



Prezentace výsledků ekonomického a finančního výzkumu doktorandů

Mojmír Helísek (ed.)

Recenzovaný sborník příspěvků ze 7. ročníku konference doktorandů
na Vysoké škole finanční a správní (2020)

Prezentace výsledků ekonomického a finančního výzkumu doktorandů

Recenzovaný sborník příspěvků ze 7. ročníku konference doktorandů
na Vysoké škole finanční a správní (2020)

Mojmír Helísek (ed.)

Prezentace výsledků ekonomického a finančního výzkumu doktorandů

Recenzovaný sborník příspěvků ze 7. ročníku konference doktorandů na Vysoké škole finanční a správní (2020),
Vysoká škola finanční a správní, Praha, 5. listopadu 2020

Editor: prof. Ing. Mojmír Helísek, CSc.

Recenzovali:

Mgr. Jiří Amler

doc. Ing. Jaroslav Brada, Ph.D.

prof. Ing. Mojmír Helísek, CSc.

Ing. Arnošt Klesla, Ph.D.

Ing. Dana Kubičková, CSc.

prof. Ing. Luboš Komárek, Ph.D., M.Sc., MBA

prof. Ing. Vojtěch Krebs, CSc.

doc. Ing. Zuzana Kučerová, Ph.D.

Ing. Yvona Legierská, Ph.D.

Ing. Petr Mach, Ph.D.

doc. JUDr. Ing. Otakar Schlossberger, Ph.D.

doc. PhDr. Barbora Vegrachtová, Ph.D., MBA

prof. RNDr. René Wokoun, CSc.

Vydalo nakladatelství Vysoké školy finanční a správní, a.s. (University of Finance and Administration)

Estonská 500, 101 00 Praha 10

jako svou 317. publikaci

Edice SCIENCEpress

Vydání první

Prepress: VŠFS

Vydavatelský redaktor Mgr. Petr Mach

Tisk dům tisku, s.r.o., Hvězdoslavova 614/16, 400 03 Ústí nad Labem

Tato publikace ani autorské příspěvky neprošly jazykovou úpravou. Za příspěvky odpovídají autoři. Příspěvky prošly oboustranně anonymním recenzním řízením.

Konference byla financována z prostředků, které Vysoká škola finanční a správní obdržela k účelové podpoře specifického vysokoškolského výzkumu na rok 2020.

© Vysoká škola finanční a správní, a.s., 2020

ISBN 978-80-7408-217-8 (print)

ISBN 978-80-7408-218-4 (online)

Obsah

Mojmír Helísek ÚVODNÍ SLOVO.....	4
Vladimír Balcar INSTITUT NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE DPH V KOMBINACI S RUČENÍM ZA DPH Z POHLEDU PRÁVA EVROPSKÉ UNIE	6
Olga Burianová IDENTIFIKACE RIZIK OHROŽENÍ INKASA DPH PODVODNÝM JEDNÁNÍM PLÁTCŮ DPH V ČR.....	18
Milan Douša VZTAHOVÁ KOMPARACE VYBRANÝCH PROGRAMŮ ROZVOJE OBCÍ V ČESKÉ REPUBLICE S DŮRAZEM NA ROZVOJ CESTOVNÍHO RUCHU.	30
Jan Hájek MĚLA BY ČESKÁ REPUBLIKA A SLOVENSKÁ REPUBLIKA UVAŽOVAT O ZRUŠENÍ SAMOSTATNÉHO POJISTNÉHO NA SOCIÁLNÍ ZABEZPEČENÍ?	41
Zuzana Chlumská FINANČNÍ GRAMOTNOST OSVČ V SOUVISLOSTI S COVID-19.....	52
Dagmar Krausová VZDĚLÁVÁNÍ OSOB V OBLASTI ICT VE VÝKONU TRESTU ODNĚTÍ SVOBODY A JEHO FINANČNÍ ASPEKTY.....	60
Běla Mikulášková, Kateřina Batelková, Ivana Malinková POVINNOST VYKAZOVÁNÍ NEFINANČNÍCH INFORMACÍ V ČESKÉ REPUBLICE.....	71
Květa Papoušková ANALYSIS OF ROAD FREIGHT TRANSPORT IN THE CZECH REPUBLIC.....	86
Petr Procházka ANALYSIS OF STAKEHOLDER COMMENTS ON OECD/G20 BEPS ACTION PLAN.....	95
Ondřej Ptáček TAYLOROVO PRAVIDLO A ZOMBIFIKACE FIREM V EUROZÓNĚ.....	107
Viliam Štulíř VZTAH VÝVOJE HOSPODÁŘSKÉHO CYKLU A HOSPODÁŘSKÉ KRIMINALITY.....	124

KONFERENCE DOKTORANDŮ 2020



PREZENTACE VÝLEDKŮ EKONOMICKÉHO A FINANČNÍHO VÝZKUMU DOKTORANDŮ
7. ROČNÍK KONFERENCE NA VYSOKÉ ŠKOLE FINANČNÍ A SPRÁVNÍ

5. listopadu 2020 od 13:00 hod. – videokonference

ZAHÁJENÍ GARANTEM KONFERENCE

13:00 **Mojmír Helísek** – prorektor pro výzkum a vývoj

VYSTOUPENÍ ÚČASTNÍKŮ

- 13:10** **Jan Hájek** (Vysoká škola finanční a správní)
Měla by Česká republika a Slovenská republika uvažovat o zrušení samostatného pojistného na sociální zabezpečení?
- 13:30** **Vladimír Balcar** (Masarykova univerzita)
Institut nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH z pohledu práva Evropské unie
- 13:50** **Olga Burianová** (Vysoká škola finanční a správní)
Identifikace rizik ohrožení inkasa DPH podvodným jednáním plátců DPH v ČR
- 14:10** **Milan Douša** (Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach)
Vztahová komparace vybraných programů rozvoje obcí v České republice s důrazem na rozvoj cestovního ruchu
- 14:30** **Ondřej Ptáček** (Vysoká škola finanční a správní)
Taylorovo pravidlo a zombifikace firem v eurozóně
- 14:50** **Dagmar Krausová** (Vysoká škola finanční a správní)
Vzdělávání osob v oblasti ICT ve výkonu trestu odnětí svobody a jeho finanční aspekty
- 15:10** **Viliam Štulír** (Vysoká škola finanční a správní)
Vztah vývoje hospodářského cyklu a hospodářské kriminality
- 15:30** **Zuzana Chlumská** (Vysoká škola finanční a správní)
Finanční gramotnost podnikatelů v souvislosti COVID-19
- 15:50** **Petr Procházka** (Vysoká škola ekonomická v Praze)
Analysis of stakeholder comments on OECD/G20 BEPS Action Plan

16:10 – ZÁVĚR

DALŠÍ PŘÍSPĚVKY

Květa Papoušková (Západočeská univerzita v Plzni)
Analysis of road freight transport in the Czech Republic

Běla Mikulášková, Kateřina Batelková, Ivana Malinková (Mendelova univerzita v Brně)
Povinnost vykazování nefinančních informací v České republice

**Z konference bude vydán recenzovaný sborník příspěvků s ISBN v tištěné i on-line podobě.
Vystupující účastníci konference obdrží elektronickou cestou certifikát o účasti.
Konference je podpořena z prostředků účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum
poskytnutých VŠFS na rok 2020.**

www.vsfs.cz

Úvodní slovo

Mojmír Helísek

Vážení čtenáři!

Otevíráte sborník příspěvků ze sedmého ročníku konference doktorandů na Vysoké škole finanční a správní s názvem *Prezentace výsledků ekonomického a finančního výzkumu doktorandů*, který proběhl dne 5. listopadu 2020. Tentokrát však nikoliv, jak bylo doposud obvyklé, v sídle Vysoké školy finanční a správní v Praze-Vršovicích, nýbrž on-line formou videokonference.

I tato forma konference umožnila splnit její účel, přesto však považuji osobní setkání za přínosnější. Doufám proto, že příčiny této netradiční formy (nezbytná ochranná opatření vyplývající z nouzového stavu) brzy pominou a v roce 2021 se setkáme osobně.

Součástí doktorského studia je výzkum, který provádí doktorand pod vedením svého školitele. Povinnost publikovat výsledky výzkumu, zaměřeného na téma disertační práce doktoranda, je v České republice zakotvena v Zákonu o vysokých školách (zákon č. 111/1998), ve kterém se v § 47 odst. 4 uvádí: „*Disertační práce musí obsahovat původní a uveřejněné výsledky nebo výsledky přijaté k uveřejnění.*“ Jednou z forem publikací jsou příspěvky prezentované na konferencích doktorandů.

Mezi další cíle konference, kromě publikačního výstupu, nesporně patří také získání podnětů pro další výzkum, a to díky kritické diskusi na konferenci. Důležitým přínosem je i zdokonalení se v technice prezentace, v diskusi nad předneseným příspěvkem, v obhajobě příspěvku.

Jak se již stalo tradicí, konference se zúčastnili nejen doktorandi z VŠFS, ale i z dalších univerzit, a to z Vysoké školy ekonomické v Praze, Masarykovy univerzity v Brně a Univerzity P. J. Šafárika v Košicích. Ve sborníku jsou také příspěvky z Mendelovy univerzity v Brně a Západočeské univerzity v Plzni. Jako obvykle se i této videokonference zúčastnili někteří školitelé, členové oborové rady doktorského studia a další účastníci.

I letos jsme vyslechli příspěvky z řady oborů. Šlo o příspěvky z oblasti podnikové ekonomiky a účetnictví, veřejných financí a daní, cestovního ruchu a dopravy, měnové politiky, finanční gramotnosti a další. Prezentace příspěvků byly doprovázeny diskusí, včetně kritických připomínek k obsahové i formální úrovni prezentací.

Tento sborník obsahuje 11 příspěvků. Všechny příspěvky prošly oboustranně anonymním recenzním řízením, což nepochybně přispělo k jejich zkvalitnění. Za pečlivou organizátorskou a editorskou práci děkuji své kolegyni Markétě Holendové.

Přehled všech dosavadních konferencí, včetně elektronické verze tohoto sborníku příspěvků, naleznou naši čtenáři na internetových stránkách <https://www.vsfs.cz/konferencedoktorandu/>.

Konference byla finančně podpořena ze zdrojů účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum, poskytované Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy České republiky.

prof. Ing. Mojmír Helísek, CSc.
odborný garant konference

Institut nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH z pohledu práva Evropské unie

Vladimír Balcar

Abstrakt

Daňové úniky dlouhodobě představují značný problém pro příjmovou stránku státních rozpočtů ve všech zemích EU. Není proto divu, že se jim jednotlivé státy snaží různými prostředky zamezit. Jedním z nástrojů, jež má za tímto účelem k dispozici Finanční správa České republiky, je institut nespolehlivého plátce DPH, jehož aplikace však zejména v kombinaci s ručením za DPH představuje značný zásah do práv daňového subjektu. Příspěvek se zabývá právní úpravou a aplikační praxí těchto dvou institutů, a to zejména z pohledu práva EU. Cílem je ověřit hypotézu, že česká právní úprava nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH je v souladu s právním řádem EU. Příspěvek analyzuje relevantní judikaturu Soudního dvora EU a z ní vycházející judikaturu českých správních soudů. Výzkum ukázal, že česká právní úprava ručení za DPH je problematická, neboť textové vymezení některých skutkových podstat ručení nevyhovuje požadavkům práva EU z důvodu absence nutnosti zavinění daňového subjektu. Tento rozpor sice Nejvyšší správní soud překonal eurokonformním výkladem daných ustanovení, nicméně nyní je žádoucí, aby na judikatorní závěry reagoval zákonodárce, popřípadě alespoň Generální finanční ředitelství.

Klíčová slova

DPH, daňové úniky, nespolehlivý plátce, ručení za DPH, Soudní dvůr EU

Klasifikace JEL

H26, K34

Úvod

Nespolehlivý plátce DPH je institut daňového práva, který byl do právního řádu ČR zaveden, aby v kombinaci s ručením za DPH usnadnil Finanční správě ČR boj proti daňovým únikům. Do konce roku 2012 mohly finanční úřady neplnění povinností vztahujících se ke správě daně sankcionovat zrušením registrace plátce. Se změnou koncepce plátcovství však již nadále nebylo z povahy věci konstitutivní zrušení registrace možné. I kdyby totiž správce daně zrušil

registraci plátce DPH, který neplní své povinnosti, avšak dosahuje požadovaného obratu, stal by se takový daňový subjekt fakticky okamžitě a ze zákona plátcem DPH znovu. Od 1. 1. 2013 proto plátcí, kterým nelze zrušit registraci k DPH, v případě porušování svých povinností zůstávají nadále plátcí, avšak je jim přidělen zvláštní status „nespolehlivý plátce“.

Podstata tohoto institutu spočívá v tom, že v případě porušení určitých povinností je plátce DPH označen za nespolehlivého, tato difamující informace je volně přístupná na internetových stránkách Finanční správy ČR a obchodní partneři nespolehlivého plátce (resp. příjemci zdanitelného plnění) jsou poté vystavováni riziku ručení za jím neodvedenou daň. Označení plátce DPH za nespolehlivého a uveřejnění takové informace v kombinaci s rizikem uplatnění ručení představuje citelný zásah do majetkových i osobnostních práv daňového subjektu, neboť mu způsobuje takovou konkurenční nevýhodu, která ve svém důsledku může vést až k jeho ekonomickému zániku. Počet nespolehlivých daňových subjektů přitom dlouhodobě stoupá a jde o v současnosti zdaleka nejfrekventovanější skutkovou podstatu uplatňování ručení za DPH.

Problematicke nespolehlivosti daňových subjektů se věnuji dlouhodobě. Z mého předchozího výzkumu vyplynulo, že institut nespolehlivého plátce je problematicky v mnoha různých aspektech (Balcar, 2020, s. 38–46). V tomto příspěvku se zaměřím na zkoumání souladu či rozporu dané vnitrostátní právní úpravy s právem EU. Cílem je ověřit hypotézu, že česká právní úprava nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH je v souladu s právním řádem EU. V případě, že se podaří hypotézu potvrdit, rovněž zhodnotím vhodnost současného legislativního řešení. V příspěvku využiji zejména metodu analýzy (unijní i vnitrostátní platné právní úpravy a související judikatury) a syntézy (pro tvorbu závěru). Pokud je mi známo, v odborné literatuře se dosud danému tématu hlouběji věnoval pouze Ondřej Moravec, který jej však pojal obecně v kontextu celého § 109 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též jen „ZDPH“), zatímco institutem nespolehlivého plátce se zabýval pouze okrajově.

1 Nespolehlivý plátce DPH

Podstata institutu nespolehlivého plátce DPH je vymezena zejména ve třech ustanoveních zákona o DPH. Podle § 106a odst. 1 ZDPH platí: „*Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem,*“ aniž by bylo zřejmé, co se rozumí závažným porušením povinnosti při správě daně. V § 106ab odst. 4 je stanoveno, že „*Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivým plátcem,*“ a podle

§ 109 odst. 3 „Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.“

Pro úplnost je ještě třeba doplnit, že s účinností od 1. 7. 2017 zákon o dani z přidané hodnoty upravuje kromě institutu nespolehlivého plátce rovněž institut nespolehlivé osoby (§ 106aa ZDPH). Jedním z cílů jeho zavedení bylo zamezit účelovému rušení registrace nespolehlivých plátců za účelem „očistění se“ a opětovnému návratu mezi „spolehlivé“ plátce DPH. V praxi tak nyní dochází k „přelévání“ subjektů mezi kategoriemi nespolehlivý plátců DPH a nespolehlivá osoba, podle toho, zda se v danou chvíli jedná o plátce, či neplátce DPH.

Následující přehled obsahuje informace o počtu nespolehlivých daňových subjektů, tj. nespolehlivých plátců DPH (NESPP) a nespolehlivých osob (NESPO) – za období od vzniku institutu nespolehlivého plátce (2013) do konce roku 2019, dále o celkovém počtu ručitelských výzev vydaných v rámci Finanční správy ČR podle § 109 ZDPH a o počtu ručitelských výzev vydaných v souvislosti s nespolehlivými plátcí DPH (podle § 109 odst. 3 ZDPH) za stejné období. Poslední řádek potom představuje procentuální vyjádření podílu ručitelských výzev vydaných v souvislosti s nespolehlivými plátcí DPH vůči všem ručitelským výzvám znějícím na DPH.

Tabulka č. 1: Počty nespolehlivých daňových subjektů a ručitelských výzev

Rok	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Celkový počet NESPP k 31. 12.	9	67	2 722	6 921	10 613	7 385	5 656
Celkový počet NESPP + NESPO k 31. 12.	9	67	2 722	6 921	11 953	14 939	17 974
Vydané ručitelské výzvy celkem	2	14	47	320	956	963	925
Vydané ručitelské výzvy na NESPP	0	0	15	250	802	849	866
Podíl ručitelských výzev na NESPP vůči všem ručitelským výzvám (v %)	0,00	0,00	31,91	78,13	83,89	88,16	93,62

Zdroj: Vlastní zpracování podle dat poskytnutých mi Generálním finančním ředitelstvím na žádost o informace podle zákona č. 106/1999 Sb., zákon o svobodném přístupu k informacím.

Z uvedeného přehledu lze jednak dovodit obecně stoupající význam institutů nespolehlivého plátce DPH a nespolehlivé osoby a hlavně zcela zásadní nárůst provázání

praktické aplikace ručení za DPH s institutem nespolehlivého plátce DPH, který naprosto upozadil všechny ostatní skutkové podstaty ručení. Proto se domnívám, že uvedeným nástrojům – v jejich vzájemné provázanosti – je třeba věnovat zvýšenou pozornost, a to tím spíše v situaci, kdy se Finanční správa ČR v rámci boje proti daňovým únikům již prokazatelně dopouštěla různých excesů (viz např. judikaturu Nejvyššího správního soudu k zajišťovacím příkazům).

1.1 Nespolehlivý plátce DPH z pohledu práva EU

Ministerstvo financí coby předkladatel návrhu novely, kterou byl do zákona o dani z přidané hodnoty zaveden institut nespolehlivého plátce DPH, při jeho tvorbě nevycházelo, resp. neinspirovalo se žádnými zahraničními právními úpravami.¹ Jde tedy o ryze český nástroj, který je s to podstatně zasáhnout do práv dotčených daňových subjektů. Jelikož je oblast daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie vysoce harmonizována, nabízí se otázka, zda uplatňování institutu nespolehlivého plátce nenarazí na mantinely unijní úpravy, a to zejména s ohledem na provázanost tohoto nástroje s ručením příjemce zdanitelného plnění podle § 109 ZDPH.

Stran harmonizace DPH je relevantní zejména směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též jen „Směrnice“). Možnost zavedení nástroje, jakým je nespolehlivý plátce DPH, vychází z čl. 273 odst. 1 Směrnice, který stanoví: „*Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plněními i plněními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překračováním hranic.*“ Směrnice tedy vnitrostátní úpravu takového nástroje při splnění uvedených podmínek v zásadě umožňuje, a samotnou právní úpravu nespolehlivého plátce proto nepovažuji v kontextu práva EU za problematickou.

2 Ručení za DPH

Jak již bylo řečeno shora, institut nespolehlivého plátce je však velmi úzce provázán s uplatňováním ručení za DPH, konkrétně s ručením příjemce zdanitelného plnění podle § 109 ZDPH. Na jednu stranu by totiž označení plátce DPH za nespolehlivého prakticky ztrácelo smysl bez možnosti aplikace ručení a na druhou stranu je v praxi naprostá většina ručitelských

¹ Tato informace mi byla sdělena Ministerstvem financí.

výzev vydávána právě v souvislosti s institutem nespolehlivého plátce DPH. Je proto třeba rovněž zkoumat, zda se v návaznosti na institut nespolehlivého plátce DPH požadavkům kladeným na členské státy Směrnicí nepříčí uplatňování ručení příjemce zdanitelného plnění.

Zákon o dani z přidané hodnoty upravuje ručení příjemce zdanitelného plnění v § 109 ZDPH. Tento paragraf uvádí ve čtyřech odstavcích různé skutkové podstaty, při jejichž naplnění lze ručení uplatnit. První odstavec § 109 obsahuje podmínku znalostního testu ohledně vědomosti určitých skutečností (vyjádřenou slovy „*příjemce zdanitelného plnění, ručí za nezaplacenou daň..., pokud... věděl nebo vědět měl a mohl, že...*“), přičemž z hlediska zavinění podle trestněprávního výkladu slovního spojení „*vědět měl a mohl*“ postačuje i nevědomá nedbalost odběratele ohledně těchto skutečností (Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb.). Podmínka znalostního testu však není uvedena u skutkových podstat obsažených ve druhém, třetím a čtvrtém odstavci § 109 (např. podle § 109 odst. 3 ZDPH „*Příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty na něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.*“). Z jazykového výkladu těchto skutkových podstat tedy vyplývá, že koncipují odpovědnost příjemce zdanitelného plnění za úhradu daně bez jeho zavinění.

Otázkou tedy je, zda není v rozporu s unijním právem vymezení skutkových podstat obsažených v § 109 ZDPH. K zodpovězení této otázky je třeba analyzovat relevantní judikaturu Soudního dvora EU.

2.1 Ručení za DPH z pohledu práva EU

Ustanovení § 109 ZDPH vychází z čl. 205 Směrnice, který umožňuje členským státům stanovit, že v určitých případech za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba než osoba povinná odvést daň. Je však nezbytné, aby se takové opatření nepříčilo právním zásadám EU, tedy aby bylo objektivně odůvodněné, rozumné, přiměřené a v souladu se zásadami právní jistoty a proporcionality, jak je Soudní dvůr EU rozebral např. v rozsudcích ve věcech C-396/98 a C-376/02.

Výklad práva EU je prováděn skrze rozhodnutí Soudního dvora EU, přičemž naprostá většina daňových případů je rozhodována v rámci řízení o předběžných otázkách, ve kterých se vnitrostátní soudy dotazují Soudního dvora EU na existenci možné neslučitelnosti daňových předpisů členského státu se zaručenými svobodami volného pohybu zboží, osob, služeb a kapitálu (Široký, 2018, s. 60–66).

Jelikož se znění článku 205 Směrnice víceméně shoduje s právní úpravou ručení obsaženou v čl. 21 odst. 3 směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o sladění zákonů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále též jen „Šestá směrnice“) a rovněž shora citovaný čl. 273 odst. 1 Směrnice odpovídá čl. 22 odst. 8 Šesté směrnice, lze v tomto případě vycházet i ze starší judikatury týkající se Šesté směrnice (Terra a Kajus, 2013, s. 1244–1249).

Ohledně možnosti vnitrostátní úpravy ručení za DPH je patrně nejdůležitějším rozhodnutím rozsudek ve věci C-384/04. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr EU mimo jiné dospěl k závěru, že unijní úprava umožňuje členskému státu přijmout takovou právní úpravu, která stanoví, že osoba povinná k dani, v jejíž prospěch se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo a která věděla, nebo měla důvody se domnívat, že by DPH splatná za uvedené dodání zboží nebo poskytnutí služeb zůstala nezaplacena, může být spolu s daňovým dlužníkem společně a nerozdílně odpovědná za odvod této daně. Taková právní úprava musí nicméně dodržovat obecné právní zásady, které jsou součástí právního řádu Společenství, a zejména potom zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality.

Soudní dvůr EU se v uvedeném rozsudku vyslovil i k věcným požadavkům na právní úpravu ručení jednotlivých členských států. Členský stát může považovat osobu za společně a nerozdílně odpovědnou za odvod DPH, pokud v okamžiku operace uskutečněné v její prospěch věděla nebo měla vědět, že by DPH splatná za tuto operaci, nebo za předchozí nebo následnou operaci zůstala nezaplacená. Členský stát se v tomto ohledu může opírat o právní domněnky, které však nemohou být vyjádřeny takovým způsobem, aby se jejich vyvrácení důkazem opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné nebo nadměrně obtížné. Takové domněnky totiž fakticky dávají vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, jdoucí nad rámec toho, co je nezbytné pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu. Není proto možné, aby aplikace ručení byla založena na domněnce, jejíž vyvrácení je natolik obtížné, až je prakticky nemožné (Rozsudek Soudního dvora EU ve věci C-384/04). K těmto závěrům se Soudní dvůr EU přihlásil i v navazující judikatuře, např. v rozsudku ve věci C-499/10.

2.2 Vývoj pohledu na souladnost české úpravy ručení za DPH s právem EU

Z judikatury Soudního dvora EU tedy lze dovodit, že skutkové podstaty ručení obsažené v § 109 odst. 1 ZDPH, který obsahuje podmínku znalostního testu, nejsou z pohledu práva EU problematické, neboť vyhovují požadavkům formulovaným shora citovaným rozsudkem Soudního dvora EU ve věci C-384/04. Skutkové podstaty ručení vymezené v § 109 odst. 2,

3 a 4 ZDPH však těmto požadavkům nevyhovují, a překračují tak rámec stanovený článkem 205 Směrnice. Na danou skutečnost již v roce 2013 upozornil advokát Ondřej Lichnovský, který z tohoto důvodu podal na Českou republiku stížnost k Evropské komisi. Bylo zahájeno tzv. řízení EU Pilot (č. j. 6907/14/TAXU), které však skončilo bez vydání formálního rozhodnutí Evropské komise (Ministerstvo zahraničních věcí České republiky, 2017).

Celý problém lze ilustrovat na skutkové podstatě obsažené § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, která zní: „Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko“.

Podle názoru Generálního finančního ředitelství (závazného i pro všechny podřízené orgány Finanční správy ČR) skutečnost, že bankovní účet používaný k platbám za zdanitelná plnění uskutečněná v tuzemsku není veden v tuzemsku, ztěžuje účinné řešení podvodů v oblasti DPH. I přes nemožnost vyloučení využívání účtů u poskytovatelů platebních služeb v zahraničí při uskutečňování ekonomických činností podléhajících dani, je potřeba považovat platbu na zahraniční účet tuzemskému plátcovi daně za tuzemské plnění za rizikovou situaci nemalého významu. Podle Generálního finančního ředitelství navíc z konkrétních poznatků Finanční správy ČR vyplývá, že platba na zahraniční účet za tuzemské zdanitelné plnění oproti platbě na tuzemský účet představuje vysokou pravděpodobnost zapojení do řetězce stíženého podvodem na dani z přidané hodnoty. Generální finanční ředitelství dále uvádí, že by proto odběratel měl mít povědomí o tom, že se v případě platby tuzemskému odběrateli za jím uskutečněné zdanitelné plnění na účet, který není veden v tuzemsku, může jednat o rizikovou transakci, resp. o zapojení do řetězce stíženého podvodem (Generální finanční ředitelství, 2017).

Krajský soud v Ostravě nicméně v rozsudku ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 Af 102/2014-35, přistoupil k razantnímu kroku, když odmítl ustanovení § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH aplikovat. Dospěl totiž k závěru, že celý druhý odstavec § 109 ZDPH je rozporný s komunitární právní úpravou z důvodu, že zcela jednoznačně nerespektuje zásadu právní jistoty a zásadu proporcionality. Zejména na základě rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-384/04 shledal soud nepochybným, že zmíněné ustanovení neumožňuje ručiteli zbavit se odpovědnosti za neplacení DPH daňovým dlužníkem předložením důkazů, že s jednáním daňového dlužníka nemá nic společného a sám byl v dobré víře. Ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH podle Krajského soudu v Ostravě není založeno na principu zavinění, protože ručitel nemá zákonný prostor pro vyvrácení právní domněnky o své účasti na podvodné operaci.

Komentářová literatura výslovně uvádí, že co se týče druhého, třetího a čtvrtého odstavce § 109 ZDPH, správce daně nemusí prokazovat splnění dalších podmínek, resp. provádět

vědomostní test, a není ani rozhodné, zda poskytovatel nezaplatil daň úmyslně či neúmyslně. Autoři komentáře však dodávají, že podle jejich názoru jsou ustanovení druhého a čtvrtého odstavce v rozporu s evropským právem, k čemuž odkazují i na shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě. Aniž je v komentáři objasněn důvod, tentýž závěr nemá platit pro třetí odstavec, ke kterému je pouze uvedeno, že plátce, který přijme od dodavatele – nespolehlivého plátce – zdanitelné plnění, ručí za daň neodvedenou tímto dodavatelem, a že pro vznik ručení nemusí být v tomto případě splněna žádná další podmínka (Brandejs, Drábová a kol., 2017, s. 1012–1019).

Nejvyšší správní soud se poté ovšem se shora uvedeným názorem Krajského soudu v Ostravě neztotožnil, když ke kasační stížnosti Odvolacího finančního ředitelství rozsudek zrušil a věc vrátil prvoinstančnímu soudu k dalšímu řízení. Podle Nejvyššího správního soudu nelze posuzovat odstavce 1 a 2 § 109 ZDPH odděleně. Tak by totiž bylo možné dospět i ke zjevně nesprávnému závěru, že ustanovení druhého odstavce lze vztahovat k jakémukoliv zdanitelnému plnění, a nikoliv pouze na to s místem plnění v tuzemsku. Nejvyšší správní soud vysvětlil, že byť by tomu mohlo doslovné znění zákona nasvědčovat, poskytnutí úplaty příjemcem zdanitelného plnění bezhotovostním převodem na zahraniční bankovní účet nemůže bez dalšího založit ručitelství vztah. Aby mohlo být ručení uplatněno, musí k samotnému provedení platby přistoupit další okolnosti, ze kterých bude zjevné, že osoba povinná k dani, která úplatu na účet mimo tuzemsko učinila, věděla či mohla vědět, že záměrem takto směřované platby mimo tuzemsko, je právě nezaplacení daně (Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 AfS 78/2017-33). Nejvyšší správní soud tak i přes kasací rozhodnutí dal de facto Krajskému soudu v Ostravě za pravdu v tom smyslu, že institut ručení oprávněného příjemce je Finanční správou ČR aplikován v rozporu s právem EU. Na rozdíl od prvoinstančního soudu však našel eurokonformní výklad ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH, a nemusel tedy přistoupit k odmítnutí aplikace tohoto ustanovení pro jeho neslučitelnost s unijním právem.

V následném rozhodnutí Krajský soud v Ostravě proto už uvedl, že správce daně se musí zabývat konkrétními okolnostmi, které jsou s platbou úhrady zdanitelného plnění na zahraniční bankovní účet spojeny a z nichž lze prokazatelně dovodit, že záměrem právě takového způsobu úplaty bylo nezaplacení daně. Nestačí, aby správce daně uvedl, že ručitel musel být s daňovým dlužníkem domluvený, nýbrž tato skutečnost musí být řádně prokázána. Teprve poté by bylo možno dospět k závěru o skutečném úmyslu a záměru ručitele, resp. jeho povědomosti o jednání dlužníka, které směřuje k nezaplacení daně. Tato skutečnost musí vyplývat z odůvodnění rozhodnutí (Rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 102/2014-81).

Pro úplnost lze dodat, že ani možnost využití tzv. zvláštního způsobu zajištění daně podle § 109a ZDPH, který umožňuje odběrateli, aby správci daně uhradil daň sám dobrovolně (aniž by byl vyzván jako ručitel) a tuto skutečnost správci daně oznámil, nemá na shora uvedený závěr žádný vliv. Správce daně se totiž nemůže poukazem na možnou eliminaci dopadů na ručitele doporučeným postupem dle uvedeného ustanovení (které de facto ručiteli zakládá povinnost zajistit daň) zbavit důkazního břemene, které mu § 109 zákona o DPH zakládá (Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 78/2017-33). K tomu Nejvyšší správní soud odkázal na rozsudky Soudního dvora EU ve věcech C-286/94 a C-409/04, podle nichž musí členské státy v souladu se zásadou proporcionality využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout cíle sledovaného vnitrostátním právem, avšak co nejméně narušují cíle a zásady stanovené dotčenými předpisy EU. Je tak sice legitimní, že se opatření přijatá členským státem snaží o co nejúčinnější ochranu plateb do veřejného rozpočtu, avšak tato opatření nesmějí přesahovat rámec toho, co je za daným účelem nezbytné.

3 Zhodnocení současného stavu

Závěry judikatury českých správních soudů lze shrnout následovně. Podmínkou vyplývající z práva EU pro aplikaci ručení příjemce zdanitelného plnění je prokázání zavinění ručitele, resp. toho, že se příjemce plnění přinejmenším ve formě nevědomé nedbalosti účastnil operace, jejímž záměrem bylo nezaplatit daň z této operace. Správce daně tedy musí vždy provádět vědomostní test ve smyslu § 109 odst. 1 ZDPH, a to i v případě aplikace § 109 odst. 2 ZDPH.

S tímto závěrem, podle mého názoru, nelze než souhlasit. Ačkoliv k danému závěru dosud judikatura výslovně dospěla pouze ohledně skutkové podstaty spočívající v úhradě za zdanitelné plnění poskytnuté na zahraniční bankovní účet [§ 109 odst. 2 písm. b) ZDPH], neshledávám (navzdory shora uvedené komentářové literatuře) žádný důvod, proč by podle zcela stejné argumentace neměl tentýž závěr platit i pro skutkovou podstatu spočívající v poskytnutí úplaty za zdanitelné plnění nespolehlivému plátcí DPH (§ 109 odst. 3 ZDPH).

Ručiteli nelze ve světle judikatury Soudního dvora EU odepřít možnost se vyvinít. Samotné obchodování s nespolehlivými plátcí není zakázáno, a tedy platí, že je povoleno a nelze jej bez dalšího jakkoliv sankcionovat. K obdobnému závěru dospěl i Ondřej Moravec, který se rovněž domnívá, že v kontextu argumentace Nejvyššího správního soudu samotné přijetí zdanitelného plnění od nespolehlivého plátce patrně ručení založit nemůže. Dodává nicméně, že od příjemce plnění je v takovém případě nutné očekávat určitou aktivitu, kterou bude reagovat na skutečnost, že o jeho dodavateli byla zveřejněna informace, že je nespolehlivým plátcem (Moravec, 2018).

Ačkoliv po příjemci zdanitelného plnění obchodujícím s nespolehlivým plátcem DPH lze patrně požadovat vyšší míru obezřetnosti, je věcí správce daně, jak se s danou skutečností vypořádá v rámci odůvodnění ručiteltské výzvy. Nebude-li však reflektovat jednoznačný závěr Nejvyššího správního soudu stran nutnosti prokázání zavinění, nemůže, podle mého názoru, taková ručiteltská výzva obstát jako zákonná.

Závěrem pokládám za vhodné dodat, že – jakkoliv s názorem Nejvyššího správního soudu souhlasím – jeho závěry způsobily to, že nyní je v zákoně výslovně řečeno „A“, které je nutné vykládat jako „B“. Po formální stránce je tento stav sice v pořádku, neboť v souladu s principem primátu práva EU nemusí správce daně čekat, až bude text právní úpravy do souladu s ním uveden explicitně, a naopak musí aplikovat vnitrostátní úpravu tak, aby byla v souladu s unijním právem (Týč, 2006, s. 99–102), ovšem je třeba takový stav označit za silně nežádoucí. Zákonodárce by měl na uvedené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu co nejdříve reagovat novelizací § 109 ZDPH tak, aby byly podmínky aplikace ručení z textu zákona zřejmé. Ze současného znění zákona tyto podmínky zřejmé nejsou a to ani odborníkům. Svědčí o tom i skutečnost, že odlišně od Nejvyššího správního soudu vyložil danou normu jak prvoinstanční správní soud, tak odborný komentář a zcela opačně ji potom interpretuje Generální finanční ředitelství. Jevy jako tento přitom musí nutně podryvat obecnou důvěru v právní stát a právo jako takové. Ačkoliv od vydání uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu byl zákon o DPH novelizován již desetkrát, v textu § 109 ZDPH se žádná změna neudála.

Samostatnou otázkou je, nakolik dané judikatorní závěry ve své praxi skutečně respektuje Finanční správa ČR. Metodika Generálního finančního ředitelství k institutu ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty, která je pro orgány Finanční správy ČR závazná, totiž rovněž nedostála žádné změny a dodnes (po více než dvou letech od vydání uvedeného rozsudku) tyto závěry nijak nereflektuje. Její obsah je tak dosud v přímém rozporu s unijním právem i s právem ČR.

Závěr

Právní zakotvení samotného institutu nespolehlivého plátce DPH není z pohledu práva EU problematické. Tento nástroj je však velmi úzce provázán s ručením za DPH, jehož aplikaci na unijní úrovni limituje ustanovení čl. 205 Směrnice. Jednou z podmínek uplatňování ručení za DPH členským státem je podle Soudního dvora EU možnost daňového subjektu se z odpovědnosti vyvinit. Jinými slovy s právem EU není souladný takový systém ručení, který spočívá na principu odpovědnosti bez zavinění. Česká právní úprava ručení příjemce zdanitelného plnění je obsažena v § 109 ZDPH, přičemž text druhého, třetího a čtvrtého

odstavce tohoto paragrafu danou podmínku nesplňuje. Krajský soud v Ostravě proto dospěl k závěru, že tato ustanovení jsou v rozporu s právem EU a v konkrétním případě odmítl aplikovat ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH. Nejvyšší správní soud sice poté rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil, avšak i přes kasaci rozhodnutí mu dal de facto za pravdu v tom smyslu, že institut ručení oprávněného příjemce je Finanční správou ČR aplikován v rozporu s právem EU. Na rozdíl od prvoinstančního soudu však našel eurokonformní výklad ustanovení § 109 odst. 2 ZDPH, a nemusel tak přistoupit k odmítnutí aplikace tohoto ustanovení pro jeho neslučitelnost s unijním právem. Podle mého názoru lze potom tentýž závěr v zásadě vztáhnout na všechny skutkové podstaty ručení za DPH, tedy i na ručení za daň neodvedenou nespolehlivým plátcem upravené v § 109 odst. 3 ZDPH.

Stanovenou hypotézu, že česká právní úprava nespolehlivého plátce DPH v kombinaci s ručením za DPH je v souladu s právním řádem EU, se podařilo potvrdit. Věřím proto, že cíl práce byl splněn. Na druhou stranu se však ukázalo, že aplikační praxe orgánů Finanční správy ČR byla přinejmenším do vydání shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu s unijním právem v rozporu. Je otázkou, zda byla zavedená praxe následně změněna, nebo zda tento nesoulad přetrvává. Ačkoliv byl shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu vydán před více než dvěma lety, závazná metodika Generálního finančního ředitelství k institutu ručení podle zákona o dani z přidané hodnoty žádné změny nedostála a dosud závěry dané judikatury nijak nereflektuje. Ke změně nedošlo ani v textaci § 109 ZDPH, důsledkem čehož je trvání nežádoucího stavu, kdy text zákona říká „A“, které je třeba vykládat jako „B“.

Dedikace

Tento text byl zpracován v rámci projektu studentského vědeckého výzkumu „*Fiskální odpovědnost státu*“ realizovaného na Právnické fakultě Masarykovy univerzity, MUNI/A/1392/2019.

Literatura

- [1] BALCAR, Vladimír. Obrana proti označení plátce DPH za nespolehlivého. *Bulletin advokacie*, Česká advokátní komora, 2020, č. 9, s. 38–46. ISSN 1210-6348.
- [2] BRANDEJS, Tomáš; Milena DRÁBOVÁ a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. 1144 s. ISBN 978-80-7552-569-7.
- [3] MORAVEC, Ondřej. Ručení za neodvedenou DPH v aktuální judikatuře správních soudů. *daucEXP – DAUC.cz – expertní příspěvky*. 2018 č. 2. In: ASPI [právní informační systém]. Wolters Kluwer, publikováno 23. 4. 2018 [cit. 11. 10. 2020].

- [4] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 7. vydání. Praha: Leges, 2018. 384 s. ISBN 978-80-7502-274-5.
- [5] TERRA, Ben a Julie KAJUS. *A guide to the European VAT directives. Volume 1, Introduction to European VAT*. Amsterdam: IBFD, 2013. 1454 s. ISBN 978-90-8722-176-8.
- [6] TÝČ, Vladimír. *Základy práva Evropské unie pro ekonomy*. 5. vydání. Praha: Linde, 2006. ISBN 978-80-7502-243-1.
- [7] Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 1. 2017, č. j. 22 Af 102/2014-35.
- [8] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2018, č. j. 5 Afs 78/2017-33.
- [9] Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 9. 2018, č. j. 22 Af 102/2014-81.
- [10] Rozsudek SDEU ze dne 18. 12. 1997, Garage Molenheide a další proti Belgii, C-286/94.
- [11] Rozsudek SDEU ze dne 8. 6. 2000, Schlossstrasse, C-396/98.
- [12] Rozsudek SDEU ze dne 26. 4. 2005, Goed Woneni, C-376/02.
- [13] Rozsudek SDEU ze dne 11. 5. 2006, Federation of Technological Industries a další, C-384/04.
- [14] Rozsudek SDEU ze dne 27. 9. 2007, Teleos a další, C-409/04.
- [15] Rozsudek SDEU ze dne 21. 12. 2011, Vlaamse Oliemaatschappij NV v. FOD Financiën, C-499/10.
- [16] Důvodová zpráva k zákonu č. 47/2011 Sb., změna zákona o dani z přidané hodnoty.
- [17] Informace Generálního finančního ředitelství k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1. 7. 2017, ze dne 3. 8. 2017, č. j. 3308/13/7001-21002-012287, ve znění Dodatku č. 1 č. j. 70 857/17/7100-20118-012287.
- [18] Stížnost z 19. 3. 2013 podaná Evropské komisi na porušení práva Českou republikou. Ministerstvo zahraničních věcí České republiky [online]. MZV ČR, publikováno 4. 9. 2017 [cit. 11. 10. 2020]. Dostupné z: https://www.mzv.cz/jnp/cz/zahranicni_vztahy/vyrocní_zpravy_a_dokumenty/poskytnute_informace/stiznost_z_19_3_2013_podana_k_evropske.html

Kontakt

JUDr. Vladimír Balcar
Masarykova univerzita, Právnická fakulta
Katedra finančního práva a národního hospodářství
Veveří 70
602 00 Brno
Česká republika
balcarvladimir@gmail.com

Identifikace rizik ohrožení inkasa DPH podvodným jednáním plátců DPH v ČR

Olga Burianová

Abstrakt

Daň z přidané hodnoty tvoří významný podíl vlastních zdrojů na financování rozpočtu EU. Předmětem příspěvku je prostředí daně z přidané hodnoty a působící hrozby ve formě podvodných jednání, které mají negativní dopad na stabilitu inkasa DPH. Cílem příspěvku je identifikace rizik ohrožení bezpečnosti inkasa DPH vlivem podvodného jednání plátců DPH v ČR. Výsledkem příspěvku je identifikací skupiny relevantních rizik v členění do kategorií rizik, tj. rizik operačních, strategických, kreditních a vnějších, přispět k omezení dopadů hrozeb na aktiva, tj. inkaso DPH v prostředí daně z přidané hodnoty v ČR.

