

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Odhad mezery na dani z příjmů
podnikajících fyzických osob**

Bc. Jana Procházková

© 2020 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Jana Procházková

Hospodářská politika a správa
Veřejná správa a regionální rozvoj

Název práce

Odhad mezery na dani z příjmů podnikajících fyzických osob

Název anglicky

Personal Business Income Tax Gap Estimation

Cíle práce

Hlavním cílem této diplomové práce je odhadnout výši daňové mezery u daně z příjmů fyzických osob ze samostatně výdělečné činnosti a identifikovat, ve kterých odvětvích je potenciálně nejvyšší.

Metodika

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části jsou popsány základní pojmy jako daňový únik, daňová mezera, stínová ekonomika a jsou zde vysvětleny metody měření stínové ekonomiky a daňové mezery. Dále je zachycen vývoj stínové ekonomiky v České republice a rozložení stínové ekonomiky dle klasifikace ekonomických činností.

Praktická část je zaměřena na výpočet odhadu daňové mezery u osob samostatně výdělečně činných v České republice v jednotlivých odvětvích dle klasifikace ekonomických činností. Nejprve bude odhad proveden pomocí dat z národních účtů deformací dílčích základů daně z příjmů. Dále bude daňová mezera na dani z příjmů odhadnuta na základě dat ČSÚ, kdy bude zvolená část nezjištěné ekonomiky podrobena teoretickému zdanění, kterému by měla podléhat. Následně bude proveden odhad daňového úniku daně z příjmů u osob, které nejsou úmyslně registrovány a u osob, které jsou neoficiálně zaměstnány, kde pro odhad počtu těchto osob budou využity údaje ČSÚ.

Konkrétní metody budou poplatné dostupnosti a kvalitě dat.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

daňová mezera, daňový únik, stínová ekonomika, výběr daní, daň z příjmů, daňový výnos

Doporučené zdroje informací

- FASSMANN, Martin. Stínová ekonomika III: práce na černo a boj proti stínové ekonomice. Praha: Národohospodářský ústav Josefa Hlávky, 2006. Studie (Národohospodářský ústav Josefa Hlávky). ISBN 80-867-2927-3.
- FINARDI, Savina, VANČUROVÁ, Alena. Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax by Means of National Accounts. *European Financial and Accounting Journal*, 2014, roč. 9, č. 2, s. 66-78. ISSN 1802-2197
- MARTINEZ, Jean-Claude. Daňový únik. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901-9183-5.
- Measuring the non-observed economy: a handbook. Paris, France: OECD, c2002. Statistics (Organisation for Economic Co-operation and Development). ISBN 92-641-9745-1.
- SCHNEIDER, Friedrich a Dominik ENSTE. The shadow economy: an international survey. New York: Cambridge University Press, 2002. ISBN 05-218-1408-1.
- ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie : s praktickou aplikací*. V Praze: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- VANČUROVÁ, A. – LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2018*. Praha: VOX, 2018. ISBN 978-80-87480-63-2.
- VANČUROVÁ, Alena. Zdanění osobních příjmů. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-388-3.
- VLACH, Jan. Sociální a ekonomické postavení osob samostatně výdělečně činných v ČR v roce 2012. Praha: VÚPSV, 2013. ISBN 978-807-4161-162.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 1. 11. 2019

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 4. 11. 2019

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 05. 03. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Odhad mezery na dani z příjmů podnikajících fyzických osob" jsem vypracovala 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 autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.03.2020

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Lukáši Moravcovi, Ph. D. za jeho cenné rady, komentáře a čas, který mi věnoval.

Dále bych ráda poděkovala Ing. Vladimíru Kermietovi, řediteli Odboru národních účtů Českého statistického úřadu, za poskytnutá data, bez kterých by nebylo možné tuto práci zpracovat.

Odhad mezery na dani z příjmů podnikajících fyzických osob

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá odhadem mezery na dani z příjmů u osob samostatně výdělečně činných. V teoretické části jsou popsány základní pojmy jako daňový únik, daňová mezera, stínová ekonomika a jsou zde charakterizovány metody měření stínové ekonomiky a daňové mezery. Dále je zde zachycen vývoj stínové ekonomiky v České republice a její rozložení dle klasifikace ekonomických činností. Praktická část se věnuje reálným výpočtům odhadu daňové mezery podnikajících fyzických osob v České republice v členění dle klasifikace ekonomických činností pomocí několika metod. Nejprve je odhad proveden na základě dat z národních účtů ČSÚ pomocí deformace dílčích základů daně koeficientem odvětví. Další tři varianty výpočtů odhadu úniku na dani z příjmů jsou založeny na datech ČSÚ o nezjištěné ekonomice, kdy je nejprve zvolená část nezjištěné ekonomiky podrobena teoretickému zdanění, kterému by měla podléhat, dále je u stejné části nezjištěné ekonomiky přiřazen osobám, které nejsou úmyslně registrovány, průměrný dílčí základ daně z příjmů a v poslední variantě je odhad daňového úniku proveden na dani z příjmů také u osob, které jsou neoficiálně zaměstnány. Získané odhady daňových úniků jsou v závěru zhodnoceny s uvedením odvětví, ve kterých se koncentrují.

Klíčová slova: daňová mezera, daňový únik, stínová ekonomika, výběr daní, daň z příjmů, daňový výnos.

Personal Business Income Tax Gap Estimation

Abstract

This diploma thesis deals with the estimation of the income tax gap for self-employed persons. The theoretical part describes the basic concepts such as tax evasion, tax gap, shadow economy, methods of measuring the shadow economy and tax gap are defined too. It also shows the development of the shadow economy in the Czech Republic and its layout according to the economic activities. The practical part deals with real calculations of the estimate of the tax gap of natural person doing business in the Czech Republic, several methods were used. First, the estimate is made on the basis of data from the Czech Statistical Office national accounts by distorting the individual tax bases by the industry coefficient. The other three variants of the calculation of income tax evasion estimates are based on the data of the Czech Statistical Office on the undetected economy, where the selected part of the undetected economy is first subject to theoretical taxation which it should be subject to. Then an average partial base of income tax from the same part of undetected economy is assigned to persons, who are intentionally not registered. The last variant is an estimation of tax evasion done on income tax of persons who are in unreported employment. Obtained estimations of tax evasions are assessed in conclusion as well as the main branches in which they concentrate.

Keywords: tax gap, tax evasion, shadow economy, tax collection, income tax, tax revenue

Obsah

1 Úvod.....	12
2 Cíl práce a metodika	15
3 Teoretická východiska	16
3.1 Vymezení pojmů	16
3.1.1 Daň.....	16
3.1.2 Daňová povinnost	16
3.1.3 Daňová soustava	17
3.1.4 Daňový systém.....	18
3.1.5 Finanční správa České republiky	18
3.1.6 Správa daní	18
3.1.7 Daňové inkaso.....	19
3.1.8 Rozpočtové určení daní	20
3.2 Daňový únik	21
3.2.1 Historická terminologie	21
3.2.2 Zneužití práva z pohledu soudní judikatury	23
3.2.3 Zneužití práva v daňovém řádu	24
3.3 Daňová mezera.....	24
3.4 Stínová ekonomika.....	26
3.4.1 Metody měření stínové ekonomiky	30
3.4.2 Vývoj stínové ekonomiky v České republice	32
3.4.3 Rozložení stínové ekonomiky dle klasifikace ekonomických činností	34
3.5 Metody měření daňové mezery	37
4 Vlastní práce	40
4.1 Odhad daňové mezery – metoda odhadu pomocí dat z národních účtů.....	40
4.2 Odhad daňového úniku – metoda odhadu dle nezjištěné ekonomiky	50
4.2.1 Odhad na základě dat o výši příjmů osob úmyslně neregistrovaných	52
4.2.2 Odhad na základě dat o počtu osob úmyslně neregistrovaných	57
4.2.3 Odhad na základě dat o počtu osob pracujících neoficiálně.....	62
5 Zhodnocení výsledků	70
5.1 Výsledky odhadu daňové mezery pomocí dat z národních účtů.....	70
5.2 Výsledky odhadu daňového úniku pomocí dat o nezjištěné ekonomice.....	72
5.2.1 Odhad na základě dat o výši příjmů osob úmyslně neregistrovaných	72
5.2.2 Odhad na základě dat o počtu osob úmyslně neregistrovaných	73
5.2.3 Odhad na základě dat o počtu osob pracujících neoficiálně.....	75
5.3 Komparace provedených odhadů	77
6 Závěr.....	79
7 Seznam použitých zdrojů	82
8 Přílohy	86

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 Druhy daní v České republice.....	17
Obrázek č. 2 Schéma rozpočtového určení daní pro rok 2019	20
Obrázek č. 3 Daňový potenciál dle OECD	26
Obrázek č. 4 Schéma oblastí nezjištěné ekonomiky	29

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 Minimalizace daňové povinnosti	22
Tabulka č. 2 Průměrná hrubá nákladovost odvětví ve vybraných zemích.....	42
Tabulka č. 3 Koefficient odvětví v ČR (za období 2008 – 2017)	44
Tabulka č. 4 Počet sebezaměstnaných osob dle ČSÚ.....	45
Tabulka č. 5 Dílčí základ daně z příjmů dle § 7 ZDP (v mil. Kč)	46
Tabulka č. 6 Upravené dílčí základy daně z příjmů dle § 7 ZDP (v mil. Kč).....	47
Tabulka č. 7 Odhad daňové mezery v ČR na dani z příjmů fyzických osob (v mil. Kč) ..	48
Tabulka č. 8 Odhad mezery v ČR na pojistném za období 2008-2018 (v mil. Kč).....	49
Tabulka č. 9 Odhad mezery v ČR na dani z příjmů včetně pojistného (v mil. Kč)	50
Tabulka č. 10 Velikost nezjištěné ekonomiky v kategorii N1 (v mil. Kč)	54
Tabulka č. 11 Výše sazeb použitých pro odhad daňového úniku	55
Tabulka č. 12 Odhad celkového daňového úniku - kategorie N1 (v mil. Kč)	56
Tabulka č. 13 Počet sebezaměstnaných osob v kategorii N1 dle ČSÚ.....	57
Tabulka č. 14 Průměrný dílčí základ daně z příjmů osob v kategorii N1 (v tis. Kč).....	59
Tabulka č. 15 Celkový základ daně z příjmů osob v kategorii N1 (v mil. Kč)	60
Tabulka č. 16 Odhad úniku na dani z příjmů u osob v kategorii N1 (v mil. Kč).....	60
Tabulka č. 17 Odhad úniku na pojistném u osob v kategorii N1 (v mil. Kč)	61
Tabulka č. 18 Odhad celkového daňového úniku u osob v kategorii N1 (v mil. Kč).....	62
Tabulka č. 19 Počet pracujících neoficiálně dle odhadů ČSÚ	64
Tabulka č. 20 Medián hrubých měsíčních mezd v Kč.....	66
Tabulka č. 21 Roční hrubé mzdy v Kč.....	67
Tabulka č. 22 Výše implicitní sazby z práce v ČR	68
Tabulka č. 23 Odhad daňového úniku z příjmů osob pracujících neoficiálně (v mil. Kč) ..	69

Seznam grafů

Graf č. 1 Vývoj vybraných daňových příjmů v letech 2014 - 2019 v mld. Kč.....	19
Graf č. 2 Vývoj stínové ekonomiky v České republice	32
Graf č. 3 Složení nezjištěné ekonomiky dle ČSÚ (HPH, mil. Kč v běžných cenách).....	34
Graf č. 4 Rozložení skryté ekonomiky dle klasifikace ekon. činností, rok 2012.....	35
Graf č. 5 Rozložení nelegální ekonomiky dle klasifikace ekon. činností, rok 2012.....	36
Graf č. 6 Rozložení neformální ekonomiky dle klasifikace ekon. činností, rok 2012.....	37
Graf č. 7 Mezera DPH (v mld. Kč)	39
Graf č. 8 Rozdíly v průměrné hrubé nákladovosti odvětví u vybraných odvětví	43
Graf č. 9 Odhad daňové mezery v ČR za období 2008-2018 (v mil. Kč).....	70

Graf č. 10 Odhad daňového úniku v ČR za období 2011-2017 (v mil. Kč).....	73
Graf č. 11 Odhad daňového úniku v ČR za období 2011-2017 (v mil. Kč).....	74
Graf č. 12 Odhad daňového úniku osob pracujících neoficiálně (v mil. Kč)	75
Graf č. 13 Komparace počtu neoficiálně zaměstnaných osob v letech 2011-2017	76
Graf č. 14 Komparace provedených odhadů daňových úniků (v mil. Kč)	77

Seznam příloh

Příloha č. 1 Žádost o informace dle zákona o svobodném přístupu k informacím.....	86
Příloha č. 2 Žádost o poskytnutí dat o nezjištěné ekonomice	88
Příloha č. 3 Data o výši nezjištěné ekonomiky v kategorii N1	92
Příloha č. 4 Data o počtu osob neoficiálně zaměstnaných.....	94
Příloha č. 5 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2018.....	96
Příloha č. 6 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2017.....	96
Příloha č. 7 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2016.....	97
Příloha č. 8 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2015.....	97
Příloha č. 9 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2014.....	98
Příloha č. 10 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2013.....	98
Příloha č. 11 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2012.....	99
Příloha č. 12 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2011.....	99

Seznam použitých zkratk

CZ-ICSE – klasifikace postavení v zaměstnání
 CZ-NACE – klasifikace ekonomických činností
 ČR – Česká republika
 ČSÚ – Český statistický úřad
 DPH – daň z přidané hodnoty
 DZD – dílčí základ daně
 FS – Finanční správa České republiky
 GFŘ – Generální finanční ředitelství
 HDP – hrubý domácí produkt
 HMRC - HM REVENUE AND CUSTOMS
 HPH – hrubá přidaná hodnota
 IRS - Internal Revenue Service
 ISP - Informační systém o platu a služebním příjmu
 ISPV - Informační systém o průměrném výdělk MPSV
 MFČR – Ministerstvo financí České republiky
 MPSV - Ministerstvo práce a sociálních věcí
 NKÚ – Nejvyšší kontrolní úřad
 OECD - Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
 ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

1 Úvod

Daňová politika státu je souborem opatření v oblasti daní. Její celospolečenský význam je dán zejména nutností získat prostředky, které budou sloužit k uhrazení výdajů státu. Bilanci příjmů a výdajů státu na rozpočtový rok představuje státní rozpočet, ve kterém je příjmová strana financována z daní, poplatků a dalších příjmů. Aby měl stát kontrolu nad svými příjmy z daní, musí mít přesně a správně vymezený systém daňových povinností. Daňový systém České republiky je poměrně komplikovaný a náročný na administrativu a jeho časté změny snižují předvídatelnost daňových pravidel. Jen zákon o daních z příjmů byl nejméně 160krát novelizován. Zákon o daních z příjmů je složitý, obsahuje množství výjimek a slev, které mají vliv na administrativní náročnost správy daně jak na straně poplatníků, tak na straně správců daně. V posledních letech byla sice provedena řada legislativních opatření, která však nastavení systému správy daně z příjmů zásadním způsobem nemění. Provedené úpravy měnily vybrané parametry daně z příjmů fyzických osob, např. došlo ke zvýšení částek daňového zvýhodnění na vyživované dítě, k úpravě výše tzv. výdajových paušálů uplatňovaných podnikajícími fyzickými osobami nebo k zavedení solidárního zvýšení daně pro osoby s příjmy nad stanovenou hranici či nové slevy za umístění dítěte do předškolního zařízení. Tato opatření mají omezený dopad na celkové inkaso této daně, administrativní zátěž daňových subjektů a správců daně nesnižují, v případě zavedení nových nástrojů ji naopak zvyšují. V nastavení daně se projevuje řada sociálních aspektů, které správu této daně dělají složitější (NKÚ, 2019).

Ministryně financí České republiky JUDr. Alena Schillerová, Ph.D. uvedla, že státní rozpočet roku 2018 zakončil své hospodaření mírným přebytkem ve výši 2,9 mld. Kč a také, že se na lepším hospodaření v roce 2018 podílel zejména vyšší výběr daní a pojistného, který překonal původní plán o 21,2 mld. Kč. Za toto zlepšení vděčíme zejména ekonomickému růstu i vyšší efektivitě výběru daní (MFČR, 2019a).

V České republice je úroveň vybrané daně z příjmů fyzických osob již mnoho let nízká. Daň z příjmů fyzických osob je odváděna jednak v podobě daně z příjmů ze závislé činnosti, kdy za rok 2018 bylo inkaso této daně ve výši 193,68 mld. Kč, a dále v podobě

daně z příjmů fyzických osob, které si podávaly daňové přiznání k dani z příjmů samy a inkaso této daně činí za rok 2018 pouze 7,84 mld. Kč (FS, 2019b).

Možná právě administrativní náročnost daňového systému, ale i racionální snaha daňových subjektů platit co nejnižší daně se projevuje v tom, že daňové subjekty přesouvají své činnosti do ekonomického stínu. Položme si otázku, kdo z nás se nesetkal s prodejem zboží či služby bez daňového dokladu nebo s provedením práce bez smlouvy? Odpověď není překvapivá, stínová ekonomika je součástí našeho každodenního života. Ale ať už je příčinou pro toto konání vysoká míra zdanění či komplikovanost daňového systému, prostředí, zvyky či nelegálnost ekonomických aktivit, je nutné, aby se stát stínovou ekonomikou zabýval, nejen proto, že má zásadní fiskální dopady na příjmy do veřejných rozpočtů, ale také z důvodu posílení daňové spravedlnosti.

Stát již některá opatření v boji s daňovými úniky učinil, zejména v oblasti DPH. V roce 2016 bylo zavedeno kontrolní hlášení, které má zamezit fiktivnímu snížení daňové povinnosti či čerpání odpočtů na DPH a zvýšit efektivnost kontrolní činnosti. Ačkoliv je tento výkaz plně elektronický, i tak zvýšil dobu pro administraci povinností plátců DPH. Dalším opatřením proti daňovým únikům na národní úrovni bylo přijetí zákona o evidenci tržeb. Tento mechanismus sběru informací o jednotlivých tržbách dále zvýšil administrativní zatížení daňových subjektů. Jeho přínosy jsou po zavedení prvních dvou fází předmětem diskuzí. Příkladem dalšího opatření, které finanční správa zavedla jako reakci na uplatňování tzv. převodních cen mezi spojenými osobami, je povinná příloha k daňovému přiznání na dani z příjmů právnických osob, která má sloužit k získání informací důležitých pro správu daně, aby mohli správci daně svou kontrolní činnost lépe cílit na podezřelé obchodní transakce mezi těmito osobami. I opatření státu proti daňovým únikům u spotřebních daní byla velmi účinná, příkladem může být zákon o povinném značení lihu či zdanění nakládání se surovým tabákem a další opatření omezující nakládání s touto surovinou. Je tedy vidět, že stát má snahu bojovat s daňovými úniky, některá jeho opatření mají však především preventivní charakter.

K daňovým únikům dochází i u daně z příjmů fyzických osob. Z údajů Českého statistického úřadu víme, že v roce 2018 dosáhl počet sebezaměstnaných osob (osob samostatně výdělečně činných) v České republice 767,5 tis. osob. Kromě oficiálně podnikajících osob zahrnuje počet sebezaměstnaných osob také asi 33 tis. osob, které

podnikají neoficiálně. Osoby samostatně výdělečně činné zaměstnávaly v roce 2017 kromě sebe i přes 300 tis. zaměstnanců, kdy téměř třetina z nich pracovala neoficiálně. Téměř 56 % celkové přidané hodnoty sebezaměstnaných osob představovala v roce 2017 tzv. nezjištěná ekonomika (Kermiet, 2018).

Z uvedených dat je zřejmé, že daňové úniky u osob samostatně výdělečně činných jsou v České republice běžné. Příčin je zcela jistě mnoho, ať už je to složitě nastavený systém daně z příjmů fyzických osob či vysoké daňové zatížení práce v České republice apod., mnoho sebezaměstnaných osob podniká neoficiálně, nepřiznává celý svůj příjem nebo uměle zvyšuje své výdaje. Tím, že poplatník, ať už záměrně či nevědomky, sníží výši daně z příjmů, kterou je povinen dle platné legislativy odvést, vzniká rozdíl mezi daní z příjmů, která měla být vybrána za ideálních podmínek, a tím, kolik bylo vybráno ve skutečnosti. Rozdílem je právě daňová mezera, jejímž odhadem se bude tato práce zabývat.

2 Cíl práce a metodika

Hlavním cílem této diplomové práce je odhadnout výši mezery na dani z příjmů fyzických osob u osob samostatně výdělečně činných pomocí zvolených metod a dle dostupných dat Českého statistického úřadu a Generálního finančního ředitelství, a také identifikovat, ve kterých odvětvích se daňové úniky koncentrují.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, teoretickou a praktickou. První část se věnuje popisu základních pojmů, metod měření stínové ekonomiky, daňové mezery a také vývoji stínové ekonomiky v České republice a jejímu rozložení do jednotlivých druhů odvětví. Praktická část se věnuje odhadu mezery na dani z příjmů pomocí několika metod. Nejprve je daňová mezera odhadnuta pomocí dat národních účtů z databáze Eurostatu, kdy je třeba stanovit průměrnou hrubou nákladovost odvětví jako podíl mezipotřeby odvětví a produkce odvětví. Dílčí základy daně z příjmů získané od Generálního finančního ředitelství jsou deformovány koeficientem odvětví. Porovnáním dílčích základů daně před a po úpravě tímto koeficientem je zjištěn základ daně, který je podkladem pro odhad mezery v jednotlivých odvětvích nejen na dani z příjmů fyzických osob, ale i na pojistném na zdravotní a sociální zabezpečení. Další metoda pro odhad úniku na dani z příjmů je založena na datech ČSÚ o nezjištěné ekonomice. Zvolená část nezjištěné ekonomiky je podrobena teoretickému zdanění, kterému by měla podléhat. Další metoda pro odhad úniku na dani z příjmů je pomocí dat ČSÚ o počtu osob, které nejsou úmyslně registrovány, kdy přiřazením průměrného dílčího základu daně z příjmů v daném roce a odvětví lze odhadnout výši nepřiznané daně z příjmů a nezaplaceného pojistného. Poslední alternativní metodou je odhad úniku na dani z příjmů také u osob, které jsou neoficiálně zaměstnány, kdy je k výpočtu použit medián hrubé mzdy a implicitní sazba práce. Tato alternativní metoda je použita, protože do skupiny osob, které ČSÚ eviduje jako osoby, které jsou neoficiálně zaměstnány, jsou zahrnuty i osoby samostatně výdělečně činné, které vykonávají svou činnost formou tzv. švarcsystému nebo pro své příbuzné či známé, a proto je při odhadu daňového úniku uvažováno o závislé činnosti.

Výpočty jsou provedeny pomocí programu Excel.

3 Teoretická východiska

3.1 Vymezení pojmů

V této kapitole budou shrnuty poznatky, které se týkají tematiky daňových úniků, daňové mezery a nezjištěné ekonomiky. Nejprve budou definovány základní pojmy, které je třeba formulovat pro účely této diplomové práce. Dále budou vysvětleny samotné pojmy daňový únik, daňová mezera a stínová ekonomika, aby byl zřejmý jejich vzájemný vztah. V odborné literatuře je často prováděn odhad daňových úniků na základě dat, která vyplývají z odhadů stínové ekonomiky, neboť spolu úzce souvisí.

3.1.1 Daň

Daň je povinná, nenávratná, zákonem určená peněžní platba do veřejného rozpočtu, která se vyznačuje neúčelovostí a neekvivalentností (Ptáčková Mísařová, Otavová, 2015).

Neúčelovost daní znamená, že výnosy z daní tvoří finanční obnos, který se rozděluje dle zákonných pravidel a nelze předem určit, jakým způsobem určitý výnos daně poslouží. Neekvivalentností daní se rozumí, že není mezi výší daňového zatížení konkrétního subjektu a hodnotou služeb, které vyčerpá ze státního rozpočtu, vztah (Březina, 2005).

Daně jsou nejvýznamnějším příjmem veřejných rozpočtů, a to nejen takové příjmy, které jsou zákonem označeny za daň, ale také poplatky, clo, veřejná pojistná nebo jiná obdobná peněžitá plnění. Nedaňové příjmy plynoucí do veřejných rozpočtů jsou např. výnosy z prodeje a držby státního majetku, dotace, příspěvky z mezinárodních fondů nebo úvěrové příjmy především prostřednictvím emise státních cenných papírů (Vančurová, Láchová, 2016).

3.1.2 Daňová povinnost

Daňová povinnost vzniká podle § 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Daňovou

povinností je v souladu s platnou legislativou daň přiznat a zaplatit. Každý subjekt je obvykle podroben více daním současně, souhrn všech plateb, kterými přispívá do veřejných rozpočtů, představuje jeho celkovou daňovou povinnost (Vančurová, Láchová, 2016).

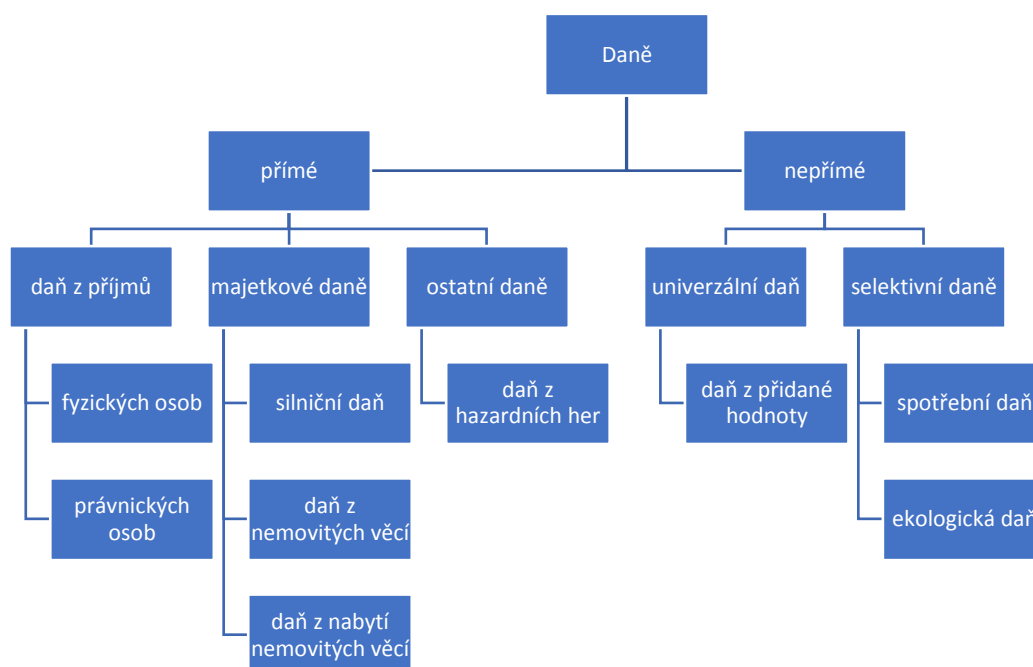
3.1.3 Daňová soustava

Dle Širokého (2008) představuje daňová soustava soubor všech daní vybíraných na určitém místě v určitém čase.

Daně se obecně dělí na daně přímé a daně nepřímé. Přímé daně přiznává a odvádí přímo poplatník daně, nese daňové břemeno, nemá možnost, jak daňovou povinnost přenést na někoho jiného. Nepřímými daněmi jsou daně, které se uvalují na spotřebu, jsou zahrnuty v konečné ceně zboží a služeb. Prostřednictvím ceny těchto produktů je daňové břemeno přeneseno na konečné spotřebitele (Vančurová, Láchová, 2016).

Rozdělení daní dle jednotlivých druhů představuje následující schéma.

Obrázek č. 1 Druhy daní v České republice



Zdroj: PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra, OTAVOVÁ, Milena, 2015, str. 13

3.1.4 Daňový systém

Daňový systém v České republice je ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých a obzvláště evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z přímých a nepřímých daní (FS, 2019c).

Daňový systém zahrnuje rovněž vztahy mezi jednotlivými daněmi a také pravidla, podle kterých se daně vybírají. Daňový systém musí být nastaven tak, aby byl zabezpečen dostatečný daňový výnos, ale je třeba, aby byl mj. i daňově spravedlivý a efektivní, jednoduchý, srozumitelný, transparentní, právně perfektní, pružný a odolný vůči daňovým únikům (Vančurová, Láchová, 2016).

3.1.5 Finanční správa České republiky

Finanční správa je od 01.01.2013 upravena zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Soustava orgánů je třístupňová, tvoří ji Generální finanční ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a 15 finančních úřadů, a to Specializovaný finanční úřad a 14 finančních úřadů v každém kraji. Specializovaný finanční úřad vykonává působnost na celém území České republiky a spravuje vybrané právnické osoby založené za účelem podnikání, jejichž roční obrat přesáhl 2 miliardy Kč, dále pojišťovny a banky.

Základní agendu Finanční správy České republiky tvoří správa daní (FS, 2019a).

3.1.6 Správa daní

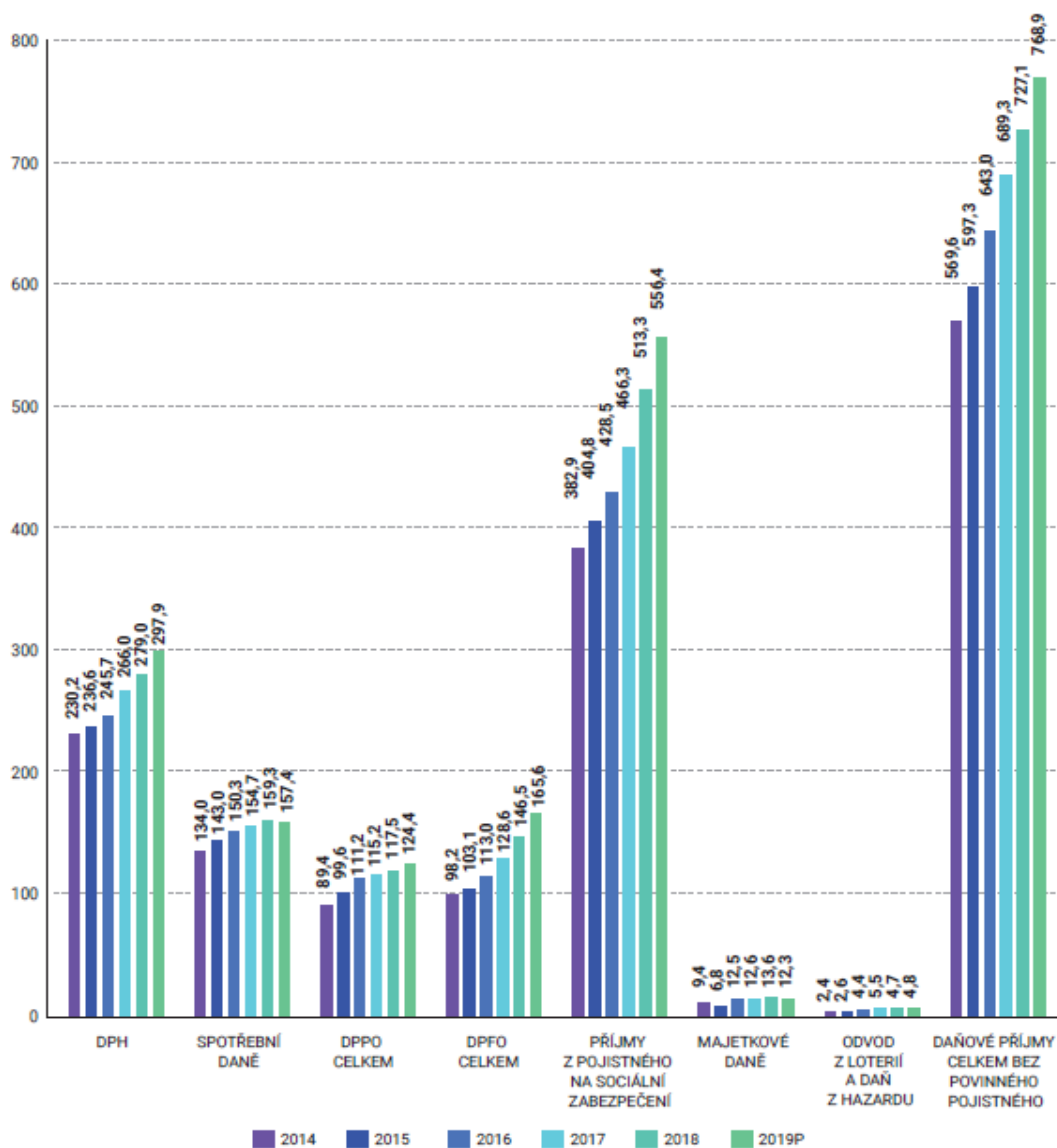
Základní pravidla upravující správu daní jsou obsažena v daňovém řádu. Dle § 1 odst. 2 daňového řádu je správa daní postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Z hlediska státu je nutno stanovit pravidla optimálně tak, aby daňové subjekty pocítovaly co nejnižší zátěž a daně mohly být zároveň vybrány včas a ve správné výši (Vančurová, Láchová, 2016).

