

Bulletin

Komory daňových poradců ČR



3/2025

- **TÉMA VYDÁNÍ:** Závislá činnost
- Jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele
- Zdanění zaměstnaneckých akciových a opčních plánů: Přehled turbulentního vývoje legislativy
- Rozhovor: Ing. Lenka Nováková, MBA, vedoucí Sekce DPFO Odborného kolegia KDP ČR

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

Léto po hlavních uzávěrkách přináší klidnější rytmus. Mnozí kolegové jsou na dovolených, schůzky řídnou a člověk má prostor na krátké ohlédnutí i na plánování toho, co přijde na podzim. Je to dobrá chvíle zastavit se u témat, která nás v praxi provázejí dlouhodobě, a promyslet si je bez tlaku termínů. No a přesně z tohoto důvodu je i ideální čas na čtení Bulletinu Komory daňových poradců, který se jako vždy snaží poukázat na právě řešená témata v praxi. Současné číslo poskytne vhled do světa závislé činnosti, mj. bude např. řešit věčnou debatu, rozdíl mezi závislou činností a tzv. švarcsystémem.

Začneme zlehka rozhovorem s Lenkou Novákovou, vedoucí odborné Sekce DPFO. Plynule se v něm propojuje osobní perspektiva v profesi s pohledem na to, co znamená vést odbornou sekci. Místo, kde se setkává každodenní praxe s institucemi a legislativou. Čtenář se dozví, jak s nadhledem nahlížet na srozumitelnost pravidel, na možnosti jejich zjednodušení i na smysluplnou spolupráci mezi odbornou komunitou a veřejnou správou. Řeč přijde také na doporučení začínajícím daňovým poradcům a třeba i na otázku, zda nás čeká samostatný zákon zdaňující pouze fyzické osoby.

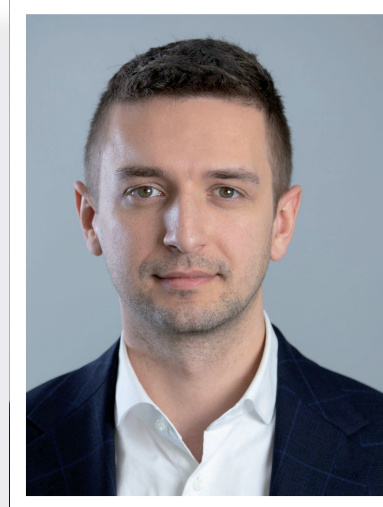
Na rozhovor navazují texty, které se dotýkají problematiky, kterou u klientů dělá poradce buď každý den, nebo jednou za pár let, téměř s jistotou se však dá říct, že někdy na ni určitě narazí. První z nich se věnuje JMHZ neboli jednotnému měsíčnímu hlášení zaměstnavatele. Praktické dopady si tak můžete přečíst hned na úvod. Dále se v Bulletinu budeme věnovat článku Lenky Novákové, Marie Smékalové a Daniely Králové zaměřenému na zaměstnanecké akciové a opční plány, tématu, které v poslední době také nikdy nespí. A protože Finanční správa deklarovala, že si posvítí na zastřené agentury práce, nemůžeme vynechat ani článek k tomuto ožehavému tématu.

V čísle o závislé činnosti nemůže chybět ani často skloňovaný protipól, tzv. švarcsystém. Tomuto způsobu spolupráce se bude věnovat Zuzana Rylová, která uvede jeho rizika a konsekvence na pravou míru. Pavel Běhounek se následně zaměří na téma fakturace jednatelů a společníků, na které čas od času narazí snad každý poradce. Důležitou kapitolou je i regulace příjmů sportovců, která je v ČR oproti jiným státům EU mírně odlišná. Věřím, že téměř všichni čtenáři zaznamenali kauzu Davida Lafaty, není od věci si mj. připomenout její dopady.

Také se dočtete např. o rovnosti odměn a navazující judikatuře nebo o kontrolách inspektorátu práce, které by se v čísle o závislé činnosti neměly opomíjet. Kontroly se zaměřují především na dodržování pracovněprávních vztahů, a nejlepší je být vždy připraven.

Dále si můžete rozšířit obzory článkem o zdanění příjmů z investic. Tématu, které nikdy nekončí a v souvislosti s rostoucím množstvím finančních nástrojů na trhu se každoročně aktualizuje. Úplně posledním článkem je právní rozbor Ondřeje Mála, jenž se zabývá principem *ne bis in idem*, tedy zásadou nemožnosti dvojího trestu za stejný skutek.

Přeji všem čtenářům, aby je toto číslo co nejvíce obohatilo, a doufám, že se k článkům budete vracet pro jejich kvalitu a umění vysvětlit problematiku lidsky a jednoduše. Kéž byste se vraceli jen k příjemným věcem, nikoli např. ke kontrolám inspektorátu práce nebo záležitostem týkajícím se trestů, to by už zpravidla znamenalo, že do domu přišel nezvaný host. Přeji vám také klidný podzim a mnoho sil, které budeme všichni potřebovat na nekompromisně se blížící konec roku, a s tím i začátek nové sezony. ■



Ing. Michal Dvořák

daňový poradce č. 5700, člen redakční rady

Obsah

■ Úvodník

Ing. Michal Dvořák 1

■ Rozhovor

Rozhovor s Ing. Lenkou Novákovou, MBA, vedoucí Sekce DPFO Odborného kolegia KDP ČR 3

■ Závislá činnost

Jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele (Ing. Tomáš Machanec, MBA, Mgr. Lenka Zamrzlová) 6

Zdanění zaměstnaneckých akciových a opčních plánů: Přehled turbulentního vývoje legislativy (Ing. Lenka Nováková, MBA, Ing. Marie Smékalová, Ing. Daniela Králová) 11

Levná práce, drahé následky – několik poznámek k nelegálnímu zaměstnávání cizinců v České republice (JUDr. Jáchym Stolička) 16

Nelegální dodávání pracovní síly – daňové a právní aspekty (Ing. Ondřej Vašátko) 22

Švarcsystém stále aktuální aneb jaká je hranice mezi závislou činností a samostatnou činností? (Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.) 29

Odměna jednatele (Ing. Pavel Běhounek) 33

Zdaňování umělců a sportovců (Ing. Lenka Kokešová) 41

Vysílání pracovníků a mezinárodní pronájem pracovní síly (Ing. Aneta Rulfová) 45

Rovnost nad zlato? (Mgr. Lenka Gomez Tomčalová, Mgr. Anna Li) 52

Daňová podpora příspěvků na pojištění dlouhodobé péče (Mgr. Tomáš Vajda) 57

Kontrolní činnost orgánů inspekce práce zaměřená na odhalování nelegálního zaměstnávání (Ing. Michal Kubík) 62

Zkušenosti z kontrol inspektorátu práce (Mgr. Ing. Jan Procházka, LL.M. eur.) 63

■ Ostatní

Obecná pravidla pro zdanění příjmů z českých a zahraničních investic (Mgr. Catherine Slavičková) 66

Princip *ne bis in idem* při souběhu penále a trestní sankce od 1. 7. 2025 (JUDr. Ondřej Málek) 73

■ Ze života KDP ČR

9. ročník běhu Komory daňových poradců ČR 79

27. letní sportovní hry KDP ČR 81

Golfový turnaj KDP ČR 84



Tištěný čtvrtletník

Komora daňových poradců České republiky

Kozí 4, 602 00 Brno, tel.: +420 542 422 311

IČO: 44995059

moje.kdpcr.cz

www.kdpcr.cz

e-mail: kdp@kdpcr.cz

Vydávání povoleno Ministerstvem kultury ČR

pod číslem E 22060 ISSN 1211-9946

Toto číslo vyšlo **3. 10. 2025**,

Datum předání do tisku: **26. 9. 2025**.

Tisk: **IMPAX**, spol. s r. o.

Ilustrační fotografie:

Shutterstock.com

Čtvrtletník řídí Redakční rada ve složení:

Ing. Michal Dvořák, JUDr. Jana Fuksová, LL.M. – vedoucí Redakční rady, Ing. Tomáš Hanáček, doc. JUDr. Bohumil Havel, Ph.D., Ing. Jiří Kostohryz, LL.M., Mgr. Lenka Krupičková, Ing. Mgr. Vít Křivánek, Ing. et Ing. Jáchym Lukeš, Ph.D., JUDr. Mgr. Petra Nováková, Ph.D., Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., doc. Ing. Jana Tepperová, Ph.D., Ing. Marie Velflová, MVDr. Milan Vodička, Ing. Hana Zídková, Ph.D. Články procházejí recenzním řízením. Články obsahují názory autorů, které se nemusí shodovat se stanovisky KDP ČR.

Udělení souhlasu: Autor poskytnutím rukopisu dává redakci souhlas s rozmnožováním, rozšiřováním a sdělováním příspěvku na webových stránkách KDP ČR, v právních informačních systémech a na internetových portálech spolupracujících s KDP ČR.

Objednávky inzerce na inzerce@impax.cz, tel. +420 606 404 953, mediakit a další informace na www.impax.cz.

Rozhovor s Lenkou Novákovou, vedoucí Sekce DPFO Odborného kolegia KDP ČR

Otázky kladly členky redakční rady Bulletinu KDP ČR Jana Fuksová a Marie Velflová.

Co Tě přivedlo ke specializaci na zdanění fyzických osob?

Během studia na vysoké škole jsem měla možnost absolvovat volitelné předměty zaměřené na oblast daní. Praktická cvičení vedl daňový poradce a jeho zapálení pro danou profesi mě nadchlo. Po ukončení studia jsem se proto rozhodla využít nabídku nastoupit v rámci programu pro čerstvé absolventy vysoké školy do daňového oddělení jedné společnosti z tzv. „BIG4“. Během dvou let bylo plánováno, že projdeme jednotlivá daňová oddělení a následně si zvolíme svou specializaci.

Prošla jsem všechna daňová oddělení a vnitřně jsem věděla, že nejbližší je mi právě daň z příjmů fyzických osob. Imponovalo mi, a vlastně mi imponuje dodnes, setkávat se s členy vrcholového managementu významných nadnárodních i lokálních společností, kteří mě vnímají jako partnera a plně mi důvěřují. V průběhu své praxe mám příležitost spolupracovat s inspirativními osobnostmi, které posouvají své obory kupředu. Ten úzký osobní vztah nikde jinde než právě v oblasti daně z příjmů fyzických osob nezažijete.

Oblast zdanění fyzických osob je velmi rozmanitá a vyžaduje znalost nejen prvních 15 paragrafů zákona o daních z příjmů, ale také ostatních ustanovení využívaných v oblasti daně z příjmů právnických osob, např. v souvislosti s odpisy či daňově uznatelnými náklady. Právě tato pestrost a neustálý vývoj činí tuto specializaci atraktivní.

Jaké jsou hlavní úkoly vedoucího Sekce DPFO?

Vnímám roli vedoucího sekce jako kapitána lodi. V případě Sekce DPFO je to spíše velká zaoceánská loď, protože jde o jednu z největších sekcí působících při KDP ČR. Kapitán směřuje loď určitým kurzem, ale zároveň se musí umět spolehnout na svou posádku, důvěřovat jí a opírat se o její schopnosti a znalosti, protože ani vedoucí sekce nemá patent na rozum, i když by si to někdy bezpochyby přál.

Vedoucí by měl působit jako mediátor, spojovací můstek mezi členy sekce, prezidiem a odborným kolegiem. Svoji roli by měl přijímat s pokorou a úctou, maximálně podporovat rozvoj daňové profese a své specializace. Měl by motivovat a podporovat čle-



ny sekce k diskusi a jejich aktivní účasti, např. aby mapovali a analyzovali problémy v dané oblasti. Tyto problémy by měly být následně zpracovány např. do podkladů pro koordinační výbor, využity v legislativním procesu nebo jiným způsobem. Vedoucí sekce by měl být aktivní ve své specializaci a vytvářet vztahy, které podporují spolupráci, např. se zástupci státní správy. Každý vedoucí však může svou roli vnímat odlišně a zaměřovat ji různým směrem.

Je vhodné upozornit, že pozice vedoucího sekce je někdy mylně vnímána jako bezplatná „helplinka“ pro řešení všech daňových problémů a kauz, a to jak členů, tak i nečlenů dané sekce, stej-

ně jako pasivní účast na sekci jako bezplatné vzdělávání. Podle mého názoru by to tak být nemělo – cílem sekce je vzájemně se obohatit, vést technické diskuse nad spornými tématy, sdílet zkušenosti a přístupy správce daně v rámci dané specializace, což samozřejmě vyžaduje aktivní účast jednotlivých členů sekce.

Jak hodnotíš spolupráci Komory daňových poradců s Ministerstvem financí při připomínkování legislativních návrhů? Proč je tato spolupráce důležitá?

Spolupráci mezi KDP a Ministerstvem financí, příp. Generálním finančním ředitelstvím, vnímám jako zcela zásadní, neboť umožňuje odborné veřejnosti uplatnit připomínky a návrhy ke zlepšení připravované daňové legislativy. Tato vzájemná spolupráce přispívá k tomu, aby právní předpisy byly praktické, v praxi aplikovatelné a výběr daní efektivní. Ideální je, pokud probíhá formou konstruktivního a otevřeného oboustranného dialogu.

Bohužel se v poslední době stále častěji objevuje nešvar, kdy změny jsou do legislativního procesu vnášeny prostřednictvím pozměňovacích návrhů ve druhém čtení v Poslanecké sněmovně, často bez návaznosti na projednanou právní úpravu a bez řádného připomínkového řízení, které by umožnilo identifikovat potenciální budoucí problémy. Tento jev se znovu projevil, když bylo v rámci jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatele (JMZH) načteno mnoho pozměňovacích návrhů do zákona o daních z příjmů během druhého čtení v Poslanecké sněmovně, které ani věcně s JMZH nesouvisely. Jen proto, že šlo o poslední možnost před volbami zasáhnout do zákona o daních z příjmů, spustila se vlna změn. Jako každá vlna, i tato bude mít rozsáhlé důsledky, se kterými se bude muset praxe opět vyrovnat, a to s většími či menšími obtížemi.

Jaký je Tvůj názor na současný proces tvorby daňových zákonů?

Současný legislativní proces považuji za často příliš komplikovaný a zdoluhavý, někdy naopak překotný, a ne zcela promyšlený, což může vést k nejasnostem a chybám. Do procesu vstupuje celá řada zájmových skupin, které prosazují své vlastní změny bez ohledu na ucelené koncepční řešení zákona o daních z příjmů.

Za klíčové považuji, aby legislativní proces byl transparentní a zahrnoval dostatečnou odbornou diskusi. Navrhované změny by měly procházet standardním připomínkovým řízením, čímž by se předešlo celé řadě chyb a potřebě následných oprav. Stačilo by se poučit z technických chyb, které doprovázely narychlo připravenou úpravu v oblasti zaměstnaneckých akciových a opčních plánů, z níž jsme se vzpamatovávali přes rok a půl, nebo z neustálého měnění právní úpravy v oblasti dohod o provedení práce. Celý tento zmatek by se dal přirovnat ke slavné citaci z pohádky Pyšná princezna: „Našli, rádcové moji? Našli, našli? Odvolávám, co jsem odvolal, slibuji, co jsem slíbil.“

Je podle Tebe běžný občan schopen za současného znění zákona o daních z příjmů správně vypočítat základ daně a vyplnit daňové přiznání bez chyb?

