



bulletin

4 / 2014

předmluva

Ing. Lucie Rytířová 2

Rozhovor s Vojtěchem Šimíčkem 3

závislá a samostatná činnost

Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D. 6

Příjmy ze závislé činnosti od roku 2015

Ing. Mgr. Stanislav Kouba 14

Zaměstnanecké benefity

Ing. Ondřej Polívka 20

Nízké důchody osob samostatně výdělečně činných

Ing. Marta Ženíšková 23

Příslušnost k sociálnímu pojištění zaměstnanců a OSVČ pohybujících se mezi státy EU, EHP, Švýcarskem nebo smluvními státy – pravidla, postup a interpretační problémy

JUDr. Ladislav Švec 26

Zdanění příjmů a pojistné

prof. Ing. Jaroslav Vostatek, CSc. 36

Mezinárodní pronájem pracovní síly – glosa k rozsudku NSS

JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová 42

Souběhy stále dokola – soukromoprávní pohled

JUDr. Petr Bezouška, Ph.D., doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D. 43

daně a účetnictví

Významný judikát NSS: Konec zdlouhavého prověřování DPH zdarma

Mgr. Jakub Hajdučík 47

Zálohy na podíl na zisku. Souvislosti v účetnictví a daních

Mgr. Edita Ševcovicová, Ing. Petra Vaněčková 50

oznámení

Daňář & daňová firma roku 54

22. řádná Valná hromada Komory daňových poradců ČR 56

Předmluva



Vážené kolegyně, vážení kolegové,

v předvánočním čase plném rozjímání je mi potěšením uvést další číslo Bulletinu Komory daňových poradců, naladěné tentokrát na osobní notu. Po číslech věnovaných bojům (proti daňovým únikům) a sporům (v rámci daňového procesu) je toto číslo zaměřeno v podstatě na vás: ať jste zaměstnanci či osoby samostatně výdělečně činné, v téměř každém článku se najdete.

Rozdíly mezi těmito kategoriemi se prolínají celým číslem. Hned v úvodním rozhovoru komentuje nově jmenovaný soudce Ústavního soudu Vojtěch Šimíček mimo jiné „vynález“ Miroslava Švarce, tj. využití samostatně výdělečně činných osob místo zaměstnanců. Podrobně se mu dále věnuje první článek Karla Šimky, včetně rozboru stávající judikatury a úvah, co dál.

Z pohledu praxe si dovoluji doplnit, že důvody pro upřednostnění nezávislého vztahu mohou být různé – sám Miroslav Švarc v podstatě pouze pokračoval v předlistopadové praxi, kdy mu při jeho podnikání úřady nedovolily mít zaměstnance, z čistě praktického pohledu pak může být motivací „švarcsystému“ například nízká flexibilita pracovního práva. Již od 90. let minulého století však převažuje ekonomický pohled: vysoké daňové a pojistné zatížení závislé činnosti ve srovnání s minimálními povinnými odvody osob samostatně výdělečně činných. Nám daňovým poradcům nepřísluší komentovat politické motivy zákonodárce (označované za podporu podnikání), ale myslím si, že bychom měli upozorňovat na možné distorze v ekonomických vztazích, které daňové (a pojistné) zákony mohou způsobit.

Srovnáváním situace zaměstnanců a podnikatelů se zabývají i další články: z pohledu daně z příjmů (od Stanislava Kouby), zaměstnaneckých výhod (od Ondřeje Polívky), odvodů na pojistném a výše důchodů (od Marty Ženíškové) či příslušnosti k pojištění při činnosti v zahraničí (od Ladislava Švece).

Článkem Jaroslava Vostatka o charakteru daně z příjmů a pojistného se přesuneme do teoretičtějších vod, abychom následně přeskočili do soudní praxe glosou o pokračování kauzy mezinárodního pronájmu pracovní síly, o které jsme spolu s Petrou Novákovou psaly v minulém čísle. Nad (ne)oblíbeným tématem souběhu funkcí zaměstnanců a členů statutárních orgánů se zamýšlejí pánové Havel a Bezouška.

Závěrem ještě Jakub Hajdučík zhodnotí nedávný rozsudek Nejvyššího správního soudu přiznávající plátcí daně úrok při příliš dlouhém prověřování nárokové daně z přidané hodnoty na vstupu – zajímavý je tento článek v kontextu novely daňového řádu s účinností od roku 2015, která se vypořádává se stejným problémem jinak, než jej vyřešil soud. Nakonec dvojice dam, Edita Ševcovicová a Petra Vaněčková, podrobně popisuje zálohy na podíl na zisku, a to z pohledu jejich příjemce.

Naštěstí snad letošní legislativní úsilí našich zákonodárců skončilo včas, abyste si mohli užít vánoční pohody se svými blízkými, raději než s čerstvě vytištěnými zákony. Přeji vám, abyste našli dostatek času i prostoru sami v sobě na to, co je pro vás důležité, a vstoupili do nového roku plni energie a s otevřeným pohledem bez předsudků vůči těm, co jsou jiní než vy – ať jsou to úředníci finanční správy, zaměstnanci (pokud podnikáte), podnikatelé (patříte-li mezi zaměstnance) nebo nároční klienti.

Pohodové Vánoce a spokojený nový rok.

Za redakční radu
Ing. Lucie Rytířová
daňová poradkyně

Rozhovor s Vojtěchem Šimíčkem



Otázky kladl JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.

Doc. JUDr. Vojtěch Šimíček, Ph.D. (*1969), původem z Ostravy, avšak již léta žijící a působící v Brně, vystudoval Právnickou fakultu Masarykovy univerzity. Roku 1995 ukončil na této fakultě i postgraduální studium; habilitoval se v roce 2001. Absolvoval několikaměsíční studijní pobyty v Regensburgu a v Bochumi a pět měsíců působil jako stážista v německém Spolkovém sněmu. V letech 1996 až 2003 pracoval jako asistent soudce na Ústavním soudu. V roce 2003 se stal soudcem Nejvyššího správního soudu. Kromě funkce předsedy senátu působil také jako předseda sedmičlenného senátu ve věcech volebních a ve věcech politických stran a byl i předsedou kárného senátu ve věcech soudců. V létě 2014 se stal soudcem Ústavního soudu. Od roku 1992 vyučuje ústavní právo na Právnické fakultě Masarykovy univerzity. Je autorem či spoluautorem mnoha odborných textů a publikací zejména z oboru ústavního práva a členem vícero vědeckých rad fakult vysokých škol a redakčních rad odborných časopisů.

■ **Jak se Ti líbí v Tvém novém působišti, na Ústavním soudu? V čem se liší od Nejvyššího správního soudu, na němž jsme se potkávali skoro deset let? A jak se dnešní Ústavní soud liší od toho, na němž jsi v letech 1996–2003 byl asistentem soudce Vojena Güttlera?**

Věděl jsem, kam odcházím a co mohu Ústavnímu soudu nabídnout. Neodcházelo se mi lehce, jelikož atmosféru panující na NSS a kolegy tam působící považuji za zcela výjimečné, a to zřejmě v rámci celé české justice. Nicméně rozhodující nemůže být to, kde jsem se cítil osobně velmi spokojen, nýbrž kde mohu nejvíce uplatnit svoji odbornost. A to je dnes určitě Ústavní soud. Nicméně až se za necelých deset let budu na NSS vracet, určitě to nebudu považovat za nějakou formu „degradace“. Jen mi je líto, že se již nebudu vracet ke všem kolegům a kamarádům, kteří zde působí dnes a které mám rád.

Co se týče srovnání s prvním Ústavním soudem, těch odlišností je velmi mnoho. Pokud pomínu úplně jiné

technické možnosti (zpočátku nebyl k dispozici internet a informační zdroje např. v oblasti zahraniční judikatury se omezovaly na nahodile publikovaná rozhodnutí přeložená do češtiny, která se citovala stále dokola), byl první Ústavní soud zcela novým prvkem v systému soudnictví. Navíc jen několik tehdejších soudců pocházelo z justice, a proto byl zpočátku velký problém s jeho akceptací v rámci odborné veřejnosti. Nastal tak „paradox důvěry“ známý i u ostatních nových ústavních soudů v postkomunistických zemích: o co větší oblibě se těšily tyto soudy na veřejnosti, o to méně akceptovány byly obecnou justicí. Postupně se však podařilo, že se obecné soudy s Ústavním soudem nejen smířily, nýbrž dokázaly se identifikovat i s jeho judikaturou, byť mnohdy dosti ztuhla a ne s veškerou. To se stalo zejména díky přesvědčivosti a důslednosti rozhodování soudu v tehdejších profilových agendách a v neposlední řadě i proto, že první Ústavní soud vyzářoval nepřehlédnutelný étos. Samozřejmě, že i takoví soudci, jako byli Čermák, Procházka, Klokočka a další, dělali chyby a mýtus, který se kolem tohoto soudu postupně vytvořil, není úplně podložený. Nejednou jsem se však setkával s názorem, že tomuto soudu se vyplatí věřit již jen proto, že osobnosti na něm působící prostě nemohly být podezřívány z nějakých nekalých úmyslů. Řada z nich měla za sebou komunistické kriminály či emigraci a celým svým předchozím životem byli zárukou toho, že i svá rozhodnutí vydávají podle nejlepšího přesvědčení. To je významný poznatek i pro jiné instituce: každá může chybovat, nicméně tyto chyby nesmějí být doprovázeny nehodnověrností lidí na těchto institucích působících.

Takto nazíráno je dnešní Ústavní soud daleko „civilnější“. Je to zcela pochopitelné, neboť skončila doba přelomu a gründerství a nastal všední den. Skromně bych si však přál, aby se i na tento Ústavní soud vrátila alespoň část étosu, která jej provázela v minulosti.

■ **Co z agendy Nejvyššího správního soudu Tě nejvíce bavilo a jak si mezi tím stály daně? A co Tě baví nejvíce nyní na Ústavním soudu?**

Určitě mne nejvíce bavila agenda tzv. volebního senátu: volby, politické strany a referendum. Byl jsem rovněž kárným soudcem, a jakkoliv je pravdou, že tato agenda je

mimořádně pracná, musím se přiznat, že jsem se v ní postupně také našel. Co se týká daní, nikdy jsem se samozřejmě nemohl označovat za daňového specialistu, nicméně i tato oblast mne bavila. Samozřejmě pouze případy, které jsou o právním vyhodnocení, a nikoliv tzv. skutkovky. To je ale asi problém všech agend, nikoliv jen finanční.

Ústavní soud, jak známo, není nikterak specializován, takže každý soudce řeší případy napříč celým právním řádem. V tom spočívá neskutečná zajímavost práce, která prostě nemůže zevšednět, a nikdy si nelze říci, že od tohoto okamžiku již „všechno umím“, a budu proto jen rutinér. Současně však je třeba připomínat, že Ústavní soud si vybírá, které z případů bude řešit věcně, a v tom je jeho postavení systémově zcela odlišné od soudů jiných. Veřejnost proto nemůže očekávat vydávání stovek nálezů ročně, nýbrž maximálně jen desítek meritorních rozhodnutí, a to v těch případech, které Ústavní soud sám shledá zásadními a precedenčními. O to více by však pak měla být tato rozhodnutí sledována.

■ **Jsi autor klíčového rozsudku Nejvyššího správního soudu, podle něhož nelze nutit lidi, aby vstupovali do pracovněprávních vztahů jen proto, že to je pro stát daňově výhodnější (čj. 2 Afs 62/2004-70). Na něj navázalo vícero dalších (třeba Tvůj judikát obdobného vyznění o profesionálních sportovcích; čj. 2 Afs 16/2011-78) a dnes jde v podstatě o stálou judikaturu. Jak s odstupem let hodnotíš onu pilotní kauzu a navazující vývoj tzv. švarcsystému?**

Tuto kauzu bych rozhodl stejně i s odstupem let. Samozřejmě se můžeme bavit o doplnění argumentace atp., nicméně to je problém prakticky kteréhokoliv staršího textu, jehož jste autorem. Co se týká samotného problému tzv. švarcsystému, je třeba odlišovat případy zjevného zneužívání OSVČ typu prodavaček v hypermarketech od případů, kdy je pro zaměstnavatele za stávající právní situace ekonomicky nevýhodné zaměstnat někoho v rámci pracovního poměru. Základní problém proto zůstává pořád stejný: pokud bude s ohledem na malou flexibilitu pracovního práva a na další okolnosti (výše odvodů placečných zaměstnavatelem atp.) natolik nevýhodné uzavírat pracovní poměry, pak tento jev bude existovat stále, protože je předurčen ekonomickými faktory. Teprve budou-li podmínky pro zaměstnance a OSVČ srovnatelnější, přestane se tato činnost vyplácet. Jinak řečeno, právo by mělo i v této oblasti méně regulovat a více sledovat ekonomickou realitu. Alternativou švarcsystému pro řadu potenciálních zaměstnavatelů totiž není uzavřít pracovní smlouvu se zaměstnancem, nýbrž třeba vůbec nepodnikat.

■ **Jsi ústavní právník; jaké ústavní hodnoty či ústavně zaručená práva jsou nejvíce ve hře, jde-li o daně? Vlastnictví? Svoboda? Rovnost? Plnění základních funkcí státu? A jak moc Ústavní soud může zasahovat do diskrece zákonodárce?**

Na takto obecnou otázku je obtížné odpovědět jednoznačně. Pokud je nicméně otázka položena tak, co by mělo být prioritou, pak pro Ústavní soud určitě prioritou nemůže být plnění základních funkcí státu. Úkolem Ústavního soudu je totiž ochrana jedince právě před státem. Jistě, ani Ústavní soud nesmí být naivní, a měl by si proto být velmi dobře vědom rozpočtových dopadů svých rozhodnutí, ale to je vše. Neměl by se tím nechat příliš ovlivňovat. Plnění funkcí státu v rozpočtové oblasti je tedy úkolem jiných mocenských složek státu – zákonodárství a exekutivy.

■ **Ústavní soud zatím u daní používal koncept „rdousícího efektu“ a s ním spojenou tezi o omezenějším přezkumu ústavnosti daňových zákonů než jiných zásahů do vlastnického práva (viz nálezn sp. zn. Pl. ÚS 7/03, část VIII.). K dispozici je již vcelku bohatá judikatura třeba ke zdravotnickým poplatkům či k solárnímu odvodu. Jako by však zmíněné judikáty odkazovaly na stejné zásady, ale aplikace těchto zásad se z ne zcela srozumitelných důvodů případ od případu dost lišila. Kdy tedy vlastně může daň někoho „zardousit“? A znamená nedávný nálezn ve věci zdanění důchodů (sp. zn. Pl. ÚS 31/13) určitý posun a vyjasnění metodologie přezkumu daní?**

Jak známo, podle setrvalé judikatury Ústavní soud v oblasti daní zastává velmi zdrženlivý přístup, omezující se právě na zmíněný rdousící efekt daně anebo na porušení principu rovnosti. Ještě na NSS jsme se snažili přesvědčit Ústavní soud o možnosti zasáhnout do daňové legislativy i z důvodu zjevné nesmyslnosti samotné daně (šlo o daň z převodu nemovitosti), nicméně nebyli jsme úspěšní. Tento názor si však ponechávám i nadále. Věc zdanění důchodů se skutečně trochu metodologicky posunula a kromě traktované nerovnosti má určitý podtext i v nelogičnosti předmětného zdanění. Tento posun bych však osobně nepřeceňoval, neboť si nemyslím, že je možno jej považovat za jakýsi vědomý signál, který by chtěl Ústavní soud v tomto směru vyslat. Co se týká otázky zmíněné nejednotnosti aplikace stejných právních zásad, to je obecný problém judikatury nejen v oblasti daní, a dlužno říci, nejen Ústavního soudu. S touto kritikou souhlasím a mám za to, že možná největší aktuální očekávání odborné veřejnosti od nejvyšších soudů včetně Ústavního soudu je v současnosti právě ve vztahu k jednotnosti judikatury tak, aby právo bylo předvídatelné.

■ **Co daně a proporcionalita? A kolize státního zájmu na výběru daní se základními právy, zejména s právem na informační sebeurčení (nálezn sp. zn. Pl. ÚS 24/10), ale i vlastnickým právem? Dnešní státy se snaží, seč mohou, naplnit nenasyté státní pokladny a předejít daňovým únikům, a to i značně razantními metodami. Zavádějí se nejrůznější povinnosti hlásit pravidelně či dokonce online informace o tom, jak se daňovému subjektu vyvíjejí tržby**

a výdaje a s kým obchoduje, prolamuje se bankovní tajemství, omezují se platby v hotovosti aj. Začíná to trochu připomínat svět Velkého bratra. Kde lze u opatření tohoto druhu hledat hranice ústavně dovoleného?

V této odpovědi budu vědomě zdrženlivý, neboť pokud budou naznačená řešení legislativně skutečně přijata, velmi pravděpodobně se v budoucnu stanou i předmětem řízení u Ústavního soudu. Takže snad jen zopakují, že Ústavní soud tady není proto, aby chránil stát a jeho fiskální zájmy, nýbrž jedince. Odlišujeme však od sebe racionální opatření, vedoucí k efektivnějšímu vymožení daňových povinností, od nepřiměřeného organizačního a administrativního zatěžování jedinců (včetně firem), způsobilého přerůstát až v šikanu.

- Objevují se (např. na Slovensku již podruhé, po zásahu tamního Ústavního soudu) i právní úpravy snažící se konfiskačním zdaněním „dohnat“, co se nepodařilo, a asi už vesměs nepodaří, trestnímu právu – odčerpát některé v minulosti podezřele nabyté majetky. Judikatura Ústavního soudu zatím vždy velmi pečlivě zkoumala, a to i u velkých fiskálních hrozeb jako solární odvod (nález sp. zn. Pl. ÚS 17/11), zda existuje dost intenzivní důvod zklamat očekávání adresátů právní regulace zavedením nepravě retroaktivní úpravy. A pravou

retroaktivitu Ústavní soud připustil jen zcela výjimečně. Kde jsou tedy ústavní limity snah o „změnu minulosti“? Stačí pouhý politický záměr?

Po přečtení této otázky jsem si vzpomněl na gymnázium, kde nás učili, že každá otázka obsahuje přinejmenším polovinu odpovědi. Domnívám se, že tato otázka obsahuje odpověď téměř celou. Ale abych úplně neutekl: politický záměr samozřejmě může sloužit jen jako jeden z mnoha argumentů potvrzujících úmysl tzv. historického zákonodárce, nikoliv však jako důvod, který by mohl překlenout tak silnou zásadu, kterou je vyloučení retroaktivity právních předpisů.

- Na závěr trochu provokativní dotaz: Kdybys nebyl ústavním a předtím správním soudcem, čím bys chtěl být? Čistým akademikem na právnické fakultě? Byl bys vůbec právníkem? Nebo třeba raději hrál fotbal za Baník Ostrava či mnichovský Bayern?

Práce na akademické půdě mne vždy velmi bavila a baví i nadále. Mám za to, že to je ta nejsvobodnější práce a možná i práce nejkrásnější, takže moje volba by byla jasná. Naznačené sportovní ambice jsou lákavé, nicméně s ohledem na to, že jsem kdysi hrával pouze nejnižší dorosteneckou soutěž a i v ní počet mých „vlastenců“ přesáhl počet gólů vsítených do sítí soupeře, příliš mne nepřekvapilo, že nabídky z uvedených klubů nepřišly. ☺



DAŇOVÉ ZÁKONY A ÚČETNICTVÍ PODLE STAVU K 31. 12. 2014 S PARALELNÍM VYZNAČENÍM ZMĚN OD 1. 1. 2015

Publikace obsahuje úplná znění všech daňových zákonů, zákona o daňovém poradenství, zákona o územních finančních orgánech, zákona o účetnictví a zákona o auditorech. Dále v ní naleznete související vyhlášky, české účetní standardy a vybrané pokyny a informace Ministerstva financí ČR. Publikace je vhodná jako pomůcka ke kvalifikační zkoušce na daňového poradce. Náznorné vyznačení změn u všech zákonů umožňuje přehledné porovnání provedených změn v čase, lze ji také využít jako podklad pro vypracování daňového přiznání k dani z příjmů.

Cena publikace cca 440 Kč vč. DPH + poštovné. Vychází v lednu 2015.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4,

P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Publikaci si můžete také objednat prostřednictvím [dlouhodobé objednávky](#).

V tom případě Vám bude obratem zaslána vždy po každém jejím vydání.

Pro rok 2014 garantujeme cenu 440 Kč vč. DPH. Poštovné je pro dlouhodobé objednatele zdarma.

Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu

JUDr. PhDr. Karel Šimka, LL.M., Ph.D.
soudce Nejvyššího správního soudu

1 Sociální a ekonomické souvislosti

Současnost má své kořeny v minulosti. Na tuto poučku je užitečné myslet při zkoumání příčin a povahy řady sociálních jevů. Zdanění příjmů fyzických osob je jedním z nich. Kořeny jeho dnešní právní úpravy tkví v počátku 90. let 20. století, kdy vznikl po pádu komunistického režimu současný daňový systém. Ten zavedl dva základní režimy zdanění ekonomické aktivity fyzických osob, a sice zdanění závislé práce na straně jedné a zdanění ostatních (v rámci této podskupiny pak dále zákonem kategorizovaných) příjmů. Podobně byl nastaven systém veřejnoprávních pojištění, zejména důchodového, nemocenského a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ale v určitých ohledech i veřejného zdravotního pojištění.

Rozlišení závislé práce na straně jedné a jiných aktivit fyzických osob na straně druhé lze v České republice považovat za poněkud opožděné uplatnění jednoho z výdobytků bojů za sociální spravedlnost a emancipaci dělnictva, jež otráslasly západním světem od druhé poloviny 19. století až do konce století 20. a jejichž excesivními, extrémními projevy bylo jak komunistické hnutí, tak fašismus a nacismus. Daňový a pojistný systém Československa a posléze České republiky po roce 1989 se inspiroval v těch státech, které „boj práce a kapitálu“ vyřešily v podstatě korporativistickým uspořádáním založeným na vyjednávání sociálních partnerů, silné roli odborů a zaměstnavatelských svazů a moderátorské a ochranné roli státu při řešení třídních střetů. V modifikované podobě jsme převzali zkušenosti zejména poválečného Německa a Rakouska. V korporativním systému tohoto typu jsou zaměstnavatelé odpovědní za své zaměstnance a společně vytvářejí svazek práce a kapitálu, který vytváří ekonomické hodnoty a dělí se o ně podle široce akceptovaných a celou ekonomiku prostupujících dohod (tarifních, u nás kolektivních, smluv aj.). Zaměstnavatelé mají povinnost pečovat o své zaměstnance (pracovní právo zaměstnancům zajišťuje nejrůznější výhody jako dovolenou, regulaci pracovní doby, zvláštní ochranu určitých skupin



zaměstnanců aj.), často se podílejí spolu se státem na jejich výchově a vzdělávání (viz tzv. duální systém učňovského školství v Německu) a mohou je jen poměrně složitým způsobem propustit, nemají-li pro ně nadále práci. Navíc se zaměstnavatelé jako jacísi agenti státu starají i o určité veřejnoprávní aspekty zaměstnancovy existence, zejména tím, že pod vlastní majetkovou odpovědností za zaměstnance odvádějí daně a veřejnoprávní pojistná. Zaměstnanecký vztah je v takto pojímaném systému pravidlem, vše ostatní (podnikání, činnost „na volné noze“ apod.) výjimkou. Tomu se přizpůsobuje i daňový systém a systém veřejnoprávních pojištění, který vychází ze zásady, že závislá práce je typická, zatímco vše ostatní je výjimkou, pro niž musí být splněny zvláštní podmínky. Takto ostatně je koncipován i náš zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), v jehož části věnované fyzickým osobám je ne náhodou § 6 o závislé práci systematicky zařazen před § 7 až 10 věnované jiným druhům příjmů fyzických osob.

Tento idylický ekosystém by možná i fungoval – pokud by se nezměnilo okolní prostředí. Dnešní ekonomika ale již nestojí na velkých průmyslových podnicích s masovou produkcí a tisíci odborově organizovaných dělníků. Je to systém podstatně složitější, založený na navzájem provázaných firmách nejrůznější velikosti, jež k přežití potřebují především pružnost a schopnost inovace. Korporativismus druhé poloviny 20. století není oblekem, který by jim padl. Potřebují rychle nabírat a propouštět zaměstnance, navíc povaha práce zaměstnanců se často změnila – klíčové jsou nápady, schopnost získat zákazníka, přizpůsobit se nově se objevujícím potřebám; cení se excelence, samostatnost, schopnost flexibilní kooperace. Mnozí by rádi měli slušně placené a jisté místo, ale není o ně zájem, neb nemohou na trhu nabídnout dostatečnou excelenci, o jiné naopak zájem je, ale ti často právě pro svoji excelenci a s ní se pojící nezávislost nestojí o pevný pracovněprávní svazek. Právní a sociální systém založený na ideách korporativismu v takové situaci selhává a snaží se v rámci pravidel, která jsou dána, najít nová řešení. Jedním z nich je potlačení role závislé práce ve prospěch jiného právního postavení

toho, kdo by v korporativním systému byl zpravidla zaměstnancem, tj. poskytoval jinému svůj intelekt, pracovní sílu, čas, nasazení atd. Přichází švarcsystém.

2 Vztah veřejného a soukromého práva v souvislosti se švarcsystémem

Jádrem problému švarcsystému v oblasti daní je, jak se má daňové právo stavět k případům, kdy si strany soukromoprávně sjednají, že jedna bude pro druhou vykonávat určitou činnost, a přitom objektivní obsah takové dohody (resp. praxe při jejím naplňování) je ten, že je poskytována činnost, která by mohla být poskytována i v režimu závislé práce.

Správní soudnictví před rokem 2003 posuzovalo znaky závislé činnosti a tuto činnost podřizovalo zdanění podle § 6 odst. 1 ZDP zejména na základě toho, jak se daná činnost navenek objektivně jevila, bez ohledu na obsah soukromoprávních ujednání mezi stranami. Častým případem byla „requalifikace“ jednání stran podle jeho skutečného obsahu za pomoci tehdejšího § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dále jen „ZSDP“ (nyní obdobně § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dále jen „DŘ“). Soukromoprávní dohoda mezi aktéry a její obsah však soudy v některých případech vedly ke korekci závěru správce daně, že jde o závislou činnost.¹

I rozhodnutí Nejvyššího správního soudu od roku 2003 v některých případech akcentují, že pro daňové účely není podstatné, co si strany soukromoprávně sjednaly, ale to, jaký objektivní obsah mělo jejich jednání, tj. jakou skutečnou povahu měl vztah mezi poskytovatelem práce (činností) a jejím příjemcem. „Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu, který má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí, tj. zda uzavřou např. smlouvu o dílo,

smlouvu o obstarání věci, smlouvu mandátní, smlouvu o pracovní činnosti, smlouvu o provedení práce, apod., veřejnoprávní předpisy nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.“²

Obdobně se vyjádřil i jiný senát Nejvyššího správního soudu:³ „(...) Je nepochybně na subjektech smluvního vztahu, aby si zvolily pro ně vhodnou formu procesní kooperace; daňové povinnosti vůči veřejné moci, které z takové činnosti plynou, však již přirozeně na vůli subjektů (v souzené věci plátce ani poplatníka) závislé nejsou. **Pro účely daně z příjmů je tedy právně relevantní vzájemný faktický vztah plátce a poplatníka při výkonu práce, nikoliv právní důvod vzniku právního vztahu mezi nimi.**“

Taková koncepce ve své extrémní podobě je poněkud problematická. V obecné rovině je jistě velmi dobře možné, že veřejné právo bude pro své účely ignorovat soukromoprávní rysy určitého daňově relevantního jednání osob a že toto jednání bude pro své účely kvalifikovat (a tedy zdaňovat) výlučně na základě vlastních autonomních kvalifikačních kritérií; tak tomu v některých případech bývá.⁴ Pokud by tak bylo postupováno i u zdanění jednání spočívajícího v poskytování osobních plnění majících formu činností nejrůznějšího typu, bylo by třeba mít k dispozici jednoznačnou a dostatečně určitou definici „závislé činnosti“ ve smyslu § 6 odst. 1 ZDP. Tam užitá definice je ovšem konstruována v podstatě jako odkaz na soukromé právo, neboť do rozsahu své působnosti zahrnuje jednání definovaná na základě znaků soukromoprávních smluv či vztahů, resp. jim naroveň postavených vztahů veřejnoprávní povahy. V písm. a) bodu 1 uvedeného odstavce se hovoří o „plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovníprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce“.⁵ Jediný významný autonomní prvek definice je, že do závislé činnosti pro účely zdanění zahrnuje i poměry „obdobné“ poměru pracovníprávnímu, služebnímu či členskému, přičemž rysem všech (o tom, že všech, svědčí slova „v nichž“, užitá v úvodu závěrečné vedlejší věty definice, v kontrapozici s tím, že o jednotlivých typech rozhodných poměrů hovoří definice v čísle jednotném) těchto poměrů má být, že v nich *poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce.*

¹ Viz např. rozsudek Krajského soudu v Plzni z 28. 6. 2001, sp. zn. 30 Ca 142/2000, dostupný v ASPI. V něm krajský soud připustil, že činnost, která by mohla mít povahu činnosti závislé, může být též vykonávána podle mandátní smlouvy.

² Viz rozsudek NSS z 14. 12. 2006, čj. 7 Afs 143/2005-67.

³ Viz rozsudek NSS z 13. 3. 2008, čj. 5 Afs 143/2007-67.

⁴ Více ke vztahu veřejného práva k soukromému např. v ELIÁŠ, Karel, HAVEL, Bohumil, BEZOUŠKA, Petr, ŠUSTROVÁ, Daniela, NĚMEČEK, Tomáš, LIŠKA, Petr, ŠIMKA, Karel. *Občanské právo pro každého. Pohledem (nejen) tvůrců nového občanského zákoníku.* 2. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2014, kapitola „Žiješ jenom dvakrát – v soukromém a veřejném právu“, s. 323–342.

⁵ Od 1. 1. 2014 doznal § 6 odst. 1 ZDP jistých strukturálních změn (byl vedle písmen rozčleněn i na čísla označené body), nicméně jeho znění se oproti dřívějšímu v těch ohledech, kterými se zabývá tento text, obsahově prakticky nezměnilo.

Problémem je ovšem právě to, co vše může být „obdobné“. V první řadě je nepochybné, že „obdobný“ může být jen takový poměr, který splňuje společné definiční znaky všech ve výčtu uvedených poměrů. Tedy půjde o poměr, jímž je jednou ze stran smlouvy poskytována „práce“ a druhá strana za tuto práci platí v penězích či v jiných hodnotách, jež mohou být zdanitelným příjmem. Druhým rysem je povinnost toho, kdo poskytuje „práci“, dbát „při výkonu práce“ příkazů plátce.⁶ Jakkoli se oba tyto rysy zdají být z hlediska určitosti definice užitečné, již jen několik příkladů z běžného života ukáže, že mohou být jen velmi povšechným indikátorem toho, zda je některý právní poměr „obdobný“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) bodu 1 ZDP. Instalatér, kterého si objedná na výměnu kohoutku u umyvadla, vykonává práci (tj. činnost spočívající v tom, že odmontuje starý kohoutek a instaluje a zatěsňuje nový kohoutek), za kterou jej odmění v penězích. Řídí se přitom při provádění výměny mými pokyny přinejmenším v tom ohledu, že přijde ve sjednanou hodinu, zuje se, požadují-li to, instaluje takový nový kohoutek, který si vyberu, a navíc vše může dělat třeba i na základě mých velmi detailních pokynů týkajících se toho, kam může vstoupit, jakou dlaždičku může při své činnosti odstranit a jakou už ne, zda závit kohoutku utěsní koudelí, nebo jiným způsobem, atd. Přitom by jistě nikoho nenapadlo, že vůči objednateli výměny kohoutku se instalatér za běžných okolností nachází ve vztahu obdobným poměru pracovnímu, a to i když jde o instalatéra působícího jako samostatný živnostník. Takových příkladů by bylo možno uvést mnoho. V podstatě každá lidská činnost vyžaduje k tomu, aby měla smysl a splnila svůj účel, koordinaci s jinými lidmi v tom ohledu, že při jejím výkonu musím dbát v nějaké míře pokynů toho, pro něhož tu činnost provádím.

3 Judikatura Nejvyššího správního soudu do rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 6 Ads 48/2009

Judikatura Nejvyššího správního soudu při řešení problému švarcsystému ve většině případů soukromoprávní aspekty vztahu, který posuzuje, neignoruje, avšak současně je ani neabsolutizuje. V podstatě při své analýze konkrétního skutkového stavu kombinuje subjektivní a objektivní prvky právního vztahu, který posuzuje. Subjektivním prvkem zde je nutno rozumět vůli stran v její soukromoprávní rovině, přičemž rozhodná je vůle skutečná, „očistěná“ o případné zastírání pravého obsahu vůle stran. Objektivním prvkem je pak nutno rozumět mantinely, které vůli

stran dává objektivní sociální realita a v rámci ní ekonomické a pracovníprávní obvyklosti. Základní rysy tohoto přístupu lze nalézt již v známém pilotním judikátu Nejvyššího správního soudu, který posunul zásadním způsobem meze přípustnosti švarcsystému:⁷ „*Vymezení pojmu ‚závislá činnost‘ podle ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP nemůže být redukováno toliko na činnost vykonávanou podle příslušných pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Definiční prvek závislosti tak bude dán zejména povahou vykonávané činnosti (typicky práce vykonávané na jednom místě výhradně pro jednoho zaměstnavatele) a také tehdy, pokud se bude jednat o činnost dlouhodobou a pokud k uzavření pracovního vztahu mělo dojít především v zájmu osoby tuto činnost vykonávající, jejíž právní sféru neuzavření tohoto vztahu v konečném důsledku poškozuje. Naopak o závislou činnost zpravidla nejde, jedná-li se o specializovanou činnost vykonávanou pouze krátkodobě či nesoustavně, jejíž výkon je podmíněn faktory do značné míry nezávislými na vůli zadavatele (např. sezónní práce, práce závislé na počasí, práce podmíněné realizací jednorázově získané zakázky apod.). Tyto skutečnosti musí akceptovat i aplikace daňových předpisů, neboť v opačném případě by představovala nelegitimní zatěžující prvek soukromé sféry. Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tehdy, jestliže na jejich uzavření není dán oboustranný zájem. Takovýto výklad by popíral i samotnou soukromoprávní podstatu pracovního práva.*“

Citovaný pilotní judikát byl významně ovlivněn skutkovými okolnostmi, které v něm byly posuzovány (sezónní zednické činnosti na stavbě). Pozdější judikatura proto řešila i situace, kdy vztahy, které měly být závislou činností ve smyslu § 6 ZDP, neměly sezónní či jinak krátkodobý, nýbrž trvalejší charakter. To vedlo k důrazu na subjektivní stránku vztahu, tedy na skutečnou vůli stran:⁸ „*Vzhledem k charakteru vykonávaných prací bylo pro žalobce výhodnější uzavřít smlouvy o dílo než zaměstnat vlastní zaměstnance. Pokud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.), do tohoto smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření tohoto typu smluv o dílo své smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít.*“

⁶ Inspirativní může být v této souvislosti i judikatura související se švarcsystémem jen nepřímo, a sice týkající se agenturního zaměstnávání. K tomu, kdy konkrétního pracovníka řídí nájemce pracovní síly a kdy agenturní zaměstnavatel, viz rozsudek NSS z 27. 4. 2012, čj. 7 Afs 47/2011-24. K právnímu důvodu toho, proč zaměstnanec agentury práce je povinen poslouchat pokyny nájemce pracovní síly, a k daňovým důsledkům této skutečnosti viz rozsudek NSS z 25. 5. 2005, čj. 2 Afs 161/2004-131, č. 702/2005 Sb. NSS.

