

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Disertační práce

**Odhad nepřímých administrativních nákladů na výběr
daní v České republice**

Ing. Dana Bína

© 2024 ČZU v Praze

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za metodické vedení a odborné konzultace, které mi poskytla při zpracování mé disertační práce.

Odhad nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v České republice

Abstrakt

Teoretická část disertační práce byla vytvořena metodou syntézy poznatků z tuzemské i zahraniční literatury se zaměřením na administrativní náklady výběru daní. Měření vyvolaných nepřímých administrativních nákladů bylo založeno na dotazníkovém šetření u poplatníků (fyzických i právnických osob) a v rámci limitů omezené dostupnosti dat pak na údajích Finanční a celní správy, případně Ministerstva financí ČR a Ministerstva práce a sociálních věcí ČR. Pro ocenění časové zátěže bylo využito průměrné měsíční hrubé mzdy dle Českého statistického úřadu. Výsledky ukázaly, že celková výše nepřímých administrativních nákladů u sledovaných daní se pohybuje mezi 4–6 % z obrátu společnosti, což se neliší od hodnot zjištěných v zahraničních studiích. Regresní modely potvrdily statistický významný vliv obrátu společnosti na administrativní náklady. Na základě těchto zjištění je navrženo rozšířit regresní model o další vysvětlující proměnné. Výsledky disertační práce poskytují ucelený pohled na problematiku nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v ČR.

Klíčová slova: daně, daňové přiznání, náklady, plátce, poplatník, příjmy, výdaje, výnosy.

Estimate of indirect administrative costs for tax collection in the Czech Republic

Abstract

The theoretical part of the dissertation was created by the method of synthesis of knowledge from domestic and foreign literature with a focus on the administrative costs of tax collection. The measurement of the induced indirect administrative costs was based on a questionnaire survey of taxpayers (natural and legal persons) and, within the limits of limited data availability, on data from the Financial and Customs Administration, or the Ministry of Finance of the Czech Republic and the Ministry of Labor and Social Affairs of the Czech Republic. The average monthly gross salary according to the Czech Statistical Office was used to assess the time burden. The results showed that the total amount of indirect administrative costs for the monitored taxes varies between 4-6 % of the company's turnover, which does not differ from the values found in foreign studies. Regression models confirmed a statistically significant effect of company turnover on administrative costs. Based on these findings, it is proposed to extend the regression model with additional explanatory variables. The results of the dissertation provide a comprehensive view of the issue of indirect administrative costs for tax collection in the Czech Republic.

Keywords: taxes, tax return, costs, payer, taxpayer, income, expenses, revenue.

Obsah

1 Úvod	8
2 Cíl práce	9
3 Metodika	9
3.1.1 Vývoj sledovaných daní	9
3.1.2 Dotazníkové šetření	12
3.1.3 Měření nepřímých administrativních nákladů	25
3.1.4 Faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů	27
4 Teoretická východiska	35
4.1 Třídění daní	36
4.2 Náklady daňového systému a jeho efektivnost	38
4.3 Daňová harmonizace	39
4.4 Efektivnost daňového systému	39
4.5 Administrativní náklady	40
4.5.1 Studie administrativních nákladů.....	41
4.5.2 Administrativní náklady soukromého sektoru.....	42
4.5.3 Měření administrativních nákladů	45
4.5.4 Studie Světové banky a společnosti PwC	47
4.5.5 Jednotné inkasní místo.....	48
4.5.6 Elektronická evidence tržeb a kontrolní hlášení	49
4.6 Černá a šedá ekonomika.....	50
4.7 Charakteristika sledovaných daní	51
4.7.1 Daň z přidané hodnoty	51
4.7.1.1 Efektivita inkasa daně z přidané hodnoty.....	59
4.7.1.2 Přehled daňových subjektů k dani z přidané hodnoty za sledované období 2004-2022	60
4.7.1.3 Přehled změn zákona o dani z přidané hodnoty za sledované období 2004–2022	62
4.7.2 Daň z příjmů právnických osob	64
4.7.2.1 Efektivita inkasa daně z příjmů právnických osob.....	71
4.7.2.2 Přehled daňových subjektů k dani z příjmů právnických osob za sledované období 2004-2022	72
4.7.2.3 Přehled změn zákona daně z příjmů právnických osob za sledované období 2004-2022	74
4.7.3 Daň z příjmů fyzických osob	75
4.7.3.1 Efektivita inkasa daně z příjmů fyzických osob.....	81

4.7.3.2	Přehled daňových subjektů k dani z příjmů fyzických osob za sledované období 2004-2022	82
4.7.3.3	Přehled změn zákona daně z příjmů fyzických osob za sledované období 2004-2022	84
4.7.4	Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.....	85
4.7.4.1	Efektivita inkasa daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti .	90
4.7.4.2	Přehled daňových subjektů k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022.....	91
4.7.4.3	Přehled změn zákona daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022	93
4.7.5	Silniční daň	94
4.7.5.1	Efektivita inkasa silniční daně.....	100
4.7.5.2	Přehled daňových subjektů k silniční dani za sledované období 2004-2022	101
4.7.5.3	Přehled změn zákona silniční daně za sledované období 2004-2022	103
4.8	Průměrná hrubá hodinová mzda.....	104
5	Vlastní práce.....	105
5.1	Analýza vývoje sledovaných daní včetně jejich efektivity	105
5.1.1	Daň z přidané hodnoty	105
5.1.2	Daň z příjmů právnických osob	107
5.1.3	Daň z příjmů fyzických osob	108
5.1.4	Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.....	110
5.1.5	Silniční daň	112
5.2	Dotazníkové šetření.....	114
5.2.1	Dotazníkové šetření u daně z přidané hodnoty	114
5.2.2	Dotazníkové šetření u daně z příjmů právnických osob	117
5.2.3	Dotazníkové šetření u daně z příjmů fyzických osob	120
5.2.4	Dotazníkové šetření u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	123
5.2.5	Dotazníkové šetření u silniční daně	127
5.2.6	Hodnocení administrativní složitosti daňového systému v České republice	130
5.2.7	Hodnocení srozumitelnosti dotazníku	131
5.3	Výpočet nepřímých administrativních nákladů	131
5.3.1	Výpočet nepřímých administrativních nákladů u daně z přidané hodnoty	132
5.3.2	Výpočet nepřímých administrativních nákladů u daně z příjmů právnických osob	133
5.3.3	Výpočet nepřímých administrativních nákladů u daně z příjmů fyzických osob	133

5.3.4	Výpočet nepřímých administrativních nákladů u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	134
5.3.5	Výpočet nepřímých administrativních nákladů u silniční daně.....	135
5.4	Faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů.....	136
5.4.1	Model 1 - Faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů na výběr daní právnických osob.....	136
5.4.2	Model 2 - Faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů na výběr daní fyzických osoby	140
6	Výsledky a diskuse	144
6.1	Výsledky dotazníkového šetření	145
6.2	Výsledky měření nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v České republice za rok 2022	146
6.3	Výsledky faktorů, které ovlivňují výši nepřímých administrativních nákladů.....	147
6.4	Diskuse.....	150
7	Závěr	164
8	Seznam použitých zdrojů	166
8.1	Právní předpisy	180
8.2	Internetové zdroje.....	181
9	Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk.....	186
9.1	Seznam obrázků	186
9.2	Seznam tabulek	186
9.3	Seznam grafů.....	190
9.4	Seznam zkratk	191
10	Přílohy	192

1 Úvod

Daňový systém je neodmyslitelně propojen s administrativou vedoucí k výběru daní. Zatím co většina pozornosti je věnována výběru daně a daňovým sazbám, nedílnou součástí daňového systému jsou i nepřímé administrativní náklady. Tyto náklady jsou administrativní zátěží, jak pro podnikající fyzické osoby, tak i pro obchodní korporace. Do nepřímých administrativních nákladů lze zařadit také čas, který daňový subjekt věnuje odvodu daní. Může se jednat jak o čas, který stráví daňovou administrativou zaměstnanci dané společnosti, tak o čas, který fakturuje najatá firma. Porozumění nepřímým administrativním nákladům, jako součástí daňového systému je předpokladem k efektivnímu výběru daní.

Výše administrativních nákladů není důležitá jen pro obchodní korporace či podnikající fyzické osoby, ale zároveň ovlivňuje vnímání složitosti daňového systému veřejností. Téma nepřímých administrativních nákladů je aktuální. Autoři odborných studií mají snahu tyto náklady nejen analyzovat, ale i najít cestu, jak je co nejefektivněji optimalizovat. V dnešní moderní době, kdy je vyvíjen tlak na využívání IT technologií, by mělo být nepřímým administrativním nákladům věnováno více pozornosti. Trend IT technologií pokračuje v oblasti daňové problematiky jak na státní úrovni, tak i na té mezinárodní, což se může odrazit i na výši nepřímých administrativních nákladů.

Nepřímé administrativní náklady představují tedy náklad nejen pro daňového poplatníka, ale i pro daňové úřady. Mezi nepřímé administrativní náklady lze zařadit zpracování daňového přiznání, komunikaci s daňovým správcem a jinou administrativu, která je vyvolána podáním daňového přiznání.

Výzkum zaměřený na problematiku administrativních nákladů na výběr daní může přinést pozitivní změny a přispět k ozdravení ekonomiky, kterou administrativní náklady zatěžují. Optimalizace procesů spojených s výběrem daní pozitivně ovlivňuje podnikatelské prostředí, a tím podporuje rozvoj podnikatelské činnosti v ČR.

2 Cíl práce

Cílem práce je charakterizovat změnu výše nepřímých administrativních nákladů vynakládaných na výběr daní v České republice od roku 2004 (kdy bylo provedeno poslední statistické šetření). Dílčím cílem disertační práce je zjištění, které faktory významně ovlivňují výši nepřímých administrativních nákladů a zda tyto faktory mohou být použity pro vytvoření modelu odhadu nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v České republice.

3 Metodika

Teoretická část disertační práce bude vytvořena metodou syntézy poznatků z tuzemské i zahraniční literatury se zaměřením na administrativní náklady výběru daní. Měření vyvolaných nepřímých administrativních nákladů bude založeno na dotazníkovém šetření u poplatníků (fyzických i právnických osob) a v rámci limitů omezené dostupnosti dat pak na údajích finanční a celní správy, případně Ministerstvo financí ČR a Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR. Pro ocenění časové zátěže bude využito průměrné měsíční hrubé mzdy dle Českého statistického úřadu (dále jen ČSÚ). Nepřímé administrativní náklady budou vymezeny jako náklady vznikající na základě povinností, které definuje právní rámec ČR a daňová správa za účelem správného stanovení a odvodu přímých a nepřímých daní v České republice. Dělení subjektů u daně z příjmů právnických osob a ostatních daní bude podřízeno tuzemským i zahraničním studiím za účelem diskuse výsledků a porovnání při zachování vypovídající hodnoty studie. Pro identifikaci faktorů, které ovlivňují výši administrativních nákladů, bude použit regresní model.

Mezi daně, u kterých bude sledována změna výše nepřímých administrativních nákladů, patří daň z přidané hodnoty (dále DPH), daň z příjmů právnických osob (dále DPPO), daň z příjmů fyzických osob (dále DPFO), daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (dále DPFO ze závislé činnosti) a silniční daň.

3.1.1 Vývoj sledovaných daní

Všechny daně budou sledované v časovém období 2004-2022. Rok 2004 byl zvolen na základě práce profesora Pudila (2004), která byla publikována v roce 2004, ale data z této publikace byla z roku 2003. Rok 2022 byl zvolen na základě dostupnosti dat. Potřebná data

z roku 2022 byla publikována v 6. měsíci roku 2023 Ministerstvem financí (2023), Českým statistickým úřadem (2003) a Generální finančním ředitelstvím (2023).

U DPH bude sledována daňová povinnost, která bude vypočítána dle následujícího vzorce:

$$CDP = \text{Daň.povinnost} - NO \text{ u daňové povinnosti} \quad (1)$$

kde CDP je celková daňová povinnost a NO je nadměrný odpočet a vrácení daně u daňové povinnosti.

Další sledovaný ukazatel bude celkové inkaso u DPH, která bude vypočítáno dle následujícího vzorce:

$$CINK = \text{Inkaso} - NO \text{ u inkasa} \quad (2)$$

kde CINK je celkové inkaso a NO je nadměrný odpočet a vrácení daně u inkasa.

Ukazatel meziročního srovnání u všech sledovaných daní bude vypočítán dle následujícího vzorce:

$$\text{Meziroční srovnání} = \left(1 - \frac{\text{Hodnota}}{\text{Hodnota}_{t-1}}\right) * 100 \quad (3)$$

kde hodnota je číselná hodnota sledovaného ukazatele a hodnota t-1 je hodnota sledovaného ukazatele předešlého roku v Kč.

Ukazatel efektivity výběru daně daně bude vypočítán dle následujícího vzorce:

$$EV = \left(\frac{DI}{\text{Daň.p}}\right) * 100 \quad (4)$$

kde EV je efektivita výběru, DI je daňové inkaso a „Daň.p“ je daňová povinnost, to celé vynásobeno 100 v %.

Podíl aktivních na evidovaných daňových subjektech u sledovaných daní se vypočítává dle následujícího vzorce:

$$\text{Podíl aktivních daňových subjektů} = \frac{ADS}{EDS} * 100 \quad (5)$$

kde ADS jsou aktivní daňové subjekty a EDS jsou evidované daňové subjekty, to celé v %.

Průměrné inkaso u sledovaných daní se vypočítává dle následujícího vzorce:

$$\text{Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů} = \frac{INK}{ADS} \quad (6)$$

kde INK je inkaso dané daně a ADS jsou aktivní daňové subjekty dané daně.

Počet daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty se vypočítává dle následujícího vzorce:

$$\text{Počet daňový přiznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní} = \frac{DP}{ADS} \quad (7)$$

kde DP jsou daňová přiznání konkrétní daně a ADS jsou aktivní daňové subjekty.

Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání se vypočítává dle následujícího vzorce:

$$\text{Průměrné inkaso za jednotlivá DP} = \frac{INK}{DP} \quad (8)$$

kde DP jsou daňová přiznání konkrétní daně a INK je inkaso daňových subjektů.

Při analýze a vyhodnocení sledovaných daní bude použit bazický index mezi lety 2022 a 2004.

Vývoj sledovaných daní a dotazníkové šetření bude hodnoceno mediánem, který je přesnější statistickou metodou, než zobecněný aritmetický průměr (Putranti, 2021). Aritmetický průměr v disertační práci bude mít pouze informativní charakter.

3.1.2 Dotazníkové šetření

Studie nepřímých administrativních nákladů v ČR a v zahraničí používají převážně kvantitativní metodu dotazníkového šetření, toto tvrzení podporuje i Pudil (2004, s. 145-150). Stejná metoda bude zvolena i v disertační práci. Dotazníky budou distribuovány pomocí platformy Linked-In, elektronickým sdílením členům Obchodní komory a osobním dotazováním. Cílovou skupinou dotazníkového šetření budou obchodní korporace dle zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech a podnikající fyzické osoby.

Celkem se navrátilo 253 dotazníků, po selekci zohledňující úplnost vyplnění dotazníků zbylo 200 kompletních dotazníků, z čehož bylo 100 právnických a 100 fyzických osob. Dotazník měl strukturovaný charakter s pevnými otázkami pro všechny respondenty, otázky byly uzavřené, otevřené a škálové (škála 1 až 10), následně je provedena kvantitativní analýza.

Hlavní otázky v dotazníku:

- Jaká je právní forma Vašeho podnikání?
- V jaké oblasti Vaše společnost podniká?
- Kolik má Vaše společnost zaměstnanců na HPP?
- Jaké byly roční výnosy/příjmy Vaší společnosti za rok 2022 v Kč?
- Jaké byly roční náklady/výdaje Vaší společnosti za rok 2022 v Kč?
- Jste plátcí DPH?
- Jaké je zdaňovací období DPH Vaší společnosti?
- Najímáte jinou účetní firmu ke zpracování daně?
 - Toto je otázka, která je modifikovaná pro všechny sledované daně.
- Kolik procent nákladů na zpracování daně tvoří mzdy zaměstnanců (Vaše)?
 - Toto je otázka, která je modifikovaná pro všechny sledované daně.
- Kolik hodin za měsíc (rok) potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) na celkovou správu daně?
 - Toto je otázka, která je modifikovaná pro všechny sledované daně.
- Kolik hodin za měsíc (rok) potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) k analýze daně s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice?
 - Toto je otázka, která je modifikovaná pro všechny sledované daně.

- Jak hodnotíte složitost daňového systému u sledované daně? (1 - Velmi složitě / 10 - Velmi jednoduše)
 - Toto je otázka, která je modifikovaná pro všechny sledované daně.
- Jak hodnotíte složitost daňového systému České republiky? (1 - Velmi složitě / 10 - Velmi jednoduše)
- Byl pro Vás tento dotazník dostatečně srozumitelný? (1 - Velmi složitý / 10 - Velmi jednoduchý)

Kompletní znění dotazníku se nachází v příloze 1.

Následně byla data získaná z dotazníků analyzována. Z dotazníků bylo zjišťováno, jaká je právní forma podnikání respondentů a předmět činnosti podnikání respondentů. Následně byli respondenti rozděleni na právnické a fyzické osoby a byla analyzována struktura jejich ročních výnosů u právnických osob a ročních příjmů u fyzických osob.

U **DPH** je zjišťován počet plátců a neplátců, složení plátců dle právní formy podnikání, složení plátců dle zdaňovacího období, složení plátců dle zpracování daně vlastními zaměstnanci či outsourcingem, hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice DPH a hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPH.

U **DPPO** je zjišťován počet plátců dle právní formy podnikání, složení plátců dle zpracování daně vlastními zaměstnanci či outsourcingem, hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice DPPO a hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPPO.

U **DPFO** je zjišťováno složení plátců dle zpracování daně vlastními zaměstnanci či outsourcingem, hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice DPFO a hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO.

U **DPFO ze závislé činnosti** je zjišťován počet plátců, složení plátců dle právní formy podnikání, složení plátců dle zpracování daně vlastními zaměstnanci či outsourcingem, hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice DPFO ze závislé činnosti a hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO ze závislé činnosti.

U **silniční daně** je zjišťován počet plátců, složení plátců dle právní formy podnikání, složení plátců dle zpracování daně vlastními zaměstnanci či outsourcingem, hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice silniční daně a hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO ze závislé činnosti.

Mezi další problematiky, které jsou prostřednictvím dotazníků analyzovány, patří hodnocení administrativní složitosti daňového systému v České republice a hodnocení srozumitelnosti dotazníku.

Právní forma respondentů

Následující tabulka podává informace o právní formě respondentů.

Tabulka 1 Právní forma respondentů dotazníkového šetření

<i>Právní forma podnikání respondentů</i>	<i>Počet</i>	<i>%</i>
<u>Fyzické osoby</u>	<u>100</u>	<u>50,00</u>
<u>Právnícké osoby</u>	<u>100</u>	<u>50,00</u>
Společnost s ručením omezeným	89	44,50
Akciová společnost	7	3,50
Družstvo	4	2,00
Právnícké osoby	100	
<u>Celkem respondentů</u>	<u>200</u>	

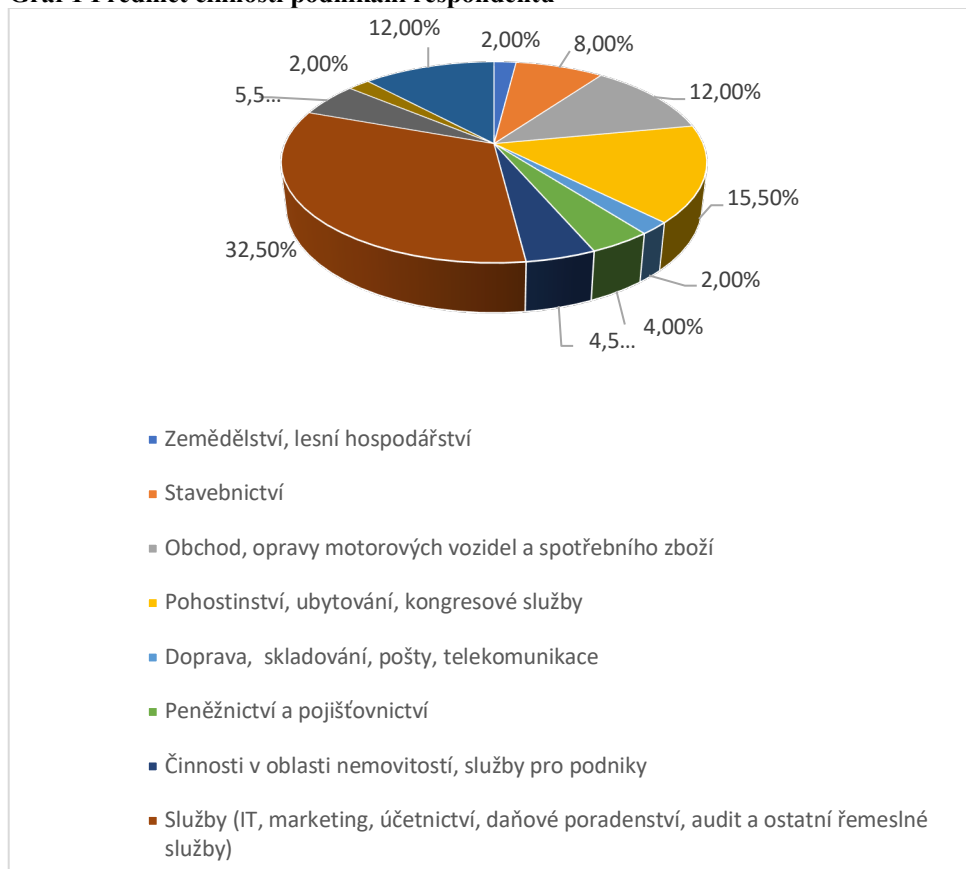
Zdroj: vlastní zpracování.

Z dotazníkového šetření bylo vybráno celkem 200 respondentů. Z toho 50 % byly právnícké osoby a 50 % podnikající fyzické osoby. Největší zastoupení u právníckých osob měly společnosti s ručením omezeným, které tvořily 44,5 % právníckých osob (89 respondentů), následně akciové společnosti 3,50 % (7 respondentů) a družstva 2 % (4 respondenti).

Struktura respondentů dle předmětu činnosti podnikání

Následující graf podává informace o předmětu činnosti podnikání respondentů.

Graf 1 Předmět činnosti podnikání respondentů



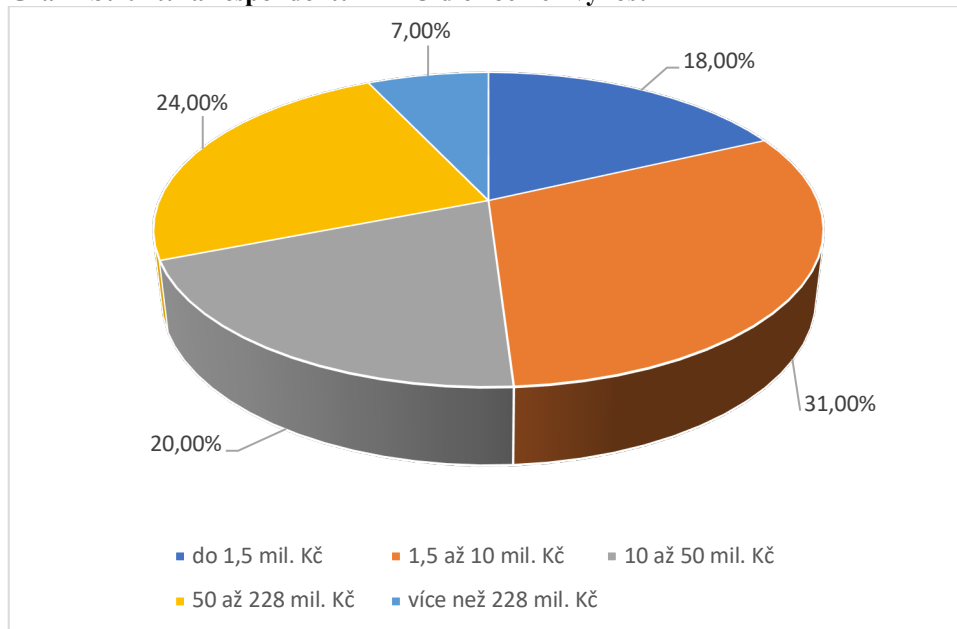
Zdroj: vlastní zpracování.

Dle činnosti podnikání respondentů mají největší podíl firmy podnikající ve službách (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby), a to 32,50 % (65 respondentů). Další velkou skupinou jsou firmy podnikající v oblasti pohostinství, ubytování a kongresových službách 15,50 % (31 respondentů). Třetí největší skupinou jsou společnosti podnikající v oblasti obchodu, v opravách motorových vozidel a spotřebního zboží 12,00 % (24 respondentů).

Právnícké osoby dle ročních výnosů

Následující graf podává informace o struktuře výnosů DPPO, která byla získána od respondentů dotazníkového šetření.

Graf 2 Struktura respondentů DPPO dle ročních výnosů



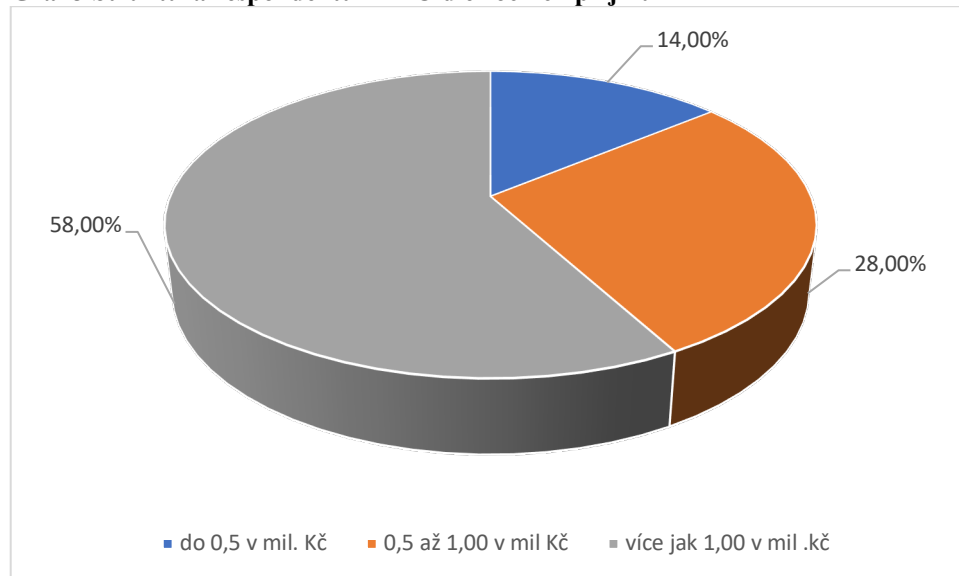
Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu dotazovaných respondentů DPPO mají největší podíl 31,00 % respondenti s výnosy od 1,5 až 10 mil. Kč. Druhou největší skupinou jsou respondenti s výnosy 50 až 228 mil. Kč s 24,00 %. Následuje skupina 10 až 50 mil. Kč s 20,00 %. Poslední skupinou je skupina s největším výnosem 228 mil. Kč a více s 7,00 %.

Fyzické osoby dle ročních příjmů

Následující graf podává informace o struktuře výnosů DPFO, která byla získána od respondentů dotazníkového šetření.

Graf 3 Struktura respondentů DPFO dle ročních příjmů

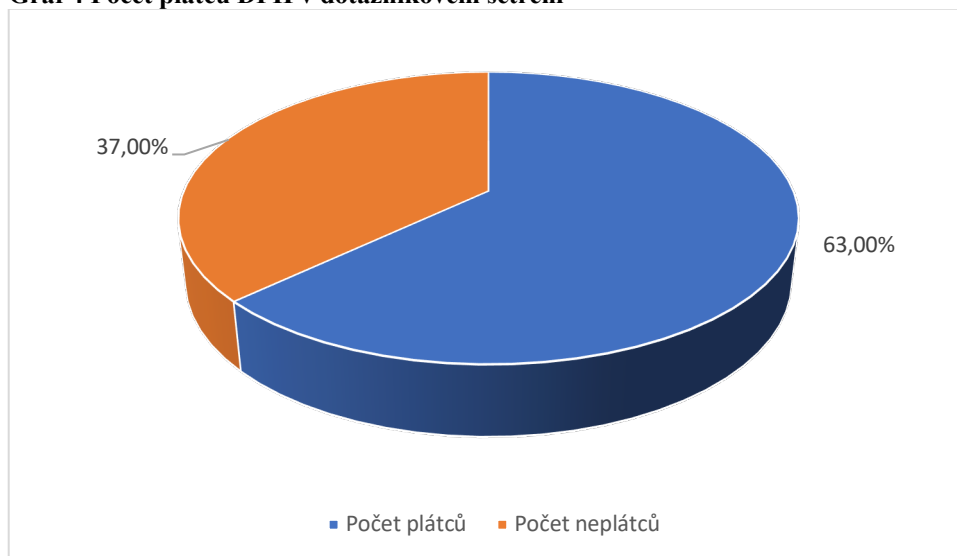


Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu dotazovaných respondentů DPFO mají největší podíl 58,00 % respondenti s příjmy více jak 1 mil. Kč. Druhou největší skupinou jsou respondenti s příjmy 0,5 až 1mil. Kč s 28,00 %. Poslední skupinou je skupina z nejmenšími příjmy do 0,5 mil. Kč se 14,00 %.

Následující graf ukazuje počet plátců DPH zjištěný z dotazníkového šetření.

Graf 4 Počet plátců DPH v dotazníkovém šetření



Zdroj: vlastní zpracování.

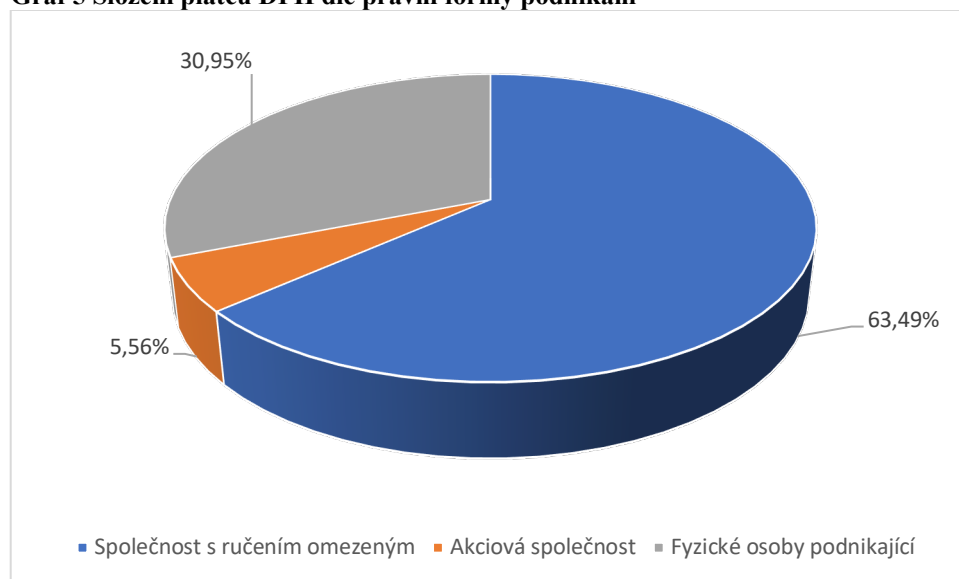
Z celkového počtu 200 dotazovaných jsou většinou 63,00 % (126 respondentů) plátcí DPH.

Celkový počet neplátců je 37,00 % (74 respondentů).

Struktura plátců DPH

Následující graf ukazuje složení plátců DPH dle právní formy podnikání

Graf 5 Složení plátců DPH dle právní formy podnikání

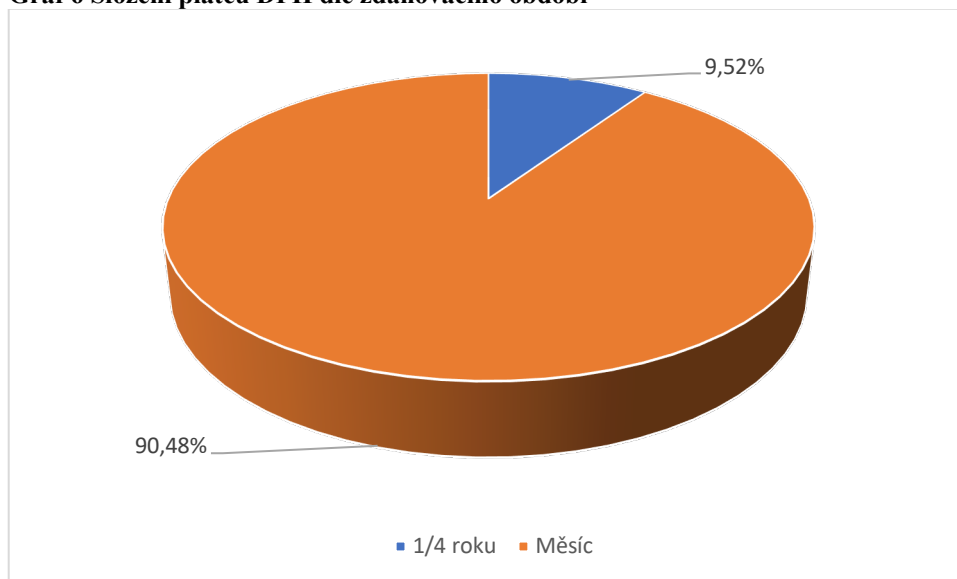


Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců DPH mají největší podíl společnosti s ručením omezeným 63,49 % (80 respondentů), 30,95 % mají fyzické osoby podnikající (39 respondentů) a 5,56 % akciové společnosti (7 respondentů).

Následující graf ukazuje složení plátců DPH dle zdaňovacího období.

Graf 6 Složení plátců DPH dle zdaňovacího období



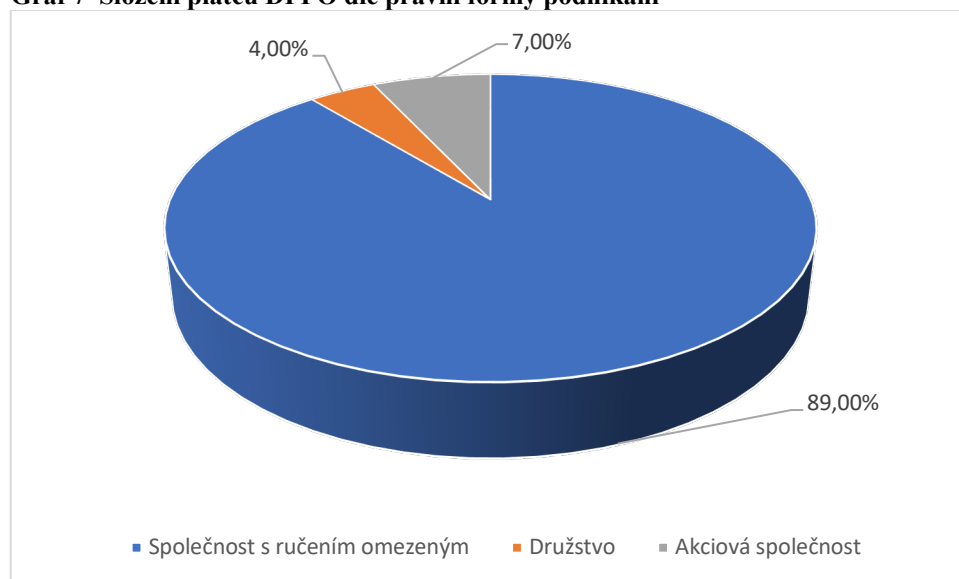
Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců DPH mají největší podíl plátci s měsíčním zdaňovacím obdobím 90,48 % (114 respondentů), 9,52 % mají plátci se čtvrtletním zdaňovacím obdobím (12 respondentů).

Struktura plátců DPPO

Následující graf ukazuje složení plátců DPPO dle právní formy podnikání.

Graf 7 Složení plátců DPPO dle právní formy podnikání



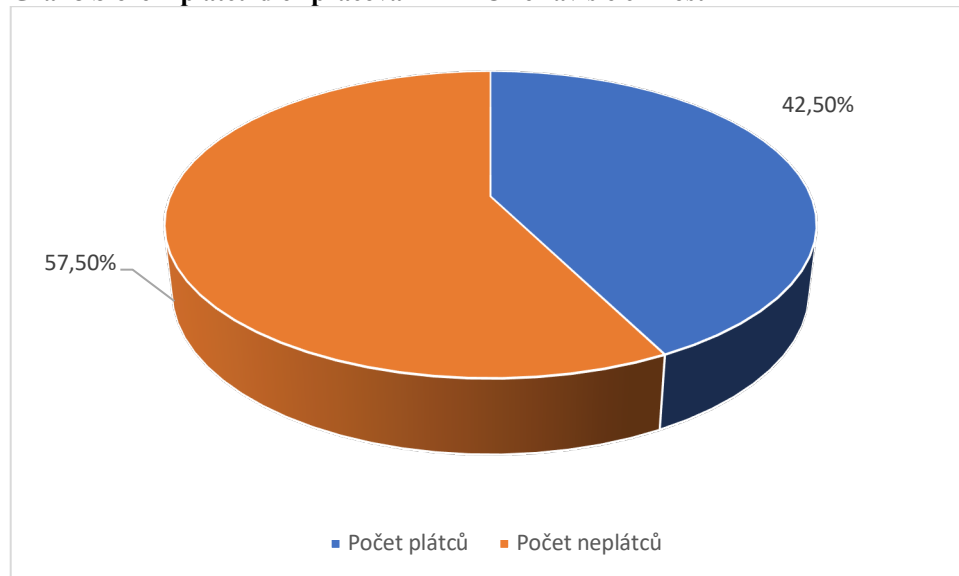
Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců DPPO (100 plátců) mají největší podíl společnosti s ručením omezeným 89,00 %. Družstva mají podíl 4,00 % a akciové společnosti 7,00 %. Celkový počet respondentů 100.

Struktura plátců DPFO ze závislé činnosti

Následující graf ukazuje počet plátců DPFO ze závislé činnosti zjištěný z dotazníkového šetření.

Graf 8 Složení plátců dle zpracování DPFO ze závislé činnosti

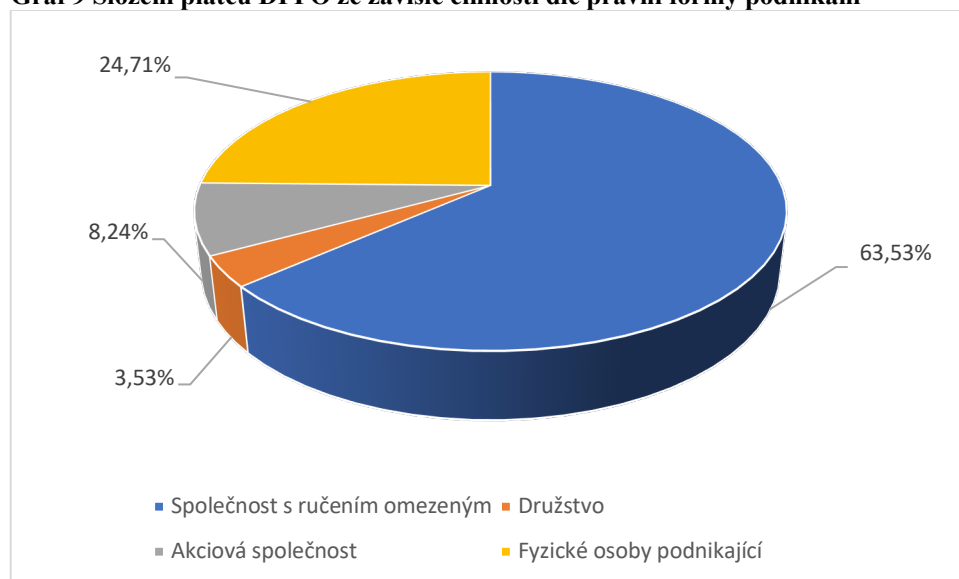


Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu 200 dotazovaných jsou 45,50 % (85 respondentů) plátcí DPFO ze závislé činnosti. Celkový počet neplátců je 57,50 % (115 respondentů), což je většina.

Následující graf ukazuje složení plátců DPFO ze závislé činnosti dle právní formy podnikání.

Graf 9 Složení plátců DPFO ze závislé činnosti dle právní formy podnikání



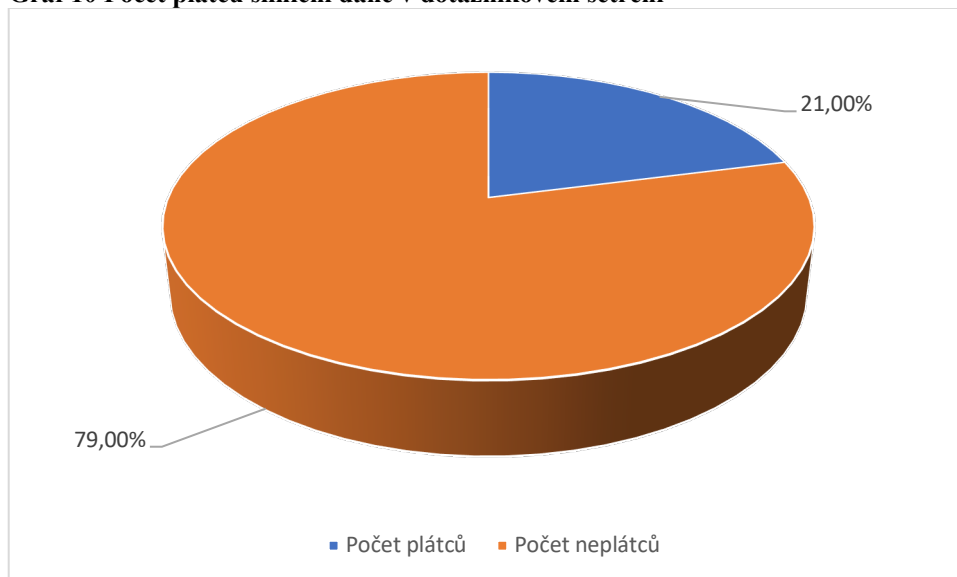
Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců DPFO ze závislé činnosti mají největší podíl společnosti s ručením omezeným 63,53 % (54 respondentů), 24,71 % mají fyzické osoby podnikající (21 respondentů), 8,24 % akciové společnosti (7 respondentů) a nakonec 3,53 % družstva (3 respondenti).

Struktura plátců silniční daně

Následující graf ukazuje počet plátců silniční daně zjištěný z dotazníkového šetření.

Graf 10 Počet plátců silniční daně v dotazníkovém šetření

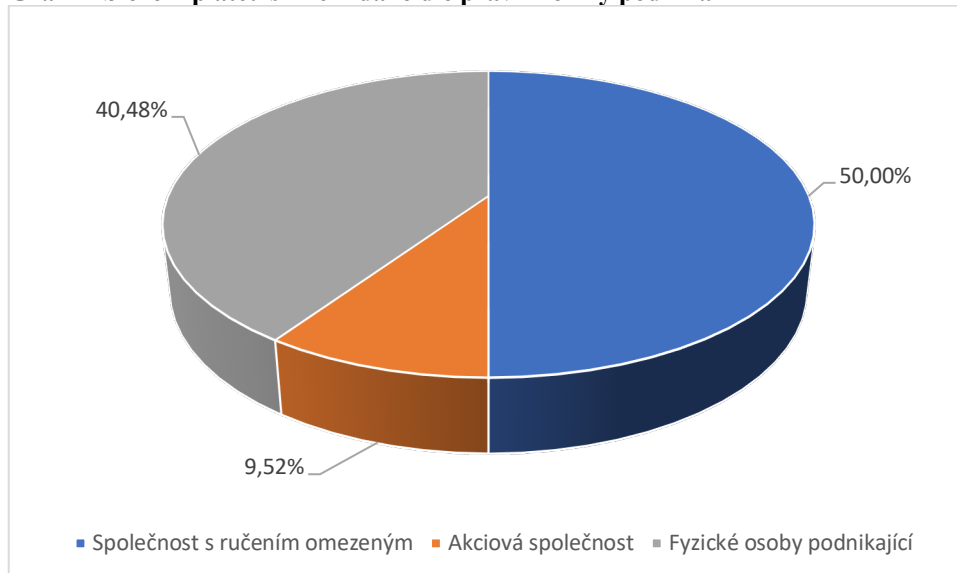


Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu 200 dotazovaných je pouze 21 % (42 respondentů) plátců silniční daně. Celkový počet neplátců je 79,00 % (158 respondentů).

Následující graf ukazuje složení plátců silniční daně dle právní formy podnikání.

Graf 11 Složení plátců silniční daně dle právní formy podnikání



Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců silniční daně mají největší podíl společnosti s ručením omezeným 50,00 % (21 respondentů), 40,48 % mají fyzické osoby podnikající (17 respondentů) a 9,52 % akciové společnosti (4 respondenti).

3.1.3 Měření nepřímých administrativních nákladů

K ocenění času bude použita průměrná hrubá mzda, která se nejčastěji používá ve studiích pro ocenění času (Pavel, Vítek, 2015, s. 319).

Pro zjištění průměrné hodinové hrubé mzdy bude použit následující vzorec:

$$\text{Průměrná hodinová hrubá mzda} = \frac{\text{PHMM}}{\text{PHM}} \quad (9)$$

kde PHMM je průměrná měsíční hrubá mzda dle ČSÚ (2023) a PHM je průměrná hodinová dotace za měsíc v daném roce.

Měření nepřímých administrativních nákladů bude probíhat dle následující metodiky:

- z údajů od respondentů bude vypočtena průměrná hodnota vyvolaných nákladů, pro jednotlivé skupiny obchodních společností a fyzických osob,
- získaná hodnota bude vynásobena počtem subjektů (či počtem daňových přiznání), pro každou skupinu obchodních společností a fyzických osob,
- získaná hodnota vyvolaných nákladů pro každou skupinu obchodních společností a fyzických osob, bude sečtena a vydělena inkasem příslušné daně (Pudil, 2004, s.79),

„Pro odhady zatížení poplatníků činnostmi, které souvisejí s daňovou agendou, není vhodné používat počet tak zvaných osobních daňových účtů. Například u silniční daně nebo u DPFO více jak polovinu osobních daňových účtů vůbec nepodává každoročně daňové přiznání, a tudíž pravděpodobně mají zanedbatelné náklady související se zdaněním“ (Pudil, 2004, s. 79).

Na základě odpovědí z dotazníkového šetření bude u **DPH** probíhat měření nepřímých administrativních nákladů následovně:

- společnosti a fyzické osoby budou dohromady rozděleny dle výše výnosů,
- u každé hladiny výnosů/příjmů bude zjištěna hodnota outsourcingu v Kč a hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice DPH, který bude vynásoben průměrnou hrubou hodinou mzdou,

- získaná hodnota bude vydělena počtem respondentů v každé hladině, pro získání průměrného nákladu,
- průměrný náklad bude vynásoben celkovým počtem aktivních subjektů DPH za rok 2022,
- získaná hodnota vyvolaných nákladů pro každou skupinu bude sečtena a vydělena inkasem daně.

Na základě odpovědí z dotazníkového šetření bude u **DPPO** probíhat měření nepřímých administrativních nákladů následovně:

- obchodní společnosti budou rozděleny dle výše výnosů,
- u každé hladiny výnosů bude zjištěna hodnota outsourcingu v Kč a hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice DPPO, který bude vynásoben hrubou hodinou mzdou,
- získaná hodnota bude vydělena počtem respondentů v každé hladině, pro získání průměrného nákladu,
- průměrný náklad bude vynásoben celkovým počtem daňových přiznání DPPO za rok 2022,
- získaná hodnota vyvolaných nákladů pro každou skupinu bude sečtena a vydělena inkasem daně.

Na základě odpovědí z dotazníkového šetření bude u **DPFO** probíhat měření nepřímých administrativních nákladů následovně:

- fyzické osoby budou rozděleny dle výše příjmů (souběh příjmů dle zákona č. 586/1992., Sb., § 7 - § 10),
- u každé hladiny příjmů bude zjištěna hodnota outsourcingu v Kč a hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice DPFO, který bude vynásoben hrubou hodinou mzdou,
- získaná hodnota bude vydělena počtem respondentů v každé hladině, pro získání průměrného nákladu,
- průměrný náklad bude vynásoben celkovým počtem daňových přiznání DPFO za rok 2022,

- získaná hodnota vyvolaných nákladů pro každou skupinu bude sečtena a vydělena inkasem daně.

Na základě odpovědí z dotazníkového šetření bude u **DPFO ze závislé činnosti** probíhat měření nepřímých administrativních nákladů následovně:

- společnosti a fyzické osoby budou zvlášť rozděleny dle výše výnosů/příjmů,
- u každé hladiny výnosů/příjmů bude zjištěna hodnota outsourcingu v Kč a hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice DPFO ze závislé činnosti, který bude vynásoben průměrnou hrubou hodinou mzdou,
- získaná hodnota bude vydělena počtem respondentů v každé hladině, pro získání průměrného nákladu,
- průměrný náklad bude vynásoben celkovým počtem daňových příznání DPFO ze závislé činnosti za rok 2022,
- získaná hodnota vyvolaných nákladů pro každou skupinu bude sečtena a vydělena inkasem daně.

Na základě odpovědí z dotazníkového šetření, bude u **silniční daně** probíhat měření nepřímých administrativních nákladů následovně:

- společnosti a fyzické osoby budou dohromady rozděleny dle výše výnosů/příjmů,
- u každé hladiny výnosů/příjmů bude zjištěna hodnota outsourcingu v Kč a hodinový podíl zaměstnanců na správě a vzdělání v problematice silniční daně, který bude vynásoben hrubou hodinou mzdou,
- získaná hodnota bude vydělena počtem respondentů v každé hladině, pro získání průměrného nákladu,
- průměrný náklad bude vynásoben celkovým počtem daňových příznání silniční daně za rok 2022,
- získaná hodnota vyvolaných nákladů pro každou skupinu bude sečtena a vydělena inkasem daně.

3.1.4 Faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů

Data, která byla získána z dotazníkového šetření, budou použita nejen ke zjištění výše nepřímých administrativních nákladů, ale také ke zjištění, které faktory tyto náklady

ovlivňují. Budou sestaveny dva regresní modely, které vycházely z článku „*Vyvolané náklady daňového systému v ČR*“, kde autory byli Pavel, Vítek (2015).

První model bude pracovat s daty, která byla získána v dotazníkovém šetření od 100 právnických osob. Druhý model bude pracovat s daty, která byla získána v dotazníkovém šetření od 100 fyzických osob. Jako vysvětlovaná proměnná bude zvolena zjištěná relevantní hodnota nepřímých administrativních nákladů zvláště pro právnické a fyzické osoby.

Model 1. – Právnické osoby

Následující tabulka obsahuje celý název proměnných včetně uvedení měrných jednotek.

Tabulka 2 Sledované proměnné právnických osob

<i>Název proměnných</i>	<i>Zkratka</i>	<i>Jednotky</i>
Relevantní hodnota nepřímých administrativních nákladů pro právnické osoby	Admin_nakl	%
Obrat/výnosy poplatníka	Obrat_pop	Kč
Počet daní	Poc_dan	Ks
Dotace zaměstnanců na správě daní	Sprav_dan	Hod
Dotace zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečné vzdělání	Osvoj_dan	Hod
Hodnocení složitosti daňového systému na škále 1-10, 1 – složitý, 10 jednoduchý	Hodnoc_dan	Stupeň
Náklady outsourcingu	Outsourcing	Kč
Umělá proměnná	sro	Dummy

Zdroj: vlastní zpracování.

Zápis modelu vícenásobné regrese v lineární podobě:

(10)

$$Admin_nakl_i = \gamma_1 + \gamma_2 Obrat_pop_i + \gamma_3 Poc_dan_i + \gamma_4 Sprav_dan_i + \gamma_5 Osvoj_dan_i + \gamma_6 Hodnoc_dan_i + \gamma_7 Outsourcing_i + \gamma_8 sro_i + u_i$$

Model 2. – Fyzické osoby

Následující tabulka obsahuje celý název proměnných včetně uvedení měrných jednotek.

Tabulka 3 Sledované proměnné fyzických osob

<i>Název proměnných</i>	<i>Zkratka</i>	<i>Jednotky</i>
Relevantní hodnota nepřímých administrativních nákladů pro právnické osoby	Admin_nakl	%
Výnosy/příjmy poplatníka	Vyn_pop	Kč
Počet daní	Poc_dan	Ks
Dotace zaměstnanců na správě daní	Sprav_dan	Hod
Dotace zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečné vzdělání	Osvoj_dan	Hod
Hodnocení složitosti daňového systému na škále 1-10, 1 – složitý, 10 jednoduchý	Hodnoc_dan	Stupeň
Náklady outsourcingu	Outsourcing	Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Zápis modelu vícenásobné regrese v lineární podobě:

(11)

$$\begin{aligned} Admin_nakl_i = & \gamma_1 + \gamma_2 Vyn_pop_i + \gamma_3 Poc_dan_i + \gamma_4 Sprav_dan_i + \gamma_5 Osvoj_dan_i \\ & + \gamma_6 Hodnoc_dan_i + \gamma_7 Outsourcing_i + u_i \end{aligned}$$

Následující text bude definovat nulové hypotézy výzkumu v disertační práci. Alternativní hypotéza bude přijata primárně na hladině p-hodnoty $\alpha = 0.05$, ve výjimečných případech budou komentovány i výsledky na hladině $\alpha = 0.10$, analogicky jako tomu bylo ve výzkumu „*Vyvolané náklady daňového systému v ČR*“ (Pavel, Vitek, 2015).

Definice nulových hypotéz

Nulová hypotéza pro statistickou významnost mezi vyvolanými náklady a výnosy/příjmy:

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a výnosy u právnických osob,

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a příjmy u fyzických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a výnosy u právnických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a příjmy u fyzických osob.

Nulová hypotéza pro statistickou významnost mezi vyvolanými náklady a počtem daní:

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a počtem daní u právnických osob,

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a počtem daní u fyzických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a počtem daní u právnických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a počtem daní u fyzických osob.

Nulová hypotéza pro statistickou významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní:

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní u právnických osob,

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní u fyzických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní u právnických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní u fyzických osob.

Nulová hypotéza pro statistickou významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání:

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání právnických osob,

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání fyzických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání právnických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodinovou dotací zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání fyzických osob.

Nulová hypotéza pro statistickou významnost mezi vyvolanými náklady a hodnocením složitosti daňového systému:

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodnocením složitosti daňového systému u právnických osob,

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodnocením složitosti daňového systému u fyzických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodnocením složitosti daňového systému u právnických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a hodnocením složitosti daňového systému u fyzických osob.

Nulová hypotéza pro statistickou významnost mezi vyvolanými náklady a výší nákladů na outsourcing:

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a výší nákladů na outsourcing u právnických osob,

H₀: neexistuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a výší nákladů na outsourcing u fyzických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a výší nákladů na outsourcing u právnických osob,

H₁: existuje statistická významnost mezi vyvolanými náklady a výší nákladů na outsourcing u fyzických osob.

Výše uvedené hypotézy, u který nebude prokázána statistická významnost, nebudou v práci prezentovány z důvodů dodržení rozsahu práce a konzistence se studii Pudila et al. (2004) a Pavla, Vítka (2015).

„Konstrukce regresních modelů a provedené testy vztahující se k předpokladům metody nejmenších čtverců byly prováděny na základě poznatků a doporučení prezentovaných Gujarati (Cerioni, 1995) a Wooldridge (Wooldridge, 2009)“ (Pavel, Vitek, 2015, s. 324).