Klíčová slova

Daň z přidané hodnoty, identifikace rizik, hrozba, podvod, metoda DYVELOP

Klasifikace JEL

H25, G32

Úvod

Plátcí daně z přidané hodnoty, stejně jako finanční správa, jsou nuceni se pohybovat v prostředí daně z přidané hodnoty. V prostředí, kde existuje reálné riziko podvodného jednání. Podle studie Evropské komise „Vat Gap Report“, zveřejněné dne 5. září 2019, ztratily země EU v roce 2017 na daňových únicích daně z přidané hodnoty částku ve výši 137 miliard EUR. V ČR je výše daňové mezery (VAT GAP) v roce 2017 odhadnuta na 54,8 miliard Kč. Evropská komise (2019) Evropský soudní dvůr aktuálně monitoruje funkci výměny informací v daňových záležitostech EU. Audit se zaměřuje na současný systém, jeho výkonnost a optimální využití přenesených informací ve všech členských zemích EU. Cílem auditu je navození transparentnosti daňových systémů v rámci jednotného trhu EU a vyvozování odpovědnosti. (Evropský soudní dvůr, 2020). Předmětem příspěvku je prostředí daně z přidané hodnoty působící hrozby ve formě podvodných jednání, které mají negativní dopad na stabilitu inkasa DPH. Cílem příspěvku je identifikace rizik ohrožení bezpečnosti inkasa DPH vlivem podvodného jednání plátců DPH

v ČR. Přínosem příspěvku je prostřednictvím identifikace rizik přispět k omezení dopadů hrozeb na aktiva, tj. inkaso DPH v prostředí daně z přidané hodnoty v ČR.

1 Metodologie a metodika výzkumné práce

„Identifikace rizik je prvním krokem k analýze rizik, přitom se nejedná o proces jednorázový, ale jde o aktivitu, která se průběžně opakuje během životního cyklu projektu s cílem odhalit nová možná rizika a včas na ně zareagovat.“ (MF ČR, 2011) Identifikace rizik bude provedena prostřednictvím těchto metod: konzultace s externími odborníky, analýza empirických dat a využití informací z předešlých vlastních prací, deskripce (popis) a klasifikace (utřídění) elementů, které jednotlivé situace tvoří, včetně jejich charakteristik. Výzkum bude veden zejména prostřednictvím případové studie, která analyzuje podvodnou činnost v řetězovém obchodu. Případová studie zhodnotí více případů s vloženými jednotkami analýz a v závěru poté zhodnotí procesní systémy (PrS) a další okolnosti v celém svém kontextu s identifikací relevantních rizik (Hendl a Remr, 2017). V případové studii bude modelován případ podvodu prostřednictvím metody DYVELOP© (Dynamická vektorová logistika procesů), která je přístupem kvalitativní metody strategie empirického výzkumu. (Urbánek, 2013) Entita je vše, co existuje, anebo co si lze jenom představit v lidském vědomí na jakékoli scéně. Domény (reálný čas – t), prostor (S) a prostředí (the environment – ENV) jsou dominantními entitami, jež jsou absolutně nezávislé na controllingu lidského vědomí. Z uvedeného výčtu je prostředí první entitní druh, mající roli hlavní domény jakékoliv scény, jež vymezuje implementační rámec (pole) abstraktní nadřídily [UML], nemající definovaného controllingového aktéra. Procesní systém (the processor – PrS) je druhý entitní druh, plnící roli transformace vstupujících věcí na vystupující nové věci (produkty), je to předmět v roli strukturní abstrakce (the structural thing), jehož regulování provádí externí controllingový aktér z definovaného prostředí. Modelujeme pět typů PrS. Případ (the CASE) třetí entitní druh, plnící roli komplexního situačního uspořádání procesních entit, uskutečňujících, za určitých okolností a podmínek, požadovaný účel (cíl) nebo akci, podle jeho vnitřního controllingového aktéra, z jehož perspektivy je iniciovaný i složený. Výzkum entit bude veden z pohledu vztahů, vazeb, příčin, důsledků a zpětnovazebních závislostí. Na vytvořených modelech je možné identifikovat kritické či krizové rozhraní společné dvěma antagonisticky, anebo alespoň neobligátně (neochotně) se vymezujícím entitám. Lze na něm zkoumat systémová i procesní rizika (Urbánek, 2013).

Vymezení základních pojmů: **„Aktivum** – vše, co má pro subjekt hodnotu, která může být zmenšena působením hrozby“. Hrozba – síla, událost, aktivita nebo osoba, která má nežádoucí

vliv na bezpečnost nebo může způsobit škodu.“ (Smejkal a Rais, 2010). V tomto případě je aktivem míněno inkaso DPH. **Riziko** – vzniká vzájemným působením hrozby a aktiva. Hrozba, která nepůsobí na žádné aktivum, nemusí být při analýze rizik brána v úvahu. Úroveň rizika je určena hodnotou aktiva, zranitelností aktiva a úrovní hrozby“. (Smejkal a Rais., 2010). **Missing Trader** – plátce DPH, který neplní povinnosti zejména nepeněžité povahy, tzn., že nepodává daňová tvrzení a hlášení. Plátce se v průběhu řízení stává pro správce daně nekontaktní, jeho adresa sídla je „virtuální“. K ekonomické činnosti najímá tzv. „bílé koně“. **Buffer** – plátce DPH, jeho rolí je ztížení odhalení jednotlivých článků řetězce. Zastírá vazbu mezi plátcem DPH. **Missing Trader a Broker** – chrání účastníky podvodného jednání. Nakupuje a prodává téměř s nulovým ziskem. **Broker (Profit Taker)** – plátce, kterému vzniká a který inkasuje od státu nadměrný odpočet z titulu uplatněného odpočtu z přijatého zdanitelného plnění v daném členském státě a plnění osvobozeného nebo využívá dodání zboží či poskytnutí služeb do zemí EU. Zboží nebo služby nakupuje od plátce DPH „Buffer“ nebo „Missing Trader“.

2 Případová studie – popis skutkových okolností případu




Případová studie se odehrává v reálném čase (měsíční zdaňovací období) s reálnými aktéry a v reálném daňovém prostředí ČR a EU. Popsaná situace je ve smyslu zachování vazeb a vztahů krátkodobou záležitostí, tzn. v závislosti na čase dochází ke změnám. Dlouhodobá udržitelnost popsaného způsobu není z pohledu rizika odhalení aktérů a nekalého obchodu možná. Schéma řetězce daňového podvodu je jen částí opravdu rozsáhlého řetězce, ve kterém není jasné, kdo je jeho skutečným prvotním aktérem. V našem případě by se mohlo jevit, že je to Missing Trader avšak napojení obchodů na EU naznačují, že by tomu tak nemuselo být. Missing Trader získal kontakt na Buffer (PrS 1), který zajistil pro řetězové obchody výhodnou komoditu chemických hnojiv a postřiků. Chemická hnojiva a postřiky jsou obchodovány v rámci čtyř zemí EU a následně dodávány do České republiky. Vzhledem k tomu, že zboží nepodléhá zkáze, je opakovaně prodáváno a přepravováno mezi organizovanou skupinou z konkrétních zemí EU do ČR a následně zase zpět. Skutečná přeprava zboží slouží před správcem daně jako důkazní prostředek, že skutečně dochází k ekonomické činnosti dle ust. § 6 zákona o dani z přidané hodnoty. Missing Trader vyhotovil operační plán řetězového obchodu, vč. daňových kalkulací, tj. kdo se podvodu účastní a jaké budou ceny na vstupu a výstupu. V plánu bylo do řetězce podvodu zapojit také obchodní korporace, u kterých je předpoklad důvěryhodnosti před správcem daně a odpadá tak problém s případnou kontrolní činností státu a snadného průběhu inkasa DPH. Missing Trader takové korporace vytipoval a sám oslovoval ke spolupráci. V našem případě to jsou aktéři označení jako Profit Taker.

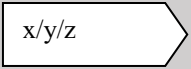




Úkolem Profit Taker (PrS 4, 6, 7, 11, 12) a Broker (ENV PrS 5, 8) je založit na pobočkách různých bank účty obchodních korporací, zajišťovat případné nadlimitní výběry u bank a tyto finanční obnosy dále předávat Missing Trader, který je bude dále přerozdělovat a expedovat. Financovány tak budou i další obchody plynoucí zejména z konkrétních čtyř zemí EU. Denně jsou vybrány z účtů statisícové částky prostřednictvím příkazu k úhradě. Roční obrat se pohybuje v částce 300 mil. Kč. Profit Taker a Broker, jednatele obchodních korporací, také zajišťují jednání před státními úřady dle pokynů Missing Trader. „Buffeři“ (PrS 2, 3, 9, 10) byli do počtu zahrnuti jen pro komplikování situace při odhalení podvodu finančním nebo celním úřadem. Zastřou tak v řetězci svým počtem vazby v podvodné činnosti. Missing Trader sjednal s dalšími aktéry (mimo popsany model) možnost skladování zboží, jeho dopravu a reklamu. Missing Trader nepřetržitě a příležitostně oslovuje potenciální zájemce – fyzické osoby a nabízí možnost jednatelství v obchodních korporacích (tzv. „bílé koně“). Většinou se tak děje v restauračním zařízení. Finanční nabídka za jednatelství „bílého koně“ se pohybuje mezi 20 až 40 tisíci korunami. Missing Trader se při hledání „bílých koní“ představuje jako organizátor a „manažer“. Osoba, která má tzv. „škraloup“, a proto hledá svého zástupce. Zboží je dováženo z EU najatými autodopravci do vyjednaných skladů. Jako možné důkazní prostředky skutečné ekonomické činnosti pro státní úřady jsou využívány nejen daňové doklady, dodací listy a cestovní listy. Profit Taker (PrS 4) organizuje ve skladu reklamní jednání, na kterém odprezentuje skutečným zájemcům o zboží jeho vlastnosti a způsob výroby. Z akce je pořízena fotodokumentace, která bude sloužit jako důkazní prostředek k tomu, že skutečně dochází k uskutečňování ekonomické činnosti v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty. Buffer (PrS 3), který je aktivním účastníkem podvodného jednání, má dle výpisu z veřejného rejstříku více předmětů podnikání, a to nákup a prodej, činnost zprostředkovatelskou, účetní a finanční poradenství a dále činnost reklamní. Vzhledem k rozsahu tak může nabízet rozličné zboží a služby. Mezi jeho speciality patří reklamní služby různého charakteru, které jsou promítány na velkoplošné obrazovky. Platby za reklamní činnost nadhodnocuje (částka 1 sekunda/1 100 Kč). Nabízí se tak příležitost pro zájemce o legalizaci jejich výnosů (z trestné činnosti). Svoje potenciální zákazníky v této oblasti činnosti oslovuje v sídlech společností.

2.1 Struktura modelu a tabulka entit

Základní syntaktické popisy a sémantické vztahy všech modelovaných entit jsou uvedeny v následující tabulce č. 1. Tabulka má tři sloupce a v jejich řádcích jsou alfanumericky uvedeny všechny důležité informace, role a charakteristiky, které jsou představeny v následujícím modelu použitých entit.

Tabulka č. 1: Sémantika zúčastněných entit

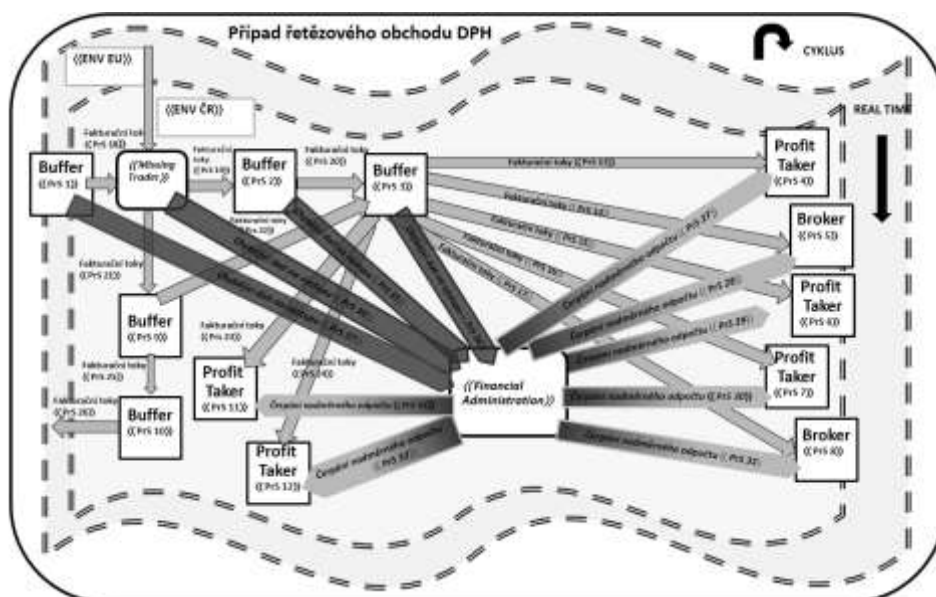
SÉMANTIKA ENTITY		
Klasifikátor Název entity	Sémantika Role entity	charakteristiky, vlastnosti, příznaky, soustavy, znaky, kvantita, kvalita, měrné jednotky, specifikace, ozdoby...
Prostředí <<ENV xy>> 	Symbol prostředí v dvojrozměrném prostoru (2D)	doména plošné scény s ne nutně controllingovým aktérem, rozevlátý symbol je orámovaný tlustě čárkovanou čarou a má vepsaný alfanumerický symbol „ENV Název“ v mluvnickém tvaru podstatné / přídavné jméno
<<ENV ČR>>	ČR	Ministerstvo financí, vláda a další instituce, které sledují fiskální, legislativní a transparentní záležitosti.
<<ENV EU>>	EU	28 členských zemí, Evropská komise, Evropský parlament a další instituce EU, které sledují fiskální, legislativní a transparentní záležitosti.
	<<Případ užití >><<Případ užití+velbloudíLežaté písmo, (končící slovesnou koncovkou -ní, -ící, ...l)>>	komplexní situační soubor entit, okolností, podmínek a procesů, jejichž výstup často přímo vytváří vstup do dalších procesů,
<<Missing Trader - organizující a plánující>>	plátce DPH registrovaný v ČR	organizuje a plánuje činnost v řetězci, nabídka jednatelství „bílým koňům“ Buffer (PrS 1, 2,3,9,10), Profit Taker (PrS 4,5,7,11,12.) daň neodvádí, nepřiznává, s penězi zachází jako se svým ziskem, aby tyto transakce nebyly rozpoznatelné, „mizí“, mění jméno, název, sídlo, je nekontaktní, nemá žádný majetek, dluh je nevymahatelný.
<<Finanční správa>> (Financial Administration)	Finanční správa České republiky	Generální finanční ředitelství (počet 1), Specializovaný Finanční úřad (počet 1), Finanční úřady (počet 14), Územní pracoviště Finančních úřadů, Odvolací finanční ředitelství (počet 1), daňové, právní, finanční záležitosti, zásada dobré praxe, daňový řád
	<<Symbol procesního systému transformačního >><<PrS+ podstatné JménoStojatým písmem>>	procesní systém (procesor), produkující nové věci nebo služby, transformující definované vstupy na výstupy a působící na definovaném ENV; symbol má tvar čtyřúhelníku s ostrými rohy. Controllingovým aktérem je operátor, působící vně PrS.
<<Buffer PrS 1>>	plátce, který svoji ekonomickou činnost provozuje v jiném členském státě EU, registrovaný k DPH v ČR,	pracovně nazván „daňový migrant“ (Burianová a Urbánek, 2019b), (Burianová, 2019)
<<Buffer PrS 2,3,9,1)>>	„bílý kůň“	daňový subjekt zastírající, matoucí a situaci v hledání podvodného chování komplikující
<<Profit Taker PrS 4,6,7,11,12)>>	inkaso peněz	daňový subjekt, který inkasuje nárok na odpočet daně, v zásadě se jedná o daňový subjekt, který plní jinak svoje daňové povinnosti peněžního a nepeněžního charakteru, na případ účasti v řetězovém obchodu, je otázkou, zda ví o této účasti, v zásadě lze konstatovat, že ano, neboť

		zkušený subjekt by mohl vytušit, že se ekonomická činnost vymyká standardu
<<Broker ENV 5,8>>	inkaso peněz	daňový subjekt, který inkasuje nárok na odpočet daně, broker o podvodu ví a aktivně se ho dobrovolně účastní
	Symbol procesního systému logistického	procesor, vektorově zajišťujícího produktivitu toku, či kvalitativní změnu logistických dávek od zdroje k cíli,
<<Fakturační toky>> Procesní systém – /PrS 1–13/ 	daňové doklady	daňové doklady mohou být vystavovány za účelem získání nadměrného odpočtu, aniž by došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a skutečné ekonomické činnosti
<<Čerpání nadměrného odpočtu>>Procesní systém – /PrS 14-20/ 	nadměrný odpočet	finance, které jsou podvodně vylákány od státu a dále využívány k podvodné činnosti
<<Chybějící daň na výstupu>> Procesní systém /PrS 21 – 24/ 	neuhrazená daňová povinnost	finance, které jako daň nebyly uhrazeny státu a s největší pravděpodobností nebudou nikdy vymoženy, institut daňového řádu umožňuje dlužnou daň v čase odepsat (§ 158 z č. 280/2009 Sb., daňový řád)
	<<PrS MIMOŘÁDNÁ UDÁLOST>><<PrS+ podstatné JménoStojatým písmem>>	výskyt neobvyklé události, nebo neobvyklé změny, vyskytnuvší se v prostředí ohrožení, která přeroste do Mimořádné události (MU), nebo až do krizového stavu (KS) – ten však musí být vyhlášen patřičnými orgány.
PrS Událost	událost, související se zahájením daňového řízení správce daně	správce daně zahajuje mimo jiné daňové řízení v případě neplnění povinností peněžního i nepeněžního charakteru a pochybností o správnosti, úplnosti údajů v daňovém přiznání, v tomto případě zahájil řízení pracovník správce daně u Buffer PrS 1, neboť měl pochybnosti o správnosti uvedených údajů v daňovém přiznání v rámci obchodů mezi členskými zeměmi EU a tuzemskem, jiný pracovník správce daně zahájil řízení u Broker PrS 8, neboť měl pochybnosti o oprávněnosti nároku čerpání odpočtu, vyplacení odpočtu bylo zablokováno, nicméně ostatní toky a zájmy entit plynou v tomto období bez obtíží, v dalším období však může být situace jiná, neboť existuje flexibilita podvodníků
Symbol rudé čárkované čáry •••••	Kritické rozhraní	rozhraní je relativní doména, definující a ohraničující (symbolizující) typologické rozdíly mezi entitami; kritické rozhraní je společné (critical intrfc) je modelováno jednou čarou vždy negovaného rozhraní, společnou dvěma <u>antagonisticky</u> anebo alespoň <u>neobligátně</u> (neochotně) se vymezujícím entitám; lze na něm zkoumat rizika; přes kritické rozhraní pak probíhají kritické funkce
Systém finanční správa Systém podvodného řetězce	rozhraní jako symbol vymezující se finanční správy a subjektu, který se účastní podvodného jednání	rozhraní, kde událost zahájeného daňového řízení může dále rozkrýt další účastníky podvodu, důležité jsou přitom včasné toky informační mezi správci v prostředí ČR a EU

Zdroj: Vlastní zpracování.

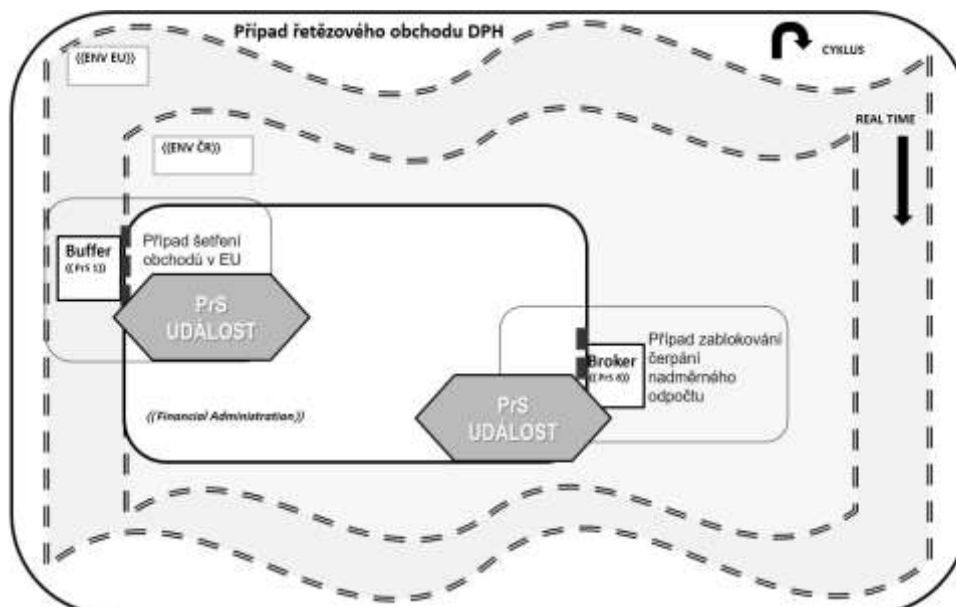
Dílčí závěr: každý aktér podvodného řetězce má stanovenou svoji roli v čase a prostředí. Ukázka případu podvodu v rámci představeného erbu (obr. č. 1) je částí možného rozlehlejšího systému působícího ve více členských zemích EU. Z popsaného lze zhodnotit, že podvodný systém řetězce DPH má schopnost včasné adaptability a kamufláže. Aby mohl být podvod řešen, musí nejprve nastat a upozornit na sebe chybou ve svém systému.

Obrázek č. 1: Erb entit podvodného řetězce na DPH



Zdroj: Vlastní zpracování.

Obrázek č. 2: Zahájení daňového řízení správce daně na podvodu

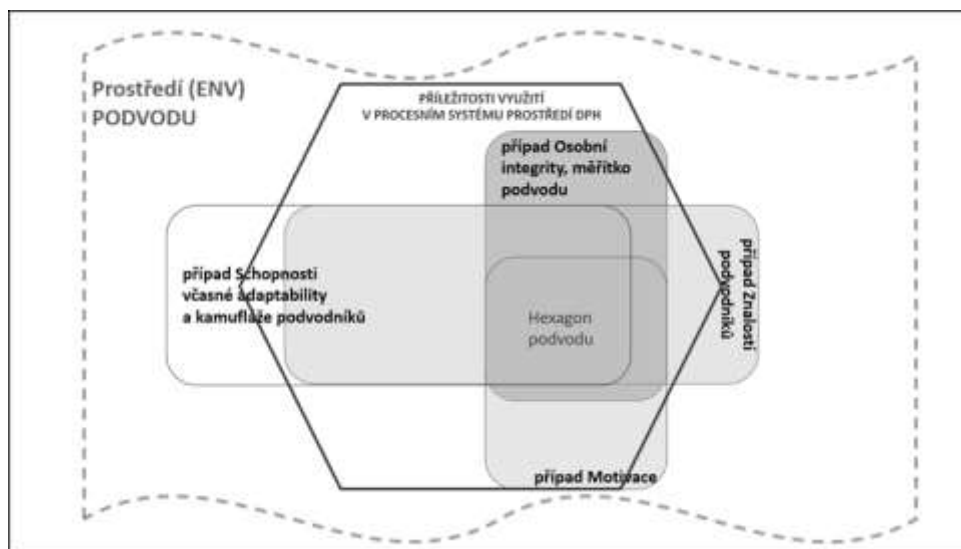


Zdroj: Vlastní zpracování podle „Crisis scenarios“ (Urbánek, 2013).

2.2 Hexagon podvodu

Trojúhelník podvodu podle výzkumu Dr. Donalda R. Cresseyho (1950) a „Diamant podvodu“ dle Douglase M. C. Allana (2018) lze v případě prostředí daně z přidané hodnoty a řetězových podvodů doplnit o pátou komponentu, a to „případ Schopnosti včasné adaptability a kamufláže podvodníků“.

Obrázek č. 3: Hexagon podvodu



Zdroj: Vlastní zpracování.

Prostředí insiderem zamýšleného podvodu lze „udržitelně realizovat“ jen na průniku všech 6 modelovaných entit. Hexagon znázorňuje příležitosti v procesním systému prostředí DPH, které je však nutno zároveň eliminovat krizovým managementem a krizovou připraveností.

3 Identifikace rizik

Pomůckou identifikace rizik je Příloha I. Katalogu rizik PPP projektů Ministerstva financí ČR (2011). Pro tuto práci budou vybrána k identifikaci relevantní kategorie rizik a jejich skupiny.

Tabulka č. 2: Identifikace relevantních rizik

Relevantní kategorie rizik	Relevantní skupina rizik
Operační rizika	Rizika související s lidským faktorem Riziko podvodu, nelegálního jednání Riziko technologických systémů
Rizika strategická	Riziko vyhodnocení strategických analýz a plošného zavedení rizikových kritérií
Rizika kreditní	Riziko nevymahatelnosti daně a neplnění fiskálního programu
Rizika vnější	Rizika politická Riziko vyšší moci Riziko legislativního charakteru Riziko situace v odvětví

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rizika operační: z hexagonu (obr. č. 3), který znázorňuje příležitosti v procesním systému prostředí podvodu plátců DPH, lze vyvodit rizika pro správce daně (negace příležitostí podvodů), jejichž výčet je uveden v následující tabulce.

Tabulka č. 3: Operační riziko správce daně versus hexagon příležitostí podvodu

Hexagon příležitostí podvodů		Operační riziko správce daně
Případ motivace podvodníka	X	Riziko demotivace, vyhoření pracovníků správce daně
Případ osobní integrity podvodníka	X	Riziko neintegrity, nejednotnosti pracovníků správce daně
Případ znalosti podvodníka	X	Riziko neznalosti pracovníků správce daně
Případ schopnosti včasné adaptability a kamufláže podvodníka	X	Riziko neadaptability, rigidnosti a včasné neschopnosti odhalení podvodu pracovníky správce daně

Zdroj: Vlastní zpracování.

Rizika strategická: funkční strategie – správce daně sleduje možné scénáře postupu daňového řízení a indikuje rizikové kombinace. Správce daně může měsíčně řešit cca více než 200 plátců DPH. Případy je třeba řešit s ohledy na různé okolnosti individuálně. Například v případě rostlinné výroby, kdy jsou uskutečněná zdanitelná plnění vykázána až koncem roku, zatímco na začátku roku je vykazován nárok na odpočet daně. Posouzení je náročné na čas a informace. **Rizika kreditní:** kreditní riziko může být způsobeno platební neschopností, jejímž důsledkem je nemožnost vybírání daní od bankrotujících společností, přestože daňová povinnost existuje. Kreditní riziko však nerozdílně patří k úmyslným krokům daňových poplatníků souvisejících s daňovými podvody, daňovými úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem. **Rizika vnější:** vnější rizika jsou skupinou rizik, která lze jen obtížně řídit. Vznikají díky vlivům vnějšího prostředí.“ (MF ČR, (2011). **Riziko vyšší moci:** jedná se o rizika, která vyplývají z přírodních katastrof, terorismu, válečného konfliktu. Tato rizika je

možné aktuálně rozšířit o pandemické události. **Politická rizika a rizika legislativního charakteru:** Česká republika přijala některá opatření, která určitá podvodná jednání blokuje, např. daňový výkaz kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení jsou pro plátce zatěžující a nepodání informací správci daně je přísně sankčně trestáno. **Riziko situace v odvětví:** v ČR je pro inkaso DPH zásadní ekonomická činnost sekce CZ NACE - G velkoobchod a maloobchod a služby zprostředkovatelské či finanční aj. (Burianová a Urbánek, 2019a). Je předpoklad, že ekonomická činnost sekce CZ NACE - G velkoobchod a maloobchod a odvětví služeb bude pro daňové podvody stále aktuální a atraktivní.

Závěr

Předmětem příspěvku je prostředí daně z přidané hodnoty a působící hrozby, zejména ve formě podvodných jednání, které mají negativní dopad na stabilitu inkasa DPH v ČR. Cílem práce byla identifikace rizik ohrožení bezpečnosti inkasa DPH vlivem podvodného jednání plátců DPH v ČR. Identifikace rizik byla provedena prostřednictvím konzultací s externími odborníky, analýzou empirických dat, a s využitím informací z předešlých vlastních prací. Výzkum byl veden zejména prostřednictvím případové studie, která analyzovala podvodnou činnost v řetězovém obchodu. V případové studii byl modelován případ podvodu prostřednictvím metody DYVELOP© (Dynamická vektorová logistika procesů), která je přístupem kvalitativní metody strategie empirického výzkumu (Urbánek, 2013). Případová studie zhodnotila v tabulce entit více případů s vloženými jednotkami analýz a v závěru poté zhodnotila procesní systémy (PrS) a další okolnosti v celém svém kontextu s identifikací relevantních rizik (Hendl a Remr, 2017). Jednotlivé poznatky vymezené v úvodu byly shrnuty a byla identifikována skupina relevantních rizik v členění do kategorií rizik, tj. operačních, stratečických, kreditních a vnějších, která mohou v reálném čase negativně ovlivnit fiskální plnění rozpočtu ČR i EU. Přínosem příspěvku bylo identifikací relevantních rizik přispět k omezení dopadů hrozeb na aktiva, tj. inkaso DPH v prostředí daně z přidané hodnoty v České republice.

Dedikace

Výsledek vznikl při řešení studentského projektu „*Identifikace rizik sankčního systému v České republice jako nástroje k zajištění stability výběru daně z přidané hodnoty*“ s využitím účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum Vysoké školy finanční a správní, a.s.

Literatura

- [1] BURIANOVÁ, Olga. Alliance Importance and Security Continuity of Funding European Budget. In Helísek, Mojmír. *Ekonomický a finanční výzkum - prezentace výsledků doktorandů*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola finanční a správní, a.s., 2019. S. 6-15, 10 s. ISBN 978-80-7408-189-7.
- [2] BURIANOVA, Olga and J. F. URBANEK. Dynamic Model of the Finance Flows Secure Continuity into European Value Added Tax Environments. In *Proceedings of the 29th European Safety and Reliability Conference, ESREL 2019* (pp. 4241–4248). [online]. 2020-09-01. 2020a [cit. 2020]. ISBN 978-981-11-2724-3. Dostupné z: https://doi.org/10.3850/978-981-11-2724-3_0694-cd
- [3] BURIANOVA, Olga and J. F. URBANEK. Alliance Importance and Security Continuity of Funding European Budget. In *Proceedings of the 29th European Safety and Reliability Conference, ESREL 2019* (pp. 4227–4232). [online]. 2020-09-01. 2020b [cit. 2020]. ISBN 978-981-11-2724-3. Dostupné z: <https://doi.org/10.3850/978-981-11-2724-30739-cd>
- [4] CRESSEY, Donald R., 1950. The criminal violation of financial trust. *American Sociological Review*. Vol. 15, No 6. Published by: American Sociological Association. 1950 (pp. 738-743) [online]. 2020-06-01. 2019 [2019-09-03]. ISSN 00031224. Dostupné z: <https://doi.org/10.2307/2086606>
- [5] DOUGLAS, Allan, 2018. Insiders versus outsiders - alternative paths to criminogenic knowledge. *Australian Institute of Criminology Research10: Organised crime research in Australia 2018. Chapter 5*. Publisher: Australian Institute of Criminology. (pp 1-19) [online]. 2020-06-01. 2018 [cit. 2018]. ISSN 2206-7280. Dostupné z: https://www.researchgate.net/figure/The-New-Fraud-Triangle_fig1_325525506
- [6] EUROPEAN COMMISSION: *Taxation and Customs Union. VAT GAP REPORT*. [online]. [2020-06-01]. Aktualizováno [2019-09-03]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/vat-gap_en
- [7] EUR-LEX. *Europa: Konsolidované znění Smlouvy o Evropské unii a Smlouvy o fungování Evropské unie Úřední věstník C 326, 26/10/2012 S. 0001 – 0390*. [online]. 2020-02-21. 2020 2020-02-21. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A12012E%2FTXT>
- [8] EVROPSKÝ SOUDNÍ DVŮR: *Zpráva o činnosti ESD*: [online]. 2020-03-23. 2020 [2020-03-23]. Dostupné z: <https://www.eca.europa.eu/cs/Pages/NewsItem.aspx?nid=13748>
- [9] HENDL, Jan a Jiří REMR. *Metody výzkumu a evaluace*. Praha: Portál, 2017. ISBN 978-80-262-1192-1.
- [10] JURUŠS, Maris. *Criteria for Defining Tax Evasion as Tax Terrorism, Economics and Business*, [online]. 2020-06-01. 2018 [2018-02.02]. Dostupné z: <https://doi.org/10.1515/eb-2017-0009>
- [11] MF ČR: *Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019*. [online]. 2020-03-21. 2020 [2020-03-21]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf

- [12] MF ČR: *Metodika řízení rizik v projektech*. [online]. 2020-03-20. 2011 [2011-09-01]. Dostupné z: <<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2011/metodika--rizeni-rizik-v-projektech-ppp-9542>>
- [13] MF ČR: *Příloha I. Katalog rizik PPP projektů*. [online]. 2020-03-21. 2011 [2011-09-01]. Dostupné z: <<https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/metodiky/2011/metodika--rizeni-rizik-v-projektech-ppp-9542>>
- [14] SMEJKAL, Vladimír a Karel RAIS. *Řízení rizik ve firmách a jiných organizacích*. 3. rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, c2010. Expert (Grada). ISBN 978-80-247-3051-6.
- [15] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii: daňové systémy členských států EU, legislativní základy daňové harmonizace v EU*. Praha: Linde, 2006. Praktické ekonomické příručky. ISBN 80-7201-593-1.
- [16] URBÁNEK, J. F. et al. *Crisis Scenarios*. Brno: University of Defence, Monika Promotion Ltd. 2013, ISBN 978-80-7231-934-3.
- [17] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění.

Kontakt

Ing. Olga Burianová
Vysoká škola finanční a správní, a.s.
Estonská 500
101 00 Praha 10
Česká republika
olgaburianova@email.cz

Vztahová komparace vybraných programů rozvoje obcí v České republice s důrazem na rozvoj cestovního ruchu

Milan Douša

Abstrakt

V České republice dochází v posledních letech k prohlubování disparit vznikajících lidskou činností v ekonomickém, sociálním a ekologickém rozvoji regionů a správních center s jejich okolím. Jednou z možností, jak je možné tyto disparity zmírňovat, je rozvoj vnitřního cestovního ruchu v oblastech s vhodným potenciálem cestovního ruchu. Hlavním cílem práce je zhodnotit současný stav 3 vybraných měst ČR v oblasti aktivit klíčových pro jejich rozvoj. K dosažení tohoto cíle bude využita metoda vztahové komparace programů rozvoje obcí Litoměřice, Roudnice nad Labem, Lovosice. Tato města byla vybrána záměrně z toho důvodu, že se nacházejí v hospodářsky problémovém regionu. Z toho důvodu je přímo žádoucí sledovat a kontrolovat jejich programy rozvoje do budoucnosti. Výsledky poukazují na skutečnost, že ne každé město má komplexně zpracované rozvojové dokumenty.

Klíčová slova

Obce, strategický plán rozvoje, cestovní ruch, lokalizační potenciál, udržitelný rozvoj

Klasifikace JEL

R11, R58, O21

Úvod

Cestovní ruch přispívá k tvorbě nových pracovních míst, zvyšuje daňovou výtěžnost či zlepšuje životní úroveň rezidentů (Studnička 2013). V Národní strategii regionálního rozvoje České republiky 2014–2020, která byla schválena dne 15. 5. 2013 usnesením vlády ČR č. 344, je s tímto problémem spojený Cíl 2 „Zmírnit prohlubování negativních regionálních rozdílů (tzv. vyrovnávací cíl)“. (MMR ČR 2016)

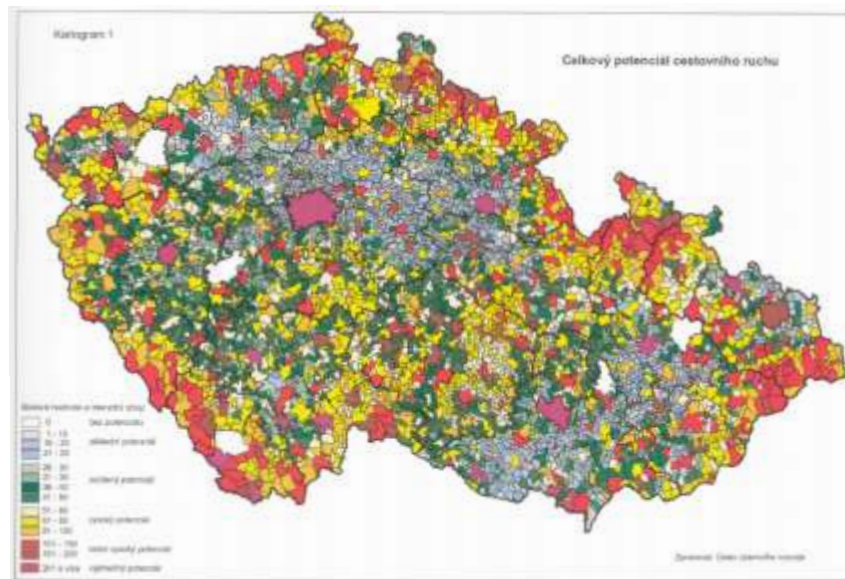
Hlavním záměrem práce je prostřednictvím obsahové analýzy, a to z teoretického jako i praktického hlediska, interpretovat problematiku daného tématu. Cílem práce je zhodnotit současný stav 3 vybraných měst ČR v oblasti aktivit klíčových pro jejich rozvoj.

Cestovní ruch se stal globálním fenoménem dnešní doby. Týká se téměř všech lidí – ať už vystupují v roli účastníků cestovního ruchu či v roli místního obyvatelstva ve střediscích cestovního ruchu nebo v roli zaměstnanců služeb v oblasti cestovního ruchu. Dopady rozvoje cestovního ruchu jsou všeobecně známé a zejména pozitivní dopady jsou často neúměrně vyzdvihovány. Na cestovní ruch se pohlíží jako na „panaceum“, jakýsi všelék, který může vyřešit problémy rozvoje každého města, lokality či regionu. Téměř ve všech strategických rozvojových dokumentech na různých úrovních se hovoří o potřebě rozvíjet cestovní ruch a o potřebě podporovat jeho rozvoj. (Kotíková 2013)

Každé místo, sídlo či prostor disponuje určitým potenciálem, který je možno využít pro prosperitu společnosti. Každé vývojové stadium společnosti rozhoduje o schopnostech společnosti využít potenciál v daném okamžiku (v různých etapách vývoje společnosti byl využíván různý potenciál). Hodnota potenciálu cestovního ruchu a intenzita jeho využití určuje jeho roli v geografických a hospodářských vazbách dané společnosti. (Hasman, Šíp 2001)

Potenciál cestovního ruchu je chápán jako formalizovaný výsledek zhodnocení co možná komplexního okruhu lokalizačních podmínek a předpokladů pro další možný rozvoj cestovního ruchu. Lokalizační podmínky cestovního ruchu vytvářejí velmi složitý systém, který aby bylo možno zkoumat, tak se musí rozdělit na individuální přirozené segmenty. Za tyto jednotlivé segmenty považujeme pak určité aktivity cestovního ruchu. K těmto aktivitám cestovního ruchu patří například kulturně poznávací turistika, cykloturistika, kongresová turistika a podobně. Celkový potenciál cestovního ruchu se tak skládá z jednotlivých „dílčích“ potenciálů, které nám poskytují informace o určitém území České republiky z hlediska jeho využitelnosti pro cestovní ruch. (Bína 2002)

Přírodní a krajinné podmínky a kulturní atraktivita cestovního ruchu jsou téměř neměnné, ale naopak relativně snadno se může ovlivnit potenciál cestovního ruchu tak, že se na daném území začnou více pořádat různé kulturní či sportovní akce a zabezpečí si tak větší pozornost. Potenciál cestovního ruchu dané oblasti můžeme tedy členit na dva základní subsystemy a to na přírodní subsystem a kulturní subsystem cestovního ruchu. (Hamarnehová 2008)

Obrázek č. 1: Celkový potenciál cestovního ruchu v České republice

Zdroj: Ústav územního rozvoje České republiky 2010

(<https://www.uur.cz/images/uzemnirozvoj/cestovniuruch/potencialCR/PotencialCR-text.pdf>)

V současnosti však cestovní ruch v jednotlivých městech čelí jedné z největších krizí v novodobé historii, a to v souvislosti s globální pandemickou krizí s názvem COVID 19. Jednotlivá města přicházejí o značnou část příjmů do svého rozpočtu v souvislosti s poklesem turismu a zaváděnými restriktivními opatřeními s tím souvisejícími. Podle Světové organizace cestovního ruchu dojde k celosvětovému poklesu turismu o 30 % – 50 % v současném roce 2020. To bude mít značné následky i v jiných odvětvích, neboť cestovní ruch v rámci multiplikace zasahuje do řady dalších hospodářských odvětví (stavebnictví, potravinářský průmysl, obchod, spotřební průmysl apod.), bezprostředně svázaných s odvětvím cestovního ruchu. Samozřejmě tento fakt ovlivní negativně i zaměstnanost v cestovním ruchu, především v sektoru ubytování a stravování, kde je zaměstnáno nejvíce osob v cestovním ruchu. Jednotlivá ubytovací a stravovací zařízení budou muset projít kompletní restrukturalizací a to nejen z hlediska technických úprav, ale i v plánování, propagování a nabízení svých služeb.

Například autoři Ponnappureddy, S., Priskin, J., Vinzenz, F., Wirth, W. & Ohnmacht, T. (2020) poukazují na teorii plánovaného chování spotřebitelů při rezervačních záměrech v různých krajinách. Jejich výzkum, který byl realizovaný v ubytovacích zařízeních v USA, Švýcarsku a Německu a ukázal, že ubytovací zařízení, která využívají prvky trvalé udržitelnosti, jako tzv. přidanou hodnotu, ovlivňují rezervační záměry klientů. Zvláštní a poněkud nezvyklou novinkou v cestovním ruchu je podle Euromonitoru tzv. digitální detox. Tento produkt vychází ze skutečnosti, že spotřebitelé se stávají čím dál více závislími na svých

elektronických zařízeních, a proto jim hotely nabízejí tzv. „digitální detoxikační dovolené“, aby si odpočinuli od stresu. Dále to může být autentický cestovní ruch, nebo LGBT turismus sexuálních menšin, nebo jiné aktuální trendy. Mnohé zahraniční hotely se vydávají cestou s marketingovým heslem: „Keep safe and be alone“. Snaží se tím ubezpečit klienty, že nemusejí mít strach se u nich ubytovat a zároveň jim nabízejí individuální služby a procesy jejich pobytu, které dbají na jejich bezpečnost.