⁷ Viz rozsudek NSS z 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004-70, č. 572/2005 Sb. NSS.

⁸ Viz rozsudek NSS z 27. 7. 2006, čj. 2 Afs 173/2005-69; skutkově se jednalo o dlouhodobě provozované lesnické práce (fakturující lesní dělníci).

Podobně v případě fakturujících kovoobráběčů ze Slovenska Nejvyšší správní soud akcentoval oboustrannou vůli aktérů uzavřít právní vztah mimo režim závislé práce:⁹ „Stěžovatel správci daně předložil potvrzení, že spolupracuje při řešení svých personálních potřeb s Úřadem práce ve Frýdku-Místku. Od roku 2000 nahlásil celkem jedenáct volných míst, přičemž v aktuální nabídce registroval Úřad práce ve Frýdku-Místku jedno volné pracovní místo u tohoto zaměstnavatele v profesi soustružník kovů – obráběč. (...) Pokud jde o profese, které nelze v regionu nalézt, je pochopitelné, že stěžovatel navázal smluvní vztahy se zahraničními zhotoviteli. **Stěžovatel při uzavírání smluv o dílo se zhotoviteli nesimuloval jiný právní úkon, protože právě tento typ smlouvy vyhovoval jeho potřebám a stejně tak potřebám zhotovitelů.** (...) zahraniční pracovníci pracovali po dobu minimálně dvou let, a to přibližně 15 kalendářních dnů měsíčně, přičemž jejich směny přesahovaly osmihodinovou pracovní dobu. (...) je naprosto nepochybné, že i mezi podnikateli vznikají vztahy trvající povahy. Může se tak dít z důvodu oboustranné prospěšnosti nebo proto, že v okolí těchto podnikatelů není k dispozici jiný vhodný smluvní partner (...). **To, že se jedná o vztah trvající povahy, ještě neznamená, že se nutně musí jednat o závislou činnost.**“

Tématem organizace činnosti a její koordinace s tím, komu je poskytována, se zabýval další rozsudek Nejvyššího správního soudu:¹⁰ „(...) žalobce v letech 1997, 1998 a 1999 spolupracoval na základě smluv o dílo s několika podnikatelskými subjekty (fyzickými i právními osobami, s bydlištěm či sídlem v tuzemsku i v zahraničí). Na stavbách žalobce pracovali, zejm. při pomocných stavebních činnostech, ale také při betonování, zednických a jiných pracích pracovníci, kteří práci vykonávali na základě smluv o dílo uzavřených žalobcem buď přímo s nimi, nebo s jejich zaměstnavatelem (jako dodavatelem). **Jednotliví pracovníci vykonávali na stavbách žalobce práce vždy jen po dobu několika měsíců, odměny za práci byly fakturovány nepravidelně a žalobce měl přitom rovněž své zaměstnance. Subdodávky na základě smluv o dílo byly jak z hlediska objemu produkce, tak objemu plateb ve vztahu k ostatní činnosti žalobce méně významné.** Jednotliví stavbyvedoucí žalobce, vyslechnutí jako svědci, ve vztahu k jednotlivým dodavatelům shodně uvedli, že postupovali podle příslušných smluv o dílo, kterými byla práce zadána, přičemž oni sami neurčovali ani kvalifikaci, ani počet pracovníků, kterých bude k práci třeba, **jednali pouze se zástupcem subdodavatele, od něhož provedené dílo přebírali a kontrolovali, pracovníky dodavatele neproškolovali, nevybavovali je pracovním nářadím a nezajišťovali jim stravu ani dopravu. Zástupce některých z dodavatelů vyslechnutý jako svědek upřesnil, že práci zadávali a řídili stavbyvedoucí žalobce zpočátku**

prostřednictvím jeho či partáka dodavatele. Ostatní skutečnosti tvrzené stavbyvedoucími žalobce potvrdil. (...) pomocné stavební práce vykonávané zpravidla ukrajinskými pracovníky na stavbách žalobce na základě smluv o dílo, uzavřených buď přímo s těmito pracovníky, nebo s jejich zaměstnavateli (dodavateli žalobce), nelze kvalifikovat jako závislou činnost v (...) daňovém smyslu (...).“

Závislá povaha určité části činnosti a vázanost „zaměstnanec“ častými a konkrétními pokyny plátce (v podstatě se jednalo o administrativní činnost podle konkrétních denních potřeb vykonávanou v sídle „zaměstnavatele“ jeho technickými prostředky) byla podle odůvodnění jiného rozsudku Nejvyššího správního soudu naopak důvodem kvalifikace takového vztahu jako závislé činnosti:¹¹ „Skutečným předmětem dohod uzavřených mezi stěžovatelem a dvěma poplatnicemi byl neomezený pracovní výkon činností. Předmětem ústní smlouvy stěžovatele s ing. P. (pro roky 1997 až 1999) bylo vedení účetnictví daňového subjektu a spolupráce s celním úřadem, přičemž součástí vedení účetnictví bylo i vystavování faktur za daňový subjekt. **Účetnictví bylo zpracováno v sídle stěžovatele za pomoci software, jenž byl jeho majetkem, a který hradil i aktualizaci software při změnách předpisů o účetnictví, přičemž PC, software, provozní náklady spojené se zpracováním účetnictví, jako jsou například náklady na papír, tisk a kopírování a další, byly hrazeny pouze stěžovatelem.** Dle potřeby jmenovaná vyřizovala záležitosti pro stěžovatele například na celnici, v bance apod., ve výjimečných případech pověřoval stěžovatel ing. P. i odvozem zaměstnanců, zúčastňovala se i porad vedení, kde byla pověřována zpracováním různých údajů z účetnictví stěžovatele. S paní K. stěžovatel spolupracoval od roku 1995. Od roku 1995 do konce roku 1998 byla paní K. pověřena řízením lidských zdrojů a administrativou spojenou s investicemi a životním prostředím. Přitom řízení lidských zdrojů zahrnovalo uzavírání pracovních smluv, vedení mzdového účetnictví a veškerou administrativní činnost ohledně zaměstnanců. Ve výjimečných případech pověřoval daňový subjekt paní K. i odvozem zaměstnanců, zúčastňovala se porad vedení. Paní D. pracovala pro kontrolovaný daňový subjekt od konce roku 1998 a byla pověřena řízením lidských zdrojů, tj. uzavíráním pracovních smluv, vedením mzdového účetnictví a veškeré mzdové agendy ohledně zaměstnanců. **Rovněž tato agenda byla zpracovávána v sídle stěžovatele za použití jeho technických a materiálních prostředků.**“

Absence skutečně svobodné vůle „zaměstnanců“ uzavřít v rovině soukromého práva smlouvy o dílo a přítomnost silného ekonomického nátlaku ze strany „zaměstnavatele“ na uzavření takových smluv byly důvodem kvalifikace určitých zemědělských činností (navážení obilí k sečce,

⁹ Viz rozsudek NSS z 15. 1. 2009, čj. 7 Afs 72/2008-97, 15. 1. 2009.

¹⁰ Rozsudek NSS z 13. 7. 2007, čj. 8 Afs 30/2006-59.

¹¹ Viz shora již v jiných souvislostech zmíněný rozsudek NSS z 13. 3. 2008, čj. 5 Afs 143/2007-67.

shrnování kompostu a hnoje, orba, setí, odvoz brambor, krmení dobytka, stlaní pro zvířata) jako závislé činnosti v jiném rozsudku Nejvyššího správního soudu:¹² „S. M., který u žalobkyně prováděl krmení hospodářských zvířat, vypověděl, že si „živnostník“ zařizoval kvůli tomu, že se to tady začalo dělat“ (...). T. H., u žalobkyně jako ošetřovatel rostlin a hnojáč, uvádí, že když „se vrátil z vojny, tak šel automaticky na živnostník“ (...). Z. L., u žalobkyně jako krmíč dobytka, uvedl, že mu žalobkyně nabídla, že ho „vemou jako podnikatele“ (...). J. P., který u žalobkyně navážel stelivo a vyvážel chlévskou mrvu, vypověděl, že byl „u zemědělského družstva od roku 1981 a v roce 1993 z nás udělali podnikatele. Když skončilo hospodařit družstvo, tak jsme přešli automaticky do Agry“. (...) Cenu svých služeb dle svých slov svědek P. vůbec neznal, byla stanovena asi podle ceníku, ale neví, a ani nechce „vědět“ (...), s tím, že **zdůrazňuje, že oni nejsou, ti praví podnikatelé, my jsme malinký**“ (...). F. K. byl nejprve zaměstnán u družstva, pak „přešel na podnikání v družstvu a přešel plynule do Agry“ (...). Poměrně lapidárně celou věc hodnotil svědek K. st., který chtěl být u žalobkyně zaměstnán jako traktorista, ale žalobkyně měla „podmínku, že budu na živnostník, **tak jsem si ho musel zařídit, protože jsem skončil v sodovkárně a sháněl si novou práci**“ (...). Co se týče nájmu traktoru, K. st. uvedl: **„Když jsem chtěl dělat, tak jsem si musel vzít traktor do pronájmu, co mi zbývalo.“**

Jak je z předchozí judikatury patrné, kritéria rozlišení mezi závislou činností a jinou, § 6 ZDP nepodléhající činností jsou jen velmi obtížně zobecnitelná. Zatímco větší část judikatury následující linii výtýčenou pilotním rozsudkem čj. 2 Afs 62/2004-70 akcentuje kritérium svobodné vůle stran při volbě soukromoprávního režimu jejich vztahu a tento soukromoprávní režim zásadně přenáší i do oblasti veřejného práva, některé další judikáty se snaží nalézt autonomní kvalifikační kritéria a subjektivní stránku vztahu (tj. skutečné úmysly aktérů) netestují. Autonomními kvalifikačními kritérii pak jsou typicky povaha činnosti (jak intenzivně je „zaměstnanec“ řízen, tj. jak detailní a časté jsou pokyny, které jsou mu dávány) a to, kde a s jakými pracovními prostředky „zaměstnanec“ pracuje (zda v sídle zaměstnavatele, anebo jinde; zda s prostředky zaměstnavatele, anebo s vlastními aj.).

Je zjevné, že taková kritéria jsou ošidná, neboť výsledek analýzy pomocí nich je velmi ovlivněn takovými aspekty činnosti, které nemusí být pro její podstatu vůbec relevantní. Například externí softwarový specialista může na počítačích odběratele v jeho sídle a v časech, které mu odběratel stanoví (např. kvůli provozním důvodům, jelikož jen v určitý čas mohou být počítače mimo běžný provoz),

provádět vysoce sofistikované úpravy softwaru, jejichž podstatě odběratel vůbec nerozumí, avšak bez nichž by se neobešel; těžko zde mluvit o závislosti specialisty na svém „zaměstnavateli“. Naopak například rozvoz výrobků určitého výrobce může být organizován tak, že fyzické osoby, jež si na úvěr od výrobce, který splácí z odměn od výrobce za svoji činnost, pořídí dodávku, výrobky na své riziko rozvázejí po zákaznících podle dispozic výrobce. Nepracují tedy v sídle výrobce ani s jeho prostředky a jsou jím „řízeny“ stejně málo jako každý běžný speditér, přesto jsou zjevně na výrobcu ekonomicky velmi silně závislé. Ekonomická závislost malého na určitou specifickou činnost zaměřeného subdodavatele, který má vybudován dlouhodobý vztah ke svému odběrateli, na tomto odběrateli může být též očividná. Pokud jde u subdodavatele o fyzickou osobu, jde jen proto o závislou práci? Jistě ne, jakkoli někdy o ni může jít.¹³

4 Usnesení rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 6 Ads 48/2009

Významem povahy soukromoprávního vztahu ve veřejnoprávních souvislostech (daňových, pojistných aj.) se zabýval rozšířený senát. V konkrétním případě šlo o to, zda odpovědný zástupce pro účely živnostenského zákona může svoji činnost konat na základě dohody o provedení práce, z níž by neplatil pojistné na sociální zabezpečení, anebo zda jeho vztah musel mít povahu dohody o pracovní činnosti, z níž by pojistné platit musel. Rozšířený senát uvedl:¹⁴ „*Smyslem a účelem pracovního práva jako součásti práva soukromého je nepochybně umožnit smluvními stranám (zaměstnancům a zaměstnavatelům) uzavírat takové dohody o úplatném využití pracovní síly zaměstnance ve prospěch zaměstnavatele, na nichž se svobodně a se zohledněním všech rozhodných hledisek shodnou. I v pracovním právu platí, že [l]idé jsou svobodní a rovní v důstojnosti i právech (čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) a že [k]aždý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod). Za předpokladu, že neexistuje zřejmý zákonný zákaz, a při respektování ústavně chráněných hodnot v oblasti zaměstnaneckých vztahů (...) tedy i v pracovním právu platí, že je na smluvních stranách, který ze smluvních typů použije k uspořádání svých vztahů, jedná-li se o typ odpovídající jejich svobodné vůli beroucí v úvahu odlišnou faktickou pozici a zpravidla i vyjednávací sílu obou účastníků právního vztahu. Nejvyšší správní soud již ve své dřívější judikatuře opakovaně zdůrazňoval potřebu respektu k svobodně projevené vůli smluvních stran a odmítl nutit*

¹² Viz rozsudek NSS z 13. 4. 2010, čj. 1 Afs 124/2009-75. Viz též na něj navazující rozsudek NSS z 13. 10. 2010, čj. 1 Afs 71/2010-136, především jeho body 40 až 47.

¹³ V oblasti státního dohledu nad zaměstnaností se nejrůznějšími definičními kritérii závislé práce zabývá rozsudek NSS z 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35, č. 3027/2014 Sb. Ani v něm, třebaže z nejrůznějších úhlů pohledu a mimořádně důkladně kombinuje kritéria jevo- vá, mocenská i ekonomická, není dán jednoznačný a jednoduše aplikovatelný návod, jak závislou a nezávislou práci (činnost) rozlišit.

¹⁴ Viz usnesení rozšířeného senátu NSS z 16. 11. 2010, čj. 6 Ads 48/2009-87, č. 2216/2011 Sb. NSS.

je k uzavírání smluv, na nichž ani jedna ze stran nemá ekonomický zájem. V rozsudku (...) čj. 2 Afs 173/2005-69 (...) vyslovil názor, že „[p]okud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.), do (...) smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření (...) [smlouvy] smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít.“ Z obdobných východisek je třeba vyjít i v projednávaném případě. Bylo na zaměstnanci a zaměstnavateli, který ze smluvních typů nabízených zákoníkem práce (případně i jiným zákonem – viz např. smlouva příkazní podle občanského zákoníku či smlouva mandátní podle obchodního zákoníku) k zajištění činnosti odpovědného zástupce použije [§ 11 odst. 1 věta druhá zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, (...) vyžadovala pouze, aby odpovědný zástupce byl k příslušnému podnikateli ve smluvním vztahu]. (...) **Pokud si smluvní strany zvolily dohodu o provedení práce, činily tak nejspíše i s ohledem na daňové a pojistné aspekty takového smluvního uspořádání.** Nevybočily-li z věcného a časového rozsahu činnosti, kterou lze vykonávat na základě dohod o provedení práce, uzavřely-li dotýcnou dohodu svobodně a vážně a nešlo-li ani o disimulovaný právní úkon zastírající ve skutečnosti jiný obsah či rozsah jejich vztahu (např. takový, který by již pomocí dohody o provedení práce nebylo možno realizovat), **je třeba jejich svobodně projevenou vůli respektovat i v oblasti veřejnoprávního pojištění na sociální zabezpečení.** Bylo na jejich vůli, zda ze smluvních typů, které připadaly vzhledem k povaze věci v úvahu, zvolí takový, který zaměstnanci přinese i benefit spočívající v účasti na veřejnoprávním sociálním pojištění, avšak zároveň s tím spojenou povinnost zaměstnance a zaměstnavatele platit pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (což zvýší celkové mzdové náklady zaměstnavatele a pravděpodobně povede k tomu, že zaměstnanec obdrží adekvátně menší odměnu), anebo zda zvolí smluvní typ, který zaměstnanci neposkytne benefit spočívající v účasti na pojištění, avšak poskytne mu oproti tomu větší odměnu při jinak stejných mzdových nákladech zaměstnavatele.“

Citované usnesení rozšířeného senátu vyslovené ve věci pojistného na sociální zabezpečení má přímý vztah i k daňovému režimu závislé činnosti. Plyne z něho předně

příklon k té linii judikatury, kterou započal rozsudek čj. 2 Afs 62/2004-70 a v níž pokračoval např. rozsudek čj. 2 Afs 173/2005-69 či rozsudek čj. 1 Afs 124/2009-75, tedy k linii, která za klíčové kritérium pro zařazení určité činnosti do daňového režimu závislé činnosti považuje skutečnou vůli smluvních stran. Rozhodné je, zda ujednání o tom, že daná činnost nebude vykonávána v režimu pracovněprávním nebo jiném režimu spadajícím pod § 6 ZDP – ač by podle své povahy mohla být i takto vykonávána – bylo mezi stranami učiněno svobodně a zda tím ve skutečnosti nebyl zastíráán jiný obsah vztahu mezi stranami¹⁵. Rozšířený senát výslovně uvedl, že je na vůli jednotlivce, aby si z dostupných soukromoprávních režimů vybral ten, který považuje za pro sebe nejvhodnější, a to včetně jeho daňových a pojistných dopadů, čítaje v to i negativní důsledky, např. neúčast na pojištění a z toho plynoucí omezení či dokonce absenci, možných budoucích plnění z tohoto pojištění.

5 Navazující judikatura

Po vydání rozhodnutí rozšířeného senátu vydaly jednotlivé senáty Nejvyššího správního soudu i některá další rozhodnutí, která stojí za povšimnutí.

Předně byla řešena otázka povahy činnosti profesionálních sportovců, a to konkrétně v kolektivních sportech (v řešené kauze šlo o lední hokej). Příslušný rozsudek¹⁶ vychází z principů vyslovených rozšířeným senátem a konstatuje, že povaha činnosti profesionálního sportovce je taková, že může být velmi dobře vykonávána v režimu samostatné činnosti (není však ani vyloučeno její vykonávání v pracovněprávním vztahu): „V nyní projednávaném případě neshledal zdejší soud sebemenší důvod pro domněnku, že by bylo v zájmu stěžovatele (a koneckonců i hokejového klubu) uzavřít pracovní smlouvu, resp. smlouvu obdobnou pracovní smlouvě, stejně jako neshledal důvodu pochybovat o tom, že smlouva mezi stěžovatelem a klubem byla – i přes ekonomický nepoměr mezi smluvními stranami – uzavřena zcela svobodně. Konkrétní okolnosti tohoto případu ostatně dostatečně přesvědčivě ukazují, že smlouva vykládaná krajským soudem jako smlouva obdobná pracovní by přinejmenším v tomto ohledu pro stěžovatele výhodná nebyla. Jak bylo ostatně zjištěno v průběhu místního šetření, stěžovateli kupř. nebyly ani vypláceny cestovní náhrady při jeho účasti na trénincích; tyto si hradil sám. (...) Status profesionálních sportovců není v zákoníku práce výslovně zmíněn (...). Z citovaných zákonných ustanovení je přitom zřejmé, že podle zákoníku

¹⁵ Zajímavým příkladem zjišťování skutečné vůle aktérů na základě objektivních skutkových okolností případu (zejména takových rysů analýzovaného právního vztahu jako dlouhodobý charakter vykonávané práce; práce výlučně jen pro jednoho zaměstnavatele; práce vykonávaná v areálu „zaměstnavatele“, kde kooperující osoby používaly rovněž sociální zařízení a měly možnost využít stravování; poskytnutí pracovních nástrojů „zaměstnavatelem“; výkon činnosti na základě pokynů „zaměstnavatele“ a pod jeho dohledem; proškolení „zaměstnanců“ před započítáním prací pro následnou odbornou činnost a současně i z oblasti bezpečnosti práce a požární ochrany; vedení evidence odpracovaných hodin – příchod a odchod z pracoviště byl zaznamenáván na kontrolní lístky umístěné u vратnice) je věc řešená v rozsudku NSS ze dne 8. 9. 2011, čj. 1 Afs 53/2011-208.

¹⁶ Viz rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78, č. 2510/2012 Sb. NSS.

práce by se tento vztah musel řídit tehdy, pakliže by jeho povaha jednoznačně odpovídala zákonné definici závislé činnosti a případně ani neumožňovala výkon této činnosti osobou samostatně výdělečně činnou. Pokud však povaha činnosti umožňovala v rovině soukromého práva zvolit vícero alternativních smluvních úprav, pak bylo pouze na smluvních stranách, aby tuto volbu za zohlednění výhod a nevýhod toho či onoho smluvního typu, včetně zohlednění efektů daňových, učinily [srov. k tomu (...) usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 6 Ads 48/2009-87, (...) zejména pak bod 21 uvedeného usnesení].“

Nejvyšší správní soud řešil i otázku, jak zdanit příjmy „zaměstnanců“, kteří uzavřeli obchodněprávní smlouvy na poskytování činností, k nimž neměli živnostenské oprávnění. Soud v tomto případě uvedl, že jakkoli by zásadně bylo na nich, jaké právní uspořádání by pro svůj vztah zvolili, s ohledem na to, že se zavázali poskytovat činnosti, k nimž neměli veřejnoprávní oprávnění, je nutno takový vztah hodnotit jako pracovněprávní, eventuelně jako zdroj příjmů z příležitostné činnosti:¹⁷ „*Ve věci nyní projednávané (...) pracovní činnost pro žalobce vykonávali pracovníci bez živnostenského oprávnění (nepodnikatelé), zatímco rozsudek ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 62/2004 byl vydán ve věci, v níž činnost pro daňový subjekt (podnikatele) vykonávali podnikatelé (pracovníci s živnostenským oprávněním), a již proto tento rozsudek Nejvyššího správního soudu nyní aplikovat nelze a z téhož důvodu také nelze vycházet ani z rozsudků Nejvyššího správního soudu ve věcech sp. zn. 7 Afs 72/2008, sp. zn. 2 Afs 62/2004, sp. zn. 1 Afs 53/2011, na které poukazuje žalobce a které opět hodnotí příjmy dosahované ze vztahu mezi pracovníky se živnostenským oprávněním a plátcem – podnikatelem. Jestliže v této věci byla pracovní činnost provozována pracovníky bez živnostenského oprávnění, nemohla být současně vykonávána ani za podmínek stanovených 455/1991 Sb., živnostenským zákonem, tedy zjevně nepřichází ani v úvahu posouzení příjmů z této činnosti jako příjmů z podnikání, respektive ze živnosti podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50). V dané situaci je naopak možné příjmy pracovníků v zásadě posoudit jen podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP jako příjmy ze vztahu pracovněprávního (např. na základě dohody o provedení práce podle zákoníku práce účinného v té které době), ze vztahu obdobného anebo případně jako příjem z příležitostné činnosti podle § 10 odst. 1 písm. a) ZDP, a to v závislosti na posouzení konkrétních okolností u každého jednotlivého pracovníka.“*

Dlužno poznamenat, že *ratio decidendi* uvedeného judikátu spočívá v úvaze vyslovené Nejvyšším správním soudem již dříve v jiných jeho judikátech, a sice že příjem podle § 7 ZDP ve znění do 31. 12. 2013 může být pouze činnost, na kterou má příslušná osoba živnostenské oprávnění, resp. činnost, kterou taková osoba, jež obecně vzato živnostenské oprávnění má, vykonávala při překročení mezi tohoto oprávnění, ale přesto za situace, kdy určité oprávnění měla.¹⁸ Od 1. 1. 2014 však již nové znění § 7 ZDP přijaté v souvislosti s nabytím účinnosti nového občanského zákoníku ve spojení se soukromoprávní definicí podnikání v § 420 NOZ použitelnost této judikatury problematizuje.¹⁹

V nedávném rozsudku²⁰ Nejvyšší správní soud pokračoval v linii vytýčené pilotním rozsudkem čj. 2 Afs 62/2004-70 a fixované rozšířeným senátem. Po skutkové stránce se jednalo o obchodní zástupce vykonávající činnost jako osoby samostatně výdělečně činné, které však zčásti vykonávaly pro toho, koho zastupovaly, i činnosti administrativního a zařizovacího charakteru. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl: „*Lze tedy rozlišovat tři typy činností. V prvním případě se jedná o činnosti provozovatelé výlučně jako nezávislá činnost, ať již kvůli zákonné úpravě (např. soudní exekutor, notář) či z povahy věci (s ohledem na rozsah, druh činnosti, např. komplexní výrobní činnosti, určité typy obchodní činnosti, velká realitní kancelář aj.). Ve druhém případě jde o činnosti ‘obojetné’ povahy (drtivá většina menších živnostníků jako zedník, instalatér; svobodná povolání, asistenční činnosti; nejrůznější služby jako účetní, kadeřník atd.), ve třetím pak o činnosti ryze závislé (např. pokladní supermarketu). Judikatura postupně dospěla k závěru, že činnosti ‘obojetné’ povahy nespádají daňověprávně do kategorie nedovoleného ‘švarcsystému’. Nesmí však jít o předstírání samostatnosti a zastírání skutečného stavu spočívajícího v ryze závislé činnosti a ani o zneužití práva. V tomto směru je rozhodující způsob zabezpečování běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti příjemce prací, které by nemělo probíhat například outsourcingem typicky závislých (zejména dělnických) činností.“*

6 Závěr a úvahy pro futuro

Problém české úpravy zdanění fyzických osob je kumulace ekonomických „nevýhod“ u závislé činnosti. Ta je pro zaměstnance nevýhodná daňově (neexistence nákladů jako odčitatelných položek, neexistence paušálů) a pro zaměstnavatele i pojistně, navíc je pro zaměstnavatele neflexibilní v rovině soukromého (pracovního) práva.

¹⁷ Viz rozsudek NSS z 24. 10. 2013, čj. 5 Afs 6/2012-30, 24. 10. 2013.

¹⁸ Viz rozsudky NSS z 28. 2. 2006, čj. 5 Afs 8/2006-79, č. 1266/2007 Sb. NSS, a z 24. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS.

¹⁹ Viz k tomu v jiných souvislostech ELIÁŠ aj., op. cit. sub 4, s. 338–339; viz též Výkladové stanovisko č. 22 expertní skupiny Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti ze dne 9. 4. 2014 – k pojmu podnikatel podle občanského zákoníku, dostupné např. na http://obcanskyzakonik.justice.cz/fileadmin/user_upload/Stavisko_22.pdf [cit. 2014-11-17].

²⁰ Viz rozsudek NSS z 28. 8. 2014, čj. 6 Afs 85/2014-39.

Motivace k švarcsystému za současného nastavení daní bude tedy trvat.

Z hlediska přípustnosti vykonávat je v režimu nezávislé činnosti lze přitom škálu činností rozčlenit, jak to již učinil shora zmíněný judikát čj. 6 Afs 85/2014-39, na ryze nezávislé, ryze závislé a na třetí – přechodovou, a proto nejproblematičtější – kategorii činností „obojetné povahy“. Pokud se jedná o činnost obojetné povahy (a nejde tedy o činnost povahy ryze závislé), je její výkon jako činnosti nezávislé v zásadě přípustný, přičemž důvodem, pro který se tak dotyčná osoba rozhodne učinit, může být krom jiného i snaha snížit své daňové povinnosti a povinnosti v oblasti placení veřejnoprávních pojistných. Důležité však je si uvědomit, že takovým krokem se tato osoba vzdává určitých výhod poskytovaných jí jednak soukromoprávními ochrannými normami pracovního práva, jednak předpisy veřejnoprávními v oblasti sociálního zabezpečení. Pokud dotyčná osoba uvedenou volbu vzhledem ke všem rozhodným okolnostem činí svobodně, po zralém uvážení a bez významného ekonomického nátlaku ze strany druhého smluvního partnera, je třeba její rozhodnutí respektovat a její soukromoprávně projevená vůle má mít zásadně adekvátní účinky i v příslušných oblastech veřejného práva, tedy u daní a ve veřejnoprávních pojistných.

Při úvahách, zda a případně jak reformovat současný systém zdanění příjmů fyzických osob z jejich činnosti, se nabízí opuštění korporativního systému a přechod k **flexicurity**. Tedy k daňově a pojistně unifikovanému a z hledisek soukromoprávních flexibilnímu trhu práce doplněnému efektivní a rychle nastupující státní sociální sítí. Tento systém by umožňoval rychle nabírat i propouštět zaměstnance, přičemž z hledisek veřejnoprávních i soukromoprávních by bylo pro ty, kteří si je najímají, v zásadě irelevantní, zda půjde o pracovní, nezávislý nebo jiný vztah.

Radikální úvahy o přechodu k flexicurity však naráží na realitu každodenní politiky, zejména pak rozpočtové. Daň z příjmů ze závislé činnosti je jedním z klíčových zdrojů příjmů státního rozpočtu (za rok 2013 její výnos činil přes 120 mld. Kč), zatímco daň z příjmů ze samostatné činnosti je z hlediska státního rozpočtu marginální (daň z příjmů fyzických osob podávajících příznání činila za rok 2013 něco přes 2 mld. Kč). Pokud by se měly měnit parametry daní z příjmů, zejména ze závislé činnosti, tak, že by se daňové a pojistné zatížení zaměstnanců snížilo k úrovni zatížení příjmů ze samostatné činnosti, nastaly by významné výpadky rozpočtových příjmů, které by musely

být kompenzovány snížením veřejných výdajů, anebo zvýšeným výběrem jiných daní.

Na druhé straně představa, že lze nerovnováhu vyrovnat ostřejším administrativním postupem proti švarcsystému či zvýšením daňové zátěže osob vykonávajících samostatnou činnost tak, aby se švarcsystém přestal vyplácet, je stejně tak zjednodušená. Takový krok by měl nepříjemné doprovodné efekty, které by šly jen obtížně předem kvantifikovat. Vyšším zdaněním samostatné činnosti či radikálnější postihem švarcsystému by došlo k „vytlačení“ mnoha osob z řad samostatně výdělečně činných jednoduše proto, že vyšší zdanění či administrativní represí by ekonomicky neunesly a nevyplatilo by se jim nadále podnikat. Tyto osoby by buď přestaly být ekonomicky aktivní (např. by odešly do důchodu), anebo by hledaly uplatnění v nějakém zaměstnání. Pokud by je nenašly, vedlo by to k nárůstu nezaměstnanosti a s tím spojených sociálních výdajů. Navíc ukončení samostatné činnosti by v některých případech mělo i významný multiplikativní efekt – řada zaměstnanců nynějších malých podnikatelů by zkrátka přišla o práci a musela by ji hledat jinde. Část osob vytlačených ze samostatné výdělečné činnosti by se uchýlila k jejímu provozování v podmínkách černé či šedé ekonomiky, čímž by stát ještě více přišel o kontrolu nad reálným ekonomickým životem a cirkulací statků v ekonomice, než jakou má dnes. Představa, že přechodem do ilegality či pololegality by zabránila zvýšená kontrola a represe, je poněkud naivní – v otevřené ekonomice Evropské unie, v níž tvoří Česká republika malou, a přitom exportně velmi výkonnou částku, si nelze účinný všeobjímající dohled prakticky představit.

Případné reformy by tedy bylo do budoucna třeba pečlivě uvážit, a to včetně doprovodných a souvisejících efektů. Současný stav navíc není nikterak tragický, ekonomika si na něj zvykla a judikatura pomalu, ale jistě nalézá hranice přípustného a nepřípustného. Zatím má převážná většina obyvatelstva solidní pracovní návyky a pořád existuje vrstva drobných živnostníků a samostatných podnikatelů zajišťující potřebnou flexibilitu ekonomiky. Tím je bohatě vyvážena skutečnost, že v některých případech stát přichází o určitý daňový výnos. Současný stav problematiky švarcsystému je za dnešních ekonomických a politických podmínek daleko menším problémem daňové politiky než například podvody na DPH, a proto možná není důvod k zásahům ze strany státu. Stabilita je někdy hodnotou sama o sobě; u pravidel zdanění to platí určitě.

Příjmy ze závislé činnosti od roku 2015

Ing. Mgr. Stanislav Kouba
Právnická fakulta Univerzity Karlovy
v Praze



Tento příspěvek¹ se zabývá příjmy ze závislé činnosti, a to především jejich uchopením oproti jiným dílčím základům. Zdůrazněn je zejména vztah a jakási snaha o hledání rovnosti/rovnováhy mezi příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti. V tomto směru značná část změn, které se dějí v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, dále jen „ZDP“ (včetně těch aktuálních), je vlastně v hledání rovnováhy mezi těmito příjmy. Téma se snažím uchopit tak, abych zároveň uvedl nejdůležitější věcné změny, které nastávají od 1. ledna 2015 s tím, že též připomínám nejdůležitější změny, které nastaly též o rok dříve.

Příspěvek se snaží abstrahovat od systémů sociálního zabezpečení, které jsou svou povahou samostatnými systémy, tato linie je překročena pouze v případech, je-li to nutné k vysvětlení specifik daňového řešení.

1 Obecně – proč zvláštní základ pro příjem ze závislé činnosti?

1.1 Současné soustavy dílčích základů daně z příjmů

V současné době česká právní úprava pracuje s pěti dílčími základy daně z příjmů fyzických osob, a to:

- dílčím základem ze závislé činnosti (§ 6 ZDP),
- dílčím základem ze samostatné činnosti (§ 7 ZDP),
- dílčím základem z kapitálového majetku (§ 8 ZDP),
- dílčím základem z nájmu (§ 9 ZDP),
- dílčím základem z ostatních příjmů (§ 10 ZDP).

V tomto kontextu se zčásti dá říci, že české právo navazuje na prvorepublikové dělení, které v sobě obsahovala důchodová daň podle zákona č. 76/1927 Sb., o přímých daních (§ 8 až 13), který rozlišoval příjem z pozemků, příjem ze staveb, příjem z budov, příjem z podniků, příjem ze služebního poměru (v dnešní terminologii zaměstnání),

příjem z kapitálu a příjem z jiných pramenů, tj. kromě rozdělení příjmů z nájmu na dvě skupiny jde o identické dělení druhů příjmů jako dnes.

V zásadě se materiálně dají tyto dílčí základy rozdělit do tří množin, a to:

- **příjmy z „živé“ práce** – tj. v podstatě příjem z (fyzické či psychické) aktivity, tedy samostatná i závislá činnost,
- **příjmy z kapitálu** („minulé práce“²) – příjmy z práv kapitálového majetku, příjmy z nájmu,
- **nahodilé příjmy**, též lze mluvit o příjmech ostatních.

Tyto množiny nejsou v pojetí české legislativy čisté, zcela jistě lze uvažovat o tom, že některé pasivní nebo nahodilé příjmy patří do množiny příjmů z „živé“ práce (např. dary zaměstnancům, dary do podnikání, nájem majetku zařazeného do obchodního majetku) a naopak některé příjmy z „živé“ práce se řadí do nahodilých příjmů (např. prodej zemědělských přebytků). Nicméně uvedené **odchytky** jsou většinou opodstatnitelné například tím, že zamezují účelovému optimalizačnímu přecházení mezi dílčími základy či jsou účelné z hlediska administrativní zátěže daňových subjektů.

Zajímavá je drobná odbočka do oblasti **sociálního pojištění**, a to odpověď na často vznášenou otázku, proč nepodléhají pojištění i příjmy z nájmu, kapitálového majetku či příjmy ostatní. Kromě obtížné spravovatelnosti či neefektivnosti lze u sociálního pojištění úspěšně argumentovat též filozofickým účelem tohoto pojištění systému, který spočívá v zabezpečení na dobu, kdy subjekt ztratí svůj fyzický či psychický potenciál, a tedy přijde o příjmy dosahované z jeho využívání (lhostejno, zda věkem či z nahodilé příčiny). Ztrátou tohoto potenciálu jsou dotčeny v principu pouze příjmy z „živé“ práce, a proto má smysl pojišťovat právě je. Příjmy z práv vyžadují ke svému udržení naproti tomu aktivity mnohem méně, případně též téměř žádnou, a lze tedy soudit, že i po ztrátě fyzických či psychických sil budou nadále generovány.