Postup při modelaci administrativních nákladů pro právnické a fyzické osoby pomocí lineárně regresního modelu (LRM):

Před odhadem parametrů ekonometrického modelu bude provedena **korelační analýza** mezi vysvětlujícími proměnnými pro účely zjištění, zda by se v modelech mohl vyskytnout problém kolinearit, a to dle následujícího vztahu:

$$r_{ij} = \frac{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x}_i) \cdot (x_j - \bar{x}_j)}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (x_i - \bar{x}_i)^2 \cdot \sum_{i=1}^n (x_j - \bar{x}_j)^2}} \quad (12)$$

kde x_i je hodnota i -té exogenní proměnné, \bar{x}_i je střední hodnota i -té exogenní proměnné, x_j je hodnota j -té exogenní proměnné, \bar{x}_j je střední hodnota j -té exogenní proměnné. V případě, že párový korelační koeficient bude vyšší než 0,8 v absolutní hodnotě, bude brán ohled na možný problém kolinearit modelu (Cyhelský et al., 2021).

V dalším kroku bude proveden **odhad parametrů LRM**, za využití metody nejmenších čtverců, dle následujícího vztahu:

$$\text{MNČ: } \boldsymbol{\gamma}_i = (\mathbf{X}^T \mathbf{X})^{-1} \mathbf{X}^T \mathbf{y} \quad (13)$$

kde $\boldsymbol{\gamma}_i$ je vektor strukturálních parametrů, \mathbf{X} je matice vysvětlujících proměnných a \mathbf{y} je vektor vysvětlované proměnné (Mošna, 2017, SW Gretl).

Před vyhodnocením stanovených hypotéz pomocí příslušných statistických metod bude nejdříve provedena diagnostika reziduí, která bude testována na přítomnost **heteroskedasticity** pomocí Whiteova testu, dle následujícího upraveného vztahu:

$$u_i^2 = \alpha_1 + \alpha_2 x_{2i} + \alpha_3 x_{3i} + \alpha_4 x_{2i}^2 + \alpha_5 x_{3i}^2 + \alpha_6 x_{2i} x_{3i} + \varepsilon_i \quad (14)$$

kde u_i^2 jsou čtverce reziduí LRM, α_1 až α_6 jsou parametry pomocného modelu, x_{2i} až x_{ki} jsou vysvětlující proměnné modelu a ε_i náhodná složka (Cipra, 2008, s. 86).

Rovněž bude testován faktor změny variability (VIF), který je vymezen následujícím vztahem:

$$VIF = \frac{1}{1-R_{xi}^2} \quad (15)$$

kde R_{xi}^2 je koeficient determinace a pochází z regresního modelu, kdy proměnnou x_i vysvětlujeme prostřednictvím ostatních vysvětlujících proměnných (Hančlová, 2012, s.177).

Dále bude testováno **normální rozdělení reziduí**, dle Doornik-Hansen testu pomocí SW Gretl, dle následujícího vztahu:

$$DH = z_1^2 + z_2^2 \sim \chi^2(2) \quad (16)$$

kde DH je testovací statistika Doornik-Hansen, z_1^2 je transformovaná šikmost a z_2^2 je transformovaná špičatost (Doornik, Hansen, 2008).

Doprovodným testem bude test **nonlinearity**, pomocí kterého bude možné odhalit případný nelineární vztah mezi vysvětlovanou a vysvětlující proměnnou, dle následující regrese:

$$u_i = \alpha_1 + \alpha_2 x_{2i} + \alpha_3 x_{3i} + \dots + \alpha_k x_{ki} + \beta_1 x_{2i}^2 + \beta_2 x_{3i}^2 + \dots + \beta_k x_{ki}^2 + \varepsilon_i \quad (17)$$

nebo

$$u_i = \alpha_1 + \alpha_2 x_{2i} + \alpha_3 x_{3i} + \dots + \alpha_k x_{ki} + \beta_1 \ln x_{2i} + \beta_2 \ln x_{3i} + \dots + \beta_k \ln x_{ki} + \varepsilon_i \quad (18)$$

kde u_i jsou rezidua LRM, α_1 až α_k a také β_1 až β_{k1} jsou parametry pomocného modelu, x_2 až x_k jsou vysvětlující proměnné modelu a ε_i náhodná složka (SW Gretl).

Pokud se podaří dosáhnout splnění předpokladů kladených na LRM, bude následně možné přistoupit k testování jednotlivých hypotézy pomocí **t-testu**, jehož vztah je následující:

$$t = \frac{|\gamma_i|}{S_{bi}} \quad (19)$$

kde t je hodnota testovacího t kritéria, γ_i je i -tý strukturální parametr a S_{bi} je směrodatná chyba strukturálního parametru (Mošna, 2017).

Rovněž bude testování statistické významnosti podroben i model jako celek s využitím **f-testu**, jehož vztah je následující:

$$F_{vyp} = \frac{n-p}{p-1} \cdot \frac{R^2}{1-R^2} \quad (20)$$

kde n je počet pozorování, p je počet regresních parametrů a R^2 je koeficient vícenásobné determinace (Mošna, 2017, SW Gretl).

V případě komparace modelů pro účely zvolení vhodnější verze modelu bude využito korigovaného koeficientu determinace dle následujícího vztahu:

$$\bar{R}^2 = 1 - (1 - R^2) \cdot \frac{n-1}{n-p} \quad (21)$$

kde n je počet pozorování, p je počet regresních parametrů a R^2 je koeficient vícenásobné determinace (Mošna, 2017, SW Gretl).

Všechny výše uvedené testy, kromě korelace, budou vyhodnocovány pomocí p-hodnot a zároveň bude využito p-hodnot u jednotlivých parametrů k vyloučení statisticky neprůkazných vlivů modelu, neboť jejich interpretace neměla význam a také statisticky neprůkazné vlivy model spíše zatěžují. Vylučování proměnných bude prováděno sekvenční eliminací, kdy se bude vylučovat vždy od nejvyšší p-hodnoty až do momentu, kdy budou všechny parametry statisticky významné alespoň na hladině významnosti 10 %. Konečné výsledky budou interpretovány a porovnány s výsledky ostatních autorů.

4 Teoretická východiska

Daně, demokracie a válka se v průběhu věků prolínají (Passant, 2016). Daně mohou být brány ze dvou úhlů, jako platba uvalená vládami za účelem získání finanční prostředků nebo poplatek za privilegium žít v organizované společnosti. DPH je moderní daní, avšak daň z obratu a cla byly používány již v dobách Římské říše. DPH byla poprvé navržena v Německu po první světové válce jako náhrada za kaskádovou daň z obratu, následně se vyvinula ve víceúrovňovou daň. V 60 letech již DPH přijalo více jak 5 zemí. V dnešním světě globalizace a IT technologií používá DPH více jak 130 zemí (Bardopoulos, 2015). Zdanění existuje v různých formách od počátku civilizace. Ve středověku byla zdrojem bohatství půda a její výnosy. Před penězi a celým peněžním systémem byly daně placeny (odváděny) určitou částí z vypěstovaných plodin. Po většinu byli výběřčí a daňový příslušník jedna a tatáž osoba. Nejběžnější formou zdanění v průběhu tisíciletí byla daň z hlavy, daň z půdy, clo, daň z budov a osobního majetku (Carlson, 2004).

Daňové právo bylo jen zřídka vnímáno jako odvětví práva s historií. Ovšem daňová právní historie vysvětluje nesčetné množství podrobností, ať už věcných tak procesních. Odhaluje důvody konkrétních nedostatků a identifikuje anachronismy. Daňová právní historie vysvětluje definiční rysy moderního daňového práva a odhaluje základní principy a předpoklady, které stmelují jednotlivá daňová pravidla dohromady do koherentního souboru. Daňová právní historie má varovnou roli při zajišťování, aby se chyby z minulosti neopakovaly a ukazuje, že daně jsou nevyhnutelné (Stebbing, 2021).

Ve středověku bylo zdanění formou darů, které byly poskytovány za bezpečnost, klid a možnost kulturního života. Ve starověkém Řecku byly daně vybírány dobrovolně a jejich placení bylo aktem uvědomělosti. Byly vybírány nejrůznější daně, jako daň z hlavy, daň z nemovitosti, daň ze zvířat, daň z produkce půdy, daň za narození syna, celní daň, daň z obratu, dědická daň a daň z převodu, daň z produkce cizích státních příslušníků Osmanského státu nebo daň z hlavy z důvodu neschopnosti plnit vojenskou službu (Yereli A Orkunoğlu Şahin, 2018).

První náznaky účetnictví starověkého Egypta byly již zaznamenány více jak 2 000 let př. n. l. Vztah mezi účetnictvím a zdaněním je zmíněn již v překladech originálních dokumentů z Nové říše (1552–1080 př. n. l.). Systém tvořilo vybírání desátků a nucené práce chudých ve prospěch faraóna a šlechty. Účetnictví obsahovalo označení přesného času a místa, odpovědné osoby, pojmenování a rozepsání jednotlivých položek, výčet, ocenění a přiřazení

odpovědnosti. Naturální daň mohla být díky této administrativě odvedena a cenově oceněna díky použití systému účtů, který vedli starověký písaři (Ezzamel, 2002). Starověký Řím vyvinul právní instituce na odporu soukromého vlastnictví a obchodu během prvních dvou století našeho letopočtu. Daň museli platit všichni kromě žen, sirotků a chudiny. Řím přímo ovládal práci a zdroje a zavedl daňový systém, kde se daňové přiznání vyplňovalo ročně (Pecquet, 2017). Daň a poplatky tedy tvoří strukturu příjmů do státního rozpočtu, pokud by stát nevybíral daně a poplatky, neměl by prostředky na financování státních nákladů (Gwartney et.al.,2009). Toto platilo nejen ve starém Římě, ale platí to i v současnosti. Proto by stát měl mít takový daňový systém, který by byl co nejefektivnější a vyvolával co nejnižší náklady na odvod daní. Komplexní výzkum o optimálním daňovém systému, který by podporoval hospodářskou politiku, konkurenceschopnost a udržitelnost, nebyl zatím proveden. Jedním z problémů je najít odpověď na otázku, jaký by vlastně optimální daňový systém měl být a jaká jsou jeho kritéria (Miceikiene a Besuspariene, 2016). Hlavním problémem ve veřejné ekonomice je tedy vhodný návrh daňového systému, který ovlivňuje výši vyvolaných nákladů (Alm, 1996). Základní odborné termíny týkající se daňové problematiky jsou součástí přílohy 2.

4.1 Třídění daní

Daně lze rozdělit hned dle několika hledisek, předmětu zdanění, rozpočtového určení a dopadu na poplatníka (přímé, nepřímé). U přímých daní nelze převést daňovou povinnost na jiný subjekt (mimo daně z příjmů), poplatník = plátce, daně důchodové a daně majetkové. Daně nepřímé jsou uvaleny na spotřebu. Daň je odváděna v ceně, výrobku, služby, zboží. Poplatník = spotřebitel, plátce =subjekt, který daň vybral v ceně výrobku (Krechovská et al., 2018, s. 134). Přímé daně jsou v zásadě ponechány v kompetenci příslušných států. Evropská unie (dále EU) nechává v pravomoci členských států jejich doporučení a navrhování vnitrostátních systémů(Schlüter,2018). To znamená, že přímé daně zůstávají neharmonizované (Khan Niazi, 2016). EU klade hlavní důraz na harmonizaci nepřímých daní, které mají dopad na volný pohyb zboží a služeb.

Druhové třídění daní dle Ministerstva financí ČR

Dle vyhlášky 412/2021Sb., příloha 2, o rozpočtové skladbě, daně lze třídit na:

- 11x – Daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů,
 - 111 – daň z příjmů fyzických osob,
 - 112 – daň z příjmů právnických osob.
- 12x – Daně, poplatky a jiná obdobná peněžítá plnění ze zboží a služeb v tuzemsku,
 - 121 – příjem ze všeobecných daní ze zboží a služeb v tuzemsku,
 - 121–123 – příjem ze zvláštních daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění v tuzemsku.
- 13x – Daně, poplatky z vybraných činností a služeb,
 - 132 – příjem z daní a poplatků z provozu motorových vozidel,
 - 133 – příjem z poplatků a odvodů z oblasti životního prostředí,
 - 134 – příjem z místních poplatků z vybraných činností a služeb,
 - 135 – příjem z ostatních odvodů z vybraných činností a služeb,
 - 136 – příjem ze správních a soudních poplatků,
 - 137 – příjem z poplatků na činnost správních úřadů,
 - 138 – příjem z daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění v oblasti hazardních her,
- 14x – Příjem z daní a cel za zboží a služby ze zahraničí,
 - 140 – příjem z daní a cel za zboží a služby ze zahraničí,
- 15x – Příjem z majetkových daní,
 - 151 – příjem z daní z majetku,
 - 152 – příjem ze zrušených daní z majetkových a kapitálových převodů,
- 16x – Příjem z povinného pojistného,
 - 161 – Příjem z pojistného na sociální zabezpečení a z příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
 - 162 – příjem související s pojistným na sociální zabezpečení.
- 17x – Ostatní daňové příjmy,
 - 171 – ostatní příjmy.

Třídění daní dle OECD

- 1000 – Daně z důchodů, zisku a kapitálových výnosů,
 - 1100 – daně z důchodů, zisku a kapitálových výnosů od jednotlivců,
 - 1200 – daně z příjmů, zisku a kapitálových výnosů společností.
- 2000 – Příspěvky na sociální zabezpečení.
- 3000 – Daně z mezd a pracovních sil.
- 4000 – Majetkové daně,
 - 4100 – pravidelné daně z nemovitého majetku,
 - 4200 – pravidelné daně z čistého jmění,
 - 4300 – daně z pozůstalosti, dědické, darovací,
 - 4400 – daně z finančních a kapitálových transakcí,
 - 4500 – ostatní daně z majetku.
- 5000 – Daně ze zboží a služeb,
 - 5100 – daně ze specifického zboží a služby,
 - 5200 – daně z používání nebo povolení používání zboží či vykonávání určitých činností,
 - 5300 – daně nezatříděné do 5100 a 5200.
- 6000 – Ostatní daně,
 - 6100 – daně placené výhradně podniky,
 - 6200 – daně placené jinými subjekty než podniky, neidentifikované daně.

(Kubátová, 2009, s. 36-37).

4.2 Náklady daňového systému a jeho efektivnost

Složitost daňového systému každého státu je dána jeho legislativou. Je v zájmu každého státu, aby jeho daňový systém byl co nejprůhlednější a nejefektivnější. Efektivita daňového systému je dána výší administrativních nákladů. Čím jsou náklady nižší, tím je vyšší efektivita daňového systému. Pokud jsou přímé administrativní náklady na výběr daní daného státu nízké, celkový výnos pro státní rozpočet bude vyšší. Tato kauzalita platí i pro soukromý sektor, kde se jednotlivé podniky snaží o optimalizaci nepřímých nákladů pro odvod daně. Čím nižší jsou administrativní náklady soukromého sektoru, tím vyšší je hospodářský výsledek společnosti a odvedená celková daň (Kubátová, 2009).

V České republice může být příkladem snahy o optimalizaci výběru daně novela zákona o finanční správě č.456/2011 Sb., která zjednodušuje organizační strukturu daňového

systemu České republiky (dále jen ČR). Hlavním orgánem je stále Ministerstvo financí ČR a za ním následují finanční správa ČR Generální ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a 14 finančních úřadů v sídlech jednotlivých krajů, plus jeden specializovaný úřad.

4.3 Daňová harmonizace

Harmonizace daní v EU je patrná na ustanovení minimálních sazeb a daňového základu u DPH a spotřebních daní. V roce 2004 byly sazby spotřební daně v ČR zvýšeny. Důvodem tohoto zvýšení byl fakt, že sazba spotřební daně platná pro ČR byla pod minimální úroveň platnou v EU. V rámci harmonizace od 1. 1. 2008 platí kodifikace pravidel pro společný systém DPH. Tato směrnice se vztahuje na výrobu a distribuci zboží a služeb v rámci EU a dovozy do EU, umožňuje odečet DPH na základě částečných plateb. Vzhledem ke komplexnosti byla samotná směrnice č.2003/112 implementována do právního řádu ČR více než dvěma desítkami zákonů. Během předsednictví v roce 2009 měla ČR mezi programovými prioritami boj proti daňovým únikům a modernizaci daňových pravidel. Příkladem může být novela Směrnice o zdanění tabákových výrobků a revize Směrnice o zdanění úroků z úspor.

Je zřejmé, že optimalizovat a zjednodušit daňový systém se snaží nejen jednotlivé státy, ale i Evropská unie jako celek, která tomuto cíli přizpůsobuje svou legislativu (Borozan, 2018) a výši daní a poplatků (Stanciu, 2018). Příkladem může být rok 2006, kdy Evropská unie zakázala využívání zemí s nízkými daněmi nadnárodním společnostem (Bräutigam et al., 2017). Další snahou o optimalizaci a zefektivnění je daňový systém ČR. Dle Finanční správy ČR je daňový systém ve svých hlavních znacích podobný systémům vyspělých evropských zemí. Daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné míře z přímých a nepřímých daní, kde přímé daně jsou daně důchodové a majetkové a nepřímé daně jsou daně spotřební (Finanční správa, 2023). Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád patří mezi zákony, které harmonizují vyvolané administrativní náklady v ČR.

4.4 Efektivnost daňového systému

(Ne)efektivnost daňového systému obsahuje dvě složky: administrativní vyvolané náklady a daňové distorze. Administrativní náklady jsou rozděleny na administrativní náklady vlády (největší částí jsou mzdy daňových úředníků) a náklady související s výběrem daní (náklady na externí pracovníky, mzdové náklady). Ztrátu efektivnosti v důsledku daňové distorze určuje následující kauzalita. Změna, zavedení či zvýšení daně vede ke změně relativních cen

výrobků či služeb. Následnou reakcí je pak substituční efekt, který vede k neoptimální struktuře výroby a spotřeby. Ztráta přebytku spotřebitele či výrobce se označuje jako nadměrné daňové břemeno či náklady z mrtvé váhy (Maaytová et al., 2015, s. 114). Velikost tohoto efektu je závislá na výši každé daně a roste s růstem daně (Hines, 2018). Pokud se ovšem v důsledku zdanění změní cena pouze jednoho statku, nastává substituční efekt, kdy kupující nahrazuje původní výrobek výrobkem levnějším (Bilgin, 2016, s. 284). Pokud jsou přímé administrativní náklady na výběr daní daného státu vysoké, celkový výnos pro státní rozpočet bude nižší. Tato hodnota ovlivňuje i Lorenzovu křivku, která je jedním z nejsilnějších nástrojů při analýze velikosti rozdělení příjmů a bohatství (Khosravi Tanak et al., 2018). Čím více se Lorenzova křivka prohýbá, tím vyšší je nerovnost (Chotikapanich a Griffiths, 2008).

4.5 Administrativní náklady

Přímé administrativní náklady nese veřejný sektor a jsou dobře měřitelné. Mezi tyto náklady patří vybudování a fungování daňových úřadů, vyměření, výběr a správa daní, počítačové zabezpečení a kontrola daní. Měření těchto nákladů je klíčové pro hodnocení efektivnosti veřejných výdajů a veřejného sektoru (podíl přímých administrativních nákladů ku jejich daňovému výnosu). Náklady související s výběrem daní je nucen vynaložit poplatník daně, tyto náklady jsou několikanásobně vyšší a jejich měření je daleko složitější (Široký, 2008, s.77).

Závěry studie (Bína et al., 2023) o kreativním účetnictví mohou poskytnout poznatky o tom, jaké metody jsou v praxi využívány k ovlivnění účetních závěrek. Tato zjištění mohou být důležitá pro daňové orgány při zdokonalování kontrolních opatření v oblasti daní a účetnictví. Analýza nákladů daňového systému s sebou nese dva okruhy problémů. Prvním okruhem je měření a analýza poměru mezi vybranými daněmi a náklady státu na jejich výběr. Druhým okruhem je následné měření plátců daní a jejich povinností s placením daní. U druhého okruhu je patrné, že jde o průzkum jednotlivých právních subjektů. Pro měření vyvolaných nákladů u soukromého sektoru je možné použít dotazníky, rozhovory, výši časových a pracovních nákladů nebo modelování. Mezi faktory ovlivňující velikost vyvolaných nákladů patří počet daňových poplatníků, výpočet základu daně, vazba základu daně na ostatní základy daně, zpětná kontrola a způsob vykazování. U soukromého sektoru je největším problémem získání relevantních dat, kde je příkladem velmi nízká míra návratnosti u rozeslaných dotazníků, která se pohybuje mezi 10 % až 15 %. Je nutno

poukázat na to, že v ČR jsou hlavním zdrojem veřejných příjmů daně z příjmů fyzických a právnických osob, zdravotní a sociální pojištění a DPH. (Pavel a Vítek, 2015)

4.5.1 Studie administrativních nákladů

První studií většího rozsahu v ČR byla studie z roku 2004 provedená Pudilem a jeho kolektivem (Pudil, 2004). Ve své studii rozdělil Pudil (2004) vyvolané náklady soukromého sektoru na vyvolané náklady daně z příjmů právnických osob (6,2 mld. Kč), daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (1,2 mld. Kč), daně z příjmů fyzických osob z podnikání (4,3 mld. Kč), daně z přidané hodnoty (10 mld. Kč) a daně silniční (1,3 mld. Kč), kde podíl vyvolaných nákladů na dani z příjmů právnických osob je 5,3 %, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je 1,2 %, na dani z příjmů fyzických osob z podnikání 29,4 %, na dani z přidané hodnoty 6,1 % a na dani silniční 22,1 %.

Na tuto studii navazovala studie Vítky a Pavla z roku 2008, kde byly do studie zařazeny i vyvolané náklady na odvod veřejného zdravotního pojištění, náklady na pojistné na sociální zabezpečení a náklady na daň z nemovitosti. Vítek a Pavel (2008) rozdělili ve své studii vyvolané náklady soukromého sektoru na vyvolané náklady daně z příjmů právnických osob (7,5 mld. Kč), daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (3,8 mld. Kč), daně z příjmů fyzických osob z podnikání (6,7 mld. Kč), daně z přidané hodnoty (10,6 mld. Kč), daně silniční (1 mld. Kč), náklady na pojistné na veřejné zdravotní pojištění (5,3 mld. Kč) a sociální zabezpečení (5,4 mld. Kč) a daně z nemovitosti (0,4 mld. Kč), kde podíl vyvolaných nákladů na dani z příjmů právnických osob je 5,5 %, na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti je 3 %, na dani z příjmů fyzických osob z podnikání 34,4 %, na dani z přidané hodnoty 4,5 %, na dani silniční 16,4 % na pojistném na veřejné zdravotní pojištění 3,5 % a sociálním zabezpečení 1,5 % a na dani z nemovitosti 8,1 %.

Obě studie byly provedeny na základě osobních pohovorů a dotazníkovém šetření, kde výběrový soubor obsahoval 100 subjektů rozdělených dle velikosti čistého obrátu. Hodnota celkových relativních nákladů v letech 2003 a 2008 se v ČR pohybuje mezi 4 % a 6 %. Tyto hodnoty jsou srovnatelné s hodnotami ve studiích prováděných v zahraničí. Mezi faktory ovlivňující velikost nákladů na výběr daně patří složitost daňového systému, velikost společnosti, obrat poplatníka, výše plateb externím společnostem (daňový poradci, audit), přístup správcům daně ke klientům, druh právnické osoby, zda společnost obchoduje na mezinárodní úrovni, druh podnikatelské činnosti, organizační struktura společnosti a další (Pavel, Vítek, 2015).

Jedním z možných ukazatelů efektivnosti daňového systému může být i hrubý domácí produkt. Hrubý domácí produkt vyjadřuje velikost ekonomiky. Je součtem výdajů domácností na spotřebu (C), soukromými hrubými domácími investicemi (I), výdajů státu na nákup výrobků a služeb (G) a čistým exportem (X, resp. export minus import) (Rojíček et al., 2016, s. 52).

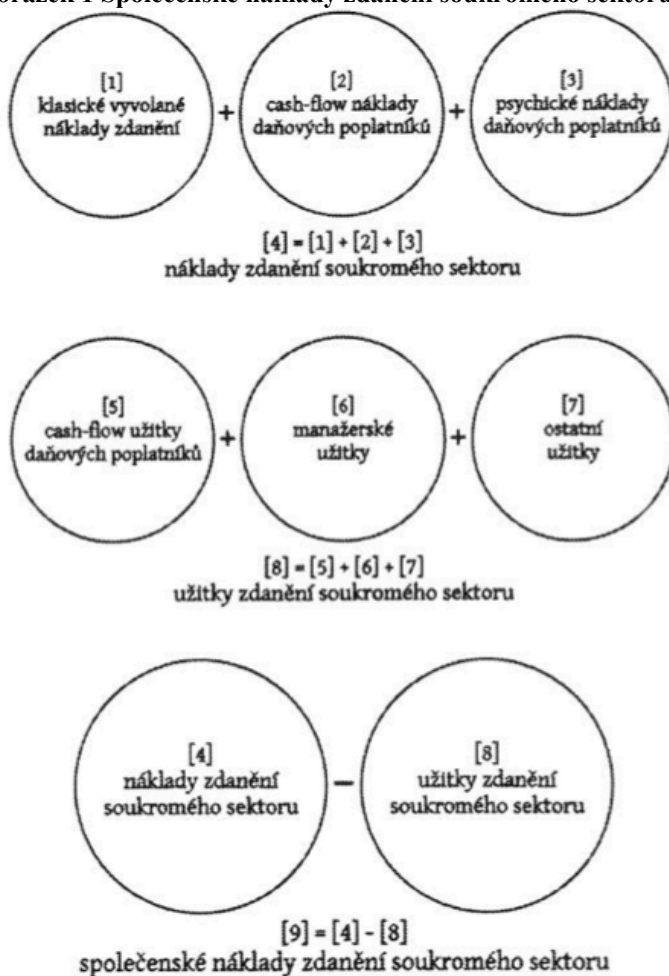
Při realizaci daňové politiky je třeba věnovat pozornost nejen výši daňových příjmů, ale také celkovým nákladům samotného fiskálního procesu. Polská daňová správa je jednou z nejdražších v Evropské unii a vyžaduje reformy. Podle OECD činily náklady na výběr daní v Polsku v roce 2013 1,6 % daňových příjmů. Z 56 zemí zkoumaných OECD měly vyšší index nákladů na výběr daní pouze Japonsko (1,74 % příjmů) a Saúdská Arábie (1,62 %) (Dziemianowicz, 2017).

4.5.2 Administrativní náklady soukromého sektoru

Administrativní náklady vlády a vyvolané náklady poplatníků jsou nedílnou součástí výběru daní. Obvykle se tyto náklady pohybují kolem 1 % (administrativní) a 5 % (vyvolané). Vyvolané náklady se mohou nazývat administrativní břemena vládních regulací či nepřímé administrativní náklady (Maaytová et. al., 2015, s. 134).

Následující obrázek podává informace o **společenských nákladech** zdanění soukromého sektoru.

Obrázek 1 Společenské náklady zdanění soukromého sektoru.



Zdroj: Pudil et al., 2004, s 45.

Z obrázku je patrné, že součet bodů 1 až 3 jsou náklady zdanění soukromého sektoru. Součet bodů 5 až 7 jsou užitky zdanění soukromého sektoru. Rozdílem celkových nákladů soukromého sektoru a celkových užitků soukromého sektoru jsou celkové společenské náklady zdanění soukromého sektoru (Pudil et al., 2004, s 45). „Vezmeme-li v úvahu tzv. *náklady na fungování daňového systému (operating cost of taxation – jde o administrativní a vyvolané náklady a další náklady spojené s výběrem daní)*, lze celkové náklady zdanění vyjádřit“ dle obrázku 6 (Pudil et al., 2004, s 46).

Vyvolané náklady soukromého sektoru vznikají díky daňovému systému a povinnosti platit daně. Podmínkou vzniku těchto nákladů je existence daňového systému. Náklady mohou nabývat různých povah, klasické vyvolané náklady, cash-flow náklady či psychické náklady (Vítek, Pavel, 2008, s. 3).

Vyvolané náklady soukromého sektoru tvoří:

- klasické vyvolané náklady – mezi tyto náklady se řadí, čas, poplatky externím dodavatelům, náklady na zaměstnance, prostory, technické vybavení, energie,
- cash-flow náklady – náklady spojené s odvedením daně dříve, než dojde k ekonomické transakci, daň je odvedena dříve, aniž by daňový subjekt získal fakticky základ daně,
- psychické náklady – tyto náklady lze pozorovat a v některých případech mohou dosahovat významných hodnot, ovšem neexistují žádné studie, které by kvalifikovaly jejich výši (Pudil et. al., 2004, s. 46). Problematika psychických nákladů je opomíjenou oblastí daňového výzkumu (Lopes a Martins, 2013).

Užitky zdanění soukromého sektoru jsou:

- užitek z důvodu pozdního odvedení daně,
- daň se odvádí později než v okamžiku, kdy měla být odvedena
- cash-flow užitek, odvedení menší částky daně, než je skutečnost,
- cash-flow užitek, uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu před uhrazením,
- manažerský užitek, díky nutnosti kvůli vedení daně zavést informační systém,
- přechod zaměstnanců státní správy do soukromého sektoru (Pudil et. al., 2004, s.48)

Náklady soukromého sektoru souvisejících se zdaněním představují:

- daňová povinnost,
- náklady vyvolané přizpůsobením se požadavkům daňových zákonů,
- náklady vzniklé distorzemi, které jsou vyvolané změnou chování daňových poplatníků (Vítek, Pavel, 2008, s 4.).

Na základě devítiletých panelových dat (výzkum z roku 2018) ze 120 zemí se výzkum Světové banky zabíral administrativní obtížností podnikání (Canare, 2018). Výsledky naznačují, že celková administrativní obtížnost podnikání má pozitivní vliv na založení podniku.

Do administrativní náročnosti podnikání lze zařadit finanční náklady, administrativní a časové náklady, které jsou spojené jak s administrativními náklady, tak s náklady finančními (Canare, 2018). Administrativní náklady mají vliv na ziskovost (Rusdiyanto et al., 2021) a časový aspekt, který je nedílnou součástí (administrativních či vyvolaných) těchto nákladů, lze rozdělit na časové náklady průběžné a náklady souvisejí se změnami daňového systému (Pudil et. al., 2004, s. 52).

Moderní daňové systémy jsou stále složitější v důsledku kompromisů mezi protichůdnými cíli sociální spravedlnosti, účinnosti trhu a fiskální konsolidace. Hlavními hnacími silami změn v daňových systémech je nutnost podpořit ekonomický růst, globalizace, digitální ekonomika, stárnutí populace a členství v eurozóně (Popova, 2021).

4.5.3 Měření administrativních nákladů

Měření administrativní zátěže je hlavním faktorem k jejímu snížení. Síť standartních nákladových modelů (SCM) byla založena v roce 2003 a počet členských zemí od té doby neustále roste. Standardní nákladový model (SCM) je metoda pro stanovení administrativní zátěže pro obchodní společnosti. Tuto metodu lze použít k měření jednoho zákona, vybraných oblastí legislativy nebo k provedení základního měření veškeré legislativy v zemi. Kromě toho je standartní nákladový model (SCM) také vhodný pro měření návrhů na zjednodušení, jakož i administrativních nákladů nového legislativního návrhu (SCM, 1999).

Standardní nákladový model je nejrozšířenější metodikou měření administrativních nákladů. Umožňuje vyhodnotit a snížit administrativní náklady. Na základě modelu SCM bylo Evropskou unií vyvinuto IT řešení s názvem Národní aplikace, které má zemím pomoci vypořádat se s měřením administrativní zátěže způsobené legislativou (Decman a Klun, 2010).

Mezi metody měření vyvolaných nákladů se řadí:

- strukturované dotazníky, strukturované rozhovory s respondenty,
- nestrukturované rozhovory s respondenty,
- studie časových a pracovních nákladů daňových poplatníků prováděné výzkumnými týmy,
- vlastní pozorování daňových poplatníků,
- ostatní případové studie, například o složitosti nebo četnosti změn daňových příznání či zákonů,
- archivní výzkum,
- stimulace a modelování (Pudil et.al., 2004, s. 54-55).

Za nástroje měření vyvolaných nákladů v ČR lze označit:

- osobní dotazování,
- korespondenční dotazování,
- telefonní dotazování (Pudil et.al., 2004, s. 54-55).

Následující tabulka podává informace o nástrojích měření vyvolaných nákladů v ČR včetně jejich charakteristik a výhod.

Tabulka 4 Nástroje měření vyvolaných nákladů v ČR, způsob zjišťování údajů

<i>Charakteristika</i>	<i>Osobní dotazování</i>	<i>Telefonní dotazování</i>	<i>Dotazníky zasílané poštou</i>
Náklady	vysoké	střední	nízká až střední
Míra návratnosti	vysoká	vysoká	nízká
Srozumitelnost dotazování	vysoká	střední	nízká
Kvalita dat	vysoká	střední	nízká
Velikost vzorku respondentů	malá	střední až vysoká	vysoká
Předpojatost respondentů	malá	střední	vysoká

Zdroj: Pudil et.al., 2004, s. 56, (Vaillancourt, 1986).

Nejvyšší náklady na měření vyvolaných nákladů nese osobní dotazování, dotazníky zasílané poštou či elektroniky naopak mají náklady nejnižší. Oproti tomu míra návratnosti u dotazníků je nízká, stejně tak jako srozumitelnost dotazování. Velikost vzorku respondentů je u dotazníků vysoká, stejně tak jako předpojatost respondentů (Pudil et.al., 2004, s. 56).

4.5.4 Studie Světové banky a společnosti PwC

Značné množství důkazů naznačuje, že moderní daňové systémy, zejména ty ve vyspělých zemích, jsou velmi složité. Konceptně důležitým krokem k daňovému zjednodušení je měření a sledování úrovně daňové náročnosti. V různých daňových reformách v anglicky mluvícím světě se jednoduchost obvykle řadí hluboko pod účinnost a spravedlnost jako jeden z cílů daňové reformy. Tento názor ovlivnil vlnu podstatných daňových reforem po celém světě v posledních 35 letech. I když tyto reformy vykazovaly mnoho rysů zvyšujících efektivitu, často se o potřebě zjednodušení daní mluvilo jen okrajově. Stále však existuje nedostatek empirických důkazů, jak na národní, tak na mezinárodní srovnávací úrovni, o složitosti daní. Například ve spolupráci se Světovou bankou a Mezinárodní finanční korporací (IFC) PwC posledních pár let každoročně zveřejňuje celkový žebříček „Paying Taxes“ většiny zemí (Evans a Tran-Nam, 2014). Studie Světové banky „Doing Business“, se zabírají rozdíly v daňových a obchodních zákonech a jejich vymáhání napříč zeměmi. Poskytují údaje o jednoduchosti podnikání a doporučují reformy ke zlepšení. Tyto studie probíhají od roku 2005 a sledují 89 ekonomik v 619 lokalitách (World Bank, 2023). Paying taxes je studie, která poskytuje podnikům a vládám data, porovnání daňových systémů pro vývoj daňové politiky (Price Waterhouse Coopers (PwC), 2018). Tato studie je tedy vytvořena Světovou bankou a je součástí jednoho celku „Doing Business“. Paying taxes je založena na datech shromážděných od vlád a podniků, zkoumá dopad daňových systémů na podnikání pomocí případové studie společnosti a pokrývá 183 ekonomik, umožňuje posouzení daňových systémů po celém světě z pohledu podnikání. Prezentovaná data a použitá metodika jsou pro projekt jedinečné. Studie se zabývá nejen daní z příjmu právnických osob, ale i všemi daněmi a příspěvky nařízenými vládou pro společnost a zvažuje jejich plný dopad na podnikání, jejich daňové náklady a zátěž související s dodržováním předpisů. Vlády projevují zájem o výsledky této studie, protože jim umožňuje provádět srovnání s geografickými sousedy a ekonomickými partnerskými skupinami (McLiesh a Ramalho, 2009).

Studie Paying taxes sleduje:

- celkovou sazbu daně „Total Tax and Contribution Rate“,
- čas, který je třeba k odvedení daně (čas na daňovou administrativu) „Time to comply“,
- počet plateb, „Number of payments“,
- Post – filing index, procesy opravy přiznání k dani z příjmu právnických osob a žádostí o vrácení DPH.

Tyto jednotlivé body se snaží odhadnout administrativní náklady, které vznikají při plnění daňových povinností dle platné legislativy daného státu (PwC, 2020).

4.5.5 Jednotné inkasní místo

Od počátku 60. let 20. století vyjádřilo Evropské společenství své obavy ohledně potřeby daňové harmonizace. První postoje k daňové harmonizaci byly velmi ambiciózní. Cílem bylo nejen dosažení strukturální harmonizace, ale také harmonizace sazeb (Korečko et al., 2017) s budoucím plánem na zavedení jednotné měny (Armingeon et al., 2015). Postoje ke společné měně se ovšem liší od národa k národu (Ahlfeldt et al., 2017). Existují důkazy o značných psychologických nákladech spojených s přechodem na jednotnou měnu, zejména u starých, nezaměstnaných, méně vzdělaných lidí a domácností s dětmi (Otrachshenko et al., 2016).

Vstup do eurozóny a přijetí EUR je významným projektem jak pro státní, tak i pro soukromý podnikatelský sektor, přináší nejen další náklady, ale také další příjmy (Pavare a Kreituss, 2016). Vzhledem k tomu, že EU není státem, je obecně uznávána jako sui generis; normativní síla ovlivňující světový řád, většinou prostřednictvím přímého a zprostředkovaného přesvědčování (Strezhneva, 2018). Kandidátské země, které se chtějí připojit k Evropské unii, čeká řada reforem (Temizyürek, 2010). Jednou z výhod, kterou členství obnáší, je i zjednodušení daňového systému, které sebou přináší i snížení administrativních nákladů (Kaplanoglou, 2015). Česká republika vstoupila do Evropské unie (dále jen EU) 1. května 2004.

Evropská komise každoročně v období 2005-2015 upozorňovala na nezbytnost zjednodušení daňového systému. První kroky ke zjednodušení a zefektivnění správy daní se objevily v programovém hlášení vlády z roku 2005. V roce 2006 vláda schválila záměr integrace příjmů veřejných rozpočtů. Hlavním podkladem byl návrh Ministerstva financí na sloučení daňové a celní správy. V roce 2008 vláda ČR schválila program Projektu JIM –

Jednotného inkasního místa (Kontrolní závěr Národního kontrolního úřadu 15/17 (dále NKÚ)). Dle Nejvyššího kontrolního úřadu mělo JIM zjednodušit a zefektivnit výběr daní, cel a sociálního a zdravotního pojištění. Toto zjednodušení mělo optimalizovat administrativní náklady na výběr daní nejen pro stát, ale především pro plátce. Plátce měl odvádět daň na jediné místo a s jediným formulářem. Do ostrého provozu mělo jít JIM v roce 2014. NKÚ v roce 2016 vydal tiskovou zprávu, jejímž závěrem je, že Generální finanční ředitelství, Ministerstvo financí a Generální ředitelství cel doposud vyčerpaly na tento projekt 3,5 miliard Kč a JIM stále není v provozu a plánovaná správa daní a pojistného se nezjednodušila. Projekt není ukončen, pouze je zrušen termín dokončení a o novém termínu není doposud rozhodnuto.

4.5.6 Elektronická evidence tržeb a kontrolní hlášení

Elektronická evidence tržeb se řídí zákonem č.112/2016 Sb., o evidenci tržeb. Jedná se o daňovou kontrolu fyzických a právnických osob, dále plátců a neplátců DPH. Mezi další státy EU, které již evidenci tržeb zavedly, patří Belgie, Chorvatsko, Litva, Maďarsko, Polsko, Rakousko, Rumunsko, Slovensko, Slovinsko a Švédsko (Smetaková a Palán, 2015). „*Ve Sbírce zákonů byl dne 28. prosince 2022 vyhlášen zákon č. 458/2022 Sb., kterým se zrušuje zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů, a mění a zrušují další související právní předpisy, což znamená, že systém EET není od 1. ledna 2023 funkční*“ (Ministerstvo financí ČR, 2023).

Kontrolní hlášení je upraveno zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, kontrolní hlášení se stalo účinné od 1. 1. 2016. Zavedení kontrolního hlášení vyvolalo další administrativní náklady jak pro soukromý, tak i pro státní sektor. Kontrolní hlášení je speciální daňový formulář, který ovšem nenahrazuje daňové přiznání k dani z přidané hodnoty. V souvislosti s režimem přenesení daňové povinnosti však kontrolní hlášení nahrazuje původní samostatný výpis z evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Kontrolní hlášení je používáno pouze v elektronické formě ve formátu a struktuře, kterou zveřejňuje správce daně. Jak dále uvádí finanční správa, kontrolní hlášení podávají osoby registrované k dani z přidané hodnoty v tuzemsku jako plátcí daně. Semerald a Bartůňková v roce 2016 provedli studii, která se zabírala problematikou povinného kontrolního hlášení. Tato studie zjišťovala možný dopad na daňové subjekty a státní rozpočet. Výsledky této studie ukázaly, že zatímco kontrolní hlášení přináší daňovému úřadu řadu výhod, obchodní subjekty zatěžuje, a to zejména kvůli sankcím a dalším nákladům,

kteře vyplývají ze zavedení kontrolního hlášení (Semerád a Bartůňková, 2016). Dle EU daňová harmonizace přispívá k posílení společného trhu a zatraktivnění EU pro zahraniční investory.

4.6 Černá a šedá ekonomika

Vlády mohou využít expanzivní fiskální politiky prostřednictvím vhodné kombinace přímých daní, nepřímých daní a vládních výdajů ke snížení stínové ekonomiky za předpokladu, že bude kontrolována korupce (Huynh a Nguyen, 2020). Daňové úniky jsou zhoubný fenomén, ve světě velmi rozšířený, který úzce souvisí se systémem daní a poplatků. Považuje se to za reakci na nadměrný fiskální tlak vyvíjený na daňové poplatníky. Obcházení zákona úzce souvisí také s fenoménem korupce a jeho odstranění je obtížným cílem (Andreea Cristea et al., 2020). V moderní společnosti je odhalování a potlačování daňových trestných činů daňovými orgány a donucovacími orgány nepochybně zásadním strategickým cílem, protože určuje hospodářskou a právní stabilitu země (Samarukha et al., 2018). Obchodní společnosti neoprávněně dosahují hmotného (nelegálního) materiálního zisku tím, že neodvádějí daně a neplatí své daňové dluhy státu (Filipovic, 2017).

Vyhýbání se daňovým povinnostem ovšem není jen problémem obchodních společností. I fyzické osoby mají tendenci se vyhýbat daňovým povinnostem naturálními směňami (Evertsson, 2016). Hospodářskou kriminalitu lze označit pojmem černá ekonomika. V černé ekonomice je vytvořen vlastní trh, ve kterém lze nalézt i principy poptávky a nabídky. Tato činnost ovšem porušuje legislativu daného státu. Jednotlivé ekonomické situace v černé ekonomice na sebe navazují. Příkladem může být právnická osoba, která je posledním článkem v řetězci DPH a před odvedením daně zkrachuje. Část černé ekonomiky se dá potlačit zvýšením pravomocí výkonných orgánů, úpravou legislativy či částečnou legalizací, která by přinesla nejen příjem do státního rozpočtu v podobě odvedených daní, ale vytvořila by i nová pracovní místa. Šedá ekonomika vzniká tak, že daňový poplatník se vyhýbá zdanění, jde o sféru naturálních protislužeb, díky které dochází k daňovým únikům. Rozměr šedé ekonomiky se odhaduje v evropských zemích v průměru na 10 % HDP. Jeli tento odhad správný, přichází státní rozpočet díky šedé ekonomice zhruba o 30 mld. Kč ročně. Velikost šedé ekonomiky bude tím větší, čím vyšší budou daňové sazby (Holman, 2011).

4.7 Charakteristika sledovaných daní

Literární rešerše v následující kapitole bude popisovat zkoumané daně.

4.7.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidaného hodnoty se řídí zákonem č. 235/2004 Sb.

Předmětem daně je:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení, zboží z jiného členského státu za úplatu s místem plnění v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,
- pořízení, nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani (zákon č.235/2004 Sb.).

Osoba povinná k dani je osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. **Plátcem** se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 2 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. **Základem daně** je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění. Základem daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté úplaty snižená o daň. **Zdaňovací období** je kalendářní měsíc či čtvrtletí. **Kontrolní hlášení** podává každý plátce DPH, pokud uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění, přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění, ve zvláštním režimu pro investiční zlato přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň, uskutečnil dodání investičního zlata osvobozeného od daně, u kterého má nárok na odpočet daně, nebo investiční zlato vyrobil nebo zlato přeměnil na investiční zlato (zákon č.235/2004 Sb.).

Daň z přidané hodnoty je daň z obratu uvalená na hodnotu oceňovanou při výrobě, oběhu a prodeji komodit, je široce praktikována ekonomikami po celém světě pro svou neutralitu. S

měnícími se modely ekonomického rozvoje a růstem podniků elektronického obchodování byly systémy DPH modernizovány, aby odpovídaly daňovým výzvám, které přináší digitální ekonomika (Hu, 2022).

Daň z přidané hodnoty má být efektivní a samo vymahatelnou daní ze spotřeby. Vzhledem k tomu, že se jedná o poměrně sofistikovanou daň, může být její správa také složitá a nákladná (Mascagni et al., 2023). Daňový systém s malým počtem snížených sazeb DPH, nejlépe s jednou relativně nízkou standardní sazbou, je systém nejméně náchylný k daňovým podvodům (Kowal a Przekota, 2021).

V podmínkách digitalizace mohou vlády čelit výpadku příjmů z DPH kvůli vyhýbání se daňovým povinnostem a podvodům. Digitální technologie ovšem nejsou lékem na řešení všech problémů se správou DPH. Digitální technologie mohou zjednodušit a snížit náklady na správu DPH za předpokladu rozvinuté infrastruktury IT technologií, vysoké daňové kultury a nízké úrovně šedé ekonomiky (Harkushenko, 2022).

Následující tabulka podává přehled o vývoji sazeb DPH v ČR v letech 1993-2024.

Tabulka 5 Vývoj DPH v letech 1993-2024

<i>Rok / sazba</i>	<i>Základní v %</i>	<i>Snížená v %</i>	<i>Druhá snížená v %</i>
01.01.1993 – 31.12.1994	23	5	
01.01.1995 – 30.04.2004	22	5	
01.05.2004 – 31.12.2007	19	5	
01.01. 2008 – 31.12.2009	19	9	
01.01.2010 – 31.12.2011	20	10	
01.01.2012 – 31.12.2012	20	14	
01.01.2013 - 31.12.2014	21	15	
01.01.2015 – 31.12.2023	21	15	10
od 01.01.2024	21	12	

Zdroj: Ministerstvo financí (2023), vlastní zpracování.

Následující tabulku podává informace o výši sazeb DPH v zemích EU za rok 2023.

Tabulka 6 Výše sazeb DPH v zemích EU za rok 2023 v %

<i>Stát</i>	<i>Základní sazba</i>	<i>Snížená sazba</i>	<i>Druhá snížená sazba</i>	<i>Třetí snížená sazba</i>	<i>Sazba / parkování</i>
Belgie	21,00	6,00	12,00	–	12,00
Bulharsko	20,00	9,00	–	–	–
Česká republika	21,00	15,00	10,00	–	–
Dánsko	25,00	–	–	–	–
Estonsko	20,00	9,00	–	–	–
Finsko	24,00	10,00	14,00	–	–
Francie	20,00	5,50	10,00	2,10	–
Chorvatsko	25,00	5,00	13,00	–	–
Irsko	23,00	9,00	13,50	4,80	13,50
Itálie	22,00	10,00	5,00	4,00	–
Kypr	19,00	5,00	9,00	–	–
Litva	21,00	5,00	9,00	–	–
Lotyšsko	21,00	12,00	5,00	–	–
Lucembursko	16,00	7,00	13,00	3,00	12,00
Maďarsko	27,00	5,00	18,00	–	–
Malta	18,00	5,00	7,00	–	–
Německo	19,00	7,00	–	–	–
Nizozemsko	21,00	9,00	–	–	–
Polsko	23,00	5,00	8,00	–	–
Portugalsko	23,00	6,00	13,00	–	13,00
Rakousko	20,00	10,00	13,00	–	13,00
Rumunsko	19,00	5,00	9,00	–	–
Řecko	24,00	6,00	13,00	–	–
Severní Irsko	20,00	5,00	–	–	–
Slovensko	20,00	10,00	–	–	–
Slovinsko	22,00	9,50	5,00	–	–
Španělsko	21,00	10,00	–	4,00	–
Švédsko	25,00	6,00	12,00	–	–
Švýcarsko	7,70	2,50	3,70	–	–

Zdroj: Eurofiscalis (2023), vlastní zpracování.

Nejvyšší základní sazbu DPH má Maďarsko 27 %, ČR se pochybuje s výší 21% základní sazby v průměru celé tabulky. Nejnižší základní sazbu má Švýcarsko 7 % (Eurofiscalis, 2023).

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti, nadměrném odpočtu a inkasu DPH v letech 2004-2022.

Tabulka 7 Přehled daňových povinností, inkasa, nadměrných odpočtů a vrácení DPH v letech 2004-2022, v mil Kč

<i>Rok / v mil Kč</i>	<i>Daňová povinnost</i>	<i>Nadměrný odpočet a vrácení daně/ daňová povinnost</i>	<i>DPH celkem/ daňová povinnost</i>	<i>Inkaso</i>	<i>Nadměrný odpočet a vrácení daně/ Inkaso</i>	<i>DPH celkem/ Inkaso</i>
2004	274 633,00	227 987,00	46 646,00	271 219,00	229 070,00	42 149,00
2005	374 174,61	166 279,00	207 895,61	376 359,90	171 419,00	204 940,90
2006	424 180,88	204 552,00	219 628,88	428 105,47	210 711,00	217 394,47
2007	468 204,86	233 909,00	234 295,86	475 743,33	239 899,00	235 844,33
2008	513 761,52	257 604,00	256 157,52	516 563,21	261 624,00	254 939,21
2009	469 655,48	212 602,00	257 053,48	470 239,74	216 777,00	253 463,74
2010	507 762,79	231 979,00	275 783,79	500 445,51	230 865,00	269 581,51
2011	541 461,44	254 533,00	286 928,44	532 438,23	257 250,00	275 188,23
2012	553 605,30	264 608,00	288 997,30	544 411,19	266 359,00	278 052,19
2013	595 833,27	278 817,00	317 016,27	571 726,25	263 426,00	308 300,25
2014	604 286,88	303 263,00	301 023,88	618 272,77	295 611,00	322 661,77
2015	649 444,53	309 788,00	339 656,53	642 387,73	310 784,00	331 603,73
2016	612 911,39	288 807,00	324 104,39	648 569,70	299 110,00	349 459,70
2017	679 565,40	301 932,00	377 633,40	692 243,76	310 810,00	381 434,76
2018	721 216,96	313 810,00	407 406,96	732 305,57	319 294,00	413 012,57
2019	756 570,78	331 332,00	425 238,78	766 082,08	334 771,00	431 311,08
2020	749 024,23	318 650,30	430 373,93	742 978,71	316 781,00	426 197,71
2021	810 948,93	349 539,60	461 409,33	811 401,00	348 136,00	463 265,00
2022	950 524,40	417 138,30	533 386,10	950 759,40	415 025,50	535 733,90

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Tabulka ukazuje stoupající tendenci, jak daňové povinnosti, tak u inkasa daně. Celkový nárůst za sledované období (mezi roky 2004 a 2022) u daňové povinnosti a daňového inkasa více jak 10násobný, po odečtení nadměrného odpočtu a vrácení daně.

Následující tabulka podává informace o meziročním srovnání daňové povinnosti a inkasa DPH ve sledovaném období po odečtení nadměrného odpočtu a vrácení daně.

Tabulka 8 Meziroční srovnání příjmů daňových přepisů a inkasa DPH v letech 2004-2022, v %

<i>Rok</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso</i>
2004	159,68	155,31
2005	345,69	386,23
2006	5,64	6,08
2007	6,68	8,49
2008	9,33	8,10
2009	0,35	-0,58
2010	7,29	6,36
2011	4,04	2,08
2012	0,72	1,04
2013	9,70	10,88
2014	-5,04	4,66
2015	12,83	2,77
2016	-4,58	5,38
2017	16,52	9,15
2018	7,88	8,28
2019	4,38	4,43
2020	1,21	-1,19
2021	7,21	8,70
2022	15,60	15,64

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Nejvyšší meziroční navýšení daňové povinnosti a inkasa DPH bylo v roce 2005, a to o 345,68 % u daňové povinnosti a o 386,22 % u inkasa DPH. Toto signifikantní navýšení bylo způsobeno změnami právních předpisů díky vstupu ČR do EU. Do 1. 5. 2024 bylo DPH vybíráno především celními úřady a FÚ vykazovaly záporné saldo u DPH, díky nadměrným odpočtům a vratkám, které se realizovali z účtů FÚ. Přesun celé agendy na FÚ včetně postupu výběru daně je patrný u daňové povinnosti a inkasa za rok 2005, kdy oba ukazatele vykazují nárůst o více než 162 mld. Kč (Finanční správa, 2006, s.12).

Při meziročním srovnání všech sledovaných daní v roce 2006 zaznamenalo DPH největší meziroční nárůst u daňové povinnosti o 5,64 % a u inkasa o 6,08 % (více než 12 mld. Kč). Tento nárůst ovlivnila především změna místní příslušnosti významných daňových subjektů v Praze (Finanční správa, 2007, s.12).

Meziroční nárůst v roce 2007 u daňové povinnosti byl 6,68 % a u daňového inkasa 8,49 %. Stejně jako předchozí rok tento nárůst ovlivnila především změna místní příslušnosti

významných daňových subjektů v Praze. Celková koncentrace DPH v Praze je 57 % z celkového inkasa za rok 2007. Tak jako v minulých letech dvou letech i v roce 2007 je zvýšený zájem daňových subjektů o členské státy EU, což negativně ovlivňuje inkaso (Finanční správa ČR, 2008, s.15).

V roce 2009 byl meziroční nárůst daňové povinnosti pouze 0,35 % a inkaso vykazovalo meziroční pokles o - 0,58 %, což činí více než 1,4 mld. Kč. Inkaso v roce 2009 ovlivnila ekonomická recese a celkový pokles ekonomických aktivit plátců daně. Dalším důvodem poklesu byl nárůst DPH vrácené plátcům z jiných členských státech EU a zahraničním subjektům povinným k dani kde bylo vráceno o více než 1,5 mld. Kč více než v roce 2008 (Finanční správa ČR, 2010, s.20).

Rok 2010 se již vykazovat stoupající trendem, kde meziroční nárůst u daňové povinnosti činil 7,29 % a inkasa 6,36 %. Na celkovém inkasu má největší podíl Praha a to 54,7 %. Změna legislativy o DPH v roce 2010, bylo dalším důvodem meziročního nárůstu, kdy snížená sazba se z 9 % navyšovala na 10 % a základní sazba se navyšovala z 19 % na 20 %. Dalším důvodem nárůstu byl meziroční pokles DPH vrácené plátců v jiných členských státech EU a zahraničním subjektům o 1, 9 mld. Kč (Finanční správa, 2011, s.22).

V roce 2011 byl meziroční nárůst daňové povinnosti 4,04 % a inkasa 2,08 %, tyto výsledky ovlivňují rychlejší nárůst nadměrných odpočtů než daňové povinnosti. Trend meziročního poklesu DPH vrácené plátcům v jiných členských státech EU pokračuje, kdy v roce 2011 se vrátilo o 0,7 mld Kč méně než v předešlé roce (Finanční správa, 2012, s.14).