1 Cíl práce a metodika

Tématem příspěvku je vztahová komparace vybraných programů rozvoje obcí v České republice s důrazem na potenciál cestovního ruchu. Hlavním záměrem je prostřednictvím obsahové analýzy, a to z teoretického jako i praktického hlediska, interpretovat problematiku daného tématu. Hlavním cílem práce je zhodnotit současný stav 3 vybraných měst ČR v oblasti aktivit klíčových pro jejich rozvoj. K dosažení tohoto cíle bude využita metoda vztahové komparace programů rozvoje obcí Litoměřice (počet obyvatel 24 001), Roudnice nad Labem (počet obyvatel 12 967), Lovosice (počet obyvatel 8 837). Všechna zkoumaná města se nacházejí v Ústeckém kraji v okrese Litoměřice. Tato města byla vybrána záměrně z toho důvodu, že se nacházejí v hospodářsky problémovém regionu. Z toho důvodu je přímo žádoucí sledovat a kontrolovat jejich programy rozvoje do budoucnosti.

2 Vztahová komparace vybraných programů rozvoje zkoumaných obcí v České republice

Program rozvoje obce/města je spíše střednědobý dokument (3–10 let) koordinující veřejné a soukromé aktivity na území obce. Každá obec by měla mít schválený program rozvoje obce. Na něj by měl navazovat územní plán obce. Program rozvoje obce by měl splnit tyto úkoly: určit společné zájmy obce, obyvatel, podnikatelů, vymezit místní předpoklady realizace těchto zájmů, rozvíjet sociálně-psychologické a územně-technické podmínky pro rozvoj bydlení a podnikání v obci, koordinovat veřejné investice v obci vzhledem k potřebám privátního sektoru, koordinovat alokaci prostředků vzhledem k rozvoji bydlení a podnikání, definovat politiku obce, posilovat sounáležitost s obcí a odpovědnost za její rozvoj u obyvatel a podnikatelů. (Wokoun 2008)

Cílem programu rozvoje obcí, měst a regionů je diagnostikovat území, identifikovat rozvojové předpoklady a problémy, vypracovat regionální a municipální rozvoj regionu a poskytnout náměty na projekty k podpoře hospodářského a sociálního rozvoje regionu a jeho částí, včetně přiměřeného stanovení priorit prostorového rozvoje socioekonomických aktivit

v určitých časových horizontech. Program by měl vytvořit vhodné předpoklady pro rozvoj podnikání a vývoj osídlení a měl by respektovat zásady trvale udržitelného rozvoje (Pavlík 2014). V souvislosti s aktuální pandemickou krizí však musí města přehodnotit své programy rozvoje, které budou v dalších letech touto skutečností značně poznamenány. Je taktéž potřebné klást větší důraz na průběžné hodnocení a monitorování naplňování rozvojových aktivit a přehodnocovat jejich další směřování. Například autoři Borén, Grzyś, Young (2020) zdůrazňují význam pojmu kreativní město v oblasti plánování rozvoje území a aktivit obcí a měst. Město by podle nich mělo být kreativní i v souvislosti s reagováním na nepředvídatelné změny v oblasti nabídky a poptávky na trhu, ke kterým v současnosti dochází. Taktéž odkazují na aspekt finanční soběstačnosti a dostatečných finančních rezerv, které mnoho měst v ČR nemá a ani se k nim nepřibližuje. Autoři Eduardo Medeiros a Daniel Rauhut (2018) zdůrazňují naopak potřebu vyvážit tržní trendy, aby se upřednostňovalo nepřetržité nasměrování investic a lidí do větších metropolitních oblastí prostřednictvím proaktivních opatření zaměřených na přilákání investic do středních měst a jako alternativa k rozptylu veřejných a soukromých investic v zaostávajících územích.

Město Roudnice nad Labem leží v jihovýchodní části okresu Litoměřice, v Ústeckém kraji, v zájmovém území NUTS II – Severozápad, na levém břehu řeky Labe. Město vzniklo na křižovatce obchodních cest při brodu přes řeku Labe a stalo se přirozeným hospodářským, společenským a kulturním centrem spádové oblasti nazývané Podřipsko. Město Roudnice nad Labem disponuje schváleným Strategický plánem rozvoje města Roudnice nad Labem pro období 2016–2025, který byl schválený 22. června 2016 zastupitelstvem města. Jedná se tedy o téměř 10letý strategický plán. Široká odborná i laická veřejnost má možnost vstoupit do procesu vložením svého návrhu nového projektu. Navrhované projekty mohou být investičního i neinvestičního charakteru a mohou se týkat všech aspektů veřejného života. Součástí strategického plánu je taktéž dokument s názvem zásobník projektů 2016–2025, který je systematicky a v logické návaznosti rozdělený do tří pilířů sociálního, ekonomického a environmentálního. Dokument tedy vychází ze základních principů dlouhodobě udržitelného rozvoje. V každém pilíři je uvedený název projektu, specifický cíl, popis projektu, priorita, celkové náklady, termín realizace, stav rozpracovanosti. Například v oblasti ekonomického pilíře jsou stanoveny specifické cíle v oblasti rozvoje cestovního ruchu a to konkrétně vytvoření a realizace Strategie rozvoje cestovního ruchu Roudnice nad Labem a jejího okolí a taktéž marketing založený na tématech historie a památky, vinařství a zemědělství a sport a aktivní vyžití. Dalším cílem je zvýšit kvalitu a rozšířit infrastrukturu a produkty cestovního ruchu např. akce Zahrady Čech, cyklostezky apod. Co se týká samotného obsahu strategického dokumentu

(plánu rozvoje města Roudnice nad Labem pro období 2016–2025), ten je rozdělený na 5 částí. První část s názvem Úvod je zaměřená na specifikaci významu a motta strategie. Druhá část s názvem analytická je rozdělena do několika podsektorů jako obyvatelstvo, území, hospodářství, infrastruktura, vybavenost obce, životní prostředí, správa obce a městský úřad. Součástí této analytické části je taktéž vypracovaná komplexní SWOT analýza. Třetí částí plánu je navrhovaná část, která je vyspecifikovaná do tří základních pilířů. Následuje čtvrtá část s názvem implementační, která obsahuje informace ohledem odpovědnosti za implementaci a provádění změn, monitoringu a evaluace. Některé údaje v tomto strategickém plánu rozvoje však nejsou aktualizovány a tudíž data z roku 2014 už nejsou aktuální a předmětná například v souvislosti s hospodařením města (příjmy x výdaje). Z toho vyplývá, že plán je sice každoročně monitorovaný, avšak údaje nejsou aktualizovány a jsou tedy zastaralé a nepodávají souhrnné informace o aktuální situaci.

Město Lovosice leží na levém břehu řeky Labe na severním konci Polabské nížiny a na jižním úpatí Českého středohoří. Nejbližší horou je Lovoš, který tvoří přirozenou dominantu v panoramatu města. Dalším významným vrchem v okolí je Radobýl, nacházející se na protějším břehu řeky u města Litoměřice. Ty jsou odtud vzdáleny asi 5 km směrem na východ na opačném břehu Labe, Ústí nad Labem se nachází asi 22 km směrem severním, Praha je odtud vzdálena asi 60 km směrem na jih. Celá zdejší oblast, zejména pravý břeh Labe, je odedávna vinorodou oblastí, nacházejí se zde vinařské obce Žalhostice, Velké Žernoseky; na levém břehu Labe pak Malé Žernoseky a Třebívlice. Na území ORP Lovosice se nacházejí evropsky významné lokality soustavy NATURA 2000. Město disponuje strategií rozvoje s názvem Strategický plán rozvoje města Lovosice 2014–2020. Dokument je rozdělen na dvě základní části, analytickou a strategickou. Analytická část je zaměřena na identifikaci celkového profilu města, který se stal základem pro tvorbu následné strategické části dokumentu. Strategie rozvoje města Lovosice je jedním z nejdůležitějších koncepčních dokumentů, určujících hlavní směry rozvoje na roky 2014–2020. Tvorba strategie vychází z obecně uznávaných a podporovaných metodik tvorby strategických plánů, založených na principech místní agendy a respektování zásady trvale udržitelného rozvoje. Proces tvorby strategie je dlouhodobý, soustavný a otevřený a je založen na vzájemné provázanosti a vyváženosti ekonomického, sociálního a environmentálního vývoje. Nový program rozvoje města na další roky, nebo alespoň pilotní návrh nového projektu zatím zveřejněn nebyl. Některé údaje v tomto strategickém plánu rozvoje však nejsou aktualizovány a tudíž data z roku 2011 už nejsou aktuální a předmětné například v souvislosti s hospodařením města (příjmy x výdaje), mírou nezaměstnanosti apod. Z toho vyplývá, že údaje nejsou aktualizovány a jsou tedy zastaralé

a nepodávají souhrnné informace o aktuální situaci. Zároveň na stránkách města není uvedený ani stanovený pravidelný monitoring a aktualizace schváleného programu rozvoje.

Město Litoměřice je město na soutoku Labe a Ohře v severních Čechách na západním okraji Polabské nížiny v Ústeckém kraji. Město je často pro svou úrodnou polohu známé také jako Zahrada Čech. Město má definovanou strategii rozvoje města s názvem: Strategický plán rozvoje města Litoměřice. Vizí města je: Litoměřice 2030 – Energeticky nezávislé město s vysokou kvalitou života a slibnou budoucností. Oproti ostatním programům rozvoje je tento program zdaleka nejstručnější, obsahuje pouze 13 stran. Dokument není rozdělený na jednotlivé části, pouze na kapitoly. Aktualizovaný strategický plán rozvoje města vychází ze základních principů dlouhodobě udržitelného rozvoje a respektuje tak potřebu sladění sociální, ekonomické i environmentální (životní prostředí) oblasti rozvoje. SPRM dále vychází z mezinárodních programů rozvoje měst a regionů jako je místní Agenda 21 a Zdravé město pod patronací Světové zdravotnické organizace a OSN. Strategický plán rozvoje města Litoměřice je rozdělen do pěti oblastí. Každá oblast je označena tiskacím písmenem A až E.

Tři oblasti odpovídají jednotlivým pilířům udržitelného rozvoje. Město Litoměřice usiluje o vyvážený rozvoj v těchto třech oblastech. Čtvrtá oblast je specifická (rozvojová) pro město Litoměřice a může se v průběhu platnosti strategického plánu měnit dle potřeb města. Pátá oblast je zaměřena „dovnitř“ úřadu – rozvoj města lze zajistit jen při současném zkvalitňování práce Městského úřadu a všech jeho složek a městem řízených organizací. V rámci tohoto programu postrádám bližší statistické informace ohledem fungování města a dalších ekonomických, sociálních ukazatelů.

Tabulka č. 1: Vztahová komparace programů rozvoje zkoumaných měst v ČR

	Roudnice nad Labem	Lovosice	Litoměřice
Věková struktura obyvatelstva – průměrný věk (2019)	40,4	40,7	39,2
Vzdělanostní struktura (2019)	Z/N – 22,7 V/SO bez maturity – 44,9 S maturitou – 23,5 VŠ – 6,5	Z/N – 25,7 V/SO bez maturity – 46,1 S maturitou – 20,7 VŠ – 4,6	Z/N – 22 V/SO bez maturity – 41,3 S maturitou – 25,5 VŠ – 7,6
Nezaměstnanost (2020)	2,3 %	3,5 %	2,7 %
Rozvojové dopravní oblasti (osy) – Transevropské multimodální koridory (TEMMK) – 2020	Ano	Ano	Ne
Počet dokončených bytů (2019)	9	14	16
Kvalita ovzduší (2020)	Koncentrace prachových částic a oxidu dusíku nadprůměrná	Koncentrace prachových částic a oxidu dusíku nadprůměrná	Koncentrace prachových částic a oxidu dusíku nadprůměrná
Turistické okruhy a stezky – více než 10 (2020)	Ano	Ano	Ano
Kultura více než 10 kulturních událostí za rok (2020)	Ne	Ne	Ano
Zájem o koncept smart city (2020)	Ano – spuštěný koncept Chytrá Roudnice	Ne	Ano – smart city strategy
Hodnocení průběžné realizace programu rozvoje (2020)	Ano	Ne	Ano
Každoroční aktualizace statistických údajů v programech rozvoje (2020)	Ne	Ne	Ne
Využívání eurofondů na rozvoj města (počet schválených projektů za rok 2018, 2019)	2 projekty	2 projekty	3 projekty

Zdroj: Vlastní zpracování 2020.

Z výsledků vztahové komparace je viditelný trend stárnutí obyvatelstva v těchto městech. Tento trend se však netýká pouze těchto měst, ale je celosvětovým problémem. Co se týká úrovně vzdělávání, tak celkově Ústecký kraj zaostává především oproti celorepublikovému průměru v počtu vysokoškolsky vzdělaných obyvatel. Nejvyšší podíl má v tomto srovnání

město Litoměřice. Nejhorší je z tohoto pohledu vzdělanostní struktury město Lovosice. Co se týká ekonomického ukazatele míry nezaměstnanosti, tak ta se standardně pohybuje na mezi 2–3 %, což je definované jako přijatelná míra tohoto ukazovatele. Města Lovosice a Roudnice nad Labem mohou také v budoucnosti čerpat výhod z hlediska napojení na hlavní transevropské dopravní koridory. Z toho hlediska však město Litoměřice stojí bokem a trasy by ho měly obcházet. Velkým problémem, který je ve všech zkoumaných městech viditelný, je kvalita ovzduší, která je bohužel podprůměrná a vykazuje nejhorší čísla v rámci celé České republiky. Ve zkoumaných městech Litoměřice a Roudnice nad Labem je viditelný zájem o koncept inteligentního města a jeho prosazování v podmínkách města. Všechna zkoumaná města standardně využívají eurofondy na rozvoj města a disponují dostatečným počtem kulturních, sportovních událostí a turistických stezek pro potřeby cestovního ruchu. Problémem v rámci programů rozvoje zkoumaných měst je absence pravidelné aktualizace statistických údajů. V rámci města Lovosice se k tomu ještě přidává také absence informací ohledem monitorování a hodnocení naplnění programu rozvoje. Údaje byly zpracovány za zkoumané období let 2018–2020.

Závěr

Faktory, které přivádějí návštěvníky do určitého regionu, spočívají nejen v „čisté“ potenciální kvalitě zdejší krajiny, v existenci kulturních památek apod., ale významně též na vybavenosti služeb a zařízení, které jednak tento potenciální základ rozvíjejí, jednak se stávají druhotnými atraktivitami cestovního ruchu. Souhrnně je zde nazýváme „aktivitami“. V současné době musí města primárně čelit novým výzvám a problémům spojeným s trendem migrace obyvatelstva do měst, projevuje se zde široká škála environmentálních, dopravních, ekonomických, územních a sociálních problémů. Zároveň se tato města musí vypořádat s neustále narůstajícím požadavkem na poskytování kvalitních, efektivních a inteligentních veřejných služeb. Města by měla přebrat na sebe břemeno odpovědnosti za řešení těchto problémů na jejich úrovni a měla by začít hledat cestu a podnikat kroky k udržitelnému městskému rozvoji. Problém však nastává v nalezení vhodných postupů a kroků k jejich prosazování na úrovni místní územní samosprávy v České republice. Zvýšení povědomí o tomto stavu umožní zkoumaným městům lépe prosazovat a hodnotit naplňování tohoto konceptu, který se postupem času stává nezbytným předpokladem k dosažení konkurenceschopnosti, efektivnosti, rychlosti, dostupnosti a výkonnosti místní územní samosprávy a to z hlediska požadavku na poskytování kvalitních a inteligentních veřejných služeb. Toto považuji za současné výzvy pro veřejnou správu, a tedy i pro zkoumanou místní územní samosprávu ČR. Z hlediska výsledků vztahové

komparace zkoumaných měst je zřejmé, že všechna města mají nedostatky ve svých strategických rozvojových dokumentech. Největšími nedostatky je absence statistických informací, aktuálnosti naplňování strategických aktivit, či propojenost na vazby trvale udržitelného rozvoje.

Literatura

- [1] BOREN, T., P. GRZYŚ and C. YOUNG. Intra-urban connectedness, policy mobilities and creative city-making: national conservatism vs. urban (neo)liberalism. In: *European Urban and Regional Studies*, 2020. ISSN 09697764.
- [2] BÍNA, J. *Hodnocení potenciálu cestovního ruchu v obcích České republiky. Urbanismus a územní rozvoj* [online], 2002 [cit. 8. 5. 2020]. Dostupné z: <<http://www.uur.cz/images/publikace/uur/2002/2002-01/01.pdf>>
- [3] ČSÚ. *Počet obyvatel v obcích - k 1. 1. 2019*. [online]. 2019 [cit. 5. 5. 2020]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/pocet-obyvatel-v-obcich-za0wri436p>
- [4] ČSÚ. *Statistická ročenka Ústeckého kraje - 2019* [online]. 2019 [cit. 5. 5. 2020]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/statisticka-rocenka-usteckeho-kraje-2019>
- [5] HAMARNEHOVÁ, I. *Geografie cestovního ruchu*. Evropa. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008. 271 s. ISBN 978-80-7380-093-2.
- [6] HASMAN, M. and J. ŠÍP. Potential of Area for Recreation. In: *Životné Prostredie*. Ustav krajinnnej ekologie SAV Bratislava. 2001. Vol. 35, No. 5. ISSN 2585-7800.
- [7] KOTÍKOVÁ, H. *Nové trendy v nabídce cestovního ruchu*. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4603-6.
- [8] LOVOSICE. *Strategický plán rozvoje města Lovosice*. [online]. 2020 [cit. 15. 5. 2020]. Dostupné z: <https://www.meulovo.cz/strategicky-plan-rozvoje-mesta-lovosice/ds-1140>
- [9] LITOMĚŘICE. *Strategický plán rozvoje města Litoměřice*. [online]. 2020 [cit. 15. 5. 2020]. Dostupné z: https://www.litomerice.cz/images/Clanky/opas/SPRM_2012_FINAL_pro_web-2014.pdf
- [10] MMR ČR. *Strategie regionálního rozvoje ČR 2014–2020*. [online]. 2016 [cit. 5. 5. 2020]. Dostupné z: [https://mmr.cz/cs/ministerstvo/regionalni-rozvoj/regionalni-politika/koncepce-a-strategie/strategie-regionalniho-rozvoje-cr-2014-2020-\(1\)](https://mmr.cz/cs/ministerstvo/regionalni-rozvoj/regionalni-politika/koncepce-a-strategie/strategie-regionalniho-rozvoje-cr-2014-2020-(1))
- [11] MEDEIROS, E. and D. RAUHUT. Territorial Cohesion Cities: a policy recipe for achieving Territorial Cohesion?, In: *Regional Studies*, 2020. Vol. 54. Issue 1, pp. 120-128, ISSN 1360-0591.
- [12] PAVLÍK, M. a kol. *Jak úspěšně řídit obec a region: Cíle, nástroje, trendy, zahraniční zkušenosti*. Praha: Grada Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-9374-0.
- [13] PONNAPUREDDY, S., J. PRISKIN, F. VINZENZ, W. WIRTH. and T. OHNMACHT. The mediating role of perceived benefits on intentions to book a sustainable hotel: a multi-group comparison of the Swiss, German and USA travel markets, *Journal of Sustainable Tourism*, 2020. Vol. 28. Issue 9, pp. 1290-1309. ISSN 1747-7646.

- [14] ROUDNICE NAD LABEM. *Strategický plán rozvoje města Roudnice nad Labem*. [online]. 2020 [cit. 15. 5. 2020]. Dostupné z: <https://www.roudnicenl.cz/urad/strategicky-plan-mesta>
- [15] STUDNIČKA, P. *Trendy cestovního ruchu a možnosti řešení disparit v České republice*. Karviná: Obchodně-podnikatelská fakulta, 2013, p. 308–315, 910 pp. ISBN 978-80-7248-800-1.
- [16] WOKOUN, R. a kol. *Ekonomika v prostoru: svět, střední Evropa, EU, OECD, ČR*. Praha: Linde, 2008. ISBN 978-80-7201-698-3.

Kontakt

PhDr. Milan Douša
Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach,
Fakulta verejnej správy
Popradská 66,
040 11, Košice
Slovenská republika
mil.dousa@gmail.com

Měla by Česká republika a Slovenská republika uvažovat o zrušení samostatného pojistného na sociální zabezpečení?

Jan Hájek

Abstrakt

Příspěvek v teoretické rovině pojednává o jednotlivých variantách řešení správy daní a pojistného na sociální zabezpečení. Uvedená doktrinní východiska jsou poté dána do kontextu nákladů na výběr daní a pojistného na sociální zabezpečení v České republice a Slovenské republice za období let 2012–2018. Na základě porovnání výsledných hodnot ukazatelů úrovně nákladů na výběr daní a pojistného na sociální zabezpečení u obou zemí s jejich výší dosahovanou v ostatních státech OECD, je následně zhodnocena nutnost úpravy stávajícího systému v České republice a Slovenské republice. V zásadě jsou možné dvě varianty řešení, a to integrovaná správa výběru daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální nebo úplné sloučení obou druhů nenávratných plnění do veřejných rozpočtů. Autor přitom dospěl k závěru, že fakticky jedinou racionální variantou je právě úplné sloučení výběrové strany daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení.

Klíčová slova

Daň z příjmů fyzických osob, náklady na výběr, pojistné na sociální zabezpečení

Klasifikace JEL

H50, H55, H29

Úvod

Nedílnou součástí každého systému daní, poplatků a pojistného na sociální zabezpečení je i problematika mechanismu jejich výběru. Ta je přitom zpravidla analyzována v souvislosti s výší nákladů na výběr daní (aj. *cost of collection*), jež lze zajisté považovat za základní determinanty efektivity výběřčího systému (například Etel, 2019 či Diaz de Sarralde Miguez, 2018). Přestože pozornost v rámci akademické literatury je věnována právě zejména oblasti daní, lze předpokládat, že totožné závěry by měly být aplikovány na jakýkoliv systém poplatků

či pojistného, které jsou příjmem veřejných rozpočtů. Náklady na jejich správu totiž snižují objem získaných příjmů do veřejných rozpočtů a rovněž mohou v případě komplexního či složitějšího způsobu plnění daňových a odvodových povinností ve smyslu přiznání či vyúčtování neúměrně zatěžovat i poplatníka, respektive pojištěného, samotného. Dle Loo, McKerchar, Hansforth (2009) či Loo (2006) takováto komplexita (ať již plynoucí z jednotlivých právních předpisů či celkové konstrukce systému) zpravidla vede ke snížení výše správně a čestně přiznaných příjmů. Enoff a McKinnon (2011) dále uvádějí, že nižší objem vybraného pojistného na sociální zabezpečení posléze druhotně způsobuje problémy s financováním průběžně financovaných systémů (aj. *pay-as-you-go*). Z tohoto důvodu lze považovat za důležité zajistit dostatečnou míru efektivity na straně institucí zajišťujících výběr daní, poplatků a pojistného na sociální zabezpečení financovaných průběžným způsobem. Basri, Felix, Hanna a Olken (2019) uvádějí, že prostřednictvím zvýšení efektivity správy daně lze dosáhnout zvýšení i samotné vybrané daně. Obdobně World Bank (2010) uvádí, že země, jež sloučily správu daně z příjmů a sociálního zabezpečení, byly schopny dosáhnout vyšší efektivity z hlediska příjmové strany výběru daní a pojistného či z pohledu nákladů na výběr. V České republice a Slovenské republice přitom byla a je problematika správy daní a pojistného na sociální zabezpečení i z hlediska její nákladovosti opakovaně diskutována a dokonce bylo uvažováno o formě integrovaného výběru daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení v minulosti opakovaně uvažováno. V případě České republiky ve formě koncepce jednoho inkasního místa (Vláda České republiky, 2006), od které bylo v roce 2014 ustoupeno (Ministerstvo financí České republiky, 2014). Následně byl projekt v redukované podobě opět „oživen“ a to pouze pro malé živnostníky (ČTK, 2019). K datu publikace tohoto příspěvku bez jeho faktického zavedení či předložení návrhu znění příslušného právního předpisu do legislativního procesu. Ministerstvo financí Slovenské republiky mělo v plánu realizovat obdobný projekt integrované správy, jehož původní záměr je datovaný k roku 2006 (Úrad vlády Slovenskej republiky, 2006), nicméně stejně jako v České republice došlo několikrát k jeho odložení (například SITA, 2012). Opět k datu publikace tohoto příspěvku projekt nebyl dokončen. Z tohoto důvodu se jeví jako nutné poukázat i na nákladovou stranu výběru daní a pojistného na sociální zabezpečení, vyhodnotit ji a následně zhodnotit v širším kontextu možnosti, jež lze v obou zemích realizovat s nejnižšími možnými náklady.

Cílem příspěvku je tak zanalyzovat a vyhodnotit aktuální výši nákladů souvisejících s výběrem daní a pojistného na sociální zabezpečení a navrhnout řešení, které by přispělo ke snížení těchto nákladů. Lze přitom předpokládat, že z hlediska jejich výše se obě země budou pohybovat na úrovni spíše nadprůměrně vysokých nákladů na jejich správu. Přínos příspěvku

ke stávající diskusi v této oblasti, lze spatřovat zejména v rozšíření pohledu na problematiku o provedenou kvantitativní analýzu a rovněž v doplnění důvodů pro realizaci změn v této věci.

1 Teoreticko-doktrinální rámec

Počátkem 21. století začala být pozornost v rámci akademické literatury více věnována oblasti efektivitu výběru pojistného na sociální zabezpečení (Barrand, Stanford, Harrison, 2004). Do této doby totiž byla tato oblast více méně diskutována pouze v souvislosti s náklady na výběr daně. V některých zemích (blíže opět Barrand, Stanford, Harrison, 2004) přitom došlo rovněž k sloučení nejenom výběrové části správy, ale i dávkové (aj. benefit), což však není dále analyzováno.

1.1 Integrovaná správa daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení

Zatímco pro evropské daňové a pojistné systémy byla a stále je jejich samostatná administrace charakteristická, v případě ostatních mimoevropských zemí je tomu právě naopak. Důvody oddělené správy daní a pojistného na sociální zabezpečení jsou přitom pravděpodobně čistě historické a zejména v těch zemích, v nichž bylo pojistné na sociální zabezpečení zavedeno později než daň z příjmů, mnohdy došlo k využití existujícího aparátu správy daní (Barrand, Stanford a Harrison, 2004). Postupný přechod mnoha evropských zemí z decentralizovaného systému na jednotný byl způsoben zejména dlouhotrvající neefektivností samostatných systémů (World Bank, 2010 či opět Barrand, Stanford a Harrison, 2004) a záměrem využít synergie plynoucí z jejich integrace (například odstranění duplicitních nákladů na oddělené organizační struktury, vývoj interních aplikací správ, atd.). Podstatou integrované správy přitom je zachování odděleného legislativního vymezení daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení, nicméně oba druhy odvodů jsou spravovány jedinou institucí. Při hlubším pohledu na stěžejní úkony prováděné samostatně oběma správami jako je registrace poplatníků/pojištěnců, zadání příznání k dani z příjmů fyzických osob či vyúčtování poplatníků/pojištěnců s následným vyměřením daně, respektive pojistného, provádění kontrolních postupů, atd., se jeví synergie plynoucí z jejich sloučení jako dosti zjevné (Barrand, Stanford a Harrison, 2004). Vezmeme-li v potaz navíc téměř úplnou shodu základu daně z příjmů fyzických osob a vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení u zaměstnanců¹, obdobně jako v České republice či Slovenské republice, není zcela

¹ V případě osob samostatně výdělečně činných vyměřovací základ dle české právní úpravy pojistného na sociální zabezpečení tvoří 50 % základu daně, dle slovenské právní úpravy je výpočet poněkud složitější (zpravidla se jedná o poměr základu daně a koeficientu 1,486).

ekonomické a logické, aby *de facto* tytéž postupy prováděly odděleně dvě samostatné instituce. Junquera-Varela, Awasthi, Balabushko a Nurshaikova (2019) dále shledávají další pozitivní dopady sloučení výběru daní a pojistného na sociální zabezpečení ve zlepšení v oblasti sběru dat od poplatníků, respektive pojištěnců, včetně zlepšení přístupu k nim a dále snížení objemu podpůrných služeb.

1.2 Úplné sloučení daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení

Bude-li uvažována komplexita stávajícího daňového systému (blíže například Hájek, 2019) včetně pojistného na sociální zabezpečení, je nezbytné se poté zamýšlet nejenom nad způsobem vedoucím ke snížení celkových nákladů na výběr daně a pojistného na sociální zabezpečení, ale i redukcí komplexity obou systémů. A to zejména systémů, u nichž pojistné na sociální zabezpečení věcně odpovídá dani z příjmů fyzických osob (Vostatek, 2020). Bude se přitom jednat zejména o takový typ pojistného, které je hrazeno do průběžně financovaného systému sociálního zabezpečení, neboť zde (i) odvod (přímo či nepřímo) představuje příjem veřejných rozpočtů a zároveň (ii) chybí prvky pojištění (užití pojistně-matematických či investičních schémat) (nepřímo opět Vostatek, 2020). Při identifikaci pojistného mající daňový charakter je dále taktéž možné vycházet ze základních rysů daně, jež představuje nenávratnou, neúčelovou a neekvivalentní platbu do veřejných rozpočtů. Tyto prvky jsou přitom v akademické literatuře (například Kubátová, 2018) pojímány jako (i) absence právního nároku požadovat jednou odvedenou platbu zpět, (ii) nemožnost přiřazení odvedené platby ke konkrétnímu výdaji z veřejného rozpočtu a (iii) neexistence nároku obdržet ekvivalentní plnění za odvedenou platbu. Williams (1996) používá pro posouzení, zda pojistné představuje daň z příjmů, rovněž kritéria dobrovolnosti, kdy dovozuje, že je-li platba samotného pojistného stanovena příslušným právním předpisem, jedná se o obligatorní platbu představující daň, a také kritérium protiplnění (aj. *benefit*). Neexistuje-li přitom odpovídající protiplnění, jedná se poté o daň (obdoba výše vymezené neekvivalentnosti daně).

Touto optikou se tedy právě pojistné na sociální zabezpečení financované průběžným způsobem jeví jako obdoba daně z příjmů fyzických osob. Přestože drobné rozdíly existují, je možné je pro tyto účely považovat za zanedbatelné. Lze dodat, že rovněž OECD v *Taxing Wages* (OECD, 2020) pojistné na sociální zabezpečení řadí mezi daně, byť bez hlubšího vymezení důvodů. V tomto pojetí by mělo být úplné sloučení obou systémů z hlediska správy a legislativního vymezení plateb určitou nadstavbou integrovaného systému výběru daně a pojistného na sociální zabezpečení.

2 Analytická část

Metodika měření nákladů na výběr daně z příjmů fyzických osob a pojistného není na rozdíl od jiných makroekonomických ukazatelů zcela standardizovaná. V zásadě existují dva přístupy (OECD, 2015) jak lze objem těchto nákladů vyčíslit, přičemž v obou případech se jedná o ukazatele odvozené od celkových nákladů na výběr všech daní jako celku bez zahrnutí nákladů poplatníka či pojištěného (blíže viz 2.1).

2.1 Metody měření nákladů na výběr daně a pojistného

OECD (2015) konkrétně zmiňuje ukazatel poměru nákladů na výběr daně a pojistného vůči (i) daňovým příjmům ($Index_A$) či (ii) hrubému domácímu produktu ($Index_B$), které je možné vyjádřit následovně:

$$Index_{A,i} = \frac{(CC_{t,i} + CC_{s,i})}{(R_{t,i} + R_{s,i})} \quad (1)$$

kde CC_t představují náklady na konkrétní výběr daní jako celku, CC_s operativní náklady na správu sociálního zabezpečení, R_t daňové příjmy veřejných rozpočtů a R_s příjmy z pojistného na sociální zabezpečení. Výsledné hodnoty $Index_{A,i}$ dle údajů dostupných za rok 2013 u členských zemí OECD (OECD, 2015) lze rozdělit² do několika intervalů, a to konkrétně $\langle 0;0,50 \rangle$ pro země s nízkými náklady na správu daní a pojistného, jehož dosáhlo 6 zemí OECD (z 32 sledovaných), $\langle 0,51;0,90 \rangle$ pro země s nižší střední výší nákladů na správu daní a pojistného, jehož dosáhlo 11 zemí, $\langle 0,91;1,30 \rangle$ pro země s vyšším středním objemem nákladů na správu daní a pojistného, jehož dosáhlo 10 zemí, a $\langle 1,31$ pro země s vysokou výší nákladů na správu daní a pojistného dosaženého 5 zeměmi.

$Index_B$ lze poté matematicky vyjádřit následovně:

$$Index_{B,i} = \frac{(CC_{t,i} + CC_{s,i})}{GDP_i} \quad (2)$$

kde navíc GDP představuje hrubý domácí produkt v běžných cenách. Tyto hodnoty mohou nabývat intervalu $\langle 0;0,10 \rangle$ pro země s nízkými náklady na správu daní a pojistného, jehož dosáhly 4 země OECD (z 33 sledovaných), $\langle 0,11;0,20 \rangle$, pro země s nižší střední výší nákladů na správu daní a pojistného, jehož dosáhlo 16 zemí, $\langle 0,21;0,30 \rangle$ pro země s vyšším středním objemem nákladů na správu daní a pojistného, jehož dosáhlo 10 zemí a $\langle 0,31$ pro země s vysokou mírou nákladů na správu daní a pojistného, jehož dosáhly 3 země.

² Vlastní rozdělení autorů příspěvku při respektování normálního statistického rozdělení.

Oba z uvedených ukazatelů je nutno chápat jako hrubé odhady, nikoliv jako zcela exaktní metriky, neboť z jejich konstrukce samotné plynou některá interpretační omezení. OECD (2015) u $Index_{UA}$ uvádí možnost jejich ovlivnění například snížením sazeb daní a pojistného na sociální zabezpečení, neboť se bude *prima facie* jevit, že došlo ke snížení nákladů na výběr daní a pojistného, přestože tomu tak ve skutečnosti nebylo. OECD dále uvádí možný vliv odlišné míry inflace a růstu HDP na daňové a pojistné příjmy a nákladů na jejich výběr, což by se mělo však vyskytovat pouze v zemích s vysokou mírou volatility jak HDP, tak inflace samotné. Rovněž lze (opět dle OECD, 2015) uvažovat o vlivech změn v rozložení činností realizované jednotlivými institucemi zajišťujícími výběr daně a v neposlední řadě o dopadu investičních výdajů na celkové náklady správy daní a pojistného. Z tohoto důvodu je poté vhodné používat při hodnocení oba z uvedených indexů.

Jako zcela zásadní nedostatek obou z výše uvedených poměrových ukazatelů je však nezbytné zmínit konstrukci nákladů na výběr daně či pojistného na sociální zabezpečení. Ta je totiž založena na prostém součtu nákladů na provoz jednotlivých institucí zajišťujících správu daní či pojistného na sociální zabezpečení. Měly by však být uvažovány i obtížněji měřitelné náklady poplatníků (aj. compliance burden), jenž musí vynaložit v souvislosti s přípravou přiznání, přehledů či jiných obdobných podání (OECD, 2019). U obou indexů by měl být čitatel doplněn právě o hodnotu těchto nákladů poplatníka například jako CC_T (aj. Cost of Collection_{Taxpayer}).

2.2 Náklady na výběr daně a pojistného v České republice a Slovenské republice

Za účelem vyhodnocení úrovně nákladů na výběr daní a pojistného v České republice byly použity oba z výše uvedených indexů, a to pro období let 2012–2018, neboť starší údaje o nákladech výběru daní nebyly dostupné u slovenské finanční správy. Jednotlivé ukazatele ($Index_A$ a $Index_B$) byly vypočteny, tak aby byly minimalizovány jejich nedostatky (v případě dostupnosti dat či možnosti jejich očištění). Bylo přitom vycházeno z následujících údajů o:

- nákladech na provozní činnost (bez zahrnutí investičních výdajů) jednotlivých níže vyjmenovaných institucí převzatých z výročních zpráv, respektive informací

o činnosti Finanční správy České republiky³, Finančné správy Slovenské republiky⁴, České správy sociálního zabezpečení⁵ a Sociálné Poist'ovny⁶;

- hodnotě daňových příjmů včetně pojistného na sociální zabezpečení převzaté z dat Eurostatu, konkrétně statistiky gov_10a_taxag⁷;
- hrubém domácím produktu v běžných cenách v národních měnách; v případě České republiky z dat publikovaných Českým statistickým úřadem⁸; v případě Slovenské republiky z dat Eurostatu, konkrétně statistiky nama_10_gdp⁹.

Vzhledem k použití poměrových hodnot v podobě výše popsaných indexů nebyla data dále jakkoliv stacionarizována či jinak očišť'ována o růst cenové hladiny, neboť by se dopad očištění projevil na všech datech zahrnutých do výpočtu ukazatele. Bylo by totiž nutné očistit, respektive cenově narovnat, jak hodnoty *CC*, tak *R* a *GDP* (případně by bylo nutné použít v HDP v reálných cenách). Ve sledovaném období se rovněž nijak zásadně neměnily sazby daně a je možné tak tento nedostatek metrik popsaný výše v daném případě pominout.

V následující tabulce a obrázku jsou poté uvedeny výsledné hodnoty ukazatelů ve sledovaném období:

Tabulka č. 1: Náklady na výběr daní a pojistného na sociální zabezpečení (ČR, SR)

Země (index) / Rok	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Index_A (ČR)	0,99 %	0,97 %	0,92 %	0,93 %	0,95 %	1,00 %	0,95 %
Index_A (SR)	1,50 %	1,49 %	1,53 %	1,60 %	1,66 %	1,53 %	1,54 %
Index_B (ČR)	0,34 %	0,34 %	0,31 %	0,31 %	0,33 %	0,35 %	0,34 %
Index_B (SR)	0,43 %	0,46 %	0,49 %	0,52 %	0,55 %	0,5 2%	0,53 %

Zdroj: Vlastní zpracování, převzatá data (bližší popis v textu).

³ <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-související-dokumenty>

⁴ <https://www.financnasprava.sk/sk/financna-sprava/vyrocné-spravy>

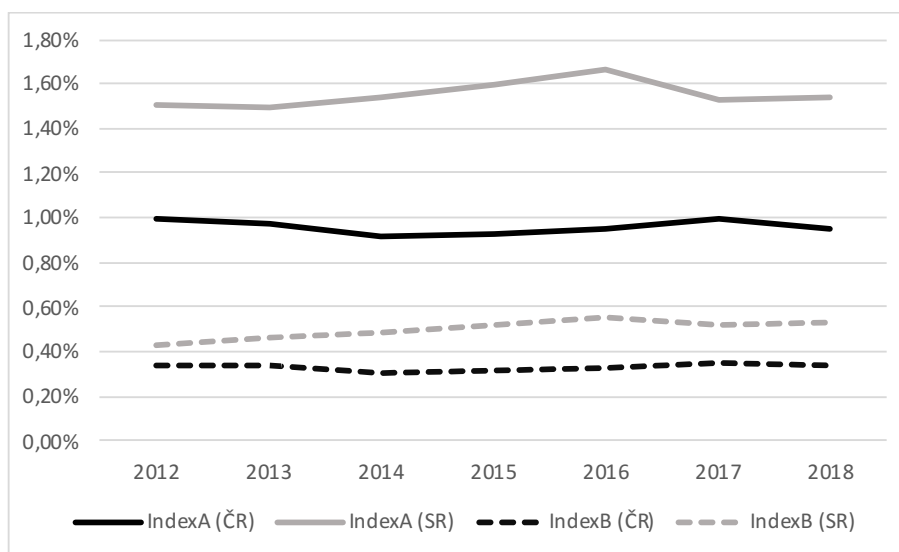
⁵ <https://www.cssz.cz/web/cz/vyrocní-zpravy>

⁶ <https://www.socpoist.sk/vyrocné-spravy/67074s>

⁷ https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/gov_10a_taxag/default/table?lang=en

⁸ http://apl.czso.cz/pll/rocnka/rocnkavyber.makroek_vydaj

⁹ https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=nama_10_gdp&lang=en

Obrázek č. 1: Náklady na výběr daní a pojistného na sociální zabezpečení (ČR, SR)

Zdroj: Vlastní zpracování, převzatá data (bližší popis v textu).

Na první pohled je zřejmé, že hodnoty dosahované Slovenskou republikou u $Index_{A}$ i $Index_{B}$ a patří mezi jedny z nejvyšších v porovnání s výpočty OECD za rok 2013 (OECD, 2015). Dle shora uvedených intervalů obdobnou výši nákladů na výběr daní a pojistného dosahuje pouze 5 zemí OECD při použití $Index_{A}$ a 3 země při $Index_{B}$. V případě České republiky je situace ve sledovaném období výrazněji lepší, nicméně i tak je nutné považovat hodnoty za vysoké. U výsledků ukazatele $Index_{A}$ by poté Česká republika z hlediska nastíněné klasifikace spadala pod interval vyššího středního objemu nákladů na výběr daní a pojistného, u $Index_{B}$ do skupiny zemí dosahujících vysokých hodnot těchto nákladů. Lze tedy zhodnotit, že jak Česká republika tak Slovenská republika by se měly na oblast nákladů na výběr daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení zaměřit a provést nezbytné úpravy systému, aby dosáhly vyšší nákladové efektivity.

Závěr

V příspěvku byly v teoretické části nastíněny dva modely výběru daní a pojistného na sociální zabezpečení odlišné od systémů současně používaných v rámci České republiky a Slovenské republiky. Je pro ně přitom charakteristické, že jejich zavedení v jedné či druhé formě, přispívá ke snížení nákladů provozu a vyšší efektivitě (například Basri, Felix, Hanna a Olken, 2019, World bank, 2010, Enoff, McKinnon, 2011, aj.). Uvedená teoretická východiska byla dána do souvislosti s náklady na výběr daní a pojistného v České republice a Slovenské republice, a to za použití ukazatele nákladů na výběr daně a pojistného vůči (i) daňovým příjmům ($Index_{A}$) či (ii) hrubému domácímu produktu ($Index_{B}$). Výsledné hodnoty lze považovat v porovnání s hodnotami dosahovanými jinými zeměmi (OECD, 2015) za vysoké. Mimo jiné z tohoto

důvodu by se měly obě země zpět na tuto problematiku zaměřit a provést reformu systémů, jež by byla s to snížit nejenom náklady, ale i efektivitu systémů.