Neustálé změny v daňovém systému, které se aplikují pouze v rámci jednoho zdaňovacího období nebo jsou často retroaktivně uplatňovány na uplynulá zdaňovací období, vytvářejí nestabilní a nepřehledné prostředí. Samotní daňoví poradci se často obtížně orientují v těchto změnách a potřebují důvodovou zprávu, aby pochopili záměr zákonodárce a jak má být s danou úpravou nakládáno. Často je také nutné zajistit výklad v rámci koordinačního výboru. Jak se tedy s tímto má vypořádat běžný daňový poplatník, zejména fyzická osoba?

Možná bychom jako daňoví poradci měli být rádi, že existuje prostředí, kde nás klienti potřebují kvůli potížím s pochopením a správnou aplikací daňových zákonů a vyplněním daňového přiznání. Nicméně, podle mého názoru to není správná cesta. Zákon o daních z příjmů by měl být zjednodušen, nesystémové výjimky by měly být odstraněny a text zákona by měl být srozumitelný již po jeho přečtení. Nemělo by být nutné dohledávat důvodové zprávy, metodické pokyny, projednávané příspěvky v rámci koordinačního výboru, vyhledávat výsledky soudních sporů nebo se spoléhat na různé publikované výklady.

Pokud bys mohla provést nějakou změnu v oblasti zdanění fyzických osob, jaká by to byla?

Jak už bylo naznačeno v předchozí odpovědi, odstranila bych ze zákona o daních z příjmů všechny nesystémové výjimky v oblasti zdanění fyzických osob. Tyto výjimky během let způsobily, že úprava nabobtnala a stala se nepřehlednou.

Věnuješ se hodně i mezinárodnímu zdanění. Jak hodnotíš systém zdanění fyzických osob v České republice v mezinárodním srovnání?

Tato otázka není úplně jednoduchá, protože porovnávat např. pouze sazby daně z příjmů fyzických osob může být velmi zavádějící. Každý daňový systém má svá specifika a měl by být posuzován komplexněji, např. se zohledněním výše odvodů pojistného v daném státě. ČR má v porovnání se sousedními státy relativně nízké sazby daně z příjmů fyzických osob, a to pouze ve dvou pásmech progresu. Na druhou stranu jsou však poměrně omezené možnosti uplatnění odčitatelých položek od základu daně či slev na dani. Navíc jsou u nás relativně vysoké odvody na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, zejména na straně zaměstnavatele, a to i přesto, že odvody na pojistné na sociální zabezpečení jsou zastropovány (tj. každý rok je maximální vyměřovací základ pro odvod pojistného na sociální zabezpečení).

Nicméně, jak již bylo zmíněno v předchozích částech, jedním z hlavních negativních faktorů v ČR jsou neustálé legislativní změny, které jsou často velmi nepřehledné a obtížně spravovatelné. To vede k nejistotě daňových subjektů a může přispívat

vat k vnímání našeho daňového systému jako relativně složitějšího ve srovnání s některými jinými zeměmi. Pro jednotlivé daňové poplatníky to představuje výzvu a může to negativně ovlivnit i jejich rozhodování o tom, zda chtějí v ČR pracovat či investovat.

Historicky v kontextu různých diskusí o novém zákoně o daních z příjmů zaznívaly hlasy, aby se zdanění fyzických osob vyčlenilo do samostatného zákona. Domníváš se, že by bylo vhodné vyčlenit zdanění fyzických osob do samostatného zákona, nezávislého na zdanění právnických osob?

Téma vyčlenění zdanění fyzických osob do samostatného zákona bylo znovu nepřímo otevřeno v souvislosti s koncepčními změnami v zákoně o daních z příjmů, které souvisejí s novým zákonem o účetnictví, zejména se zavedením tzv. daňové hodnoty. Opět se ukázalo, že užší propojení zákona o daních z příjmů se zákonem o účetnictví může fungovat a bezpochyby dává smysl zejména v oblasti daně z příjmů právnických osob. V případě zdanění fyzických osob, které zpravidla uplatňují tzv. hotovostní princip („cash bázi“), však může toto propojení přinášet nepřekonatelné obtíže a nebude možné zamýšlené principy na fyzické osoby jednoduše aplikovat.

Možná je tedy namísto se nad touto otázkou znovu zamyslet a zvážit, zda nenastal čas vydat se cestou samostatného zákona pro zdanění fyzických osob. Takový krok by mohl přinést větší přehlednost a specializaci, což by mohlo být přínosné jak pro daňové poplatníky a plátce, tak i pro odbornou veřejnost a správce daně.

Při zdanění fyzických osob neřešíš jen daň z příjmů, ale i odvody pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Jaké jsou v současnosti nejdiskutovanější otázky v této oblasti?

Ano, do kompetence sekce daně z příjmů fyzických osob spadá i oblast pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Přestože tomu tak vždy nebylo a dříve existovala samostatná sekce pro oblast pojistného, domnívám se, že propojení těchto oblastí do jedné sekce je smysluplné a správné. Nelze se věnovat zdanění fyzických osob a zároveň zcela opomíjet oblast pojistného. Je nezbytné nahlížet na danou problematiku komplexně, protože i když odvody na dani a pojistném často nejdou ruku v ruce – zejména v rámci EU/EHP, kde platí princip jednoho státu pojištění –, je při správném nastavení např. výsílací struktury nebo při zaměstnávání cizinců českou společností nutné řešit obě oblasti současně. Pokud byste se zaměřili pouze na daně a pojistné opomíjeli, znamenalo by to jen cestu k budoucím problémům a případným sankcím pro vašeho klienta.

V oblasti pojistného je v současné době velmi aktuální téma připravovaného updatu „Practical Guide“ v rámci EU/EHP, který očekáváme na podzim tohoto roku nebo na začátku roku příštího. Velkým tématem mezi členskými státy byl zejména te-

Zdanění fyzických osob je pestrá a neustále se měnící oblast, která vyžaduje nejen odborné znalosti, ale i schopnost přizpůsobit se novým výzvám – a právě v této rozmanitosti a dynamice spočívá její skutečné kouzlo.

lework, tedy práce na dálku, např. z home office, a dále nové vymezení marginálních činností, od kterých se při určování příslušnosti k pojistnému systému určitého státu odhlíží, aby nemohly být zneužity při stanovení, do jakého systému má být fyzická osoba příslušná. Nechme se tedy překvapit, na čem se členské státy dohodly a jaké nové výklady budou přijaty a následně v praxi aplikovány.

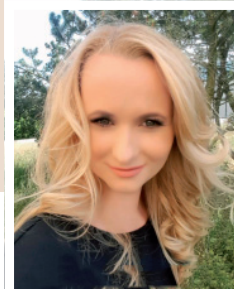
Doporučila bys oblast zdanění fyzických osob začínajícím daňovým poradcům jako vhodnou specializaci?

Oblast zdanění fyzických osob bych začínajícím daňovým poradcům doporučila. Nabízí široké možnosti specializace a umožňuje setkávat se se zajímavými lidmi i řešit rozmanité situace. Je však důležité být připraven na neustálé změny v daňové legislativě a na výzvy, které práce daňového poradce přináší bez ohledu na zvolenou specializaci. Není výjimkou, že daňoví poradci tráví Vánoce studiem novel zákonů, které mají nabýt účinnosti v nadcházejícím roce a které jsou často zveřejňovány právě během vánočních svátků. Pokud však svou práci milujete a máte pro ni skutečné nadšení, stane se i tato stránka profese její běžnou součástí. ■

Jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele



Ing. Tomáš Machanec, MBA,
ředitel odboru sociálního pojištění
MPSV



Mgr. Lenka Zamrzlová,
vedoucí oddělení nemocenského
pojištění a pojistného na sociální
zabezpečení, MPSV

Rok 2026 přinese zásadní posun modernizace státní správy, který slibuje výhody pro zaměstnavatele, zaměstnance i stát. Zavedení jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatele (JMZH) je motivováno snahou o zjednodušení komunikace zaměstnavatelů se státní správou, a to prostřednictvím centralizace dat a zajištění, že státem (jednotlivými úřady) vyžadované údaje bude potřebné hlásit jenom jednou prostřednictvím elektronického formuláře dostupného všem zaměstnavatelům. Z jednotné databáze dat pak budou oprávnění uživatelé (jednotlivé úřady) automaticky čerpat údaje, které náleží do jejich agend. Odstranění desítek formulářů, v nichž bylo nutné uvádět některé totožné údaje opakovaně, a jejich nahrazení jedním souhrnným elektronickým formulářem tak představuje hlavní výhodu, kterou okamžitě pocítí všichni zaměstnavatelé.

Zásadní zjednodušení komunikace mezi občany, firmami a státní správou přinesl již zákon o základních registrech. Díky této právní úpravě již není nutné, aby lidé a podniky opakovaně dokládali údaje, které stát již eviduje – např. adresu, rodné číslo, či identifikační údaje subjektu. Změny těchto údajů se automaticky promítají do základních registrů, což výrazně snižuje administrativní zátěž a eliminuje duplicitu.

Na tuto koncepci navazuje připravované JMZH, které posouvá digitalizaci veřejné správy ještě dál. JMZH vytváří novou databázi, obdobnou základním registrům, která bude obsahovat společné prvky z hlášení zaměstnavatelů – např. údaje o zaměstnancích, pracovních poměrech, odvozech a dalších povinnostech. Tyto informace budou zasílány pouze jednou, a následně je budou jednotlivé úřady (např. ČSSZ, zdravotní pojišťovny, Úřad práce) sdílet a využívat podle své působnosti. Tím se dále snižuje administrativní zátěž a zvyšuje efektivita státní správy.

Systém JMZH je navržen způsobem, aby mohl v následujících letech „pohltnout“ i další agendy a zapojil širší okruh uživatelů z řad státní správy, a osvobodil tak zaměstnavatele od dalších formulářů. Je také předstupněm dlouho diskutovaného projektu jednotného inkasního místa.

Právní úprava nového systému sestává ze samostatného, primárně procesního předpisu, zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele a dále z rozsáhlého změnového zákona, který upravuje související právní předpisy. V nařízení vlády pak zaměstnavatelé naleznou technické a obsahové podrobnosti podání strukturované na základě úpravy v právních předpisech – výčet údajů sdělovaných zaměstnavatelem, období, za které je hlášený údaj sdělován, formát (XML soubor) a obsahovou strukturu podání (tj. datovou větu), způsob sdělování a předávání údajů.

Samotný zákon o JMZH upravuje tři hlavní oblasti:

- evidenci zaměstnavatele,
- evidenci zaměstnance,
- pravidelné měsíční hlášení údajů (JMZH).

Důležité pojmy

Nová právní úprava zavádí několik klíčových pojmů, které je v procesu sdělování údajů orgánům veřejné moci potřebné znát. Klíčovým pojmem je „uživatel údajů“. Tak jsou označovány subjekty, které budou oprávněny údaje z JMZH využívat. Jedná se o Ministerstvo práce a sociálních věcí, Ministerstvo financí, Českou správu sociálního zabezpečení (ČSSZ), k nimž se v roce 2027 připojí i Ministerstvo spravedlnosti a Ministerstvo školství, a další

subjekty vyjmenované v zákoně o JMHZ. Centralizace sběru dat přitom samozřejmě neznamená, že by všichni uživatelé měli přístup ke všem údajům – naopak, každý subjekt bude oprávněn přistoupit pouze k těm údajům, které vyplývají z jím spravované agendy. Okruh uživatelů údajů bude pro každý jednotlivý hlášený údaj uveden v prováděcím nařízení vlády.

Důležité jsou také pojmy, které označují jednotlivé identifikátory zajišťující jednoznačné ztotožnění všech zaměstnavatelů, zaměstnanců i pracovních vztahů prostřednictvím bezvýznamového řetězce čísel. Tyto identifikátory rozeznává zákon o JMHZ tři. Prvním je **osobní identifikační číslo** (OIČ), které bude přiděleno každé fyzické osobě při jejím prvním nahlášení zaměstnavatelem do systému JMHZ a které pak bude pro tuto osobu neměnné, zůstane jí přiděleno „navždy“. Obdobné využití bude mít i **variabilní symbol** (VS), který bude přidělen každému novému zaměstnavateli a každé jeho nové mzdové účtárně, také on bude v čase neměnný (pro již evidované zaměstnavatele zůstává platný variabilní symbol přidělený při jejich registraci u OSSZ). Posledním je **identifikátor zaměstnání** (IZ), který bude přidělen při přihlášení zaměstnance do evidence zaměstnanců a bude jednoznačně propojovat konkrétního zaměstnance s konkrétním zaměstnáním. Identifikátory zaměstnanců a pracovních vztahů evidovaných ČSSZ před 1. 4. 2026 budou zaměstnavatelům sděleny hromadně, aby zaměstnance znovu nahlášovat nemuseli. Po 1. 4. 2026 budou nové zaměstnance do evidence JMHZ zaměstnavatelé přihlašovat s osobními údaji umožňujícími jejich jednoznačnou identifikaci, OIČ a IZ bude následně u každého zaměstnance zaměstnavateli neprodleně sděleno.

Zaměstnavatel bude s identifikátory OIČ a IZ sdělovat v měsíčním hlášení všechny údaje, které se daného zaměstnance v zaměstnání týkají, aniž by musel uvádět osobní údaje. Zaměstnanec své OIČ a IZ znát nepotřebuje, nebude je nijak využívat.

Evidence zaměstnavatele

Noví zaměstnavatelé jsou v současnosti povinni se do 8 dní od svého vzniku přihlásit do registru zaměstnavatelů ČSSZ, ve stejné lhůtě registrují i své mzdové účtárny, které jsou oprávněny jednat jejich jménem. Jako plátcí daně jsou povinni přihlašovat se do registrů Finanční správy. Stejným způsobem budou zaměstnavatelé plnit svoje registrační povinnosti do 31. 3. 2026.

Od 1. 4. 2026 již budou informace o svém vzniku, zániku aj. sdělovat jen jednou prostřednictvím přihlášení do tzv. **evidence zaměstnavatelů podle zákona o JMHZ**. Přihlásit se do evidence budou zaměstnavatelé povinni do 8 dní ode dne nástupu prvního zaměstnance (v případě zaměstnavatele zaměstnávajícího cizince viz *Zaměstnávání cizinců*), a to prostřednictvím datové schránky nebo přes ePortál ČSSZ. Následně bude zaměstnavateli doručen variabilní symbol, který bude nezbytný pro jeho další komunikaci v systému JMHZ při plnění evidenčních povinností.

Zaměstnavatelé, kteří před 1. 4. 2026 již budou přihlášení v registru zaměstnavatelů ČSSZ nebo Finanční správy podle současné

právní úpravy, nebudou muset celým procesem přihlašování procházet znovu. Jejich povinností bude pouze dohlásit údaje, o které je evidence zaměstnavatelů (oproti registraci) rozšířena. Na doplnění mají čas do 30. 4. 2026.

Předpokladem pro toto doplnění je, že zaměstnavatel bude obecně znám se svým variabilním symbolem. Tento identifikátor nebyl přidělen zaměstnavatelům přihlášeným pouze u Finanční správy, proto bude v průběhu příštích měsíců Českou správou sociálního zabezpečení doručen každému zaměstnavateli, který je registrován Finanční správou a není registrován u ČSSZ. Takoví zaměstnavatelé budou přihlášení do evidence zaměstnavatelů podle zákona o JMHZ z moci úřední. Jedná se o všechny plátců daně, kteří podali vyúčtování za rok 2023 nebo 2024, nebo byli registrováni/podali přihlášku k registraci jako plátcí této daně před 1. 4. 2026.