3.1.7 Daňové inkaso

Daňové inkaso představuje sumu peněžních prostředků vybraných v průběhu rozpočtového roku správcem daně (FS, 2018).

V následujícím grafu je znázorněn vývoj celkových a vybraných daňových příjmů v letech 2014 až 2019 v mld. Kč. Do příjmů není započteno pojistné. Graf jasně reflektuje, že celkové a vybrané daňové příjmy mají stoupající tendenci.

Graf č. 1 Vývoj vybraných daňových příjmů v letech 2014 - 2019 v mld. Kč



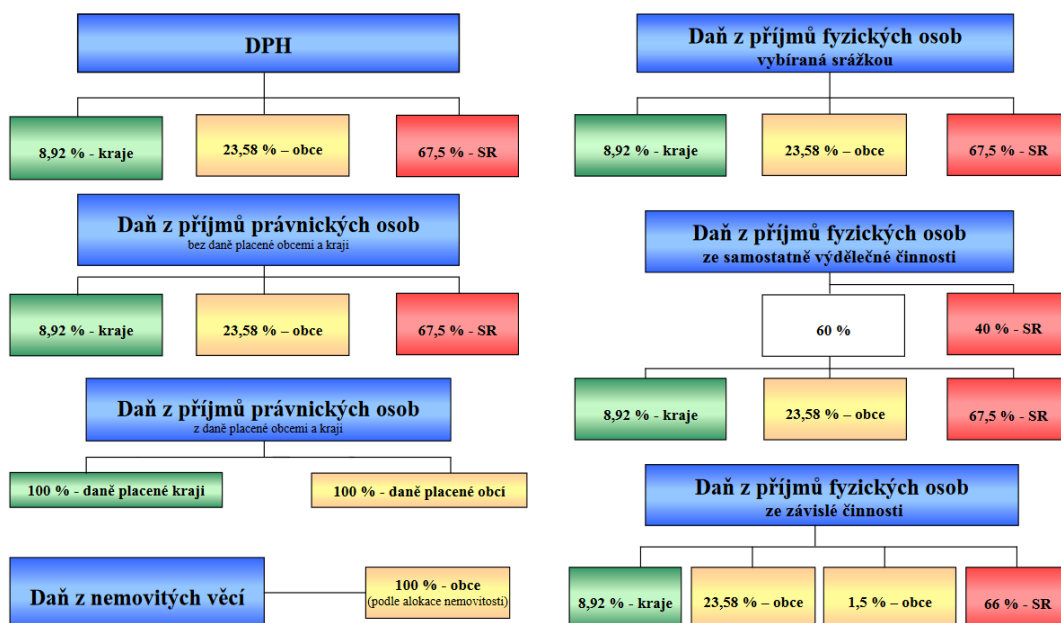
Zdroj: MFČR, 2019a, str. 19

3.1.8 Rozpočtové určení daní

Rozpočtové určení daní představuje soubor pravidel stanovených zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů, která určují, komu vybraná daň nebo její část plyne. Rozpočtové určení daní představuje pomůcku, na základě které se přerozděluje inkaso ze všech vybraných daní mezi příslušné příjemce (MFČR, 2019a).

Do jakého rozpočtu příslušná daň či její část plyne, znázorňuje následující schéma.

Obrázek č. 2 Schéma rozpočtového určení daní pro rok 2019



Zdroj: FS, 2018

Cílem Finanční správy České republiky daně je zabezpečit včasný a správný odvod všech rozpočtových příjmů a tím zajistit i naplnění rozpočtu v co nejvyšší míře (FS, 2019a).

Potřeba nalézt dodatečné finanční zdroje, které by pokryly výdaje státu a snížily jeho zadlužení, je jedním z důvodů, proč se pozornost odborné i širší veřejnosti upřela na daňové úniky a na boj s nimi.

3.2 Daňový únik

Daňový únik je definován v literatuře různě, odlišnost přístupů jednotlivých autorů si lze vysvětlovat např. různorodostí daňových deliktů, právních doktrín i historickým vývojem legislativních a daňových pravidel v jednotlivých zemích.

Právní teorie doznala v posledních letech v souvislosti s judikaturou Soudního dvora Evropské unie a Nejvyššího správního soudu značného posunu ve výkladu předmětného pojmu.

3.2.1 Historická terminologie

Martinez (1995) uvádí, že nepřesnost terminologie je důsledkem rozmanitosti daňových deliktů. Pojem „daňový únik“ v sobě zahrnuje jak legální či oprávněný únik, tak ale i únik nezákonný, dále legální i nezákonné vyhýbání se daňové povinnosti, podhodnocení předmětu zdanění, právo svobodné volby na nejméně zdaněný postup, ale například i stínovou ekonomiku.

Široký (2008) uvádí, že pro posouzení daňového úniku je klíčová otázka legality. Zatímco v českém prostředí se používá pouze termín daňový únik, v anglicky psaných odborných textech se rozlišuje mezi tzv. tax avoidance a tax evasion, právě dle rozdílného pohledu na legálnost.

- **Tax avoidance** (vyhýbání se placení daní) představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně. Široký (2008) tento termín nazývá také tzv. efektivní daňovou optimalizací, kdy jako prostředek slouží využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev, mnohdy však také využití mezer v daňových zákonech a souvisejících předpisech. Tax avoidance může být na jedné straně výsledkem aplikace zákonných úprav, které vláda přímo zamýšlela a domyslela jejich dopady, na straně druhé však také výsledkem neúmyslných pochybení, která legislativci vnesli do nepřehledné směsice daňových paragrafů a souvisejících zákonů.

- **Tax evasion** je označení pro daňový únik či podvod. Pod tento pojem Široký (2008) podřazuje nelegální činnost, za kterou může být daňový subjekt postižen. Míra postihu závisí ve většině zemí jednak na rozsahu neodvedení nebo zkrácení daně, jednak na tom, zda bylo prokázáno úmyslné překročení zákona. Ve většině případů se jedná o pokutu či penále vyměřené finančním úřadem, menší část provinění proti zákonu je kvalifikována jako trestní čin, kterým se zabývá soud.

Následující tabulka představuje odlišení těchto dvou výše zmíněných skupin pro potřeby české terminologie dle Širokého (2008).

Tabulka č. 1 Minimalizace daňové povinnosti

Minimalizace daňové povinnosti			
Legální	Nelegální (=daňový únik)		
efektivní daňová optimalizace, tj. využití všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci odvedené daně	neúmyslné porušení zákona	úmyslný únik menšího rozsahu	daňový únik kvalifikovaný jako trestný čin

Zdroj: Široký (2008), vlastní zpracování

Vančurová a Láchová (2016) uvádí, že minimalizace daňové povinnosti je racionálním ekonomickým chováním daňových subjektů, se kterým stát počítá, a že je zcela pochopitelné, že se daňový subjekt snaží zaplatit na daních co nejnižší částku.

Minimalizaci daňové povinnosti Vančurová a Láchová (2016) rozdělují na stupně:

- **Daňová úspora** - využití všech postupů povolených zákony. Další část daňových úspor může mít podobu odložení daně do dalších zdaňovacích období, například tvorba rezerv.
- **Vyhnutí se daní** - prostřednictvím zákonodárcem nezamýšlených skulin. Tento způsob není ve smyslu trestní postizitelnosti v rozporu se zákony, považují ho však za nemorální. Autorky dále uvádí, že pokud je taková mezera v zákoně využívána mnoha subjekty, může stát zareagovat změnou zákona.

- **Daňový únik** – protiprávní jednání daňových subjektů s cílem záměrně zkrátit daňovou povinnost. Toto jednání může při větším rozsahu představovat trestný čin kráčení daně.

Přitom platí, že vyhnutí se dani i daňový únik provedený jedním daňovým subjektem má za následek zvýšení zatížení všech ostatních subjektů a porušení daňové spravedlnosti (Vančurová, Láchová, 2016). Na základě výše uvedeného definují autorky termín „daňový únik“ jednoznačně jako nelegální aktivitu, kterou daňový subjekt vyvíjí záměrně, a to za účelem neplacení daně. Příkladem pro daňový únik u přímých daní je dle těchto autorek kráčení příjmů/výnosů, nadhodnocení výdajů/nákladů, nesprávné nebo fiktivní uplatnění různých daňových výhod.

3.2.2 Zneužití práva z pohledu soudní judikatury

Podstatnou roli pro pojmové vysvětlení zneužití daňového práva nabízí judikatura Soudního dvora Evropské unie, jehož názory zmiňuje ve svých judikátech i Nejvyšší správní soud. Soudní dvůr Evropské unie zavedl pro posouzení existence zneužití (komunitárního) práva dvouступňový test¹, kdy při současné existenci dvou prvků, objektivního a subjektivního, dochází ke zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy. Jinými slovy, jestliže s ohledem na danou situaci postrádá transakce ekonomický smysl. Subjektivní prvek spočívá v existenci záměru získat výhodu plynoucí z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení, tedy je-li prokázán umělý charakter dané operace. Použitelnost tohoto testu v českém právním řádu u přímých i nepřímých daní potvrdil Ústavní soud svým usnesením ze dne 31.10.2017, sp. zn. III. ÚS 374/06 (Šmirausová, Hrdlička, 2018a).

¹ Např. rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 2. 2006 ve věci C-255/02 (Halifax), rozhodnutí ze dne 21. 2. 2008 ve věci C-425/06 (Part Service), rozhodnutí ze dne 12. 9. 2006 ve věci C-196/04 (Cadbury Schweppes), rozhodnutí ze dne 12. 3. 2007 ve věci C-524/04 (Thin Cap Group), dále rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8.2006, sp. zn. 2 Afs 187/2005 15. 10. 2015, sp. zn. [9 Afs 57/2015](#) a další.

3.2.3 Zneužití práva v daňovém řádu

Na dosavadní judikaturu navázalo zakotvení zásady zákazu zneužití práva v daňovém právu do daňového řádu, a to jako jedné ze základních zásad správy daní. Zákonem č. 80/2019 Sb. bylo do právního řádu České republiky transponováno obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu, které je upraveno článkem 6 směrnice ATAD², ze kterého lze dovodit, že účelem je postihovat nekalé daňové praktiky, kterými je získána určitá daňová výhoda, aniž by získání takové výhody bylo v souladu se smyslem a účelem právních předpisů daňového práva daní (Šmirausová, Hrdlička, 2018b).

Výše uvedená novela daňového řádu zavedla obecné pravidlo proti zneužívání práva v podobě dvou ustanovení. Jedná se o § 8 odst. 4 a o § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu. Dle § 8 odst. 4 daňového řádu se při správě daní nepřihlíží k právnímu jednání a jiným skutečnostem rozhodným pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu. Na toto ustanovení navazuje § 92 odst. 5 písm. f) daňového řádu, který upravuje přenesení důkazního břemene na stranu správce daně (MFČR, 2019b).

Z výše uvedeného je zřejmé, že český právní řád má již zakotveno obecné pravidlo proti zneužívání práva v daňovém řádu, což mj. znamená, že jej lze aplikovat na všechny daně.

3.3 Daňová mezera

Pojem daňová mezera lze definovat jako rozdíl mezi reálně zaplacenou platbou na daních státu a částkou, která by měla být odvedena v případě dodržení veškeré platné legislativy.

² směrnice Rady (EU) č. 2016/1164 ze dne 12. 7. 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu, ve znění směrnice Rady (EU) č. 2017/952

Podle daňové správy USA (Internal Revenue Service, dále jen „IRS“) je daňová mezera agregátním množstvím pravdivé daňové povinnosti uložené zákonem za určité zdaňovací období, které není zapláceno dobrovolně a včas.

U daňové mezery rozlišuje IRS tři typy jejího vzniku, a to:

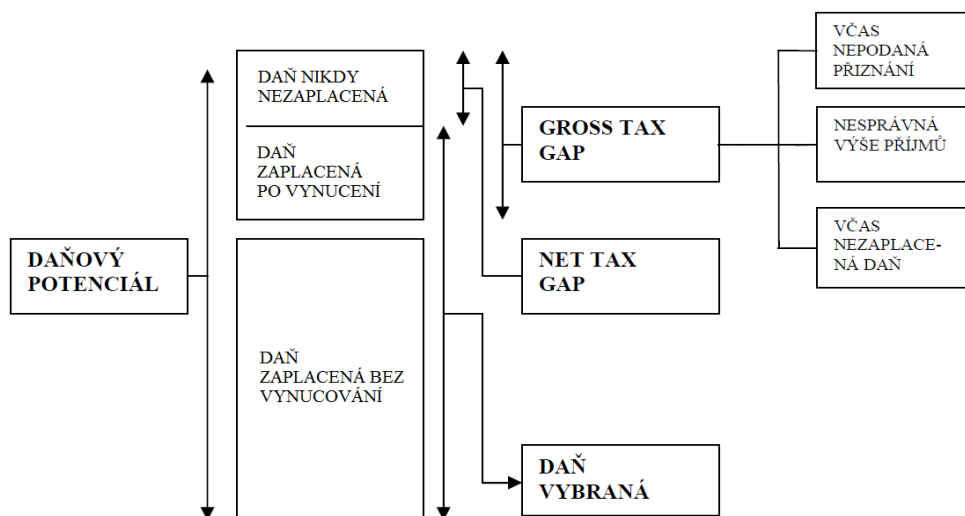
- **Nepřiznané příjmy** (nonfiling) – daňový subjekt vlastní příjmy vůbec nepřizná, což má za následek, že nezaplatí žádnou daň.
- **Podhodnocené příjmy** (underreporting) – daňový subjekt příjmy přizná, ale nepřizná je ve správné výši.
- **Nezaplacené daně** (underpayment), kdy daňový subjekt příjmy ve správné výši přizná, ale vypočtenou daň nezaplatí (IRS, 2007).

Ve zprávě Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (dále jen “OECD“), která se týká spolupráce poplatníků, je daňová mezera podrobně rozebrána a popsána následovně:

- **Vybranou daní** se rozumí celkově vybraná daň ze všech podaných a vyměřených přiznání.
- **Daňový potenciál** je pak celková výše daní, které by byly vybrány při optimální aplikaci daňových zákonů.
- **Hrubá daňová mezera** (gross tax gap) je celková částka daně nezaplacená za dané období dobrovolně.
- **Čistá daňová mezera** (net tax gap) představuje celkovou částku daní, která zůstane nezaplacena za dané období i přes veškeré donucovací opatření (OECD, 2008).

Podrobný rozbor daňové mezery dle OECD znázorňuje následující schéma.

Obrázek č. 3 Daňový potenciál dle OECD



Zdroj: dle OECD, 2008, s. 16.

Finanční správa České republiky definuje daňovou mezeru jako rozdíl mezi objemem daní, který by měl být teoreticky vybrán finanční správou, a skutečně vybraným objemem.

Daňová mezeru je užitečný nástroj k pochopení relativní velikosti neplněných daňových povinností a důvodů jejich neplnění (FS, 2017).

3.4 Stínová ekonomika

S oblastí daňových úniků souvisí tzv. stínová ekonomika, která však bývá v literatuře nazývána různými názvy např. nezjištěná, šedá, neoficiální, skrytá (Široký, 2008).

Široký (2008) uvádí rozlišení stínové ekonomiky na tři hlavní typy:

- **Skrytá ekonomika** má klíčové postavení ve struktuře stínové ekonomiky, představuje zkreslování vykazovaných údajů (falšování účetních knih – nadhodnocování výdajů, podhodnocování příjmů) a podnikání bez oficiální registrace.

- **Neformální ekonomika** zahrnuje aktivity sektoru domácností, a to jak samoobslužné (zemědělské samozásobení, individuální bytová výstavba, imputované nájemné), tak i tržní (příležitostné produktivní činnosti např. v zemědělství).
- **Nelegální ekonomika** bývá nejmenší součástí stínové ekonomiky, obsahuje nelegální produkční činnosti (prodej pašovaného zboží, nelegální kopírování originálů, prostituce, korupce aj.), dále nelegální přerozdělovací činnosti (krádeže, vloupání) a legální produkční činnosti prováděné nelegálně (nelegální výroba a obchod, nelegální poskytování služeb).

Dalším z českých autorů, který se zabýval definováním a měřením stínové ekonomiky, je Fassmann, který ji charakterizoval: „*jako ty příjmy resp. činnosti, jejichž nejbytotnější zájem je, aby zůstaly skryty (alespoň před orgány státního represivního aparátu), dále neformální aktivity nebo transakce, které nezahrnují platby a které jsou určeny ušetřit nákupy a konečně ty činnosti, které v konečném důsledku sice vedou k oficiálním příjmům, ale jejichž samotný zdroj, či lépe řečeno cesta jejich nabytí je v rozporu s platnými zákonnými pravidly, nařízeními a dohodami.*“ (Fassmann, 2007, str. 25).

OECD ve vydaném dokumentu *Measuring the Non-Observed Economy: A Handbook* (dále jen „*OECD Handbook*“) uvádí, že by v národních účtech státu měla být zachycena celá ekonomická produkce (OECD Handbook, 2002). Pokud je tedy určitá ekonomická činnost před daňovými úřady skryta, není součástí oficiálních datových souborů, ačkoliv je součástí ekonomiky. Publikace proto rozděluje tyto skryté aktivity do pěti složek tak, aby mohly být jednotlivé typy činností všemi státy zachyceny stejným způsobem a bylo možné jejich vzájemné porovnání, na:

- **Podzemní (underground) produkce** – jedná se o legální aktivity, které jsou však skryty před úřady, aby z nich nemusely být odváděny žádné daně a nepodléhaly případné regulaci.
- **Nelegální produkce** – zahrnuje činnosti, které generují zboží a služby, jejichž produkce je zákonem zakázána či je protiprávní, pokud byla vykonávána neautorizovanými subjekty.

- **Skrytá produkce** – aktivity vykonávány subjekty, které nejsou zapsané v žádném rejstříku, v sektoru domácností nebo jinými jednotkami, které nejsou registrované, a přesto vykazují nějakou produkci.
- **Produkce domácností pro jejich vlastní použití** – aktivity, jejichž výsledkem jsou produkty či služby spotřebované či využité domácnostmi, které je vyprodukovaly.
- **Statistické nepřesnosti** – statistický sběr dat by měl zahrnovat všechny výrobní aktivity v ekonomice, avšak některé transakce mohou být opomenuty kvůli nedostatkům ve statistických systémech (OECD Handbook, 2002, dle Ing. Stavjaňová).

Český statistický úřad (dále jen „ČSÚ“) nezjištěnou ekonomiku odhaduje pro statistické účely, neboť nezjištěná ekonomika je součástí národních účtů, které slouží i pro stanovení odhadu HDP. Odhady velikosti nezjištěné ekonomiky však ČSÚ samostatně nepublikuje, odhady jsou zpracovány a agregovány v rámci standardních výstupů národních účtů.

Český statistický úřad nezjištěnou ekonomiku dělí na legální, skrytou a nelegální.

- **Legální nezjištěná ekonomika** zahrnuje:
 - registrované podnikatele bez statistické povinnosti (N5),
 - nezjištěné jednotky v důsledku neaktualizovaného základního souboru (N4),
 - neformální ekonomiku (N3).
- **Skrytá nezjištěná ekonomika** zahrnuje:
 - úmyslně neregistrované výrobce – tzv. meloucháře (N1),
 - záměrné zkreslování údajů (N6),
- **Nelegální část ekonomiky (N2)** zahrnuje:
 - prodej pašovaného (tedy nelegálního) dovezeného zboží,
 - výrobu, obchod a spotřebu drog,
 - prostituci,
 - nelegální kopírování softwaru (ČSÚ, 2012).

Rais, Klička a Rod (2015) zveřejnili ve své publikaci následující schéma rozdělení oblastí nezjištěné ekonomiky, které je inspirováno definicí OECD a Statistics Canada. Označení N-kategorizace odpovídá pokrytí v rámci odhadů ČSÚ:

N1 - úmyslně neregistrovaní výrobci,

N2 - nelegální ekonomika (nelegální aktivity),

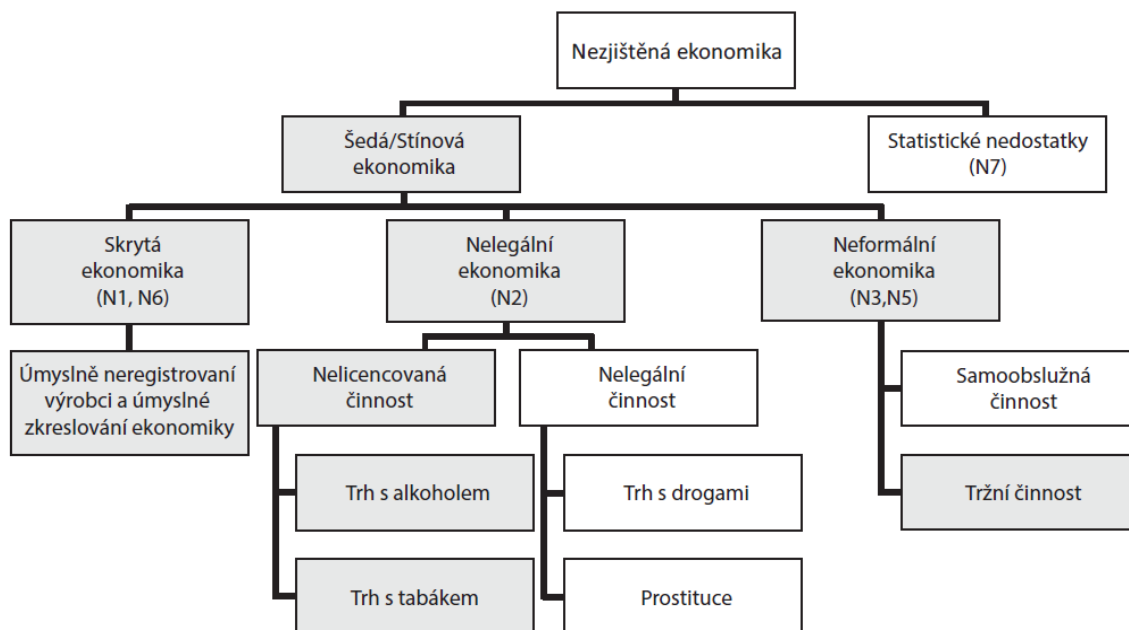
N3 - výrobci bez povinnosti registrace,

N5 - registrovaní výrobci bez povinnosti vykazovat,

N6 - úmyslné zkreslování ekonomiky,

N7 - další statistické nedostatky, např. naturální mzdy (Rais, Klička a Rod, 2015).

Obrázek č. 4 Schéma oblastí nezjištěné ekonomiky



Zdroj: Rais, Klička a Rod, 2015.

3.4.1 Metody měření stínové ekonomiky

Podstatou stínové ekonomiky je zůstat skrytá, a proto je její měření obtížné. Metody, které k měření stínové ekonomiky existují, mají svá úskalí a jsou spojeny s různými problémy.

Schneider (2014) rozdělil metody měření stínové ekonomiky do tří kategorií, na přímé, nepřímé a modelové.

- **Přímé metody** (mikroekonomické) jsou založeny na výběrových šetřeních pomocí dotazníků nebo daňových auditů u reprezentativního vzorku zkoumané společnosti, na základě kterých je odhadnuta velikost stínové ekonomiky v celé společnosti. Výhodou u těchto přímých metod je, že poskytují detailní informace o struktuře stínové ekonomiky (Schneider a Enste, 2002) a jsou bohaté na demografická data (Hanousek a Palda, 2002). Problémem dotazníků bývá skutečnost, že respondenti nejsou ochotni přiznat pravdu o svých aktivitách ve stínové ekonomice. Daňové audity mohou zahrnout pouze registrované subjekty, a tím je výsledek předurčen k tomu, že zachytí pouze část ekonomické produkce. U přímých metod lze očekávat podhodnocené odhady velikosti stínové ekonomiky (Schneider, 2014).
- **Nepřímé metody** jsou založeny na makroekonomických indikátorech. Nepřímých metod je mnoho, patří sem například metody rozporů, metoda trhu práce, monetární metody nebo metody fyzických vstupů.

Metody rozporů jsou založeny na porovnání dvou makroekonomických ukazatelů dvěma nezávislými indikátory s tím, že pokud tyto dvě veličiny neudávají stejný výsledek, rozdíl lze považovat za vodítko k měření stínové ekonomiky. Jedna z variant použití metody rozporů vychází z předpokladu, že příjmy z ekonomické produkce by se měly rovnat výdajům. Pokud vznikne rozdíl mezi oficiální výší příjmů a výdajů, potom je rozdíl tvořen příjmy ze stínové ekonomiky. Zídková (2012) namítá, že ne všechny příjmy jsou utraceny v oficiální ekonomice. Schneider (2014) uvádí, že rozdíly mohou být dány nepřesnostmi v měření.

Metoda trhu práce – porovnává skutečnou a oficiální aktivitu na trhu práce. Při předpokladu, že je skutečná míra této aktivity konstantní, lze při poklesu oficiální aktivity na trhu práce indikovat větší aktivitu ve stínové ekonomice. Problémem této metody je, že zachytí pouze

část stínové ekonomiky a také fakt, že oficiální aktivita na trhu práce nemusí klesat pouze důsledkem růstu stínové ekonomiky (Schneider, 2014).

Monetární metody – vycházejí z předpokladu, že stínová ekonomika vzniká především při hotovostních transakcích. Do této skupiny metod tak patří např. transakční metoda nebo metoda poptávky po peněžních zůstatcích. Problémem těchto metod je jednak předpoklad základního roku s neexistující stínovou ekonomikou, ale také předpoklad stejné rychlosti obratu peněz v oficiální a stínové ekonomice. Předpoklad, že ve stínové ekonomice probíhají veškeré transakce v hotovosti, je také dosti zjednodušující a nepravděpodobný (Schneider, 2014).

Metody fyzických vstupů, které jsou založeny na předpokladu existence stabilního poměru mezi fyzickými vstupy a objemem produkce. Nejznámější je metoda odhadu HDP podle spotřeby elektrické energie. Metoda opět vyžaduje vložení údajů o stínovém HDP v základním období. Problémem této metody je skutečnost, že ne všechny aktivity ve stínové ekonomice vyžadují velkou spotřebu elektrické energie (Zídková, 2012).

- **Modelové metody** (vícefaktorové) hledají vazbu mezi příčinami stínové ekonomiky a jejími důsledky, a s využitím nalezeného vztahu se pokoušejí kvantifikovat objem stínové ekonomiky (Zídková, 2014).

Stavebnicové metody kombinují odhady získané různými metodami s ohledem na druh činnosti ve stínové ekonomice. Využívají se statistickými úřady.

Statistické úřady sestavují odhady stínové ekonomiky pro účely doplnění HDP v národních účtech. Pro tyto účely existují metodiky vydané Eurostatem.

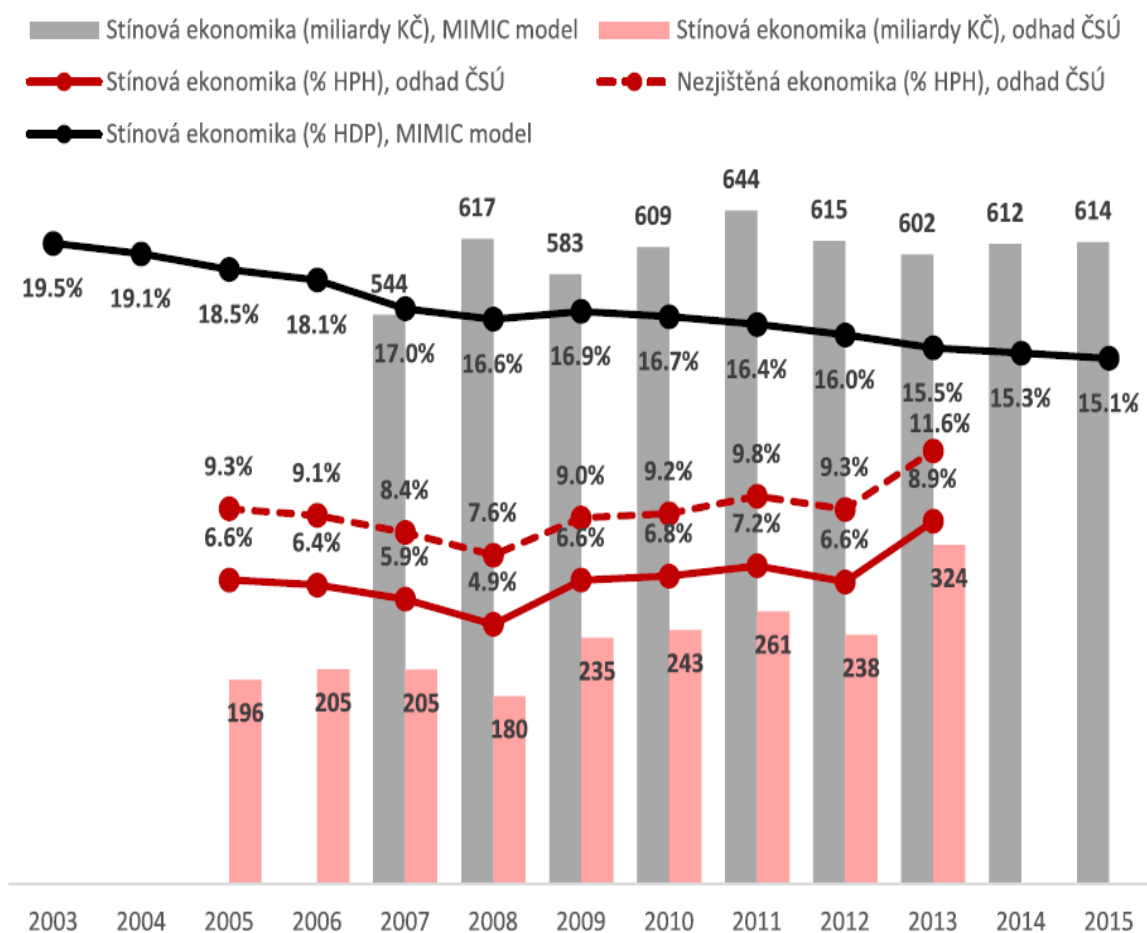
DYMIMIC (Dynamic Multiple Indicators and Multiple Causes) jsou modely založené na metodě nenaplněné proměnné, kde je použit faktor daňového zatížení, regulace státem obecně a daňové morálky vyjadřující připravenost občanů k účasti na stínové ekonomice. Dále pak indikátory založené na měnových proměnných, vývoji trhu práce a vývoji HDP, který může s růstem stínové ekonomiky klesat (Zídková, 2014).

