostřednictvím statistických úřadů, zejména o data z národních účtů. Na druhou stranu tyto metody nepřinášejí tak podrobný pohled na strukturu daňových úniků, jejich detailnější členění je často prakticky nemožné. Jedná se tedy spíše o hrubší odhady velikosti daňových úniků v ekonomice. Zároveň národní účty nemusí obsahovat všechny typy ekonomických aktivit, tudíž ani odhady daňových úniků z nich vycházející nemusí zahrnovat všechny typy daňových úniků (European Commission, 2016).

Nepřímé metody se používají nejčastěji u daní ze spotřeby, tedy spotřebních daní a DPH. Jsou založeny na odhadu teoretické daňové povinnosti příslušné daně vyplývající z transakcí provedených v ekonomice dle národních účtů, která je následně porovnána se skutečnou výší daňových příjmů. Výsledkem tohoto porovnání je tzv. gap či daňová mezera, která představuje rozdíl mezi skutečně zaplacenou daní a daní, která by měla být zaplacená, pokud by všichni jednotlivci a podniky přiznali svoje aktivity a transakce správně, v souladu s platnou legislativou a záměry legislativců (IFP, 2012, s. 7).

Nejrozšířenější je odhad daňové mezery u DPH, známý především pod názvem VAT gap. Ke zjištění teoretické daňové povinnosti DPH vede několik metod, za základní lze považovat (1) produkční metodu, kdy jsou nasčítávány položky podléhající DPH; a (2) spotřební metodu, kdy naopak dochází k očištění HDP o položky nepodléhající DPH. Jednotlivé země či ekonomové pak používají různé modifikace těchto metod, a to zejména v závislosti na dostupných datech. Více o odhadování VAT gapu se lze dočíst v publikaci European Commission (2016), která mapuje postupy a metody v zemích EU.

Mezi nepřímé metody lze zařadit i odhady založené na velikosti šedé či nezjištěné ekonomiky. Více o těchto metodách a rozdílu mezi nimi dále v textu.

1.3 Kombinované metody

Zatímco nepřímé metody umožňují vyčíslení daňových úniků na úrovni celé ekonomiky a přímé metody napomáhají s definováním jejich struktury či příčin vzniku, jejich

2 Inštitút finančnej politiky.

vzájemnou kombinací je možno dosáhnout přesnějších a detailnějších odhadů. Kombinaci více přístupů používá především Velká Británie, kdy k základním, výše zmíněným metodám jsou přidány další, jako například párování dat, data od třetích stran, manažerské informace zahrnující data z rizikových registrů nebo data z účetních systémů (HMRC, 2016b). Tyto postupy jsou však velmi náročné na datové zdroje, vyžadují značné finanční prostředky a zapojení většího množství analytiků.

Takto propracované metody však řadí Velkou Británii k největším expertům na odhadování daňových úniků. Každý rok zveřejňuje nejen číselné odhady daňové mezery pro všechny daně tamní daňové soustavy, ale v posledních letech také vydává metodické příručky, kde s různou hloubkou detailu popisuje své postupy, a tak se ostatní země mohou inspirovat při svých vlastních odhadech.

Další zemí, která kombinuje více přístupů, je Švédsko (Skatteverket, 2008 a 2013). Jisté propojení více přístupů pak lze pozorovat i v programu Mezinárodního měnového fondu (IMF) Revenue Administration Gap Analysis Program (RA-GAP), který pomáhá státům s vypracováním či zdokonalením jejich vlastních odhadů VAT gapu. Základ přístupu IMF spočívá v nepřímých metodách, avšak dovolí-li to dostupnost dat, pak je vypracováno i jeho sektorové členění za využití individuálních dat z daňového procesu. Více o RA-GAP programu lze najít v IMF (2014, 2016).

2. Odhady daňových úniků v České republice

Pro Českou republiku doposud neexistují komplexní odhady daňových úniků, jako je tomu například v již zmíněné Velké Británii či ve Švédsku. Předmětem většiny dosud publikovaných studií byly odhady velikosti šedé ekonomiky či odhady daňových úniků u jednoho či více vybraných druhů daně. Nejčastěji se v literatuře setkáme s odhady VAT gapu, kterými se zabývají jak čeští autoři (např. Moravcová, 2012; Stavjaňová, 2014 či Zídková 2014), tak i Evropská komise, která si řadu let nechává od externích poradenských společností zpracovávat odhad VAT gapu pro všechny členské země EU, ČR nevyjímaje (viz studie Reckon, 2009 a CASE 2015, 2016 a 2017). Zatím poslední odhady VAT gapu pro ČR vyčíslují ztrátu daňových příjmů na 66,7 mld. Kč v roce 2015 (CASE, 2017). V souvislosti s odhadem daňových úniků u DPH lze také zmínit odhady daňových úniků plynoucích ze zatajování tržeb v sektoru stravování a pohostinství právě na DPH, na které v ČR cílí zavedení elektronické evidence tržeb. Dodatečné inkaso DPH, které by tento nástroj daňové politiky měl přinést, odhaduje Zídková a Tepperová (2017) na 2,5 mld. Kč.

Spolu s vytvořením iniciativy BEPS³ a úvahami o zavedení Společného konsolidovaného základu daně z příjmu právnických osob (CCCTB) v rámci EU, se v ČR taktéž začaly objevovat příspěvky odhadující dopady vyhýbání se zdanění mezinárodními korporacemi (Jánský, 2016) či diskuse nad dopady CCCTB (Nerudová a Solilová, 2015),

3 Autorem iniciativy BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), jejímž cílem je zamezit narušování daňových základů a přesun u zisků do zemí s nižším zdaněním, je mezinárodní organizace OECD (viz OECD, 2013).

kteřé taktéž s přesuny zisků souvisí. V tomto případě však nelze hovořit o daňových únikích ve smyslu porušování zákona, ale o daňové optimalizaci. Korporace využívají mezer v zákoně, které mohou vznikat interakcemi různých daňových systémů. Pohybují se tak v mezích či na hraně zákona, avšak jejich jednání je považováno za nekorektní.

