

Jiří Špalek, Zuzana Špačková*

Abstract

Tax Evasion in the Lab: How Context Affects Tax Compliance

The issue of tax compliance represents one of the topics where laboratory experiments may provide important insights into human economic decision making. The empirical evidence on the topic is limited as the decision on tax evasion is purely private information of the taxpayer. The experiment presented in the paper focuses on two main topics. At first, we analyze potential influence of two factors – probability of being caught while cheating on taxes and penalty rate imposed on subject who evade. We conclude that behavior of the Czech subjects corresponds to foreign results. At the same time, there is a stronger effect when probability of being caught increases. The effect of increasing penalty rate is rather moderate. Second research question focuses on the terminology used during the experiment. We find that the rate of tax compliance is higher within experimental sessions where subjects face neutral language in the instructions compared to the group with loaded instruction (tax language). This behavior contradicts the results to date and indicates possible country effect which could be linked to specifics of post-transformational society.

Keywords: laboratory experiment; tax compliance; tax evasion; voluntary contribution mechanism, country effect.

JEL Classification: C92, H26, H41

Úvod

Problematika daňových úniků patří k tradičním a stále aktuálním tématům veřejných financí. Ačkoli mnohdy silně medializované kauzy neplatičů daní či obrovských daňových úniků vytvářejí v součinnosti s obecným společenským klimatem dojem masovosti tohoto chování, realita je spíše opačná. Dominantní část daňových subjektů daně platí řádně v předepsané výši. Při studiu problematiky daňových úniků, resp. dodržování daňových předpisů (tzv. *tax compliance*), souvisí tedy hlavní výzkumná otázka spíše s hledáním motivů, proč lidé daně platí.

Naše schopnost porozumět těmto motivům je však významně omezena nedostatkem empirických dat. Andreoni, Erard, a Feinstein (1998) definují čtyři možné zdroje dat, na jejichž základě můžeme zkoumat důvody rozhodnutí o (ne)placení daní: (i) data z daňových kontrol, (ii) dotazníková data, (iii) data získaná na základě daňové amnestie a (iv) data pocházející z laboratorních experimentů.

Přestože téma daňových úniků je ve střední a východní Evropě předmětem diskuse v podstatě po celou dobu ekonomické transformace, systematický empirický výzkum

* Jiří Špalek – Zuzana Špačková (spalek@econ.muni.cz – Zuzana.Spackova@econ.muni.cz), Masarykova univerzita Brno, Ekonomicko-správní fakulta.
Studie vznikla jako součást řešení projektu MUNI/M/0045/2013) a současně byla podpořena projektem MUNI/A/0996/2015). Autoři děkují recenzentům za podnětné připomínky.

v této oblasti probíhá spíše ojediněle.¹ Tato situace je do značné míry determinována schopností (technickou i administrativní) odpovědných institucí daný výzkum realizovat, případně poskytnout relevantní data. Lze zmínit pouze několik studií zabývajících se hledáním faktorů ovlivňujících ochotu platit daně ve střední a východní Evropě (viz Orviská, Hudson, 2002; Hanousek, Palda, 2004, 2008; Torgler, 2012 nebo David, Semerád, 2014).

Námi prezentovaný výzkum se opírá o metodu ekonomického experimentu. Vzhledem k poměrně malé či téměř nedostupné datové základně týkající se problematiky daňových úniků považujeme laboratorní experiment za jednu z nejlepších použitelných metod. Výsledky experimentů s českými studenty lze také snadno navázat na dosavadní výzkum z této oblasti provedený v zahraničí.

Jednou z ambicí námi předložené studie je otevřít téma motivů daňových úniků v podmínkách posttransformující se ekonomiky širší odborné diskusi. Jak ukazují dosavadní výzkumy (viz např. Cummings *et al.*, 2009), existuje silná vazba mezi potenciálním vlivem studovaných faktorů a kulturně-historickým pozadím konkrétní země (tzv. *country effects*).

Hlavním cílem naší analýzy je zjistit, zda účastníci českých experimentů vykazují podobná schémata chování, jako je tomu u zahraničních studií.

První oblast, které se v příspěvku věnujeme, je spojena s posouzením vlivu dvou základních fiskálních proměnných: míry pravděpodobnosti daňové kontroly a výše sankce uložené v případě krácení daně. Zabýváme se výzkumnou otázkou, zda a do jaké míry ovlivní měnící se hodnota těchto proměnných chování daňového poplatníka, resp. jeho ochotu odvádět daň v řádné výši. Výsledky provedeného experimentu ukazují, že reakce českých subjektů na parametrickou změnu těchto proměnných je obdobná, jako je tomu v zahraničních experimentech. Z obou studovaných faktorů má na ochotu řádně platit daně významnější vliv rostoucí pravděpodobnost daňové kontroly. Naopak vliv výše uložené sankce je spíše marginální.

Další výzkumná otázka se váže k možnému vlivu jazyka (terminologie) použitého v instrukcích k experimentu. Reagují subjekty jinak v případě, že je jim explicitně řečeno, že odvádějí „daň“, než když se hovoří pouze o „příspěvku“? Ačkoli v jiných oblastech zkoumaných pomocí laboratorního experimentu je poměrně obvyklé využívat neutrálního jazyka (a modelové situace tak zbavovat případného kontextu), v případě experimentů zabývajících se daňovými úniky je tomu jinak; instrukce často obsahují daňové výrazy (daň, přiznání daně, penále, audit). Experimentátoři argumentují snahou o hlubší porozumění motivům, které subjekty vedou k (ne)přiznání plné výše příjmů pro daňové účely.² Podle výsledků uveřejněných Almem, McCellandem a Schulzem (1992) není patrný rozdíl mezi chováním účastníků ve variantě instrukcí s daňovým a neutrálním jazykem. Na druhou stranu však existují studie (např. Baldry, 1986, Fonseca, Myles, 2014), které dokumentují, že subjekty na různý jazyk instrukcí reagují odlišným chováním. V případě subjektů z prostředí posttransformujících se ekonomik (v našem případě se jedná o české a slovenské studenty) lze očekávat, že specifický společenský kontext

1 Máme zde na mysli zejména systematický výzkum ze strany státní správy, jak je tomu například v USA v případě Internal Revenue Service, resp. Nation Research Program.

2 Lze jmenovat zejména tým Jamese Alma, který patří mezi nejvýznamnější postavy experimentálního (ale i teoretického a empirického) výzkumu v oblasti daňových úniků.

může mít vliv na jejich rozhodování, a subjekty tak budou na daňovou terminologii reagovat jiným chováním než v případě neutrálního jazyka.

Níže prezentované výsledky tento předpoklad ve velké míře potvrzují. Ve všech variantách experimentu s výjimkou jediné je patrná nižší ochota odvádět daně v plné výši, jsou-li použity instrukce s daňovou terminologií (tzn., pokud jsou si subjekty vědomy, že odvádějí daň). Tento výsledek je v přímém protikladu s poznatky uveřejněnými Baldryem, 1986, kde daňový jazyk měl naopak za následek vyšší ochotu odvádět řádnou výši daně.

Předložená studie je rozdělena do tří částí. V první části jsou diskutovány přístupy používané ke zkoumání faktorů ovlivňujících rozhodování o řádném placení daní. Současně jsou zde shrnuty nejvýznamnější výsledky experimentálního výzkumu v této oblasti. Druhá část představuje námi zvolenou podobu experimentu, zkoumané výzkumné otázky a hypotézy. Ve třetí části jsou pak shrnuty a diskutovány výsledky provedených experimentů.