¹ Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu „Tendence právní regulace v oboru finančního práva v České republice v interakci s unijní právní úpravou“, SVV č. 206 006/2014, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze v roce 2014.

² Pojem „**minulá práce**“ reprezentuje kapitál, vnímaný jako to, co člověk obdržel za „živou práci“ v minulosti; subjekt má výběr mezi tím, zda výsledek této živé práce spotřebuje, nebo jej poskytne na dočasnou dobu jinému s vidinou zisku, pak se dá hovořit o tom, že poskytuje „svou starou práci“, která už není bezprostřední.

V zásadě může za určitých zjednodušení toto platit obdobně pro **zdravotní pojištění**, jehož financování je z větší části založeno na přispívání pojištěnců v době jejich produktivního věku, naproti tomu v době neproduktivního věku do systému pojištění nepřispívají (namísto nich přispívá stát), případně přispívají, nicméně poměrně malou částkou (minimem).

2 Zahrnování příjmů do dílčího základu ze závislé činnosti

Každý příjem poplatníka daně z příjmů fyzických osob lze zařadit do jednoho z dílčích základů. Každý z těchto dílčích základů poskytuje určitou charakteristiku příjmů, které do něj spadají (kromě příjmů zařazovaných do dílčího základu podle § 10; ten je charakterizován jako zbytková množina). Může nastat situace, že příjem bude naplňovat znaky pro zařazení do více než jednoho dílčího základu. S ohledem na zásadu „*ne bis in idem*“ (tedy ne dvojímu zdanění jednoho příjmu) je samozřejmé, že dojde k zařazení pouze do jednoho z nich. Pro tyto účely má „**absolutní přednost**“ dílčí základ daně ze závislé činnosti, což vyplývá z normy obsažené u ostatních dílčích základů („pokud se nejedná o příjmy podle § 6“). Znamená to, že pro potřeby dílčího základu ze závislé činnosti postačí „pouhé“ posouzení znaků v tomto dílčím základu.

Mezi příjmy ze závislé činnosti se na základě ustanovení § 6 odst. 1 ZDP zařazují:

2.1 Činnosti, u nichž je třeba dbát příkazů plátce

Základní požadavek definice obsažené v písm. a) je povinnost poplatníka dbát příkazů plátce; zároveň se musí jednat o:

- **pracovněprávní poměr** – dle zákoníku práce; kromě něj to mohou být i příjmy z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr (§ 74 a násl. zákoníku práce),
- **služební poměr** – zákony upravující služební poměr příslušníků ozbrojených sborů, ale též nově nový služební zákon (zákon o službě státních zaměstnanců),
- **členský poměr** (nejedná se o členství v družstvu) – s ohledem na návěti je nezbytné, aby v tomto členském poměru poplatník dbal příkazů plátce, tj. v úvahu přicházejí např. členství v různých veřejnoprávních komisích apod., nebo
- **jiný obdobný poměr**, k příjmům výše, v tomto kontextu je třeba zejména závislost práce, ale též povinnost zaměstnavatele poskytnout podmínky pro práci včetně pracovních pomůcek [příkladem může být příjem žáků a studentů z praktického vyučování či praktické výuky; tento příjem je poté následně osvobozen podle § 6 odst. 9 písm. l)].

2.2 Funkční požitky

Funkční požitky byly dříve **terminologicky odděleny** od příjmů ze závislé činnosti (tato dichotomie byla odstraněna zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb., souhrnně se nyní používá pojmu „příjmy ze závislé činnosti“ namísto do roku 2014 používaného „příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky“). Snad posledním reliktem, který v tomto směru zůstává, je určitá nelogičnost kombinace § 6 odst. 10 písm. b) a § 6 odst. 1 písm. d). V odstavci 10 písm. b) je mimo jiné normováno, že funkční požitky jsou též plnění poskytovaná v souvislosti s výkonem vyjmenovaných funkcí. Následně je v odst. 1 písm. d) normováno, že příjmy ze závislé činnosti jsou i příjmy v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy v podobě funkčního požitku. V tomto směru by jazykový výklad mohl v krajním případě velet směrem k „řetězení“ oněch souvislostí, nicméně význam ustanovení (historický i účelový) je takový, že se o žádné rozšíření nad rámec odst. 10 písm. b) nekoná.

2.3 Příjmy za práci členů některých obchodních korporací

Z hlediska personálního rozsahu se vztahuje ustanovení na některé společníky korporací, a to jen na člena družstva, společníka s. r. o. a komanditistu. Na členy ostatních korporací se tedy neuplatní [nicméně, pokud se bude jednat o závislou práci, uplatní se písm. a)].

Ustanovení se samo o sobě nevztahuje na všechny příjmy, ale jen na příjmy za práci. Přitom gramaticky rozděleno, práce může být jednak závislá [ta je definována v písm. a)], jednak jiná než závislá. I jiné příjmy než příjmy z práce však budou příjmy ze závislé činnosti, a to díky ustanovení písm. d). U těchto příjmů nemusí být splněna podmínka činnosti podle příkazů plátce příjmů.

2.4 Odměny orgánů právnických osob

V prvé řadě se explicitně hovoří o **odměnách člena orgánu právnické osoby** [i když zákon používá „jen“ odměny, je tato definice rozšířena prostřednictvím písm. d) zákona na všechny příjmy, které souvisejí s popsanou činností]. V souvislosti se změnou pojetí orgánů korporací podle zákona o obchodních korporacích a nového občanského zákoníku, podle které mají všechny orgány právnických osob členy (například samostatný jednatel, u kterého platilo, že je orgánem přímo daná fyzická osoba, se transformoval do jednočlenného orgánu), bylo odstraněno samostatné vymezení příjmů orgánu právnické osoby.

Druhou explicitně jmenovanou osobou je „**likvidátor**“, který není orgánem právnické osoby, nicméně vykonává její funkce (v zásadě v likvidaci právnické osoby danou osobu vede, avšak občanské právo ho mezi orgány neřadí; v tomto směru nedošlo v novém občanském zákoníku

k výraznějším změnám v pojetí likvidátora). Podobnost příjmů je v tomto směru zřejmá, a proto i příjem likvidátora je příjmem ze závislé činnosti.

Žádné ustanovení ZDP neřeší explicitně charakter **příjmů (odměn) svěřenského správce**. Čistě procesně-právně má totiž z pohledu jednání svěřenského fondu postavení obdobné postavení likvidátora (§ 20 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dále jen „DŘ“), resp. postavení statutárního orgánu (§ 24 odst. 6 DŘ), nicméně chybějící explicitní norma v § 6 ZDP neumožňuje v hmotněprávní rovině jednoznačně zařadit příjem svěřenského správce mezi příjmy ze závislé činnosti. Tento příjem by tak měl být zařazen podle charakteru vztahu (např. do § 7 nebo 10 ZDP; přičemž o příjmu podle § 7 lze uvažovat jen velmi okrajově, pokud by intenzita tohoto výkonu měla charakter „nezávislého povolání“). Pokud má však svěřenský správce zaměstnance, jejichž prostřednictvím správu fondu vykonává, jejich příjmy budou samozřejmě příjmy ze závislé činnosti.

Rozsah ustanovení písm. c) je zúžen pouze na odměny, což spíše než formální význam slova (co se nazývá odměnou) podchycuje jeho materiální význam (tj. to, co je sjednáno odměnou za výkon). Nicméně písm. c) samo o sobě nepostihuje např. příjmy v souvislosti s těmito činnostmi, ty jsou však dovozovány prostřednictvím písm. d), které odkazuje na příjmy v souvislosti s činnostmi podle písm. c).

2.5 Obdobné příjmy

Ustanovení § 6 odst. 1 písm. d) ZDP explicitně žádné další druhy příjmů nenormuje, pouze rozšiřuje okruhy příjmů uvedených výše. Toto ustanovení je velmi důležité, neboť předchozí odstavce uvádějí jednak nekomplexní typologii

druhů příjmů (příjmy za práci, odměny), jednak neřeší vůbec problematiku příjmů souvisejících s danými příjmy (např. dary v souvislosti se závislou činností).

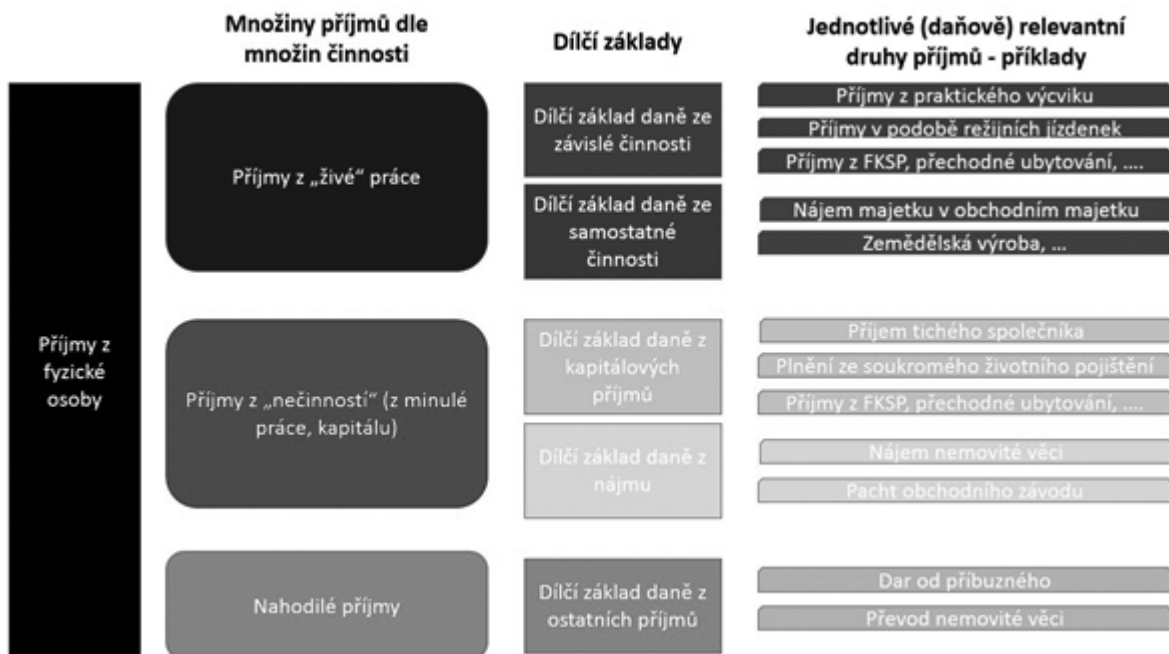
Určitým prvkem nejistoty je „souvislost“, která, pokud by byla vykládána velmi široce, může spolu s „absolutní předností“ příjmů z § 6 vést k nechtěnému rozšíření tohoto dílčího základu. Jako absurdní příklad lze jmenovat situaci soukromého životního pojištění, na které přispívá pouze zaměstnavatel. Při výplatě jeho investiční složky stále existuje „souvislost“ s původní závislou prací (bez dané činnosti by zaměstnavatel nehradil poplatníkovi nic), nicméně její intenzita je malá, resp. souvislost je pouze nepřímá, a proto tato situace nebude spadat pod příjem ze závislé činnosti.

Stojí za to upozornit na nadbytečnost květnaté formulace spočívající ve jmenování „**současného, budoucího nebo dřívějšího** výkonu činnosti“, která má v zásadě pouze potvrzující a deklaratorní charakter (například příjmem ze samostatné činnosti je také příjem ze současné, budoucí i dřívější činnosti, aniž je to explicitně normováno).

3 Princip spravedlnosti

Princip spravedlnosti lze stručně shrnout heslem – každému ve stejném postavení stejnou daň. Byť pravidlo zní jasně, je otázkou, co znamená ono stejné postavení, resp. jaké jsou nebo by měly být ony klíčové znaky pro jeho určení.

Základním klíčovým znakem je výše příjmu, tj. poplatník s vyššími příjmy platí v zásadě více a poplatník s nižšími příjmy méně (promítnutí principu „vertikální spravedlnosti“); ostatně na diferenciaci daňové zátěže podle příjmu poplatníka stojí zákon o daních z příjmů jako celek.



Další znaky již zpravidla nebývají takto zcela koncepčně uchopeny. Mezi tyto další znaky lze zařadit i charakter činnosti, kterou poplatník vykonává, druh příjmů, který za svou činnost dostává, či jiné skutečnosti (např. méně platí ten, kdo má hypotéku, platí příspěvek odborové organizaci atd.). Z hlediska zdaňování tedy nepostačuje kritérium závislé práce, ale je nutné se při zkoumání způsobů zdanění určitého příjmu dívat ještě „hlouběji“ za jeho podstatou, tj. zkoumat konkrétní druh příjmů (někdy je dokonce podstatné, v jaké formě byl příjem nabyt, tj. zda peněžní či nepeněžní). K tomu viz ilustrace na předchozí straně.

Daňově relevantních druhů příjmů je konečný počet, jejich jmenování by vlastně bylo zároveň i výčtem příjmů, na které se aplikují různé daňové výjimky. V zásadě z této ilustrace plyne, že horizontální spravedlnost se nerozpadá jen do segmentů podle dílčích základů, ale rozpadá se i v rámci jednotlivých dílčích základů, tj. tento rozpad je mnohem hlubšího charakteru.

V zásadě však platí, že příjmy v rámci téže množiny příjmů či v rámci téhož dílčího základu k sobě mají z hlediska daňového režimu blíže (čím více napravo ve schématu k jejich rozdělení dochází) a také, že čím obecnější dělení (tj. čím více nalevo k rozdělení dochází), tím je diskuze ohledně daňového zacházení více obecná a filozofická.

Výše uvedené znázorňuje, jak je horizontální spravedlnost „atakována“ různými koncepty, které jsou založeny na různém zdanění příjmů podle jejich zdroje či charakteru (tj. opačný přístup než v konceptu „flat tax“ od Roberta Halla a Alvina Rabushka³). K těmto „atakům“ dochází na všech úrovních. Zřejmě nejznámější a nejvíce diskutovanou (ať již odborníky či laiky) je rozlišování na příjmy z práce a příjmy tzv. bezpracné s tím, že příjmy z práce mají mít lepší daňový režim než ty bezpracné (v pojetí socialistické doktríny je navíc zvýhodňována „závislá práce“ samotná⁴).

4 Důvody rozdílnosti příjmů ze závislé činnosti a příjmů ze samostatné činnosti

Pokud se z obecného přistoupí ke konkrétnímu, pak se rozdělením množiny příjmů z „živé“ práce dostáváme na

příjmy ze závislé činnosti a příjmy ze samostatné činnosti. Mezi základní důvody tohoto rozdělení lze uvést:

- redistribuční důvody – snaha o jinou než „rovnou“ redistribuci příjmů,
- proces správy daně,
- sofistikovanost poplatníků.

Faktem je, že pokud se bude prozkoumávat konkrétní odlišnost mezi těmito dílčími základy, je jen málokterý z těchto důvodů čistý, tj. u konkrétní odlišnosti může být jak prvek politický, tak i ten související se sofistikovaností poplatníků.

4.1 Redistribuční důvody

Na redistribuci se nelze dívat pouze pohledem onoho nejjednoduššího konceptu, tj. „jednomu se bere, druhému se dává“. Pro daně je typické, že se v zásadě „bere“ všem, nicméně nikoliv stejně. Pokud by daně měly být „neredistribuční“, musela by úhrada být kalkulována podle toho, v jaké výši daňový subjekt čerpá veřejné služby (pak by se však zřejmě o dani ani nedalo mluvit, spíše by se jednalo o poplatek). Jiné rozložení daňové zátěže má za následek redistribuci bohatství, tj. rozdílné zacházení s různými druhy příjmů. To vede nutně k redistribuci od těch, kteří výhodu nemají, k těm, kteří ji mají.

Každá daňová výhoda je tedy projevem redistribuce. Mezi nejvýznamnější daňové výhody ovlivňující redistribuci mezi samostatnou a závislou činností patří:

- výdajové paušály u samostatné činnosti,
- možnost odečítat výdaje od příjmů v případě samostatné činnosti,
- osvobození příjmů od daně u závislé činnosti.

Čas od času se objevují snahy posunout daňové zacházení obou skupin spíše směrem k onomu ideálu „flat tax“, přezkoumáváním a odstraňováním zmíněných výhod.

4.1.1 Možnost odečítat výdaje

Možnost odečíst výdaje není, jak se může zdát, zvýhodněním, nýbrž **prostředkem k zjištění správné výše „přírůstku majetku“⁵**, který je základním východiskem pro zdanění. Z tohoto důvodu je nepřesné hovořit o něm jako o zvýhodnění.

³ Návrh těchto dvou pánů zahrnuje především integraci příjmů právnických a fyzických osob a eliminaci v podstatě veškerých daňových mezer a zvýhodnění (v kontextu americké daně z příjmů to znamená konec podpory zdravotní péče, vlastního bydlení či příspěvků na charitu). Zdroj: SAMUELSON, Paul. A., WILLIAM D. NORDHAUS. *Ekonomie*. 18. vydání. Praha: NS Svoboda, 2010.

⁴ K tomu komentář k daňové reformě první Gottwaldovy vlády „... Návrh nové soustavy (pozn. přímých daní) vycházel ze zásady, že při vypracování soustavy přímého zdanění nutno respektovat, jde-li o příjmy z pracovního poměru, resp. o pracovní důchody vůbec, či jde-li o důchody povahy smíšené, tedy jak o důchody pracovní, tak důchody kapitálové (výtěžky z podnikání) a konečně, jde-li o důchody čistě kapitálové, o důchody bezpracné. Nejvýhodnějšího zdanění mělo se podle toho dostat důchodům pracovním a nejvíc měly být zatíženy důchody bezpracné.“ Zdroj: *Přehled vývoje daní a odvodů v Československu od r. 1918 do r. 1970*. Praha: Federální Ministerstvo financí, 1970.

⁵ Správnější je hovořit o přírůstku majetku a spotřebě – neboť to, co člověk spotřebuje za dané zdaňovací období, plus to, o čem se mu zvýšil jeho majetek, de facto reprezentuje základ daně. K tomu viz autorův článek Základní koncept příjmů v daních z příjmů v Bulletinu Komory daňových poradců 4/2013.

Tato možnost je zdůrazňována ve srovnání s poplatníky s příjmy ze závislé činnosti, kteří takové výdaje odečítat nemohou. Nicméně ani zde nelze hovořit o znevýhodnění, neboť se zaměstnaneckým vztahem nebývají spojeny výdaje, resp. nebývají spojeny takové výdaje, které by nebyly k proplacení zaměstnavatelem (např. cestovné na služebních cestách). Teoreticky jsou tedy jedinou přímou položkou, kterou je nucen hradit zaměstnanec, výdaj na zachování svého žití a výkonnosti (tj. zejména strava, ošacení apod.), přičemž tyto položky jsou stejně jako u poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti daňově neuznatelné.⁶ Z těchto důvodů tedy tato konstrukce není ze své podstaty zvýhodněním.

4.1.2 Výdajový paušál

Výdajové paušály jsou pod drobnohledem již velmi dlouho, a to zejména z důvodu jejich současné výše. Poslední dvě novely zákona o daních z příjmů⁷ směřovaly k zastropování maximálních částek, které lze jako tyto výdaje uplatnit. V tomto kontextu je třeba zmínit, že výdajové paušály u samostatné činnosti nejsou jediným paušálním instrumentem, který se v zákoně o daních z příjmů, resp. v daních obecně, nachází. Paušál lze najít i u příjmů ze závislé činnosti, např. za použití služebního vozidla pro soukromé účely v § 6 odst. 6 nebo v případě příjmu od agentury práce v § 6 odst. 2 (s trochou nadsázky se dá říci, že daň sama o sobě je určitým paušálem, neboť má za cíl přiměřeně odčerpávat majetek od těch, kteří ho mají „větší dostatek“; míra odčerpávání je pak dána mírou tohoto většího dostatku, který se určí procentním paušálem – sazbou daně). Při hodnocení paušálu je zapotřebí vnímat jejich dva navzájem svázané konstrukční prvky, a to, zda jde o **paušál dobrovolný, nebo povinný** a **jaká je jeho výše**.

Obecně platí, že výše paušálu někdy odpovídá a někdy neodpovídá skutečnosti, tj. v konkrétním případě může být reálná výše paušalizované veličiny větší, někdy menší. V kombinaci s možností volby si pak konkrétní podnikatel zpravidla zvolí pro něj výhodnější variantu, tj. buď paušální výdaj, nebo výdaj reálný (vyjma případů, kdy upřednostní administrativní jednoduchost výdajových paušálů). Možnost výběru a uplatnění výhodnější varianty je zčásti v rozporu s výdajovými paušály, které mají za cíl především administrativní jednoduchost, tj. poplatníka nenutit ke kalkulaci toho, která varianta je pro něj výhodnější.

Problémem není samotná existence paušálů, ale jejich výše, **výrazně překračující** pro některé druhy podnikání **reálně vynaložené výdaje**. V tomto kontextu jsou zvláště

zvýhodněny odvětví s vysokou přidanou hodnotou, tj. nízkou úrovní nákladů. Naproti tomu v odvětvích, které jsou charakteristické vysokými náklady, nejsou paušální výdaje obvykle využívány (přestože umožňují odstranění administrativy spojené s evidencí a prokazováním nákladů). Vzniká tím také odlišnost mezi různými podnikatelskými odvětvími, kdy „výhodu“ spočívající ve snížení základu daně o vyšší částku, než by odpovídala skutečně vynakládaným nákladům, budou moci čerpat pouze některá (tj. nejedná se de facto o výhodu pro samostatnou činnost jako celek, ale pouze pro některé druhy samostatné činnosti).

Na druhou stranu, i v případě, že by tyto výdajové paušály byly snižovány, najdou se odvětví, kterým bude vyhovovat i v malých výších (typicky ta, kde příjem je získán prakticky jen za psychický nebo fyzický výkon – např. autorský honorář za knihu).

Zastropování výdajových paušálů na maximální výši je tak částečným návratem k původnímu cíli výdajových paušálů, tj. administrativnímu zjednodušení⁸, které má však hlavní benefit u poplatníků, kteří neevidují své příjmy a výdaje kvůli jiným účelům (například pro svou vlastní potřebu, pro účely DPH či účetnictví).

Zajímavou cestou je též zamezení použití daňového zvýhodnění na vyživované dítě v kombinaci s výdajovými paušály. V tomto kontextu je zásadní účel oněch slev, kterým je (opět) paušalizování určitého výdaje na reprodukci osoby. Otázkou však zůstává, proč je odebrán právě tento konstrukční prvek daně (a ne například sleva na poplatníka). Odůvodnění může být samozřejmě takové, že paušál v sobě zahrnuje krom výdajů na dosažení, zajištění a udržení příjmů též výdaje na „reprodukcii“, přičemž reprodukci myšleno pouhé plození dětí, nicméně též vše, co vede v uvedení nového poplatníka do plně produktivního stavu (tedy též veškerá péče o dospívajícího jedince, včetně stravy, výchovy, vzdělání).

Rovněž stojí za zmínku, že zákon č. 458/2011 Sb. obsahoval při svém schválení též tzv. **zaměstnanecký paušál**, což měla být redukce příjmů ze závislé činnosti reprezentující některé z nutných výdajů poplatníka daně z příjmů fyzických osob (nicméně zároveň bylo navrženo zrušení osvobození většiny zaměstnaneckých benefitů; to by byl v zásadě posun k větší horizontální spravedlnosti mezi jednotlivými skupinami příjmů fyzických osob – nebyly by zvýhodňovány příjmy z FKSP, horníků apod.; na druhou stranu právě díky zaměstnaneckému výdajovému paušálu bylo takové opatření konstruováno jako více

⁶ V zásadě lze však říci, že tento typ výdajů je „uznáván“ prostřednictvím položky odčitatelné ze základu daně, resp. nyní slevy na dani na poplatníka. Blíže k této myšlence, viz autorův článek Základní koncept příjmů v daních z příjmů v Bulletinu Komory daňových poradců 4/2013.

⁷ Zákonné opatření Senátu č. 344/2013 Sb. a zákon č. 267/2014 Sb.

⁸ To se realizovalo zčásti zákonným opatřením Senátu č. 344/2013 Sb. a zčásti zákonem č. 267/2014 Sb., kdy je zastropováno na paušální výdaje, které by byly při příjmu 2.000.000 Kč.

fiskálně neutrální. Ve výsledku by měli větší daň ti, kteří profitují z FKSP, horníci apod. a naproti tomu méně by platil onen „obyčejný poplatník“, tj. ten, kdo příslušnými benefity nedisponuje).

4.1.3 Osvobození od daně

Osvobození na dani je naproti tomu charakteristické pro daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Jeho efektem je **zúžení základu** daně a tím nižší zdanění při stejné sazbě. Příkladem může být situace, kdy je např. 15 % ze všech příjmů od zaměstnavatele osvobozeno. V takové situaci je efektivní sazba daně ze všech příjmů ve výši 12,75 %⁹.

Snahou Nečasovy vlády bylo tato osvobození výrazným způsobem potlačit, když se prosadil zákon č. 458/2011 Sb., který obsahoval výraznou redukci osvobození. Nakonec však tato redukce vzala za své zákonem č. 267/2014 Sb., který všechny tyto úpravy (v souladu s Programovým prohlášením současné Sobotkovy vlády) zrušil.

4.2 Proces správy daně

Z hlediska zajištění inkasa daně má správa daně vykonávaná plátcem své nesporné výhody pro správce daně, které spočívají zejména ve větší jistotě spojené s úspěšným inkasem daně. Participace zaměstnavatele a jeho odpovědnost v oblasti tvrzení i placení této daně pak úspěšnost jejího inkasa zvyšuje (ve většině případů platí, že zaměstnavatel je solventnějším subjektem než zaměstnanec).

Další výhodou je inkaso **záloh**, které jsou odvozeny od aktuálního příjmu (v porovnání s příjmy ze samostatné činnosti, kde se zálohy odvozují od minulé daňové povinnosti), tím jsou tedy přesnější a více odpovídají konečné dani; V zásadě se rovnají, případné odlišnosti daně od zálohy na daň jsou způsobeny spíše nestandardními situacemi (např. solidární zvýšení při zálohách, porušení podmínek pro odpočet dle § 15 odst. 6 ZDP a jiné).

Zapojení plátce je možné především proto, že u poplatníka s příjmy ze závislé činnosti existuje jen jeden či dva, zřídka více zdrojů (osob), které tyto příjmy poplatníkovi vyplácejí. V případě poplatníků s příjmy ze samostatné činnosti to naproti tomu mohou být stovky či tisíce osob (např. u poplatníka vykonávajícího obchodní činnost).

4.3 Sofistikovanost poplatníků

Spravování daně ze závislé činnosti plátcem daně není jen příhodným administrativním zjednodušením a zajištěním daně, ale také určitý projev „postaráni se“ o poplatníka. Obecně panuje určitá nevole k řešení, kdy by v zásadě

všichni poplatníci byli povinováni podávat daňová priznání (byť takový model je ze zahraničí znám). Ve hře je nejen určitá pohodlnost, ale také nedostatek znalostí poplatníků, u kterých je často příjem ze závislé činnosti jediným druhem příjmu a kteří jsou tedy již tradičně zvyklí, aby za ně daňovou povinnost vypořádával někdo jiný.

Systém bez ingerence plátce by (kromě dalšího, např. poklesu platební morálky) vedl v povinnost v podstatě všech zaměstnanců základním způsobem znát problematiku daní z příjmů či nutnost vynaložit výdaj na osobu, která tuto povinnost vykoná za něj. Otázkou však zůstává, zda by v případě změny nepokračoval de facto dnešní trend, kdy by za poplatníky daňovou povinnost stále vykonával plátce, byť již teď ne ze zákona, ale na základě smluvního zastoupení či jen jako konzultační podpora (ostatně někteří zaměstnavatelé takto podporují své zaměstnance v případech, kdy nejsou schopni sami své povinnosti vůči správci daně plnit – např. nečesky hovořícího zaměstnance, který v důsledku solidárního zvýšení daně má povinnost podat daňové priznání).

V poslední době je též aktuálním tématem, zda není odpovědnost a administrativní zátěž plátců daně v tomto směru příliš vysoká (platí, že též tato odpovědnost a administrativní zátěž zvyšují náklady práce). Určitá úprava vedoucí k omezení této zátěže byla realizována prostřednictvím úpravy v § 38i odst. 4 a 6 ZDP, který reaguje především na situace, kdy by plátcem měla přibýt povinnost v důsledku jednání poplatníka (například uplatňování slevy poplatníkem, na kterou však nemá nárok). V takovém případě se poplatník může s plátcem daně dohodnout o tom, že administrace této opravy proběhne prostřednictvím plátce. Pokud k dohodě nedojde, je povinen poplatník podat daňové (dodatečné daňové) priznání.

5 Závěr

Jako shrnutí se dá konstatovat, že dělení základů do dílčích základů má zásadní dopad do roviny horizontální spravedlnosti mezi daňovými subjekty. V důsledku tohoto dělení vzniká rozdílné zacházení mezi jednotlivými skupinami činností, ze kterých příjmy zahrnované do dílčích základů plynou.

Rozdílnost mezi zdaňováním příjmů zahrnovaných do těchto jednotlivých dílčích základů je pak otázkou politicko-ekonomického přístupu, zda a případně která skupina poplatníků či činností bude mít daňovou výhodu. Jedním z největších neduhů je v této oblasti pak situace, kdy jsou výhody jedné skupiny druhé skupině kompenzovány v podobě výhody jiné (namísto jednoduššího narovnání v podobě odebrání výhody první skupině).

⁹ Resp. 17,1 % při počítání ze superhrubé mzdy. Zde je však fundamentální otázkou, co je při počítání příjmu ze závislé činnosti onen „pravý“ a „přirozený“ základ, zda se tedy do příjmů počítá i to, co je odvedeno zaměstnavatelem za zaměstnance (a ve výsledku v jeho prospěch), nebo zda se toto do „přirozeného“ základu nepočítá a jde pouze o umělé navýšení (tj. efektivní daň je cca 20 % namísto 15 %).

Toto výše uvedené konstatování platí nejen v České republice, ale všeobecně, celosvětově. Povzbudivé je, že v posledních letech je poměrně často na množství výjimek upozorňováno,

což se projevuje jednak v nepřipouštění velkého množství výjimek nových a pokusech odstraňovat ty staré.

Zaměstnanecké benefity

Ing. Ondřej Polívka
daňový poradce č. 4144, EY



Podle nejnovějších průzkumů poskytuje skoro 90 % zaměstnavatelů v České republice svým zaměstnancům zaměstnanecké výhody¹. V následujícím článku bych se chtěl věnovat několika trendům v této oblasti a vybraným praktickým otázkám spojeným s jejich zdaněním. Pojem zaměstnanecké výhody nebo benefity se obvykle používá pro nepeněžní složku odměňování a nemusí se vždy jednat pouze o benefity v podobě příjmů, které nepodléhají dani anebo jsou od ní osvobozeny.

Již několik let se například diskutuje o nahrazení jednotlivých typů osvobození zaměstnaneckých benefitů výdajovým paušálem, který by mohli využít všichni zaměstnanci bez ohledu na to, v jak rentabilním oboru nebo u jak bohatého zaměstnavatele pracují. Původní návrhy počítaly s roční slevou na dani ve výši 1.000 Kč. Novela zákona o daních z příjmů přijatá v souvislosti se zřízením jednoho inkasního místa pak zavedla daňové zvýhodnění pro zaměstnance, a to ve formě slevy na dani nebo daňového bonusu ve výši 3.000 Kč ročně.

1 Benefity obecně

Za hlavní důvod poskytování benefitů považují teorie řízení lidských zdrojů motivaci zaměstnanců. Cílem ale může být i využití výhodného daňového režimu některých plnění, a tím buď zvýšení čistého příjmu zaměstnance anebo snížení nákladů zaměstnavatele.

Způsob zdaňování zaměstnaneckých výhod, ať již je více nebo méně komplikovaný, je již několik let také poměrně stálý, a to i přes to, že změny způsobu zdanění zaměstnaneckých benefitů bývají součástí většiny debat o zjednodušení daňových předpisů.

Tzv. JIM rovněž omezoval výši osvobozeného příjmu v podobě možnosti používat rekreační, zdravotnická, vzdělávací či sportovní zařízení dle § 6 odst. 9 písm. d), a to částkou 10.000 Kč ročně. Daňovými evergreeny pak jsou změna daňového režimu stravenek či zrušení specifického osvobození u režijních jízdének.

Letošní rok pak přinesl významnou změnu, kdy majetkový prospěch plynoucí zaměstnancům při bezúročném zápůjčce není předmětem daně. Zaměstnavatelé, kteří poskytují tento benefit, tak v roce 2014 nemusí pro účely zdanění tzv. bezúročných půjček zjišťovat, jaká by byla obvyklá tržní úroková míra. Pro úplnost pouze dodejme, že novela zákona o daních z příjmů s předpokládanou

¹ Průzkum Zaměstnanecké benefity 2014 ING Pojišťovny a Svazu průmyslu a dopravy ČR.

účinností od 1. ledna 2015, která byla schválena Senátem a čeká na podpis prezidenta, opět zdanění majetkového prospěchu při bezúročném zápůjčce modifikuje. Nově by měl být v případě zaměstnanců osvobozen od daně pouze majetkový prospěch při bezúročném zápůjčce do úhrnné výše jistiny 300.000 Kč.

Dalšími pravděpodobnými změnami v oblasti zdaňování benefitů od ledna příštího roku bude omezení osvobození příspěvků zaměstnavatele na životní pojištění zaměstnance, pokud pojistná smlouva bude mimo jiné umožňovat výplatu příjmu, který není pojistným plněním, a současně nezakládá zánik pojistné smlouvy. Opatření má zamezit předčasným výběrům ze životního pojištění, kdy si zaměstnanec mohl efektivně nechat vyplatit příspěvky zaměstnavatele, které byly osvobozeny od daně z příjmů a od pojistného. To bylo, dle názoru Ministerstva financí, v rozporu s účelem daňové podpory životního pojištění, kterým je podpora spoření na stáří.

2 Flexibilní systémy zaměstnaneckých benefitů

Současným trendem, který z citovaného průzkumu není plně patrný, je zvyšující se flexibilita ve využívání zaměstnaneckých výhod. Efektivita prostředků vynaložených na zaměstnanecké benefity nemusí být vždy chápána pouze z pohledu jejich daňové výhodnosti. Bezdětný zaměstnanec těsně po vysoké škole bude mít jiné potřeby a preference než zaměstnankyně pečující o předškolní dítě nebo zaměstnanec na vrcholu své pracovní kariéry. V praxi se proto zaměstnavatel snaží nabídnout takovou paletu benefitů, která bude vyhovovat preferencím všech skupin zaměstnanců.

Řešením jsou flexibilní systémy zaměstnaneckých výhod, ve kterých si zaměstnanec může skladbu benefitů zvolit podle svých přání (tzv. *cafeterie*). Každý benefit má zpravidla svoji „cenu“, která odpovídá jeho daňové efektivitě (například se může jednat o dopad do čistého zisku zaměstnavatele), a každý zaměstnanec má přidělen určitý rozpočet, který může na benefity využít. Je pouze na něm, jakou skladbu benefitů si zvolí. Zaměstnavatel pak může prostřednictvím nastavení „cen“ jednotlivých benefitů zvýhodnit například ty benefity, které nejlépe odpovídají jeho personální strategii a firemním hodnotám (např. specifické zdravotnické benefity, spoření na stáří atd.).