2.1 Odhady daňových úniků založené na velikosti šedé ekonomiky

Odhady velikosti šedé ekonomiky se staly základem i pro některé odhady velikosti daňových úniků. Dle Schneidera a Ensta (2000) se šedou ekonomikou nejčastěji rozumí takové ekonomické aktivity, které přispívají k oficiálnímu hrubému národnímu produktu, avšak nejsou zároveň registrované v oficiální ekonomice. Stejně jako se různé postupy jejího měření, mohou její autoři pracovat i s jinými definicemi šedé ekonomiky. Pro ČR provedli měření šedé ekonomiky například Fassmann (2007), Filipec (2011), Schneider, Raczkowski a Mróz (2015) či Kotala (2011), který své vlastní odhady šedé ekonomiky, jakož i jiné dostupné odhady použil k odhadu daňových úniků v ČR. Jeho odhady daňových úniků vycházejí ze závislosti daňových příjmů na HDP, pomocí které určil výši teoreticky dosažitelných daňových příjmů z šedé ekonomiky. Vzhledem k využití více odhadů šedé ekonomiky jsou jeho odhady daňových úniků velmi volatilní a pohybují se ve velkém rozpětí. Například pro poslední sledovaný rok 2010 se jedná o interval 79–194 mld. Kč.

V mezinárodním měřítku byly odhady šedé ekonomiky využity k odhadům daňových úniků těmito autory: Bekoe (2012), Murphy (2012) či Eichhorn (2006). Zatímco Eichhorn vynásobil výši šedé ekonomiky pouze sazbou vybrané daně, konkrétně daně z příjmů fyzických osob, čímž abstrahoval od ostatních daní v ekonomice, první dva jmenovaní aplikovali na odhady šedé ekonomiky daňovou kvótu jednotlivých zemí.

Obrázek 1 | Odhad velikosti daňových úniků dle šedé ekonomiky a daňové kvóty, mld. Kč a %

Zdroj: vlastní výpočty

Obdobně lze s využitím odhadů šedé ekonomiky (Schneider, Raczkowski a Mróz; 2015), velikosti HDP v ČR a podílu daňových příjmů včetně příspěvků zaplacených na sociálním a zdravotním pojištění⁴, odhadnout výši daňových úniků vyplývajících z existence šedé ekonomiky i v ČR. Tyto odhady zobrazuje obrázek 1.

Daňové úniky odhadnuté na základě šedé ekonomiky v absolutní hodnotě rostly od roku 2003 až do roku 2007. Poté došlo k jejich mírnému poklesu a v posledních letech spíše ke stagnaci. V relativním vyjádření jejich podíl naopak nejprve klesá a v posledních letech opět stagnuje. Tento vývoj je dán zejména klesajícím podílem šedé ekonomiky na HDP, přičemž HDP, až na výjimku v období celosvětové ekonomické krize kolem roku 2009, vykazovalo rostoucí tendenci. Zároveň daňová kvóta byla poměrně stabilní, opět s výjimkou v letech 2008–2010, kdy svou roli znovu sehrála ekonomická krize, a zároveň došlo k reformám českého daňového systému⁵, které měly za následek výpadek na straně daňových příjmů.

Hlavním předpokladem a zároveň i nevýhodou tohoto přístupu je stejná struktura zdanění oficiální i šedé ekonomiky. Probíhají-li skryté transakce ve vyšší míře v určitých segmentech ekonomiky, není možné toto v odhadech vycházejících z šedé ekonomiky reflektovat. Současně je-li k odhadu teoretické daňové povinnosti, respektive výše daňových úniků, použita daňová kvóta jakožto celková úroveň daňové zátěže, nelze odhadnuté daňové úniky dále podrobněji rozdělit.

3. Odhad daňových úniků v České republice na základě nezjištěné ekonomiky⁶

Alternativou výše zmíněných přístupů by mohlo být rozdělení šedé ekonomiky na její detailnější součásti, což by umožnilo každou její část podrobit teoretickému zdanění, kterému by daná část šedé ekonomiky měla podléhat. Tento přístup nebyl autorkou nalezen v žádné literatuře, avšak důvodem může být nedostupnost detailnějšího členění šedé ekonomiky. V případě ČR lze však využít rozdělení tzv. nezjištěné ekonomiky, kterou pro statistické účely odhaduje ČSÚ⁷. Nezjištěná ekonomika je součástí národních účtů, ze kterých vychází i odhad HDP, a její stanovení se řídí doporučeními Eurostatu a OECD (2002). Podrobnosti o nezjištěné ekonomice lze pak najít v komentářích k revizím národních účtů (ČSÚ, 2014) či například v *Historické ročence národních účtů 1990–2010* (ČSÚ, 2012), dle které jsou rozlišovány následující typy nezjištěné ekonomiky:

- úmyslně neregistrované jednotky (N1);
- nelegální činnosti (N2);
- jednotky bez povinnosti registrace (N3);
- jednotky nepodléhající zjišťování (N5);
- úmyslné zkreslování vykazovaných údajů (N6); a
- ostatní typy nezjištěné ekonomiky (N7).

4 Složená daňová kvóta.

5 Jedná se zejména o zavedení jednotné sazby DPFO.

6 Tato metoda odhadu daňových úniků bude také součástí dizertační práce autorky.

7 Odhady nezjištěné ekonomiky ČSÚ, konkrétně typu N6, byly částečně použity k odhadům daňových úniků plynoucích ze zatajování tržeb v sektoru stravování a pohostinství v Zídková a Tepperová (2017).