MIMIC (Multiple Indicators Multiple Causes) je metoda, pomocí které provedl Schneider výpočty objemu stínové ekonomiky ve 120 zemích, kde zároveň zkoumal vliv korupce na stínovou ekonomiku (Zídková, 2014).

3.4.2 Vývoj stínové ekonomiky v České republice

V současné době jsou nejvíce uznávanými metodami pro měření stínové ekonomiky model MIMIC a stavebnicové metody. Rozdílnost odhadu výše stínové ekonomiky spočívá v tom, že ČSÚ využívá stavebnicovou metodu pro doplnění oficiální ekonomické produkce a MIMIC metoda je zaměřena přímo na odhad skryté ekonomiky. Z uvedeného lze usuzovat, že odhad pomocí MIMIC metody bude představovat horní hranici odhadu skryté ekonomiky.

Graf č. 2 Vývoj stínové ekonomiky v České republice



Zdroj: Schneider, Raczkowski a Mróz (2015), ČSÚ, Rais, Klička a Rod (2015).

Předchozí graf ukazuje vývoj stínové ekonomiky v České republice dle dvou různých odhadů.

První odhad je oficiálním odhadem nezjištěné a skryté ekonomiky od ČSÚ, který byl proveden stavebnicovou metodou.

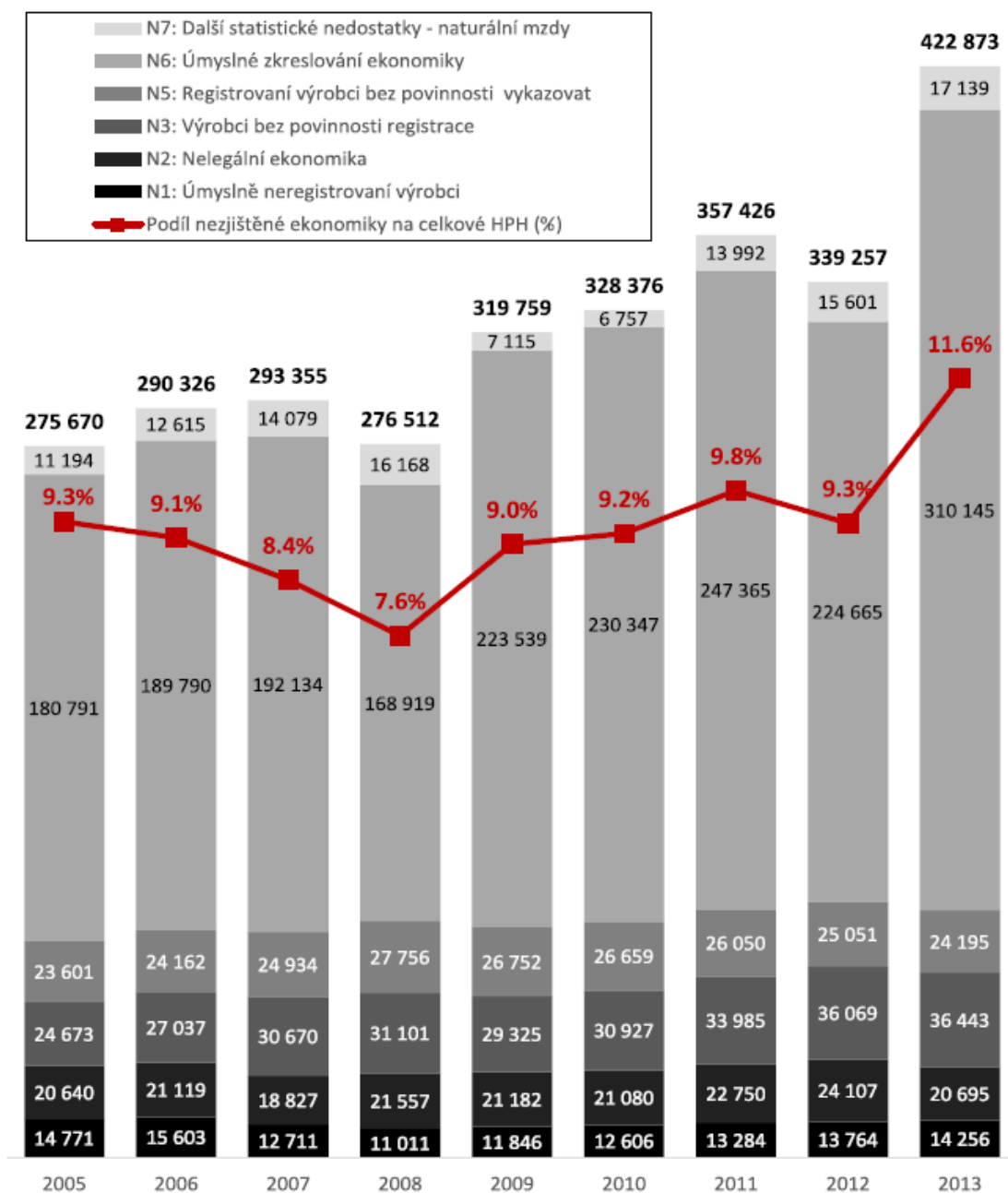
Druhý odhad je získán modelovou metodou MIMIC (Schneider, Raczkowski a Mróz, 2015). Stínová ekonomika v odhadu ČSÚ odpovídá skryté ekonomice a je počítána jako suma kategorií N1 (úmyslně neregistrovaní výrobci) a N6 (úmyslné zkreslování ekonomiky) a měla by přibližně odpovídat definici stínové ekonomiky v MIMIC modelu. Nezjištěná ekonomika navíc zahrnuje kategorie N2 (nelegální ekonomiky), N3 (výrobci bez povinnosti registrace), N5 (registrovaní výrobci bez povinnosti vykazovat) a N7 (další statistické nedostatky – naturální mzdy). HDP na rozdíl od HPH obsahuje navíc daně z produktů a dotace na produkty (Rais, Klička a Rod, 2015).

Při porovnání dostupných odhadů stínové ekonomiky v relativní velikosti je v České republice zřejmý dlouhodobý sestupný trend, který byl krátkodobě přerušen s nástupem finanční krize, kdy začala stínová ekonomika narůstat. Dle metody MIMIC byl tento nárůst pouze krátkodobý, dle metod ČSÚ má však trvalejší charakter (Rais, Klička a Rod, 2015).

Graf č. 3 zobrazuje odhad nezjištěné ekonomiky provedený stavebnicovou metodou ČSÚ v podrobnějším členění.

Z grafu je zřejmé, že nejvyšší podíl má skrytá ekonomika v kategorii N1 (úmyslně neregistrovaní výrobci) a N6 (úmyslné zkreslování ekonomiky).

Graf č. 3 Složení nezjištěné ekonomiky dle ČSÚ (HPH, mil. Kč v běžných cenách)

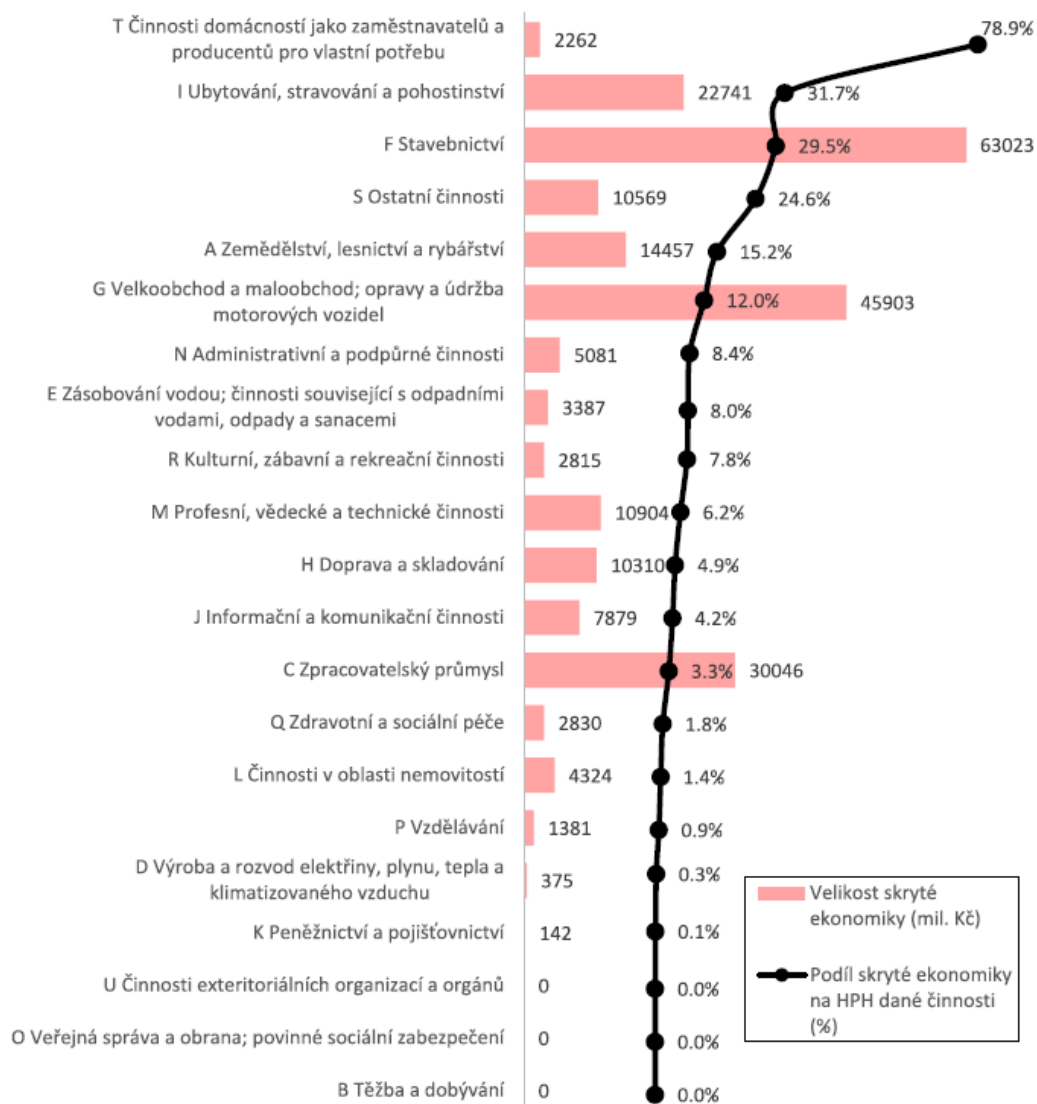


Zdroj: ČSÚ, Rais, Klička a Rod (2015).

3.4.3 Rozložení stínové ekonomiky dle klasifikace ekonomických činností

Stínová ekonomika není rozložena ve všech sektorech rovnoměrně, některé sektory nabízí pro stínovou ekonomiku vhodnější podmínky.

Graf č. 4 Rozložení skryté ekonomiky dle klasifikace ekonom. činností, rok 2012

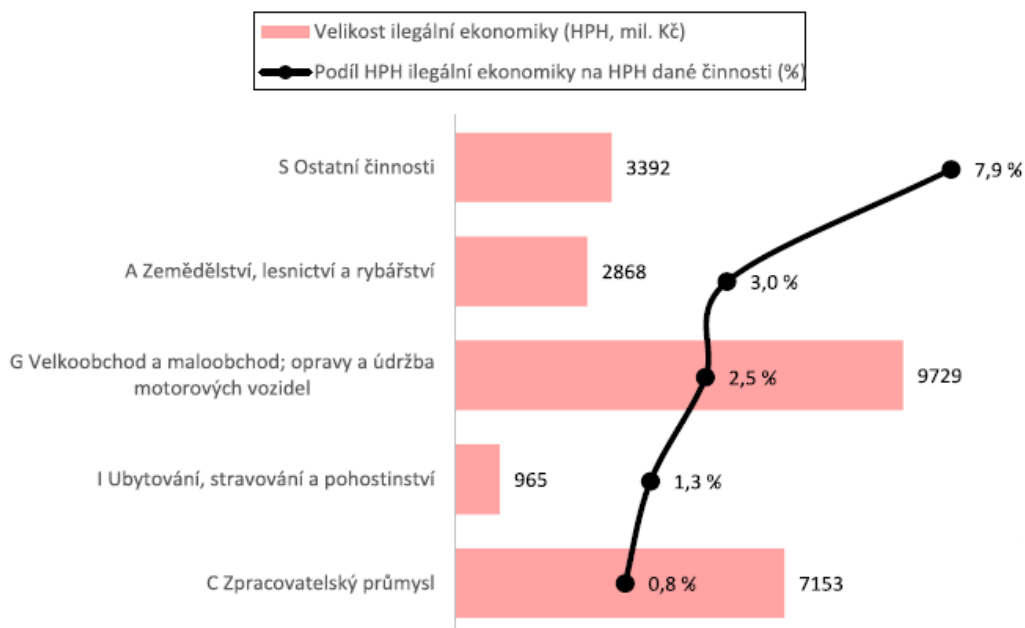


Zdroj: ČSÚ, Rais, Klička a Rod (2015).

Graf č. 4 zobrazuje rozložení skryté ekonomiky na jednotlivá odvětví dle odhadů ČSÚ v roce 2012. Odhad byl proveden stavebnicovou metodou. Skrytá ekonomika představuje sumu kategorie N1 (úmyslně neregistrovaní výrobci) a kategorie N6 (úmyslné zkreslování ekonomiky). Dle absolutní velikosti představuje největší rozsah skryté ekonomiky v odvětvích Stavebnictví, Velkoobchod a maloobchod (včetně opravy a údržby motorových vozidel) a Zpracovatelský průmysl. V relativním vyjádření má největší vliv Činnost domácností, neboť jejich činnosti lze lépe skrýt. Významný podíl má také skrytá ekonomika v oborech Ubytování, stravování a pohostinství.

Následující graf zobrazuje rozklad nelegální ekonomiky na jednotlivá odvětví dle odhadů ČSÚ v roce 2012. Odhad byl proveden stavebnicovou metodou. Nelegální ekonomika představuje kategorie N2 a zahrnuje prostituci, prodej a distribuci drog. Absolutní dopad nelegální ekonomiky je poměrně nízký, ČSÚ odhadl dopad různý od nuly pouze u pěti odvětví.

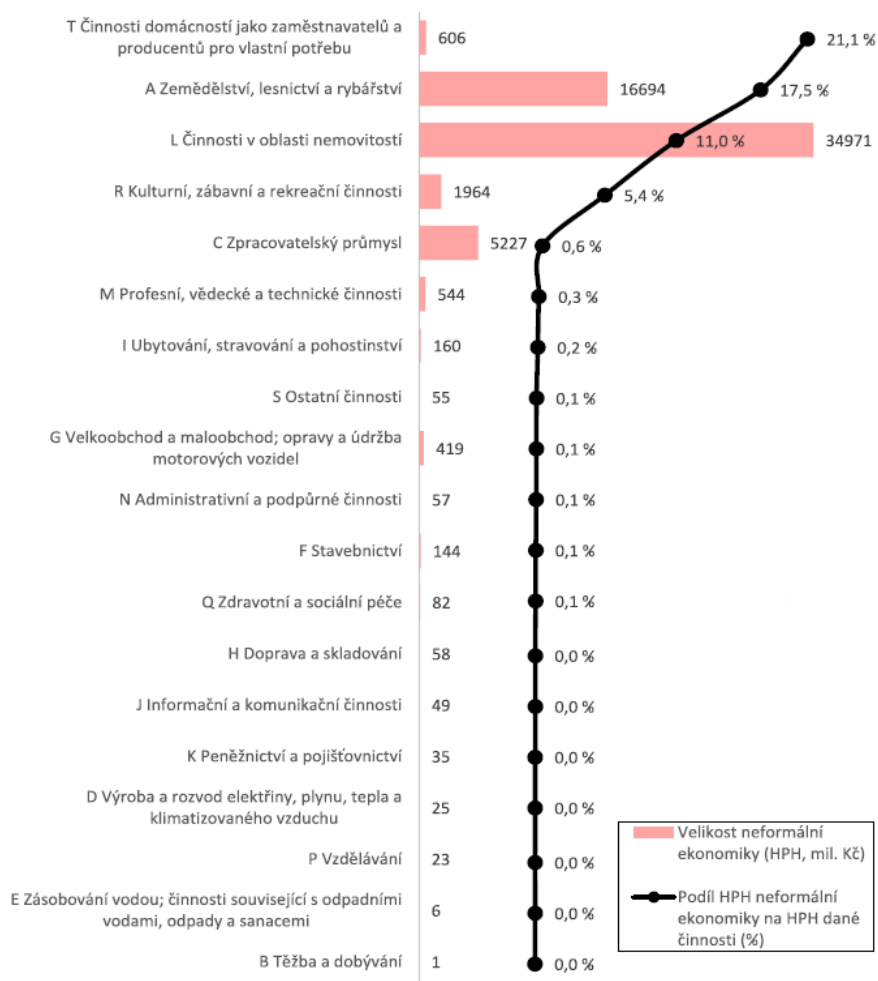
Graf č. 5 Rozložení nelegální ekonomiky dle klasifikace ekonom. činností, rok 2012



Zdroj: ČSÚ, Rais, Klička a Rod (2015).

Graf č. 6 představuje rozložení neformální ekonomiky na jednotlivá odvětví dle odhadů ČSÚ v roce 2012. Neformální ekonomika je dána kategorií N3 (výrobci bez povinnosti registrace – neformální sektor, individuální bytová výstavba, zemědělské samozásobení) a kategorií N5 (registrovaní výrobci bez povinnosti vykazovat). Z grafu je zřejmé, že v relativním vyjádření je neformální ekonomika rozsáhlá zejména v odvětvích Činnosti domácností a Zemědělství, dále Činnosti v oblasti nemovitých věcí. Absolutně mají největší rozsah Činnosti v oblasti nemovitých věcí, Zemědělství a Zpracovatelský průmysl (Rais, Klička a Rod, 2015).

Graf č. 6 Rozložení neformální ekonomiky dle klasifikace ekonom. činností, rok 2012



Zdroj: ČSÚ, Rais, Klička a Rod (2015).

3.5 Metody měření daňové mezery

Definice uvádí, že daňová mezera je rozdíl mezi teoretickou daňovou povinností, která by byla vypočtena dle platných právních norem, a skutečně vybranou daňovou povinností. Je tedy zřejmé, že pro měření daňové mezery je třeba nejprve stanovit výši teoretické daňové povinnosti a následně odečíst hodnotu skutečného inkasa daní. Každá z daní má specifickou konstrukci, a proto nemohou být metody pro měření daňových mezer

u jednotlivých daní totožné. Celková daňová mezera je potom součtem mezer jednotlivých daní (Kaňka, 2014).

Pro výpočet teoretické daňové povinnosti lze použít přímé (mikro) nebo nepřímé (makro) metody. Mezi přímé metody patří daňové audity a daňové průzkumy. Nepřímé metody vychází z podrobného rozboru národních účtů se zaměřením na konkrétní daň nebo z odhadů velikosti stínové ekonomiky (Kaňka, 2014).

Široký (2008) rozlišuje metody odhadu daňové mezery na aproximativní a na metody reprezentativního vzorku.

Finardi a Vančurová (2014) provedly odhad daňové mezery u osobních důchodů osob samostatně výdělečně činných pomocí dat z národních účtů.

- **Přímé metody** (také označované jako bottom-up metody) jsou stejně jako dříve uvedené přímé metody měření stínové ekonomiky založeny na datech z dotazníkových šetření či z daňových kontrol, kdy se využívají informace o vybraném vzorku subjektů, závěr je potom aplikován na celou společnost. Nevýhodou těchto metod je obtížné zajištění reprezentativnosti zvoleného vzorku, časová i finanční náročnost i předpoklad, že nebudou zachyceny informace z oblastí skryté ekonomiky, která je již trestně stíhatelná.

Příkladem pro výpočet daňové mezery využívající přímé metody je výpočet daňové mezery ve Velké Británii, kde jsou již několik let prováděny dle metodiky náhodné kontroly zvolených skupin subjektů. HM Revenue & Customs (dále jen „HMRC“) využívá takzvaných multiplikátorů k tomu, aby omezila nepřesnosti vzniklé výběrem vzorku subjektů tak, aby bylo garantováno, že lze výsledky těchto šetření využít na celou populaci (HMRC, 2019).

Odhad čisté daňové mezery je na základě informací z provedených kontrol proveden takto:

Čistá daňová mezera = (nepřiznané závazky z daňových přiznání * multiplikátor)
+ nezaplacené závazky – výnos z kontrolní činnosti HMRC

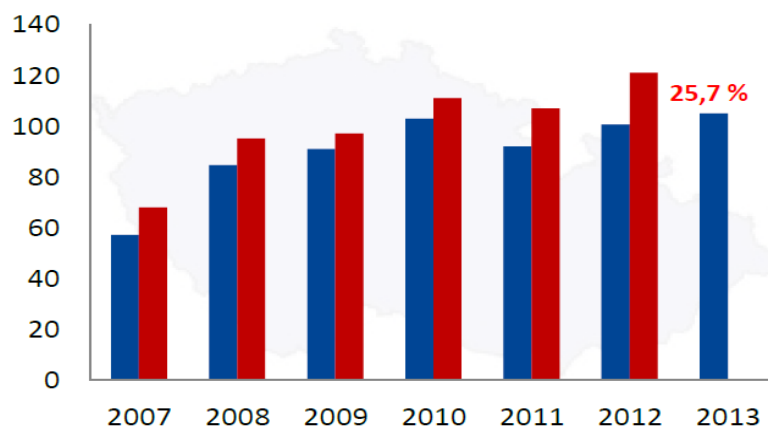
Zdroj: HMRC (2019), vlastní úprava

- **Nepřímé metody** (označované též jako top-down metody) používají k měření veřejně dostupná statistická data, zejména z národních účtů. Nepřímé metody se používají zejména u daní ze spotřeby jako je spotřební daň či daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kdy se porovnává skutečná výše daňových příjmů a teoretická daňová povinnost konkrétní daně vypočtená na základě statistických dat.

Příkladem pro výpočet daňové mezery využívající nepřímé metody je výpočet mezery DPH v České republice, kterou provedl Nejvyšší kontrolní úřad v roce 2014 v rámci kontrolní akce č. 14/17 (NKÚ, 2015).

Nejvyšší kontrolní úřad využil pro výpočet mezery DPH údaje o nezjištěné ekonomice získané z ČSÚ, a to za roky 2007–2013 aktualizované v roce 2014, a pomocí teoretického zdanění jednotlivých kategorií nezjištěné ekonomiky porovnal hodnoty s příjmy z DPH podle aktuálního principu a odhadl velikost mezery v České republice způsobené nezjištěnou ekonomikou. Podle výpočtu Nejvyššího kontrolního úřadu byla míra daňových úniků v roce 2013 měřená mezerou DPH ve výši 25,7 %, což znázorňuje i následující graf.

Graf č. 7 Mezera DPH (v mld. Kč)



Zdroj: NKÚ (2015)

- **Kombinované metody** poskytují přesnější odhady velikosti daňových mezer a detailní pohled na jejich složení. Nepřímé metody většinou počítají daňovou mezeru v celé ekonomice, přímé metody napomohou k definování jejich složení, k identifikaci rizik a příčin jejich vzniku.

4 Vlastní práce

V České republice není doposud vytvořen odhad daňové mezery za veškeré daně v daňové soustavě. Přestože existuje celá řada metod pro stanovení odhadů, jejich základním problémem je, že nejsou k dispozici taková data, která by vedla ke spolehlivým výsledkům.

Autoři dostupných studií vychází při stanovení odhadu mezery na dani z příjmů a pojistném u osob samostatně výdělečně činných zejména z odhadů stínové ekonomiky nebo používají data získaná prostřednictvím statistických úřadů, nejčastěji data z národních účtů.

Tato práce využije pro odhad mezery na dani z příjmů fyzických osob metodu pomocí dat z národních účtů a dále metody založené na datech ČSÚ o nezjištěné ekonomice.

4.1 Odhad daňové mezery – metoda odhadu pomocí dat z národních účtů

Tuto metodu použily Finardi a Vančurová (2014) pro odhad daňové mezery roku 2011. S ohledem na neexistenci dat potřebných pro odhady pomocí jiných metod, jde o relativně nejpřesnější metodu založenou na údajích z národních účtů. Odhad používá deformaci dílčích základů daně u sebezaměstnaných osob.

Metoda vychází z předpokladu, že komparací průměrné hrubé nákladovosti u jednotlivých odvětví ve vybraných zemích za určité období dojde k odhalení rozdílných hodnot, které jsou v České republice způsobovány zkreslováním příjmů a výdajů osob samostatně výdělečně činných. Dílčí základy daně osob samostatně výdělečně činných se upraví pomocí koeficientu odvětví. Rozdíl dílčích základů daně před a po korekci je následně vynásoben nominální sazbou daně z příjmů fyzických osob, která je abstrahována od slev na dani, a tím dojde k vyčíslení daňové mezery v jednotlivých odvětvích.

Hrubá nákladovost odvětví

Ukazatel hrubé nákladovosti odvětví představuje v absolutním vyjádření hrubou přidanou hodnotu (Finardi a Vančurová, 2014). Pro výpočet hrubé nákladovosti v jednotlivých odvětvích, která jsou členěna dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE, byl použit vzorec dle Finardi a Vančurové (2014):

$$\text{Hrubá nákladovost} = p2/p1 \quad (1)$$

kde p1 je produkce odvětví
p2 je mezispotřeba odvětví

Hrubá nákladovost odvětví tedy představuje podíl mezispotřeby a produkce těchto odvětví.

Data o výši mezispotřeby odvětví a produkce těchto odvětví byla u jednotlivých zemí čerpána z databáze Eurostatu „Annual National Accounts / National Accounts aggregates by industry (up to NACE A*64)“. Datový soubor byl zadán podmínkami:

- časová řada: 2008 – 2017 (při zpracování nebyla u porovnávaných států ještě dostupná data za rok 2018)
- odvětví: A – S (specifikováno v tabulce č. 2)
- země: Česká republika, Slovensko, Maďarsko a Rakousko
- ukazatele : p1 (produkce) a p2 (mezispotřeba)
- ceny: v běžných cenách.

Výpočtem dle zmíněného vzorce byly za jednotlivé roky ve sledovaném období (2008 až 2017) získány hodnoty hrubé nákladovosti daných odvětví v České republice, na Slovensku, v Maďarsku a v Rakousku. Tyto státy byly vybrány pro porovnání nejen z důvodu podobné zeměpisné polohy, ale i z důvodu relativně srovnatelných podmínek pro podnikatelskou činnost.

Hodnoty hrubé nákladovosti sledovaných odvětví za jednotlivé roky byly následně pro každou zemi zprůměrovány a výsledné hodnoty průměrné hrubé nákladovosti odvětví dle ekonomické klasifikace ekonomických činností CZ-NACE jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 2 Průměrná hrubá nákladovost odvětví ve vybraných zemích (za období 2008-2017)

NACE	Odvětví	Česká republika	Maďarsko	Rakousko	Slovensko
A	Zemědělství, lesnictví a rybnářství	0,61	0,58	0,57	0,51
B	Těžba a dobývání	0,50	0,51	0,47	0,38
C	Zpracovatelský průmysl	0,74	0,76	0,68	0,78
D	Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	0,63	0,61	0,80	0,77
E	Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami	0,63	0,54	0,57	0,46
F	Stavebnictví	0,71	0,61	0,61	0,59
G	Velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel	0,53	0,53	0,42	0,48
H	Doprava a skladování	0,62	0,54	0,50	0,59
I	Ubytování, stravování a pohostinství	0,54	0,62	0,38	0,48
J	Informační a komunikační činnosti	0,47	0,43	0,55	0,47
K	Peněžnictví a pojišťovnictví	0,47	0,46	0,49	0,46
L	Činnost v oblasti nemovitostí	0,47	0,31	0,33	0,35
M	Profesní, vědecké a technické činnosti	0,61	0,39	0,51	0,51
N	Administrativní a podpůrné činnosti	0,64	0,43	0,36	0,52
O	Veřejná správa a obrana; pojistné soc. zabezpečení	0,32	0,32	0,32	0,28
P	Vzdělávání	0,19	0,18	0,14	0,19
Q	Zdravotní a sociální péče	0,39	0,41	0,33	0,38
R	Kulturní, zábavní a rekreační činnost	0,58	0,53	0,34	0,34
S	Ostatní činnosti	0,44	0,41	0,38	0,44

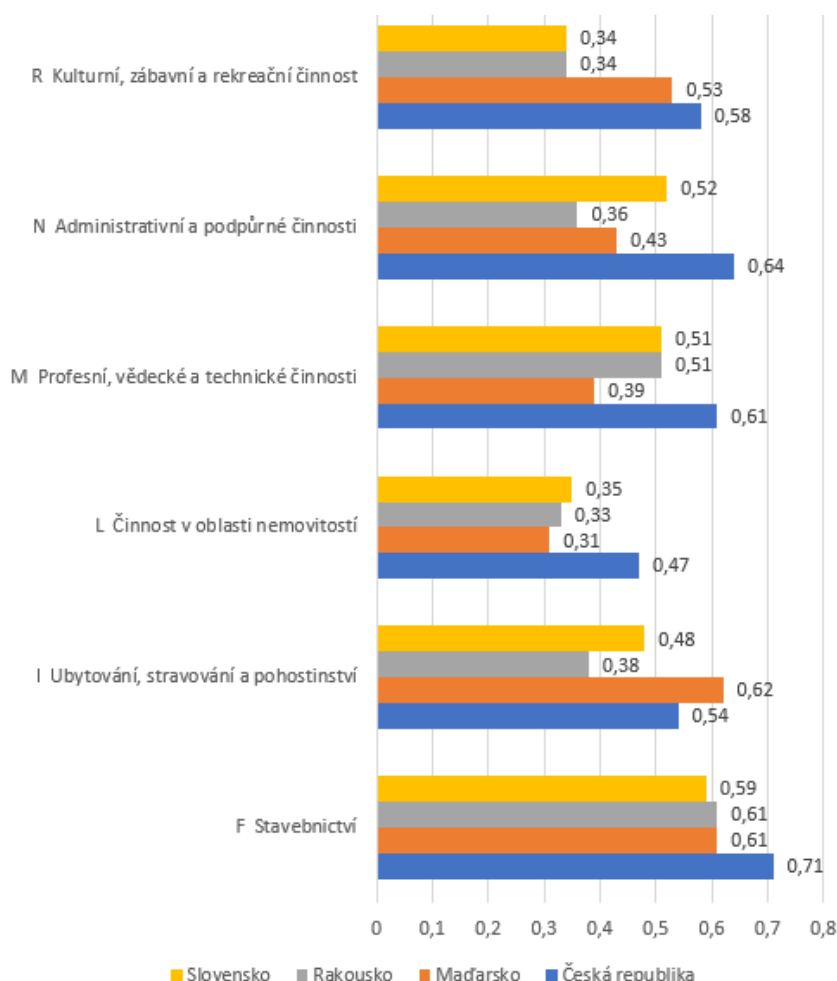
Zdroj: Eurostat, vlastní výpočty

Z tabulky č. 2 je zřejmé, že v některých odvětvích nejsou mezi porovnávanými zeměmi významné rozdíly v průměrné hrubé nákladovosti. Nejvýznamnější rozdíly jsou patrné

u odvětví F - Stavebnictví, I - Ubytování, stravování a pohostinství, L - Činnost v oblasti nemovitostí, M - Profesní, vědecké a technické činnosti, N - Administrativní a podpůrné činnosti a R - Kulturní, zábavní a rekreační činnost. Tyto rozdíly však nejsou důsledkem pouze stínové ekonomiky, ale mohou být způsobeny i rozdílnou produktivitou práce, hospodářskou politikou či odlišným vývojem ve sledovaných zemích. Použitá metoda odhadu daňové mezery ale předpokládá, že odvětví s většími rozdíly v průměrné hrubé nákladovosti mají větší sklon k daňovým únikům.