1. Daňové úniky v laboratoři

Problematika daní a motivace poplatníků je řádně odvádět (či naopak neodvádět) nesporně patří mezi oblasti, kde může experimentální výzkum přinést jedinečné výsledky. Jelikož rozhodnutí o nezaplacení daně patří logicky mezi ta, která jedinec nepovažuje za vhodná zvrhnut, je zřejmé, že možnosti tradičních empirických metod jsou velmi omezené. Přestože i zde byla v posledních letech realizována celá řada nových výzkumů, rozšiřujících dříve velmi malou empirickou evidenci o motivech (ne)placení daní v řádné výši (viz např. Christie, Holzner, 2006; Slemrod, Weber, 2012; Alm, 2012), získaná data neposkytují dostatečně komplexní informaci. Lze je jen obtížně vztáhnout k sociodemografickým charakteristikám subjektů; empirická data navíc téměř neumožňují izolovat vliv potenciálních faktorů na chování poplatníka.

Metoda ekonomického experimentu naopak přináší možnost úplné kontroly nad experimentálním prostředím³ a umožňuje rovněž sledovat odděleně vliv jednotlivých potenciálních faktorů na ochotu řádně odvádět daně.

1.1 Model

Analýza individuálních motivů placení daně vychází z modelu, jehož autory jsou Allingham a Sandmo (1972). V tomto základním modelu obdrží jedinec příjem W . Následně dojde k jeho zdanění konstantní sazbou θ . Daň je uvalena na (jedince) přiznaný příjem X (který je menší nebo roven skutečnému příjmu W). Jedinci je známo, že s předem definovanou pravděpodobností p se může stát předmětem daňové kontroly. V případě, že kontrola zjistí nesoulad mezi deklarovaným a skutečným příjmem, je jedinec povinen zaplatit penále z nepřiznaného příjmu ($W - X$). Penále se počítá jako podíl π z tohoto nepřiznaného příjmu, přičemž π je větší než daňová sazba θ ($\pi > \theta$).

Jedinec tedy přiznává daňovému úřadu příjem X , jehož výše se odvíjí od maximalizace jeho očekávaného užitku $E(U)$, přičemž platí:

$$E[U] = (1 - p)U(W - \theta X) + pU(W - \theta X - \pi(W - X)) \quad (1)$$

3 Kontrola je jedním ze základních prvků experimentální metodologie. Viz např. Cassar a Fiedman (2004).

Nabývají-li pravděpodobnost kontroly i sazba penále nízkých hodnot (což odpovídá realitě většiny daňových systémů vyspělých zemí), je dominantní strategií racionálního jedince daňový únik.

Stejně jako je tomu v případě modelu veřejných statků, i zde je výsledek teoretického modelu v přímém rozporu s realitou.⁴ Lidé ve skutečnosti poměrně masivně jednají v rozporu s předpoklady modelu a obvykle při placení daní přiznávají skutečný příjem ($W = X$). Jak ostatně upozorňují Alm, McClland a Schulze (1992), analýza v oblasti daňových úniků se zaměřuje na důvody, proč lidé platí daně, nikoli proč daně neplatí. I v tomto případě se tedy do určité míry jedná o obdobu analýzy dobrovolné spolupráce v případě existence veřejného statku.

Na druhé straně, téměř v každé zemi existuje skupina osob, která se placení daní (resp. přiznávání skutečného příjmu) úmyslně vyhýbá. Jelikož studium důvodů, proč lidé daně (ne)platí ve správné výši, je v realitě velmi obtížné, experimentální výzkum představuje vhodný nástroj nejen pro ověření výše uvedeného modelu (1), ale zejména pro studium významnosti vlivu jednotlivých proměnných modelu (p , W , X , θ , π) na chování daňového subjektu.

1.2 Shrnutí dosavadního výzkumu

První experimenty provedené v oblasti daňových úniků se zaměřily na testování validity výše uvedeného teoretického modelu (1) a zmíněných fiskálních proměnných. Základní podoba experimentu zkoumajícího daňové úniky je založena na dobrovolném přiznávání příjmu; subjektům je na začátku experimentu (obvykle náhodně) alokován určitý příjem a je jim dána možnost zvolit, jakou výši uvedou do anonymního daňového formuláře.

První studie využívající toto nastavení (Friedland, Maital a Rutenberg, 1978) se zaměřila na testování vlivu výše pokuty a pravděpodobnosti kontroly na míru daňových úniků. Autoři současně měnili výši daňové sazby. Z výsledků jejich experimentu vyplývá, že vyšší pokuty jsou efektivnější než rostoucí pravděpodobnost kontroly.

Rovněž výsledky navazujících experimentů potvrdily vyšší míru odvádění daní, než jakou předpokládá teoretický model (přiznávání skutečného příjmu). Jak vyplývá z práce Alma, McCllanda a Schulze (1992), důvodem může být skutečnost, že subjekty experimentů mají tendenci významně přeceňovat pravděpodobnost kontroly.

Na tyto základní experimenty navázala celá řada dalších studií, přičemž předmětem jejich zkoumání se postupně staly všechny výše zmíněné proměnné. Ačkoli se v některých ohledech výsledky těchto experimentů liší, obecně lze shrnout následující poznatky (Torgler, 2002, Alm, 2012):

- Vyšší pravděpodobnost kontroly obvykle vede k nižší míře daňových úniků.
- Vyšší penále mírně zvyšuje ochotu subjektů platit daně.
- Ochota platit daně roste s rostoucím příjmem a naopak klesá s rostoucí daňovou sazbou.

Jiným zajímavým faktorem ovlivňujícím ochotu subjektů platit řádnou výši daní je systém pozitivních pobídek. Jak ukazují Alm, Jackson a McKee (1992), individuální odměny (například možnost účastnit se loterie v případě, že kontrola zjistí řádně

4 Více viz např. Šeneklová a Špalek, 2009.

odvedenou výši daně) vedou k významně vyšší ochotě správně odvádět výši zdanitelného příjmu.

Dosavadní experimentální výzkum neprokázal významný vliv sociodemografických proměnných (pohlaví, věk, bydliště) na ochotu platit daně. Pouze část výsledků naznačuje větší ochotu žen platit správně daně (Andreoni, Erard a Feinstein, 1998). Stejně tak – v souladu s empirickou evidencí – se lze domnívat, že vyšší věk má za následek vyšší ochotu odvádět řádně daně (Fonseca, Myles, 2012).

Experimentální výzkum se také zaměřuje na vliv tzv. společenských norem na chování poplatníků. Základ tvoří mezikulturní experimenty, jejichž výsledky shrnuje Torgler (2002) následovně:

- (i) Lidé, kteří dodržují daňová pravidla, vnímají daňové úniky jako nemorální.
- (ii) Míra dodržování pravidel je vyšší, apeluje-li se v průběhu rozhodování o placení daní na morálku.
- (iii) Subjekty, které mají za přátele osoby se sklonem k daňovým únikům, častěji neplatí daně v řádné výši.
- (iv) Míra dodržování daňových pravidel je vyšší ve společnostech se silnějším vnímáním společenské soudržnosti (*social cohesion*).