Ještě je potřebné upozornit na jednu situaci. Definice zaměstnance podle zákona o JMHZ je širší, než byla doposud rozhodná pro povinnost registrovat zaměstnance u ČSSZ, tím se samozřejmě rozšiřuje i definice zaměstnavatele. Zaměstnavatelem podle zákona o JMHZ se tudíž k 1. 4. 2026 stanou i osoby, které se v současnosti jako zaměstnavatelé registrovat u ČSSZ nemusí. Jedná se typově např. o zaměstnavatele osob činných na základě dohody o pracovní činnosti, z jejichž příjmu není odváděno pojistné, neboť jde o zaměstnání malého rozsahu. Nově se budou přihlašovat jako zaměstnavatelé všechny osoby využívající zaměstnance formou dohod, tj. DPP i DPČ, a to stejným postupem jako jiní zaměstnavatelé.

Zaměstnavatelé, kteří nejsou vedeni v registru zaměstnavatelů ani nebudou přihlášení z moci úřední, budou povinni se do evidence zaměstnavatelů přihlásit do 15. 4. 2026 a po obdržení variabilního symbolu přihlásit do 8 dní své zaměstnance.

Evidence zaměstnanců

V prvním kvartálu roku 2026 budou zaměstnavatelé přihlašovat své zaměstnance stejným způsobem, jako je tomu za současné právní úpravy, tj. do 8 kalendářních dní od nástupu zaměstnance do zaměstnání prostřednictvím tiskopisu Oznámení o nástupu do zaměstnání. Od 1. 4. 2026 budou údaje sdělovat do tzv. **evidence zaměstnanců podle JMHZ**, osmidenní lhůta zůstane zachována a bude platit pro všechny typy zaměstnání.

Zaměstnanci, kteří budou již před 1. 4. 2026 přihlášení v registru pojištěnců podle současné právní úpravy, nebudou nahlášování znovu, jejich zaměstnavatelé pouze dohlásí údaje, o které je evidence zaměstnanců rozšířena (tj. stejný postup jako v případě evidence zaměstnavatelů). Na toto doplnění mají čas do 30. 4. 2026 – pro tyto účely bude zaměstnavateli ČSSZ elektronicky doručeno osobní identifikační číslo a identifikátor zaměstnání každého zaměstnance, který byl podle právní úpravy platný do 31. 3. 2026 veden v registru pojištěnců alespoň jeden den v období mezi 1. 1. a 31. 3. 2026. Jelikož zákon o JMHZ bude účinný již od 1. 1. 2026, je potřebné přihlásit do evidence zpětně také každého zaměstnance, který byl za dobu účinnosti zákona zaměstnán, a to i v případě, že k 1. 4. 2026 již zaměstnancem zaměstnavatele nebude.

Částečné přihlášení zaměstnance do evidence (tzv. předregistrace)

Významná změna nastane 1. 7. 2026, kdy nabude účinnosti úprava tzv. **předregistrace**, jejímž cílem je ochrana zaměstnanců před praktikami nelegálního zaměstnávání. Za tímto účelem bude muset zaměstnavatel přihlásit zaměstnance do evidence vždy předtím, než pro něj začne vykonávat jakoukoli práci. Cílem bude, aby všechny osoby, které na pracovišti vykonávají práci, již byly evidovány, a splnění této povinnosti bude jednoduše ověřitelné.

Jelikož je primárním účelem této úpravy možnost ztotožnit každou pracující osobu na pracovišti, může zaměstnavatel místo kompletní evidence provést rychlé a efektivní částečné přihlášení (předregistraci), kdy do systému nahlásí pouze jméno, příjmení, rodné příjmení, rodné číslo, místo narození, státní občanství, předpokládaný den nástupu a variabilní symbol zaměstnavatele. Všechny ostatní údaje, které jsou potřebné pro dokončení evidence zaměstnance, doplní do 8 dní od nástupu zaměstnance. Nic mu samozřejmě nebrání provést úplnou evidenci již před zaměstnancovým nástupem.

Možnost předregistrovat zaměstnance se bude vztahovat na všechny druhy zaměstnaneckého vztahu (vč. DPP a DPČ), nebude ale přípustná u zaměstnanců-cizinců.

S tímto novým institutem se změní časový harmonogram, podle něžž bude zaměstnavatel plnit své evidenční povinnosti. Nový zaměstnavatel musí jako první krok včas provést svoji vlastní evidenci zaměstnavatele, a to s takovým předstihem, aby se stihl seznámit s variabilním symbolem, který mu bude přidělen. Bez něj nemůže provést evidenci zaměstnance, který by tak nemohl zahájit výkon práce. Právní předpis určuje, že nový zaměstnavatel se může evidovat již 15 dní před očekávaným nástupem prvního zaměstnance, nejpozději je povinen registraci učinit 2 dny předem. Po obdržení variabilního symbolu pokračuje evidencí zaměstnance. Soubor údajů nutných k evidenci bude pro tento účel od budoucího zaměstnance oprávněn požadovat. Evidenci zaměstnance pak zaměstnavatel může provést až 8 dní před nástupem zaměstnance.

Na odhlášení po skončení zaměstnání nebo na změnu evidovaného údaje zůstává lhůta 8 dní i nadále. V případě, že evidovaný budoucí zaměstnanec do práce v předpokládaný den nenastoupí, začne od nahlášeného dne nástupu k výkonu práce běžet lhůta 8 dnů na jeho odhlášení, a pokud ani v této lhůtě nenastoupí, bude mít odhlášení formu storna, to platí pro částečné i úplné přihlášení.

Zaměstnávání cizinců

V následujícím období projdou výraznou proměnou také ohlašovací povinnosti, které má zaměstnavatel při zaměstnávání cizinců. Od 1. 10. 2025 novela zákona o zaměstnanosti posouvá povinnost nahlášení nového zaměstnance/cizince a je nutno oznámení

provést před nástupem zaměstnance k výkonu práce. Do 31. 3. 2026 bude zaměstnavatel plnit informační povinnost vůči Úřadu práce podle současné právní úpravy v zákoně o zaměstnanosti prostřednictvím infokarty (od 1. 10. 2025 před nástupem k výkonu práce) a současně vůči ČSSZ tiskopisem Oznámení o nástupu do zaměstnání (do 8 kalendářních dní ode dne nástupu do zaměstnání).

Od 1. 4. 2026 bude povinnost přihlásit cizince Úřadu práce prostřednictvím informační karty zrušena a registrace zaměstnance-cizince bude plněna stejným způsobem jako u domácího zaměstnance, tj. přihlášením do evidence zaměstnance podle zákona o JMHZ. Rozdíl bude v časovém okně, který zaměstnavatel bude na evidenci mít – zaměstnanec-cizinec bude nutné přihlásit do evidence nejpozději před okamžikem nástupu k výkonu práce.

Následně, od 1. 7. 2026, již bude přístup k evidenci domácích i zahraničních zaměstnanců sjednocen a již popsaná povinnost přihlásit zaměstnance do evidence před nástupem k výkonu práce u zaměstnavatele se bude týkat všech zaměstnanců. Rozdíl bude pouze u možnosti částečného přihlášení (předregistrace), která se cizinců týkat nebude. Ty bude muset zaměstnavatel přihlásit do evidence vždy před okamžikem nástupu k výkonu práce s kompletní sérií atributů.

Jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele

Zaměstnavatelé v současnosti sdělují „státu“ údaje prostřednictvím mnoha formulářů, např. přehledu o výši pojistného, přehledu o zaměstnávání osob se zdravotním postižením či evidenčního listu důchodového pojištění, a komunikují přitom přímo s jednotlivými orgány státní správy (Českou správou sociálního zabezpečení, Úřadem práce, Finanční správou, Českým statistickým úřadem atd.).

Zákon o JMHZ a související legislativa zajistí, že zaměstnavatelé budou podávat jedno hlášení vůči jednomu orgánu a v jednotné lhůtě, a to ke 20. dni každého kalendářního měsíce. Veškerá data budou soustředěna do systému JMHZ spravovaného Ministerstvem práce a sociálních věcí, kde budou veškerá data automaticky zpracována a zpřístupněna jednotlivým uživatelům (orgánům Finanční správy ČR, ČSSZ, územním správám sociálního zabezpečení aj.) podle rozsahu jejich agendy.

Zaměstnavatele osvobodí systém JMHZ od mnoha jednotlivých povinností a nahradí je jednou novou povinností – hlásit každý kalendářní měsíc soubor údajů formou elektronického podání, které zákon o JMHZ nazývá právě „jednotným měsíčním hlášením“.

Podání bude potřebné učinit v období mezi 1. a 20. dnem v měsíci následujícím bezprostředně po měsíci, k němuž se toto hlášení vztahuje, a zaměstnavateli k tomu budou nabídnuty tři způsoby. Obecně bude pro všechny subjekty dostupná možnost zaslání přes webové rozhraní ČSSZ, tzv. ePortál, který představuje možnost, jak povinnosti splnit bez nutnosti doda-

tečných nákladů na software. Dalšími možnostmi budou zaslání ve formátu datové věty XML do datové schránky ČSSZ nebo prostřednictvím automatizovaného rozhraní APEP/VREP. Jiné způsoby podání, především jakékoli podání v analogové formě, nebudou přípustné.

JMHZ sestává ze třech částí, a to:

- 1) části souhrnné, která obsahuje údaje o zaměstnavateli a souhrnné údaje pro zúčtování daní,
- 2) části pojistné, která obsahuje souhrnnou výši pojistného na sociální zabezpečení, kterou je zaměstnavatel povinen odvést (jejím obsahem jsou tedy údaje, které dnes obsahuje tiskopis Přehled o výši pojistného),
- 3) části individualizované, která bude dělena na jednotlivé součásti s údaji týkajícími se pracovních vztahů jednotlivých zaměstnanců.

Na případné technické nebo formální vady bude automaticky upozorňovat ČSSZ. Podatel obdrží informaci, která konkrétní datová pole jsou chybná. Pokud JMHZ nebylo podáno ve lhůtě nebo podaná data nebyla úplná, bude podatel vyzván k doplnění po lhůtě k podání, tj. po 20. dni v měsíci. Zaměstnavatel bude samozřejmě moci učinit také storno podání. Umožněno bude i podání opravného či následného hlášení, a podatel tak bude moci učinit kromě reakce na výzvu ČSSZ či jiného uživatele i z vlastního rozhodnutí.

Leden 2026

Na začátku roku 2026 nabude účinnosti podstatná část legislativy upravující JMHZ. Zaměstnavatele ovšem v prvních třech měsících nečekají výrazné změny – povinnosti budou plnit standardním způsobem podle jednotlivých agend, jak upravuje současná právní úprava, v požadovaných termínech a frekvenci.

První čtvrtletí přinese pro zaměstnavatele v souvislosti se zavedením JMHZ odstranění pouze jedné podstatné povinnosti, a tou je podávání Přehledu o výši pojistného. **Za měsíce leden až březen budou zaměstnavatelé odvádět pojistné tak, jak jsou zvyklí, nebudou jen dokládat tento dosavadní formulář.** Ke kontrole, zda byl odvod učiněn ve správné výši, dojde až následně, ve druhém kvartálu roku po dohlášení JMHZ za jednotlivé měsíce prvního čtvrtletí 2026 (viz dále).

Duben 2026

Opravdová zásadní změna praxe ve vykazování nastane od 1. 4. 2026. Zaměstnavatelé již začnou plnit povinnost podávat JMHZ za předchozí měsíc ve standardní lhůtě, tj. za duben v období 1. až 20. května atd.

Od tohoto dne také začne běžet lhůta, ve které je zaměstnavatel povinen „dohlásit“ tři měsíční hlášení za měsíce leden, únor a březen 2026, a to již prostřednictvím podání JMHZ. Dohlášení je povinen učinit nejpozději do 30. 6. 2026.

Shrnutí

Do 31. 3. 2026 budou zaměstnavatelé plnit všechny své povinnosti stejným způsobem jako doposud (samozřejmě podle aktuální právní úpravy, která se může v některých detailech změnit bez souvislosti se zavedením systému JMHZ). Jen v prvním kvartálu nebudou podávat formulář Přehled o výši pojistného (place-ní pojistného ale bude kontinuálně pokračovat).

Od 1. 4. 2026 mohou zaměstnavatelé, kteří zaměstnance již zaměstnávají, očekávat doručení identifikátorů zaměstnanců (OIČ) a identifikátorů zaměstnání (IZ) a následně musí dodržet lhůty pro dohlášení údajů o sobě jako zaměstnavateli a o svých zaměstnancích. Zaměstnavatelé evidovaní z moci úřední (převedení od Finanční správy) ještě předtím obdrží variabilní symbol.

Od 1. 4. 2026 lze pro zaměstnavatele shrnout nástup této polopovinnosti:

- 1) Doplnit do 30 dnů údaje v evidenci zaměstnanců a evidenci zaměstnavatelů.
- 2) Průběžně zahájit posílání JMHZ za měsíc předchozí.
- 3) Průběžně zahájit plnění evidenční povinnosti k novým/končícím zaměstnancům či hlášení změn údajů o sobě, svých mzdových účtárnách i zaměstnancích.
- 4) Do 30. 6. 2026 dohlásit JMHZ za měsíce leden, únor a březen 2026.
- 5) Od 1. 7. 2026 přihlašovat všechny zaměstnance nejpozději před okamžikem jejich nástupu k výkonu práce.

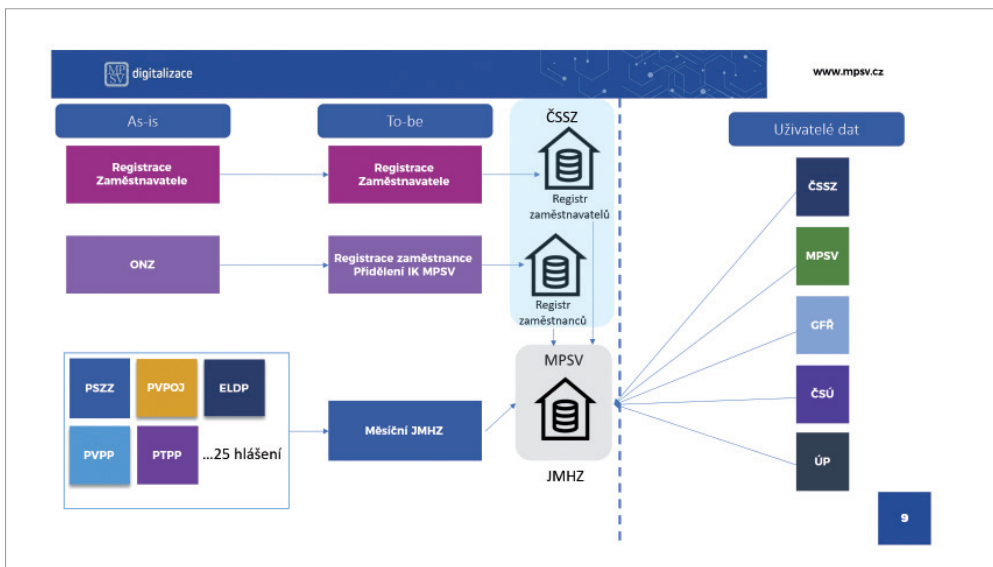
Odpovídat na dotazy ohledně jednotlivých agend budou konkrétní uživatelé (Finanční správa, ČSSZ atp.), dotazy ohledně technického zajištění zodpoví uživatelská podpora ČSSZ (call centrum).