Obrázek 2 | Odhady šedé a nezjištěné ekonomiky pro ČR v letech 2008–2014, % HDP

Zdroj: Schneider, Raczkowski a Mróz (2015) a CETA (2015)

Nezjištěnou ekonomiku nelze však zcela ztotožňovat s nelegální činností či tvrdit, že všechny její složky jsou zároveň nezdaněnými příjmy. Odhady nezjištěné ekonomiky slouží zejména jako podklad pro stanovení HDP, nelze ji tedy ani ztotožňovat s pojmem šedá ekonomika. Podíváme-li se na odhady šedé ekonomiky pro ČR (viz např. Schneider, Raczkowski a Mróz, 2015), ty jsou téměř dvojnásobné co do podílu šedé ekonomiky na HDP oproti podílu nezjištěné ekonomiky na HDP (obrázek 2).

Tabulka 1 | Kategorie nezjištěné ekonomiky a relevantní daně, kterým by měly podléhat

Typy příjmů v kategoriích	Relevantní daně	Použité sazby daně
N1: meloucháři, drobní podnikatelé	DPFO a pojistné OSVČ	Průměrná nominální sazba daně z příjmů a pojistného
N2: výroba drog, černého alkoholu a tabáku, prostituce	DPH, spotřební daně, DPPO/DPFO	Implicitní daňová sazba ze spotřeby, průměrné nominální sazby daně z příjmů
N3: výrobci bez povinnosti registrace	DPH, DPPO/DPFO	WAR DPH, průměrné nominální sazby daně z příjmů a pojistného
N5: údaje čerpány z daňových přiznání, dále např. výhry v loteriích, alimony apod.	již zdaněno případně by dani nepodléhalo	–
N6: nepřiznávání příjmů, nadhodnocování nákladů	DPH, DPPO/DPFO	WAR DPH, průměrné nominální sazby daně z příjmů a pojistného
N7: naturální mzdy, spropitné, používání služebních aut	DPFO závislá činnost včetně pojistných	Implicitní daňová sazba z práce

Zdroj: vlastní zpracování

Je proto nutný bližší pohled na jednotlivé složky nezjištěné ekonomiky. Ten je k dispozici v ČSÚ (2012), CETA (2015) či na Nejvyšším kontrolním úřadě (2015) a umožňuje tak identifikaci typových příjmů obsažených v jednotlivých kategoriích, a tedy i relevantních daní, kterým by měly podléhat. Tyto informace, včetně použitých sazeb daní pro účely odhadu daňových úniků, obsahuje tabulka 1. Bližší zdůvodnění přiřazených daní, způsob výpočtu použitých daňových sazeb či jejich zdroje a zkratky použité v tabulce, jsou pak k nalezení dále v textu.

3.1 Zdanění kategorií a typů příjmů nezjištěné ekonomiky

Kategorie N1: Úmyslně neregistrované jednotky zahrnuje zejména drobné podnikatele či tzv. meloucháře. Jedná se tedy o fyzické osoby, jejichž činnost by v oficiální ekonomice podléhala zdanění DPFO a zdravotnímu a sociálnímu pojištění. K příjmům z podnikání je možné uplatnit skutečně vynaložené výdaje, případně tzv. paušální výdaje, které v případě živnostenského⁸ podnikání činily v roce 2008 50 % a dále pak 60 % příjmů. Ekonomický subjekt, který racionálně uvažuje, zvolí paušální, případně skutečné výdaje dle toho, které jsou pro něj výhodnější. Pro účely odhadu daňových úniků předpokládáme využití paušálních výdajů. Zároveň příjmy z podnikání podléhají zdravotnímu a sociálnímu pojištění, jehož vyměřovacím základem je polovina základu daně. Mimo to osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ) podléhají minimálnímu zdravotnímu i sociálnímu pojištění. Vzhledem k tomu, že nejsou k dispozici údaje, které by umožňovaly určit, zda by úmyslně neregistrované jednotky měly odvádět pojistné v minimální výši, je ušlé pojistné z titulu jejich „neregistrace“ odhadnuto na základě vypočteného teoretického základu daně.

N2: Nelegální činnosti obsahují například nelegální výrobu, dovoz a vývoz tabákových výrobků, alkoholu, drog a další nelegální činnosti. Pro odhad velikosti daňových úniků, které na základě těchto činností vznikají, se zaměříme právě na výrobu tabákových výrobků a alkoholu. Jedná se o výrobky, které podléhají DPH a také spotřebním daním, které jsou specifické pro každý druh výrobku. Pro účely odhadu daňových úniků byla použita implicitní daňová sazba ze spotřeby, kterou na roční bázi publikuje Evropská komise (European Commission, 2017). Implicitní sazba ze spotřeby vyjadřuje podíl všech daní ze spotřeby na konečných výdajích na spotřebu domácností. Obsahuje tedy jak DPH, tak i spotřební daně. Dále by příjmy z nelegální činnosti měly podléhat dani z příjmů. Zde však není jasné, zda jsou nelegální činnosti vykonávány pouze fyzickými či pouze právnickými osobami, případně jak se která skupina na nelegálních činnostech podílí. Pro tento účel byla tedy vypočtena průměrná nominální sazba příjmových daní, která je průměrem nominální sazby DPFO včetně pojistných a nominální sazby DPPO.

U kategorie **N3: Jednotky bez povinnosti registrace** nebylo možné s jistotou rozhodnout, zda by aktivity těchto jednotek podléhaly zdanění, či nikoli. Jak z názvu vyplývá,

8 Tento druh podnikání byl zvolen jako nejčastěji se v ČR vyskytující. V úvahu jsou brány ostatní živnosti, tedy bez řemeslných živností, které mají nárok na vyšší paušální výdaje.

mělo by se jednat o subjekty, jejichž registrace není povinná, tedy svou „neregistrací“ neporušují žádná pravidla. ČSÚ je však do svých odhadů musí zahrnout, neboť i ony se podílí na tvorbě HDP. Zároveň není jisté, zda jejich „neregistrace“ znamená zároveň i to, že tyto subjekty své příjmy nedaní. Pokud by však zdanění podléhaly a své příjmy zároveň zatajovaly, pak by tyto příjmy měly podléhat dani z příjmů, případně i DPH. Sazba příjmových daní byla použita stejná jako u kategorie N2 – tedy kombinace DPPO, DPFO a pojistných – u DPH byla použita vážená průměrná sazba WAR⁹, kterou pro účely výpočtu vlastního zdroje odhaduje ČSÚ.