I tyto závěry potvrzují potenciální vliv socioekonomického prostředí dané země. Ochota lidí odvádět daně se nepochybně může lišit v závislosti na odlišné historické zkušenosti, či společenském klimatu. Cummings *et al.* (2009) na základě výsledků mezikulturních experimentů (USA, Botswana, Jižní Afrika) konstatují, že „...*míra dodržování daňových předpisů roste s individuálním vnímáním daňového systému jako férového a s pocitem, že vláda výnosy daní financuje hodnotné statky a služby.*“

Podobně, byť v poněkud umělejších prostředích, kdy subjekty byly vyzvány, aby se v rámci experimentu pouze identifikovaly s jednou z fiktivních zemí (popsanou v instrukcích), ukazují Wahl *et al.* (2010), že subjekty jsou ochotnější řádně platit daně, pokud je země popsána spíše jako důvěryhodná než v opačném případě. Stejně tak projeví vyšší ochotu platit daně, pokud byla daňová správa dané země popsána jako výkonná.

Výsledky multikulturních experimentů tak potvrzují předpoklady o tom, že kulturní rozdíly v (ne)ochotě platit daně jsou do značné míry dány rozdíly v chování daňové správy a odlišným vztahem občanů k vládě či státu (Alm, Sanchez, de Juan, 1995; Alm Torgler, 2006).

Nanejvýš významnou otázkou je externí validita daňových experimentů. Lze vůbec v umělém experimentálním prostředí navodit reálnou situaci, kdy neodvedení řádné výše daní vede k citelným postihům? Ekonomické experimenty navíc v drtivé většině případů využívají studentů jako subjektů. Lze však na základě chování studentů, kteří obvykle mají pouze omezenou reálnou zkušenost s placením daní, vyvozovat závěry pro celou populaci? S využitím dat z daňových přiznání v USA ukazují Alm, Bloomquist a McKee (2015), že chování reálných daňových poplatníků se shoduje s chováním subjektů experimentu. Naopak Fonseca, Myles (2012) nacházejí při srovnání chování britských poplatníků s chováním studentů několik podstatných rozdílů: studenti výrazněji reagují na změny v nastavení daňového systému, stejně tak přiznávají prokazatelně nižší částky než jiní daňoví poplatníci. Fonseca a Myles uzavírají, že důvodem odlišného chování může být skutečnost, že studenti byli výrazně méně citliví na daňovou terminologii a chovali se v experimentu „*jako by to byla hra.*“

2. Podoba experimentu a hypotézy

2.1 Dodržování daňové morálky v modelu dobrovolného přispívání

Jedním z možných způsobů, jak modelovat problematiku dodržování daňové morálky v laboratorním prostředí, je využití mechanismu dobrovolného přispívání na veřejné statky (z anglického *Voluntary Contribution Mechanism* – dále VCM). V rámci klasického VCM se každý subjekt rozhoduje, jakou část disponibilního důchodu si ponechá (na svém soukromém účtu) a jakou odvede do účtu společného, který přináší rovné benefity všem subjektům bez ohledu na to, kolik, nebo zda vůbec nějakou částku do společného účtu odvedli. Celkový příjem subjektu se skládá z výnosu z jeho soukromého účtu a výnosu z účtu společného. Tento vztah zachycuje následující rovnice:⁵

$$Payoff_i = W - x_i + MPCR * \sum_{j=1}^n x_j. \quad (2)$$

Payoff_i představuje příjem (výplatu) jedince *i*, *W* je jeho počáteční disponibilní důchod a *x_i* jeho příspěvek do společného účtu. *MPCR* znamená mezní výnosnost společného účtu (z anglického *Marginal Per Capita Return*), pro niž platí nerovnost $0 < MPCR < 1 < n * MPCR$, kde *n* je celkový počet subjektů.

Z rovnice (2) při splnění výše uvedené nerovnosti vyplývají dvě skutečnosti, které jsou typické pro problematiku dobrovolného poskytování veřejných statků:

1. Dominantní strategií jedince *i* je černé pasažérství neboli volba $x_i = 0$.
2. Společný výnos (příjem skupiny) je maximalizován, právě když všichni jednotlivci plně spolupracují, tzn., volí $x_i = W$.

Jinými slovy, zatímco nejlepší strategií pro skupinu je přispět vším na veřejný statek, resp. do společného účtu, každý racionálně jednající jedinec (ve smyslu racionality homo oeconomicus) se rozhodne pro černé pasažérství.

V případě, že model VCM používáme pro studium chování daňových poplatníků, je základní schéma doplněno o předepsanou platbu (vypočítanou jako procento disponibilního důchodu), kterou má každý subjekt odvést do společného účtu. Tato platba není vynutitelná až do momentu případné kontroly. Pokud kontrola (audit) u subjektu odhalí, že předepsaná částka nebyla řádně odvedena, musí daný subjekt tuto částku (nebo její nezaplacenou část) odvést a navíc zaplatit pokutu (penále) ve výši, která se odvíjí od výše nedoplatku. Předpokládáme, že všechny subjekty znají jak výši penále, tak i pravděpodobnost, se kterou mohou být kontrolovány.

2.2 Podoba experimentu

Námi uskutečněný experiment se zaměřil na testování vlivu použitého jazyka instrukcí (v angličtině tzv. *framing*) v kombinaci s různě nastavenými institucionálními proměnnými (pravděpodobnost auditu a výše penále) na míru řádného placení daní. Všechny varianty experimentu vycházely z mechanismu dobrovolného přispívání na veřejné statky (VCM).

⁵ Standardní podoba experimentálního nastavení vychází z Isaaca, Walkera, Thomase (1984).

2.2.1 Experiment využívající neutrální jazyk

První část experimentu využívala instrukce, které se důsledně vyhýbaly daňové terminologii.

Základní varianta **Baseline** vychází z klasického VCM, který je doplněn závazkem subjektů odevzdat určitou část počátečního individuálního příjmu do společného účtu. Subjekty vědí, že splnění závazku není kontrolováno automaticky, ale pouze náhodně s předem danou pravděpodobností.

Na začátku každého kola obdrží všechny subjekty shodný počáteční individuální příjem 200 žetonů a zároveň jsou informovány, že z této částky by měl každý odevzdat 30 žetonů do společného účtu. Subjektům je dále sděleno, že s pravděpodobností $p = 0,33\%$ u nich proběhne individuální kontrola. Pokud je v rámci kontroly odhaleno, že subjekt odevzdal méně než předepsaných 30 žetonů, je mu chybějící částka odebrána z jeho soukromého účtu a rovněž penále π odpovídající 20 % této neodevzdané částky.

Individuální příjem subjektu i před uskutečněním kontroly je dán rovnicí (3).

$$Payoff_i^{bc} = 100 \times (200 - x_i) + 15 \times \sum_{j=1}^{24} x_j, \quad (3)$$

kde $x_i \in [0, 30]$ představuje příspěvek subjektu i do společného účtu.⁶ Z rovnice (3) vyplývá, že zatímco žeton ponechaný na soukromém účtu přinese jeho majiteli stonásobek své hodnoty, žeton odevzdaný do společného účtu přinese patnáctinásobek každému ze subjektů. (Mezní výnos na hlavu je tedy roven 0,15 a nastavení parametrů vede k výše zmíněnému dilematu typickému pro dobrovolné poskytování veřejných statků.)

Dojde-li u subjektu ke kontrole, jeho výsledný příjem na konci kola je dán rovnicí (4).

$$Payoff_i^{wc} = 100 \times 170 + 15 \times \sum_{j=1}^{24} x_j - 100 \times (30 - x_i) \times 0,2. \quad (4)$$

Pravděpodobnost kontroly 0,33 % a míra penále 20 % ve variantě Baseline, stejně jako výše daně ve všech variantách experimentu (odpovídající 15 % disponibilního důchodu)⁷, byly zvoleny s ohledem na daňovou realitu České republiky.⁸

V dalších čtyřech variantách byly využity různé míry *pravděpodobnosti kontroly* a *penále*. Dvě z variant se zaměřovaly na testování účinnosti zvýšení penále (varianty HP1 a HP2) a zbývající dvě testovaly vliv zvyšující se pravděpodobnosti kontroly (HA1 a HA2).