Závěr

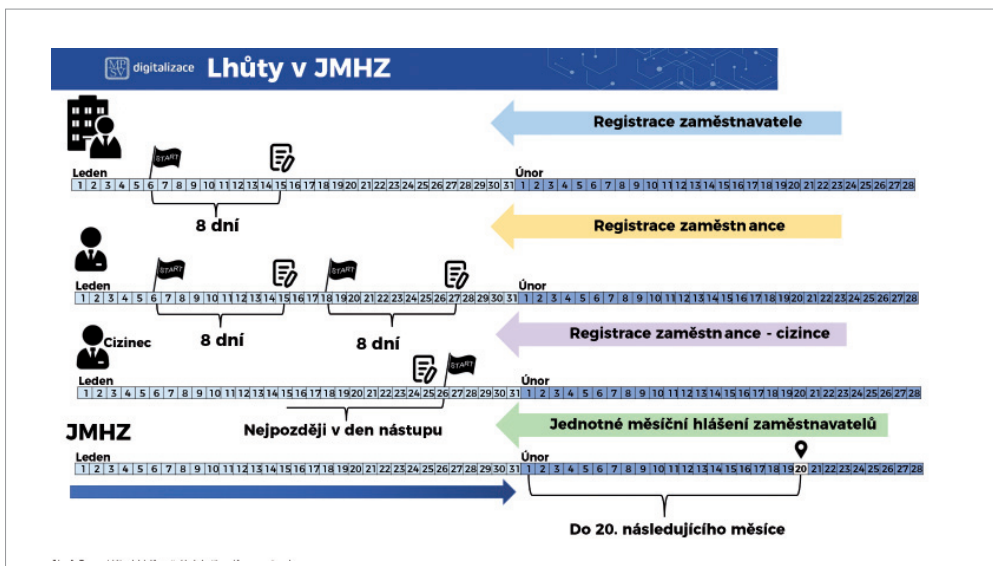
Systém JMHZ je velmi potřebným a slibným krokem na cestě k moderní státní správě, která má za cíl všechny zúčastněné zatěžovat co nejméně, a přesto poskytnout subjektům veškerou potřebnou ochranu údajů. Již dnes probíhá pilotní fáze projektu, do níž jsou zapojeni velcí i malí zaměstnavatelé i široké zastoupení dodavatelů IT nástrojů pro zaměstnavatele. Lze předpokládat, že poskytnutý časový prostor bude dostatečný pro získání kvalitní zpětné vazby a pilotní provoz přispěje k co nejladšímu náběhu systému při plošném užití od druhého čtvrtletí budoucího roku. Automatizované zpracování dat (např. ELDP), možnost automatizovaného výkaznictví díky propojení se softwarem zaměstnavatelů i uživatelsky přívětivé rozhraní pro malé zaměstnavatele, kteří nebudou používat robustní účetní software, představují pozitivní vyhlídku pro všechny strany, které se tohoto velkého projektu budou účastnit.

Příloha

V obrazové příloze článku uvádíme několik schémat, která ilustrují změny v procesech a lhůtách vykazování ve srovnání se současným stavem. Schémata ilustrují plný provoz JMHZ.

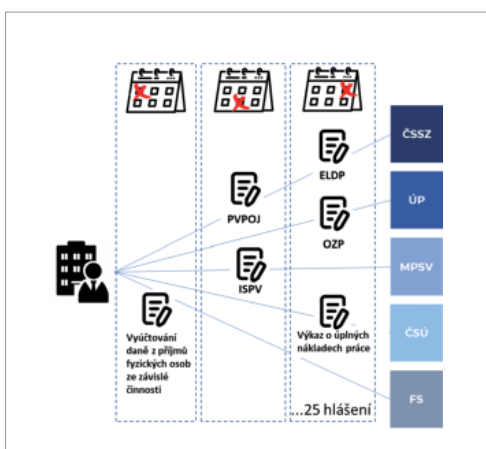


Obr. 1: Porovnání struktury hlášení údajů zahrnutých do JMZH v současné době s cílovým stavem

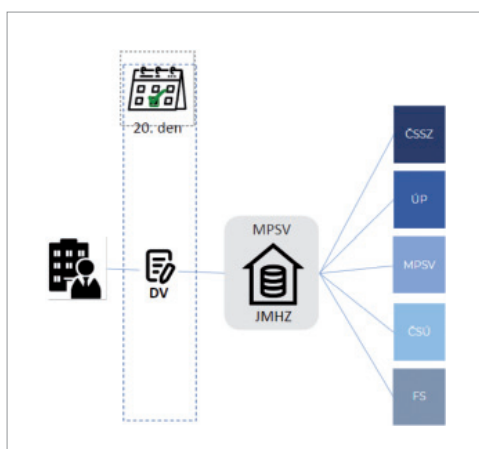


Obr. 2: Znázornění lhůt pro podání podle zákona o JMZH, cílový stav po 1. 7. 2026

- Přihlášení zaměstnavatele do evidence podle § 17
- Přihlášení zaměstnance do evidence podle § 19, český občan
- Přihlášení zaměstnance do evidence podle § 19, zahraniční zaměstnanec
- Lhůty pro pravidelné měsíční hlášení



Obr. 3: Proces hlášení údajů a předávání uživatelům – současný stav



Obr. 4: Proces hlášení údajů a předávání uživatelům – cílový stav

Zdanění zaměstnaneckých akciových a opčních plánů: Přehled turbulentního vývoje legislativy



Ing. Lenka Nováková, MBA,
daňový poradce č. 4991,
KPMG Česká republika, s. r. o.



Ing. Marie Smékalová,
daňový poradce č. 5796,
KPMG Česká republika, s.r.o.



Ing. Daniela Králová,
daňový poradce č. 1880

Již třetí změna v horizontu jednoho a půl roku byla navržena do systému zdanění zaměstnaneckých akciových a opčních plánů. Stalo se tak v rámci projednávání návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele. Zatímco předchozí novelizace zákona o daních z příjmů („ZDP“) v oblasti zdanění akciových a opčních plánů znamenaly zásadní změnu pro veškeré zaměstnavatele a zaměstnance účastníci se těchto plánů, aktuální novela cílí především na zdanění malých inovačních firem a startupů, resp. těch subjektů, které splní definici „kvali-

fikovaného zaměstnavatele“ a „kvalifikovaného zaměstnance“. Turbulentní vývoj legislativy v oblasti daňové i pojistné shrneme v následujícím textu.

1. Novela ZDP účinná od 1. 1. 2024

Zásadní a velmi nečekaný převrat ve zdanění příjmů ze závislé činnosti plynoucích z nabytí podílu nebo opce ze zaměstnaneckých akciových a opčních plánů zaznamenal ZDP novelou v rámci zákona č. 462/2023 Sb., kterou se mění některé zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří. Tato novela nabyla účinnosti 1. 1. 2024.

Okamžik zdanění příjmů ze závislé činnosti plynoucích z nabytí podílu (tj. akcie, příp. i obchodního podílu) nebo opce u zaměstnavatele, jeho mateřské nebo dceřiné společnosti nebo kapitálově spojené osoby zaměstnavatele se na základě výše uvedené novely přesunul z okamžiku nabytí podílu, převoditelné opce nebo uplatnění nepřevoditelné opce do jednoho ze sedmi vymezených okamžiků v budoucnu, které jsou specifikovány v § 6 odst. 14 ZDP. Podle této novely se příjem považuje za zúčtovaný v kalendářním měsíci, příp. za příjem ve zdaňovacím období, ve kterém nastal první z těchto okamžiků, kterými byly:

- a) okamžik, ke kterému zaměstnanec přestane vykonávat činnost, ze které mu plynou příjmy podle § 6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP u tohoto zaměstnavatele, jeho mateřské nebo dceřiné společnosti nebo kapitálově spojené osoby nebo u jeho právního nástupce,
- b) okamžik vstupu tohoto zaměstnavatele do likvidace,
- c) okamžik, ke kterému tento zaměstnavatel nebo zaměstnanec přestanou být daňovými rezidenty České republiky,
- d) okamžik převodu nebo přechodu tohoto podílu nebo této opce,
- e) okamžik uplatnění opce,
- f) okamžik výměny podílu, při které se mění celková jmenovitá hodnota podílů zaměstnance,
- g) okamžik uplynutí 10 let ode dne nabytí podílu nebo opce.

V době vydání novely Ministerstvo financí potvrdilo, že úprava týkající se opcí se má vztahovat pouze na převoditelné opce. U nepřevoditelných opcí jsou pro zdanění relevantní až okamžiky po jejich realizaci a nabytí akcií. Takový přístup je plně v soula-

du s pokynem GFŘ D-59,¹ podle kterého se při bezúplatném poskytnutí práva opce na koupi akcií za předem sjednanou cenu za příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) a odst. 3 ZDP považuje majetkový prospěch, který zaměstnanci plyne až v okamžiku uplatnění opce, nikoli při jejím poskytnutí. Toto ustanovení pokynu GFŘ D-59 reflektuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2012, čj. 2 Afs 58/2011-67,² na jehož základě se vyvinul výše uvedený správní výklad, že u nepřevoditelných opčních práv vzniká zdanitelný příjem ze závislé činnosti až okamžikem jejich využití.

ZDP zároveň umožnil snížit výši zdanitelného příjmu v případě, že mezi okamžikem nabytí a okamžikem zdanění dojde k poklesu hodnoty nabytého podílu nebo opce. Podle § 6 odst. 15 ZDP lze příjem snížit o kladný rozdíl mezi hodnotou podílu v obchodní korporaci nebo hodnotou opce na nabytí tohoto podílu, stanovenou podle zákona upravujícího oceňování majetku k okamžiku nabytí, a hodnotou tohoto podílu nebo opce určenou podle stejného zákona k prvnímu z okamžiků podle § 6 odst. 4 ZDP. Tato hodnota se navíc zvyšuje o součet příjmů z podílu na zisku, vypořádacího podílu, vrácení emisního ážia, vrácení příplatku mimo základní kapitál a obdobných plnění, která byla na základě tohoto podílu vyplacena, snížených o daň z těchto příjmů.

Zároveň novela ZDP v § 6 odst. 16 stanovila zaměstnanci povinnost oznámit zaměstnavateli okamžik prodeje podílu nebo opce v případě, kdy má být daň odvedena prostřednictvím plátce daně v rámci měsíční mzdové agendy.

Ačkoli měla novela za cíl pomoci především startupovým firmám tím, že odsunula zdanění do budoucna (ideálně do okamžiku prodeje podílu), aby zaměstnanci měli dostatek finančních prostředků na úhradu souvisejících odvodových povinností, příp. mohli zdanit nižší cenu podílu při jeho prodeji v případě poklesu jeho hodnoty, její dopad se nejvýrazněji projevil zejména u globálních akciových a opčních plánů nadnárodních společností působících v ČR. Pro tyto společnosti se sledování okamžiku zdanění u každého jednotlivého zaměstnance stalo téměř nereálným a prakticky neproveditelným úkolem.

Novela rovněž zkomplikovala problematiku mezinárodního zdanění a praktické možnosti zamezení dvojího zdanění u příjmů, které by v ČR byly zdaněny až v budoucnu. V mnoha jiných státech jsou příjmy ze zaměstnaneckých akciových a opčních plánů obvykle zdaňovány již v okamžiku přidělení akcií nebo při uplatnění nepřevoditelné opce. Tento rozdíl v přístupu ke zdanění může vést k nesouladu, a to nejen časovému, mezi českými daňovými předpisy a předpisy jiných států. Zaměstnanec, který bude

příjem z akciového nebo opčního plánu danit v zahraničí v okamžiku přidělení akcií, nebude mít v tomto okamžiku k dispozici informaci o budoucím zdanění v ČR ani o výši případné české daňové povinnosti. To komplikuje daňovou situaci jak pro zaměstnance, tak i zaměstnavatele působící v mezinárodním prostředí.

2. Novela pojistných zákonů s účinností od 1. 7. 2024

Novelou ZDP účinnou od 1. 1. 2024 došlo k odložení okamžiku zdanění, avšak k tomuto datu nebyly provedeny odpovídající úpravy v pojistných zákonech. Pokud příjem ze zaměstnaneckého akciového či opčního plánu podléhal také odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v ČR, byl tento příjem až do konce června 2024 zatížen pojistným již v okamžiku jeho realizace, a to stejným způsobem, jako tomu bylo do konce roku 2023. Tím vznikl nesoulad s odvodou daně z příjmů.

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, i zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění (dále společně také „pojistné zákony“), zahrnují do vyměřovacího základu pro výpočet pojistného příjmy, které zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním. Zúčtovaným příjmem se podle pojistných zákonů, resp. dle § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. a dle § 3 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popř. připsáno k jeho dobru nebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.

Tuto definici splňují i příjmy v podobě nabytých podílů nebo převoditelných opcí, a to v měsíci, kdy byly zaměstnanci připsány k dobru. Zatímco okamžik zdanění se novelou ZDP přesunul do budoucna, povinnost odvést pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění zůstala vázána na měsíc, ve kterém byly tyto příjmy zúčtovány.

Tento nesoulad se podařilo napravit až k 1. 7. 2024, kdy v rámci zákona č. 163/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 240/2013 Sb., o investičních společnostech a investičních fondech, došlo k technické novele konsolidačního balíčku a zároveň k novelizaci pojistných zákonů v oblasti zúčtování příjmů ze zaměstnaneckých akciových a opčních plánů.

Pojistné zákony nově stanoví v § 5 odst. 7 zákona 589/1992 Sb. a v § 3 odst. 14 zákona 592/1992 Sb., že v případě nabytí podílu nebo opce se plnění považuje za zúčtovaný příjem v kalendářním

1 Pokyn GFŘ D-59, čj. 75325/22/7100-10111-702407, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2 „... v okamžiku uzavření opční smlouvy je budoucí skutečný příjem plynoucí z využití práva opce natolik neurčitý z důvodu nejistoty ohledně rozdílu mezi garantovanou cenou a tržní cenou v době realizace opčního práva i z důvodu nejistoty ohledně toho, zda bude opce využita plně, částečně, či vůbec ne, že není možné tvrdit, že by již uzavřením opční smlouvy vznikl zdanitelný příjem ve smyslu § 3 odst. 2 ZDP. Ten vznikne až ve chvíli, kdy je právo opce využito, tedy kdy dojde k odkupu akcií. Až v tu chvíli je jistá výše příjmu i sama jeho existence.“

měsíci, ve kterém je považováno za zúčtovaný příjem podle ZDP. Současně, pokud byl zaměstnavatelem zdanitelný příjem snížen z důvodu poklesu tržní ceny podílu nebo opce mezi nabytím příjmu a zdaněním, podléhá pojistným odvodům pouze tento snížený příjem.

3. Novela ZDP účinná od 1. 4. 2025

Na podzim roku 2024 byl v rámci projednávání novely zákona č. 84/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů, načten poslanecký návrh novely ZDP, který umožnil vrátit se u příjmů ze zaměstnaneckých akciových a opčních plánů ke způsobu zdanění, který byl aplikován do konce roku 2023. Tato novela ZDP vstoupila v účinnost k 1. 4. 2025.