Na základě provedené analýzy lze uzavřít, že cíl příspěvku byl splněn. Z hlediska samotné metodologie sloučení obou systémů je možné volit mezi variantou integrované jednotné správy daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení a celkovým sloučením výběrové strany obou typů povinných odvodů. Bude-li však uvažován širší rámec, zejména složitost a komplexnost obou systémů, jeví se poté jako jediná racionální forma úplné sloučení daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení (Vostatek, 2020), neboť samotná forma integrované správy daní a pojistného by sice pravděpodobně vedla k redukci z hlediska nákladů, ale zajisté by nesnížila administrativní náklady poplatníků či pojištěných v takové míře jako varianta úplného sloučení. Zároveň by při celkovém sloučení bylo dosaženo redukce stávající komplexnosti legislativního prostředí v této oblasti. Uvedené přitom potvrzuje i Niels, Walcher (2002), a to že sloučení daně z příjmů fyzických osob a pojistného na sociální zabezpečení bylo dosaženo větší transparentnosti výběru a následného přerozdělení příjmů ve veřejném rozpočtu, efektivity správy daní a v neposlední řadě i značného zjednodušení celého systému. Přestože se může takovýto požadavek jevit jako obtížně realizovatelný z hlediska aktuální konstrukce obou systémů, bylo by například možné uvažovat o realizaci „dvoukrokové“ reformy. Nejdříve by tedy došlo k technickému sloučení činností, jež jsou svým obsahem velmi blízké u obou systémů, a to zejména ve smyslu (i) úhrady daní a pojistného na sociální zabezpečení na jednotný účet vedený správcem daně a (ii) registrační a kontrolní činností. Po následné stabilizaci prvního stupně reformy by mohlo být přistoupeno k úplnému legislativnímu sloučení, které by *in fine* vedlo k odstranění oddělených formulářových podání, sjednocení vyměřovací činnosti, atp. Navržené rozdělení by přitom reflektovalo složitost dílčích kroků, neboť zejména při realizaci úplného legislativního sloučení, tj. druhého kroku, bude nutné se vypořádat například s rozdílnou konstrukcí vyměřovacího základu u osob samostatně výdělečně činných či minimálním vyměřovacím základem.

Dedikace

Příspěvek vznikl při řešení studentského projektu č. 7427/2020/02 *Vnímání daní a pojistného na sociální zabezpečení v České a Slovenské republice* s využitím účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum Vysoké školy finanční a správní, a. s.

Literatura

- [1] BARRAND, Peter, Ross STANFORD a Graham HARRISON. Integrating a Unified Revenue Administration for Tax and Social Contribution Collections: Experiences of Central and Eastern European Countries. *IMF Working Paper*. 2004, WP/04/237. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2004/wp04237.pdf>
- [2] BASRI, Chatib M., Mayara FELIX, Rema HANNA and Benjamin A. OLKEN. Tax Administration vs. Tax Rates: Evidence from Corporate Taxation in Indonesia. *Working Paper Series*. 2019, 26150. Dostupné z: doi:10.3386/w26150
- [3] ČTK. *Havlíček: Malé inkasní místo má fungovat od půlky příštího roku*. 2019. Dostupné z: <https://www.finance.cz/523699-havlicek-male-inkasni-misto-ma-fungovat-od-pulky-pristiho-roku/>
- [4] DIAZ DE SARRALDE MIGUEZ, Santiago. Tax Administrations: Collection, Costs and Personnel Evidence for the CIAT Countries with data of ISORA. *CIAT Working Papers*. 2018. ISSN 2219-780X. Dostupné z: https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2018/WP_02_2018_sarralde_cia t.pdf
- [5] ENOFF, Louis and Roddy MCKINNON. Social Security Contribution Collection and Compliance: Improving Governance to Extend Social Protection. *International Social Security Review*. 2011. 64 (4). Dostupné z: doi: 10.1111/j.1468-246X.2011.01413.x
- [6] ETEL, Leonard. How to Reduce Costs of Local Tax Collection. *Financial Law Review*. 2019, 15 (3), 75-85. ISSN 2299-6834. Dostupné z: doi:10.4467/22996834FLR.19.015.11271
- [7] HÁJEK, Jan. Komplexita daňového práva: Základní negativní důsledek zákonodárského procesu. In: *III. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Pozitívna a negatívna stimulácia štátu v oblasti zdaňovania*. Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2019, 2019, s. 133-143. ISBN 978-80-81528194. Dostupné z: doi:10.33542/DDP2019-819-4
- [8] JUNQUERA-VARELA, Raul Felix, Rajul AWASTHI, Oleksii BALABUSHKO, and Alma NURSHAIKOVA. *Thinking Strategically about Revenue Administration Reform* [online]. World Bank, Washington, DC, 2019. Dostupné z: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/33079/Thinking-Strategically-about-Revenue-Administration-Reform-The-Creation-of-Integrated-Autonomous-Revenue-Bodies-Policy-Note.pdf?sequence=5&isAllowed=y>
- [9] KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 7. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7598-165-3.
- [10] LOO, Ern Chen, Margaret MCKERCHAR and Ann HANSFORTH. Understanding the compliance behavior of Malaysian individual taxpayers using a mixed method approach. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*. 2009, 4 (1), 181–202. ISSN 1832-911X.
- [11] LOO, Ern Chen. Tax knowledge, tax structure and compliance: A report on a quasi-experiment. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*. 2006, 12 (2), 117–140. ISSN 1322-4417.
- [12] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Ministerstvo financí předložilo vládě návrh zákona, kterým se mění zákon o daních z příjmů a další související zákony*.

2014. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/legislativni-dokumenty/2014/ministerstvo-financi-predlozilo-vlade-na-18268>
- [13] NIES, Susanne a Gesa WALCHER. The unified social tax and its impact on social policy in Putini`s Russia. *Working papers of the Research Centre for Eastern European Studies, Bremen*. 2002, 34. ISSN 1616-7384. Dostupné z: <https://www.forschungsstelle.uni-bremen.de/UserFiles/file/06-Publikationen/Arbeitspapiere/fsoAP34.pdf>
- [14] OECD. *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paříž: OECD Publishing, 2015. ISBN 978-92-6423-234-1.
- [15] OECD. *Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paříž: OECD Publishing, 2019. ISBN 978-92-6467-844-6.
- [16] OECD. *Taxing Wages 2020*. Paříž: OECD Publishing, 2020. ISBN 978-92-6433-691-9.
- [17] SITA. *Ministerstvo financií odkladá projekt UNITAS na rok 2014* [online]. 2012 [cit. 2020-10-25]. Dostupné z: <https://www.danovecentrum.sk/clanok-z-titulky/Ministerstvo-financii-odklada-projekt-UNITAS-na-rok-2014.htm>
- [18] ÚRAD VLADY SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Uznesenie Vlády Slovenskej republiky č. 221. 2006*. Dostupné z: <https://rokovania.gov.sk/RVL/Resolution/4129>
- [19] VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Usnesení Vlády ČR č. 1462/2006*. 2006. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Usneseni_2006-1462_2006-12-20_k-zameru-slouceni-vyberu-dani-cel-a-pojistneho-na-verejnopravni-pojisteni.pdf
- [20] VOSTATEK, Jaroslav. Sociální zabezpečení je klíčem k české daňové reformě. *FÓRUM Sociální politiky*. 2020, (3), s. 4-12. ISSN 1802-5854. Dostupné z: <https://www.vupsv.cz/download/forum-socialni-politiky-6-2019/?wpdmdl=7611&refresh=5f943ccba683d1603550411>
- [21] WORLD BANK. *Integration of Revenue Administration: A Comparative Study of International Experience*. Washington, D.C.: World Bank, 2010. ISBN 978-08-2138-524-1.
- [22] WILLIAMS, David. Social Security Taxation. v THURONYI, Victor. *Tax Law Design and Drafting*. Washington, D.C. Washington: International Monetary Fund Publishing, 1996, s. 1-57. ISBN 978-15-5775-587-2.

Kontakt

Ing. Bc. Jan Hájek, MBA, DiS.
Vysoká škola finanční a správní, a.s., Fakulta ekonomických studií
Právnická fakulta, Univerzita Karlova
Robert Bosch
Pražského 1251/6
152 00 Praha
Česká republika
jan_hajek@centrum.cz

Finanční gramotnost OSVČ v souvislosti s COVID-19

Zuzana Chlumská

Abstrakt

Podnikání je činnost, která může znamenat finanční svobodu, ale také nese svá rizika. Ekonomické cykly a vnější vlivy mají dopady na různá odvětví. Pandemie COVID-19 a vládní opatření mají celoplošné dopady na podnikatele napříč odvětvími a regiony. Cílem příspěvku je zhodnocení vybraných vládních opatření a jejich dopadů na podnikatele, kteří podnikají jako osoby samostatně výdělečně činné. Výsledkem je zjištění, že OSVČ patří v České republice mezi důležitou ekonomickou skupinu obyvatelstva a opatření vlády mají výrazné dopady na jejich činnost. Proto je pro tuto skupinu důležitá finanční gramotnost a zvyšování její úrovně.

Klíčová slova

Podnikatel, COVID-19, finanční gramotnost, vládní opatření, OSVČ

Klasifikace JEL

G53, I13, P16

Úvod

V minulosti byl za gramotného považován každý, kdo uměl číst a psát. Dnes se rozlišuje gramotnost čtenářská, matematická, digitální, přírodovědná a finanční. Finanční gramotnost by měla být vnímána se stále vyšší prioritou, ekonomické cykly a s nimi spojené krize se stále opakují a je třeba společnost vzdělávat. Nejedná se pouze o situaci na území České republiky, ale vzhledem k postupující globalizaci o celý svět.

Stav světové ekonomiky i finančních trhů ukazuje, jak těžká je udržitelnost ekonomické teorie a politiky pro současnou komplexitu globálního světa (Daňhel, 2016). Světová ekonomika čelí mnoha krizím, které mají ničivé dopady na dlouhá období. Aktuálně se světová ekonomika plošně potýká s pandemií COVID-19, která je svou rozsáhlostí a odhadem ekonomických dopadů přirovnávána ke Španělské chřipce z 20. let 20. století.

Podnikatelé jsou jednou ze skupin obyvatelstva, která finanční gramotnost potřebuje. Na rozdíl od zaměstnanců vstupují na trh s vlastní podnikatelskou činností a je velmi důležitá znalost finančních pojmů a schopnost dělat kvalitní rozhodnutí pro rozvoj a budování úspěšné

firmy. Obava lidí pustit se do vlastního podnikání mnohdy vzniká z neúspěšných pokusů o vlastní firmu z jejich okolí, což je odrazující. Cílem příspěvku je zhodnocení vládních opatření, která se dotkla podnikatelů v souvislosti s pandemií COVID-19 v České republice.

1 Literární rešerše

1.1 Finanční gramotnost

V Národní strategii finančního vzdělávání je finanční gramotnost definována následujícím způsobem: „*Finanční gramotnost je soubor znalostí, dovedností a hodnotových postojů občana nezbytných k tomu, aby finančně zabezpečil sebe a svou rodinu v současné společnosti a aktivně vystupoval na trhu finančních produktů a služeb. Finančně gramotný občan se orientuje v problematice peněz a cen a je schopen odpovědně spravovat osobní/rodinný rozpočet, včetně správy finančních aktiv a finančních závazků s ohledem na měnící se životní situace*“ (Národní strategie vzdělávání 2010, s. 11).

„*Pojem gramotnost se uplatňuje zejména tam, kde je kladen důraz na praktické uplatnění znalostí, dovedností a postojů v různých, se životem propojených souvislostech. Zvyšování dovedností v oblasti základních gramotností vytváří předpoklady k úspěšnému celoživotnímu učení i k tomu, aby žáci a mladí lidé zažívali úspěch ve škole i pracovním životě.*“ (Národní ústav pro vzdělávání, 2020) Finanční gramotnost je navíc vnímána také jako důležitý bod pro společensko-vědní výzkum, jak uvádí dokument Iniciativa Průmysl 4.0.

1.2 Podnikatel

Nový občanský zákoník definuje podnikatele podle § 420 toho „*Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele*“. Za podnikatele se také považuje osoba zapsaná v obchodním rejstříku.

Finančně gramotný podnikatel se musí orientovat nejen v základních pojmech, ale také své finance analyzovat, umět porovnávat příjmy a výdaje, aktiva a pasiva a řídit cashflow. Musí umět finančně zajistit fungování firmy i při ztrátě hlavního příjmu a myslet přitom i na sebe a vlastní rodinu. Je proto více než vhodné si pravidelně sestavovat rozpočty, plánovat investice, dobře zvažovat nebo konzultovat pořizování investic. Finančně gramotný podnikatel si musí plně uvědomovat odpovědnost za své finance i finance své společnosti.

2 Vybraná vládní opatření

Poté, co 12. března byl vyhlášen nouzový stav, vyhlásila vláda mnoho opatření. Vláda zakázala s účinností od 14. března 2020 do 24. března 2020 maloobchodní prodej a prodej služeb v provozovnách, s výjimkou prodejen potravin, výpočetní a telekomunikační techniky, audio a video přijímačů, spotřební elektroniky, přístrojů a dalších výrobků pro domácnosti, prodej pohonných hmot, paliv, hygienického zboží, kosmetiky a jiného drogistického zboží, lékárny a výdejny zdravotnických prostředků, malých domácích zvířat, krmiva a dalších potřeb pro zvířata, brýlí, kontaktních čoček a souvisejícího zboží, novin a časopisů, tabákových výrobků, služeb prádelen a čistíren, prodeje přes internet a dalšími vzdálenými prostředky, přičemž uvedené zboží a služby se převážně prodávají nebo nabízejí v dané provozovně.

Vláda také zakázala přítomnost veřejnosti v provozovnách stravovacích služeb, s výjimkou provozoven, které neslouží pro veřejnost (např. zaměstnanecké stravování, stravování poskytovatelů zdravotních služeb a sociálních služeb, vězeňských zařízení); tento zákaz se nevztahuje na prodej mimo provozovnu stravovacích služeb (např. provozovny rychlého občerstvení s výdejovým okénkem nebo prodej jídla s sebou bez vstupu do provozovny), který může probíhat bez časového omezení. Opatření se dotkla i činnosti provozoven stravovacích služeb umístěných v rámci nákupních center s prodejní plochou přesahující 5 000 m². Provozovatelé heren a kasin však dostali zákaz činnosti, který nebyl časově ohraničen, jako u výše uvedených opatření.

2.1 Odpuštění placení sociálního a zdravotního pojištění

Vláda rozhodla o šestiměsíčních prázdninách v placení zdravotního a sociálního pojistného pro všechny živnostníky. Cílem opatření je stabilizovat zejména nejohroženější, tedy nízkopříjmové OSVČ. Zároveň ale částečně uleví i těm, kteří na pojistném odvádějí více než zákonem stanovené minimum. Živnostníci a podnikatelé z řad OSVČ nebudou muset v období března až srpna 2020 platit měsíční zálohy na pojistné. Následně, ve vyúčtování za rok 2020 bude jejich odvod snížen o těchto šest měsíců, a to částku ve výši minimálních pojistných. Měsíční minimální pojistné na sociální zabezpečení je pro rok 2020 ve výši 2 544 Kč, jde-li o osoby samostatně výdělečně činné vykonávající hlavní samostatnou výdělečnou činnost, pro osoby vykonávající činnost na vedlejší činnost je minimum 1 018 Kč. Zákon č. 136/2020 Sb. o některých úpravách v oblasti pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a důchodového pojištění v souvislosti s mimořádnými opatřeními při epidemii v roce 2020 vešel v platnost i účinnost 27. března. Ve stejný den vešel v účinnost zákon č. 134/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní

pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Zálohy na pojistné se od počátku března do konce srpna 2020 neplatí. Celková výše minimálních povinných záloh pro OSVČ činí 4 896 Kč, znamená to tedy úlevu v celkové výši 29 376 Kč (Ministerstvo financí, 2020).

2.2 Odložení splátek úvěrů

Vláda 1. dubna 2020 schválila předložený návrh Ministerstva financí na tzv. moratorium, tedy odložení splátek úvěrů a hypoték po dobu šesti měsíců. Splátky bylo možné odložit u spotřebitelských i podnikatelských úvěrů včetně hypoték, které byly sjednány a čerpány před 26. březnem 2020. Moratorium se naopak nevztahuje na kreditní karty, kontokorentní úvěry, revolvingové úvěry, operativní leasing nebo úvěry v souvislosti s obchody na kapitálovém trhu. Splátky také nebylo možné odložit u úvěrů, u kterých byl dlužník k 26. březnu 2020 v prodlení delším než 30 dnů. Zájemci o využití odložení splátek po oznámení svého záměru bance s prohlášením, že k tomu kroku je nutné přistoupit z důvodu negativního ekonomického důsledku pandemie. Prohlášení nebylo nutné nijak prokazovat (Ministerstvo financí, 2020).

2.3 Pětadvacítka pro OSVČ

Pětadvacítka je název pro vyplacení kompenzačního bonusu pro poškozené OSVČ. Žadatel vyplnil formulář, podepsaný a naskenovaný odeslal na příslušný finanční úřad. Podpora byla ve výši 500 Kč na den, v prvním období od 12. března do 30. dubna (což vychází 25 000 Kč), ve druhém období od 1. května do 8. června (celkově tedy 19 500 Kč).

3 Dopady vládních opatření

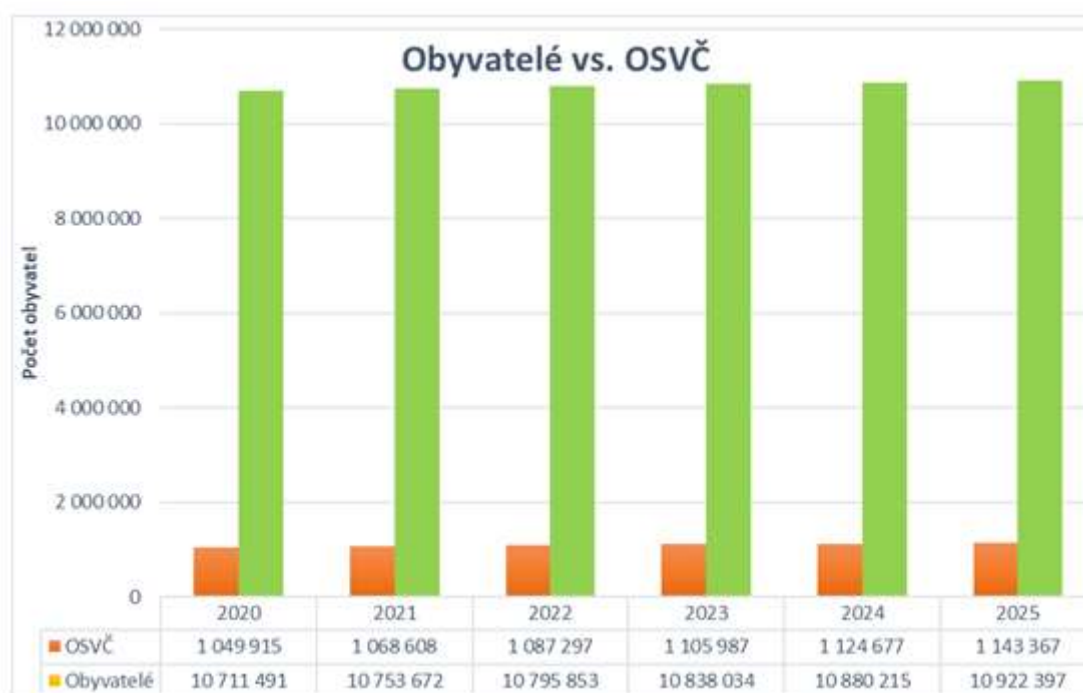
Počet samostatně výdělečných osob rok od roku stoupá, stejně tak jejich celkový podíl na počtu obyvatel. V roce 2013 byl podíl OSVČ na celkovém počtu obyvatel 9,29 %, v první polovině roku 2020 činil podíl 9,81 %, viz Tabulka č. 1. Tato skupina obyvatelstva je proto důležitá jak z makroekonomického pohledu vlivu na vývoj ekonomiky v České republice, tak také na úrovni mikroekonomické z hlediska finančního zdraví, gramotnosti jednotlivých podnikatelů.

Tabulka č. 1: Časové řady vývoje počtu obyvatel a OSVČ

Rok	Obyvatelé	Počet OSVČ
2013	10 510 719	977 228
2014	10 524 783	972 356
2015	10 542 942	975 952
2016	10 565 284	981 355
2017	10 589 526	991 444
2018	10 626 430	1 011 355
2019	10 669 324	1 031 365
30. 06. 2020	10 699 142	1 049 915

Zdroj: Vlastní zpracování podle dat z ČSÚ a ČSSZ.

Na základě výše uvedených dat a predikce dalších let, která je znázorněna na grafu č. 1, vyplývá, že v roce 2025 by mohl být podíl OSVČ na celé populaci ve výši 10,47 %. Trend je stoupající a podíl se zvyšuje, proto je důležité této skupině obyvatelstva věnovat dostatečnou pozornost z hlediska finanční gramotnosti.

Graf č. 1: Časové řady predikce počtu obyvatel a OSVČ

Zdroj: Vlastní zpracování podle dat z ČSÚ a ČSSZ.

3.1 Opuštění placení sociálního a zdravotního pojištění

K 30. 3. 2020 bylo evidováno 593 307 osob samostatně výdělečně činných, což znamená, že při opouštění šesti měsíčních záloh na zdravotní a sociální pojištění přišel stát o celkovou částku ve výši 17,43 mld. Kč. Kdo pracuje jako OSVČ na vedlejší činnost a platí povinné minimální zálohy na sociální pojištění pro letošní rok ve výši 1 018 Kč, stát eviduje ztrátu ve výši

441,08 mil. Kč. Celkově tedy pouze úleva od placení minimálních záloh pro OSVČ přišla stát na 17,87 mld. Kč.

3.2 Odložení splátek úvěrů

Česká národní banka zveřejňuje počty přijatých a schválených žádostí o odložení splátek úvěrů. Z celkového počtu 13 056 bylo přijato 11 827 žádostí. Z toho 2 461 žádostí bylo z odvětví maloobchod a velkoobchod, opravy a údržba motorových vozidel. Přijato bylo 2 219 z nich. Druhým oborem s největším počtem žádostí byl zpracovatelský průmysl s 2 376 žádostmi a 2 219 bylo vyhověno. Třetí příčku v četnosti žádostí zaznamenalo odvětví Ubytování, stravování a pohostinství, v rámci kterého bylo přijato 1 114 žádostí, z nich 1 015 se vyhovělo (ČNB, 2020).

3.3 Pětadvacítka pro OSVČ

Kompenzace pro OSVČ byla snahou o podporu při zavření provozoven a zamezení možnosti výdělku. Co je zajímavé, jsou nárůsty mezi prvním a druhým čtvrtletím roku 2020. Tabulka č. 2 znázorňuje počty OSVČ, kteří pracují na živnost jako hlavní i vedlejší činnost. Lze se domnívat, že kvartální nárůst byl způsoben snahou vlády o podporu těch, kteří přišli o stabilní příjem.

Tento krok byl velmi důležitý pro podporu OSVČ, aby se alespoň částečně stabilizovala příjmová stránka a nehrozil propad a chudoba pro výpadkem postižené rodiny. Obecně lze chudobu chápat jako stav, kdy nedostatek prostředků neumožňuje uspokojovat základní životní potřeby. Záleží přitom na stupni, v jakém nejsou tyto základní potřeby uspokojovány. Pokud se jedná o stav, kdy je nedostatkem ohrožena samotná existence jedince, jedná se o tzv. absolutní chudobu. Ministerstvo financí 20. dubna 2020 také upozornilo, že kompenzační bonus nepodléhá exekuci.

Tabulka č. 2: Počty OSVČ v jednotlivých čtvrtletích

K datu	Hlavní činnost	Vedlejší činnost
31. 12. 2019	598 086	433 279
31. 03. 2020	593 307	433 724
30. 06. 2020	612 176	437 739

Zdroj: Vlastní zpracování dle dat z ČSSZ.

Podruhé v letošním roce byl vyhlášen nouzový stav, který platí od 5. října po dobu 30 dní. S účinností od 14. října bylo opět nařízeno omezení značného množství podnikatelských aktivit. Na tuto zprávu reagovala Asociace malých a středních podniků (dále jen AMSP), která

navrhuje pro OSVČ „pětadvacítka“, která by byla rychlá a funkční, ale zároveň s možností si přivydělat. Zároveň AMPS navrhuje obnovení ošetřovného a odpuštění sociálního pojištění, také moratorium na úvěry. Další z návrhů platí pro malé a střední podniky (AMSP, 2020).

Závěr

Osoby samostatně výdělečně činné jsou pro českou ekonomiku důležitou součástí. Vzhledem k opatřením, která byla zavedena v souvislosti s pandemií COVID-19 je patrné, že OSVČ potřebovali finanční pomoc a odpuštění zákonných pojištění. Jednou ze zásad finanční gramotnosti je finanční rezerva na dobu alespoň šesti měsíců. Cílem tohoto příspěvku bylo zhodnocení vládních opatření, která se dotkla podnikatelů v souvislosti s pandemií COVID-19 v České republice. Domnívám se, že při vyšší úrovni finanční gramotnosti podnikatelů by dopad vládních opatření byl mírnější a nebylo by nutné odpouštět minimální pojistné, se kterým podnikatelé musí každý měsíc počítat, stejně tak žádat o náhradu ušlého výdělku. Proto zde vidím obrovský potenciál pro zvyšování finanční gramotnosti pro tuto vybranou skupinu obyvatelstva.

Dedikace

Text vznikl při řešení studentského projektu č. 7427/2019/04 *Finanční gramotnost v mezinárodním kontextu* s využitím účelové podpory na specifický vysokoškolský výzkum Vysoké školy finanční a správní.

Literatura

- [1] ASOCIACE MALÝCH A STŘEDNÍCH PODNIKŮ: *Požadavky AMSP ČR směrem k vládě v souvislosti s vyhlášeným opatřením* [online]. [cit. 2020-10-14]. Dostupné z: <https://amsp.cz/pozadavky-amsp-cr-smerem-k-vlade-v-souvislosti-s-vyhlasenym-opatrenim/>
- [2] DAŇHEL, Jaroslav. Economic Science Going Through a Painful Time Confronted with Societal Evolution. *Acta Oeconomica Pragensia* [online]. 2016, 24(3), 68-77 [cit. 2020-05-13]. ISSN 0572-3043.
- [3] EPRAVO.CZ: *USNESENÍ VLÁDY ČESKÉ REPUBLIKY ze dne 14. března 2020 č. 211 o přijetí krizového opatření* [online]. [cit. 2020-10-10]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/zakony/sbirka-zakonu/usneseni-vlady-ceske-republiky-ze-dne-14-brezna-2020-c-211-o-prijeti-krizoveho-opatreni-22936.html>
- [4] GOYAL, S. K. An Integrated Inventory Model for a Single Supplier-single Customer Problem. *International Journal of Production Research*. 1977, vol. 15, issue 1, s. 107-111. ISSN 0020-7543.
- [5] MINISTERSTVO FINANCÍ: *Vláda schválila moratorium na splátky úvěrů a hypoték* [online]. [cit. 2020-10-09]. Dostupné z:

- <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/vlada-schvalila-moratorium-na-splatky-uv-38077>
- [6] MINISTERSTVO FINANČÍ: *Živnostníci ušetří na pojistném* [online]. [cit. 2020-10-09]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2020/zivnostnici-usetri-na-pojistnem-37960>
- [7] MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU: *Iniciativa Průmysl 4.0* [online]. [cit. 2020-10-05]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/assets/dokumenty/53723/64358/658713/priloha001.pdf>
- [8] ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA: *Statistika odkladů splátek a úvěrů v programech COVID* [online]. [cit. 2020-10-06]. Dostupné z: <https://www.cnb.cz/cs/dohled-financni-trh/souhrne-informace-fin-trhy/statistika-odkladu-splatek-a-uveru-v-programech-covid/>
- [9] MINISTERSTVO ŠKOLSTVÍ, MLÁDEŽE A TĚLOVÝCHOVY. *Národní strategie vzdělávání 2010* [online]. [cit. 2019-09-13]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/31443/>
- [10] NÁRODNÍ ÚSTAV PRO VZDĚLÁVÁNÍ: *Gramotnosti* [online]. [cit. 2020-10-04]. Dostupné z: <http://www.nuv.cz/t/gramotnosti-1>
- [11] ZÁKONY PRO LIDI: *Zákon o některých úpravách v oblasti pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a důchodového pojištění v souvislosti s mimořádnými opatřeními při epidemii v roce 2020* [online]. [cit. 2020-10-07]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2020-136>
- [12] ZÁKONY PRO LIDI: *Zákon, kterým se mění zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů* [online]. [cit. 2020-10-07]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2020-134>

Kontakt

Ing. Zuzana Chlumská
Vysoká škola finanční a správní
Estonská 500/3
101 00, Praha 10
Česká republika
Zuzana.chlumaska@mail.vsfs.cz

Vzdělávání osob v oblasti ICT ve výkonu trestu odnětí svobody a jeho finanční aspekty

Dagmar Krausová

Abstrakt

V tomto příspěvku se zabývám vzděláváním osob ve výkonu trestu především v oblasti ICT a jeho finančními aspekty. Opírám se o data získaná z unikátního kvantitativního průzkumu, který jsem prováděla ve dvanácti českých věznicích, což je 48 % z celkového počtu věznic v České republice, určených k výkonu trestu odnětí svobody osob plnoletých a pravomocně odsouzených, na podzim roku 2019. Výzkumný vzorek čítá 548 respondentů, z čehož tvoří 448 osob muži a 100 osob ženy. Součástí průzkumu byly otázky vztahující se k využívání informačních a komunikačních technologií – ICT – při páchání trestné činnosti. Data publikovaná v tomto příspěvku doposud nebyla veřejně prezentována. Cílem příspěvku je představení finančních souvislostí mezi vzděláváním osob plnoletých a pravomocně odsouzených k výkonu trestu odnětí svobody v oblasti ICT a využitím nabytých znalostí u těchto osob po jejich propuštění na svobodu. Informace lze využít například při přípravě rozpočtu na vzdělávací aktivity osob ve výkonu trestu odnětí svobody.

Klíčová slova

Financování, ICT, kvantitativní průzkum, odnětí svobody, respondent

Klasifikace JEL

A13, J24, I21, K4, O15, O34, Z10

Úvod

Cílem příspěvku je zmapovat vzdělávání osob ve výkonu trestu především v oblasti ICT a jeho finanční aspekty. Koncentruji se na oblast výkonu trestu odnětí svobody¹, jehož exekuce je u nás primárně zastřešována zejména dvěma institucemi, a to Vězeňskou službou České republiky a Probační a mediační službou České republiky, s následným přepadem do finanční

¹ Trest odnětí svobody je jedním z druhů trestů, který je ukládán soudem pachateli za spáchaný trestný čin. Český trestní zákoník (zákon č. 40/2009 Sb.). Druhy trestů jsou definovány v § 52 tohoto Zákona.

oblasti. Protože i v penitenciaristice a penologii je potřeba velmi důsledně připravovat a sledovat rozpočty, a to jak na straně příjmů, tak výdajů.

V úvodu svého bádání vycházím z vlastního rozsáhlého kvantitativního průzkumu, který jsem realizovala v rámci praktické části diplomové práce² ve čtvrtém čtvrtletí roku 2019. Jedná se zejména o informace z oblasti páčání trestné činnosti s využitím informačních a komunikačních technologií (počítače, mobilního telefonu a podobně). Při průzkumu mě zajímalo, zdali pachatelé k páčání své trestné činnosti informační a komunikační technologie využívali, ať už přímo, nebo alespoň částečně, jaký je jejich vztah k technologiím i v době výkonu trestu a jaké jsou možnosti vzdělávání se v této oblasti v podmínkách českého vězeňství.

Informace získané z uvedeného průzkumu jsou následně rozpracovány do samostatné oblasti vzdělávání v oblasti výkonu trestu v oblasti ICT z pohledu jeho finančního pojetí, z něž bude zřejmé, zdali jsou tyto investice efektivní v návaznosti na další život osob propuštěných z výkonu trestu odnětí svobody, zdali budou mít jejich znalosti v oblasti ICT, nabyté v rámci oficiálních vzdělávacích aktivit ve výkonu trestu odnětí svobody pozitivní dopad na jejich následné začlenění zpět do společnosti, zdali je aktivně využijí při zapojení se do pracovního procesu. A to z toho důvodu, že ICT je jednou z nejdynamičtěji se rozvíjejících oblastí, a to celosvětově. Bez alespoň elementární znalosti informačních a komunikačních technologií je uplatnitelnost na trhu práce prakticky nulová.

Výzkumné otázky

1. Osoby pravomocně odsouzené k trestu odnětí svobody, toho času ve výkonu trestu, muži i ženy, v České republice, bez dalšího požadavku na škálování, nemají ve výkonu trestu odnětí svobody dostatečný prostor na vzdělávání se v oblasti informačních a komunikačních technologií.
2. Při páčání trestné činnosti aktivně využívalo informační a komunikační technologie 20 % dotázaných, tedy osob pravomocně odsouzených k trestu odnětí svobody, toho času ve výkonu trestu, muži i ženy, v České republice, bez dalšího požadavku na škálování.

² KRAUSOVÁ, Dagmar. Vliv vzdělání na trestnou činnost [online]. 2020 [cit. 2020-10-14]. Dostupné z: <<https://is.vsfcs.cz/th/kn11v/>>. Diplomová práce. Vysoká škola finanční a správní. Vedoucí práce Veronika Anna Polišenská.

1 Popis problematiky vzdělávání osob ve výkonu trestu odnětí svobody

Velmi dlouho bylo mezi laickou i odbornou veřejností zakódováno, že pachatele trestných činů je třeba trest co nejpřísněji. Jak však ukázala praxe, tento přístup se neosvědčil (Jirička, 2019). Velmi podrobně a otevřeně o problematice začlenění trestaných zpět do společnosti pojednává také Petr Šámal v knize *Jak se žije za zdmi Valdic*. Prostřednictvím různých pohledů – od ředitele nejtěžší české věznice, přes odborné pedagogické, sociální, náboženské pracovníky, psychology, až po vězně samotné, ukazuje jejich názor na návrat do běžného života v návaznosti na možnosti trávení volného času, tedy i vzdělávání, ve výkonu trestu. I za zdmi Valdic funguje školské vzdělávací středisko, a to už 35 let³ (Šámal, 2019).

2 Analýza základních dat provedeného průzkumu

Ve svém příspěvku se opírám primárně o vlastní data.

Metoda průzkumu

Z důvodu shromáždění většího počtu odpovědí, vzhledem k vypovídající hodnotě projektu, jsem se rozhodla pro metodu kvantitativního výzkumu, technikou dotazníkového šetření. Kvantitativní průzkum je založen na testování výzkumných otázek (hypotéz), tedy jejich potvrzení či vyvrácení. Využívá kvantifikační či statistické metody. Sběr dat je strukturovaný a probíhá zpravidla pomocí dotazníků, testů či nezúčastněného pozorování.

Metodika sběru dat

Po konzultaci s hlavním psychologem vězeňské služby PhDr. Václavem Jiříčkou, který mi doporučil vybrané věznice vhodné k zapojení do projektu, jsem kontaktovala věznice napříč celou Českou republikou, celkem šestnáct, a požádala je o spolupráci na průzkumu. Oslovila jsem písemně vedení věznic. Do projektu se zapojilo dvanáct věznic, deset mužských a dvě ženské, s různým stupněm zabezpečení. Z pohledu množství zapojených věznic se mi tak podařilo do projektu zapojit téměř polovinu – 48 % – z celkového počtu 25 věznic určených k výkonu trestu odnětí svobody osob pravomocně odsouzených, plnoletých, v České republice.

³ ŠÁMAL, Petr. *Jak se žije za zdmi Valdic: Zpovědi nejtěžších zločinců i odborného personálu v nejtřeštěnější kartuziánské věznici*. Praha: Naše vojsko, 2019. S. 116. ISBN 978-80-206-1810-8.

To považuji z hlediska následné práce s daty za velmi úspěšné a zkoumaný vzorek – 548 (muži 448 / ženy 100) – respondentů za dostatečně relevantní k získání ucelených závěrů, s nimiž je možno dále pracovat a hodnotit je jako validní.

Tabulka č. 1: Věznice zapojené do kvantitativního průzkumu (září – listopad 2019)

Věznice	Stupeň zabezpečení ⁴	Ženy	Muži
Bělušice	s ostrahou		X
Jiřice	s ostrahou		X
Kynšperk nad Ohří	s dozorem		X
Odolov	s dozorem		X
Opava	s dozorem	X	
Ostrov	s dozorem		X
Pardubice	s ostrahou		X
Příbram	s ostrahou a dozorem		X
Rapotice	s ostrahou		X
Světlá n. Sázavou	s dozorem	X	
Vinařice	s ostrahou		X
Všehrady	s dozorem		X

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě kvantitativního průzkumu.

2.1 Průběh řešení úkolu - etapy výzkumného projektu

Etapa I. - tvorba dotazníku

Kroky spojené s tvorbou dotazníku a následně s jejich distribucí do cílových míst jsem předem konzultovala s odborníky, s panem PhDr. Václavem Jiříčkou, Ph.D., hlavním psychologem Vězeňské služby České republiky. Definoval věznice, do nichž jsem následně poslala elektronickou poštou žádost o spolupráci na průzkumu, adresovanou přímo ředitelům zařízení. Dalšími mými konzultanty projektu byli specialisté z oblasti marketingových průzkumů, paní Ing. Hana Kloučková, majitelka a ředitelka výzkumné agentury Confess Research, a zaměstnanec Národní centrály organizovaného zločinu z oddělení kyberkriminality, který nedal souhlas s uvedením jeho jména z bezpečnostních důvodů. Díky tomu bylo možno sjednotit terminologii hlavně v oblasti informačních a komunikačních technologií.

Cílem konzultací bylo sestavit dotazník tak, aby bylo možno získat co nejvyužitelnější a nejrelevantnější data, ale také jej připravit srozumitelně pro respondenty, aby byli schopni jasně a samostatně odpovědět na položené otázky.

⁴ <https://www.vscr.cz/o-nas/zmena-vnejsi-diferenciaci/obecnny-postup/>

Testovací fáze průzkumu

Před distribucí dotazníků přímo respondentům proběhla testovací fáze. Přibližně dvě desítky formulářů jsem rozdala ve svém okolí, abych získala zpětnou vazbu, zda respondenti porozumí otázkám. V návaznosti na jejich odpovědi jsem následně dotazník zpracovala do finální podoby.

Etapa II. – distribuce a sběr dotazníků

Následně byly dotazníky do věznic, vždy po předchozí dohodě s řediteli jednotlivých zařízení, doručeny prostřednictvím České pošty. Stejnou formou byly navraceny. Dotazník byl zcela anonymní a sloužil k potvrzení či vyvrácení stanovených hypotéz. Cílem bylo získat v každé z oslovených věznic co nejvíce vyplněných dotazníků zpět, bez jakéhokoliv škálování respondentů a získat co nejširší diverzitu odpovědí. Počet dotazníků na věznici se pohyboval v rozmezí 30–50 kusů a jejich návratnost byla více než 90%. Z 580 distribuovaných dotazníků se vrátilo 548, tedy 94 %. Respondenti dotazníky vyplňovali samostatně a anonymně.

Etapa III. – vyhodnocení dotazníků

Po doručení vyplněných dotazníků zpět, bylo nutné převést je do digitální podoby. Pro převedení do elektronické podoby jsem využila aplikaci dostupnou zdarma, Google dotazník. Následné vyhodnocení dat probíhalo v licencovaném programu Microsoft Office Excel. Produkt Microsoft jsem vybrala kvůli přehlednější práci s daty a širším možnostem při sestavování grafů. Data jsem kombinovala a křížila tak, abych z nich mohla dále čerpat informace k daným hypotézám.

Problémy při sběru dat

S ohledem na rozsah průzkumu jsem se nejvíce potýkala s nedostatkem času, a to i přesto, že jsem na projektu pracovala souvisle téměř dva roky. Vzhledem k tomu, že průzkum probíhal napříč vězeňskými zařízeními v celé České republice, bylo potřeba vedení každé z nich individuálně oslovit, případně následně navštívit a projekt představit.

Další úskalí shledávám přímo v odpovědích respondentů. V návaznosti na osobní rozhovory s příslušníky Vězeňské služby, mají vězni ambice „dělat se lepšími“ a zkruslovat informace.

2.2 Analýza skupiny respondentů

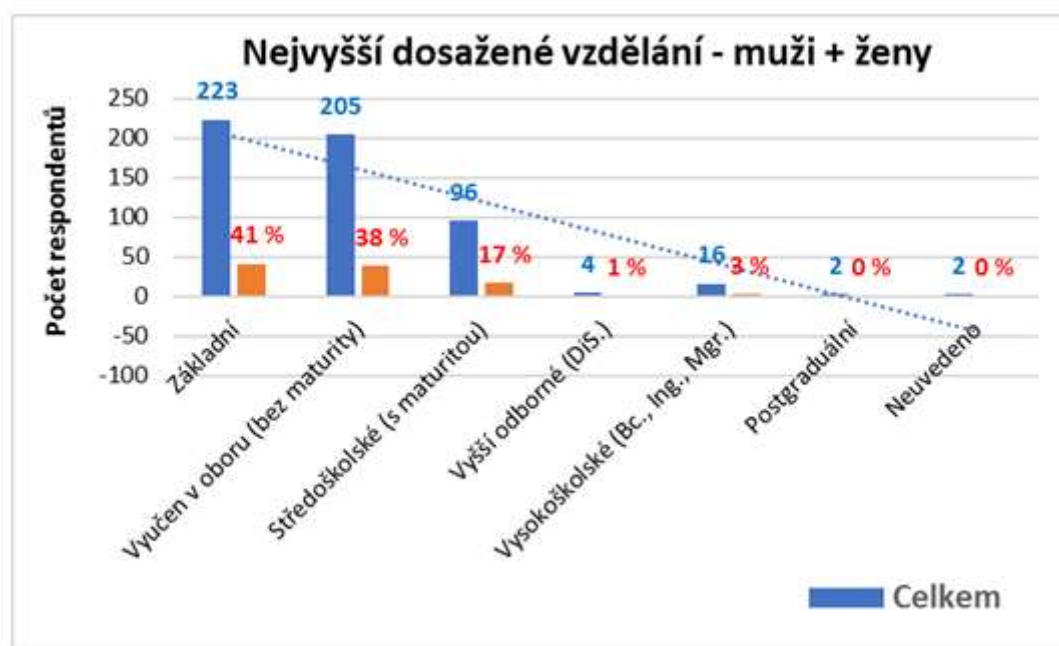
Respondenti byli vybráni náhodně, bez předchozího škálování, jedinou podmínkou pro účast v průzkumu bylo pravomocné odsouzení a s ním spojený pobyt ve výkonu trestu odnětí svobody v zařízení specifikovaném v předchozí kapitole.

Tabulka č. 2: Analýza respondentů průzkumu

Věk	Počet celkem	%	Muži	%	Ženy	%
18 – 25	89	16	71	16	18	18
26 – 35	233	43	192	43	41	41
36 – 45	132	24	107	24	25	25
46 – 55	76	14	62	14	14	14
56 – 65	14	3	12	3	2	2
66 – 75	2	0,5	2	0,5	0	0
76 – více	2	0,5	2	0,5	0	0
Celkem	548	100	448	100	100	100

Respondenty jsem členila z pohledu genderového rozložení, věku a vzdělání.
Zdroj: Vlastní konstrukce na základě kvantitativního průzkumu.

Graf č. 1: Členění respondentů dle nejvyššího dosaženého vzdělání



Zdroj: Vlastní konstrukce na základě kvantitativního průzkumu.