6 Pokud subjekt odevzdá více než 30 žetonů, přebývající částka je mu vrácena na jeho soukromý účet.

7 Sazba 15 % byla stanovena s ohledem na aktuální sazbu daně z příjmu fyzických osob v ČR. Autoři studie si jsou vědomi, že efektivní daňová sazba (zahrnující odpočty od daňového základu či slevy poplatníka) má odlišnou výši pro každého poplatníka.

8 Podle zprávy Ministerstva financí ČR o činnosti daňové a celní správy České republiky bylo v roce 2012 evidováno 2 846 902 subjektů podléhajících dani příjmu fyzických osob podávajících daňová tvrzení a u těchto subjektů bylo provedeno 9 466 daňových kontrol. (MFČR, 2013). Pravděpodobnost daňové kontroly pro tyto daňové poplatníky, tak v roce 2012 odpovídala cca 0,33 %. Penále je dle zákona č. 280/2009 Sb., („Daňový řád“) sankce definovaná v procentuální výši. Podle § 251 vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši 20 %, je-li daň zvyšována, 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo 1 %, je-li snižována daňová ztráta. (Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.) Citováno dle Sobotková (2014).

Varianta **HP1** pracovala s individuální pravděpodobností kontroly 4,17% (odpovídající situaci, kdy bude kontrolován právě jeden člen skupiny, tj. 1/24) a 20% penále (tzn. $p = 0,0417$ a $\pi = 0,2$). Varianta **HP2** využívala stejnou pravděpodobnost kontroly, ale vyšší míru penále: pokud se ukázalo, že subjekt neodvedl celou předepsanou částku, penále uvalené na neodvedenou částku odpovídalo výši 100% ($p = 0,0417$ a $\pi = 1$). V případě stoprocentního penále byl výsledný individuální příjem po kontrole dán rovnicí (5).

$$Payoff_i^{wc} = 100 \times 170 + 15 \times \sum_{j=1}^{24} x_j - 100 \times (30 - x_i) \times 1. \quad (5)$$

Pravděpodobnost kontroly ve variantě **HA1** byla zvýšena na 8,3% (tj. dva ze skupiny), zatímco míra penále zůstala na základní úrovni 20% ($p = 0,0832$ a $\pi = 0,2$). Ve variantě **HA2** vzrostla pravděpodobnost kontroly dokonce na 16,7% ($p = 0,1667$ a $\pi = 0,2$).

Různé úrovně pravděpodobnosti kontroly a penále použité v pěti variantách parametrického nastavení shrnuje tabulka 1. Neměnnými parametry napříč všemi variantami byl disponibilní důchod (W) ve výši 200 žetonů, mezní výnos na hlavu ($MPCR$) byl roven 0,15 a předepsaný odvod do společného účtu ve výši 30 žetonů.

Tabulka 1 | Přehled proměnných parametrů experimentu

		Proměnná	
		Pravděpodobnost kontroly (p)	Míra penále (π)
Varianta experimentu	Baseline	0,0033	0,2
	HP1	0,0417	0,2
	HP2	0,0417	1
	HA1	0,0832	0,2
	HA2	0,1667	0,2

Zdroj: autoři

Každá z variant zahrnovala 20 identických kol (opakování), v rámci nichž spolu interagovaly subjekty z neměnné 24členné skupiny. Veškeré rozhodování a jednání probíhalo anonymně, prostřednictvím počítačových terminálů. Účastníci neměli k dispozici tištěné instrukce.⁹

2.2.2 Daňový jazyk

Instrukce využitě ve druhé části experimentu pracovaly s „daňovým jazykem“. (Parametry ve všech pěti variantách experimentu byly nastaveny identicky, rozdíl byl pouze v použité terminologii.) Odvod do společného účtu byl nazýván **daňovým odvodem**, výnos ze společného účtu **podílem na daňovém výnosu** a předepsaný počet žetonů **daní v předepsané výši**.

9 Experimentální sezení probíhala v počítačové podobě za využití programu z-Tree (Fischbacher, 2007).

2.3 Výzkumné otázky a hypotézy

První dvě výzkumné otázky se týkaly reakcí subjektů na parametrické změny ve vybraných fiskálních proměnných daňového systému (pravděpodobnosti kontroly a míry penále).

- *Zda a do jaké míry rostoucí pravděpodobnost daňové kontroly ovlivní chování daňového poplatníka, resp. jeho ochotu odvádět daň v řádné výši. (VO1)*
- *Zda a do jaké míry bude ochota odvádět daň v řádné výši ovlivněna rostoucí úrovní sankce uložené v případě zjištěného neplnění. (VO2)*

V souvislosti se zvoleným jazykem instrukcí (neutrálním a daňovým) nás zajímalo, zda budou české subjekty reagovat odlišně v případě, kdy bude explicitně využívána daňová terminologie.

- *Bude ochota subjektů odvádět daň v plné výši ovlivněna terminologií využitou v experimentu, totiž, bude se chování daňových poplatníků lišit v případě, kdy jejich příspěvky na veřejný statek budou označovány jako daňové odvody? (VO3)*

V souvislosti s výše uvedenými výzkumnými otázkami jsme vyslovili následující hypotézy:

- *Bez ohledu na parametrické nastavení experimentu budou mít subjekty sklon k daňovým únikům. (H1)*

Dle teoretického modelu, platí-li $p * \pi + MPCR < 1$, pak dominantní strategií každého jednotlivce je černé pasažerství, tzn. daňový únik (viz např. Alm, McCelland a Schulze, 1992). Tato podmínka pro preferenci černého pasažerství je splněna ve všech pěti variantách.

Dále na základě závěrů dříve uskutečněných experimentálních výzkumů¹⁰ předpokládáme, že:

- *Efekt rostoucí míry penále (π) je slabý, tzn., nebudeme pozorovat významné změny průměrného příspěvku do společného účtu. (H2)*
- *Se zvyšující se pravděpodobností kontroly (p) budou subjekty odvádět významně více do společného účtu. (H3)¹¹*
- *Průměrný příspěvek (odvod) do společného účtu se napříč jednotlivými variantami experimentu nebude významně odlišovat v případě použití neutrálního jazyka a daňové terminologie. (H4)*

3. Výsledky a diskuse

První série experimentů proběhla v červnu 2014. Tato série zahrnovala jedno experimentální sezení pro každou z variant parametrického nastavení (tzn. celkem 5 experimentálních sezení), přičemž instrukce využívaly výhradně neutrální jazyk. Série se celkem

¹⁰ Viz část 1.2.

¹¹ Tato tvrzení můžeme formulovat i následujícím (ekvivalentním) způsobem: **(H2):** *Průměrné příspěvky do společného účtu ve variantě HP2 nebudou významně vyšší než ve variantě HP1.* **(H3):** *Průměrné příspěvky do společného účtu ve variantě HA2 budou významně vyšší než ve variantě HA1; dále průměrné příspěvky ve variantě HA1 budou významně vyšší než ve variantě HP1 a vůbec nejnižší průměrné příspěvky očekáváme v případě varianty Baseline.*

zúčastnilo 120 subjektů z databáze ORSEE (Greiner, 2015) zahrnující dobrovolně zaregistrované studenty Masarykovy univerzity. Průměrný výdělek účastníka experimentu byl 224 Kč. V rámci první série byly testovány výzkumné otázky VO1 a VO2, resp. hypotézy H1-H3.¹²

Druhá série využívající v instrukcích daňovou terminologii proběhla v březnu 2015. Rovněž v rámci této série proběhlo 5 experimentálních sezení, přičemž každé pracovalo s jednou variantou nastavení experimentu. Série se zúčastnilo celkem 109 subjektů a průměrný výdělek dosáhl 215 Kč. Srovnání výsledků mezi sériemi nám umožňuje ověřit výzkumnou otázku VO3, resp. hypotézu H4. Tabulka 2 uvádí počty účastníků v jednotlivých experimentálních sezeních.