Touto novelou byl do § 6 ZDP doplněn nový odst. 17, který umožňuje odložení zdanění pouze v případě, že zaměstnavatel oznámí správci daně záměr tento postup využít do 20. dne kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém zaměstnanec podíl nebo opci nabyt.

Zdanění příjmů ze zaměstnaneckých akciových a opčních plánů se tak vrátilo do okamžiku nabytí podílu, převoditelné opce nebo uplatnění nepřevoditelné opce, pokud se zaměstnavatel nerozhodne v souladu s § 6 odst. 17 ZDP oznámit správci daně, že chce zdanění odložit do vymezených okamžiků v budoucnu. V souladu s § 6 odst. 2 ZDP se za zaměstnavatele považuje také zahraniční společnost, pokud vyplácí příjem ze závislé činnosti. To znamená, že v případě akciových a opčních plánů spravovaných zahraniční společností (např. zahraniční mateřskou společností), kdy související náklady nenese český plátc daně, je případná oznamovací povinnost na straně této zahraniční společnosti.

Pro účely podání oznámení o odložení zdanění příjmů zaměstnanců v rámci zaměstnaneckých akciových a opčních plánů vydala Finanční správa nepovinný formulář. Tento formulář s názvem „Vzor oznámení o odložení zdanění příjmu zaměstnance v podobě nabytí podílu v obchodní korporaci nebo opce na nabytí takového podílu v rámci zaměstnaneckých akciových a opčních plánů (ESOP)“ je dostupný na webových stránkách Finanční správy.

Současně s novelou ZDP došlo novelou zákona č. 84/2025 Sb. také k související úpravě pojistných zákonů, aby případný odvod pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění nastal ve stejném okamžiku jako zdanění.

V rámci přechodných ustanovení umožnila novela také zpětné změny zdanění příjmů nabytých v roce 2024 a v období od ledna do března roku 2025, tedy příjmů nabytých před účinností novely. U těchto příjmů bylo možné uplatnit odklad zdanění pouze v případě, kdy zaměstnavatel oznámil volbu odloženého zdanění do 2 měsíců od nabytí účinnosti novely, tedy do 2. 6. 2025. Pokud zaměstnavatel tuto volbu neoznámil, považoval se příjem za zúčtovaný ve druhém měsíci po nabytí účinnosti novely, tzn. v květnu 2025, potažmo se stal příjmem roku 2025.

V návaznosti na nejasnosti ohledně zdanění příjmů nabytých zaměstnanci v roce 2024 vydalo Generální finanční ředitelství „Informaci pro zaměstnavatele a zaměstnance k zákonu o daních z příjmů pro zdaňovací období roku 2024 a 2025 v souvislosti s příjmem zaměstnance v podobě nabytí podílu v obchodní korporaci nebo opce na nabytí takového podílu v rámci zaměstnaneckých akciových a opčních plánů“, kde Finanční správa potvrdila benevolentní přístup ke zdanění těchto příjmů. Dle Generálního finančního ředitelství je možné příjmy nabyté před účinností novely zdanit buď v okamžiku nabytí podílu nebo opce podle legislativy platné do konce roku 2023 (např. již ve mzdové agendě nebo daňovém přiznání za rok 2024), nebo postupovat dle přechodných ustanovení novely a příjmy zdanit ve druhém měsíci po nabytí účinnosti novely, tedy v roce 2025.

Zatímco zdravotní pojišťovny se přiklonily k přístupu Finanční správy, Česká správa sociálního zabezpečení trvala na postupu v souladu s přechodnými ustanoveními novely. To znamená, že odvod pojistného za období červenec 2024 až březen 2025 měl nastat v květnu 2025, pokud zaměstnavatel neoznámil volbu odloženého zdanění.

4. Novela ZDP projednávaná v rámci JMHZ a novely doprovodných zákonů

V rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele, tzv. JMHZ (projednávaného v Senátu jako tisk 162 – stav v době přípravy článku v červenci 2025), zákonodárci navrhli další změny ve zdanění zaměstnaneckých akciových a opčních plánů. Tyto změny byly předloženy prostřednictvím několika pozměňovacích návrhů během projednávání zákona v Poslanecké sněmovně.

Jedná se o zcela nový koncept zdanění, který by měl být zaměřen především na startupy, resp. na společnosti splňující definici kvalifikovaného zaměstnavatele. Nově má ZDP vymezit také pojmy „kvalifikovaný zaměstnanec“ a „kvalifikovaná zaměstnanecká opce“. Vymezení těchto pojmů bude obsaženo ve zcela novém ustanovení § 6a ZDP.

Podle § 6a odst. 1 ZDP se za kvalifikovanou zaměstnaneckou opci bude považovat nepřevoditelný příslib pro zaměstnance nabytí kvalifikovaný obchodní podíl,

- a) který je poskytnut bezúplatně kvalifikovaným zaměstnavatelem kvalifikovanému zaměstnanci,
- b) který je poskytnut na základě písemné smlouvy, jež opravňuje kvalifikovaného zaměstnance nabytí kvalifikovaný obchodní podíl za sjednanou opční cenu,
- c) jehož poskytnutí bude oznámeno správci daně (způsob oznámení bude definován v § 6a odst. 8 ZDP),
- d) podle kterého může být kvalifikovaný obchodní podíl nabyt nejdříve za 3 roky od data poskytnutí příslibu kvalifikovanému zaměstnanci nebo za dobu kratší, pokud k uplatnění nebo finančnímu vypořádání kvalifikované opce dochází v přímé souvislosti s převodem nebo přechodem

nejméně 67% podílu na základním kapitálu kvalifikovaného zaměstnavatele nebo přímo ovládající osoby kvalifikovaného zaměstnavatele mající na něm k okamžiku poskytnutí příslibu přímý nebo nepřímý podíl dosahující alespoň 50% základního kapitálu jiné osobě, která není spojenou osobou s tímto kvalifikovaným zaměstnavatelem ani s žádným členem skupiny kvalifikovaného zaměstnavatele, nebo v souvislosti se vstupem akcií emitovaných kvalifikovaným zaměstnavatelem nebo ovládající osoby na veřejný akciový trh, a

- e) u kterého je sjednána povinnost kvalifikovaného zaměstnavatele sdělit kvalifikovanému zaměstnanci nejpozději do konce měsíce, ve kterém byla zaměstnanci poskytnuta kvalifikovaná zaměstnanecká opce, výši tržní ceny kvalifikovaného obchodního podílu k okamžiku poskytnutí příslibu a k okamžiku jeho uplatnění nebo finančního vypořádání.

Kvalifikovaný zaměstnanec bude definován v § 6a odst. 2 ZDP jako poplatník,

- a) u něhož úhrn kvalifikovaných obchodních podílů v okamžiku poskytnutí kvalifikované zaměstnanecké opce, které nabyl uplatněním kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí jemu poskytnutých nebo které je oprávněn nabýt na základě kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí jemu poskytnutých, nepřesahuje 5%; tímto úhrnem se rozumí součet v procentech vyjádřeného obchodního podílu na základním kapitálu kvalifikovaného zaměstnavatele a v procentech vyjádřeného obchodního podílu na přímo ovládající osobě kvalifikovaného zaměstnavatele mající na něm přímý nebo nepřímý podíl dosahující alespoň 50% základního kapitálu kvalifikovaného zaměstnavatele,
- b) jehož výkon činnosti, ze které mu plynou příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) až c), pro kvalifikovaného zaměstnavatele bude trvat v období mezi poskytnutím kvalifikované zaměstnanecké opce a jejím uplatněním nebo finančním vypořádáním nejméně 12 měsíců a
- c) jehož úhrn příjmů ze závislé činnosti jiných než dosaženým uplatněním nebo finančním vypořádáním kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí přijatých po dobu trvání zaměstnání dosáhne nejméně 1,2násobku měsíční minimální mzdy platné v okamžiku poskytnutí kvalifikované opce za každý měsíc výkonu činností podle písm. b).

Kvalifikovaným zaměstnavatelem se podle § 6a odst. 3 ZDP bude rozumět osoba, která v okamžiku poskytnutí kvalifikované zaměstnanecké opce splňuje následující podmínky:

- a) její roční obrat zjištěný z poslední schválené účetní závěrky před poskytnutím kvalifikované zaměstnanecké opce nepřesahuje částku 2,5 mld. Kč a její úhrn aktiv zjištěný z této účetní závěrky nepřesahuje částku 2 mld. Kč,
- b) není členem skupiny kvalifikovaného zaměstnavatele, jejíž roční obrat zjištěný z poslední schválené účetní závěrky před poskytnutím kvalifikované zaměstnanecké opce přesahuje částku 2,5 mld. Kč nebo jejíž úhrn aktiv přesahuje částku 2 mld. Kč; v případě, že skupina kvalifikovaného zaměstna-

vatele nemá povinnost konsolidovanou účetní závěrku sestavit nebo konsolidovaná účetní závěrka nebyla schválena, údaje o hodnotě aktiv a ročním obratu se stanoví výpočtem při uplatnění konsolidačních pravidel platných pro ovládající osobu skupiny,

- c) sama ani jiný člen ze skupiny kvalifikovaného zaměstnavatele není:
1. bankou,
 2. pojišťovnou nebo zajišťovnou,
 3. organizací podle horního zákona,
 4. advokátem nebo společností poskytující právní služby podle zákona o advokacii,
 5. daňovým poradcem nebo společností podle zákona o daňovém poradenství, nebo
 6. auditorem nebo auditorskou společností podle zákona o auditorské činnosti.

Novela dále vymezuje také pojmy kvalifikovaný obchodní podíl, skupina zaměstnavatele, a stanovuje podmínky pro oznámení zaměstnavatele vůči správci daně o přidělení nebo realizaci kvalifikovaných opcí, které budou navázány na JMHZ.

Kvalifikovaný zaměstnavatel bude povinen oznámit správci daně ve lhůtě pro podání JMHZ za měsíc, ve kterém byla kvalifikovanému zaměstnanci poskytnuta kvalifikovaná zaměstnanecká opce, následující údaje:

- a) datum poskytnutí kvalifikované zaměstnanecké opce, u které se uplatňuje nový daňový režim, kvalifikovanému zaměstnanci,
- b) sjednanou opční cenu a výši tržní ceny kvalifikovaného obchodního podílu stanoveného ke dni poskytnutí kvalifikované zaměstnanecké opce a
- c) identifikační údaje kvalifikovaného zaměstnance.

Kvalifikovaná opce může být podle novelizace vypořádána nejen její realizací na obchodní podíl jako takový, ale také může dojít k jejímu finančnímu vypořádání.

Za měsíc, ve kterém byla kvalifikovaná zaměstnanecká opce uplatněna nebo finančně vypořádána, bude mít kvalifikovaný zaměstnavatel povinnost oznámit správci daně ve lhůtě pro podání JMHZ:

- a) identifikační údaje kvalifikovaného zaměstnance a
- b) datum uplatnění nebo finančního vypořádání kvalifikované zaměstnanecké opce, výši a hodnotu kvalifikovaného obchodního podílu získaného realizací kvalifikované zaměstnanecké opce kvalifikovaným zaměstnancem, nebo výši jejího finančního vypořádání vyplaceného kvalifikovanému zaměstnanci a okolnosti finančního vypořádání.

Příjem z uplatnění kvalifikované opce bude podle § 6a odst. 7 ZDP definován jako příjem dosažený uplatněním kvalifikované zaměstnanecké opce ve výši rozdílu, o který tržní cena kvalifikovaného obchodního podílu získaného uplatněním kvalifikované zaměstnanecké opce v okamžiku jejího uplatnění převyšuje vyšší z těchto dvou částek: tržní cenu kvalifikovaného obchodního

podílu v okamžiku poskytnutí kvalifikované zaměstnanecké opce a sjednanou opční cenu.

Příjem z finančního vypořádání kvalifikované zaměstnanecké opce bude podle § 6a odst. 7 ZDP definován jako příjem dosažený finančním vypořádáním této opce, a to max. ve výši rozdílu, o který tržní cena kvalifikovaného obchodního podílu k datu finančního vypořádání převyšuje vyšší z těchto dvou částek: tržní cenu kvalifikovaného obchodního podílu v okamžiku poskytnutí kvalifikované zaměstnanecké opce a sjednanou opční cenu.

Příjem z realizace kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí kvalifikovaným zaměstnancem ve výši uvedené v § 6a odst. 7 ZDP nebude považován za příjem ze závislé činnosti, ale za „ostatní příjem“ daněný podle § 10 ZDP. Takový příjem bude podléhat pouze dani z příjmů, nikoli odvodům pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění.

Podle nového ustanovení § 10 odst. 1 písm. q) ZDP se bude příjem z uplatnění kvalifikované zaměstnanecké opce ve výši uvedené v § 6a odst. 7 ZDP považovat za příjem ve zdaňovacím období, ve kterém byl takto nabytý kvalifikovaný obchodní podíl prodán, nejpozději však ve zdaňovacím období, ve kterém uplyne 15 let od uplatnění této opce. Vůči tomuto příjmu bude možné uplatnit daňovou ztrátu vzniklou z dílčích základů daně podle § 7 nebo 9 ZDP.

Vzhledem k tomu, že v rámci ostatního příjmu podle § 10 ZDP bude zdaněn pouze rozdíl mezi tržní cenou podílu v okamžiku uplatnění opce (příp. k datu finančního vypořádání) a tržní cenou podílu v okamžiku příslibu (nebo sjednanou opční cenou, pokud je vyšší), bude případný kladný rozdíl mezi celkovým realizovaným příjmem a příjmem zdanitelným jako ostatní příjem podle § 10 ZDP nadále podléhat zdanění jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 ZDP, a to včetně povinnosti případných odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v ČR na straně zaměstnance i zaměstnavatele.

V souvislosti s preferenčním zdaněním příjmů z kvalifikovaných opcí podle § 10 ZDP je naopak vyloučena možnost osvobození příjmů z prodeje takto nabytých cenných papírů, podílů na základě splnění tříletého, resp. pětiletého, časového testu dle § 4 odst. 1 písm. q) a u) ZDP.

Nová ustanovení, která definují kvalifikované zaměstnanecké opce a upravují jejich zdanění, představují poměrně komplikovanou úpravu. Tato pravidla byla zavedena s cílem podpořit zaměstnanecké participace ve firmách, zejména v malých inovačních firmách a startupech. Zákonodárci očekávají, že díky těmto změnám dojde ke zvýšení motivace zaměstnanců i konkurenceschopnosti českých startupů na trhu práce. Samotná aplikace těchto ustanovení v praxi může být pro začínající společnosti administrativně i finančně náročná, a to zejména s ohledem na splnění všech podmínek daných novelou. Teprve čas ukáže, zda a v jakém rozsahu budou firmy, pro které jsou tato pravidla určena,

skutečně využívat odměňování prostřednictvím kvalifikovaných zaměstnaneckých opcí a zda se naplní očekávání zákonodárců v oblasti podpory startupů v ČR.

Kromě zcela nové úpravy zdanění kvalifikovaných opcí přináší novelizace v rámci návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o JMZH, také dílčí změny v úpravě odloženého zdanění podle § 6 odst. 14 ZDP. V případě volby odloženého zdanění bude mezi okamžiky zdanění vypuštěn okamžik, kdy zaměstnavatel nebo zaměstnanec přestanou být daňovými rezidenty ČR, jehož praktická aplikace byla odbornou veřejností kritizována. Dojde rovněž k posunutí nejzazšího okamžiku zdanění ze současných 10 let od okamžiku nabytí podílu nebo opce, který je podle platné úpravy stanoven v § 6 odst. 14 písm. g) ZDP, na 15 let, což bude po novele definováno v § 6 odst. 14 písm. f) ZDP.