O Jednotkách nepodléhajících zjišťování (N5) jsou údaje dle ČSÚ (2012) čerpány z daňových přiznání. Zároveň další typy příjmů, které do této kategorie spadají (např. alimenty či výhry v loteriích), by zdanění ani nepodléhaly. Proto předpokládáme, že tato kategorie nemá na velikost daňových úniků žádný vliv.

Největší podíl na nezjištěné ekonomice má kategorie **N6: Úmyslné zkreslování vykazovaných údajů**. Jedná se o zkreslování údajů v účetnictví či v daňových přiznáních, jako je například podhodnocování a nepřiznávání výnosů či nadhodnocování nákladů. Obě tyto činnosti mají za následek snížení vykazovaného zisku, a tedy i základu daně. Stát tak přichází o inkaso DPH a příjmové daně. Sazby těchto daní byly použity stejné jako u kategorie N3.

Poslední položku tvoří **Ostatní typy nezjištěné ekonomiky (N7)**, kde jsou zaznamenány naturální mzdy, používání služebních aut k soukromým účelům či spropitné v restauracích, barech, taxislužbách či kadeřnictvích. Zjednodušeně řečeno se tedy jedná o příjmy ze závislé činnosti, které by měly podléhat DPFO a zdravotnímu a sociálnímu pojištění. V tomto případě bylo využito implicitní daňové sazby z práce, kterou publikuje Evropská komise (European Commission, 2017). Implicitní sazba z práce zahrnuje všechny daně, které se vztahují k závislé činnosti, včetně pojistného placeného jak zaměstnanci, tak i zaměstnavateli.

3.2 Výpočet daňových sazeb pro jednotlivé součásti nezjištěné ekonomiky

DPFO a pojistné placené OSVČ (kategorie N1). Odhad celkové průměrné nominální sazby je založen na třech předpokladech: využití paušálních výdajů pro ostatní živnosti (bez řemeslných živností), platby zdravotního a sociálního pojištění dle skutečného základu daně, tedy bez vlivu minimálních či maximálních vyměřovacích základů, a abstrahování od slev a odpočtů od daně. Při výpočtu se vychází ze statutárních sazeb platných v daných letech s výjimkou roku 2013–2015¹⁰.

$$tDPFO_i^{N1} = tDPFO_i * (1 - C_i) + 0,5 * hc_i * (1 - C_i) + 0,5 * sc_i * (1 - C_i), \quad (1)$$

9 Weighted average rate. Více o této sazbě dále v textu.

10 V roce 2013 začala platit solidární přírážka daně ve výši 7 % ze zisku na nadlimitní příjmy. Solidární přírážka v tomto případě není brána v úvahu, neboť z podstaty vymezení kategorie N1 jakožto drobných podnikatelů se nepředpokládá, že by tyto jednotky dosahovaly nadlimitních příjmů.

kde $tDPFO_i^{N1}$ označuje průměrnou nominální daňovou sazbu kategorie $N1$ v roce i , $tDPFO_i$ je rovno statutární sazbě daně z příjmů fyzických osob v daném roce, hc_i statutární sazbě zdravotního pojištění a sc_i statutární sazbě sociálního pojištění. C_i pak reprezentuje procentuální výši paušálních výdajů platných pro daný rok.

Statutární sazby a procentuální výše paušálních výdajů jsou, až na výjimku v roce 2008, stejné ve všech sledovaných letech. Kombinací DPFO a pojistných získáme celkovou průměrnou nominální sazbu daně pro rok 2008 ve výši 18,2 % a v ostatních letech ve výši 14,5 %.

Implicitní daň ze spotřeby a příjmové daně (kategorie N2). Vzhledem k tomu, že není jasné, jakou část nelegálních aktivit vykonávají fyzické a jakou právnické osoby, je nutné odhadnout průměrnou nominální sazbu příjmových daní skládající se jak z DPFO a pojistných, tak i z DPPO. Průměrná nominální sazba DPFO a pojistných byla již vypočtena u kategorie N1. U zdanění příjmů právnických osob neexistuje podobný institut jako u příjmů z podnikání fyzických osob – tedy paušální výdaje – náklady vztahující se ke zdanitelným příjmům tak musí každá právnická osoba používat pouze skutečně vynaložené. Jejich výše však není známa, proto jedním z předpokladů nutných pro výpočet je odhadovaná skutečná nákladovost ve výši 30 %¹¹.

$$t_i^{N2} = \frac{(tDPFO_i^{N1} + (1 - 0,3) \cdot tDPPO_i)}{2} \quad (2)$$

Celková průměrná nominální sazba pro kategorii N2 (t_i^{N2}) se skládá z průměrné nominální sazby kategorie N1 a průměrné nominální sazby DPPO, která se mění pouze v závislosti na změně statutární sazby DPPO. Statutární sazba DPPO ve sledovaném období klesala postupně z 21 % na současných 19 %. Výsledná průměrná nominální sazba příjmových daní u kategorie N2 tak byla stanovena na 16,4 % v roce 2008, 14,3 % v roce 2009 a 13,9 % v letech 2010–2015.