2.3 Vzdělávání ve výkonu trestu odnětí svobody

Výroční zpráva Vězeňské služby České republiky z roku 2019 uvádí, že v červnu 2019 kromě učebních oborů se uskutečnilo 57 kurzů (25 všeobecně vzdělávacích, 5 jazykových a 22 odborných), do nichž bylo zařazeno celkem 1099 žáků a 498 z nich získalo doklad o absolvování. Z uvedeného počtu však bylo pět počítačových.⁵ Z průzkumu plyne, že

⁵ <https://www.vscr.cz/wp-content/uploads/2020/03/v%C3%BDro%C4%8Dn%C3%AD-zpr%C3%A1va-VS-%C4%8CR-2019.pdf>

z uvedeného počtu respondentů si ve výkonu trestu odnětí svobody zvyšuje či rozšiřuje vzdělání pouze 26 % respondentů (141).

Tabulka č. 3: Vzdělávání respondentů ve výkonu trestu odnětí svobody

	Celkem	%	Muži	%	Ženy	%
Zájemový kroužek	43	31	35	28	8	47
Rekvalifikace	62	44	55	44	7	41
Výuční list	34	24	32	26	2	12
Střední škola	2	1	2	2	0	0
Celkem	141	100	124	100	17	100

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě kvantitativního průzkumu.

Jako nejčastější vzdělávací aktivitu ve výkonu trestu odnětí svobody uvádí respondenti rekvalifikaci 44 % (62 ze 141), následují zájemové kroužky 31 % (43 ze 141). Téměř čtvrtina respondentů – 24 % (34 ze 141) se ve výkonu trestu odnětí svobody snaží získat výuční list a pouze 1 % (2 ze 141) studuje střední školu zakončenou maturitní zkouškou.

Podíváme-li se na genderové rozložení, pak se častěji vzdělávacím programům ve výkonu trestu odnětí svobody věnují muži, a to 28 % (124 ze 448), ženy pak 17 % (17 ze 100). Zatímco muži nejčastěji absolvují rekvalifikaci 44 % (55 ze 124), ženy navštěvují zájemové kroužky 47 % (8 ze 17). Muži se také častěji snaží získat výuční list 26 % (32 ze 124), ženy 12 % (2 ze 17).

Graf č. 2: Vzdělávací aktivity ve výkonu trestu odnětí svobody – gender rozložení



Zdroj: Vlastní konstrukce na základě kvantitativního průzkumu.

3 Finanční aspekt vzdělávání osob ve výkonu trestu odnětí svobody v oblasti ICT s dopadem na jejich využití po návratu do běžné společnosti

Vzhledem k zaměření příspěvku se budu v dalších krocích koncentrovat pouze na ty osoby ve výkonu trestu odnětí svobody, které se vzdělávají v oblasti ICT. Vycházím opět z dat získaných z vlastního průzkumu, kde jsem se na tuto oblast zaměřila. Jedná se o data získaná ze strany respondentů, na něž bude navazována v dalších krocích finanční stránka. Tedy zdali je výše nákladů, tedy sumy peněžních hodnot, které jsou účelně vynaloženy pro získání výnosů, do této oblasti efektivní a má pozitivní ekonomický význam pro majoritní společnost.

3.1 Vzdělávání ve výkonu trestu odnětí svobody v oblasti ICT

Pod pojmem informační a komunikační technologie (ICT) rozumíme veškeré informační technologie používané nejen pro komunikaci, ale také pro práci s informacemi. Původní koncept informačních technologií (IT) byl následně rozšířen i o prvek komunikace. A to v okamžiku, kdy mezi sebou začaly komunikovat jednotlivé počítače či uzavřené sítě. ICT nejsou pouze hardwarové prvky (počítače, servery a podobně), ale také softwarové sady (operační systémy, síťové protokoly, internetové vyhledávače, atd.). Pojem ICT se používá i přeneseně, například ve spojení ICT kompetence.

Vyhodnocení výzkumné otázky č. 1

1. Osoby pravomocně odsouzené k trestu odnětí svobody, toho času ve výkonu trestu, muži i ženy, v České republice, bez dalšího požadavku na škálování, nemají ve výkonu trestu odnětí svobody dostatečný prostor na vzdělávání se v oblasti informačních a komunikačních technologií.

Graf č. 3: Možnost vzdělávání se v oblasti ICT ve výkonu trestu – muži + ženy

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě kvantitativního průzkumu.

S odkazem na průzkum 13 % (73 z 548) respondentů uvádí, že má ve výkonu trestu příležitost vzdělávat se v oblasti informačních a komunikačních technologií. Jedná se o 15 % (66 ze 448) mužů a 7 % (7 ze 100) žen. Příležitost k částečnému vzdělávání pak uvádí 19 % (102 z 548) respondentů, 17 % (79 ze 448) mužů a 23 % (23 ze 100) žen. 497 z 548 (91 %) respondentů však současně uvádí, že po propuštění z výkonu trestu nebude mít s používáním ICT (například počítač, mobilní telefon a podobně) problém a bude je aktivně využívat v běžném životě. Taktéž bude bez problémů využívat informační a komunikační technologie a používat je v běžném životě (např. chytrý telefon, počítač, atd.).

Potvrzuje se, že osoby pravomocně odsouzené k trestu odnětí svobody, toho času ve výkonu trestu, muži i ženy, v České republice, bez dalšího požadavku na škálování, nemají ve výkonu trestu odnětí svobody dostatečný prostor na vzdělávání se v oblasti informačních a komunikačních technologií.

3.2 Využívání ICT při páčání trestné činnosti

Termín „kybernetická kriminalita“ je odvozován od pojmu kybernetický prostor, případně zkráceně kyberprostor. Jedná se o virtuální prostředí, které nemá začátek ani konec. Nezná hranice národních států a nelze určit jeho rozsah.⁶ Kybernetická kriminalita, dříve také označována jako informační kriminalita, je definována Policií České republiky jako trestná činnost, která je páčána v prostředí informačních a komunikačních technologií včetně

⁶ <https://www.policie.cz/clanek/kyberkriminalita.aspx>

počítačových sítí. Samotná oblast informačních a komunikačních technologií je buď předmětem útoku, nebo je páchána trestná činnost za výrazného využití informačních a komunikačních technologií, jakožto významného prostředku k jejímu páchání.⁷

Vyhodnocení výzkumné otázky č. 2

Tabulka č. 4: Aktivní využívání ICT při páchání trestné činnosti – muži + ženy

	Celkem	%	Muži	%	Ženy	%
Ano	221	41	185	41	36	36
Ne	320	58	258	58	62	62
Neuvedeno	7	1	5	1	2	2
Celkem	548	100	448	100	100	100

Zdroj: Vlastní konstrukce na základě kvantitativního průzkum

Z průzkumu plyne, že 41 % (221 z 548) respondentů uvádí, že k páchání trestné činnosti aktivně využívali ICT (například počítač, mobilní telefon a podobně). Dle odpovědí respondentů častěji využívali informační a komunikační technologie muži 41 % (185) a 36 % (36) ženy. Procentuální rozdíl činí 5 %.

Nepotvrzuje se, že při páchání trestné činnosti aktivně využívalo informační a komunikační technologie 20 % dotázaných, tedy osob pravomocně odsouzených k trestu odnětí svobody, toho času ve výkonu trestu, muži i ženy, v České republice, bez dalšího požadavku na škálování.

Závěr

Cílem příspěvku bylo zhodnocení vzdělávání osob ve výkonu trestu především v oblasti ICT a jeho finančními aspekty. Z uvedených dat je zřejmé, že přesto, že jsou informační a komunikační technologie běžnou součástí našich životů, hrají významnou roli, která navíc stále roste, i v páchání kriminality. Cílenému vzdělávání v této oblasti v českém vězeňství ale příliš prostoru, jak plyne z dostupných veřejných materiálů, není věnováno. Je proto potřeba důkladněji mapovat investice a náklady vložené do tohoto segmentu a vyhodnocovat jejich efektivitu. Stejně jako apelujeme na implementaci moderních prvků do výuky na základních, středních a vysokých školách, měli bychom si být jisti, že stejný přístup bude prosazován také vůči osobám ve výkonu trestu odnětí svobody. Protože, jak plyne z dat, nejen z mého průzkumu, ale také ze zdrojů Vězeňské služby České republiky, je v produktivním věku, a to 30–40 let⁸,

⁷ Tamtéž.

⁸ <https://www.vscr.cz/wp-content/uploads/2020/05/Statistická-ročenka-Vězeňské-sluzby-České-republiky-za-rok-2019.pdf>

majoritní část vězňů. V tuto chvíli jsou náklady na jednoho vězně cca 1 000 Kč/den a v roce 2019 bylo v českých věznicích 19 155 osob, což činí 19 155 000 Kč/den. Počítat pak dále musíme i s dalšími výdaji z veřejných zdrojů po propuštění těchto osob z výkonu trestu. Pokud tedy zajistíme efektivní vzdělávání vězňů v době jejich pobytu ve výkonu trestu odnětí svobody, zvýší se tím jejich uplatnitelnost na trhu práce a budou schopni hradit si, alespoň částečně, své náklady na život na svobodě.

Literatura

- [1] BRZYBOHATÁ, Anna a Karolina BULISOVÁ. Zavřít ho, až zčerná? To nefunguje, říká hlavní vězeňský psycholog Jiříčka. *iDnes* [online]. 2019, 7. 8. 2019 [cit. 2019-10-08]. Dostupné z: https://www.idnes.cz/zpravy/domaci/vezni-socializace-rozhovor-jiricka-recidiva.A190806_112331_domaci_brzy
- [2] KRAUSOVÁ, Dagmar. *Vliv vzdělání na trestnou činnost*. Praha, 2020. Diplomová práce. Vysoká škola finanční a správní. Vedoucí práce Veronika Anna Polišenská.
- [3] POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *Kyberkriminalita*. [online]. [cit. 2020-03-01]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/kyberkriminalita.aspx>
- [4] ŠÁMAL, Petr. *Jak se žije za zdmi Valdic: zpovědi nejtěžších zločinců i odborného personálu v nejstřeženější kartuziánské věznici*. Praha: Naše vojsko, 2019. S. 116. ISBN 978-80-206-1810-8.
- [5] GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ VĚZEŇSKÉ SLUŽBY ČR. *Redukce typů věznic*. [online]. [cit. 2019-10-20]. Dostupné z: <https://www.vscr.cz/o-nas/zmena-vnejsi-diferenciaci/obecny-postup/>
- [6] VĚZEŇSKÁ SLUŽBA ČESKÉ REPUBLIKY. *Výroční zpráva za rok 2019*. [online]. [cit. 2020-10-13]. Dostupné z: <https://www.vscr.cz/informacni-servis/uredni-deska/vyrocnizpravy/>
- [7] VĚZEŇSKÁ SLUŽBA ČESKÉ REPUBLIKY. *Statistická ročenka Vězeňské služby České republiky 2019*. [online]. [cit. 2020-10-13]. Dostupné z: <https://www.vscr.cz/?s=ro%C4%8Denka>
- [8] Zákon trestní zákoník č. 40/2009 Sb.

Kontakt

Mgr. Dagmar Krausová, DiS.
Vysoká škola finanční a správní
Estonská 105
101 00, Praha 10
Česká republika
dagmarkraus@centrum.cz

Povinnost vykazování nefinančních informací v České republice

Běla Mikulášková, Kateřina Batelková, Ivana Malinková

Abstrakt

Směrnice 2014/95/EU byla implementována do české účetní legislativy a s účinností od roku 2017 platí pro vymezené účetní jednotky povinnost vykazovat nefinanční informace. Příspěvek se zabývá nefinančními informacemi a jejich povinným vykazováním ve velkých účetních jednotkách veřejného zájmu v České republice. V první části článku je vymezen teoretický základ nefinančního vykazování a míra implementace směrnice do české účetní legislativy. Taktéž je zmíněna historie vykazování nefinančních informací. Cílem příspěvku je zhodnotit, zda implementací evropské směrnice do českého zákona o účetnictví došlo ke změně ve vykazování nefinančních informací. Analytická část příspěvku vychází z obsahové analýzy výročních zpráv nebo samostatných nefinančních zpráv zkoumaných velkých účetních jednotek, pro které je od roku 2017 vykazování nefinančních informací povinné. Na základě provedené komparace výročních zpráv v analyzovaných letech jsou identifikovány dopady implementace směrnice na vykazování nefinančních informací a přístup dotčených podniků k jejich vykazování.

Klíčová slova

Nefinanční informace, Směrnice 2014/95/EU, výroční zpráva, velké účetní jednotky

Klasifikace JEL

M40, M41, M48

Úvod

Nefinanční reporting představuje sdělování zpráv podniku o jeho aktivitách především ze sociální, environmentální a etické oblasti. Informace o kultuře podniku, péči o své zaměstnance a zákazníky či životním prostředí vypovídají o podniku a jeho budoucím vývoji stejně významně, jako např. informace o ziskovosti a zhodnocování kapitálu společnosti. Reportingem se tedy dle Kohoutka (2019) rozumí „podávání přehledných zpráv (informací) o průběhu a stavu daných aktivit či prací“. Cílem předloženého příspěvku je na základě

komparace zhodnotit, zda implementací evropské směrnice 2014/95/EU do českého zákona o účetnictví došlo ke kvalitativní nebo kvantitativní změně ve vykazování nefinančních informací u subjektů veřejného zájmu, které jsou dotčeny legislativním opatřením Evropské unie.

1 Teoretický základ nefinančního vykazování

Směrnice číslo 2014/95/EU byla přijata 22. října 2014, a to Radou Evropské unie a Evropským parlamentem. Cílem bylo stanovit vybraným velkým podnikům povinnost vykazovat nefinanční informace, a to ve výroční zprávě nebo v samostatném výkazu o vykazování nefinančních informací. Nová směrnice č. 2014/95/EU změnila původní směrnici č. 2013/34/EU, ve které bylo vykazovat nefinanční ukazatele výkonnosti podniku pouze doporučeno společně s finančními ukazateli. Cílem evropské komise je totiž zvládnutí změny vedoucí k udržitelnému světovému hospodářství, které spojuje dlouhodobou ziskovost se sociální spravedlností a ochranou životního prostředí (eur-lex.europa.eu). Nová směrnice představuje poprvé nástroj, který stanovuje v oblasti vykazování nefinančních informací pravidla a požadavky tak, aby bylo vykazování pro podniky v rámci EU jednotné a systematické. Bez jednotného a systematického vykazování informací nebylo v minulosti možné porovnat a vyhodnotit výsledky v rámci zemí EU.

Povinnost vykazovat nefinanční informace je prioritně určeno pouze pro velké podniky, což je logické s ohledem na celospolečenský dopad. Evropská unie se dlouhodobě snaží snížit administrativní náročnost u malých a středních podniků. Z tohoto důvodu jsou tyto podniky z vykazování nefinančních informací vynechány, tj. nemají tuto povinnost, i když v praxi celá řada těchto podniků vykazuje nefinanční informace dobrovolně.

Kromě toho představuje nová směrnice také nástroj, který jako první vůbec stanovuje v oblasti vykazování nefinančních informací jasná pravidla a požadavky tak, aby bylo vykazování pro veškeré podniky v rámci EU jednotné a systematické. Bez jednotného a systematického vykazování informací nebylo dříve možné porovnat a vyhodnotit výsledky napříč jednotlivými státy (eur-lex.europa.eu).

Před přijetím Směrnice 2014/95/EU, o vykazování nefinančních informací se k vykazování těchto informací podniky napříč zeměmi EU nepřikláněly (eur-lex.europa.eu). Jak už bylo uvedeno, vykazování nefinančních informací bylo před přijetím směrnice pouze dobrovolné. Bylo pouze společenskou odpovědností podniků, zda vůbec informace veřejnosti sdělí a také v jakém rozsahu. Mnoho podniků vykazování nefinančních informací např. o životním prostředí, lidských právech či informace, které se týkají sociální oblasti v rámci podniku, vnímá

jako okrajovou záležitost a jeví se pro ně jako neefektivní administrativní práce. Dalším z důvodů nevykazování informací byl také fakt, že podniky mohly před svými konkurenty a veřejností zamlčovat zveřejňování určitých nekalých informací, které by mohly poškodit jejich konkurenční postavení a dobré jméno firmy. Z tohoto důvodu podniky před přijetím nové směrnice v roce 2014, která jako první ustanovila povinnost velkým podnikům vykazovat přehled nefinančních informací v konkrétně stanovené struktuře, nefinanční informace nevykazovaly. Nicméně, u některých podniků, převážně těch, které si zakládají na svém know-how, oblibě zákazníků, životním prostředí a zejména svém jméně a značce, bylo možno vysledovat vykazování nefinančních informací už před přijetím avizované směrnice 2014/95/EU. Nová směrnice uvaluje povinnost ve vykazování stanovených informací na velké podniky veřejného zájmu, přičemž v rámci České republiky se jedná převážně o oligopoly jako O2, Kofola, či společnost ČEZ.

Otázkou dobrovolného zveřejňování nefinančních informací a zároveň jejich propojení s výkonností udržitelnosti společnosti se zabývá studie Rezaee Z. a Tuo L. (2017), jež zkoumá, zda je vykazování těchto informací nějak spojeno s výkonem podniku. Konkrétně se jedná o průzkum převážně v oblasti environmentální, sociální a také v oblasti správy podniku.

Kvalita vykazování pouze finančních informací je jeden z faktorů, který může být společensky kritizován (Kosmidou K. a kol. 2020). Řada investorů společnosti, např. do podílů firmy, akcií a jiných cenných papírů, sleduje a vybírá si vhodnou investiční příležitost podle finančních ale také dle nefinančních informací společnosti. S tím souvisí také výzkum od Rong Ding (2016).

Interakcí mezi povinným a naopak dobrovolným vykazováním a zveřejňováním informací se zabýval už v roce 2005 ve svém výzkumu Einhorn E. (2005). V případě, kdy firma řádně nevykazuje požadované informace, je pro investora větší riziko vhodnou investici uskutečnit. Snahou investorů je zejména primárně prodat svá riziková finanční aktiva, a naopak si ponechat méně riziková aktiva, aby docílili co největšího zhodnocení, tj. zisku.

S účinností od 1. 1. 2017 byla do Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví implementována Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/95/EU o nefinančním reportingu (dále jen Směrnice). Pravidelné reportování těchto informací by velkým podnikům mělo usnadnit identifikování rizik udržitelnosti a vést ke zvýšení jejich důvěry u investorů a spotřebitelů. Nefinanční reporting tak představuje další rozměr podnikání. Zveřejnění nefinančních informací by mělo umožnit pochopení dopadů činnosti podniku na společnost. Tyto informace jsou určeny managementu podniku a širokému okruhu uživatelů, speciálně investorům a zákazníkům. Významným požadavkem je zejména povinné vykazování klíčových ukazatelů

výkonnosti, které se vztahují k podnikatelské činnosti velkých podniků. Pod nefinančními informacemi se rozumí informace potřebné k pochopení vývoje podniku, jeho výkonnosti a postavení a dopadů jeho činnosti, informace týkající se environmentálních, sociálních a zaměstnaneckých otázek, dodržování lidských práv a boje proti korupci a úplatkářství.

Směrnicí o nefinančních informacích se mají velké podniky, které jsou subjekty veřejného zájmu a které k rozvahovému dni překročí kritérium průměrného počtu 500 zaměstnanců. Za subjekt veřejného zájmu se v ČR dle Zákona o auditorech zatím považuje účetní jednotka se sídlem v České republice, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, a dále finanční instituce jako jsou např. banky, pojišťovny, zajišťovny, penzijní společnosti a zdravotní pojišťovny. V České republice byly povinně nefinanční informace zveřejněny velkými podniky v roce 2018 za období odpovídající účetnímu období 2017. Tyto informace mohou být součástí finančních informací, konkrétně uváděné jako součást výroční zprávy nebo mohou být zveřejňovány samostatně jako výkazy nefinančních informací (Petera, Wagner, 2015).

Na tomto místě je nutno zmínit fakt, že vykazování nefinančních informací v rámci České republiky není populární záležitostí jako v ostatních vyspělých evropských státech, zejména západní Evropy. Společnosti v ČR vykazování nefinančních informací zatím totiž nepřikládají velkou důležitost. Od počátku 21. století je však narůstá možnost zaznamenat značný zájem o vykazování a následném využívání nefinančních informací podniků, a to i v zemích, které nemají tradici ve vykazování či zveřejňování nefinančních informací, např. Česká republika (Čevela, 2018). Studií, která se zabývá faktory, které ovlivňují přístup firem v ČR s ohledem na vykazování nefinančních informací, bylo prokázáno, že při vykazování nefinančních informací hrají roli klíčové faktory, a to velikost podniku, země původu vlastníka a také souběh vlastnictví a řízení podniku. (Kašparová, 2012). Je však nutno uvést, že výzkum byl směřován převážně na podniky ze zpracovatelského průmyslu a stavebnictví.

Ve svém článku se Zárbynická Žárová (2018) věnuje zkoumání, zda střední a malé podniky v ČR zveřejňují nefinanční informace, i když k tomu nemají zákonnou povinnost. Z výsledků tohoto zkoumání plyne, že i když nemají střední a malé podniky povinnost ze zákona nefinanční informace vykazovat, většina z nich je dobrovolně vykazuje. Podobným tématem se zabývala také auditorská společnost KPMG, která svým průzkumem poukazuje na skutečnost, že v průběhu let došlo v oblasti reportování nefinančních informací k velkému pokroku. Ve svém výzkumu konstatuje, že je v současné době úroveň vykazování nefinančních informací na vysoké úrovni (KPMG, 2017). Lze tedy dále předpokládat, že v následujících letech bude míra kvality i kvantity vykazování nefinančních informací narůstat.

2 Metodika

Cílem předloženého příspěvku je na základě komparace zhodnotit, zda implementací evropské směrnice 2014/95/EU, do českého zákona o účetnictví došlo ke kvalitativní nebo kvantitativní změně ve vykazování nefinančních informací u subjektů veřejného zájmu, které jsou dotčeny legislativním opatřením Evropské unie. Dílčím cílem je zjistit, zda by bylo možné zlepšit vykazování nefinančních informací u zkoumaných podniků s ohledem na celospolečenské dopady jejich činnosti.

Pro splnění vytyčených cílů byly identifikovány subjekty veřejného zájmu dotčené směrnicí 2014/95/EU o nefinančních informacích. Následně byla provedena obsahová analýza výročních zpráv případně samostatných zpráv nefinančních informací těchto subjektů. Komparace vykázaných nefinančních informací byla provedena za roky 2016 a následující dvě účetní období, tj. před a po implementaci směrnice. Právě rok 2017 byl zlomovým rokem, kdy vstoupila v platnost směrnice a poté lze tedy očekávat vyšší úroveň nefinančního výkaznictví.

Na základě komparace je zkoumáno, zda přijaté legislativní opatření přispělo ke kvalitnějšímu vykazování nefinančních informací. Výběr podniků vycházel ze zveřejněných subjektů, které provedla Rada pro veřejný dohled nad auditem, kdy byly vyloučeny finanční subjekty. Celkový počet zkoumaných subjektů činil 15 podniků. Obsahová analýza zpráv je provedena manuálně, a to z několika hledisek, která povedou k celkovému zhodnocení přístupu sledovaných subjektů k vykazování nefinančních informací. Následně jsou data zpracována za využití programu MS Excel. Pro výzkum byly využity indikátory, které zahrnovaly ekonomickou, environmentální, pracovně-právní oblast, dále oblast lidských práv, společenskou oblast a oblast odpovědnosti za prodané služby, výrobky a zboží. Konkrétní nefinanční ukazatele vycházely z metodiky Global Reporting Initiative (GRI STANDARDS). Tyto ukazatele je možno vysledovat konkrétně v rámci tabulek č. 1 a č. 2 v rámci předkládaného článku. Vybrané aspekty jsou hodnoceny dichotomicky, tj. vždy vyhodnoceny, zda společnost uvedenou informaci zveřejní či nikoliv. Sledované aspekty z oblasti nefinančního výkaznictví jsou inspirovány metodikou GRI a zároveň částečně upraveny tak, aby reflektovaly skutečnosti s ohledem na výzkum, který podrobuje zkoumání české podniky. S ohledem na kvalitativní stránku nefinančního výkaznictví budou uznány jako vykazující zvolený ukazatel pouze ty společnosti, které vykazují informace dostatečným způsobem, tj. nebudou zahrnuty ty, které vykazují pouze obecné proklamace či informace zkratkovité nebo vágní (např. pouze celkové mzdové náklady bez specifikace, které vykazují téměř všechny účetní jednotky nebo např. společnosti, které uvedou pouze fakt, že se zabývají vlivy na životní prostředí bez specifikace).

Pro zpracování příspěvku byly využity základní vědecké metody, a to analýza, syntéza, komparace a dedukce.

3 Výsledky

Nefinanční informace jsou rozděleny do několika oblastí. První oblastí je **oblast ekonomická**, která zahrnuje nejčastěji informace o investicích a rizicích. Z této oblasti podniky v roce 2016 nejvíce vykazují o míře a vývoji významných investic do infrastruktury. Dalším nejvíce vykazovaným ukazatelem je zastoupení státu jako vlastníka v rámci vlastnické struktury. Na druhou stranu podniky nevykazují o dopadech a jiných rizicích spojených se změnami klimatu. Ve srovnání s rokem 2017 a následně rokem 2018 nedošlo k výrazné změně ve vykazování. Nově jedna ze společností zařadila ukazatel náklady na opatření přijaté jako odpověď na tato rizika/příležitosti. Ukazatel zvyšování schopností a vzdělání v rámci profesní skupiny či geografického regionu zveřejňují v roce 2017 dvě společnosti, přičemž původně tento ukazatel vykazovala pouze jedna. To platí také pro ukazatel míry a vývoje významných investic do infrastrukturních projektů a souvisejících služeb, o kterém začal vykazovat další ze sledovaných podniků. Nově vykazovaným ukazatelem, a to pouze u jednoho podniku je skutečný či očekávaný pozitivní případně negativní dopad těchto investic na místní komunity a ekonomiku.

Následující vykazovanou oblastí je **oblast environmentální**. V roce 2016 byly nejčastěji vykazovanými informacemi celková spotřeba (případně i prodeje) elektrické energie, použití obnovitelných materiálů ve výrobě/provozu, snížení množství spotřebované energie jako přímý dopad šetření a iniciativ zaměřených na úsporu energie. Každou z těchto informací uvádí celkem pět podniků. Společnosti nevykazují o přímých nebo nepřímých emisích skleníkových plynů a celkové hmotnosti vyprodukovaného odpadu. Dále společnosti nevykazují o potenciálních negativních dopadech, které může mít jejich podnikání na životní prostředí a o míře snižování těchto dopadů. Po zlomovém roce 2017 jsou změny ve vykazování opět minimální.

Třetí oblastí je **oblast pracovně-právní**. Tato oblast zahrnuje ukazatele, které se týkají především zaměstnanců – nabírání nových zaměstnanců, fluktuace, návrat po rodičovské dovolené, úrazy a nemoci zaměstnanců. Nejvíce společností podle tabulky č. 1 (celkem devět) vykazuje o procentním zastoupení osob v rámci řídicích orgánů dle pohlaví. Dále jsou nejvíce vykazovány (celkem šest společností) informace o typu a rozsahu školení poskytovaných zaměstnancům na zvyšování jejich dovedností. Často uváděnou informací je také procentní zastoupení osob v rámci řídicích orgánů dle věkových kategorií. Nejsou uváděny informace

o počtu zaměstnanců, u kterých je riziko výskytu nemoci z povolání a průměrný počet hodin školení podle pohlaví a pracovního zařazení. V následujících letech nedochází k zásadní změně ve vykazování. Např. jedna společnost začala informovat o ukazateli úrovně, a to na základě požadavků společného výboru pro bezpečnost a zdraví, působícího v rámci společnosti. O průměrném počtu hodin školení začala vykazovat také jedna ze sledovaných společností.

Oblast lidských práv zahrnuje ukazatele, které se zabývají proškolením zaměstnanců a prověřováním dodavatelů v oblasti lidských práv. V roce 2016 nebyly tyto informace vůbec vykazovány. V roce 2017 došlo ke změně a jedna společnost začala vykazovat ukazatel o počtu zaměstnanců, kteří byli proškoleni v oblasti lidských práv.

Jednou z dalších kategorií, o které je možné nefinančně vykazovat je **oblast společenská**. Zde se sledované společnosti nejvíce zabývají právními úkony v oblasti nekalosoutěžního jednání, o kterém vykazují čtyři společnosti shodně s ukazatelem zabývajícím se stížnostmi v oblasti vlivu na společnost. Tři společnosti pak vykazují pokuty a sankce. V této oblasti je pak ještě možné vykazovat o protikorupčním jednání a vlivech, které korupci brání.

O **oblasti odpovědnost za prodané služby, výrobky a zboží** nevykazuje ve sledovaných letech ani jedna společnost. Jedná se například o informace, jestli nějaké výrobky společnosti narušují zdraví zákazníků, zda byly provedeny průzkumy spokojenosti zákazníků nebo kolik společnost přijala stížností za narušení soukromí zákazníků.

V následující tabulce č. 2 jsou zobrazeny vykazované nefinanční informace za roky 2017 a 2018. Právě rok 2017 byl zlomovým rokem a mělo dojít k obsáhlejšímu vykazování nefinančních informací z výše uvedených důvodů – tedy kvůli implementaci evropské směrnice 2014/95/EU do českých účetních standardů. Mezi sledovanými lety nedošlo ke změně počtu podniků veřejného zájmu. Ačkoliv byl stanoven předpoklad, že dojde ke zkvalitnění vykazování jednotlivých nefinančních ukazatelů, rozdíly mezi roky 2017 a 2018 nebyly zaznamenány. Podniky v letech 2017 a 2018 použily k popisu jednotlivých oblastí stejná témata a stejné ukazatele. Vykazování nefinančních informací v těchto dvou letech bylo u sledovaných podniků téměř totožné. Proto byla sestavena tabulka č. 2, které zobrazuje vykazování nefinančních informací pro roky 2017 a 2018.

Závěr

Cílem příspěvku bylo zhodnocení implementace evropské Směrnice 2014/95/EU o nefinančním vykazování do české účetní legislativy. Základem zpracování byla obsahová analýza výročních zpráv českých subjektů veřejného zájmu, případně samostatných zpráv nefinančních informací v letech 2016, 2017 a 2018 a jejich následná komparace. Vzhledem

k povinnosti těchto subjektů zveřejňovat nefinanční informace s účinností od 1. 1. 2017, byl stanoven předpoklad jejich kvalitativního i kvantitativního nárůstu, a to zejména v roce 2017. Z výsledků zkoumání však vyplývá, že tento předpoklad nebyl potvrzen a mezi jednotlivými roky byl zjištěn pouze minimální rozdíl, včetně „zlomového“ roku 2017. Zároveň jak v oblasti počtu vykazovaných ukazatelů, tak v oblasti jejich kvality lze konstatovat, že kvalitní a podrobné informace vykazují společnosti Kofola, ČEPS, ČEZ a České dráhy, a to již před zavedením této povinnosti. Naopak u společností Pražská plynárenská a EUC, byly zjištěny nedostatky jak v počtu vykazovaných ukazatelů, tak i v jejich podrobnějším rozvedení. Příčinou tohoto stavu může být do velké míry skutečnost, že samotná Směrnice 2014/95/EU o nefinančním vykazování obsahuje velmi obecné požadavky a nijak blíže nespecifikuje ani rozsah zveřejňovaných nefinančních informací, ani stupeň jejich podrobnosti. Směrnice rovněž nenařizuje povinný způsob a formu vykazování těchto informací. Proto je kvantita a zejména kvalita a způsob i forma vykazování nefinančních informací zcela ponechána na individuálním rozhodnutí každé společnosti. Většina zkoumaných společností zahrnuje do výroční zprávy zvláštní sekci zabývající se společenskou odpovědností, menší část společností vykazuje nefinanční informace v podobě samostatné zprávy. Z hlediska obsahu vykazovaných informací je důležitým faktorem jejich úplnost, to znamená uvedení veškerých informací, jak pozitivního charakteru, tak i nastínění neúspěchů. Z výsledků zkoumání je však patrné, že výroční zprávy a zejména samostatné zprávy slouží společnostem především jako nástroj pro prezentování úspěchů a kladných aktivit. Žádná ze společností neuvádí negativní dopady jejich činností např., jak znečišťují životní prostředí a podobně. Lze si domýšlet, že podniky takto vykazují zejména kvůli pozitivním vztahům se svými stakeholdery. Na základě všech zjištěných skutečností v rámci zkoumání je možné konstatovat, že pokud nebude zavedena jednotná struktura a kontrola výkazů nefinančních informací tak, jak je tomu v případě finančních informací, bude i v následujících letech stav nefinančního výkaznictví obdobný stavu současnému. Je však třeba zdůraznit, že oblast nefinančního výkaznictví se v současném období stává velice důležitou součástí nejen dotčených podniků, ale je součástí života celé společnosti. S ohledem na tuto skutečnost by měla být vykazování relevantních nefinančních informací do budoucna věnována patřičná pozornost, která by měla vycházet z jednoznačně definované právní úpravy v této oblasti.

Dedikace

Tento článek byl zpracován v rámci vnitřního grantového projektu *IGA PEF_TP_2020005* Mendelovy univerzity v Brně.

Literatura

- [1] ČEVELA, D. *Reporting on selected aspects of the corporate social responsibility in the Czech republic*. [online]. 2016. [cit. 4. 8. 2020]. Dostupné z: <http://eds.a.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=0&sid=55a98c35-7b5e-4394-9271-d4b48330cdba%40sessionmgr4006&bdata=Jmxhbm9Y3Mmc2l0ZT11ZHMTbG12ZQ%3d%3d#AN=120666554&db=a9h>
- [2] ČEVELA, D. *Nefinanční výkaznictví v České republice*. Praha, Disertační práce, VŠE v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra finančního účetnictví a auditingu, 2018. [cit. 23. 8. 2020].
- [3] EINHORN, E. The Nature of the Interaction between Mandatory and Voluntary Disclosures. [online]. *Journal of Accounting Research*, 43 (4) (2005), s. 593-622. [cit. 21. 8. 2020]. Dostupné z: https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1111/j.1475-679X.2005.00183.x?casa_token=Qz6tRpJAauwAAAAA%3AWQebZF-n2eWmeJIIRwbMdWvn4S1blbrILjCf7i2gtDEXX_XcGw7FES2Y34OWw0IJTrq1ZVH eoljaEMUj
- [4] KAŠPAROVÁ, K. *Faktory ovlivňující CSR reportování*. Brno: Masarykova univerzita, Ekonomicko-správní fakulta, 2012. ISBN 978-80-210-5985-6.
- [5] KOHOUTEK, R. Pojem reporting (angl.). In: *GRI: SCS_ABZ.CZ: Slovník cizích slov*. [online]. 2019. [cit. 21. 8. 2020]. Dostupné z: <https://slovník-cizich-slov.abz.cz/web.php/slovo/reporting-angl>
- [6] KOSMIDOU, K. et al. *Regulation of capital flows: Effects on liquidity and the role of financial reporting quality*. [online]. [cit. 4. 8. 2020]. Dostupné z: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268120301207>
- [7] KPMG. *The Road Ahead: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*. [online]. CREATE, 2017. [cit. 22. 8. 2020]. Dostupné z: kpmg.com/crreporting
- [8] NGUYEN, H. T. H., G. COLLINF and J. K. NTIM. Women on corporate boards and corporate financial and non-financial performance: A systematic literature review and future research agenda. [online]. *International Review of Financial Analysis*, Volume 71, October 2020, 1015544. [cit. 21. 8. 2020]. Dostupné z: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1057521920301988>
- [9] Novela zákona o účetnictví – nefinanční informace. *Kacr.cz*. [online]. [cit. 4. 8. 2020]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/novela-zakona-o-ucetnictvi--nefinancni-informace>
- [10] PRAMANIK, Alok Kumar, Nikhil Chandra SHIL and Bhagaban DAS. Corporate Environmental Reporting: An Emerging Issue in the Corporate World. *International Journal of Business and Management*. [online]. 2009, 3(12). [cit. 4. 8. 2020]. DOI: 10.5539/ijbm.v3n12p146. ISSN 1833-8119. Dostupné z: <http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/view/767>
- [11] REZAEI, Z. and L. TUO. *Voluntary disclosure of non-financial information and its association with sustainability performance*. [online]. [cit. 4. 8. 2020]. Dostupné z: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0882611016301110>
- [12] RONG, D., Z. HANG and L. YIFAN. Social media, financial reporting opacity, and return comovement: Evidence from Seeking Alpha. [online]. *Journal of Financial Markets*, Available 22, October 2019, 100511100511. [cit. 4. 8. 2020]. Dostupné z: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1386418119300126>

- [13] SCHWARZOVÁ, A. *Vykazování a řízení nefinančních informací v podnicích veřejného zájmu v ČR*. [online]. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra manažerského účetnictví. Diplomová práce, 2019. [cit. 22. 8. 2020].
- [14] Směrnice evropského parlamentu a rady 2013/34/EU. *Eur-lex.europa.eu*. [online]. [cit. 3. 8. 2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>
- [15] Směrnice evropského parlamentu a rady 2014/95/EU. *Eur-lex.europa.eu*. [online]. [cit. 3. 8. 2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:32014L0095&form=EN>
- [16] Zákon č. 462/2016 Sb. *Zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*. [online]. [cit. 21. 8. 2020]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2016-462>
- [17] Zákon č. 462/2016 Sb. *Zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*. [online]. Sbírka zákonů, 2016. [cit. 21. 8. 2020]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/4047/sb0185-2016.pdf>
- [18] Zákon č. 563/1991 Sb. *Zákon o účetnictví*. *Zakonyprolidi.cz*. [online]. [cit. 3. 8. 2020]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563#cast8>
- [19] ZÁRYBNICKÁ ŽÁROVÁ, M. *Zveřejňují střední a malé podniky v ČR nefinanční informace? Český finanční a účetní časopis*. [online]. 2018, 13(4), 71-83. [cit. 4. 8. 2020]. Dostupné z: <https://cfuc.vse.cz/pdfs/cfu/2018/04/05.pdf>

Kontakt

Bc. Běla Mikulášková, Bc. Kateřina Batelková, Ing. Ivana Malinková
Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta
Zemědělská 1665
613 00 Brno-sever
Česká republika
batelkovakatka@gmail.com

Příloha

Tabulka č. 1: Nefinanční vykazování v roce 2016

Rok 2016	ANO podrobně	ANO obecně	NE
Oblast ekonomická			
popis rizik a příležitostí spojených se změnami klimatu a jejich klasifikace	1	1	13
popis dopadů spojených s daným rizikem nebo příležitostí		2	13
možné dopady těchto rizik a příležitostí, které by vznikly při nepřijetí žádných nápravných opatření		2	13
metody řízení těchto rizik / příležitostí		2	13
míra zapojení zaměstnanců do penzijních plánů		2	13
celková hodnota obdržena společností od státu resp. od státních organizací (včetně např. daňových úlev a zvýhodnění, pobídek, příspěvků, grantů apod.)	2	4	9
informace, jestli a do jaké míry je stát zastoupen jako vlastník v rámci vlastnické struktury společnosti	6	1	8
podíl zaměstnanců pracujících za minimální mzdu vůči všem zaměstnancům	1		14
míra a vývoj významných investic do infrastrukturních projektů a souvisejících služeb	7	2	6
informace, jestli mají tyto investice a služby komerční povahu, nebo se jedná o dobrovolné resp. pro bono aktivity		3	12
změna v produktivitě společnosti, odvětví, nebo celé ekonomiky		2	13
hospodářský rozvoj v ekonomicky zaostalejších oblastech		2	13
ekonomický dopad zlepšení nebo zhoršení společenských nebo environmentálních podmínek		1	14
dostupnost výrobků a služeb osobám s nízkými příjmy	1	1	13
zvyšování schopností a vzdělání v rámci profesní skupiny či geografického regionu		1	14
podporování, umožňování resp. limitování přímých zahraničních investic	1	1	13
Oblast environmentální			
použití neobnovitelných materiálů ve výrobě / provozu	2	2	11
použití obnovitelných materiálů ve výrobě / provozu	2	3	10
recyklované vstupní materiály použité pro výrobu primárních výrobků a služeb		1	14
celková spotřeba paliva z neobnovitelných zdrojů, podle druhu paliva	1	3	11
celková spotřeba paliva z obnovitelných zdrojů, podle druhu paliva	1	1	12
celková spotřeba (případně i prodeje) elektrické energie	4	1	10
celková spotřeba (případně i prodeje) tepla	2	2	11
celková spotřeba energie (případně i prodeje) pro účely chlazení a klimatizace	1		14
snížení množství spotřebované energie jako přímý dopad šetření a iniciativ zaměřených na úsporu energie		5	10
druh energie, jejíž spotřeba byla snížena (např. palivo, elektrická energie, teplo, chlad, pára aj.)		2	13
snížení energetické náročnosti výrobků a služeb za sledované období		1	14
celkový objem vody spotřebované z různých zdrojů (podzemní vody, povrchové vody, dešťová voda, voda z komunálního vodovodu)	3		12

celkový počet vodních zdrojů významně ovlivněných čerpáním (dle velikosti zdroje, jestli je daný zdroj chráněným územím, biodiverzitou, hodnotou nebo významem daného vodního zdroje pro místní komunity)	1		14
celkový objem vody recyklované a znovuvyužité společností		1	14
informace, jestli existuje partnerství se třetími stranami týkající se ochrany či obnovy životního prostředí	1		14
přímé a nepřímé emise skleníkových plynů		1	14
informace o tom, které skleníkové plyny (CO ₂ , CH ₄ , aj.) byly vypouštěny	1	1	13
vodní plochy a navazující životní prostředí, které jsou významným způsobem ovlivněny činností společnosti		2	13
celkový počet významných nepeněžních sankcí a peněžně vyjádřená hodnota pokut	1	2	12
celkové výdaje na likvidaci odpadů, nakládání s emisemi a sanační opatření	1	2	12
počet identifikovaných stížností, u kterých bylo započato řešení, resp. byly vyřešeny během účetního období		1	14
celkový počet stížností identifikovaných v minulých účetních obdobích, které byly vyřešeny v tomto účetním období		2	13
Oblast pracovně-právní			
celkový počet a podíl nově přijatých zaměstnanců dle věku a pohlaví	1		14
fluktuace zaměstnanců z celkového počtu	1	2	12
benefity standardně poskytované zaměstnancům pracujícím na plný úvazek, které nejsou poskytované zaměstnancům pracujícím na částečný či jiný typ úvazku (např. životní pojištění, zdravotní péči, náhrady v pracovní neschopnosti, rodičovská dovolená, akciové opční programy aj.)	1	1	13
druh úrazu, procento úrazů, podíl nemocí z povolání, zameškaných dnů a smrtelných úrazů u zaměstnanců		1	14
průměrný počet hodin školení, kterých se zaměstnanci zúčastnili	1	2	12
informace o typu a rozsahu školení poskytovaných zaměstnancům na zvyšování jejich dovedností	3	3	9
podíl všech zaměstnanců, jejichž výkon a profesní rozvoj byl předmětem pravidelného hodnocení		1	14
procentní zastoupení osob v rámci řídicích orgánů dle pohlaví	5	4	6
procentní zastoupení osob v rámci řídicích orgánů dle věkových kategorií	4	1	10
procentní zastoupení osob mezi zaměstnanci dle pohlaví	2		13
procentní zastoupení osob mezi zaměstnanci dle věkových skupin	1		14
Oblast společenská			
celkový počet a procento zaměstnanců, kteří byli proškoleni v oblasti protikorupční politiky a postupy		1	14
celkový počet a procento zaměstnanců, kterým byly komunikovány platné protikorupční politiky a postupy		1	14
informace o soudních sporech vedených vůči společnosti, či jejím zaměstnancům, z titulu podezření z korupčního jednání a výsledky těchto sporů	1		14
celkový počet projednávaných či dokončených právních úkonů v oblasti nekalosoutěžního jednání, kartelových dohod a monopolistických praktik, ve kterých společnost vystupovala jako jedna ze zúčastněných stran	1	3	11
významné pokuty a nepeněžní sankce	1		14
informace o porušení, která vedla k udělení pokuty či sankce	1	2	12
celkový počet stížností v oblasti vlivu na společnost podaných prostřednictvím formálních kanálů v průběhu účetního období	1	3	11

počet obdržených stížností v oblasti vlivu na společnost, u kterých bylo započato řešení, resp. které byly vyřešeny během daného účetního období		1	14
počet stížností v oblasti vlivu na společnost, které byly obdrženy v minulých účetních obdobích a byly vyřešeny během běžného účetního období		1	14

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společností.