Meziroční nárůst v roce 2012 byl u daňové povinnosti 0,72 % a u inkasa 1,04 %. Bylo to jedno z nejnižší plnění do státního rozpočtu v oblasti DPH od roku 2008. Inkaso za rok 2012 bylo ovlivněno nepříznivým vývojem prvního pololetí daného roku. Meziročnímu nárůstu pomohla změna legislativy o DPH, kde snížená sazba se z 10 % navyšovala na 14 %. Dalším meziročního nárůstu byla úsporná opatření státu, kde stát coby odběratel omezil svou pozici (Finanční správa, 2013, s.13).

V roce 2013 byl meziroční nárůst daňové povinnosti 9,70 % a inkasa 10,88 %. Poprvé po 5 letech došlo k naplnění příjmů v oblasti DPH do státního rozpočtu. V roce 2013 byl výraznější nárůst vlastní daňové povinnosti v porovnání se mírným zvýšením nadměrných odpočtů. U vrácení daně plátcům v jiných členských státech EU a zahraničním subjektům nedošlo k žádné významné meziroční změně. Meziroční nárůst byl ovlivněn legislativní změnou, kde se základní sazba zvýšila z 19 % na 20 % a snížená sazba z 14 % na 15 %.

V roce 2013 byl zřízen institut nespolehlivého plátce, který měl taktéž pozitivní dopad na meziroční nárůst (Finanční správa, 2014, s.14).

V roce 2014 meziroční nárůst u daňové povinnosti byl záporný – 5,04 % a u inkasa kladný 4,66 %. Zvýšení inkasa je ovlivněno opatřením proti daňovým únikům zavedeným v roce 2013 včetně zavedení povinnosti kauce, pro subjekty obchodující s pohonnými hmotami (Finanční správa, 2015, s.16).

Meziroční nárůst daňové povinnosti v roce 2015 byl 12,83 % a inkasa 2,77 %. Celkové zvýšení inkasa bylo ovlivněno vyšším meziročním nárůstem vlastních daňových povinností, bylo vyplaceno o 3,2 mld. Kč méně nadměrných odpočtů, než bylo daňovými subjekty požadováno. Stejně jako v předchozích letech má dopad na meziroční navýšení institut nespolehlivého plátce a zavedení povinnosti kauce (Finanční správa, 2016, s.19).

V roce 2016 zaznamenala daňová povinnost meziroční pokles meziroční pokles – 4,58 %. Meziroční nárůst inkasa bylo 5,38 %. Nárůst inkasa je ovlivněn poklesem hodnoty nadměrných odpočtů, zvýšením hodnoty vlastní daňové povinnosti a zavedením kontrolního hlášení. K meziročnímu růstu přispěla i rostoucí spotřeba domácností a vlády (Finanční správa, 2017, s.18).

Po roce 2005 je rok 2017 rokem s nejvyšším meziročním nárůstem daňové povinnosti 16,52 %, meziroční nárůst inkasa byl 9,15 %. Meziroční nárůst inkasa je ovlivněn nárůstem hodnoty vlastní daňové povinnosti o 43,7 mld. Kč v porovnání s nárůstem nadměrných odpočtů 11,7 mld. Kč. Meziroční nárůst inkasa je ovlivněn vyšší efektivitou výběru daně díky zavedení kontrolního hlášení v roce 2016 a zavedení elektronické evidence tržeb (Finanční správa, 2018, s.18).

V roce 2018 daňová povinnost vykazovala meziroční nárůst 7,88 % a inkaso 8,28 %. Hlavním důvodem nárůstu meziročního inkasa je zvýšený výběr daně díky zavedení kontrolního hlášení s kombinací opatření institutu nespolehlivého plátce a elektronické evidenci tržeb (Finanční správa, 2019, s.16).

Rok 2019 vykazoval meziroční nárůst daňové povinnosti 4,38 % a inkasa 4,43 %. Meziroční nárůst inkasa je nadále podporován zvýšením efektivity výběru daně díky zavedení kontrolního hlášení, zavedení institutu nespolehlivého plátce z roku 2013, režimu přenesení daňové povinnosti (kde dochází k průběžnému rozšiřování komodit) a elektronické evidenci tržeb. Všechna tyto opatření zároveň napomáhají narovnání podnikatelského prostředí. Na celkovém inkasu má stále největší podíl Praha a to přes 50 % (Finanční správa, 2020, s.17).

Meziroční nárůst daňové povinnosti v roce 2020 byl 1,21 %, inkaso ovšem vykazovalo největší meziroční pokles za sledované období a to – 1,19 %. Inkaso bylo ovlivněno meziročním snížením vlastní daňové povinnosti a to o 23 mld. Kč. Dalším důvodem propadu inkasa je pokles celkové ekonomické aktivity v důsledku omezení podnikatelské aktivity v případech boje proti pandemii. Inkaso je dále ovlivněno daňovými úlevami a posečkáním a splátkováním daně. Rozhodnutím ministerstva financí, byla prominuta daň za bezúplatné dodání pomůcek proti šíření viru SARS-CoV-2 zejména, testovacích souprav, diagnostických testovacích nástrojů a přístrojů, ochranných pomůcek, teploměrů. Injekčních stříkaček, lékařských ventilátorů a jiných. Negativně na inkaso dopadá taktéž snižování daně, od ledna 2020 platí druhá snížená sazba 10 % na teplo, chlad, stravovací služby a další zboží. Některé podnikatelské subjekty i přes snížení daně, byly stejně omezeny v podnikatelské činnosti vládními opatřeními v souvislosti s pandemií COVID- 19, restaurační zařízení, ubytovací zařízení, sportovní a kulturní akce a jiné (Finanční správa, 2021, s.5).

Rok 2021 se vykazoval meziročním nárůstem daňové povinnosti o 7, 21 % a inkasa o 8,7 %. Důvodem navýšení inkasa bylo navýšení vlastní daňové povinnosti o 68,4 mld. Kč a i hodnoty nadměrných odpočtů o 31,4 mld. Kč. Pomalé navýšení inkasa byla začátkem roku stále ovlivněno poklesem ekonomické aktivity, který souvisel s vládními opatřeními díky pandemii COVID-19. Pozitivní dopad na inkaso ovšem má počínající oživení ekonomiky, zvyšující se spotřeba domácností a celkový růst cen (Finanční správa, 2022, s.6).

Rok 2022 se vykazoval meziročním nárůstem daňové povinnosti o 15, 6 % a inkasa o 15,64 %. Pozitivní nárůst byl v prvním pololetí způsoben oživením ekonomiky a inflačním růstem cen. V druhém pololetí se začalo projevovat omezení spotřeby domácností způsobené aktuálními událostmi / válka na Ukrajině (Finanční správa, 2023, s.7).

4.7.1.1 Efektivita inkasa daně z přidané hodnoty

Efektivitu výběru DPH za sledované období ukazuje následující tabulka.

Tabulka 9 Efektivita výběru DPH za sledované období 2004-2022, v %

<i>Rok</i>	<i>Efektivita inkasa DPH</i>
2004	90,40
2005	100,60
2006	99,00
2007	101,60
2008	100,50
2009	99,00
2010	98,60
2011	95,91
2012	96,21
2013	97,31
2014	107,20
2015	97,60
2016	107,80
2017	101,30
2018	101,50
2019	101,40
2020	99,20
2021	100,40
2022	100,44

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Celková efektivita výběru DPH v ČR je na velmi dobré úrovni a pohybuje se mezi 96 % až 107,8 %. Nejnižší efektivita výběru daní byla zaznamenána v letech 2011, a to 95,91 %, důvodem je výše daňových nedoplatků (68 725 mld. Kč), kdy Praha má více jak 40 % podíl na těchto nedoplatcích (Finanční správa, 2012, s.18). Nejvyšší efektivita byla zaznamenána v roce 2016 a to 107,8 % právě díky inkasu daňových nedoplatků z minulých let (Finanční správa, 2017, s.17).

4.7.1.2 Přehled daňových subjektů k dani z přidané hodnoty za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech – evidovaných, aktivních, jejich podílu a průměrném inkasu za jednotlivé daňové subjekty. Mezi další sledované ukazatele bude patřit průměrný počet daňových přiznání připadající na jednotlivé daňové subjekty aktivní a průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání.

Tabulka 10 Přehled daňových subjektů DPH evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
2004	446 340	446 340	-	94,43
2005	626 970	493 460	78,71	415,31
2006	647 568	497 294	76,79	437,15
2007	671 709	504 691	75,14	467,30
2008	699 038	518 389	74,16	491,79
2009	725 593	531 750	73,28	476,66
2010	741 911	532 055	71,71	506,68
2011	757 549	534 904	70,61	514,46
2012	776 562	534 880	68,88	519,84
2013	798 209	534 643	66,98	576,65
2014	817 902	558 835	68,33	577,38
2015	839 236	563 736	67,17	588,23
2016	857 719	556 684	64,90	627,75
2017	881 627	569 010	64,54	670,35
2018	907 815	588 813	64,86	701,43
2019	934 068	604 740	64,74	713,22
2020	954 942	616 327	64,54	691,51
2021	984 401	639 583	64,97	724,32
2022	1 010 394	660 962	65,42	810,54

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových subjektů evidovaných se zvýšil za sledované období o 126,37 % a aktivních o 48,08 %. V roce 2004 daňové statistiky nezohledňovaly daňové subjekty evidované a aktivní. Proto hodnota obou subjektů nabývá stejných hodnot. Největší podíl aktivních subjektů na evidovaných subjektech byl v roce 2005 a to 78,71 % a nejnižší podíl v roce 2017 a 2020 a to 64,54 %. Průměrné inkaso připadající na jednotlivé daňové subjekty se zvýšilo více než 7krát. Důvodem zvýšení počtů daňových subjektů evidovaných a aktivních

a zvýšení inkasa připadajícího za jednotlivé daňové subjekty je vývoj ekonomické situace v ČR a rostoucí spotřeba domácností (Finanční správa, 2022, s.17).

Následující tabulka podává informace o počtu daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty a průměrnou výši inkasa za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022.

Tabulka 11 Počet daňových přiznání DPH za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Počet daňových přiznání</i>	<i>Počet daňový přiznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání v tis. Kč</i>
2004	3 094 611	6,93	13,62
2005	2 816 384	5,71	72,77
2006	2 887 845	5,81	75,28
2007	2 902 614	5,75	81,25
2008	2 975 122	5,74	85,69
2009	3 033 596	5,70	83,55
2010	2 992 154	5,62	90,10
2011	2 985 376	5,58	92,18
2012	3 053 582	5,71	91,06
2013	3 245 327	6,07	95,00
2014	3 536 745	6,33	91,23
2015	3 713 114	6,59	89,31
2016	3 893 670	6,99	89,75
2017	4 158 615	7,31	91,72
2018	4 407 262	7,48	93,71
2019	4 580 153	7,57	94,17
2020	4 736 386	7,68	89,98
2021	4 999 460	7,82	92,66
2022	5 246 413	7,94	102,11

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty se ve sledovaném období zvýšil o více než 69,53 %. Tento trend koresponduje se stále se zvyšujícím počtem daňových subjektů aktivních a zvyšujícím počtem daňových přiznání ve sledovaném období. Průměrné inkaso za jednotlivé daňové subjekty se ve sledovaném období zvýšilo o více než 649,73 %. Tento trend koresponduje se stále se zvyšujícím inkasu a podaných daňových přiznání ve sledovaném období.

4.7.1.3 Přehled změn zákona o dani z přidané hodnoty za sledované období 2004–2022

Následující tabulka podává informace o počtu změn zákona č. 235/2004 Sb. o DPH.

Tabulka 12 Počet změn zákona o DPH za sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Počet změn zákona o DPH</i>
2004	2
2005	5
2006	4
2007	3
2008	2
2009	3
2010	1
2011	5
2012	4
2013	2
2014	3
2015	1
2016	5
2017	5
2018	1
2019	6
2020	3
2021	2
2022	4

Zdroj: Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022, vlastní zpracování.

Za celé sledované období bylo celkem 61 změn zákona č. 235/2004 Sb. o DPH. Soupis všech zákonů, provádějících změnu o zákonu DPH se nachází v příloze 3. Mezi nejdůležitější změny lze zařadit:

- 01.01.2005 – změny v oblasti zdanění dovozu zboží z třetích zemí, přesun inkasa DPH na účty jednotlivých FÚ,
- 01.01.2008 – zvýšení snížené sazby DPH z 5 % na 9 %,
- 01.01.2009 – nabývá účinnost institut skupinové registrace k DPH,
- 01.04.2009 – zrušen zákaz odpočtu daně při pořízení osobního automobilu, jeho technického zhodnocení, přestavby na osobní automobil, osvobození při dodání osobního automobilu, při jehož pořízení neměl plátce nárok na odpočet,

- 01.01.2010 – zvýšení základní sazby DPH z 19 % na 20 %, zvýšení snížené sazby DPH z 9 % na 10 %,
- 01.01.2011 – zavedení režimu přenesené daňové povinnosti pro dodání zlata, dodání zboží v příloze č. 5 a převod povolenek na emise skleníkových plynů,
- 01.01.2012 – zavedení režimu přenesené daňové povinnosti – rozšíření na stavební práce,
- 01.01.2012 – zvýšení snížené sazby DPH z 10 % na 14 %,
- 01.01.2013 – zvýšení základní sazby DPH z 20 % na 21 %, zvýšení snížené sazby DPH z 14 % na 15 %,
- 01.01.2013 – změna zdaňovacího období z čtvrtletního na měsíční,
- 01.01.2013 – institut nespolehlivého plátce a zveřejňování účtů v registru plátců DPH,
- 01.10.2013 – zavedení povinnosti kauce pro obchodníky s pohonnými hmotami,
- 01.01.2015 – zavedení režimu přenesené daňové povinnosti – rozšíření komodit u režimu přenesení daňové povinnosti,
- 01.01.2015 – zavedení druhé snížené sazby DPH 10 %,
- 01.01.2016 – zákonná povinnost podávat kontrolní hlášení,
- 01.02.2016 – zavedení režimu přenesené daňové povinnosti – rozšíření na dodání elektřiny, plynu, dodání certifikátů elektřiny,
- 01.02.2016 – zavedení režimu přenesené daňové povinnosti – poskytnutí služby elektrotechnických komunikací,
- 01.12.2016 – první fáze elektronické evidence tržeb, stravovací a ubytovací služby,
- 01.03.2017 – druhá fáze elektronické evidence tržeb, maloobchod, velkoobchod,
- 01.07.2017 – zavedení režimu přenesené daňové povinnosti – rozšíření zprostředkování dodání investičního zlata, nemovité věci v nuceném prodeji, poskytnutí pracovníků ve stavebnictví, dodání zboží poskytnutého původně jako záruka, dodání zboží po postoupení výhrady vlastnictví,
- 01.01.2020 – druhá snížená sazba DPH 10 % - rozšíření o další komodity, teplo, chlad,
- 01.05.2020 – druhá snížená sazba DPH 10 % - rozšíření o další komodity, stravování, některé řemeslné a odborné služby, vodné, stočné,

- 01.12.2020 – rozhodnutí ministryně financí o daňových úlevách (Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022), přehled všech změn zákona za sledované období se nachází v příloze 3.

4.7.2 Daň z příjmů právnických osob

DPPO se řídí zákonem č. 586/1992., Sb., (§ 17 - § 21).

Předmětem daně jsou:

- celkové příjmy z činností a nakládáním majetkem,
- u investiční společnosti vytvářející podílové fondy jsou předmětem daně veškeré příjmy investiční společnosti a příjmy pro podílové fondy (zákon č.586/1992 Sb.).

Poplatníkem je právnická osoba, organizační složka státu, zákonem stanovený typ fondu nebo právnická osoba se sídlem v zahraničí, pokud jim plynou z území ČR zdanitelné příjmy. Dále je nutno rozlišit daňové rezidenty a daňové nerezidenty. **Plátcem** je poplatník se sídlem v ČR (výjimka fond penzijní společnosti). **Základ daně** vychází z výsledku hospodaření čili rozdíl mezi náklady a výnosy (účtované). **Zdaňovací období** kalendářní či hospodářský rok. Splatnost daně v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, daňové přiznání se podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud má plátce povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem či daňové přiznání podává za plátce daňový poradce (zákon č.586/1992 Sb.).

Daň z příjmů právnických osob pozitivně ovlivňuje finanční výkonnost firmy (Ahmad et al., 2023) a významně ovlivňuje celkovou výši vládních daňových příjmů (Chebeň et al., 2021). V posledních letech došlo k trvalému poklesu podílu práce na celém světě. K tomuto globálnímu poklesu podílu práce mohly přispět klesající daně z příjmu právnických osob (Li et al., 2021).

Daně z příjmu právnických osob narušují pobídky firem k inovacím tím, že snižují jejich příjem. Velké snížení daně z příjmu právnických osob podporuje podnikové inovace. Opačný efekt je u zvýšení daní. Většina změn v inovacích nastává dva a více let po změně daně (Atanassov a Liu, 2020). Komplexní daňový systém může ovlivnit fungování společnosti, jeho negativní dopady mohou být výrazně větší na makroekonomické úrovni. Vzhledem k tomu, že může ztížit přilákání investic a výběr příjmů, je systém daně z příjmu právnických osob již řadu let předmětem mnoha výzkumných studií. Moderní podmínky podnikání iniciovaly jejich časté reformy a s nimi související četná dilemata. Mnoho studií zkoumá (ne)jednotu daňových systémů při definování poplatníků z příjmu právnických

osob, jen málo autorů zkoumá ekonomické dopady těchto nesrovnalostí. Různé formy organizace podnikatelských subjektů nesou různou zátěž placení daně z příjmu právnických osob, což ovlivňuje výši daňového výnosu (Todorovic et al., 2022). Elasticita mezd vůči dani z příjmu právnických osob je základním parametrem pro hodnocení reforem daňové politiky. Implikované odhady osvědčených postupů naznačují, že daňová elasticita mezd je systematicky větší pro rozvíjející se země a menší, když se využívají daňové změny na nižší než národní úrovni (Knaisch a Pöschel, 2023).

Následující tabulka podává informace o vývoji sazeb DPPO v ČR v letech 2005–2022.

Tabulka 13 Vývoji sazeb DPPO v ČR v letech 2004–2022, v %

<i>Rok</i>	<i>Sazba DPPO</i>	<i>Rok</i>	<i>Sazba DPPO</i>
2004	28	2014	19
2005	26	2015	19
2006	24	2016	19
2007	24	2017	19
2008	21	2018	19
2009	20	2019	19
2010	19	2020	19
2011	19	2021	19
2012	19	2022	19
2013	19		

Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2023), vlastní zpracování.

Následující tabulku podává informace o výši DPPO v zemích EU za rok 2023.

Tabulka 14 Výše sazeb DPPO v zemích EU za rok 2023, v %

Stát	Sazba DPPO	Stát	Sazba DPPO
Belgie	25	Maďarsko	9
Bulharsko	10	Malta	35
Česká republika	19	Německo	29,83
Dánsko	22	Nizozemsko	25,8
Estonsko	20	Polsko	19
Finsko	20	Portugalsko	31,5
Francie	25,83	Rakousko	25
Chorvatsko	10	Rumunsko	16
Irsko	12,5	Řecko	22
Itálie	27,81	Slovensko	21
Kypr	12,5	Slovinsko	19
Litva	15	Španělsko	25
Lotyšsko	20	Švédsko	20,6
Lucembursko	24,94		

Zdroj: Eurofiscalis (2023), vlastní zpracování.

DPPO v ČR je ve výši 19 % a je pod průměrem zemí EU. Nejvyšší korporátní daň má Malta, a to 35 % a naopak nejnižší Bulharsko, Chorvatsko a Maďarsko.

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti a daňových příjmech DPPO a jejich meziročních srovnání v letech 2004-2022.

Tabulka 15 Přehled daňových povinností, inkasa a meziročního srovnání u DPPO v letech 2004-2022, v mil Kč a %

<i>Rok</i>	<i>Daňová povinnost / mil. Kč</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost v %</i>	<i>Inkaso / mil Kč</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso v %</i>
2004	106 679,00	13,16	106 526,00	9,85
2005	136 354,47	44,64	137 431,61	41,71
2006	128 314,43	-5,90	128 865,50	-6,23
2007	155 325,35	21,05	155 673,59	20,80
2008	171 621,30	10,49	173 590,47	11,51
2009	107 995,08	-37,07	110 542,67	-36,32
2010	115 368,44	6,83	114 746,06	3,80
2011	111 364,55	-3,47	109 311,93	-4,74
2012	123 913,60	11,27	120 460,62	10,20
2013	111 959,22	-9,65	113 051,59	-6,15
2014	114 818,58	2,55	123 178,69	8,96
2015	136 850,04	19,19	138 139,70	12,15
2016	150 625,31	10,07	156 401,15	13,22
2017	161 141,50	6,98	161 803,03	3,45
2018	162 756,08	1,00	166 130,86	2,67
2019	172 924,75	6,25	175 648,69	5,73
2020	142 350,76	-17,68	155 997,81	-11,19
2021	209 059,72	46,86	195 964,12	25,62
2022	229 924,70	9,98	228 675,60	16,69

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Tabulka ukazuje stoupající tendenci, jak daňové povinnosti, tak u inkasa daně. Celkový nárůst za sledované období (mezi roky 2004 a 2022) u daňové povinnosti byl 115,53 % a u daňového inkasa 114,67 %. Největší meziroční propad u daňové povinnosti byl v roce 2009 a to -37,07 %, oproti tomu největší meziroční přírůstek byl v roce 2021 a to 46,86 %. Největší meziroční propad u inkasa DPPO byl v roce 2009 a to 36,32 %, oproti tomu největší meziroční přírůstek byl v roce 2005 a to 29,01 %. V roce 2005 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 27,82 % a inkasa o 29,01 %. Tento meziroční přírůstek inkasa, je nejvyšší za celé sledované období. Mezi důvody meziročního nárůstu daňové povinnosti a inkasa lze zařadit růst ekonomiky v ČR, díky kterému měli klíčové daňové subjekty příznivý hospodářský výsledek a zvýšený počet daňových přiznání, zvýšený podíl zahraničního

kapitálu, zvyšující se odborná úroveň pracovníků správy daně. Daňová povinnost zaznamenala v roce 2006 pokles – 5,90 %.

Daňové inkaso v roce 2006 zaznamenalo stejný trend a to pokles – 6,23 %. V hlavním důvodem tohoto poklesu byla legislativní změna snížení sazby daně z 28 % na 26 %, zrychlení odepisování hmotného majetku, nově zavedená odčitatelná položka (realizace projektu a výzkumu a vývoje) a odčitatelná položka, která vypořádává pořadává majetkové podíly osobám ohledně transformace zemědělských družstev (50 %) (Finanční správa, 2006, s.11).

V roce 2007 byl meziroční nárůst daňové povinnosti 21,05 % a inkasa 20,80 %. Důvodem tohoto nárůstu je pokračující růst české ekonomiky, meziroční nárůst daňových přiznání, pokles odečtu daňových ztrát a legislativní změna, který zúžila možnost tvorby rezerv na opravy najatého hmotného majetku (Finanční správa, 2007, s.12).

Rok 2008 vykazoval meziroční nárůst u daňové povinnosti 10,49 % a u daňového inkasa 11,51 %. Nárůst inkasa nejvíce ovlivnil příznivý vývoj české ekonomiky. Největší podíl na inkasu nadále mají daňové subjekty z oboru peněžnictví (financí), telekomunikací, zpracování ropy, výroba a rozvod elektřiny, plynu, páry, teplé vody, hutnictví, tabákových výrobků a piva. Významný pokles uplatněného odečtu daňových ztrát hrál taktéž roli (Finanční správa, 2009, s.11).

Daňová povinnost v roce 2009 vykazovala nevyšší meziroční propad za sledované období a to – 37,07 %. Daňové inkaso taktéž, v tomto roce vykazovalo nejvyšší meziroční propad za sledované období a to – 36,32 %. Tento signifikantní pokles byl způsoben celosvětovou hospodářskou krizí, která ovlivnila ekonomickou situaci v ČR. Dalším důvodem byly legislativní změny a opatření v oblasti daní, které byly součástí Národního krizového plánu (Finanční správa, 2010, s.12).

V roce 2010 daňová povinnost vykazovala meziroční nárůst 6,83 % a inkaso 3,80 %. Důvodem tohoto nárůstu je pokles vratek díky opatření Národního protikrizového plánu vlády. Dopady celosvětové hospodářské krize stále ovlivňují daňovou povinnost i inkaso v roce 2010 a pokles ekonomiky se nepodařilo eliminovat ani legislativními opatřeními. I přes nepříznivou ekonomickou situaci, rozhodující podíl na DPPO mají stále daňové subjekty z oboru peněžnictví (financí), telekomunikací, zpracování ropy, výroba a rozvod elektřiny, plynu, páry, teplé vody, hutnictví, tabákových výrobků a piva. Významný pokles uplatněného odečtu daňových ztrát hrál taktéž roli (Finanční správa, 2011, s.16).

Daňová povinnost v roce 2011 vykazovala meziroční pokles – 3,47 % a u inkasa – 4,74 %. Hospodářská krize i nadále ovlivňovala vývoj daňové povinnosti a inkasa DPPO v ČR. Začala se projevovat realizace protikrizových opatření a legislativní opatření (sazba daně 19 %) (Finanční správa, 2012, s.7).

V roce 2012 byl meziroční nárůst daňové povinnosti 11,27 % a meziroční nárůst daňového inkasa 10,20 %. Tento nárůst byl způsoben ekonomickou situací v ČR, která se začala postupně zlepšovat. Legislativní změny o stabilizaci veřejných rozpočtů a postupné snižování daně DPPO na 19 %, začaly působit. Sazba 19 % DPPO byla aplikovatelná již na zdaňovací období započteném v roce 2010. Dále se pozitivně projevil dopad meziročního poklesu objemu přeplatků DPPO (Finanční správa, 2013, s.7). V roce 2013 vykazovala daňová povinnost pokles – 9,65 % stejně tak daňové inkaso - 6,15 %. Největší podíl na tomto poklesu má meziroční snížení vyrovnání záloh, snížení předpisu záloh dle daňových přiznání, pokles doměrků. Dle odvětvového hlediska je postupné zlepšování ekonomické situace nerovnoměrné, a to ve prospěch daňových subjektů v oblasti peněžnictví a pojišťovnictví (Finanční správa, 2014, s.8).

Meziroční nárůst daňové povinnosti nabýval v roce 2014 kladných hodnot 2,55 % a stejný trend se nesl i u daňového inkasa 8,96 %. Důvodem tohoto nárůstu je meziroční nárůst objemu vyrovnání daně z podaných daňových přiznání, dále pak nárůst splatných záloh. Ekonomická situace v roce 2014 se v ČR nadále zlepšovala (Finanční správa, 2015, s.9).

V roce 2015 byl meziroční nárůst u daňové povinnosti 19,19 % a u inkasa 12,15 %. Důvodem tohoto nárůstu je růst předpisů daňového přiznání, meziroční nárůst objemu vyrovnání daně na základě podaných přiznání a zvýšení objemu záloh. Největší nárůst byl v odvětví automobilovém, finančnictví, výroba PC, hutnictví a pojištění (Finanční správa, 2016, s.10).

V roce 2016 daňová povinnost vykazovala meziroční nárůst 10,07 % a inkaso 13, 22 %. Meziroční nárůst ovlivnil pokračující hospodářský růst, vyrovnání daně na základě podaných daňových přiznání a zefektivnění kontroly převodních cen mezi spojenými osobami. Dalším faktorem je zvýšení doměrků daně na základě dodatečného daňového přiznání. Nejvyšší meziroční nárůst byl v oblasti velkoobchodu, motorových vozidel a maloobchodu (Finanční správa, 2017, s.9).

V roce 2017 byl meziroční nárůst u daňové povinnosti 6,98 % a u inkasa 3,45 %. Nejvyšší podíl na tomto meziročním nárůstu má zvýšení objemu splatných záloh, nárůst vyrovnání

daně na základě podaných přiznání a zvýšení objemu vyrovnaných záloh (Finanční správa, 2018, s.7).

Meziroční navýšení daňové povinnosti v roce 2018 bylo 1,00 % a meziroční nárůst inkasa byl 2,67 %. Meziroční nárůst inkasa ovlivnil hospodářský růst ve většině odvětví české ekonomiky, z toho nejvýznamnější nárůst byl u chemického průmyslu, finanční činnosti a maloobchodu (Finanční správa, 2019, s.7).

V roce 2019 byl meziroční nárůst daňové povinnosti 6,25 % a inkasa 5,73 %. Stejně jako v roce 2018 zlepšení ekonomické situace ČR ovlivnilo meziroční nárůst spolu s nárůstem zvýšení objemu splatných záloh, nárůstem vyrovnání daně na základě podaných přiznání a nárůstem objemu vyrovnaných záloh (Finanční správa, 2020, s.7).

Rok 2020 vykazoval meziroční propad u daňové povinnosti ve výši 17,68 % a meziroční propad u daňového inkasa 11,19 %. Tento nepříznivý vývoj byl ovlivněn pandemií COVID-19. Tento propad ekonomiky byl doprovázen poklesem zaměstnanosti a mezd, jako preventivní opatření. Největší pokles zaznamenala poptávka po službách, omezení dodávek materiálu výroby a uzavření výrobních a prodejních provozoven. Dalším faktorem byl pokles výnosů a růst cen vstupních surovin, energií a osobních nákladů (Finanční správa, 2021, s.10).

V roce 2021 byl zaznamenán meziroční nárůst daňové povinnosti 46,86 % a meziroční nárůst daňového inkasa 25,62 %. Tento nárůst souvisel s vývojem ekonomiky a legislativními opatřeními, která byla přijata v roce 2020 a projevila se až v roce 2021. Největšímu nárůstu DPPO došlo v oblasti pojištění, financí, velkoobchodě a maloobchodě (Finanční správa, 2022, s.13).

V roce 2022 byl zaznamenán meziroční nárůst daňové povinnosti 9,98 % a meziroční nárůst daňového inkasa 16,69 %. Tento nárůst souvisel s vývojem ekonomiky a zvýšením tržeb u energií a v dřevařském průmyslu (Finanční správa, 2023, s.15).

4.7.2.1 Efektivita inkasa daně z příjmů právnických osob

Efektivitu výběru DPPO za sledované období ukazuje následující tabulka.

Tabulka 16 Efektivita výběru DPPO za sledované období 2004-2022, v %

<i>Rok</i>	<i>Efektivita inkasa DPPO</i>
2004	99,86
2005	100,79
2006	100,43
2007	100,22
2008	101,15
2009	102,36
2010	99,46
2011	98,16
2012	97,21
2013	100,98
2014	107,28
2015	100,94
2016	103,83
2017	100,41
2018	102,07
2019	101,58
2020	109,59
2021	93,74
2022	99,46

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Celková efektivita výběru DPPO v ČR je na velmi dobré úrovni a pohybuje se mezi 93,74 % až 109,59 %. Nejnižší efektivita výběru daní byla zaznamenána v roce 2021, a to 93,74 %, důvodem zhoršená epidemiologická situace v ČR (Finanční správa, 2022, s.11). Nejvyšší efektivita byla zaznamenána v roce 2020 a to 109,54 %, právě díky inkasu, na které mělo vliv opatření ke zmírnění dopadů pandemie COVID-19 (Finanční správa, 2021, s.10).

4.7.2.2 Přehled daňových subjektů k dani z příjmů právnických osob za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech evidovaných, aktivních, jejich podílu a průměrném inkasu za jednotlivé daňové subjekty. Mezi další sledované ukazatele bude patřit průměrný počet daňových přiznání připadající na jednotlivé daňové subjekty aktivní a průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání.

Tabulka 17 Přehled daňových subjektů DPPO evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
2004	359 178	359 178	-	296,58
2005	358 420	352 321	98,30	390,07
2006	373 866	367 000	98,16	351,13
2007	396 053	389 343	98,31	399,84
2008	422 932	415 514	98,25	417,77
2009	447 800	439 620	98,17	251,45
2010	471 892	462 340	97,98	248,19
2011	495 148	484 715	97,89	225,52
2012	511 511	505 976	98,92	238,08
2013	533 461	527 707	98,92	214,23
2014	555 300	549 242	98,91	224,27
2015	574 074	567 865	98,92	243,26
2016	596 692	590 248	98,92	264,98
2017	621 402	614 024	98,81	263,51
2018	646 186	637 968	98,73	260,41
2019	667 978	659 327	98,70	266,41
2020	685 913	676 600	98,64	230,56
2021	700 721	690 103	98,48	283,96
2022	715 609	705 399	98,57	324,18

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových subjektů evidovaných se zvýšil za sledované období o 99,24 % a aktivních o 96,39 %. V roce 2004 daňové statistiky nezohledňovaly daňové subjekty evidované a aktivní. Proto hodnota obou subjektů nabývá stejných hodnot. Největší podíl aktivních subjektů na evidovaných subjektech byl v letech 2012-2013 a 2015-2016 ve výši 98,92 %. Nejnižší podíl byl v roce 2011 a to 97,89 %. Inkaso připadající na jednotlivé daňové subjekty se zvýšilo o 9,30 %. Důvodem zvýšení počtů daňových subjektů evidovaných a aktivních byl vývoj ekonomické situace v ČR. Důvodem zvýšení průměrného inkasa za jednotlivé

aktivní daňové subjekty, byl nerovnoměrný a rychlý růst daňových subjektů aktivních vůči inkasu (Finanční správa, 2022, s.13).

Následující tabulka podává informace o počtu daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty a průměrnou výši inkasa za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022.

Tabulka 18 Počet daňových přiznání DPPO za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Počet daňových přiznání</i>	<i>Počet daňový přiznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání v tis. Kč</i>
2004	279 964	0,779	380,499
2005	296 271	0,841	463,871
2006	307 986	0,839	418,413
2007	329 481	0,846	472,481
2008	347 457	0,836	499,603
2009	370 709	0,843	298,193
2010	359 084	0,777	319,552
2011	433 818	0,895	251,976
2012	455 482	0,900	264,468
2013	478 527	0,907	236,249
2014	493 300	0,898	249,703
2015	513 784	0,905	268,867
2016	534 990	0,906	292,344
2017	556 470	0,906	290,767
2018	568 572	0,891	292,190
2019	569 470	0,864	308,442
2020	555 351	0,821	280,899
2021	559 641	0,811	350,160
2022	529 424	0,751	431,933

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty se ve sledovaném období zvýšil o 89,10 %. Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání se ve sledovaném období se zvýšilo o 13,52 %. Tento trend koresponduje s vývojem ekonomické situace v ČR, kde byl nerovnoměrný a rychlý růst daňových subjektů aktivních vůči inkasu (Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2022, s.13).

4.7.2.3 Přehled změn zákona daně z příjmů právnických osob za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o počtu změn zákona č 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Tabulka 19 Počet změn zákona o DPPO za sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Počet změn zákona DPPO</i>	<i>Společná ustanovení pro DPPO a DPFO</i>
2004	3	4
2005	3	4
2006	7	9
2007	3	5
2008	1	3
2009	1	6
2010	6	8
2011	9	14
2012	2	5
2013	4	3
2014	0	2
2015	3	5
2016	2	8
2017	2	5
2018	2	2
2019	1	4
2020	4	10
2021	3	5
2022	3	3

Zdroj: Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022, vlastní zpracování.

Za celé sledované období bylo celkem 247 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z celkového počtu připadá na DPPO 59 změn (23,89 %). Celkový počet společných ustanovení DPPO a DPFO je 105 změn (42,51 %). Za sledované 2004 až 2022 bylo celkem 164 změn DPPO včetně společných ustanovení. Mezi nejdůležitější změny lze zařadit:

- 01.01.2005 – změny v oblasti výše daně z příjmů právnických osob, snížení sazby daně z 28 % na 26 %, zrušení reinvestičního odpočtu od základu daně,
- 01.01.2005 – zrychlení odpisování hmotného majetku v 1–3 odpisové skupině,
- 01.01.2005 – zavedení odčitatelné položky

- 01.01.2006 – změny v oblasti výše daně z příjmů právnických osob, snížení sazby daně z 26 % na 24 %,
- 01.01.2008 – změny v oblasti výše daně z příjmů právnických osob, snížení sazby daně z 24 % na 21 %,
- 01.01.2009 – změny v oblasti výše daně z příjmů právnických osob, snížení sazby daně z 21 % na 20 %,
- 01.01.2010 – změny v oblasti výše daně z příjmů právnických osob, snížení sazby daně z 20 % na 19 %,
- 01.01.2012 – zrušení daňového neuznání odměn členům statutárních a jiných orgánů právnických osob,
- 06.04.2016 – změny v oblasti mezinárodní spolupráce při zprávě daní,
- 01.07.2017 – změna zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- 01.07.2020 – změny některých daňových zákonů v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, zákon o kompenzačním bonusu v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2 (Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022), přehled všech změn zákona za sledované období se nachází v příloze 4.

4.7.3 Daň z příjmů fyzických osob

DPFO se řídí zákonem č. 586/1992., Sb., (§ 2 - § 16).

Předmětem daně jsou:

- příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky - (§ 6),
- příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7),
- příjmy z kapitálového majetku (§ 8),
- příjmy z pronájmu (§ 9),
- ostatní příjmy (§ 10).

Příjmem se rozumí příjem peněžní i nepeněžní (případně dosažený směnou). Nepeněžní příjem se oceňuje cenou obvyklou v místě a v době plnění, a to podle jeho druhu a kvality, popřípadě jeho stavu a míry opotřebení, pokud tento zákon nebo zvláštní předpis nestanoví jinak (zákon č.586/1992 Sb.). **Poplatníkem** je fyzická osoba. Dále je nutno rozlišit daňové rezidenty a daňové nerezidenty. **Plátcem** je poplatník se sídlem v ČR, a to z příjmu ze závislé činnosti, z příjmu, z kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, nebo z příjmu, z kterého se sráží úhrada na zajištění daně. **Předmětem** daně jsou peněžní a nepeněžní příjmy (ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku,

z nájmu, ostatní příjmy). **Základem daně** jsou příjmy minus výdaje vynaložené na dosažení a udržení příjmů. Mezi daňové výhody u DPFO patří nezdanitelné části základu daně podle § 15 ZDP a slevy na dani dle § 35. V lednu 2021 byl zaveden zákonem paušální režim daně z příjmů fyzických osob. **Zdaňovací období** kalendářní rok. Splatnost daně v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, daňové přiznání se podává do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období a do 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, pokud má plátce povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem či daňové přiznání podává za plátce daňový poradce (zákon č.586/1992 Sb.).

V průběhu let byly daňové příjmy důležitým vládním zdrojem příjmů k financování veřejných statků a služeb (Omodero et al., 2021). Hájek a Olexová (2022) se ve své studii zabírali mezerou v dani z příjmu fyzických osob v České republice a na Slovensku. Klíčovou implikací jejich příspěvku byl odhad a srovnání daňové mezery mezi Českou republikou a Slovenskem pomocí příjmové metody v členění na konkrétní typy daňových úniků, a to nevykázané příjmy podléhající dani ze mzdy, nesprávně vykázaný základ daně ze strany osob samostatně výdělečně činných (tj. samostatných vlastníků podniků nezapsaných do obchodního rejstříku) a skryté zaměstnání.

V souladu s dosavadní odbornou literaturou byla zjištěna větší velikost daňové mezery u příjmů vykazovaných OSVČ (tedy živnostníky nezapsaných v obchodním rejstříku) než u osob s příjmy ze závislé činnosti (tj. zaměstnání a obdobné právní pojmy) (Hájek a Olexová, 2022). Mezi daní z příjmu fyzických osob a ekonomickým růstem existuje dlouhodobý rovnovážný vztah. Progresivní daň z příjmu a poměrná daň z příjmu krátkodobě nevykazují statisticky významný vztah k hospodářskému růstu. Progresivní daň z příjmu proto vede k většímu hospodářskému růstu než proporcionální daň z příjmu. Progresivní zdanění je pro ekonomický růst vhodnější než proporcionální zdanění (Tanchev, 2021).

Daň z příjmů fyzických osob má významný vliv na celkový daňový výnos a je součástí českého daňového systému od roku 1993. Daňová sleva na děti má pozitivní vliv na daňové příjmy. Výše daňového zvýhodnění na děti se za posledních 11 let téměř zdvojnásobila. Na druhou stranu od roku 2008 nejsou valorizovány obecné daňové úlevy pro všechny poplatníky. Existence určitého nezdanitelného minima je typická pro systémy daně z příjmů fyzických osob ve světě daní a valorizace v ČR neprokázala negativní dopad na konkurenceschopnost daňového systému. Navyšování výše odpočtů může být z pohledu státu neefektivní, ale dopad na výnos daně z příjmů fyzických osob v ČR je opačný (Krajnak, 2019).

Od roku 1999 byla **sazba** DPFO 15 %, v letech 2006–2007 byla sazba daně 12 % a od roku 2008 až do roku 2023 je sazba 15 %, Ministerstvo financí ČR (2023).

Následující tabulku podává informace o výši DPFO v zemích EU za rok 2023:

Tabulka 20 Výše sazeb DPFO v zemích EU za rok 2023, v %.

<i>Stát</i>	<i>Sazba DPFO</i>
Belgie	25,00 – 50,00
Bulharsko	10,00
Česká republika	15,00
Dánsko	3,67 / 15,00
Estonsko	22,00
Finsko	16,25 – 21,50
Francie	5,50 – 40,00
Chorvatsko	15,00 – 45,00
Irsko	20,00 – 42,00
Itálie	23,00 – 43,00
Kypr	20,00 – 35,00
Litva	15,00
Lotyšsko	22,00
Lucembursko	0,00 – 35,00
Maďarsko	16,00
Malta	0,00 – 35,00
Německo	0,00 – 42,00
Nizozemsko	2,30 – 52,00
Polsko	12,00
Portugalsko	14,50 – 48,00
Rakousko	0,00 – 50,00
Rumunsko	10,00
Řecko	0,00 – 45,00
Slovensko	19,00 – 25,00
Slovinsko	16,00 – 41,00
Španělsko	15,66 – 27,13
Švédsko	20,00

Zdroj: Finance.cz (2023), vlastní zpracování.

DPFO v ČR byla ve výši 19 % a je pod průměrem zemí EU. Ve většině zemí EU je daň progresivní a roste s výší příjmu. Nejnižší sazba DPFO je v Bulharsko 10 % a nejvyšší v Nizozemí, kde může dosáhnout hodnoty 52 %.

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti a daňových příjmech DPFO a jejich meziročních srovnání v letech 2004-2022.

Tabulka 21 Přehled daňových povinností, inkasa a meziročního srovnání u DPFO v letech 2004-2022, v mil Kč a %

<i>Rok</i>	<i>Daňová povinnost / mil. Kč</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost v %</i>	<i>Inkaso / mil Kč</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso v %</i>
2004	25 645,00	12,06	24 040,00	8,63
2005	26 661,00	3,96	26 582,78	10,58
2006	17 847,00	-33,06	17 853,53	-32,84
2007	17 150,00	-3,91	17 002,81	-4,76
2008	18 065,00	5,34	17 748,53	4,39
2009	2 618,00	-85,51	5 564,99	-68,65
2010	10 439,00	298,74	7 987,18	43,53
2011	2 920,00	-72,03	2 938,77	-63,21
2012	2 828,00	-3,15	3 261,49	10,98
2013	1 180,00	-58,27	2 680,35	-17,82
2014	-1 767,00	-249,75	1 128,08	-57,91
2015	1 376,00	177,87	2 498,16	121,45
2016	3 153,00	129,14	6 849,04	174,16
2017	6 475,00	105,36	7 616,82	11,21
2018	7 294,00	12,65	7 841,10	2,94
2019	9 529,00	30,64	9 892,96	26,17
2020	4 158,50	-56,36	5 735,31	-42,03
2021	11 110,00	167,16	9 629,31	67,90
2022	13 462,70	21,18	13 963,10	45,01

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Tabulka ukazuje klesající tendenci, jak daňové povinnosti, tak u inkasa daně. Celkový pokles za sledované období (mezi roky 2004 a 2022) u daňové povinnosti byl -0,48 % a u daňového inkasa -0,42 %. Největší meziroční propad u daňové povinnosti byl v roce 2014 a to -249,75 %, oproti tomu největší meziroční přírůstek byl v roce 2010 a to 298,74 %. Největší meziroční propad u inkasa byl v roce 2009 a to -68,69 %, oproti tomu největší meziroční přírůstek byl v roce 2016 a to 174,16 %. V roce 2005 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 3,96 % a inkasa o 10,58 %, důvodem je růst ekonomiky ČR, který přinesl zvýšení objemu příjmů z podnikání (Finanční správa, 2006, s.11). Daňová povinnost se v roce 2006 snížila o -33,06 % a inkaso o -32,84 %. Tento pokles byl díky zavedení institutu společného zdanění manželů. Kde manželé s odlišnými příjmy se při rozdělení základu daně dostali do nižšího pásma zdanění (Finanční správa, 2007, s.12).

V roce 2007 se meziročně snížila daňová povinnost o -3,91 % a inkaso o - 4,76 %. Toto s níže koresponduje situaci z roku 2006 kde hlavní vliv na snížení daňové povinnosti a inkasa mělo společné zdanění manželů, Dále začal negativně působit fakt, že fyzické osoby začaly výrazně přeměňovat své podnikání do jiné právní formy, nejčastěji s.r.o. (Finanční správa, 2008, s.12).

V roce 2008 meziročně vzrostla daňová povinnost o 5,43 % a inkaso 4,39 %. Tyto výsledky odrážejí ekonomické výsledky poplatníků za poslední dva roky. Pomalý nárůst inkasa byl především způsoben, nárůstem čerpaného daňového zvýhodnění na vyživované dítě a společným zdaněním manželů (Finanční správa, 2009, s.12).

V roce 2009 se meziročně snížila daňová povinnost o -85,51 % a inkaso o – 68,65 %. Výnos daně z Příjmů fyzických osob podávající příznání byl nejnižší od roku 1994. Důvodem tohoto poklesu bylo protikrizové opatření Ministerstva financí o zrušení povinnosti hradit zálohy na daň z příjmů osobám maximálně s 5 zaměstnanci. Dalším důvodem byla žádost dalších 5 tis. daňových subjektů o stanovení záloh jinak, než bylo určeno dle jejich poslední daňové povinnosti (Finanční správa, 2010, s.14).

V roce 2010 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 298,74 % a inkasa o 43,53 %. Tyto výsledky odrážejí ekonomické výsledky poplatníků za poslední dva roky, kde se výše inkasa odvíjí od hospodářských výsledků (Finanční správa, 2011, s.16).

V roce 2011 se meziročně snížila daňová povinnost o -72,03 % a inkaso o – 63,21 % a roce 2012 došlo k meziročnímu snížení daňové povinnosti o -3,15 % a inkasa o 10,98 %. Díky daňovému zvýhodnění na dítě, jednotné sazbě daně, transformaci nezdanitelných částí základů daně na slevy na dani, jednotné sazbě daně, zvýšení výdajových paušálů a paušálu na dopravu včetně mimořádných daňových odpisů, kleslo inkaso pod hranice 3 mld. V průběhu 7 let byl pokles inkasa téměř 83 % (Finanční správa, 2013, s.8).

V roce 2013 se meziročně snížila daňová povinnost o -58,27 % a inkaso o – 17,82 %. Pracnost daně stoupá, přes to že výnos daně je nízký. Vzhledem k tomu, že některé podnikatelské osoby nedosáhly příznivých ekonomických výsledků, opět finanční úřady začaly řešit nové vyměření záloh, než by vyplývalo z jejich poslední daňové povinnosti. Tento fakt se také týkal, posečkání placení daně a povolení platit daň ve splátkách (Finanční správa, 2014, s.9).

V roce 2014 se meziročně snížila daňová povinnost o -249,75 % a inkaso o – 57,91 %. Daňová povinnost a inkaso, byly nejnižší za celé sledované období (2004-2022). Inkaso

pokleslo díky dodatečné slevě na poplatníka, díky zrušení zákonné úpravy, která zabraňovala uplatnění této slevy u důchodců (Finanční správa, 2015, s.10).

V roce 2015 se meziročně zvýšila daňová povinnost o 177,87 % a inkaso o 121,45 %. Důvodem těchto pozitivních výsledků bylo oživení ekonomiky, vliv omezení čerpat daňové zvýhodnění na dítě v případě paušálních výdajů, omezení čerpat slevu na manželku/manžela bez příjmů, omezení výše výdajových paušálů a zvýšení solidární daně (Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2016, s.11).

V roce 2016 se meziročně zvýšila daňová povinnost o 129,14 % a inkaso o 174,16 %. Důvodem tohoto pozitivního nárůstu bylo oživení ekonomiky a hospodářské oživení ve většině průmyslových odvětví. Dalším důvodem byly pokračující vlivy z roku 2015, vliv omezení čerpat daňové zvýhodnění na dítě v případě paušálních výdajů, omezení čerpat slevu na manželku/manžela bez příjmů, omezení výše výdajových paušálů a zvýšení solidární daně (Finanční správa, 2017, s.10).

V roce 2017 se meziročně zvýšila daňová povinnost o 105,36 % a inkaso o 11,21 %. Vlivem tohoto zvýšení byl pokračující trend z roku 2015 a 2016. Mezi další vlivy lze zařadit, zpřísnění podmínek pro odečet zaplacených příspěvků na penzijní připojištění a spoření a povinnost plátce DPH podávat kontrolní hlášení (Finanční správa, 2018, s.9).

V roce 2018 se meziročně zvýšila daňová povinnost o 12,65 % a inkaso o 2,94 %. Mezi důvody pozitivního nárůstu patří, zvýšení solidární daně, povinnost plátce DPH podávat kontrolní hlášení, elektronická evidence tržeb, pozitivní vývoj české ekonomiky (Finanční správa, 2019, s.8).

V roce 2019 se meziročně zvýšila daňová povinnost o 30,64 % a inkaso o 26,17 %, důvodem tohoto zvýšení byly pokračující trendy z předchozích let (Finanční správa, 2020, s.8).

V roce 2020 se meziročně snížila daňová povinnost o -56,36 % a inkaso o -42,03 %. Důvodem tohoto snížení byla přijatá opatření díky pandemii COVID -19. Mezi tato opatření lze zařadit prominutí záloh na daň z příjmů, prominutí pokut za opožděné daňové přiznání, prominutí úroků z prodlení a uplatnění ztráty z předchozích let formou řádného/dodatečného daňového přiznání jako „očekávanou“ ztrátu (Finanční správa, 2021, s.12).

V roce 2021 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 167,16 % a inkasa o 67,90 %. Mezi vlivy, které pozitivně ovlivnily tento nárůst patří, zpřísnění podmínek pro odečet zaplacených příspěvků na penzijní připojištění a spoření, povinnost plátce DPH podávat kontrolní hlášení, omezení čerpat daňové zvýhodnění na dítě v případě paušálních výdajů,

omezení čerpat slevu na manželku/manžela bez příjmů, omezení výše výdajových paušálů, omezení nároku na daňový bonus a zvýšení solidární daně (Finanční správa, 2022, s.14).

V roce 2022 meziročně vzrostla daňová povinnost o 21,18 % a inkaso 45,01 %. Tento nárůst byl způsoben, pokračující povinností plátce DPH podávat kontrolní hlášení, snížení odpočtu úroku, omezením daňového bonusu, omezením výdajových paušálů a zavedením 23 sazby daně pro část základu přesahující 48násobek průměrné měsíční mzdy (Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2023, s.17).

4.7.3.1 Efektivita inkasa daně z příjmů fyzických osob

Následující tabulka ukazuje efektivitu výběru DPFO za sledované období 2004-2022.

Tabulka 22 Efektivita výběru DPFO za sledované období 2004-2022, v %

<i>Rok</i>	<i>Efektivita inkasa DPFO</i>
2004	93,74
2005	99,71
2006	100,04
2007	99,14
2008	98,25
2009	212,57
2010	76,51
2011	100,64
2012	115,33
2013	227,15
2014	-63,84
2015	181,55
2016	217,22
2017	117,63
2018	107,50
2019	103,82
2020	137,92
2021	86,67
2022	103,72

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Celková efektivita výběru DPFO v ČR se pohybuje mezi -63,84 % až 227,15 %. Nejnižší efektivita výběru daní byla zaznamenána v roce 2014 a to -63,84 %, důvodem bylo uplatnění dodatečné slevy na poplatníka (Finanční správa, 2015 s.10). Nejvyšší efektivita byla zaznamenána v roce 2013 a to 227,15 %, díky faktu, že některé podnikatelské osoby nedosáhly příznivých ekonomických výsledků finanční úřady začaly řešit, nové vyměření

záloh, než by vyplývalo z jejich poslední daňové povinnosti (Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2014, s.9).

4.7.3.2 Přehled daňových subjektů k dani z příjmů fyzických osob za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech evidovaných, aktivních, jejich podílu a průměrném inkasu za jednotlivé daňové subjekty. Mezi další sledované ukazatele bude patřit průměrný počet daňových přiznání připadající na jednotlivé daňové subjekty aktivní a průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání.

Tabulka 23 Přehled daňových subjektů DPFO evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	Daňové subjekty evidované	Daňové subjekty aktivní	% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných	Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč
2004	3 202 921,00	3 202 921,00	-	7,51
2005	2 477 694,00	2 314 701,00	93,42	11,48
2006	2 929 048,00	2 766 280,00	94,44	6,45
2007	3 126 386,00	2 951 788,00	94,42	5,76
2008	3 250 557,00	3 062 215,00	94,21	5,80
2009	2 880 422,00	2 580 681,00	89,59	2,16
2010	2 338 653,00	2 043 116,00	87,36	3,91
2011	2 386 481,00	1 905 645,00	79,85	1,54
2012	2 846 902,00	1 952 749,00	68,59	1,67
2013	2 888 148,00	1 968 378,00	68,15	1,36
2014	3 351 558,00	2 152 136,00	64,21	0,52
2015	3 404 197,00	2 147 274,00	63,08	1,16
2016	3 401 160,00	2 129 673,00	62,62	3,22
2017	3 452 956,00	2 106 785,00	61,01	3,62
2018	3 525 175,00	2 136 634,00	60,61	3,67
2019	3 582 707,00	2 176 238,00	60,74	4,55
2020	3 618 838,00	2 167 708,00	59,90	2,65
2021	3 583 098,00	2 099 621,00	58,60	4,59
2022	3 590 773,00	2 085 000,00	58,07	6,70

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových subjektů evidovaných se zvýšil za sledované období o 0,12 %, naopak počet aktivních subjektů se snížil za sledované období o -0,35 %. V roce 2004 daňové statistiky nezohledňovaly daňové subjekty evidované a aktivní. Proto hodnota obou subjektů nabývá stejných hodnot. Největší podíl aktivních subjektů na evidovaných subjektech byl v letech

2006 a to ve výši 94,44 %. Nejnižší podíl byl v roce 2022 a to 58,07 %. Inkaso připadající na jednotlivé daňové subjekty se snižovalo meziročně v celém sledované období o – 0,11 %. Důvodem snížení počtů daňových subjektů aktivních byl vývoj ekonomické situace v ČR. Mezi důvody snížení průměrného inkasa za jednotlivé aktivní daňové subjekty, patřil i úbytek drobných podnikatelů (Finanční správa, 2022, s.18).

Následující tabulka podává informace o počtu daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty a průměrnou výši inkasa za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022.