Další daně, kterým by nelegální činnosti dle své povahy měly podléhat, jsou spotřební daně a DPH. V tomto případě bylo využito implicitních sazeb ze spotřeby. Sazba implicitní daně ze spotřeby (ITR_i^c) se vypočítá následovně:

$$ITR_i^c = \frac{\text{daně ze spotřeby}}{\text{konečné výdaje na spotřebu domácností}} \quad (3)$$

Zdroj: European Commission (2017)

Vývoj implicitní sazby ze spotřeby v ČR je rostoucí, neboť reflektuje jak navyšování sazeb DPH, tak i sazeb spotřebních daní ve sledovaném období 2008–2015. Přehled vývoje implicitní sazby ze spotřeby je uveden v příloze.

11 Odhadování výše daňově uznatelných nákladů právnických osob je velmi diskutabilní. Extrémním případem může být situace, kdy by právnické osoby sice podhodnocovaly své výnosy, avšak zároveň by všechny náklady k nim se vztahující (tedy i k zatajovaným výnosům) nárokovaly. Pak by dodatečně náklady byly nulové. Situace je tak zcela odlišná od situace u fyzických osob, které mohou minimálně využít paušálních výdajů. Byla tedy provedena citlivostní analýza změny odhadované nákladovosti na odhad celkových daňových úniků. Změna nákladovosti o 1 procentní bod vyvolá změnu odhadu celkových daňových úniků o 230–350 mil. Kč v závislosti na zvoleném roce.

Příjmové daně a DPH (kategorie N3). Příjmové daně jsou v tomto případě stejné jako u předešlé kategorie N2, jedná se opět o průměrné nominální sazby vycházející jak z DPFO a pojistných, tak i z DPPO. Dále se předpokládá, že by transakce podléhaly DPH, a tak je použita vážená průměrná sazba DPH (WAR)¹², kterou počítá ČSÚ. WAR je základem pro stanovení odvodů vlastního zdroje DPH do EU, a proto je její výpočet standardizován na úrovni celé EU. Výpočet WAR vychází z dat z národních účtů, respektive z tabulek dodávek a užití, na které jsou aplikovány zákonné sazby DPH platné v daném roce. Podrobnější popis kalkulace WAR lze najít například v Zídková (2014).

Stejně daňové sazby jako pro kategorii N3 jsou použity i pro **kategorii N6**.

Implicitní sazba daně z práce (kategorie N7). Podobně jako v případě implicitní daně ze spotřeby i implicitní daň z práce (ITR_i^l) je odhadována Evropskou komisí.

$$ITR_i^l = \frac{\text{přímé a nepřímé daně z práce} + \text{povinné pojistné placené zamci i zamteli}}{\text{mzdy a kompenzace zaměstnancům}} \quad (4)$$

Zdroj: European Commission (2017)

Implicitní sazba daně z práce odráží všechny změny provedené ve zdaňování závislé činnosti včetně pojistných, a to jak na straně zaměstnanců, tak i na straně zaměstnavatelů. Přehled vývoje této sazby je uveden v příloze, stejně jako kompletní přehled všech statutárních, implicitních a také odhadnutých průměrných nominálních sazeb použitých k odhadu daňových úniků.

4. Výsledky odhadu celkových daňových úniků v České republice

Na základě výše popsané analýzy jednotlivých složek nezjištěné ekonomiky ČSÚ a výpočtů příslušných sazeb daně byly odhadnuty daňové úniky vyplývající z transakcí a aktivit nezjištěné ekonomiky v ČR.

Největší podíl na odhadnutých daňových únicích mají úmyslně zkreslované údaje, které tvoří přibližně 70 % celku. Co se týče vývoje daňových úniků, ty, až na výjimku v roce 2012, vykazují neustálý růst, přičemž k největšímu zvýšení došlo v roce 2013. V tomto roce došlo k velkému nárůstu odhadnuté hodnoty nezjištěné ekonomiky ČSÚ (viz příloha), který byl navíc podpořen růstem implicitních daňových sazeb a WAR u DPH. Možnou příčinu tohoto nárůstu lze spatřovat v přijetí úsporných opatření vládou, která spočívala mimo jiné v navýšení sazeb DPH o 1 procentní bod, zavedení solidárního zvýšení daně z příjmů fyzických osob či omezení využívání výdajových paušálů. Na vyšší daňovou zátěž mohli poplatníci reagovat vyšším úmyslným zkreslováním vykazovaných údajů.

12 Stejně jako v případě DPFO a DPPO i u DPH je možné, že k nepřiznaným výnosům by subjekty mohly uplatnit nějaké náklady, respektive v případě DPH lze hovořit o nároku na odpočet, tak, aby zdaňovaly pouze jimi vytvořenou přidanou hodnotu. Obdobně jako v případě DPPO je však velmi obtížné stanovit tuto nákladovost. Stejně jako u DPPO byla i u DPH použita nákladovost ve výši 30 % a byla provedena citlivostní analýza. V případě DPH změna nákladovosti o 1 procentní bod vyvolá změnu odhadu celkových daňových úniků o 300–600 mil. Kč v závislosti na zvoleném roce.

Tabulka 2 | Vyčíslení daňových úniků plynoucích z odhadů nezjištěné ekonomiky dle ČSÚ pro roky 2008–2015, mld. Kč

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
N1: Úmyslně neregistrované jednotky	2,0	1,7	1,8	1,9	2,0	2,1	2,1	2,2
DPFO	0,8	0,7	0,8	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9
Pojistné	1,2	1,0	1,1	1,1	1,2	1,2	1,3	1,3
N2: Nelegální ekonomika	7,9	7,4	7,4	8,3	9,0	7,8	8,2	8,2
Daně ze spotřeby	4,4	4,4	4,4	5,1	5,6	4,9	5,1	5,3
Příjmové daně	3,5	3,0	2,9	3,2	3,4	2,9	3,1	3,0
N3: Jednotky bez povinnosti registrace	8,5	7,5	7,9	8,7	9,5	9,9	9,9	10,6
DPH	3,4	3,3	3,6	4,0	4,5	4,8	4,8	5,2
Příjmové daně	5,1	4,2	4,3	4,7	5,0	5,1	5,1	5,4
N5: Jednotky nepodléhající zjišťování	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
N6: Úmyslné zkreslování vykazovaných údajů	46,3	56,9	59,2	65,9	59,3	85,1	89,8	94,1
DPH	18,5	25,0	27,1	30,1	28,0	41,3	43,9	45,9
Příjmové daně	27,8	31,9	32,1	35,8	31,3	43,7	45,9	48,2
N7: Ostatní typy nezjištěné ekonomiky	6,5	2,7	2,6	5,5	6,0	6,7	6,5	6,9
Daňové úniky celkem	71,1	76,2	78,9	90,3	85,8	111,5	116,5	122,1