Z níže uvedeného grafu je zjevné, že největší rozdíl v průměrné hrubé nákladovosti má s Českou republikou Rakousko v odvětví N - Administrativní a podpůrné činnosti a Slovensko v odvětví R - Kulturní, zábavní a rekreační činnost.

Graf č. 8 Rozdíly v průměrné hrubé nákladovosti odvětví u vybraných odvětví (za období 2008- 2017)



Zdroj: vlastní zpracování

Koeficient odvětví

Koeficient odvětví představuje rozdíl průměrné hrubé nákladovosti odvětví v České republice a minimální průměrné hrubé nákladovosti odvětví z porovnávaných zemí zvýšený o jedna (Finardi, Vančurová, 2014):

$$\text{Koeficient odvětví} = (PHN_{CZ} - PHN_{min}) + 1 \quad (2)$$

kde PHN_{CZ} je průměrná hrubá nákladovost odvětví v České republice za období 2008-2017

PHN_{min} je minimální průměrná hrubá nákladovost odvětví za období 2008 až 2017 ze sledovaných zemí

Výsledky výpočtů jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 3 Koeficient odvětví v ČR (za období 2008 – 2017)

NACE	Odvětví	koeficient odvětví
A	Zemědělství, lesnictví a rybnářství	1,10
B	Těžba a dobývání	1,12
C	Zpracovatelský průmysl	1,06
D	Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	1,02
E	Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami	1,17
F	Stavebnictví	1,12
G	Velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel	1,11
H	Doprava a skladování	1,12
I	Ubytování, stravování a pohostinství	1,16
J	Informační a komunikační činnosti	1,04
K	Peněžnictví a pojišťovnictví	1,01
L	Činnost v oblasti nemovitostí	1,16
M	Profesní, vědecké a technické činnosti	1,22
N	Administrativní a podpůrné činnosti	1,28
O	Veřejná správa a obrana; pojistné soc. zabezpečení	1,04
P	Vzdělávání	1,05
Q	Zdravotní a sociální péče	1,06
R	Kulturní, zábavní a rekreační činnost	1,24
S	Ostatní činnosti	1,06

Zdroj: Eurostat, vlastní výpočty

Pro kontrolu byla dohledána data o počtu sebezaměstnaných osob v databázi národních účtů ČSÚ. Do této kategorie řadí ČSÚ osoby klasifikované podle postavení v zaměstnání jako podnikatelé se zaměstnanci (zaměstnavatelé), podnikatelé bez zaměstnanců (podle klasifikace CZ-ICSE „osoby pracující na vlastní účet“ mimo zaměstnavatelů) a pomáhající rodinné příslušníky (ČSÚ, 2019). Počet sebezaměstnaných osob dle ČSÚ je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 4 Počet sebezaměstnaných osob dle ČSÚ

Název odvětví	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A Zemědělství, lesnictví a rybnářství	34 377	39 364	45 873	48 606	49 725	48 764	48 074	47 858	47 750	48 557	47 530
B Těžba a dobývání	181	131	77	77	85	87	97	114	117	259	118
C Zpracovatelský průmysl	112 662	114 812	123 280	124 408	126 604	124 181	125 353	125 558	124 491	121 417	121 988
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klim. vzduchu	312	463	910	1 688	1 466	2 022	2 798	3 778	3 516	2 818	3 510
E Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	2 458	2 652	3 242	3 371	2 921	2 724	2 540	2 363	2 358	2 184	2 336
F Stavebnictví	135 658	141 231	154 066	154 789	152 596	147 969	138 301	136 870	137 056	139 679	138 200
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel	137 915	138 032	140 084	154 466	144 470	136 554	130 613	124 603	120 766	114 175	121 652
H Doprava a skladování	30 158	29 905	32 840	32 512	31 024	30 713	31 011	27 491	27 063	27 341	27 097
I Ubytování, stravování a pohostinství	45 617	49 196	49 024	48 444	45 992	45 655	44 391	40 489	40 653	48 161	42 220
J Informační a komun. činnosti	15 585	17 387	17 847	15 789	17 062	17 271	18 192	18 645	18 708	18 545	17 798
K Peněžnictví a pojišťovnictví	17 485	17 278	14 091	14 706	16 601	18 436	19 149	18 037	16 905	15 968	16 438
L Činnosti v oblasti nemovitostí	31 052	32 630	35 557	30 451	30 546	27 006	28 752	29 431	30 171	31 760	31 975
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	83 498	85 788	85 817	82 109	84 286	84 014	85 009	85 104	89 477	86 582	91 439
N Admin. a podpůrné činnosti	26 370	21 149	17 197	15 079	14 541	13 147	13 487	14 124	14 113	14 381	13 992
O Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
P Vzdělávání	12 018	9 382	8 395	6 113	6 616	5 681	7 468	7 857	8 587	9 102	8 605
Q Zdravotní a sociální péče	22 966	22 787	21 604	21 462	21 116	19 933	18 057	18 549	16 981	16 778	16 532
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	10 050	10 989	11 931	13 295	15 063	14 000	13 730	15 252	15 544	17 462	15 525
S Ostatní činnosti	40 725	40 806	44 004	45 919	48 567	46 915	48 073	47 418	50 561	49 766	50 534
CELKEM	759 087	773 982	805 839	813 284	809 281	785 072	775 095	763 541	764 817	764 935	767 489

Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že pro odvětví O – Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení, neviduje ČSÚ žádné sebezaměstnané osoby, nebude pro toto odvětví odhadována daňová mezera.

Dílčí základ daně z příjmů osob samostatně výdělečně činných

K odhadu mezery na dani z příjmů osob samostatně výdělečně činných pomocí dat z národních účtů je třeba znát informace o dílčích základech daně z příjmů těchto osob. Dílčím základem daně z příjmů ze samostatné činnosti jsou příjmy snížené o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Vzhledem k tomu, že tyto informace nejsou veřejně dostupné, byla data získána na základě žádosti o informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, od Generálního finančního ředitelství (Příloha č.1). Získaná data byla poskytnuta v souboru, který obsahuje 10 492 řádků, a proto není součástí této práce v původním rozsahu. Data byla upravena do následující tabulky.

Tabulka č. 5 Dílčí základ daně z příjmů dle § 7 ZDP (v mil. Kč)

Název odvětví	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	8 291	7 810	7 443	8 206	8 146	7 981	9 196	9 340	9 877	9 833	10 889
B Těžba a dobývání	177	125	119	128	101	86	104	117	171	188	212
C Zpracovatelský průmysl	20 381	15 035	13 788	14 411	13 932	13 380	14 821	16 446	16 589	17 407	18 934
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	471	309	362	487	493	491	534	594	653	680	717
E Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	614	398	581	529	443	375	435	404	427	536	486
F Stavebnictví	28 724	21 505	19 443	20 209	18 881	18 211	19 948	22 369	23 187	24 934	27 909
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	36 359	30 026	29 530	28 467	27 614	25 226	25 293	25 973	26 747	27 047	27 758
H Doprava a skladování	8 569	7 189	6 422	6 167	5 604	5 598	6 429	8 071	8 358	8 425	8 769
I Ubytování, stravování a pohostinství	3 448	2 684	2 479	2 497	2 359	2 280	2 665	3 141	3 353	4 109	3 919
J Informační a komunikační činnosti	4 862	4 330	4 708	5 041	5 657	5 740	6 614	7 958	9 290	10 821	13 516
K Peněžnictví a pojišťovnictví	2 407	2 123	2 799	3 310	3 589	3 829	4 271	4 799	5 231	5 553	6 159
L Činnosti v oblasti nemovitosti	2 619	1 920	2 008	2 090	2 264	2 018	2 177	2 552	2 669	3 171	2 860
M Profesní, vědecké a technické činnosti	31 215	24 752	25 451	25 834	26 587	24 003	26 971	28 870	30 763	32 708	35 405
N Admin. a podpůrné činnosti	3 452	2 993	2 938	3 019	3 160	3 077	3 615	3 931	4 374	4 860	5 593
O Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení	1 600	1 250	1 216	1 109	1 128	910	649	646	634	595	554
P Vzdělávání	1 617	1 336	1 335	1 427	1 480	1 488	1 604	1 731	1 869	2 002	2 219
Q Zdravotní a sociální péče	16 612	15 315	16 799	16 388	15 797	14 697	14 366	13 183	13 050	13 093	12 424
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	5 117	3 919	4 715	4 719	4 986	4 797	4 863	5 144	5 500	5 956	6 298
S Ostatní činnosti	13 736	10 763	10 529	10 119	9 475	9 169	8 047	7 684	7 553	7 554	7 660

Zdroj: Generální finanční ředitelství, vlastní zpracování

Upravený dílčí základ daně z příjmů osob samostatně výdělečně činných

Dílčí základy daně uvedené v tabulce č. 5 se upraví koeficientem odvětví uvedeným v tabulce č. 3. Takto upravené dílčí základy daně představují teoretické základy daně, které měly být uvedeny v daňových přiznáních, a které nám pomohou odhadnout daňovou mezeru.

$$\text{Upravený DZD} = \text{DZD} \times \text{koeficient odvětví} \quad (3)$$

kde DZD je dílčí základ daně daného odvětví zpracovaný v tabulce č. 5

Tabulka č. 6 Upravené dílčí základy daně z příjmů dle § 7 ZDP (v mil. Kč)

Název odvětví	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	9 120	8 591	8 187	9 027	8 961	8 779	10 116	10 274	10 864	10 816	11 978
B Těžba a dobývání	198	141	134	143	113	96	117	131	191	211	237
C Zpracovatelský průmysl	21 604	15 937	14 615	15 276	14 767	14 183	15 710	17 433	17 585	18 452	20 070
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	480	315	369	496	503	501	545	606	666	693	732
E Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	718	466	680	619	519	438	509	473	499	627	568
F Stavebnictví	32 171	24 086	21 777	22 634	21 146	20 397	22 342	25 053	25 969	27 926	31 258
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	40 358	33 328	32 779	31 598	30 651	28 001	28 075	28 830	29 689	30 022	30 811
H Doprava a skladování	9 597	8 052	7 192	6 907	6 277	6 269	7 200	9 039	9 360	9 436	9 821
I Ubytování, stravování a pohostinství	3 999	3 113	2 875	2 896	2 736	2 644	3 091	3 644	3 889	4 767	4 546
J Informační a komun. činnosti	5 057	4 503	4 896	5 242	5 883	5 970	6 878	8 276	9 661	11 254	14 056
K Peněžnictví a pojišťovnictví	2 431	2 144	2 827	3 343	3 624	3 868	4 314	4 847	5 284	5 609	6 220
L Činnosti v oblasti nemovitostí	3 038	2 228	2 329	2 425	2 626	2 341	2 525	2 960	3 096	3 678	3 317
M Profesní, vědecké a technické činnosti	38 083	30 197	31 050	31 518	32 436	29 284	32 904	35 222	37 531	39 904	43 194
N Admin. a podpůrné činnosti	4 419	3 831	3 760	3 864	4 045	3 939	4 628	5 031	5 599	6 221	7 159
P Vzdělávání	1 697	1 403	1 402	1 498	1 554	1 563	1 684	1 817	1 962	2 103	2 330
Q Zdravotní a sociální péče	17 608	16 234	17 807	17 371	16 745	15 578	15 228	13 974	13 834	13 879	13 169
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	6 345	4 859	5 847	5 851	6 183	5 949	6 030	6 378	6 820	7 386	7 809
S Ostatní činnosti	14 561	11 409	11 160	10 726	10 044	9 719	8 530	8 145	8 007	8 007	8 119

Zdroj: vlastní zpracování

Rozdíl mezi upravenými dílčími základy daně z příjmů a skutečnými dílčími základy daně z příjmů z podaných daňových přiznání představuje před finanční správou skryté základy daně, ze kterých lze získat odhad daňové mezery vynásobením sazbou daně z příjmů

fyzických osob. Vzhledem k tomu, že byla v České republice v roce 2008 zavedena jednotná sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 %, která je platná dodnes, bude výpočet proveden pomocí následujícího vzorce:

$$\text{Mezera na dani z příjmů} = (\text{Upravený DZD} - \text{DZD}) \times 15\% \quad (4)$$

Výsledné odhady mezery na dani z příjmů podnikajících osob jsou pro jednotlivá odvětví vyčíslena v následující tabulce.

Tabulka č. 7 Odhad daňové mezery v ČR na dani z příjmů fyzických osob (v mil. Kč)

Název odvětví	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	124,36	117,15	111,64	123,10	122,19	119,71	137,94	140,10	148,15	147,49	163,34
B Těžba a dobývání	3,19	2,26	2,15	2,31	1,81	1,54	1,87	2,11	3,07	3,39	3,81
C Zpracovatelský průmysl	183,43	135,32	124,09	129,70	125,38	120,42	133,39	148,02	149,31	156,67	170,41
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	1,41	0,93	1,09	1,46	1,48	1,47	1,60	1,78	1,96	2,04	2,15
E Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	15,66	10,15	14,81	13,49	11,30	9,56	11,09	10,31	10,88	13,67	12,39
F Stavebnictví	517,03	387,10	349,98	363,76	339,85	327,80	359,07	402,64	417,37	448,80	502,36
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	599,92	495,42	487,25	469,70	455,63	416,23	417,33	428,56	441,32	446,28	458,00
H Doprava a skladování	154,24	129,41	115,59	111,01	100,88	100,76	115,71	145,27	150,44	151,65	157,84
I Ubytování, stravování a pohostinství	82,75	64,41	59,48	59,93	56,61	54,71	63,95	75,39	80,47	98,63	94,06
J Informační a komunikační činnosti	29,17	25,98	28,25	30,24	33,94	34,44	39,68	47,75	55,74	64,93	81,09
K Peněžnictví a pojišťovnictví	3,61	3,18	4,20	4,96	5,38	5,74	6,41	7,20	7,85	8,33	9,24
L Činnosti v oblasti nemovitostí	62,85	46,09	48,18	50,17	54,34	48,43	52,25	61,24	64,05	76,10	68,63
M Profesní, vědecké a technické činnosti	1 030,11	816,82	839,87	852,53	877,36	792,11	890,04	952,73	1 015,18	1 079,37	1 168,36
N Admin. a podpůrné činnosti	145,00	125,71	123,38	126,80	132,73	129,24	151,84	165,08	183,72	204,12	234,90
P Vzdělávání	12,12	10,02	10,02	10,70	11,10	11,16	12,03	12,98	14,01	15,02	16,64
Q Zdravotní a sociální péče	149,50	137,83	151,19	147,49	142,17	132,27	129,29	118,64	117,45	117,84	111,82
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	184,21	141,08	169,75	169,87	179,50	172,70	175,07	185,18	197,99	214,43	226,73
S Ostatní činnosti	123,63	96,87	94,76	91,07	85,28	82,52	72,42	69,16	67,98	67,99	68,94
CELKEM	3 422,20	2 745,72	2 735,67	2 758,28	2 736,95	2 560,83	2 770,99	2 974,15	3 126,94	3 316,74	3 550,71
CELKEM za období 2008-2018											32 699

Zdroj: vlastní zpracování

Od roku 2013 bylo do zákona o daních z příjmů zavedeno solidární zvýšení daně, ke kterému však není při výpočtu přihlíženo, neboť nelze předpokládat, že by byly dosahovány u jednotlivých osob samostatně výdělečně činných v oblasti stínové ekonomiky tak vysoké příjmy, které by tomuto zvýšení daně podléhaly.

Osoby samostatně výdělečně činné jsou povinny odvádět pojistné na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení, kde je nejnižším vyměřovacím základem polovina základu daně z příjmů. Pojistné se vypočítává stanoveným procentem z vyměřovacího základu za rozhodné období. Legislativně je upraven i minimální vyměřovací základ pro hlavní výdělečnou činnost a pro vedlejší výdělečnou činnost. Vzhledem k tomu, že nelze posoudit, kolik z výše odhadnuté mezery na dani z příjmů připadá na jednotlivé osoby a zda by podléhaly minimálnímu zdravotnímu a sociálnímu pojištění, zda je jejich činnost hlavní nebo vedlejší činností, je odhad proveden z vypočtené daňové mezery, resp. z její poloviny, a bude tak představovat horní hranici odhadu mezery z pojistného na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení.

K výpočtu bude použito sazeb pojistného na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení platných v daných letech. Výsledné odhady mezery na pojistném podnikajících osob jsou pro jednotlivá odvětví vyčíslena v následující tabulce.

Tabulka č. 8 Odhad mezery v ČR na pojistném za období 2008-2018 (v mil. Kč)

Název odvětví	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A Zemědělství, lesnictví a rybníkářství	177,00	166,75	158,90	175,21	173,92	170,39	196,34	199,41	210,86	209,93	232,48
B Těžba a dobývání	4,54	3,21	3,06	3,28	2,58	2,20	2,67	3,00	4,37	4,82	5,42
C Zpracovatelský průmysl	261,08	192,60	176,62	184,61	178,46	171,40	189,85	210,68	212,51	222,99	242,55
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	2,01	1,32	1,55	2,08	2,10	2,10	2,28	2,53	2,79	2,90	3,06
E Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	22,28	14,44	21,08	19,20	16,09	13,60	15,79	14,68	15,49	19,46	17,63
F Stavebnictví	735,91	550,97	498,14	517,75	483,72	466,57	511,08	573,09	594,05	638,80	715,03
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	853,89	705,15	693,52	668,54	648,51	592,43	594,01	609,98	628,15	635,20	651,89
H Doprava a skladování	219,54	184,19	164,52	158,00	143,59	143,41	164,70	206,77	214,12	215,85	224,67
I Úbytování, stravování a pohostinství	117,78	91,68	84,67	85,29	80,58	77,87	91,02	107,31	114,54	140,38	133,88
J Informační a komun. činnosti	41,52	36,98	40,20	43,05	48,31	49,02	56,48	67,96	79,34	92,41	115,42
K Peněžnictví a pojišťovnictví	5,14	4,53	5,98	7,07	7,66	8,18	9,12	10,25	11,17	11,86	13,15
L Činnosti v oblasti nemovitostí	89,46	65,60	68,58	71,40	77,34	68,94	74,37	87,17	91,17	108,32	97,68
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	1 466,19	1 162,60	1 195,41	1 213,43	1 248,78	1 127,44	1 266,82	1 356,05	1 444,94	1 536,31	1 662,97
N Admin. a podpůrné činnosti	206,39	178,92	175,61	180,48	188,92	183,96	216,12	234,97	261,50	290,54	334,34
P Vzdělávání	17,26	14,27	14,26	15,23	15,80	15,89	17,12	18,48	19,95	21,38	23,68
Q Zdravotní a sociální péče	212,79	196,18	215,20	209,93	202,36	188,26	184,02	168,87	167,18	167,73	159,15
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	262,19	200,80	241,61	241,78	255,49	245,81	249,18	263,58	281,80	305,20	322,71
S Ostatní činnosti	175,96	137,87	134,87	129,62	121,38	117,45	103,08	98,43	96,76	96,77	98,12
CELKEM	4 870,93	3 908,07	3 893,77	3 925,95	3 895,60	3 644,92	3 944,04	4 233,20	4 450,68	4 720,83	5 053,85
CELKEM za období 2008-2018											46 542

Zdroj: vlastní zpracování

Součtem mezery na dani z příjmů fyzických osob a pojistného je získána celková daňová mezera, která měla být odvedena do veřejných rozpočtů. Souhrnný odhad je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 9 Odhad mezery v ČR na dani z příjmů včetně pojistného (v mil. Kč)

Název odvětví	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A Zemědělství, lesnictví a rybnářství	301,36	283,90	270,54	298,30	296,11	290,11	334,28	339,52	359,01	357,42	395,82
B Těžba a dobývání	7,72	5,47	5,20	5,59	4,40	3,74	4,54	5,11	7,45	8,21	9,23
C Zpracovatelský průmysl	444,51	327,92	300,71	314,31	303,85	291,82	323,24	358,70	361,82	379,65	412,96
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu	3,42	2,24	2,63	3,54	3,58	3,57	3,88	4,32	4,74	4,94	5,22
E Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	37,94	24,59	35,90	32,70	27,40	23,16	26,88	24,99	26,37	33,14	30,02
F Stavebnictví	1 252,94	938,07	848,12	881,51	823,58	794,38	870,15	975,73	1 011,42	1 087,60	1 217,40
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	1 453,81	1 200,57	1 180,77	1 138,23	1 104,14	1 008,65	1 011,34	1 038,55	1 069,47	1 081,48	1 109,89
H Doprava a skladování	373,78	313,60	280,11	269,01	244,47	244,17	280,41	352,04	364,56	367,50	382,51
I Ubytování, stravování a pohostinství	200,52	156,09	144,15	145,22	137,19	132,58	154,97	182,70	195,01	239,00	227,94
J Informační a komun. činnosti	70,70	62,96	68,45	73,29	82,25	83,47	96,16	115,71	135,07	157,34	196,52
K Peněžnictví a pojišťovnictví	8,75	7,72	10,18	12,03	13,04	13,92	15,53	17,45	19,02	20,19	22,39
L Činnosti v oblasti nemovitostí	152,31	111,68	116,77	121,57	131,68	117,37	126,61	148,41	155,22	184,42	166,31
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	2 496,30	1 979,42	2 035,28	2 065,96	2 126,14	1 919,55	2 156,85	2 308,77	2 460,12	2 615,68	2 831,34
N Admin. a podpůrné činnosti	351,39	304,63	299,00	307,28	321,65	313,20	367,96	400,05	445,22	494,66	569,24
P Vzdělávání	29,38	24,29	24,27	25,93	26,90	27,05	29,15	31,46	33,96	36,39	40,32
Q Zdravotní a sociální péče	362,30	334,02	366,39	357,42	344,53	320,53	313,32	287,52	284,63	285,57	270,97
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	446,39	341,88	411,36	411,65	435,00	418,51	424,25	448,76	479,79	519,63	549,43
S Ostatní činnosti	299,59	234,74	229,63	220,69	206,66	199,97	175,51	167,59	164,74	164,75	167,06
CELKEM	8 293,13	6 653,79	6 629,44	6 684,23	6 632,55	6 205,75	6 715,03	7 207,34	7 577,62	8 037,58	8 604,56
CELKEM za období 2008-2018											79 241

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Odhad daňového úniku – metoda odhadu dle nezjištěné ekonomiky

Tato metoda je založena na makroekonomickém modelu, který vychází z odhadu ČSÚ o nezjištěné ekonomice. Data v národních účtech ČSÚ jsou úplná, nezjištěná ekonomika je tak součástí národních účtů, ze kterých následně vychází i odhad hrubého domácího produktu. ČSÚ postupuje v souladu s doporučeními Eurostatu a OECD, podrobnosti o postupech a revizích národních účtů lze dohledat v komentářích či ročenkách ČSÚ. Odhady velikosti nezjištěné ekonomiky však ČSÚ samostatně

nepublikuje, odhady jsou zpracovány a agregovány v rámci standardních výstupů národních účtů.

ČSÚ třídí nezjištěnou ekonomiku do N-kategorií, a to na kategorie:

N1- úmyslně neregistrované jednotky - meloucháři, drobní podnikatelé. Melouchaření je častým případem drobného podnikání. Odhad je založen na úhrnné bilanci práce, kde počet úmyslně neregistrovaných podnikatelů (melouchářů) je reziduum mezi nabídkou a poptávkou po práci (ČSÚ, 2014).

N2 - nelegální činnosti - jedná se o nelegální aktivity, např. o výrobu a prodej drog, černého alkoholu, tabáku nebo o prostituci. Tato činnost je protizákonná, postavena mimo daňový systém, pokud by mohla být zdaněna, podléhala by zejména spotřební dani, DPH, dani z příjmů fyzických či právnických osob, neboť nelze z dat ČSÚ rozpoznat, zda jednotka provádějící nelegální činnosti je fyzická nebo právnická osoba.

N3 - jednotky bez povinnosti registrace - jedná se o jednotky, jejichž registrace není povinná, tím, že nejsou registrovány tedy neporušují platnou legislativu. ČSÚ tyto jednotky sleduje, protože se tyto jednotky také podílí na tvorbě HDP. U této kategorie nelze rozpoznat, zda danou jednotkou je fyzická nebo právnická osoba.

N5 - jednotky nepodléhající zjišťování - dle ČSÚ (2012) se tyto údaje čerpají z podaných daňových přiznání. Příkladem této kategorie jsou např. výhry v loterii, které mohou být již zdaněny a nebudou mít vliv na výši daňových úniků. Jedná se o případy pod hladinou významnosti zjišťování ČSÚ (NKÚ, 2015).

N6 - úmyslné zkreslování vykazovaných údajů – jedná se o nepřiznávání příjmů nebo nadhodnocování výdajů, tedy o zkreslování účetnictví, které má za následek snížení základu daně z příjmů fyzických nebo právnických osob, dle skutečnosti, zda danou jednotkou je fyzická nebo právnická osoba. V této kategorii lze uvažovat i o daňové mezeře na DPH.

N7 - ostatní typy nezjištěné ekonomiky a další statistické nedostatky – do této kategorie patří naturální mzdy, použití služebního vozidla k soukromým účelům, spropitné apod., tedy o příjmy ze závislé činnosti, ze kterých by měla být odvedena daň z příjmů, pojistné na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení (Stavjaňová, 2017).

Vzhledem k tomu, že se tato práce týká pouze osob samostatně výdělečně činných, bude ze všech kategorií vybrána pro další zpracování kategorie N1, tedy úmyslně neregistrované jednotky, která se jako jediná týká pouze fyzických osob. Pro tento odhad je nutné předpokládat, že nezjištěná ekonomika by měla být zdaněna stejnou měrou jako ekonomika zjištěná.

Data pro stanovení odhadu úniku na dani z příjmů fyzických osob byla pro zpracování této práce poskytnuta Ing. Vladimírem Kermietem, ředitelem Odboru národních účtů Českého statistického úřadu (Příloha č. 2), v rozsahu:

- soubor obsahující data o nezjištěné ekonomice za období 2011-2017 u jednotlivých kategorií (N1-N7) v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE. Soubor s daty pro kategorii N1, která budou dále využita, je uveden v Příloze č. 3 této práce. Data jsou dále pro účely této práce zpracována do tabulky č. 10,
- soubor označený jako „podnikatelé na černo“, který obsahuje údaje o počtu sebezaměstnaných, kteří podnikají neoficiálně v kategorii N1. Soubor obsahuje přes 100 sloupců, a proto není přílohou této práce, data byla upravena do tabulky č. 13,
- soubor označený jako „pracující na černo“, který obsahuje údaje o počtu osob, které jsou neoficiálně zaměstnány, je uveden v Příloze č. 4 této práce. Data byla pro účely této práce upravena do tabulky č. 19.

Vzhledem k poskytnutým souborům bude odhad daňového úniku dle nezjištěné ekonomiky zpracován třemi alternativními pohledy.

4.2.1 Odhad na základě dat o výši příjmů osob úmyslně neregistrovaných

Tuto metodu použila Stavjaňová (2017) pro odhad daňového úniku za období 2008 - 2013. Jedná se o metodu založenou na údajích o nezjištěné ekonomice rozdělené dle ČSÚ do jednotlivých kategorií. Stavjaňová (2017) přiřadila k jednotlivým N-kategoriím relevantní daně, kterým by měly podléhat, sazby daní a následně vyčíslila daňové úniky plynoucí z odhadů nezjištěné ekonomiky dle ČSÚ pro roky 2008 - 2013. V této práci bude,

na rozdíl od Stavjaňové (2017), odhadnut daňový únik v kategorii N1 v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE.

Tento odhad je opřen o předpoklady:

- Kategorie N1 zahrnuje především drobné podnikatele nebo tzv. „meloucháře“, jedná se tedy o osoby, které pokud by své příjmy neskrývaly, podléhaly by jejich příjmy dani z příjmů fyzických osob. Ke svým příjmům by mohly uplatnit výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení nebo by si mohly uplatnit výdaje ve výši stanovené procentem z příjmů dle platné legislativy. Poplatník se může rozhodnout, jakému způsobu uplatnění výdajů dá přednost, obě možnosti mají jasně stanovená pravidla v zákonu o daních z příjmů. Racionálně smýšlející osoba si zvolí variantu, která je pro ni výhodnější. Pro účely tohoto odhadu bude využito výdajů stanovených procentem z příjmů ve výši, které je možno uplatnit v případě činnosti na základě živnostenského oprávnění (nikoliv však řemeslného), neboť podnikání na základě ostatních živnostenských oprávnění je v České republice nejčastější. K výpočtu bude použita výše výdajů procentem z příjmů platná v jednotlivých letech.
- Osoby samostatně výdělečně činné jsou povinny odvádět pojistné na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení, jehož nejnižším vyměřovacím základem je polovina základu daně z příjmů. Pojistné se vypočítává stanoveným procentem z vyměřovacího základu za rozhodné období. Legislativně je upraven i minimální vyměřovací základ pro hlavní výdělečnou činnost a pro vedlejší výdělečnou činnost. Vzhledem k tomu, že nelze posoudit, kolik z odhadnutého úniku na dani z příjmů připadne na jednotlivé osoby a zda by podléhaly minimálnímu zdravotnímu a sociálnímu pojištění a zda je jejich činnost hlavní nebo vedlejší činností, je odhad úniku na pojistném proveden z poloviny vypočteného rozdílu mezi příjmy a výdaji. K výpočtu bude použito sazeb pojistného na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení platných v daných letech.
- Při výpočtu budou abstrahovány veškeré slevy na dani.
- Nebude přihlíženo k solidárnímu zvýšení daně, které bylo do legislativy zavedeno od roku 2013. U osob v kategorii N1, tedy u drobných podnikatelů a melouchářů, nelze počítat s tak vysokými příjmy, které by tomuto zvýšení daně podléhaly.