Tabulka 24 Počet daňových přiznání DPFO za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Počet daňových přiznání</i>	<i>Počet daňový přiznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání v tis. Kč</i>
2004	1 524 649	0,476	15,768
2005	2 036 101	0,880	13,056
2006	2 246 839	0,812	7,946
2007	2 348 299	0,796	7,240
2008	1 738 337	0,568	10,210
2009	1 789 630	0,693	3,110
2010	1 831 349	0,896	4,361
2011	1 898 454	0,996	1,548
2012	1 915 725	0,981	1,702
2013	2 118 151	1,076	1,265
2014	2 306 629	1,072	0,489
2015	2 291 557	1,067	1,090
2016	2 224 534	1,045	3,079
2017	2 239 388	1,063	3,401
2018	2 279 198	1,067	3,440
2019	2 282 608	1,049	4,334
2020	2 288 436	1,056	2,506
2021	2 209 341	1,052	4,358
2022	2 217 926	1,064	6,296

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových přiznání za sledované období se zvýšil o 0,43 %. Počet daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty se ve sledovaném období snížil o – 0.60 %. Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání se ve sledovaném období se zvýšilo o 51,78 %. Tento trend koresponduje s vývojem ekonomické situace v ČR (Finanční správa, 2022, s.15). Největší

výkyv v počtu daňových příznání byl v roce 2007. Finanční úřady musely zpracovat více jak 2,3 mil příznání z čehož více jak 40 % byly daňová příznání se Společným zdaněním manželů (Finanční práva, 2009, s.12).

4.7.3.3 Přehled změn zákona daně z příjmů fyzických osob za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o počtu změn zákona č 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Tabulka 25 Počet změn zákona o DPFO a sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	Počet změn zákona DPFO	Společná ustanovení pro DPPO a DPFO
2004	5	4
2005	3	4
2006	8	9
2007	6	5
2008	3	3
2009	4	6
2010	8	8
2011	11	14
2012	4	5
2013	4	3
2014	2	2
2015	2	5
2016	3	8
2017	2	5
2018	1	2
2019	3	4
2020	9	10
2021	3	5
2022	2	3

Zdroj: Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022, vlastní zpracování.

Za celé sledované období bylo celkem 247 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z celkového počtu připadá na DPFO 83 změn (33,60 %). Celkový počet společných ustanovení DPPO a DPFO je 105 změn (42,51 %). Za sledované 2004 až 2022 bylo celkem 188 změn DPFO včetně společných ustanovení. Mezi nejdůležitější změny lze zařadit:

- 01.01.2006 – společné zdanění manželů,
- 01.01.2006 – změna sazby daně, 12 % do 121 200 Kč,
 - následně 14 544 + 19 % ze základu daně přesahující 121 200,
 - následně 33 012 + 25 % ze základu daně přesahující 218 400,
 - následně 61 212 + 32 % ze základu daně přesahující 331 200,
- 01.01.2008 – daň ze základu daně sníženého o odčitatelné položky, zaokrouhleno na celé stovky dolů, sazba 15 %,
- 01.01.2011 – u zaměstnanců super hrubá mzda, u OSVČ nelze od základu daně snižovat o sociální a zdravotní pojištění,
- 01.01.2012 – změny výše slev na dani,
- 01.01.2013 – zvýšení solidární daně u příjmů nad 103 536 o 7 %,
- 01.01.2014 – sleva na dani na školkovné,
- 01.01.2015 - omezení výdajových paušálů, vyšší slevy na dítě, životní pojištění jako odčitatelná položka (od dubna), osvobození příjmů z bezúročných půjček a darů,
- 01.01.2018 – nová pravidla pro uplatnění srážkové daně, zvýšení výše slev na dani, zpřístupnění pro získání daňového bonusu,
- 01.01.2019 – zvýšení limitu pro zaměstnání malého rozsahu, zvýšení určitých slev na dani, změny v cestovních náhradách, navýšení limitu pro odvod sociálního a zdravotního pojištění, navýšení limitu sociální daně,
- 01.01.2021 – dvě daňová pásma 15 % a 23 % sazba daně, stanovení paušální daně, nastavení principu zdanění určitých příjmů v zahraničí (Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022), přehled všech změn zákona za sledované období se nachází v příloze 4.

4.7.4 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

DPFO ze závislé činnosti se řídí zákonem č. 586/1992., Sb., výše daně a její popis je v kapitole 3.7.3. Příjmy ze závislé činnosti zdaňuje zaměstnavatel, **Poplatník** je zaměstnanec a **plátce** zaměstnavatel. Zaměstnavatel odvádí daň v podobě měsíční zálohy či srážkovou

daní. Výpočet obou daní taktéž provádí zaměstnavatel a termínech daných dle zákona o daních z příjmů č. 586/1992., Sb., daň odvádí. Roční zúčtování záloh a daňového zvýhodnění provádí buď zaměstnavatel za zaměstnance (zaměstnanec požádal písemně zaměstnavatele do 15 února následujícího roku) nebo podává zaměstnanec daňové přiznání sám (zákon č.586/1992 Sb.).

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti a daňových příjmech DPPF ze závislé činnosti a jejich meziročních srovnání v letech 2004-2022.

Tabulka 26 Přehled daňových povinností, inkasa a meziročního srovnání u DPFO ze závislé činnosti v letech 2004-2022, v mil Kč a v %

<i>Rok</i>	<i>Daňová povinnost / mil. Kč</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost v %</i>	<i>Inkaso / mil Kč</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso v %</i>
2004	102 488,00	8,74	102 627,00	8,42
2005	109 067,00	15,72	110 662,27	16,91
2006	110 989,00	1,76	111 633,39	0,88
2007	125 031,00	12,65	126 388,26	13,22
2008	115 239,00	-7,83	115 180,24	-8,87
2009	110 616,00	-4,01	111 042,46	-3,59
2010	111 491,00	0,79	111 842,32	0,72
2011	118 302,00	6,11	119 373,18	6,73
2012	117 623,00	-0,57	119 787,16	0,35
2013	122 721,00	4,33	126 134,46	5,30
2014	135 207,00	10,17	130 866,71	3,75
2015	135 458,00	0,19	136 124,94	4,02
2016	147 397,00	8,81	149 391,65	9,75
2017	168 651,00	14,42	169 240,79	13,29
2018	193 849,10	14,94	193 675,60	14,44
2019	217 502,40	12,20	216 290,10	11,68
2020	198 772,10	-8,61	204 929,50	-5,25
2021	143 216,70	-27,95	138 466,00	-32,43
2022	149 297,40	4,25	149 594,00	8,04

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Tabulka ukazuje stoupající tendenci jak daňové povinnosti, tak u inkasa daně. Celkový nárůst za sledované období (mezi roky 2004 a 2022) u daňové povinnosti byl 45,67 % a u daňového inkasa 45,76 %. Největší meziroční propad u daňové povinnosti byl v roce 2021 a to -27,95 %, oproti tomu největší meziroční přírůstek byl v roce 2018 a to 14,94 %. Největší meziroční propad u inkasa DPFO ze závislé činnosti byl v roce 2021 a to -32,43 %,

oproti tomu největší meziroční přírůstek byl v roce 2018 a to 14,44 %. V roce 2005 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 6,46 % a inkasa o 7,83 %. Pozitivním faktorem bylo zvyšování počtu zaměstnanců a plátců daně, díky pozitivnímu ekonomickému vývoji výrobních, dopravních a obchodních firem (Finanční správa, 2006, s.11).

Meziroční nárůst v roce 2006 u daňové povinnosti byl 1,76 % a u inkasa 0,88 %. Část tohoto inkasa byly zálohy na daň odvedené z mezd zaměstnanců, kteří přesunuli vypořádání daňové povinnosti za rok 2006 od plátců daně na sebe. Zpomalení růstu inkasa ovlivnila další forma daňového zvýhodnění, a to slevy na dani (Finanční správa, 2007, s.12).

V roce 2007 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 12,65 % a inkasa o 13,22 %. Vliv na tento nárůst mělo zvyšování objemu vyplacených mezd a nevyúčtované zálohy na daň z mezd zaměstnanců. Důvodem byla výhoda společného zdanění manželů, kdy zaměstnanci přesunuli vypořádání své daňové povinnosti na sebe. Růst inkasa zpomalil nárůst počtu subjektů uplatňujících uhrazení pojistného na soukromé životní pojištění a zaplacené úroky z hypotéčního úvěru a stavebního spoření (Finanční správa, 2008, s.13).

V roce 2008 došlo k meziročnímu snížení daňové povinnosti o -7,83 % a meziročnímu snížení inkasa o -8,87 %. Důvodem bylo snížení daňového zatížení zaměstnanců a vyššími příjmy, zvýšení slev na dani a vyšším daňovým bonusem (Finanční správa, 2009, s.13).

Meziroční snížení pokračovalo i v roce 2009 u daňové povinnosti - 4,01 % a u inkasa o -3,59 %. Hlavní příčinou jsou dopady hospodářské krize, kde v roce 2008 a 2009 byl zaznamenán pokles evidenčního počtu zaměstnanců. Nejrychleji rostla skupina výdělečně neaktivních osob (důchodců) a vzrostl počet osob pečujících o dítě (Finanční správa, 2010, s.17).

V roce 2010 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 0,79 % a inkasa o 0,72 %. Tento mírný nárůst byl zpomalen zvýšením hodnoty daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Dále pak zaměstnanci s vyššími příjmy čerpali daňové zvýhodnění ve formě slevy ze záloh na daň (Finanční správa, 2011, s.19).

Tento meziroční nárůst pokračoval i v roce 2011, kdy meziroční nárůst daňové povinnosti byl 6,11 % a inkasa 6,73 %. Tento nárůst byl způsoben zvýšením zaměstnanosti a vyššímu objemu vyplacených mezd. Dále pak dočasněmu snížení slev na poplatníka a rostoucímu počtu zaměstnanců, kteří mají i jiné vedlejší příjmy (Finanční správa, 2012, s.11).

V roce 2012 došlo k meziročnímu snížení daňové povinnosti o -0,57 % a meziročnímu zvýšení inkasa o 0,35 %. Trend z roku 2011 pokračuje tzn. že, nárůst byl způsoben zvýšením zaměstnanosti a vyššímu objemu vyplacených mezd. Dále pak dočasněmu snížení slev na

poplatníka a rostoucímu počtu zaměstnanců, kteří mají i jiné vedlejší příjmy (Finanční správa, 2013, s.10).

V roce 2013 byl meziroční nárůst daňové povinnosti 4,33 % a meziroční nárůst inkasa o 5,30 %. Nárůst inkasa byl způsoben, solidárním zvýšením daně u záloh, nemožnosti uplatnění měsíční slevy na poplatníka u zaměstnaných důchodců, odměny pěstounům jako příjmu ze závislé činnosti, rostoucí počet zaměstnanců s jinými příjmy a rostoucí míře ekonomické aktivity obyvatelstva příjmy (Finanční správa, 2014, s.11).

V roce 2014 byl meziroční nárůst daňové povinnosti 10,17 % a inkasa 3,75 %, tento růst byl zapříčiněn rostoucím objemem vyplacených mezd (Finanční správa, 2015, s.12).

V roce 2015 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 0,19 % a inkasa o 4,02 %. Důvodem tohoto meziročního nárůstu bylo zvýšení ekonomického růstu a s tím spojené zvýšení mezd zaměstnanců. Mezi další pozitivní vlivy patřila změna v postavení plátce daně u pronajatých zaměstnanců pronajímaných pomocí zahraničních agentur. Dále pak zdanění příspěvků od zaměstnavatele na soukromé životní pojištění v případech, kdy se poplatník nedožil a podle podmínek pojistné smlouvy nesmí být umožněna výplata jiného příjmu, který není pojistným plněním. Meziroční nárůst daňové povinnosti a inkasa zpomalovalo daňové zvýhodnění na vyživované děti, slevy na dani za umístění dítěte v zařízení péče o děti v předškolním věku a základní sleva na dani (Finanční správa, 2016, s.15).

V roce 2016 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 8,81 % a inkasa o 9,75 %. Pozitivní růst daňové povinnosti a inkasa byl především ovlivněn růstem zaměstnanosti. Díky nedostatku pracovní síly zaměstnanců v různých oblastech ekonomiky, musely zaměstnavatelé vyvinout úsilí, tyto zaměstnance získat, což vedlo ke zvýšení mezd (Finanční správa, 2017, s.12).

V roce 2017 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 14,42 % a inkasa o 13,29 %. Trend dobré ekonomické situace a dobré situace na trhu práce v roce 2017 pokračuje (průměrná mzda stoupá). Meziroční navýšení daňové povinnosti a inkasa v roce 2017 zpomaluje zvýšení částky daňového zvýhodnění na druhé vyživované dítě mezd (Finanční správa, 2018, s.12).

Trend meziročního nárůstu pokračoval i v roce 2018, Kde meziroční nárůst u daňové povinnosti byl 14,94 % a meziroční nárůst inkasa 14,44 %. Vývoj nárůstu inkasa kopíruje vývoj a objem vyplacených mezd v roce 2018. Trh práce byl stabilní (Finanční správa, 2019, s.11).

V roce 2019 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 12,20 % a inkasa o 11,68 %. Zvýšení daňové povinnosti a inkasa v roce 2019 kopíruje trend z roku 2018 (Finanční správa, 2020, s.10).

V roce 2020 došlo k meziročnímu snížení daňové povinnosti o -8,61 % a meziročnímu snížení inkasa o -5,25 %. Důvodem byl negativní ekonomický propad, který byl způsoben pandemií COVID – 19 (Finanční správa, 2021, s.15).

V roce 2021 tento propad pokračuje, daňová povinnost se meziročně snížila o -27,95 % a meziroční inkaso se snížilo o 32,43 % (Finanční správa, 2022, s.17). V roce 2022 došlo k meziročnímu zvýšení daňové povinnosti o 4,25 % a inkasa o 8,04 %. Vývoj inkasa kopíruje objem vyplacených mezd. Vývoj inkasa 2021 a 2022 bylo ovlivněno změnou ve zdanění příjmů ze závislé činnosti, zrušením superhrubé mzdy a zvýšením slev na poplatníka. Pomalý meziroční růst daňové povinnosti a inkasa z poledních dvou letech dále ovlivnila pandemie COVID-19 (Finanční správa, 2023, s.20).

4.7.4.1 Efektivita inkasa daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Následující tabulka ukazuje efektivitu výběru DPFO ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022.

Tabulka 27 Efektivita výběru DPFO ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022, v %

<i>Rok / v mil Kč</i>	<i>Efektivita inkasa DPFO ze závislé činnosti</i>
2004	100,14
2005	101,46
2006	100,58
2007	101,09
2008	99,95
2009	100,39
2010	100,32
2011	100,91
2012	101,84
2013	102,78
2014	96,79
2015	100,49
2016	101,35
2017	100,35
2018	99,91
2019	99,44
2020	103,10
2021	96,68
2022	100,20

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Celková efektivita výběru DPFO ze závislé činnosti v ČR se pohybuje mezi 96,68 % až 103,10 %. Nejnižší efektivita výběru daní byla zaznamenána v roce 2021 a to 96,68 %, důvodem byl ekonomický propad v ČR v důsledku onemocnění COVID -19 (Finanční správa, 2022, s.17). Nejvyšší efektivita byla zaznamenána v roce 2020 a to 103,10 %, i přes pandemii COVID-19 nedošlo ke snížení zaměstnanosti díky vládním opatřením (Finanční správa, 2021, s.16).

4.7.4.2 Přehled daňových subjektů k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech evidovaných, aktivních, jejich podílu a průměrném inkasu za jednotlivé daňové subjekty. Mezi další sledované ukazatele bude patřit průměrný počet daňových přiznání připadající na jednotlivé daňové subjekty aktivní a průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání.

Tabulka 28 Přehled daňových subjektů DPFO za závislé činnosti evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
2004	628 467	628 467	-	163,30
2005	532 282	452 660	85,04	244,47
2006	543 482	459 765	84,60	242,81
2007	561 922	469 381	83,53	269,27
2008	571 341	478 740	83,79	240,59
2009	584 914	487 974	83,43	227,56
2010	599 231	493 247	82,31	226,75
2011	617 105	500 397	81,09	238,56
2012	623 589	511 313	82,00	234,27
2013	643 555	524 946	81,57	240,28
2014	658 059	533 321	81,04	245,38
2015	673 100	540 273	80,27	251,96
2016	688 623	549 706	79,83	271,77
2017	704 177	558 516	79,31	303,02
2018	716 380	568 338	79,33	340,78
2019	727 114	574 351	78,99	376,58
2020	733 935	580 352	79,07	353,11
2021	739 099	582 606	78,83	237,67
2022	742 777	584 530	78,70	255,92

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových subjektů evidovaných se zvýšil za sledované období o 18,19 % a počet aktivních subjektů se snížil o - 6,99 %. V roce 2004 daňové statistiky nezohledňovaly daňové subjekty evidované a aktivní. Proto hodnota obou subjektů nabývá stejných hodnot. Největší podíl aktivních subjektů na evidovaných subjektech byl v roce 2005 a to ve výši 85,04 %. Nejnižší podíl byl v roce 2022 a to 78,70 %. Inkaso připadající na jednotlivé daňové subjekty se v celém sledovaném období 2004-2022 zvýšilo o 56,72 %. Důvodem zvýšení

počtu daňových subjektů evidovaných a inkasa za jednotlivé daňové subjekty byl vývoj ekonomické situace v ČR. (Finanční správa, 2022, s.18).

Následující tabulka podává informace o počtu daňových příznání za jednotlivé daňové subjekty a průměrnou výši inkasa za jednotlivá daňová příznání ve sledovaném období 2004-2022.

Tabulka 29 Počet daňových příznání DPFO ze závislé činnosti za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová příznání ve sledovaném období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Počet daňových příznání</i>	<i>Počet daňových příznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová příznání v tis. Kč</i>
2004	913 692	1,45	112,32
2005	897 654	1,98	123,28
2006	919 576	2,00	121,40
2007	932 488	1,99	135,54
2008	962 220	2,01	119,70
2009	987 462	2,02	112,45
2010	1 014 872	2,06	110,20
2011	1 067 854	2,13	111,79
2012	1 103 031	2,16	108,60
2013	1 030 634	1,96	122,39
2014	1 341 116	2,51	97,58
2015	1 336 853	2,47	101,82
2016	1 348 964	2,45	110,75
2017	1 472 189	2,64	114,96
2018	1 507 540	2,65	128,47
2019	1 502 265	2,62	143,98
2020	1 491 012	2,57	137,44
2021	1 461 548	2,51	94,74
2022	1 526 326	2,61	98,01

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových příznání za sledované období se zvýšil o 67,05 %. Počet daňových příznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní se ve sledovaném období zvýšil o 79,61 %. Průměrné inkaso za jednotlivá daňová příznání se ve sledovaném období se snížilo o -12,74 %. Tento trend koresponduje s vývojem ekonomické situace v ČR (Finanční správa, 2022, s.15). Největší výkyv v počtu daňových příznání byl v roce 2007. Finanční úřady musely zpracovat více jak 2,3 mil příznání z čehož více jak 40 % byly daňová příznání se Společným zdaněním manželů (Finanční správa, 2009, s.12).

4.7.4.3 Přehled změn zákona daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o počtu změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Tabulka 30 Počet změn zákona o DPFO ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022

Rok	Počet změn zákona DPFO	Společná ustanovení pro DPPO a DPFO
2004	5	4
2005	3	4
2006	8	9
2007	6	5
2008	3	3
2009	4	6
2010	8	8
2011	11	14
2012	4	5
2013	4	3
2014	2	2
2015	2	5
2016	3	8
2017	2	5
2018	1	2
2019	3	4
2020	9	10
2021	3	5
2022	2	3

Zdroj: Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022, vlastní zpracování.

Za celé sledované období bylo celkem 247 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Z celkového počtu připadá na DPFO 83 změn (33,60 %). Celkový počet společných ustanovení DPPO a DPFO je 105 změn (42,51 %). Za sledované 2004 až 2022 bylo celkem 188 změn DPFO včetně společných ustanovení. Mezi nejdůležitější změny již byly popsány v kapitole 4.3.3.

4.7.5 Silniční daň

Silniční daň se řídí zákonem č. 16/1993 Sb.

Předmětem daně je:

- zdanitelné vozidlo, silniční vozidlo kategorie N2 a N3 a jejich přípojná vozidla kategorie O3 nebo O4, pokud jsou registrovaná v registru silničních vozidel v České republice (zákon č. 16/1993 Sb.).

Plátcem a poplatníkem je většinou stejná společnost / osoba, která je jako provozovatel zdanitelného vozidla zapsána v technickém průkazu vozidla, organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí. Poplatník je povinen podat řádné daňové přiznání k dani silniční, pokud se v něm uvádí alespoň jedno zdanitelné vozidlo, a to nejpozději do 31. ledna kalendářního roku následujícího po uplynutí zdaňovacího období. **Základem daně** (roční sazba) je zdvihový objem motoru a počet náprav. Daň se vypočte jako součet dílčích daní za jednotlivá zdanitelná vozidla. **Zdaňovací období** je kalendářní rok (zákon č. 16/1993 Sb.).

Informovanost, morální povinnost, kvalita služeb a daňové sankce mají pozitivní vliv na dodržování daňových povinností při placení daně z motorových vozidel. Kromě toho má proměnná přístupových daní pozitivní vliv, ale statisticky nevýznamný na dodržování daňových povinností při placení daně z motorových vozidel (Meiryani et al., 2022).

Stávající zdanění vozidel v EU je velmi složité, protože systémy zavedené v členských státech EU mohou být složité samy o sobě a v jednotlivých zemích se mohou značně lišit. A ne vždy jsou vybírané daně vypočteny efektivně pro vozidla s nejvyšším znečištěním nebo pro vozidla, která by mohla ovlivnit životní prostředí nebo zdraví (Zahedi a Cremades, 2012). EU prosazuje, aby každá investice do obnovitelné energie byla z dlouhodobého hlediska ziskovější a zároveň šetrnější k životnímu prostředí, s přihlédnutím k externím nákladům. Z tohoto důvodu uplatňuje různá opatření a pobídky pro přechod na elektrická vozidla. Zatímco EU přijímá opatření, jako je zdanění vozidel na základě uhlíku, uplatňuje také finanční a fiskální pobídky při nákupu a používání elektrických vozidel (ÖKDE, 2022). Stále existuje mnoho poplatníků daně z motorových vozidel, kteří nedodržují placení daní. Je tedy zapotřebí zvýšit snahu ve zvyšování znalostí o předpisech týkajících se zdanění motorových vozidel, znalostech o službách placení daně z motorových vozidel a v kontrolách (Apriani et al., 2019).

Základem pro silniční daň jsou 1, 2, 3, 4 a více náprav. Ekonomickou neefektivitu způsobenou nezapočítáním emisních externalit provozu vozidla do cen lze zlepšit použitím daně z používání vozidla. V České republice je však velká část vozového parku od této daně osvobozena. Tato část vozového parku tak uniká zdanění, pro které neexistuje ekonomické opodstatnění. Polovina produkce emisí v silniční dopravě v ČR představující téměř 60 % ekologických nákladů, které nebyly pokryty daní právě z důvodu vyloučení části vozového parku z tohoto zdanění, zejména osobních vozidel (David, 2022).

Nejvyšší daňové výhody jsou dostupné pro vozidla, která produkují největší množství emisí CO₂ a NO_x (David, 2021). Daň z motorových vozidel jsou mnohými považovány za užitečný nástroj pro podporu vozidel šetrných k životnímu prostředí. V několika zemích byly implementovány různé struktury, např. Irsko, Francie, Česká republika a Dánsko. V mnoha zemích po daňových reformách následovala prudká změna v nákupu nových vozidel směrem k více dieselovým vozidlům a vozidlům s nižší spotřebou paliva (Mabit, 2014).

Následující tabulku podává informace o výpočtu silniční daně v zemích EU za rok 2023.

Tabulka 31 Výpočet silniční daně v zemích EU za rok 2023

<i>Stát</i>	<i>Výpočet silniční daně</i>
Belgie	výkon motoru, hmotnost
Bulharsko	hmotnost a počet náprav
Česká republika	hmotnost a počet náprav
Dánsko	hmotnost, emise, hluk
Estonsko	hmotnost a počet náprav
Finsko	hmotnost
Francie	hmotnost a počet náprav, odpružení
Chorvatsko	výkon motoru, hmotnost
Irsko	hmotnost
Itálie	hmotnost a počet náprav
Kypr	výkon motoru, hmotnost
Litva	hmotnost
Lotyšsko	hmotnost, emise
Lucembursko	hmotnost, emise
Maďarsko	hmotnost
Malta	hmotnost
Německo	hmotnost, emise, hluk
Nizozemsko	hmotnost, emise
Polsko	hmotnost a počet náprav
Portugalsko	hmotnost a počet náprav, odpružení
Rakousko	hmotnost
Rumunsko	hmotnost, emise
Řecko	hmotnost
Slovensko	hmotnost a počet náprav
Slovinsko	hmotnost, emise
Španělsko	užitné zatížení
Švédsko	hmotnost a počet náprav

Zdroj: Acea.com (2023), vlastní zpracování.

Daně z motorových vozidel jsou mnohými považovány za užitečný nástroj pro podporu vozidel šetrných k životnímu prostředí. V několika zemích byly implementovány různé struktury, např. Irsko, Francie, Česká republika a Dánsko. V mnoha zemích po daňových reformách následovala prudká změna v nákupu nových vozidel směrem k více diesellovým vozidlům a vozidlům s nižší spotřebou paliva (Mabit, 2014). U silniční daně v EU většině zemí jde o kombinaci hmotnosti, počtu náprav a emisí, přehled o sazbách silniční daně v ČR se nachází v příloze 5.

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti a daňových příjmech silniční daně a jejích meziročních srovnání v letech 2004-2022.

Tabulka 32 Přehled daňových povinností, inkasa a meziročního srovnání u silniční daně v letech 2004-2022, v mil Kč a %

<i>Rok</i>	<i>Daňová povinnost / mil. Kč</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost v %</i>	<i>Inkaso / mil Kč</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso v %</i>
2004	5 539,00	-5,53	5 502,00	-3,61
2005	5 229,79	-5,58	5 191,49	-5,64
2006	5 457,37	4,35	5 428,45	4,56
2007	5 811,36	6,49	5 915,21	8,97
2008	6 073,28	4,51	6 001,58	1,46
2009	4 949,54	-18,50	4 795,16	-20,10
2010	5 210,14	5,26	5 099,66	6,35
2011	5 298,61	1,70	5 187,43	1,72
2012	5 267,59	-0,59	5 206,32	0,36
2013	5 236,80	-0,58	5 273,09	1,28
2014	5 536,71	5,73	5 538,62	5,04
2015	5 537,16	0,01	5 813,59	4,96
2016	5 242,49	-5,32	5 970,20	2,69
2017	5 953,76	13,57	6 190,80	3,69
2018	6 063,28	1,84	6 276,19	1,38
2019	6 686,80	10,28	6 483,81	3,31
2020	5 496,10	-17,81	5 959,04	-8,09
2021	5 738,64	4,41	5 429,00	-8,89
2022	1 160,30	-79,78	1 730,90	-68,12

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Tabulka ukazuje klesající tendenci, jak daňové povinnosti, tak u inkasa daně. Celkový pokles za sledované období (mezi roky 2004 a 2022) u daňové povinnosti byl -79,05 % a u daňového inkasa -68,54 %. Největší meziroční propad u daňové povinnosti byl v roce 2022 a to -79,78 %, oproti tomu největší meziroční přírůstek byl v roce 2017 a to 13,57 %. Největší meziroční propad u inkasa silniční daně byl v roce 2022 a to -68,12 %, oproti tomu největší meziroční přírůstek byl v roce 2017 a to 8,97 %.

V roce 2005 došlo k meziročnímu snížení daňové povinnosti o 5,58 % a inkasa o 5,64 %. Důvodem tohoto snížení byla legislativní úprava z roku 2004 (zákon č.102/2004 Sb.), která změnila definici předmětu daně (Finanční správa, 2006, s.13).

V roce 2006 došlo z meziročním nárůstu u daňové povinnosti o 4,35 % a u daňového inkasa o 4,56 %. Důvodem tohoto zvýšení byla legislativa, která měnila snižování sazeb daně u nákladních automobilů o více jak 20 % (Finanční správa, 2007, s.13). Meziroční nárůst daňové povinnosti v roce 2007 byl 6,49 % a u daňového inkasa 8,97 %, toto signifikantní zvýšení bylo ovlivněno zlepšením výběru daně a skladbou vozového parku podnikatelů, kteří k podnikání používají vozidla s vyššími sazbami daně, zvýšil se i počet daňových subjektů v tomto roce (Finanční správa, 2008, s.15).

V roce 2008 došlo k meziročním nárůstu u daňové povinnosti o 4,51 % a u inkasa o 1,46 %. Důvodem tohoto zvýšení bylo jako v předešlých letech skladnou vozového parku podnikatelů a zvýšením počtu daňových subjektů (Finanční správa, 2009, s.15).

Nejnižší meziroční pokles byl zaznamenán v roce 2009, a to u daňové povinnosti – 18,50 % a u daňového inkasa - 20,10 %. Příčinou tohoto snížení byla nepříznivá ekonomická situace v ČR, díky celosvětové finanční hospodářské krizi, která způsobila pokles výkonu firem. Další příčinou byla legislativní změna uplatnění snížené sazby daně (Finanční správa, 2010, s.19).

V roce 2010 došlo k meziročním nárůstu daňové povinnosti o 5,26 % a inkasa o 6,35 %. Inkaso roku 2010 stále ovlivňovala finanční hospodářská krize. Meziroční nárůst byl ovlivněn legislativní změnou, která navyšovala daně u vozidel registrovaných do 31.12.1989 a snižovala hranice nevyšší povolené hmotnosti vozidel (vozidla určená k přepravě nákladů). V roce 2010 probíhali i celorepublikové kontrolní akce, které byly zaměřeny na správné vyměření silniční daně. Tato skutečnost, pozitivně ovlivnila meziroční nárůst jak daňové povinnosti, tak i inkasa (Finanční správa, 2011, s.22).

Meziroční nárůst v roce 2011 byl 1,70 % a inkasa 1,72 %. V tomto roce je stále patrný vliv celosvětové finanční hospodářské krize, meziroční nárůst byl ovlivněn pokračujícími celorepublikovými kontrolními akcemi, které byly zaměřeny na správné vyměření silniční daně. Dalším faktorem ovlivňující meziroční nárůst, byla obměna vozového parku podnikatelů (Finanční správa, 2012, s.13).

V roce 2012 daňová povinnost vykazovala mírný meziroční pokles o – 0,59 % a inkaso vykazovalo meziroční nárůst o 0,36 %. Důvodem je pokračující vliv celosvětové hospodářské krize, který má dopad na společnosti provozující autodopravu. Podnikání v této oblasti v tomto roce stagnuje (Finanční správa, 2013, s.12).

V roce 2013 pokračuje meziroční pokles u daňové povinnosti o – 0,58 %, daňové inkaso vykazuje kladné hodnoty 1,28 %. Tento meziroční nárůst je způsoben efektivnější kontrolou

správce daně, používajících ke kontrole Centrální registr vozidel (Finanční správa, 2014, s.13).

Daňová povinnost v roce 2014 vykazovala meziroční nárůst 5,73 % a inkaso 5,04 %. Důvodem meziročního nárůstu byla kvalitnější a efektivnější kontrolní a vymáhací činnosti jednotlivých správců dně, kteří ke kontrole používají Centrální registr vozidel (Finanční správa, 2015, s.15).

Meziroční nárůst daňové povinnosti v roce 2015 byl 0,01 % a inkaso 4,96 %. Podobně jako v minulých letech přetrvává, že hlavním důvodem meziročního nárůstu je kvalitnější a efektivnější kontrolní a vymáhací činnost jednotlivých správců dně, kteří ke kontrole používají Centrální registr vozidel (Finanční správa, 2016, s.19). V roce 2016 je zaznamenán u daňové povinnosti mírný pokles o -5,32 % a meziroční nárůst u daňového inkasa 2,69 %. Inkaso u silniční daně z dlouhodobého hlediska vykazuje pozitivní trend, přičemž většina inkasa je vybrána v daňových zálohách a doplatecích splatných v termínu daňového přiznání (Finanční správa, 2017, s.16). V roce 2017 vykazovala daňová povinnost meziroční nárůst 13,57 % a daňové inkaso 3,69 %. Stejně jako v roce 2016 inkaso u silniční daně z dlouhodobého hlediska vykazuje pozitivní trend, přičemž většina inkasa je vybrána v daňových zálohách a doplatecích splatných v termínu daňového přiznání (Finanční správa, 2018, s.17). V roce 2018 vykazovala daňová povinnost meziroční nárůst 1,84 % a daňové inkaso 1,38 %. V roce 2018 pokračuje stejný trend jako v předchozích letech 2016, 2017.

V roce 2019 meziroční nárůst daňové povinnosti je 10,28 % a inkaso 3,31 %. Pozitivní trend u inkasa silniční daně přetrvává stejně jako v minulých letech (Finanční správa, 2020, s.16). V roce 2020 je zaznamenán u daňové povinnosti meziroční propad -17,81 % a u inkasa -8,09 %. Důvodem Meziročního poklesu inkasa byla legislativní změna (zákon č. 299/2020 Sb.) měnící některé zákony v souvislosti s výskytem SARS COV-2. A dále pak legislativní změna o kompenzačním bonusu (č.159/2020 Sb.).

V roce 2020 došlo k meziročnímu snížení daňové povinnosti o -17,81 % a inkasa o -8,09 %. Pokles inkasa byl způsoben legislativní změnou dle zákona č.299/2020 Sb. o kompenzačním bonusu. Od roku 2020 jsou sníženy sazby daně silniční. Dalším důvodem bylo legislativní rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události. V tomto rozhodnutí byly taktéž prominuty pokuty za opožděné podání daňového přiznání (Finanční správa, 2021, s.23).

V roce 2021 vykazovala daňová povinnost meziroční nárůst 4,41 % a daňové inkaso meziroční pokles -8,89 %. Pokles je způsoben legislativní změnou dle zákona

č. 299/2020 Sb., který mění některé zákony souvislosti s SARS COV-2. Dalším důvodem bylo legislativní rozhodnutí o prominutí příslušenství daně a správního poplatku z důvodu mimořádné události (Finanční správa, 2022, s.26).

V roce 2022 byl pokles daňové povinnosti -79,78 % a inkasa -68,12 %. Tento pokles byl způsoben zákonem č. 142/2022, který novelizoval zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Novelizace se týkala zúžení předmětu daně a ke snížení daně za zdanitelná vozidla (Ústřední finanční a daňové ředitelství, 2023, s.30).

4.7.5.1 Efektivita inkasa silniční daně

Efektivitu výběru silniční daně za sledované období ukazuje následující tabulka.

Tabulka 33 Efektivita výběru silniční daně za sledované období 2004-2022, v %

<i>Rok</i>	<i>Efektivita inkasa silniční daně</i>
2004	99,33
2005	99,27
2006	99,47
2007	101,79
2008	98,82
2009	96,88
2010	97,88
2011	97,90
2012	98,84
2013	100,69
2014	100,03
2015	104,99
2016	113,88
2017	103,98
2018	103,51
2019	96,96
2020	108,42
2021	94,60
2022	149,18

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Celková efektivita výběru silniční daně v ČR je na velmi dobré úrovni a pohybuje se mezi 96,88 % až 149,18 %. Nejnižší efektivita výběru daní byla zaznamenána v roce 2009, a to 96,88 %, důvodem byla celosvětová hospodářská krize, která ovlivnila ekonomiku nejen

v ČR, ale i celosvětově (Finanční správa, 2010, s.19) a nejvyšší efektivita byla zaznamenána v roce 2022 a to 149,18 % (Finanční správa, 2023, s.30).

4.7.5.2 Přehled daňových subjektů k silniční dani za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech evidovaných, aktivních, jejich podílu a průměrném inkasu za jednotlivé daňové subjekty. Mezi další sledované ukazatele bude patřit průměrný počet daňových přiznání připadající na jednotlivé daňové subjekty aktivní a průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání.

Tabulka 34 Přehled daňových subjektů silniční daně evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
2004	446 340	446 340	-	12,33
2005	957 803	810 536	84,62	6,41
2006	968 961	809 254	83,52	6,71
2007	996 346	816 705	81,97	7,24
2008	1 014 091	820 997	80,96	7,31
2009	1 032 490	828 008	80,20	5,79
2010	1 049 671	828 378	78,92	6,16
2011	1 064 481	819 079	76,95	6,33
2012	1 058 576	815 234	77,01	6,39
2013	1 075 713	818 050	76,05	6,45
2014	1 098 419	820 147	74,67	6,75
2015	1 110 097	819 694	73,84	7,09
2016	1 123 113	819 295	72,95	7,29
2017	1 135 824	817 446	71,97	7,57
2018	1 156 836	818 634	70,76	7,67
2019	1 167 319	820 610	70,30	7,90
2020	1 177 708	824 074	69,97	7,23
2021	1 186 268	821 517	69,25	6,61
2022	1 066 423	472 808	44,34	3,66

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových subjektů evidovaných se zvýšil za sledované období o 138,93 %, počet aktivních subjektů se zvýšil o 5,93 %. V roce 2004 daňové statistiky nezohledňovaly daňové subjekty evidované a aktivní. Proto hodnota obou subjektů nabývá stejných hodnot. Největší

podíl aktivních subjektů na evidovaných subjektech byl v roce 2005 a to 84,62 % a nejnižší podíl v roce 2022 a to 44,34 %. Inkaso připadající na jednotlivé daňové subjekty se snížilo o – 70,30 %. Důvodem je zákon č. 142/2022, který novelizoval zákon č. 16/1993 Sb, o dani silniční (Finanční správa, 2023, s.30).

Následující tabulka podává informace o počtu daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty a průměrnou výši inkasa za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022.

Tabulka 35 Počet daňových přiznání silniční daně za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Počet daňových přiznání</i>	<i>Počet daňový přiznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání v tis. Kč</i>
2004	539 786	1,21	10,19
2005	525 649	0,65	9,88
2006	531 697	0,66	10,21
2007	513 087	0,63	11,53
2008	513 064	0,62	11,70
2009	478 026	0,58	10,03
2010	442 865	0,53	11,52
2011	488 065	0,60	10,63
2012	484 223	0,59	10,75
2013	481 005	0,59	10,96
2014	474 856	0,58	11,66
2015	471 310	0,57	12,33
2016	469 630	0,57	12,71
2017	471 159	0,58	13,14
2018	473 146	0,58	13,26
2019	473 593	0,58	13,69
2020	464 016	0,56	12,84
2021	463 898	0,56	11,70
2022	22 180	0,05	78,04

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových přiznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní se ve sledovaném období snížil o – 95,89 %. Průměrné inkaso za jednotlivé daňové subjekty aktivní se ve sledovaném období zvýšilo více než 6krát. Tento trend koresponduje s novelizací zákona o silniční dani z roku 2022 (Finanční správa, 2023, s.30).

4.7.5.3 Přehled změn zákona silniční daně za sledované období 2004-2022

Následující tabulka podává informace o počtu změn zákona č 16/1993 Sb. o dani silniční.

Tabulka 36 Počet změn zákona o silniční dani za sledované období 2004-2022

<i>Rok</i>	<i>Počet změn zákona o silniční dani</i>
2004	3
2005	1
2006	0
2007	2
2008	1
2009	1
2010	1
2011	2
2012	0
2013	1
2014	1
2015	0
2016	0
2017	1
2018	0
2019	0
2020	1
2021	0
2022	3

Zdroj: Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022, vlastní zpracování.

Za celé sledované období bylo celkem 18 změn zákona č. 16/ 1993 Sb. o dani silniční. Soupis všech zákonů provádějících změnu zákona o dani silniční se nachází v příloze 6. Mezi nejdůležitější změny lze zařadit:

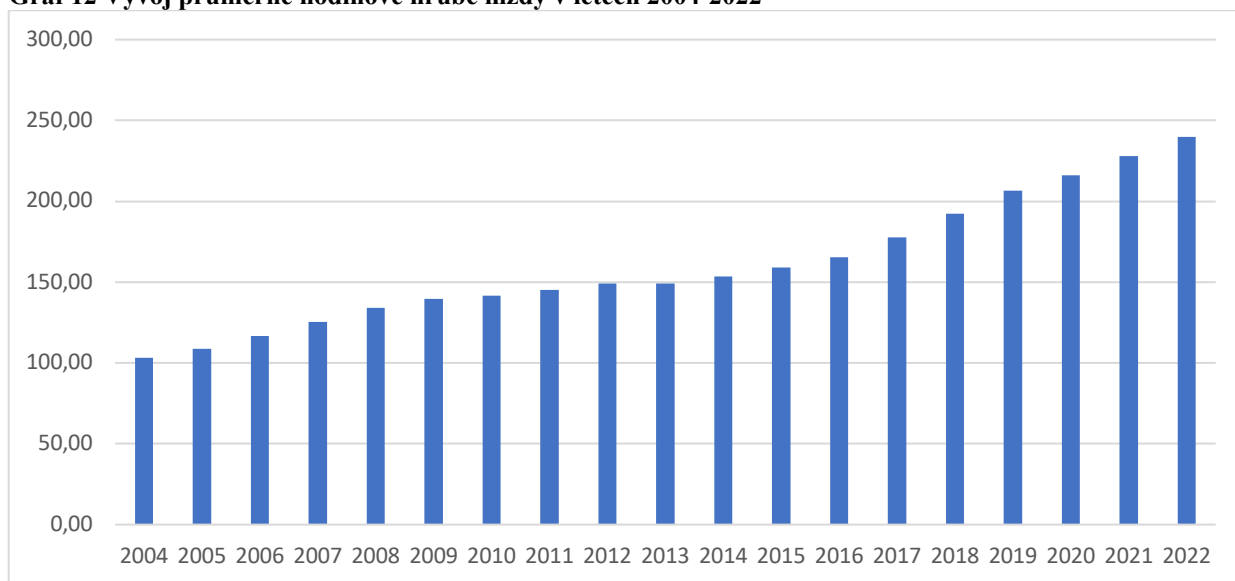
- 01.01.2006 – změny v oblasti snížení daně nákladních automobilů, tahačů a jím odpovídajícímu počtu návěsů a tandemových přívěsů,
- 04.07.2008 – změna principu uplatnění snížené sazby daně, dle data první registrace,
- 01.01.2011 – navýšení daně u vozidel registrovaných 21.12.1989, snížení hranice nejvyšší povolené hmotnosti u vozidel určených k přepravě nákladů,

- 15.04.2020 – zákon o kompenzačním bonusu v souvislosti s krizovými opatřeními v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, snížení daně silniční u všech vozidel, s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny,
- 29.06.2021 – rozhodnutí o prominutí daně, příslušenství daně a zálohy na daň z důvodu mimořádné události
- 01.01.2022 – novelizace zákona č. 16/1993 Sb, o dani silniční, týkající se zúžení předmětu daně a snížení daně za zdanitelná vozidla (Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022), přehled všech změn zákona za sledované období se nachází v příloze 6.

4.8 Průměrná hrubá hodinová mzda

Následující graf popisuje vývoj průměrné hodinové hrubé mzdy v letech 2004-2022.

Graf 12 Vývoj průměrné hodinové hrubé mzdy v letech 2004-2022



Zdroj: ČSÚ, 2004-2022, vlastní zpracování, kde Y je hodinová výše mzdy v Kč a X sledované období.

Z grafu je patrné, že průměrná hodinová hrubá mzda měla ve sledovaném období stoupající tendenci. V roce 2004 byla hrubá hodinová mzda 103,15 Kč a v roce 2022 již 239,98 Kč. Za cele sledované období vzrostla průměrná hodinová hrubá mzda o 132,66 %.

5 Vlastní práce

V následující kapitole podává informace o analýze sledovaných daní.

5.1 Analýza vývoje sledovaných daní včetně jejich efektivity

Následující kapitola se bude zabývat analýzou vývoje sledovaných daní a jejich efektivity.

5.1.1 Daň z přidané hodnoty

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti a daňovém inkasu DPH mezi lety 2022/2004.

Tabulka 37 Informace o změně daňové povinnosti a daňovém inkasu DPH v mezi lety 2022/2004, v % a v mil. Kč.

<i>Rok 2022/2004</i>	<i>Daňová povinnost</i>	<i>Nadměrný odpočet a vrácení daně/ daňová povinnost</i>	<i>DPH celkem/ daňová povinnost</i>	<i>Inkaso</i>	<i>Nadměrný odpočet a vrácení daně/ Inkaso</i>	<i>DPH celkem/ Inkaso</i>
%	246,11	82,97	1043,48	250,55	81,18	1171,05
Kč	675 891,40	189 151,30	486 740,10	679 540,40	185 955,50	493 584,90
Medián	595 833,27	278 817,00	301 023,88	571 726,25	266 359,00	308 300,25

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňová povinnost a daňové inkaso za sledované období měly stoupající tendenci. Celkem se daňová povinnost za sledované období zvýšila o 246,11 % a daňové inkaso o 250,55 %. Daňová povinnost se za sledované období po odečtení nadměrného odpočtu daňové povinnosti zvýšila o 1 043,48 % a daňové inkaso o 1171,05 %. Medián daňové povinnosti je za celé sledované období 595 833,27 mil. Kč a medián inkasa 571 726,25 mil. Kč. Medián efektivity inkasa za celé sledované období je 100,44 %.

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech DPH mezi lety 2022/2004.

Tabulka 38 Informace o daňových subjektech DPH mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč

<i>Rok 2022/2004</i>	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
%	126,37	48,08	-	758,35
Ks/Kč	564 054,00	214 622,00	-	716,11
Medián	798 209,00	534 904,00	68,33	576,65

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňové subjekty evidované měly za sledované období stoupající tendenci. Celkem se daňové subjekty evidované za sledované období zvýšily o 126,37 % a aktivní o 48,08 %. Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů se za sledované období zvýšilo o 758,35 tis. Kč. Medián daňových subjektů evidovaných je za celé sledované období 798 209 a aktivních 534 904. Medián podílu aktivních daňových subjektů na evidovaných je 68,33 % a průměrného inkasa na aktivních daňových subjektech 576,65 tis. Kč.

Následující tabulka podává informace o daňových příznáních DPH mezi lety 2022/2004.

Tabulka 39 Informace o daňových příznáních DPH mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč

<i>Rok 2022/2004</i>	<i>Počet daňových příznání</i>	<i>Počet daňový příznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová příznání v tis. Kč</i>
%	69,53	14,48	649,73
Ks/Kč	2 151 802,00	1,00	88,49
Medián	3 245 327,00	6,33	90,10

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových příznání měl za sledované období stoupající tendenci. Celkový počet daňových příznání se za sledované období zvýšil o 69,53 % a počet daňových příznání za jednotlivé subjekty aktivní se zvýšil o 14,48 %. Průměrné daňové inkaso za jednotlivá daňová příznání se zvýšilo o 649,73 %. Medián počtu daňových příznání je za sledované období je 3 245 327 ks. Medián počtu daňových příznání za jednotlivé subjekty aktivní je 6,33 ks a medián průměrného inkasa jednotlivých daňových příznání je 90,10 tis. Kč.

Za celé sledované období bylo celkem 61 změn zákona č. 235/2004 Sb. o DPH. Výsledek mediánu změn zákona č. 235/2004 Sb. o DPH, za celé sledované období je 3.

5.1.2 Daň z příjmů právnických osob

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti DPPO mezi lety 2022/2004.

Tabulka 40 Informace daňové povinnosti DPPO v mezi lety 2022/2004, v % a v mil Kč

<i>Rok</i> 2022/2004	<i>Daňová povinnost / mil. Kč</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost v %</i>	<i>Inkaso / mil Kč</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso v %</i>
%	115,53	-	114,67	-
Ks/Kč	123 245,70	-	122 149,60	-
Medián	136 850,04	6,98	138 139,70	8,96

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňová povinnost a daňové inkaso za sledované období měly stoupající tendenci. Celkem se daňová povinnost za sledované období zvýšila o 115,63 % a daňové inkaso o 114,67 %. Medián u daňové povinnosti je za celé sledované období 136 850,04 mil. Kč a medián inkasa 138 139,70 mil. Kč. Hodnoty mediánu u meziročního srovnání daňové povinnosti jsou 6,98 % a u meziročního srovnání daňového inkasa 8,96 %.

Medián efektivity inkasa za celé sledované období vykazuje hodnotu 100,79 %.

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech DPPO mezi lety 2022/2004.

Tabulka 41 Informace o daňových subjektech DPPO mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč

<i>Rok</i> 2022/2004	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
%	99,24	96,39	-	9,30
Ks/Kč	356 431,00	346 221,00	-	27,60
Medián	533 461,00	527 707,00	98,64	263,51

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňové subjekty evidované měly za sledované období stoupající tendenci. Celkem se daňové subjekty evidované za sledované období zvýšily o 99,24 % a aktivní o 96,36 %. Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů se za sledované období zvýšilo o 9,30 %. Medián daňových subjektů evidovaných je za celé sledované období 533 461 a medián aktivních daňových subjektů je 527 707. Medián podílu aktivních daňových subjektů

na evidovaných je 98,64 % a medián průměrného inkasa na aktivních daňových subjektech 263,51 tis. Kč.

Následující tabulka podává informace o daňových příznáních DPPO mezi lety 2022/2004.

Tabulka 42 Informace o daňových příznáních DPPO mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč

<i>Rok 2022/2024</i>	<i>Počet daňových příznání</i>	<i>Počet daňový příznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová příznání v tis. Kč</i>
%	89,10	-3,71	13,52
Ks/Kč	249 460,00	-0,03	51,43
Medián	478 527,00	0,85	298,19

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových příznání měl za sledované období stoupající tendenci. Celkový počet daňových příznání se za sledované období zvýšil o 89,10 % a počet daňových příznání za jednotlivé subjekty aktivní se snížil o – 3,71 %. Průměrné daňové inkaso za jednotlivá daňová příznání se zvýšilo o 13,52 %. Medián počtu daňových příznání je za sledované období je 478 527 ks. Medián počtu daňových příznání za jednotlivé subjekty aktivní je 0,85 ks a medián průměrného inkasa jednotlivých daňových příznání je 298,19 tis. Kč.

Za celé sledované období bylo celkem 164 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výsledek mediánu změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů., za celé sledované období je 7.

5.1.3 Daň z příjmů fyzických osob

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti DPFO mezi lety 2022/2004.

Tabulka 43 Informace daňové povinnosti DPFO v mezi lety 2022/2004, v % a v mil Kč

<i>Rok 2022/2004</i>	<i>Daňová povinnost / mil. Kč</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost v %</i>	<i>Inkaso / mil Kč</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso v %</i>
%	-47,50	-	-41,92	-
Ks/Kč	-12 182,30	-	-10 076,90	-
Medián	7 294,00	5,34	7 841,10	8,63

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňová povinnost a daňové inkaso za sledované období měly klesající tendenci. Celkem se daňová povinnost za sledované období snížila o - 47,50 % a daňové inkaso o - 41,92 %.

Medián u daňové povinnosti je za celé sledované období 7 294,00 mil. Kč a medián inkasa 7 841,10 mil. Kč. Hodnoty mediánu u meziročního srovnání daňové povinnosti jsou 5,34 % a u meziročního srovnání daňového inkasa 8,63 %. Medián efektivity inkasa za celé sledované období vykazuje hodnotu 103,72 %.

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech DPFO mezi lety 2022/2004.

Tabulka 44 Informace o daňových subjektech DPFO mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč

<i>Rok 2022/2004</i>	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
%	12,11	-34,90	-	-10,77
Ks/Kč	387 852,00	-1 117 921,00	-	-0,81
Medián	3 250 557,00	2 147 274,00	68,15	3,67

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňové subjekty evidované měly za sledované období stoupající tendenci. Celkem se daňové subjekty evidované za sledované období zvýšily o 12,11 %. Naopak aktivní daňové subjekty se snížily o - 34,90 %. Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů se za sledované období snížilo o - 10,77 %. Medián daňových subjektů evidovaných je za celé sledované období 3 250 557 a medián aktivních daňových subjektů je 2 147 274. Medián podílu aktivních daňových subjektů na evidovaných je 68,15 % a medián průměrného inkasa na aktivních daňových subjektech 3,67 tis. Kč.

Následující tabulka podává informace o daňových příznáních DPFO mezi lety 2022/2004.

Tabulka 45 Informace o daňových příznáních DPFO mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč

<i>Rok 2022/2024</i>	<i>Počet daňových příznání</i>	<i>Počet daňový příznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová příznání v tis. Kč</i>
%	45,47	123,47	-60,07
Ks/Kč	693 277,00	0,59	-9,47
Medián	2 217 926,00	-	3,44

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových příznání měl za sledované období stoupající tendenci. Celkový počet daňových příznání se za sledované období zvýšil o 45,47 % a za jednotlivé subjekty aktivní se zvýšil o 123,47 %. Průměrné inkaso za jednotlivá daňová příznání se snížilo o - 60,07 %.

Medián počtu daňových přiznání je za sledované období je 2 217 926. Medián průměrného inkasa jednotlivých daňových přiznání je 3,44 tis. Kč.

Za celé sledované období bylo celkem 188 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výsledek mediánu změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, za celé sledované období je 8.

5.1.4 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti DPFO ze závislé činnosti mezi lety 2022/2004.

Tabulka 46 Informace daňové povinnosti DPFO ze závislé činnosti v mezi lety 2022/2004, v % a v mil. Kč

<i>Rok</i> 2022/2004	<i>Daňová povinnost / mil. Kč</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost v %</i>	<i>Inkaso / mil Kč</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso v %</i>
%	45,67	-	45,76	-
Ks/Kč	46 809,40	-	46 967,00	-
Medián	125 031,00	4,33	126 388,26	5,30

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňová povinnost a daňové inkaso za sledované období měli stoupající tendenci. Celkem se daňová povinnost za sledované období zvýšila o 45,67 % a daňové inkaso o 45,76 %. Medián u daňové povinnosti je za celé sledované období 125 031,00 mil. Kč a medián inkasa 126 388,26 mil. Kč. Hodnoty mediánu u meziročního srovnání daňové povinnosti jsou 4,33 % a u meziročního srovnání daňového inkasa 5,30 %.

Medián efektivity inkasa za celé sledované období vykazuje hodnotu 100,35 %.

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech DPFO ze závislé činnosti mezi lety 2022/2004.

Tabulka 47 Informace o daňových subjektech DPFO ze závislé činnosti mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč

<i>Rok</i> 2022/2004	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
%	18,19	-6,99	-	56,72
Ks/Kč	114 310,00	-43 937,00	-	92,62
Medián	643 555,00	533 321,00	81,09	244,47

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňové subjekty evidované měly za sledované období stoupající tendenci. Celkem se daňové subjekty evidované za sledované období zvýšily o 18,19 %. Naopak aktivní daňové subjekty se snížily o - 6,99 %. Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů se za sledované období zvýšilo o 56,72 %. Medián daňových subjektů evidovaných je za celé sledované období 643 555 a medián aktivních daňových subjektů je 533 321. Medián podílu aktivních daňových subjektů na evidovaných je 81,09 % a medián průměrného inkasa na aktivních daňových subjektech 244,47 tis. Kč.

Následující tabulka podává informace o daňových přiznáních DPFO ze závislé činnosti mezi lety 2022/2024.

Tabulka 48 Informace o daňových přiznáních DPFO ze závislé činnosti mezi lety 2022/2024, v ks a v tis. Kč

<i>Rok 2022/2024</i>	<i>Počet daňových přiznání</i>	<i>Počet daňový přiznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání v tis. Kč</i>
%	67,05	79,61	-12,74
Ks/Kč	612 634,00	1,16	-14,31
Medián	1 103 031,00	2,16	112,45

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových přiznání měl za sledované období stoupající tendenci. Celkový počet daňových přiznání se za sledované období zvýšil o 67,05 % a za jednotlivé subjekty aktivní se zvýšil o 79,61 %. Průměrné inkaso za jednotlivá daňová přiznání se snížilo o – 12,74 %. Medián počtu daňových přiznání je za sledované období je 1 103 031. Medián počtu daňových přiznání za jednotlivé subjekty aktivní je 2,16 ks a medián průměrného inkasa jednotlivých daňových přiznání je 112,45 tis. Kč.