Tabulka č. 2: Nefinanční vykazování v letech 2017 a 2018

Roky 2017 a 2018	ANO podrobně	ANO obecně	NE
Oblast ekonomická			
popis rizik a příležitostí spojených se změnami klimatu a jejich klasifikace	1	1	13
popis dopadů spojených s daným rizikem nebo příležitostí		2	13
možné dopady těchto rizik a příležitostí, které by vznikly při nepřijetí žádných nápravných opatření		2	13
metody řízení těchto rizik / příležitostí		2	13
náklady na opatření přijaté jako odpověď na tato rizika / příležitosti		1	14
míra zapojení zaměstnanců do penzijních plánů		2	13
celková hodnota obdržená společností od státu resp. od státních organizací (včetně např. daňových úlev a zvýhodnění, pobídek, příspěvků, grantů apod.)	2	4	9
informace, jestli a do jaké míry je stát zastoupen jako vlastník v rámci vlastnické struktury společnosti	6	1	8
podíl zaměstnanců pracujících za minimální mzdu vůči všem zaměstnancům	1		14
míra a vývoj významných investic do infrastrukturních projektů a souvisejících služeb	7	3	5
skutečný či očekávaný pozitivní případně negativní dopad těchto investic na místní komunitu a ekonomiku		1	14
informace, jestli mají tyto investice a služby komerční povahu, nebo se jedná o dobrovolné resp. pro bono aktivity		4	11
změna v produktivitě společnosti, odvětví, nebo celé ekonomiky		2	13
hospodářský rozvoj v ekonomicky zaostalejších oblastech		2	13
ekonomický dopad zlepšení nebo zhoršení společenských nebo environmentálních podmínek		1	14
dostupnost výrobků a služeb osobám s nízkými příjmy	1		14
zvyšování schopností a vzdělání v rámci profesní skupiny či geografického regionu		2	13
podporování, umožňování resp. limitování přímých zahraničních investic	1	1	13
Oblast environmentální			
použití neobnovitelných materiálů ve výrobě / provozu	3	2	10
použití obnovitelných materiálů ve výrobě / provozu	2	3	10
recyklované vstupní materiály použité pro výrobu primárních výrobků a služeb		2	13
celková spotřeba paliva z neobnovitelných zdrojů, podle druhu paliva	2	3	10
celková spotřeba paliva z obnovitelných zdrojů, podle druhu paliva	1	1	13
celková spotřeba (případně i prodeje) elektrické energie	5	1	9
celková spotřeba (případně i prodeje) tepla	3	1	11
celková spotřeba energie (případně i prodeje) pro účely chlazení a klimatizace	1	1	13
snížení množství spotřebované energie jako přímý dopad šetření a iniciativ zaměřených na úsporu energie		6	9
druh energie, jejíž spotřeba byla snížena (např. palivo, elektrická energie, teplo, chlad, pára aj.)		3	12

snížení energetické náročnosti výrobků a služeb za sledované období		2	13
celkový objem vody spotřebované z různých zdrojů (podzemní vody, povrchové vody, dešťová voda, voda z komunálního vodovodu)	3		12
celkový počet vodních zdrojů významně ovlivněných čerpáním (dle velikosti zdroje, jestli je daný zdroj chráněným územím, biodiverzitou, hodnotou nebo významem daného vodního zdroje pro místní komunity)	1		14
celkový objem vody recyklované a znovuvyužité společností		1	14
významné přímé a nepřímé dopady společnosti na biodiverzitu (stavební dopady, znečištění, zanesení invazivních druhů, pesticidů, patogenů aj.) v dělení dle dotčených živočišných či rostlinných druhů, velikosti postižené oblasti, trvání, míry (ne)vratnosti aj.		1	14
velikost a místo všech ochráněných či obnovených životních prostředí, a jestli byl úspěch při ochraně či obnovení daného životního prostředí potvrzen nezávislou třetí stranou		1	14
informace, jestli existuje partnerství se třetími stranami týkající se ochrany či obnovy životního prostředí	1		14
přímé a nepřímé emise skleníkových plynů		1	14
informace o tom, které skleníkové plyny (CO ₂ , CH ₄ , aj.) byly vypouštěny	1	1	13
vodní plochy a navazující životní prostředí, které jsou významným způsobem ovlivněny činností společnosti		2	13
celkový počet významných nepeněžních sankcí a peněžně vyjádřená hodnota pokut	1	2	12
informace o tom, jakými způsoby jsou negativní environmentální dopady přepravy výrobků a jiného zboží a materiálu a přepravy zaměstnanců minimalizovány		1	14
celkové výdaje na likvidaci odpadů, nakládání s emisemi a sanační opatření	1	2	12
počet identifikovaných stížností, u kterých bylo započato řešení, resp. byly vyřešeny během účetního období		1	14
celkový počet stížností identifikovaných v minulých účetních obdobích, které byly vyřešeny v tomto účetním období		2	13
Oblast pracovně-právní			
celkový počet a podíl nově přijatých zaměstnanců dle věku a pohlaví	1		14
fluktuace zaměstnanců z celkového počtu	1	2	12
benefity standardně poskytované zaměstnancům pracujícím na plný úvazek, které nejsou poskytované zaměstnancům pracujícím na částečný či jiný typ úvazku (např. životní pojištění, zdravotní péči, náhrady v pracovní neschopnosti, rodičovská dovolená, akciové opční programy aj.)	1	1	13
druh úrazu, procento úrazů, podíl nemocí z povolání, zameškaných dnů a smrtelných úrazů u zaměstnanců		1	14
průměrný počet hodin školení, kterých se zaměstnanci zúčastnili	2	2	11
informace o typu a rozsahu školení poskytovaných zaměstnancům na zvyšování jejich dovedností	3	4	8
podíl všech zaměstnanců, jejichž výkon a profesní rozvoj byl předmětem pravidelného hodnocení		1	14
procentní zastoupení osob v rámci řídicích orgánů dle pohlaví	5	4	6
procentní zastoupení osob v rámci řídicích orgánů dle věkových kategorií	4	1	10
procentní zastoupení osob mezi zaměstnanci dle pohlaví	2		13
procentní zastoupení osob mezi zaměstnanci dle věkových skupin	1		14
Oblast lidských práv			
procento zaměstnanců, kteří byli během účetního období proškoleni v oblastech týkajících se lidských práv		1	14

Oblast společenská			
provozovny s významným skutečným či potenciálním negativním dopadem na místní komunity, včetně informace o tom, o jaký negativní dopad se jedná		1	14
celkový počet a procento členů řídicích orgánů, kterým byly komunikovány platné protikorupční politiky a postupy		2	13
celkový počet a procento zaměstnanců, kterým byly komunikovány platné protikorupční politiky a postupy		3	12
celkový počet a procento členů řídicích orgánů, kteří byli proškoleni v oblasti protikorupční politiky a postupů		1	14
celkový počet a procento zaměstnanců, kteří byli proškoleni v oblasti protikorupční politiky a postupů		1	14
celkový počet a povaha potvrzených případů korupčního jednání		2	13
informace o soudních sporech vedených vůči společnosti, či jejím zaměstnancům, z titulu podezření z korupčního jednání a výsledky těchto sporů	1	1	13
celkový počet projednávaných či dokončených právních úkonů v oblasti nekalosoutěžního jednání, kartelových dohod a monopolistických praktik, ve kterých společnost vystupovala jako jedna ze zúčastněných stran	1	2	12
hlavní výsledky ukončených právních úkonů v této oblasti	1		14
významné pokuty a nepeněžní sankce	1	3	11
informace o porušeních, která vedla k udělení pokuty či sankce	1	3	11
celkový počet stížností v oblasti vlivu na společnost podaných prostřednictvím formálních kanálů v průběhu účetního období		1	14
počet stížností v oblasti vlivu na společnost, které byly obdrženy v minulých účetních obdobích a byly vyřešeny během běžného účetního období		1	14

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výročních zpráv společností.

Analysis of road freight transport in the Czech Republic

Květa Papoušková

Abstract

Road transport in the Czech Republic is an important part of the economy. Transport performance is closely related to the development of GDP. The operation of road freight transport is connected with the commitment of the EU and the Czech government to reduce emissions. The share of road transport should be reduced by 30 % by 2030 and allow for a modal shift. Due to significant energy efficiency, the goals in this area are focused on a sustainable transport system. In the Czech Republic, especially with regard to its geographical location, it is a shift to rail transport. The aim of the paper is to analyse the course of reducing the share of road transport in the Czech Republic. Whether this goal is met is analysed using correlation and regression analysis. The obtained models for the export and import of goods explain the study and show a gradual decrease in the share of road transport.

Keywords

Road freight transport, intermodal transport, sustainability, emission allowances, correlation analysis

Classification JEL

R42

Introduction

Road freight transport is still the most profitable mode of transport. The efficiency of this transport is an integral part of the modern economy. This is mainly transported over short distances. It serves as a form of transport of goods from the place of departure to the place designated. A big trend is its functional connection to other multi-capacity modes of transport, the so-called Intermodal or Combined Transport. A number of studies have dealt with optimization in a combined form. For example, Arnold (2004) or Baykasoğlu and Subulan (2016).

One of the EU's climate and energy frameworks contains a target to reduce greenhouse gas emissions by at least 40 % by 2030. All sectors must be involved in this goal. According to Regulation (2018) of the European Parliament and of the Council, emissions from heavy

vehicles represent 6 % of total EU emissions. At present, these emissions are not regulated within the EU. The Czech Republic has committed itself to a 30 % reduction in the share of road freight transport. The aim of the paper is to find out whether this obligation is being fulfilled.

According to one of the studies (First, 2014), the energy intensity of individual types of transport with regard to the environment is understood as a fundamental factor. Motor vehicles emit emissions into the air that are undesirable. More than 1000 components of pollutants emitted by the engine are specified, but we only legislatively monitor and limit a few.

Each operator of fixed assets that produce CO₂ emissions will receive a certain amount of allowances according to the National Allocation Plan, which is always processed for one allocation period. Allowances can be bought, sold or transferred to other people. From an international point of view, there is no uniform legislation in the field of accounting or taxation (Hanková, 2009). Road transport has still not been included in the EU ETS and the issue of regulation of its emissions is addressed in other forms - pressure on engine modifications and their management (act. EURO6 standard, planned EURO7), construction of low-emission zones, bypasses, etc.

The current expansion in the field of freight transport brings with it innumerable problems. These include the increase in vehicle numbers, energy consumption, air pollution, noise pollution, traffic congestion, etc., as stated (Sabyasachi, et al., 2018) in his study. Regulation of emission allowance prices is one of the ways to accelerate the intention to reduce the consumption of fossil fuels.

The Czech economy is significantly dependent on the consumption of fossil fuels. However, the burning of fossil fuels also leads to emissions of greenhouse gases and pollutants, which contribute to climate change or worsen human health. Apart from brown coal, fossil fuels are not predominantly of domestic origin, implying the economy's dependence on imports, as reported in the study (Řečka, et al., 2016).

The transition from today's use of fossil fuels to renewable energy sources is a frequently discussed issue. This need depends not only on issues of improving the environment but also on the position of the state. We are currently one of many countries dependent on oil supplies. Due to the global effort to increase the use of renewable resources and break away from dependence on the global power of oil-exporting countries, it is possible in the future to establish relations with other countries that will have a similar environmental policy. It can also be predicted with certainty that states that are already trying to transform the use of fossil fuels to a large extent today will have a great advantage in the form of decentralized power.

Renewable resources are available to varying degrees in most countries. Renewable energy can thus be easily produced and consumed in a decentralized manner.

The negative effect of CO₂ emissions is a frequently discussed issue around the world. Many countries, including the European Union, are trying to legislate on the number of emissions into the air. A significant improvement is a fact that countries with large population expansion and developed industries, such as India or China, are increasingly addressing this issue.

However, legislative support for reducing emissions also has a downside. Industrial companies, which are not enough to adjust their operation to a “cleaner” variant, will not have enough emission allowances for their operation, which will reduce production or, in the worst case, the demise of companies. This will affect the export of products and the value of GDP. So, we can only hope that the performance of the state's economy will not decrease.

1 Methodology

1.1 Regression analysis

The regression analysis establishes the relationship between a so-called dependent variable, which is also called regressand and is referred to as Y and several others called independent variables, or regressors, which are referred to as X . The relationship between these variables is called the regression function. “The aim of the regression analysis is to bring the empirical regression function as close as possible to the hypothetical regression function.” If the course of dependence is found to be ‘relatively best’, then the strength of dependence, or the closeness of dependence, is subsequently determined, as Hendl (2012) suggests.

The simplest type of regression function is linear regression. In this post, taking into account data fluctuations, the function loses in linearity and best suits polynomial flow in the form (1):

$$y_i = \beta_0 \cdot x_i^2 + \beta_1 \cdot x_i + \varepsilon_i \quad (1)$$

Where:

β_0 ... absolute member

β_1 ... slope of the regression line

ε_i ... random folder

The determination of the value of the coefficient of determination is also part of the analysis. This value describes what proportion of the total variability in the variable dependent was explained by the selected model that captures the issue with its function. So, it shows how successful the regression analysis was. The coefficient is R^2 and calculate it using the relationship (2) according to Hendl (2012):

$$R^2 = \frac{\sum(\hat{y}_i - \bar{y})^2}{\sum(y_i - \bar{y})^2} \quad (2)$$

1.2 Correlation analysis

Correlation analysis looks at interdependencies (mostly linear) where the emphasis is placed primarily on the intensity (strength) of the relationship rather than on examining quantities in the direction of cause-effect. When establishing functional dependency, Bluman (2017) work with random selection $(X_1, Y_1), (X_2, Y_2), \dots, (X_n, Y_n)$ from some two-dimensional distribution.

The strength of linear dependency between two variables can be quantified by Bluman (2017) using the Pearson correlation coefficient (3):

$$r_{yx} = r_{xy} = \frac{n \sum_{i=1}^n x_i y_i - \sum_{i=1}^n x_i \sum_{i=1}^n y_i}{\sqrt{n \sum_{i=1}^n x_i^2 - (\sum_{i=1}^n x_i)^2} \sqrt{n \sum_{i=1}^n y_i^2 - (\sum_{i=1}^n y_i)^2}} \quad (3)$$

$x_i, y_i \dots$ are the actual values of different statistical characteristics (random variables X and Y) expressing sampling variances.

This coefficient r obtains values from an interval of -1 to 1. Negative values mean indirect linear relationship, positive values mean direct linear relationship, and 0 means linear independence.

1.3 Spearman's rank correlation coefficient

If we have several of the same values, then we assign them an average order. Obviously, if Y_i grows as X_i grows, then the same relationship will apply to their ranking. If Y_i tends to decrease when X_i decreases, then the same relationship will apply to their ranking. Let R_1, R_2, \dots, R_n denote the rank X_1, X_2, \dots, X_n and Q_1, Q_2, \dots, Q_n denote the rank Y_1, Y_2, \dots, Y_n . If the variables X and Y are independent, then their order values will also be randomly tossed Bluman (2017). Spearman's correlation coefficient r_s is defined by the relationship (4):

$$r_s = 1 - \frac{6}{n(n^2-1)} \sum_{i=1}^n (R_i - Q_i)^2 \quad (4)$$

The Spearman's rank coefficient also takes its values from the interval $\langle -1;1 \rangle$. In the case of identical rank, the value of the Spearman's rank correlation coefficient is 1. In the case of the opposite rank, its value is -1. In the case of the independence of both variables X and Y, its value is 0.

2 Results and discussion

The majority of road freight transport is made up of domestic freight transport. Approximately one-tenth of the transported goods remain for international transport.

Data from the Czech Statistical Office (CSO) in the period 2010 to 2018 were used for statistical analysis, shown in Table 1. According to calculations, exports and imports in road transport are statistically dependent.

Table no. 1: Goods Transport flows from and into the Czech Republic – Road Transport (thous. tonnes)

Year	Export	Import	Net exports
2010	21019	18705	2314
2011	23083	19802	3281
2012	22116	18436	3680
2013	25030	20028	5002
2014	26132	19923	6209
2015	27116	22282	4834
2016	23151	17218	5933
2017	20601	14282	6319
2018	17077	12561	4516

Source: Custom processing based on data CSO (2020).

From the outcome of the correlation analysis, see Table 2, it is possible to determine net exports from a macroeconomic perspective. Exports and imports in road transport are interdependent. The assumption is that the higher the export, the higher the import. In road transport, exports predominate. A positive value of net exports increases the economic performance of the state.

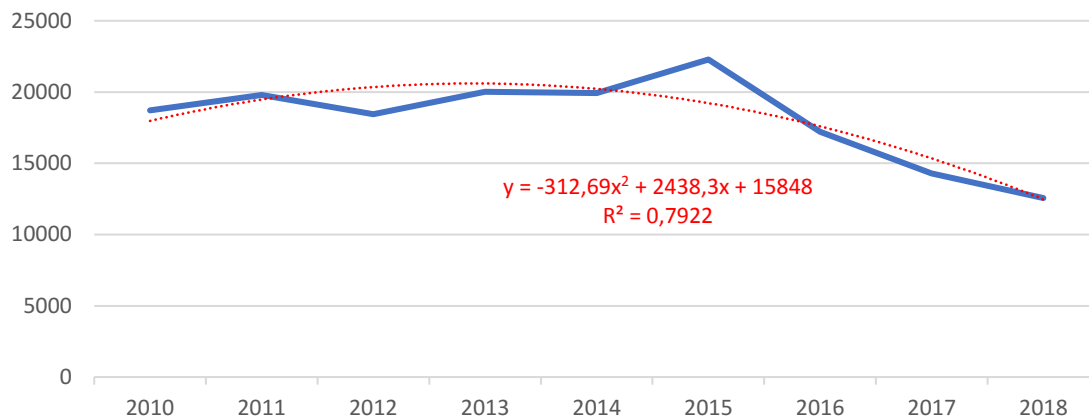
Table no. 2: Correlation Analysis in Road Transport

	Export	Import
Export	1	
Import	0,89811	1

Source: Custom processing based.

Based on the index of determinations, it suits the polynomial course in both cases, see Figure 1 and 2. For illustration, the equation of the regression line and the index of determination is inserted into the graphs.

**Figure no. 1: (a) Goods Transport flows into the Czech Republic – Road Transport
(thous. tonnes)**



Source: Custom processing based on data CSO (2020).

As can be seen from both figures, in 2015 there was a significant increase, compared to 2014 by up to 11,7 %. A similar development can also be observed in transport performance.

**Figure no. 2: Goods Transport flows from the Czech Republic – Road Transport
(thous. tonnes)**



Source: Custom processing based on data CSO (2020).

Both models show unsystematic components (residues, chaos) of 20,78 % and 16,69 %. These are mainly due to a large increase in 2015.

To support the trend and indicate a decrease in the volume of transported goods, it is also appropriate to mention the proportional change in other modes of transport. In the case of the

Czech Republic, with regard to its geographical location, rail transport is offered in particular. Data from the Czech Statistical Office (CSO) in the period 2010 to 2018 were used for statistical analysis. Based on the index of determinations, it suits the polynomial course in both cases. For illustration, the equation of the regression line and the index of determination is inserted into the graphs. Rail freight fell sharply between 1998 and 2012. Figure 3 below shows rail imports (a) and exports (b) from 2010 to 2018.

Figure no. 3. (a) Goods Transport flows into the Czech Republic – Rail Transport (thous. tonnes); (b) Goods Transport flows from the Czech Republic – Rail Transport (thous. tonnes)



Source: Papoušková (2020).

International transport accounted for more than half of both freight transported and transport performance. Its decrease was more moderate in the two indicators observed compared to national rail freight. National transport performance (in tkm) decreased by 28.8 % according to CSO (2020), international transport by 19.8 %. Under international rail freight, exports fall more than imports. The decline in both exports and imports in 2012 was more pronounced in the evaluation of the transport performance indicator (in tkm) than in the evaluation of the sheer weight of goods transported. Since 2014, we can talk about increasing the volume of goods transported by rail. From an economic point of view, the key parameter is export (Papoušková, 2020).

Conclusion

Road transport in the Czech Republic is an integral part of the economy. Transport performance is closely related to the development of GDP. The former orientation of the Czech economy towards the extraction of raw materials and industry gradually changed to a market economy with a high share of international trade. These changes meant a decline in rail transport. In connection with this change, the transport performance of road freight transport grew very

rapidly. This development has resulted in a sharp increase in the number of lorries and the associated deterioration of roads and motorways, an increase in accidents and, as a result of noise and emissions, a deterioration in the environment.

Due to significant energy efficiency, the goals in this area are focused on a sustainable transport system. By the year 2030, 30 % of road freight transport should be shifted to rail or waterborne transport. Due to the geographical location of the Czech Republic, this is a change mainly to rail transport. Should this target be changed, this represents an increase of almost 70% in rail freight. However, this goal cannot be achieved without effective technologies. For transports of smaller volumes, a move to multimodal transport is envisaged.

Rail transport has a number of advantages. The most important are low external costs, high transport capability especially over long distances, high transport speeds and environmental friendliness compared to road transport. It is an integral part of a well-functioning intermodal transport system. In terms of sustainability, rail transport is a desirable product (Papoušková, 2020).

The condition for involvement in multimodal transport is the support and popularization of combined transport between carriers. Combined transport must be supported by legislation. Last but not least, it is necessary to define the neutrality of combined transport terminals. The deteriorating environment is gradually affecting all macroeconomic identities. It is therefore a priority to focus on improving it. The cooperation of the state in the form of investments in transport infrastructure must be a matter of course.

The aim of the paper was to prove the gradual fulfillment of the commitment promised by the Czech Republic. The proposed models show certain unsystematic components, although we can state that the models explain the case study and a gradual reduction in the share of road traffic is ensured.

Reference

- [1] ARNOLD, P., D. PEETERS and I. THOMAS. Modelling a rail/road intermodal transportation system. *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*. 2014, 255-270.
- [2] BAYKASOĞLU, A. and K. SUBULAN. A multi-objective sustainable load planning model for intermodal transportation networks with a real-life application. *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*. 2016, 207-247.
- [3] BLUMAN, A. G. *Elementary Statistics: A Step By Step Approach*. In: McGraw-Hill, New York, 2017.
- [4] CSO, 2019. *Statistical Yearbook 2019*, Prag, Sept. 2020.

- [5] EUROPEAN COMMISSION. *Setting an emission standard for new heavy-duty vehicles*. [online] 20. 6. 2019 [cit. 1. 10. 2020]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0284&from=EN>
- [6] FIRST, J. *Energetická analýza pozemní dopravy*. [online] 2014 [cit. 20. 9. 2020]. Dostupné z: http://k616.fd.cvut.cz/download/first_energeticka_analyza_pozemni_dopravy.pdf
- [7] HANKOVÁ, J. Emisní povolenky z daňového hlediska. *APOGEO*. [online] 2009 [cit. 21. 9. 2020]. Dostupné z: <https://www.apogeo.cz/novinky/emisni-povolenky-z-danoveho-hlediska-415/?p=43>
- [8] HEINOLD, A. and F. MEISEL. Emission limits and emission allocation schemes in intermodal freight transportation. *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*. 2020, vol. 141, issue C.
- [9] HENDL, J., 2012. Přehled statistických metod: Analýza a metaanalýza dat (Overview of Statistical Methods: Data Analysis and Metaanalysis). 4th extended edition. In: Portál, Prague.
- [10] PAPOUŠKOVÁ, K. The Concept of Railway Transport in the Czech Republic. *Horizons of Railway Transports 2020*. Paper in conference proceedings at University of Žilina. Forthcoming.
- [11] SABYASACHI, T. and K. SHUPINDER. Do negative externalities have any impact on populations agglomerations? Evidence from urban India. *Theoretical & Empirical Researches in Urban Management*. 2018, sv. 13, 3, s. 5-24.
- [12] ŘEČKA, L. a M. ŠČASNÝ. *80% snížení emisí skleníkových plynů: analýza vývoje energetiky České republiky do roku 2050*. Praha: Národohospodářský ústav AV ČR, 2016.

Contact

Ing. Květa Papoušková
University of West Bohemia
Univerzitní 2732/8
301 00 Pilsen
Czech Republic
kveta papouskova@gmail.com

Analysis of stakeholder comments on OECD/G20 BEPS Action Plan

Petr Procházka

Abstract

This paper analyzes 1873 stakeholder comments on BEPS (Base erosion and profit shifting plan) Action Plan. The goal of my research is to provide evidence that different stakeholders have a varying interest in developing further global norms on taxation and contributing to the institutional discussion, based on their type or geographical location. This statistical analysis provides insights on how the stakeholders commented on the 52 discussion drafts published by March 2020 and what characteristics do the stakeholders have. Results with 1873 entries show more than 90% of the comments come from the ‘global economic core’ countries. Businesses tend to support less regulation. Comments of expert firms contain the highest share of tangible proposals and tend to be more analytical than the rest.

Keywords

Tax avoidance, base erosion and profit shifting, global tax governance, corporate income tax

JEL Classification codes

C11, F53, H25, H26

Introduction

Organization for Economic Cooperation and Development described in its report (2013) one of the world’s most pressing problems: the issue of tax base erosion and profit shifting to lower-tax jurisdictions, away from the location of real value creation. The estimated government revenue losses were estimated to be 100-240 billion USD yearly. The loss is achieved due to advanced international tax planning schemes of transnational corporations (TNCs) - mostly within the scope of the respective laws, thus named as tax avoidance. Most of the activities and losses are virtually invisible, however - some scholars attempt to quantify the amount. To name one research, I was a part of the team of Janský (2018a) once we collected publicly available data on country-by-country (CbCR) corporate tax paid worldwide. The overview of findings has been published in Janský (2018b).

The objective of this paper is to prove the stakeholders take varying stances in taking part in the ongoing discussion on how the future global tax system should look like and what kind of reform is needed (if needed), in order to reach a system as fair as possible, based on their type and/or geographical location. We compare theoretical expectations to the analyzed data.

1 Research Topic: BEPS action plan

BEPS Action Plan was proposed by the OECD and approved by G20 (OECD 2015) with the latest measures being developed by the work groups of OECD's Centre for Tax Policy and Administration, and transformed into real norms through the representatives of countries and jurisdictions who joined the so-called 'BEPS Inclusive Framework'. As of March 2020, it joins 135 jurisdictions in the effort to find a common and most efficient solution to have a fair geography of sovereign tax systems, without flaws and loopholes, at the same time avoiding double taxation.

There are three main objectives of the BEPS actions (OECD 2018): coherence, substance and transparency, with Action 1 (digital economy) and Action 15 (Multilateral instrument) being horizontal topics. A deeper overview was previously offered by Procházka (2019).

Action 1. Address the tax challenges of the digital economy

Action 2. Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements

Action 3. Strengthen CFC rules

Action 4. Limit base erosion via interest deductions and other financial payments

Action 5. Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance

Action 6. Prevent treaty abuse

Action 7. Prevent the artificial avoidance of permanent establishment status

Action 8 - 10. Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation

Action 8. intangibles, Action 9. risks and capital, Action 10. other high-risk transactions

Action 11. Establish methodologies to collect and analyse data on BEPS and the actions to address it

Action 12. Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements

Action 13. Re-examine transfer pricing documentation

Action 14. Make dispute resolution mechanisms more effective

Action 15. Develop a multilateral instrument

2 Underlying Theory

When it comes to the position of various governments, business representatives, civic society or NGOs, there are many (mis)conceptions on what their opinion towards the BEPS Action Plan actually is.

The traditional conception claims that **transnational corporations** have high stakes that motivate them to develop and invest in complex tax schemes, with little regard to the ethics. The main objective has been maximization of net profit while honouring respective laws of sovereign jurisdictions (Desai & Dharmapala 2006 or Dyreng, Henlon, Maydew 2008). Lately, however, the role of consumer opinion has been emphasized. TNCs need to present themselves positively and they reach it through good corporate social responsibility (CSR). According to further research (Gallemore, Maydew, Thornock 2014 or Huseynov and Klamm 2012), TNCs cannot afford to enter in suspicious or potentially harmful activities that would endanger some of vulnerable groups, like common people, least developed countries etc. Thus, they are pushed to act responsibly in order to maintain their profits.

Governments in general aim to protect their citizens. This was earlier achieved by maximizing the tax income which was consequently distributed. However, as the capital mobility increased and global economy opened, countries entered into fierce competition over investment and jobs (Devereux et al. 2008). This has caused corporate tax rates decrease steadily since the 1990s with increasing labour taxes and indirect taxes like VAT instead (Dyreng et al. 2017).

Civic society representatives and activist NGOs (to be distinguished from think-tank NGOs or associations formed by business representatives) have been traditionally skeptical towards any economic activity whose primary objective is not welfare of workers or environment.

Expert groups and associations understand their role while designing the global tax system and also compete for their customers by showing off their expertise (Seabrooke, Wigan 2016). These traditionally locate their headquarters in developed countries, in global cities or near them, to enable networking with their clients (Taylor et al. 2014).

On the contrary, **developing countries** have been experiencing every time higher losses from economic activities of TNCs and have been pressed every time more to open themselves for the activity, to get at least a small share of benefits arising from opening the global economy (Cobham 2005, Janský & Šedivý 2018).

As far as the research is concerned, no-one has publicly renounced the idea of strengthening tax cooperation and striving for a globally fair tax system that would at the same time avoid double taxation of the same profits - a luxury that some of the governments do not necessarily avoid in the meantime (e.g. various withholding taxes like UK Bank Levy or cases where taxation treaties are not in force). Nonetheless, many of the respective norms and recommendations set out by BEPS Action Plan have received criticism from various representatives of the public.

3 Research Method and Design

While creating the recommendations, the OECD's Centre for Tax Policy and Administration (CTPA) works with a limited range of experts to design new rules efficiently. However, to provide a broader scope and get informed of potential flaws that the new rules might trigger, CTPA publishes discussion drafts on selected actions and their subtopics. All public have a chance to submit their comments within the deadline which is normally set at 3-4 weeks. These comments are subsequently published at the OECD website. When the round of comments is closed, a public consultation is held at the OECD Conference Centre. Up to date (March 2020), there have been 52 calls for input in 14 out of the 15 BEPS Actions and subsequent post-BEPS work that has been consolidated in two "Pillars". The only BEPS Action that has not included any discussion draft open to public comments was Action 5.

The purpose of this paper is to perform a statistical analysis of the inputs made by public. The public comments will be handled through a constructivist approach. I will classify the input according to its source:

- a) academia / businesses / civic society & NGOs / expert firms / government bodies
- b) country & continent
- c) individual / group submission

(Group stakeholders are bodies or societies representing various entities.)

The comments will then be organized and analyzed. Each of the inputs will be independently coded through method proposed by Elkins, Spitzer and Tallberg (2019) in their note on non-machine content analysis. Public input will be classified based on its content relating to the BEPS Action Plan:

- 1) stance on BEPS Action Plan in general: positive / negative / neutral
- 2) openness to increasing regulation: positive / neutral / negative

(In the case of a 'negative' stance on regulation, the compliance burden of regulation is stressed throughout the comment. Otherwise, the regulation is welcome.)

3) approach to comment: normative / analytical

(Normative approach focuses more on demonstrating the position of the commentator, whereas analytical approach strives to understand the problem and contribute to a better solution.)

4) tangible proposals: yes / no

(Are there concrete recommendations on how OECD could improve the proposals?)

I then intend to provide a classification of the comments and compare the various groups of public that shared their comments. In this paper, I provide results based on comments from 2013 - 2020 which relate to one or another BEPS Action and subsequent work. A total of 1873 entries are being analysed.

4 Results

4.1 General remarks

No matter the origin of the comment, there are some points that many opinions share:

- yes to regulation, but to a common approach
- no to unilateral norms that distort the open economy
- reduction of compliance costs and changes
- increase in transparency and predictability of the whole normative system
- no to illegal actions like tax evasion

4.2 Stakeholder types

It is interesting to see that in their comments, businesses in general avoid commenting on tax avoidance schemes, complex international tax planning structures, and consequently on harmful tax regimes and tax havens jurisdictions.

The nature of the comments is generally very advanced and many of the businesses that entered in the discussions already had a clear idea what it takes to tackle the issues like transfer pricing, CbCR, harmful tax competition etc. Some of these global enterprises even have their own systems how to comply with various national legal requirements and would definitely welcome a global approach to reduce compliance costs, a focal concern for them.

Some expert firms with varying stance on the proposed solutions use the public comments as an opportunity to showcase their expertise and add to the precision of the discussed norms. Level and depth of their comments is very advanced as well in vast majority of cases.

When it comes to the distribution among different types of entities (Figure 1), we see that majority of comments come from expert institutions and consultancies, mainly in the field of tax advising and similar topics, international law firms or general consultancies (like the Big Four). Large part comes from businesses themselves, or associations joining industry representatives. Contributions from university researchers, government bodies and NGOs are quite limited - as you can see in the following Figure 1. Individual comments submitted directly by the entities account for 61.3% and group comments from various associations accounted for 38.7% of total entries.

Figure no. 1: Public comments based on type of commenting entity

Stakeholder type	Number of entries	% of total
Academia	114	6,09 %
Businesses	938	50,08 %
Civic Society	38	2,03 %
Experts	750	40,04 %
Governments	33	1,76 %
TOTAL	1873	100,00 %

Source: Own based on data by OECD (2020).

4.3 Geographical distribution

Even firms that have global presence provide their comments from their headquarters in developed countries, in line with general notion that auxiliary advanced services like accounting, legal services and others concentrate in global cities (Sassen 1995) - this is the case even for example for Russian Gazprom, which has its media department based in London, UK. On the other hand, voice of stakeholders from developing countries has been formulated in very few cases. Despite their share of world's population, they have not participated yet in the discussions. The reason shall be that they have not reached fully-fledged economies and their businesses do not have extensive structures that would allow them to focus on these more marginal issues to the business. In case of auditing or consultancy, they might engage again large companies with global presence and headquarters in developed countries.

Figure no. 2: Geographical distribution of the stakeholders' comments based on continent

Stakeholder location	Number of entries	% of total
Africa	11	0,59 %
Asia	107	5,71 %
Australia	32	1,71 %
Europe	1294	69,09 %
Latin America	53	2,83 %
North America	376	20,07 %
TOTAL	1873	100,00 %

Source: Own based on data by OECD (2020).

As per Figure 2, from all the comments, full 89% come from Europe/North America. Full 40 % of the comments come from 3 biggest EU economies combined (UK, Germany and France) and slightly less than 1/5 is U.S.-based. Relatively low share of Asian comments is emphasised by the fact that all come just from developed economies, plus China and India.

4.4 Analysing comments

It is a general habit of stakeholders to thank OECD working groups for their contribution they have made in regards to the BEPS Action Plan. Full 88% of commentators stated their support to the work that is being done in general, and only a few of 1873 openly denounced the efforts being done by the OECD.

However, just below 50% (consult Figure 3) support increasing number of norms and increasing complexity. There is a small share of stakeholders that did not clearly state their position, the rest is supporting in general a global simplification of rules. It is important to state that many of the comments openly criticize increasing regulation (for example by some national governments) and thus support OECD efforts to find one simple global norm. On the other side, there are several (although not many) comments that support increase in norm creation, but do not really agree with the proposals made by the OECD - I mean in general, particular disagreements on petty details are not taken into account in this category.

Figure no. 3: Stakeholder comments supporting increasing regulation

Position towards regulation	Number of entries	% of total
Positive	901	48,10 %
Neutral	60	3,20 %
Negative	912	48,69 %
TOTAL	1873	100,00 %

Source: Own based on data by OECD (2020).

More than three quarters of the comments have an analytical approach, openly contributing to the proposed ideas in drafts and helping to find a better common solution. Less than one quarter of comments is normative in its nature, focusing basically on showing the stance and not really adding to the proposals. Very few comments that have normative approach actually mention any tangible proposals and rather limit themselves to publishing the stance. Full 65 % of all the comments include some kind of idea, improvement, tangible proposal. So some of the analytical comments do not actually include a real proposal. It is important to repeat here that OECD comments are an important opportunity for expert firms to showcase their work and expertise on the discussed topics. When we look at the proportion of comments supporting increasing regulation, analytical comments and comments with tangible proposals across types of stakeholders and geographical distribution, we find some interesting results (Figure 4, Figure 5).

Figure no. 4: Analysing comments based on stakeholder type

Stakeholder type	Supports regulation	Analytical comments	Includes tangible proposals	[N]	% of total
Academia	76,99 %	91,15 %	83,19 %	113	6,03 %
Businesses	28,78 %	75,37 %	54,90 %	938	50,08 %
Civic society	83,72 %	65,12 %	62,79 %	43	2,30 %
Experts	64,26 %	87,82 %	73,23 %	747	39,88 %
Governments	87,50 %	75,00 %	87,50 %	32	1,71 %
TOTAL	48,10 %	81,05 %	64,66 %	1 873	100,00 %

Source: Own based on data by OECD (2020).

We can see in Figure 4 that indeed, businesses show lower support to growing tax norm complexity. On the other hand, expert / consultant firms record high affinity towards tax system and are the group with highest proportion of analytical comments with a number of tangible proposals.

Figure no. 5: Analysing comments based on stakeholder location

Stakeholder location	Supports regulation	Analytical comments	Includes tangible proposals	[N]	% of total
Africa	81,82 %	45,45 %	45,45 %	11	0,59 %
Asia	46,73 %	81,31 %	66,36 %	107	5,71 %
Australia	56,25 %	84,38 %	78,13 %	32	1,71 %
Europe	49,19 %	81,13 %	62,41 %	1 293	69,03 %
Latin America	67,92 %	79,25 %	62,26 %	53	2,83 %
North America	40,16 %	81,65 %	71,54 %	376	20,07 %
TOTAL	48,10 %	81,05 %	64,66 %	1873	100,00 %

Source: Own based on data by OECD (2020).

When it comes to location of the stakeholder (Figure 5), we see a large difference in the support to growing regulation between European and North American commentators: the latter, as the notion follows, aim for liberalization of rules. It could also be influenced by the fact that OECD is a European-based organization and European stakeholders might feel more familiar with the proposed solutions. The proportion of analytical comments with proposals is generally higher in Europe and North America as well.

Conclusion

The contribution of this paper was to quantify and objectivize the various notions of key stakeholders in the area of global tax system that are medialisised and do not necessarily have to be correct. However, we have come to conclusions similar to the expectations: highest proportion of entities that commented come from the ‘global cores’. Comments by expert/consultant firms tend to be more analytical and with tangible proposals than the average. Businesses oppose more often the idea of a more complex global tax system. *‘The issue of base erosion and profit shifting is one of the pressing problems of global tax governance of today. The BEPS Action Plan as proposed by OECD and endorsed by G20 is one of the biggest efforts that managed to mobilize an important portion of global economy players and led them to a consensus - one with a solid and considerably detailed measures in most of the actions and not only vague in its nature.’* (Procházka, 2020)

When it comes to comparing expectations based on literature review and results based on the database analysis, we can see most of the expectations were matched. Transnational corporations indeed, at least in their official statements, showcase their contribution to the society and impact they make. Still, they are the least likely to support ongoing reforms towards more regulation of the global tax system. Governments, on the other hand, are the group with highest support of regulation – as expected. The same, for expert groups, the share of analytical comments (along with academia) and comments with tangible proposals was the highest of all group – also here, it matched the expectation. Civic society representatives also showed a high support of regulation, yet with a lot of normative comments not grounded on a deep analysis. Regarding the developing countries, just the number of submissions from Africa, Latin America and Asia (apart from some “core” countries) indicate the global periphery still persist. Their comment are more likely to support regulation, but lack more of a constructive contribution.

Every discussion draft and call for input is followed by a public consultation, normally held in Paris in OECD Conference Centre, where all interested parties who commented meet

and selected speakers get a chance to ponder upon the topic to moderate a fruitful discussion, so OECD can understand the stance of various groups of stakeholders. Not being present in the commenting process or public consultation thus means not having a chance to take part in the norm creation. It is important that underrepresented stakeholders are supported to take their part as well so their voice is heard and proposed solutions are as close as possible to an ideal solution, representing world's economy. Especially more members of the public, governments, and stakeholders from outside the 'global economy cores'. The next step would be to dive deeply into the comments and understand what is behind the respective positions of the stakeholders and how much of what they say is meant 'honestly' and what is only an official position to calm down their shareholders and opponents.

Acknowledgement

This paper was submitted as a part of my PhD research at the Faculty of International Relations, Prague University of Economics and Business. There are no grants on this research.

References

- [1] COBHAM, Alex. Tax evasion, tax avoidance and development finance. *Queen Elizabeth House, Série documents de travail*. 2005, 129.
- [2] DESAI, Mihir A. & Dhammika, DHARMAPALA. Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*. 2006, 79(1), pp. 145-179.
- [3] DEVEREUX, Michael P., Ben LOCKWOOD & Michela REDOANO. Do countries compete over corporate tax rates? *Journal of Public Economics*. 2008, 92(5-6), 1210-1235.
- [4] DYRENG, Scott D., Michelle HANLON & Edward L. MAYDEW. Long-run corporate tax avoidance. *The accounting review*. 2008, 83(1), 61-82.
- [5] DYRENG, Scott D., Michelle HANLON, Edward L. MAYDEW & Jacob R. THORNOCK. Changes in corporate effective tax rates over the past 25 years. *Journal of Financial Economics*. 2007, 124(3), 441-463.
- [6] ELKINS, Zachary, Scott SPITZER & Jonas TALLBERG. Summary: Non-Automated Content Analysis. *American Political Science Association Organized Section for Qualitative and Multi-Method Research, Qualitative Transparency Deliberations, Working Group Final Reports*. 2018, Report III.5S (2018). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3333487> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3333487>
- [7] EY (2018). *The Latest on BEPS – 24 September 2018*. Retrieved January 10, 2019 from [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Latest_on_BEPS_-_24_September_2018/\\$FILE/2018G_011212-18Gbl_The%20Latest%20on%20BEPS%20-%202024%20September%202018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/The_Latest_on_BEPS_-_24_September_2018/$FILE/2018G_011212-18Gbl_The%20Latest%20on%20BEPS%20-%202024%20September%202018.pdf)
- [8] GALLEMORE, John, Edward L. MAYDEW & Jacob R. THORNOCK. The reputational costs of tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*. 2014, 31(4), pp. 1103-1133.