Tabulka 2 | Počty účastníků v jednotlivých sezeních

	Počet účastníků			
	Neurální terminologie		Daňová terminologie	
Sezení / varianta	Baseline (N)	24	Baseline (D)	21
	HP1 (N)	24	HP1 (D)	21
	HP2 (N)	24	HP2 (D)	21
	HA1 (N)	24	HA1 (D)	24
	HA2 (N)	24	HA2 (D)	22

Zdroj: autoři

3.1 Výsledky experimentální série využívající neutrální jazyk

Obrázek 1 zachycuje průměrný odvod do společného účtu v jednotlivých variantách nastavení parametrů. Vertikální osa je shora ohraničena předepsanou částkou 30 žetonů.

Na první pohled je patrné, že ve variantě HA2 (N), která pracovala s nejvyšší pravděpodobností kontroly ($p = 0,167$), je v porovnání s ostatními variantami průměrný odvod do společného účtu výrazně nejvyšší. Průměrný odvod ve variantě HA1 (N) rovněž přesahuje hodnotu ve variantách Baseline (N), HP1 (N) a HP2 (N), ovšem méně výrazně. Průměrný odvod ve třech naposledy jmenovaných variantách se nijak výrazně neliší.

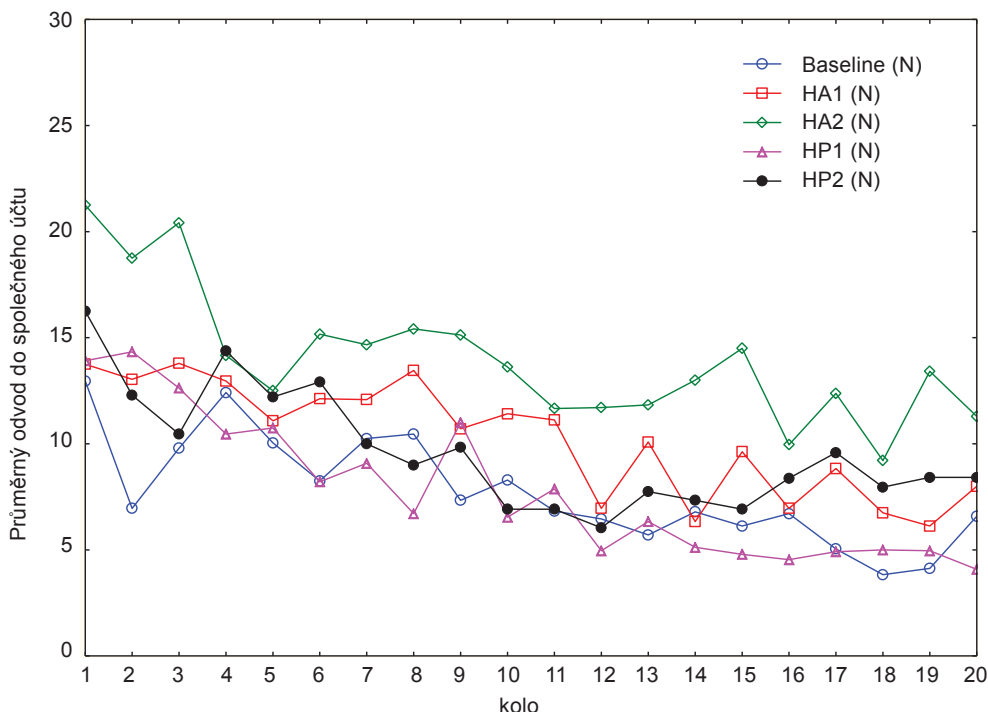
Dle naší první hypotézy by měly subjekty ve všech variantách vykazovat sklony k daňovým únikům. Při pohledu na obrázek 1 můžeme konstatovat, že v žádném kole ani jedné z variant nebylo dosaženo úplného dodržování daňové morálky (tzn. odvádění celých 30 žetonů). Na druhou stranu, stejně tak v žádném případě nemůžeme pozorovat stoprocentní černé pasažerství.

Druhá hypotéza se týkala účinnosti výše (resp. míry) penále jakožto nástroje podporujícího dodržování daňové morálky. Podle této hypotézy by měl tento nástroj být spíše neutrální, tzn. průměrné odvody ve variantě HP2 (N) by neměly výrazně převyšovat hodnoty získané v HP1 (N). Výsledky tuto hypotézu potvrzují: dle chí-kvadrát testu pracujícího se všemi

¹² Výsledky první série experimentů byly ve zkrácené podobě publikovány v konferenčním příspěvku Špačková, Špaček (2015).

individuálními odvody neexistují významné rozdíly mezi oběma variantami. Chí-kvadrát test dobré shody byl zvolen vzhledem k charakteru testovaných dat. Jelikož v každém sezení spolu během jednotlivých kol interagovalo všech 24 hráčů (tzn. jedna neměnná skupina), disponujeme fakticky pouze jedním nezávislým pozorováním za sezení.¹³

Obrázek 1 | Průměrný odvod do společného účtu (neutrální jazyk)



Zdroj: autoři

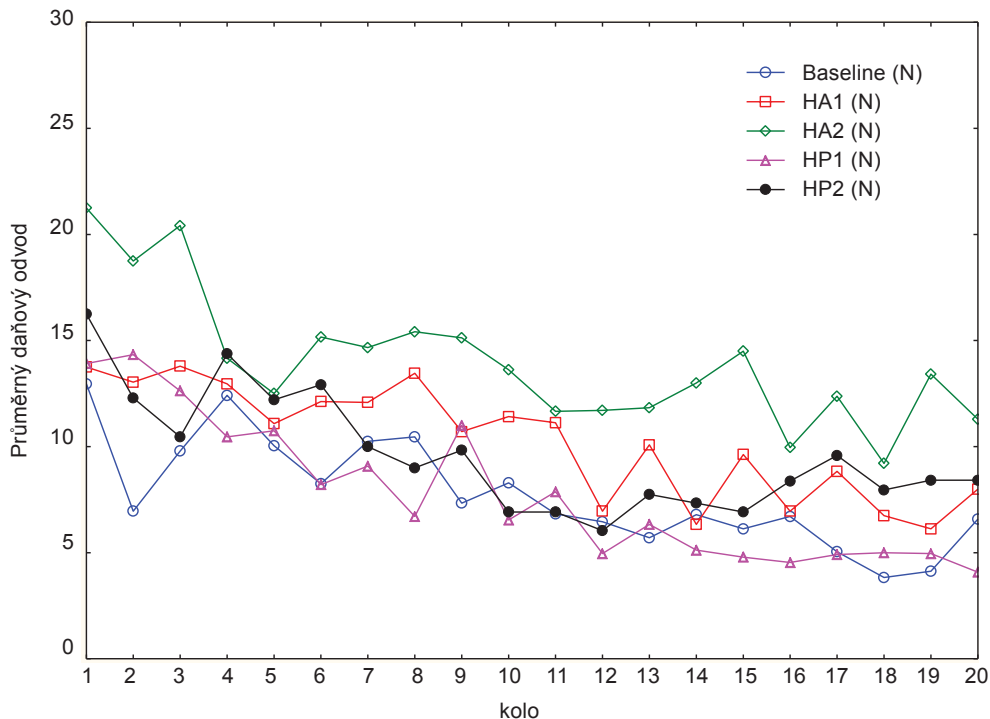
Naše třetí hypotéza předpokládala, že na rozdíl od penále zvyšující se pravděpodobnost kontroly bude mít na dodržování daňové morálky významný dopad. Tzn., že by mělo platit, že průměrné odvody do společného účtu ve variantě HA2 (N) jsou významně vyšší než ve variantě HA1 (N), tyto jsou zároveň vyšší než ve variantě HP1 (N) a vůbec nejnižších průměrných odvodů bude dosaženo ve variantě Baseline (N). Skutečnost, že průměrné odvody ve variantě HA2 (N) výrazně převyšovaly hodnoty ostatních variant, byla již zmíněna. Toto zjištění hovoří ve prospěch naší hypotézy a je také potvrzeno chí-kvadrát testem, podle něhož se průměrné odvody mezi variantami HA2 (N) a HA1 (N) významně odlišují ($p < 0,001$). Odvody ve variantě HP1 (N) jsou rovněž nižší než odvody zjištěné v HA1 (N), nicméně tento rozdíl je pouze hraničně významný ($p < 0,1$). Rozdíl v odvodech mezi variantami HP1 (N) a Baseline (N) není statisticky významný.