Stejně jako u DPFO celé sledované období bylo celkem 188 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Výsledek mediánu změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů za celé sledované období je 8.

5.1.5 Silniční daň

Následující tabulka podává informace o daňové povinnosti silniční daně mezi lety 2022/2004.

Tabulka 49 Informace daňové povinnosti silniční daně v mezi lety 2022/2004, v % a v mil Kč.

<i>Rok 2022/2004</i>	<i>Daňová povinnost / mil. Kč</i>	<i>Meziroční srovnání daňová povinnost v %</i>	<i>Inkaso / mil Kč</i>	<i>Meziroční srovnání Inkaso v %</i>
%	-79,05	-	-68,54	-
Ks/Kč	-4 378,70	-	-3 771,10	-
Medián	5 496,10	1,70	5 502,00	1,46

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňová povinnost a daňové inkaso za sledované období měli klesající tendenci. Celkem se daňová povinnost za sledované období snížila o 79,05 % a daňové inkaso o – 68,54 %. Medián u daňové povinnosti je za celé sledované období 5 496,10 mil. Kč. a medián inkasa 5 502,00 mil. Kč. Hodnoty mediánu u meziročního srovnání daňové povinnosti jsou 1,70 % a u meziročního srovnání daňového inkasa 1,46 %.

Medián efektivity inkasa za celé sledované období vykazuje hodnotu 99,47 %.

Následující tabulka podává informace o daňových subjektech silniční daně činnosti mezi lety 2022/2004.

Tabulka 50 Informace o daňových subjektech silniční daně ze závislé činnosti mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč.

<i>Rok 2022/2004</i>	<i>Daňové subjekty evidované</i>	<i>Daňové subjekty aktivní</i>	<i>% podíl aktivních daňových subjektů na evidovaných</i>	<i>Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů v tis. Kč</i>
%	138,93	5,93	-	-70,30
Ks/Kč	620 083,00	26 468,00	-	-8,67
Medián	1 066 423,00	819 079,00	76,05	6,75

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Daňové subjekty evidované měly za sledované období stoupající tendenci. Celkem se daňové subjekty evidované za sledované období zvýšily o 138,93 % a aktivní o 5,93 %. Průměrné inkaso aktivních daňových subjektů se za sledované období snížilo o – 70,30 %. Medián daňových subjektů evidovaných je za celé sledované období 1 066 423 a medián aktivních daňových subjektů je 533 321. Medián podílu aktivních daňových subjektů na

evidovaných je 76,05 % a medián průměrného inkasa na aktivních daňových subjektech 6,75 tis. Kč.

Následující tabulka podává informace o daňových příznáních silniční daně mezi lety 2022/2024.

Tabulka 51 Informace o daňových příznáních silniční daně mezi lety 2022/2024, v ks a v tis. Kč.

<i>Rok 2022/2024</i>	<i>Počet daňových příznání</i>	<i>Počet daňový příznání za jednotlivé daňové subjekty aktivní</i>	<i>Průměrné inkaso za jednotlivá daňová příznání v tis. Kč</i>
%	-95,89	-96,12	665,62
Ks/Kč	-517 606,00	-1,16	67,85
Medián	474 856,00	-	11,66

Zdroj: Ministerstvo financí, daňová statistika 2004-2022, vlastní zpracování.

Počet daňových příznání měl za sledované období klesající tendenci. Celkový počet daňových příznání se za sledované období snížil o – 95,89 % a za jednotlivé subjekty aktivní o – 96,12 %. Průměrné inkaso za jednotlivá daňová příznání se zvýšilo o 665 62 %. Medián počtu daňových příznání za sledované období je 474 856. Medián průměrného inkasa jednotlivých daňových příznání je 11,66 tis. Kč.

Za celé sledované období bylo celkem 15 změn zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční. Výsledek mediánu změn zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční je za celé sledované období 1.

5.2 Dotazníkové šetření

Následující kapitola se bude zabírat výsledky dotazníkového šetření.

5.2.1 Dotazníkové šetření u daně z přidané hodnoty

Následující tabulka ukazuje složení plátců dle zpracování DPH outsourcingem.

Tabulka 52 Složení plátců dle zpracování DPH outsourcingem

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Outsourcing</i>	<i>Outsourcing v Kč</i>
Akciová společnost	6	1 059 000,00
Ostatní	1	36 000,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2	462 000,00
Stavebnictví	2	360 000,00
Zdravotnictví	1	201 000,00
Podnikající fyzická osoba	14	662 088,00
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1	44 880,00
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2	140 400,00
Ostatní	2	134 400,00
Peněžnictví a pojišťovnictví	2	37 200,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2	77 400,00
Stavebnictví	3	130 776,00
Zemědělství, lesní hospodářství	2	97 032,00
Společnost s ručením omezeným	58	7 870 836,00
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1	216 000,00
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	10	645 000,00
Ostatní	8	2 262 000,00
Peněžnictví a pojišťovnictví	1	30 000,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	11	1 634 640,00
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	14	1 788 648,00
Stavebnictví	5	744 000,00
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	5	244 548,00
Zdravotnictví	3	306 000,00
Celkový součet	78	9 591 924,00

Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců DPH (126 plátců) mají největší podíl plátcí, kteří si nechávají zpracovávat daňová přiznání outsourcingem a to 61,90 % (78 plátců), 38,10 % jsou plátcí, kterým zpracovávají daňová přiznání vlastní zaměstnanci (48 plátců). Celkový roční součet nákladů na outsourcing u 78 plátců je 9 591 924,00 Kč. Největší podíl na těchto nákladech mají společnosti s ručením omezeným 82,06 % (7 870 836,00 Kč). Dle oboru podnikání mají

největší podíl na těchto nákladech služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby) 18,65 % (1 788 648 Kč).

Následující tabulka ukazuje, jak velký podíl z celkového počtu hodin zaměstnanci věnují správě DPH a jak velký podíl věnují analýze DPH s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice.

Tabulka 53 Hodinový podíl zaměstnanců společností na správě a vzdělání v problematice DPH

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet spol.</i>	<i>Správa daně/h</i>	<i>Vzdělání//h</i>
Akciová společnost	1	4 320	600
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1	4 320	600
Podnikající fyzická osoba	25	1 111,2	774
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1	12	12
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1	60	24
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	4	108	72
Ostatní	2	96	72
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	14	583,2	438
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	3	252	156
Společnost s ručením omezeným	22	7 512	1 440
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	3	900	228
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	3	624	84
Ostatní	2	1 560	480
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	4	1 032	312
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	8	3 312	300
Stavebnictví	1	36	12
Zemědělství, lesní hospodářství	1	48	24
Celkový součet	48	12 943,2	2 814

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 48 plátců z celkově dotazovaných administrativně zpracovává DPH sama. Z toho 82, 14 % hodin spadá na správu DPH (12 943,2 h.) a 17,86 % spadá na analýzu DPH s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice (2 814,00 h). Celkově za rok potřebovali zaměstnanci 46 plátců 15 757,20 h. v celkové hodnotě 13 373 336,90 Kč (dle průměrné hrubé hodinové mzdy, která bude použita k výpočtu nepřímých administrativních nákladů). Celkově největší podíl mají společnosti s ručením omezeným 56,81 %. Dle oboru podnikání mají největší podíl na těchto nákladech služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby),

a to 31,22 %. Nejvyšší hodnoty u vzdělávání zaměstnanců mají akciové společnosti v oboru služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby), a to 600 hodin, následně podnikající fyzické osoby v oboru služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby) 438 hodin a společnosti s ručením omezeným v oboru Pohostinství, ubytování, kongresové služby 312 hodin.

Následující tabulka podává informace o plátcích DPH rozdělených dle výnosů/příjmů.

Tabulka 54 Plátcí DPH rozdělení dle výnosů/příjmů

<i>Počet plátců DPH</i>	<i>Výnosy/příjmy</i>	<i>%</i>
15	do 1,5 mil. Kč	11,90
52	1,5 až 10 mil. Kč	41,27
29	10 až 50 mil. Kč	23,02
23	50 až 228 mil. Kč	18,25
7	více než 228 mil. Kč	5,56
<u>126</u>		

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 126 plátců DPH je rozděleno do 5 základních skupin dle výnosů. Kde největší zastoupení mají společnosti s ručením omezeným ve hladině 1,5 až 10 mil. Kč (10 společností) z oboru Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby). Další velkou skupinou jsou podnikající fyzické osoby ve stejné hladině a oboru (9 společností). Detailní popis všech společností je součástí přílohy 7.

Následující tabulka ukazuje hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPH, kde hodnota 1- je velmi složité až hodnota 10 – velmi jednoduché.

Tabulka 55 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPH

<i>Hodnocení 1-10</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem.
Akciová společnost			1		1		2	3			7
Podnikající fyzická osoba		1	13	7	5	4	3	6			39
Společnost s ručením omezeným	5	4	12	11	11	8	9	15	3	2	80
Celkový součet	5	5	26	18	17	12	14	24	3	2	126

Zdroj: vlastní zpracování.

Průměrné hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPH je **5,18** a medián 5. Nejvíce respondentů 21,43 % hlasovalo pro hodnotu 3 (26 respondentů). Z celkového počtu respondentů 67,46 % hlasuje nejvíce hodnotou 6. Pouze 1,59 % (2 respondenti) si myslí, že daňový systém DPH je velmi jednoduchý (hodnota 10). Nejsložitější připadá daňový systém

DPH fyzickým osobám s hodnocením 4,79 a mediánem 4. Následují společnosti s ručením omezeným s hodnocením 5,32 a mediánem 5. Nejjednodušší připadá daňový systém DPH akciovým společností s hodnocením 6,57 a mediánem 7.

5.2.2 Dotazníkové šetření u daně z příjmů právnických osob

Následující tabulka ukazuje složení plátců dle zpracování DPPO outsourcingem.

Tabulka 56 Složení plátců dle zpracování DPPO outsourcingem, v Kč

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Outsourcing</i>	<i>Náklady na outsourcing</i>
Akciová společnost	6	1 243 560,00
Ostatní	1	36 000,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2	451 800,00
Stavebnictví	2	396 000,00
Zdravotnictví	1	359 760,00
Družstvo	3	238 800,00
Ostatní	3	238 800,00
Společnost s ručením omezeným	62	6 149 640,00
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	2	468 000,00
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1	27 600,00
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	10	875 520,00
Ostatní	11	674 400,00
Peněžnictví a pojišťovnictví	1	24 000,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	14	1 542 360,00
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	11	1 241 880,00
Stavebnictví	5	624 000,00
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	4	245 880,00
Zdravotnictví	3	426 000,00
Celkový součet	71	7 632 000,00

Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců DPPO mají největší podíl plátcí, kteří si nechávají zpracovávat daňová přiznání outsourcingem, a to 71,00 %. Plátcí, kterým zpracovávají daňová přiznání vlastní zaměstnanci, mají 29,00 % podíl. Celkový roční součet nákladů na outsourcing u 71 plátců je 7 632 000,00 Kč. Největší podíl na těchto nákladech mají společnosti s ručením omezeným 80,58 % (6 149 640,00 Kč). Dle oboru podnikání má největší podíl na těchto nákladech Pohostinství, ubytování a kongresové služby 20,21 % (1 542 360 Kč).

Následující tabulka ukazuje, jak velký podíl z celkového počtu hodin zaměstnanci věnují správě DPPO a jak velký podíl věnují analýze DPPO s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice.

Tabulka 57 Hodinový podíl zaměstnanců společností na správě a vzdělání v problematice DPPO

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet spol.</i>	<i>Správa daně/h</i>	<i>Vzdělání/h</i>
Akciová společnost	1	8 160	960
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1	8 160	960
Družstvo	1	12	0
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1	12	0
Společnost s ručením omezeným	27	12 102	1 704
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	2	84	24
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	3	408	228
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	3	4 020	780
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	16	7 416	636
Stavebnictví	1	6	12
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	1	120	12
Zemědělství, lesní hospodářství	1	48	12
Celkový součet	29	20 274	2 664

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 29 plátců z celkově dotazovaných administrativně zpracovává DPPO sama. Z toho 88,39 % hodin spadá na správu DPPO (20 274 h.) a 11,61 % spadá na analýzu DPPO s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice (2 664,00 h.). Celkově za rok potřebovali zaměstnanci 29 plátců 20 274 hodin v celkové hodnotě 13 136 661,00 Kč (dle průměrné hrubé hodinové mzdy, která bude použita k výpočtu nepřímých administrativních nákladů). Celkově největší podíl mají společnosti s ručením omezeným 60,19 %. Dle oboru podnikání mají největší podíl na těchto nákladech služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby), a to 39,76 %. Nejvyšší hodnoty u vzdělávání zaměstnanců mají akciové společnosti v oboru služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby), a to 960 hodin, následně společnosti s ručením omezeným v oboru Pohostinství, ubytování, kongresové služby 780 hodin a dále společnosti s ručením omezeným v oboru služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby) 636 hodin.

Následující tabulka podává informace o plátcích DPPO rozdělených dle výnosů/příjmů.

Tabulka 58 Plátcí DPPO rozdělení dle výnosů/příjmů

<i>Počet plátců DPPO</i>	<i>Výnosy/příjmy</i>	<i>%</i>
17	do 1,5 mil. Kč	17,00
32	1,5 až 10 mil. Kč	32,00
20	10 až 50 mil. Kč	20,00
24	50 až 228 mil. Kč	24,00
7	více než 228 mil. Kč	7,00
100		

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 100 plátců DPPO je rozděleno do 5 základních skupin dle výnosů. Kde největší zastoupení mají společnosti s ručením omezeným ve hladině 1,5 až 10 mil. Kč (10 společností) z oboru Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby). Další velkou skupinou jsou společnosti s ručením omezeným ve hladině 50 až 228 mil. Kč (8 společností) z oboru Pohostinství, ubytování, kongresové služby (9 společností). Detailní popis všech společností je součástí přílohy 8.

Následující tabulka ukazuje hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPPO, kde hodnota 1- je velmi složité až hodnota 10 – velmi jednoduché.

Tabulka 59 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPPO

<i>Hodnocení 1-10</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Akciová společnost				1		2	1	2	1		7
Družstvo		1	2		1						4
Společnost s ručením omezeným	4	9	8	14	15	24	6	6	3		89
Celkový součet	4	10	10	15	16	26	7	8	4		100

Zdroj: vlastní zpracování.

Průměrné hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPPO je **4,99** a medián 5. Nejvíce respondentů 26,00 % hlasovalo pro hodnotu 6 (26 respondentů). Z celkového počtu respondentů 81,00 % hlasuje nejvíce hodnotou 6. Nikdo z respondentů si nemyslí, že daňový systém DPPO je velmi jednoduchý (hodnota 10). Nejsložitější připadá daňový systém DPPO Družstvům s hodnocením 3,25 a mediánem 3. Následují společnosti s ručením omezeným s hodnocením 5,15 a mediánem 5. Nejjednodušší připadá daňový systém DPPO akciovým společnostem s hodnocením 6,86 a mediánem 7.

5.2.3 Dotazníkové šetření u daně z příjmů fyzických osob

Následující tabulka ukazuje složení plátců dle zpracování DPFO outsourcingem.

Tabulka 60 Složení plátců dle zpracování DPFO outsourcingem, v Kč

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Outsourcing</i>	<i>Náklady na outsourcing</i>
Podnikající fyzická osoba	25	119 440,00
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1	2 500,00
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2	4 400,00
Ostatní	3	11 500,00
Peněžnictví a pojišťovnictví	4	57 300,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	5	19 120,00
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	3	5 500,00
Stavebnictví	4	10 300,00
Zemědělství, lesní hospodářství	3	8 820,00
Celkový součet	25	119 440,00

Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců DPFO si nechává zpracovávat daňová přiznání outsourcingem 25 % plátců. Plátcí, kterým zpracovávají daňová přiznání vlastní zaměstnanci, mají 75,00 % podíl. Celkový roční součet nákladů na outsourcing u 25 plátců je 119 440,00 Kč. Největší podíl na těchto nákladech mají osoby podnikající v peněžnictví a pojišťovnictví 4 % o celkovém nákladu 57 300,00 Kč.

Následující tabulka ukazuje, jak velký podíl z celkového počtu hodin zaměstnanci věnují správě DPFO a jak velký podíl věnují analýze DPFO s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice.

Tabulka 61 Hodinový podíl zaměstnanců fyzických osob na správě a vzdělání v problematice DPFO

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet spol.</i>	<i>Správa daní/h</i>	<i>Vzdělání/h</i>
Podnikající fyzická osoba	75	217,1	128,5
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	3	7	5
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	3	11,5	6
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	9	25,5	23
Ostatní	6	7,5	7
Peněžnictví a pojišťovnictví	3	1,5	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	7	17,5	14
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	34	69,6	41
Stavebnictví	4	49	17,5
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	6	28	14
Celkový součet	75	217,1	128,5

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 75 plátců z celkově dotazovaných administrativně zpracovává DPFO sama. Z toho 62,82 % hodin spadá na správu DPFO (217,1 h) a 37,18 % spadá na analýzu DPFO s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice (128,50 h). Celkově za rok potřebovali zaměstnanci 75 plátců 345,6 hodin v celkové hodnotě 82 937, 10 Kč (dle průměrné hrubé hodinové mzdy, která bude použita k výpočtu nepřímých administrativních nákladů). Celkově největší podíl mají dle oboru podnikání služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby) a to 32,00 %. Nejvyšší hodnoty u vzdělávání zaměstnanců mají opět služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby) a to 41 hodin, následně fyzické osoby podnikající v oboru stavebnictví 17,5 hodiny a dále osoby podnikající v oboru pohostinství a školství 14 hodin.

Následující tabulka podává informace o plátcích DPFO rozdělených dle výnosů/příjmů.

Tabulka 62 Plátcí DPFO rozdělení dle výnosů/příjmů

<i>Počet plátců DPFO</i>	<i>Výnosy/příjmy</i>	<i>%</i>
14	do 0,5 v mil. Kč	14
28	0,5 až 1,00 v mil. Kč	28
58	více jak 1,00 v mil. Kč	58
<u>100</u>		

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 100 plátců DPFO je rozděleno do 3 základních skupin dle výnosů. Kde největší zastoupení mají fyzické osoby ve hladině více jak 1,00 mil. Kč, 58,00 % plátců. Druhou skupinou jsou fyzické osoby ve hladině 0,5 až 1,00 mil. Kč, 28 % plátců. Dle oboru činnosti mají největší zastoupení Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby) 22 % plátců, ve stejné hladině. Detailní popis všech fyzických osob je součástí přílohy 9.

Následující tabulka ukazuje hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO, kde hodnota 1- je velmi složité až hodnota 10 – velmi jednoduché.

Tabulka 63 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO

<i>Hodnocení 1-10</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem.
Podnikající fyzická osoba	2	5	16	16	21	5	7	15	5	8	
Celkový součet	2	5	16	16	21	5	7	15	5	8	100

Zdroj: vlastní zpracování.

Průměrné hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO je **5,53** a medián 5. Nejvíce respondentů 21,00 % hlasovalo pro hodnotu 5 (21 respondentů). Z celkového počtu respondentů 65,00 % hlasuje nejvíce hodnotou 6.

5.2.4 Dotazníkové šetření u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Následující tabulka ukazuje složení plátců dle zpracování DPFO ze závislé činnosti outsourcingem.

Tabulka 64 Složení plátců dle zpracování DPFO ze závislé činnosti outsourcingem, v Kč

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Outsourcing</i>	<i>Náklady na outsourcing</i>
Akciová společnost	3	19 700,00
Ostatní	1	2 000,00
Stavebnictví	2	17 700,00
Družstvo	1	400,00
Ostatní	1	400,00
Podnikající fyzická osoba	5	5 780,00
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2	2 800,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1	1 300,00
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1	960,00
Stavebnictví	1	720,00
Společnost s ručením omezeným	41	305 870,00
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1	30 000,00
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	6	19 570,00
Ostatní	5	41 800,00
Peněžnictví a pojišťovnictví	1	500,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	13	85 650,00
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	5	47 820,00
Stavebnictví	5	55 200,00
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	3	2 330,00
Zdravotnictví	2	23 000,00
Celkový součet	50	331 750,00

Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců DPFO ze závislé činnosti mají největší podíl plátcí, kteří si nechávají zpracovávat daňová přiznání outsourcingem, a to 58,82 %. Plátcí, kterým zpracovávají daňová přiznání vlastní zaměstnanci, mají 41,18 % podíl. Celkový roční součet nákladů na outsourcing u 50 plátců je 331 750,00 Kč. Největší podíl na těchto nákladech mají společnosti s ručením omezeným 92,20 % (305 870, Kč). Dle oboru podnikání má největší podíl na těchto nákladech Pohostinství, ubytování a kongresové služby 15,29 % (85 650 Kč).

Následující tabulka ukazuje, jak velký podíl z celkového počtu hodin zaměstnanci věnují správě DPFO ze závislé činnosti a jak velký podíl věnují analýze DPFO ze závislé činnosti s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice.

Tabulka 65 Hodinový podíl zaměstnanců společností na správě a vzdělání v problematice DPFO ze závislé činnosti

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet spol.</i>	<i>Správa daně/h</i>	<i>Vzdělání/h</i>
Akciová společnost	4	265	45
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2	22	22
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1	200	20
Zdravotnictví	1	43	3
Družstvo	2	2	1,2
Ostatní	2	2	1,2
Podnikající fyzická osoba	16	15,5	12
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	2	5	3
Ostatní	3	2	2
Peněžnictví a pojišťovnictví	1	1	0,5
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1	0	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	8	6,5	4
Zemědělství, lesní hospodářství	1	1	1
Společnost s ručením omezeným	13	347	42
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	2	2	1
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2	4	6
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2	130	6
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	6	210	28
Stavebnictví	1	0,5	1
Celkový součet	35	629	100

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 35 plátců z celkově dotazovaných administrativně zpracovává DPFO sama. Z toho 86,32 % hodin spadá na správu DPFO ze závislé činnosti (629 h.) a 13,68 % spadá na analýzu DPFO ze závislé činnosti s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice (99,70 h.). Celkově za rok potřebovali zaměstnanci 35 plátců 728,7 v celkové hodnotě 174 873,43 Kč (dle průměrné hrubé hodinové mzdy, která bude použita k výpočtu nepřímých administrativních nákladů). Celkově největší podíl mají společnosti s ručením omezeným 53,31 %. Dle oboru podnikání mají největší podíl na těchto nákladech služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné

služby) a to 32,66 %. Nejvyšší hodnoty u vzdělávání zaměstnanců mají společnosti s ručením omezeným v oboru služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby) a to 28 hodin, následně společnosti s ručením omezeným v oboru Pohostinství, ubytování, kongresové služby 22 hodin.

Následující tabulka podává informace o plátcích DPFO ze závislé činnosti rozdělených dle výnosů/příjmů.

Tabulka 66 Plátcí DPFO ze závislé činnosti rozdělení dle výnosů/příjmů

<i>Počet plátců DPFO ze závislé činnosti</i>	<i>Výnosy/příjmy</i>	<i>%</i>
5	do 0,5	5,88
22	do 1,5 mil. Kč	25,88
17	1,5 až 10 mil. Kč	20,00
12	10 až 50 mil. Kč	14,12
23	50 až 228 mil. Kč	27,06
6	více než 228 mil. Kč	7,06
85		

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 85 plátců DPFO ze závislé činnosti je rozděleno do 5 základních skupin dle výnosů. Kde největší zastoupení mají společnosti s ručením omezeným ve hladině 50 až 228 mil. Kč (8 společností) z oboru pohostinství, ubytování, kongresové služby. Další velkou skupinou jsou společnosti s ručením omezeným ve hladině 1,5 až 10 mil. Kč (15 společností) a podnikající fyzické osoby v hladině 0 až 1.5 mil Kč. Detailní popis všech společností je součástí přílohy 10.

Následující tabulka ukazuje hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO ze závislé činnosti, kde hodnota 1- je velmi složité až hodnota 10 – velmi jednoduché.

Tabulka 67 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO ze závislé činnosti

<i>Hodnocení 1-10</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Akciová společnost					2		2	1	2		7
Družstvo			1	2							3
Podnikající fyzická osoba	3		3	2	4	2	2	1	2	2	21
Společnost s ručením omezeným	2	4	2	8	14	12	6	4		2	54
Celkový součet	5	4	6	12	20	14	10	6	4	4	85

Zdroj: vlastní zpracování.

Průměrné hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO ze závislé činnosti je **5,35** a medián 5. Nejvíce respondentů 23,53 % hlasovalo pro hodnotu 5 (20 respondentů). Z celkového počtu respondentů 55,29 % hlasuje nejvíce hodnotou 6. Nejsložitější připadá daňový systém DPFO ze závislé činnosti Družstvům s hodnocením 3,00 a mediánem 4. Následují společnosti s ručením omezeným s hodnocením 5,26 a mediánem 5. Nejjednodušší připadá daňový systém DPFO ze závislé činnosti akciovým společnostem s hodnocením 7,14 a mediánem 7.

5.2.5 Dotazníkové šetření u silniční daně

Následující tabulka ukazuje složení plátců dle zpracování silniční daně outsourcingem.

Tabulka 68 Složení plátců dle zpracování silniční daně outsourcingem

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Outsourcing</i>	<i>Outsourcing v Kč</i>
Akciová společnost	3	8 600,00
Stavebnictví	2	7 000,00
Zdravotnictví	1	1 600,00
Podnikající fyzická osoba	13	41 460,00
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1	150,00
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2	1 000,00
Ostatní	2	8 700,00
Peněžnictví a pojišťovnictví	4	29 000,00
Stavebnictví	2	1 860,00
Zemědělství, lesní hospodářství	2	750,00
Společnost s ručením omezeným	13	25 000,00
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1	15 000,00
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1	1 000,00
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1	900,00
Ostatní	1	800,00
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	5	4 900,00
Stavebnictví	2	1 400,00
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	2	1 000,00
Celkový součet	29	75 060,00

Zdroj: vlastní zpracování.

Z celkového počtu plátců silniční daně mají největší podíl plátcí, kteří si nechávají zpracovávat daňová přiznání outsourcingem a to 61,05 % (29 respondentů), 30,95 % jsou plátcí, kterým zpracovávají daňová přiznání vlastní zaměstnanci (13 respondentů). Celkový roční součet nákladů na outsourcingu u 29 plátců je 75 060,00 Kč. Největší podíl na těchto nákladech mají podnikající fyzické osoby 55,24 % (41 460,00 Kč). Dle oboru podnikání mají největší podíl na těchto nákladech společnosti zabývající se peněžnictvím a pojišťovnictvím 38,64 % (29 000,00 Kč).

Následující tabulka ukazuje, jak velký podíl z celkového počtu hodin zaměstnanci věnují správě silniční daně a jak velký podíl věnují analýze silniční daně s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice.

Tabulka 69 Hodinový podíl zaměstnanců společnosti na správě a vzdělání v problematice silniční daně

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet spol.</i>	<i>Správa daně/h</i>	<i>Vzdělání//h</i>
Akciová společnost	1	20	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1	20	1
Podnikající fyzická osoba	4	4	2
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	2	3,5	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	2	0,5	1
Společnost s ručením omezeným	8	21	3,5
Ostatní	2	4	1,5
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2	0,5	0,5
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	3	15,5	1
Zemědělství, lesní hospodářství	1	1	0,5
Celkový součet	13	45	6,5

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 13 plátců z celkově dotazovaných administrativně zpracovává silniční daň sama. Z toho 87,38 % spadá na správu silniční daně (45,00 h.) a 12,62 % spadá na analýzu silniční daně s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice (6,50 h.). Celkově za rok potřebovali zaměstnanci 13 plátců 51,5 h. v celkové hodnotě 12 358,97 Kč (dle průměrné hrubé hodinové mzdy, která bude použita k výpočtu nepřímých administrativních nákladů). Celkově největší podíl mají společnosti s ručením omezeným 47,57 %. Dle oboru podnikání mají největší podíl na těchto nákladech služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby) a to 38,83 %. Hodnoty u vzdělání zaměstnanců se napříč všemi obory pohybují kolem 5,00 %

Následující tabulka podává informace o plátcích silniční daně rozdělených dle výnosů/příjmů.

Tabulka 70 Informace o plátcích silniční daně, kteří si nechávají zpracovávat daňová přiznání outsourcingem

<i>Počet plátců silniční daně</i>	<i>Výnosy/příjmy</i>	<i>%</i>
5	do 1,5 mil. Kč	11,90
16	1,5 až 10 mil. Kč	38,10
8	10 až 50 mil. Kč	19,05
8	50 až 228 mil. Kč	19,05
5	více než 228 mil. Kč	11,90
<u>42</u>		

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkem 42 plátců silniční daně je rozděleno do 5 základních skupin dle výnosů. Kde největší zastoupení mají podnikající fyzické osoby ve hladině 1,5 až 10 mil. Kč (10 respondentů). Další velkou skupinou jsou společnosti s ručením omezeným (6 společností), které se prolínají do několika hladin od 0 až po více než 228 mil Kč. Detailní popis všech společností je součástí přílohy 11.

Následující tabulka ukazuje hodnocení administrativní složitosti daňového systému silniční daně, kde hodnota 1- je velmi složité až hodnota 10 – velmi jednoduché.

Tabulka 71 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému silniční daně

<i>Hodnocení 1-10</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Akciová společnost				1		2		1			4
Podnikající fyzická osoba		1	1		3	1	4	7			17
Společnost s ručením omezeným			1	1	4	3	4	8			21
Celkový součet		2	1	2	7	6	8	16			42

Zdroj: vlastní zpracování.

Průměrné hodnocení administrativní složitosti daňového systému silniční daně je **6,43** a medián 7. Nejvíce respondentů 38,10 % hlasovalo pro hodnotu 8 (16 respondentů). Z celkového počtu respondentů 42,86 % hlasuje nejvíce hodnotou 6. Nikdo z respondentů si nemyslí, že daňový systém DPPO je velmi jednoduchý (hodnota 9 a 10). Nejsložitější připadá daňový systém silniční daně akciovým společnostem s hodnocením 6,00 a mediánem 6. Následují fyzické osoby s hodnocením 6,47 a mediánem 7. Nejjednodušší

připadá daňový systém silniční daně společností s ručením omezených s hodnocení 6,48 a mediánem 7.

5.2.6 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému v České republice

Následující tabulka ukazuje hodnocení administrativní složitosti daňového systému v České republice, kde hodnota 1- je velmi složité až hodnota 10 – velmi jednoduché.

Tabulka 72 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému České republiky

<i>Hodnocení</i>	<i>Hodnota 1- je velmi složité až hodnota 10 – velmi jednoduché</i>										
Právní forma společnosti	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Celkem
Akciová společnost	1					2	1	2	1		7
Družstvo		1	1	1	1						4
Podnikající fyzická osoba	4	9	14	14	16	12	11	17	1	2	100
Společnost s ručením omezeným	7	2	16	12	10	11	12	19			89
Celkový součet	12	12	31	27	27	25	24	38	2	2	200

Zdroj: vlastní zpracování.

Průměrné hodnocení administrativní složitosti daňového systému ČR je **5,31** a medián 5. Nejvíce respondentů 19 % hlasovalo pro hodnotu 8 (38 respondentů). Z celkového počtu respondentů 67,00 % hlasuje nejvíce hodnotou 6. Nejsložitější připadá daňový systém družstvům s hodnocením 3,25 a mediánem 3,5. Následují společnosti s ručením omezeným s hodnocením 5,16 a mediánem 5. Nejjednodušší připadá daňový systém fyzickým osobám s hodnocením 5,53 a mediánem 5.

5.2.7 Hodnocení srozumitelnosti dotazníku

Následující tabulka podává informace o srozumitelnosti dotazníku, kde hodnota 1- je velmi složitá až hodnota 10 – velmi jednoduché.

Tabulka 73 Hodnocení srozumitelnosti dotazníku

<i>Hodnocení</i>	<i>Hodnota 1- je velmi složitá až hodnota 10 – velmi jednoduché</i>					
Právní forma společnosti	6	7	8	9	10	Celkem
Akciová společnost					7	7
Družstvo		2			2	4
Podnikající fyzická osoba	4	5	10	28	53	100
Společnost s ručením omezeným	1	5	6	15	62	89
Celkový součet	5	12	16	43	124	200

Zdroj: vlastní zpracování.

Průměrné hodnocení složitosti dotazníku je **9,35** a medián 10. Nejvíce respondentů 62,00 % hlasovalo pro hodnotu 10 (124 respondentů). Nejsložitější připadá dotazník družstvům s hodnocením a mediánem 8,5. Následují fyzické osoby s hodnocením 9,21 a mediánem 10. Nejjednodušší připadá dotazník akciovým společnostem s hodnocením a mediánem 10.

5.3 Výpočet nepřímých administrativních nákladů

Následující kapitola se bude zabírat výpočtem nepřímých administrativních nákladů na výběr daně v České republice.

5.3.1 Výpočet nepřímých administrativních nákladů u daně z přidané hodnoty

Následující tabulka podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů u DPH za rok 2022:

Tabulka 74 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u DPH za rok 2022

<i>Obrat firmy v mil. Kč</i>	<i>Náklady respondentů dotazníkového šetření v tis. Kč</i>	<i>Celkové vyvolané náklady v mil. Kč</i>
do 1,5	296,39	7 227,39
1,5 až 10	1 997,68	14 988,36
10 až 50	2 244,79	5 028,42
50 až 228	6 255,50	4 460,44
více než 228	2 579,01	2 435,18
Celkem		34 139,80
Podíl nákladů na inkasu daně		3,59 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Právnícké i fyzické osoby jsou rozděleny do stejných hladin dle obratu. Zdaňovací období je měsíční nebo čtvrtletní, proto není pro výpočet použit počet daňových přiznání, ale počet daňových subjektů aktivních (Pudil, 2004, s. 79). Pro ocenění času je použita průměrná hrubá hodinová mzda. Náklady respondentů jsou vyvolané náklady za jednotlivé skupiny plátců, kteří jsou rozděleni dle obratu. Celkové vyvolané nepřímé administrativní náklady u DPH za rok 2022 jsou 3,59 %.

5.3.2 Výpočet nepřímých administrativních nákladů u daně z příjmů právnických osob

Následující tabulka podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů u DPPO za rok 2022:

Tabulka 75 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u DPPO za rok 2022

<i>Obrat firmy v mil. Kč</i>	<i>Náklady respondentů dotazníkového šetření v tis. Kč</i>	<i>Celkové vyvolané náklady v mil. Kč</i>
do 1,5	639,34	11 099,93
1,5 až 10	1 237,42	5 917,23
10 až 50	1 728,11	4 340,93
50 až 228	4 606,94	2 570,48
více než 228	4 924,89	3 552,25
Celkem		27 480,82
Podíl nákladů na inkasu daně		12,02 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Právnické osoby jsou rozděleny do hladin dle obratu. Zdaňovací období je roční, proto je pro výpočet použit počet daňových přiznání (Pudil, 2004, s. 79). Pro ocenění času je použita průměrná hrubá hodinová mzda. Náklady respondentů jsou průměrné vyvolané náklady za jednotlivé skupiny plátců. Celkové vyvolané nepřímé administrativní náklady u DPPO za rok 2022 jsou 12,02 %.

5.3.3 Výpočet nepřímých administrativních nákladů u daně z příjmů fyzických osob

Následující tabulka podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů u DPFO za rok 2022:

Tabulka 76 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u DPFO za rok 2022

<i>Obrat firmy v mil. Kč</i>	<i>Náklady respondentů dotazníkového šetření v tis. Kč</i>	<i>Celkové vyvolané náklady v mil. Kč</i>
do 0,5	7,68	851,62
0,5 až 1	20,88	198,50
více jak 1	173,82	1 196,41
Celkem		2 246,53
Podíl nákladů na inkasu daně		16,09 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Fyzické osoby jsou rozděleny do hladin dle obratu. Zdaňovací období je roční, proto je pro výpočet použit počet daňových přiznání (Pudil, 2004, s. 79). Pro ocenění času je použita průměrná hrubá hodinová mzda. Náklady respondentů jsou průměrné vyvolané náklady za jednotlivé skupiny plátců. Celkové vyvolané nepřímé administrativní náklady u DPFO za rok 2022 jsou 16,09 %.

5.3.4 Výpočet nepřímých administrativních nákladů u daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Následující tabulka podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů u DPFO ze závislé činnosti za rok 2022:

Tabulka 77 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u DPFO ze závislé činnosti za rok 2022

<i>DPFO / Obrat v mil. Kč</i>	<i>Náklady respondentů dotazníkového šetření v Kč</i>	<i>Celkové vyvolané náklady v mil. Kč</i>
do 0,5	1,68	41,36
0,5 až 1	1,56	38,40
více jak 1	9,02	222,05
<i>DPPO / Obrat v mil Kč</i>	<i>Náklady respondentů dotazníkového šetření v tis Kč</i>	<i>Celkové vyvolané náklady v mil Kč</i>
do 1,5	24,19	595,46
1,5 až 10	29,57	727,95
10 až 50	57,58	1 417,50
50 až 228	237,44	5 845,26
více než 228	145,59	3 584,20
Celkem		11 148,77
Podíl nákladů na inkasu daně		8,34 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Právnícké i fyzické osoby jsou rozděleny do stejných hladin dle obratu. Zdaňovací období je roční, proto je pro výpočet použit počet daňových přiznání (Pudil, 2004, s. 79). Pro ocenění času je použita průměrná hrubá hodinová mzda. Náklady respondentů jsou vyvolané náklady za jednotlivé skupiny plátců, kteří jsou rozděleni dle obratu. Celkové vyvolané nepřímé administrativní náklady u DPFO ze závislé činnosti za rok 2022 činí 8,34 %.

5.3.5 Výpočet nepřímých administrativních nákladů u silniční daně

Následující tabulka podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů u silniční daně za rok 2022:

Tabulka 78 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u silniční daně za rok 2022

<i>Obrat firmy v mil Kč.</i>	<i>Náklady respondentů dotazníkového šetření v tis. Kč</i>	<i>Celkové vyvolané náklady v tis. Kč</i>
do 1,5	1,51	797,41
1,5 až 10	44,51	23 505,47
10 až 50	2,92	1 541,96
50 až 228	13,54	7 150,35
více než 228	24,94	13 170,40
Celkem		46 165,60
Podíl nákladů na inkasu daně		2,67 %

Zdroj: vlastní zpracování.

Právnícké i fyzické osoby jsou rozděleny do stejných hladin dle obratu. Zdaňovací období je roční, proto je pro výpočet použit počet daňových přiznání (Pudil, 2004, s. 79). Pro ocenění času je použita průměrná hrubá hodinová mzda. Náklady respondentů jsou vyvolané náklady za jednotlivé skupiny plátců, kteří jsou rozděleni dle obratu. Celkové vyvolané nepřímé administrativní náklady u silniční daně za rok 2022 jsou 2,67 %.

5.4 Faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů

Následující kapitola se bude zabírat faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů.

5.4.1 Model 1 - Faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů na výběr daní právnických osob

Korelační matici právnických osob ukazuje následující obrázek.

Obrázek 2 Korelační matice právnických osob

Korelační koeficienty, za použití pozorování 1 – 100

Two-tailed critical values for n = 100: 5% 0.1966, 1% 0.2565

Obrat_pop	Poc_dan	Sprav_dan	Osvoj_dan	Obrat_pop
1.0000	0.3402	0.3398	0.2758	0.2758
	1.0000	0.0300	-0.0366	-0.0366
		1.0000	0.8721	0.8721
			1.0000	1.0000
Hodnoc_dan	Outsourcing	sro	Obrat_pop	
0.0142	0.3689	0.0332	-0.1500	-0.1500
0.0475	0.5356	-0.1071	0.0239	0.0239
-0.2669	-0.1394	0.1280	0.0239	0.0239
-0.1988	-0.1559	0.1280	0.1280	0.1280
1.0000	-0.1239	-0.0754	-0.0754	-0.0754
	1.0000	1.0000	1.0000	1.0000
		sro		
		1.0000		

Zdroj: vlastní zpracování.

V korelační matici se vyskytuje jeden korelační koeficient, který je vyšší než hodnota 0,8, což naznačuje, že by mezi proměnnými „Osvoj_dan“ a „Sprav_dan“ se mohla vyskytovat nežádoucí závislost, a proto bude brán ohled na tuto skutečnost při modelaci LRM.

Dílčí kroky modelace LRM

V první řadě byl proveden odhad LRM metodou nejmenších čtverců. Jehož výsledek je součástí přílohy 12. Vzhledem k detekci vysoké párové korelaci mezi proměnnými „Osvoj_dan“ a „Sprav_dan“, byl ještě proveden VIF test, který umožňuje detekci multikolinearity (příloha 13). Z tohoto testu plyne, že závislost mezi těmito proměnnými je únosná, neboť všechny hodnoty v tomto testu byly menší než hodnota 10. Předtím než se okomentují výsledky, bylo potřeba zajistit splnění předpokladu kladených na LRM, proto byl model podroben diagnostice reziduí, kde se zjistilo, že rezidua nemají normální rozdělení (příloha 14). Zároveň bylo zjištěno, že mezi vysvětlovanou a vysvětlující proměnnou by mohl existovat nelineární vztah. Z těchto důvodů byla provedena změna funkční formy modelu na

semilogaritmickou verzi typu log-lin (příloha 15). Úplné verze log-log a lin-log nebyly vhodné vzhledem k tomu, že mnoho vysvětlujících proměnných obsahuje nulové hodnoty. U této nové verze modelu byla rovněž provedena diagnostika reziduí, ze které již bylo vidět, že problém s nenormálním rozdělením reziduí se výměnou funkční formy podařilo vyřešit (příloha 16), zároveň při této diagnostice bylo zjištěno, že zvolená funkční forma modelu log-lin stále není ideální, neboť p-hodnota testu nelinearity (druhé mocniny) byla stále menší hladina významnosti 5 %. Z tohoto důvodu byla provedena podrobná analýza tohoto testu, ze které bylo zjištěno, že mezi proměnnou „Obrat_pop“ a vysvětlovanou proměnnou by mohl existovat nelineární vztah (příloha 17). Je potřeba dodat, že SW Gretl u logaritmické verze testu nelinearity zahrnul pouze dvě proměnné, a hlavně nezahrnul proměnnou „Obrat_pop“, která u kvadratické verze testu nelinearity vyšla jako statisticky průkazná. Z tohoto důvodu byly vyzkoušeny dvě verze modelace tohoto vztahu. První verze byla s využitím polynomického vztahu u proměnné „Obrat_pop“ (příloha 18). Druhá verze byla s využitím logaritmu u proměnné „Obrat_pop“ (příloha 19). Při porovnání obou verzí bylo zjištěno, že druhá verze modelu má výrazně vyšší korigovaný koeficient determinace. Na základě tohoto výsledku byla vybrána verze logaritmu u proměnné „Obrat_pop“. U této verze modelu byla rovněž provedena diagnostika reziduí (příloha 20), ze které plyne, že v modelu nejsou porušeny předpoklady o homoskedasticitě a normálním rozdělení reziduí. Nicméně bylo zjištěno, že funkční tvar modelu stále není ideální, a že by mohl existovat další nelineární vztah mezi vysvětlující a vysvětlovanou proměnnou. Následně bylo provedeno mnoho pokusů o zlepšení funkčního tvaru modelu, nicméně při každé pokusu docházelo k porušení předpokladu o normálním rozdělení reziduí, což je nepřipustné vzhledem k tomu, že od modelu je vyžadováno, aby odhady byly nejlepší, nestranné a konzistentní.

V posledním kroku byla provedena sekvenční eliminace statisticky neprůkazných vlivů, při které byly vyloučeny dvě proměnné „Hodnoc_dan“ a „Poc_dan“. Vylučování bylo provedeno na základě p-hodnot pocházejících z t-testu, vždy od nejvyšší p-hodnoty. Výsledný model je podle p-hodnoty F-testu statisticky významný jako celek, neboť tato hodnota je menší než hladina významnosti 0,05 (obrázek 3).

Obrázek 3 Finální LMR model právnických osob

Sekvenční eliminace s použitím oboustranného alfa = 0.10

Odstranit Hodnoc_dan (p-hodnota 0.771)
Odstranit Poc_dan (p-hodnota 0.329)

Test Modelu 9

Nulová hypotéza: regresní koeficienty jsou nulové u proměnných
Poc_dan, Hodnoc_dan
Testovací statistika: $F(2, 89) = 0.520043$, p-hodnota 0.59629
Omitting variables improved 3 of 3 information criteria.

Model 11: OLS, za použití pozorování 1-100 (n = 97)
Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 3
Závisle proměnná: $_Admin_nakl$

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-7.50543	0.565108	-13.28	5.13e-23	***
$_Obrat_pop$	0.753946	0.0361126	20.88	1.82e-36	***
Sprav_dan	-0.000161802	7.87118e-05	-2.056	0.0427	**
Osvoj_dan	-0.00121920	0.000668120	-1.825	0.0713	*
Outsourcing	-2.71529e-06	3.30129e-07	-8.225	1.31e-12	***
sro	0.427361	0.196545	2.174	0.0323	**

Střední hodnota závisle proměnné 4.576351
Sm. odchylka závisle proměnné 1.378500
Součet čtverců reziduí 28.64281
Sm. chyba regrese 0.561031
Koeficient determinace 0.842989
Adjustovaný koeficient determinace 0.834362
F(5, 91) 97.71527
P-hodnota(F) 4.87e-35
Logaritmus věrohodnosti -78.47633
Akaikovo kritérium 168.9527
Schwarzovo kritérium 184.4009
Hannan-Quinnovo kritérium 175.1992
zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Zdroj: vlastní zpracování.

Následující obrázek podává informace o diagnostice reziduí finálního LMR právnických osob.

Obrázek 4 Diagnostika reziduí finálního LRM právnických osob

Test nelinearity (druhé mocniny) -
Nulová hypotéza: vztah je lineární
Testovací statistika: LM = 50.7132
s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(4) > 50.7132) = 2.56243e-10$

Test nelinearity (logaritmy) -
Nulová hypotéza: vztah je lineární
Testovací statistika: LM = 2.4317
s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(1) > 2.4317) = 0.118904$

Whiteův test heteroskedasticity -
Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita
Testovací statistika: LM = 24.0904
s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(19) > 24.0904) = 0.192709$

Test normality reziduí -
Nulová hypotéza: chyby jsou normálně rozdělené
Testovací statistika: $\text{Chí-kvadrát}(2) = 1.97555$
s p-hodnotou = 0.372404

Zdroj: vlastní zpracování.

Po eliminaci dvou proměnných, jejichž parametry byly statisticky nevýznamné, je podle diagnostických testů reziduí vidět, že nedošlo k porušení homoskedasticity a normálního rozdělení reziduí. Podle testů nelinearity (logaritmy) to vypadá, že zvolená funkční forma je adekvátní, ale dle testu nelinearity (druhé mocniny) tomu tak není, nicméně polynomičtý tvar funkce již byl zamítnut z důvodu výrazně nižšího korigovaného koeficientu vícenásobné determinace.

Rovnicový zápis modelu:

$$\begin{aligned}
 Admin_nakl_i = & 0,00055 \cdot Obra_pop_i^{0,753946} \cdot e^{-0,000161802Sprav_dan_i} \cdot \\
 & \cdot e^{-0,001219200svoj_dan_i} \cdot e^{-2,71529e-06Outsourcing_i} \cdot e^{0,427361sro_i} \cdot u_i
 \end{aligned}
 \tag{22}$$

Interpretace výsledných parametrů:

Když se zvýší obrat společnosti o 1 %, zvýší se nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,753946 % ceteris paribus.

Když se zvýší hodinová dotace zaměstnanců na správu daně o 1 hodinu, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,0161802 % ceteris paribus.

Když se zvýší hodinová dotace zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečné vzdělání o 1 hodinu, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,121920 % ceteris paribus.

Když se zvýší náklady vynaložené na outsourcing o 1 000 Kč, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,271529 % ceteris paribus.

Pokud je respondentem společnost s ručením omezeným, potom se zvýší nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,53220826 % ceteris paribus.

5.4.2 Model 2 - Faktory ovlivňující výši nepřímých administrativních nákladů na výběr daní fyzických osoby

Korelační matici fyzických osob ukazuje následující obrázek.

Obrázek 5 Korelační matice fyzických osob

Korelační koeficienty, za použití pozorování 1 – 100

Two-tailed critical values for n = 100: 5% 0.1966, 1% 0.2565

Vyn_pop	Poc_dan	Sprav_dan	Osvoj_dan	
1.0000	0.4716	0.3610	0.3192	Vyn_pop
	1.0000	0.3101	0.2597	Poc_dan
		1.0000	0.8362	Sprav_dan
			1.0000	Osvoj_dan
Hodnoc_dan	Outsourcing			
0.3073	0.4291	Vyn_pop		
0.1141	0.5520	Poc_dan		
-0.0047	-0.1442	Sprav_dan		
-0.0426	-0.1486	Osvoj_dan		
1.0000	0.1128	Hodnoc_dan		
	1.0000	Outsourcing		

Zdroj: vlastní zpracování.

V korelační matici se nevyskytuje ani jeden korelační koeficient, a tudíž by problém kolinearit neměl nastat.

Dílčí kroky modelace LRM

V první řadě byl proveden odhad LRM metodou nejmenších čtverců, jehož výsledek je součástí přílohy 21. Rovněž byl proveden test VIF, který umožňuje detekci i vícenásobné párové korelace mezi vysvětlujícími proměnnými (multikolinearity), ve kterém byly všechny hodnoty VIF větší než 10, tudíž problém multikolinearity nebyl detekován (příloha 22). Předtím než se okomentují výsledky, bylo potřeba zajistit splnění předpokladů kladených na LRM, proto byl model podroben diagnostice reziduí, kde se zjistilo, že rezidua nemají normální rozdělení (příloha 23). Zároveň bylo zjištěno, že mezi vysvětlovanou a vysvětlující proměnou by mohl existovat nelineární vztah. Z těchto důvodů byla provedena změna funkční formy modelu na semilogaritmickou verzi typu log-lin (příloha 24). Úplná verze log-log a lin-log nebyly vhodné vzhledem k tomu, že mnoho vysvětlujících proměnných obsahuje nulové hodnoty. U této nové verze modelu byla rovněž provedena diagnostika reziduí, ze které již bylo vidět, že problém s nenormálním rozdělením reziduí se výměnou funkční formy podařilo vyřešit (příloha 25), zároveň při této diagnostice bylo zjištěno, že zvolená funkční forma modelu log-lin stále není ideální, neboť p-hodnota, jak

testu nelinearity (druhé mocniny), tak testu nelinearity (logaritmy) byla stále menší než hladina významnosti 5 %. Z tohoto důvodu byla provedena podrobná analýza obou testů nelinearity (příloha 26 a příloha 27). Dle testu nelinearity (logaritmy) by bylo vhodnější proměnné „Vyn_pop“ a „Poc_dan“ použít v logaritmech. Dle testu nelinearity (druhé mocniny) by bylo vhodnější proměnné „Vyn_pop“, „Poc_dan“, „Osvoj_dan“ a „Outsourcing“ doplnit o jejich druhé mocniny a modelovat tak polynomický vztah. Z tohoto důvodu byly vyzkoušeny dvě verze modelace nelineárního vztahu (příloha 28 a příloha 29). Při porovnání obou verzí bylo zjištěno, že verze s polynomickým vztahem sice má vyšší korigovaný koeficient determinace, nicméně rezidua tohoto modelu již nebyla normálně rozdělena (příloha 30 a příloha 31). Na základě tohoto výsledku byla vybrána logaritmická verze modelu. U této verze modelu splňovala rezidua předpoklad o homoskedasticitě a normálním rozdělení reziduí. V posledním kroku byla provedena sekvenční eliminace statisticky neprůkazných vlivů, při které byla vyloučena jedna proměnná „Hodnoc_dan“. Vylučování bylo provedeno na základě p-hodnot pocházejících z t-testu, vždy od nejvyšší p-hodnoty. Výsledný model je podle p-hodnoty F – testu statisticky významný jako celek, neboť tato hodnota je menší než hladina významnosti 0,05 (obrázek 6).

Obrázek 6 Finální LMR model fyzických osob

Sekvenční eliminace s použitím oboustranného alfa = 0.10

Odstranit Hodnoc_dan (p-hodnota 0.984)

Test Modelu 8

Nulová hypotéza: regresní koeficient je nulový pro Hodnoc_dan
Testovací statistika: $F(1, 86) = 0.00040744$, p-hodnota 0.983942
Omitting variables improved 3 of 3 information criteria.

Model 11: OLS, za použití pozorování 1-100 (n = 93)
Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 7
Závisle proměnná: $_Admin_nakl$

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-0.578410	1.00565	-0.5752	0.5667	
$_Vyn_pop$	0.540674	0.0738962	7.317	1.18e-10	***
$_Poc_dan$	-1.19744	0.208370	-5.747	1.32e-07	***
Sprav_dan	-0.00982036	0.00462751	-2.122	0.0367	**
Osvoj_dan	-0.0137636	0.00569771	-2.416	0.0178	**
Outsourcing	-3.06390e-05	4.58129e-06	-6.688	2.09e-09	***
Střední hodnota závisle proměnné		6.011309			
Sm. odchylka závisle proměnné		1.134433			
Součet čtverců reziduí		38.51890			
Sm. chyba regrese		0.665392			
Koeficient determinace		0.674667			
Adjustovaný koeficient determinace		0.655969			
F(5, 87)		36.08359			
P-hodnota(F)		7.75e-20			
Logaritmus věrohodnosti		-90.97384			
Akaikovo kritérium		193.9477			
Schwarzovo kritérium		209.1433			
Hannan-Quinnovo kritérium		200.0832			

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Zdroj: vlastní zpracování.

Následující obrázek podává informace o diagnostice reziduí finálního LMR fyzických osob.

Obrázek 7 Diagnostika reziduí finálního LRM fyzických osob

Test nonlinearity (druhé mocniny) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 37.5624

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(5) > 37.5624) = 4.61941e-07$

Test nonlinearity (logaritmy) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 1.39254

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(1) > 1.39254) = 0.237977$

Whiteův test heteroskedasticity -

Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita

Testovací statistika: LM = 9.26319

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(20) > 9.26319) = 0.979654$

Test normality reziduí -

Nulová hypotéza: chyby jsou normálně rozdělené

Testovací statistika: $\text{Chí-kvadrát}(2) = 4.91141$

s p-hodnotou = 0.0858025

Zdroj: vlastní zpracování.

Po eliminaci jedné proměnné jejichž parametry byly statisticky nevýznamné, je podle diagnostických testů reziduí vidět, že nedošlo k porušení homoskedasticity a normálního rozdělení reziduí. Podle testů nelinearity (logaritmy), to vypadá že zvolená funkční forma je adekvátní, ale dle testu nelinearity (druhé mocniny) tomu tak není, nicméně polynomický tvar funkce již byl zamítnut z důvodu nenormálního rozdělení reziduí.

Rovnicový zápis modelu:

$$\begin{aligned}
 Admin_nakl_i = & 0,5607931 \cdot Vyn_pop_i^{0,540674} \cdot Poc_dan_i^{-1,19744} \\
 & \cdot e^{-0,009820360Sprav_dan_i} \cdot e^{-0,01376360svoj_dan_i} \cdot e^{-3,0639e-05Outsourcing_i} \\
 & \cdot u_i
 \end{aligned}
 \tag{23}$$

Interpretace výsledných parametrů:

Když se zvýší výnosy fyzických osob o 1 %, zvýší se nepřímé administrativní náklady na výběr daní o 0,540674 % ceteris paribus.