Mezi hlavní výhody flexibilních systémů zaměstnaneckých výhod patří spravedlnost a přehlednost celého systému odměňování. Pokud jsou zaměstnanci rozptýleni po celé republice, pomáhají stírat i regionální rozdíly v nabídce a tím v možnostech čerpání benefitů. Z pohledu zaměstnavatele pak pomáhají lepší kontrole nákladů i jejich plánování do budoucnosti.

3 Nákladová efektivita benefitů

Jak ilustruje tabulka, benefity lze rozdělit do následujících čtyř hlavních skupin podle jejich daňového režimu a tím i efektivity jejich poskytování. V příkladech jsou uvažovány sazby platné na rok 2014 (sazba daně z příjmů fyzických osob ve výši 15 % se zohledněním základu daně ve výši „superhrubé mzdy“, není uvažováno solidární zvýšení daně, sazba daně z příjmů právnických osob ve výši 19 %, pojistné zaměstnance ve výši 11 % a pojistné zaměstnavatele ve výši 34 % bez zohlednění maximálního vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení):

- I. Benefity, které na straně zaměstnance nepodléhají dani** (nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozené) **a pro zaměstnavatele jsou související náklady daňově uznatelné.** Jedná se o daňově nejefektivnější benefity, a to i proto, že plnění, která nepodléhají dani, nepodléhají ani sociálnímu a zdravotnímu pojištění. Mezi tyto výhodné zaměstnanecké benefity patří například příspěvky na životní pojištění či penzijní připojištění (do 30.000 Kč ročně), stravenky do „limitů“, vymezené vzdělávání zaměstnanců poskytované v nepeněžní formě a v souvislosti s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo pracovním zařazením zaměstnance či cestovní náhrady. Jedna koruna vynaložená na tyto benefity z čistého zisku společnosti zvýší čistý příjem zaměstnance o 1,23 Kč.
- II. Benefity, které u zaměstnanců nepodléhají dani** (a také odvodu pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění), **pro zaměstnavatele jsou související náklady daňově neuznatelné.** V této skupině jsou zastoupeny hojně poskytované zaměstnanecké výhody ve formě možnosti využívat sportovních, kulturních nebo rekreačních zařízení nebo nealkoholické nápoje ke spotřebě na pracovišti. V tomto případě jedna koruna vynaložená ze zisku společnosti po zdanění přinese nárůst čistého příjmu zaměstnance o korunu.
- III. Benefity podléhající dani u zaměstnance, podléhající sociálnímu a zdravotnímu pojištění a u zaměstnavatele jsou související náklady daňově uznatelné.** Tyto zaměstnanecké výhody mají stejný daňový režim jako mzda či plat. V praxi se může jednat o širokou škálu benefitů zahrnující například příspěvky na dopravu do zaměstnání (kromě režijních jízdének), pojistné na penzijní připojištění a životní pojištění nad 30.000 Kč za rok nebo nejrůznější bonusy a příplatky. Každá koruna z čistého zisku společnosti vynaložená na tento druh benefitů zvyšuje čistý příjem zaměstnanců o 63 haléřů.
- IV. Benefity zdanitelné na straně zaměstnance** (a také podléhající pojistnému na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění) **a pro zaměstnavatele související**

náklady daňově neuznatelné. V praxi představují daňově nejméně výhodné benefity, kdy jedna koruna vynaložená z čistého zisku zaměstnavatele navýší čistý příjem zaměstnance pouze o 52 haléřů. Většinou se jedná o dary (kromě například darů do výše 500 Kč

bez DPH označených například logem zaměstnavatele, které jsou obecně považovány za daňově uznatelné (ne však osvobozené od daně u zaměstnanců), a kromě darů od daně osvobozených ve velmi omezených případech, jak je uvedeno výše).

Skupina benefitů	Dopad na čistý příjem zaměstnance při vynaložení 1 Kč ze zisku po zdanění
I. Benefity nepodléhající dani / osvobozené od daně a související náklad daňově uznatelný	1,23
II. Benefity nepodléhající dani / osvobozené od daně a související náklad daňově neuznatelný	1,00
III. Benefity zdanitelné a související náklad daňově uznatelný	0,63
IV. Benefity zdanitelné a související náklad daňově neuznatelný	0,52

Daňového experta výše uvedené rozdíly v nákladové efektivitě jednotlivých benefitů nepřekvapí. Jinak je tomu u zaměstnavatelů, kteří jsou někdy překvapeni, že drobnou úpravou parametrů poskytovaných benefitů mohou významně snížit své náklady anebo zvýšit čistý příjem zaměstnance.

Například příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění vyšší než 30.000 Kč mají stejný daňový režim jako mzda. Je pak otázkou, zda se zaměstnavateli vyplatí poskytovat tento benefit, anebo by bylo efektivnější stejnou částku vyplatit jako peněžní příjem. Peněžní prostředky pak může zaměstnanec použít dle svého uvážení. Pokud by ale místo nadlimitního příspěvku na penzijní připojištění byly poskytnuty například benefity v podobě možnosti využívat sportovních, kulturních nebo rekreačních zařízení, zvýší se čistý příjem zaměstnance o 58 %. Projekt zavádění flexibilního systému zaměstnaneckých výhod lze také využít jako revizi celé oblasti odměňování, a to nejen z pohledu toho, co všechno se nabízí či jak si společnost stojí v oblasti odměňování v porovnání s ostatními zaměstnanci, ale také to, které benefity zaměstnanci skutečně využívají nebo by rádi využívali.

4 Několik daňových otázek

Není ambicí tohoto článku poskytnout vyčerpávající přehled zdanění benefitů. Nicméně při letném pohledu na seznam nejčastěji poskytovaných benefitů podle citovaného průzkumu každého daňového experta několik praktických otázek napadne.

Nejčastěji poskytovaným benefitem je dle průzkumu mobilní telefon. Z tiskové zprávy není více detailů patrných, ale lze předpokládat, že pod tímto benefitem je chápána možnost používat služební telefon i pro soukromé účely. Ve světle výše uvedeného přehledu daňového režimu jednotlivých benefitů se bude pravděpodobně jednat o benefit III. skupiny, tj. zdanitelný na straně zaměstnance

a, pokud je poskytování tohoto benefitu upraveno vnitřním předpisem, pracovní smlouvou nebo například kolektivní smlouvou, bude se jednat o daňově uznatelný náklad.

Zákon o daních z příjmů specificky upravuje zdanění soukromého použití pouze v případě služebního automobilu, a to prostřednictvím 1 % vstupní ceny za každý měsíc používání. Bohužel v případě soukromého použití služebního telefonu či jakéhokoli jiného pracovního nástroje podobně specifický návod jak postupovat zákon neobsahuje. Je pak třeba použít obecného ustanovení § 6 odst. 3 a pro zjištění výše zdanitelného příjmu použít tržní cenu.

Pokud tedy má zaměstnavatel přesnou informaci o výši soukromé spotřeby od telefonního operátora, je praktické přidání soukromého použití jednoduché. Problematictější ale bude například rozdělení pevného měsíčního paušálu na část, která souvisí se soukromou spotřebou, a část související se služebním použitím.

Rozmanitost určení daňového ošetření konkrétního zaměstnaneckého benefitu lze ilustrovat na příkladu jazykového vzdělávání. Pokud například ve společnosti, která se zabývá zahraničním obchodem, probíhá výuka anglického jazyka, pravděpodobně se bude jednat o odborný rozvoj zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele (případně s pracovním zařazením zaměstnance). Pak by se jednalo o plnění, která jsou pro zaměstnance osvobozena od daně dle § 6 odst. 9 písm. a), a na straně zaměstnavatele půjde o daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 1, tj. benefit ve skupině I.

Pokud zaměstnanci budou studovat jazyk, který s činností zaměstnavatele nebo pracovním zařazením zaměstnanců přímo nesouvisí, nelze související náklady považovat za daňově uznatelné dle § 25 odst. 1 písm. h). V případě nepeněžního plnění by se z pohledu zaměstnance i nadále jednalo o benefit, který je osvobozen od daně z příjmů v podobě možnosti používat vzdělávací zařízení dle § 6 odst. 9 písm. d), tj. benefit ve skupině II.

V případě, že zaměstnanci dostávají od zaměstnavatele peněžní příspěvek a kurzy si hradí přímo, nelze již využít osvobození od daně na straně zaměstnance a příspěvky na studium jazyků představují zdanitelný příjem dle § 6 odst. 1. Na straně zaměstnavatele pak záleží na tom, zda je poskytování příspěvku na studium jazyků upraveno vnitřním předpisem, popřípadě kolektivní smlouvou nebo individuální pracovní smlouvou. Pokud ano, jedná se

o daňově uznatelný náklad dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 5, tj. benefit ve skupině III.

Několik uvedených příkladů dle mého názoru vhodně ilustruje, že oblast poskytování zaměstnaneckých benefitů a jejich zdanění je, i přes svoji relevantní jednoduchost v porovnání s jinými oblastmi daně z příjmů, velmi zajímavou sférou, a to nejen pro zaměstnavatele, ale i pro daňové poradce.

Nízké důchody osob samostatně výdělečně činných

Ing. Marta Ženíšková
Ministerstvo práce a sociálních věcí
v odboru sociálního pojištění



Osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ), které dnes upřednostňují úsporu na pojistném a vykazují jen nízký vyměřovací základ pro pojistné na důchodové pojištění, by se neměly divit, že jim vyplácené dávky v případě nepříjemné sociální události budou stěží stačit na pokrytí běžných potřeb. Cílem tohoto článku je proto upozornit na tyto následky, aby OSVČ mohly včas svou situaci změnit.

Před rokem 1990 bylo velmi málo osob oficiálně vykonávajících samostatnou výdělečnou činnost. V roce 1990 se po přijetí zákona o soukromém podnikání občanů počet OSVČ postupně zvyšoval. Až do konce roku 2003 OSVČ:

- nemusely být důchodově pojištěné, pokud jejich příjem nedosáhl stanovené výše,
- i když nemusely být důchodově pojištěny, mohly se dobrovolně k důchodovému pojištění přihlásit.

Do konce roku 2008 zůstalo dobrovolné důchodové pojištění u osob vykonávajících uměleckou nebo jinou tvůrčí činnost.

1 Historický úvod – postavení OSVČ v důchodovém pojištění

Na výši důchodu z důchodového pojištění měla vždy vliv doba důchodového pojištění, včetně započitatelné náhradní doby a výše příjmu započitatelného do vyměřovacího základu (v současné době upraveno v ustanoveních § 33 a 34 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, dále jen „ZDůP“). Doba důchodového pojištění se zjišťuje v období po skončení povinné školní docházky. Započitatelné příjmy se zjišťují od roku 1996 v období od 1. 1. 1986. U OSVČ se doba samostatně výdělečně činnosti hodnotí jako doba důchodového pojištění, pokud za ni bylo zapláceno pojistné na důchodové pojištění aspoň v minimální výši (§ 11 ZDůP).

Od 1. 1. 2004 se OSVČ dělí na OSVČ vykonávající hlavní samostatnou výdělečnou činnost (dále jen „OSVČ hlavní“) a OSVČ vykonávající vedlejší samostatnou výdělečnou činnost (dále jen „OSVČ vedlejší“) – § 9 ZDůP. OSVČ hlavní jsou povinně důchodově pojištěny vždy. V době kolem roku 2004 cca 70 % OSVČ nedosahovalo hranice příjmů pro vznik povinného důchodového pojištění. Bylo nutno reagovat na nízké odvody pojistného z pojištění OSVČ a také na to, že OSVČ a jejich rodiny se dostávaly do neřešitelné situace v případě, kdy OSVČ nebyla již schopna pracovat. Řada OSVČ nebyla i několik roků povinně důchodově pojištěná a dobrovolně se k němu nepřihlásila.

Jsou i takové OSVČ, které nebyly pojištěny od roku 1990 až do roku 2004, resp. umělci až do roku 2009. Jestliže se staly invalidními nebo zemřely, nevznikl jim nárok na invalidní důchod a ani pozůstali po nich neměli nárok na vdovské a sirotčí důchody. Některé OSVČ mají i v současné době problém získat potřebnou dobu důchodového pojištění pro nárok na starobní důchod ke dni dosažení důchodového věku nebo na invalidní důchod ke dni vzniku invalidity. V roce 2014 je třeba pro získání nároku na starobní důchod 30 roků důchodového pojištění, v roce 2015 to bude 31 roků (§ 29 ZDůP).

2 Vliv doby pojištění na výši důchodu

Vliv doby pojištění na procentní výměru důchodu lze demonstrovat na příkladu osoby, jejíž průměrný měsíční výdělek (výpočtový základ) činí 10.000 Kč. Získala-li 30 roků důchodového pojištění, procentní výměra činí 4.500 Kč (tj. 45 % z 10.000 Kč). Bude-li doba důchodového pojištění činit 40 roků, tak výše procentní výměry důchodu činí 6.000 Kč (tj. 60 % z 10.000 Kč). Za každý rok důchodového pojištění se započítává 1,5 % do procentní sazby pro výpočet procentní výměry důchodu (§ 34 ZDůP).

3 Vliv vyměřovacího základu na výši důchodu

U OSVČ účastné důchodového pojištění byl a nadále je stanoven minimální vyměřovací základ, z něhož musí být placeno pojistné. V letech 1990 až 1992 nebyla výše minimálního měsíčního vyměřovacího základu vázána na dosažený příjem ze samostatné výdělečné činnosti, byla stanovena jednotně pro všechny OSVČ ve výši 400 Kč a poté 2.000 Kč. Teprve od roku 1993 se vypočítává základ pro odvod pojistného z dosažených příjmů s tím, že nesmí být nižší než stanovená částka za kalendářní měsíc. Výše této částky činí v současné době čtvrtinu průměrné mzdy (§ 5b a 14 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti). V roce 2015 bude činit minimální měsíční základ pro odvod pojistného 6.653 Kč (minimální mzda se zvyšuje na 9.200 Kč).

Ačkoliv si OSVČ mohou dobrovolně zvýšit vyměřovací základ pro placení pojistného na sociální pojištění a tím i základ pro výpočet důchodů, využívá této možnosti jen málo OSVČ. Více než polovina OSVČ platí pojistné z minimálního vyměřovacího základu.

Důchody z pojištění OSVČ jsou mnohem nižší než u zaměstnanců. Hlavním důvodem je nízký příjem, z něhož se vypočítává procentní výměra důchodu. U zaměstnanců je základem pro výpočet důchodu hrubý výdělek, který po

srážce daně a pojistného na sociální a zdravotní pojištění je skutečným příjmem zaměstnance pro jeho osobní spotřebu. U OSVČ je vyměřovací základ postaven na dvou fikcích. První fikcí je to, že vyměřovací základ činí nejméně 50 % daňového základu. Druhou fikcí jsou výdaje v paušální výši. Ani v případě, kdy OSVČ výši nákladů dokládá, se nezjistí příjmy, které by byly porovnatelné s příjmy započítatelnými do vyměřovacího základu zaměstnance.

Není účelem tohoto článku se zamýšlet nad zákonnou úpravou stanovení základu daně a vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální zabezpečení. To je věcí politiků. Jde o to, aby až OSVČ vznikne nárok na invalidní nebo starobní důchod, byla s jeho výší spokojena. Každá OSVČ ženatá (vdaná) nebo je-li rodičem nezaopatřených dětí, by měla pamatovat i na přiměřené zajištění partnera a dětí pro případ, že zemře. Vdovské (vdovecké) a sirotčí důchody se vypočítávají z důchodu starobního nebo invalidního důchodu pro invaliditu 3. stupně (dříve plného invalidního důchodu), na který OSVČ měla nebo by měla v den úmrtí nárok.

V prvé řadě by si OSVČ vedlejší měla „hlídat“, zda splňuje podmínku doby pojištění pro nárok na invalidní důchod a zda a kdy by splnila podmínku získané doby pojištění pro nárok na starobní důchod, pokud se rozhoduje, má-li se dobrovolně přihlásit k důchodovému pojištění. Toto se týká OSVČ vedlejších z důvodu, že pobírají invalidní důchod z důvodu invalidity 1. nebo 2. stupně a OSVČ pobírajících rodičovský příspěvek, jestliže nebudou uplatňovat zápočet této doby jako doby náhradní z důvodu péče o dítě do 4 let věku. Doba pobírání takového invalidního důchodu a ani doba pobírání rodičovského příspěvku se nezapočítává jako doba pojištěná do potřebné doby pojištění pro vznik nároku na důchod. Rodičovský příspěvek může pobírat kterýkoliv rodič. Jestliže otec dítěte je OSVČ a pobírá rodičovský příspěvek, je považován za OSVČ vedlejší; bude-li doba péče o dítě do 4 let jeho věku hodnocena jako doba pojištění z titulu náhradní doby u matky dítěte, která v té době nepracuje, protože pečuje o dítě, nemůže být zároveň hodnocena jako doba náhradní i otci dítěte.

Nastane-li nevídaná sociální událost a OSVČ začne zjišťovat, zda by mohla získat invalidní důchod, může být nepříjemně překvapena. Podmínkou nároku na invalidní důchod je totiž získání potřebné doby pojištění. U osob starších 28 roků činí potřebná doba pojištění 5 roků v posledních 10 letech. U osob starších 38 let, které uvedenou podmínku nesplňují, činí potřebná doba pojištění 10 roků v posledních 20 letech (§ 40 ZDůP).

příklad

OSVČ, muž ve věku 36 let, ženatý, dvě děti ve věku 3 a 5 roků, dne 1. 1. 2015 zemře. Nárok na vdovský a sirotčí důchod vznikne, jestliže by měl nárok na invalidní důchod

v případě, že by byl od 1. 1. 2015 uznán invalidním. K získání nároku na invalidní důchod potřebuje 5 roků pojištění v období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2014. Tuto dobu nezískal, protože od roku 2003 do konce roku 2010 pobíral částečný invalidní důchod a v roce 2012 a 2013 pobíral rodičovský příspěvek; v této době nebyl povinně důchodově pojištěn a dobrovolně se k důchodovému pojištění nepřihlásil. V tomto období byl pojištěn jen v roce 2011 a 2014. Nárok na vdovský a sirotčí důchod není.

4 Možnosti ovlivňování výše důchodu

Jak už bylo uvedeno, výše důchodu závisí na době pojištění a na výpočtovém základu pojištěnce. Výpočtový základ se odvozuje z vyměřovacích základů, u OSVČ z vyměřovacích základů, z nichž bylo zapláceno pojistné na sociální zabezpečení (§ 11 ZDůP), po jejich vynásobení koeficientem nárůstu všeobecného vyměřovacího základu (§ 17 ZDůP). Výpočtový základ (§ 15 ZDůP) je měsíční příjem až po jeho redukci. Z výpočtového základu se vypočítává procentní výměra důchodu. V důchodovém pojištění platí od roku 2015 pouze dvě redukční hranice. Do první redukční hranice se započítává příjem v plné výši (100 %), z příjmu nad první redukční hranici se započítává jen 26 %. Proto nepředpokládám, že si OSVČ bude dobrovolně navyšovat příjmy nad tuto hranici.

Na příkladu OSVČ, které vznikne nárok na starobní důchod v roce 2015, si ukážeme vliv doby pojištění na výši důchodu. Doba pojištění činí 31 nebo 40 roků a výpočtový základ činí 6.486 Kč, což odpovídá minimálnímu měsíčnímu základu v roce 2014, nebo 11.709 Kč, což je výše první redukční hranice platná pro důchody přiznávané v roce 2015. 9 roků nepojištěných případů u OSVČ s pojištěnými 31 roky do období před rokem 1986. V celém období, v němž se zjišťují příjmy (u této OSVČ je to 29 roků), vykonávala pojištěnou činnost. V tabulce je uvedena výše důchodu, včetně základní výměry důchodu 2.400 Kč, při těchto dobách pojištění a výši výpočtového základu:

Výpočtový základ	31 roků pojištění	40 roků pojištění
6.486 Kč	5.416 Kč	6.292 Kč
11.709 Kč	7.845 Kč	9.426 Kč

Pokud by OSVČ s 31 roky pojištění a výpočtovým základem 6.486 Kč chtěla mít výši důchodu stejnou jako OSVČ s 40 roky pojištění, tj. o 876 Kč měsíčně vyšší, musela by si před přiznáním důchodu zvýšit vyměřovací základ. Tato OSVČ s výpočtovým základem 6.486 Kč by musela například v roce 2014 doplatit pojistné ve výši 191,5 tis. Kč, aby činila v roce 2015 výše jejího důchodu 6.292 Kč,

a nikoliv jen 5.416 Kč. Z rozdílu mezi výší těchto důchodů (z 876 Kč) by toto pojistné uhradila po 18 letech pobírání důchodu.

Nízké důchody u OSVČ jsou zpravidla zapříčiněny kombinací minimálních vyměřovacích základů a nepojištěné doby v době, která připadá do období po roce 1985, v němž se zjišťují příjmy pro výpočet důchodu. OSVČ vykazovaly nízké příjmy, nemusely proto platit pojistné a nevyužívaly možnost přihlásit se dobrovolně k důchodovému pojištění.

Ve výše uvedené tabulce připadla částka 6.486 Kč nebo 11.709 Kč v průměru na každý měsíc výdělečné činnosti v 29 letech v období 1986 až 2014, protože 9 nepojištěných roků připadlo do období před rokem 1986. Jestliže u OSVČ s 31 roky pojištění připadne 9 nepojištěných roků do období po roce 1985, bude úhrn příjmů za toto období nižší o příjem, který byl i za těchto 9 roků započten pro výši důchodu ve výše uvedené tabulce. V následující tabulce je uvedena výše starobního důchodu, také přiznaného v roce 2015, při stejném průměrném měsíčním vyměřovacím základě jako v předchozím příkladu v době výdělečné činnosti, jen s tím rozdílem, že úhrn příjmů u OSVČ s 31 roky důchodového pojištění není za 29 roků, ale jen za 20 roků doby pojištění. U OSVČ s 40 roky pojištění jsou údaje stejné jako v předchozí tabulce, jsou uvedeny jen pro porovnání. Rozdíl ve výpočtovém základu a tím i ve výši důchodu je výrazný oproti výši těchto údajů v předchozí tabulce.

Výpočtový základ	31 roků pojištění	40 roků pojištění
4.473 Kč	4.480 Kč	6.292 Kč
8.076 Kč	6.156 Kč	9.426 Kč

Tyto výpočty důchodu byly provedeny s využitím kalkulačky uveřejněné na webové stránce MPSV. Při využití této kalkulačky si může OSVČ průběžně sledovat svůj výpočtový základ a poté rozhodovat při určování vyměřovacího základu za jednotlivé kalendářní roky tak, aby důchod dosáhl požadované výše. Údaje potřebné pro použití kalkulačky lze zjistit z informativního osobního listu důchodového pojištění, který obsahuje dobu důchodového pojištění v evidenci ČSSZ, a výši vyměřovacích základů podle jednotlivých kalendářních roků. Tento dokument zašle žadateli Česká správa sociálního zabezpečení (ČSSZ) na písemnou žádost nebo na žádost podanou elektronicky s ověřenou identitou.

Na dotaz OSVČ, zda si má platit vyšší pojistné než musí, odpovídám, že já bych si platila pojistné tak, aby můj výpočtový základ dosahoval stále výše 1. redukční hranice. Pokud se mě OSVČ zeptá, zda si má nechat starobní důchod přiznat hned od data vzniku nároku, nebo ještě pracovat „na procenta“, tak, i když se to nemá, odpovídám

otázkou: „Jak dlouho budete důchod pobírat?“ Pokud by OSVČ s výpočtovým základem 4.473 Kč pracovala rok „na procenta“, zvýší si důchod o 269 Kč za 360 dnů důchodového pojištění, ale na důchodu nebude vyplaceno za 12 měsíců 53.676 Kč. Asi za 16 roků pobírání zvýšeného důchodu by uhradila ztrátu z nevyplaceného důchodu.

Z výše uvedeného je zřejmé, že nemůže být poskytnut jednotný návod pro všechny OSVČ, zda a o kolik by si měly

dobrovolně navyšovat platby pojistného. Každá OSVČ si musí být vědoma důsledků svého rozhodnutí v této věci a podle toho se sama rozhodnout, co má udělat. Bude-li platit pojistné pouze z nízkého vyměřovacího základu, měla by si zajistit dostatečné příjmy na stáří jiným způsobem, než spoléháním na starobní důchod.

Příslušnost k sociálnímu pojištění zaměstnanců a OSVČ pohybujících se mezi státy EU, EHP, Švýcarskem nebo smluvními státy – pravidla, postup a interpretační problémy

JUDr. Ladislav Švec
ředitel Centra mezistátních úhrad

Pro instituce sociálního a zdravotního pojištění je ideálním pojištěncem mladý zaměstnanec pracující pro místního zaměstnavatele a bydlící s rodinou ve státě zaměstnání. Tuto idylu nám narušují společnosti a lidé, kteří do tradičního rámce nezapadají. Z různých důvodů považují za výhodné nebýt spojen pouze s jedním státem. Pohybují se tam a sem a vytváří tak pracovní příležitosti nejen pro sebe, ale i autora tohoto textu a většinu jeho čtenářů. Migrujících pracovníků je mnoho druhů. Stejně tak je mnoho situací, do kterých se při pohybu mezi státy dostávají. Jak a kde mají být takoví lidé povinně pojištěni? Jak



a z čeho platí zákonné pojistné zdravotní a důchodové? Z jakého systému mají čerpat sociální dávky, nebo zdravotní péči? Kde se mohou správně řešit své situace dozvědět? Jak se liší úprava dle dotčených států?

Bylo období, kdy jsem se domníval, že bude jednou možné odpovídat na všechny tyto otázky podle daného modelu. Zkušenost mne ale přesvědčila, že stav, kdy je vše dané a zřejmé, je a vždy bude pouze nedostupným ideálem. Když jsem byl požádán o shrnutí problematiky příslušnosti

k právním předpisům, řekl jsem si, že by bylo dobré v článku obsáhnout nejen základní pravidla a administrativní postupy řešení situací s přeshraničním prvkem, ale i některé specifické důsledky, problémy a zvláštnosti, které nemusí být patrné na první pohled. Řekl jsem si také, že bude správné po deseti letech od vstupu do EU problematiku probrat o něco otevřeněji a osobněji, než bývá zvykem, neboť nezastávám oblíbený a rozšířený přístup k (ne)sdílení informací o záměrech, cílech a východiscích ve vztahu mezi státní a veřejnou správou na straně jedné a veřejností laickou i odbornou na straně druhé.

1 Pravidla řešení

Pokud máme poskytnout relevantní informaci o pravidlech a postupech řešení výše uvedených mezinárodních situací, je nutné rozlišit, zda se řídí pouze dotčenými národními předpisy, nebo i nadřazenými předpisy mezinárodními.

Podíváme-li se na osoby, které se mezi státy pohybují, uvidíme, že existuje několik základních typů takové migrace. Vedle jinak velmi zajímavé migrace neaktivních osob (která ovšem není předmětem zájmu čtenářů tohoto článku) lze v zásadě rozlišit situace, kdy osoba dočasně vykonává činnost mimo stát původu (vyslaný zaměstnanec nebo OSVČ pracující na zakázce v jiném státě), a situaci, kdy osoba souběžně pracuje na území dvou nebo více států. Tyto základní stavy lze poté členit do stále vyšší míry podrobnosti.

Z výkladového hlediska je samozřejmě nejsnazší situace osoby pohybující se mezi státy, jejichž vzájemný vztah není nijak právně upraven. V takovém případě přistupuje každý stát k dotčené osobě způsobem, jaký jeho národní předpisy v oblasti sociálního zabezpečení vyžadují. V důsledku tedy může být člověk např. pojištěn a pobírat dávky v obou státech, může dokonce hradit ze stejného příjmu pojistné dvakrát, popřípadě může být ze sociálního zabezpečení obou dotčených států vyloučen (práce ve státě s rezidenčním systémem a bydliště ve státě se systémem založeným na výkonu pracovní činnosti).

Předmětem tohoto článku je ale řešení situací v rámci zemí, se kterými ČR uzavřela mezinárodní smlouvu o sociálním zabezpečení, nebo které aplikují přímo závazné předpisy EU o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (nařízení EP a Rady 883/04 a 987/09).

Jedním ze základních cílů smluv i předpisů EU je zajištění aplikovatelnosti právních předpisů o sociálním zabezpečení pouze jednoho státu. Aby bylo možné určit jeden stát pojištění, obsahují tyto předpisy kolizní pravidla, kterými se takové určení řídí. Upozorňuji přitom, že stát sociálního zabezpečení migrujícího pracovníka se může lišit od státu jeho daňového domicilu.

Vzhledem k tomu, že se úprava v mezinárodních smlouvách liší od úpravy platné v rámci zemí EU, EHP a Švýcarska, je rozumné tyto dva okruhy oddělit. Nejdříve tedy k bilaterálním mezinárodním smlouvám.

1.1 Pravidla řešení – mezinárodní smlouvy

Mezinárodní smlouvy o sociálním zabezpečení, schválené Parlamentem a ratifikované prezidentem republiky, obsahují významně skromnější úpravu účasti v pojištění, než je tomu v právu EU. Texty jednotlivých smluv se také od sebe více či méně významně liší. Těm, kdo se zabývájí poradenstvím v této oblasti, bych si proto dovolil doporučit, aby nikdy nespoležali na znalost obsahu a důsledků jiné (byť na první pohled obdobné) mezinárodní smlouvy a vždy nastudovali text, který se váže k úpravě platné pro dotčený stát.

Základním rozdílem mezi jednotlivými smlouvami může být rozdílná věcná působnost. Některé například nezahrnují oblast zdravotního pojištění a v nich obsažená pravidla se tak na tuto oblast vůbec neuplatní (ačkoliv by tedy smlouva osobu vyňala z příslušnosti k českým předpisům o sociálním zabezpečení, bude nadále podléhat našim předpisům o pojištění zdravotním).

Další odlišností může být rozdílný osobní rozsah smluv (některé jsou omezeny na občany obou států, a nelze je tak uplatnit vůči občanům třetího státu, byť jsou ve smluvním státě pojištěni).

Z důvodu rozdílu mezi smlouvami se článek nebude věnovat důsledkům aplikace bilaterálních smluv vyčerpávajícím způsobem, neboť by v zásadě muselo být pojednáno o každé smlouvě zvlášť. Platných smluv je přitom celkem 35. Některé základní prvky úpravy lze přesto vystopovat ve všech z nich. Ministerstvo práce a sociálních věcí, které je jejich garantem, se totiž vždy snažilo ke sjednáváním smlouvám přistupovat stejně a vycházet vždy z moderní úpravy EU (v této souvislosti zdůrazňuji, že smlouvy se státy EU lze dnes uplatnit pouze v těch ustanoveních, která nejsou obsažena v evropských koordinačních nařízeních).

Prakticky všechny bilaterální smlouvy jsou postaveny primárně na aplikaci předpisů státu místa výkonu práce (princip *lex loci laboris*). K principu *lex loci laboris* je pak nutno připočítat další společný prvek, kterým je požadavek rovného zacházení s místními občany. Princip *lex loci laboris* u mezinárodních smluv znamená, že osoba ze smluvního státu vykonávající činnost (samostatnou či závislou) v druhém smluvním státě podléhá předpisům a pojištění pouze ve státě výkonu činnosti.

Odlišné řešení umožňují smlouvy zpravidla pouze ve dvou situacích. První z nich je vyslání zaměstnance na omezenou dobu do druhého státu (přípustná délka vyslání se ve smlouvách může lišit). Druhou je uzavření dohody

o výjimce z určení aplikovatelné legislativy, učiněné pověřenými institucemi obou států. Slabinou úpravy v mezinárodních smlouvách pak je, že neobsahují kolizní normy pro určení příslušného státu při souběžné činnosti na území obou států. V důsledku tak může být osoba vykonávající souběžnou činnost kryta předpisy a pojištěním obou zemí.

Pro Českou republiku je zajímavou kombinace principů *lex loci laboris* a rovného zacházení ve vztahu k osobám samostatně výdělečně činným na území ČR, které přichází ze smluvního státu. Tyto osoby jsou na území ČR povinně zdravotně pojištěny, přestože nesplňují formální podmínku trvalého pobytu na území ČR, stanovenou českým zákonem o veřejném zdravotním pojištění č. 48/1997 Sb.

Obecně lze říci, že smluvní úprava není zdaleka tak detailní a propracovaná, jako je tomu u předpisů upravujících koordinaci systémů sociálního zabezpečení pro státy Evropské unie.

Pokud jde o novinky v této oblasti, jistě nejen američtí zaměstnavatelé čekají na rozšíření věcné působnosti česko-americké smlouvy o sociálním zabezpečení o systém veřejného zdravotního pojištění, ke kterému by mohlo dojít cca v první polovině roku 2015 (v současné době čeká změna na projednání Kongresem USA). Mimochodem, všichni dotčení zaměstnanci na území ČR, kteří byli dosud zdravotně pojištěni v ČR (ač jim byla potvrzena příslušnost k americkým právním předpisům), budou o změně ze strany Centra mezistátních úhrad (CMU) vyrozuměni dopisem a zákonné pojištění jim bude ukončeno.

1.2 Pravidla řešení – právo EU

Základními předpisy pro řešení situace pracovníků pohybujících se mezi státy Evropské unie jsou nařízení EP a Rady č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení a jeho prováděcí nařízení č. 987/2009. Tato nařízení jsou v členských státech přímo účinná a mají přednost před národními zákony. Ustanovení o příslušnosti k předpisům o sociálním a zdravotním pojištění jsou pak dále rozvedena v Rozhodnutích Správní komise A1, A2 a A3. Uvedené předpisy jsou závazné nejen pro státy Evropské unie, ale i pro další evropské státy, které se k jejich dodržování na smluvním základě přihlásily, jmenovitě pro Norsko, Lichtenštejnsko, Island (státy EHP) a pro Švýcarsko. **Při řešení situace je tak nutné zvážit, zda nejde o některý z posledně vyjmenovaných států.**

1.2.1 Základní principy

Pravidla pro účast v systému sociálního zabezpečení jsou vedena vůdčím principem výlučné **aplikovatelnosti předpisů o sociálním zabezpečení pouze jediného státu**. Nikdo by tedy neměl hradit zároveň pojistné do více členských států zároveň. Pravidlo platí pro sociální zabezpečení jako

celek (není tedy přípustné, aby pracovník např. platil pojistné do důchodového systému jednoho státu a zdravotního pojištění druhého státu). **V souvislosti s tímto pravidlem upozorňuji, že příslušnost k předpisům státu nemusí vždy znamenat, že bude pracovník skutečně pojištěn ve všech jeho systémech.** I zde se totiž uplatní **pravidlo rovného zacházení s místními občany**. Pokud by byl místní pracující občan pojištěn např. pouze zdravotně (a nikoliv už důchodově), bude stát výkonu práce stejným způsobem přistupovat k zahraničnímu pracovníkovi vykonávajícímu obdobnou činnost. V každém případě aplikace předpisů jednoho státu vylučuje možnost uplatnění předpisů státu druhého. Pravidlo se uplatňuje nejen vůči zaměstnancům, ale i vůči osobám samostatně výdělečně činným.

Pro řešení důsledků určení aplikovatelných předpisů o sociálním zabezpečení má pak významný efekt též obecný **princip asimilace skutečností**. Ten se v této oblasti uplatní zejména při správném zajištění odvodů z příjmu dosahovaného na území jiného státu. Zjednodušeně řečeno by mělo být při aplikaci určených předpisů pohlíženo na zahraniční činnost stejně, jako by byla vykonávána v příslušném státě. **Povaha činnosti a její důsledky přitom mohou být v předpisech obou států posuzovány zcela odlišně.**

1.2.2 Základní určující norma – *lex loci laboris*

Pro zajištění nároků a určení povinností pracovníků pohybujících se mezi státy EU, EHP a Švýcarskem (dále jen „státy EU“) je naprosto klíčové určení státu, jehož předpisům o sociálním zabezpečení mají podléhat.