V následující tabulce jsou uvedena data ČSÚ o nezjištěné ekonomice v kategorii N1 za období 2011-2017 v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE.

Tabulka č. 10 Velikost nezjištěné ekonomiky v kategorii N1 (v mil. Kč)

Název odvětví	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	207	230	252	259	276	275	278
B Těžba a dobývání	0	0	0	0	0	0	0
C Zpracovatelský průmysl	1 274	1 276	1 307	1 400	1 445	1 495	1 510
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu	0	0	0	0	0	0	0
E Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	0	0	0	0	0	0	0
F Stavebnictví	5 992	6 274	6 686	6 946	7 288	7 410	7 489
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel	556	569	561	584	597	596	586
H Doprava a skladování	430	426	413	452	483	505	510
I Ubytování, stravování a pohostinství	197	195	193	202	202	206	212
J Informační a komunikační činnosti	685	689	679	718	727	710	708
K Peněžnictví a pojišťovnictví	140	142	145	150	156	157	159
L Činnosti v oblasti nemovitostí	0	0	0	0	0	0	0
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	115	108	120	117	121	118	118
N Administrativní a podpůrné činnosti	96	93	99	101	102	105	107
O Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení	0	0	0	0	0	0	0
P Vzdělávání	357	361	418	416	440	449	477
Q Zdravotní a sociální péče	689	709	706	690	700	709	711
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	33	34	35	34	34	35	37
S Ostatní činnosti	2 513	2 658	2 642	2 576	2 585	2 613	2 672
T Činnosti domácností jako zaměstnavatelů; činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu	0	0	0	0	0	0	0
U Činnosti exterritoriálních organizací a orgánů	0	0	0	0	0	0	0
Celkem	13 284	13 764	14 256	14 645	15 156	15 383	15 574

Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Vzhledem k tomu, že pro odvětví B – Těžba a dobývání, odvětví D – Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu, odvětví E – Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odvětví L – Činnosti v oblasti nemovitostí, odvětví O – Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení, odvětví T - Činnosti domácností jako zaměstnavatelů; činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu a pro odvětví U – Činnosti exteriorních organizací a orgánů, eviduje ČSÚ nulovou výši nezjištěné ekonomiky, nebude pro tato odvětví odhadován daňový únik.

Při výpočtu daňového úniku bude použit vzorec dle Stavjaňové (2017):

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

kde $tDPFO_i^{N1}$ označuje průměrnou nominální daňovou sazbu kategorie N1 v roce i ,

$tDPFO_i$ je sazba daně z příjmů fyzických osob v daném roce,

hc_i je sazba zdravotního pojištění v daném roce,

sc_i je sazba sociálního pojištění v daném roce,

C_i představuje výši procent uplatněných z příjmů v daném roce jako výdaje.

Sazby potřebné do tohoto vzorce jsou uvedeny v následující tabulce. V posledním řádku je již vypočtená průměrná nominální daňová sazba pro kategorii N1 v jednotlivých letech.

Tabulka č. 11 Výše sazeb použitých pro odhad daňového úniku

Sazby	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Sazba daně z příjmů fyzických osob	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %	15 %
Zdravotní pojištění OSVČ	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %	13,5 %
Sociální pojištění OSVČ	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %	29,2 %
Výsledná průměrná nominální sazba	14,54 %	14,54 %	14,54 %	14,54 %	14,54 %	14,54 %	14,54 %

Zdroj: vlastní zpracování

Vynásobením dat ČSÚ o nezjištěné ekonomice v kategorii N1 za období 2011-2017 v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE z tabulky č. 10 a průměrné nominální sazby byl získán odhad úniku na dani z příjmů fyzických osob a na pojistném z této části nezjištěné ekonomiky.

Výsledky jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 12 Odhad celkového daňového úniku - kategorie N1 (v mil. Kč)

Název odvětví	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	30	33	37	38	40	40	40
C Zpracovatelský průmysl	185	186	190	204	210	217	220
F Stavebnictví	871	912	972	1 010	1 060	1 077	1 089
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	81	83	82	85	87	87	85
H Doprava a skladování	63	62	60	66	70	73	74
I Ubytování, stravování a pohostinství	29	28	28	29	29	30	31
J Informační a komunikační činnosti	100	100	99	104	106	103	103
K Peněžnictví a pojišťovnictví	20	21	21	22	23	23	23
M Profesní, vědecké a technické činnosti	17	16	17	17	18	17	17
N Administrativní a podpůrné činnosti	14	14	14	15	15	15	16
P Vzdělávání	52	52	61	60	64	65	69
Q Zdravotní a sociální péče	100	103	103	100	102	103	103
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	5	5	5	5	5	5	5
S Ostatní činnosti	365	386	384	375	376	380	389
Celkem	1 931	2 001	2 073	2 129	2 204	2 237	2 264
Celkem za období 2011-2017	14 840						

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.2 Odhad na základě dat o počtu osob úmyslně neregistrovaných

Činnost osob, které vykonávají své ekonomické aktivity a které se neregistrovaly k dani, je zachycena ČSÚ v nezjištěné ekonomice v kategorii N1. Produkce těchto osob je zahrnuta v národních účtech, z transakcí v této oblasti však není vybírána daň. Pro osoby úmyslně neregistrované je stanovena teoretická daňová povinnost. Následně je z vyměřovacího základu daně z příjmů odhadnuto i teoretické pojistné na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení. Součtem neodvedené daně z příjmů a pojistného je získán celkový odhad daňového úniku v členění dle jednotlivých odvětví.

V následující tabulce jsou uvedena data ČSÚ o počtu sebezaměstnaných osob v kategorii N1 za roky 2011-2017 v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE.

Tabulka č. 13 Počet sebezaměstnaných osob v kategorii N1 dle ČSÚ

Název odvětví	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	428	441	441	437	430	421	414
B Těžba a dobývání	0	0	0	0	0	0	0
C Zpracovatelský průmysl	4 123	4 236	4 260	4 210	4 126	4 056	3 986
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu	0	0	0	0	0	0	0
E Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	0	0	0	0	0	0	0
F Stavebnictví	15 274	15 706	15 798	15 605	15 287	15 032	14 773
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel	1 455	1 496	1 505	1 486	1 456	1 432	1 407
H Doprava a skladování	1 066	1 097	1 102	1 089	1 067	1 049	1 031
I Ubytování, stravování a pohostinství	483	497	500	494	484	476	468
J Informační a komunikační činnosti	1 163	1 196	1 202	1 189	1 163	1 145	1 125
K Peněžnictví a pojišťovnictví	301	309	311	307	301	296	291
L Činnosti v oblasti nemovitostí	0	0	0	0	0	0	0
M Profesní, vědecké a technické činnosti	231	238	240	237	231	228	224
N Administrativní a podpůrné činnosti	259	267	268	265	259	255	250
O Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení	0	0	0	0	0	0	0
P Vzdělávání	884	909	914	903	885	870	855
Q Zdravotní a sociální péče	2 019	2 076	2 089	2 063	2 021	1 987	1 953
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	98	101	101	100	98	96	95
S Ostatní činnosti	6 831	7 024	7 065	6 979	6 837	6 722	6 606
Celkem	34 615	35 593	35 796	35 364	34 645	34 065	33 478

Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Protože pro odvětví B – Těžba a dobývání, odvětví D – Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu, odvětví E – Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odvětví L – Činnosti v oblasti nemovitostí a odvětví O – Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení neviduje ČSÚ žádné sebezaměstnané osoby, které jsou úmyslně neregistrovány, nebude pro tato odvětví odhadován daňový únik.

Aby mohl být odhadnut daňový únik u osob, které jsou úmyslně neregistrovány, je třeba jim přiřadit takový dílčí základ daně z příjmů, který by odpovídal průměrné osobě samostatně výdělečně činné pracující v daném odvětví.

Pro tyto účely lze využít data poskytnutá pro účely této práce Generálním finančním ředitelstvím (viz tabulka č. 5 z kapitoly 4.1) o dílčích základech daně u fyzických osob, které podaly daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob a uvedly v nich příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů. Protože byla tato data v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE získána jako součet hodnot ze všech podaných daňových přiznání v daném zdaňovacím období, průměrný dílčí základ daně na jednu osobu by bylo možné získat jako podíl celkového dílčího základu daně každého odvětví a počtu osob, které za dané odvětví podaly daňová přiznání. Data o počtu podaných přiznání k dani z příjmů fyzických osob jsou na stránkách finanční správy dostupná pouze bez členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE, proto bylo pro získání průměrného dílčího základu daně na jednu fyzickou osobu využito údajů ČSÚ o počtu sebezaměstnaných osob v členění dle odvětví, které jsou veřejně dostupné (viz tabulka č. 4 z kapitoly 4.1).

Průměrný dílčí základ daně z příjmů dle § 7 zákona o daních z příjmů sebezaměstnané osoby v kategorii N1 je podílem celkového dílčího základu daně u fyzických osob, které podaly daňová přiznání k dani z příjmů fyzických osob a uvedly v nich příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů v daném odvětví a počtu sebezaměstnaných osob v tomtéž odvětví.

Výsledná výše průměrných dílčích základů daně z příjmů je zachycena v následující tabulce.

Tabulka č. 14 Průměrný dílčí základ daně z příjmů osob v kategorii N1 (v tis. Kč)

Název odvětví	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	169	164	164	191	195	207	202
C Zpracovatelský průmysl	116	110	108	118	131	133	143
F Stavebnictví	131	124	123	144	163	169	179
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	184	191	185	194	208	221	237
H Doprava a skladování	190	181	182	207	294	309	308
I Ubytování, stravování a pohostinství	52	51	50	60	78	82	85
J Informační a komun. činnosti	319	332	332	364	427	497	584
K Peněžnictví a pojišťovnictví	225	216	208	223	266	309	348
M Profesní, vědecké a technické činnosti	315	315	286	317	339	344	378
N Admin. a podpůrné činnosti	200	217	234	268	278	310	338
P Vzdělávání	233	224	262	215	220	218	220
Q Zdravotní a sociální péče	764	748	737	796	711	769	780
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	355	331	343	354	337	354	341
S Ostatní činnosti	220	195	195	167	162	149	152

Zdroj: GfR, ČSÚ, vlastní výpočty

Vynásobením průměrného dílčího základu daně dle § 7 zákona o daních z příjmů sebezaměstnaných osob s počtem sebezaměstnaných osob v kategorii N1 dle ČSÚ za roky 2011-2017 v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE (tabulka č. 13) lze získat za jednotlivá odvětví celkový základ daně. Celkové základy daně z příjmů osob v kategorii N1 jsou uvedeny v tabulce č. 15.

Z celkového základu daně za jednotlivá odvětví je následně vynásobením sazbou daně z příjmů, která činí pro všechna sledovaná zdaňovací období 15 %, odhadnut únik na dani z příjmů fyzických osob, které se úmyslně neregistrovaly. Odhady daňových úniků jsou pro jednotlivá odvětví zaznamenány v tabulce č.16.

Předpokladem pro výpočet daňového úniku je, že budou při výpočtu abstrahovány veškeré slevy na dani a že nebude přihlíženo k solidárnímu zvýšení daně, které bylo do zákona o daních z příjmů zavedeno od roku 2013. U drobných podnikatelů a melouchářů, nelze počítat s tak vysokými příjmy, které by tomuto zvýšení daně podléhaly.

Tabulka č. 15 Celkový základ daně z příjmů osob v kategorii N1 (v mil. Kč)

Název odvětví	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	72,26	72,24	72,18	83,59	83,92	87,08	83,83
C Zpracovatelský průmysl	477,60	466,13	459,00	497,76	540,45	540,50	571,46
F Stavebnictví	1 994,13	1 943,31	1 944,35	2 250,85	2 498,38	2 543,10	2 637,07
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	268,14	285,94	278,02	287,76	303,50	317,15	333,31
H Doprava a skladování	202,21	198,17	200,85	225,75	313,24	323,95	317,70
I Ubytování, stravování a pohostinství	24,89	25,49	24,96	29,65	37,55	39,26	39,93
J Informační a komun. činnosti	371,30	396,53	399,52	432,26	496,38	568,58	656,44
K Peněžnictví a pojišťovnictví	67,74	66,80	64,60	68,48	80,09	91,60	101,20
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	72,68	75,07	68,57	75,19	78,36	78,39	84,62
N Admin. a podpůrné činnosti	51,86	58,03	62,73	71,03	72,08	79,04	84,49
P Vzdělávání	206,32	203,35	239,48	193,96	194,95	189,33	188,10
Q Zdravotní a sociální péče	1 541,68	1 553,07	1 540,21	1 641,27	1 436,32	1 527,08	1 524,10
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	34,78	33,43	34,61	35,42	33,05	33,97	32,40
S Ostatní činnosti	1 505,27	1 370,37	1 380,74	1 168,24	1 107,93	1 004,22	1 002,74

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 16 Odhad úniku na dani z příjmů u osob v kategorii N1 (v mil. Kč)

Název odvětví	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	10,84	10,84	10,83	12,54	12,59	13,06	12,58
C Zpracovatelský průmysl	71,64	69,92	68,85	74,66	81,07	81,07	85,72
F Stavebnictví	299,12	291,50	291,65	337,63	374,76	381,47	395,56
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	40,22	42,89	41,70	43,16	45,53	47,57	50,00
H Doprava a skladování	30,33	29,73	30,13	33,86	46,99	48,59	47,66
I Ubytování, stravování a pohostinství	3,73	3,82	3,74	4,45	5,63	5,89	5,99
J Informační a komun. činnosti	55,69	59,48	59,93	64,84	74,46	85,29	98,47
K Peněžnictví a pojišťovnictví	10,16	10,02	9,69	10,27	12,01	13,74	15,18
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	10,90	11,26	10,29	11,28	11,75	11,76	12,69
N Admin. a podpůrné činnosti	7,78	8,70	9,41	10,66	10,81	11,86	12,67
P Vzdělávání	30,95	30,50	35,92	29,09	29,24	28,40	28,21
Q Zdravotní a sociální péče	231,25	232,96	231,03	246,19	215,45	229,06	228,61
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	5,22	5,02	5,19	5,31	4,96	5,09	4,86
S Ostatní činnosti	225,79	205,55	207,11	175,24	166,19	150,63	150,41
Celkem	1 033,63	1 012,19	1 015,47	1 059,18	1 091,43	1 113,48	1 148,61
Celkem za období 2011-2017							7 474

Zdroj: vlastní zpracování

Podnikající fyzické osoby jsou povinny odvádět pojistné na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení, kde je nejnižším vyměřovacím základem polovina základu daně z příjmů. Pojistné se vypočítává stanoveným procentem z vyměřovacího základu za rozhodné období. Legislativně je upraven i minimální vyměřovací základ pro hlavní výdělečnou činnost a pro vedlejší výdělečnou činnost. Ve zkoumané kategorii N1 jsou evidovány osoby, které nejsou úmyslně registrovány, tzn. především drobní podnikatelé, nelze tak posoudit, kolik z nich vykonává své neoficiální ekonomické aktivity jako hlavní nebo vedlejší činnost, zda by pro ně byl stanoven minimální vyměřovací základ (např. nejsou-li osobami, za které hradí pojistné stát, zda jsou zaměstnaní nebo v evidenci uchazečů o zaměstnání), je odhad úniku na pojistném proveden z poloviny vypočteného celkového základu daně z příjmů fyzických osob. K výpočtu bude použito sazeb pojistného na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení platných v daných letech. Výsledné odhady úniku na pojistném jsou vyčísleny v následující tabulce.

Tabulka č. 17 Odhad úniku na pojistném u osob v kategorii N1 (v mil. Kč)

Název odvětví		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A	Zemědělství, lesnictví a rybářství	15,43	15,42	15,41	17,85	17,92	18,59	17,90
C	Zpracovatelský průmysl	101,97	99,52	98,00	106,27	115,39	115,40	122,01
F	Stavebnictví	425,75	414,90	415,12	480,56	533,40	542,95	563,01
G	Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	57,25	61,05	59,36	61,44	64,80	67,71	71,16
H	Doprava a skladování	43,17	42,31	42,88	48,20	66,88	69,16	67,83
I	Ubytování, stravování a pohostinství	5,32	5,44	5,33	6,33	8,02	8,38	8,53
J	Informační a komun. činnosti	79,27	84,66	85,30	92,29	105,98	121,39	140,15
K	Peněžnictví a pojišťovnictví	14,46	14,26	13,79	14,62	17,10	19,56	21,61
M	Profesní, vědecké a technické činnosti	15,52	16,03	14,64	16,05	16,73	16,74	18,07
N	Admin. a podpůrné činnosti	11,07	12,39	13,39	15,17	15,39	16,87	18,04
P	Vzdělávání	44,05	43,42	51,13	41,41	41,62	40,42	40,16
Q	Zdravotní a sociální péče	329,15	331,58	328,83	350,41	306,65	326,03	325,39
R	Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	7,43	7,14	7,39	7,56	7,06	7,25	6,92
S	Ostatní činnosti	321,37	292,57	294,79	249,42	236,54	214,40	214,09
Celkem		1 471,20	1 440,68	1 445,35	1 507,57	1 553,47	1 584,86	1 634,86
Celkem za období 2011-2017		10 638						

Zdroj: vlastní zpracování

Součtem odhadu úniku na dani z příjmů fyzických osob a na pojistném na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení je získán celkový odhad daňového úniku, který je za období 2011 - 2017 v členění dle jednotlivých odvětví uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 18 Odhad celkového daňového úniku u osob v kategorii N1 (v mil. Kč)

Název odvětví	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A Zemědělství, lesnictví a rybníkářství	26,27	26,26	26,24	30,39	30,51	31,65	30,47
C Zpracovatelský průmysl	173,61	169,44	166,85	180,94	196,45	196,47	207,73
F Stavebnictví	724,87	706,39	706,77	818,18	908,16	924,42	958,58
G Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	97,47	103,94	101,06	104,60	110,32	115,29	121,16
H Doprava a skladování	73,50	72,04	73,01	82,06	113,86	117,76	115,48
I Ubytování, stravování a pohostinství	9,05	9,27	9,07	10,78	13,65	14,27	14,52
J Informační a komunikační činnosti	134,97	144,14	145,22	157,13	180,43	206,68	238,62
K Peněžnictví a pojišťovnictví	24,62	24,28	23,48	24,89	29,11	33,30	36,79
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	26,42	27,29	24,93	27,33	28,49	28,49	30,76
N Administrativní a podpůrné činnosti	18,85	21,09	22,80	25,82	26,20	28,73	30,71
P Vzdělávání	75,00	73,92	87,05	70,50	70,86	68,82	68,37
Q Zdravotní a sociální péče	560,40	564,54	559,87	596,60	522,10	555,09	554,01
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	12,64	12,15	12,58	12,87	12,01	12,35	11,78
S Ostatní činnosti	547,16	498,13	501,90	424,65	402,73	365,03	364,50
Celkem	2 504,83	2 452,88	2 460,82	2 566,75	2 644,90	2 698,34	2 783,47
Celkem za období 2011-2017	18 112						

Zdroj: vlastní zpracování

4.2.3 Odhad na základě dat o počtu osob pracujících neoficiálně

ČSÚ nazývá ve svých dokumentech a článkách osoby, které pracují neoficiálně, pojmem pracující „na černo“, např. Kermiet (2018). Tento pojem se rozšířil i do odborné literatury, používají ho ve svých publikacích i významní autoři, např. Fassmann (2007).

Vzhledem k tomu, že termín pracující „na černo“ je uveden i literatuře, ze které tato práce vychází, bude tento termín v práci používán, ačkoliv formálně by měl být nahrazen termínem zaměstnaní neoficiálně.

Pod pojmem práce na černo si lze představit veškeré činnosti, které by měly být ohodnoceny mzdou, ale daňové správě nebyly nahlášeny. Jedná se tedy o činnosti, které je možné vykonávat legální cestou, ale patří sem i činnosti, u kterých je jejich provozování bez oprávnění v rozporu se zákonem, ale existuje možnost je provozovat v legální podobě (Rais, Klička a Rod, 2015).

Rais, Klička a Rod (2015) rozdělují práci na černo do tří kategorií:

- práce, která je vykonávána v rámci registrovaného nebo neregistrovaného podniku, ať už se mzdou v plném rozsahu nebo jen v částečném. Práce zaměstnanců tedy může být buď plně nehlášena se všemi příjmy skrytými před daňovou správou, nebo tzv. podhodnocena, kdy část mzdy zaměstnance je nahlášena daňové správě a část mzdy je vyplácena bez ohlášení, tzn. na ruku („obálková mzda“). Do této kategorie lze zařadit například i ilegální práci imigrantů.
- práce, která je vykonávána osobou samostatně výdělečně činnou bez zaměstnanců pro podnik nebo jiného klienta, například domácnost. Do této kategorie spadají i podvody využívající odlišné regulace pro různé formy „zaměstnání“, tedy i tzv. švarcsystém.
- práce, která je vykonávána osobou samostatně výdělečně činnou v rámci svého užšího sociálního kruhu, při které je doručováno zboží a služby přímo spotřebitelům, tedy sousedům, příbuzným, přátelům nebo známým.

Lze tedy konstatovat, že se jedná o práci, kdy zaměstnavatel, zaměstnanec nebo oba dva, jsou součástí neoficiální ekonomiky.

Při určení rozsahu práce na černo lze vycházet z modelu bilance práce, který využívá ČSÚ. ČSÚ data o počtu pracujících na černo běžně nezveřejňuje, slouží mu pouze k očištění dat národních účtů.

V následující tabulce je uveden odhad ČSÚ o počtu pracujících na černo za roky 2011 – 2017 v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE.

Tabulka č. 19 Počet pracujících neoficiálně dle odhadů ČSÚ

Název odvětví		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A	Zemědělství, lesnictví a rybnářství	4 309	4 604	5 002	5 231	5 047	4 621	4 253
B	Těžba a dobývání	0	0	0	0	0	0	0
C	Zpracovatelský průmysl	22 435	22 861	22 556	21 319	21 092	20 538	20 539
D	Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu	0	0	0	0	0	0	0
E	Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	1 234	1 222	1 276	1 282	1 180	1 022	957
F	Stavebnictví	42 738	42 891	40 786	38 088	35 973	32 095	29 654
G	Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	48 487	47 885	50 084	51 693	46 433	39 431	35 886
H	Doprava a skladování	14 006	14 166	14 368	14 571	14 291	13 365	12 518
I	Ubytování, stravování a pohostinství	29 893	30 577	32 055	31 545	31 968	27 955	23 076
J	Informační a komunikační činnosti	2 861	2 638	2 655	2 574	2 495	2 265	2 110
K	Peněžnictví a pojišťovnictví	0	0	0	0	0	0	0
L	Činnosti v oblasti nemovitostí	1 986	2 011	2 062	1 900	1 871	1 881	1 965
M	Profesní, vědecké a technické činnosti	7 243	7 358	7 137	6 422	6 581	6 782	7 087
N	Administrativní a podpůrné činnosti	4 634	4 703	4 633	4 181	4 328	4 446	4 604
O	Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení	0	0	0	0	0	0	0
P	Vzdělávání	1 142	1 140	1 188	1 166	1 043	857	767
Q	Zdravotní a sociální péče	1 826	1 870	2 349	2 946	2 908	2 600	2 377
R	Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	861	862	896	885	810	679	597
S	Ostatní činnosti	1 920	2 025	2 233	2 380	2 282	2 066	1 761
T	Činnosti domácností jako zaměstnavatelů; činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu	9 887	10 055	10 045	10 721	9 965	10 668	12 061
U	Činnosti exterritoriálních organizací a orgánů	0	0	0	0	0	0	0
Celkem		195 462	196 868	199 325	196 904	188 267	171 271	160 212

Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Nejvíce zaměstnanců na černo pracuje v odvětvích G – Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel, F – Stavebnictví a I - Ubytování, stravování a pohostinství.

Protože pro odvětví B – Těžba a dobývání, odvětví D – Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimat. vzduchu, odvětví K – Peněžnictví a pojišťovnictví, odvětví O – Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení a odvětví U – Činnosti exterritoriálních organizací a orgánů neviduje ČSÚ žádné neoficiálně zaměstnané osoby, nebude pro tato odvětví odhadován daňový únik.

Pro výpočet daňového úniku daně z příjmů osob pracujících na černo byly využity údaje o výši mediánu hrubé měsíční mzdy. Tato data byla získána z databáze ČSÚ, a to konkrétně z publikace Struktura mezd zaměstnanců. V úvodu této publikace je upřesněn výklad zpracovaných dat v publikaci, ze kterého, pro zpřesnění pojmosloví, budou následně uvedeny vybrané informace. ČSÚ ve spolupráci s Ministerstvem práce a sociálních věcí (dále jen „MPSV“) publikuje již řadu let výsledky strukturální statistiky mezd zaměstnanců, která vzniká jako sloučení výsledných databází výběrového šetření Informační systém o průměrném výdělků MPSV (dále jen „ISPV“), které pokrývá mzdovou sféru, a administrativního zdroje Informační systém o platu a služebním příjmu (dále jen „ISP“) Ministerstva financí, který plošně pokrývá platovou sféru.

Průměrná hrubá měsíční mzda

Do hrubých mezd se ve strukturální statistice počítají všechny mzdy za práci včetně prémie, odměn a dalších platů, dále veškeré náhrady mzdy za neodpracovanou dobu (dovolenou, svátky, překážky v práci apod.) a odměny za pracovní pohotovost za celý rok. Jedná se o hrubé mzdy, tj. před snížením o pojistné na veřejné zdravotní pojištění a sociální zabezpečení, zálohové splátky daně z příjmů fyzických osob a další zákonné nebo se zaměstnancem dohodnuté srážky (ČSÚ, 2019).

Průměrná mzda zaměstnance v daném roce je vypočtena poměření s jeho placenou dobou, tedy počtem měsíců, za které mzdu či náhradu mzdy skutečně pobíral, odečtena je doba nemocí a dalších neplacených nepřítomností v práci za daný rok. Vypočtená průměrná hrubá měsíční mzda (v Kč) tak co nejpřesněji vypovídá o srovnatelných mzdových úrovních v různých zaměstnáních (pracovních místech) při přesně zjištěném objemu placené doby (ČSÚ, 2019).

Medián mezd

Medián mezd představuje hodnotu mzdy zaměstnance uprostřed mzdového rozdělení; tzn., že polovina hodnot mezd je nižší a druhá polovina je vyšší než medián. Medián mezd tedy vypovídá mnohem lépe o skutečné mzdové úrovni v konkrétní kategorii (ČSÚ, 2019). Tabulky za jednotlivé roky s daty z ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd dle odvětví jsou připojeny v Přílohách č. 5 až 12 této práce.

Vzhledem k tomu, že pro odvětví T - Činnosti domácností jako zaměstnavatelů; činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu, není k dispozici v databázi ČSÚ informace o průměrné mzdě a o výši mediánu hrubé měsíční mzdy, nebude pro toto odvětví odhadován daňový únik.

Tabulka č. 20 Medián hrubých měsíčních mezd v Kč

Odvětví		Medián mezd v Kč							
		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	Zemědělství, lesnictví a rybníkářství	18 464	19 742	20 102	20 961	21 477	22 727	24 206	25 571
C	Zpracovatelský průmysl	21 478	22 053	22 576	23 299	24 401	25 671	27 660	29 849
E	Zásobování vodou, činnosti související s odpady	22 429	22 496	22 633	23 193	23 683	24 984	26 260	28 133
F	Stavebnictví	20 154	20 471	20 691	20 918	21 768	22 672	23 975	25 874
G	Obchod, opravy motorových vozidel	18 717	18 711	18 803	19 165	19 835	21 464	23 047	25 475
H	Doprava a skladování	21 824	21 919	22 125	22 753	23 717	24 448	26 472	28 735
I	Ubytování, stravování a pohostinství	11 021	11 463	11 699	11 791	12 430	13 074	15 016	16 119
J	Informační a komunikační činnosti	36 270	37 218	37 562	38 321	39 236	41 598	42 979	45 252
L	Činnosti v oblasti nemovitostí	19 437	20 933	20 967	21 085	21 307	22 676	23 954	25 828
M	Profesní, vědecké a technické činnosti	25 771	25 808	25 398	25 788	25 926	27 939	29 919	31 826
N	Administrativní a podpůrné činnosti	13 945	14 477	15 076	14 624	15 422	17 012	18 697	19 427
P	Vzdělávání	25 964	24 373	24 859	25 353	25 796	26 929	28 670	31 795
Q	Zdravotní a sociální péče	22 660	22 011	21 980	22 636	23 640	24 724	27 098	30 194
R	Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	20 112	19 469	19 507	19 998	20 635	21 957	24 089	26 716
S	Ostatní činnosti	18 113	17 414	17 664	17 425	17 453	19 008	20 255	22 116

Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Údaje o výši mediánu hrubé měsíční mzdy za jednotlivé roky v členění dle odvětví následně vynásobíme počtem kalendářních měsíců v roce, a tak zjistíme hodnoty roční hrubé mzdy za jednotlivá odvětví. Výsledné hodnoty roční hrubé mzdy jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 21 Roční hrubé mzdy v Kč

Odvětví		Roční mzda v Kč							
		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
A	Zemědělství, lesnictví a rybnářství	221 566	236 904	241 224	251 532	257 724	272 724	290 472	306 852
C	Zpracovatelský průmysl	257 733	264 636	270 912	279 588	292 812	308 052	331 920	358 188
E	Zásobování vodou, činnosti související s odpady	269 151	269 952	271 596	278 316	284 196	299 808	315 120	337 596
F	Stavebnictví	241 849	245 652	248 292	251 016	261 216	272 064	287 700	310 488
G	Obchod, opravy motorových vozidel	224 606	224 532	225 636	229 980	238 020	257 568	276 564	305 700
H	Doprava a skladování	261 893	263 028	265 500	273 036	284 604	293 376	317 664	344 820
I	Ubytování, stravování a pohostinství	132 251	137 556	140 388	141 492	149 160	156 888	180 192	193 428
J	Informační a komunikační činnosti	435 246	446 616	450 744	459 852	470 832	499 176	515 748	543 024
L	Činnosti v oblasti nemovitostí	233 248	251 196	251 604	253 020	255 684	272 112	287 448	309 936
M	Profesní, vědecké a technické činnosti	309 251	309 696	304 776	309 456	311 112	335 268	359 028	381 912
N	Administrativní a podpůrné činnosti	167 343	173 724	180 912	175 488	185 064	204 144	224 364	233 124
P	Vzdělávání	311 563	292 476	298 308	304 236	309 552	323 148	344 040	381 540
Q	Zdravotní a sociální péče	271 919	264 132	263 760	271 632	283 680	296 688	325 176	362 328
R	Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	241 338	233 628	234 084	239 976	247 620	263 484	289 068	320 592
S	Ostatní činnosti	217 356	208 968	211 968	209 100	209 436	228 096	243 060	265 392

Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Odhad daňového úniku za sledované období pro jednotlivá odvětví, který je způsoben pracujícími na černo, lze provést použitím implicitní daňové sazby za práci, která je odhadována Evropskou komisí.