13 Pro testování významnosti rozdílu v individuálních odvodech mezi jednotlivými treatmenty předpokládáme, že tyto představují náhodné veličiny z identického rozložení pravděpodobnosti. Zamítnutí této hypotézy by znamenalo, že testované dvě populace jsou významně odlišné. Použitý test má rozdělení χ^2 s jedním stupněm volnosti (Andreoni, 1988).

3.2 Výsledky experimentální série využívající daňovou terminologii

Obrázek 2 zachycuje průměrný daňový odvod (do společného účtu) v různých variantách parametrického nastavení experimentu, který využíval daňového jazyka.

Obrázek 2 | Průměrný odvod do společného účtu (daňová terminologie)



Zdroj: autoři

I v tomto případě můžeme v souladu s hypotézou H1 pozorovat obecný sklon subjektů k daňovým únikům. Ani v jednom kole v žádné z variant nebylo dosaženo plného předepsaného odvodu daně, tzn. situace, kdy by všechny subjekty odvedly 30 žetonů do společného účtu. Naopak ve variantách Baseline (D) a HP1 (D) se v posledních kolech subjekty svým chováním blížily úplnému černému pasažérství (v posledním kole byl průměrný odvod ve variantě HP1 (D) 1 žeton a v případě Baseline (D) dokonce jen 0,6 žetonu).

Stejně jako v případě využití neutrálního jazyka instrukcí i při použití daňové terminologie můžeme při pohledu na graf konstatovat, že nejvyšších daňových odvodů bylo dosaženo v případě variant HA1 (D) (průměrný odvod 12 žetonů) a HA2 (D) (průměrný odvod 11,6 žetonu), které pracovaly s vyšší pravděpodobností kontroly (popořadě, $p = 0,0832$ a $p = 0,167$). Průměrné odvody byly výrazně vyšší než v případě varianty HP1 (D) (průměrný odvod 7,8 žetonu) a Baseline (D) (pouze 4,3 žetonu).

Co se týče rozdílů v průměrných odvodech mezi variantami HP2 (D) a HP1 (D) (zaměřujících se na testování účinnosti rostoucí míry penále), jsou data v podstatě ve shodě s výsledky získanými při využití neutrálního jazyka. Průměrný daňový odvod při variantě HP2 (D) (pracující s mírou penále $\pi = 1$) je vyšší (5,9 žetonu) než v případě varianty HP1 (D) (míra penále $\pi = 0,2$, průměrný odvod 4,7 žetonu), nejedná se ovšem o statisticky významný rozdíl. Toto zjištění hovoří ve prospěch naší hypotézy H2, dle které rostoucí míra penále má pouze slabý efekt.

Aby data hovořila ve prospěch hypotézy H3 (týkající se účinnosti zvyšující se pravděpodobnosti kontroly), průměrné odvody by měly být významně nejvyšší v případě varianty HA2 (D) (následovano popořadě průměrnými odvody ve variantách HA1 (D), HP1 (D) a Baseline (D)). V případě využití daňového jazyka ovšem významná nadřazenost průměrných odvodů ve variantě HA2 (D) splněna není; subjekty odváděly průměrně stejně, ať už pravděpodobnost přistížení byla 8,32%, nebo dvojnásobně vysoká (16,67 %). Statisticky významné rozdíly v odvodech můžeme pozorovat pouze v případě HA1 (D), resp. HA2 (D), a HP1 (D).

3.3 Vliv daňového jazyka

Nejzajímavější výsledky přináší odpověď na poslední výzkumnou otázku, která se týkala vlivu použitého jazyka instrukcí. Srovnáváme tedy dvojice variant experimentu, které se liší pouze tím, zda byli studenti upozorněni na to, že jejich odvod je daní.¹⁴

Obrázek 3 přináší grafické srovnání průměrných odvodů mezi variantami experimentu, které využívaly neutrálního, resp. daňového jazyka. Na vertikální ose můžeme pozorovat průměrný daňový odvod (maximální hodnota je 30 žetonů), na ose horizontální průběh jednotlivých kol. Čára s plnými kolečky vždy značí průměrné odvody v případě využití neutrálního jazyka, čára s prázdnými čtverečky v případě užití daňové terminologie.