Zdroj: vlastní výpočty

Pokud bychom z výpočtu vyřadili kategorii N3, u které, jak bylo výše zmíněno, je diskutabilní, zda by měla daňové úniky generovat či nikoli, pak by odhad celkových daňových úniků byl o zhruba 10 mld. Kč ročně nižší. Odhady by se pak pohybovaly v rozmezí 60 mld. Kč v roce 2008 až do výše 110 mld. Kč v roce 2015. Růstový trend daňových úniků by zůstal nezměněn.

Rozdělením nezjištěné ekonomiky na její jednotlivé složky a identifikací daní, kterým by daně kategorie měly podléhat, došlo ke zpřesnění odhadů daňových úniků, a především pak umožnilo rozdělení daňových úniků na daňové úniky u daní z příjmů a daní ze spotřeby.

Obrázek 3 | Rozdělení daňových úniků plynoucích z nezjištěné ekonomiky ČSÚ na daně ze spotřeby a daně z příjmu, mld. Kč

Zdroj: vlastní výpočty

Obrázek 4 | Porovnání výsledků odhadů celkových daňových úniků dle jednotlivých zdrojů a metod pro ČR v letech 2008–2015, mld. Kč

Zdroj: vlastní výpočty

Po celou dobu zkoumaného období převažují daňové úniky u daní z příjmů včetně pojistného. To může být dáno tím, že nezjištěná ekonomika ČSÚ neobsahuje například úniky na DPH z titulu kolotočových podvodů, či nereflektuje neoprávněné nárokování nadměrných odpočtů, přičemž tyto druhy daňových podvodů mohou tvořit velmi významnou část daňových úniků. Tento odhad daňových úniků by měl být považován tedy spíše za dolní mez daňových úniků v celé ekonomice, neboť odhady ČSÚ nereflektují všechny oblasti šedé ekonomiky. Jedná se však bezesporu a další náhled na tuto problematiku. Porovnání výsledků odhadů celkových daňových úniků v ČR dle jednotlivých zdrojů a metod obsahuje obrázek 4. V závorce legendy je vždy uvedeno, jaké sazby byly k odhadu daňových úniků použity.

Daňové úniky odhadnuté alternativní metodou dle rozdělení nezjištěné ekonomiky podle ČSÚ na její jednotlivé složky představují nejnižší odhad. Je tomu tak jednak z důvodu nižších použitých daňových sazeb, které reflektují charakter transakcí a aktivit té či oné složky nezjištěné ekonomiky, než jaká je výše celkové složené daňové kvóty, a také z důvodu nižších odhadů nezjištěné ekonomiky ČSÚ oproti odhadům šedé ekonomiky různých autorů, zde s využitím odhadů Schneider, Raczkowski a Mróz (2015).

Závěr

Jedním z klíčových faktorů pro efektivní zacílení boje proti daňovým únikům je znalost jejich výše a zejména pak jejich rozdělení dle jednotlivých daní či typů činností, které je generují. Odhadování a detailní členění daňových úniků je však velmi obtížné, proto existuje jen několik málo zemí, které takoveto odhady provádí. Pro ČR jsou dostupné odhady velikosti daňových úniků, především u DPH, komplexní odhady daňových úniků, stejně jako i jejich detailnější členění u nás chybí.

Cílem tohoto příspěvku bylo představit možnou alternativu ke stávajícím přístupům odhadování daňových úniků, založenou na využití odhadů jednotlivých složek nezjištěné ekonomiky, a zároveň pomocí této metody odhadnout daňové úniky v ČR pro roky 2008–2015. Tento přístup umožňuje provést odhady velikosti daňových úniků jak pro příjmové daně, tak pro daně ze spotřeby, a tedy i jejich rozdělení na tyto dvě kategorie. Tak jako ostatní způsoby odhadu daňových úniků má i v článku navržený přístup své výhody a nevýhody. Výhodou je bezesporu jeho snadná aplikace a datová nenáročnost včetně toho, že není nutné využití dat z daňového procesu. Zároveň vzhledem k jistému stupni harmonizace sestavování národních účtů v EU by tento přístup mohl být využit i v ostatních členských státech EU. Na druhou stranu je třeba zmínit, že metoda vyžaduje přijetí řady předpokladů, které mohou být diskutabilní. Zároveň primárním účelem odhadu nezjištěné ekonomiky je sestavení HDP, tudíž nelze nezjištěnou ekonomiku považovat za kompletní zobrazení nelegální ekonomiky, či předpokládat, že všechny její složky jsou nelegálními činnostmi. Odhady úniků založené na nezjištěné ekonomice tak například neobsahují úniky na DPH z titulu kolotočových podvodů či ztráty na daních z příjmů z účelového přesouvání zisků do jiných jurisdikcí.

Velikost daňových úniků, postavená na základě analýzy nezjištěné ekonomiky v ČR, byla v roce 2008 odhadnuta na 71 mld. Kč, v roce 2015 pak na více než 120 mld. Kč.

S výjimkou roku 2012, kdy došlo k mírnému poklesu, či spíše ke stagnaci daňových úniků, vykazují daňové úniky ve sledovaném období 2008–2015 růstovou tendenci. Na základě výše uvedené diskuse o výhodách a nevýhodách předloženého přístupu je nutno prezentované odhady považovat spíše za dolní mez celkových daňových úniků v ČR.