Implicitní daňová sazba z práce

Implicitní daňová sazba z práce zahrnuje všechny daně přímo související se mzdami, placené zaměstnavateli a zaměstnanci, včetně skutečných povinných sociálních příspěvků. Implicitní daňová sazba z práce je tedy podílem daní z práce a povinného pojistného (placeného zaměstnancem a zaměstnavatelem) k celkovým nákladům práce (European Commission, 2019).

Implicitní daňová sazba z práce vyjadřuje skutečné neboli efektivní daňové zatížení. Lze tedy konstatovat, že použitím implicitní daňové sazby z práce je možné se přiblížit ke stanovení skutečného daňového zatížení neoficiálních pracovních příjmů v ekonomice. Výše implicitních daňových sazeb z práce zveřejněných Evropskou komisí je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 22 Výše implicitní sazby z práce v ČR

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
implicitní sazba z práce	39,0 %	38,6 %	39,1 %	39,4 %	39,2 %	39,8 %	40,1 %

Zdroj: European Commission (2019), vlastní zpracování

Na základě získaných hodnot ročních hrubých mezd, počtu pracujících na černo a implicitních sazeb z práce budou odhadnuty daňové úniky z příjmů osob pracujících neoficiálně za jednotlivá odvětví dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE ve sledovaném období let 2011 – 2017.

Odhad bude vypočten vynásobením hodnoty roční hrubé mzdy implicitní sazbou daně z práce a počtem osob pracujících na černo. Výsledky výpočtů jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka č. 23 Odhad daňového úniku z příjmů osob pracujících neoficiálně (v mil. Kč)

Název odvětví		2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
A	Zemědělství, lesnictví a rybnářství	372,34	421,01	471,78	518,41	509,89	501,58	495,39
C	Zpracovatelský průmysl	2 255,07	2 335,24	2 389,28	2 348,45	2 420,99	2 518,06	2 733,74
E	Zásobování vodou; činnosti související s odpadními vodami, odpady a sanacemi	129,53	127,33	135,50	140,58	131,46	121,95	120,93
F	Stavebnictví	4 031,10	4 067,00	3 959,59	3 766,91	3 683,52	3 475,29	3 421,11
G	Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba mot. vozidel	4 247,28	4 150,16	4 418,59	4 684,01	4 332,38	4 042,15	3 979,84
H	Doprava a skladování	1 430,55	1 438,26	1 491,55	1 567,49	1 594,37	1 560,55	1 594,58
I	Ubytování, stravování a pohostinství	1 541,82	1 623,54	1 759,55	1 758,57	1 869,19	1 745,55	1 667,40
J	Informační a komun. činnosti	485,64	454,77	467,92	466,36	460,49	449,99	436,38
L	Činnosti v oblasti nemovitostí	180,66	194,99	202,85	189,41	187,53	203,71	226,50
M	Profesní, vědecké a technické činnosti	873,56	879,59	850,50	783,01	802,59	904,97	1 020,32
N	Admin. a podpůrné činnosti	302,43	315,37	327,72	289,08	313,98	361,23	414,22
P	Vzdělávání	138,76	128,70	138,57	139,77	126,56	110,22	105,82
Q	Zdravotní a sociální péče	193,64	190,66	242,25	315,29	323,38	307,01	309,95
R	Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	81,04	77,74	82,01	83,68	78,62	71,20	69,20
S	Ostatní činnosti	162,76	163,34	185,07	196,08	187,35	187,56	171,64
CELKEM		16 426,20	16 567,70	17 122,75	17 247,10	17 022,29	16 561,03	16 767,01
CELKEM za sledované období		117 714						

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet je postaven na předpokladu, že osoby, které dle ČSÚ pracují neoficiálně, mají příjmy z této činnosti po celý rok a ve výši mediánu hrubé mzdy publikované ČSÚ. Odhad je možno považovat za horní mez daňových úniků za tuto skupinu osob, neboť je pravděpodobnější, že odměna za takto neoficiálně vykonávanou práci bude nižší než za práci vykonávanou oficiálně nebo že nebude vykonávaná činnost v rozsahu plného úvazku. Například u odvětví F – Stavebnictví lze předpokládat sezónnost prací, příjem osob v tomto odvětví je závislý na období, kdy lze tyto sezónní činnosti vykonávat apod.

Výše daňového úniku je závislá na výši mediánu hrubé mzdy, který má rostoucí tendenci, dále na výši implicitní sazby daně a na počtu neoficiálně zaměstnaných evidovaných ČSÚ.

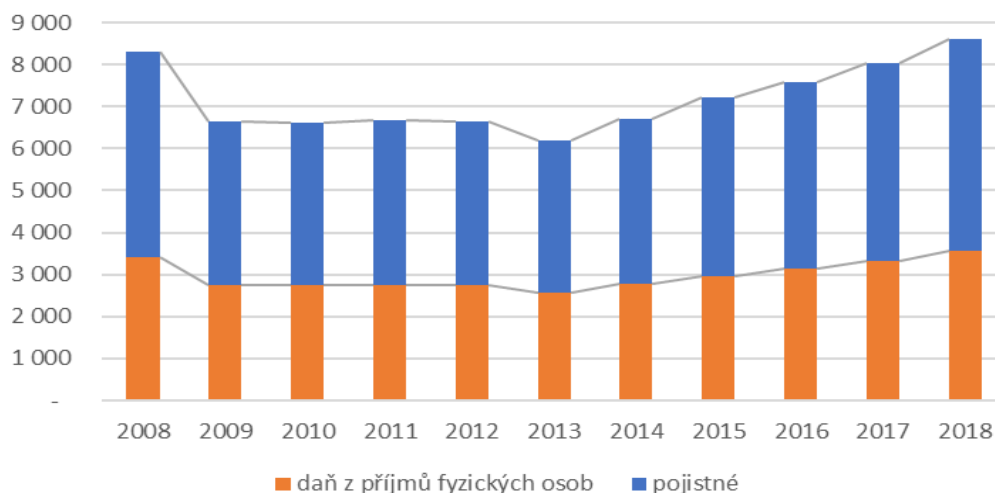
5 Zhodnocení výsledků

Výpočty odhadu mezery podnikajících fyzických osob v České republice v členění dle klasifikace ekonomických činností jsou v této práci provedeny pomocí několika metod.

5.1 Výsledky odhadu daňové mezery pomocí dat z národních účtů

Nejprve je odhad proveden na základě dat z národních účtů ČSÚ pomocí deformace dílčích základů daně koeficientem odvětví. Tato metoda je postavena na předpokladu, že porovnáním průměrné hrubé nákladovosti odvětví ve vybraných zemích za určité období jsou rozpoznána odvětví, ve kterých je v České republice sklon ke zkreslování příjmů a výdajů podnikajícími fyzickými osobami, na rozdíl od porovnávaných zemí. Odhad je proveden za veškerá odvětví a zohledňuje celou stínovou ekonomiku. Je však nutné připustit, že rozdíly v průměrné hrubé nákladovosti odvětví v České republice a u vybraných zemí nemusí být následkem pouze stínové ekonomiky, ale mohou být zapříčiněny i rozdílnou produktivitou práce, odlišným vývojem či hospodářskou politikou v těchto zemích.

Graf č. 9 Odhad daňové mezery v ČR za období 2008-2018 (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

V grafu č. 9 jsou zachyceny výsledky odhadů daňové mezery pomocí dat z národních účtů. V roce 2008 je daňová mezera ve výši 8,3 mld. Kč, v následujících letech se daňová mezera snížila na přibližně 6,6 mld. Kč až do roku 2013, kdy došlo k mírnému poklesu na 6,2 mld. Kč. Od roku 2014 již daňová mezera každoročně stoupá a v roce 2018 již dosáhla výše 8,6 mld. Kč.

Z výsledků výpočtu daňové mezery pomocí dat z národních účtů je patrné, že odvětví M – Profesní, vědecké a technické činnosti, F – Stavebnictví a G – Velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel a N – Administrativní a podpůrné činnosti, jsou odvětví s největším sklonem ke vzniku daňové mezery.

Tuto metodu použily Finardi a Vančurová (2014) pro odhad daňové mezery v roce 2011 a odhadly daňovou mezeru na dani z příjmů fyzických osob pro tento rok ve výši 2,54 mld. Kč, na pojistném na zdravotní pojištění ve výši 299 mil. Kč a na pojistném na sociální zabezpečení ve výši 1,761 mld. Kč. Výsledkem této diplomové práce je odhad daňové mezery při použití stejné metody, kterou použily Finardi a Vančurová (2014), pro rok 2011 na dani z příjmů fyzických osob ve výši 2,76 mld. Kč a na pojistném na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení ve výši 3,926 mld. Kč.

Rozdíl odhadu na dani z příjmů fyzických osob lze odůvodnit tím, že Finardi a Vančurová (2014) použily při výpočtu údaje o průměrných základech daně dle odvětví, které následně násobily počtem sebezaměstnaných osob. Ve výpočtu této práce jsou však použity údaje o dílčích základech daně osob samostatně výdělečně činných, které byly poskytnuty Generálním finančním ředitelstvím v členění dle odvětví. Výpočet pomocí těchto údajů lze považovat za relativně spolehlivější.

Rozdílnost v odhadu u pojistného na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení je dán přístupem k jeho stanovení. Finardi a Vančurová (2014) porovnávaly upravené vyměřovací základy pro výpočet pojistného s výši minimálních vyměřovacích základů a daňovou mezeru stanovily pouze pro ta odvětví, kde byl upravený vyměřovací základ vyšší než minimální vyměřovací základ. V této práci byl však odhad daňové mezery na pojistném na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení vypočten u všech odvětví a z každého rozdílu mezi upravenými dílčími základy daně z příjmů a skutečnými dílčími základy daně z příjmů

z podaných daňových priznání. Tento postup byl zvolen proto, že nelze posoudit, jaká výše z odhadnuté mezery na dani z příjmů připadá na jednotlivé osoby, zda by tyto příjmy podléhaly pojistnému na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení, zda je činnost těchto osob činností hlavní nebo vedlejší. Lze předpokládat, že příjmy, které jsou před finanční správou skryty, nejsou jediné příjmy osob samostatně výdělečně činných a po jejich odkrytí by byly přičteny k příjmům stávajícím.

5.2 Výsledky odhadu daňového úniku pomocí dat o nezjištěné ekonomice

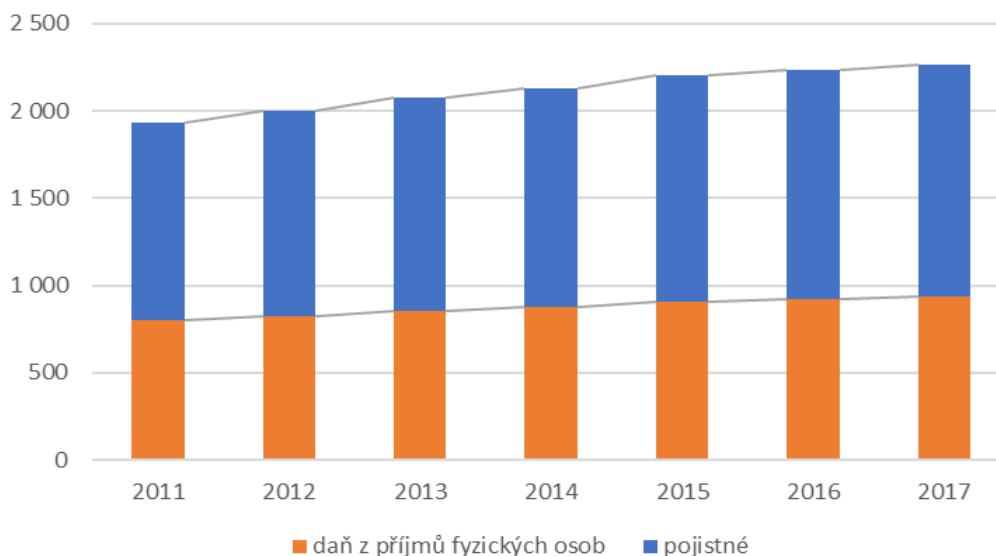
Další metody pro odhad úniku na dani z příjmů jsou založeny na datech ČSÚ o nezjištěné ekonomice, kterou ČSÚ rozděluje do několika kategorií. Pro odhad daňového úniku na dani z příjmů podnikajících fyzických osob byla vybrána pouze kategorie N1, do které ČSÚ zařazuje osoby, které se úmyslně neregistrují k dani.

5.2.1 Odhad na základě dat o výši příjmů osob úmyslně neregistrovaných

Odhad daňového úniku byl proveden na základě dat o nezjištěné ekonomice za období 2011-2017 v kategoriích N1 v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE. Příjmy z této vybrané kategorie nezjištěné ekonomiky byly podrobeny teoretickému zdanění, kterému by měly podléhat a bylo z nich také vypočteno pojistné na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení.

Výsledky odhadu daňových úniků sebezaměstnaných osob zařazených ČSÚ do kategorie N1 znázorňuje graf č.10. Daňový únik této skupiny osob postupem let mírně roste, v roce 2011 činil daňový únik 1,9 mld. Kč a v roce 2018 činil daňový únik již 2,3 mld. Kč. Odhad daňového úniku této skupiny osob ukazuje, že je daňový únik relativně stabilní a pohybuje se kolem 2 mld. ročně, nejsou zde zřejmé žádné meziroční výkyvy.

Graf č. 10 Odhad daňového úniku v ČR za období 2011-2017 (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Z výsledků výpočtu odhadu daňového úniku sebezaměstnaných osob zařazených ČSÚ do kategorie N1 je evidentní, že největší daňový únik je po celé sledované období v odvětví F – Stavebnictví, odvětví S – Ostatní činnosti a odvětví C – Zpracovatelský průmysl. Zajímavé je, že jen daňový únik v odvětví F – Stavebnictví činí přibližně 48 % celkového daňového úniku sebezaměstnaných osob. Je třeba poznamenat, že nebylo možné odhadnout daňový únik za všechna odvětví dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE, neboť u některých odvětví eviduje ČSÚ nulovou výši nezjištěné ekonomiky.

Tuto metodu použila Stavjaňová (2017) pro odhad daňového úniku na dani z příjmů za období 2008 - 2013. Vzhledem k tomu, že se data poskytnutá za období 2011-2013 pro odhad daňového úniku v této práci neliší od dat, která zpracovala Stavjaňová (2017), je pro tyto roky odhad daňového úniku stejný. Přínosem této práce je, že na rozdíl od Stavjaňové (2017), je odhadnut daňový únik v členění dle jednotlivých odvětví, protože byla získána data v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE.

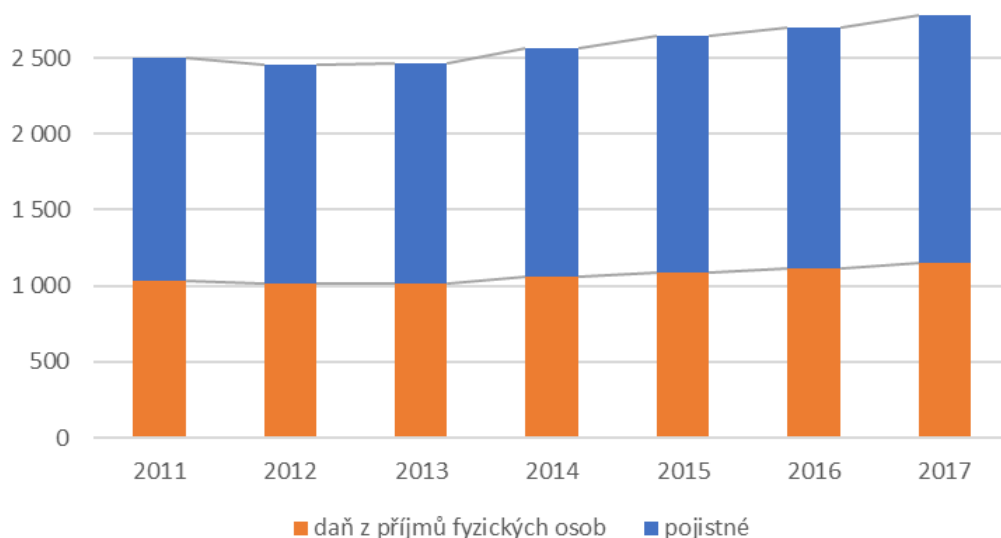
5.2.2 Odhad na základě dat o počtu osob úmyslně neregistrovaných

Odhad daňového úniku na dani z příjmů byl vypočten na základě dat o počtu sebezaměstnaných, kteří podnikají neoficiálně v kategorii N1, přiřazením průměrného

dílčího základu daně z příjmů. Z celkového základu daně z příjmů za veškeré osoby v kategorii N1 byla vypočtena neodvedená daň z příjmů a pojistné na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení.

Výsledky odhadu daňových úniků sebezaměstnaných osob zařazených ČSÚ do kategorie N1 znázorňuje následující graf. Daňový únik této skupiny osob během sledovaného období mírně rostl, v roce 2011 činil daňový únik 2,5 mld. Kč a v roce 2017 činil daňový únik již 2,8 mld. Kč.

Graf č. 11 Odhad daňového úniku v ČR za období 2011-2017 (v mil. Kč)



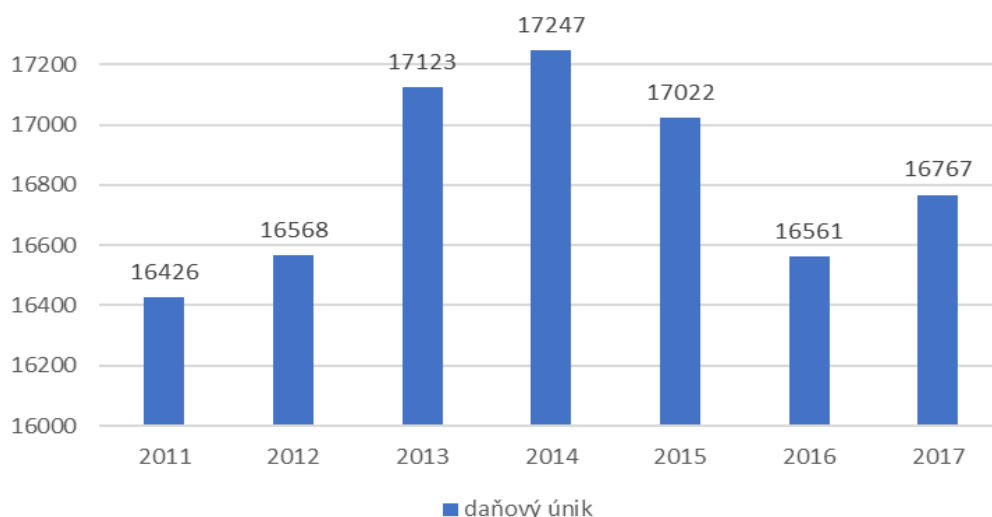
Zdroj: vlastní zpracování

Z výsledků výpočtu odhadu daňového úniku sebezaměstnaných osob zařazených ČSÚ do kategorie N1 je evidentní, že největší daňový únik je po celé sledované období v odvětví F – Stavebnictví, odvětví Q – Zdravotní a sociální péče, odvětví S – Ostatní činnosti, odvětví J – Informační a komunikační činnosti a C – Zpracovatelský průmysl. Největší podíl na daňovém úniku má odvětví F – Stavebnictví, činí přibližně jednu třetinu celkového daňového úniku sebezaměstnaných osob. Za povšimnutí také stojí skutečnost, že pokud porovnáme počty sebezaměstnaných osob, které ČSÚ v kategorii N1 eviduje, je patrné snížení počtu sebezaměstnaných osob téměř ve všech odvětvích. K největšímu snížení počtu sebezaměstnaných osob došlo mezi rokem 2011 a rokem 2017 právě v odvětví F – Stavebnictví (o 501 osob) a v odvětví S – Ostatní činnosti (o 225 osob).

5.2.3 Odhad na základě dat o počtu osob pracujících neoficiálně

Odhad daňového úniku na dani z příjmů byl vypočten na základě dat o počtu osob, které jsou neoficiálně zaměstnány. Daňový únik byl u této skupiny odhadován, neboť do skupiny osob, které ČSÚ eviduje jako osoby, které jsou neoficiálně zaměstnány, jsou zahrnuty i osoby samostatně výdělečně činné, které vykonávají svou činnost formou tzv. švarcsystému nebo pro své příbuzné či známé. Při odhadu daňového úniku těchto osob je uvažováno o závislé činnosti a odhad daňového úniku byl proveden pomocí mediánu hrubé mzdy a implicitní daňové sazby.

Graf č. 12 Odhad daňového úniku osob pracujících neoficiálně (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

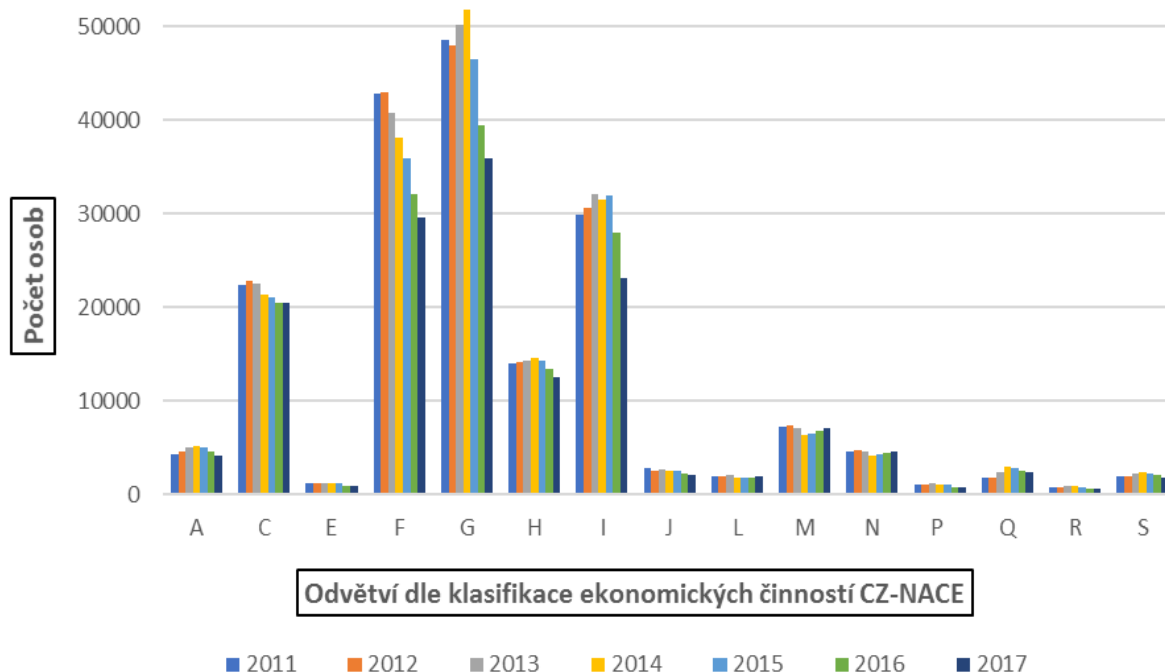
V grafu č. 12 jsou zachyceny výsledky odhadu daňových úniků osob zařazených ČSÚ do skupiny osob pracujících neoficiálně. Daňový únik této skupiny osob činil v roce 2011 částku 16,4 mld. Kč, v roce 2013 se zvýšil na částku 17,1 mld. Kč. Největší byl daňový únik v roce 2014, kdy činil 17,2 mld. Kč. Od následujícího roku klesal, ale v roce 2017 opět vzrostl na částku 16,8 mld. Kč.

Největší sklon k daňovým únikům má dle tohoto odhadu odvětví G – Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel (podíl téměř 25 %), odvětví

F – Stavebnictví (podíl téměř 20 %), odvětví C – Zpracovatelský průmysl, odvětví I – Ubytování, stravování a pohostinství a odvětví H – Doprava a skladování.

Zajímavé je, že počet neoficiálně zaměstnaných začal v odvětvích, která koncentrují daňové úniky, od roku 2015 klesat. Pro lepší názornost jsou data zachycena v následujícím grafu.

Graf č. 13 Komparace počtu neoficiálně zaměstnaných osob v letech 2011-2017



Zdroj: ČSÚ, vlastní zpracování

Snížení počtu pracujících neoficiálně v odvětví I – Ubytování, stravování a pohostinství, můžeme připisovat tomu, že od 1. prosince 2016 byla zavedena první fáze EET týkající se ubytovacích a stravovacích služeb. Snížení počtu pracujících neoficiálně v odvětví G – Velkoobchod a maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel, lze přisuzovat zavedení druhé fáze EET od 1. března 2017, která se týkala maloobchodu a velkoobchodu.

Bylo by zajímavé do budoucna zjistit, zda zavedení 3. fáze EET ode dne 1. května 2020 bude mít vliv na snížení počtu osob pracujících neoficiálně.

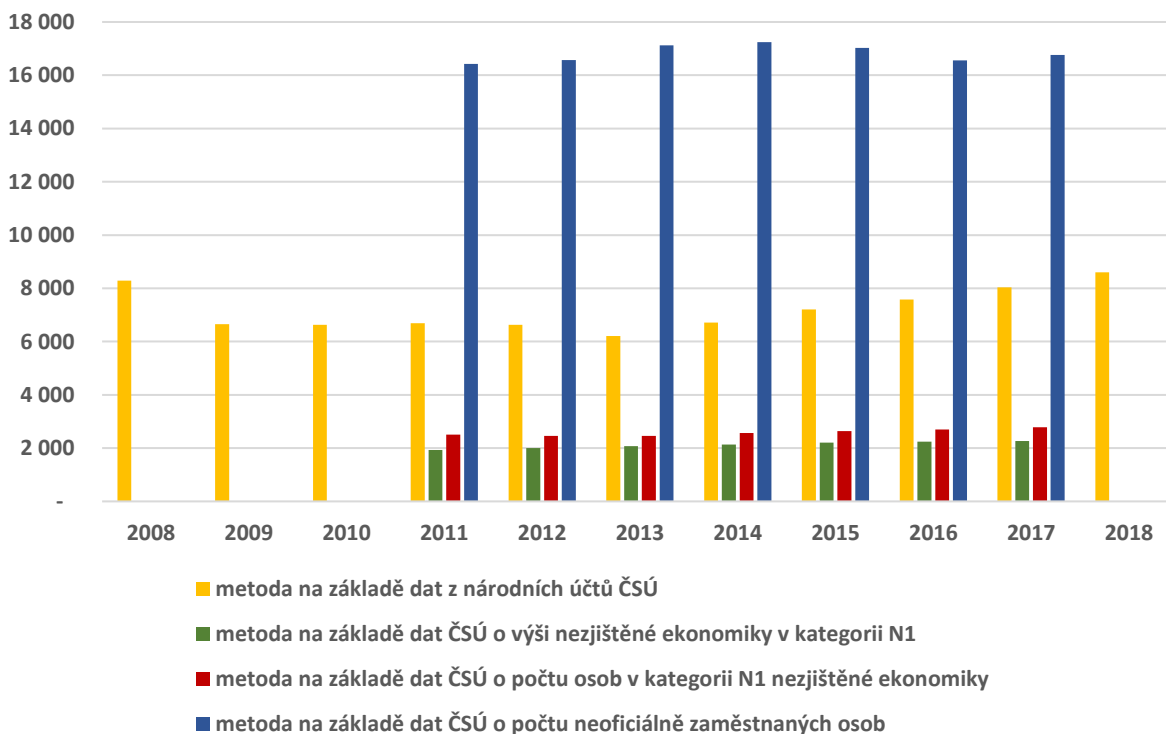
Ačkoliv počet neoficiálně zaměstnaných dle ČSÚ klesá, výše odhadu daňového úniku je při výpočtu závislá na výši mediánu hrubé mzdy, který má rostoucí tendenci, a na výši implicitní sazby daně.

Tato výše daňového úniku však nevypovídá pouze o daňovém úniku podnikajících fyzických osob, ale zahrnuje v sobě i práce v rámci registrovaného nebo neregistrovaného podniku, které nejsou hlášeny finanční správě vůbec nebo jsou hlášeny, ale v nižší výši. Patří sem také například i ilegální práce imigrantů.

5.3 Komparace provedených odhadů

V následujícím grafu jsou pro porovnání zaznamenány výsledky všech odhadů daňových úniků, které byly v této práci vypočteny.

Graf č. 14 Komparace provedených odhadů daňových úniků (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování

Všechny metody odhadu daňových úniků v sobě zahrnují jak daň z příjmů fyzických osob, tak i pojistné na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení. Rozdíly ve výsledcích mezi jednotlivými odhady mezery daně z příjmů jsou způsobeny použitím různých metod a jiných vstupních dat. První metoda na základě dat z národních účtů pracuje s údaji za celou stínovou ekonomiku a rozmezí daňové mezery v období 2008 – 2018 se pohybuje od 6,2 mld. Kč do 8,6 mld. Kč ročně. Druhá a třetí metoda na základě dat ČSÚ o nezjištěné ekonomice vypočítává odhad daňového úniku pouze u osob v kategorii N1 dvěma přístupy a výsledný interval odhadu mezery v období 2011 – 2017 je ročně od 1,9 mld. Kč do 2,78 mld. Kč. Poslední metoda na základě dat ČSÚ o počtu neoficiálně zaměstnaných osob je zaměřena pouze na osoby, které pracují neoficiálně. Odhad daňového úniku je u této metody nejvyšší, protože je činnost osob pracujících neoficiálně považována za závislou činnost. Interval odhadu mezery v období 2011 – 2017 se rozkládá ročně od 16,4 mld. Kč do 17,2 mld. Kč.

Komparace výsledků všech odhadů naznačuje, že by výše daňové mezery na dani z příjmů podnikajících fyzických osob neměla být opomíjena. Aktivity vykonávané ve stínové ekonomice snižují fiskální příjmy České republiky a narušují daňovou spravedlnost, z pohledu spotřeby ale také mohou být teoreticky zdrojem přidané hodnoty. Stát by se měl proto snažit převést tyto aktivity do oficiální části ekonomiky a eliminovat příčiny vzniku stínové ekonomiky, a nejen jejich důsledky.

6 Závěr

Odhady mezery na dani z příjmů podnikajících fyzických osob byly v této práci vypočteny pomocí několika metod, a to na základě dat z národních účtů a na základě dat ČSÚ o nezjištěné ekonomice.

První varianta výpočtu odhadu byla vypracována na základě dat z národních účtů a obsahuje odhad daňové mezery za období 2008 až 2018 pro všechna odvětví v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE. V roce 2008 byla daňová mezera ve výši 8,3 mld. Kč, v následujících letech se daňová mezera snížila na přibližně 6,6 mld. Kč až do roku 2013, kdy došlo k mírnému poklesu na 6,2 mld. Kč. Od roku 2014 již daňová mezera každoročně stoupá a v roce 2018 dosáhla výše 8,6 mld. Kč. Na základě výsledných odhadů je evidentní, že se daňová mezera koncentruje v odvětví M – Profesní, vědecké a technické činnosti, odvětví F – Stavebnictví, odvětví G – Velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel a odvětví N – Administrativní a podpůrné činnosti.