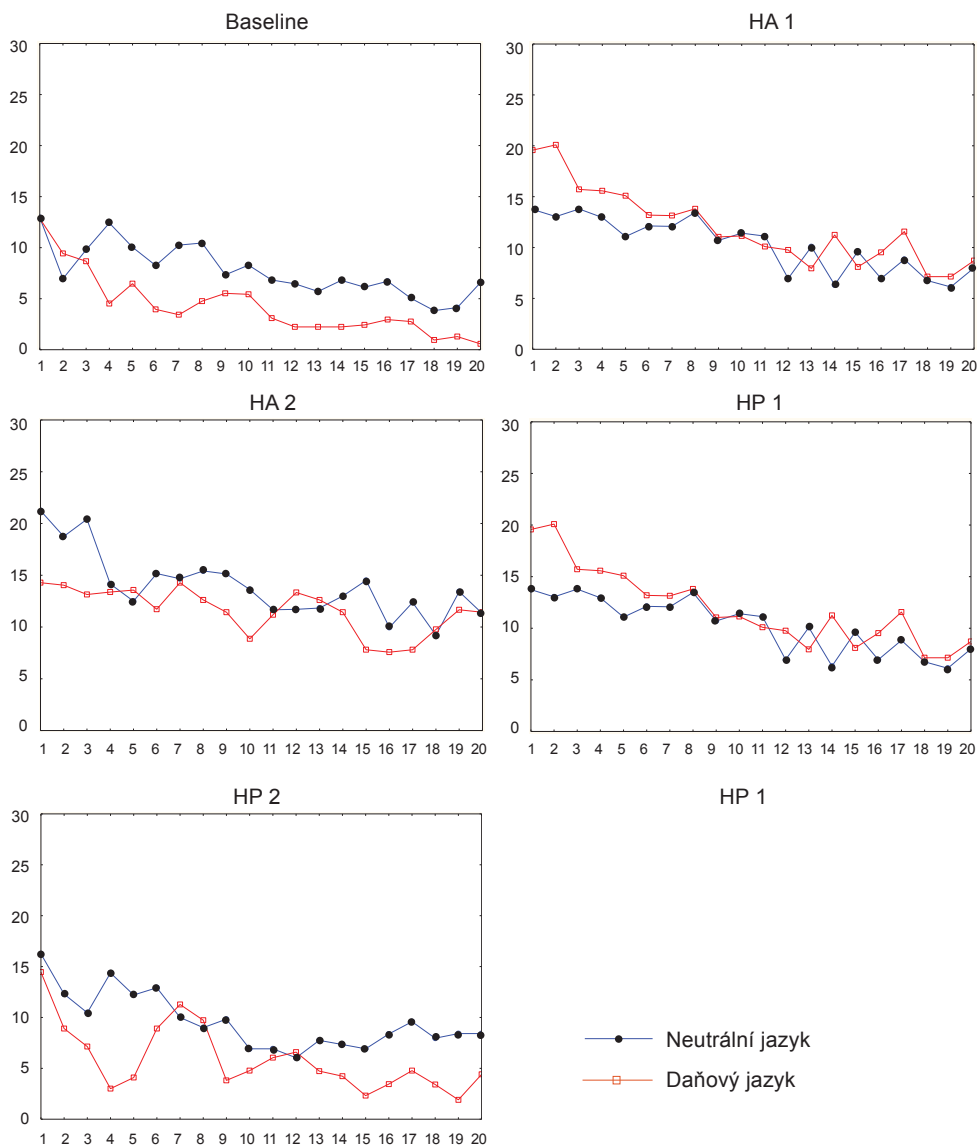
Z jednotlivých grafů můžeme vyčíst, že s výjimkou jediné varianty (HA1) bylo vždy dosaženo vyšší míry dodržování daňové morálky (tj. vyššího průměrného odvodu) při použití neutrálního jazyka, tzn. v případě, že v experimentu nebylo v žádném okamžiku použito slovo *daň* (a slova od něj odvozená). Největších průměrných rozdílů bylo dosaženo ve variantě HP2 (průměrný rozdíl 3,7 žetonu), dále ve variantě Baseline (3,46 žetonu), následované variantou HP1 (průměrný rozdíl 3,06 žetonu) a HA2 (2,4 žetonu). Rozdíly v individuálních příspěvcích v těchto čtyřech variantách byly statisticky významné (v případě variant Baseline, HA2 a HP1 při $p < 0,001$ a v případě varianty HP2 při $p < 0,05$ s použitím chí-kvadrát testu). Abstrahujeme-li tedy od varianty HA1, můžeme konstatovat, že námi získaná data hovoří v neprospěch hypotézy H4 předpokládající, že průměrný příspěvek (odvod) do společného účtu se v případě použití neutrálního jazyka a daňové terminologie nebude významně odlišovat.

Čeští a slovenští účastníci experimentů tedy reagují významně na používaný jazyk instrukcí; rozdíly v individuálních příspěvcích při použití neutrální a daňové terminologie jsou statisticky významné. Vědomí, že odváděná částka je daní, je však nemotivuje k morálnějšímu chování, a tedy k vyšším odvodům. Naopak v naprostém rozporu s dosavadními výsledky (Baldry, 1986; Alm *et al.*, 1992; Fonseca, Myles, 2012) vede vědomí, že se jedná o odvod daně, k nižší ochotě přispívat na veřejný statek. Vzhledem k této

14 V dalším textu tedy vynecháváme označení varianty (D), resp. (N), a příslušná varianta (např. HA1) odkazuje na dvojici se stejně nastavenými parametry p a π .

značné odlišnosti od dosavadních výsledků se domníváme, že toto chování lze považovat za kulturně podmíněné a může být spojeno s celkovým společenským klimatem post-transformujících se ekonomik.¹⁵

Obrázek 3 | Průměrné odvody napříč variantami experimentu: neutrální vs. daňový jazyk



Zdroj: autoři

¹⁵ Máme na mysli zejména velké mediální kauzy spojené s daňovými úniky, či korupčním chováním.

Závěr

V literatuře věnované experimentálnímu zkoumání motivů, které přimějí daňové poplatníky platit daně v řádné výši, existuje poměrně významná shoda ohledně vlivu základních institucionálních proměnných. Mezi nejvýznamnější proměnné nesporně patří míra pravděpodobnosti daňové kontroly a výše trestu při nesouladu předepsané a skutečně zaplacené úrovně daně.

Námi provedený experiment s českými subjekty dosavadní výsledky do značné míry potvrzuje. Ve shodě se zahraničími poznatky účastníci experimentů velmi významně reagovali na vyšší míru pravděpodobnosti daňové kontroly.

Na druhou stranu, při bližší analýze zjištěných výsledků se určité konkrétní rozdíly ukazují. České subjekty mnohem méně reagovaly na rostoucí výši sankce za nesprávnou (tj. nižší než předepsanou) výši odvedené daně. Na rozdíl od výsledků převážné většiny zahraničních experimentů hrozba vyšší pokuty dostatečně nemotivovala účastníky našich experimentů ke zvýšení příspěvku.

Při srovnání chování daňových poplatníků v závislosti na jazyku používaném v experimentu je zjevné, že české subjekty prokazovaly významně menší ochotu odvádět řádnou částku v případě, že jim bylo sděleno, že se jedná o daň. Jednaly tak v naprostém rozporu s dosavadními zjištěními zahraničních studií, kde použití daňové terminologie mělo buď neutrální, nebo naopak pozitivní efekt na míru řádného placení daní. Subjekty našeho experimentu byly tedy ochotny spolupracovat více tehdy, když nevěděly, že modelová situace souvisí s placením daní. Toto chování, na rozdíl od výsledků první části experimentu, významně podporuje předpoklad vlivu kulturně-historického pozadí dané země (tzv. *country effect*). Na základě námi získaných výsledků se lze domnívat, že značně odlišná zkušenost z transformačního období a související společenské klima mohou vést občany ČR k menší než tradiční ochotě řádně platit daně.

Jsme si vědomi omezenosti námi prezentovaných zjištění. Část z těchto omezení vyplývá ze samotné podstaty experimentální metody a související možnosti zobecnění výsledků (širší diskusi této otázky lze nalézt např. u Alma, Bloomquista a McKee, 2015). Neméně významná omezení souvisejí s podobou námi využívaného experimentu, který odpovídá logice daně z příjmu fyzických osob. Rozhodnutí o výši přiznaného příjmu pro účely této daně totiž činí především ty osoby, které podávají daňové přiznání. O něco menší prostor k deklarování jiné než správné výše příjmů má značná část zaměstnanců, za které odvádí daně zaměstnavatel.

I přesto se domníváme, že námi zjištěné výsledky mohou být inspirací nejen pro vědeckou komunitu, ale i pro tvůrce veřejné politiky. Lepší porozumění potenciálním reakcím subjektů na změnu institucionálního prostředí považujeme za základ každé zvažované daňové (i jiné) reformy. Experimentální metoda v této oblasti patří mezi jednu z „nejlevnějších“ a nejsnazších metod, jak otestovat potenciální dopady navrhovaných reforem.