Když se zvýší počet daní o 1 %, tak se sníží nepřímě administrativní náklady na výběr daní o 1,19744 % ceteris paribus.

Když se zvýší hodinová dotace zaměstnanců na správu daně o 1 hodinu, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,982036 % ceteris paribus.

Když se zvýší hodinová dotace zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečné vzdělání o 1 hodinu, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 1,37636 % ceteris paribus.

Když se zvýší náklady vynaložené na outsourcing o 1 000 Kč, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,0030639 % ceteris paribus.

6 Výsledky a diskuse

Následující kapitola podává informace o výsledcích měření nepřímých administrativních nákladů a výsledcích faktorů, které ovlivňují výši nepřímých administrativních nákladů. Poslední částí kapitoly bude porovnání celkových výsledků s tuzemským a zahraničními studii.

6.1 Výsledky dotazníkového šetření

Následující tabulka podává informace o výsledcích dotazníkového průzkumu.

Tabulka 79 Výsledky dotazníkové šetření

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet spol</i>	<i>Outsourcing počet spol v Kč</i>	<i>Outsourcing Kč</i>	<i>Spol. účtující sami</i>	<i>Počet hodin zaměstnanců</i>	<i>Hodnocení daně</i>
<u>DPH</u>						
Akciová společnost	7	6	1 059 000	1	4 920	7
Družstvo	4		0		0	0
Podnikající fyzická osoba	100	14	662 088	25	1 885	4
Společnost s ručením omezeným	89	58	7 870 836	22	8 952	5
<u>Celkový součet</u>	200	78	9 591 924	48	15 757	5
<u>DPPO</u>						
Akciová společnost	7	6	1 243 560	1	9 120	7
Družstvo	4	3	238 800	1	12	3
Společnost s ručením omezeným	89	62	6 149 640	27	13 806	5
<u>Celkový součet</u>	100	71	7 632 000	29	22 938	5
<u>DPFO</u>						
Podnikající fyzická osoba	100	25	119 440	75	346	5
<u>Celkový součet</u>	100	25	119 440	75	346	5
<u>DPFO ze závislé činnosti</u>						
Akciová společnost	7	3	19 700	4	310	7
Družstvo	4	1	400	2	3	4
Podnikající fyzická osoba	100	5	5 780	16	28	5
Společnost s ručením omezeným	89	41	305 870	13	389	5
<u>Celkový součet</u>	200	50	331 750	35	729	5
<u>Silniční daň</u>						
Akciová společnost	7	3	8 600	20	21	6
Družstvo	4				0	7
Podnikající fyzická osoba	100	13	41 460	4	6	7
Společnost s ručením omezeným	89	13	25 000	8	25	7
<u>Celkový součet</u>	200	29	75 060	32	52	7

Zdroj: vlastní zpracování.

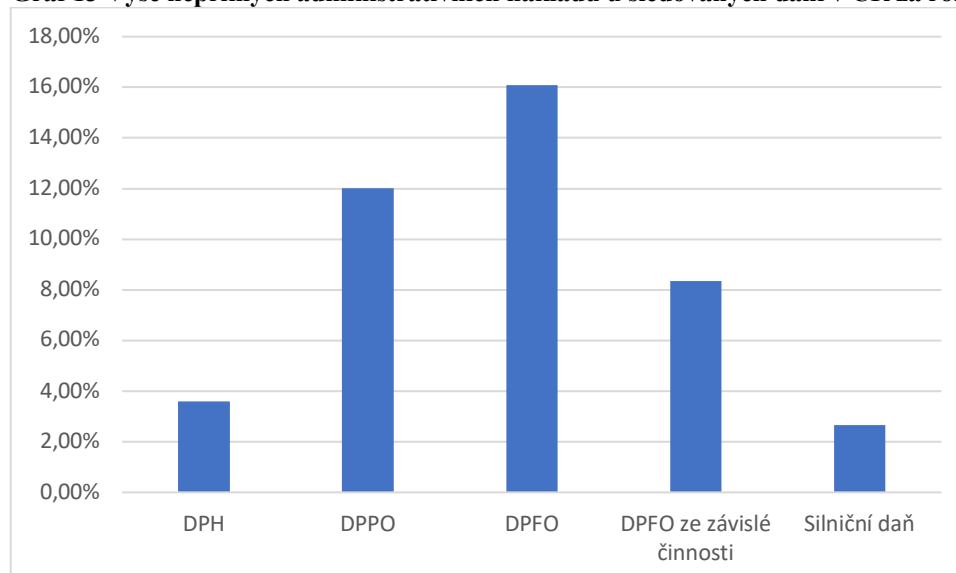
Nejvyšší náklady na outsourcing má DPH, s průměrným nákladem na plátce 122 tis. Kč. Druhou daní je DPPO s průměrným nákladem na plátce 107 tis. Kč. Z hlediska vlastních nákladů na zaměstnance má nejvyšší náklady DPPO s 790 hodinami na jednoho plátce ročně, následuje DPH s 328 hodinami. Z hlediska právní formy podnikání – akciové společnosti u

DPPO vykazují největší hodnotu jak u outsourcingu 207 tis. Kč, tak u hodin zaměstnanců 9 120/průměrně na jedno plátce. Z hlediska složitosti DPH, DPPO, DPFO, DPFO ze závislé činnosti mají hodnotu mediánu 5. Silniční daň má jediná hodnotu 7 a je klasifikována jako nejjednodušší daň. Medián hodnocení daňového systému ČR je 5, na škále 1-10 je to průměrné hodnocení. Medián hodnocení srozumitelnosti dotazníku je 10.

6.2 Výsledky měření nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v České republice za rok 2022

Následující graf podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů v ČR za rok 2022 u sledovaných daní.

Graf 13 Výše nepřímých administrativních nákladů u sledovaných daní v ČR za rok 2022, v %



Zdroj: vlastní zpracování, kde osa Y je % výše administrativních nákladů a X druhy daní.

Nejvyšší hodnoty u vyvolaných nepřímých administrativních nákladů jsou u DPFO, a to 16,09 % za rok 2022. Druhou nevyšší hodnotu měla DPPO 12,02 %.

Následující tabulka podává informace o výši inkasa, velikosti nepřímých administrativních nákladů a procentuálním poměru u sledovaných daní za rok 2022.

Tabulka 80 Výsledky výše nepřímých administrativních nákladů u sledovaných daní v ČR za rok 2022

<i>Daň</i>	<i>Inkaso daně v mil. Kč</i>	<i>Velikost nepřímých administrativních nákladů v mil. Kč</i>	<i>Poměr nákladů k inkasu v %</i>
DPH	950 759,40	34 139,80	3,59
DPPO	228 675,60	27 480,82	12,02
DPFO	13 963,10	2 246,53	16,09
DPFO ze závislé činnosti	149 594,00	12 472,18	8,34
Silniční daň	1 730,90	46,17	2,67
Celkem	1 344 723,00	76 385,49	5,68

Zdroj: vlastní zpracování.

Celkové inkaso sledovaných daní za rok 2022 bylo 1 344 723, 00 mil. Kč, velikost administrativních nákladů byla 76 285,49 mil. Kč. Celkové administrativní náklady u sledovaných daní za rok 2022 byly 5,68 % z obratu společností.

6.3 Výsledky faktorů, které ovlivňují výši nepřímých administrativních nákladů

Výsledky faktorů u právnických osob

Když se zvýší obrat společnosti o 1 %, zvýší se nepřímé administrativní náklady na výběr daní o 0,753946 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, která vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi obratem společnosti a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Při hodnocení směru výsledného parametru, lze konstatovat, že výsledný parametr je v souladu s možným předpokladem o tom, že vyšší obrat společnosti si žádá i vyšší administrativní náklady na výběr daní.

Když se zvýší hodinová dotace zaměstnanců na správu daní o 1 hodinu, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daní o 0,0161802 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, které vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Když se zvýší hodinová dotace zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání o 1 hodinu, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daní o 0,121920 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, které vyšla větší než 5 %, nelze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi hodinovou dotací zaměstnanců na

osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Nicméně v tomto případě byla udělena výjimka a výsledek bude hodnocen na hladině významnosti 10 % dle studie Pavla, Vítka (2015, s. 326). Na této hladině je parametr statisticky významný, a tudíž nulová hypotéza o neexistenci vztahu bude zamítnuta. Při hodnocení směru obou výsledných parametrů lze konstatovat, že výsledné parametry jsou v souladu s možným předpokladem o tom, že zvýšení aktivity zaměstnanců přispívá ke snížení administrativních nákladů. Pokud budou zaměstnanci zvyšovat svou aktivitu delší pracovní dobou či dalším vzděláváním, ušetří svému zaměstnavateli dodatečné administrativní náklady, které vznikají na základě další potřeby outsourcingu či zaměstnávání dalších zaměstnanců a brigádníků. U hodinové dotace zaměstnanců na osvojení novelizací zákona a dalšího vzdělávání v daňové problematice, je úsporou zaměstnavatele omezení potřeby konzultací daňových poradců a daňových právníků. Další úsporou je nižší chybovost, která snižuje možnost obdržení pokuty či zadržetí peněz společnosti.

Když se zvýší náklady vynaložené na outsourcing o 1 000 Kč, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,271529 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, které vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi outsourcingem a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Při hodnocení směru výsledného parametru lze konstatovat, že výsledný parametr je v souladu s možným předpokladem o tom, že využití outsourcingu pro správu daní využívají společnosti v okamžiku, kdy správa daní je pro společnost levnější než využití vlastních zaměstnanců.

Pokud je respondentem společnost s ručením omezeným, potom se zvýší nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,53220826 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, které vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi sro a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Tento výsledek byl ovlivněn složením respondentů a různým spektrem podnikání respondentů.

Stanovené nulové hypotézy se nepodařilo zamítnout u proměnných hodnocení složitosti daňového systému a počet daní, neboť jejich p-hodnoty byly vyšší než hladina významnosti 5 %.

Výsledky faktorů u fyzických osob

Když se zvýší příjmy fyzických osob o 1 %, zvýší se nepřímé administrativní náklady na výběr daní o 0,540674 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, které vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi výnosy společnosti, resp. příjmy fyzické osoby a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Při hodnocení směru výsledného parametru lze konstatovat, že výsledný parametr je v souladu s možným předpokladem o tom, že vyšší obrat společnosti si žádá i vyšší administrativní náklad na výběr daní.

Když se zvýší počet daní o 1 %, tak se sníží nepřímě administrativní náklady na výběr daní o 1,19744 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, které vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi počtem daní a administrativními náklady zamítnout. Ovšem při hodnocení směru působení lze dojít k závěru, že výsledek je v rozporu s možným předpokladem o tom, že každá další daň si žádá dodatečné nepřímé administrativní náklady. Při hledání příčiny bylo zjištěno, že v datovém souboru je mnoho respondentů, kteří měli pouze 1 daň a vysoké administrativní náklady. Tato skutečnost vedla k tomu, že parametr má neočekávaný směr působení.

Když se zvýší hodinová dotace zaměstnanců na správu daně o 1 hodinu, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,982036 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, které vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Když se zvýší hodinová dotace zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečné vzdělání o 1 hodinu, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 1,37636 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, které vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi hodinovou dotací zaměstnanců na osvojení novelizace zákona (a dalšího vzdělávání) a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Při hodnocení směru obou výsledných parametrů lze konstatovat, že výsledné parametry jsou v souladu s možným předpokladem o tom, že zvýšení aktivity zaměstnanců přispívá ke snížení administrativních nákladů. Pokud budou zaměstnanci zvyšovat svou aktivitu delší pracovní dobou či dalším vzděláváním, ušetří svému zaměstnavateli dodatečné administrativní náklady, které vznikají na základě další potřeby outsourcingu či zaměstnávání dalších zaměstnanců a brigádníků. U hodinové dotace zaměstnanců na

osvojení novelizací zákona a dalšího vzdělávání v daňové problematice, je úsporou zaměstnavatele omezení potřeby konzultací daňových poradců, daňových právníků. Další úsporou je nižší chybovost, která snižuje možnost obdržení pokuty či zadržení peněz společností.

Když se zvýší náklady vynaložené na outsourcing o 1 000 Kč, potom se sníží nepřímé administrativní náklady na výběr daně o 0,0030639 % ceteris paribus. Vzhledem k p-hodnotě, která vyšla menší než 5 %, lze nulovou hypotézu o neexistenci vztahu mezi outsourcingem a nepřímými administrativními náklady zamítnout. Při hodnocení směru výsledného parametru lze konstatovat, že výsledný parametr je v souladu s možným předpokladem o tom, že využití outsourcingu pro správu daní využívají společnosti v okamžiku, kdy správa daní je pro společnost levnější než využití vlastních zaměstnanců.

Stanovené nulové hypotézy se nepodařilo zamítnout u proměnné hodnocení složitosti daňového systému, neboť její p-hodnota byla vyšší než hladina významnosti 5 %.

6.4 Diskuse

Následující tabulka přináší informace o studiích na téma výše vyvolaných nákladů na odvod daně, které proběhly v letech 2004 a 2008.

Tabulka 81 Studie na téma vyvolaných nákladů na odvod daně v letech 2004 a 2008

Daň	Pudil et. al. (2004)		Vítek, Pavel (2008)		Výsledky disertační práce	
	Vyvolané náklady v mld. Kč	Vyvolané náklady v %	Vyvolané náklady v mld. Kč	Vyvolané náklady v %	Vyvolané náklady v mld. Kč	Vyvolané náklady v %
DPH	10,00	6,10	10,60	4,50	34,14	3,59
DPPO	6,20	5,30	7,50	5,50	27,80	12,02
DPFO	4,30	29,40	6,70	34,40	2,25	16,09
DPFO ze závislé činnosti	1,20	1,20	3,80	3,00	12,47	8,34
Silniční daň	1,30	22,10	1,00	16,40	0,05	2,67
Celkem	23,00	5,80	29,60	5,66	76,39	5,68

Zdroj: Pudil (2004), Pavel, Vítek (2015), vlastní zpracování.

Studie vyvolaných nákladů na odvod daně byla publikována Pudilem v roce 2004, data pocházela z roku 2003. Vítek, Pavel publikovali studii v roce 2008 a data pocházela z roku 2007. Srovnávána budou tedy období 2003, 2007 a 2022. Všechna měření vycházela z podobné metodiky, některé přístupy k měření se ovšem lišily. Ve všech studiích byla použita k ocenění času průměrná hrubá měsíční mzda dle ČSÚ (2023). Výsledky nezahrnují náklady na užitky, cash flow užitky, manažerské užitky, psychické náklady a náklady na účetnictví. Velikosti respondentů byly měřeny velikostí ročních tržeb. Výběrový soubor u Pudila (2004) obsahoval celkem 190 sledovaných subjektů (100 právnických osob a 90 fyzických osob). Výběrový soubor u Vítka, Pavla již obsahoval 200 subjektů (100 právnických osob a 100 fyzických osob), stejně jako tato disertační práce.

Následující tabulka podává informace o jednotlivých rozdílech studii mezi disertační prací Pudilem et.al. (2004) a Vítkem, Pavlem (2015).

Tabulka 82 Rozdíly studií Pudila et.al. (2004) a Vítka, Pavla (2015)

Daň	Rozdíl Pudil et.al.2004/ dis. práce		Rozdíl Vítek, Pavel (2008)/dis. práce	
	Vyvolané náklady v mld. Kč	Vyvolané náklady v %	Vyvolané náklady v mld. Kč	Vyvolané náklady v %
DPH	24,14	-2,51	23,54	-0,91
DPPO	21,6	6,72	20,3	6,52
DPFO	-2,05	-13,31	-4,45	-18,31
DPFO ze závislé činnosti	11,27	7,14	8,67	5,34
Silniční daň	-1,25	-19,43	-0,95	-13,73
Celkem	53,39	-0,12	46,79	0,02

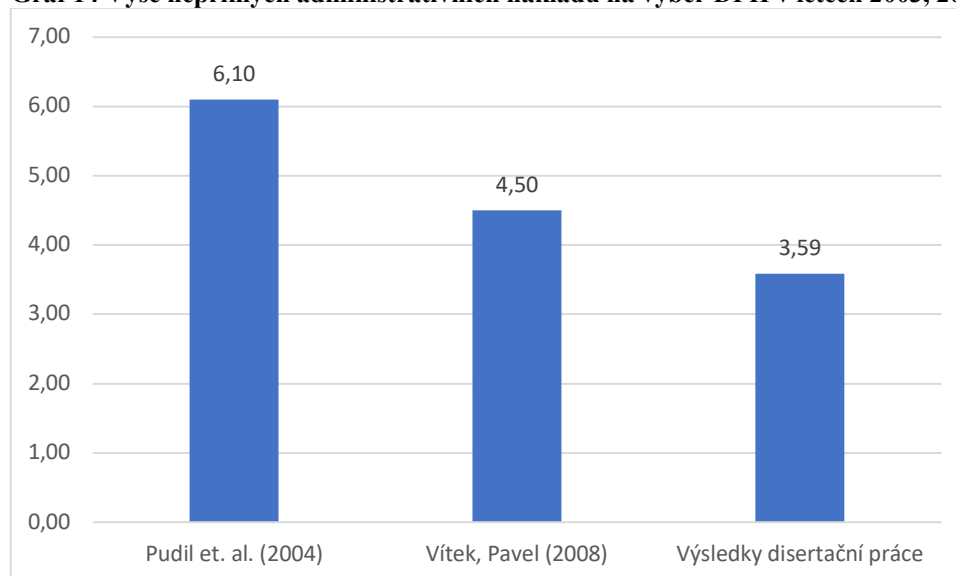
Zdroj: vlastní zpracování.

Na základě zjištěných hodnot jsou největší rozdíly mezi výsledky disertační práce a Pudilem (2004) zaznamenány u vyvolaných nákladů silniční daně, kde je v disertační práci prezentován náklad o 19,43 % nižší. Stejný trend lze prezentovat i u DPFO, kde je v disertační práci prezentován náklad o 13,31 % nižší. Výsledky disertační práce s porovnáním studie od Vítka, Pavla (2015), ukazují největší rozdíl mezi DPFO, kde je náklad v disertační práci prezentován o 18,31 % nižší. U silniční daně je v disertační práci prezentován náklad o 13,73 % nižší. Naopak v porovnání s oběma studii je DPPO v disertační práci vyšší o více jak 6 %. Studie vyvolaných nákladů Pudila et.al., a Vítka,

Pavla (2015) se mezi sebou také liší. Pavel, Vítek (2015) mají vyvolané náklady u DPH o 1,6 % vyšší, DPPO o 0,2 % nižší, DPFO o 5,00 % nižší, DPFO ze závislé činnosti o 1,8 % nižší a silniční daň o 5,7 % vyšší oproti studii Pudila et.al (2004).

Následující graf podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů na výběr DPH v letech 2003, 2007 a 2022.

Graf 14 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr DPH v letech 2003, 2007 a 2022

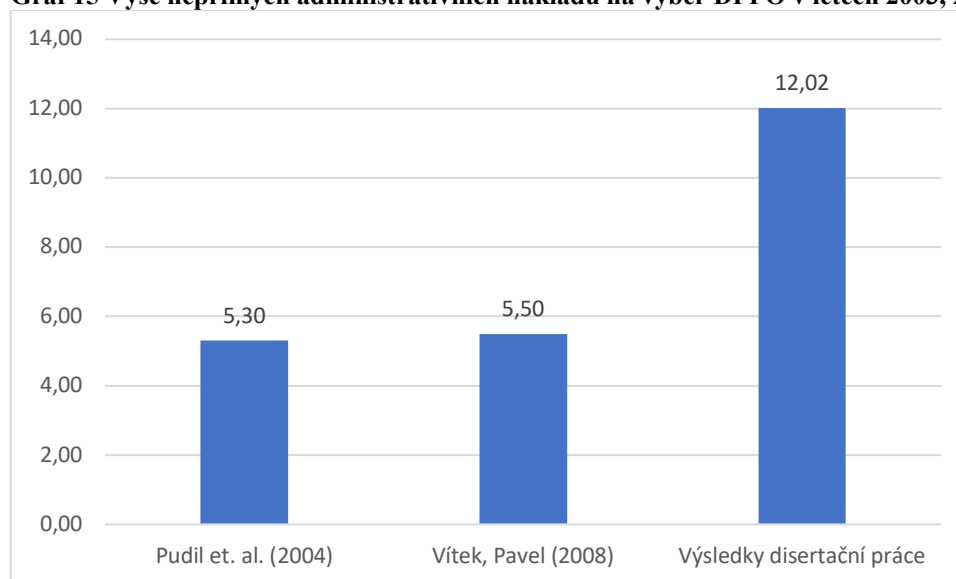


Zdroj: Pudil (2004), Vítek, Pavel (2008), vlastní zpracování, kde osa Y je % výše nepřímých administrativních nákladů a osa X hodnoty jednotlivých studií.

Nejvyšší meziroční hodnoty byly zaznamenány v roce 2004 a 2005, přes 150,00 %. Počet daňových subjektů evidovaných a aktivních se prakticky zdvojnásobil. Za celé sledované období bylo více jak 61 změn zákona o DPH. Od poloviny roku 2004 se sazba DPH navyšovala a určité položky zboží a služeb se přesouvaly mezi sazbami (Ministerstvo financí, 2023). Od 01. 01. 2016 byla zavedena povinnost kontrolního hlášení (Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022). Použití digitálních nástrojů zjednodušilo a zefektivnilo výběr DPH (Bellon et al., 2022). Elektrické podání kontrolního hlášení se kladně projevilo na nákladech poplatníků na odvod DPH (Liška a Snopková, 2015).

Následující graf podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů na výběr DPPO v letech 2003, 2007 a 2022.

Graf 15 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr DPPO v letech 2003, 2007 a 2022

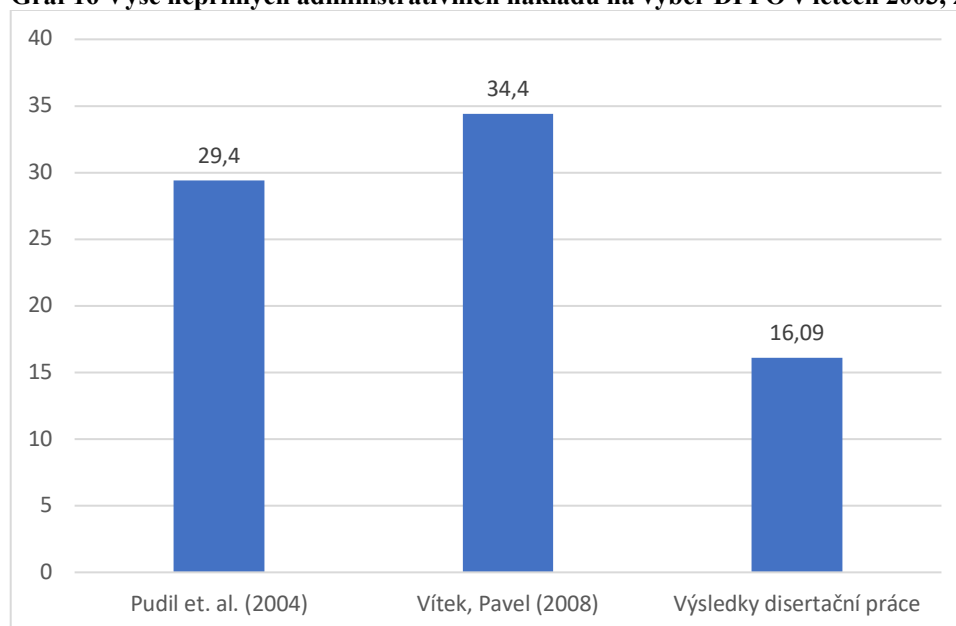


Zdroj: Pudil (2004), Vítek, Pavel (2008), vlastní zpracování, kde osa Y je % výše nepřímých administrativních nákladů a osa X hodnoty jednotlivých studií.

Daňová povinnost a daňové inkaso za celé sledované období se zdvojnásobilo – nejvyšší meziroční hodnoty byly v roce 2005 a 2021, přes 44,00 %. Počet daňových subjektů evidovaných a aktivních se prakticky zdvojnásobil, stejně jako počet daňových přiznání. Za celé sledované období bylo více jak 247 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Za sledované období 2004 až 2022 bylo celkem 164 změn DPPO včetně společných ustanovení. Hlavním důvodem navýšení nepřímých nákladů bylo navýšení průměrné hrubé mzdy jako ukazatele pro ocenění času. Ve studii Pudil byla hodnota „zhruba 100 Kč/h“ (2004, s.79), přesněji v roce 2003 byla průměrná hrubá mzda 97,80 Kč/h. V roce 2022 je počítáno s průměrnou hrubou mzdou 239,98 Kč/h. Pudilův výpočet je založen na předpokladu, že respondenti uvedli čistý příjem jako jeden z ukazatelů. Zhruba 30 % firem ovšem čistý odhad nevedlo. Pokud by firmy byly zahrnuty do výpočtu, došlo by k nárůstu administrativních nákladů na 7,56 % (Pudil, 2004, s.80). Vzhledem k větší transparentnosti výpočtu administrativních nákladů není o čistém obratu uvažováno.

Následující graf podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů na výběr DPFO v letech 2003, 2007 a 2022.

Graf 16 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr DPFO v letech 2003, 2007 a 2022

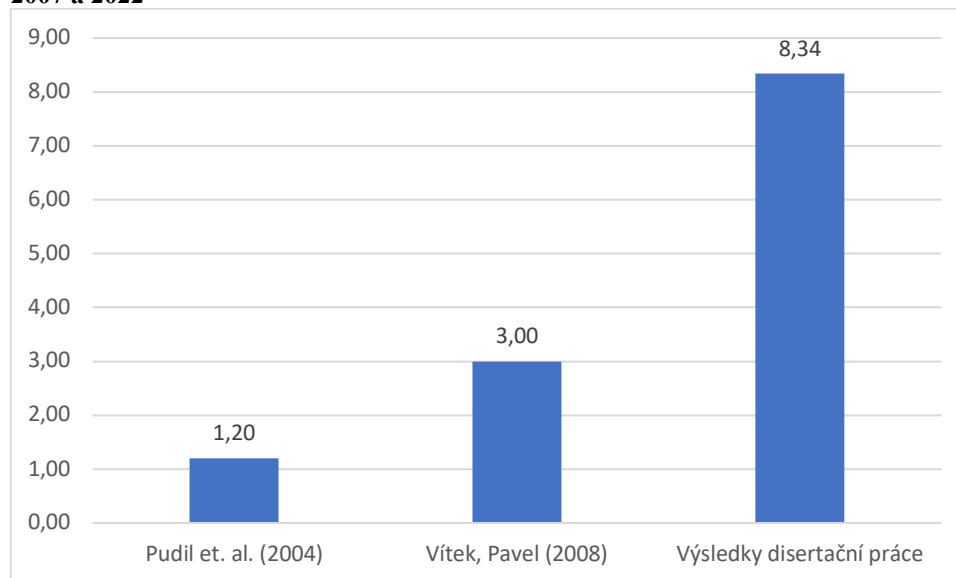


Zdroj: Pudil (2004), Vítek, Pavel (2008), vlastní zpracování, kde osa Y je % výše nepřímých administrativních nákladů a osa X hodnoty jednotlivých studií.

Daňová povinnost a daňové inkaso za celé sledované období se snížilo zhruba po polovinu, kde nejnižší meziroční hodnoty byly u daňové povinnosti v roce 2014 a to -249,75 % a inkasa v roce 2009, a to - 68,65 %. Počet daňových subjektů evidovaných vzrostl o zhruba 10,00 % a počet aktivních subjektů se o 1/3 snížil (- 1,2 mil. subjektů). Za celé sledované období bylo více než 247 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Za sledované období let 2004 až 2022 bylo celkem 188 změn DPFO včetně společných ustanovení. Hlavním důvodem snížení nepřímých administrativních nákladů bylo složení respondentů – přes 68,00 % respondentů bylo z oblasti služeb (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby). Z osobního dotazování bylo zřejmé, že daňovou agendu si tito respondenti zajišťovali vlastními zaměstnanci.

Následující graf podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů na výběr DPFO ze závislé činnosti v letech 2003, 2007 a 2022.

Graf 17 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr DPFO ze závislé činnosti v letech 2003, 2007 a 2022

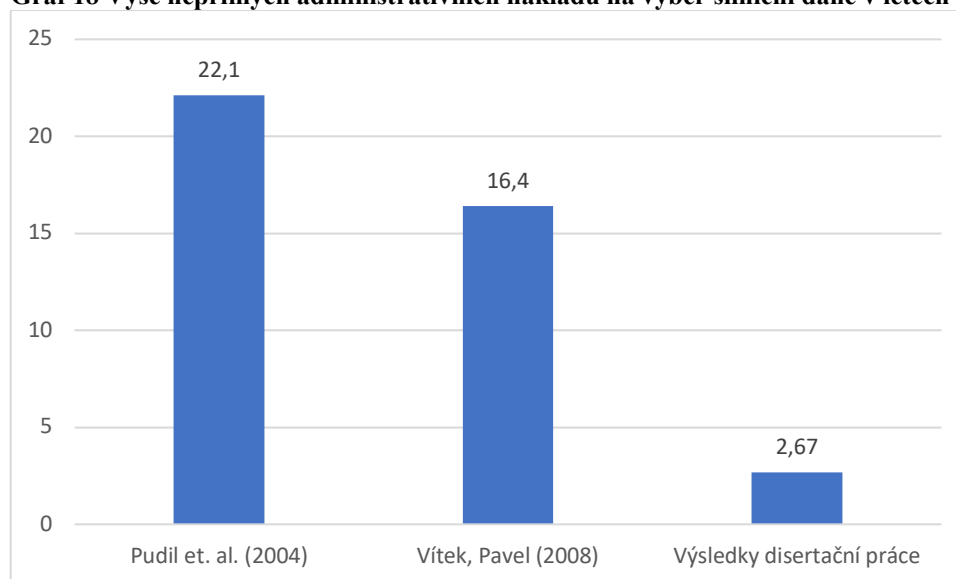


Zdroj: Pudil (2004), Vítek, Pavel (2008), vlastní zpracování, kde osa Y je % výše nepřímých administrativních nákladů a osa X hodnoty jednotlivých studií.

Daňová povinnost a daňové inkaso se za celé sledované období zvýšilo o 45,00 %, kde nejvyšší meziroční nárůst hodnoty daňového inkasa byl 16,91 %. Počet daňových subjektů evidovaných se zvýšil o zhruba 10,00 % a aktivních se o zhruba 10,00 % snížil. Za celé sledované období bylo více než 247 změn zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Za sledované 2004 až 2022 bylo celkem 188 změn DPFO včetně společných ustanovení. Hlavním důvodem navýšení nepřímých nákladů bylo navýšení průměrné hrubé mzdy jako ukazatele pro ocenění času. Ve studii Pudila byla hodnota „zhruba 100 Kč/h“ (2004, s.79), přesněji v roce 2003 byla průměrná hrubá mzda 97,80 Kč/h. V roce 2022 je počítáno s průměrnou hrubou mzdou 239,98 Kč/h.

Následující graf podává informace o výši nepřímých administrativních nákladů na výběr silniční daně v letech 2003, 2007 a 2022.

Graf 18 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr silniční daně v letech 2003, 2007 a 2022



Zdroj: Pudil (2004), Vítek, Pavel (2008), vlastní zpracování, kde osa Y je % výše nepřímých administrativních nákladů a osa X hodnoty jednotlivých studií.

Daňová povinnost a daňové inkaso za celé sledované období se snížilo zhruba 5krát. Nejvyšší meziroční hodnoty byly v roce 2022, u daňové povinnosti o – 79,78 % a u inkasa o -68,12 %. Počet daňových subjektů evidovaných se zdvojnásobil a aktivních se zvýšil o 10,00 %. Za celé sledované období bylo celkem 18 změn zákona č. 16/ 1993 Sb. o dani silniční. Nejdůležitější je změna z roku 2022, kdy vešla v platnost „novelizace zákona o dani silniční týkající se zúžení předmětu daně a snížení daně za zdanitelná vozidla“ (Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, 2004-2022). Tato novelizace vysvětluje snížení nepřímých nákladů na výběr u sledované silniční daně.

Hodnota celkových relativních nákladů, která byla vypočtena v disertační práci, nikterak nevybočuje z již realizovaných výzkumů Pudilem z roku 2004 a Vítkem, Pavlem z roku 2008. Naopak je s těmito výzkumy v souladu. Hodnota celkových administrativních nákladů se v ČR pohybuje mezi 4 až 6 %.

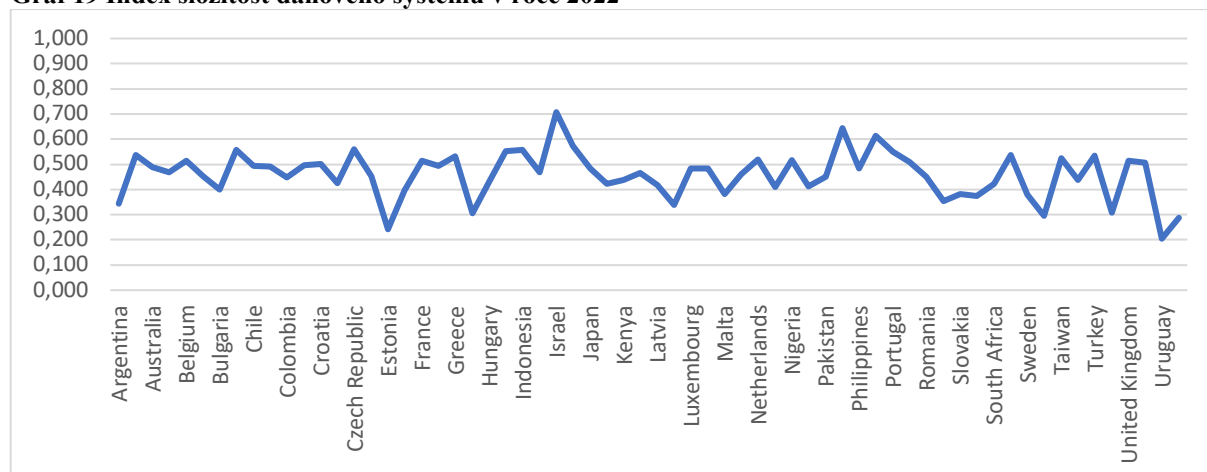
Většina uskutečněných měření nepřímých administrativních nákladů byla provedena pro samostatné státy. Na základě této skutečnosti chybí komparativní mezinárodní databáze (Eichfelder a Vaillancourt, 2014). **V disertační práci mezi sledované ukazatele patří**

složítost daňového systému a složítost dané daně. Díky absenci dat ke komparaci byl použit Index složítosti daňového systému a Index složítosti plateb daně a podání daňového přiznání.

Paderborn University a LMU Munich (2022) zveřejňují každé dva roky studii Indexu daňové složítosti, která „měří složítost systému daně z příjmu právnických osob v dané zemi. Index pokrývá složítost daňového řádu (složítost spojená s různými daňovými předpisy) a složítost daňového rámce (složítost, která vyplývá ze znaků a procesů daňového systému). Tato data napříč zeměmi zahrnují bohatý soubor faktorů a dimenzí složítosti daňového řádu a daňového rámce. V tuto chvíli jsou uvedeny výsledky průzkumů z let 2016, 2018, 2020 a 2022“.

Následující graf podává informace o Indexu složítosti daňového systému v roce 2022:

Graf 19 Index složítost daňového systému v roce 2022

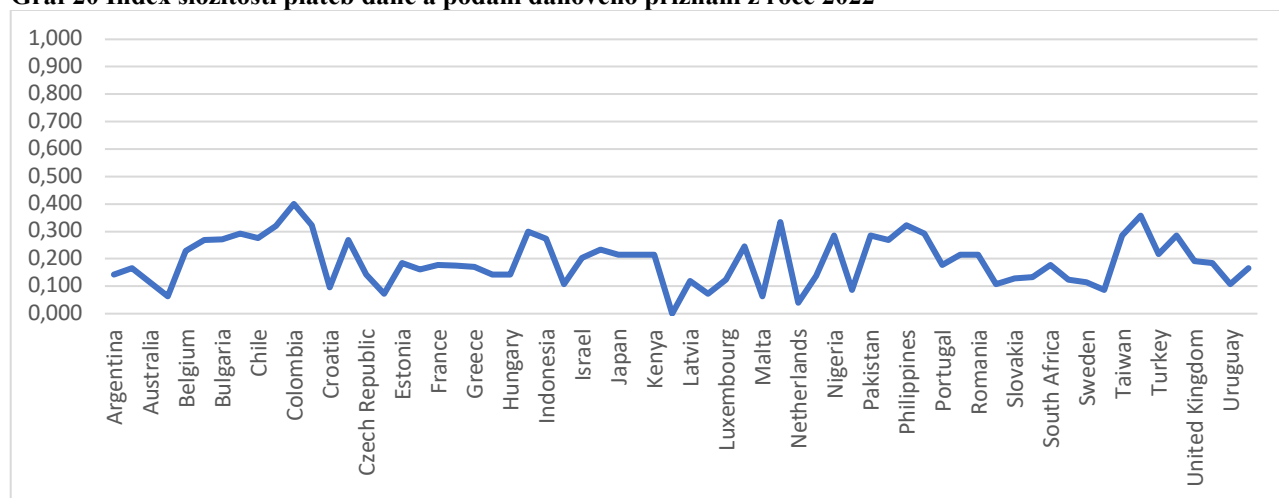


Zdroj: Paderborn University a LMU Munich (2022), vlastní zpracování, kde Y je míra indexu.

Index složítosti daňového systému sleduje 64 zemí a pohybuje se v rozmezí 0,2 – 0,7. Česká republika nikterak nevybočuje a nachází se v průměrných hodnotách 0,561 (příloha 32).

Následující graf podává informace o Indexu složitosti plateb daně a podání daňového přiznání v roce 2022.

Graf 20 Index složitosti plateb daně a podání daňového přiznání z roce 2022



Zdroj: Paderborn University a LMU Munich (2022), vlastní zpracování.

Index složitosti plateb daně a podání daňového přiznání sleduje 64 zemí a pohybuje se v rozmezí 0,0 – 0,4. Česká republika nikterak nevybočuje a nachází se v průměrných hodnotách 0,143.

Z obou indexů je patrné, že Česká republika v roce 2022 se nacházela v průměrných hodnotách. Kompletní informace o indexu složitosti daňového systému a indexu složitosti plateb daně a podání daňového přiznání se nachází v příloze 32.

Vzhledem k absenci mezinárodní komparativní databáze (Eichfelder a Vaillancourt, 2014) byly jednotlivé výsledky studií shrnuty v následující tabulce.

Tabulka 83 Výsledky měření vyvolaných nákladů v zahraničí

<i>Země</i>	<i>Daň</i>	<i>Metoda získání dat</i>	<i>Administrativní náklad</i>	<i>Rok</i>
Brazílie	Korporátní daň	dotazník	0,75 % z HDP	2002
Indie	Osobní a důchodová daň	dotazník	49-56 % z výnosu	2002
Indie	Korporátní daň		5,6-14,5 % z výnosu	2002
Slovinsko	DPH		0,1- 3,7 % z obratu	2003
Slovinsko	Osobní důchodové daně		2,5 z výnosu	2003
Česká republika	Administrativní náklady	dotazník	5,8 % z obratu	2004
Německo	Daň z příjmů	dotazník	3,1-4,7 % z výnosů	2007
Česká republika	Administrativní náklady	dotazník	5,66 % z obratu	2007
Slovensko	Administrativní náklady	dotazník	9,21 % z výnosů	2011
Etiopie	Korporátní daň		4,5 % z inkasa	2013
Německo	Daň z příjmů		2,03 – 2,92 % z výnosů	2015

Zdroj: vlastní zpracování.

V Brazílii v roce 2002 byl odhad nepřímých administrativních nákladů zdanění firem a podnikatelů 0,75 % z HDP (Pudil, 2004). Odhady nepřímých administrativních nákladů pro rok 2000-01 založené na dotazníkovém poštovním průzkumu 45 společností v celé Indii v srpnu až září 2001 se pohybují mezi 5,6 a 14,5 % příjmů z korporátní daně (Das-Gupta, 2006). V Indii v roce 2002 u osobního a důchodového zdanění byl náklad 49 – 56,00 % z výnosu, a u zdanění firem 5,6-14,50 %. Slovinsko v roce 2003 mělo nepřímý náklad na odvod DPH 0,1-3,7 obratu dle velikosti firmy, a v roce 2004 u osobní a důchodové daně 2,5 % z výnosu (Pudil, 2004, s. 91). Na základě analýzy jednotlivých daňových poplatníků na dodržování předpisů vyplývající z německé daně z příjmu (daňový rok 2007) se odhad nákladů německých daňových poplatníků pohybuje mezi 3,1 až 4,7 %. Tento odhad je vyšší než nejnovější projekce v řadě dalších evropských zemí, jako je Španělsko a Švédsko, ale nižší než odhady pro Spojené státy a Austrálii (Blaufus et al., 2014). Výsledky založené na dotazníkovém šetření na datech z roku 2011 ukazují, že slovenské podniky měly velmi vysoké náklady spojené s placením daní – ve srovnání s jinými vyspělými zeměmi 9,21 % (Nemec et al., 2017). Studie z roku 2017 odhaduje náklady na dodržování daňových předpisů pro podnikatele v Etiopii. Studie využívá údaje z průzkumu vědeckého vzorku

1003 etiopských podniků. Celkové náklady na dodržování daňových předpisů v roce 2012/13 byly odhadnuty na přibližně 4,5 % inkasa daňových příjmů (Yesegat et al., 2017). Dotazníkové šetření bylo použito i ve studii zjištění nepřímých nákladů u daně z přidané hodnoty (VAT) a dodržování DPH v kontextu jordánského maloobchodu. Model výzkumu byl validován na základě 189 odpovědí shromážděných z maloobchodního průmyslu v Jordánsku (Alshira'h, 2024).

Administrativní náklady jsou specifické, jejich snížení může být ovlivněno i rozhodnutím managementu (Savanchuk et al., 2022). Studie Bíny a kol. z roku 2023 „se zabývala zjišťováním kreativního účetnictví podniků v sektoru zemědělství za účelem ověření, zda je kreativní účetnictví ve zvýšené míře využíváno těmi zemědělskými podniky, kterým byl poskytnut bankovní úvěr; a dále zda je snaha o manipulaci účetní závěrky především v mikro-malých nebo středních a velkých podnicích. Prvním krokem k získání vhodné databáze bylo zajištění kompletního seznamu ekonomických subjektů v ČR. Zdrojem byla otevřená databáze Českého statistického úřadu. Z datového souboru byly náhodně vybrány obchodní korporace s převažujícím zemědělským OKEČ a existencí alespoň šesti po sobě jdoucích kalendářních let. Pokud některá vybraná účetní jednotka neoznámila účetní závěrku v obchodním rejstříku v plné délce, neoznámila ji v čitelné podobě, a to v rozsahu šesti po sobě jdoucích let, nebo ji nezaslala do rejstříku vůbec, výběrový krok byl opakován pro zbývající společnosti, dokud nebylo dosaženo požadovaného souboru dat 150 podniků. Pokud byla účetní závěrka účetní jednotky k dispozici déle než šest let, byla do souboru zařazena nejmladší datová část. Podniky byly dále rozděleny podle velikosti majetku a obrátu do dvou skupin, a to na mikro-malé a středně velké. Pro ověření hypotéz byly aplikovány čtyři matematicko-finanční modely. Byly použity Beneish M-score, Jones model, Altman Z-score a IN05 model. Zvýšené riziko používání kreativních účetních metod bylo za sledované období identifikováno v průměru u 28 % zkoumaných společností. Přesto se nepotvrdil předpoklad, že velikost účetní jednotky má významný vliv na používání kreativních účetních metod. Vyšší motivaci k manipulaci s účetními závěrkami lze však očekávat u menších účetních jednotek vzhledem k jejich méně stabilní finanční pozici potvrzené modely Altman Z-score a IN05. Zároveň byla zjištěna vyšší pravděpodobnost využívání a tendence k využívání kreativních účetních technik u jednotek, kterým byl poskytnut bankovní úvěr“. (Bína et al., 2023) Rozdělení těchto administrativních nákladů do finančního účetnictví společnosti umožní z účetního systému získat informace potřebné pro jejich řízení (Savanchuk et al., 2022).

Zjištěná hodnota nepřímých administrativních nákladů v disertační práci a ve studiích Pudila (2004) a Vítka, Pavla (2008) je srovnatelná s hodnotami zjištěnými v zahraničních studiích, spolu s metodikou výzkumu. Toto tvrzení podporuje i studie Indexu složitosti daňového systému a Indexu složitosti plateb daně a podání daňového přiznání v roce 2022 v 64 zemích světa. Ke stejnému závěru docházejí Pudil (2004, s. 88) a Pavel, Vítka (2015, s. 327). Celkové hodnoty nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v ČR se v letech 2003, 2007 a 2022 pohybují se v rozmezí 5–6 %.

Faktory ovlivňující výši administrativních nákladů

Modely pro nepřímé administrativní náklady u právnických a fyzických osob měly z hlediska průkaznosti vlivu použitých vysvětlujících proměnných podobné výsledky. Pominou-li se dvě proměnné „sro“ u právnických osob a „počet daní“ u fyzických osob, měly oba modely společný rys z hlediska významnosti proměnných prezentujících obrat, dále z hlediska časových dotací zaměstnanců na správu daní a osvojení si nových právních předpisů a také z hlediska využití outsourcingu. V obou těchto modelech měly tyto faktory jednak statisticky průkazný vliv a jednak stejný směr u výsledných parametrů. Odlišnost byla proměnná „sro“, která u fyzických osob nebyla uvažována a dále počet daní u fyzických osob, který se lišil od Pavla a Vítka (2015) opačným směrem.

U obou modelů byla potvrzena závislost nepřímých administrativních nákladů na obratu podobně jako u Pavla, Vítka (2015). Dokonce i v nepřijatých verzích modelu, kde tento vztah byl modelován obdobně jako u Pavla, Vítka (2015) pomocí polynomického vztahu, byl směr působení kladný, tedy v rozporu s Pavlem, Vítkem (2015), autoři tento směr působení ve své práci dál nekomentovali. Regresivitu v odhadovaných administrativních nákladech na dodržování předpisů s odkazem na průměrný roční obrat potvrzuje i studie nepřímých vyvolaných nákladů na výběr daní z roku 2016 v Indii (Mukherjee a Badola, 2022).

U proměnné „počet daní“ byl rovněž prokázán vztah pro fyzické osoby jako u Pavla, Vítka (2015), nicméně směr působení byl opačný. Při podrobnější analýze hodnot použitých dat bylo zjištěno, že příčinnou jsou podnikající subjekty, kteří spravují pouze jednu daň, ale administrativní náklady mají daleko vyšší. Z tohoto výsledku lze vyvodit závěr o tom, že použití proměnné vyjadřující samotný počet daní by bylo dobré spíše nahradit „dummy“ proměnnými vyjadřující přítomnost výskytu konkrétní daně, neboť náklady na správu každého typu daní se mohou lišit, a tudíž vyšší počet daní nemusí nutně znamenat vyšší administrativní náklady.

V obou modelech byla potvrzena závislost administrativních nákladů na proměnných, časová dotace zaměstnanců na správu daní (Sprav_dan) a časová dotace zaměstnanců na osvojení si právních předpisů a novelizací daní (Osvoj_dan). Regresivitu vyvolaných nákladů potvrzuje i studie Světové banky (WBG), která byla provedena v letech 2006 až 2011, kde tématem byly náklady na dodržení daňových předpisů (nepřímé administrativní náklady) pro podniky v rozvojových a transformujících se zemích v Africe, Asii, Latinské Americe a na Středním východě. Důkaz o regresivitě nákladů na dodržování daňových předpisů v rozvinutém světě WBG zdokumentovala extrémně regresivním vzorcem v rozvojovém světě, kdy malým podnikům vznikají nepřímé administrativní náklady na dodržování daňových předpisů ve výši až 15 % nebo více z obrátu (Coolidge, 2012). Regresní model byl použit i v průzkumu vědeckého vzorku 1003 etiopských podniků, kde bylo zjištěno, že náklady jsou jinak závislé pro menší podniky v Etiopii a jinak pro podniky v Keni a Nepálu. (Yesegat et al., 2017).

V případě proměnné outsourcing výsledky modelování z hlediska směru působení nebyly shodné se studií Pavla, Vítka (2015), ale výsledek byl shodný se studii Coolidge et al. (Coolidge, Ilic, Kisunko, 2009) a Schorna at al. (Schorn a Eichfelder, 2012), kde jsou administrativní náklady nižší v důsledku většího využití outsourcingu. Závěr těchto autorů je logický, neboť pokud by tomu bylo naopak, tak by se společností nevyplatilo outsourcing využívat.

V případě uměle vytvořené proměnné „sro“, byl výsledek modelace shodný s Pavlem, Vítkem (2015), a to jak ve směru působení, tak i z hlediska statistické průkaznosti.

Na základě zjištěných výsledků by mohl nový model obsahovat následující proměnné:

- Y, relevantní hodnota nepřímých administrativních nákladů pro právnické/ fyzické osoby,
- X₁, obrát poplatníka,
- X₂, přístup správce daně,
- X₃, hodinová dotace zaměstnanců společnosti na správu a odvod daní,
- X₄, hodinová dotace zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečné vzdělání,
- X₅, hodnocení složitosti daňového systému na škále 1-10, 1 – složitý, 10 jednoduchý,
- X₆, podíl externích nákladů,
- X₇, u právnických osob typ právní formy, umělá proměnná,
- X₈, X₉ - X_k, počet daní (několik dummy proměnných, zachycující konkrétní typ daně).

Limity výzkumu

- U dotazníkového šetření je jedním z limitů nemožnost kontroly kompetence vyplňující osoby,
- 100 pozorování u právnických a 100 pozorování u fyzických osob může být nedostačující, vzhledem ke spektru různých oborů podnikání,
- při dalším kroku výzkumu by bylo vhodné zvážit jinou formu sběru dat, jako účinné se jeví osobní dotazování,
- na základě výsledků obou LRM by bylo vhodné při dalším výzkumu zvážit využití modelu s jiným průběhem funkce než lineární.

7 Závěr

Cílem disertační práce bylo charakterizovat změnu výše nepřímých administrativních nákladů vynakládaných na výběr daní v České republice od roku 2004 (kdy bylo provedeno poslední statistické šetření). Dílčím cílem disertační práce bylo zjištění, které faktory významně ovlivňují výši nepřímých administrativních nákladů a zda tyto faktory mohou být použity pro vytvoření modelu odhadu nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v České republice.

Hodnota nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v ČR byla vypočtena na základě dotazníkového šetření, kde bylo vybráno 100 právnických a 100 fyzických osob. Byly zjištěny rozdíly u výše nepřímých administrativních nákladů u některých daní mezi jednotlivými studii Pudila (2004), Vítka, Pavla (2015) a disertační prací. Tyto rozdíly byly vysvětleny probíhajícími změnami u jednotlivých daní ve sledovaném období 2004 až 2022. Na základě porovnání výsledků výzkumu v disertační práci s výsledky výzkumu Pudila et.al (2004) a Pavla, Vítka (2015) bylo zjištěno, že celková výše nepřímých administrativních nákladů u pozorovaných daní se v ČR pohybuje mezi 4-6 % z obratu společnosti. Jedná se o hodnoty, které se nikterak neliší od hodnot zjištěných ze zahraničních studií, které byly porovnány v disertační práci, což Pudil (2004) a Pavel, Vítek (2015) potvrzují.

Výsledkem regresních modelů u právnických osob bylo zamítnutí nulové hypotézy o neexistenci vztahu mezi, obratem společnosti a nepřímými administrativními náklady, mezi hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní a nepřímými administrativními náklady, mezi hodinovou dotací zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání a nepřímými administrativními náklady, mezi outsourcingem a nepřímými administrativními náklady a mezi umělou proměnnou sro a nepřímými administrativními náklady. Stanovené nulové hypotézy se nepodařilo zamítnout u proměnných hodnocení složitosti daňového systému a počet daní, neboť jejich p-hodnoty byly vyšší než hladina významnosti 5 %.

Výsledkem regresních modelů u fyzických osob bylo zamítnutí nulové hypotézy o neexistenci vztahu mezi, obratem společnosti a nepřímými administrativními náklady, mezi počtem daní a administrativními náklady, mezi hodinovou dotací zaměstnanců na správu daní a nepřímými administrativními náklady, mezi hodinovou dotací zaměstnanců na osvojení novelizace zákona, případně dodatečného vzdělání a nepřímými administrativními

náklady a mezi outsourcingem a nepřímými administrativními náklady. Stanovené nulové hypotézy se nepodařilo zamítnout u proměnné hodnocení složitosti daňového systému, neboť její p-hodnota byla vyšší než hladina významnosti 5 %.

Na základě těchto výsledků je navrhováno rozšířit regresní model Vítka, Pavla (2015) o další vysvětlující proměnné – hodinovou dotaci zaměstnanců společnosti na správu a odvod daní a hodinovou dotaci zaměstnanců na osvojení novelizace zákona (případně dodatečného vzdělání). Vysoké vyvolané administrativní náklady u některých daní nemusí nutně znamenat, že odvod daně je složitý. Každý stát by měl zvážit, zda jsou výnosy z konkrétních daní přiměřené nákladům (Pavel, Vitek 2015).

Výsledky disertační práce poskytují ucelený pohled na problematiku nepřímých administrativních nákladů na výběr daní v ČR.

8 Seznam použitých zdrojů

AHLFELDT, Gabriel, Wolfgang MAENNIG a Tobias OSTERHEIDER, 2017. Industrial structure and preferences for a common currency – the case of the EURO referendum in Sweden. *Applied Economics Letters* [online]. ISSN 14664291. Dostupné z: doi:10.1080/13504851.2016.1176109

AHMAD, Nisar, Faisal Nadeem SHAH, Faisal IJAZ a Muhammad Naeem GHOURI, 2023. Corporate income tax, asset turnover and Tobin's Q as firm performance in Pakistan: Moderating role of liquidity ratio. *Cogent Business and Management* [online]. **10**(1). ISSN 23311975. Dostupné z: doi:10.1080/23311975.2023.2167287

ALM, James, 1996. What is an „optimal" tax system? *National Tax Journal* [online]. ISSN 00280283. Dostupné z: doi:10.1017/cbo9780511625909.024

ALSHIRA'H, Ahmad, 2024. How can value added tax compliance be incentivized? An experimental examination of trust in government and tax compliance costs. *Journal of Money Laundering Control* [online]. **27**(1). ISSN 17587808. Dostupné z: doi:10.1108/JMLC-01-2023-0009

ANDREEA CRISTEA, Loredana, Alina DANIELA VODĂ, Bianca CIOCANEA a Mihaela LUCA, 2020. Is the Tax Burden a Generating Factor of Fiscal Evasion in South-East Europe? *KnE Social Sciences* [online]. Dostupné z: doi:10.18502/kss.v4i1.5986

APOPII, Constantin, 2023. Comparative analysis of the tax system in EU countries. In: [online]. Dostupné z: doi:10.53486/issc2023.14

APRIANI, Kalisma Ratna, Icoh ICIH a Asep KURNIAWAN, 2019. the Effect of Taxpayer'S Knowledge of Taxation Regulations, Knowledge of Information Services for Motor Vehicle Tax Payment and Police Operations on Compliance With Compliance Tax. *JTAR (Journal of Taxation Analysis and Review)*. **1**(01).