Základní kolizní norma pro toto určení odkazuje na **aplikaci práva místa výkonu práce (*lex loci laboris*)**. Ten se plně uplatní v situacích, kdy existuje pouze jeden stát výkonu pracovní činnosti. Zaměstnanec nebo osoba samostatně výdělečně činná by tedy v zásadě měli vždy podléhat výlučně předpisům o sociálním zabezpečení toho státu, na jehož území (fyzicky) vykonávají činnost.

V této souvislosti ovšem upozorňuji na skutečnost, že podmínkou uplatnění principu *lex loci laboris* je výkon takové činnosti, která je v daném státě považovaná za zaměstnání nebo SVČ, a to alespoň v jednom z podsystemů sociálního zabezpečení. Jinými slovy, pokud by šlo o práci, která v daném státě nezakládá účast v žádném ze systémů sociálního zabezpečení (např. brigáda na základě obdoby české podlimitní dohody o provedení práce), nepovede princip aplikace práva místa výkonu práce k určení místní legislativy jako legislativy příslušné.

Každopádně uvedený princip řeší naprostou většinu situací osob pohybujících se za prací mezi jednotlivými státy EU.

1.2.3 Výjimky ze základní určující normy – vyslání

Jak uvádím výše, *lex loci laboris* se plně a samostatně uplatní v situacích, kdy je činnost vykonávána pouze v jednom ze států EU. I v těchto případech však může být za určitých podmínek zachována příslušnost k systému sociálního zabezpečení státu původu (pracovník tedy není pojištěn tam, kde pracuje, ale ve státě, odkud přichází).

Jde typicky o situace, kdy je **zaměstnanec zaměstnavatelem na předem omezenou dobu vyslán na území druhého státu**, aby zde pro něj vykonával určitou činnost. **Obdobně umožňuje nařízení vyslání i osobě samostatně výdělečně činné**, a to za předpokladu, že si udrží prostředky pro své podnikání v původním státě.

Aby mohl být zaměstnanec považován za vyslaného, je nutné splnit několik základních podmínek. Zaprvé musí jít o vyslání maximálně na dobu 24 měsíců. Zadruhé musí být po celou dobu vyslání zachována přímá vazba k zaměstnavateli. Zaměstnavatel tedy musí práci řídit, musí být schopen rozhodovat o odvolání pracovníka atd.

Vysílat též nemůže každý zaměstnavatel a vyslán nemůže být každý zaměstnanec. Zaměstnavatel musí vykonávat podstatnou část své činnosti ve vysílajícím státě (nemůže tedy jít o pouhou „schránku“, zaměstnávající osoby za účelem vyslání). Zaměstnanec musí přinejmenším po dobu jednoho měsíce před vysláním podléhat předpisům o sociálním zabezpečení vysílajícího státu (nemůže tedy být zachována příslušnost k sociálnímu zabezpečení osobě, která ve vysílajícím státě v daném období vůbec nebyla pojištěna).

Důležitou podmínkou též je, že žadatel nenahrazuje ve stejné pozici jiného vyslaného pracovníka.

1.2.4 Výjimky ze základní určující normy – specifické skupiny pracovníků

Další skupinou osob, u kterých se **neuplatní *lex loci laboris* a osoba zůstává pojištěna ve státě původu, jsou státní úředníci** vyslaní do jiných států EU (typicky diplomaté apod.). U těchto osob je vždy zachována příslušnost k sociálnímu zabezpečení vysílajícího státu, který je jejich zaměstnavatelem.

Nařízení obsahuje i úpravu dalších, méně častých situací, jako je např. **pojištění námořníků** (stát vlajky, nebo stát sídla zaměstnavatele, pokud je totožný se státem bydliště), **pojištění pomocného personálu orgánů EU** (právo volby), nebo **leteckého personálu** (stát mateřského letiště).

Velmi zajímavé řešení platí u pracovníků, u kterých bychom úpravu odlišnou od principů unijního práva čekali nejméně, a to samotní **úředníci institucí EU**. Jejich sociální

zabezpečení je řešeno samostatnými nařízeními, které je vyčleňují z působnosti evropských koordinačních pravidel. Nikoliv překvapivě pak tato úprava de facto umožňuje volbu, zda nadále setrvat i v režimu národních předpisů státu původu, nebo se z této úpravy vyvázat a odkazovat se s nároky pouze na privátní systém pojištění úředníků EU.

1.2.5 Výjimky ze základní určující normy – souběžná činnost

Přestože určení aplikovatelné legislativy nemusí být zcela triviální ani v případě, kdy pracovník vykonává činnost pouze na území jednoho státu, skutečně problematické případy nastávají ve chvíli, kdy činnost vykonává na území dvou nebo více států EU. Pro tyto situace přibývají k posouzení další důležité prvky.

V první řadě jde o určení místa skutečného bydliště pracovníka. **V této souvislosti podotýkám, že bydlištěm je myšleno středisko zájmů osoby, nikoliv formální policejné evidenční trvalý pobyt ve smyslu českých právních předpisů.** Pro jeho posouzení mají být brány v úvahu takové aspekty, jako je délka a povaha pobytu, činnosti, či bydlení, situace rodiny, spolková činnost atd.

Dalším prvkem faktického stavu, který může být pro tento účel posuzován, je sídlo zaměstnavatele nebo střed podnikatelské činnosti OSVČ.

Vzhledem k tomu, že při výkonu souběžné činnosti dochází k zúčtování příjmů dosahovaných v různých státech, často i od různých zaměstnavatelů nebo zákazníků, obsahuje nařízení i pravidlo pro přístup k těmto příjmům různé povahy a místa výplaty. Právě zde se výslovně uplatní princip asimilace skutečností, obsažený obecně v čl. 5 nařízení EP a Rady 883/04. V zásadě je na všechny příjmy dosahované zaměstnancem nebo OSVČ pohlíženo očima určené, aplikovatelné legislativy. Jinými slovy, instituce určeného státu se k příjmům dosaženým na území druhých států chovají tak, jako by jich bylo dosaženo na území příslušného státu. Pro tento účel musejí posuzovat i povahu činnosti vykonávané v zahraničí a postavit ji naroveň obdobné činnosti vykonávané v příslušném státě. Toto porovnání nemusí být vždy zcela jednoduché a jednoznačné. **Upozorňuji v této souvislosti, že pravidlo asimilace vede v důsledku k tomu, že je občas odváděno pojistné z příjmu, který by ve státě, kde ho bylo dosaženo, vůbec odvodu nepodléhal** (např. činnost je ve státě A považována za SVČ bez povinného odvodu pojistného, ve státě B pojištění je stejná činnost považována za zaměstnání s povinným odvodem pojistného).

Kolizní normy, které určují stát aplikovatelné legislativy, se liší pro zaměstnance a pro OSVČ.

U zaměstnance, který vykonává zaměstnání ve dvou nebo více státech, je v první řadě důležité zjistit, zda pracuje

na území státu bydliště. Pokud ano, je nutné dále ověřit, zda za činnost na tomto území pobírá alespoň 25 % odměny ze všech vykonávaných činností, nebo zda tato činnost zabírá alespoň 25 % z pracovní doby všech vykonávaných činností. Je-li jedna z posledně jmenovaných podmínek splněna, vztahují se nadále na pracovníka výlučně předpisy státu bydliště.

Pokud není ve státě bydliště vykonávána podstatná část činnosti, nastupuje další rozhodující kritérium, kterým je sídlo zaměstnavatele. V této souvislosti je důležité, zda jde o jediného zaměstnavatele, nebo zda je zaměstnavatelů více. Má-li zaměstnanec pouze jediného zaměstnavatele, je příslušným státem stát, kde má zaměstnavatel sídlo. To platí i v případech, kdy má sice zaměstnavatelů více, ale všichni sídlí ve stejném státě.

Pokud má zaměstnavatele dva a jeden z nich sídlí ve státě bydliště, je příslušným stát odlišný od státu bydliště.

V případě, že je zaměstnavatelů více a sídla alespoň dvou z nich jsou v různých státech mimo stát bydliště, je příslušným stát bydliště.

Podobná pravidla jako pro zaměstnance platí i pro OSVČ, která zůstává pojištěna ve státě bydliště, za předpokladu, že zde nadále vykonává alespoň 25 % své podnikatelské aktivity z hlediska obratu, pracovní doby, počtu poskytnutých služeb nebo příjmu. Pokud žádné z těchto kritérií nesplňuje, je příslušným státem stát, kde je tzv. střed zájmů podnikatele. Pro účely určení tohoto státu je posuzováno místo sídla podnikání, místo a délka trvání činnosti, počet poskytnutých služeb a záměr dotyčné osoby.

V případě, že osoba vykonává současně ve dvou různých státech samostatnou výdělečnou činnost a zaměstnání, uplatňují se na pracovníka výlučně předpisy státu zaměstnání.

Na první pohled je zřejmé, že určení aplikovatelné legislativy je v případě souběžné činnosti podstatně náročnější než u pracovníků vykonávajících činnost na území jediného státu. Komplikovanější je i následná agenda institucí určeného státu, zejména ve věci výběru pojistného z příjmů dosažených mimo stát pojištění. Ani zde ale není znalost základních pravidel vším, i zde můžeme nalézt okolnosti, které správné určení i následný postup dále zkomplikují.

Můžeme například narazit na činnosti, které jsou svou povahou i rozsahem marginální, přesto by ale mohly teoreticky vést ke změně určení státu pojištění. Příkladem lze uvést situaci, kdy je příslušným státem na základě samostatné výdělečné činnosti stát A, přičemž dotčený pracovník je členem představenstva bytového družstva ve státě B, kde je mu schválena členskou schůzí drobná roční

odměna za tuto činnost (obdobně v případě svědečného apod.). Pro řešení takových situací lze využít ustanovení čl. 14. odst. 5 prováděcího nařízení 987/09 o okrajové činnosti, za kterou zpravidla považujeme takovou činnost, která nepředstavuje ani 5 % z hlediska příjmu nebo pracovní doby pracovníka. Výkon takové okrajové činnosti nepovažujeme za souběžnou činnost a při stanovení aplikovatelné legislativy k ní nepřihlížíme. Z hlediska následného odvodu pojistného je tak nutné odkázat na původně určenou aplikovatelnou legislativu druhého státu. Vzhledem k tomu, že v uvedeném příkladu by šlo o jednorázovou výplatu odměny, lze v této situaci navíc využít ustanovení čl. 21 odst. 2 prováděcího nařízení č. 987/09 o dohodě mezi zaměstnavatelem a pracovníkem. Ten se může zavázat k zajištění odvodu pojistného v příslušném státě za zaměstnavatele. **Tohoto ustanovení je samozřejmě možné využít i v jiných situacích, kdy je nelogické a nepraktické, aby se zaměstnavatel hlásil zahraničním institucím jako plátce pojistného.**

V rámci problematiky souběžné činnosti bych též rád upozornil na ustanovení čl. 76 odst. 4 a 5 nařízení č. 883/04 a čl. 3 prováděcího nařízení č. 987/09, které stanoví obecnou povinnost dotčené osoby informovat instituce dotčených států o změnách situace, která může mít vliv na příslušnost k sociálnímu zabezpečení. V případě nesplnění této povinnosti mohou instituce uplatnit vůči osobě odpovídající sankce. Tomuto postihu se tak vystavuje každý, kdo například neoznámí existenci souběžné činnosti v jiném členském státě.

1.2.6 Výjimky s velkým „V“

Jak bylo uvedeno v úvodu v části o pravidlech určení, lze stát pojištění výjimečně určit i odlišně od základních kolizních norem. Předpokladem je, že se na tom dohodnou pověřené instituce dotčených států. Toto administrativní řešení v souladu s čl. 16 nařízení č. 883/04 by mělo být, jak jeho název napovídá, řešením výjimečným. Mělo by přicházet v úvahu pouze tam, kde je to v zájmu pracovníka i jeho zaměstnavatele. Tento institut může případně sloužit též formálnímu řešení dříve špatně určené aplikovatelné legislativy.

Nařízení, ani rozhodnutí Správní komise či jiné normy, neobsahují bližší pravidla pro přístup k žádostem o výjimku. Každá udělená výjimka v zásadě znamená souhlas státu, který je příslušný pro výběr pojistného i pro výplatu dávek, s tím, že osoba bude z působnosti jeho předpisů vyňata, ačkoliv na toto vynětí nemá právní nárok a ze zákona by měla být v daném státě pojištěna.

Institut výjimky není obecně příliš systémový. O konkrétním přístupu k udělení výjimek na území ČR bude pojednáno dále.

2 Postup určení aplikovatelné legislativy pro oblast sociálního zabezpečení obecně a v ČR

Pro určení aplikovatelné legislativy jsou příslušnými úřady (ministerstva) určeny tzv. pověřené instituce. Tyto instituce jsou zapsány ve veřejně dostupné databázi evropských institucí sociálního zabezpečení, tzv. Master Directory (http://ec.europa.eu/employment_social/social-security-directory/welcome.seam?langId=cs&cid=68000).

V České republice je pověřenou institucí pro aktivní osoby ČSSZ. ČSSZ tedy typicky rozhoduje o vydání potvrzení o vyslání do jiného státu, o určení aplikovatelné legislativy českého rezidenta vykonávajícího souběžnou činnost ve více státech, nebo o žádosti o udělení výjimky z příslušnosti. Žádost o udělení výjimky musí být zkonzultována s CMU jako zástupcem systému veřejného zdravotního pojištění. Pověřenou institucí pro neaktivní osoby, které však nejsou předmětem tohoto článku, je CMU.

Předpokládá se, že pověřené instituce určí aplikovatelnou legislativu pokud možno včas. Dodatečné zpětné určení je zdrojem mnoha problémů zejména u souběžné činnosti ve více státech.

Žádost o určení a vystavení „Osvědčení týkající se právních předpisů v oblasti sociálního zabezpečení, které se vztahují na držitele“ (dále jen „formulář A1“) je nutno podat na jednotlivých místně příslušných SSZ (typicky dle sídla zaměstnavatele). Ty o vydání zpravidla i rozhodují. Pouze v případě žádosti o výjimku je žádost dále postoupena k rozhodnutí na ústředí ČSSZ.

Jednotlivé žádosti jsou typizované a jsou umístěny na webových stránkách ČSSZ (<http://www.cssz.cz/cz/evropska-unie/urceni-statu-pojisteni/urceni-statu-pojisteni-dle-novych-narizeni-883-2004-a-987-2009/podani-zadosti-o-urceni-prislusnosti.htm>). K žádosti je třeba přiložit i odpovídající přílohy, např. kopii pracovní smlouvy, smluv o zajištění činnosti v zahraničí atd.

2.1 Běžný přesun za prací

V běžných situacích, kdy osoba z jednoho státu začne vykonávat činnost v druhém státě, je příslušnost k místním předpisům zřejmá a není nutné, aby se na řešení pověřené instituce jakkoliv podílely.

2.2 Postup určení aplikovatelné legislativy – vyslání a souběžná činnost

Jde-li o vyslání pracovníka nebo OSVČ, měl by zaměstnavatel, příp. OSVČ, požádat o posouzení pověřenou institucí vysílajícího státu. Ta posoudí okolnosti a žádost

buď odmítne, nebo vydá formulář A1 potvrzující setrvání v systému sociálního zabezpečení vysílajícího státu.

V případě, že jde o souběžnou činnost ve vícero státech, podává žádost opět zaměstnavatel nebo OSVČ pověřené instituci státu bydliště dotčeného pracovníka. Tato instituce situaci posoudí. Má-li za to, že je aplikovatelná legislativa státu bydliště, vydá předběžné potvrzení o aplikovatelnosti předpisů státu bydliště. Toto předběžné potvrzení by mělo být zasláno i pověřené instituci každého dotčeného státu. Ta má dva měsíce na případné zpochybnění. Pokud námitku neuplatní, je určení aplikovatelné legislativy státu bydliště konečné. V praxi však dosud tento postup bohužel zatím příliš nefunguje a pověřené instituce mnoha států buď nesdělují do zahraničí svá předběžná stanoviska, nebo je naopak nejsou schopny zpracovat. V této souvislosti je možno podotknout, že činnost nebo nečinnost pověřených institucí má dopady na instituce ostatní, které přitom nemají možnost proces určení ovlivnit. Zejména v oblasti zdravotního pojištění, kde jsou s nároky pracovníka provázány i nároky a odvody jeho rodinných příslušníků, je případné dodatečné zjištění, že osoba podléhá zahraničním předpisům, velmi nežádoucí a problematické.

Žádosti o potvrzení příslušnosti k českým právním předpisům při vyslání nebo souběžné činnosti se posuzují dle výše uvedených pravidel. O žádosti se nevede správní řízení a není vydáváno rozhodnutí. Výsledkem posouzení je buď vystavení osvědčení o příslušnosti k právním předpisům, nebo jeho odmítnutí.

Formulář A1, na němž je zejména vyznačen právní důvod vystavení, v zásadě vždy slouží k tomu, aby po osobě v nepřislušném státě nemohlo být vyžadováno splnění povinností platných pro místní pojištěnce (typicky platba pojistného). Jde tedy o osvědčení stavu – příslušnosti k pojištění vydávajícího státu, nikoliv o rozhodnutí ve smyslu správního práva.

2.3 Postup určení aplikovatelné legislativy – výjimky

Specifickým procesem prochází v ČR posouzení žádosti o udělení výjimky z aplikovatelnosti právních předpisů jinak kompetentního státu. V této souvislosti je nutné rozlišovat, zda jde žadateli o výjimku z aplikovatelnosti českých právních předpisů, nebo zda jde naopak o žádost, jejímž cílem je zachování příslušnosti k předpisům ČR.

V prvním případě je **žádost nejdříve přijata zahraniční pověřenou institucí a v případě jejího souhlasu postoupena do ČR** (zaslána na ČSSZ). Instituce některých států před předáním do ČR provádějí vlastní ověření situace, zejména z hlediska plnění povinností místního zaměstnavatele. Toto ověření může proces vyřízení prodloužit. ČSSZ po přijetí žádosti obešle českou společnost, pro

kteřou bude pracovník pracovat, dotazníkem, v němž zjišťuje okolnosti a povahu činnosti na českém území a důvody, pro které je o výjimku žádáno. Pokud zde výjimečně taková společnost není (např. svobodné povolání, dopisovatelé médií atd.), je obeslán přímo žadatel. O přijetí zahraniční žádosti informuje ČSSZ zároveň CMU, v některých případech již s vlastním návrhem řešení. Dotazník vyplněný společností se sídlem v ČR je adresován souběžně na ČSSZ a CMU. CMU zkontroluje stav ve vztahu ke zdravotnímu pojištění, např. z hlediska existence a délky předchozího pojištění v ČR, nebo péče čerpané z českého systému, případně vyžádá další informace od zaměstnavatele. Nakonec doplní své stanovisko, které předá ČSSZ. Pokud se stanoviska obou institucí neliší, informuje ČSSZ o tomto stanovisku žádající zahraniční instituci. Pokud se stanoviska obou institucí liší, předá případ k posouzení Ministerstvu práce a sociálních věcí, které jej projedná s Ministerstvem zdravotnictví a o výsledku informuje ČSSZ. **V této souvislosti bych rád upozornil na skutečnost, že předání žádosti o výjimku k posouzení českým institucím může v některých případech relativně dlouho trvat na straně žádajícího státu. Občasné stížnosti na délku řízení tak mohou být způsobeny i prodloužením mimo území ČR. Zpracování na území ČR obvykle netrvá déle než 2 až 3 měsíce.**

Pokud jde žadatel o výjimku z aplikace cizích předpisů a zachování českého pojištění, podá žádost zaměstnavatel se zaměstnancem na místě příslušné SSZ, která jí předá ústředí ČSSZ. ČSSZ informuje o přijetí žádosti CMU, které k nim zaujme stanovisko. Pokud se stanoviska obou institucí neliší, je žádost o výjimku předána pověřené instituci dotčeného státu. Ta rozhodne a o svém rozhodnutí informuje ČSSZ.

Agenda výjimek je v rámci provádění evropského práva v oblasti sociálního zabezpečení specifická. I proto považuji za vhodné zamyslet se nad jejím smyslem a východisky českých institucí, které s ní přichází do styku. V tomto ohledu budu prezentovat stanovisko CMU jako jedné z institucí, která se na procesu podílí. Z hlediska filozofie přístupu k žádostem o výjimku v rámci ČR bych zejména rád zdůraznil, že při posuzování žádostí v žádném případě **nehledáme důvody, proč žádost o výjimku odmítnout**. Naopak, zajímají nás **důvody, proč by měla být výjimka udělena**. V tomto na první pohled jemném, ale zcela klíčovém rozdílu je skryt obsah mnoha nedorozumění, nebo nepochopení ze strany žadatelů a jejich zástupců, se kterými se čas od času setkáváme. Vycházíme z toho, že jsou-li určena závazná pravidla pro určení aplikovatelné legislativy, je naší povinností tato pravidla primárně dodržovat a nenarušovat je administrativními zásahy pouze na základě přání dotčené osoby, nebo jejího zaměstnavatele (obzvláště pokud je takové přání motivováno pouze ekonomickou výhodností, nebo snahou o administrativní zjednodušení práce pro zaměstnavatele).

Výjimka ale v zásadě vždy směřuje k tomu, aby vedle sebe existovaly dvě kategorie pracovníků. Místní pracovníci, povinně pojištění ve státě výkonu práce a bez možnosti se od svých povinností jakkoliv odchýlit, a druhá kategorie zahrnující jejich spolupracovníky, na které se místní zákony nevztáhnou. Kolegům ze států, kteří by rádi viděli ještě přátelštější přístup ČR k žádostem pro některou skupinu osob, pak zpravidla říkáme: „Máte-li dojem, že by pro určitou skupinu pracovníků měla platit jiná pravidla, navrhněte jejich odpovídající změnu.“ Na žádný návrh však nikdy nedošlo a dle mého ani nedojde. Spíše bude pokračovat tlak na to, aby se sama výjimka stala pravidlem, což je pro mne osobně ne zcela přijatelná představa. Nikoliv proto, že bychom chtěli žadatelům činit potíže, ale spíše z obavy, kam Evropu stále častější „výjimečné“ vědomé obcházení vlastních pravidel vede.

Nedomnívám se přitom, že bychom byli v posuzování žádostí zvláště přísní. Od nekompromisního přístupu k hledání konkrétního důvodu pro výjimečné řešení jsme u některých kategorií žadatelů postupně ustoupili a k jejich žádostem přistupujeme pozitivně. Zejména v situacích, které lze v zásadě považovat za vyslání na delší než stanovenou dobu, je současný přístup českých institucí vstřícnější, než bych někdy považoval za správné (nelíbí se mi zejména žádosti o výjimku v případech, kdy dochází k opakovanému nahrazování pracovníka na stejné pozici dalším vyslaným pracovníkem). Obdobně přihlížíme k povaze činnosti z hlediska její přidané hodnoty pro české podniky. V tomto ohledu se snažíme vycházet vstřícně zejména pracovníkům výzkumu a vývoje, nebo členům vrcholového vedení podniků. V ostatních situacích může být důvodem, který bereme v úvahu, věk žadatele blízký odchodu do důchodu (nechceme, aby byl pracovník nucen měnit systém v posledních letech své činnosti). Samozřejmě též nechceme způsobit českému podniku potíže v případech, kdy pro něj nenahraditelný pracovník odmítne v ČR vykonávat činnost, pokud mu nebude zachována účast v sociálním zabezpečení státu původu. Do úvahy můžeme vzít i situaci, kdy je žadatel v citlivém postavení (např. uprostřed léčeni) a obává se administrativních změn, které by při změně zdravotní pojišťovny mohly nastat. V této souvislosti však musím konstatovat, že občas používaný argument o ztrátě nároku na zdravotní péči ve státě původu při přechodu do režimu českého pojištění není ve většině případů relevantní. České ZP jsou zpravidla ochotny přiznat migrujícím pracovníkům zachování bydliště ve státě původu, což znamená, že si pracovníci v těchto státech zachovávají stejné nároky jako místní pojištěnci. Rozdíl je pouze v tom, že jsou v těchto státech místní pojišťovnou registrováni nikoliv jako místní, ale jako čeští pojištěnci. Péče jim je ale dále poskytována a hrazena stejně jako pojištěncům místním. Pouze náklady nakonec uhradí český systém zdravotního pojištění (ročně takto CMU hradí do zahraničí zdravotní péči poskytnutou pracovníkům s bydlištěm mimo ČR za cca 350 mil. Kč).

Pro posouzení žádosti o výjimku hrají z našeho hlediska roli i další okolnosti. Zejména v každém jednotlivém případě zkoumáme historii pojištění dané osoby v českém systému. Jde-li o osobu, která je dlouhodobě zdravotně pojištěna v ČR, svědčí to přirozeně proti existenci opravdu relevantních důvodů pro vynětí. Samostatnou kapitolu představují žádosti podané s velkým odstupem od zahájení činnosti v ČR, a to bez ohledu na to, zda již došlo k čerpání dávek z českého systému.

V případě odmítnutí žádosti o výjimku je možné stanovisko přehodnotit pouze v případě, že bude nová žádost obsahovat dosud neuvedené důvody pro udělení.

V každém případě, praxí běžnou v EU a akceptovanou i českými institucemi, je udílení výjimek maximálně na období 5 let činnosti.

O tom, že nelze na české straně hovořit o přístupu nepřátelském k zájmům zahraničních žadatelů svědčí skutečnost, že jsme dle statistik CMU v roce 2013 ze 413 žádostí odmítli udělit souhlas pouze v 65 případech (z toho u 13 se nepodařilo ověřit existenci činnosti v ČR). Asi nepřekvapí, že nejčastějšími žadateli jsou instituce Německa (146 žádostí), následovány Polskem (40), Slovenskem, Japonskem a Rakouskem. Počty žádostí se meziročně liší. Lze zde však vysledovat trend klesajícího počtu žádostí o vynětí z českých předpisů a naopak stoupající trend počtu žádostí o zachování pojištění českého (315 žádostí v roce 2013).

3 Problematické případy a zajímavé příklady z poslední doby

Pravidla pro určení režimu sociálního zabezpečení, kterému má migrující pracovník podléhat, jsou, jak vidno, relativně masivní. Skutečně kryjí naprostou většinu existujících případů bez vážnějších problémů či pochyb. To ovšem rozhodně neznamená, že zde problémy nebo pochybnosti o správném určení a jeho důsledcích neexistují. Naopak. Sporné situace bych rozdělil systematicky na několik oblastí, dle příčiny.

První z nich je složitost a včasnost určení a posouzení správného stavu věci (např. z hlediska zjištění, který stát je státem bydliště, nebo kde je vykonávána činnost). V této souvislosti zdůrazňuji, že nařízení pod hrozbou sankce vyžaduje **od dotčených osob při změně osobní nebo pracovní situace splnění oznamovací povinnosti vůči institucím sociálního zabezpečení**. K dodatečným řešením a problémům zejména praktického charakteru vede často právě nedodržení této povinnosti. Dodatečné, retroaktivní určení jedné aplikovatelné legislativy přitom může u souběžné činnosti v důsledku vést až k povinnosti

zaměstnavatele odvést pojistné ze stejného příjmu dvakrát. O problematice však bylo blíže pojednáno v předchozím čísle, proto se jí zde nevěnuji dále.

Druhou oblastí jsou rozdíly v posouzení existujících skutečností předpisy dotčených států (např. zda jde o zaměstnání).

Třetí kategorie spočívá v nedostatečné právní úpravě nebo špatné spolupráci, popřípadě odlišných výkladech dotčených institucí.

3.1 Odvod pojistného od různých zaměstnavatelů – mezinárodní pronájem

Z konkrétních problematických situací, které byly diskutovány v poslední době, lze uvést například relativně aktuální diskuzi o odvodu pojistného do systému zdravotního pojištění v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly. Problém zde spočívá ve skutečnosti, že většina ZP, na rozdíl od ČSSZ, považuje za plátce pojistného českého ekonomického zaměstnavatele, který je plátcem daně z příjmů. Pojistné za zaměstnance je tak v důsledku placeno dvěma odlišnými subjekty a z různých základů (zdravotní pojištění ekonomickým zaměstnavatelem, sociální pojištění právním zaměstnavatelem). Aktualnost tohoto tématu je umocněna červnovým judikátem Soudního dvora EU, který řešil přípustnost odlišného přístupu k odvodu daně z příjmů v případě „domácí“ pracovní agentury a pracovní agentury sídlící v jiném státě EU. Soudní dvůr dospěl k závěru, že není přípustné, aby byla zahraniční agentura znevýhodněna tím, že bude v jiném postavení než agentury domácí (tj. že daň musí na rozdíl od čistě vnitrostátní situace odvádět ekonomický zaměstnavatel). Výše uvedený rozsudek týkající se přímo českého zákona o daních z příjmů povede nakonec dle mého k sjednocení výkladu a praxe i v oblasti zdravotního a sociálního pojištění.

3.2 Rozdílná povaha činností dle předpisů dotčených států

Obecným problémem, který se projevuje v mnoha různých variantách, je rozdílné posuzování daného typu činnosti v dotčených státech. Neexistuje společná definice parametrů zaměstnání nebo SVČ. Nařízení č. 883/04 v čl. 1 odkazuje v této otázce na národní předpisy státu, kde je činnost vykonávána.

Rozdílné posouzení povahy činnosti vyvolává zajímavé otázky pro samotné primární rozhodnutí o tom, kterým předpisům má osoba podléhat. Oba dotčené státy mohou např. činnost v druhém státě považovat za SVČ a domácí činnost za zaměstnání, což by vedlo ke zcela rozdílnému náhledu na určení aplikovatelné legislativy. Častější situací je ovšem ta, kdy stejný typ činnosti vykonávané ve dvou zemích (např. jednatel s. r. o., člen představenstva atd.) jeden stát považuje vždy za SVČ a druhý vždy za

zaměstnání. V těchto situacích je nutné dospět k dohodě o správném určení příslušnosti mezi pověřenými institucemi obou států. Důležité je zde samozřejmě primární posouzení institucí státu bydliště. Každopádně nelze při určení aplikovatelné legislativy ignorovat klasifikaci činnosti, kterou jí při výkonu na území druhého státu přiznávají tamní právní předpisy. Je-li tedy činnost ve státě výkonu považována za zaměstnání, nemůže instituce druhého státu vycházet z toho, že o zaměstnání nejde. V zásadě lze říci, že pro určení povahy činnosti za účelem stanovení aplikovatelné legislativy by mělo být vždy určující, jak je na činnost nahlíženo v tom státě, na jehož území je vykonávána.

Určením aplikovatelné legislativy však problémy nekončí. Ve chvíli, kdy je legislativa jednoho ze států určena jako příslušná, je nutné posoudit důsledky její aplikace na činnosti prováděné na území jiného státu. Jde zejména o stanovení odvodové povinnosti ve vztahu k pojištění i plátcí pojistného. Pro tento účel musí být uplatněn princip asimilace skutečností a na činnost realizovanou v druhém státě nahlíženo tak, jako by byla vykonávána v příslušném státě (obecný princip asimilace viz čl. 5 nařízení č. 833/04, specificky pro souběžnou činnost pak v čl. 13 odst. 5 nařízení č. 883/04). Činnost považovaná ve státě výkonu za SVČ tak může být druhým, příslušným státem, posuzována jako zaměstnání a naopak. Činnost, která ve státě jejího výkonu podléhá odvodu pojistného, nemusí při plnění povinností dle předpisů příslušného státu odvodům podléhat a naopak. Variant je celá řada a není možné je všechny uspokojivě popsat.

Setkali jsme se v tomto ohledu nedávno se zajímavou interpretací namítající nemožnost uplatnění principu asimilace na činnosti, které dle předpisů státu výkonu nemají povahu zaměstnání (např. podlimitní činnost na DPP). Ve státě výkonu nepodléhají odvodové povinnosti, zatímco ve státě příslušném povahu zaměstnání pravděpodobně mají. Pojistné z příjmů dosažených v obdobném vztahu je příslušnou institucí vyžadováno. Argumentace je založena na ustanovení čl. 1 nařízení č. 883/04, definující zaměstnání jako činnost, která je za takovou považována předpisy o sociálním zabezpečení státu, kde je vykonávána. Jinými slovy, dle této argumentace by příslušný stát nemohl vybírat pojistné z činnosti, která není ve státě výkonu považována za zaměstnání nebo SVČ. Současně uplatňovaný výklad založený na asimilaci skutečností je dle uvedeného přístupu nástrojem diskriminace přeshraničních pracovníků, neboť může zaměstnavateli stanovit povinnosti, které u „domácích“ pracovníků nemá. Domníváme se, že je výše uvedená interpretace, byť je velmi zajímavá, nesprávná. Zprvce konstatuji, že by v žádném případě nemohlo jít o diskriminaci přímou, neboť ve stejném postavení by se ocitl i místní státní příslušník pojištěný v jiném příslušném státě. Zadruhé, pokud by měly instituce příslušného státu při stanovení povinností pojištěných osob vycházet z předpisů jiného státu, nejednalo by se

o koordinaci (velmi) rozdílných systémů sociálního zabezpečení, ale v zásadě o harmonizaci, ve které by byl předpis nepřislušného státu závazný pro všechny ostatní právní řády. K otázce diskriminace a koordinace je dále třeba poznamenat, že bez opuštění principu jednoho pojištění koordinace skutečně nevede a ani nemůže vést k tomu, že budou všichni pracovníci na jednom území ve všech situacích ve stejném postavení. Jejím primárním cílem je zajistit, aby bylo zřejmé, jaké předpisy o sociálním zabezpečení se na pracovníka vztahují, a aby mu bylo zaručeno stejné zacházení s ostatními účastníky. I v běžných případech souběžné činnosti musí zaměstnavatelé s pracovníky příslušnými do různých států hradit rozličeně definované pojistné. To může být podstatně vyšší, ale i nižší, než je tomu v případě domácí pracovní síly (nebo dokonce nemusí být na rozdíl od domácích hrazeno vůbec). Definicí zaměstnání, obsaženou v nařízení č. 883/04, je dle mého nutné použít v těch ustanoveních, kde se s pojmem „zaměstnání“ operuje. V případě podlimitních dohod dle českých předpisů pak souhlasím, že se v zásadě o zaměstnání ve smyslu českých právních předpisů nejedná. I kdyby se ale díky tomu nejednalo o souběh zaměstnání a odpovídající kolizní norma se na situaci nemusela uplatnit, je u osoby vykonávající hlavní zaměstnání na území druhého státu nepochybné, že aplikovatelnou je právě tato legislativa. Pro její použití se pak uplatní obecný princip asimilace skutečností (včetně činnosti a příjmů z jiného státu). Příslušný stát posuzuje, jak by bylo na skutečnosti existující v jiném státě nahlíženo, pokud by existovaly v příslušném státě. Za problematiku v této souvislosti upřímně řečeno považuji spíše právě toto porovnávání skutečností a vyvozování závěrů z jejich větší či menší podobnosti s institutem příslušného práva. O samotné nutnosti asimilovat pochybnosti nemám.

Pokud vede příslušnost k cizím předpisům k odvodové povinnosti zaměstnavatele/plátce pojistného u činnosti, která by v čistě národní situaci odvodu nepodléhala, je dle mého názoru vhodné využít možnosti dané čl. 21 odst. 2 nařízení č. 987/09 a uzavřít dohodu mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem o tom, že bude jménem zaměstnavatele v příslušném státě odvodovou povinnost plnit sám zaměstnanec (obdobně jako v případě marginální činnosti).