5. Závěrem

Vývoj legislativy v oblasti zdanění zaměstnaneckých akciových a opčních plánů v ČR v uplynulých letech jasně ukazuje, jak složité je najít rovnováhu mezi podporou inovativního podnikání a zajištěním právní jistoty pro zaměstnance i zaměstnavatele.

Časté a rozsáhlé změny právních předpisů, které reagují na potřeby trhu i mezinárodní trendy, přinášejí nejen nové příležitosti, ale také značné administrativní a interpretační výzvy. Zvláště začínající a inovační firmy musí věnovat zvýšenou pozornost správnému nastavení motivačních programů a sledovat aktuální vývoj legislativy. V této souvislosti je důležité, aby se legislativní procesy staly transparentnějšími a umožnily širší zapojení odborníků, což by pomohlo předcházet mnoha problémům a zajistit, že zaměstnanecké akciové a opční plány budou skutečně efektivním nástrojem odměňování zaměstnanců.

Přestože je cílem zákonodárců podpořit rozvoj startupů a zvýšit konkurenceschopnost českého trhu, bude skutečný dopad nových pravidel možné objektivně zhodnotit až s odstupem času. Klíčové bude, zda se podaří naplnit očekávání spojená s větší motivací zaměstnanců a jejich efektivnějším odměňováním.

Do budoucna lze doporučit, aby další legislativní změny v této oblasti byly připravovány s důrazem na předvídatelnost, stabilitu a s ohledem na praktické potřeby zaměstnavatelů i zaměstnanců. Jen tak lze zajistit, že zaměstnanecké akciové a opční plány budou v praxi skutečně přínosným a funkčním nástrojem podpory inovací a rozvoje podnikání v ČR. ■

Levná práce, drahé následky – několik poznámek k nelegálnímu zaměstnávání cizinců v České republice



*JUDr. Jáchym Stolička,
advokát, Aegis Law,
advokátní kancelář, s.r.o.*

Úvod

Nelegální zaměstnávání cizinců představuje v ČR dlouhodobě závažný problém, který se nachází na průsečíku pracovního, imigračního, trestního a finančního práva. Fenomén se v různých souvislostech pravidelně objevuje ve výročních zprávách Státního úřadu inspekce práce (SÚIP), v akademických analýzách i v politických diskusích.

Téma je citlivé zejména proto, že zasahuje několik zásadních oblastí současného společenského života, zejména ochranu práv zaměstnanců jako slabší strany pracovněprávního vztahu, férovou hospodářskou soutěž a stabilitu veřejných financí. Přesto, že se jedná o fenomén nežádoucí a státem postihovaný,¹ ve veřejné debatě se lze setkat i s názory, že nelegální práce cizinců představuje „nutné zlo“ s odkazem na nedostatek pracovní síly, složitost legálních procedur spojených se zaměstnáváním cizinců nebo nutností firem přežít v tvrdém konkurenčním prostředí.² Ve skutečnosti však nelegální zaměstnávání cizinců deformuje pracovní trh, kdy na jedné straně stojí zaměstnanci (cizinci) s garantovanými právy, na straně druhé zranitelná pracovní síla bez právní ochrany.

Ještě donedávna bylo na zaměstnávání cizinců ze třetích zemí mimo EU nahlíženo spíše skepticky. Ve společenské debatě převládá (dnes už spíše překonaný) názor, že zaměstnanec – cizinec znamená automaticky nekvalifikovanou, levnou a neplnohodnotnou pracovní sílu, které sice formálně náleží veškeré garance a výhody poskytované tuzemskému zaměstnanci, avšak realita tomu zcela neodpovídá. Proměny na trhu práce vyplývající zejména z ekonomické a geopolitické situace, digitalizace a automatizace pracovních procesů však ukazují, že zaměstnávat cizince už dávno není „devadesátkový punk“, jaký jsme dříve znali. Naopak – nábor pracovní síly z ciziny se již netýká jen pracovních odvětví s nízkými nároky na kvalifikaci zaměstnanců, ale čím dál více roste poptávka po „přílivu zahraničních mozků“ ve vysoce specializovaných odvětvích.³ Cesta k tomu stavu však byla trnitá a protkaná řadou případů, kdy se firmy (zaměstnavatelé) pod tlakem konkurence a nedostatku pracovní síly uchýlily právě k nelegálnímu zaměstnávání cizinců.

Stručný historický vývoj a rozsah problému

Po roce 1989 začal český pracovní trh postupně přitahovat pracovníky z východní Evropy a Asie. Zatímco v 90. letech převažovali Ukrajinci, Vietnamci a Moldavané, po vstupu ČR do EU (2004) se otevřel prostor také pro pracovní migraci z nových členských států EU. Zatímco v roce 2005 působilo na českém trhu práce legálně přibližně 150 000 cizinců, v roce 2016 už to bylo bezmála 500 000 cizinců. Podle dostupných údajů Ministerstva práce a sociálních věcí a Ministerstva průmyslu a obchodu působilo v ČR ke konci roku 2023 celkem **942 328 cizinců**, a to jak v postavení zaměstnanců, tak i podnikatelů se živnostenským oprávněním. Cizinci se tak podíleli na celkové zaměstnanosti v národním hospodářství **18,6%**. Počet zahraničních zaměstnanců dosáhl **823 945 osob**, což představuje meziroční nárůst o **3,9%**

1 Lze to vnímat zejména z rozsáhlé palety informačních materiálů Ministerstva práce a sociálních věcí pro cizince k prevenci pracovního vykořisťování. Dostupné zde: <https://data.mpsv.cz/nelegalni-zamestnavani>.

2 Podle údajů Ústavu empirických výzkumů STEM představují cizinci jediné řešení nedostatku pracovních sil v některých profesích na českém trhu. Dostupné zde: <https://www.stem.cz/podle-ceske-verejnosti-pracuje-v-cr-prilis-mnogo-cizincu-ohrozeni-pocituji-nejcasteji-nezamestnani/>.

3 Dokazuje to zejména aktivita Ministerstva průmyslu a obchodu, které za posledních několik let vytvořilo speciální programy ekonomické migrace pro vysoce kvalifikované zaměstnance a klíčový a vědecký personál z ciziny. Dostupné zde: <https://mpo.gov.cz/zahranicni-obchod/ekonomicka-migrace/ekonomicka-migrace-a-kladni-programy--221756/>.

(tj. o 30 655 osob). Počet zahraničních podnikatelů činil **118 383 osob** a mezi lety 2022–2023 se zvýšil o **6 %** (o 6 690 osob).⁴

Dlužno dodat, že tomuto relativně vysokému nárůstu angažmá cizinců na českém pracovním trhu bezesporu „napomohly“ i geopolitické události z jara 2022 (konflikt mezi Ruskou federací a Ukrajinou). Na tyto události zareagoval český zákonodárce přijetím velmi vstřícné legislativy, která ukrajinským uprchlíkům před konfliktem garantuje při získání tzv. víza dočasné ochrany (mj.) volný přístup na český trh práce – stejné postavení, jaké mají zaměstnanci s českým občanstvím.⁵

Z výše uvedeného je zřejmé, že v posledním desetiletí se cizinci stali nedílnou součástí českého pracovního trhu a ekonomiky. Jak ovšem známo, každá mince má dvě strany – s narůstajícím počtem cizinců působících na českém pracovním trhu přirozeně vzrostl i počet případů jejich nelegálního zaměstnávání. Inspekce práce v loňském roce při kontrolách odhalila téměř 2 000 nelegálně pracujících osob.

V roce 2024 provedl Státní úřad inspekce práce celkem **18 969 kontrol**, z nichž **6 328** bylo zaměřeno přímo na odhalování nelegálního zaměstnávání. **Nelegální práce byla zjištěna u 785 subjektů**, přičemž inspektoři při těchto kontrolách odhalili **1 934 osob pracujících nelegálně**. Z tohoto počtu šlo v **541 případech o občany ČR, 86 osob pocházelo z členských států EU** – nejčastěji ze Slovenska, Rumunska a Polska – a **1 307 případů** se týkalo **cizinců ze třetích zemí**, především z Ukrajiny, Moldavska a Vietnamu.⁶ Je tedy zřejmé, že z celkového počtu nelegálně zaměstnaných **tvoří cizinci dominantní složku**.

Ve srovnání s rokem 2023 byl v roce 2024 celkový počet nelegálně zaměstnaných osob, zejména cizinců, **nižší**. Hlavním důvodem je skutečnost, že **ukrajinskí uprchlíci s dočasnou ochranou mají volný přístup na český trh práce** a mohou být zaměstnáváni **bez pracovního povolení**, podobně jako občané EU. I přes tuto legislativní změnu však i nadále tvořili **největší skupinu odhalených nelegálně pracujících cizinců právě občané Ukrajiny**, a to s podílem **59 % ze všech nelegálně zaměstnaných cizinců**.

Výše uvedeným číslům odpovídá i **nárůst pokut**, které byly za nelegální zaměstnávání v roce 2024 uděleny (a to nejen pokud jde o nelegální zaměstnávání cizinců). Za přestupky související s nelegální prací bylo v roce 2024 uloženo **celkem 831 pokut** v souhrnné výši **163 939 500 Kč**. Nelegálně zaměstnávané oso-

by byly nejčastěji odhaleny v odvětvích, která spadají do oblasti velkoobchodu a maloobchodu, dále na pracovištích zaměstnavatelů působících ve stavebnictví, zpracovatelském průmyslu a v sektoru oprav a údržby motorových vozidel.⁷ Z hlediska velikosti podniků se nelegálního zaměstnávání nejčastěji dopouštěli menší zaměstnavatelé – konkrétně ti, kteří zaměstnávají do 9 osob, a také zaměstnavatelé s 10 až 49 zaměstnanci.⁸

Je tedy zřejmé, že z hlediska českého trhu práce, ekonomiky i dalších oblastí představuje nelegální zaměstnávání cizinců značný problém. Než rozebereme konkrétní způsoby, jakými k nelegálnímu zaměstnávání cizinců může v českém právním řádu dojít a jaké negativní konotace včetně případných sankcí z fenoménu plynou, pojďme si nejdříve udělat krátký právní exkurz do problematiky zaměstnávání cizinců v ČR, včetně nastínění ideálních případů, jak by zaměstnávání cizinců mělo fungovat v souladu s právem, a to včetně vymezení toho, co se rozumí pojmem „nelegální práce“ podle různých právních předpisů.

Právní rámec – základní pojmy a možnosti zaměstnávání cizinců v České republice

Ještě předtím, než se podíváme na jednotlivé možnosti, jak cizince v ČR zaměstnat v souladu s právem (a jak může dojít k nelegálnímu zaměstnávání cizinců), je nutné osvětlit několik právních pojmů, které s fenoménem nelegálního zaměstnávání cizinců souvisejí, a to včetně příslušných zákonů, ve kterých jsou tyto pojmy vymezeny.

Pokud pomineme, že sankce související s nelegálním zaměstnáváním cizinců mohou vyplývat např. i ze zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů („**trestní zákoník**“, „TZ“), a že se tato problematika tu více, tu méně dotýká též tzv. „Lex Ukrajina“,⁹ tvoří základní triádu upravující danou oblast tyto zákony:

- zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území ČR, který stanoví jednotlivé druhy pobytových oprávnění („**zákon o pobytu cizinců**“, „PobCiz“),
- zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, který řeší podmínky přístupu cizinců na trh práce („**zákon o zaměstnanosti**“, „ZamZ“),
- zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, jenž se vztahuje na všechny zaměstnance bez ohledu na státní příslušnost, pokud pracují na území ČR („**zákoník práce**“, „ZPr“).

4 Ekonomická aktivita cizinců dle dat Českého statistického úřadu mezi lety 2005–2023. Dostupné zde: <https://csu.gov.cz/ekonomicka-aktivita-cizincu?pocet=10&start=0&podskupiny=293&razeni=-datumVydani>.

5 Více o dočasné ochraně Ukrajinců zde: <https://ipc.gov.cz/docasna-ochrana/>.

6 Dostupné z tiskové zprávy SÚIP z března 2025: https://www.suip.cz/documents/20142/1044901/2025-03-31_TZ_SUIP_Inspekce_prace_v_lonskem_roce_pri_kontrolach_odhalila_temer_2_tisice_nelegalne_pracujicich_osob.pdf/074eb1e0-6df0-4028-f3be-06f22bd2c15b?t=1743429083889.

7 Tamtéž.

8 Tamtéž.

9 Zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invází vojsk Ruské federace, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Vedle těchto vnitrostátních předpisů je třeba zohlednit také evropské směrnice transponované do českého práva a některé mezinárodní smlouvy.

Pokud jde o základní pojmy související s problematikou nelegálního zaměstnávání cizinců, prvním z nich je pojem „závislá práce“. Tento pojem vymezuje zákoník práce jako práci, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele, zaměstnanec ji pro zaměstnavatele musí vykonávat osobně.¹⁰ Pokud se cizinec ze třetí země mimo EU rozhodne pracovat na území ČR v základním pracovněprávním vztahu (resp. český zaměstnavatel se takového cizince rozhodne v základním pracovněprávním vztahu zaměstnat), práce takového cizince by znaky „závislé práce“ měla naplňovat.

Je logické, že pokud práce v základním pracovněprávním vztahu¹¹ nejen cizince, ale jakékoli jiné fyzické osoby, výše uvedené znaky nenaplní, nejedná se o práci závislou, což je jen předstupa k naplnění definice tzv. „nelegální práce“. **Nelegální práce** je podle § 5 písm. e) ZamZ vymezena jako **závislá práce vykonávaná fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah** – tedy bez uzavření pracovní smlouvy, dohody o provedení práce či dohody o pracovní činnosti; výjimku tvoří pouze případy, kdy výkon takové práce mimo pracovněprávní vztah připouštějí zvláštní právní předpisy.

U cizinců se za nelegální práci považuje rovněž výkon závislé práce **bez příslušného povolení k zaměstnání, zaměstnanecké nebo modré karty či karty vnitropodnikové převedeního zaměstnance, stejně jako výkon práce bez platného oprávnění k pobytu na území ČR**, je-li toto oprávnění vyžadováno. O jednotlivých typech oprávnění bude detailněji pojednáno dále. Pro závěr, zda se jedná o nelegální práci, je přitom nerozhodné, jak dlouho byla práce vykonávána.

Co se týče třetího z výše uvedených zákonů, a sice zákona o pobytu cizinců, ten detailně vymezuje **jednotlivé typy oprávnění, na jejichž základě mohou cizinci na území ČR legálně pobývat a především pracovat** (vykonávat závislou práci). Na tomto místě je třeba poznamenat, že pokud se bavíme o (nelegálním) zaměstnávání cizinců v ČR, je třeba důsledně rozlišovat, zdali jde o cizince z některé ze zemí EU (resp. Evropského hospodářského prostoru či občany Švýcarské konfederace), nebo se jedná o tzv. „třetizemce“, tj. občany států nepatřících do výše jmenovaných společenství či států. Obecně platí, že občané států EU mají v ČR volný přístup na trh práce. To zjednodušeně řečeno znamená, že k výkonu závislé práce nepotřebují

speciální povolení k zaměstnání dle zákona o pobytu cizinců – postačí, budou-li na území ČR pobývat legálně.