Přílohy

Příloha 1 | Výpočet odhadu velikosti daňových úniků dle šedé ekonomiky a daňové kvóty

	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Šedá ekonomika, % HDP	19,5 %	19,1 %	18,5 %	18,1 %	17,0 %	16,6 %
Daňové příjmy, % HDP	34,1 %	34,5 %	34,2 %	33,8 %	34,4 %	33,1 %
HDP, běžné ceny, mld. Kč	2 801	3 058	3 258	3 507	3 832	4 015
Šedá ekonomika, mld. Kč	546	584	603	635	651	667
Velikost daňových úniků, mld. Kč	186	201	206	215	224	221
Podíl daňových úniků na HDP, %	6,6 %	6,6 %	6,3 %	6,1 %	5,8 %	5,5 %
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Šedá ekonomika, % HDP	16,9 %	16,7 %	16,4 %	16,0 %	15,5 %	15,3 %
Daňové příjmy, % HDP	32,1 %	32,5 %	33,7 %	34,2 %	34,8 %	34,1 %
HDP, běžné ceny, mld. Kč	3 922	3 954	4 034	4 060	4 098	4 314
Šedá ekonomika, mld. Kč	663	660	662	650	635	660
Velikost daňových úniků, mld. Kč	213	215	223	222	221	225
Podíl daňových úniků na HDP, %	5,4 %	5,4 %	5,5 %	5,5 %	5,4 %	5,2 %

Zdroj: Schneider, Raczkowski, Mróz (2015); European Commission (2017); Eurostat

Příloha 2 | Výše sazeb použita pro odhad velikosti daňových úniků z nezjištěné ekonomiky ČSÚ

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Daně ze spotřeby								
DPH – základní sazba	19,0 %	19,0 %	20,0 %	20,0 %	20,0 %	21,0 %	21,0 %	21,0 %
DPH – snížená sazba	9,0 %	9,0 %	10,0 %	10,0 %	14,0 %	15,0 %	15,0 %	15,0 %
DPH – průměrná vážená sazba WAR	15,6 %	16,0 %	16,8 %	16,7 %	17,8 %	18,8 %	19,0 %	19,0 %
Implicitní daňová sazba ze spotřeby	20,3 %	20,6 %	21,0 %	22,9 %	23,7 %	24,3 %	23,3 %	24,9 %
Příjmové daně								
DPFO – statutární sazba	15,0 %	15,0 %	15,0 %	15,0 %	15,0 %	15,0 %	15,0 %	15,0 %
DPPO – statutární sazba	21,0 %	20,0 %	19,0 %	19,0 %	19,0 %	19,0 %	19,0 %	19,0 %
Implicitní daňová sazba z práce	39,9 %	37,5 %	38,4 %	39,0 %	38,6 %	39,1 %	39,4 %	39,3 %
Sociální pojištění OSVČ	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %
Zdravotní pojištění OSVČ	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %
Průměrná nominální sazba příjmů OSVČ	18,2 %	14,5 %	14,5 %	14,5 %	14,5 %	14,5 %	14,5 %	14,5 %
Průměrná nominální sazba DPPO	14,7 %	14,0 %	13,3 %	13,3 %	13,3 %	13,3 %	13,3 %	13,3 %
Průměrná nominální sazba příjmových daní	16,4 %	14,3 %	13,9 %	13,9 %	13,9 %	13,9 %	13,9 %	13,9 %
Celková daňová kvóta	33,1 %	32,1 %	32,5 %	33,7 %	34,2 %	34,8 %	33,9 %	34,3 %

Zdroj: European Commission (2017), vlastní výpočty, interní dokumenty Ministerstva financí ČR

Příloha 3 | Rozdělení nezjištěné ekonomiky dle ČSÚ pro roky 2008–2015, mil. Kč

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
N1: Úmyslně neregistrovaní výrobci	11 011	11 846	12 606	13 284	13 764	14 256	14 645	15 156
N2: Nelegální ekonomika	21 557	21 182	21 080	22 750	24 107	20 695	22 037	21 247
N3: Výrobci bez povinnosti registrace	31 101	29 325	30 927	33 985	36 069	36 443	36 220	38 970
N5: Registrovaní výrobci bez povinnosti vykazovat, jednotky nepodléhající zjišťování	27 756	26 752	26 659	26 050	25 051	24 195	22 840	22 855
N6: Úmyslné zkreslování ekonomiky	168 919	223 539	230 347	257 070	224 665	314 284	329 959	346 147
N7: Další statistické nedostatky – naturální mzdy	16 168	7 115	6 757	13 992	15 601	17 139	16 605	17 551
Celkem	276 512	319 759	328 376	367 131	339 257	427 012	442 306	461 926

Zdroj: ČSÚ (žádost o informace dle zákona 106/1999 Sb.)

Literatura

- Bekoe, W. (2012). Tax Evasion And Economic Growth in Selected African Countries, 1985–2010. *West African Journal of Monetary and Economic Integration*, 12(1).
- CASE (2015). *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report*. TAXUD/2013/DE/321, FWC No. TAXUD/2010/CC/104. [Cit. 2017–03–05] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf
- CASE (2016). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131. [Cit. 2017–03–05] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2016-09_vat-gap-report_final.pdf
- CASE (2017). *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*. TAXUD/2015/CC/131. [Cit. 2018–01–04] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf
- CETA (2015). *Stínová ekonomika v České republice 01/2015*. [Cit. 2017–03–05] Dostupné z: http://eceta.cz/wp-content/uploads/2015/11/SE_01_2015_web.pdf