3.3 Dvojití pojištění dle dříve platného nařízení č. 1408/71

Velice specifickým problémem z poslední doby je řešení situace pracovníků, kteří vykonávali před účinností nařízení č. 883/04 souběžně zaměstnání v státě EU a SVČ na území ČR. Do 1. 5. 2010 totiž platila pro ČR výjimka, dle které bylo v těchto případech zachováno dvojití pojištění. Dvojití pojištění mohlo pokračovat i po 1. 5. 2010 za předpokladu, že pracovník nepožádal o změnu. Dvojití pojištění mohlo každopádně pokračovat maximálně po dobu 10 let (tj. do roku 2020). V uplynulé době jsme se opakovaně setkali s případy, kdy pracovník žádá o vznik dvojího

pojištění zpětně (dosud byl pojištěn pouze ve státě zaměstnání), a to pouze z toho důvodu, aby bylo možné zachovat dvojí pojištění do budoucna. Důvodem je snaha o zachování nároků na plnou zdravotní péči v ČR bez ohledu na faktický přesun bydliště mimo její území. Dle našeho výkladu není taková zpětná rekonstrukce možná k pozdějšímu období, než k 1. 5. 2010. Jinými slovy, pokud osoba nesouhlasí s řešením situace prostřednictvím výjimky, souhlasíme s tím, aby byla její situace zpětně uvedena do souladu s dříve platnými předpisy v období do 1. 5. 2010. Nepovažujeme ovšem za přípustné, aby bylo v dvojí příslušnosti pokračováno po tomto datu, pokud reálně v okamžiku přechodu na nová pravidla (která toto řešení neznají) odvod do dvou systémů neexistoval.

3.4 Mezinárodní smlouvy nezahrnující zdravotní pojištění – důsledky

Zajímavý může být též pohled na aplikaci mezinárodních smluv, které neobsahují řešení příslušnosti k oblasti zdravotního pojištění, a to z mnoha různých hledisek. Například u OSVČ nelze vyloučit dvojí odvod pojistného do zdravotního pojištění ze stejného příjmu do systémů obou států (vzhledem k absenci zdravotního pojištění ve věcném rozsahu se na osobu nadále vztahují předpisy obou států a pro účely výpočtu pojistného v ČR bude brán v úvahu i příjem dosažený v druhém smluvním státě).

S OSVČ ze smluvních států, tentokrát těch, které problematiku zdravotního pojištění smluvně podchytily, též souvisí nedávné zajímavé zjištění, dle kterého řada těchto osob nadále není v ČR zákonně pojištěna a udržuje pouze účast v komerčním pojištění cizinců. Tato situace byla poměrně běžná v prvních letech účinnosti smluv o sociálním zabezpečení. Vede k následným zbytečným finančním ztrátám ve chvíli, kdy má být zákonnému systému odvedeno pojistné z dosažených příjmů. V zásadě v takovém okamžiku opět platí osoba pojistné dvakrát, neboť komerční pojišťovna přirozeně odmítne již uhrazené smluvní pojistné vrátit. Důvodem je zde spíše neznalost nároků, které OSVČ ze smluvních států mají, než snaha vyhnout se účasti v zákonném systému.

3.5 Hypermobilní pracovníci

Z poslední doby je též diskuse o přístupu k odvodové povinnosti „hyperaktivních“ pracovníků pohybujících se v rámci své činnosti po celém světě. Je zde velmi těžké určit, zda je ve státě bydliště vykonávána podstatná činnost, nebo kde je střed jejich činnosti. Hovoříme zde o osobách, které dosahují příjmů a tráví pracovní dobu v přibližně stejném rozsahu v mnoha různých státech. Ještě komplikovanější může být řešení v případech, kdy si zvolili za daňový domicil některý z daňových rájů mimo EU. Obecně vzato, pro určení středu činnosti je možné dle mého názoru vzít v úvahu i přípravu, zkoušení, plánování kariéry atd. Jinými slovy, není nutné trvat na tom, že musí

být ve státě bydliště vykonávána pracovní činnost v úzkém slova smyslu (například u sportovců významný turnaj). Lze říci, že trénují-li v ČR, popřípadě zdržují-li se tu v době volna mezi turnaji (představeními) a organizují-li odsud sezonu, mají zde střed své činnosti.

S bydlištěm v daňovém ráji může být výklad složitější. Zaprvé je třeba konstatovat, že daňová rezidence mimo EU nemusí a neměla by a priori znamenat, že osoba ztratila faktické bydliště ve státě EU a přestala se na ni vztahovat koordináční nařízení. Naopak bych tuto možnost považoval spíše za výjimečnou, pokud osoba např. dále udržuje formální trvalý pobyt v ČR, majetek, rodinné vazby, tréninkové zázemí, klubovou příslušnost atd. Za praktický problém v této situaci považuji zjištění zahraničních příjmů vykazovaných v daňovém ráji.

Samozřejmě, pokud by na druhou stranu o bydlišti v ČR, ani jiném státě EU, nebylo možno vůbec hovořit (zrušení trvalého pobytu, nezdržování se ve vlasti, zpřetrhání vazeb profesionálních, sportovních, majetkových, rodina, zájmy, trénink, majetek mimo EU), šlo by o osobu, na kterou se nařízení nepoužijí. Taková osoba nebude mít příslušnost k sociálnímu zabezpečení státu EU odvozenou např. pouze z toho titulu, že v něm odehrála honorovaný turnaj.

Opět nejde o stoprocentní pravidlo, lze si představit řadu souvisejících otázek. Jediným pravidlem zde je, že je třeba každý případ řešit individuálně.

3.6 Asimilace skutečností – pojistné a zahraniční důchod

V rámci diskuse o dosahu aplikace principu asimilace skutečností mohu uvést další zajímavý příklad, tentokrát řešící odvodovou povinnost důchodců z jiných států EU vykonávajících na našem území SVČ. Řešená otázka spočívala v uplatnění principu asimilace skutečností na jejich zahraniční důchod ve vztahu k povinnosti hradit minimální pojistné na zdravotní pojištění. Čeští důchodci tuto povinnost nemají. Mají být tedy této povinnosti zproštěni i důchodci z jiných států? Přestože mám o následujícím řešení pochybnosti a zajímalo by mne případné rozhodnutí soudu, dospěli jsme v této otázce nakonec k závěru, že se zde princip asimilace neuplatní, neboť by vedl k nepřiměřenému prospěchu pro dotčenou osobu (výhodná úprava vychází z předpokladu, že zde důchodce v minulosti pojistné odváděl, což u cizího důchodce neplatí). O možnosti omezit použití asimilačního principu v případě vzniku objektivně nezdůvodněného výsledku hovoří obecně a bez dalšího odst. 12 preambule nařízení č. 987/09.

3.7 Trvání zaměstnání dle národních legislativ

Sporné nemusí být pouze primární určení příslušnosti. S některými státy vedeme spory i o to, jak dlouho se na osobu

příslušnost k předpisům na základě výkonu zaměstnání vztahuje. Příkladem může být rozdílný přístup ČR a SR k trvání zaměstnání během rodičovské dovolené. Zatímco pracovnice na rodičovské dovolené s trvajícím pracovním poměrem v ČR je nadále považována za českého zaměstnance a tudíž pojištěnce i v případě, kdy bydlí na území jiného státu, v zrcadlovém případě slovenského zaměstnance tomu tak není. V důsledku tedy SR odkazuje své zaměstnance na rodičovské dovolené bydlící v ČR na české systémy sociálního zabezpečení, zatímco českým zaměstnancům na rodičovské bydlícím v SR hradí veškeré dávky i zdravotní péči česká strana.

4 Závěr

Výše uvádím pouze příklady zajímavých otázek z poslední doby, který však v žádném případě nemůže být vyčerpávající obsahem, ani záběrem. Samostatné zpracování by zasloužila problematika nároků vyplývajících z aplikovatelné legislativy. Každé problematické téma by bylo možné dále rozvinout do samostatného článku. Život navíc přináší stále nové a nové situace, které nás nutí reagovat a nechávat dříve řešené problémy za sebou. Někdy úspěšně a jednoznačně interpretačně vyřešené, jindy s pochybnostmi a v očekávání toho, kdy se otázka v jiné souvislosti vrátí. Tento stav ale znají všichni, kdo se současnou aplikací mezinárodních a vnitrostátních předpisů (nejen) o sociálním zabezpečení zabývají.

Zdanění příjmů a pojistné

prof. Ing. Jaroslav Vostatek, CSc.
Vysoká škola finanční a správní



Daň z příjmů i příspěvky na sociální zabezpečení jsou výrazem státní finanční a sociální politiky. Není proto divu, když nové vlády mění sazby i koncepce jednotlivých daní i celých daňových a sociálních systémů. V obecné rovině můžeme rozlišit ucelené sociální modely, resp. *welfare regimes*, použijeme-li termínu Esping-Andersena (1990). Nejen teoretici by uvítali, kdyby daňové a sociální systémy v jednotlivých zemích co nejvíce respektovaly sociální modely a maximálně se vystříhaly i zjevně neefektivních kombinací různých daňových a sociálních nástrojů, vznikajících mnohdy i jako produkt lobbingu či naivních, nedomyšlených předvolebních slibů.

Naše dnešní daň z příjmů i pojistné na sociální a zdravotní pojištění jsou přímo ukázkovým příkladem „selhání vlády“. Nemusíme přitom vládám ani nastavovat zrcadlo teorie, stačí poukázat na to, že podle mezinárodních

komparací – již opakovaně publikovaných PwC (2014) – se Česko nachází v podstatě na chvostu, pokud jde o náklady zdanění podniků. V roce 2013 jsme skončili na 122. místě ze 189 zemí světa; mezi zeměmi EU a EFTA jsme v časové náročnosti respektování právních norem (*time to comply*) na předposledním místě, před Bulharskem. Přitom Nečasova vláda přišla s projektem jednoho inkasního místa (JIM), který je ve světě – v obecné rovině – považován za samozřejmost. Pokud ovšem se k JIM „přibalí“ jednostranné výhody pro některé skupiny plátců, tak se nelze divit, že další vláda zlikviduje i již schválené zákony.

Podobným *faux pas* bylo zavedení zdanění superhrubé mzdy – to by bývalo mělo logiku, jen pokud by došlo k rekonstrukci mezd a pojistného na sociální a zdravotní pojištění tak, aby veškeré pojistné platili jen zaměstnanci. To se zjevně na Ministerstvu financí vědělo a původně

i chtělo, leč to zřejmě ministr Kalousek nakonec vzdal, asi pro politickou náročnost. Placení pojistného, resp. příslušných „příspěvků“ výhradně zaměstnanci patří do neoliberálního sociálního modelu. Naproti tomu do sociálně-demokratického sociálního modelu zapadá placení pojistného výhradně zaměstnavateli; v tomto modelu tak také odpadá „problém“, zda pojistné odpočítávat od základu daně z příjmů ze závislé činnosti. A do třetice: do konzervativního sociálního modelu zapadá segmentované sociální pojištění a (až na výjimky) placení pojistného z poloviny zaměstnancem a zaměstnavatelem. My v Česku neaplikujeme žádný z těchto modelů, máme v podstatě nahodilé rozdělení pojistných mezi oba plátce, jak to mechanicky vyšlo při daňové reformě z roku 1993. Nikdo se nepokusil o zásadní racionalizaci, ať již tím či oním směrem.

1 Pojistné na zdravotní pojištění

České pojistné na veřejné zdravotní pojištění je ukázkovým příkladem zcela deformovaného systému financování státem poskytované univerzální zdravotní péče. Experti, kteří dělali daňovou reformu spuštěnou v roce 1993, předpokládali existenci sociálního zdravotního pojištění a pojistnému na toto pojištění vymezili „základní prostor“ při reformě předchozí daně ze mzdy a „parafiskálu“ placeného podniky. Kalkulačně jim vyšlo pojistné placené z třetiny zaměstnancem a ze dvou třetin zaměstnavatelem; věděli, že v německém sociálním pojištění platí pravidlo 1:1. Od té doby se tato nahodilá relace nezměnila – směrem k tomu či onomu modelu financování. Dnes víme, že v zemích OECD mírně převažuje systém státní zdravotní správy nad systémem sociálního zdravotního (nemocenského) pojištění. S odstupem následují systémy více či méně využívající neoliberalismu. Mezi těmito třemi sociálními modely financování zdravotní péče jsou zcela diametrální rozdíly ve využívání pojistného (Vostatek, 2013).

Státní zdravotní správa patří do sociálně-demokratického modelu: žádné pojistné zde neexistuje, klienti dostávají zdravotní péči od státu (či regionu) jako veřejnou službu, hrazenou z veřejných rozpočtů, resp. z obecných daní. Tento systém jsme v podstatě měli před sametovou revolucí – a fungoval lépe než ekonomika a společnost jako celek. Stačilo se poučit v zemích typu Velké Británie či Švédska – a zavést tam používané obvyklé systémy managementu a governance. Pojistné jsme si mohli „ušetřit“. Naši top manažeři zdravotnictví se ovšem zhlédli v placení za zdravotnické výkony, v systému konkurujících si zdravotních pojišťoven – a výsledkem byla nákladová exploze. Nastoupil ministr Rath a rychle se zpět zavedly dříve osvědčené metody přímého centrálního řízení. Zůstalo však pojistné na zdravotní pojištění se zvláštní postkomunistickou konstrukcí, zůstaly také „zaměstnanecké“ pojišťovny, byť ve zredukovaném počtu. Dodnes tak máme

systém, který bývá v zahraničí (vč. OECD) charakterizován jako „konkurenční“, ač takto v zásadě nefunguje.

Konzervativní model financování zdravotní péče, používaný dodnes v řadě zemí OECD, využívá především segmentovaných systémů sociálního pojištění. K segmentovaným konzervativním systémům patří ovšem také zvláštní systém financování zdravotní péče ve veřejné správě, konkrétně v Německu (stát hradí svým úředníkům zhruba polovinu nákladů na zdravotní péči, kterou si zakoupili). A patří sem i podnikové systémy poskytování a financování zdravotní péče v USA. To jsou však v zásadě výjimky, které můžeme pominout. Relativně vzorový moderní segmentovaný systém sociálního nemocenského (zdravotního) pojištění má Rakousko: dominuje v něm 9 územních a 6 podnikových samosprávných nemocenských pokladen, které mají své sítě zdravotnických zařízení včetně nemocnic a poskytují zdravotní péči základní mase zaměstnanců (včetně penzistů – bývalých zaměstnanců) a jejich rodinným příslušníkům. Vedle toho existují samostatné sociální pojišťovny pro živnostníky, železničáře a horníky, rolníky a veřejné zaměstnance. Sociální nemocenské pojištění pokrývá 98,5 % rakouské populace – podobně je tomu i v jiných zemích s tímto systémem (kromě Německa, kde je pojištěnost pod 90 %).

Česko a další postkomunistické země původně chtěly „obnovit“ sociální zdravotní pojištění, ovšem pro veškeré obyvatelstvo (univerzální zdravotní péče) a pojištěnci měli být jednotlivci, nikoliv zaměstnanci a jejich rodiny. Tato pojistná politika odpovídala době – koncept poskytování zdravotní péče rodinným příslušníkům zaměstnance je přeci jenom umělou konstrukcí, byť praktickou a navýsost konzervativního typu – protože je podporována rodina jako základ státu. Jakmile ovšem opustíme „rodinný“ princip zdravotního pojištění, tak nám vyvstane problém placení pojistného nevýdělečně činnými rodinnými příslušníky a dalšími osobami. Tyto osoby mají platit pojistné – a je otázkou z čeho, pokud nemají vlastní příjmy. V podstatě umělým řešením problému je vznik kategorie „státních pojištěnců“, za které pojistné platí stát, popř. možná přesněji – kteří pojistné neplatí, resp. nemusí platit. K této „transformaci“ sociálního zdravotního pojištění došlo i u nás – a za více než 50 % „pojištěnců“ platí pojistné stát. Vrcholem této umělé konstrukce „všeobecného zdravotního pojištění“ je to, že pojistné za státní pojištěnce se platí sazbou z vyměřovacího základu, který byl vymyšlen jen pro tento samoučel. Všichni známe oblíbenou českou politickou hru na zvyšování pojistného placeného státním rozpočtem za „státní pojištěnce“ – nejde o nic jiného, než o dotování systému „všeobecného zdravotního pojištění“ v objemu, který se stanoví politicky a který se poté uměle převede na sazbu pojistného za státní pojištěnce, která nemá vůbec nic společného se sazbou pojistného placenou zaměstnanci a zaměstnavateli. Hra na státní pojištěnce je tak karikaturou našeho „zdravotního

pojištění“. Jejím zřetelným výsledkem je existence „pojistného“ s celkovou sazbou 13,5 % z mezd, které zvyšuje „daňový klín“ mezi náklady práce a čistou mzdou. V našich dnešních podmínkách toto pojistné platí zaměstnanec (jakoby) z čisté mzdy – když se daň z příjmů platí ze superhrubé mzdy.

Třetím sociálním modelem financování zdravotní péče je model neoliberální. V čisté verzi tohoto modelu existuje soukromé zdravotní pojištění, které je zásadním způsobem regulováno státem: toto pojištění je povinné, jeho poskytovatelem jsou výhradně soukromé finanční instituce, které nemohou odmítnout žádného klienta (ani vážně nemocného), a pojistné nesmí zohledňovat individuální zdravotní riziko klienta. Poskytovateli zdravotní péče jsou soukromé společnosti, vč. osob samostatně výdělečně činných. Neoliberální model počítá se třemi trhy: s trhem zdravotního pojištění, s trhem nákupu základní zdravotní péče (nákupčími jsou soukromé zdravotní pojišťovny) a s trhem poskytování balíku základní zdravotní péče. V několika zemích OECD existují výrazné prvky tohoto neoliberálního modelu, který předpokládá pokud možno dokonalou konkurenci poskytovatelů zdravotních služeb a zdravotních pojišťoven a také dobře informované zákazníky, kteří si vybírají mezi pojišťovnami a zdravotními zařízeními.

O neoliberální systém usiluje Obamova zdravotní reforma, přitom se snaží respektovat tamní svérázy: podnikové systémy zdravotní péče (stimulované daňovými odpočty), již dlouhodobě existující systém zdravotní péče o chudé (Medicaid) a státní pojištění pro staré zaměstnance (Medicare), placené pojistným v době ekonomické aktivity. V Evropě má (u nás) nejznámější systém s mnoha neoliberálními prvky Nizozemsko; největší odchylkou od neoliberalismu je ponechání pojistného vybíraného procentem (7,5 %) ze mzdy, placeného zaměstnavateli, jako zásadního příjmu systému zdravotního pojištění. Toto pojistné závislé na příjmu je příjmem Fondu zdravotního pojištění, který je rozděluje pojišťovněm formou kapitálních plateb za jednotlivé pojištěnce, podle očekávané rizikovitosti. Touto formou pojišťovny získávají asi 50 % všech příjmů. Druhou, necelou polovinu příjmů získávají (převážně neziskové!?) pojišťovny formou „nominálního“ (univerzálního) pojistného, jehož výši určují samy, a to v absolutní výši, nezávisle na příjmech klientů. Za děti (do 18 let) toto pojistné platí stát. Na 60 % obyvatel dostává od státu příspěvek (*healthcare benefit*) na „nominální“ pojistné. U nás doporučoval zavedení „nominálního pojistného“ Zámečník, hlavní expert NERVu na tuto problematiku; jeho výše (a úloha) však měla být podstatně nižší, aby nebylo nutné vyplácet státní příspěvek na toto pojistné. Takto koncipované pojistné, vybírané od všech obyvatel, je ovšem možno charakterizovat jako téměř univerzální daň z hlavy, která nemá nic společného se zdravotní péčí. Vybírat takovou daň nedává – obecně vzato – žádný smysl. Komplexní návrh na zavedení „nominálního

pojistného“ v kontextu zdravotní reformy obsahuje studie pro VZP (Macháček a kol., 2012); zde se navrhuje ponechat dnešní pojistné 13,5 % ze mzdy (leč „vložit“ do JIM!) i dnešní výši „platby státu“ a „nominální pojistné“ přidat navíc. Ze systémového hlediska se ani zde žel nevsvětluje, proč by (v neoliberálním systému) měla existovat „zdravotní daň“, vybíraná procentem ze mzdy. Skutečností je, že efektivnost neoliberálního systému financování se ve světě (zatím?) vůbec neprokázala: v Nizozemsku se nepodařilo zbrzdit růst nákladů na zdravotní péči, ač to bylo hlavním cílem reformy. Americký systém je nejdražší na světě (v relaci k HDP), kvalita poskytované zdravotní péče je přitom v průměru dosti pod úrovní západní Evropy.

Za daného stavu by u nás bylo nejjednodušší zrušit pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, bez ohledu na to, zda by současně došlo ke zrušení zdravotních pojišťoven, popř. k jejich sloučení do jediné „pojišťovny“, či nikoliv. Všechny rezidenty a daňové poplatníky můžeme prohlásit za „státní pojištěnce“, stát bude platit rizikové pojistné formou kapitálních plateb za jednotlivé „pojištěnce“ podle stejných kritérií, jako to dělá např. Nizozemsko, resp. fakticky dnes i Česko – v rámci tzv. 100% přerozdělování pojistného mezi pojišťovnami. Výše veřejných výdajů na balík základní zdravotní péče může být stanovena ve střednědobém fiskálním výhledu, případně i parametricky, podle vývoje HDP či jiných ukazatelů. Výpadek veřejných příjmů v důsledku zrušení pojistného na zdravotní pojištění musí být nahrazen jinými veřejnými příjmy; nabízí se především zvýšení sazby daně z příjmů – obecně jde samozřejmě o problém daňové politiky – o volbu daňového mixu.

2 Pojistné na důchodové pojištění

České pojistné na důchodové pojištění vzniklo shodně s pojistným na zdravotní pojištění, jeho problémovost však není o mnoho menší. I tady je podstatné, kam se má ubírat celá koncepce veřejného a soukromého důchodového zabezpečení, i zde je financování integrální součástí jednotlivých penzijních modelů a systémů. I přes velké rozdíly mezi jednotlivými zeměmi OECD můžeme v tomto ohledu vytipovat několik sociálních modelů.

Začneme veřejnými starobními důchody nepojistného charakteru, kde pojistné nemá smysl. Penze tohoto druhu mají především dvě základní konstrukce: rovný (univerzální) důchod pro všechny rezidenty a testovaný důchod, závislý na výši příjmů a majetku. Testovaný starobní důchod je zvláštním druhem sociální pomoci pro staré osoby: jeho zvláštností je to, že kritéria testu jsou poměrně velmi mírná, ve srovnání s obecnou dávkou sociální pomoci, která je určena pro všechny obyvatele. Bez této „mírnosti“ by testovaný důchod ani nemohl mít smysl. V některých zemích (např. v Austrálii) najdeme celou

škálu dávek pro seniory, lišících se stupněm této „mírnosti“. Výsledek je možná až překvapivý – funguje to a i ti největší chudáci mezi starci si těmito formami přijdou na příjem, který převyšuje oficiální hranici chudoby (*poverty at risk*) používanou v EU – 60 % čistého mediánového příjmu. Jen o něco horší výsledek dává aplikace rovného důchodu na Novém Zélandu, kde je tato penze poskytována ve výši přes 40 % průměrné hrubé celostátní mzdy, což je více než 50 % čistého mediánového příjmu (hranice chudoby OECD). Rovný důchod a testovaný důchod jsou dvěma základními variantami moderního liberálního modelu, který zanikl transformací na solidární pilíř celé řady moderních důchodových systémů. K financování některých solidárních penzijních pilířů se ve světě využívá zdanění příjmů, v dané souvislosti to však nemusí být podstatné; touto „metodou“ se fakticky může zajišťovat poskytování solidární penze rezidentům, podle délky pobytu v dané zemi. Žádná z příslušných zemí nemá zájem lákat imigranty na starobní penzi.

My u nás dnes máme základní výměru důchodu ve výši 9 % z průměrné celostátní mzdy. Nejde o dávku srovnatelnou s novozélandským rovným důchodem („NZ Super“), a to nejen díky pětkrát nižší sazbě, ale i tím, že k získání nároku na náš starobní důchod je nutno mít „dobu pojištění“ několik desetiletí. I tak je ale otázkou, zda k financování této solidární složky důchodu má – tak či onak – sloužit pojistné důchodového pojištění. A to ještě není všechno – my totiž máme ještě „procentní výměru“ důchodu, která je jen v malé míře závislá na předchozích výdělcích pojištěnce. Pokud jde o redukční hranice a redukční sazby, používané při výpočtu naší „procentní“ výměry důchodu, nejsme absolutní světovou raritou – podobné je to v USA. My máme ovšem ještě navíc zcela solidární základní výměru důchodu. Takže *summa summarum* jsou naše průměrné starobní důchody asi ze dvou třetin solidární a jen z jedné třetiny závislé na výdělku. Tomu odpovídá i index progresivity na úrovni 62,2 %, vykázaný OECD (2013). Potřeba reformy českého pojistného na „důchodové pojištění“ je tak více než zřejmá.

Konzervativní penzijní modely využívají konstrukce trojho typu. Důchodové zabezpečení státních úředníků se modelově obejde bez pojistného – tyto penze stát hraří jako běžný veřejný výdajový program. Podnikové penze (*occupational schemes*) jsou financovány zaměstnavateli a popř. i příspěvky zaměstnanců; nemusí jít přitom vždy o pojištění, ale „jen“ o spoření, popř. může jít i o období financování penzí státních úředníků. Nejvýraznějším konzervativním penzijním modelem je pak sociální důchodové pojištění, financované pojistným, které určuje – v modelovém případě – samospráva jednotlivé sociální (penzijní) pojišťovny. V mnoha zemích došlo k unifikaci základních systémů sociálního důchodového pojištění (v soukromém sektoru), jimiž jsou především systémy dělnické a úřednické. Ve vyspělých zemích došlo i k podstatnému růstu náhradových poměrů, především v (dřívějších) dělnických

systémech. Typickým jevem přitom bylo i rušení různých „základních výměr“, čili posílení vazby důchodů na předchozí výdělky či zaplacené pojistné.

Sociálně-demokratické penzijní modely se vytvořily v zemích s univerzálními penzemi (financovanými z daní), a to jejich doplněním o univerzální sociální důchodové pojištění, financované pojistným placeným modelově zaměstnavateli. V další časové etapě se úloha těchto dvou pilířů v zásadě „otáčí“ – jakýmsi základním pilířem se stává univerzální důchodové pojištění a výrazný solidární pilíř ho doplňuje. Je možno to dát i do souvislosti s tím, že úloha dělnictva klesá a sociální demokracie se stále více orientuje na střední třídu. Obecnějším trendem – nad rámec tohoto modelu – je vyčlenění sociálního starobního pojištění jako samostatného odvětví a související oddělení invalidního pojištění. Ve dvou zemích sociálně-demokratického typu nedošel vývoj k vytvoření univerzálního pojistného systému, „místo“ toho tam mají podnikové penze regulované kolektivními dohodami vyššího, celostátního typu. Celková podoba těchto systémů je však řádově obdobná jako ve Švédsku či Norsku, což je ovlivněno i významnou rolí podnikových penzí jako doplňku univerzálního sociálního starobního pojištění v těchto zemích.

Neoliberální penzijní modely se opírají o povinné soukromé důchodové pojištění (či jen spoření), doplněné o veřejný solidární pilíř, financovaný z daní. Neoliberální ideologie odmítá veřejné penze pojistného typu (závislé na výdělcích či pojistném), a to již z ideového hlediska – co může „dělat“ soukromý sektor, to ať také dělá; stát se má postarat o to, aby to takto fungovalo. Neoliberální ekonomové k tomu navíc dokazují, že fondový systém (spoření v soukromém sektoru) je podstatně výhodnější než „průběžně financovaný systém“ jakéhokoliv sociálního pojištění. Korektnost těchto důkazů je přitom více než sporná již proto, že se srovnává nesrovnatelné – spoření (investování) s předpokládaným vysokým výnosem pro klienta, který je dán již samotným složeným úrokováním, s financováním sociálního důchodového pojištění na bázi „mezigenerační smlouvy“, která zabezpečuje financování důchodů bez „zbytečné“ tvorby pojistně-matematických rezerv. V praxi je pak podstatné, jak vysoké je zhodnocení investic na účtech u soukromých penzijních fondů, ve srovnání s valorizací výdělků či vybraného pojistného v systémech sociálního starobního pojištění. Ve světě je běžná tato valorizace podle nominálních mezd v dané zemi, investiční výnosy pro klienty se ve střednědobém horizontu předpokládají nižší. Kupecké (vý)počty výhodnosti neoliberálního modelu dnes prostě „nevycházejí“, a to ještě nelze pominout náklady přechodu od průběžného ke kapitálovému financování. Nemluvě již o tom, že kapitálový systém ve světě provozují i státy (např. USA a Velká Británie), s násobně nižšími maržemi než běžný (i český) soukromý finanční sektor.

Za daného stavu je účelné z českého „důchodového pojištění“ vyčlenit základní výměru důchodu a rozdělit procentní výměru starobního důchodu na ryzí pojistný důchod plně závislý na výdělku a na zbytek, mající v zásadě charakter solidárního důchodu. Počínaje rokem 2015 se průměrný výdělek pojištěnce nad 44 % průměrného celostátního výdělku, podle platného zákona, redukuje na 26 %, což vede k tomu, že každý rok pojištění se od této (nízké) výše výdělku nepromítá do starobního důchodu koeficientem 1,5 %, ale jen $1,5 \times 0,26 = 0,39$ (%). Při 43 letech pojištění pak vychází důchod na úrovni necelých 17 % předchozího průměrného výdělku; odpovídající potřebná výše pojistného je v rozmezí 8–9 % ze mzdy. Z toho vyplývá, že sazbu pojistného na starobní pojištění lze snížit z dnešních cca 20 % o zhruba 11 bodů, což je – shodou okolností – dnešní sazba pojistného na důchodové a zdravotní pojištění, placeného zaměstnanci (11 %). Aniž bychom měnili stávající výši nově přiznávaných starobních důchodů, můžeme tak přejít na plnokrevný pojistný systém s pojistným na důchodové pojištění, placeným výhradně zaměstnavateli, se sazbou 17 % (28 – 11), doplněný rovným důchodem na úrovni 30 % průměrného celostátního výdělku (7 990 Kč v podmínkách roku 2015). Na této (pouze racionalizační, technické) reformě starobních důchodů by vydělali pouze příjemci nejnižších důchodů, u nichž lze předpokládat doplňování příjmů dávkami sociální pomoci. Shodou okolností by tak touto reformou došlo k zásadní racionalizaci placení pojistného – celé pojistné by platili zaměstnavatelé, v dosavadní celkové výši 34 % ze mzdy. Pojistné placené zaměstnanci by bylo nahrazeno – technicky nejsnadněji – odpovídajícím zvýšením sazby daně z příjmů zaměstnanců, resp. fyzických osob. Uvedené reformní parametry může vláda, resp. parlament, samozřejmě upravit podle svých politických a ekonomických preferencí. Tak jako tak jsme však dospěli již ke druhé možnosti (a z ekonomického hlediska i nutnosti), jak podstatně zjednodušit dnešní systém pojistného. Lze tak učinit nejen u zdravotního pojištění, ale i u důchodového pojištění!

3 Zdanění příjmů a daňové klíny

Racionalizace pojistného zdravotního anebo důchodového pojištění je v daných českých podmínkách spojena s nárůstem významu daně z příjmů, pokud budeme postupovat nejsnazší cestou. Ve zdanění příjmů fyzických osob bychom se tak dostali na běžnou západní úroveň sazeb daně z příjmů. V řadě zejména východních zemí se ovšem prosadila politika nízké, nejlépe „rovné“ daně z příjmů. Samotná rovná daň, pokud jí myslíme zdanění příjmů jednou sazbou, však ještě nic neříká o progresivitě této daně, která závisí i na odpočtech a slevách. To zde jen konstatuji, aniž bych chtěl radit, zda progresivitu české daně z příjmů snižovat či zvyšovat. Musím ovšem upozornit na to, že v systémech daně z příjmů některých zemí jsou zabudovány i rozsáhlé sociální (a někde i „asociální“) výdajové

programy, které podstatným způsobem ovlivňují vypovídací schopnost ukazatelů typu daňová kvóta, daňový klín a sociální kvóta. Z běžně publikovaných ukazatelů nelze dělat zásadní závěry o přerozdělování či efektivnosti jednotlivých sociálních modelů a systémů. Rádoby „liberální“ USA mají podle běžných mezinárodních statistik OECD relativně velmi nízké daně a sociální výdaje, u Švédska je tomu naopak. Rektifikací údajů o sociálních výdajích došli pracovníci OECD k závěru, že v podmínkách roku 2005 byly sociální výdaje v USA, v relaci k HDP, vyšší než ve Švédsku. Poté je lobbisté penzijních fondů přesvědčili, aby vysoké daňové výdaje na penze nezapočítávali do sociálních výdajů, aby je jen uváděli „pod čarou“ – a USA „klesly“ v žebříčku za rok 2007 těsně za Švédsko. Vcelku lze říci, že relativně nejvyšší sociální výdaje mají země aplikující (především) konzervativní sociální model. Rektifikované sociální výdaje zemí s převažujícím neoliberalním a sociálně-demokratickým modelem jsou řádově stejné. Přitom samozřejmě platí, že vyšší výdaje ještě vůbec nic neříkají o efektivnosti daného modelu či systému.

Omezenou vypovídací schopnost mají i publikované údaje o daňových klínech, díky běžně používaným definicím daní v mezinárodních statistikách. Lze pochopit to, že i při klasifikaci veřejných příjmů je nutno zjednodušovat – nikdy nelze lékárníckými vahami přeměřovat koncepcie všech veřejných příjmů ve všech státech. Kdyby každá země používala jeden ze čtyř sociálních modelů (a třeba i všech zmíněných submodelů) v každém z odvětví sociálního zabezpečení, tak by klasifikace byla ještě poměrně jednoduchá. Za takového stavu by jistě nikdo necharakterizoval pojistné na modelové sociální pojištění jako daň; takové pojistné jistě daní není – účelová vazba mezi veřejnými výdaji a příjmy, typická pro sociální pojištění, je jistě v rozporu s obecnou definicí daní. OECD se však rozhodla, že všechny příspěvky na sociální zabezpečení zařadí mezi daně, a tím je i započítává do daňové kvóty a do daňového klínu. Jistě jim to připadalo jako praktické, rozumné řešení, byť to neodpovídá klasickým učebnicím finanční teorie a politiky např. ve střední Evropě. Ovšem dnešní americké učebnice veřejných financí si podobné problémy v zásadě nepřipouštějí. Základní americký penzijní systém je podle nich financován daní z mezd (*payroll tax*), přestože oficiální název této „daně“ je příspěvek na federální pojištění. Háček je také v tom, že americké pojetí „sociálního pojištění“ je na hony vzdáleno Bismarckovi i dnešnímu německému sociálnímu zákoníku. Takže vlastně není divu, že tomu říkají daň z mezd.