- [9] HUSEYNOV, Fariz & Bonnie K. KLAMM. Tax avoidance, tax management and corporate social responsibility. *Journal of Corporate Finance*. 2012, 18(4), pp. 804-827.
- [10] JANSKÝ, Petr. *EU banks' country-by-country reporting data (2013 - 2017)*. 2018a. Dataset. Retrieved January 26, 2019 from https://datahub.io/StephenAbbott/eu_banks_country_by_country_reporting
- [11] JANSKÝ, Petr. European Banks and Tax Havens: Evidence from Country-by-Country Reporting. *IES Working Papers*. 2018b. IES FSV. Charles University.
- [12] JANSKÝ, Petr & Marek ŠEDIVÝ. Estimating the Revenue Costs of Tax Treaties in Developing Countries. *The World Economy*. 2018.
- [13] OECD. *Action plan on base erosion and profit shifting*. 2013. OECD Publishing pp. 1–44. <http://www.oecd.org/tax/action-plan-on-base-erosion-and-profit-shifting-9789264202719-en.htm>
- [14] OECD. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 2015 Final Reports. Executive Summaries*. 2015. Retrieved January 21, 2019 from <http://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>
- [15] OECD. *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2017-June 2018*. 2018. Retrieved January 21, 2019 from <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2017-june-2018.pdf>
- [16] OECD. *Stakeholder input in OECD tax matters*. 2020. Retrieved March 3, 2020 from <http://www.oecd.org/tax/planned-stakeholder-input-in-oecd-tax-matters.htm>
- [17] PROCHÁZKA, Petr. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan Initiated by OECD/G20: Implementation Status in Czechia and Other CEE Countries. *Proceedings of 19th International Joint Conference Central and Eastern Europe in the Changing Business Environment*. Prague 2019.
- [18] PROCHÁZKA, Petr. Choosing the best destination for corporate investment in 2020s tax-wise: Jurisdictions with lowest effective tax rates in the post-BEPS landscape - CbCR evidence. *European Financial and Accounting Journal*. 2020, 15(1).
- [19] SASSEN, Saskia. On concentration and centrality in the global city. In KNOX, Paul & TAYLOR, Peter (Eds.), *World Cities in a World-System*. 1995, pp. 63-76. Cambridge: Cambridge University Press. doi:10.1017/CBO9780511522192.005
- [20] SEABROOKE, Louise & Duncan WIGAN. Powering ideas through expertise: professionals in global tax battles. *Journal of European Public Policy*. 2016, 23(3), pp. 357-374.
- [21] TAYLOR, Peter J., Ben DERUDDER, James FAULCONBRIDGE, Michael HOYLER, & Pengfei NI. Advanced producer service firms as strategic networks, global cities as strategic places. *Economic Geography*. 2014, 90(3), 267-291.

Contact

Ing. Mgr. Petr Procházka
Prague University of Economics and Business, Faculty of International Relations,
Department of International Business
nám. W. Churchilla 1938/4
130 67 Prague
Czech Republic
petr.prochazka@vse.cz

Taylorovo pravidlo a zombifikace firem v eurozóně

Ondřej Ptáček

Abstrakt

Príspevek má za cieľ zistiť, do akej miery odpovedajú kľúčové úrokové sazby Európskej centrálnej banky úrokovým sazbám stanoveným na základe Taylorova pravidla z pohľadu zemí, ktoré prijali spoločnú menu euro a pro srovnání tiež České republiky. Evropská centrální banka stanovuje jednotné úrokové sazby platné v celé eurozóně, avšak mezi jejími členy přetrvávají makroekonomické rozdíly, tudíž vyhlášené sazby ECB nemusí dle Taylorova pravidla vyhovovat všem členským zemím eurozóny. Korelační analýza ukázala na datech 14 zemí eurozóny a České republiky za období 2003-2019, že těsnost závislosti je celkem u jedenácti sledovaných zemí statisticky významná. Naopak nelze zamítnout hypotézu o nezávislosti kľúčových sazeb ECB a úrokové sazby dle Taylorova pravidla v případě Portugalska a Řecka.

Kľúčová slova

Taylorovo pravidlo, měnová politika, Evropská centrální banka, eurozóna, zombie firma, negativní úrokové sazby

Klasifikace JEL

O11, G21

Úvod

Cílem příspěvku je otestovat hypotézu, že rozhodnutí Evropské centrální banky (ECB) o výši kľúčových úrokových sazeb neodpovídají úrokovým sazbám stanoveným na základe Taylorova pravidla pro země, které přijaly společnou menu euro a pro Českou republiku jako země, která se k členství v eurozóně zavázala vstupem do Evropské unie.

Tento příspěvek rozšiřuje dílčí výzkum z roku 2019 a to jak z pohľadu délky časové řady, kdy byla navíc zahrnuta data za rok 2019, tak z pohľadu zaměření. Původní článek identifikoval odchylky úrokových měř dle Taylorova pravidla jednotlivých ekonomik eurozóny od skutečně vyhlášených úrokových sazeb ECB, čímž přispěl k diskusi v oblasti efektivity společné měnové politiky v rámci Evropské unie. Tento příspěvek je v souladu se zaměření disertační práce autora na téma Finanční nástroje EU jako podpora podnikatelského prostředí rozšířen

o diskusi na téma vlivu (ne)žádoucích dlouhodobě nižších než taylorovských úrokových měr na tzv. zombifikaci podniků v eurozóně.

První část příspěvku se věnuje definici Taylorova pravidla, popisuje způsob rozhodování ECB o výši klíčových úrokových sazeb a uvádí přehled literatury v oblasti firem fungujících v prostředí dlouhodobě nízkých a záporných úrokových sazeb. Další část příspěvku představuje metodologii a data. Třetí část obsahuje výsledky a diskusi k provedené statistické analýze. Poslední část příspěvku shrnuje jeho závěry.

1 Teoretická východiska

1.1 Taylorovo pravidlo

Autor Taylorova pravidla John B. Taylor se řadí do proudu nových keynesiánců, kteří rozpracovali keynesiánskou teorii za existence racionálních očekávání. V 70. letech společně s Edmundem S. Phelpssem obhajoval keynesiánské pojetí měnové politiky v prostředí racionálních očekávání za předpokladu mzdových a cenových strnulostí. Také vytvořil model tzv. střídavých kontraktů, na kterém ukázal, jak odbory vyjednávají mzdu při zahrnutí racionálních očekávání.

V 90. letech proslul zejména formulací tzv. Taylorova pravidla, které představuje zjednodušené vodítko pro stanovení a změnu krátkodobých úrokových sazeb centrální banky na základě mezery hrubého domácího produktu (HDP) a míry inflace. Taylor (1993) říká, že si lze v dynamickém prostředí tržní ekonomiky jen těžko představit jednoduché pravidlo, podle kterého by se mohla řídit měnová politika, poukazuje však na to, že jeho pravidlo poskytuje poměrně věrné odhady skutečných úrokových sazeb vyhlášených Fed. Na příkladu dvou šoků (sjednocení Německa a ropného šoku v důsledku války v Zálivu) ukazuje, že jeho rovnici lze použít jako měkké pravidlo, indikativní vodítko používané vedle dalších informací při měnově politickém rozhodování. Existenci pravidel obecně považuje za vhodnější než volnost v rozhodování, přičemž používá přirovnání ke kooperativní a nekooperativní hře.

Taylor představil jednoduché pravidlo, podle kterého by měla centrální banka systematicky upravovat úrokové sazby s ohledem na vývoj inflace a makroekonomické aktivity. Taylorovo pravidlo předpokládá, že centrální banky by při stanovování krátkodobé nominální úrokové sazby i_t v čase t měly vycházet z inflačního cíle formulovaného jako π_t^* a dlouhodobé rovnovážné reálné úrokové míry r_t^* , přičemž reagují na aktuálně dosahovanou odchylku od

inflačního cíle o velikosti $\pi_t - \pi_t^*$ a mezeru produktu $y_t - \bar{y}_t$, které váží koeficienty a_π a a_y . Taylorovo pravidlo lze shrnout do následujícího vzorce:

$$i_t = \pi_t + r_t^* + a_\pi(\pi_t - \pi_t^*) + a_y(y_t - \bar{y}_t) \quad (1)$$

Z Taylorova pravidla vyplývá, že v případě růstu inflace o jeden procentní bod nad inflační cíl by měla nominální úroková míra vzrůst o více než jeden procentní bod a v případě mezery HDP ve výši 1 % by nominální úroková míra měla klesnout o méně než jeden procentní bod. Následování pravidla proto v průměru vede k relativně vyšším úrokovým sazbám, tedy spíše restriktivní měnové politice. Taylor (1993) doporučuje udržovat krátkodobé úrokové sazby Fed okolo 4 %, což odpovídá hodnotám parametrů $a_\pi=0,5$ a $a_y=0,5$ za předpokladu plnění 2% inflačního cíle a ekonomice blízko stálého stavu s růstem reálného produktu 2,2 %.

Taylor (1993) uznává, že volba konkrétních hodnot parametrů je diskutabilní a poskytuje odlišné výsledky. Za podstatné považuje dodržení pravidla uvedeného na počátku předešlého odstavce. Zároveň nejde o ojedinělou formulaci, např. Bryant et al. (1993) také dochází k závěrům ohledně vztahu změny krátkodobé úrokové sazby v závislosti na odchylce inflace od inflačního cíle a produktu od potenciálu. Některé studie, např. Svensson (1998), Srour (2001) nebo Bouda (2014) nabízí alternativní formulace Taylorova pravidla včetně odlišných hodnot parametrů. Často přitom pravidlo modifikují o zahrnutí „hladkého přistání“ ve změnách úrokových sazeb centrální banky, tzv. *interest rate smoothing*.

Od doby formulace pravidla vznikla celá řada studií, které empiricky testují, zda rozhodnutí centrálních bank o výši klíčových úrokových sazeb toto pravidlo následují, nebo nikoliv. Clarida et al. (2000) poukazuje na to, že v 90. letech centrální banky v podstatě Taylorovo pravidlo následovaly, zatímco např. v době inflační spirály 70. let se chovaly odlišně. Podle Taylora vedlo nerespektování pravidla v nultých letech k hypoteční krizi ve Spojených státech. Taylor (2009a) a Taylor (2009b) kritizoval měnovou politiku v období před krizí jako příliš uvolněnou, když podle něj nízké úrokové sazby umožnily vznik bubliny na hypotečním trhu. Omezení centrálních bank na inflační cílování považuje Taylor za krátkozraké. Řada studií se, podobně jako tento příspěvek, také specificky věnuje Taylorovu pravidlu v eurozóně, např. Gerlach-Kristen (2003). Brancaccio et al. (2015) dochází k závěru, že spíše než toto pravidlo jsou pro eurozónu využitelné postkeynesiánské modely. Rubio a Carrasco-Gallego (2016) na svém modelu ukazují, jak společná měnová politika přispěla k růstu cen nemovitostí před krizí let 2008 a 2009.

Použití Taylorova pravidla ovšem také čelí kritice. Např. Orphanides (2003) říká, že pravidlo může mást centrální banky při jejich rozhodování o sazbách, protože pro výpočet nepoužívá data v reálném čase. Lze jej tak použít jen jako velmi hrubé vodítko pro stanovení klíčových úrokových sazeb. Dále Orphanides (2007) zpochybňuje vůbec smysl stabilizační funkce měnové nebo rozpočtové politiky, kterou Taylor jako nový keynesiánc naopak zdůrazňuje, byť zároveň často kritizuje vládu a Fed za neefektivní kroky v měnové a hospodářské politice. Taylorovo zaujetí pro stanovování pravidel pro měnově politická rozhodnutí evidentně souzní s jeho pojetím racionálních očekávání – preferuje předvídatelnou měnovou politiku založenou na předem jasně daných pravidlech před „nespojitém“ rozhodováním, které považuje za neschopné efektivní stabilizace ekonomiky. Snaha stanovit jednoduché transparentní pravidlo pro měnovou politiku zde byla již před Taylorem, za všechny zmiňme alespoň např. k-rule zmiňované ve Friedman (1960), které vede ke konstantnímu růstu peněžní zásoby. O jednoduchém a transparentním pravidle lze hovořit též např. v případě modelů inflačního cílování.

Ambicí tohoto příspěvku není vstupovat do diskuse o relevanci Taylorova pravidla nebo o aktuálním odhadu parametrů a_π a a_y . Naším cílem je empiricky otestovat, do jaké míry klíčové úrokové sazby ECB odpovídají teoretickým úrokovým sazbám počítaným podle Taylorova pravidla v jednotlivých zemích, které přijaly společnou měnu euro. Závěry analýzy budou představovat orientační vodítko pro zjištění, do jaké míry je měnová politika ECB schopna reagovat na potřeby jednotlivých členských zemí eurozóny v oblasti úrokových sazeb a zda jim tedy tato politika spíše prospívá (zvyšuje užitek), nebo škodí (snižuje užitek).

1.2 Měnová politika ECB

Centrální banky v rámci plnění svých úkolů typicky ovlivňují cílové veličiny, v moderním pojetí konzervativní centrální banky zejména míru inflace, prostřednictvím měnově politických opatření a transmisičních mechanismů. Měnově politická opatření zahrnují zejména výši úrokových sazeb centrální banky, míru povinných minimálních rezerv a operace na volném trhu.

Po krizi let 2008 a 2009 centrální banky ve vyspělých zemích přistoupily v různém časovém rámci a s různou intenzitou k expanzivní měnové politice zahrnující zejména postupné snižování klíčových úrokových sazeb (v extrémních případech dokonce až do záporných hodnot) a zvýšení objemu operací na volném trhu v podobě tzv. kvantitativního uvolňování nebo, např. v případě České republiky, prostřednictvím devizových intervencí.

Jak uvádí Ptáček (2007), Smlouva o fungování Evropské unie stanoví cenovou stabilitu jako primární cíl politiky ECB. Strategie měnové politiky ECB (2011) tento cíl vykládá konkrétně jako meziroční nárůst harmonizovaného indexu spotřebitelských cen (HICP) v eurozóně o méně než, avšak blízko, 2 %. Cenové stability má být dosahováno střednědobě. Pokud tedy např. šok způsobí náhlý nárůst inflace nad cílovou hodnotu, měla by ECB usilovat o gradualistickou, nikoliv razantní dezinflaci. De Grauwe (2005) uvádí, že ECB dle své strategie přijímá odpovědnost jen za čistě měnové záležitosti a údaje o stavu ekonomiky používá pouze jako vstupní data pro své měnově politické rozhodování s cílem její optimalizovat pro dosažení požadovaného stupně cenové stability.

Ve své strategii si ECB v souladu se Smlouvou o fungování Evropské unie jako konečný cíl stanoví inflaci, přičemž dle Ptáčka (2007) za zprostředkující (střednědobé) kritérium považuje míru růstu peněžního agregátu M3 a množství proměnných týkajících se vývoje reálné ekonomiky. Rozhodnutí k dosažení konečného cíle pak ECB přijímá především přijetím opatření o výši centrálních úrokových sazeb.

Pro další analýzu bude pro zjednodušení započítán inflační cíl Evropské centrální banky ve výši přesně 2 % ročně. Stejný cíl bude pro účely výpočtu úrokové sazby dle Taylorova pravidla použit i v případě jednotlivých zkoumaných zemí.

1.3 Banky a firmy v prostředí dlouhodobě nízkých a záporných úrokových sazeb

Jak uvádí Goodhart et al. (2020), více než dekádu trvající politika negativních úrokových měr (NIRP)¹ v eurozóně vedla v reálné ekonomice zejména k nárůstu zadluženosti, k vyhledávání rizikovějších aktiv ke zhodnocení úspor a ke snížení ziskovosti bank.

Altavilla et al. (2019) oproti tomu argumentuje, že konvenční měnová politika může zůstat efektivní i v prostředí NIRP. Banky v dobré kondici, které negativní úrokové sazby centrální banky přenášejí na klientská depozita, nezaznamenaly snížení objemu úvěrů. Nedochozí podle něj tedy k narušení transmisního mechanismu měnové politiky, neboť s každým dalším poklesem úrokových sazeb docházelo ke zvyšování objemu úvěrů. Firmy s vysokým podílem oběžných aktiv se v prostředí NIRP vyhýbají držbě hotovosti a zvyšují investice do movitých i nemovitých aktiv stejně jako v prostředí konvenční měnové politiky. Ampudia et al. (2018) poukazují na dopady NIRP na cenu akcií, potažmo kapitál, bank. Podle nich neočekávaný pokles základních sazeb ECB o 25 bodů v průměru znamenal zvýšení cen akcií bank o 1 %.

¹ Z anglického Negative Interest Rate Policy.

Tento efekt byl silnější v době krize a postupně slábl s poklesem sazeb. V případě záporných sazeb již tento vliv byl pro cenu akcií bank škodlivý. Tento dopad je větší v případě bank, které se více ve své struktuře pasiv spoléhají na depozita.

Acharya et al. (2019) dále v této souvislosti upozorňuje, že program OMT (Outright Monetary Transactions) Evropské centrální banky též podpořil tzv. „zombie lending“ bankami, které zůstaly podkapitalizované i po spuštění OMT. Některé tzv. zombie firmy tak získaly levné úvěry, které nepoužily ke zvýšení investic a zaměstnanosti, ale začaly z nich budovat hotovostní rezervy. Korporace v odvětvích s vysokým podílem zombie firem mohly mít v důsledku tohoto efektu dokonce ztížený přístup k úvěrům. Efekt OMT se tak nemohl plně promítnout do reálné ekonomiky v podobě ekonomického růstu a zvyšování zaměstnanosti.

Pojem „zombie firma“ vysvětlují Banerjee a Hofmann (2018) jako firmy, které nejsou schopny dlouhodobě pokrýt dluhovou službu svými běžnými výnosy. V souvislosti s Acharya et al. (2019) lze dovodit, že zombie firmy v prostředí NIRP mohou svou aktivitu uměle prodlužovat prostřednictvím dalšího zadlužování s ohledem na jen pomalu (nebo vůbec) klesající úrokové krytí. Fenomén zombie firem začal podle Banerjee a Hofmann (2018) nabývat na významu od konce 80. let, přičemž je spojen se sníženým finančním tlakem, který je částečně odrazem NIRP. Docházejí k závěru, že zombie firmy zatěžují ekonomiku, protože jsou méně produktivní a jejich přítomnost vytlačuje investice a zaměstnanost více produktivních firem.

2 Metodologie a data

Metodologie je založena na výpočtu žádoucí úrokové sazby podle Taylorova pravidla, viz Taylor (1993) pro jednotlivé země eurozóny a eurozónu jako celek a následné korelační analýze. Pro výpočet žádoucích úrokových sazeb dle Taylorova pravidla byla použita data z OECD Economic Outlook No. 106 November 2019, konkrétně mezera produktu, deflátor HDP a dlouhodobá úroková míra, přičemž byla použita časová řada let 2003–2019. Čtvrtletní data nebyla k dispozici v případě mezery produktu, a proto jsme se soustředili výhradně na analýzu ročních pozorování.

Taylor (1993) říká, že úroková sazba počítaná podle jeho pravidla poměrně věrně kopíruje vývoj krátkodobých úrokových sazeb Fed v 80. letech, pokud za mezeru produktu dosadíme odchylky čtvrtletních údajů o reálném HDP od lineárního trendu a inflaci měříme pomocí deflátoru HDP na roční bázi. V naší analýze jsou použita data OECD, která jsou snadno dostupná a zároveň jsou postavena na srovnatelné metodické bázi mezi jednotlivými zeměmi.

Mezeru produktu měří OECD jako odchylku skutečné úrovně reálného HDP od odhadované výše potenciálního reálného HDP. Metodické poznámky v OECD (2019) uvádějí,

že potenciální produkt je odhadován na základě dat o zásobě kapitálu, celkové produktivitě faktorů a potenciální zaměstnanosti, která je částečně odvislá od odhadů strukturální míry nezaměstnanosti (NAIRU). V případě některých zemí, kde tato data nejsou k dispozici, je potenciální produkt odhadnut pomocí filtrovaných hodnot trendu reálného HDP.

Taylor (1993) používá pro odhad dlouhodobé rovnovážné reálné úrokové míry konstantu 2 % p. a. pro vyspělé ekonomiky, který přebírá např. též Gerlach-Kristen (2003) a další autoři.

Míra inflace je odhadována pomocí deflátoru HDP, který je měřen jako index tržních cen zboží a služeb vstupujícího do výpočtu HDP (viz OECD (2019)). Jak již bylo uvedeno výše, za inflační cíl je považována meziroční míra inflace v eurozóně i jednotlivých zkoumaných zemích ve výši 2 %.

Hodnoty dalších parametrů byly zvoleny v souladu s Taylor (1993), tedy $a_{\pi} = 0,5$ a $a_y = 0,5$.

Eurozóna v současnosti zahrnuje celkem 19 zemí, z nichž je analyzováno 14: Německo, Francie, Belgie, Nizozemí, Lucembursko, Itálie, Rakousko, Španělsko, Portugalsko, Řecko, Irsko, Finsko, Slovensko a Slovinsko.

Ze zemí eurozóny nejsou v databázi OECD k dispozici data za všechny členské země měnové unie nebo nejsou k dispozici za celou zkoumanou časovou řadu. Z důvodů chybějících dat byly z analýzy vyřazeny Malta, Kypr, Estonsko, Litva a Lotyšsko. Např. Estonsko dle metodické poznámky v OECD (2019) nevydává desetileté vládní dluhopisy, a proto nebylo možné srovnatelnou metodikou stanovit dlouhodobou úrokovou míru. Malta a Kypr nejsou členy OECD, a proto pro ně nejsou k dispozici relevantní data. Jedná se zároveň o pět nejmenších ekonomik eurozóny z hlediska absolutní výše HDP v paritě kupní síly podle údajů z databáze Eurostat.

Na tomto místě je nutné uvést poznámku, že současní členové Evropské měnové unie přijímali společnou měnu postupně. Na začátku časové řady v letech 2003–2006 měla eurozóna pouze dvanáct členů: Německo, Francii, Belgii, Nizozemí, Lucembursko, Itálii, Rakousko, Španělsko, Portugalsko, Řecko, Irsko a Finsko. Všechny tyto země jsou součástí naší srovnávací analýzy. Ze zemí, které společnou měnu euro přijaly v dalších vlnách, analyzujeme Slovinsko, které je součástí eurozóny od roku 2007 a Slovensko, které přistoupilo v roce 2009. Data za tyto dvě země tedy byla v období 2003–2006, resp. 2003–2008 sbírána za odlišných ekonomických podmínek. Na druhou stranu obě země musely několik let před vstupem do eurozóny plnit maastrichtská konvergenční kritéria zahrnující požadavky na stabilitu cenové hladiny, fiskální disciplínu, dlouhodobé úrokové sazby a kurz národních měn, které musely

strávit minimálně dva roky v systému ERM II², konkrétně slovinský tolar od roku 2004 a slovenská koruna od roku 2006. Každopádně bude nutné mít u těchto dvou zemí při formulaci závěrů na paměti, že případné odchylky od výsledků ostatních členů eurozóny mohou do určité míry souviset s jejich pozdějším přijetím společné měny.³

Pro úplnost uvádíme, že v některých dalších evropských zemích (Monako, San Marino, Vatikán, Andorra, Černá Hora, Kosovo) rovněž slouží euro jako hlavní měna v domácím platebním styku, avšak tyto země nejsou oficiální součástí měnové unie, byť některé z nich mají s eurozónou uzavřenou zvláštní měnovou dohodu a mohou rovněž provádět vlastní omezené emise eura (pouze mince). Euro naopak neslouží jako platidlo na území Severokyperské turecké republiky, které členové mezinárodního společenství až na výjimky považují za součást Kyperské republiky. Tyto země nejsou předmětem naší analýzy, neboť nejsou součástí eurozóny s jednotnou měnovou politikou řízenou ECB.

Cílem naší analýzy je srovnat teoretické úrokové sazby členských zemí eurozóny vypočtené podle Taylorova pravidla se skutečně vyhlášenými krátkodobými úrokovými sazbami ECB.

Z důvodu zajištění robustnosti analýzy na základě meziročních vstupních dat preferujeme maximální dostupnou délku časové řady. Pro všechny potřebné vstupní indikátory a zkoumané země i eurozónu jako celek je v databázi OECD Economic Outlook No. 106 – November 2019 k dispozici časová řada 2003–2018 a odhad za rok 2019. Na vhodných místech doplňujeme také srovnávací údaje za Českou republiku, která není součástí eurozóny, avšak v eurozóně se nachází řada zemí jejích klíčových obchodních partnerů. Eurozóna měla podle údajů Ministerstva průmyslu a obchodu o statistice zahraničního obchodu v roce 2019 podíl 56,5 % na celkovém obratu zahraničního obchodu České republiky v přeshraničním pojetí v CZK.

Data o krátkodobých úrokových sazbách ECB za období 2003–2018 byla získána z databáze ECB⁴. ECB stanovuje několik klíčových úrokových sazeb, konkrétně sazby pro Deposit facility, Main refinancing operations (fix a float) a Marginal lending facility. Pro srovnávací analýzu byly vybrány úrokové sazby Marginal Lending Facility a Deposit facility, které jsou používány pro overnight kredity, resp. vklady. Jak uvádí ECB na svém webu, tyto sazby vytváří signál pro výhled systému centrální banky pro komerční úrokové sazby

² Tento měnový systém spočívá v zavěšení měny kandidátské země na euro, přičemž se zkoumá, zda se odchylky od centrálního kurzu po dobu dvou let pohybují maximálně v rozmezí $\pm 15\%$.

³ Řecko rovněž přijalo společnou měnu později, avšak pouze o dva roky, konkrétně v roce 2001, zatímco ostatní zakládající země měnové unie začaly euro používat již v roce 1999 (do roku 2002 pouze v bezhotovostním platebním styku). Předpokládáme, že tento fakt je statisticky nevýznamný z hlediska analyzovaných veličin.

⁴ Dostupné na <https://www.ecb.europa.eu/stats/monetary/rates/html/index.en.html>

a nastavují horní a spodní limity úrokových sazeb na overnight trhu. Pro účely této analýzy pracujeme se středovou úrokovou sazbou získanou jako aritmetický průměr sazeb Marginal Lending Facility a Deposit facility – dále označováno též jako „ECB mean rate“. Data z databáze ECB poskytující údaje o datech rozhodnutí Rady guvernérů ECB o změně úrokových sazeb a jejich výši byla převedena na roční bázi, a to poměrně podle počtu dnů v daném roce, po které byly v platnosti dané sazby.

Získaná data o úrokových sazbách zemí eurozóny dle Taylorova pravidla a ECB mean rate v časových řadách byla nejprve analyzována z hlediska popisné statistiky k zjištění meziročních změn (průměr, medián, směrodatná odchylka, rozptyl, variační koeficient).

Poté byl proveden test stacionarity všech 17 časových řad (Taylorovy úrokové sazby pro 14 zemí eurozóny, eurozónu jako celek, Českou republiku a ECB mean rate). Zvoleny byly rozšířený Dickey-Fullerův test a také Phillips-Perronův test jednotkového kořene, který je vhodný pro data obsahující strukturální zlom, viz Pokorný (2012). Počet zpoždění byl nastaven na dva dle doporučení Schwarzova informačního kritéria. Výsledky testů a informace o následné transformaci dat jsou uvedeny v další části článku.

Následně byla provedena analýza těsnosti závislosti mezi krátkodobými úrokovými sazbami ECB a v časových řadách pomocí Pearsonova korelačního koeficientu, jehož významnost byla testována pomocí střední chyby korelačního koeficientu a t-testu, přičemž výsledné hodnoty t-testu byly porovnány s hodnotou t-rozdělení pro $n-1$ stupňů volnosti na 5% a 1% hladině významnosti.

Na závěr byl proveden kontrolní dvojitý párový t-test na shodu průměrů ECB mean rate s úrokovými sazbami dle Taylorova pravidla. Nejprve byly zjištěny odchylky řad úrokových měr podle Taylorova pravidla od ECB mean rate v absolutní hodnotě, dále průměr a rozptyl těchto odchylek a výsledné hodnoty t-testu byly porovnány s hodnotou t-rozdělení pro $n-1$ stupňů volnosti, a to opět pro 5% a 1% hladinu významnosti.

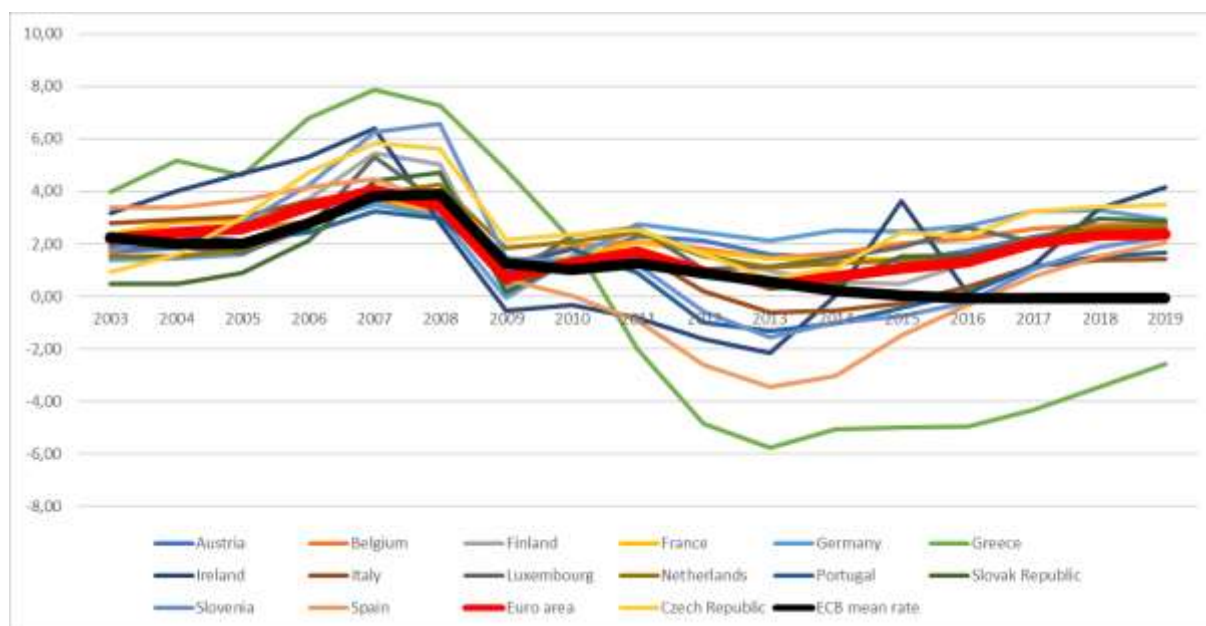
Ekonometrické výpočty byly provedeny pomocí software eViews.

3 Výsledky

3.1 Taylorovo pravidlo a měnová politika ECB

Z výchozích dat byly nejprve vypočítány úrokové sazby dle Taylorova pravidla pro čtrnáct zemí eurozóny, eurozónu jako celek a Českou republiku. Výsledek je zachycen na obr. 1 níže, kde je pro porovnání červeně zvýrazněna křivka úrokové sazby dle Taylorova pravidla v eurozóně a černě křivka krátkodobé úrokové sazby ECB (označena jako „ECB mean rate“).

Obrázek č. 1: Úrokové sazby dle Taylorova pravidla ve 14 zemích eurozóny a České republice v porovnání se skutečnými krátkodobými úrokovými sazbami ECB, 2003–2019



Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat OECD a ECB.

Dále jsme se v souladu s představenou metodikou soustředili na meziroční pohled na data. Jak je patrné i z obrázku č. 1, průměr hodnot úrokové sazby dle Taylorova pravidla ve 14 zemích eurozóny nejprve rostl do roku 2007 na hodnotu 4,1 % a po „zuby“ v období krize vykazuje setrvalý růst od roku 2013, a to až na 2,36 % v roce 2019. Nelze si nevšimnout, že v období 2014–2019 byla ECB mean rate klesající, zatímco taylorovské úrokové míry sledovaných zemí rostly. V letech 2017–2019 byla ECB mean rate nižší než taylorovské úrokové míry sledovaných zemí (s výjimkou Řecka) i eurozóny a České republiky. Bude proto zajímavé dále sledovat dopady prostředí NIRP na podniky v eurozóně – jak se vyvíjí firma v prostředí, které poskytuje dlouhodobě nižší než žádoucí úrokové sazby z hlediska Taylorova pravidla, navíc v případě malých a středních podniků často podporované finančními nástroji EU, které podmínky financování dále zvýhodňují.

Variabilita dat meziročně kolísala. Rozptyl a směrodatná odchylka dat v období 2005–2009 byly postupně rostoucí, v období finanční a měnové krize 2009–2012 následoval v obrázku č. 1 dobře postřehnutelný nárůst a to až na hodnotu směrodatné odchylky 1,54 v roce 2010. Následně se stabilizovala okolo hodnoty 0,6, aby opět narostla na maximum 1,85 v roce 2016, kdy byl rozptyl také na maximu, konkrétně 3,42. V roce 2019 byla naopak naměřena nejnižší hodnota směrodatné odchylky, konkrétně 0,38. Za hlavní příčinu meziročních změn ve

variabilitě základního souboru můžeme při znalosti souvislostí označit zejména asymetrickou reakci na šok v podobě finanční a měnové krize a související dlouhodobou destabilizaci ekonomik zejména Řecka a Portugalska a krátkodobě i Irska.

Jednotlivé časové řady byly před provedením korelační analýzy testovány na stacionaritě pomocí rozšířeného Dickey-Fullerova testu. Pro všechny řady byly hodnoty t-statistiky v absolutní hodnotě vyšší, než kritické hodnoty testové statistiky na 1% hladině významnosti, resp. p hodnota byla u všech řad vyšší než 0,01, a proto nebyla zamítnuta nulová hypotéza o tom, že jednotlivé řady mají jednotkový kořen. Všechny použité časové řady lze proto považovat za nestacionární a bylo nutné je pro další analýzu transformovat do diferencí. Stacionaritě se podařilo u všech časových řad uspokojivě (na 1% hladině významnosti) odstranit až po transformaci do druhých diferencí a vynecháním trendu a konstanty z rovnic.

Pro zvýšení jistoty o stacionaritě použitých časových řad ve druhých diferencích byl proto proveden ještě Phillips-Perronův test. Phillips-Perronův test dokáže pracovat s daty obsahujícími strukturální zlomy. Z obrázku č. 1 je patrné, že použité časové řady obsahují většinou minimálně jeden zlom v době finanční krize mezi lety 2008 a 2009. Phillips-Perronův test vedl u všech časových řad ve druhých diferencích k zamítnutí nulové hypotézy o existenci jednotkového kořene bez zahrnutí trendu a konstanty. Žádná časová řada nebyla na základě testu stacionarity z další analýzy vyřazena, všechny však byly analyzovány ve druhých diferencích.

Dále již byly spočítány hodnoty Pearsonova korelačního koeficientu pro zjištění těsnosti závislosti mezi krátkodobými úrokovými sazbami ECB v období 2003–2019 a úrokovou sazbou zemí eurozóny dle Taylorova pravidla. Jak je patrné z tabulky č. 1 níže, celkem 9 ze 14 sledovaných zemí eurozóny ve výběru, konkrétně Rakousko, Německo, Finsko, Francie, Itálie, Nizozemí, Slovinsko, Španělsko a Slovensko, vykázaly hodnotu koeficientu vyšší než 0,8, zatímco v případě našeho předchozího výzkumu využívajícího data z let 2003–2018 to bylo celkem 10 zemí. Závislosti Řecka a Irska s hodnotou koeficientu pod 0,27 již neuspěly v kontrolním t-testu významnosti korelačního koeficientu. Nejnižší hodnotu koeficientu s ECB mean rate vykázalo Řecko, konkrétně 0,27. Řecko vykázalo nejvyšší hodnotu koeficientu s Portugalskem (0,47), u všech ostatních zemí byla korelace Řecka velmi slabá a koeficient dosahoval průměrné hodnoty 0,31. Česká republika dosáhla hodnoty koeficientu s ECB mean rate 0,86 a průměr korelačního koeficientu se sledovanými zeměmi eurozóny byl 0,78.

Závěry korelační analýzy byly následně ověřeny t-testem za využití střední chyby korelačního koeficientu, výsledky jsou zachyceny v tabulce č. 1. Hypotéza o nezávislosti byla na 1% a dokonce i na 5% hladině významnosti zamítnuta v korelacích s ECB mean rate

v případě Řecka a Irska. T-test potvrdil, že „žádoucí“ úrokové sazby dle Taylorova pravidla se v 9 ze 14 sledovaných zemí eurozóny statisticky významně shodují se skutečně vyhlášenými úrokovými sazbami ECB v období 2003–2019. Také kontrolní korelace ECB mean rate s časovou řadou úrokové sazby dle Taylorova pravidla za celou eurozónu byla prokázána jako signifikantní (viz řádek „Euro area“). Výsledky se v prodloužených časových řadách s daty za rok 2019 prakticky nezměnily oproti předchozímu výzkumu pracujícímu s daty do roku 2018. Pouze se poměrně významně snížila hodnota korelačního koeficientu v případě Lucemburska a Belgie.

Tabulka č. 1: Párový T-test významnosti korelačního koeficientu

ECB mean rate	R	sr	T
Austria	0,950667	0,082908	11,4665***
Belgium	0,797001	0,16142	4,937446***
Finland	0,943025	0,088924	10,60487***
France	0,885052	0,124408	7,114112***
Germany	0,895977	0,118691	7,548822***
Greece	0,274147	0,257022	1,066629
Ireland	0,29499	0,255368	1,155155
Italy	0,859905	0,136425	6,303149***
Luxembourg	0,689436	0,19359	3,561323**
Netherlands	0,951654	0,082095	11,59214***
Portugal	0,709566	0,188323	3,767817**
Slovak Republic	0,905992	0,11313	8,008403***
Slovenia	0,948585	0,084594	11,2134***
Spain	0,826195	0,150571	5,487085***
Euro area	0,911603	0,109864	8,29759***
Czech Republic	0,86144	0,135731	6,346672***

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat OECD a ECB.

Jako poslední byl proveden dvouvýběrový párový t-test na shodu průměrů úrokové sazby dle Taylorova pravidla jednotlivých zemí s ECB mean rate. Tento test vyšel pro n-1 stupňů volnosti pozitivně u všech zemí, na 5% i 1% hladině významnosti proto nebyla zamítnuta hypotéza o shodě průměrů, a to většinou s poměrně velkou rezervou vůči tabulkovým hodnotám t-testu, jak je patrné z následující tabulky č. 2.

Tabulka č. 2: Výsledky párového t-testu na shodu průměrů s ECB mean rate

Země	\bar{x} odchylek od ECB mean rate	σ^2 odchylek od ECB mean rate	T
Austria	0,29	0,026012	6,682344***
Belgium	0,45	0,175258	4,021862***
Finland	0,79	0,774936	3,364556**
France	0,34	0,106648	3,876496***
Germany	0,56	0,294628	3,845042***
Greece	1,24	0,64897	5,739996***
Ireland	1,93	3,538968	3,839193***
Italy	0,52	0,148806	5,00338***
Luxembourg	1,13	0,812338	4,691254***
Netherlands	0,30	0,034332	6,017112***
Portugal	0,55	0,32603	3,636529**
Slovak Republic	0,98	0,755843	4,21272***
Slovenia	0,88	0,637641	4,132941***
Spain	0,47	0,127038	4,970903***
Euro area	0,41	0,06095	6,219386***
Czech Republic	0,72	0,194106	6,115408***

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat OECD a ECB.

Na závěr bylo provedeno i testování dat s odlišnými hodnotami parametrů a_π a a_y . Dosazovány byly postupně hodnoty $a_\pi = 1,5$ a $a_y = 0,5$, $a_\pi = 1,0$ a $a_y = 1,0$, $a_\pi = 0,5$ a $a_y = 1,0$ s obdobnými výsledky.

3.2 Zombifikace firem v Evropě jako důsledek monetární politiky ECB?

Vraťme se ještě jednou k obrázku č. 1. Je z něj patrné, že zejména po roce 2016 byly skutečné úrokové sazby ECB poměrně výrazně pod úrovní žádoucích úrokových sazeb podle Taylorova pravidla pro všechny země eurozóny s výjimkou Řecka.

Tabulka č. 3 ukazuje průměrné odchylky úrokových měr počítaných Taylorovým pravidlem 14 zemí eurozóny, eurozóny jako celku a České republiky za období 2003–2019. Všechny průměrné odchylky ECB mean rate od taylorovských úrokových měr vyšly záporné, tedy v případě všech sledovaných zemí i eurozóny jako celku.

Nejnižší průměrné odchylky od ECB mean rate zaznamenaly taylorovské úrokové sazby v Portugalsku a Španělsku (0,11 p. b. a 0,35 p. b.). Nejvyšší odchylky naopak zaznamenaly Řecko (1,01 p. b.) a Německo (-1,05 p. b.). Česká republika zaznamenala nejvyšší naměřenou hodnotu, a to -1,49 p. b.

Taylorovská úroková sazba eurozóny byla nejbližší ECB mean rate v roce 2003, kdy rozdíl činil pouze 0,06 p. b. V průměru byla zaznamenána odchylka -0,67 p. b. Odchylka se výrazně

zvýšila po roce 2016, kdy postupně začala přesahovat 2 p. b., v roce 2019 to již bylo -2,45 p. b. Ekonomika eurozóny tedy v roce 2019 z pohledu Taylorova pravidla „potřebovala“ již téměř o 2,5 % vyšší úrokové sazby, než byly úrokové sazby skutečně vyhlášené Evropskou centrální bankou, v našem výzkumu reprezentované ECB mean rate. Trend odchylky taylorovské úrokové sazby je tak aktuálně rostoucí.

**Tabulka č. 3: Průměrná odchylka taylorovské sazby od ECB mean rate
za období 2003–2019**

Země	x odchylek od ECB mean rate v p.b.
Austria	-0,83
Belgium	-1,00
Finland	-0,94
France	-0,91
Germany	-1,05
Greece	1,01
Ireland	-0,68
Italy	-0,27
Luxembourg	-0,94
Netherlands	-0,87
Portugal	0,11
Slovak Republic	-0,42
Slovenia	-0,43
Spain	0,35
Euro area	-0,67
Czech Republic	-1,49

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat OECD a ECB.