ARMINGEON, Klaus, Kai GUTHMANN a David WEISSTANNER, 2015. The Euro splits Europe. The crisis of the common currency and democratic alienation in the European Union. *PVS Politische Vierteljahresschrift* [online]. ISSN 0032-3470. Dostupné z: doi:10.5771/0032-3470-2015-3-506

ATANASSOV, Julian a Xiaoding LIU, 2020. *Can corporate income tax cuts stimulate innovation?* [online]. 2020. ISSN 17566916. Dostupné z: doi:10.1017/S0022109019000152

BALASOIU, Narciz, Iulian CHIFU a Marian OANCEA, 2023. Impact of Direct Taxation on Economic Growth: Empirical Evidence Based on Panel Data Regression Analysis at the Level of Eu Countries. *Sustainability (Switzerland)* [online]. **15**(9). ISSN 20711050. Dostupné z: doi:10.3390/su15097146

BARDOPOULOS, Anne Michèle, 2015. History of Tax. In: *Law, Governance and Technology Series* [online]. B.m.: Springer Science and Business Media B.V., s. 21–31. ISSN 23521910. Dostupné z: doi:10.1007/978-3-319-15449-7_2

BASTONS, Miquel, Marta MAS a Carlos REY, 2017. Pro-stakeholders motivation: Uncovering a new source of motivation for business companies. *Journal of Management and Organization* [online]. ISSN 18333672. Dostupné z: doi:10.1017/jmo.2016.14

BELLON, Matthieu, Era DABLA-NORRIS, Salma KHALID a Frederico LIMA, 2022. Digitalization to improve tax compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru. *Journal of Public Economics* [online]. **210**. ISSN 00472727. Dostupné z: doi:10.1016/j.jpubeco.2022.104661

BILGIN, Mehmet Huseyin. *Entrepreneurship, business and economics - vol. 1: Proceedings of the 15th Eurasian Business and Economics Society Conference*. New York, NY: Springer Berlin Heidelberg, 2016. ISBN 9783319275697.

BÍNA, Dana, ZELENKOVÁ, Michaela, RAIN, Tomáš, 2023, Detection of Creative Accounting in Agricultural Enterprises, *Agris, Papers in Economics and Informatics Open*, [online], Volume 15, Issue 3, Pages 25 – 342023, Dostupné z: doi 10.7160/aol.2023.150303

BLAUFUS, Kay, Sebastian EICHFELDER a Jochen HUNDSDOERFER, 2014. Income Tax Compliance Costs of Working Individuals: Empirical Evidence from Germany. *Public Finance Review* [online]. **42(6)**. ISSN 15527530. Dostupné z: doi:10.1177/1091142113488162

BOROZAN, Djula, 2018. Efficiency of energy taxes and the validity of the residential electricity environmental Kuznets curve in the European Union. *Sustainability (Switzerland)* [online]. ISSN 20711050. Dostupné z: doi:10.3390/su10072464

BRÄUTIGAM, Rainer, Christoph SPENGEL a Frank STREIF, 2017. Decline of Controlled Foreign Company Rules and Rise of Intellectual Property Boxes: How the European Court of Justice Affects Tax Competition and Economic Distortions in Europe. *Fiscal Studies* [online]. ISSN 14755890. Dostupné z: doi:10.1111/1475-5890.12135

CANARE, Tristan, 2018. The effect of ease of doing business on firm creation. *Annals of Economics and Finance*. **19(2)**. ISSN 15297373.

CARLSON, Richard Henry, 2004. A Brief History of Property Tax. *IAAO Conference on Assessment Administration*. (February).

CERIONI, Liliana, 1995. Gujarati, D., Basic econometrics. *Estudios económicos* [online]. **11(25/26)**. ISSN 0425-368X. Dostupné z: doi: 10.52292/j.estudecon.1995.480

CIPRA, T., *Finanční ekonometrie*. Ekopress, Praha 2008, 538 s., ISBN: 978-80-86929-43-9,

COOLIDGE, Jacqueline, 2012. Findings of tax compliance cost surveys in developing countries. *eJournal of Tax Research*. **10(2)**. ISSN 14482398.

COOLIDGE, J., ILIC, D., and KISUNKO, G. (2009), Small businesses in South Africa: Who outsources compliance work and why?, Policy Research Working Paper 4873, Washington, D.C.: World Bank.

CYHELSKÝ, L, KAHOUNOVÁ, J, HINDLS, R., Elementární statistická analýza 2. dopl. vyd. Praha: Management Press, 2001. 318 s. ISBN 80-7261-003-1.

ČUNDERLÍK, Lubomír a Andrea SZAKÁCS, 2023. Exchange and provision of information in the field of tax administration and prevention of tax evasion. *Institutiones Administrationis* [online]. **3**(1). Dostupné z: doi:10.54201/iajas.v3i1.28

DAS-GUPTA, Arindam, 2006. Income tax compliance cost of corporations in India, 2000-01. *Vikalpa* [online]. **31**(4). ISSN 23953799. Dostupné z: doi:10.1177/0256090920060402

DAVID, Petr, 2021. The relationship between road tax rate reduction depending on vehicle age and emission parameters of taxed vehicle categories in the Czech Republic. *Ekonomický casopis* [online]. **69**(8). ISSN 00133035. Dostupné z: doi:10.31577/EKONCAS.2021.08.01

DAVID, Petr, 2022. The Right Time for General Road Tax: Evidence from the Czech Republic. *Scientific Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration* [online]. **30**(2). ISSN 18048048. Dostupné z: doi:10.46585/sp30021598

DECMAN, Mitja a Maja KLUN, 2010. The path to administrative burden reduction - with the help of IT: Challenges and opportunities in Slovenia. In: *Proceedings of the European Conference on e-Government, ECEG*. ISSN 20491034.

DOORNIK, J., HANSEN, H. (2008). An Omnibus Test for Univariate and Multivariate Normality. *Oxford bulletin of economics and statistics*, 927-939.

DZIEMIANOWICZ, Ryta, 2017. Tax administrative costs as a component of tax transaction costs in Poland and other OECD countries. *Ekonomia i Prawo* [online]. **16**(2). ISSN 1898-2255. Dostupné z: doi:10.12775/eip.2017.009

EGE, Matthew S., Bradford F. HEPFER a John R. ROBINSON, 2021. What matters for in-house tax planning: Tax function power and status. *Accounting Review* [online]. **96**(4). ISSN 15587967. Dostupné z: doi:10.2308/TAR-2019-0363

EICHFELDER, Sebastian a Frannois VAILLANCOURT, 2014. Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures. *SSRN Electronic Journal* [online]. Dostupné z: doi:10.2139/ssrn.2535664

EVANS, Chris a Binh TRAN-NAM, 2014. Towards the Development of a Tax System Complexity Index. *Fiscal Studies*. **35**(3).

EVERTSSON, Nubia, 2016. Corporate tax avoidance: a crime of globalization. *Crime, Law and Social Change* [online]. ISSN 15730751. Dostupné z: doi:10.1007/s10611-016-9620-z

EZZAMEL, Mahmoud, 2002. Accounting working for the state: Tax assessment and collection during the New Kingdom, ancient Egypt. *Accounting and Business Research* [online]. **32**(1). ISSN 00014788. Dostupné z: doi:10.1080/00014788.2002.9728952

FILIPOVIC, H. Detection of crimes and contraventions in tax evasion / tax fraud or money laundering?. *Policija I Sigurnost-Police And Security*, 2017, vol. 26, issues 1, pp. 46-57.

GWARTNEY, James D a STROUP, Richard L. *Economics: Private and Public Choice*. 12th ed. San Diego: Harcourt Brace Jovanovich, 2009. ISBN 978-0-324-58018-1.

HÁJEK, Jan a Cecília OLEXOVÁ, 2022. Comparing Personal Income Tax Gap in the Czech Republic and Slovakia. *Politická Ekonomie* [online]. **70**(1). ISSN 23368225. Dostupné z: doi:10.18267/j.polek.1341

HANČLOVÁ, Jana, 2012. *Ekonometrické modelování*. (1vyd.), Praha, s.214. ISBN 978-80-7431-088-1.

HINES, James R., 2018. Excess Burden of Taxation. In: *The New Palgrave Dictionary of Economics* [online]. Dostupné z: doi:10.1057/978-1-349-95189-5_2374

HOLMAN, Robert. *Ekonomie*. 5. vyd. Beckovy ekonomické učebnice. V Praze: C.H. Beck, 2011. ISBN 9788074000065.

HU, Tianlong, 2022. Value-Added Tax (VAT) Development and Reform History—A Study of VAT Evolution Around the World and in China. *Frontiers of Law in China* [online]. **17**(3). ISSN 16733541. Dostupné z: doi:10.3868/s050-011-022-0041-4

HUYNH, Cong Minh a Tan Loi NGUYEN, 2020. Fiscal policy and shadow economy in Asian developing countries: does corruption matter? *Empirical Economics* [online]. ISSN 14358921. Dostupné z: doi:10.1007/s00181-019-01700-w

CHEBENĚ, Juraj, Renáta KRAJČÍROVÁ, Alexandra Ferenczi VAŇOVÁ a Michal MUNK, 2021. The effect of corporate income tax of agricultural companies on national budget – the case of the Slovak Republic. *Amfiteatru Economic* [online]. **23**(57). ISSN 15829146. Dostupné z: doi:10.24818/EA/2021/57/466

CHOTIKAPANICH, Duangkamon a William E. GRIFFITHS, 2008. Estimating Income Distributions Using a Mixture of Gamma Densities. In: *Modeling Income Distributions and Lorenz Curves* [online]. Dostupné z: doi:10.1007/978-0-387-72796-7_16

JAROSLAV KOREČKO, ALŽBETA SUHÁNYIOVÁ a LADISLAV SUHÁNYI, 2017. Principles of Indirect Tax Harmonization in the EU. *Economics World* [online]. ISSN 23287144. Dostupné z: doi:10.17265/2328-7144/2017.06.012

KAPLANOGLU, Georgia, 2015. Who Pays Indirect Taxes in Greece? From EU Entry to the Fiscal Crisis. *Public Finance Review* [online]. ISSN 15527530. Dostupné z: doi:10.1177/1091142113517925

KHAN NIAZI, Shafi Ullah, 2016. Tax Harmonization in the EU: Insights on Political and Legal Fusion under Neofunctional Rationale. *Journal of Politics and Law* [online]. ISSN 1913-9047. Dostupné z: doi:10.5539/jpl.v9n4p15

KHOSRAVI TANAK, A., G. R. MOHTASHAMI BORZADARAN a Jafar AHMADI, 2018. New functional forms of Lorenz curves by maximizing Tsallis entropy of income share function under the constraint on generalized Gini index. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications* [online]. ISSN 03784371. Dostupné z: doi:10.1016/j.physa.2018.07.050

KNAISCH, Jonas a Carla PÖSCHEL, 2023. Wage response to corporate income taxes: A meta-regression analysis. *Journal of Economic Surveys* [online]. ISSN 14676419. Dostupné z: doi:10.1111/joes.12557

KOBYLNIK, Dmytro, 2021. The impact of tax policy on the implementation of the regulatory function of tax law. *Law and innovative society* [online]. (2 (15)). Dostupné z: doi:10.37772/2309-9275-2020-2(15)-22

KOHLHASE, Saskia a Jochen PIERK, 2020. The effect of a worldwide tax system on tax management of foreign subsidiaries. *Journal of International Business Studies* [online]. **51**(8). ISSN 14786990. Dostupné z: doi:10.1057/s41267-019-00287-9

KOWAL, Anna a Grzegorz PRZEKOTA, 2021. VAT efficiency—A discussion on the VAT system in the European Union. *Sustainability (Switzerland)* [online]. **13**(9). ISSN 20711050. Dostupné z: doi:10.3390/su13094768

KRECHOVSKÁ, Michaela; HEJDUKOVÁ, Pavlína a HOMMEROVÁ, Dita. *Řízení neziskových organizací: klíčové oblasti pro jejich udržitelnost*. Expert (Grada). Praha: Grada Publishing, 2018. ISBN 978-80-247-3075-2.

KRAJNAK, Michal, 2019. Do selected tax advantages affect tax revenue from the personal income tax? *Journal of Competitiveness* [online]. **11**(4). ISSN 18041728. Dostupné z: doi:10.7441/joc.2019.04.05

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: úvod do problematiky*. 2., aktualiz. vyd. Vzdělávání a certifikace účetních. Praha: ASPI, c2009. ISBN 978-80-7357-423-9.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-841-3.

KUNEŠ, Zdeněk. *DPH ...: výklad s příklady*. Účetnictví a daně (Grada). 2020, roč. 2020, č. 1. Praha: Grada Publishing, 2020. ISBN 9788027110315.

LI, Bing, Chang LIU a Stephen Teng SUN, 2021. Do corporate income tax cuts decrease labor share? Regression discontinuity evidence from China. *Journal of Development Economics* [online]. **150**. ISSN 03043878. Dostupné z: doi:10.1016/j.jdeveco.2021.102624

LÍŠKA, Michal a Petra SNOVKOVÁ, 2015. Vat Control Statement & Electronic Record of Sales. *Annual Center Review* [online]. (8), 31–35. ISSN 18995942. Dostupné z: doi:10.15290/acr.2015.08.05

LIPOVSKÁ, Hana. *Moderní ekonomie: jednoduše o všem, co byste měli vědět*. Praha: Grada, 2017. ISBN 978-80-271-0120-7.

LOPES, Cidalia a Antonio MARTINS, 2013. The Psychological Costs of Tax Compliance: Some Evidence from Portugal. *Journal of Applied Business and ...* **14**(2).

MAAYTOVÁ, Alena; OCHRANA, František a PAVEL, Jan. *Veřejné finance v teorii a praxi*. Expert (Grada). Praha: Grada Publishing, 2015. ISBN 9788024755618.

MABIT, Stefan L., 2014. Vehicle type choice under the influence of a tax reform and rising fuel prices. *Transportation Research Part A: Policy and Practice* [online]. **64**. ISSN 09658564. Dostupné z: doi:10.1016/j.tra.2014.03.004

MASCAGNI, Giulia, Roel DOM, Fabrizio SANTORO a Denis MUKAMA, 2023. The VAT in practice: equity, enforcement, and complexity. *International Tax and Public Finance* [online]. **30**(2). ISSN 15736970. Dostupné z: doi:10.1007/s10797-022-09743-z

MCLIESH, C a R RAMALHO, 2009. Paying Taxes: The Global Picture. *Business*.

MEIRYANI, Mutiara Ericka Alya ABIYYAH, Ang Swat Lin LINDAWATI, Dianka WAHYUNINGTIAS a Tommy ANDRIAN, 2022. DETERMINANTS OF TAXPAYER COMPLIANCE IN PAYING MOTOR VEHICLE TAX IN AN EMERGING COUNTRY. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review* [online]. **6**(2). ISSN 25211889. Dostupné z: doi:10.22495/cgobrv6i2p3

MICEIKIENE, A., BESUSPARIENE, E. The Optimal Tax System Of The Farmers Formation. *Management Theory And Studies For Rural Business And Infrastructure Development*, 2016, vol. 38, issue 3, pp. 261–272.

MOHAMMED ABDULLAHI, Umar a Nyende Festo TUSUBIRA, 2017. Challenges of Tax Administration in Developing Countries : Insights From the 5Th Annual Tax Administration Research Centre Workshop , 2017 . *Journal of Tax Administration*.

MOORE, Rachel a Brandon PECORARO, 2020. Macroeconomic implications of modeling the Internal Revenue Code in a heterogeneous-agent framework. *Economic Modelling* [online]. **87**. ISSN 02649993. Dostupné z: doi: 10.1016/j.econmod.2019.07.007

MOŠNA, F., 2017. *Základní statistické metody*, UK v Praze, 137 s., ISSN 9788072909728, 807290972X,

MUKHERJEE, Sacchidananda a Shivani BADOLA, 2022. Estimation of VAT compliance costs of unincorporated enterprises in India: unit-level analysis. *Indian Economic Review* [online]. **57**(2). ISSN 25201778. Dostupné z: doi:10.1007/s41775-022-00139-8

NEMEC, Juraj, Pavol ČIŽMÁRIK a Vladimír ŠAGÁT, 2017. An estimation of the compliance costs of Slovak taxation. *E a M: Ekonomie a Management* [online]. **20**(2). ISSN 12123609. Dostupné z: doi:10.15240/tul/001/2017-2-006

NGUYEN, Trang Thi Thuy, Binh Thai PHAM, Diego PRIOR a Stefan VAN HEMMEN, 2022. Performance of tax simplification around the world: A panel frontier analysis. *Socio-Economic Planning Sciences* [online]. **80**. ISSN 00380121. Dostupné z: doi:10.1016/j.seps.2021.101154

ÖKDE, Burak, 2022. DIFFERENCES BETWEEN TURKEY AND EU COUNTRIES ON TAXATION POLICY FOR ELECTRIC VEHICLES. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi* [online]. **15**(2). ISSN 1308-3740. Dostupné z: doi:10.29067/muvu.1005088

OMODERO, Cordelia Onyinyechi, Michah Chukwuemeka OKAFOR a Josephine Adanma NMESIRIONYE, 2021. Personal Income Tax Revenue and Nigeria's Aggregate Earnings. *Universal Journal of Accounting and Finance* [online]. **9**(4). ISSN 23319720. Dostupné z: doi:10.13189/ujaf.2021.090424

OTRACHSHENKO, Vladimir, Olga POPOVA a José TAVARES, 2016. Psychological costs of currency transition: evidence from the euro adoption. *European Journal of Political Economy* [online]. ISSN 01762680. Dostupné z: doi:10.1016/j.ejpoleco.2016.10.002

PÁNTYA, József, Judit KOVÁCS, Christoph KOGLER a Erich KIRCHLER, 2016. Work performance and tax compliance in flat and progressive tax systems. *Journal of Economic Psychology* [online]. **56**. ISSN 01674870. Dostupné z: doi:10.1016/j.joep.2016.08.002

PASSANT, John, 2016. Historical note: The history of taxation is written in letters of blood and fire. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal* [online]. **10**(2). ISSN 18342019. Dostupné z: doi:10.14453/aabfj.v10i2.6

PAVARE, Madara a Ilmars KREITUSS, 2016. National Currency Changeover to Euro: Case of Micro Enterprises of Trading Sector. In: [online]. Dostupné z: doi:10.1007/978-3-319-22593-7_32

PAVEL, Jan a Leoš VÍTEK, 2015. Compliance costs of the Czech tax system. *Politická Ekonomie* [online]. ISSN 23368225. Dostupné z: doi:10.18267/j.polek.1005

PECQUET, Gary M., 2017. The original road to serfdom: From rome to feudal Europe. *Journal of Private Enterprise*. **32**(1). ISSN 0890913X.

PENZ, Elfriede a Pia POLSA, 2018. How do companies reduce their carbon footprint and how do they communicate these measures to stakeholders? *Journal of Cleaner Production* [online]. ISSN 09596526. Dostupné z: doi:10.1016/j.jclepro.2018.05.263

POPOVA, Nelly, 2021. Changes in tax systems. In: *Handbook on Austerity, Populism and the Welfare State* [online]. Dostupné z: doi:10.4337/9781789906745.00030

PRICE WATERHOUSE COOPERS (PWC), 2018. Paying Taxes 2018. *PwC*.

PUDIL, Pavel. *Zdanění a efektivnost*. Ekonomie (Eurolex Bohemia). Praha: Eurolex Bohemia, 2004. ISBN 80-86861-07-4.

PUTRANTI, Sri Rejeki Dwi, 2021. Relationships between Mean, Median and Mode. *Aloha International Journal of Multidisciplinary Advancement (AIJMU)* [online]. 3(4). Dostupné z: doi:10.33846/aijmu30403

ROJÍČEK, Marek; SPĚVÁČEK, Vojtěch; VEJMĚLEK, Jan; ZAMRAZILOVÁ, Eva a ŽDÁREK, Václav. *Makroekonomická analýza: teorie a praxe*. Expert (Grada). Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5858-9.

RUSDIYANTO, Widi HIDAYAT, Chabib BAHARI, SUSETYORINI, Umi ELAN, Mei INDRAWATI, Dwi Lesno PANGLIPURSARI, AMINATUZZUHRO a GAZALI, 2021. Company Profitability is Influenced by sales and Administration & General Costs: Evidence from Indonesia. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*. 24. ISSN 15440044.

SAMARUKHA, Victor I., Alexey V. SAMARUKHA a Ivan V. SAMARUKHA, 2018. Problems of counteracting tax crimes. *Russian journal of criminology* [online]. ISSN 25004255. Dostupné z: doi:10.17150/2500-4255.2018.12(2).199-210

SCM, 1999. International Standard Cost Model Manual Measuring and reducing administrative burdens for businesses. *International SCM Network to reduce administrative burdens* __.

SEMERÁD, Pavel a Lucie BARTŮŇKOVÁ, 2016. VAT Control Statement as a Solution to Tax Evasion in the Czech Republic. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* [online]. ISSN 18770428. Dostupné z: doi:10.1016/j.sbspro.2016.05.516

SCHORN, Michael a Sebastian EICHFELDER, 2012. Tax Compliance Costs: A Business-Administration Perspective. *FinanzArchiv* [online]. ISSN 0015-2218. Dostupné z: doi:10.1628/001522112x639981

SHOUDE, Li, Wang DAOZHEN a Gu MENGDI, 2007. Optimal tax policy with environmental quality in dynamic economic system. In: *GLOBALIZATION CHALLENGE AND MANAGEMENT TRANSFORMATION, VOLS I - III*. ISBN 978-7-03-019372-8.

SCHLÜTER, Yannis, 2018. Towards a court mandated harmonization of national tax rules case 552/15, Commission v. Ireland. *Legal Issues of Economic Integration*. ISSN 18756433.

SMETAKOVÁ, D., PALÁN, J. 2015. *Právní úprava evidence tržeb ve vybraných zemích EU*, Parlamentní Institut 2015, s. 17.

STANCIU, N. Study On Taxes And Charges Applied In The European Union Countries And In Romania In The Field Of Agriculture. *Scientific Papers-Series Management Economic Engineering In Agriculture And Rural Development*. 2018, vol. 18, issue 2, pp. 449-456.

STEBBINGS, Chantal, 2021. The value of legal history: A tax law perspective. *British Tax Review*. 2021(1). ISSN 00071870.

STREZHNEVA, Marina, 2018. The European union as a global actor: The case of the financial transaction tax. *European Review* [online]. ISSN 14740575. Dostupné z: doi:10.1017/S1062798718000418

SAVANCHUK, T., CHERNETSKA, O., GUBARIK, O., 2022. Management and financial accounting of administrative costs in the decision-making system at the enterprise. *Pryazovskyi Economic* [online]. Dostupné z: doi:10.32840/2522-4263/2022-3-9

SZOŁNO-KOGUC, Jolanta a Natalia OŁÓWKO, 2019. The phenomenon of tax avoidance – the essence, causes and measures (clauses) of prevention in the EU. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia* [online]. **53**(3). ISSN 0459-9586. Dostupné z: doi:10.17951/h.2019.53.3.73-83

ŠINDELÁŘ, Michal a MÜLLEROVÁ, Libuše. *Účetnictví a daně kapitálových obchodních společností: pro všechny s.r.o. a a.s.* Účetnictví a daně (Grada). Praha: Grada Publishing, 2022. ISBN 9788027134595.

ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. 2. vyd. Beckovy ekonomické učebnice. V Praze: C.H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.

TANCHEV, S., 2021. Long-run equilibrium between personal income tax and economic growth in Bulgaria. *Journal of Tax Reform* [online]. **7**(1). ISSN 24149497. Dostupné z: doi:10.15826/jtr.2021.7.1.090

TEMIZYÜREK, Kamil, 2010. The adaptation process of European Union health renewals and appliances in our country. In: *10th International Multidisciplinary Scientific Geoconference and EXPO - Modern Management of Mine Producing, Geology and Environmental Protection, SGEM 2010*. ISBN 9789549181814.

TODOROVIC, Jadranka Djurovic, Marina DJORDJEVIC a Milica Ristic CAKIC, 2022. THE TAXPAYER AS AN ELEMENT OF CORPORATE INCOME TAX: THE ECONOMIC EFFECTS OF AND OPTIONS FOR FUNDAMENTAL REFORM. *Economic Horizons* [online]. **24**(3). ISSN 22179232. Dostupné z: doi:10.5937/ekonhor2203281D

VAILLANCOURT, François, 1986. The Compliance Costs of Taxes on Businesses and Individuals: a review of the evidence. *Cahier de recherche, Département de sciences économiques, Université de Montréal*. **8655**.

VÍTEK, L., PAVEL, J. *Analýza nákladů soukromého sektoru vyvolaných daňovým systémem*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze a Ministerstvo financí ČR, 2008.

WOOLDRIDGE, J M, 2009. Introductory econometrics: a modern approach.[Mason, Ohio], South Western cengage learning. *Authors' affiliations Olaf Giebel, Barbara Breitschopf Fraunhofer Institute for Systems and Innovation Research (Fraunhofer ISI) Competence Center Energy Policy and Energy Systems.*

YE, Jianliang, Xiaohan GUO, Deming LUO a Xiangrong JIN, 2018. THE HETEROGENEOUS TAX BURDEN: EVIDENCE from FIRM-LEVEL DATA in CHINA. *Singapore Economic Review* [online]. ISSN 02175908. Dostupné z: doi:10.1142/S0217590817420073

YERELİ, Ahmet Burçin a Işıl Fulya ORKUNOĞLU ŞAHİN, 2018. Resistance of Taxpayers and Increasing Assessment of the Sin Taxes in Turkey. *Sosyoekonomi* [online]. ISSN 1305-5577. Dostupné z: doi:10.17233/sosyoekonomi.316886

YESEGAT, Wollela Abehodie, Jacqueline COOLIDGE a Laurent Olivier CORTHAY, 2017. Tax compliance costs in developing countries: Evidence from Ethiopia. *eJournal of Tax Research*. **15**(1). ISSN 14482398.

YULDASHEVA, Isabella Rustambekovna a Nematulla Abdusalamovich ARTIKOV, 2021. Types and Functions of Taxes in a Market Economy. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding* [online]. **8**(7). ISSN 2364-5369. Dostupné z: doi:10.18415/ijmmu.v8i7.2925

ZAHEDI, Siamak a Lázaro V. CREMADES, 2012. Vehicle Taxes in Eu Countries. How Fair Is Their Calculation ? *XVI Congreso Internacional de Ingeniería de Proyectos Valencia.*

8.1 Právní předpisy

EUR-LEX, *směrnice č. 2003/112*, [online]. 2023, [cit. 2023-06-02]. Dostupné z WWW: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32003L0112>

ASPI, *zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstev*, [online]. 2023, [cit. 2023-06-11]. Dostupné z WWW:

https://www.aspi.cz/products/lawText/1/74908/158/2/zakon-c-90-2012-sb-o-obchodnich-spolecnostech-a-druzstvech-zakon-o-obchodnich-korporacich/zakon-c-90-2012-sb-o-obchodnich-spolecnostech-a-druzstvech-zakon-o-obchodnich-korporacich#c_42

ASPI, *zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*, [online]. 2023, [cit. 2023-06-12]. Dostupné z WWW: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/40374/1/2/zakon-c-586-1992-sb-o-danich-z-prijmu/zakon-c-586-1992-sb-o-danich-z-prijmu>

ASPI, *zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád*, [online]. 2023, [cit. 2023-07-11]. Dostupné z WWW: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/69223/1/2/zakon-c-280-2009-sb-danovy-rad/zakon-c-280-2009-sb-danovy-rad>

ASPI, *zákon č. 456/2011 Sb., o finanční správě*, [online]. 2023, [cit. 2023-06-12]. Dostupné z WWW: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/76084/158/2/zakon-c-456-2011-sb-o-financni-sprave-ceske-republiky/zakon-c-456-2011-sb-o-financni-sprave-ceske-republiky>

ASPI, *zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb*, [online]. 2023, [cit. 2023-06-12]. Dostupné z WWW: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/86253/158/2/zakon-c-112-2016-sb-o-evidenci-trzeb/zakon-c-112-2016-sb-o-evidenci-trzeb>

ASPI, *zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty*, [online]. 2023, [cit. 2023-05-12]. Dostupné z WWW: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/57849/1/2/zakon-c-235-2004-sb-o-dani-z-pridane-hodnoty/zakon-c-235-2004-sb-o-dani-z-pridane-hodnoty>

ASPI, *zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční*, [online]. 2023, [cit. 2023-05-22]. Dostupné z WWW: <https://www.aspi.cz/products/lawText/1/40588/1/2/zakon-c-16-1993-sb-o-dani-silnicni/zakon-c-16-1993-sb-o-dani-silnicni>

8.2 Internetové zdroje

ACEA, *Výpočet silniční daně EU*, [online]. 2023, [cit. 2023-06-12]. Dostupné z WWW: <https://www.acea.auto/cv-registrations/commercial-vehicles-european-demand-for-commercial-vehicles-rises-for-fourth-year-in-a-row/>

ČSÚ, *Průměrná hrubá měsíční mzda*, [online]. 2023 [cit. 2023-05-20]. Dostupné z WWW: <https://www.czso.cz/csu/czso/katalog-produktu>

EURROFISCALIS, *Výše sazeb DPH EU*, [online]. 2023, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.eurofiscalis.com/cs/sazby-dph-pro-rok-2023-v-eu/>

EURROFISCALIS, *Výše sazeb DPPO EU*, [online]. 2023, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Daňový systém*, [online]. 2022, [cit. 2023-11-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/popis-systemu>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2003*, [online]. 2004 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2003>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2004*, [online]. 2005, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2004>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2005*, [online]. 2006, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2005>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2006*, [online]. 2007, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2006>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2007*, [online]. 2008, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2007>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2008*, [online]. 2009, [cit. 2023-09-23]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2008>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2009*, [online]. 2010, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2009>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2010*, [online]. 2011, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2010>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2011*, [online]. 2012, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2011>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2012*, [online]. 2013, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2003>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2013*, [online]. 2014, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2013>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2014*, [online]. 2015, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2014>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2015*, [online]. 2016, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2015>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2016*, [online]. 2017, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2016>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2017*, [online]. 2018, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2017>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2018*, [online]. 2019, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2018>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2019*, [online]. 2020, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2019>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2020*, [online]. 2021, [cit. 2023-09-27]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2020>

FINANČNI SPRÁVA ČR, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2021*, [online]. 2022, [cit. 2023-09-27]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2021>

FINANČNI SPRÁVA ČR, 2023, *Informace o činnosti finanční správy ČR 2022*, [online]. 2023, [cit. 2023-11-21]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocni-zpravy-a-informace-o-cinnosti/2022>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Předmět daně*, [online]. 2023 [cit. 2023-11-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby/obecne-informace>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Silniční daň*, [online]. 2023, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/silnicni-dan>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Začínáte podnikat – subjekt poplatník plátce*, [online]. 2023 [cit. 2023-11-20]. Dostupné z WWW: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/zivotni-situace/zacinate-podnikat>

FINANČNÍ SPRÁVA ČR, *Zákony, daňový systém a řád, kontrolní hlášení*, [online]. 2023 [cit. 2023-11-20]. Dostupné z WWW: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/financni-sprava/>.

MINISTERSTVO FINANCÍ, *Daňová statistika*, [online]. 2004–2023, [online]. 2023 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz>

MINISTERSTVO FINANCÍ, *Elektronická evidence tržeb*, [online]. 2023, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz>

MINISTERSTVO FINANCÍ, *Sazby daně právnických osob*, [online]. 2023, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz>

MINISTERSTVO FINANCÍ, *Vývoj sazeb DPH*, [online]. 2023, [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.mfcr.cz>

NÁRODNÍ KONTROLNÍ ÚŘAD, *Kontrolní závěr z kontrolní akce 15/17* [online]. 2016 [cit. 2018-11-20]. Dostupné z WWW: <https://www.nku.cz/cz/pro-media/tiskove-zpravy/ambiciozni-projekt-jim-na-zjednoduseni-vyberu-dani--cel-a-pojistneho-stal-temer-3-5-miliardy-korun--jeho-dokonceni-je-v-nedohlednu-id5740/>

PADEBORN UNIVERSITY a LMU MUNICH, *Tax Code Complexity*, [online]. 2022, [cit. 2024-01-03]. Dostupné z WWW: <https://www.taxcomplexity.org>

PADEBORN UNIVERSITY a LMU MUNICH, *Tax Framework Complexity*, [online]. 2022, [cit. 2024-01-03]. Dostupné z WWW: <https://www.taxcomplexity.org>

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PARLAMENTU ČR, *Sněmovní tisky*, [online]. 2022, 2004–2022, [cit. 2023-01-03]. Dostupné z WWW: <https://www.psp.cz/sqw/sntisk.sqw>

PWC, *Paying TAXes 2020*, [online]. 2021 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>

WORLD BANK, *Subnational studies*, [online]. 2023 [cit. 2023-09-20]. Dostupné z WWW: <https://subnational.doingbusiness.org/en/reports/subnational-reports/about>

9 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk

9.1 Seznam obrázků

Obrázek 1 Společenské náklady zdanění soukromého sektoru.....	43
Obrázek 2 Korelační matice právnických osob	136
Obrázek 3 Finální LMR model právnických osob.....	138
Obrázek 4 Diagnostika reziduí finálního LMR právnických osob.....	138
Obrázek 5 Korelační matice fyzických osob	140
Obrázek 6 Finální LMR model fyzických osob.....	142
Obrázek 7 Diagnostika reziduí finálního LMR fyzických osob.....	142
Obrázek 8 Daňová soustava ČR.	202

9.2 Seznam tabulek

Tabulka 1 Právní forma respondentů dotazníkového šetření.....	14
Tabulka 2 Sledované proměnné právnických osob	28
Tabulka 3 Sledované proměnné fyzických osob	29
Tabulka 4 Nástroje měření vyvolaných nákladů v ČR, způsob zjišťování údajů.....	46
Tabulka 5 Vývoj DPH v letech 1993-2024	52
Tabulka 6 Výše sazeb DPH v zemích EU za rok 2023 v %	53
Tabulka 7 Přehled daňových povinností, inkasa, nadměrných odpočtů a vrácení DPH v letech 2004-2022, v mil Kč.....	54
Tabulka 8 Meziroční srovnání příjmů daňových přepisů a inkasa DPH v letech 2004-2022, v %.....	55
Tabulka 9 Efektivita výběru DPH za sledované období 2004-2022, v %	59
Tabulka 10 Přehled daňových subjektů DPH evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022	60
Tabulka 11 Počet daňových přiznání DPH za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022	61
Tabulka 12 Počet změn zákona o DPH za sledované období 2004-2022	62
Tabulka 13 Vývoji sazeb DPPO v ČR v letech 2004–2022, v %.....	65
Tabulka 14 Výše sazeb DPPO v zemích EU za rok 2023, v %.....	66

Tabulka 15 Přehled daňových povinností, inkasa a meziročního srovnání u DPPO v letech 2004-2022, v mil Kč a %	67
Tabulka 16 Efektivita výběru DPPO za sledované období 2004-2022, v %	71
Tabulka 17 Přehled daňových subjektů DPPO evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022	72
Tabulka 18 Počet daňových příznání DPPO za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová příznání ve sledovaném období 2004-2022	73
Tabulka 19 Počet změn zákona o DPPO za sledované období 2004-2022	74
Tabulka 20 Výše sazeb DPFO v zemích EU za rok 2023, v %	77
Tabulka 21 Přehled daňových povinností, inkasa a meziročního srovnání u DPFO v letech 2004-2022, v mil Kč a %	78
Tabulka 22 Efektivita výběru DPFO za sledované období 2004-2022, v %	81
Tabulka 23 Přehled daňových subjektů DPFO evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022	82
Tabulka 24 Počet daňových příznání DPFO za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová příznání ve sledovaném období 2004-2022	83
Tabulka 25 Počet změn zákona o DPFO a sledované období 2004-2022	84
Tabulka 26 Přehled daňových povinností, inkasa a meziročního srovnání u DPFO ze závislé činnosti v letech 2004-2022, v mil Kč a v %	86
Tabulka 27 Efektivita výběru DPFO ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022, v %	90
Tabulka 28 Přehled daňových subjektů DPFO za závislé činnosti evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022	91
Tabulka 29 Počet daňových příznání DPFO ze závislé činnosti za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová příznání ve sledovaném období 2004-2022	92
Tabulka 30 Počet změn zákona o DPFO ze závislé činnosti za sledované období 2004-2022	93
Tabulka 31 Výpočet silniční daně v zemích EU za rok 2023	96
Tabulka 32 Přehled daňových povinností, inkasa a meziročního srovnání u silniční daně v letech 2004-2022, v mil Kč a %	97
Tabulka 33 Efektivita výběru silniční daně za sledované období 2004-2022, v %	100

Tabulka 34 Přehled daňových subjektů silniční daně evidovaných a aktivních za sledované období 2004-2022	101
Tabulka 35 Počet daňových přiznání silniční daně za jednotlivé daňové subjekty aktivní a inkaso za jednotlivá daňová přiznání ve sledovaném období 2004-2022	102
Tabulka 36 Počet změn zákona o silniční dani za sledované období 2004-2022.....	103
Tabulka 37 Informace o změně daňové povinnosti a daňovém inkasu DPH v mezi lety 2022/2004, v % a v mil Kč.	105
Tabulka 38 Informace o daňových subjektech DPH mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč	106
Tabulka 39 Informace o daňových přiznáních DPH mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč	106
Tabulka 40 Informace daňové povinnosti DPPO v mezi lety 2022/2004, v % a v mil Kč	107
Tabulka 41 Informace o daňových subjektech DPPO mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč	107
Tabulka 42 Informace o daňových přiznáních DPPO mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč	108
Tabulka 43 Informace daňové povinnosti DPFO v mezi lety 2022/2004, v % a v mil Kč	108
Tabulka 44 Informace o daňových subjektech DPFO mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč	109
Tabulka 45 Informace o daňových přiznáních DPFO mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč	109
Tabulka 46 Informace daňové povinnosti DPFO ze závislé činnosti v mezi lety 2022/2004, v % a v mil. Kč	110
Tabulka 47 Informace o daňových subjektech DPFO ze závislé činnosti mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč	110
Tabulka 48 Informace o daňových přiznáních DPFO ze závislé činnosti mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč	111
Tabulka 49 Informace daňové povinnosti silniční daně v mezi lety 2022/2004, v % a v mil Kč.....	112
Tabulka 50 Informace o daňových subjektech silniční daně ze závislé činnosti mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč.	112
Tabulka 51 Informace o daňových přiznáních silniční daně mezi lety 2022/2004, v ks a v tis. Kč.	113

Tabulka 52 Složení plátců dle zpracování DPH outsourcingem	114
Tabulka 53 Hodinový podíl zaměstnanců společností na správě a vzdělání v problematice DPH	115
Tabulka 54 Plátcí DPH rozdělení dle výnosů/příjmů	116
Tabulka 55 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPH	116
Tabulka 56 Složení plátců dle zpracování DPPO outsourcingem, v Kč	117
Tabulka 57 Hodinový podíl zaměstnanců společností na správě a vzdělání v problematice DPPO	118
Tabulka 58 Plátcí DPPO rozdělení dle výnosů/příjmů.....	119
Tabulka 59 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPPO	119
Tabulka 60 Složení plátců dle zpracování DPFO outsourcingem, v Kč	120
Tabulka 61 Hodinový podíl zaměstnanců fyzických osob na správě a vzdělání v problematice DPFO	121
Tabulka 62 Plátcí DPFO rozdělení dle výnosů/příjmů.....	122
Tabulka 63 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO	122
Tabulka 64 Složení plátců dle zpracování DPFO ze závislé činnosti outsourcingem, v Kč	123
Tabulka 65 Hodinový podíl zaměstnanců společností na správě a vzdělání v problematice DPFO ze závislé činnosti.....	124
Tabulka 66 Plátcí DPFO ze závislé činnosti rozdělení dle výnosů/příjmů.....	125
Tabulka 67 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému DPFO ze závislé činnosti.....	126
Tabulka 68 Složení plátců dle zpracování silniční daně outsourcingem	127
Tabulka 69 Hodinový podíl zaměstnanců společnosti na správě a vzdělání v problematice silniční daně	128
Tabulka 70 Informace o plátcích silniční daně, kteří si nechávají zpracovávat daňová přiznání outsourcingem.....	129
Tabulka 71 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému silniční daně	129
Tabulka 72 Hodnocení administrativní složitosti daňového systému České republiky	130
Tabulka 73 Hodnocení srozumitelnosti dotazníku	131
Tabulka 74 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u DPH za rok 2022.....	132
Tabulka 75 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u DPPO za rok 2022....	133
Tabulka 76 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u DPFO za rok 2022....	133

Tabulka 77 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u DPFO ze závislé činnosti za rok 2022	134
Tabulka 78 Výpočet výše nepřímých administrativních nákladů u silniční daně za rok 2022	135
Tabulka 79 Výsledky dotazníkové šetření.....	145
Tabulka 80 Výsledky výše nepřímých administrativních nákladů u sledovaných daní v ČR za rok 2022	147
Tabulka 82 Studie na téma vyvolaných nákladů na odvod daně v letech 2004 a 2008.....	150
Tabulka 83 Rozdíly studií Pudila et.al. (2004) a Vítka, Pavla (2015).....	151
Tabulka 84 Výsledky měření vyvolaných nákladů v zahraničí.....	159
Tabulka 90 Sazby Silniční daně v ČR – Zdvihový objem motoru	212
Tabulka 91 Sazby Silniční daně v ČR – Počet náprav hmotnosti	212
Tabulka 85 Plátcí DPH rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.....	215
Tabulka 86 Plátcí DPPO rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.	217
Tabulka 87 Plátcí DPFO rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.	219
Tabulka 88 Plátcí DPFO ze závislé činnosti rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.....	220
Tabulka 89 Plátcí silniční daně rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.	222
Tabulka 92 Index složitosti daňového systému a plateb daní.....	244

9.3 Seznam grafů

Graf 1 Předmět činnosti podnikání respondentů.....	15
Graf 2 Struktura respondentů DPPO dle ročních výnosů	16
Graf 3 Struktura respondentů DPFO dle ročních příjmů.....	17
Graf 4 Počet plátců DPH v dotazníkovém šetření	18
Graf 5 Složení plátců DPH dle právní formy podnikání	19
Graf 6 Složení plátců DPH dle zdaňovacího období	20
Graf 7 Složení plátců DPPO dle právní formy podnikání	21
Graf 8 Složení plátců dle zpracování DPFO ze závislé činnosti	22
Graf 9 Složení plátců DPFO ze závislé činnosti dle právní formy podnikání.....	23
Graf 10 Počet plátců silniční daně v dotazníkovém šetření.....	24
Graf 11 Složení plátců silniční daně dle právní formy podnikání	24

Graf 12 Vývoj průměrné hodinové hrubé mzdy v letech 2004-2022	104
Graf 13 Výše nepřímých administrativních nákladů u sledovaných daní v ČR za rok 2022, v %	146
Graf 14 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr DPH v letech 2003, 2007 a 2022	152
Graf 15 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr DPPO v letech 2003, 2007 a 2022	153
Graf 16 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr DPFO v letech 2003, 2007 a 2022	154
Graf 17 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr DPFO ze závislé činnosti v letech 2003, 2007 a 2022	155
Graf 18 Výše nepřímých administrativních nákladů na výběr silniční daně v letech 2003, 2007 a 2022	156
Graf 19 Index složitost daňového systému v roce 2022	157
Graf 20 Index složitosti plateb daně a podání daňového přiznání z roce 2022	158

9.4 Seznam zkratek

ČSÚ -	Český statistický úřad
ČR -	Česká republika
DPH -	Daň z přidané hodnoty
DPFO -	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO -	Daň z příjmů právnických osob
EU -	Evropská unie
HDP -	Hrubý domácí produkt
HPP -	Hlavní pracovní poměr
IT -	Informační technologie
JIM -	Jednotné inkasní místo
LRM-	Lineárně regresní model
NKÚ -	Národní kontrolní úřad
OECD -	Mezinárodní organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
PwC -	Price Waterhouse Coopers
SCM -	Nákladový model

10 Přílohy

Příloha 1 Dotazník	194
Příloha 2 Základní odborné termíny týkající se daňové problematiky	200
Příloha 3 Přehled změn zákona č. 235/2004 Sb., o DPH za sledované období 2004-2022	206
Příloha 4 Přehled změn zákona č. 586/1992., Sb., o dani z příjmů za sledované období 2004-2022	208
Příloha 5 Přehled o sazbách silniční daně	212
Příloha 6 Přehled změn zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční za sledované období 2004-2022	214
Příloha 7 Plátcí daně z přidané hodnoty rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování	215
Příloha 8 Plátcí daně z příjmů právnických osob rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování	217
Příloha 9 Plátcí daně z příjmů fyzických osob rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování	219
Příloha 10 Plátcí daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování	220
Příloha 11 Plátcí silniční daně rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování	222
Příloha 12 Odhad LRM typu lin-lin, právnické osoby	224
Příloha 13 Analýza kolinearit pomocí VIF testu, právnické osoby	225
Příloha 14 Diagnostika reziduí modelu lin-lin, právnické osoby	226
Příloha 15 Odhad parametru modelu log-lin, právnické osoby	227
Příloha 16 Diagnostika reziduí modelu log-lin, právnické osoby	228
Příloha 17 Podrobný test nelinearity (druhé mocniny), právnické osoby	229
Příloha 18 Odhad parametru modelu s polynomickým vztahem u proměnné „Obrat_pop“, právnické osoby	230
Příloha 19 Odhad parametru modelu s logaritmickým vztahem u proměnné „Obrat_pop“, právnické osoby	231
Příloha 20 Diagnostika reziduí vybraného modelu, právnické osoby	232
Příloha 21 Odhad LRM typu lin-lin, fyzické osoby	233
Příloha 22 Analýza kolinearit pomocí VIF testu, fyzické osoby	234

Příloha 23 Diagnostika reziduí modelu lin-lin, fyzické osoby	235
Příloha 24 Odhad parametru modelu log-lin, fyzické osoby	236
Příloha 25 Diagnostika reziduí modelu log-lin, fyzické osoby	237
Příloha 26 Podrobný test nelinearity (logaritmy), fyzické osoby	238
Příloha 27 Podrobný test nelinearity (druhé mocniny), fyzické osoby.....	239
Příloha 28 Odhad parametru modelu s polynomickým vztahem, fyzické osoby	240
Příloha 29 Odhad parametru modelu s logaritmickým vztahem, fyzické osoby	241
Příloha 30 Diagnostika reziduí polynomického modelu, fyzické osoby	242
Příloha 31 Diagnostika reziduí logaritmického modelu, fyzické osoby	243
Příloha 32 Index složitosti daňového systému a index složitosti daní a podání daňového příznání	244

Příloha 1 Dotazník

Jaká je právní forma Vašeho podnikání?

- Veřejná obchodní společnost
- Společnost s ručením omezeným
- Akciová společnost
- Družstvo
- Podnikající fyzická osoba

V jaké oblasti podniká Vaše společnost?

- Zemědělství
- Stavebnictví
- Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží
- Pohostinství, ubytování, kongresové služby
- Doprava, skladování, pošty, telekomunikace
- Peněžnictví, pojišťovnictví
- Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)
- Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)
- Dodávky elektrické energie plynu, vody
- Automobilový průmysl
- Zdravotnictví
- Ostatní

Kolik má Vaše společnost zaměstnanců na HPP?

- <10
- <50
- <250
- více jak 250

Jaké byly roční výnosy / příjmy Vaší společnosti za rok 2022 v Kč?

Jak byly roční náklady / výdaje Vaší společnosti za rok 2022 v Kč?

DPH

Jste plátcí DPH?

- Ano
- Ne

Jaké je zdaňovací období DPH Vaší společnosti?

- Měsíc
- ¼ roku

Najímáte jinou účetní firmu ke zpracování DPH (outsourcing, externí služby)?

- Ano
- Ne

Jakou průměrnou částku Vám fakturuje najímaná firma měsíčně za správu DPH (kontrolní hlášení, souhrnné hlášení, daňové přiznání, účtování)?

Kolik procent nákladů na ZPRACOVÁNÍ DPH tvoří mzdy zaměstnanců (Vaše)? (neuvažujeme odvedenou daň)

- 50-79 %
- 80-100 %

Kolik hodin za měsíc potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) na celkovou správu DPH (kontrolní hlášení, souhrnné hlášení, daňové přiznání, účtování)?

Kolik hodin za měsíc potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) k analýze DPH s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice?

Jak hodnotíte složitost daňového systému u DPH? (1 - Velmi složitě / 10 - Velmi jednoduše)

1-10

DPPO

Jste plátcí Daně z příjmů právnických osob?

- Ano
- Ne

Najímáte jinou účetní firmu ke zpracování Daně z příjmů právnických osob (outsourcing, externí služby)?

- Ano
- Ne

Jakou průměrnou částku Vám fakturuje najímaná firma měsíčně za správu Daně z příjmů právnických osob (daňové přiznání, zálohy na daň, účtování)?

Kolik procent nákladů na ZPRACOVÁNÍ Daně z příjmů právnických osob tvoří mzdy zaměstnanců (Vaše)? (neuvažujeme odvedenou daň)

- 50-79 %
- 80-100 %

Kolik hodin za měsíc potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) na celkovou správu Daně z příjmů právnických osob (daňové přiznání, zálohy na daň, účtování)?

Kolik hodin za měsíc potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) k analýze Daně z příjmů právnických osob s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice?

Jak hodnotíte složitost daňového systému u Daně z příjmů právnických osob? (1 - Velmi složitě / 10 - Velmi jednoduše)

Daň z příjmů fyzických osob z podnikání, IČO

Jste plátcí Daně z příjmů fyzických osob z podnikání (IČO)?

- Ano
- Ne

Najímáte jinou účetní firmu ke zpracování Daně z příjmů fyzických osob z podnikání / IČO (outsourcing, externí služby)?

- Ano
- Ne

Jakou průměrnou částku Vám fakturuje najímaná firma ročně za správu Daně z příjmů fyzických osob z podnikání (daňové přiznání, zálohy na daň, účtování)?

Kolik procent nákladů na ZPRACOVÁNÍ Daně z příjmů fyzických osob z podnikání, tvoří mzdy zaměstnanců (Vaše)? (neuvažujeme odvedenou daň)

- 50-79 %
- 80-100 %

Kolik hodin ročně potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) na celkovou správu Daně z příjmů fyzických osob z podnikání / IČO (daňové přiznání, zálohy na daň, účtování)?

Kolik hodin ročně potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) k analýze Daně z příjmů fyzických osob z podnikání (IČO) s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice?

Jak hodnotíte složitost daňového systému u Daně z příjmů fyzických osob z podnikání (IČO)? (1 - Velmi složitě / 10 - Velmi jednoduše)

DPFO ze závislé činnosti

Jste plátcí Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (zaměstnanci, mzdová agenda)?

- Ano
- Ne

Pro kolik přepočtených zaměstnanců zpracováváte Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (zaměstnanci, mzdová agenda)?

Najímáte jinou účetní firmu ke zpracování Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (daňové přiznání, zálohy na daň, účtování, mzdová agenda a další externí služby)?

- Ano
- Ne

Jakou průměrnou částku Vám fakturuje najímaná firma ročně za správu Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (daňové přiznání, zálohy na daň, účtování, mzdová agenda)?

Kolik procent nákladů na ZPRACOVÁNÍ Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tvoří mzdy zaměstnanců (Vaše)? (neuvažujeme odvedenou daň)

- 50-79 %
- 80-100 %

Kolik hodin ročně potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) na celkovou správu Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (daňové přiznání, zálohy na daň, účtování, mzdová agenda)?

Kolik hodin ročně potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) k analýze Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice (daňové přiznání, zálohy na daň, účtování, mzdová agenda)?

Jak hodnotíte složitost daňového systému u Daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti? (1 - Velmi složitě / 10 - Velmi jednoduše)

Silniční daň

Jste plátcí Silniční daně?

- Ano
- Ne

Najímáte jinou účetní firmu ke zpracování Silniční daně (outsourcing, externí služby)?

- Ano
- Ne

Jakou průměrnou částku Vám fakturuje najímaná firma ročně za správu Silniční daně (daňové přiznání, účtování)?

Kolik procent nákladů na ZPRACOVÁNÍ Silniční daně tvoří mzdy zaměstnanců (Vaše)? (neuvažujeme odvedenou daň)

- 50-79 %
- 80-100 %

Kolik hodin ročně potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) na celkovou správu Silniční daně (daňové přiznání, účtování)?

Kolik hodin ročně potřebují Vaši zaměstnanci (Vy) k analýze Silniční daně s cílem osvojit si novelizace zákona, případně dodatečně se vzdělat v této problematice?

Jak hodnotíte složitost daňového systému u Silniční daně? (1 - Velmi složitě / 10 - Velmi jednoduše)

Jak hodnotíte složitost daňového systému České republiky? (1 - Velmi složitě / 10 - Velmi jednoduše)

Byl pro Vás tento dotazník dostatečně srozumitelný? (1 - Velmi složitý / 10 - Velmi jednoduchý).

Příloha 2 Základní odborné termíny týkající se daňové problematiky

Definice daně

Jak uvádí Kubátová (2015, s. 15) „*daň je definována jako povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neefektivní*“.

Správa daní

Správou daní se rozumí „*postup, jehož cílem je správně zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“, kde daňový subjekt nese břemeno ohledně své daňové povinnosti (zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád). Úloha daňové správy je velmi náročná, ale daňové správy v rozvojových zemích čelí větším výzvám než jejich protějšky ve vyspělých zemích. V důsledku těchto výzev je tvorba daňových příjmů v rozvojových zemích neobvykle nízká. Nicholas Kaldor v roce 1963 uvedl, že rozvojové země vydělávají přibližně 8 % až 15 % svého hrubého domácího produktu (dále HDP) jako daňové příjmy, zatímco poměr pro vyspělé země je 25 % až 30 %. Daňové správy v rozvojových zemích jsou složité a zahrnují hluboce zakořeněné systémové problémy, které nelze řešit pouze samotnou správou daní. To může představovat pokračující nízkou úroveň výběru daní v rozvojových zemích a vysoké administrativní náklady na výběr daně (Mohammed Abdullahi a Tusubira, 2017). Chování firem ovlivňuje nejen jejich daňová zátěž, ale také jejich vzájemné rozdíly. Studie, kterou provedl v roce 2018 Ye a jeho kolektiv potvrzuje vzájemný vztah mezi heterogenitou daňového zatížení firem a charakteristikami firem, jako je jejich velikost, vlastnictví, export a sídlo vedení (Ye et al., 2018).