Tuto metodu použily Finardi a Vančurová (2014) pro odhad daňové mezery pro rok 2011, přínosem této práce je výpočet odhadu za období 2008 až 2018, který umožní sledovat vývoj výše daňové mezery. Výhodou této metody je snadná aplikace a datová nenáročnost. Vzhledem k tomu, že ČSÚ očišťuje národní účty v souladu s doporučeními Eurostatu a OECD, bylo by možné tento postup odhadu mezery použít i pro jiné země EU. Výsledný odhad daňové mezery v sobě zahrnuje nejen mezeru na dani z příjmů, ale také na pojistném na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení. Na druhou stranu je třeba podotknout, že metoda je založena na předpokladech, jejichž akceptace může být diskutabilní.

Druhá varianta výpočtu odhadu daňového úniku byla provedena pomocí dat ČSÚ o nezjištěné ekonomice, která ČSÚ používá při sestavení HDP. V národních účtech je zahrnuta i produkce nelegální a stínové ekonomiky, ale z transakcí v této oblasti není daň vybírána. ČSÚ rozděluje nezjištěnou ekonomiku do N-kategorií, do každé kategorie zahrnuje část nezjištěné ekonomiky dle určitých společných rysů a charakteristik. Další metody odhadu daňového úniku, které byly použity v této práci, se netýkaly celé nezjištěné ekonomiky, ale pouze její částí. Vzhledem k tomu, že se tato práce zabývala odhadem

mezery na dani z příjmů podnikajících fyzických osob, byl výpočet zaměřen na část nezjištěné ekonomiky evidované ČSÚ v kategorii N1, tedy na osoby úmyslně neregistrované. Výpočet odhadu byl nejprve proveden z dat o výši nezjištěné ekonomiky v této kategorii a následně z dat o počtu osob evidovaných ČSÚ v této kategorii.

Z výsledků výpočtu odhadu daňového úniku pomocí dat o výši nezjištěné ekonomiky zařazené ČSÚ do kategorie N1 je evidentní, že daňové úniky na dani z příjmů včetně pojistného mají rostoucí tendenci, pravidelně se každým rokem zvyšují. V roce 2011 činil daňový únik 1,9 mld. Kč a v roce 2018 činil daňový únik již 2,3 mld. Kč.

Tuto metodu použila ve své disertační práci Stavjaňová (2017) pro odhad daňového úniku za období 2008 až 2013. Praktickým výstupem této práce je nejen výpočet odhadu daňového úniku až do roku 2017, ale především propočtení odhadů pro jednotlivá odvětví v členění dle klasifikace ekonomických činností CZ-NACE, což znamená, že lze z odhadů v jednotlivých letech zjistit, ve kterém odvětví se daňový únik koncentruje.

I výpočet odhadu daňového úniku pomocí dat o počtu osob evidovaných ČSÚ v kategorii N1 potvrzuje, že od roku 2012 má výše daňového úniku rostoucí tendenci, kdy v roce 2017 činil daňový únik na dani z příjmů fyzických osob a na pojistném přibližně 2,8 mld. Kč.

Předešlé dva výpočty odhadu daňového úniku se týkaly stejné kategorie nezjištěné ekonomiky evidované ČSÚ a výsledky se shodují ve zjištění, že se daňové úniky pro tuto část nezjištěné ekonomiky koncentrují především v odvětví F- Stavebnictví, odvětví S – Ostatní činnosti a odvětví C – Zpracovatelský průmysl.

Poslední metoda výpočtu odhadu daňových úniků na dani z příjmů byla provedena u osob, které ČSÚ eviduje jako osoby, které jsou neoficiálně zaměstnány. Důvodem pro tento výpočet odhadu bylo, že do této skupiny osob zahrnuje ČSÚ i osoby samostatně výdělečně činné, které vykonávají svou činnost formou tzv. švarcsystému nebo pro své příbuzné či známé. Při odhadu daňového úniku těchto osob bylo uvažováno o závislé činnosti. Pro přiřazení předpokládaného příjmu neoficiálně zaměstnaných osob byl využit medián hrubé mzdy v jednotlivých odvětvích dle klasifikace ekonomických činností, čímž bylo definováno východisko pro odvození hypotetického příjmu těchto osob.

Výsledky odhadu daňových úniků osob zařazených ČSÚ do skupiny osob neoficiálně zaměstnaných ukazují, že daňový únik této skupiny osob činil v roce 2011 částku

16,4 mld. Kč, v roce 2013 se zvýšil na částku 17,1 mld. Kč. Největší byl daňový únik v roce 2014, kdy činil 17,2 mld. Kč. Od následujícího roku výše daňového úniku klesala, ale v roce 2017 opět vzrostla na částku 16,8 mld. Kč. Z provedeného výpočtu daňových úniků u osob neoficiálně zaměstnaných lze usoudit, že nejvyšší koncentrace úniků je v odvětví G – Velkoobchod, maloobchod; opravy a údržba motorových vozidel, odvětví F – Stavebnictví a odvětví C – Zpracovatelský průmysl.

Odhadnout daňovou mezeru nelze přesně, neboť vstupní data mohou být určitým způsobem zkreslená. Z výsledků této práce, která představuje jeden z možných náhledů na tuto problematiku, je nesporné, že mezera na dani z příjmů podnikajících fyzických osob není zanedbatelná a že jejím přičiněním přichází stát o finance do veřejných rozpočtů. Snahou státu by tak mělo být aktivity skryté před finanční správou převést do oficiální části ekonomiky.

7 Seznam použitých zdrojů

BŘEZINA, Josef. *Daňová teorie a politika*. Praha: Česká zemědělská univerzita, Provozně ekonomická fakulta, 2005. ISBN 80-213-1362-5.

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Struktura mezd zaměstnanců: kód: 110026u*. Katalog produktů [online]. 27.05.2019 [cit. 2019-08-21]. Dostupné z www: <<https://www.czso.cz/csu/czso/struktura-mezd-zamestnancu-2018#>>.

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD (2012). *Historická ročenka národních účtů* [online]. [cit. 2019-07-16]. Dostupné z www: <<https://www.czso.cz/csu/czso/historicka-rocenka-narodnich-uctu-1990-az-2010-704ja6mxq1>>.

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD (2014). *Tisková zpráva - Mimořádná revize národních účtů* [online]. 16.09.2014. [cit. 2019-12-29]. Dostupné z www: <https://www.czso.cz/csu/czso/mimoradna_revize_narodnich_uctu_16092014>.

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD (2019). *Zaměstnanost a nezaměstnanost podle výsledků VŠPS–Metodika* [online]. 2019 [cit. 2019-12-28]. Dostupné z www: <https://www.czso.cz/csu/czso/zam_vsps>.

EUROPEAN COMMISSION: *Taxation trends in the European Union* [online]. 2019. [cit. 2019-08-21]. Dostupné z www: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_2019_country_chapter_czech_republic.pdf>.

FASSMANN, Martin. *Stínová ekonomika a práce na černo*. Praha: Soudy, 2007. ISBN 978-80-86846-21-7.

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY (2017). *Strategie FS ČR*. [online]. [cit.2020-01-07]. Dostupné z www: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/firemni-kultura-fs-cr/firemni-kultura>>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY (2018). *Rozpočtové určení daní pro rok 2019*. [online]. [cit. 2019-07-07]. Dostupné z www: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-kraje-a-obce/Schema_rozpoctoveho_urceni_dani_2019.pdf>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY (2019a.). *Kompetence a činnosti FS*. [online]. [cit. 2019-07-07]. Dostupné z www: <<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/kompetence-a-cinnosti-fs>>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY (2019b). *Přehled vývoje INKASA na vybraných druzích příjmů v letech 1993 až 2018 (v mil. Kč)*. [online]. [cit. 2019-12-27]. Dostupné z www: <<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>>.

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY (2019c). *Daňový systém v ČR*. [online]. [cit. 2019-07-18]. Dostupné z www: < <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu> >.

FINARDI, Savina, VANČUROVÁ, Alena. *Estimation of a Tax Gap in the Personal Income Tax by Means of National Accounts*. European Financial and Accounting Journal, 2014, roč. 9, č. 2, s. 66-78. ISSN 1802-2197.

HANOUSEK, Jan a PALDA, Filip. (2002): *Why People Evade Taxes in the Czech Republic and Slovak Republic: A Tale of Twins*. Discussion Paper No. 2002-85. Charles University.

HM REVENUE AND CUSTOMS. *Measuring tax gaps 2019 edition - tax gap estimates for 2017 to 2018* [online]. 2019 [cit. 2019-07-12]. Dostupné z www: <<https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>>.

IRS GOVERNMENT (2007). *Understanding the Tax Gap* [online]. [cit. 2019-07-12]. Dostupné z www: <<https://www.irs.gov/newsroom/understanding-the-tax-gap>>.

KAŇKA, Stanislav. *Stanovení daňové mezery České republiky*. Praha, 2014. Bakalářská práce. Česká zemědělská univerzita v Praze, Provozně ekonomická fakulta. Vedoucí práce Ing. Lukáš Moravec, Ph.D.

KERMIET, Vladimír. OSVČ v národních účtech. In: *ČSÚ Statistika&My*. Praha: Český statistický úřad, 2018, (8). 28 s. ISSN 1804-7149.

MARTINEZ, Jean - Claude. *Daňový únik*. Praha: HZ, 1995. Editio Q. ISBN 80-901-9183-5.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY (2019a). *Státní rozpočet v kostce – 2019*. [online]. [cit. 2019-12-20]. Dostupné z www <<https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/vzdelavani/rozpocet-v-kostce/statni-rozpocet-v-kostce-2019-34784>>.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY (2019b). *Daňový balíček 2019, zákon č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony se základní účinností od 1. dubna 2019*. [online]. [cit. 2019-12-26]. Dostupné z www: <<https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-a-celni-legislativa/2019/danovy-balicek-2019-34908>>.

NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD (2015). *Kontrolní akce č. 14/17 Správa daně z přidané hodnoty a dopady legislativních změn na příjmy státního rozpočtu*. [online]. 2015 [cit. 2019-07-30]. Dostupné z www: <<https://www.nku.cz/assets/kon-zavery/K14017.pdf>>.

NEJVYŠŠÍ KONTROLNÍ ÚŘAD (2019). *Zpráva o daních v České republice*. [online]. [cit.2019-12-30]. Dostupné z www: <<https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/dane-v-cr-pohledem-nku:-slozity-system--administrativni-narocnost-a-nakladna-sprava-id10645/>>.

OECD (2002). *Measuring the non-observed economy: A handbook*. Paris, France: OECD. Statistics (Organisation for Economic Co-operation and Development). ISBN 92-641-9745-1.

OECD (2008). *Forum on the tax administration: compliance sub-group. Final report*. [online]. [cit. 2019-07-14]. Monitoring taxpayers' compliance: A practical guide based on leading revenue body experience. Final Report. June 2008. Dostupné z www: <<https://www.oecd.org/tax/administration/40947920.pdf>>.

PTÁČKOVÁ MÍSAŘOVÁ, Petra a OTAVOVÁ, Milena. *Daň z příjmů srozumitelně*. Ostrava: Key Publishing, 2015. Ekonomie (Key Publishing). ISBN 978-80-7418-243-3.

RAIS, Jonáš, KLIČKA, Ondřej a ROD, Aleš. *Stínová ekonomika v České republice 01/2015* [online]. Praha: CETA - Centrum ekonomických a tržních analýz, z. ú., 2015 [cit. 2020-01-10]. Dostupné z www: <<http://eceta.cz/studie-stinova-ekonomika-v-ceske-republice/>>.

SCHNEIDER, Friedrich a ENSTE, Dominik. (2002). *The shadow economy: an international survey*. New York: Cambridge University Press. ISBN 05-218-1408-1.

SCHNEIDER, Friedrich. (2014). „*The Shadow Economy and Shadow Labor Force: A Survey of Recent Developments*.“ IZA Discussion Paper 8278. Institute for the Study of Labor (IZA). Dostupné z www:<<https://ideas.repec.org/p/iza/izadps/dp8278.html>>.

SCHNEIDER, Friedrich, RACZKOWSKI, Konrad a MRÓZ, Bogdan. (2015). „*Shadow Economy and Tax Evasion in the EU*“. *Journal of Money Laundering Control* 18 (1): 34-51. DOI:10.1108/JMLC-09-2014-0027. Dostupné z www: <https://www.researchgate.net/publication/304374765_Journal_of_Money_Laundering_Control_Shadow_economy_and_tax_evasion_in_the_EU_Article_information_For_Authors>.

STAVJANOŮVÁ, Jana. *Vliv daňových úniků na vývoj ekonomiky*. Praha, 2017. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí práce doc. Ing. Leoš Vítek, Ph.D.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-807-4000-058.

ŠMIRAUŠOVÁ, Petra a HRDLIČKA, Lukáš. (2018a). *Zneužití práva v daňovém řádu z pohledu transpozice směrnice ATAD*. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, [cit. 2019-12-26]. ISSN 2533-4484. Dostupné z www: <<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=248867>>.

ŠMIRAUŠOVÁ, Petra a HRDLIČKA, Lukáš. (2018b). *Zákaz zneužití práva v daňovém řádu - poznámky k budoucí aplikaci*. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 04.12.2018. [cit. 2019-12-27]. ISSN 2533-4484. Dostupné z www: <<https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=254185>>.

VANČUROVÁ, Alena a LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňový systém 2016*. Praha: VOX, 2016. *Ekonomie* (1. VOX). 393 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

VANČUROVÁ, Alena. *Zdanění osobních příjmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. ISBN 978-80-7478-388-3.

VLACH, Jan. *Sociální a ekonomické postavení osob samostatně výdělečně činných v ČR v roce 2012*. Praha: VÚPSV, 2013. ISBN 978-807-4161-162.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2019-07-12]. Dostupné z www: <<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-280>>.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2019-07-14]. Dostupné z www: <<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>>.

ZÍDKOVÁ, Hana. (2012). *Diskuse k metodám odhadu stínové ekonomiky*. *Acta Oeconomia Pragensia* 20 (6): str. 3-17. Dostupné z www: <<http://aop.vse.cz/pdfs/aop/2012/06/01.pdf>>.

ZÍDKOVÁ, Hana. (2014). *Analýzy mezery DPH*. Praha. Disertační práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví. Vedoucí práce doc. Ing. Jan Pavel, Ph.D.

8 Přílohy

Příloha č. 1 Žádost o informace dle zákona o svobodném přístupu k informacím

Od: Janicka2001 <Janicka2001@seznam.cz>

Komu: podatelna@fs.mfcr.cz

Datum: 18. 9. 2019 13:44:48

Předmět: **Žádost o informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím**

Dobrý den,

pro zpracování diplomové práce bych potřebovala podrobnější statistické údaje, než které jsou zveřejněny na stránkách finanční správy

(<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/analyzy-a-statistiky/danova-statistika>).

Žádám Vás tímto dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů, o poskytnutí podrobnějších statistických údajů, dle níže uvedené specifikace.

Specifikace dat:

Věcná specifikace

- zdroj – řádek č. 104 přílohy č. 1 daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob ->tedy rozdíl mezi příjmy a výdaji (ř. 101 – ř. 102) nebo výsledek hospodaření v roce z DAP

Časová specifikace

- údaje za r. 2006 – 2018 odděleně

Prostorová specifikace

- za jednotlivá odvětví dle Klasifikace ekonomických činností CZ-NACE

Děkuji

Bc. Jana Procházková

b



GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR07886219
ESS

Sekce právní

Č. j.: 78428/19/7700-00130-202098

Vyřizuje: Mgr. Kateřina Bloudková, Oddělení právně-analytické

Tel: (+ 420) 296 854 184, (+ 420) 296 852 222

E-mail: Katerina.Bloudkova@fs.mfcr.cz

ID datové schránky: p9iwj4f

Bc. Jana Procházková

Výčapy 73

286 01 Čáslav

Sdělení k žádosti o informace

Generální finanční ředitelství (dále jen „povinný subjekt“) obdrželo dne 18. 9. 2019 žádost výše uvedeného žadatele, v rámci které bylo podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „InfZ“), požádáno o poskytnutí údajů z řádku č. 104 přílohy č. 1 daňových přiznání k dani z příjmů fyzických osob za jednotlivá zdaňovací období let 2008 až 2018, a to v členění dle klasifikace ekonomických činností

CZ – NACE.

Povinný subjekt podle ustanovení § 14 odst. 5 písm. d) InfZ žadateli poskytuje požadované informace v příloze tohoto přípisu.

Pokud žadatel s vyřízením žádosti nesouhlasí, může podat u povinného subjektu stížnost podle § 16a InfZ, a to do 30 dnů ode dne doručení tohoto přípisu. O stížnosti rozhoduje Ministerstvo financí ČR.

JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Příloha: ř. 104 DAP DPFO.xlsx

Elektronicky podepsáno
09.10.2019
JUDr. Eva Kostolanská
ředitel sekce

Příloha č. 2 Žádost o poskytnutí dat o nezjištěné ekonomice

Od: Janicka2001 <Janicka2001@seznam.cz>

Komu: vladimir.kermiet@czso.cz

Datum: 28. 5. 2019 22:50:44

Předmět: Dotaz: Odhad nezjištěné ekonomiky

Dobrý den pane řediteli,
obracím se na Vás s žádostí o poskytnutí údajů, které potřebuji ke zpracování mé diplomové práce. Jsem studentkou České zemědělské univerzity v Praze a dálkově studuji magisterské studium. Má diplomová práce se bude zabývat odhadem daňové mezery v České republice.

Při získávání podkladů pro diplomovou práci mě zaujala publikace Stínová ekonomika v České republice od autorů: Jonáš Rais, Ondřej Klička a Aleš Rod, kterou vydalo Centrum ekonomických a tržních analýz, z. ú. v roce 2015.

V této publikaci se uvádí, že Český statistický úřad (dále jen "ČSÚ) člení nezjištěnou ekonomiku do **N-kategorií**, které odpovídají pokrytí v rámci odhadů ČSÚ:

N1 - úmyslně neregistrovaní výrobci

N2 - nelegální ekonomika (nelegální aktivity)

N3 - výrobci bez povinnosti registrace

N5 - registrovaní výrobci bez povinnosti vykazovat

N6 - úmyslné zkreslování ekonomiky

N7 - další statistické nedostatky (naturální mzdy).

Vzhledem k tomu, že jsem však odhady nezjištěné ekonomiky na webových stránkách ČSÚ nenašla, prosím Vás zdvořile, zda by bylo možné mi, pouze pro účely mé diplomové práce, poskytnout časovou řadu nezjištěné ekonomiky dle jednotlivých kategorií?

Předpokládám správně, že údaje uváděné v národních účtech jsou již o výše uvedené odhady nezjištěné ekonomiky "očištěny"?

Mohu Vás požádat o časovou řadu s údaji o počtu neoficiálně pracujících zaměstnanců v jednotlivých odvětvích?

A do třetice bych se ráda zeptala, zda chápu správně, že pro odhad N6 záměrné zkreslování musí ČSÚ odhadnout počet cizinců, kteří pobývají na českém území nelegálně a pracují "na černo"?

Ráda bych Vás proto požádala o odkaz, kde naleznu informace o tom, kolik cizinců nerezidentů pobývá v České republice nelegálně a pracuje na černo?

Pokud by to bylo možné, ráda bych získala časovou řadu s údaji o počtu cizinců nerezidentů, kteří jsou na našem území nelegálně a pracují zde na černo s tím, že bych Vás požádala, je-li to možné, aby byly údaje v jednotlivých letech rozděleny dle jednotlivých odvětví.

Předem Vám děkuji za Váš čas a za odpověď.

S pozdravem
Jana Procházková
Od: Vladimír Kermiet <vladimir.kermiet@czso.cz>
Komu: Janicka2001 <Janicka2001@seznam.cz>
Datum: 10. 7. 2019 14:08:34
Předmět: Re: Dotaz: Odhad nezjištěné ekonomiky

Vážená paní Procházková,

v příloze posílám údaje za nezjištěnou ekonomiku.

Co se týče Vašich dotazů:

Předpokládám správně, že údaje uváděné v národních účtech jsou již o výše uvedené odhady nezjištěné ekonomiky "očistěny"?

Ano údaje národních účtů jsou úplně tudíž zahrnují i odhady za nezjištěnou ekonomiku.

Chápu správně, že pro odhad N6 záměrné zkreslování musí ČSÚ odhadnout počet cizinců, kteří pobývají na českém území nelegálně a pracují "na černo"?

Ano, údaje zahrnují i odhady za cizince pracující na „černo“. V rámci sestavování makroekonomických agregátů již ale neodhadujeme, kolik cizinců pobývá v ČR nelegálně, tyto údaje nemáme k dispozici.

Posílám Vám proto jenom celkový počet pracujících „na černo“

Údaje v odvětvové struktuře před rokem 2011 nejsme schopni poskytnout z důvodu přechodu na nové klasifikace.

S pozdravem

Vladimír Kermiet

ředitel odboru | Head of Department
Odbor národních účtů | National Accounts Department
Český statistický úřad | Czech Statistical Office
E-mail: vladimir.kermiet@czso.cz
TEL: [+420 27405 4247](tel:+420274054247)
FAX: [+420 27405 4144](tel:+420274054144)

Od: Janicka2001 <Janicka2001@seznam.cz>
Komu: Vladimír Kermiet <vladimir.kermiet@czso.cz>
Datum: 20. 8. 2019 15:38:15
Předmět: Re: Dotaz: Odhad nezjištěné ekonomiky

Dobrý den, pane řediteli,
nejprve Vám chci velmi poděkovat za Vaši odpověď na můj email i za zaslaný soubor s údaji o velikosti nezjištěné ekonomiky dle ČSÚ pro roky 2011 - 2017 dle NACE, která je členěna dle N-kategorií, a za přehled počtu pracujících na černo za stejné období dle NACE.

Přesto mi dovoluňte doplňující otázku:

1) Údaje uvedené ve Vámi zaslaném souboru, které se týkají velikosti nezjištěné ekonomiky dle N-kategorií, jsou uvedeny v mil. Kč?

2) Ve Vašem článku OSVČ v národních účtech

(<http://www.statistikaamy.cz/2018/07/osvc-v-narodnich-uctech/>) uvádíte, že "Kromě oficiálně podnikajících osob zahrnuje počet sebezaměstnaných také asi 33 tis. „melouchářů“ a přes 15 tis. osob v nelegálních aktivitách."

Ráda bych se Vás zeptala, bylo by možné takto vyčíslit počet sebezaměstnaných osob v kategorii N1 (meloucháři a drobní podnikatelé) i za ostatní roky a v členění dle NACE?

3) V souboru "zaměstnanci na černo" je uveden počet pracujících na černo za roky 2011 - 2017 dle NACE.

Ráda bych se zeptala, zda termín "osoba pracující na černo" je někde definován, zda jde o název oficiální...

Našla jsem pouze tuto definici:

a) Práce na černo, která je vykonávána v rámci registrovaného nebo neregistrovaného podniku, ať už se mzdou v plném rozsahu nebo jen v částečném. Práce zaměstnanců tedy může být buď plně nehlášena se všemi příjmy skrytými před daňovou správou, nebo tzv. podhodnocena, kdy část mzdy zaměstnance je nahlášena daňové správě a část mzdy je vyplacena bez ohlášení, tzn. na ruku („obálková mzda“). Do této kategorie lze zařadit například i ilegální práci imigrantů.

b) Práce na černo, která je vykonávána osobou samostatně výdělečně činnou bez zaměstnanců pro podnik nebo jiného klienta, například domácnost. Do této kategorie spadají i podvody využívající odlišné regulace pro různé formy „zaměstnání“, tedy i tzv. švarcsystém.

c) Práce na černo, která je vykonávána osobou samostatně výdělečně činnou v rámci svého užšího sociálního kruhu a při které je doručováno zboží a služby přímo spotřebitelům, tedy sousedům, příbuzným, přátelům nebo známým.

=> Obecně tedy lze říci, že stínová ekonomika na trhu práce zahrnuje všechny aktivity, kdy zaměstnavatel, zaměstnanec nebo oba dva jsou součástí neoficiální ekonomiky (Schneider 2013).

Znamená to, že počty, které jste mi zaslal v souboru "zaměstnanci na černo", obsahují všechny výše uvedené druhy prací na černo?

Předem Vám děkuji za Váš čas a za odpověď. S pozdravem Jana Procházková
Od: Vladimír Kermiet <vladimir.kermiet@czso.cz>
Komu: Janicka2001 <Janicka2001@seznam.cz>
Datum: 21. 8. 2019 15:07:36
Předmět: Re: Dotaz: Odhad nezjištěné ekonomiky

Vážená paní Procházková,

ad 1.) ano, údaje jsou v mil. Kč.
ad 2.) viz. příloha
ad 3.) zaměstnanost „na černo“ není oficiální termín. Používá se spíše "neoficiální zaměstnání"

Pracující na černo zahrnují všechny zmíněné kategorie. V zaslaném souboru v předchozím emailu máte jenom zaměstnance na černo, nejsou tam meloucháři a ilegální aktivity.

S pozdravem

Vladimír Kermiet

ředitel odboru | Head of Department
Odbor národních účtů | National Accounts Department
Český statistický úřad | Czech Statistical Office
E-mail: vladimir.kermiet@czso.cz
TEL: [+420 27405 4247](tel:+420274054247)
FAX: [+420 27405 4144](tel:+420274054144)

Příloha č. 3 Data o výši nezjištěné ekonomiky v kategorii N1

NACE 2	název	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	Celkem	13284	13764	14256	14645	15156	15383	15574
01	Rostlinná a živočišná výroba, myslivost a související činnosti	205	229	251	257	274	273	276
02	Lesnictví a těžba dřeva	0	0	0	0	0	0	0
03	Rybolov a akvakultura	2	1	1	2	2	2	2
05	Těžba a úprava černého a hnědého uhlí	0	0	0	0	0	0	0
06	Těžba ropy a zemního plynu	0	0	0	0	0	0	0
07	Těžba a úprava rud	0	0	0	0	0	0	0
08	Ostatní těžba a dobývání	0	0	0	0	0	0	0
09	Podpůrné činnosti při těžbě	0	0	0	0	0	0	0
10	Výroba potravinářských výrobků	306	273	286	309	319	334	331
11	Výroba nápojů	188	206	208	226	233	244	251
12	Výroba tabákových výrobků	0	0	0	0	0	0	0
13	Výroba textilií	41	42	43	45	48	49	49
14	Výroba oděvů	190	202	203	217	212	217	214
15	Výroba usní a souvisejících výrobků	13	13	14	14	15	15	15
16	Zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku	214	211	212	229	243	250	257
17	Výroba papíru a výrobků z papíru	0	0	0	0	0	0	0
18	Tisk a rozmnožování nahraných nosičů	0	0	0	0	0	0	0
19	Výroba koksu a rafinovaných ropných produktů	0	0	0	0	0	0	0
20	Výroba chemických látek a chemických přípravků	0	0	0	0	0	0	0
21	Výroba základních farmaceutických výrobků a farmaceutických přípravků	0	0	0	0	0	0	0
22	Výroba pryžových a plastových výrobků	0	0	0	0	0	1	1
23	Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků	50	53	52	59	60	61	61
24	Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárnictví	0	0	0	0	0	0	0
25	Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení	0	0	0	0	0	0	0
26	Výroba počítačů, elektronických a optických přístrojů a zařízení	0	0	0	0	0	0	0
27	Výroba elektrických zařízení	0	0	0	0	0	0	0
28	Výroba strojů a zařízení j. n.	0	0	0	0	0	0	0
29	Výroba motorových vozidel (kromě motocyklů), přívěsů a návěsů	1	1	1	1	1	1	1
30	Výroba ostatních dopravních prostředků a zařízení	0	0	0	0	0	0	0
31	Výroba nábytku	162	161	168	171	179	186	192
32	Ostatní zpracovatelský průmysl	18	20	20	21	22	23	24
33	Opravy a instalace strojů a zařízení	91	94	100	108	113	114	114
35	Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu	0	0	0	0	0	0	0
36	Shromažďování, úprava a rozvod vody	0	0	0	0	0	0	0
37	Činnosti související s odpadními vodami	0	0	0	0	0	0	0
38	Shromažďování, sběr a odstraňování odpadů, úprava odpadů k dalšímu využití	0	0	0	0	0	0	0
39	Sanace a jiné činnosti související s odpady	0	0	0	0	0	0	0
41	Výstavba budov	1 341	1 304	1 424	1 465	1 512	1 506	1 557
42	Inženýrské stavitelství	236	240	240	237	244	237	250
43	Specializované stavební činnosti	4 415	4 730	5 022	5 244	5 532	5 667	5 682
45	Velkoobchod, maloobchod a opravy motorových vozidel	556	569	561	584	597	596	586
46	Velkoobchod, kromě motorových vozidel	0	0	0	0	0	0	0
47	Maloobchod, kromě motorových vozidel	0	0	0	0	0	0	0
49	Pozemní a potrubní doprava	409	406	393	431	462	483	487
50	Vodní doprava	0	0	0	0	0	0	0

51	Letecká doprava	0	0	0	0	0	0	0
52	Skladování a vedlejší činnosti v dopravě	21	20	20	21	21	22	23
53	Poštovní a kurýrní činnosti	0	0	0	0	0	0	0
55	Ubytování	120	124	116	122	122	125	128
56	Stravování a pohostinství	77	71	77	80	80	81	84
58	Vydavatelské činnosti	81	76	75	79	82	78	77
59	Činnosti v oblasti filmů, videozáznamů a televizních programů, pořizování zvukových nahrávek a hudební vydavatelské činnosti	0	0	0	0	0	0	0
60	Tvorba programů a vysílání	0	0	0	0	0	0	0
61	Telekomunikační činnosti	0	0	0	0	0	0	0
62	Činnosti v oblasti informačních technologií	474	484	466	497	489	472	472
63	Informační činnosti	130	129	138	142	156	160	159
64	Finanční zprostředkování, kromě pojišťovnictví a penzijního financování	140	142	145	150	156	157	159
65	Pojištění, zajištění a penzijní financování, kromě povinného sociálního zabezpečení	0	0	0	0	0	0	0
66	Ostatní finanční činnosti	0	0	0	0	0	0	0
68	Činnosti v oblasti nemovitostí	0	0	0	0	0	0	0
69	Právní a účetnické činnosti	0	0	0	0	0	0	0
70	Činnosti vedení podniků; poradenství v oblasti řízení	0	0	0	0	0	0	0
71	Architektonické a inženýrské činnosti; technické zkoušky a analýzy	45	42	40	41	42	44	45
72	Výzkum a vývoj	0	0	0	0	0	0	0
73	Reklama a průzkum trhu	0	0	0	0	0	0	0
74	Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti	70	66	80	76	79	74	73
75	Veterinární činnosti	0	0	0	0	0	0	0
77	Činnosti v oblasti pronájmu a operativního leasingu	0	0	0	0	0	0	0
78	Činnosti související se zaměstnáním	0	0	0	0	0	0	0
79	Činnosti cestovních agentur, kancelářů a jiné rezervační a související činnosti	12	14	15	15	15	16	16
80	Bezpečnostní a pátrací činnosti	26	23	24	24	25	26	26
81	Činnosti související se stavbami a úpravou krajiny	28	26	27	28	28	28	29
82	Administrativní, kancelářské a jiné podpůrné činnosti pro podnikání	30	30	33	34	34	35	36
84	Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení	0	0	0	0	0	0	0
85	Vzdělávání	357	361	418	416	440	449	477
86	Zdravotní péče	0	0	0	0	0	0	0
87	Pobytové služby sociální péče	21	22	23	23	23	23	23
88	Ambulantní nebo terénní sociální služby	668	687	683	667	677	686	688
90	Tvůrčí, umělecké a zábavní činnosti	0	0	0	0	0	0	0
91	Činnosti knihoven, archivů, muzeí a jiných kulturních zařízení	0	0	0	0	0	0	0
92	Činnosti heren, kasin a sázkových kanceláří	0	0	0	0	0	0	0
93	Sportovní, zábavní a rekreační činnosti	33	34	35	34	34	35	37
94	Činnosti organizací sdružujících osoby za účelem prosazování společných zájmů	0	0	0	0	0	0	0
95	Opavy počítačů a výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost	581	600	578	566	553	547	564
96	Poskytování ostatních osobních služeb	1 932	2 058	2 064	2 010	2 032	2 066	2 108
97	Činnosti domácností jako zaměstnavatelů domácího personálu	0	0	0	0	0	0	0
98	Činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu	0	0	0	0	0	0	0
99	Činnosti exterritoriálních organizací a orgánů	0	0	0	0	0	0	0