Zásadním problémem používané definice daní v mezinárodních statistikách je ale to, že mezi ně nejsou zahrnuty povinné příspěvky do povinných soukromých systémů pojištění či spoření. Neoliberalními reformami se tak jakoby snižuje daňová kvóta a daňový klín. Nejmenší daňový klín mezi zeměmi OECD mělo v roce 2013 Chile – 7 %. S velkým odstupem pak následuje Nový Zéland s 16,9 %

(OECD, 2014). Český daňový klín je uveden jako devátý největší: celkem 42,2 % ze superhrubé mzdy, z toho 8,8 % je daň z příjmů, 8,2 % je pojistné placené zaměstnancem a 25,4 % je pojistné placené zaměstnavatelem – i to samo o sobě naznačuje potřebu reformy. V chilském daňovém klínu je pouze příspěvek na zdravotní pojištění, placený zaměstnanci se sazbou 7 % ze mzdy. Vůbec není ani pod čarou naznačeno, že skoro všichni zaměstnanci platí příspěvky na důchodové spoření soukromým penzijním společností; myslí si snad autoři, že tyto příspěvky „nevráží klín“ mezi hrubou a čistou mzdou? Možná, že si to myslí – kdo ale kdy dokázal, třeba v jiné zemi, že povinné pojistné placené soukromým pojišťovnám má jiný ekonomický dopad než totéž pojistné placené sociálním pojišťovnám?

4 Závěrem

Mezinárodní srovnání daňových a sociálních systémů ukazují potřebnost modernizovat mezinárodní daňové statistiky – respektovat především průnik neoliberalních koncepcí do některých odvětví sociálního zabezpečení v některých zemích. Opt-outy a jinými metodami privatizace se reálně nesnižují daňové kvóty a klíny. České pojistné na zdravotní a důchodové pojištění má převážně charakter daní, protože valnou měrou nejde o sociální pojištění, jak je chápáno v jiných zemích Evropy. Racionalizace tohoto pojistného se dosáhne poměrně snadno redukcí jeho sazeb a ekvivalentním zvýšením sazby daně z příjmů. Elegantní racionalizační reformou by bylo,

kdyby zaměstnanci platili pouze daň z příjmů a kdyby zaměstnavatelé platili celé pojistné, se stejnou sazbou jako dnes.

Literatura

[1] ESPING-ANDERSEN, Gøsta. *The Three Worlds of Welfare Capitalism*. Cambridge: Polity Press & Princeton: Princeton University Press, 1990.

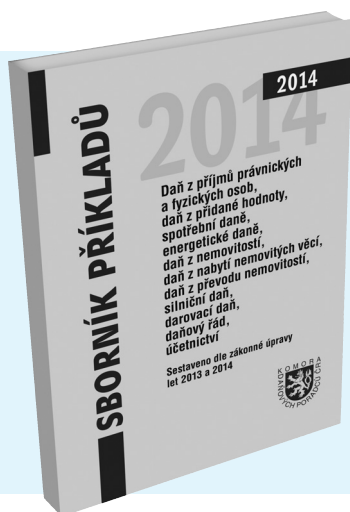
[2] MACHÁČEK, Tomáš, Peter PAŽITNÝ, Mária POUROVÁ, Daniela KANDILAKI a Angelika SZALAYOVÁ. *Popis existujících systémů nominálního pojistného a návrh řešení pro Českou republiku. Studie pro Všeobecnou zdravotní pojišťovnu* [online]. Praha, 21. 12. 2012 [cit. 2014-01-11]. Dostupné z: http://www.hpi.sk/cdata/Documents/Popis_existujících_systému_nominálního_pojisteni_a_návrh_řešení_pro_Českou_republiku_2013.pdf.

[3] OECD (2013). *Pensions at a Glance 2013. OECD and G20 Indicators*. Paris: OECD Publishing.

[4] OECD (2014). *Taxing Wages 2014*. Paris: OECD Publishing.

[5] PwC (2014). *Paying Taxes 2014: The Global Picture. A Comparison of Tax Systems in 189 Economies Worldwide*. PwC, The World Bank/IFC. Dostupné z: <http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/pwc-paying-taxes-2014.pdf>.

[6] VOSTATEK, Jaroslav. Politická ekonomie financování zdravotní péče. *Politická ekonomie*. 2013, roč. 61, č. 6.



SBORNÍK PŘÍKLADŮ 2014

Publikace je určena především těm, kteří se připravují na kvalifikační zkoušku na daňového poradce. Obsahuje příklady včetně řešení, mimo jiné i z termínů kvalifikačních zkoušek na daňového poradce, které proběhly v roce 2013.

Cena publikace je 390 Kč vč. DPH + poštovné. Připravujeme nové vydání. Vychází v únoru 2015.

Sborník je možné objednat na www.kdpcr.cz, email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4, P. O. Box 121, 657 21 Brno.

Mezinárodní pronájem pracovní síly – glosa k rozsudku NSS

JUDr. Petra Nováková, Ph.D.
advokátka, Lachmann & Nováková,
advokátní kancelář,
členka Legislativní rady vlády

Ing. Lucie Rytířová
daňová poradkyně č. 4038
Deloitte, Tax Manager



V Bulletinu Komory daňových poradců č. 3/2014 jsme se zabývaly analýzou rozhodnutí soudního dvora EU ve věcech ACO Industries Tábor s.r.o. a Strojírny Prostějov, a.s. (C-53-13), resp. bílým místům, která zůstala v problematice mezinárodního pronájmu pracovní síly nezakryta i po jeho vydání. Dne 24. 7. 2014 vydal Nejvyšší správní soud (NSS) rozsudek ve věci první ze společností (čj. 1 Afs 38/2012-127). V tomto článku se krátce zastavíme nad tím, jak NSS promítl závěry Soudního dvora EU do své rozhodovací praxe.

V předmětném rozsudku NSS uvedl, že „*klíčovou otázkou je, zda může mít česká společnost využívající pracovníky poskytované zahraniční agenturou práce, která však v České republice vyvíjí svou činnost prostřednictvím organizační složky, povinnost srážet zálohu na daň z příjmů uvedených pracovníků, zatímco česká společnost využívající služeb českých agentur práce takovou povinnost nemá*“. Zcela ve shodě se Soudním dvorem EU si NSS na tuto otázku odpovídá, že taková povinnost českou společnost tížit nemůže, resp. že aplikace ustanovení § 6 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), je v rozporu s právem Evropské unie.

Na rozdíl od rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 30. 6. 2014, čj. 22 Af 159/2011, který rozhodoval ve skutkově obdobné věci žalobce Strojírny Prostějov, a.s. (a který rovněž položil předběžnou otázku), NSS ve svém rozhodnutí pokračuje zdůvodněním, proč je v dané věci nutné aplikovat právo Evropské unie. NSS tedy více méně zdůvodňuje, proč v dané věci položil předběžnou otázku i v oblasti přímých daní. Je tomu tak proto, že z judikatury Soudního dvora EU dle NSS vyplývá povinnost testovat i oblast přímých daní, která spadá do výlučné pravomoci členských států, souladem s unijním právem. V dané věci

tak úprava ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů ukládající povinnosti těm daňovým subjektům, kteří využívají služeb zahraničních agentur práce, musí být podrobena přezkumu z hlediska jejího souladu se zásadou volného pohybu služeb. Jak již bylo uvedeno výše, NSS dospěl po posouzení věci Soudním dvorem EU k závěru, že předmětné ustanovení v rámci testu souladnosti neobstojí. Důvodem pro tento závěr je, že § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů činí poskytování služby – pronájmu pracovní síly – méně atraktivním v případě, kdy je poskytovatel této služby zahraniční agentura, protože českému příjemci takové služby ukládá provést srážku zálohy na daň, na rozdíl od situace, kdy je poskytovatelem služby agentura česká.

Bohužel, s ohledem na skutkové okolnosti obou posuzovaných případů jak Soudní dvůr EU, tak i NSS zdůvodnily svá rozhodnutí poukazem na skutečnost, že zahraniční (slovenská) agentura práce měla v České republice svoji organizační složku, pomocí které činila na území České republiky administrativní kroky. Proto dle obou soudů neobstojí argument zdůvodňující přísnější režim pro zahraniční agentury potřebou účinného výběru daní, neboť díky trvalé přítomnosti organizační složky by daňové orgány mohly předmětnou daň bez problému vybrat přímo od této složky. Zůstali jsme tak ochuzeni o závěr soudu pro případ, že by zahraniční agentura práce v České republice zapsanou organizační složku neměla. Z důvodů níže uvedených jsme však toho názoru, že by tato skutečnost neměla sama o sobě vést k odlišnému závěru, tj. že ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů by mělo být aplikováno i v těchto případech.

Je třeba akcentovat, že Nejvyšší správní soud v bodě č. 38 uvedl, že „*boj proti daňovým únikům může být důvodem omezení základních smluvních svobod, nicméně takové jednání nelze obecně presumovat*“, když dále zdůraznil, že správce daně „*nevedl žádné okolnosti, které by vzbuzovaly*

důvodnou obavu z tohoto jednání ve spojení se zahraničními agenturami práce [...]“. Soudní dvůr EU přitom v předcházejícím rozhodnutí k tomuto zdůraznil, že „tvrzení České republiky ohledně četných podvodů a daňových úniků [na tomto poli, ...] zůstala přitom velmi vážná“ (bod 57). Je tak zřejmé, že je to stát, který v případech zavádění různých „administrativních“ opatření ztěžujících, zamezujících nebo bránících volnému pohybu služeb, musí slovy daňového procesu „unést důkazní břemeno“ ohledně potřeby těchto opatření a současně zdůvodnit aplikaci některé z výjimek umožňujících takovato omezení zavést. Domníváme se, že místem, kde by měla tato argumentace zaznít, je příslušná důvodová zpráva. Letmé nahlédnutí do důvodové zprávy k zákonu o daních z příjmů nám napoví, že jakékoliv takové zdůvodnění zcela absentuje. Navíc v dané věci nelze pominout, že české orgány mohou na základě příslušných směrnic EU v oblasti správy a výběru

daní a dohod o zamezení dvojímu zdanění požádat o poskytnutí informace či případně o součinnost s výběrem dlužné daně příslušné orgány (v předmětných případech Slovenska). Jak jsme již uvedly výše, jsme toho názoru, že uvedené skutečnosti zamezují aplikaci ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů i v případě zahraničních agentur práce bez organizačních složek na území České republiky, resp. že důvody uvedené v rozsudku NSS je třeba vztáhnout i na tyto případy.

Závěrem bychom chtěly uvést, že dle našeho názoru zde není racionálního důvodu pro zúžení povinnosti státu odvodnit zavedení omezujícího administrativního opatření pouze na případ omezení svobody volného pohybu služeb, ale je nutné ho aplikovat širěji na všechny svobody či principy vyplývající z evropského práva tam, kde se regulovaná oblast práva EU dotýká.

Souběhy stále dokola – soukromoprávní pohled

JUDr. Petr Bezouška, Ph.D.

doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D.¹

Ačkoliv souhlasíme s názorem Vlastimila Pihery, že kauza souběhů patří k nejzbytečnějším tématům, kterým se kdy česká doktrína věnovala², chápeme, že to má některé finisy, které tak bezvýznamné nejsou. Lze jistě donekonečna diskutovat ten či onen právní problém, nicméně současně je třeba zvažovat důsledky daňové, účetní a jiné, velmi často spíše veřejnoprávního charakteru. V následných pářádcích se pokusíme víceméně zopakovat teze, které jsme již řekli dříve, tedy teze z pohledu práva soukromého, které se snaží možnost souběhů udržet při životě zejména proto, že nikoho neruší a nikomu neškodí. Jsme tak i nadále vedeni ulpiánovským § 2 odst. 1³ nového občanského zákoníku (dále také jen „NOZ“) a také prismatem, že jednání



má být zákonem chápáno jako nechtěné (zakázané), pokud někomu škodí, porušuje dobré mravy nebo zákon a veřejný pořádek. Veřejná moc, vč. soudů, mají do soukromých sporů vstupovat jen, jsou-li k tomu voláni nebo je-li na tom artikulovatelný vyšší zájem společnosti.

O co že tedy vlastně jde? O jeden z možných projevů správy obchodní společnosti, tedy o možné aranžmá, kdy člen statutárního orgánu uzavře se společností vedle smlouvy o výkonu funkce též pracovní smlouvu, podle které vykonává zpravidla funkci vedoucího zaměstnance. Před účinností zákona o obchodních korporacích (dále také jen

¹ Petr Bezouška je vysokoškolským učitelem na katedře soukromého práva PF UP v Olomouci. Bohumil Havel je vědeckým pracovníkem oddělení soukromého práva ÚSP AV ČR, v.v.i. Oba současně působí v advokátní kanceláři PRK Partners.

² Glosa k problematice tzv. souběhů, Obchodněprávní revue, 6, 2014, C. H. Beck, s. 175.

³ Soukromé právo chrání důstojnost a svobodu člověka i jeho přirozené právo brát se o vlastní štěstí a štěstí jeho rodiny nebo lidem jemu blízkých takovým způsobem, který nepůsobí bezdůvodně újmu druhým.

„ZOK“) to bylo řešeno judikaturou s negativním závěrem⁴, následně výslovně dovoleně § 66d obchodního zákoníku, aby to nové právo opět neřešilo. Absence výslovné úpravy vede kritiky možných souběhů k revitalizaci starých přístupů, a to jak těch, které stojí na argumentech práva pracovního (neexistence závislé práce), tak těch, které stojí na právu korporacním (nemožnost zásahů do obchodního vedení) – oba se navíc dále opírají o problém absence kauzy (nemožnost mít na „stejnou“ činnost dvě smlouvy).⁵ Z přehledu literatury je zjevné, že tam projevené argumentační postoje není možné spojit, protože jsou výslovně oponentní. Z praxe ale také víme, že spory autorů a spisovatelů jsou jejich spory a běžný podnikatel si rizika své činnosti oceňuje sám, což vedlo k tomu, že se souběhy i nadále používají, jedno jak nahlas psi kolem štěkají.

Myslíme si i nadále, že české soukromé právo souběhy nezakazuje a ani tak učinit nechtělo, a současně, že ani nenabízí přesvědčivé argumenty proto, abychom tento zákaz hledali kdesi v podstatě korporacního nebo pracovního práva. Proč?

1 Kde je výslovný zákaz?

Sjednání souběhů je projevem vůle, projevem soukromé vůle, tedy spadá primárně pod režim práva soukromého. Občanský zákoník jasně stanoví, že zakázané je jen jednání, které je zakázané výslovně s tím, že ostatní odchylky od zákona mohou být neplatné, pokud naruší dobré mravy, veřejný pořádek nebo statusové postavení osob (§ 1 odst. 2 NOZ). Souběhy regulovány nejsou, platí tedy ústavní princip, že **co není zakázáno, je dovoleno** (čl. 2 odst. 4 Ústavy, resp. čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, dále také jen „LZPS“). Chceme-li toto popřít, musíme mít jasné a legitimní důvody, přeneseno do práva soukromého, musíme jasně říci, proč by takové jednání mělo být neplatné (zakázané bez dalšího totiž není). Jsou takovéto dohody nemravné? Těžko. Jsou narušující veřejný pořádek? Těžko. Tedy porušují zákon?

2 Co že se vlastně sjednává?

Podle zákona o obchodních korporacích není nutné smlouvu o výkonu funkce sjednávat. Vztah, který vzniká mezi společností a členem jejího orgánu, je vztahem, na který se jinak přiměřeně použije příkazní smlouva.⁶ Není tedy dána situace, kdy bychom nevěděli, čím se výsledný vztah (obligace) řídí. Zda je tento vztah vztahem smluvním

nebo zákonným, je otázka otevřená, ale i nadále máme důvod se domnívat, že se jedná o vztah zákonný, resp. smíšený.⁷

Pokud se smlouva o výkonu funkce sjednává, zákon opět ponechává na stranách, zda si ji sjednají obsahově zcela po svém, nebo zda si sjednají výslovný příkaz či jiný typ smlouvy. Tradičně se judikatorně vylučovala pracovní smlouva s tím, že argumenty byly pracovníprávní. Byly však přesvědčivé? Důvodová zpráva k ZOK nově výslovně uvažuje o tom, že nic nebrání tomu, aby samotná smlouva o výkonu funkce byla sjednána coby smlouva pracovní⁸ s tím, že tím se samozřejmě nevylučují pravidla o odpovědnosti, zákazu konkurence apod. podle ZOK a NOZ.

Vůči možnosti vykonávat funkci člena statutárního orgánu v pracovním poměru (tedy nejenom v souběhu s jiným závazkem, ale vůbec) se často stavěla a staví teze, že tu nejde o výkon závislé práce, neboť jejím hlavním znakem je povinnost poslouchat pokyny nadřízeného, což je v rozporu s povahou obchodního vedení u kapitálových společností (srov. § 195 odst. 1 ZOK, nebo § 435 odst. 3 ZOK). Zjednodušíme-li to, platí jednoduchá linie: jelikož obecně nelze jednateli nebo představenstvu udělovat pokyny týkající se obchodního vedení, nemůže se jednat o závislou práci, tudíž tu nemůže existovat ani pracovní poměr. Ale je tomu skutečně tak? Při hledání této otázky je nutno zabývat se především vymezením pojmu závislá práce.⁹

Závislou práci se pokouší vymezit přímo zákoník práce, když v § 2 odst. 1 stanoví, že: „*Závislou prací je práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.*“ Každá legální definice v soukromém právu je nebezpečná, neboť nikdy nemůže postihnout širokou variabilitu praktického lidského života. Přesto je z tohoto vymezení patrné, že klíčovým znakem závislé práce je osobní (či právní) závislost zaměstnance na zaměstnavateli. Je celá řada skutečností, které je třeba zkoumat, z nichž lze na tuto osobní závislost usuzovat. Zákoník práce zmiňuje pouze některé, navíc opomíjí, že ne vždy se musejí všechny vyskytovat ve stejné intenzitě a že odpadnutí (či výrazné oslabení) jedné z nich nemusí nutně vést k závěru, že se v konkrétním případě nejedná o závislou práci.

Podívejme se blíže na onu závaznost pokyny. Jde o to, že zaměstnavatel má ve svých rukou bližší určení a kontrolu

⁴ Srov. např. rozhodnutí NS ČR sp. zn. 21 Cdo 11/98, 21 Cdo 1850/2001, 29 Odo 801/2005, 29 Cdo 2379/2010 atd.

⁵ Srov. výčet článků k tématu in PIHERA, Vlastimil, op. cit., s. 173, poznámka pod čarou 1 a 2.

⁶ Což ostatně platilo vždy, ale před účinností ZOK a NOZ to byla smlouva mandátní.

⁷ Srov. např. HAVEL, Bohumil. Výkon funkce člena statutárního orgánu, vč. smlouvy o výkonu funkce v prolnutí ZOK a NOZ. In *XXI. Karlovarské právnícké dny*. Praha: Leges, 2014, s. 415 an., a tam uvedenou literaturu.

⁸ Shodně ČECH, Petr. Souběhy funkcí zpět do neznáma. *Právní rádce*. 2013, 10, s. 28 an.

⁹ Pro podrobné vymezení odkazujeme na BEZOUŠKA, Petr. Závislá práce. *Právní rozhledy*. 2008, roč. 16, č. 16.

výkonu práce. Zaměstnavatel je primárně tím, kdo určuje, co, kdy, jak a kde bude vykonáváno. Zakazuje-li zákon o obchodních korporacích dávat pokyny do obchodního vedení, nezakazuje tím pokyny ostatního typu (např. k místu a času výkonu práce) – výkon nařizovacího práva zaměstnavatele by tak byl částečně omezen. Pokud by však byly přítomny jiné znaky závislé práce, stále by nic nebránilo závěru, že jde o závislou práci. Mezi tyto ostatní znaky lze řadit např. začlenění do zaměstnavatelovy organizační struktury, výkon kontrolního oprávnění, užívání prostředků zaměstnavatele, stálost poměru k jednomu zaměstnavateli (resp. plné vyřízení výkonem práce pro jednoho zaměstnavatele).

V různých pracovních poměrech se nařizovací právo projevuje s různou intenzitou, někdy je dokonce přímo potlačeno. Tak u domácích či vedoucích zaměstnanců může být zcela potlačena vázanost pokyny týkající se času výkonu práce, technický pokrok vede též k omezování nařizovacího práva k místu výkonu práce a jsou i pracovní poměry, kde se v menší míře uplatňuje odborné vedení (např. u uměleckých a vědeckých profesí – kde je přímo vyžadována vlastní iniciativa). Je zjevné, že vykládat zákaz pokynů do obchodního vedení paušálně jako skutečnost znemožňující považovat např. závazek mezi společností s ručením omezeným a jednatelem za pracovní poměr, je neudržitelné. Vždy je třeba zkoumat řadu dalších okolností.

Je třeba dodat, že i kdybychom v určitém případě došli k závěru, že se o výkon závislé práce nejedná, nic stranám nebrání, aby se dohodly, že se jejich závazek i tak bude řídit pravidly zákoníku práce (volba smluvního typu). Tato volba je čistě na jejich vůli, soukromoprávní pravidla pak mezi nimi působí ne na základě zákona, ale silou jejich smlouvy.

Je-li podle našeho názoru možné postupovat takto, je současně možné si oba vztahy oddělit do dvou obligačních vztahů, tedy realizovat je dvěma smlouvami. Otázka proč by to kdo dělal, je otázka ležící mimo zájem soukromého práva, motivace stran jsou ve většině případů irelevantní.

3 Co s kauzou smlouvy?

Často se ovšem dodává, že na stejnou činnost není možné mít dvě smlouvy, protože u jedné z nich pak chybí hospodářská kauza. České právo s kauzou v obligačních vztazích pracuje zejména v § 1792 NOZ, když se stanoví, že vzniku a trvání závazku nebrání, není-li vyjádřen důvod, na jehož základě má být plněno, věřitel je však povinen ho

prokázat. Kauza pak určuje smluvní typ a spoluvytváří základ (hospodářský důvod plnění), pro který má dlužník plnit.¹⁰ Vždy tedy zkoumáme, co je oním širším důvodem konkrétní smlouvy, což nám následně může pomoci chápat, jaký smluvní typ byl sjednán. Je v této souvislosti věcí stran a výkladu jejich vůle, zda chtěly sjednat dvě smlouvy na shodný nebo obdobný hospodářský účel, ale v odlišné právní regulaci (např. odlišnou regulaci odměn, odlišnou regulaci pojištění, odlišnou regulaci překážek v práci apod.). Jak je opět literaturou dovozováno, toto není projevem „absence“ kauzy v druhé z uzavíraných smluv, ale platnost a obsah smlouvy je třeba soudit dle jejich obsahu, tedy výkladem.¹¹ Kauza totiž v těchto případech neabsentuje, je přítomna, věřitel ji může prokázat¹², protože jeho vůle a vůle obou stran smlouvy bylo sjednat odlišné smluvní typy, byť se ve vazbě na hospodářský účel v mnohém překrývají. Ostatně i proto lze v případě smlouvy o výkonu funkce sjednané v režimu zákoníku práce mluvit o smíšené obligaci, viz výše, protože ta se řídí nejen zákoníkem práce, ale také ustanoveními NOZ a ZOK. Kauza je tedy v těchto případech dána a nebude se jednat o bezkauzální obligaci,¹³ čímž se samozřejmě nevylučují pravidla o omylu apod.

Vymezení kauzy je tak spoleurčující pro zjištění, jaký smluvní typ byl vlastně sjednán, i proto, že ten se posuzuje podle obsahu, nikoliv podle označení (§ 555 odst. 1 NOZ) s tím, že význam mají i okolnosti negociace a chování stran poté (§ 556 NOZ). Pokud strany výslovně projevily vůli mít dvě smlouvy, požadavek na existenci kauzy jim v tom nebrání a podle našeho názoru jim v tom nebrání ani regulace závislé činnosti.

4 Zásahy do obchodního vedení či omezení odpovědnosti

Objevují se současně argumenty, že by se cestou souběhů nebo sjednáním smlouvy o výkonu funkce v režimu pracovního vztahu mělo narušit obchodní vedení, resp. snížit možná odpovědnost členů statutárního orgánu. Tyto argumenty stojí na úvaze, že únik do regulace pracovního práva přináší možné zásahy do obchodního vedení nebo možné omezení povinnosti k náhradě škody. Již výše jsme popsali, že obchodní vedení tím podle našeho názoru narušeno není, protože zákaz jeho narušení u kapitálových společností¹⁴ je kogentní, tedy ho nelze smluvně vyloučit, a to nezávisle na tom, v jakém režimu si smlouvu sjednají. U zbytku je nicméně podle našeho názoru argumentace obdobná.

¹⁰ PETROV, Jan. In HULMÁK, Milan, a kol. *Občanský zákoník V. Závazkové právo. Obecná část – velký komentář*. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 301.

¹¹ PETROV, Jan, op. cit., s. 302.

¹² A opět se dovozuje, že její existenci je možné nalézt i v okolnostech případu (PETROV, Jan, op. cit., s. 303), a to i proto, že bude-li dobrovolně plněno, ať již s vědomím existence povinnosti plnit nebo i bez tohoto vědomí, bezdůvodné obohacení se tím nezakládá (§ 2997 odst. 1 NOZ).

¹³ Obdobně PIHERA, Vlastimil, op. cit., s. 175.

¹⁴ Což jistě současně může otevřít diskusi, zda je možné vůbec na tomto argumentu stát při dovození zákazu souběhů u osobních společností či družstva.

Již sám zákon si ostatně všímá toho, že souběhy možné budou, proto v § 61 odst. 3 ZOK požaduje, aby všechny mzdy nebo jiné plnění zaměstnanci, který je současně členem statutárního orgánu, byly schvalovány shodně s plněním z titulu smlouvy o výkonu funkce. Je absurdní tvrdit, byť se to často tvrdí, že se tím míří jen na situace, kdy je člen statutárního orgánu současně zaměstnancem, jehož náplň práce se s obchodním vedením nepřekrývá (zahradník, řidič). Předpoklad racionálního zákonodárce, který je součástí české normotvorby, ukazuje, že zákon nemůže mít ambici mířit na raritní, resp. literární případy. Nicméně, je-li sjednán souběh, jistě platí, že činnost, která by se dle smlouvy jinak řídila zákoníkem práce, nemůže vyloučit kogentní pravidla o péči řádného hospodáře, pravidlo podnikatelského úsudku, zákazu konkurence či obecné povinnosti k náhradě škody. A proč? Opět ze stejného důvodu – jsou to normy kogentní, vůle stran je nenaruší, jedno jakým smluvním typem tak bude chtít činit.

Ostatně a proto znovu, **jedná se o obligační vztah smíšeného typu, nenaruší pravidla NOZ a ZOK, od kterých není možné se odchýlit, ale současně ponechává zbytek sjednaných pravidel v režimu práva smluvního (autonomního)**. Navíc o tom, že vnitřní regulace smlouvy o výkonu funkce nejsou věcí statusovou, a tedy regulovanou kogentně, se psalo již jinde.¹⁵

5 A kdyby spor, platné či neplatné?

Připustíme-li riziko neplatnosti, byť se domníváme, že důvody ve smyslu soukromého práva pro ni dány nejsou, pak je otázkou, zda by následkem skutečně byla neplatnost, resp. v případě, že ano, zda by se jednalo o neplatnost relativní či absolutní. Lze argumentovat, že byla-li by sjednaná pracovní smlouva, chápána jako jednání, které nelze podle zákona sjednat, pak by ale to samo nebylo bez dalšího neplatné, ani zdánlivé, ale šlo by o modifikaci smlouvy o výkonu funkce (posouzení jednání dle obsahu, resp. jeho konverze na jiné platné jednání – § 555, 574 a 1746 NOZ). Výsledkem by tedy byla obligace o výkonu funkce, byť sjednána postupně či modifikovaně.

Pokud bychom chtěli argumentovat pro neplatnost, těžko legitimně obhájíme závěr, že by se již tímto jednáním zjevně porušily dobré mravy, nebo zákon a (kumulativně) veřejný pořádek, jak to předvídá § 588 NOZ. O případ absolutní neplatnosti tedy nepůjde, ledaže by byly dány další okolnosti.

Ve zbytku tedy budeme muset zkoumat, zda jde o jednání, které může být neplatné relativně, tedy zda byl porušen zákon a smysl a účel porušení pravidla neplatnost vyžadují

(a to i ve vazbě na pracovní poměr – § 4 ZP). Již to je podle našeho názoru velmi obtížné. Současně, i kdyby toto bylo zjištěno, relativní neplatnost se vznášá námitkou toho, na jehož ochranu bylo porušené pravidlo formulováno – soud k ní z moci úřední nepřihlíží. Pak je třeba se ptát, kdo toto právo námitky má, s tím, že smluvní strany samy to zpravidla nebudou, protože by se jinak dovolávaly vlastního protiprávního jednání, což vylučuje § 579 odst. 1 NOZ (navíc se mohou takovéto námitky i vzdát). Dále, i kdybychom oprávněnou osobu našli, lze dovozovat, že by se mohlo jednat i jen o dílčí neplatnost, protože bude-li například takto zneplatněno ujednání o závislé činnosti, stále se ve zbytku může jednat o smlouvu o výkonu funkce (viz výše). To vše i proto, že § 18 ZP jasně předvídá výklad ve prospěch zaměstnance.

6 Závěr

Dovolíme si velmi jednoduché závěrečné tvrzení. **Z pohledu práva soukromého nenacházíme relevantní argumenty pro dovozování zákazu souběhů. Současně tvrdíme, že i kdyby se nějaké našly, jejich porušení nevede k neplatnosti dohodnutých smluv.**

Poznámka redakční rady:

Veřejnoprávní (konkrétně pojistné) aspekty souběhu jsou v současné době řešeny rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu. Usnesením ze dne 30. 7. 2013, čj. 6 Ads 136/2012-38, dostupným na webovém vyhledávači NSS, předložil šestý senát rozšířenému senátu jím projednávanou věc k rozhodnutí. Podle šestého senátu má být jinak, než jak na věc nahlíží dosavadní judikatura NSS (konkrétně jeho rozsudek ze dne 9. 12. 2010, čj. 3 Ads 119/2010-58), posouzena právní otázka, zda do okruhu osob účastných nemocenského pojištění podle zákona č. 187/2006 Sb. ve znění účinných před 1. 1. 2012 (a do 31. 12. 2008 podle zákona č. 54/1956 Sb.) spadají jako „zaměstnanci v pracovním poměru“ také osoby ve funkci statutárního orgánu či jeho člena obchodní společnosti nebo družstva, pokud byly v rozhodné době v dobré víře, že s danou právnickou osobou jsou zároveň v pracovním vztahu (pro činnosti nesouvisějící s výkonem uvedené funkce). Šestý senát dodal, že odpověď na uvedenou otázku by byla rozhodná i pro obdobný případ členů jiných kolektivních orgánů obchodních společností či družstev, například orgánů dozorčích. Podle názoru šestého senátu by posouzení, zda fyzické osoby zastávající funkci (člena) statutárního orgánu obchodní společnosti či družstva a současně vykonávající pro danou právnickou osobu činnost v pracovním vztahu jsou z titulu svého zaměstnaneckého (pracovního) vztahu účastny nemocenského pojištění, zásadně nemělo odviset od posouzení platnosti předmětné pracovní smlouvy, respektive platného vzniku pracovního vztahu mezi danou fyzickou osobou a danou právnickou osobou. Naopak by měl být kladen důraz na dobrou víru, přesvědčení a očekávání obou stran, neboli na to, zda vůle a jednání obou stran směřovala k založení účasti fyzické osoby na nemocenském pojištění (jako „zaměstnanec v pracovním poměru“).

¹⁵ HURDÍK, Jan. Kogentnost a dispozitivnost ustanovení nového občanského zákoníku o právnických osobách. Ke vzájemné použitelnosti ustanovení o nadacích a nadačních fondech. *Právní rozhledy*. 2014, 7, s. 232; nebo HAVEL, Bohumil. Úvahy ke statusovým limitům smluvní podstaty korporace. *Právní obzor*. 4/97, 2014, s. 377 an.

Významný judikát NSS: Konec zdlouhavého prověřování DPH zdarma

Mgr. Jakub Hajdučík
advokát a daňový poradce č. 3121

V mém příspěvku popíši dosavadní právní úpravu prověřování DPH před jejím vyměřením, zmíním negativní dopady na plátce DPH, analyzuji judikaturu Soudního dvora EU k odškodnění plátců, představím řešení problému, které přijal Nejvyšší správní soud. Úkolem příspěvku je vysvětlit, že když plátce úspěšně obhájí nadměrný odpočet či jeho část, náleží mu odškodnění za dobu prověřování přesahující tři měsíce. Příspěvek uzavřu praktickým návodem pro aplikaci cit. rozsudku Nejvyššího správního soudu a rozbořím otázky, které považuji za rozhodující ve vztahu k odškodnění plátců, ale dosud nebyly výslovně vyřešeny, a okomentuji chystanou právní úpravu odškodňování plátců DPH.

Více než 19 let existuje v českém daňovém právu diskriminace plátců DPH, jejichž daňovou povinnost se správce daně rozhodne prověřovat před jejím vyměřením, a zablokuje tak vrácení nadměrného odpočtu. Právní úpravu, která nabyla účinnosti dne 1. 1. 1995 spočívající v ustanovení § 37a zákona o dani z přidané hodnoty, jsem již dříve kritizoval (z posledních let např. můj příspěvek na konferenci „Daňový řád 2013, XIII. Ročník procesního daňového práva“, 1. VOX a. s. ze dne 12. 11. 2013; či společný článek s JUDr. Jaroslavem Kobíkem: NePOPulární POP, Daňový expert 2014/1). Coby zástupce plátců DPH při prověřování jejich nadměrných odpočtů s ní zápasím již více než 15 let. Podle textu zákona platilo, že *pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu*. Na stejném principu bylo následně postaveno i ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, reagující na náš vstup do EU. Pro plátce daně to znamenalo, že odkladem vyměření daně dochází i k odkladu vzniku případného přeplatku na této dani, a to až do doby po ukončení prověřování. Až po vyměření daně mohl vzniknout přeplatek a počala plynout třicetidenní lhůta pro jeho vrácení.

Prověřování plátci tak byli diskriminováni oproti plátcům, u kterých žádné prověřování neprobíhá, tím, že prověřování plátci nemohli nakládat s částkou nadměrného odpočtu.

Ve svém úsilí o odstranění diskriminace jsem narážel na neochotu různých stupňů daňových orgánů i krajských soudů. Argumentovaly doslovným zněním zákona, výmluvami, že zahraniční právní úpravy odškodnění jsou příliš odlišné od české právní úpravy, či že se úrok poskytuje jen z částky daně zaplacené správcem daně a ne z nadměrného odpočtu. Objevila se i tvrzení daňových orgánů, že když se prověřovaný plátce rozhodne financovat své hospodaření z nadměrných odpočtů (jako kdyby jeho daňová povinnost nebyla otázkou zákona, ale jeho vůle), musí počítat s tím, že může zbankrotovat během prověřování DPH. Žádný ohled nebyl brán na dlouhodobě ustálenou judikaturu Evropského soudního dvora a jeho nástupce Soudního dvora EU. Ten se snaží již od druhé poloviny devadesátých let 20. století vysvětlit, že dlouhodobé prověřování plátců DPH před stanovením daně či jiné způsobu oddalující výplatu nadměrného odpočtu způsobují nepřijatelnou diskriminaci určité skupiny plátců v porovnání s plátcí, u nichž žádné prověřování neprobíhá. Jedná se o rozsudky: ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 (Garage Molenheide Garage Molenheide BVBA and Others v Belgian State), ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07 (Alicja Sosnowska v Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Oòrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu) až k rozsudku ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 AD v Direktor «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» NAP) a další rozsudky v nich uvedené. Jednotným motivem všech zmíněných rozsudků byl výklad čl. 183 směrnice 2006/112, který podle názoru Soudního dvora EU brání vnitrostátní právní úpravě stanovující, že obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z částky, se staví v případě zahájení prověřování.