Daňový systém

Vzhledem k tomu, že veřejné investice a veřejná spotřeba jsou financovány především z daňových příjmů, měl by se stát snažit, aby daňový systém byl co nejefektivnější a dobře kontrolovatelný s minimalizací vyvolaných nákladů (Shoude et al., 2007). Složitý daňový systém může ovlivnit snadnost podnikání v konkrétní zemi prostřednictvím rostoucích fixních nákladů a nákladů obětované příležitosti na čas daňových poplatníků, a tím vytvořit překážku pro přímé zahraniční investice a podnikání (Nguyen et al., 2022). Daňový systém ČR je podobný systémům vyspělých evropských zemí, daňové příjmy pocházejí zhruba ve stejné výši z přímých a nepřímých daní (Finanční správa, 2023). V rámci celosvětového daňového systému platí firmy daně ze svých příjmů jak domácích, tak zahraničních, ovšem národní společnosti podléhající celosvětovému daňovému systému čelí konkurenčním

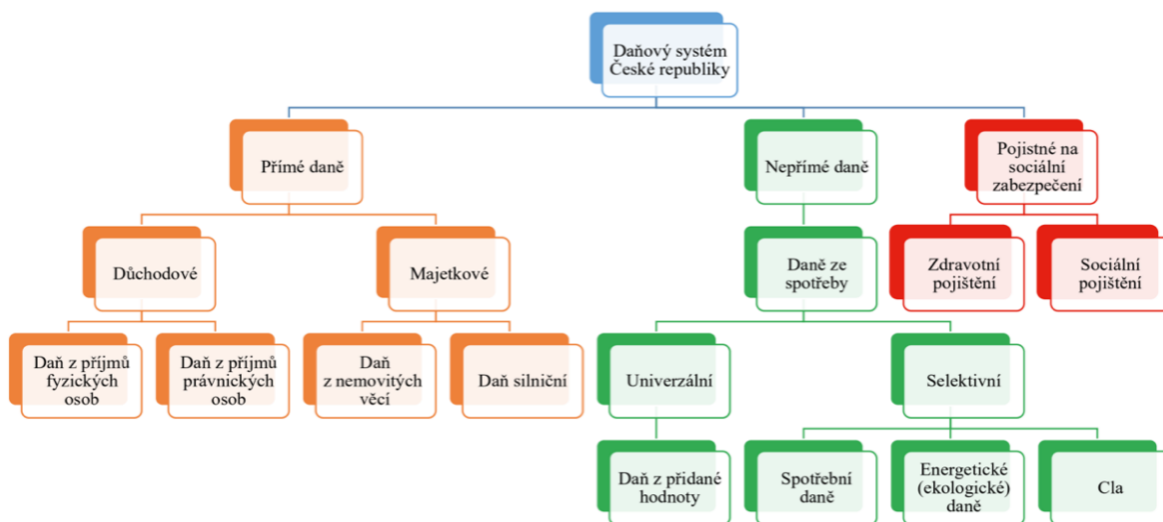
nevýhodám ve srovnání s konkurenty zemí s územním daňovým systémem (Kohlhase a Pierk, 2020). Rozdílné daňové systémy a jejich dopad na dodržování daňových předpisů jsou významnými tématy pro debaty současných politik. Předpoklad, že proporcionální rys systému rovné daně vede k vyšší výkonnosti a spravedlnost progresivního daňového systému povede k vyššímu daňovému souladu, je díky empirickým zjištěním neprůkazný (Pántya et al., 2016). Rozdíly se nacházejí v daňovém systému mezi některými poplatky a daněmi, ale také jejich hodnoty v rámci Evropské unie. Ukazuje se, že státní daně souvisejí se zdaněnými příjmy a ve vyspělých zemích mohou mít vyšší podíly. DPH má největší podíl, následují příspěvky na důchody a daň z příjmů. Dalším prvkem, který fungoval a funguje, jsou ty politické vize různých vlád, které byly nebo jsou v zemích EU, a opatření, která nařídily v různých obdobích a krizích, které postihly 27 zemí EU (Apopii, 2023). Prostřednictvím fiskální politiky vláda ovlivňuje podniky a jednotlivce s cílem regulovat jejich chování. Daňový systém se skládá z přímých a nepřímých daní. Výzkum 27 členských států EU v období 2008-2020 zkoumal dopad přímých daní a ekonomický růst. Výsledky ukázaly, že daně z příjmu právnických osob významně negativně ovlivňují ekonomický růst u zemí s vysokou i omezenou fiskální efektivitou. Z pohledu tvůrců politik snížení přímého zdanění může zvýšit disponibilní příjem, stimulovat spotřebu a ekonomický růst, povzbudit investice vedoucí k vytváření pracovních míst, zvýšit konkurenceschopnost a omezit daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem, a tím vést k efektivnějšímu daňovému systému (Balasoiu et al., 2023). „*Daňový systém zahrnuje právně, organizačně a technicky konstruovaný systém institucí, které zabezpečují správu daní, jejich vyměňování, vymáhání a kontrolu, a rovněž systém nástrojů, metod a pracovních postupů, které tyto instituce uplatňují ve vztahu k daňovým subjektům.*“ (Široký, 2008, s. 10). Daňový systém může ovšem poskytnout daňovým poplatníkům i užitky. Mezi užitky daňového systému lze zařadit zaměstnávání zaměstnanců, kteří přecházejí ze státní daňové správy do soukromého sektoru. Mezi další patří manažerské užitky, kde odvedení konkrétní daně vyžaduje pořízení informačního systému, který je dále využitelný při řízení firmy v budoucnu. Případně uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty před jeho faktickým zaplacením dodavateli (Vítek, Pavel, 2008, s. 3). Možným užitekem může být i orientace podniku směrem k zainteresovaným stranám (Penz a Polska, 2018), kde podnik může díky pomoci zainteresovaných stran nejen optimalizovat svou daňovou povinnost, ale také optimalizovat své náklady. Příkladem může být motivační

program zaměstnanců, jehož cílem bude snížení celkových nákladů společnosti o 10 % (Bastons et al., 2017).

Daňová soustava

Daňová soustava představuje souhrn daní vybraných v určitém čase. Z právního hlediska to jsou jednotlivé daně upravené v daňových zákonech. Mezi faktory ovlivňující daňovou soustavu patří velikost státu, územní členění, způsob výběru daní, přijaté závazky ze zapojení do mezinárodních integračních procesů (Široký, 2008, s. 10). Daňová soustava ČR je znázorněna na obrázku 1.

Obrázek 8 Daňová soustava ČR.



Zdroj: Šindelář, Mullerová, 2022, s. 32.

V ČR jsou dva druhy daní, přímé a nepřímé. U přímých daní je plátce těchto daní zároveň poplatníkem. Daň se odvádí z důchodu či majetku. Nepřímé daně lze rozdělit na daně univerzální a selektivní. Další skupinou je pojistné na sociální zabezpečení (Šindelář, Mullerová, 2022, s. 31).

Daňový řád a zásady správy daní

Daňový řád je zákon č. 280/2009 Sb., upravující pravidla a postupy správců daně v daňovém řízení. Pravidla se týkají správců daně, osob zúčastněných na správě daní (včetně úřadů), pravomocí správců daně a úředních osob. Dále daňový řád definuje místní příslušnost správce daně, daňový subjekt (osoba, kterou označuje zákon jako poplatníka nebo plátce

daně), lhůty, doručování, ochranu a poskytování informací, dokumentaci, vymáhání, kontrolní postupy včetně daňových kontrol a jiné. Daňový řádem se řídí finanční úřady, celní úřady, obecní úřady a další instituce včetně plátců a poplatníků povinných k dani. Tento zákon dále upravuje, jakým způsobem může stát danou daň vybrat (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád).

Zásady správy daní v ČR jsou vymezeny zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád. Mezi základní zásady lze zařadit zásadu zákonnosti, legální licence, zdrženlivosti a přiměřenosti, procesní rovnosti, spolupráce, poučování, vstřícnosti a slušnosti, rychlosti a hospodárnosti. Poskytování a výměna informací dle daňového zákona pomáhá k efektivní správě daní. Poskytování a výměna informací mezi orgány daňové správy a jinými právníckými osobami, jako jsou národní orgán nebo národní centrální banka, podléhá přísnému regulačnímu režimu založenému na výslovném zákonném zmocnění k využívání informací. Hlavním důvodem je, že informace většinou mají zákonem chráněné tajemství (bankovní, služební nebo o cenných papírech). Poskytování informací probíhá ve vertikálních nebo horizontálních institucionálních vztazích (Čunderlík a Szakács, 2023). Co se týká zásady zákonnosti, problém vyhýbání se daňovým povinnostem v EU existuje od počátku vnitřního trhu EU na národní a mezinárodní úrovni. Mezi hlavní příčiny lze zařadit nejednotnost regulace a řešení, která se uplatňují v daňových systémech jednotlivých zemí v EU. Mezi další příčiny patří různorodost, komplikovanost, nedostatečná spolupráce a škodlivá konkurence. Tento fakt má negativní důsledky na rozpočty jednotlivých zemí EU a diskriminuje poctivé poplatníky, jelikož zisky plynoucí z daňových úniků jsou investovány do konkurenčního boje proti společnosti, které spolehlivě vyřizují účty s finančními úřady. Vybudování efektivního, avšak plně spravedlivého daňového systému v EU má odstranit nebo výrazně omezit problém vyhýbání se daňovým povinnostem (Szołno-Koguc a Ołowko, 2019).

Daňový subjekt, poplatník, plátc, objekt zdanění a předmět daně

Daňový subjekt je osoba, které vzniká povinnost platit daň a to jakoukoli. Daňovým subjektem může být jak fyzická, tak i právnícká osoba, která má zákonnou povinnost platit či odvádět daň (Finanční správa, 2023).

Daňovým poplatníkem se rozumí fyzická či právnícká osoba, jejíž příjem, majetek nebo činnost podléhá daňové povinnosti (Finanční správa, 2023).

Daňovým plátcem je osoba, která má zákonnou povinnost daň vypočítat, vybrat, srazit a v dané lhůtě odvést správci daně (Finanční správa, 2023).

Objektem zdanění je majetek, důchod, spotřeba, ze které se daň vybírá. Předmětem zdanění může být osoba (místní poplatek, komunální odpad), majetek (majetkové daně), důchod (daně z příjmů) a spotřeba (Kuneš, 2020, s. 354).

Předmětem daně je jednoznačné a úplné určení objektu zdanění příslušným zákonem, který ukládá zákonnou daňovou povinnost. Díky širokému vymezení je nutno jej doplnit vynětím z předmětu daně (Finanční správa, 2023).

Daňové řízení a nástroje k prověření přiznané daně

Daňové řízení se řídí zákonem č. 280/2009 Sb. daňový řád. Daňové řízení je vedeno za účelem správného zjištění a stanovení daně a zajištění její úhrady. Daňové řízení slouží k správnému zjištění, že daň je zákonná, určuje její výši a zabezpečuje její odvod. Daňové řízení končí zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí. Daň se posuzuje ke zdaňovacímu období nebo k jednotlivé skutečnosti. Daňový řád rozlišuje následující dílčí řízení:

- nalézací,
 - vyměřovací, kde dochází k vyměření daně,
 - doměřovací, kde dochází k doměření daně,
- při placení daní
 - posečkáání daně, splátky daně,
 - zajištění daně,
 - exekuční,
- o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích (zákon č. 280/2009 Sb. daňový řád).

Funkce daní

Mezi základní funkce daní lze zařadit, funkce alokační, redistribuční, stabilizační a regulační. **Alokační** funkce se vyznačuje alokací finančních prostředků z jednoho odvětví do druhého dle potřeby financování. Jedná se o nejstarší funkci, která financuje státní výdaje

na školství, zdravotnictví, armádu, kulturu, sport a jiné. **Redistribuční** neboli přerozdělovací funkce, stát vyrovnává rozdíly důchodů občanů, aby nebyli na jedné straně extrémně chudí a na druhé straně extrémně bohatí občané. **Stabilizační** funkce vlády pomocí výdajů podporují ekonomiku při jejích cyklických výkyvech. Odčerpávají z rozpočtu díl a dělají rezervu. **Regulační (stimulační)**, stát se díky daním snaží ovlivnit chování kupujících a občanů (výše spotřební daně u cigaret). Stát buď poskytuje daňové zvýhodnění či naopak uvalí na některé zboží vyšší zdanění, čímž podporuje spotřebu statků či jejich omezení (Lipovská, 2017, s. 143). Funkce daní mají schopnost ovlivňovat výši vybrané daně, kde síla a status daňových funkcí jsou často tím, co je nejdůležitější při určování daňových výsledků (Ege et al., 2021). Prostřednictvím analýz je dokázáno, že role daňových funkcí v ekonomice je klíčovým faktorem pro zajištění rozpočtu země (Yuldasheva a Artikov, 2021). V modelech analýzy daňové politiky je obvykle zahrnuto použití daňových funkcí k přiblížení daňového práva a navrhovaných reforem (Moore a Pecoraro, 2020). Společenská role a účel daňového práva se odhaduje z jeho funkcí, které mají vliv i na společnost. Regulační funkce je ovlivněna řadou faktorů včetně daňové politiky. Daňová politika je propojena s daňovým právem a regulační funkcí, díky které implementuje politická rozhodnutí do společnosti (Kobylnik, 2021).

Příloha 3 Přehled změn zákona č. 235/2004 Sb., o DPH za sledované období 2004-2022

- Změna 635/2004 Sb., 669/2004 Sb.
- Změna: 124/2005 Sb.
- Změna: 215/2005 Sb., 217/2005 Sb.
- Změna: 377/2005 Sb.
- Změna: 441/2005 Sb.
- Změna: 545/2005 Sb.
- Změna: 109/2006 Sb. (část)
- Změna: 230/2006 Sb.
- Změna: 319/2006 Sb.
- Změna: 109/2006 Sb. (část)
- Změna: 172/2007 Sb.
- Změna: 270/2007 Sb.
- Změna: 261/2007 Sb., 296/2007 Sb.
- Změna: 124/2008 Sb., 126/2008 Sb.
- Změna: 302/2008 Sb.
- Změna: 87/2009 Sb.
- Změna: 362/2009 Sb., 489/2009 Sb.
- Změna: 120/2010 Sb.
- Změna: 281/2009 Sb., 199/2010 Sb.
- Změna: 47/2011 Sb. (část)
- Změna: 47/2011 Sb.
- Změna: 47/2011 Sb. (část), 370/2011 Sb., 457/2011 Sb. (část)
- Změna: 375/2011 Sb.
- Změna: 167/2012 Sb.
- Změna: 333/2012 Sb.
- Změna: 457/2011 Sb., 18/2012 Sb., 500/2012 Sb., 502/2012 Sb.
- Změna: 502/2012 Sb. (část)
- Změna: 241/2013 Sb.
- Změna: 344/2013 Sb.
- Změna: 502/2012 Sb. (část), 344/2013 Sb.

- Změna: 196/2014 Sb. (část)
- Změna: 196/2014 Sb., 262/2014 Sb., 360/2014 Sb.
- Změna: 360/2014 Sb. (část)
- Změna: 113/2016 Sb. (část)
- Změna: 243/2016 Sb.
- Změna: 243/2016 Sb. (část)
- Změna: 298/2016 Sb.
- Změna: 113/2016 Sb.
- Změna: 377/2015 Sb., 188/2016 Sb.
- Změna: 40/2017 Sb.
- Změna: 33/2017 Sb.
- Změna: 170/2017 Sb.
- Změna: 40/2017 Sb. (část), 225/2017 Sb., 371/2017 Sb. (část)
- Změna: 371/2017 Sb.
- Změna: 283/2018 Sb.
- Změna: 6/2019 Sb.
- Změna: 80/2019 Sb. (část)
- Změna: 80/2019 Sb.
- Změna: 80/2019 Sb. (část)
- Změna: 256/2019 Sb.
- Změna: 299/2020 Sb.
- Změna: 343/2020 Sb.
- Změna: 80/2019 Sb. (část), 283/2020 Sb., 527/2020 Sb., 609/2020 Sb.
- Změna: 355/2021 Sb.
- Změna: 343/2020 Sb. (část), 371/2021 Sb.
- Změna: 284/2021 Sb.
- Změna: 93/2022 Sb.
- Změna: 93/2022 Sb. (část)
- Změna: 366/2022 Sb. (část), Změna: 366/2022 Sb.

Zdroj: Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, on-line:
<https://www.psp.cz/sqw/sntisk.sqw>, vlastní zpracování

Příloha 4 Přehled změn zákona č. 586/1992., Sb., o dani z příjmů za sledované období 2004-2022

- Změna: 49/2004 Sb.
- Změna: 19/2004 Sb.
- Změna: 47/2004 Sb.
- Změna: 257/2004 Sb.
- Změna: 280/2004 Sb.
- Změna: 359/2004 Sb.
- Změna: 360/2004 Sb.
- Změna: 436/2004 Sb.
- Změna: 628/2004 Sb.
- Změna: 676/2004 Sb.
- Změna: 280/2004 Sb. (část)
- Změna: 562/2004 Sb.
- Změna: 669/2004 Sb.
- Změna: 217/2005 Sb. (část)
- Změna: 217/2005 Sb.
- Změna: 342/2005 Sb.
- Změna: 357/2005 Sb.
- Změna: 441/2005 Sb.
- Změna: 438/2003 Sb. (část), 179/2005 Sb., 530/2005 Sb., 545/2005 Sb., 552/2005 Sb.
- Změna: 56/2006 Sb.
- Změna: 57/2006 Sb.
- Změna: 203/2006 Sb.
- Změna: 223/2006 Sb. (část)
- Změna: 245/2006 Sb.
- Změna: 223/2006 Sb.
- Změna: 362/2003 Sb., 109/2006 Sb., 112/2006 Sb., 264/2006 Sb.
- Změna: 29/2007 Sb.
- Změna: 67/2007 Sb.
- Změna: 159/2007 Sb.

- Změna: 179/2006 Sb.
- Změna: 239/2001 Sb. (část), 261/2007 Sb., 296/2007 Sb., 362/2007 Sb.
- Změna: 126/2008 Sb.
- Změna: 482/2008 Sb.
- Změna: 189/2006 Sb., 261/2007 Sb. (část), 2/2009 Sb.
- Změna: 87/2009 Sb.
- Změna: 216/2009 Sb.
- Změna: 221/2009 Sb.
- Změna: 303/2009 Sb.
- Změna: 326/2009 Sb. (část)
- Změna: 289/2009 Sb.
- Změna: 326/2009 Sb.
- Změna: 306/2008 Sb., 304/2009 Sb., 362/2009 Sb.
- Změna: 199/2010 Sb.
- Změna: 227/2009 Sb.
- Změna: 438/2003 Sb. (část), 280/2004 Sb. (část), 281/2009 Sb., 199/2010 Sb., 346/2010 Sb., 348/2010 Sb.
- Změna: 73/2011 Sb.
- Změna: 346/2010 Sb. (část)
- Změna: 348/2010 Sb. (část)
- Změna: 188/2011 Sb.
- Změna: 260/2002 Sb. (s přihlédnutím k nálezu Ústavního soudu č. 236/2011 Sb.)
- Změna: 466/2011 Sb.
- Změna: 346/2010 Sb. (část), 348/2010 Sb. (část), 329/2011 Sb., 353/2011 Sb., 355/2011 Sb., 370/2011 Sb., 420/2011 Sb., 458/2011 Sb. (část), 470/2011 Sb.
- Změna: 375/2011 Sb.
- Změna: 192/2012 Sb.
- Změna: 428/2011 Sb., 458/2011 Sb. (část), 192/2012 Sb. (část), 399/2012 Sb., 401/2012 Sb., 403/2012 Sb., 428/2012 Sb., 500/2012 Sb., 503/2012 Sb.
- Změna: 44/2013 Sb.
- Změna: 80/2013 Sb.
- Změna: 241/2013 Sb.

- Změna: 458/2011 Sb. (část), 105/2013 Sb., 160/2013 Sb., 215/2013 Sb., 344/2013 Sb.
- Změna: 162/2014 Sb.
- Změna: 247/2014 Sb.
- Změna: 458/2011 Sb. (část)
- Změna: 458/2011 Sb., 267/2014 Sb.
- Změna: 84/2015 Sb.
- Změna: 127/2015 Sb.
- Změna: 332/2014 Sb.
- Změna: 221/2015 Sb., 375/2015 Sb., 377/2015 Sb.
- Změna: 105/2016 Sb.
- Změna: 125/2016 Sb.
- Změna: 148/2016 Sb.
- Změna: 47/2016 Sb.
- Změna: 271/2016 Sb.
- Změna: 113/2016 Sb., 321/2016 Sb.
- Změna: 377/2015 Sb. (část), 188/2016 Sb., 454/2016 Sb.
- Změna: 105/2016 Sb. (část)
- Změna: 170/2017 Sb.
- Změna: 246/2017 Sb.
- Změna: 254/2017 Sb.
- Změna: 200/2017 Sb., 225/2017 Sb., 293/2017 Sb.
- Změna: 92/2018 Sb.
- Změna: 174/2018 Sb., 306/2018 Sb.
- Změna: 80/2019 Sb.
- Změna: 32/2019 Sb.
- Změna: 80/2019 Sb. (část), 364/2019 Sb.
- Změna: 299/2020 Sb.
- Změna: 343/2020 Sb.
- Změna: 450/2020 Sb.
- Změna: 540/2020 Sb. (část)
- Změna: 386/2020 Sb., 540/2020 Sb., 543/2020 Sb., 609/2020 Sb.

- Změna: 39/2021 Sb.
- Změna: 588/2020 Sb.
- Změna: 285/2021 Sb.
- Změna: 329/2021 Sb.
- Změna: 343/2020 Sb. (část), 609/2020 Sb. (část), 251/2021 Sb., 286/2021 Sb., 297/2021 Sb., 324/2021 Sb., 353/2021 Sb.
- Změna: 142/2022 Sb.
- Změna: 244/2022 Sb.
- Změna: 366/2022 Sb., 458/2022 Sb.
- Změna: 284/2021 Sb.
- Změna: 432/2022 Sb.

Zdroj: Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, on-line:
<https://www.psp.cz/sqw/sntisk.sqw>, vlastní zpracování.

Příloha 5 Přehled o sazbách silniční daně

Následující tabulka podává přehled o sazbách Silniční daně v ČR – zdvihový objem motoru.

Tabulka 84 Sazby Silniční daně v ČR – Zdvihový objem motoru

<i>Zdvihový objemu motoru</i>	<i>Sazba v Kč</i>
do 800 cm³	1 200
nad 800 cm ³ do 1 250 cm ³	1 800
nad 1 250 cm ³ do 1 500 cm ³	2 400
nad 1 500 cm ³ do 2 000 cm ³	3 000
nad 2 000 cm ³ do 3 000 cm ³	3 600
nad 3 000 cm ³	4 200

Zdroj: Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční (2023), vlastní zpracování.

Následující tabulka podává přehled o sazbách Silniční daně v ČR – počet náprav hmotnosti.

Tabulka 85 Sazby Silniční daně v ČR – Počet náprav hmotnosti

<i>Nápravy</i>	<i>Sazba v Kč</i>
1 náprava	
do 1 tuny	1 800
nad 1 t do 2 t	2 700
nad 2 t do 3,5 t	3 900
nad 3,5 t do 5 t	4 500
nad 5 t do 6,5 t	5 200
nad 6,5 t do 8 t	6 300
nad 8 t	7 200
2 nápravy	
do 1 tuny	1 800
nad 1 t do 2 t	2 400
nad 2 t do 3,5 t	3 600
nad 3,5 t do 5 t	4 100
nad 5 t do 6,5 t	4 500
nad 6,5 t do 8 t	5 400
nad 8 t do 9,5 t	6 300
nad 9,5 t do 11 t	7 200
nad 11 t do 12 t	8 100
nad 12 t do 13 t	9 500
nad 13 t do 14 t	11 000
nad 14 t do 15 t	12 400
nad 15 t do 18 t	17 800

nad 18 t do 21 t	21 800
nad 21 t do 24 t	26 300
nad 24 t do 27 t	30 400
nad 27 t	34 700
3 nápravy	
do 1 t	1 800
nad 1 t do 3,5 t	2 400
nad 3,5 t do 6 t	2 700
nad 6 t do 8,5 t	4 500
nad 8,5 t do 11 t	5 400
nad 11 t do 13 t	6 300
nad 13 t do 15 t	7 900
nad 15 t do 17 t	9 900
nad 17 t do 19 t	11 900
nad 19 t do 21 t	13 100
nad 21 t do 23 t	16 000
nad 23 t do 26 t	20 500
nad 26 t do 31 t	27 500
nad 31 t do 36 t	32 600
nad 36 t	37 800
4 nápravy a více náprav	
do 18 t	6 300
nad 18 t do 21 t	7 900
nad 21 t do 23 t	10 600
nad 23 t do 25 t	13 300
nad 25 t do 27 t	16 700
nad 27 t do 29 t	21 200
nad 29 t do 32 t	28 000
nad 32 t do 36 t	29 500
nad 36 t	33 100

Zdroj: Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční (2023), vlastní zpracování.

Příloha 6 Přehled změn zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční za sledované období 2004-2022

- Změna: 102/2004 Sb.
- Změna: 102/2004 Sb. (část)
- Změna: 635/2004 Sb.
- Změna: 545/2005 Sb.
- Změna: 270/2007 Sb.
- Změna: 296/2007 Sb.
- Změna: 246/2008 Sb.
- Změna: 281/2009 Sb.,
- Změna: 199/2010 Sb.,
- Změna: 30/2011 Sb.
- Změna: 375/2011 Sb.
- Změna: 344/2013 Sb.
- Změna: 267/2014 Sb.
- Změna: 63/2017 Sb.
- Změna: 299/2020 Sb.
- Změna: 142/2022 Sb.
- Změna: 432/2022 Sb.
- Změna: 142/2022 Sb. (část)

Zdroj: Poslanecká sněmovna parlamentu ČR, sněmovní tisky, on-line:
<https://www.psp.cz/sqw/sntisk.sqw>, vlastní zpracování.

Příloha 7 Plátcí daně z přidané hodnoty rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování

Následující tabulka podává informace o plátcích DPH rozdělených dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

Tabulka 86 Plátcí DPH rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet</i>
<u>0 až 1,5 mil. Kč</u>	15
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	6
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	3
Ostatní	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	2
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	9
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	5
Ostatní	2
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	2
<u>1,5 až 10 mil. Kč</u>	52
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	24
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2
Ostatní	2
Peněžnictví a pojišťovnictví	2
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	9
Stavebnictví	2
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	3
Zemědělství, lesní hospodářství	2
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	28
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	4
Ostatní	1
Peněžnictví a pojišťovnictví	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	3
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	10
Stavebnictví	1
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	5
Zemědělství, lesní hospodářství	1
<u>10 až 50 mil. Kč</u>	29

<u>Akciová společnost</u>	1
Ostatní	1
Podnikající fyzická osoba	9
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
Ostatní	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	3
Stavebnictví	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	19
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2
Ostatní	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	5
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	7
Zdravotnictví	2
<u>50 až 228 mil. Kč</u>	23
<u>Akciová společnost</u>	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Stavebnictví	2
Společnost s ručením omezeným	20
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2
Ostatní	4
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	7
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	2
Stavebnictví	4
Zdravotnictví	1
<u>více než 228 mil. Kč</u>	7
<u>Akciová společnost</u>	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Zdravotnictví	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	4
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	2
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Stavebnictví	1
<u>Celkový součet</u>	126

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 8 Plátcí daně z příjmů právnických osob rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování

Následující tabulka podává informace o plátcích DPP rozdělených dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

Tabulka 87 Plátcí DPPO rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet</i>
<u>0 až 1,5 mil. Kč</u>	17
<u>Družstvo</u>	2
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1
Ostatní	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	15
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	5
Ostatní	2
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	7
<u>1,5 až 10 mil. Kč</u>	32
<u>Družstvo</u>	2
Ostatní	2
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	30
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	2
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	4
Ostatní	2
Peněžnictví a pojišťovnictví	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	3
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	10
Stavebnictví	1
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	5
Zemědělství, lesní hospodářství	1
<u>10 až 50 mil. Kč</u>	20
<u>Akciová společnost</u>	1
Ostatní	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	19
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2
Ostatní	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	5
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	7
Zdravotnictví	2

<u>50 až 228 mil. Kč</u>	24
<u>Akciová společnost</u>	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Stavebnictví	2
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	21
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	2
Ostatní	4
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	8
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	2
Stavebnictví	4
Zdravotnictví	1
<u>více než 228 mil. Kč</u>	7
<u>Akciová společnost</u>	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Zdravotnictví	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	4
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	2
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Stavebnictví	1
<u>Celkový součet</u>	100

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 9 Plátcí daně z příjmů fyzických osob rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování

Následující tabulka podává informace o plátcích DPFO rozdělených dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

Tabulka 88 Plátcí DPFO rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet</i>
<u>0 až 0,5 mil. Kč</u>	14
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	14
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
Ostatní	2
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	8
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	1
<u>0,5 až 1,0 mil. Kč</u>	28
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	28
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	4
Ostatní	3
Peněžnictví a pojišťovnictví	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	5
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	7
Stavebnictví	5
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	1
<u>více než 1,00 mil. Kč</u>	58
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	58
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	4
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	2
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	6
Ostatní	4
Peněžnictví a pojišťovnictví	4
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	6
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	22
Stavebnictví	3
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	4
Zemědělství, lesní hospodářství	3
<u>Celkový součet</u>	100

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 10 Plátcí daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování

Následující tabulka podává informace o plátcích DPFO ze závislé činnosti rozdělených dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

Tabulka 89 Plátcí DPFO ze závislé činnosti rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

Právní forma podnikání	Počet
<u>0 až 1,5 mil. Kč</u>	17
<u>Družstvo</u>	1
Ostatní	1
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	11
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Ostatní	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	7
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	5
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
1,5 až 10 mil. Kč	24
Družstvo	2
Ostatní	2
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	7
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
Ostatní	2
Peněžnictví a pojišťovnictví	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Stavebnictví	1
Zemědělství, lesní hospodářství	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	15
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	2
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	3
Peněžnictví a pojišťovnictví	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	3
Stavebnictví	1
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	3
<u>10 až 50 mil. Kč</u>	15
<u>Akciová společnost</u>	1

Ostatní	1
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	3
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	11
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
Ostatní	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	4
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	4
Zdravotnictví	1
<u>50 až 228 mil. Kč</u>	23
<u>Akciová společnost</u>	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Stavebnictví	2
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	20
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
Ostatní	4
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	8
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	2
Stavebnictví	4
Zdravotnictví	1
<u>více než 228 mil. Kč</u>	6
<u>Akciová společnost</u>	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Zdravotnictví	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	3
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Stavebnictví	1
<u>Celkový součet</u>	85

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 11 Plátcí silniční daně rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování

Následující tabulka podává informace o plátcích silniční daně rozdělených dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

Tabulka 90 Plátcí silniční daně rozdělení dle výnosů/příjmů, detailní zpracování.

<i>Právní forma společnosti</i>	<i>Počet</i>
<u>0 až 1,5 mil. Kč</u>	5
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	5
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	2
Stavebnictví	1
<u>1,5 až 10 mil. Kč</u>	16
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	10
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
Ostatní	2
Peněžnictví a pojišťovnictví	4
Stavebnictví	1
Zemědělství, lesní hospodářství	2
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	6
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2
Školství (soukromé školy, rekvalifikace, školení)	2
Zemědělství, lesní hospodářství	1
<u>10 až 50 mil. Kč</u>	8
<u>Podnikající fyzická osoba</u>	2
Doprava, skladování, pošty, telekomunikace	1
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	6
Ostatní	3
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	2
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
<u>50 až 228 mil. Kč</u>	8
<u>Akciová společnost</u>	2
Stavebnictví	2
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	6
Obchod, opravy motorových vozidel a spotřebního zboží	1
Pohostinství, ubytování, kongresové služby	3

Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Stavebnictví	1
více než 228 mil. Kč	5
<u>Akciová společnost</u>	2
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Zdravotnictví	1
<u>Společnost s ručením omezeným</u>	3
Činnosti v oblasti nemovitostí, služby pro podniky	1
Služby (IT, marketing, účetnictví, daňové poradenství, audit a ostatní řemeslné služby)	1
Stavebnictví	1
<u>Celkový součet</u>	42

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 12 Odhad LRM typu lin-lin, právnické osoby

Model 6: OLS, za použití pozorování 1–100
 Závisle proměnná: Admin_nakl

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-5.85909	96.1084	-0.06096	0.9515	
Obrat_pop	2.91672e-06	1.95140e-07	14.95	2.39e-26	***
Poc_dan	31.9690	26.5156	1.206	0.2310	
Sprav_dan	-0.0881809	0.0278562	-3.166	0.0021	***
Osvoj_dan	-0.0545297	0.227210	-0.2400	0.8109	
Hodnoc_dan	5.04294	9.30873	0.5417	0.5893	
Outsourcing	-0.000512367	0.000113215	-4.526	1.80e-05	***
sro	63.2755	64.3352	0.9835	0.3279	
Střední hodnota závisle proměnné		221.8241			
Sm. odchylka závisle proměnné		360.8551			
Součet čtverců reziduí		3322998			
Sm. chyba regrese		190.0514			
Koeficient determinace		0.742232			
Adjustovaný koeficient determinace		0.722619			
F(7, 92)		37.84427			
P-hodnota(F)		1.89e-24			
Logaritmus věrohodnosti		-662.4542			
Akaikovo kritérium		1340.908			
Schwarzovo kritérium		1361.750			
Hannan-Quinnovo kritérium		1349.343			

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Pomine-li se konstanta, p-hodnota byla nejvyšší pro proměnnou 5 (Osvoj_dan)

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 13 Analýza kolinearity pomocí VIF testu, právnické osoby

Faktory zvyšující rozptyl (VIF)

Minimální možná hodnota = 1.0

Hodnoty > 10.0 mohou indikovat problém kolinearity

Vyn_pop	1.529
Poc_dan	1.536
Sprav_dan	5.152
Osvoj_dan	4.500
Hodnoc_dan	1.206
Outsourcing	1.776
sro	1.122

$VIF(j) = 1/(1 - R(j)^2)$, kde $R(j)$ je vícečetný korelační koeficient mezi proměnnou j a ostatními nezávisle proměnnými

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 14 Diagnostika reziduí modelu lin-lin, právnické osoby

Test nonlinearity (second powers) -
Null hypothesis: relationship is linear
Test statistic: LM = 13.4717
with p-value = $P(\text{Chi-squared}(6) > 13.4717) = 0.0361274$

Test nonlinearity (logarithms) -
Null hypothesis: relationship is linear
Test statistic: LM = 2.96623
with p-value = $P(\text{Chi-squared}(2) > 2.96623) = 0.22693$

Test normality of residuals -
Null hypothesis: errors are normally distributed
Test statistic: Chi-squared(2) = 196.539
with p-value = $2.09993e-43$

White's test for heteroskedasticity -
Null hypothesis: no heteroskedasticity
Test statistic: LM = 44.2019
with p-value = $P(\text{Chi-squared}(34) > 44.2019) = 0.113042$

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 15 Odhad parametru modelu log-lin, právnické osoby

Model 7: OLS, za použití pozorování 1-100 (n = 97)

Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 3

Závisle proměnná: l_Admin_nakl

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	2.73035	0.584423	4.672	1.05e-05	***
Obrat_pop	6.45616e-09	1.13559e-09	5.685	1.63e-07	***
Poc_dan	0.273478	0.155600	1.758	0.0823	*
Sprav_dan	-6.13646e-05	0.000161918	-0.3790	0.7056	
Osvoj_dan	-0.000476085	0.00131737	-0.3614	0.7187	
Hodnoc_dan	0.0778193	0.0543386	1.432	0.1556	
Outsourcing	-3.48719e-07	6.56945e-07	-0.5308	0.5969	
sro	0.487143	0.391946	1.243	0.2172	

Střední hodnota závisle proměnné	4.576351
Sm. odchylka závisle proměnné	1.378500
Součet čtverců reziduí	107.5332
Sm. chyba regrese	1.099199
Koeficient determinace	0.410535
Adjustovaný koeficient determinace	0.364173
F(7, 89)	8.854925
P-hodnota(F)	3.12e-08
Logaritmus věrohodnosti	-142.6368
Akaikovo kritérium	301.2737
Schwarzovo kritérium	321.8714
Hannan-Quinnovo kritérium	309.6024

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Pomine-li se konstanta, p-hodnota byla nejvyšší pro proměnnou 5 (Osvoj_dan)

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 16 Diagnostika reziduí modelu log-lin, právnické osoby

Test nonlinearity (second powers) -

Null hypothesis: relationship is linear

Test statistic: LM = 27.1446

with p-value = $P(\chi^2(6) > 27.1446) = 0.00013605$

Test nonlinearity (logarithms) -

Null hypothesis: relationship is linear

Test statistic: LM = 3.0586

with p-value = $P(\chi^2(2) > 3.0586) = 0.216687$

Test normality of residuals -

Null hypothesis: errors are normally distributed

Test statistic: $\chi^2(2) = 5.81473$

with p-value = 0.0546195

White's test for heteroskedasticity -

Null hypothesis: no heteroskedasticity

Test statistic: LM = 29.7998

with p-value = $P(\chi^2(34) > 29.7998) = 0.673705$

Source: own processing.

Příloha 17 Podrobný test nelinearity (druhé mocniny), právnické osoby

Pomocná regrese pro test nelinearity (druhé mocniny)

OLS, za použití pozorování 1–100 (n = 97)

Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 3

Závisle proměnná: uhat

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	0.745036	0.976256	0.7632	0.4475	
Obrat_pop	1.23720e-08	2.72532e-09	4.540	1.89e-05	***
Poc_dan	0.0911498	0.627376	0.1453	0.8848	
Sprav_dan	0.000282230	0.000719677	0.3922	0.6959	
Osvoj_dan	-0.00308839	0.00431480	-0.7158	0.4761	
Hodnoc_dan	-0.212599	0.257076	-0.8270	0.4106	
Outsourcing	-4.37236e-06	1.57742e-06	-2.772	0.0069	***
sro	-0.430009	0.369303	-1.164	0.2476	
sq_Obrat_pop	0.000000	0.000000	-5.108	2.04e-06	***
sq_Poc_dan	0.0111889	0.123337	0.09072	0.9279	
sq_Sprav_dan	-6.52318e-08	7.42184e-08	-0.8789	0.3820	
sq_Osvoj_dan	3.50208e-06	3.83384e-06	0.9135	0.3636	
sq_Hodnoc_dan	0.0191756	0.0252287	0.7601	0.4494	
sq_Outsourcing	2.65805e-12	1.42354e-12	1.867	0.0654	*

Neadjustovaný koeficient determinace = 0.279841

Testovací statistika: $TR^2 = 27.1446$,

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(6) > 27.1446) = 0.00013605$

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 18 Odhad parametru modelu s polynomickým vztahem u proměnné „Obrat_pop“, právnické osoby

Model 8: OLS, za použití pozorování 1-100 (n = 97)
 Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 3
 Závisle proměnná: l_Admin_nakl

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	2.92599	0.517103	5.658	1.88e-07	***
Obrat_pop	1.75739e-08	2.38814e-09	7.359	9.26e-11	***
Poc_dan	0.299137	0.137392	2.177	0.0321	**
Sprav_dan	-0.000290817	0.000149717	-1.942	0.0553	*
Osvoj_dan	-7.83586e-05	0.00116503	-0.06726	0.9465	
Hodnoc_dan	0.0445286	0.0483857	0.9203	0.3599	
Outsourcing	-1.91470e-06	6.55185e-07	-2.922	0.0044	***
sro	0.304744	0.347676	0.8765	0.3831	
sq_Obrat_pop	0.00000	0.00000	-5.129	1.72e-06	***

Střední hodnota závisle proměnné	4.576351
Sm. odchylka závisle proměnné	1.378500
Součet čtverců reziduí	82.78758
Sm. chyba regrese	0.969932
Koeficient determinace	0.546183
Adjustovaný koeficient determinace	0.504927
F(8, 88)	13.23887
P-hodnota(F)	2.23e-12
Logaritmus věrohodnosti	-129.9530
Akaikovo kritérium	277.9061
Schwarzovo kritérium	301.0785
Hannan-Quinnovo kritérium	287.2759

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Pomine-li se konstanta, p-hodnota byla nejvyšší pro proměnnou 5 (Osvoj_dan)

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 19 Odhad parametru modelu s logaritmickým vztahem u proměnné „Obrat_pop“, právnické osoby

Model 9: OLS, za použití pozorování 1–100 (n = 97)
 Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 3
 Závisle proměnná: \ln _Admin_nakl

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-7.48794	0.568472	-13.17	1.29e-22	***
\ln _Obrat_pop	0.763570	0.0395997	19.28	1.56e-33	***
Poc_dan	-0.0829332	0.0828533	-1.001	0.3196	
Sprav_dan	-0.000151655	8.16783e-05	-1.857	0.0667	*
Osvoj_dan	-0.00129098	0.000675483	-1.911	0.0592	*
Hodnoc_dan	0.00823998	0.0281643	0.2926	0.7705	
Outsourcing	-2.58507e-06	3.65125e-07	-7.080	3.20e-10	***
sro	0.395961	0.200008	1.980	0.0508	*

Střední hodnota závisle proměnné	4.576351
Sm. odchylka závisle proměnné	1.378500
Součet čtverců reziduí	28.31195
Sm. chyba regrese	0.564014
Koeficient determinace	0.844802
Adjustovaný koeficient determinace	0.832596
F(7, 89)	69.20895
P-hodnota(F)	2.86e-33
Logaritmus věrohodnosti	-77.91282
Akaikovo kritérium	171.8256
Schwarzovo kritérium	192.4233
Hannan-Quinnovo kritérium	180.1543

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Pomine-li se konstanta, p-hodnota byla nejvyšší pro proměnnou 6 (Hodnoc_dan)

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 20 Diagnostika reziduí vybraného modelu, právnické osoby

Test nonlinearity (druhé mocniny) –

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 53.0792

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(6) > 53.0792) = 1.131e-09$

Test nonlinearity (logaritmy) –

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 14.2659

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(3) > 14.2659) = 0.00256469$

Test normality reziduí –

Nulová hypotéza: chyby jsou normálně rozdělené

Testovací statistika: Chí-kvadrát(2) = 1.5723

s p-hodnotou = 0.455595

Whiteův test heteroskedasticity –

Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita

Testovací statistika: LM = 37.8411

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(34) > 37.8411) = 0.298209$

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 21 Odhad LRM tipu lin-lin, fyzické osoby

Model 2: OLS, za použití pozorování 1–100
 Závisle proměnná: Admin_nakl

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	4093.52	1332.29	3.073	0.0028	***
Vyn_pop	0.000203656	0.000143176	1.422	0.1583	
Poc_dan	-696.729	627.071	-1.111	0.2694	
Sprav_dan	-9.79949	27.4662	-0.3568	0.7221	
Osvoj_dan	-13.4031	34.6955	-0.3863	0.7002	
Hodnoc_dan	-379.276	194.916	-1.946	0.0547	*
Outsourcing	-0.0181032	0.0279203	-0.6484	0.5183	

Střední hodnota závisle proměnné	1115.523
Sm. odchylka závisle proměnné	4068.664
Součet čtverců reziduí	1.51e+09
Sm. chyba regrese	4031.720
Koeficient determinace	0.077588
Adjustovaný koeficient determinace	0.018078
F(6, 93)	1.303776
P-hodnota(F)	0.263265
Logaritmus věrohodnosti	-968.4602
Akaikovo kritérium	1950.920
Schwarzovo kritérium	1969.157
Hannan-Quinnovo kritérium	1958.301

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Pomine-li se konstanta, p-hodnota byla nejvyšší pro proměnnou 4 (Sprav_dan)

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 22 Analýza kolinearity pomocí VIF testu, fyzické osoby

Faktory zvyšující rozptyl (VIF)

Minimální možná hodnota = 1.0

Hodnoty > 10.0 mohou indikovat problém kolinearity

Vyn_pop	1.794
Poc_dan	1.880
Sprav_dan	3.706
Osvoj_dan	3.385
Hodnoc_dan	1.141
Outsourcing	2.017

$VIF(j) = 1/(1 - R(j)^2)$, kde $R(j)$ je vícečetný korelační koeficient mezi proměnnou j a ostatními nezávisle proměnnými

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 23 Diagnostika reziduí modelu lin-lin, fyzické osoby

Test nonlinearity (druhé mocniny) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 10.5348

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(6) > 10.5348) = 0.103862$

Test nonlinearity (logaritmy) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 19.6784

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(3) > 19.6784) = 0.000197884$

Whiteův test heteroskedasticity -

Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita

Testovací statistika: LM = 18.7472

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(27) > 18.7472) = 0.879027$

Test normality reziduí -

Nulová hypotéza: chyby jsou normálně rozdělené

Testovací statistika: $\text{Chí-kvadrát}(2) = 3670.11$

s p-hodnotou = 0

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 24 Odhad parametru modelu log-lin, fyzické osoby

Model 3: OLS, za použití pozorování 1-100 (n = 93)

Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 7

Závisle proměnná: \ln_Admin_nakl

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	7.14909	0.252360	28.33	2.22e-45	***
Vyn_pop	1.61470e-07	2.63273e-08	6.133	2.54e-08	***
Poc_dan	-0.450485	0.118729	-3.794	0.0003	***
Sprav_dan	-0.00875666	0.00497566	-1.760	0.0820	*
Osvoj_dan	-0.0161888	0.00626793	-2.583	0.0115	**
Hodnoc_dan	-0.0549949	0.0380711	-1.445	0.1522	
Outsourcing	-3.08266e-05	5.12834e-06	-6.011	4.33e-08	***

Střední hodnota závisle proměnné	6.011309
Sm. odchylka závisle proměnné	1.134433
Součet čtverců reziduí	45.54219
Sm. chyba regrese	0.727709
Koeficient determinace	0.615347
Adjustovaný koeficient determinace	0.588511
F(6, 86)	22.92972
P-hodnota(F)	5.55e-16
Logaritmus věrohodnosti	-98.76213
Akaikovo kritérium	211.5243
Schwarzovo kritérium	229.2525
Hannan-Quinnovo kritérium	218.6824

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Pomine-li se konstanta, p-hodnota byla nejvyšší pro proměnnou 6 (Hodnoc_dan)

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 25 Diagnostika reziduí modelu log-lin, fyzické osoby

Test nonlinearity (druhé mocniny) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 41.7276

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(6) > 41.7276) = 2.08114e-07$

Test nonlinearity (logaritmy) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 30.157

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(3) > 30.157) = 1.279e-06$

Whiteův test heteroskedasticity -

Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita

Testovací statistika: LM = 14.3876

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(27) > 14.3876) = 0.977175$

Test normality reziduí -

Nulová hypotéza: chyby jsou normálně rozdělené

Testovací statistika: $\text{Chí-kvadrát}(2) = 3.18142$

s p-hodnotou = 0.203781

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 26 Podrobný test nelinearity (logaritmy), fyzické osoby

Pomocná regrese pro test nelinearity (logaritmy)

OLS, za použití pozorování 1-100 (n = 93)

Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 7

Závisle proměnná: uhat

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-6.18744	1.50590	-4.109	9.29e-05	***
Vyn_pop	-7.70093e-08	3.57173e-08	-2.156	0.0340	**
Poc_dan	1.72725	0.331490	5.211	1.35e-06	***
Sprav_dan	-0.000403411	0.00426996	-0.09448	0.9250	
Osvoj_dan	0.00211980	0.00526813	0.4024	0.6884	
Hodnoc_dan	0.142833	0.118663	1.204	0.2321	
Outsourcing	-4.30308e-06	4.48325e-06	-0.9598	0.3399	
l_Vyn_pop	0.364510	0.109114	3.341	0.0013	***
l_Poc_dan	-3.59198	0.647394	-5.548	3.36e-07	***
l_Hodnoc_dan	-0.568332	0.485948	-1.170	0.2455	

Neadjustovaný koeficient determinace = 0.324269

Testovací statistika: $TR^2 = 30.157$,

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(3) > 30.157) = 1.279e-06$

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 27 Podrobný test nelinearity (druhé mocniny), fyzické osoby

Pomocná regrese pro test nelinearity (druhé mocniny)

OLS, za použití pozorování 1–100 (n = 93)

Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 7

Závisle proměnná: uhat

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	0.646035	0.565246	1.143	0.2565	
Vyn_pop	4.11853e-07	1.00230e-07	4.109	9.54e-05	***
Poc_dan	-1.12335	0.367682	-3.055	0.0031	***
Sprav_dan	-0.0207192	0.0111613	-1.856	0.0671	*
Osvoj_dan	-0.0406436	0.0163339	-2.488	0.0149	**
Hodnoc_dan	0.0797476	0.145927	0.5465	0.5862	
Outsourcing	-6.79579e-05	1.24070e-05	-5.477	4.85e-07	***
sq_Vyn_pop	0.00000	0.00000	-3.645	0.0005	***
sq_Poc_dan	0.281796	0.0720825	3.909	0.0002	***
sq_Sprav_dan	0.000118761	7.37442e-05	1.610	0.1112	
sq_Osvoj_dan	0.000445105	0.000158397	2.810	0.0062	***
sq_Hodnoc_dan	-0.00801690	0.0140399	-0.5710	0.5696	
sq_Outsourcing	5.79798e-10	1.12763e-10	5.142	1.89e-06	***

Neadjustovaný koeficient determinace = 0.448684

Testovací statistika: $TR^2 = 41.7276$,

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(6) > 41.7276) = 2.08114e-07$

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 28 Odhad parametru modelu s polynomickým vztahem, fyzické osoby

Model 7: OLS, za použití pozorování 1-100 (n = 93)
 Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 7
 Závisle proměnná: l_Admin_nakl

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	8.21316	0.364791	22.51	7.41e-37	***
Vyn_pop	5.41921e-07	9.76265e-08	5.551	3.41e-07	***
Poc_dan	-1.79358	0.330835	-5.421	5.82e-07	***
Sprav_dan	-0.0128620	0.00441653	-2.912	0.0046	***
Osvoj_dan	-0.0637783	0.0157448	-4.051	0.0001	***
Hodnoc_dan	-0.0658056	0.0301398	-2.183	0.0319	**
Outsourcing	-9.13705e-05	1.15737e-05	-7.895	1.13e-11	***
sq_Vyn_pop	0.00000	0.00000	-3.491	0.0008	***
sq_Outsourcing	5.28919e-10	1.08543e-10	4.873	5.29e-06	***
sq_Poc_dan	0.315480	0.0673918	4.681	1.11e-05	***
sq_Osvoj_dan	0.000499149	0.000155181	3.217	0.0019	***

Střední hodnota závisle proměnné	6.011309
Sm. odchylka závisle proměnné	1.134433
Součet čtverců reziduí	25.96334
Sm. chyba regrese	0.562695
Koeficient determinace	0.780712
Adjustovaný koeficient determinace	0.753969
F(10, 82)	29.19370
P-hodnota(F)	5.45e-23
Logaritmus věrohodnosti	-72.63129
Akaikovo kritérium	167.2626
Schwarzovo kritérium	195.1212
Hannan-Quinnovo kritérium	178.5111

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 29 Odhad parametru modelu s logaritmickým vztahem, fyzické osoby

Model 8: OLS, za použití pozorování 1–100 (n = 93)
 Chybějící nebo nekompletní pozorování byla vynechána: 7
 Závisle proměnná: $\ln_{\text{Admin_nakl}}$

	koeficient	směr. chyba	t-podíl	p-hodnota	
const	-0.577698	1.01210	-0.5708	0.5696	
$\ln_{\text{Vyn_pop}}$	0.540860	0.0748960	7.221	1.93e-10	***
$\ln_{\text{Poc_dan}}$	-1.19727	0.209736	-5.708	1.59e-07	***
Sprav_dan	-0.00981872	0.00465503	-2.109	0.0378	**
Osvoj_dan	-0.0137725	0.00574760	-2.396	0.0187	**
Hodnoc_dan	-0.000664121	0.0329015	-0.02019	0.9839	
Outsourcing	-3.06383e-05	4.60798e-06	-6.649	2.59e-09	***

Střední hodnota závisle proměnné 6.011309
 Sm. odchylka závisle proměnné 1.134433
 Součet čtverců reziduí 38.51872
 Sm. chyba regrese 0.669247
 Koeficient determinace 0.674668
 Adjustovaný koeficient determinace 0.651971
 F(6, 86) 29.72424
 P-hodnota(F) 4.94e-19
 Logaritmus věrohodnosti -90.97362
 Akaikovo kritérium 195.9472
 Schwarzovo kritérium 213.6754
 Hannan-Quinnovo kritérium 203.1054

zde je poznámka o zkratkách statistik modelu

Pomine-li se konstanta, p-hodnota byla nejvyšší pro proměnnou 6 (Hodnoc_dan)

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 30 Diagnostika reziduí polynomického modelu, fyzické osoby

Test nonlinearity (druhé mocniny) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 12.4502

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(8) > 12.4502) = 0.13222$

Test nonlinearity (logaritmy) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 11.5004

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(3) > 11.5004) = 0.00930602$

Whiteův test heteroskedasticity -

Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita

Testovací statistika: LM = 67.6879

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(62) > 67.6879) = 0.289301$

Test normality reziduí -

Nulová hypotéza: chyby jsou normálně rozdělené

Testovací statistika: Chí-kvadrát(2) = 16.8354

s p-hodnotou = 0.000220919

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 31 Diagnostika reziduí logaritmického modelu, fyzické osoby

Test nonlinearity (druhé mocniny) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 38.2366

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(6) > 38.2366) = 1.00985e-06$

Test nonlinearity (logaritmy) -

Nulová hypotéza: vztah je lineární

Testovací statistika: LM = 2.2119

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(2) > 2.2119) = 0.330896$

Whiteův test heteroskedasticity -

Nulová hypotéza: není zde heteroskedasticita

Testovací statistika: LM = 23.3512

s p-hodnotou = $P(\text{Chí-kvadrát}(27) > 23.3512) = 0.66601$

Test normality reziduí -

Nulová hypotéza: chyby jsou normálně rozdělené

Testovací statistika: $\text{Chí-kvadrát}(2) = 4.90163$

s p-hodnotou = 0.0862232

Zdroj: vlastní zpracování.

Příloha 32 Index složitosti daňového systému a index složitosti daní a podání daňového přiznání

Následující tabulka podává informace o indexu složitosti daňového systému a podání daní.

Tabulka 91 Index složitosti daňového systému a plateb daní

<i>Země</i>	<i>Index složitosti daňového systému</i>	<i>Index složitosti plateb daní a podání daňového přiznání</i>
Argentina	0,343	0,143
Armenia	0,538	0,167
Australia	0,490	0,113
Austria	0,469	0,063
Belgium	0,515	0,229
Brazil	0,452	0,268
Bulgaria	0,401	0,270
Canada	0,556	0,293
Chile	0,495	0,276
China	0,492	0,319
Colombia	0,447	0,400
Costa Rica	0,496	0,321
Croatia	0,501	0,095
Cyprus	0,426	0,268
Czech Republic	0,561	0,143
Denmark	0,453	0,071
Estonia	0,243	0,186
Finland	0,397	0,161
France	0,515	0,179
Germany	0,495	0,176
Greece	0,532	0,170
Hong Kong	0,306	0,143
Hungary	0,431	0,143
India	0,551	0,298
Indonesia	0,557	0,274
Ireland	0,468	0,107
Israel	0,707	0,202
Italy	0,572	0,233
Japan	0,483	0,214
Kazakhstan	0,422	0,214
Kenya	0,437	0,214
Korea, Republic	0,465	0,000
Latvia	0,418	0,119

Lithuania	0,338	0,071
Luxembourg	0,483	0,125
Malaysia	0,483	0,245
Malta	0,382	0,063
Mexico	0,462	0,335
Netherlands	0,518	0,040
New Zealand	0,411	0,138
Nigeria	0,517	0,286
Norway	0,412	0,086
Pakistan	0,451	0,286
Peru	0,645	0,268
Philippines	0,482	0,321
Poland	0,613	0,293
Portugal	0,549	0,179
Puerto Rico	0,508	0,214
Romania	0,450	0,214
Singapore	0,354	0,107
Slovakia	0,382	0,129
Slovenia	0,374	0,134
South Africa	0,423	0,179
Spain	0,536	0,123
Sweden	0,379	0,114
Switzerland	0,295	0,088
Taiwan	0,524	0,286
Thailand	0,437	0,357
Turkey	0,535	0,218
Ukraine	0,308	0,286
United Kingdom	0,515	0,190
United States	0,507	0,184
Uruguay	0,204	0,107
Vietnam	0,288	0,167

Zdroj: Paderborn University & LMU Munich (2023), vlastní zpracování.