Literatura

- Allingham, M. G., Sandmo, A. (1972). Income tax evasion: A theoretical analysis. *Journal of Public Economics*, 1(3–4), 323–338, [http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(72\)90010-2](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2)
- Alm, J. (2012). Measuring, explaining, and controlling tax evasion: lessons from theory, experiments, and field studies. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 54–77, <http://dx.doi.org/10.1007/s10797-011-9171-2>

- Alm, J.; Blomquist, K. M.; McKee, M. (2015), On the external validity of laboratory tax compliance experiments. *Economic Inquiry*, 53(2), 1170–1186, <http://dx.doi.org/10.1111/ecin.12196>
- Alm, J.; Jackson, B. & McKee, M. (1992a). Deterrence and Beyond: Toward a Kinder, Gentler IRS. In: J. Slemrod (Ed.), *Why People Pay Taxes*. Ann Arbor: The University of Michigan Press, 311–329.
- Alm, J.; McClelland, G. H.; Schulze, W. D. (1992). Why do people pay taxes? *Journal of Public Economics*, 48(1), 21–38, [http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(92\)90040-m](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(92)90040-m)
- Alm, J.; Sanchez, I.; Juan, A. (1995). Economic And Noneconomic Factors In Tax Compliance. *Kyklos*, 48(1), 1–18, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6435.1995.tb02312.x>
- Alm, J.; Torgler, B. (2006). Culture differences and tax morale in the United States and in Europe. *Journal of Economic Psychology*, 27(2), 224–246, <http://dx.doi.org/10.1016/j.joep.2005.09.002>
- Andreoni, J. (1988). Why free ride? Strategies and learning in public goods experiments. *Journal of public Economics*, 37(3), 291–304, [http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(88\)90043-6](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(88)90043-6)
- Andreoni, J.; Erard, B.; Feinstein, J. (1998). Tax compliance. *Journal of Economic Literature*, 36(2), 818–860. Dostupné z: [http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreoni_etal_\(JEL98\).pdf](http://darp.lse.ac.uk/papersdb/Andreoni_etal_(JEL98).pdf)
- Baldry, J. C. (1986). Tax evasion is not a gamble. *Economics Letters*, 22(4), 333–335. [http://dx.doi.org/10.1016/0165-1765\(86\)90092-3](http://dx.doi.org/10.1016/0165-1765(86)90092-3)
- Cassar, A., Friedman, D. (2014). *Economics lab: an intensive course in experimental economics*. Routledge Advances in Experimental and Computable Economics, <http://dx.doi.org/10.4324/9780203356845>
- Christie, E., Holzner, M. (2006). *What Explains Tax Evasion? An Empirical Assessment based on European Data*. Wiiv Working Papers No. 40. Dostupné z: <http://wiiw.ac.at/what-explains-tax-evasion-an-empirical-assessment-based-on-europeandata-dlp-540.pdf>
- Cummings, R. G.; Martinez-Vazquez, J.; McKee, M.; Torgler, B. (2009). Tax morale affects tax compliance: Evidence from surveys and an artefactual field experiment. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 70(3), 447–457, <http://dx.doi.org/10.1016/j.jebo.2008.02.010>
- Cullis, J.; Jones, P.; Jones, P. R. (2009). *Public finance and public choice: analytical perspectives*. Oxford: Oxford University Press. ISBN: 9780199234783.
- David, P.; Semerád, P. (2014). Possibilities of Measuring Tax Evasion Related to Fuel Sale. *Procedia Economics and Finance*, 12, 121–129, [http://dx.doi.org/10.1016/s2212-5671\(14\)00327-x](http://dx.doi.org/10.1016/s2212-5671(14)00327-x)
- Fischbauer, U. (2007). z-Tree: Zurich toolbox for ready-made economic experiments. *Experimental economics*, 10(2), 171–178, <http://dx.doi.org/10.1007/s10683-006-9159-4>
- Friedland, N.; Maital, S.; Rutenberg, A. (1978). A simulation study of income tax evasion. *Journal of Public Economics*, 10(1), 107–116, [http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727\(78\)90008-7](http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(78)90008-7)
- Fonseca, M. A.; Myles, G. (2012). *Taxpayer compliance: evidence from students and taxpayers*. HMRC Research Report 198. Dostupné z: <https://www.gov.uk/government/publications/taxpayer-compliance-evidence-from-students-and-taxpayers>
- Greiner, B. (2015). Subject pool recruitment procedures: organizing experiments with ORSEE. *Journal of the Economic Science Association*, 1(1), 114–125. <http://dx.doi.org/10.1007/s40881-015-0004-4>
- Hanousek, J., Palda, F. (2004). Quality of government services and the civic duty to pay taxes in the Czech and Slovak Republics, and other transition countries. *Kyklos*, 57(2), 237–252. <http://dx.doi.org/10.1111/j.0023-5962.2004.00252.x>

- Hanousek, J., Palda, F. (2008). *Tax Evasion Dynamics in the Czech Republic: First Evidence of an Evasional Kuznets Curve*. CERGE-EI Working Paper Series No 360. Dostupné z: <https://www.cerge-ei.cz/pdf/wp/Wp360.pdf>
- Isaac, R. M.; Walker, J. M.; Thomas, S. H. (1984). Divergent evidence on free riding: An experimental examination of possible explanation. *Public Choice*, 43(2), 113–149, <http://dx.doi.org/10.1007/bf00140829>
- Ministerstvo financí České republiky (2012). *Zpráva o činnosti daňové a celní správy České republiky za rok 2012*. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/dane/danova-statistika>
- Orviská, M.; Hudson, J. (2003). Tax evasion, civic duty and the law abiding citizen. *European Journal of Political Economy*, 19(1), 83–102, [http://dx.doi.org/10.1016/s0176-2680\(02\)00131-3](http://dx.doi.org/10.1016/s0176-2680(02)00131-3)
- Slemrod, J.; Weber, C. (2011). Evidence of the invisible: toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy. *International Tax and Public Finance*, 19(1), 25–53, <http://dx.doi.org/10.1007/s10797-011-9181-0>
- Sobotková, V. (2014). *Dodržování daňových předpisů a morálka – behaviorální aspekty*. Diplomová práce, Masarykova Univerzita, Brno.
- Šíroky, J. (2008). *Daňové teorie: s praktickou aplikací*. Praha: Nakladatelství C. H. Beck. ISBN: 978-80-7400-005-8.
- Šenkelová, J.; Špalek, J. (2009). Jsou ekonomové jiní? Ekonomický model versus realita. *Politická ekonomie*, 57(1), 21–47, <http://dx.doi.org/10.18267/j.polek.668>
- Špačková, Z.; Špalek, J. (2015). Factors Influencing Compliance Behavior in a Tax Laboratory Experiment. In Špalková, D., Matějová, L. *Proceedings Of The 19th International Conference: Current Trends In Public Sector Research*, 103–109. ISBN 978-80-210-7532-0.
- Torgler, B. (2002). Speaking to theorists and searching for facts: Tax morale and tax compliance in experiments. *Journal of Economic Surveys*, 16(5), 657–683. <http://dx.doi.org/10.1111/1467-6419.00185>
- Torgler, B. (2012). Tax morale, eastern Europe and European enlargement. *Communist and Post-Communist Studies*, 45(1–2), 11–25, <http://dx.doi.org/10.1016/j.postcomstud.2012.02.005>
- Wahl, I.; Kastlunger, B.; Kirchler, E. (2010). Trust in authorities and power to enforce tax compliance: An empirical analysis of the Slippery Slope Framework. *Law & Policy*, 32(4), 383–406, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-9930.2010.00327.x>
- Walsh, Keith. (2012). Understanding Taxpayer Behaviour: New Opportunities for Tax Administration. *Econ Papers*, 43(3), 451–475. Dostupné z: <http://www.esr.ie/article/view/46>
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, § 251.