Oproti tomu zaměstnávání cizinců ze států mimo EU, EHP a Švýcarskou konfederaci (tzv. třetích zemí) představuje v českém právním řádu relativně samostatně upravenou oblast zákona o pobytu cizinců, která propojuje právní úpravu pobytu cizinců se zákoníkem práce a zákonem o zaměstnanosti. Její podoba je určena snahou vyvážit potřeby trhu práce, ochranu práv zaměstnanců a kontrolní funkci státu v oblasti legální migrace.

Dále se proto budeme v návaznosti na problematiku nelegálního zaměstnávání cizinců soustředit pouze na nelegální zaměstnávání „občanů třetích zemí“ mimo EU, EHP a Švýcarskou konfederaci („OTZ“), jejichž počet dle výše uvedených statistik představuje na nelegálním zaměstnávání cizinců v ČR dlouhodobě nejvyšší podíl.

Typy pobytových oprávnění OTZ a příslušné výjimky

Možnosti zaměstnání OTZ v ČR jsou úzce svázány s druhem jejich pobytového oprávnění dle zákona o pobytu cizinců. Z hlediska praxe lze rozlišit několik hlavních režimů:

a) Zaměstnanecká karta

Zaměstnanecká karta¹² představuje nejčastější formu legálního zaměstnání OTZ. Jde o dlouhodobé pobytové oprávnění, které v sobě spojuje povolení k pobytu a zároveň povolení k práci. Je vázána na konkrétní pracovní místo, které musí být předem zařazeno v centrální evidenci volných pracovních míst obsaditelných držiteli zaměstnanecké karty vedené Úřadem práce ČR.¹³ Získání zaměstnanecké karty představuje jak pro cizince, tak jeho potenciálního zaměstnavatele celou řadu administrativních a právních kroků, jejichž vyřízení vyžaduje značnou dávku trpělivosti – jde o poměrně zdlouhavý proces, jehož vyřízení může trvat až 90 dnů a vyžaduje doložení celé řady dokumentů ze strany cizince.

Zaměstnanecká karta se zpravidla vydává na dobu trvání pracovního poměru, nejdéle však na dva roky, s možností prodloužení. Změna zaměstnavatele či pracovní pozice u držitele tohoto typu oprávnění vyžaduje souhlas Ministerstva vnitra.¹⁴

b) Modrá karta

Modrá karta¹⁵ je speciální druh povolení k dlouhodobému pobytu, který opravňuje cizince ze států mimo EU k pobytu a současně

10 Blíže § 2 odst. 1 ZPr.

11 Pro úplnost dodejme, že základními pracovněprávními vztahy jsou dle dikce zákoníku práce pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích mimo pracovní poměr (DPP, DPČ).

12 § 42g PobCiz.

13 § 37 a násl. ZamZ.

14 § 42g odst. 7 PobCiz.

15 § 42i PobCiz.

k výkonu vysoce kvalifikovaného zaměstnání na území ČR. Je určena zejména pro pracovníky s vysokou odborností, jejichž pracovní pozice vyžaduje vyšší odbornou kvalifikaci, typicky dosažené vysokoškolské vzdělání. Vydává se zpravidla na dobu delší než jeden rok, nejdéle však na dobu dvou let s možností opakovaného prodloužení. Držitelé modré karty se poskytují rovněž určité zvýhodnění v oblasti mobility v rámci EU, kdy po splnění stanovených podmínek může pracovat i v jiných členských státech.

Ohledně vyřízení modré karty platí obdobně to, co bylo uvedeno výše o vyřízení zaměstnanecké karty, tedy že se jedná o relativně časově zdlouhavý administrativně-právní proces.

c) Karta vnitropodnikově převedeného zaměstnance

Karta vnitropodnikově převedeného zaměstnance¹⁶ je zvláštní druh povolení k dlouhodobému pobytu, které umožňuje občanům třetích zemí vykonávat práci v ČR v rámci dočasného vyslání v jedné nadnárodní společnosti. Uděluje se v případech, kdy je zaměstnanec, manažer nebo specialista převeden ze zahraniční části podniku (mateřské či dceřiné společnosti) do české pobočky, organizační složky či dceřiné společnosti. Karta opravňuje k pobytu i výkonu zaměstnání současně a vydává se zpravidla na dobu přesahující 90 dnů, nejdéle však na tři roky, s možností následného prodloužení.

d) Další zvláštní případy zaměstnání OTZ

Pro výkon krátkodobých a sezonních prací (např. v zemědělství, lesnictví, stavebnictví) lze cizincům vydat povolení k pobytu za účelem sezonního zaměstnání, a to až na dobu 9 měsíců během kalendářního roku. Tento typ oprávnění je vázán výhradně na zaměstnání v oborech uvedených v právní úpravě a není možné jej měnit na jiný druh pobytového oprávnění.

Kromě výše uvedených existují i specifické pobytové tituly, které umožňují výkon výdělečné činnosti, např.:

- povolení k dlouhodobému pobytu za účelem sloučení rodiny, kdy rodinní příslušníci držitelů povolení mají za určitých podmínek přístup na trh práce,¹⁷

- pobyt cizinců s mezinárodní ochranou (azyl, doplňková ochrana), kteří mají postavení srovnatelné s občany ČR v přístupu k zaměstnání.¹⁸

V souvislosti s výše uvedenými typy pobytových oprávnění¹⁹ (resp. k oprávnění výkonu práce OTZ na území ČR) je třeba zmínit i nedávnou novelizaci legislativy, která zohlednila strategický význam některých zaměstnanců ze třetích zemí na současný český trh práce a pokusila se u občanů těchto zemí výrazným způsobem zjednodušit přístup na český trh práce. Na tomto místě se vrátíme na úvod našeho článku, kde bylo zmíněno, že zaměstnávání cizinců nepředstavuje pouze poptávku po levné pracovní síle, ale daleko více se i do právního řádu ČR promítá potřeba vysoce kvalifikovaných profesí ze zahraničí, na což se vláda snažila zareagovat určitým „rozmělněním“ a „zjednodušením“ jinak poměrně přísné a nepřehledné právní úpravy v této oblasti.

Již delší dobu obsahuje zákon o zaměstnanosti § 98, který vypočítává celou řadu situací, ve kterých cizinec (myšleno OTZ) nepotřebuje k výkonu práce na území ČR žádnou z výše uvedených pobytových karet nebo jiných oprávnění.²⁰ Dne 1. 7. 2024 nabyla účinnosti novela zákona o zaměstnanosti, která mj. vložila do § 98 ZamZ nové písm. u), dle kterého může vláda vydat nařízení, jímž se stanoví seznam států, na které se tato výjimka vztahuje. Vláda tento prováděcí krok učinila nařízením č. 158/2024 Sb., dle kterého mají volný přístup na český trh práce občané států, jejichž občané představují pro český trh práce významnou strategickou výhodou. Jde o občany Australského společenství, Japonska, Kanady, Korejské republiky, Nového Zélandu, Singapurské republiky, Spojeného království Velké Británie a Severního Irsku, Spojených států amerických, Státu Izrael a Tchaj-wanu.²¹ Občané těchto států tak mají aktuálně volný přístup na český trh práce.²²

Cizinci, kteří na území ČR vykonávají práci na základě některého z uvedených oprávnění, mají stejná práva a povinnosti vyplývající ze zákoníku práce jako občané ČR. Patří mezi ně např. právo na minimální mzdu, bezpečné pracovní prostředí nebo ochranu před diskriminací a mnoho jiných.

Právní úprava klade důraz také na prevenci nelegální práce výše uvedených cizinců – zaměstnavatelé mají povinnost ověřit oprávně-

16 § 42k PobCiz.

17 § 42b PobCiz.

18 Zákon o azylu a o změně zákona č. 283/1991 Sb., o Policii České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

19 Myšleno zejména ve vztahu k nutnosti získat zaměstnaneckou a modrou kartu.

20 Zaměstnanecká karta, modrá karta, karta vnitropodnikově převedeného zaměstnance nebo jiná oprávnění.

21 Nařízení vlády č. 158/2024 Sb., o stanovení seznamu států a samostatných jurisdikcí, u jejichž občanů se nevyžaduje k zaměstnání nebo výkonu práce povolení k zaměstnání, zaměstnanecká karta, karta vnitropodnikově převedeného zaměstnance nebo modrá karta.

22 Přijetí této právní úpravy způsobilo mezi četnými zaměstnavateli v ČR stav, který bychom mohli nazvat jako „bouře ve sklenici vody“. Zaměstnavatelé byli totiž nadšeni, že v důsledku této právní úpravy se jim, příp. jejich potenciálním zaměstnancům ze zahraničí, vyhne celá řada administrativních kroků. Tak jednoduché to ovšem není. Je sice pravda, že na základě uvedené novelizace zákona o zaměstnanosti a příslušného vládního nařízení nepotřebují cizinci zaměstnaneckou, modrou či jinou kartu k výkonu závislé práce na našem území – na druhou stranu však stále platí, že na našem území musejí cizinci pobývat legálně. Ulehčení povinností je tak pouze zdánlivé a cizinci musejí nadále učinit příslušné administrativní kroky k tomu, aby v ČR (i přes volný přístup na trh práce) pobývali legálně způsobem.

nění cizince k pobytu a práci a uchovávat příslušné doklady. Porušení této povinnosti je sankcionováno vysokými pokutami. Konečně se tak dostáváme k situacím, kdy čeští zaměstnavatelé (a jejich zaměstnanci z ciziny) výše uvedené předpoklady k zaměstnání v ČR nesplňují, a často tak naplňují znaky nelegální práce dle různých právních předpisů.

Typické formy obcházení pravidel a související důsledky

Jak je patrné z výše uvedených informací, správné a legální zaměstnání OTZ v ČR nemusí být jak pro cizince, tak jeho potenciálního zaměstnavatele právě přehledné, a to v důsledku provázanosti právní úpravy zákona o zaměstnanosti, zákona o pobytu cizinců, zákoníku práce a dalších souvisejících předpisů, které navíc mohou být negativně podpořeny neznalostí stále narůstajících legislativních změn v této oblasti.

OTZ i zaměstnavatelé, hnáni různými pohnutkami, se tak i v těchto časech stále preciznější (byť ne právě přehledné) právní úpravy zaměstnávání cizinců snaží tuto právní úpravu různými způsoby obcházet.

Vůbec nejzákladnějším způsobem nelegálního zaměstnávání OTZ je situace, kdy se cizinec nechá zaměstnat u příslušného zaměstnavatele v ČR, aniž by byl držitelem příslušného pracovního oprávnění. Jedná se sice o extrémní situaci, ale i k těmto může na pracovním trhu dojít. Na jednu stranu se může velice přesvědčivě cizinec vydávat za občana ČR bez povinnosti jakkoli prokázat své povolení k výkonu práce na našem území, na druhé straně je potřeba, aby byl v takové situaci český zaměstnavatel nadmíru obezřetný a důkladně si prověřil, že cizinec náležitým (platným) pracovním povolením disponuje. Pokud k této kontrole ze strany zaměstnavatele nedojde, nabízí se otázka, zdali byl zaměstnavatel pouze laxní (tj. neznal příslušné právní předpisy), nebo zcela záměrně nelegální zaměstnání cizince na našem území umožnil. Stejně tak je na pováženu, zdali cizinec neznalý platné právní úpravy se pouze snažil dosáhnout způsobu získání prostředků na své živobytí, nebo i on se zcela záměrně pokoušel platnou právní úpravu obejít. K sankcím, které jsou s tímto typem nelegálního zaměstnání OTZ spojeny, se dostaneme.

Poněkud mírnějším případem nelegálního zaměstnávání cizinců může být, pokud je OTZ sice držitelem platného oprávnění k výkonu práce na území ČR, ale typ jeho oprávnění neodpovídá podmínkám, pro které je příslušné oprávnění vydáno. Tj. OTZ je sice držitelem příslušného pracovního oprávnění, ale pro jinou pozici nebo jiné místo výkonu práce, než kde práci v ČR vykonává. Opět, k danému prohřešku může dojít jak vinou cizince, tak jeho zaměstnavatele, podle toho, který z nich podcenil (nebo záměrně porušil) platnou právní úpravu.

Vedle výše uvedených případů nelegálního zaměstnávání cizinců může dojít i k poměrně specifickým situacím, jakými jsou zastřené agenturní zaměstnání nebo tzv. „švarcsystém“. Zastřené agenturní zaměstnávání je situace, kdy agentura práce bez povolení

fakticky pronajímá pracovníky jiným podnikům, ačkoli navenek vystupuje jako dodavatel služeb či díla. Tento model je typický zejména pro stavebnictví a logistiku. Další z možností nelegálního zaměstnání cizinců je tzv. švarcsystém. Švarcsystém u cizinců znamená, že jejich zaměstnavatel nutí cizince formálně působit jako OSVČ, ačkoli cizinec vykonává činnost fakticky v závislém postavení vůči zaměstnavateli.

Ačkoli posledně zmíněným typům nelegálního zaměstnávání cizinců nebudeme věnovat bližší pozornost, stejně jako ostatní jmenované praktiky deformují pracovní trh a umožňují zaměstnavatelům vyhýbat se placení odvodů, minimální mzdy či jiným pracovněprávním povinnostem. Navíc, nelegální zaměstnávání cizinců má dalekosáhlý přesah do dalších oblastí společenského života, o nichž bude dále pojednáno.

Nelegální zaměstnávání cizinců znamená ztrátu na neodvedeném sociálním a zdravotním pojištění a na daních z příjmů. Kromě toho, Ministerstvo financí opakovaně upozorňuje, že daňové úniky v oblasti nelegální práce patří mezi významné faktory ohrožující fiskální stabilitu ČR.

Navíc, jak již bylo nastíněno, firmy, které zaměstnávají nelegálně, získávají neoprávněnou konkurenční výhodu. Mohou nabídnout nižší ceny svých služeb či výrobků, protože neplatí odvody a mzdy za cizince v plné výši. To poškozuje poctivé podnikatele a vede k destrukci českého trhu práce.

Kromě toho, cizinci zaměstnaní nelegálně často čelí nízkým mzdám, nedodržování pracovní doby, absenci odpočinku a vysokému riziku pracovních úrazů. Jazyková bariéra a obava z vyhoštění ztěžují jejich schopnost bránit se soudní cestou. Nelegální zaměstnávání cizinců tak posiluje jejich sociální vyloučení a komplikuje jejich integraci do české společnosti.

Nejen trestněprávní sankce za nelegální zaměstnávání cizinců

Jak napovídá obsah této části, nelegální zaměstnávání cizinců nemusí jak pro cizince, tak jejich (potenciální) zaměstnavatele zůstat bez právních a finančních následků. Ačkoli stále někteří (zaměstnavatelé) berou problematiku nelegálního zaměstnávání cizinců na lehkou váhu, měli by na tomto místě zbystřit. Sankce, které je mohou v případě tohoto nežádoucího fenoménu postihnout, nejsou jen finanční, ale mohou mít nedozírný přesah i do celého jejich podnikání.