- ČSÚ (2012). *Historická ročenka národních účtů*. [Cit. 2017–02–08] Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/historicka-rocenka-narodnich-uctu-1990-az-2010-704ja6mxq1>
- ČSÚ (2014). Tisková zpráva ze dne 16. 9. 2014: *Mimořádná revize národních účtů*. [Cit. 2017–02–08] Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/mimoradna_revize_narodnich_uctu_16092014
- Eichhorn, Ch. (2006). *Optimal Policies in the Presence of Tax Evasion*. [Cit. 2017–04–10] Dostupné z: http://edoc.ub.uni-muenchen.de/5586/1/Eichhorn_Christoph.pdf
- European Commission (2016). *The Concept of Tax Gaps: Report on VAT gap Estimation by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041)*. [Cit. 2017–03–12] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/tgpg_report_en.pdf
- European Commission (2017). *Taxation Trends in the European Union*. [Cit. 2018–01–14] Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2017.pdf
- Fassmann, M. (2007). *Stínová ekonomika a práce na černo*. Praha: Soudy. ISBN 978–80–86846–21–7.
- Filipek, P. (2011). *The Shadow Economy Analysis in the Czech Republic*. Praha. Bakalářská práce. Univerzita Karlova.
- Hanousek, J., Palda, F. (2002). *Why People Evade Taxes in the Czech Republic and Slovak Republic: A Tale of Twins*. Charles University. Discussion Paper No. 2002–85.
- Hanousek, J., Palda, F. (2006). Vývoj daňových úniků v ČR: Analýza pomocí markovských řetězců. *Finance a úvěr – Czech Journal of Economics and Finance*, 56(3–4), 127–151.
- HMRC (2016a). *Measuring the Tax Gaps 2016 Edition: Tax Gap Estimates for 2014–2015*. [Cit. 2017–02–25] Dostupné z: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/561312/HMRC-measuring-tax-gaps-2016.pdf
- HMRC (2016b). *Measuring the Tax Gaps 2016 Edition: Methodological Annex*. [Cit. 2017–02–25] Dostupné z: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/561314/HMRC-measuring-tax-gaps-2016-methodological-annex.pdf
- IFP (2012). *Odhad straty příjmů z dane z přidané hodnoty*. [Cit. 2017–02–25] Dostupné z: http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryid=8181&documentid=7171
- IMF (2014). *Republic of Estonia: Technical Assistance Report – Revenue Administration Gap Analysis program – The Value-Added Tax Gap*. IMF. Country Report No. 14/133, <https://doi.org/10.5089/9781498370110.002>. [Cit. 2017–02–25] Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2014/cr14133.pdf>
- IMF (2016). *Denmark: Technical Assistance Report – Revenue Administration Gap Analysis program – The Value-Added Tax Gap*. IMF. Country Report No. 16/59, <https://doi.org/10.5089/9781498369633.002>. [Cit. 2017–02–25] Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2016/cr1659.pdf>
- Jánský, P. (2016). *Estimating the Costs of International Corporate Tax Avoidance: The Case of the Czech Republic*. IES FSV Charles University. Working Paper No. 21/2016.
- Kotala, J. (2011). *Měření daňových úniků*. Praha. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická.

- Moravcová, J. (2012). *Daňové úniky v oblasti zdanění spotřeby*. Praha. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická.
- Murphy, R. (2012). *Closing the European Tax Gap. A Report for Group of the Progressive Alliance of Socialists & Democrats in the European Parliament*. Tax research LLP, Norfolk. [Cit. 2017–03–15] Dostupné z: http://www.socialistsanddemocrats.eu/sites/default/files/120229_richard_murphy_eu_tax_gap_en.pdf
- NKÚ (2015). *Informace z kontrolní akce NKÚ č. 14/17: Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu*. [Cit. 2017–02–20] Dostupné z: <https://www.nku.cz/assets/media/informace-14-17.pdf>
- Nerudová, D., Solilová, V. (2015). The Impact of the CCCTB Introduction on the Distribution of the Group Tax Bases Across the EU: The Study for the Czech Republic. *Prague Economic Papers*, 1–17. <http://doi.org/10.18267/j.pep.514>
- OECD (2002). *Measuring the Non-Observed Economy: A Handbook*. Paris: OECD Publications. ISBN 92-64-19745-1.
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing. [Cit. 2017–03–08] Dostupné z: <http://doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- Reckon (2009). *Study to Quantify and Analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States*. [Cit. 2017–03–08] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf
- Schneider, F., Enste, D. H. (2000). Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences. *Journal of Economic Literature*, 38(1), 77–114, <https://doi.org/10.1257/jel.38.1.77>
- Schneider, F., Raczkowski, K., Mróz, B. (2015). Shadow Economy and Tax Evasion in the EU. *Journal of Money Laundering Control*, 18(1), 34–51, <https://doi.org/10.1108/jmlc-09-2014-0027>
- Skatteverket (2008). *Tax Gap Map for Sweden: How was it Created and How can it be Used?* [Cit. 2017–02–25] Dostupné z: https://www.skatteverket.se/download/18.361dc8c15312eff6fd2b9a4/1473840293366/Report_2008_1B.pdf
- Skatteverket (2014). *The Development of the Tax Gap in Sweden 2007–2012*. [Cit. 2017–02–25] Dostupné z: <https://www.skatteverket.se/download/18.15532c7b1442f256baeae28/1395223863657/The+development+of+the+tax+gap+in+Sweden+2007–12.pdf>
- Stavjaňová, J. (2014). Value Added Tax Gap in the Czech Republic. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 62(6), 1427–1436, <https://doi.org/10.11118/actaun201462061427>
- Zídková, H. (2012). Diskuse k metodám odhadů stínové ekonomiky. *Acta Oeconomica Pragensia*, 20(6), 3–17, <https://doi.org/10.18267/j.aop.384>
- Zídková, H. (2014). *Analýza mezery DPH*. Praha. Doktorská disertační práce. Vysoká škola ekonomická.
- Zídková, H., Tepperová, J. (2017). How Effective is the Registration of Sales? *European Financial and Accounting Journal*, 12(4), 5–18, <https://doi.org/10.18267/j.efaj.197>