Příloha č. 4 Data o počtu osob neoficiálně zaměstnaných

NACE 2	název	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
	Celkem	195462	196868	199325	196904	188267	171271	160212
01	Rostlinná a živočišná výroba, myslivost a související činnosti	4 038	4 328	4 717	4 959	4 788	4 392	4 060
02	Lesnictví a těžba dřeva	251	255	261	247	235	204	173
03	Rybolov a akvakultura	20	21	24	25	24	25	20
05	Těžba a úprava černého a hnědého uhlí	0	0	0	0	0	0	0
06	Těžba ropy a zemního plynu	0	0	0	0	0	0	0
07	Těžba a úprava rud	0	0	0	0	0	0	0
08	Ostatní těžba a dobývání	0	0	0	0	0	0	0
09	Podpůrné činnosti při těžbě	0	0	0	0	0	0	0
10	Výroba potravinářských výrobků	3 031	3 123	3 067	2 783	2 815	2 842	2 899
11	Výroba nápojů	152	150	167	181	187	158	149
12	Výroba tabákových výrobků	0	0	0	0	0	0	0
13	Výroba textilií	446	454	430	411	419	412	419
14	Výroba oděvů	1 134	1 172	1 166	1 067	1 066	1 100	1 127
15	Výroba usní a souvisejících výrobků	231	231	225	204	208	219	226
16	Zpracování dřeva, výroba dřevěných, korkových, proutěných a slaměných výrobků, kromě nábytku	2 395	2 441	2 331	2 068	2 097	2 146	2 234
17	Výroba papíru a výrobků z papíru	273	281	292	293	278	246	240
18	Tisk a rozmnožování nahaných nosičů	675	683	656	572	577	570	575
19	Výroba koksu a rafinovaných ropných produktů	5	7	8	8	0	0	0
20	Výroba chemických látek a chemických přípravků	291	287	290	304	280	255	244
21	Výroba základních farmaceutických výrobků a farmaceutických přípravků	60	63	52	46	44	36	37
22	Výroba pryžových a plastových výrobků	1 107	1 115	1 105	1 071	1 045	960	967
23	Výroba ostatních nekovových minerálních výrobků	725	731	727	660	648	640	642
24	Výroba základních kovů, hutní zpracování kovů; slévárenství	179	177	189	178	186	179	172
25	Výroba kovových konstrukcí a kovodělných výrobků, kromě strojů a zařízení	4 510	4 599	4 606	4 469	4 484	4 352	4 388
26	Výroba počítačů, elektronických a optických přístrojů a zařízení	436	441	415	419	367	361	355
27	Výroba elektrických zařízení	1 191	1 209	1 187	1 112	1 079	1 045	1 061
28	Výroba strojů a zařízení j. n.	1 549	1 556	1 563	1 522	1 466	1 342	1 306
29	Výroba motorových vozidel (kromě motocyklů), přívěsů a návěsů	402	404	415	392	402	398	406
30	Výroba ostatních dopravních prostředků a zařízení	98	98	110	124	121	112	105
31	Výroba nábytku	1 663	1 717	1 633	1 567	1 471	1 354	1 194
32	Ostatní zpracovatelský průmysl	965	982	951	892	890	891	909
33	Opravy a instalace strojů a zařízení	917	940	971	976	962	920	884
35	Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla a klimatizovaného vzduchu	0	0	0	0	0	0	0
36	Shromažďování, úprava a rozvod vody	0	0	0	0	0	0	0
37	Činnosti související s odpadními vodami	53	51	58	57	47	43	36
38	Shromažďování, sběr a odstraňování odpadů, úprava odpadů k dalšímu využití	1 160	1 151	1 201	1 195	1 115	967	911
39	Sanace a jiné činnosti související s odpady	21	20	17	30	18	12	10
41	Výstavba budov	17 373	14 289	13 670	12 504	11 681	10 331	9 680
42	Inženýrské stavitelství	684	3 760	1 847	714	743	764	784
43	Specializované stavební činnosti	24 681	24 842	25 269	24 870	23 549	21 000	19 190
45	Velkoobchod, maloobchod a opravy motorových vozidel	6 877	6 992	7 420	7 678	7 039	6 117	5 444
46	Velkoobchod, kromě motorových vozidel	16 415	16 449	17 146	18 049	16 151	13 482	13 018
47	Maloobchod, kromě motorových vozidel	25 195	24 444	25 518	25 966	23 243	19 832	17 424
49	Pozemní a potrubní doprava	11 205	11 357	11 498	11 676	11 479	10 883	10 185
50	Vodní doprava	84	90	96	86	90	81	69

51	Letecká doprava	87	94	66	56	54	46	43
52	Skladování a vedlejší činnosti v dopravě	2 561	2 558	2 638	2 664	2 556	2 245	2 117
53	Poštovní a kurýrní činnosti	69	67	70	89	112	110	104
55	Ubytování	4 103	4 128	4 209	4 284	4 270	3 741	3 248
56	Stravování a pohostinství	25 790	26 449	27 846	27 261	27 698	24 214	19 828
58	Vydavatelské činnosti	612	605	618	586	563	492	464
59	Činnosti v oblasti filmů, videozáznamů a televizních programů, pořizování zvukových nahrávek a hudební vydavatelské činnosti	135	135	123	121	113	104	90
60	Tvorba programů a vysílání	35	35	36	29	29	27	25
61	Telekomunikační činnosti	784	800	811	781	784	702	621
62	Činnosti v oblasti informačních technologií	1 151	956	964	959	908	842	811
63	Informační činnosti	144	107	103	98	98	98	99
64	Finanční zprostředkování, kromě pojišťovnictví a penzijního financování	0	0	0	0	0	0	0
65	Pojištění, zajištění a penzijní financování, kromě povinného sociálního zabezpečení	0	0	0	0	0	0	0
66	Ostatní finanční činnosti	0	0	0	0	0	0	0
68	Činnosti v oblasti nemovitostí	1 986	2 011	2 062	1 900	1 871	1 881	1 965
69	Právní a účetnické činnosti	3 427	3 511	3 384	2 958	3 080	3 292	3 545
70	Činnosti vedení podniků; poradenství v oblasti řízení	451	457	437	390	383	383	388
71	Architektonické a inženýrské činnosti; technické zkoušky a analýzy	1 807	1 812	1 764	1 585	1 584	1 570	1 609
72	Výzkum a vývoj	85	86	95	99	97	96	88
73	Reklama a průzkum trhu	706	707	659	585	582	571	573
74	Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti	725	739	742	742	798	816	843
75	Veterinární činnosti	42	46	56	63	57	54	41
77	Činnosti v oblasti pronájmu a operativního leasingu	291	291	286	269	276	279	284
78	Činnosti související se zaměstnáním	432	439	447	431	502	547	554
79	Činnosti cestovních agentur, kanceláří a jiné rezervační a související činnosti	232	235	234	223	215	194	179
80	Bezpečnostní a pátrací činnosti	1 517	1 534	1 529	1 360	1 373	1 415	1 481
81	Činnosti související se stavbami a úpravou krajiny	1 792	1 828	1 759	1 546	1 590	1 659	1 764
82	Administrativní, kancelářské a jiné podpůrné činnosti pro podnikání	370	376	378	352	372	352	342
84	Veřejná správa a obrana; povinné sociální zabezpečení	0	0	0	0	0	0	0
85	Vzdělávání	1 142	1 140	1 188	1 166	1 043	857	767
86	Zdravotní péče	1 769	1 808	2 255	2 805	2 762	2 442	2 237
87	Pobytové služby sociální péče	36	40	69	109	107	122	107
88	Ambulantní nebo terénní sociální služby	21	22	25	32	39	36	33
90	Tvůrčí, umělecké a zábavní činnosti	102	103	105	98	93	92	82
91	Činnosti knihoven, archivů, muzeí a jiných kulturních zařízení	6	6	10	17	20	13	11
92	Činnosti heren, kasin a sázkových kanceláří	266	262	233	191	156	127	119
93	Sportovní, zábavní a rekreační činnosti	487	491	548	579	541	447	385
94	Činnosti organizací sdružujících osoby za účelem prosazování společných zájmů	0	0	0	0	0	0	0
95	Opravy počítačů a výrobků pro osobní potřebu a převážně pro domácnost	608	624	663	670	648	594	518
96	Poskytování ostatních osobních služeb	1 312	1 401	1 570	1 710	1 634	1 472	1 243
97	Činnosti domácností jako zaměstnavatelů domácího personálu	9 887	10 055	10 045	10 721	9 965	10 668	12 061
98	Činnosti domácností produkujících blíže neurčené výrobky a služby pro vlastní potřebu	0	0	0	0	0	0	0
99	Činnosti exteriérních organizací a orgánů	0	0	0	0	0	0	0

Příloha č. 5 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2018

Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví								
Percentage of employees, time paid and gross monthly earnings by CZ-NACE section and by sex								
ODVĚTVÍ	kód CZ-NACE	Průměrná mzda v Kč			Medián mezd v Kč			variální koeficient mezd
	CZ-NACE code	Average earnings (CZK)			Median earnings (CZK)			CV of earnings
		celkem Total	muži Men	ženy Women	celkem Total	muži Men	ženy Women	
A-S CELKEM	01-96	33 684	37 008	29 627	29 184	31 433	26 678	0,73
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	01-03	26 910	28 670	23 552	25 571	27 357	22 231	0,40
B Těžba a dobývání	05-09	38 157	38 920	32 420	34 803	35 514	29 206	0,48
C Zpracovatelský průmysl	10-33	33 984	37 185	27 919	29 849	32 451	25 296	0,64
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla	35	47 528	49 809	40 775	42 064	43 823	37 613	0,65
E Zásobování vodou, činnosti související s odpady	36-39	30 265	31 230	27 305	28 133	28 848	24 809	0,57
B-E Průmysl CELKEM	05-39	34 284	37 339	28 200	30 097	32 579	25 472	0,64
F Stavebnictví	41-43	29 612	30 301	26 223	25 874	26 687	22 149	0,65
G Obchod, opravy motorových vozidel	45-47	31 246	35 503	27 186	25 475	29 022	22 883	0,83
H Doprava a skladování	49-53	31 200	32 030	29 024	28 735	29 617	26 726	0,66
I Ubytování, stravování a pohostinství	55-56	19 511	20 388	18 823	16 119	16 091	16 144	0,66
J Informační a komunikační činnosti	58-63	56 557	62 514	42 585	45 252	50 828	34 969	0,84
K Peněžnictví a pojišťovnictví	64-66	56 589	73 619	44 881	43 271	56 553	37 190	0,89
L Činnosti v oblasti nemovitostí	68	29 218	30 821	27 408	25 828	27 600	25 121	0,68
M Profesní, vědecké a technické činnosti	69-75	39 725	44 813	33 529	31 826	35 262	27 952	0,94
N Administrativní a podpůrné činnosti	77-82	22 834	23 919	21 545	19 427	20 178	18 508	0,64
O Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	84	37 856	40 948	34 871	35 270	39 043	32 479	0,40
P Vzdělávání	85	33 263	40 640	31 088	31 795	35 238	30 918	0,46
Q Zdravotní a sociální péče	86-88	35 065	45 227	32 651	30 194	33 804	29 559	0,60
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	90-93	29 156	31 245	27 275	26 716	27 793	25 801	0,64
S Ostatní činnosti	94-96	26 169	29 831	23 635	22 116	24 143	20 935	0,65

Příloha č. 6 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2017

Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví								
Percentage of employees, time paid and gross monthly earnings by CZ-NACE section and by sex								
ODVĚTVÍ	kód CZ-NACE	Průměrná mzda v Kč			Medián mezd v Kč			variální koeficient mezd
	CZ-NACE code	Average earnings (CZK)			Median earnings (CZK)			CV of earnings
		celkem Total	muži Men	ženy Women	celkem Total	muži Men	ženy Women	
A-S CELKEM	01-96	31 109	34 293	27 187	26 843	29 006	24 477	0,74
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	01-03	25 076	26 557	22 218	24 206	25 333	21 235	0,41
B Těžba a dobývání	05-09	35 499	36 299	29 693	32 126	32 903	26 624	0,54
C Zpracovatelský průmysl	10-33	31 517	34 631	25 664	27 660	30 178	23 167	0,66
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla	35	44 498	46 601	38 324	39 193	40 551	36 054	0,67
E Zásobování vodou, činnosti související s odpady	36-39	28 342	29 032	26 057	26 260	26 857	23 836	0,62
B-E Průmysl CELKEM	05-39	31 807	34 759	25 958	27 896	30 270	23 375	0,67
F Stavebnictví	41-43	27 442	28 089	24 130	23 975	24 563	20 951	0,67
G Obchod, opravy motorových vozidel	45-47	28 919	33 300	24 852	23 047	26 637	20 440	0,86
H Doprava a skladování	49-53	28 868	29 481	27 293	26 472	27 229	25 028	0,69
I Ubytování, stravování a pohostinství	55-56	18 315	19 241	17 551	15 016	14 907	15 082	0,66
J Informační a komunikační činnosti	58-63	53 663	59 484	39 735	42 979	48 079	33 108	0,83
K Peněžnictví a pojišťovnictví	64-66	53 672	70 080	42 368	40 670	53 623	34 983	0,90
L Činnosti v oblasti nemovitostí	68	26 709	28 513	24 600	23 954	25 338	22 503	0,65
M Profesní, vědecké a technické činnosti	69-75	36 893	41 371	31 341	29 919	32 577	26 497	0,92
N Administrativní a podpůrné činnosti	77-82	21 425	22 376	20 163	18 697	19 514	17 779	0,62
O Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	84	34 408	36 880	31 992	32 092	34 958	29 826	0,41
P Vzdělávání	85	30 035	37 029	27 966	28 670	31 740	27 853	0,47
Q Zdravotní a sociální péče	86-88	31 706	40 862	29 449	27 098	30 065	26 509	0,62
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	90-93	26 381	28 476	24 527	24 089	25 271	23 143	0,62
S Ostatní činnosti	94-96	24 068	28 070	21 290	20 255	22 660	19 181	0,70

Příloha č. 7 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2016

Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví								
Percentage of employees, time paid and gross monthly earnings by CZ-NACE section and by sex								
ODVĚTVÍ	kód CZ-NACE	Průměrná mzda v Kč			Medián mezd v Kč			variční koeficient mezd CV of earnings
		Average earnings (CZK)			Median earnings (CZK)			
		celkem Total	muži Men	ženy Women	celkem Total	muži Men	ženy Women	
A-S CELKEM	01-96	29 056	32 065	25 309	24 982	26 973	22 651	0,77
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	01-03	23 774	25 314	20 759	22 727	24 106	19 401	0,42
B Těžba a dobývání	05-09	33 367	34 035	28 640	30 621	31 252	25 282	0,56
C Zpracovatelský průmysl	10-33	29 351	32 216	23 855	25 671	27 954	21 373	0,68
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla	35	42 457	44 064	37 069	36 657	37 620	34 152	0,68
E Zásobování vodou, činnosti související s odpady	36-39	26 859	27 328	25 206	24 984	25 295	23 271	0,59
B-E Průmysl CELKEM	05-39	29 665	32 371	24 165	25 944	28 101	21 583	0,68
F Stavebnictví	41-43	26 156	26 791	22 822	22 672	23 201	19 727	0,73
G Obchod, opravy motorových vozidel	45-47	26 966	31 157	23 059	21 464	24 921	18 985	0,87
H Doprava a skladování	49-53	27 001	27 523	25 638	24 448	25 034	23 145	0,71
I Ubytování, stravování a pohostinství	55-56	16 419	16 990	15 952	13 074	12 439	13 739	0,67
J Informační a komunikační činnosti	58-63	51 440	56 878	37 967	41 598	46 078	32 006	0,82
K Peněžnictví a pojišťovnictví	64-66	52 039	69 001	41 099	39 067	51 482	33 925	0,93
L Činnosti v oblasti nemovitostí	68	24 939	26 181	23 407	22 676	23 746	22 243	0,67
M Profesní, vědecké a technické činnosti	69-75	35 117	39 738	29 430	27 939	31 075	24 878	0,95
N Administrativní a podpůrné činnosti	77-82	19 713	20 397	18 845	17 012	17 609	16 465	0,66
O Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	84	31 760	33 825	29 711	29 849	32 277	27 964	0,40
P Vzdělávání	85	28 228	34 817	26 218	26 929	29 918	26 143	0,51
Q Zdravotní a sociální péče	86-88	29 048	37 904	26 897	24 724	27 765	24 128	0,63
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	90-93	24 269	26 254	22 527	21 957	23 142	21 116	0,69
S Ostatní činnosti	94-96	22 675	27 395	19 281	19 008	21 354	17 531	0,73

Příloha č. 8 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2015

Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví								
Percentage of employees, time paid and gross monthly earnings by CZ-NACE section and by sex								
ODVĚTVÍ	kód CZ-NACE	Průměrná mzda v Kč			Medián mezd v Kč			variční koeficient mezd CV of earnings
		Average earnings (CZK)			Median earnings (CZK)			
		celkem Total	muži Men	ženy Women	celkem Total	muži Men	ženy Women	
A-S CELKEM	01-96	27 811	30 842	24 094	23 726	25 688	21 461	0,79
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	01-03	22 598	23 833	19 866	21 477	22 434	18 897	0,43
B Těžba a dobývání	05-09	33 292	34 053	27 941	30 409	31 106	25 023	0,61
C Zpracovatelský průmysl	10-33	28 159	31 234	22 444	24 401	26 914	19 886	0,72
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla	35	42 159	43 895	36 298	36 611	37 820	33 240	0,80
E Zásobování vodou, činnosti související s odpady	36-39	25 834	26 248	24 497	23 683	23 933	22 505	0,63
B-E Průmysl CELKEM	05-39	28 529	31 440	22 788	24 718	27 075	20 096	0,72
F Stavebnictví	41-43	25 173	25 681	22 435	21 768	22 164	19 124	0,68
G Obchod, opravy motorových vozidel	45-47	25 663	30 120	21 574	19 835	23 351	17 472	0,93
H Doprava a skladování	49-53	25 893	26 279	24 862	23 717	24 115	22 908	0,69
I Ubytování, stravování a pohostinství	55-56	15 658	16 369	15 059	12 430	12 175	12 847	0,73
J Informační a komunikační činnosti	58-63	49 043	54 476	36 309	39 236	43 560	30 771	0,85
K Peněžnictví a pojišťovnictví	64-66	50 280	66 985	39 643	37 790	49 375	32 828	0,95
L Činnosti v oblasti nemovitostí	68	24 271	25 516	23 050	21 307	22 284	20 948	0,72
M Profesní, vědecké a technické činnosti	69-75	33 688	38 302	28 690	25 926	29 142	23 582	0,96
N Administrativní a podpůrné činnosti	77-82	18 898	19 536	18 098	15 422	15 724	15 016	0,74
O Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	84	29 985	31 994	28 005	28 254	30 636	26 400	0,41
P Vzdělávání	85	27 206	33 733	25 173	25 796	28 629	25 032	0,50
Q Zdravotní a sociální péče	86-88	27 705	36 649	25 591	23 640	26 811	23 118	0,62
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	90-93	22 813	24 715	21 072	20 635	21 680	19 935	0,71
S Ostatní činnosti	94-96	21 680	26 855	18 034	17 453	20 494	16 629	0,78

Příloha č. 9 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2014

Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví								
Percentage of employees, time paid and gross monthly earnings by CZ-NACE section and by sex								
ODVĚTVÍ	kód CZ-NACE	Průměrná mzda v Kč			Medián mezd v Kč			variální koeficient mezd
	CZ-NACE code	Average earnings (CZK)			Median earnings (CZK)			CV of earnings
		celkem Total	muži Men	ženy Women	celkem Total	muži Men	ženy Women	
A-S CELKEM	01-96	26 802	29 721	23 203	22 844	24 670	20 660	0,80
A Zemědělství, lesnictví a rybnářství	01-03	22 254	23 459	19 586	20 961	21 951	18 673	0,42
B Těžba a dobývání	05-09	33 104	33 879	27 571	30 047	30 780	24 224	0,61
C Zpracovatelský průmysl	10-33	27 013	29 979	21 448	23 299	25 706	18 998	0,73
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla	35	41 966	43 894	35 518	36 020	36 903	32 391	0,80
E Zásobování vodou, činnosti související s odpady	36-39	25 146	25 393	24 321	23 193	23 399	22 313	0,67
B-E Průmysl CELKEM	05-39	27 475	30 294	21 844	23 680	25 927	19 248	0,74
F Stavebnictví	41-43	24 061	24 517	21 517	20 918	21 240	18 708	0,67
G Obchod, opravy motorových vozidel	45-47	24 627	28 767	20 896	19 165	22 308	16 978	0,94
H Doprava a skladování	49-53	24 858	25 147	24 083	22 753	23 053	22 066	0,72
I Ubytování, stravování a pohostinství	55-56	14 567	15 025	14 187	11 791	11 581	11 954	0,72
J Informační a komunikační činnosti	58-63	48 222	53 405	35 932	38 321	42 614	29 927	0,87
K Peněžnictví a pojišťovnictví	64-66	49 333	66 250	38 808	36 596	48 346	32 234	0,98
L Činnosti v oblasti nemovitostí	68	23 250	24 889	21 633	21 085	22 612	20 335	0,57
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	69-75	33 195	38 236	27 459	25 788	29 320	22 945	0,98
N Administrativní a podpůrné činnosti	77-82	17 933	18 510	17 192	14 624	15 065	14 061	0,74
O Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	84	28 533	30 379	26 709	26 840	28 948	25 157	0,42
P Vzdělávání	85	26 732	33 262	24 643	25 353	28 063	24 640	0,50
Q Zdravotní a sociální péče	86-88	26 337	34 567	24 383	22 636	25 438	22 103	0,60
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	90-93	21 841	23 642	20 257	19 998	21 137	19 188	0,67
S Ostatní činnosti	94-96	20 988	25 657	17 675	17 425	20 119	16 188	0,74

Příloha č. 10 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2013

Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví								
Percentage of employees, time paid and gross monthly earnings by CZ-NACE section and by sex								
ODVĚTVÍ	kód CZ-NACE	Průměrná mzda v Kč			Medián mezd v Kč			variální koeficient mezd
	CZ-NACE code	Average earnings (CZK)			Median earnings (CZK)			CV of earnings
		celkem Total	muži Men	ženy Women	celkem Total	muži Men	ženy Women	
A-S CELKEM	01-96	26 211	29 026	22 729	22 266	23 955	20 271	0,80
A Zemědělství, lesnictví a rybnářství	01-03	21 492	22 629	19 009	20 102	20 973	18 066	0,43
B Těžba a dobývání	05-09	33 140	34 056	26 252	30 144	30 882	24 021	0,56
C Zpracovatelský průmysl	10-33	26 290	29 144	20 889	22 576	24 891	18 463	0,74
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla	35	42 370	44 153	35 993	36 282	37 314	33 016	0,81
E Zásobování vodou, činnosti související s odpady	36-39	24 592	24 831	23 779	22 633	22 752	22 162	0,63
B-E Průmysl CELKEM	05-39	26 826	29 562	21 291	23 012	25 193	18 740	0,74
F Stavebnictví	41-43	23 714	24 164	21 050	20 691	20 906	18 497	0,69
G Obchod, opravy motorových vozidel	45-47	24 004	27 779	20 480	18 803	21 642	16 621	0,92
H Doprava a skladování	49-53	24 334	24 597	23 638	22 125	22 395	21 664	0,73
I Ubytování, stravování a pohostinství	55-56	14 323	14 827	13 917	11 699	11 282	11 847	0,71
J Informační a komunikační činnosti	58-63	47 112	52 109	35 290	37 562	41 776	29 515	0,84
K Peněžnictví a pojišťovnictví	64-66	47 652	63 852	37 690	35 834	47 637	31 679	0,96
L Činnosti v oblasti nemovitostí	68	23 174	25 127	21 286	20 967	22 610	20 139	0,59
M Profesionální, vědecké a technické činnosti	69-75	32 967	37 626	27 633	25 398	28 629	22 834	0,98
N Administrativní a podpůrné činnosti	77-82	18 189	18 879	17 312	15 076	15 807	14 174	0,71
O Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	84	27 623	29 470	25 920	25 822	27 810	24 390	0,42
P Vzdělávání	85	26 146	32 405	24 125	24 859	27 353	24 172	0,51
Q Zdravotní a sociální péče	86-88	25 858	35 138	23 662	21 980	25 251	21 410	0,62
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	90-93	21 239	22 875	19 751	19 507	20 578	18 736	0,57
S Ostatní činnosti	94-96	20 941	24 543	18 089	17 664	19 993	16 402	0,76

Příloha č. 11 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2012

Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví								
Percentage of employees, time paid and gross monthly earnings by CZ-NACE section and by sex								
ODVĚTVÍ	kód CZ-NACE	Průměrná mzda v Kč			Medián mezd v Kč			variační koeficient mezd CV of earnings
		Average earnings (CZK)			Median earnings (CZK)			
		celkem Total	muži Men	ženy Women	celkem Total	muži Men	ženy Women	
A-S CELKEM	01-96	26 033	28 873	22 496	21 997	23 652	20 042	0,87
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	01-03	21 131	22 268	18 578	19 742	20 744	17 383	0,46
B Těžba a dobývání	05-09	34 039	34 955	26 996	30 299	31 152	24 421	0,68
C Zpracovatelský průmysl	10-33	25 669	28 495	20 319	22 053	24 323	18 081	0,77
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla	35	41 772	43 451	35 520	35 382	36 384	31 795	0,88
E Zásobování vodou, činnosti související s odpady	36-39	24 504	24 862	23 302	22 496	22 641	21 601	0,65
B-E Průmysl CELKEM	05-39	26 284	29 021	20 735	22 525	24 731	18 322	0,78
F Stavebnictví	41-43	23 789	24 174	21 334	20 471	20 685	18 826	0,85
G Obchod, opravy motorových vozidel	45-47	24 090	27 896	20 508	18 711	21 403	16 691	1,00
H Doprava a skladování	49-53	24 027	24 288	23 355	21 919	22 152	21 545	0,74
I Ubytování, stravování a pohostinství	55-56	14 061	14 554	13 667	11 463	10 849	11 681	0,69
J Informační a komunikační činnosti	58-63	47 137	51 905	35 144	37 218	41 306	29 450	0,89
K Peněžnictví a pojišťovnictví	64-66	52 204	72 671	39 930	36 836	49 979	32 198	1,10
L Činnosti v oblasti nemovitostí	68	22 972	24 460	21 621	20 933	21 814	20 238	0,70
M Profesní, vědecké a technické činnosti	69-75	33 206	38 155	27 516	25 808	29 227	22 627	1,06
N Administrativní a podpůrné činnosti	77-82	17 851	18 602	16 969	14 477	15 269	13 795	0,83
O Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	84	27 522	29 548	25 600	25 613	27 766	24 044	0,41
P Vzdělávání	85	25 452	31 269	23 540	24 373	26 747	23 719	0,51
Q Zdravotní a sociální péče	86-88	25 759	34 972	23 588	22 011	25 314	21 390	0,64
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	90-93	21 442	23 263	19 988	19 469	20 548	18 745	0,59
S Ostatní činnosti	94-96	20 660	24 281	18 031	17 414	19 764	16 312	0,81

Příloha č. 12 Informace ČSÚ o průměrné mzdě a mediánu mezd v roce 2011

Tabulka č. A 5								
Podíly zaměstnanců, placený čas a hrubé měsíční mzdy podle odvětví a pohlaví								ROK 2011
ODVĚTVÍ	kód CZ-NACE	Průměrná mzda v Kč			Medián mezd v Kč			variační koeficient mezd
		celkem	muži	ženy	celkem	muži	ženy	
		A-S CELKEM	01-96	25 645	28 234	22 389	21 826	
A Zemědělství, lesnictví a rybářství	01-03	19 846	20 908	17 256	18 464	19 396	16 002	0,46
B Těžba a dobývání	05-09	32 798	33 812	25 269	29 507	30 425	23 495	0,71
C Zpracovatelský průmysl	10-33	24 848	27 618	19 649	21 478	23 773	17 421	0,76
D Výroba a rozvod elektřiny, plynu, tepla	35	41 510	42 862	36 475	35 501	36 163	32 937	0,86
E Zásobování vodou, činnosti související s odpady	36-39	24 117	24 088	24 216	22 429	22 369	23 029	0,68
B-E Průmysl celkem	05-39	25 484	28 149	20 123	21 967	24 159	17 712	0,77
F Stavebnictví	41-43	23 638	24 001	21 271	20 154	20 370	18 705	0,85
G Obchod, opravy motorových vozidel	45-47	23 526	27 506	19 816	18 717	21 566	16 170	0,92
H Doprava a skladování	49-53	24 033	24 475	22 907	21 824	22 226	20 898	0,74
I Ubytování, stravování a pohostinství	55-56	13 735	14 388	13 236	11 021	10 540	11 386	0,69
J Informační a komunikační činnosti	58-63	46 050	51 117	35 198	36 270	40 614	29 678	0,90
K Peněžnictví a pojišťovnictví	64-66	48 442	66 514	37 781	35 323	47 299	30 795	1,05
L Činnosti v oblasti nemovitostí	68	22 947	25 208	20 736	19 437	21 127	17 881	0,77
M Profesní, vědecké a technické činnosti	69-75	31 336	35 151	26 951	25 771	28 264	23 276	0,86
N Administrativní a podpůrné činnosti	77-82	17 439	18 267	16 414	13 945	14 661	13 159	0,83
O Veřejná správa a obrana, povinné sociální zabezpečení	84	27 626	29 800	25 575	25 676	28 008	24 028	0,40
P Vzdělávání	85	26 887	32 138	25 050	25 964	28 498	24 943	0,48
Q Zdravotní a sociální péče	86-88	26 403	35 042	24 341	22 660	25 107	22 122	0,61
R Kulturní, zábavní a rekreační činnosti	90-93	21 545	22 953	20 370	20 112	21 099	19 314	0,53
S Ostatní činnosti	94-96	20 634	22 881	19 100	18 113	20 178	17 010	0,69