Průlom přinesl až rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 (ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-47), přičemž soudcem zpravodajem byl JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M. Nevznikal ale vůbec snadno. Vyřízení kasační stížnosti trvalo déle než šestnáct měsíců a samotné vyhotovení plného znění rozsudku bylo dodáno do mé datové schránky až těsně před ukončením zákonné třicetidenní lhůty. K mému dotazu na délku řízení Nejvyšší správní soud uvedl: „*Nejvyšší správní soud si je vědom, že pro účastníky řízení má v konkrétních případech délka soudního řízení zásadní význam. Jako soud, jehož klíčovou úlohou je směřovat judikaturu správních soudů a praxi při výkonu veřejné správy, však za daných podmínek musí zohledňovat též zásadní precedenční potenciál věci a vážit mezi na jedné straně časovými dimenzemi věci a s tím souvisejícími jistě legitimními zájmy účastníků řízení a na straně druhé intenzivním veřejným zájmem na jejím důkladném a komplexním řešení, které bude vodítkem i pro velkou řadu dalších obdobných případů.*“ Postup Nejvyššího správního soudu dokumentuje pečlivou přípravu cit. rozsudku a vědomí jeho precedenčních účinků. Důležité to je pro daňové orgány, které se budou legitimně zamýšlet, zda jde o ojedinělý rozsudek, který otevírá prostor pro věcný diskurs mezi nimi a Nejvyšším správním soudem, anebo ne.

Nejvyšší správní soud se jednoznačně postavil za výše zmíněnou evropskou judikaturu (čl. III c.), shledal její zásadní ústavněprávní dimenzi (bod 28), označil její nereflexivní za mezeru v českém daňovém právu (body 27 a 38) a odstranil ji výkladem, že „*lhůta tři měsíce, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora*“ (bod 38) a zavázal krajský soud právním názorem, že stěžovateli musí být přiznán úrok dle § 254 daňového řádu z roku 2009 za dobu prověřování jeho nadměrného odpočtu přesahujícího tři měsíce.

Pro praktickou aplikaci cit. rozsudku 7. senátu Nejvyššího správního soudu je potřeba uvést, že byl mlčky akceptován (vzdor výslovné stížné námitce) postup, když plátce DPH po skončení postupu k odstranění pochybností podá podnět k odstranění nečinnosti správce daně spočívající v nepředepsání příslušného úroku na osobní daňový účet a po jeho odložení nadřízeným správcem daně napadne postup prvostupňového správce daně tzv. zásahovou žalobou. Neaplikují se proto podle mého názoru závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 11. 2013, čj. 9 Aps 4/2013-25 (www.nssoud.cz), že nezbytnou podmínkou řízení o žalobě dle § 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, je vyčerpání stížnosti i žádosti nadřízenému správcem daně o přešetření výsledku vyřízení stížnosti podle § 261 daňového řádu z roku 2009. V podrobnostech odkazují na argumentaci Krajského soudu v Brně, v bodech [23] až [26] rozsudku ze dne 17. 4. 2013, čj. 31 A 51/2012-44 (dostupný na www.nssoud.cz).

Za neřešenou považuji otázku aplikace závěrů cit. rozsudku 7. senátu Nejvyššího správního soudu na již skončené postupy k odstranění pochybností podle daňového řádu z roku 2009, vytykáací řízení podle daňového řádu z roku 1992 a daňové kontroly provedené před prvním vyměřením daně podle obou cit. procesních předpisů. Podle mého názoru úrok, jak úrok podle § 64 daňového řádu z roku 1992, tak úroky podle § 155 a 254 daňového řádu z roku 2009 (dále jen „úroky“) vznikají ze zákona. Pokud takto vzniklé úroky nebyly zaevidovány na osobní daňový účet plátce, nemohl vzniknout přeplatek a nemohl zaniknout nárok na něj podle § 64 daňového řádu z roku 1992, ani přeplatek nemohl zaniknout podle § 155 odst. 7 daňového řádu z roku 2009. Nezaevidování úroků na osobní daňový účet plátce je tak nečinností, proti které je třeba brojit podnětem podle § 38 daňového řádu z roku 2009, bez ohledu na skutečnost, kdy úroky ode dne 1. 1. 1995 vznikly.

Budou podle analyzovaného rozsudku 7. senátu Nejvyššího správního soudu úroky vznikat až při prověřování, které bude zahájeno po jeho „účinnosti“, nebo i dříve? Podle mého názoru rozsudek základního tříčlenného senátu Nejvyššího správního soudu nelze považovat za novelu zákona, která má vyvolávat účinky zásadně v budoucnu. Rozhodně stojím za závěrem, že ani rozhodnutí tříčlenného senátu, ani rozhodnutí širšího senátu Nejvyššího správního soudu není pramenem práva a nelze zde uvažovat o temporálních účincích tohoto rozsudku. Ostatně nelze nezpomenout, že s doktrínou temporálních účinků rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu představenou v jeho usneseních ze dne 21. 10. 2008, čj. 8 As 47/2005-86 a z téhož dne čj. 6 As 7/2005-97 (část VIII. „K temporálním účinkům rozhodnutí rozšířeného senátu“) jsem nikdy nesouhlasil, kritizoval ji (příspěvek na téma Temporální účinky na semináři „Správní soudnictví v praxi“ pořádané Nejvyšším správním soudem dne 15. 9. 2009) a doufejme, že byla definitivně utlumena názorem Ústavního soudu obsaženém v nálezu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn.: III. ÚS 3221/11 (nalus.usoud.cz).

Závěrem se musím zmínit o nové právní úpravě, která se chystá. Ač se více než 19 let neměnila právní úprava odškodnění plátců za dlouho trvající prověřování DPH před jeho vyměřením (přesněji žádná zde nebyla), tak přesto Ministerstvo financí zpracovalo nové ustanovení § 254a daňového řádu z roku 2009, a to prostřednictvím pozměňovacího návrhu obsaženého v usnesení rozpočtového výboru č. 115 z 12. schůze konané dne 3. 9. 2014 sněmovního tisku 252 (Novela zákona o daních z příjmů – EU, www.psp.cz) s očekávanou s účinností ode dne 1. 1. 2015. Nepochybuji, že časová souvislost s vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 je jistě jen náhodná. Paradoxní na chystané právní úpravě (ke dni 12. 11. 2014 čeká na podpis premiéra vlády ČR) je, že radikálně snižuje úrok ze 14 % + repo sazba vyhlášená ČNB na 1 % + repo sazba vyhlášená ČNB, i když podle názoru zákonodárce odpovídá sazba ve

výši 14 % + repo sazba vyhlášená ČNB pouhé ceně finančních prostředků v čase (důvodová zpráva k ustanovení § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, www.psp.cz: „Úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou.“). Zjevně tak mají finanční prostředky státu 14x vyšší cenu než finanční prostředky plátců DPH. Jako nesporné ale vidím, že i po dni 1. 1. 2015, budou cit. závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 použitelné pro prověřování DPH probíhající na základě daňové kontroly. Z jiného mého případu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 8. 2014, čj. 10 Afs 28/2014-51, www.nssoud.cz) ve spojení s dřívější judikaturou Ing. Davida Hubala (případy MPM Invest s.r.o.) v tomto rozsudku citovanou plyne, že samotné prověřování prostřednictvím postupu k odstranění může řádově trvat pouze týdně. Nikdy se proto nemůže stát, že by postup k odstranění pochybností trval legitimně déle než pět měsíců, protože již po pár týdnech musí skončit nebo být přeměněn v daňovou kontrolu. Jsem proto názoru, že nové ustanovení § 254a daňového řádu z roku 2009, vztahující se pouze na postup k odstranění pochybností trvající déle než pět měsíců, bude v praxi používáno naprosto ojediněle.

Shrnutí

1. Plátce DPH, který buď zcela, nebo zčásti obhájí svůj nadměrný odpočet, má právo na odškodnění za trvání

prověřování počínaje prvním dnem 4. měsíce po skončení předmětného zdaňovacího období.

2. Prověřováním se rozumí vytýkáací řízení podle daňového řádu z roku 1992, postup k odstranění pochybností podle daňového řádu z roku 2009 nebo daňová kontrola před prvním vyměřením daně podle obou cit. procesních předpisů.
3. V případě, že plátce obhájí jím vykázany nadměrný odpočet nebo jeho část před prvostupňovým správcem daně, náleží mu úrok podle § 155 daňového řádu z roku 2009, event. podle § 64 daňového řádu z roku 1992.
4. V případě, že plátce obhájí jím vykázany nadměrný odpočet před druhostupňovým správcem daně, náleží mu úrok podle § 254 daňového řádu z roku 2009, event. podle § 64 daňového řádu z roku 1992.
5. Obranou proti nezaevidování některého z úroků na osobní daňový účet je podnět proti nečinnosti podle § 38 daňového řádu z roku 2009.
6. Obranou odložení podnětu o nečinnosti prvostupňového správce daně spočívajícího v nezaevidování některého z úroků na osobní daňový účet je žaloba podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.
7. V případě, že správce daně přizná úrok menší, nenulový či se jinak vyjádří, že úroky nepředepíše, pak připadá v úvahu i námitka proti postupu správce daně podle § 159 daňového řádu z roku 2009, po jejím zamítnutí odvolání (podle § 155 odst. 5 in fine za obdobného použití ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu z roku 2009) a po zamítnutí odvolání lze aplikovat žalobu podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní.

Zálohy na podíl na zisku Souvislosti v účetnictví a daních

Mgr. Edita Ševcovicová
daňová poradkyně č. 1840
Fučík & partneři

Ing. Petra Vaněčková
daňová poradkyně č. 4947
auditorka
Fučík & partneři

V tomto článku bychom se rády vrátily k novince roku 2014, kterou přinesl zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích (dále jen „ZOK“), a to možnosti vyplácet zálohy na podíly na zisku (§ 40 ZOK).

Navazujeme na článek Jany Skálové (Účetní zobrazení záloh na podíly na zisku – Bulletin KDP ČR 2014 č. 1), který se zabýval právní a účetní úpravou a možnými dopady do účetní závěrky na příkladech. Konkrétně se zabýval pravidly při výpočtu zálohy na podíl na zisku, povinností sestavení mezitímní účetní závěrky a příklady s uvedením dopadů do účetní závěrky na straně toho, kdo zálohy na podíl na zisku vyplácí.

Vzhledem k tomu, že tato problematika vyvolává mnoho dalších účetních a daňových otázek, je cílem tohoto článku tyto další otázky především nastínit a pokusit se na některé z nich nalézt odpovědi, a to zejména na straně příjemce záloh na podíl na zisku.

1 Účtování/vykazování na straně příjemce

Účetní předpisy reagovaly na novou možnost výplaty záloh na podíl na zisku úpravou ve struktuře pasiv (vyhláška č. 500/2002 Sb.) a Českého účetního standardu č. 018, který popisuje účtování, vykazování v případě rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu na zisku u účetní jednotky, která zálohy na podíl na zisku vyplácí. V předpisech není obsaženo konkrétní řešení pro účetní jednotku, která zálohy na podíl na zisku přijímá. Pokusíme se vystavět argumentaci a navrhnout vykazování u příjemce zálohy na podíl na zisku a zobrazit jej na konkrétním příkladu.



příklad č. 1

Společnost A sestavila mezitímní účetní závěrku k 31. 7. 2014. Jednatel na základě údajů ze závěrky rozhodl o vyplacení zálohy na podíl na zisku mateřské společnosti B ve výši 100. Společnost B je 100% vlastníkem společnosti A.

V březnu 2015 rozhodla valná hromada společnosti A o rozdělení podílu na zisku pro mateřskou společnost B ve výši 200, vzala na vědomí vyplacenou zálohu 100. Zbývá tedy vyplatit 100.

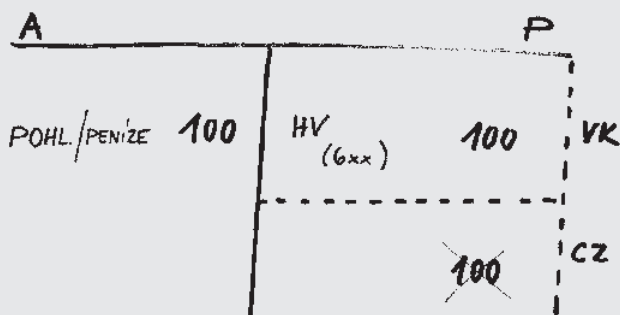
Účtování/vykazování v období 2014

Podíváme-li se společně na možné varianty účtování, respektive vykazování v období 2014 u společnosti B, je zřejmé, že na straně aktiv bude vykázána pohledávka, resp. peníze. Na straně pasiv již tak snadnou odpověď nenacházíme. V úvahu připadá vykazovat závazek z přijatých záloh nebo výnos, resp. přes výsledek hospodaření zvýšení vlastního kapitálu.

Při hledání argumentů pro a proti jsme využily analogii účtování/vykazování na straně toho, kdo zálohy na podíl na zisku vyplácí, která je v účetních předpisech upravena. Rozhodnutí o výplatě zálohy na podíl na zisku je dle standardu 18 vykazováno jako snížení vlastního kapitálu a zvýšení závazků, resp. snížení finančních prostředků. Analogicky na straně příjemce zálohy na podíl na zisku by se mělo přijetí zálohy projevit jako zvýšení vlastního kapitálu. Může být namítáno, že se jedná o zálohu, která by měla být vykazována jako závazek z přijaté zálohy. Domníváme se však, že příjemce zálohy na podíl na zisku přijímá zálohu v dobré víře ve skutečný příjem, a proto je správné účtovat o přijaté záloze na podíl na zisku do

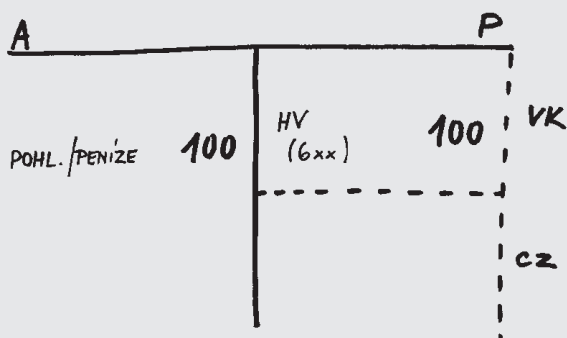
finančních výnosů s dopadem do zvýšení vlastního kapitálu.

Vykazování v období 2014 u společnosti B (na straně příjemce zálohy na podíl na zisku) je znázorněno na zjednodušeném schématu. Na straně aktiv je vykazováno navýšení (pohledávek nebo peněz) a na straně pasiv zvýšení hospodářského výsledku běžného období, respektive výnosů (dopad do vlastního kapitálu):



Účtování/vykazování v období 2015

O rozhodnutí valné hromady vyplatit podíl na zisku v roce 2015 bude účtováno již pouze jako o částce k vyplacení. Bylo rozhodnuto, že z celkového vytvořeného zisku bude vyplacen podíl na zisku 200. Zbývá tedy vyplatit 100, o kterých bude opět účtováno jako o navýšení aktiv (pohledávek/peněz) a zvýšení hospodářského výsledku (výnosů). Opět zjednodušené znázornění u společnosti B v období 2015:



Srážková daň

Při výplatě zálohy na podíl na zisku je plátce daně dle § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále „ZDP“), povinen srazit daň ke dni výplaty zálohy a odvést ji do konce následujícího kalendářního měsíce správci daně. V případě výplaty zálohy na podíl na zisku společníkovi obchodní korporace právnické osobě bude zpravidla výplata zálohy, resp. podíl na zisku plnit podmínky pro osvobození od daně z příjmů dle § 19 ZDP. Proto ani v příkladech o srážkové dani neuvážujeme a společníkovi (mateřské společnosti B) je vyplácena celá brutto částka zálohy na podíl i podíl na zisku.

příklad č. 2

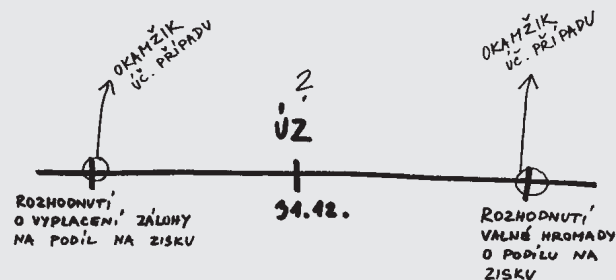
Společnost A sestavila mezitímní účetní závěrku k 31. 7. 2014. Jednatel na základě údajů ze závěrky rozhodl o vyplacení zálohy na podíly na zisku mateřské společnosti B ve výši 100.

Vzhledem k neočekávané události ke konci období 2014 dosáhla společnost A zisku 50. V březnu 2015 rozhodla valná hromada o podílu na zisku pro společnost B ve výši 50 a rozhodla o povinnosti vrátit část přijaté zálohy na podíl na zisku ve výši 50.

Účtování/vykazování v období 2014

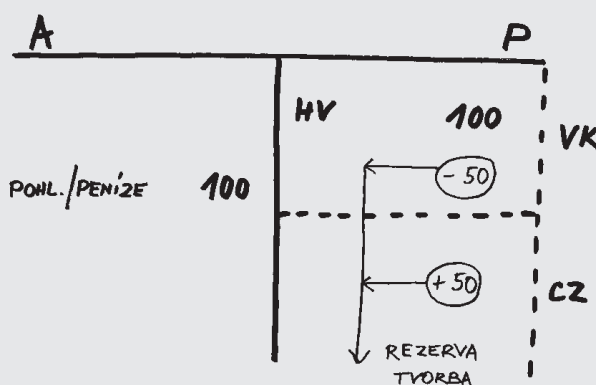
V příkladu č. 1 a 2 byly identifikovány dva účetní případy: rozhodnutí o výplatě zálohy a rozhodnutí valné hromady o rozdělení zisku.

Položily jsme si otázku, zda by společnost B měla v účetní závěrce roku 2014 reagovat na vzniklou situaci.



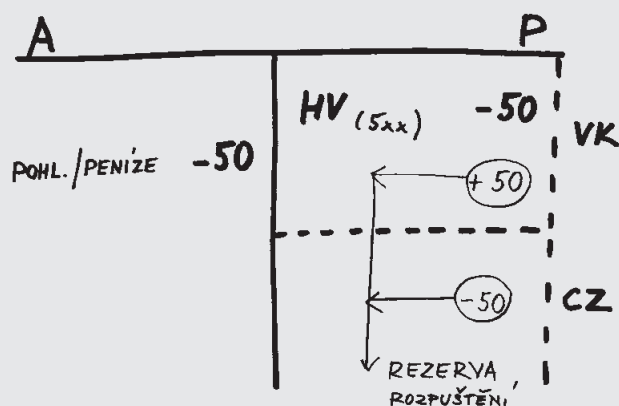
Pokud do sestavení účetní závěrky B za rok 2014 existuje informace o stavu vlastního kapitálu A a z toho je zřejmé, že o části přijaté zálohy bude rozhodnuto ji vrátit, tj. dle výsledků společnosti A nemůžou být naplněny zákonné podmínky pro výplatu podílu na zisku ve výši již poskytnuté zálohy, je nutné tuto skutečnost v účetní závěrce zobrazit. Při sestavení účetní závěrky je třeba vzít v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty a z hlediska opatrnosti tedy zobrazit tuto skutečnost např. prostřednictvím rezervy.

Vykazování v období 2014 u společnosti B (na straně příjemce zálohy na podíl na zisku) je opět znázorněno na zjednodušeném schématu:



Účtování/vykazování v období 2015

Při účtování o rozhodnutí valné hromady o rozdělení podílu na zisku v roce 2015 bude účtováno již pouze o vrácení zálohy. Bylo rozhodnuto, že bude vyplacen podíl na zisku 50. Je nutné tedy vrátit z již vyplacené zálohy 100 částku ve výši 50. Opět zjednodušené znázornění u společnosti B v období 2015:



Srážková daň

V oblasti srážkové daně lze nalézt také mnoho otázek. Pokud bude společník zálohu vracet, v jaké výši ji má vracet? V brutto výši nebo v netto výši, kterou skutečně obdržel? Je možné po správci daně žádat vrácení této daně? Komu by byla vrácena? Společnosti – plátcí daně – nebo společníkovi? Předpokládáme, že někdo z kolegů naváže na náš článek a problematikou srážkové daně se bude zabývat. V tuto chvíli to ponecháváme stranou.

2 Prodej podílu v období mezi vyplacením zálohy na podíl na zisku a rozhodnutím valné hromady o podílu na zisku

Předpokládáme, že v praxi bude výplata záloh na zisku hojně využívána nejen jako možnost průběžné výplaty zisku, ale i jako možnost před prodejem obchodního podílu vyplatit prostřednictvím zálohy zisk za část účetního období.

Otázkou je, vůči komu se vypořádává vyplacená záloha na zisk v případě změny společníka. Touto otázkou se zabývala Expertní skupina Komise pro aplikaci nové civilní legislativy při Ministerstvu spravedlnosti a vydala výkladové stanovisko č. 30 ze dne 25. 6. 2014:

„Záloha na výplatu podílu na zisku se vypořádává vůči společníkovi nebo členovi, který je vlastníkem podílu, na

ktej byl záloha vyplacena, ke dni splatnosti podílu na zisku.

V případě akciové společnosti se záloha vypořádává vůči osobě, která byla akcionářem v rozhodný den pro uplatnění práva na výplatu podílu na zisku. Nevyplácí-li se zisk za účetní období, na něž byla záloha na podíl na zisku poskytnuta, je třeba provést vypořádání s tím, kdo je vlastníkem podílu ke dni, v němž bylo příslušným orgánem obchodní korporace rozhodnuto, že zisk se na podíly na zisku nerozdělí, resp. nevyplatí, jinak v poslední den účetního období následujícího po účetním období, na něž byla záloha na podíl na zisku poskytnuta.“

Odůvodnění stanoviska naleznete v textu stanoviska.

V případě změny vlastníka obchodního podílu mezi datem rozhodnutí o vyplacení zálohy na zisk a rozhodnutím o rozdělení zisku bude příjemcem vždy k datu rozhodnutí aktuální vlastník podílu. Názor na účtování/vykazování, pokud z obou rozhodnutí vyplyne přijetí finančních prostředků, je předložen v Příkladu č. 1. Položily jsme si otázku, jak bude účtovat/vykazovat vrácení zálohy vlastník, který tuto zálohu nepřijal, ale koupil podíl, k němuž se poskytnutá záloha vztahuje.

Pokusíme se situaci ilustrovat opět na příkladu. Pro zjednodušení zůstaneme u situace, kdy vlastník podílu splňuje definici mateřské společnosti, a tedy nároku na osvobození.

příklad č. 3

Společnost A sestavila mezitímní účetní závěrku k 31. 7. 2014. Jednatel na základě údajů ze závěrky rozhodl o vyplacení zálohy na podíly na zisku mateřské společnosti B ve výši 100.

Na počátku roku 2015 došlo k prodeji obchodního podílu společností B na společnost A na společnost C. Společnost C koupila podíl za 200. V březnu 2015 rozhodla valná hromada společnosti A o rozdělení podílu na zisku ve výši 50 a vzhledem k uhrazené záloze rozhodla o povinnosti vrátit přijatou zálohu na podíl na zisku ve výši 50, která byla v roce 2014 vyplacena.

Účtování/vykazování v období 2015

Společnost C je na základě rozhodnutí valné hromady povinna vrátit část vyplacené zálohy na podíl na zisku ve výši 50 (ktejou neobdržela, obdržela ji společnost B).

Na straně pasiv bude vykazován závazek z titulu vrátit zálohu.

Na straně Má dáti uvažujeme o nákladu ve výsledovce nebo o nákladu souvisejícím s pořizovací cenou podílu v rozvaze (zvýšení pořizovací ceny podílu).

Vykazování v období 2015 u společnosti C je opět znázorněno na zjednodušeném schématu, obě varianty.

A		P
PODÍL	200 + 50 ① = 250	HV (Sxx) -50 ② VK
		ZÁVAZEK + 50 ③ CZ

- ① VARIANTA Č. 1
② VARIANTA Č. 2

V praxi předpokládáme, že při převodech obchodních podílů bude na tyto situace pamatováno ve smluvní dokumentaci a bude v případě povinnosti vrátit zálohu např. sjednána sleva z ceny obchodního podílu mezi B a C.

Srážková daň

V oblasti srážkové daně kromě otázek předchozích (vracet v netto či brutto hodnotě) nalezneme při změně vlastníka otázky další. V případě, že dojde ke změně vlastníka podílu, může dojít i k tomu, že se změní sazba srážkové daně z příjmů. Např. původnímu vlastníkovu podílu byla vyplacena záloha na podíl na zisku podléhající 15% srážkové dani. Nový vlastník však již podléhá sazbě srážkové daně ve výši 35 %. Nemusí ani dojít ke změně vlastníka podílu, ale

jen ke změně rezidenství vlastníka podílu. Předpokládáme, že někdo z čtenářů přijme výzvu na pokračování článku na téma zálohy na zisk.

3 Závěr

Jak je z výše uvedeného zřejmé, na první pohled strohá úprava § 40 ZOK přináší spoustu otázek, které je nutné z účetního, ale i daňového pohledu řešit. Až čas ukáže, jak bude možnost vyplácet zálohy na podíl na zisku využívána. Nelze opomenout výhody této nové úpravy, a to možnosti vyplácet zálohy na podíl na zisku průběžně např. pro průběžné financování úvěru na nákup podílu, před prodejem obchodního podílu apod.

Vzhledem k tomu, že jsme názoru, že u příjemce zálohy se účtuje do výnosů, je dle našeho názoru možné řetězení záloh ve vertikálním uspořádání.

Není možné ani opomenout, že vyplacení zálohy má vliv na vlastní kapitál v průběhu účetního období u účetní jednotky, která zálohu vyplácí, a ovlivňuje tedy průměrný stav vlastního kapitálu pro účely výpočtu nízké kapitalizace.

Na tuto novou úpravu by se nemělo zapomínat ani při stanovování podmínek při uzavírání smluv o převodu podílu a akcií.



Tabulky a informace pro daně a podnikání 2014 10. vydání oblíbené příručky!

Jedná se o příručku, ve které najdete přehled nejdůležitějších pojmů, sazeb, čísel, postupů a údajů z daňových zákonů a ze zákonů s nimi souvisejících.

Tabulky a další přehledy jsou určeny všem, kdo potřebují snadný a rychlý přístup k důležitým údajům, především účetním, auditorům, podnikatelům a vedoucím pracovníkům podnikatelských subjektů.

PŘÍRUČKA SE VEJDE DO KAŽDÉ KABELKY.

**255 Kč, 416 stran, kapesní formát, brožovaná vazba
Připravujeme nové vydání. Vychází v březnu 2015.**

Vydává společně nakladatelství Wolters Kluwer, a. s., společnost DATEV.cz s.r.o. a Komora daňových poradců ČR.

Publikaci je možné objednat na www.kdpcr.cz,

email publikace@kdpcr.cz, Komora daňových poradců ČR, Kozí 4,

P. O. Box 121, 657 21 Brno nebo na www.wolterskluwer.cz, email obchod@wolterskluwer.cz, tel. 246 040 400 nebo na adrese Wolters Kluwer, a. s., U Nákladového nádraží 6, 130 00 Praha 3. Při osobním nákupu přímo v nakladatelství získáte slevu 15 %.

Daňář & daňová firma roku

Soutěž „Daňář & daňová firma roku“ vznikla v roce 2010, a letos tak oslaví svůj pátý ročník. Inspirací pro pořádání soutěže byly mimo jiné některé soutěže různých profesí v České republice i v zahraničí, které každoročně oceňovaly své nejlepší specialisty v oboru. U nás obdobná soutěž nebyla, přestože v daních působila a působí řada špičkových odborníků. Od počátku jsme se snažili, aby soutěž nebyla uzavřená jen pro daňové poradce, ale naopak byla otevřená i daňovým specialistům ze státní sféry, soudů, ale i vysokých škol. Vždyť často tím, kdo nám prvně otevře cestu do světa daní či účetnictví, je právě vysokoškolský pedagog. Soutěží „Daňář & daňová firma roku“ jsme chtěli poděkovat všem za náročnou (a pro mnohé z nás i za zajímavou) práci, kterou přináší daňové poradenství a správa daní, a současně ukázat ostatním, kteří se pohybují mimo naši profesi, že se nemusí jednat jen o „nudný“ svět čísel a paragrafů, ale o prostředí, kde je možné se setkat se zajímavými lidmi. Soutěž je tedy i jednou z možností, jak naši profesi více dostat do povědomí široké veřejnosti.

Soutěž probíhá na www.danarroku.cz a je rozdělena do dvou samostatných částí:

1. Soutěže s hlasováním veřejnosti bez omezení

- Nejžádanější zaměstnavatel v daních
- Nejlepší lektor/lektorka v daních
- Nejvstřícnější pracoviště finančního úřadu
V této kategorii je zvoleno 10 nejvstřícnějších pracovišť finančního úřadu v přístupu k poplatníkům. V posledních letech se stalo hezkou tradicí, že vítězové v této kategorii získávají pěkné ceny, např. od hlavního partnera soutěže společnosti ERA či Komory daňových poradců ČR, která převzala nad soutěží záštitu.
- Daňový citron
V této kategorii hlasující zvolí, co poplatníky nejvíce tíží v daňových zákonech aneb co by uvítali, aby bylo v daňových zákonech upraveno.

2. Soutěže s hlasováním daňové veřejnosti

- Největší daňové hvězdy
Kategorie pro daňové hvězdy z hlediska daně z přidané hodnoty, daně z příjmů právnických osob, daně z příjmů fyzických osob, mezinárodních daní, transfer pricingu, fúzí a akvizic nebo správy daní.
- Největší daňové naděje
Hlasující vyberou osobnosti, které považují do budoucna za největší daňové naděje (podmínkou je, že nominovaným osobám není více jak 33 let).
- Daňová kancelář snů
V této kategorii je zvolena jedenáctka odborníků z daňové sféry. Tento tým je vytvořen dle počtu hlasů dosažených v kategoriích Největší daňové hvězdy a Největší daňové naděje.
- Daňová osobnost roku 2014
V této kategorii jsou zvoleny osobnosti z daňové sféry (komerční a státní), které svým působením dokázaly něčím pozitivním přispět pro toto odvětví.

Letos soutěž probíhá od 30. října 2014 do 19. prosince 2014. Většina kategorií má nominační část, kdy prostřednictvím webové stránky lze nominovat jména odborníků v jednotlivých daních. Nominovaní, kteří na základě rozhodnutí poroty následně postoupí do druhého kola, jsou vždy požádáni o potvrzení, zda souhlasí se svým pokračováním v soutěži. Poté už o vítězi rozhodnou hlasy veřejnosti či odborné veřejnosti zaslané prostřednictvím webové stránky www.danarroku.cz. Kdo získá ve své kategorii nejvíce hlasů, vyhrává.

V prvním ročníku přišlo pár set hlasů, v minulém ročníku celkový počet hlasů byl několikanásobně větší. Doufáme, že letošní ročník bude ještě úspěšnější.

Podíváme-li se zpětně, kolik odborníků soutěžilo za předchozí čtyři roky, zjistíme, že jich bylo několik stovek. Věříme však, že ještě mnohem více jich na svoji příležitost teprve čeká, a to z různých důvodů (nevíme o nich, zatím se nedostali přes konkurenci do dalšího kola nebo prostě nechtějí soutěžit). Vždy nás potěší, když si výherci svá ocenění dají na své internetové stránky, uvedou je ve svých odborných publikacích apod. Pomáhají tak propagovat nejen tuto soutěž, ale celý daňový obor.

Soutěž bychom nemohli pořádat bez těch, kteří nám věřili, pomohli radou či nás jiným způsobem podpořili.

Velmi si vážíme také toho, že zástitu nad pořádáním této soutěže převzaly Finanční správa ČR, Komora daňových poradců ČR či Komora certifikovaných účetních. Velké poděkování patří také porotě a partnerům soutěže.

Robert Jurka

Daňový poradce a manažer soutěže „Daňář & daňová firma roku”

& DAŇAŘ & DAŇOVÁ firma ROKU



Zástupci deseti nejvstřícnějších finančních úřadů za rok 2013

*Osobnost za komerční daňovou sféru za rok 2013:
Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, (N-Consult)*





TISKOVÁ ZPRÁVA

22. řádná Valná hromada Komory daňových poradců ČR

Dne 17. října 2014 se v prostorách pražského Paláce Žofín konala Valná hromada Komory daňových poradců ČR, které se fyzicky zúčastnilo 532 daňových poradců, kteří disponovali 1131 hlasy.

Účastníky v úvodu pozdravila Mgr. Simona Hornochová, náměstkyně ministra financí pro daně a cla. Ve svém vystoupení informovala o přístupech Ministerstva financí k aktuálním otázkám daňové legislativy. Cílem je vytvořit odpovídající legislativní podporu k tomu, aby se daně efektivně vybíraly namísto jejich zvyšování. Základním principem práce finanční správy je odpovědný, férový a individuální přístup respektující spolupráci správce daně a daňového subjektu. Ministerstvo financí vítá spolupráci s odbornou veřejností na platformě pracovních skupin se zapojením odborníků z praxe i akademické sféry. V rámci daňové legislativy Ministerstvo financí hledá další možnosti zjednodušení pro poplatníky a postupného narovnávání, vyjasňování či odstranění zneužívaných a nejasných ustanovení.

Hlavními body jednání Valné hromady byly zejména volby do Dozorčí komise a Disciplinární komise Komory, dále novelizace vnitřních předpisů Komory, zprávy o činnosti a o hospodaření Komory a výběr pojišťovacího makléře.

Daňoví poradci mimo jiné v diskusi vyjádřili obavu, aby pod praporem boje proti daňovým únikům nedocházelo k faktickému výraznému snižování míry garance základních, ústavou garantovaných práv a svobod daňových poplatníků, zejména pak podnikatelů.

Orgány Komory byly zvoleny v následujícím složení:

- Dozorčí komise:
Ing. Lubomír Černý, Ing. Tomáš Klíma, JUDr. Martin Kozák (předseda), Ing. Vlastimil Sojka, Ing. Radka Šťastná, BA, MBA (náhradníci Dozorčí komise: Ing. Jan Zeman, Ing. Tomáš Živný).
- Disciplinární komise:
JUDr. Jiřina Cetlová, Ing. Václav Dvořák, Ing. Jana Gablovičová, Petr Hercog, Ing. Pavel Kočí, Ing. Roman Kytlica, Mgr. Karla Maderová Voltnerová (předsedkyně), Ing. Jaroslava Pechová, Ing. Danuše Peková, Ing. Vladimír Přikryl, Jitka Štefanová, Mgr. Jiří Teichmann, Ing. Jana Vlková (náhradníci Disciplinární komise: Ing. Jiří Babovák, Ing. Ladislav Bubniak, Anna Rydvalová, Dana Srbecká).

Po skončení Valné hromady se v Paláci Žofín konal tradiční ples Komory daňových poradců ČR.

Ing. Radek Neužil, LL.M.
tajemník KDP ČR

Tištěný čtvrtletník

KOMORA DAŇOVÝCH PORADCŮ ČESKÉ REPUBLIKY

Sídlo: Kozí 4, 602 00 Brno

Poštovní adresa: P. O. Box 121, 657 21 Brno

tel.: +420 542 422 311, fax: +420 542 210 306

e-mail: kdp@kdpcr.cz, www.kdpcr.org, www.kdpcr.cz

IČ: 44995059

Čtvrtletník řídí redakční rada ve složení:

Ing. Miroslav Mrázek, JUDr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Lucie Rytířová,

Ing. Jana Skálová, Ph.D., JUDr. PhDr. Karel Šimka, Ph.D., LL.M.,

Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Datum předání do tisku: 8. prosince 2014

ISSN 1211-9946

Nakladatelsky a redakčně zajišťuje:



Wolters Kluwer

Wolters Kluwer a. s.

U Nákladového nádraží 6

130 00 Praha 3

tel.: +420 246 040 444

www.wolterskluwer.cz

redakce: Andrea Doušová