Část literatury prezentovaná v části 1.3 tohoto příspěvku ukazuje, že prostředí NIRP nahrává existenci a dlouhodobému přežívání tzv. zombie firem, které tím, že neefektivně vážou část investic a zaměstnanosti, následně podvazují hospodářský růst a snižují udržitelnost pracovních míst.

Tento jev může podporovat i skutečnost, že taylorovské úrokové sazby jednotlivých zemí eurozóny i eurozóny jako celku jsou dlouhodobě vyšší než úrokové sazby ECB, byť je trend tohoto rozdílu klesající. Vyšší úrokové sazby by mohly mít např. ekonomické i politické důsledky zejména na periferii eurozóny a vliv na celkovou politickou stabilitu evropského měnového paktu, nicméně by zvýšily dlouhodobou ekonomickou efektivitu ve smyslu ekonomického růstu a udržitelnosti pracovních míst.

Nicméně, samotná míra „zombifikace ekonomiky“ ve zkoumaných zemích může být ovlivněna též dalšími faktory, např. různorodostí úpadkového práva, které není v zemích EU unifikováno.

Závěr

Příspěvek testoval hypotézu, že rozhodnutí Evropské centrální banky (ECB) o výši klíčových úrokových sazeb neodpovídají úrokovým sazbám stanoveným na základě Taylorova pravidla pro země, které přijaly společnou měnu euro a pro Českou republiku jako země, která se k členství v eurozóně zavázala vstupem do Evropské unie. Ačkoliv nelze na základě použitého modelu usuzovat na efektivnost měnové politiky ECB nebo společné měny euro jako celku (nezkoumali jsme další oblasti měnové politiky ani např. stupeň naplnění optimality měnové oblasti), náš model ukázal, že pokud budeme úrokové sazby dle Taylorova pravidla vnímat jako žádoucí pro centrální banku, měnová politika ECB v oblasti úrokových sazeb byla ve sledovaném období vyhovující minimálně pro 10 ze 14 sledovaných zemí eurozóny z hlediska jejich vlastních taylorovských úrokových sazeb. V případě Řecka a Portugalska nebyly získány signifikantní výsledky. V případě České republiky, pokud by byla členskou zemí eurozóny, by úrokové sazby ECB odpovídaly úrokové míře podle Taylorova pravidla.

Je však potřeba také poznamenat, že v období 2014–2019 taylorovské úrokové míry sledovaných zemí rostly, zatímco ECB mean rate v tomto období naopak klesala. V letech 2017–2019 byla ECB mean rate nižší než taylorovské úrokové míry sledovaných zemí (s výjimkou Řecka) i eurozóny a České republiky. Bude proto zajímavé dále sledovat dopady prostředí NIRP na podniky v eurozóně – jak se vyvíjí firma v prostředí, které poskytuje dlouhodobě nižší než žádoucí úrokové sazby z hlediska Taylorova pravidla, navíc v případě malých a středních podniků často podporované finančními nástroji EU, které podmínky financování dále zvyhodňují.

V prostředí výrazně nižších než optimálních úrokových sazeb mohou snáze přežívat zombie firmy, které se v době NIRP relativně snadněji financují na finančním trhu než v období konvenční měnové politiky, což přispívá k jejich dlouhodobému přežívání a neefektivnímu vázání investic a pracovních míst, což může podvazovat ekonomický růst a udržitelnost pracovních míst.

Perspektivou dalšího výzkumu je zejména zjištění možného vztahu mezi diferencíálem taylorovské úrokové sazby a ECB mean rate a podílem zombie firem v ekonomice eurozóny i jednotlivých členských zemí při zohlednění působení dalších faktorů jako je různorodost úpadkového práva členských zemí EU.

Literatura

- [1] ACHARYA, V., T. EISERT et al. Whatever It Takes: The Real Effects of Unconventional Monetary Policy. *The Review of Financial Studies*. 2019, volume 32, issue 9, s. 3366-3411.
- [2] ALTAVILLA, C., L. BURLON et al. Is there a zero lower bound? The effects of negative policy rates on banks and firms. *ECB Working Paper Series*. 2019, No 2289, 56 s.
- [3] AMPUDIA, M. and S. VAN DEN HEUVEL. Monetary policy and bank equity values in a time of low interest rates. *ECB Working Paper Series*. 2018, No 2199, 43 s.
- [4] BANERJEE, R. and B. HOFMANN. The rise of zombie firms: causes and consequences. *BIS Quarterly Review*. September 2018, s. 67-78.
- [5] BOUDA, M. The New Keynesian DSGE Model and Alternative Monetary Policy Rules in the Czech Republic. *Acta Oeconomica Pragensia*. 2014/1, s. 41-55.
- [6] BRANCACCIO, E. et al. Monetary policy rules and directions of causality: A test for the euro area. *Journal of post Keynesian economics*. 2015, vol. 38, issue 4, s. 509-531.
- [7] BRYANT, R.C., P. HOOPER and C. MANN (eds.). *Evaluating Policy Regimes: New Research in Empirical Macroeconomics*. Brookings Institution Press, 1993. ISBN 978-0815711490.
- [8] CLARIDA, R., J. GALÍ and M. GERTLER. Monetary policy rules and macroeconomic stability: evidence and some theory. *Quarterly Journal of Economics*. 2000, vol. 115, issue 1, s. 147-180.
- [9] DE GRAUWE, P. *Economics of Monetary Union*. 6. vydání. New York: Oxford University Press, 2005.
- [10] EUROPEAN CENTRAL BANK. *The Monetary Policy of the ECB*. European Central Bank, 2011. ISBN 978-92-899-0777-4.
- [11] GERLACH-KRISTEN, P. Interest rate reaction functions and the Taylor rule in the euro area. *ECB Working Paper*. 2003, no. 258, 39 s.
- [12] GOODHART, C., T. SCHULZE and D. TSOMOCOS. *Time inconsistency in recent monetary policy* [online]. [cit. 13. 9. 2020]. Dostupné z: <https://voxeu.org/article/time-inconsistency-recent-monetary-policy>
- [13] OECD, 2019. *OECD Economic Outlook No 106 – November 2019*. Retrieved from: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=EO#>. Retrieved on: 2020/01/11.
- [14] ORPHANIDES, A. The Quest for Prosperity without Inflation. *Journal of Monetary Economics*. 2003, vol. 50, issue 3, s. 633–663.
- [15] ORPHANIDES, A. Taylor rules. *Divisions of Research & Statistics and Monetary Affairs Federal Reserve Board*, Washington D.C., Finance and Economics Discussion Series, 2007-18.
- [16] POKORNÝ, M. *Testy jednotkového kořene a jejich využití v ekonomii*. Diplomová práce. Masarykova univerzita, Brno, 2012.
- [17] RUBIO, M. and J.A. CARRASCO-GALLEGO. Liquidity, interest rates and house prices in the euro area: a DSGE analysis. *Journal of European Real Estate Research*. 2016, vol. 9, issue 1, s. 4-25.

- [18] SROUR, G. Why Do Central Banks Smooth Interest rates? *Bank of Canada Working Papers*. 2001, vol. 17.
- [19] SVENSSON, L. Open –Economy Inflation Targeting. *The American Economic Review*. 1998, vol. 80.
- [20] TAYLOR, J. B. Discretion versus Policy Rules in Practice. *Carnegie-Rochester Conference Series on Public Policy*. 1993, vol. 39, s. 195–214.
- [21] TAYLOR, J. B. The Financial Crisis and the Policy Responses: An Empirical Analysis of What Went Wrong. *National Bureau of Economic Research*. 2009a, Working Paper No. 14631.
- [22] TAYLOR, J. B. *Getting Off Track: How Government Actions and Interventions Caused, Prolonged, and Worsened the Financial Crisis*. Hoover Institution Press, 2009b. ISBN 0-8179-4971-2.

Kontakt

Ing. Ondřej Ptáček
Vysoká škola finanční a správní, a.s.
Estonská 500
101 00 Praha 10
Česká republika
ondrejptacek@mail.vsfs.cz

Vztah vývoje hospodářského cyklu a hospodářské kriminality

Viliam Štulíř

Abstrakt

Hospodářská kriminalita zásadním způsobem ovlivňuje kvalitu života společnosti a má mimořádně negativní dopad na vnitřní stabilitu státu, čímž ohrožuje jeho fungování. Formy této činnosti se neustále vyvíjejí tak, že se stala běžným jevem destabilizujícím právní vědomí občanů i národní hospodářství. Jejím charakteristickým rysem je vysoká latence. Z pozorovaných dat hospodářské trestné činnosti lze usuzovat, jaké jsou její vývojové trendy, nelze však poznat její skrytý rozsah. Cílem předkládaného příspěvku je odpovědět na otázku, zda existuje vazba mezi trendy vývoje hospodářského cyklu ČR, SR a vývojem hospodářské trestné činnosti v těchto zemích a dále navrhnout metodu umožňující průběh této vazby popsat a kvantifikovat. Výsledkem je zjištění, že v případě ČR se s tempem meziročního růstu HDP v silné vazbě a ve stejném směru mění i podíl zjištěných hospodářských trestných činů na celkovém počtu evidovaných trestných činů.

Klíčová slova

Hospodářská kriminalita, HDP, ekonometrické metody, statistický filtr, trendová složka

Klasifikace JEL

A13, C53, K4

Úvod

Hospodářská trestná činnost dlouhodobě patří mezi aktuální témata. Představuje jednu z nejzávažnějších forem trestné činnosti narušující řádné fungování tržní ekonomiky, funkčnost peněžního styku, řádný výběr daní, průmyslová a autorská práva. Způsobuje velké materiální, ale i morální škody a ohrožuje fungování společnosti jako celku. Metody a formy této činnosti se neustále vyvíjejí a přizpůsobují novým podmínkám. Zahrnují rovněž krycí aktivity sledující záměr pachatelů zamezit či podstatně ztížit odhalování a vyšetřování této trestné činnosti a vyhnout se trestnímu postihu. Přestože registrovaná kriminalita je zachycena v policejních statistikách, podstatná část hospodářské kriminality se vyskytuje v latentní formě. Skutečný

rozsah této trestné činnosti lze usuzovat pouze nepřímo na základě určitých postupů a metod vycházejících z dostupných dat o její struktuře a dynamice. Metody a modely umožňující identifikovat změny ve vývoji struktury trestné činnosti a její dynamice mají proto význam pro utváření představy o vývoji trestné činnosti v její latentní formě. V další části příspěvku bude proto vývoj hospodářské trestné činnosti ČR komparován s vývojem v SR a posuzován ve vztahu s vývojem reálného hrubého domácího produktu. Cílem tohoto příspěvku je navrhnout metodu umožňující identifikovat, popsat a kvantifikovat vazbu mezi trendy vývoje hospodářského cyklu a vývojem hospodářské trestné činnosti v ČR a SR.

1 Vývoj hospodářského cyklu ČR a SR

Pro účely zkoumání vztahu hospodářského cyklu a hospodářské trestné činnosti je použit ukazatel reálného HDP jako ukazatel ekonomické výkonnosti. Vývoj HDP ve stálých cenách je považován za základní ukazatel hospodářského růstu země a je dlouhodobě evidován Českým statistickým úřadem¹ a Statistickým úřadem Slovenské republiky². V příspěvku bude tempo růstu reálného HDP (publikované ČSÚ v meziročních procentuálních změnách) porovnáváno s podílem hospodářské kriminality na kriminalitě celkové. Z tohoto důvodu je vhodné zachovat relativní tvar meziročního indexu růstu HDP jako ryze poměrového ukazatele.

$$\text{index růstu HDP} = \frac{\text{reálný HDP}_t}{\text{reálný HDP}_{t-1}} \cdot 100 \quad (1)$$

Index růstu reálného HDP ČR a SR je pro sledované období uveden v následující tabulce.

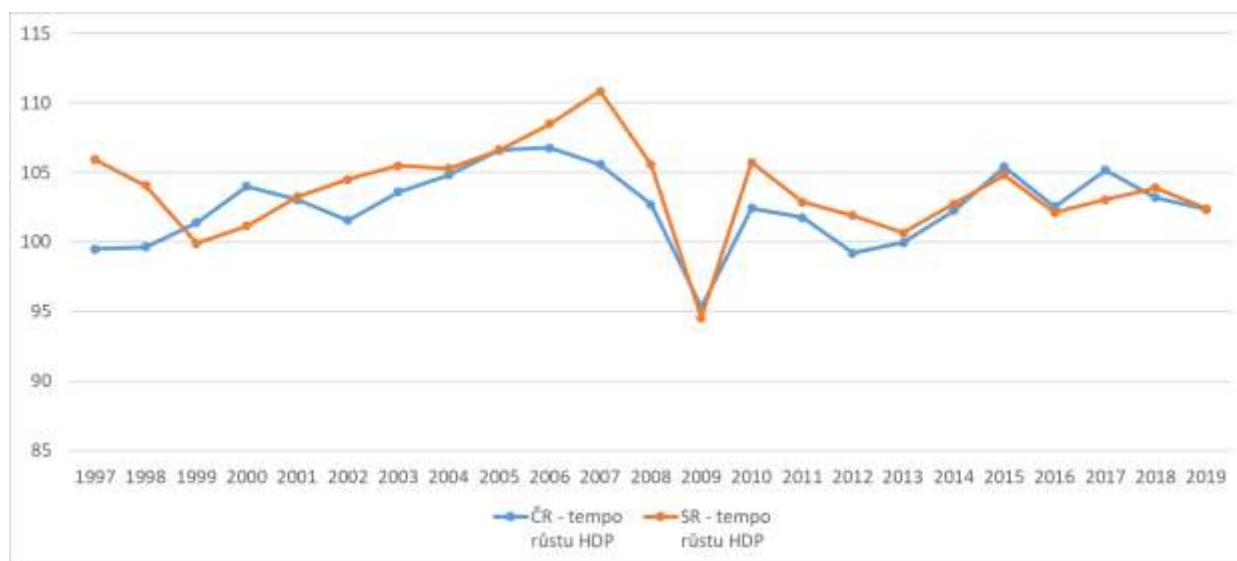
Tabulka č. 1: Indexy růstu reálného HDP

Rok	ČR	SR	Rok	ČR	SR	Rok	ČR	SR
1997	99,48	105,93	2005	106,60	106,62	2013	99,95	100,67
1998	99,64	104,08	2006	106,77	108,49	2014	102,26	102,75
1999	101,38	99,89	2007	105,57	110,83	2015	105,39	104,82
2000	104,00	101,17	2008	102,69	105,57	2016	102,54	102,12
2001	103,04	103,25	2009	95,34	94,54	2017	105,17	103,05
2002	101,57	104,51	2010	102,43	105,72	2018	103,18	103,90
2003	103,58	105,50	2011	101,76	102,86	2019	102,34	102,40
2004	104,81	105,28	2012	99,22	101,90	2020		

Zdroj: Databáze národních účtů ČSÚ a ŠÚSR.

¹ Databáze národních účtů. Český statistický úřad. [online]. [cit. 2020-10-01]. Dostupné z: http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocnkavyber.makroek_prod

² Národné účty. Štatistický úrad Slovenskej republiky. [online]. [cit. 2020-10-01]. Dostupné z: <http://statdat.statistics.sk/cognosext/cgi-bin/cognos.cgi>

Obrázek č. 1: Porovnání indexů růstu reálného HDP v ČR a SR

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat Českého statistického úřadu a Štatistického úřadu Slovenskej republiky.

2 Kvantitativní přístup k analýze a prognózování časových řad

V další části příspěvku budeme vycházet z empirických dat, která budou zpracována statistickými ekonometrickými nástroji. K analýze budou využity časové řady zmíněných poměrových ukazatelů, jako jsou index růstu reálného HDP a index podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu trestných činů. Následně budou časové řady pro Českou republiku a Slovenskou republiku porovnány. Vzhledem ke skutečnosti, že časové řady obsahují cyklickou i náhodnou složku, je nutné použít některou z metod identifikace trendu časové řady. K tomu budou použity ekonometrické metody, jako jsou metoda exponenciálního vyrovnávání patřící mezi regresní metody a Hodrickův a Prescottův filtr patřící do skupiny statistických filtrů.

2.1 Rozklad časové řady na trendovou a cyklickou složku

Použití statistických metod k rozkladu časové řady vychází z předpokladu, že je tvořena trendovou, cyklickou, sezonní a náhodnou složkou. Trend časové řady odráží její dlouhodobý vývoj. Cyklická složka znamená nepravidelné periodické kolísání hodnot okolo trendu, jehož délka je delší než rok. Sezonní složka časové řady spočívá v pravidelném periodickém kolísání hodnot okolo trendu, které je způsobeno sezonními vlivy uvnitř kalendářního roku. Vztah mezi těmito složkami může být buď aditivní, nebo multiplikativní.³ V případě použití ročních dat je

³ ROJÍČEK, Marek et al. Makroekonomická analýza: teorie a praxe. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, s. 21-22.

možné projevy sezonní složky zanedbat a časové řady rozložit na trendovou a zbytkovou (cyklickou a náhodnou) složku.

2.2 Metoda exponenciálního vyrovnávání

Cílem je identifikovat model vyhlazovací křivky, která následně umožní prognózování časové řady. Při aproximaci průběhu měřené veličiny y o velikosti N vzorků exponenciálním modelem se snažíme nalézt parametry regresní (exponenciální) funkce $f(x)$, která je popsána následující rovnicí

$$f(x) = a + b \cdot e^{c \cdot x}, \quad (2)$$

kde parametr a vyjadřuje posunutí funkce po vertikální ose, parametr b hodnotu exponenciální části funkce v bodu $x = 0$ a parametr c (v exponentu) vyjadřuje strmost, s jakou funkce klesá, či stoupá, v závislosti na znaménku parametru c . Hledané parametry aproximační funkce pak musí splňovat podmínku minima součtu čtverců (chybové funkce) podle rovnice (3).

$$ERR = \min \left\{ \sum_{i=1}^N (a + b \cdot e^{c \cdot x_i} - y_i)^2 \right\} \quad (3)$$

Nalezení minima chybové funkce 3 proměnných (a , b , c) lze převést na hledání 3 chybových funkcí o 1 proměnné s využitím parciálních derivací podle jednotlivých proměnných a , b , c . Provedením parciálních derivací získáme systém 3 nelineárních rovnic o 3 neznámých, který lze řešit postupným zpřesňováním výsledků podle rovnic (7) až (9) gradientní metodou anebo linearizací (zlogaritmováním vstupních dat) po nalezení správné hodnoty parametru a .

$$\frac{\partial}{\partial a} \sum_{i=1}^N (a + b \cdot e^{c \cdot x_i} - y_i)^2 = 0 \quad (4)$$

$$\frac{\partial}{\partial b} \sum_{i=1}^N (a + b \cdot e^{c \cdot x_i} - y_i)^2 = 0 \quad (5)$$

$$\frac{\partial}{\partial c} \sum_{i=1}^N (a + b \cdot e^{c \cdot x_i} - y_i)^2 = 0 \quad (6)$$

$$a_{k+1} = a_k + \Delta a \cdot \sum_{i=1}^N 2 \cdot (a + b \cdot e^{c \cdot x_i} - y_i) \cdot 1 \quad (7)$$

$$b_{k+1} = b_k + \Delta b \cdot \sum_{i=1}^N 2 \cdot (a + b \cdot e^{c \cdot x_i} - y_i) \cdot e^{c \cdot x_i} \quad (8)$$

$$c_{k+1} = c_k + \Delta c \cdot \sum_{i=1}^N 2 \cdot (a + b \cdot e^{c \cdot x_i} - y_i) \cdot b \cdot e^{c \cdot x_i} \cdot x_i \quad (9)$$

2.3 Metoda statistické filtrace (Hodrick-Prescott filtr)

Nejznámější jednorozměrnou filtrovací technikou je tzv. Hodrickův a Prescottův filtr, který byl autory konstruován právě pro měření hospodářského cyklu⁴. Tento matematický nástroj je v ekonometrii často používán k odstranění cyklické složky z časové řady a získání vyhlazené trendové složky. Jedná se o nekauzální filtr, neboť výsledky, které produkuje (na rozdíl od filtru klouzavých průměrů) jsou závislé i na budoucích datech. Výpočet hodnot na výstupu filtru je proveden podle vzorce

$$\mathbf{y} = [\mathbf{I} + \lambda \cdot \mathbf{K}^T \mathbf{K}]^{-1} \cdot \mathbf{x} \quad (10)$$

kde parametry ve vzorci znamenají:

\mathbf{x} – vstupní sloupcový datový vektor délky N (vektor pozorování)

\mathbf{y} – výstupní sloupcový datový vektor délky N (trendová složka vektoru pozorování)

λ – koeficient vyhlazení vstupních dat

\mathbf{I} – čtvercová jednotková matice rozměru $N \times N$

\mathbf{K} – matice rozměru $(N - 2) \times N$

$$K = \begin{bmatrix} 1 & -2 & 1 & 0 & 0 & \ddots & \ddots & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 1 & -2 & 1 & 0 & \ddots & \ddots & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 1 & -2 & 1 & \ddots & \ddots & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 1 & -2 & \ddots & \ddots & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 1 & \ddots & \ddots & 0 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & \ddots & \ddots & 1 & 0 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & \ddots & \ddots & -2 & 1 & 0 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & \ddots & \ddots & 1 & -2 & 1 & 0 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & \ddots & \ddots & 0 & 1 & -2 & 1 & 0 \\ 0 & 0 & 0 & 0 & 0 & \ddots & \ddots & 0 & 0 & 1 & -2 & 1 \end{bmatrix}$$

Jednotlivé řádky matice K korespondují s formulací minimalizační úlohy (11),

$$\min \left\{ \sum_{i=1}^N (x_i - y_i)^2 + \lambda \sum_{i=2}^{N-1} (y_{i-1} - 2y_i + y_{i+1})^2 \right\} \quad (11)$$

která na pravé straně obsahuje druhou diferenci trendové složky y .

⁴ Hodrick, Robert; Prescott, Edward C. (1997). „Postwar U.S. Business Cycles: An Empirical Investigation”. *Journal of Money, Credit, and Banking*. 29 (1): 1–16.

$$\Delta^2 y_k = (y_{k+1} - y_k) - (y_k - y_{k-1}) = 1 \cdot y_{k-1} - 2 \cdot y_k + 1 \cdot y_{k+1} \quad (12)$$

Filtr je jednoduchý na výpočet, ale náročný na vstupní data v případě kvartálních hodnot HDP, kdy je nutné zohlednit i existenci sezonní složky. Tato ekonometrická metoda při zvolené konstantě λ vyrovnává hodnoty časové řady a rozkládá ji na trendovou a cyklickou složku.⁵

3 Aplikace ekonometrických metod na empirická data hospodářského cyklu a hospodářské trestné činnosti

3.1 Vývoj hospodářské trestné činnosti v SR

K identifikaci trendové křivky vývoje podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu registrovaných trestných činů v SR za období let 1997-2019 byla použita metoda exponenciálního vyrovnávání. Data pro výpočet modelu jsou uvedena v následující tabulce.

Tabulka č. 2: Podíl hospodářské trestné činnosti na celkovém počtu trestných činů v SR

Rok	Počet TČ	Počet HTČ	Podíl HTČ [%]	Rok	Počet TČ	Počet HTČ	Podíl HTČ [%]	Rok	Počet TČ	Počet HTČ	Podíl HTČ [%]
1997	92 395	4 716	5,10	2005	123 563	19 245	15,58	2013	89 677	19 218	21,43
1998	93 859	4 913	5,23	2006	115 151	19 167	16,65	2014	81 245	17 450	21,48
1999	94 016	5 902	6,28	2007	110 802	17 895	16,15	2015	73 163	15 661	21,41
2000	88 816	6 686	7,53	2008	104 759	16 974	16,20	2016	69 635	14 895	21,39
2001	93 053	7 448	8,00	2009	104 905	19 518	18,61	2017	66 215	14 460	21,84
2002	107 370	14 446	13,45	2010	95 252	16 781	17,62	2018	61 392	13 515	22,01
2003	111 892	14 862	13,28	2011	92 873	18 145	19,54	2019	58 829	13 326	22,65
2004	131 244	16 414	12,51	2012	90 351	16 681	18,46				

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat MV SR.⁶

Vypočtené parametry trendové křivky (exponenciální funkce) $f(x) = a + b \cdot e^{c \cdot x}$ jsou následující: $a = 26,350$, $b = -22,534$, $c = -0,082$. Trendová křivka je znázorněna na následujícím obrázku. Průběh křivky směřuje k horní asymptotě, jejíž hodnota je totožná s vypočteným parametrem $a = 26,35$.

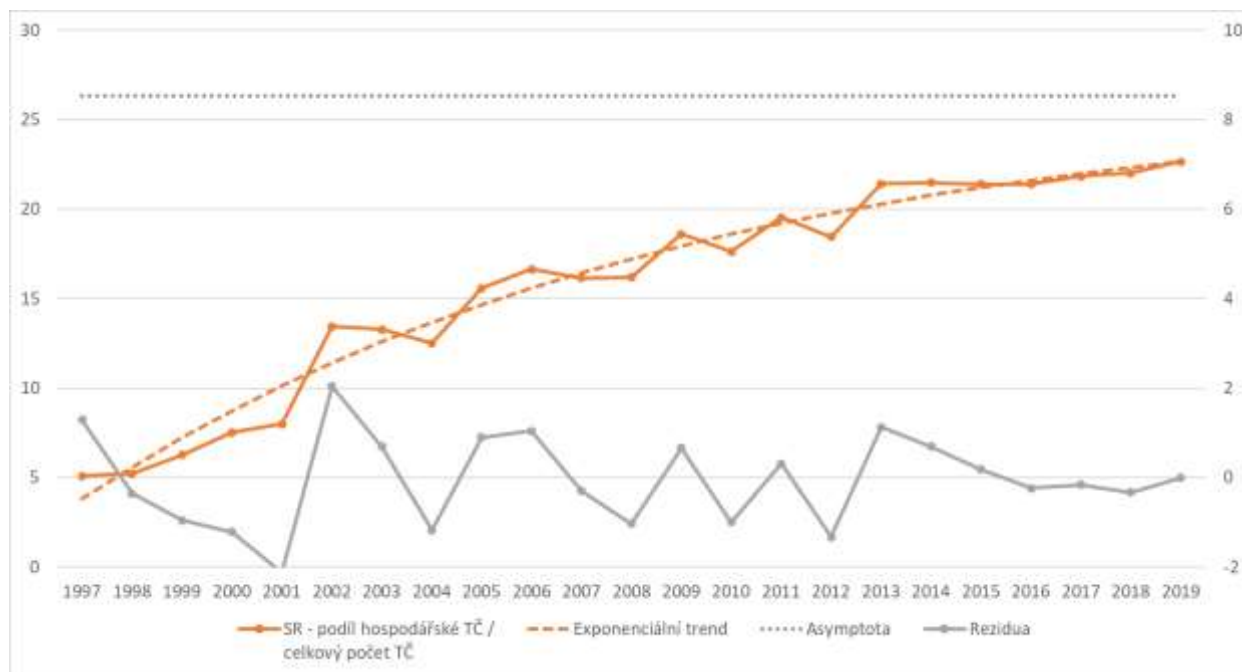
Na základě takto formulovaného modelu lze učinit závěr, že vývoj podílu hospodářské trestné činnosti na celkovém počtu trestných činů v SR má dlouhodobě rostoucí exponenciálně tlumený trend s horní asymptotou 26,35 % podílu na celkovém počtu registrovaných trestných

⁵ ROJÍČEK, Marek et al. Makroekonomická analýza: teorie a praxe. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, s. 21-22.

⁶ Ministerstvo vnútra Slovenskej republiky. Štatistika kriminality v Slovenskej republike. [online]. [cit. 2020-10-01]. Dostupné z: <https://www.minv.sk/?statistika-kriminality-v-slovenskej-republike-za-roky-1997-az-2008-1>

činů. Průběh trendové křivky je zobrazen na následujícím obrázku. Vývoj cyklické (zbytkové) složky je zobrazen na vedlejší ose (na pravé straně). Je zřejmé, že rezidua se postupem času zmenšují a že se ustálila na hodnotě blízké nule.

Obrázek č. 2: Trend podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu TČ v SR



Zdroj: Vlastní výpočet na základě dat MV SROV.

3.2 Vývoj hospodářské trestné činnosti v ČR

V případě podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu registrovaných trestných činů v ČR za stejné období let 1997–2019 byla použita totožná metoda. Data pro výpočet modelu jsou uvedena v následující tabulce.

Tabulka č. 3: Podíl hospodářské trestné činnosti na celkovém počtu trestných činů v ČR

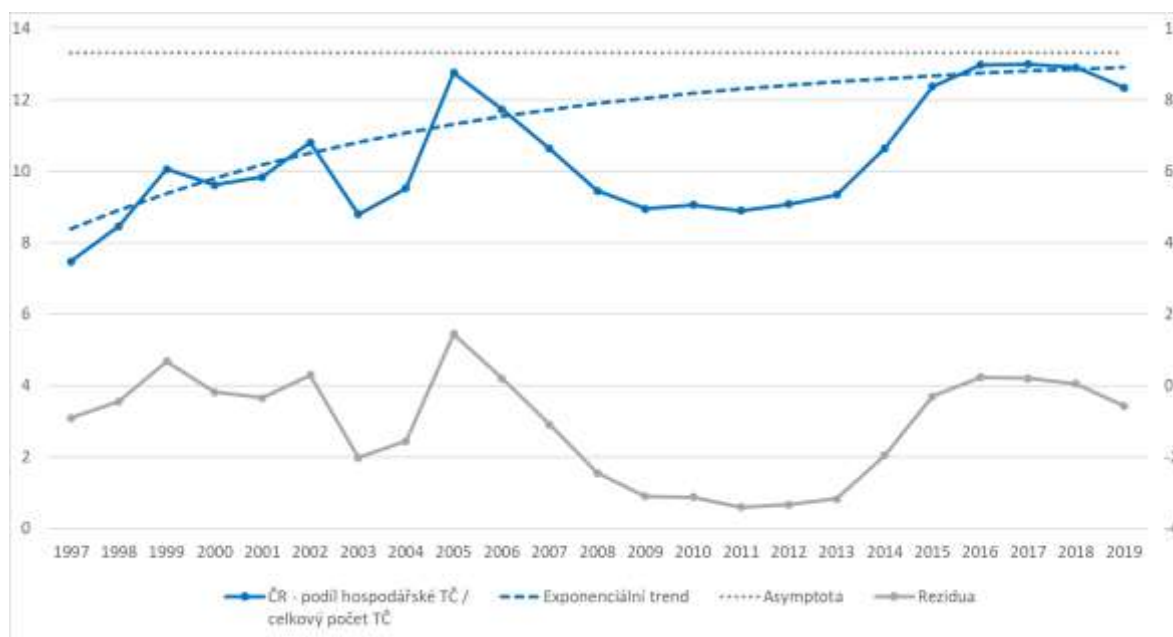
Rok	Počet TČ	Počet HTČ	Podíl HTČ [%]	Rok	Počet TČ	Počet HTČ	Podíl HTČ [%]	Rok	Počet TČ	Počet HTČ	Podíl HTČ [%]
1997	403 654	30 156	7,47	2005	344 060	43 882	12,75	2013	325 366	30 376	9,34
1998	425 930	36 031	8,46	2006	336 446	39 473	11,73	2014	288 660	30 731	10,65
1999	426 626	42 907	10,06	2007	357 391	37 981	10,63	2015	247 628	30 616	12,36
2000	391 496	37 632	9,61	2008	343 799	32 474	9,45	2016	218 162	28 306	12,97
2001	358 577	35 262	9,83	2009	332 829	29 774	8,95	2017	202 303	26 294	13,00
2002	372 341	40 213	10,80	2010	313 387	28 371	9,05	2018	192 405	24 837	12,91
2003	357 740	31 451	8,79	2011	317 177	28 216	8,90	2019	199 221	24 589	12,34
2004	351 629	33 464	9,52	2012	304 528	27 633	9,07				

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat Policie ČR.⁷

Vypočtené parametry trendové křivky (exponenciální funkce) $f(x) = a + b \cdot e^{c \cdot x}$ jsou následující: $a = 13,320$, $b = -4,939$, $c = -0,113$. Trendová křivka je znázorněna na následujícím obrázku. Průběh křivky směřuje k horní asymptotě, jejíž hodnota je totožná s vypočteným parametrem $a = 13,32\%$. Na základě takto formulovaného modelu lze učinit závěr, že vývoj podílu hospodářské trestné činnosti na celkovém počtu trestných činů v ČR má exponenciálně tlumený trend narušený cyklickou složkou. Horní mez podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu registrovaných trestných činů dosahuje hodnoty $13,32\%$.

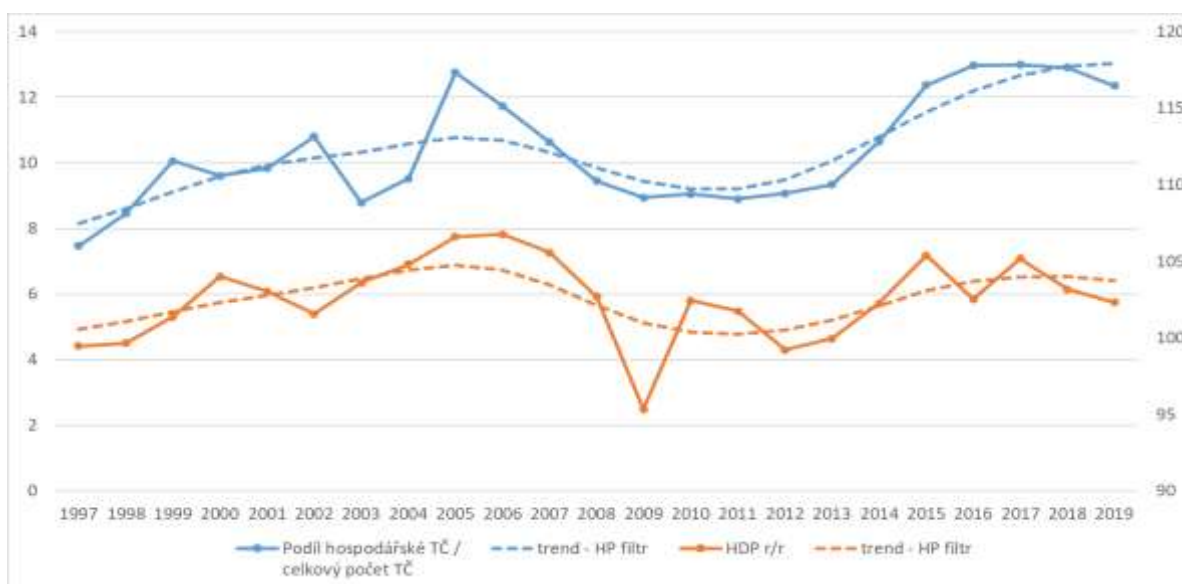
Z následujícího obrázku je zřejmé, že se o exponenciální trend na první pohled nejedná. K výpočtu trendové křivky exponenciálního modelu bylo přistoupeno až na základě srovnání s daty SR. Výpočet začal konvergovat, až když byla odstraněna data narušující exponenciální trend (propad v letech 2008–2014). Teprve pak se výsledek ustálil na uvedených hodnotách.

⁷ Policie České republiky. Statistické přehledy kriminality. [online]. [cit. 2020-05-12]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>

Obrázek č. 3: Trend podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu TČ v ČR

Zdroj: Vlastní zpracování na základě dat Policie ČR.

Následně byl trend podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu TČ v ČR porovnán s vývojem indexu růstu reálného HDP (na vedlejší pravé ose). K výpočtu trendové složky bylo použito výše popsaného Hodrick-Prescott filtru s hodnotou vyhlazovacího parametru $\lambda = 10$.

Obrázek č. 4: Růst reálného HDP vs. podíl hospodářských TČ/celkový počet TČ v ČR

Zdroj: Vlastní výpočet trendových křivek na základě filtrovaných dat Českého statistického úřadu a Policie ČR.

Použitím statistických filtrů byly vyhlazeny 2 časové řady, a to 1) podíl hospodářských trestných činů na celkovém počtu registrovaných trestných činů v ČR za období 1997 až 2019 a 2) index růstu reálného HDP. Vztah mezi uvedenými časovými řadami je možné kvantifikovat Pearsonovým korelačním koeficientem podle následujícího vzorce.

$$r = \frac{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x}) \cdot (y_i - \bar{y})}{\sqrt{\sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})^2} \cdot \sqrt{\sum_{i=1}^N (y_i - \bar{y})^2}} \quad (13)$$

Hodnota korelačního koeficientu mezi časovými řadami dvou poměrových ukazatelů, tj. indexem růstu reálného HDP a podílu počtu hospodářských trestných činů proti celkovému počtu trestných činů (v sledovaném období 1997 až 2019) činí 0,585 a pohybuje se tak v pásmu střední kladné korelace.

Po extrakci trendových složek z uvedených časových řad je možné kvantifikovat vztah mezi časovými řadami přesněji (bez vlivu cyklických složek na výsledek). Hodnota korelačního koeficientu mezi trendovými složkami časových řad indexu růstu reálného HDP a podílu počtu hospodářských trestných činů proti celkovému počtu trestných činů (v sledovaném období 1997 až 2019) činí po očištění 0,715 a pohybuje se v pásmu silné kladné korelace.

Závěr

Cílem předkládaného příspěvku bylo odpovědět na otázku, zda existuje vazba mezi trendy vývoje hospodářského cyklu České republiky a vývojem hospodářské trestné činnosti a dále navrhnout metodu umožňující průběh této vazby popsat a kvantifikovat. V kapitole 2 byly popsány vhodné metody kvantitativní analýzy časových řad umožňující prognózování. V kapitole 3 byly tyto metody aplikovány na empirická data vyjádřená časovými řadami vypočtených poměrových ukazatelů podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu registrovaných trestných činů v ČR a SR za období 1997 až 2019 a indexu meziročního růstu reálného HDP.

Výsledkem práce je funkční návrh metody umožňující predikovat horní mez podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu registrovaných trestných činů a dále návrh statistického filtru a odpovídajícího vyhlazovacího koeficientu sloužícího k extrakci trendových složek pozorovaných časových řad. Použitím statistických filtrů byl tak získán přesnější výsledek korelačního koeficientu a došlo k významnému posunu interpretace tohoto výsledku (z pásma střední kladné korelace do pásma silné kladné korelace). Z rozdílu mezi hodnotami korelačních koeficientů vyplývá, že nekritickým převzetím výsledků vypočtených

z neočištěných časových řad, může dojít k významnému zkreslení pohledu na vývoj sledovaného ukazatele. Extrakcí trendových složek z časových řad je tak možno získat přesnější pohled na hodnocení dlouhodobého vývoje sledovaného kriminologického jevu.

Výsledkem empirického šetření je zjištění, že v případě ČR se s tempem růstu reálného HDP v silné vazbě a ve stejném směru mění i podíl zjištěných hospodářských trestných činů na celkovém počtu evidovaných trestných činů. V případě SR však žádná taková vazba zjištěna nebyla. Naopak vývoj podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu trestných činů má nerušený dlouhodobě rostoucí exponenciálně tlumený trend s horní asymptotou 26,3 % podílu na celkovém počtu registrovaných trestných činů.

Oproti tomu v případě ČR byl tento trend opakovaně vrácen zpět před dosažením asymptoty 13,3 % podílu hospodářských trestných činů na celkovém počtu registrovaných trestných činů, což by mohlo nasvědčovat přesunu určité hospodářské trestné činnosti do její latentní formy anebo oslabení vyhledávací činnosti na straně orgánů činných v trestním řízení.

Komparací rozporných výsledků získaných ze statistik ČR a SR vzniká otázka, jak interpretovat uvedené rozdíly. Z plynulého vývoje časové řady na případu SR (viz obr. 2) je vidět, že do tohoto vývoje není zasahováno a hodnota se postupně přibližuje k ustálenému stavu 26,3 % podílu hospodářské trestné činnosti na celkovém počtu registrovaných trestných činů. Tento odhadovaný podíl je přitom dvojnásobkem odhadovaného 13,3% podílu v ČR a nebyl ovlivněn hospodářskými cykly, které v případě SR měly obdobný průběh jako v ČR (viz obr. 1). Vzhledem k propojenosti obou ekonomik a společné minulosti nelze usuzovat, že by na vývoj hospodářské trestné činnosti dopadaly v SR významně jiné faktory, než je tomu v ČR.

Nabízí se tedy odpověď, že Slovenská republika je v boji proti hospodářské trestné činnosti aktivnější, čemuž nasvědčuje i vyšší kriminalizace určitých druhů hospodářské trestné činnosti v porovnání s ČR. Například k naplnění znaků trestného činu nezaplacení daně podle § 278 trestního zákona SR dojde pouhým nezaplacením splatné daně ve větším rozsahu (2 660 EUR), což v ČR trestným činem není. Naopak novelou trestního zákoníku ČR účinnou od 1. 10. 2020 byla v ČR hranice škody většího rozsahu posunuta na dvojnásobek (100 000 Kč) mimo jiné i pro trestný čin zkrácení daně, kde zákon k naplnění znaků vyžaduje, aby pachatel zatajil anebo v rozporu se skutečností předstíral některé okolnosti odůvodňující vznik nebo výši daně. Je proto třeba brát v úvahu, že dekriminalizace daňových deliktů může v budoucnu zkreslovat (snižovat) podíl hospodářské trestné činnosti na celkovém počtu trestných činů v ČR, dokonce i při zvýšení negativních dopadů latentní hospodářské kriminality do národního hospodářství.

Literatura

- [1] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Databáze národních účtů*. [online]. [cit. 2020-10-01]. Dostupné z: http://apl.czso.cz/pll/rocenka/rocnkavyber.makroek_prod
- [2] HODRICK, Robert and Edward C. PRESCOTT. Postwar U.S. Business Cycles: An Empirical Investigation. *Journal of Money, Credit, and Banking*. 1997.29 (1): 1–16.
- [3] MINISTERSTVO VNÚTRA SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Štatistika kriminality v Slovenskej republike*. [online]. [cit. 2020-10-01]. Dostupné z: <https://www.minv.sk/?statistika-kriminality-v-slovenskej-republike-za-roky-1997-az-2008-1>.
- [4] POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *Statistické přehledy kriminality*. [online]. [cit. 2020-05-12]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/statistiky-kriminalita.aspx>
- [5] ROJÍČEK, Marek et al. *Makroekonomická analýza: teorie a praxe*. První vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. 543 s. ISBN 978-80-247-5858-9.
- [6] ŠTATISTICKÝ ÚRAD SLOVENSKEJ REPUBLIKY. *Národné účty*. [online]. [cit. 2020-10-01]. Dostupné z: <http://statdat.statistics.sk/cognosext/cgi-bin/cognos.cgi>

Kontakt

Mgr. Ing. Viliam Štulíř
Vysoká škola finanční a správní, a.s.
Estonská 500
101 00 Praha 10
Česká republika
33048@mail.vsfs.cz