Sankce pro cizince

Pokud cizinec vykonává práci bez platného povolení k zaměstnání, zaměstnanecké karty, modré karty nebo karty vnitropodnikové převedeného zaměstnance, dopouští se nelegální práce. Sankce za přestupek pro cizince přitom mohou dosáhnout až 100 tis. Kč. Peněžitá sankce přitom není to nejhorší, na co cizinec v případě své snahy obcházet zákon může dosáhnout. V krajních případech může být i vyhoštěn z území ČR a může mu být uložena

doba zákazu vstupu na území ČR až na 5 let.²³ Stejně tak může cizinec dosáhnout i na sankci ztráty oprávnění k pobytu – v některých případech může být zrušena i platnost jeho stávajícího povolení k pobytu.

Sankce pro zaměstnavatele

Nemenších sankcí se v případě nelegálního zaměstnávání cizinců může dočkat i zaměstnavatel, který toto nelegální zaměstnávání umožní, nebo jej i cizince vědomě učiní. Zaměstnavatel, který umožní výkon nelegální práce, se dopouští správního deliktu, kdy sankce za tento delikt jsou výrazně vyšší než u cizince samotného. **Pokuta udělená zaměstnavateli v tomto případě může dosáhnout až do výše 10 mil. Kč, nejméně však 50 tis. Kč.**²⁴ Zároveň mohou mít sankce pro zaměstnavatele nedozrýmý přesah i do jeho podnikání, a to v oblasti veřejných zakázek a dotací – zaměstnavatel, který byl pravomocně sankcionován v oblasti nelegálního zaměstnávání cizinců, může být dočasně vyřazen z účasti na veřejných zakázkách a ztratit nárok na čerpání dotací nebo investičních pobídek.

Z trestněprávního hlediska může nelegální zaměstnávání cizinců v ČR naplňovat skutkovou podstatu několika trestných činů, zejména **neoprávněného zaměstnávání cizinců** podle § 342 trestního zákoníku (zákon č. 40/2009 Sb., „TZ“). Tohoto trestného činu se dopustí ten, kdo soustavně nebo ve větším rozsahu zaměstnává cizince, který k výkonu práce na území ČR nemá platné povolení k pobytu nebo pracovní povolení. Pachatel se tím vystavuje trestu odnětí svobody až na **2 roky**, zákazem činnosti nebo peněžitým trestem; v případě, že tento čin spáchá jako člen organizované skupiny nebo vůči většímu počtu cizinců, hrozí i přísnější sazby.

V souvislosti s nelegálním zaměstnáváním cizinců může zároveň docházet k naplnění i dalších skutkových podstat trestných činů, např. **obchodování s lidmi** (§ 168 TZ), pokud jsou cizinci k práci zneužíváni či nuceni k výkonu činnosti za nelidských podmínek, nebo **kuplířství** či **účasti na organizované zločinecké skupině**.

Trestní odpovědnost se přitom nevztahuje jen na fyzické osoby – podle zákona o trestní odpovědnosti právnických osob (zá-

kon č. 418/2011 Sb.) může být za nelegální zaměstnávání stíhána i **právnická osoba** a hrozit jí sankce od peněžitých trestů až po zrušení společnosti.

Závěry a doporučení

Nelegální zaměstnávání cizinců v ČR představuje závažné riziko jak pro zaměstnavatele, tak pro samotné cizince. Pokud je cizinec zaměstnán bez příslušného pracovního oprávnění nebo platného pobytového titulu, dopouští se nelegální práce, která může mít za následek jeho vyhoštění, zákaz vstupu na území ČR a vysoké finanční sankce. Zaměstnavatel, který takové zaměstnání umožní, se vystavuje nejen vysokým pokutám a povinnosti hradit náklady na vyhoštění, ale i ztrátě možnosti účastnit se veřejných zakázek či čerpat dotace, v krajním případě dokonce i trestní odpovědnosti. Je proto nezbytné, aby si firmy před přijetím cizince pečlivě ověřily, zda má k výkonu práce v ČR odpovídající povolení a zda je jeho zaměstnání v souladu s právními předpisy. Správné nastavení pracovněprávního vztahu a administrativní kontrola dokladů jsou klíčové k minimalizaci rizik, jelikož následky nelegálního zaměstnávání mohou být pro obě strany pracovněprávního vztahu velmi citelné.

Na jednu stranu nelegální zaměstnávání cizinců v ČR přináší zdánlivě krátkodobé výhody. Dlouhodobě však generuje značné právní, ekonomické a sociální náklady. Zaměstnavatelé riskují vysoké pokuty, trestní odpovědnost i ztrátu reputace. Cizinci riskují vyhoštění, ztrátu příjmů a vykořisťování. Celá společnost pak trpí deformací trhu práce a ztrátami na veřejných rozpočtech.

Český pracovní trh přitom cizince objektivně potřebuje. Proto je nezbytné hledat řešení, která umožní jejich legální a důstojné zaměstnávání – ať už prostřednictvím zjednodušení administrativy, prevence, či posílením kontrolních mechanismů. Pouze férový přístup k zahraničním pracovníkům může zajistit stabilitu trhu práce, ochranu veřejných rozpočtů i reputaci českého hospodářství. „Levná práce“ se totiž v konečném důsledku často mění v ty nejdražší následky. ■

23 § 119 PobCiz.

24 § 140 odst. 1 písm. c) ZamZ.

Nelegální dodávání pracovní síly – daňové a právní aspekty



Ing. Ondřej Vašítko,
ředitel Finančního úřadu
pro Pardubický kraj

Úvod

Nelegální poskytování pracovní síly mimo rámec stanovený zákoníkem práce a zákonem o zaměstnanosti je dlouhodobě závažným problémem českého trhu práce. Kromě výrazných ztrát ve státním rozpočtu způsobených neodvedenými daněmi a pojistným vzniká také nekalá konkurenční výhoda vůči firmám, které zaměstnance přijímají v souladu se zákonem a hradí veškeré odvody. Poškození jsou v neposlední řadě i samotní zaměstnanci, jejichž pracovní práva zůstávají nechráněna.

Tento nelegální model má závažné dopady nejen na pracovní standardy, ale i na veřejné rozpočty. Odhaduje se, že stát takto každoročně přichází až o 50 mld. Kč, především kvůli neodvedeným odvodům na pojistném a daních.

Hlavní příčiny nelegálního dodávání pracovní síly

- Nedostatek dostupné pracovní síly na českém trhu.
- Vysoké náklady na zaměstnance, zejména v podobě sociálního a zdravotního pojištění.
- Přenos odpovědnosti za nedodržování pracovněprávních předpisů (pracovní doba, bezpečnost práce, povinnost poskytovat dovolenou, nemocenskou a ostatní práva zaměstnanců).
- Přítomnost velkého počtu zahraničních pracovníků, často ze třetích zemí (např. Ukrajiny), kteří jsou snadno zneužitelní kvůli své neznalosti právního prostředí a ekonomické závislosti.

Skutečná podoba nelegálního dodávání pracovní síly

Situaci zprostředkování pracovní síly na českém trhu práce popisují mnohé reportáže veřejnoprávních i soukromých sdělovacích prostředků či studií. Např. „Analýza dosavadních poznatků a existujících výstupů v oblastech pracovního vykořisťování a nelegálního či neregulérního zaměstnávání cizinců a dalších souvisejících témat

v Plzeňském kraji“ vypracovaná zhotovitelem Diakonie ČCE – středisko Západní Čechy, která podrobně popisuje tuto problematiku. V této analýze je uvedeno: *Dodávání pracovní síly uživatelům (zaměstnavatelům – fungujícím podnikům) zajišťují neformální zprostředkovatelé. Tito zprostředkovatelé zakládají společnosti a subjekty, které zprostředkovávají pracovní migraci. Dnes se celý proces zprostředkovávání ještě více zaobalil do podoby formálních institucí, které jsou provázány s agenturním a kvaziagenturním zaměstnáváním. Akteři, kteří se objevují za tímto dynamickým procesem zprostředkovávání, jsou zprostředkovatelé, koordinátoři, blogeři, kurátoři.*

Zprostředkovatelé s ukrajinským, bulharským, slovenským původem jsou často majiteli agentur práce se sídlem v ČR. Jejich činností je udržovat vztahy se zaměstnavateli, zabývat se chodem subjektu (agentura/kvaziagentura práce), shánět právní pomoc, jednat s institucemi a zastřešovat subjekt navenek. Vlastní objekty k bydlení, vozový park, kanceláře a disponují právním zastoupením, účetními službami i dopravou. Jejich aktivity jsou uskutečňovány přeshraničně.

Koordinátoři vyplácí peníze, hovoří jazykem cizinců, vozí cizince do práce, starají se o personální záležitosti. Na jejich práci nasedá práce externích účetních, řidičů svozových autobusů, „personalistů“, majitelů a správců ubytoven.

Tzv. **blogeři** zajišťují distribuci pracovních nabídek na virtuálních sociálních sítích. Zásobují skupiny na sociálních sítích (Viber, WhatsApp, Telegram, Facebook, Instagram) nabídkami práce, ale i informacemi z migrační politiky cílové země imigrace, novinkami apod. Všechnu činnost dělají na základě pokynů zprostředkovatelů a koordinátorů. Nemusí se nacházet v ČR.

Kurátoři jsou osoby, které zpracovávají doklady, zabývají se přípravou pobytových oprávnění a výpravou cizince za hranici. Kurátoři se objevují i v cílové zemi. Na území Plzeňského kraje známe několik takových osob, které se běžně pohybují na OAMP, na plné moci vyřizují doklady, odvolání, povolení apod.

Cizinci jsou v praxi na organizátorech těchto pracovních vztahů často velmi závislí. Tato závislost pramení z obav ze ztráty ubytování, zaměstnání nebo pobytového oprávnění, kterými jim může být ze strany organizátorů vyhrožováno. Významnou roli hraje i to, že mnozí cizinci nerozumí tomu, co podepisují, neorientují se v právních předpisech a mají obavy ze ztráty zaměstnání např. v době nemoci. Tato nejistota a neznalost jejich právního postavení zvyšují jejich zranitelnost a závislost na těchto organizátorech.

Na druhé straně platí, že pro mnoho migrantů je lákavé získat od zprostředkovatelů kompletní balík služeb zahrnující bydlení, práci i zajištění pobytového oprávnění. Právě tuto kombinaci nabízí řada zprostřed-

kovatelů, mezi které patří agentury práce, různé kvaziagentury, další zprostředkovatelé nebo jednotlivci zapojení do širších sítí. Tito zprostředkovatelé mají často pod kontrolou ubytovny či jiné formy bydlení, které migrantům poskytují, čímž jejich závislost ještě více prohlubují.

Právní rámec

Je nezbytné rozlišit dva základní pojmy, které používají příslušné zákonné předpisy regulující zaměstnávání a zdaňování příjmů z toho plynoucích. Zákoník práce používá pojem **závislá práce** a zákon o daních z příjmů¹ pojem příjmy ze **závislé činnosti**.

Zákoník práce

Podle § 2 odst. 1 zákoníku práce (zákon č. 262/2006 Sb., dále také ZPr) je **závislá práce** taková práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.

Podle § 2 odst. 2 ZPr závislá práce musí být vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady a odpovědnost zaměstnavatele, v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popř. na jiném dohodnutém místě.

Podle § 3 ZPr závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, není-li upravena zvláštními právními předpisy. Základními pracovněprávními vztahy jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Zákoník práce umožňuje poskytnout zaměstnance k výkonu závislé práce jinému zaměstnavateli pouze ve dvou případech:

a) Dočasné přidělení

Podle § 43a ZPr lze zaměstnance dočasně přidělit k jinému zaměstnavateli teprve po uplynutí šesti měsíců od vzniku jeho pracovního poměru. Tento časový limit má zajistit, aby nebyl institut dočasného přidělení obcházen za účelem okamžitého „pronájmu“ pracovní síly.

Současně platí, že za samotné dočasné přidělení zaměstnance nesmí být poskytována žádná úplata, s výjimkou úhrady nákladů spojených s vyplacenou mzdou a případnými cestovními výdaji. Toto pravidlo má zabránit zneužívání dočasného přidělování k dosažení zisku na úkor práv zaměstnanců.

b) Agenturní zaměstnávání

Podle § 307a ZPr se za závislou práci podle § 2 ZPr považují také případy, kdy zaměstnavatel na základě povolení podle zvláštní-

ho právního předpisu (dále jen „agentura práce“) dočasně přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli (uživateli) na základě ujednání v pracovní smlouvě nebo dohodě o pracovní činnosti, kterým se agentura práce zaváže zajistit svému zaměstnanci dočasný výkon práce podle pracovní smlouvy nebo dohody o pracovní činnosti u uživatele a zaměstnanec se zaváže tuto práci konat podle pokynů uživatele a na základě dohody o dočasném přidělení zaměstnance agentury práce, uzavřené mezi agenturou práce a uživatelem.

Podle § 309 ZPr po dobu dočasného přidělení zaměstnance agentury práce k výkonu práce u uživatele ukládá zaměstnanci agentury práce pracovní úkoly, organizuje, řídí a kontroluje jeho práci, dává mu k tomu účelu pokyny, vytváří příznivé pracovní podmínky a zajišťuje bezpečnost a ochranu zdraví při práci uživatele. Uživatel však nesmí vůči zaměstnanci agentury práce právně jednat jménem agentury práce. Zároveň agentura práce a uživatel jsou povinni zabezpečit, aby pracovní a mzdové podmínky dočasně přiděleného zaměstnance nebyly horší, než jsou nebo by byly podmínky srovnatelného zaměstnance uživatele.

Zákon o zaměstnanosti

- **Nelegální prací** (§ 5 ZamZ²) se rozumí činnost vykonávaná mimo pracovněprávní vztah, ačkoli nese znaky závislé práce, nebo vykonávaná cizincem bez povolení k zaměstnání (či v rozporu s tímto povolením).
- Zaměstnání zprostředkovávají (§ 14 odst. 3 ZamZ) za podmínek stanovených tímto zákonem právnické nebo fyzické osoby, pokud mají **povolení** k příslušné formě zprostředkování zaměstnání (**agentura práce**).
- **Zprostředkováním zaměstnání agenturou práce** [§ 14 odst. 1 písm. b) ZamZ] se rozumí uzavření pracovního poměru nebo dohody o pracovní činnosti mezi fyzickou osobou a agenturou práce za účelem výkonu práce u uživatele. Agentura práce může svého zaměstnance dočasně přidělit k výkonu práce pro uživatele jen na základě písemné dohody o dočasném přidělení zaměstnance uzavřené s uživatelem podle zvláštního právního předpisu (§ 66 ZamZ).
- **Zastřené zprostředkování zaměstnání** [§ 5 písm. g) ZamZ] je činnost právnické nebo fyzické osoby spočívající v pronájmu pracovní síly bez toho, že by disponovala povolením jako agentura práce.

Předpokladem pro získání povolení zprostředkovávat dodání pracovní síly (agentura práce) je mj. zajištění vhodného odpovědného zástupce (na kterého zákon klade poměrně přísné nároky) a složení kauce ve výši 1 mil. Kč. Seznam agentur práce s povolením zprostředkovávat dodání pracovní síly je veřejně přístupný na webovém portálu MPSV³ nebo Úřadu práce ČR.

1 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále také ZDP).

2 Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále také ZamZ).

3 Ministerstvo práce a sociálních věcí České republiky.

Interpretace pracovněprávních předpisů

Ustanovení § 2 ZPr bylo podrobně vysvětleno Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 6 Ads 46/2013-35 (také např. v rozsudku čj. 2 Ads 151/2015), kdy NSS kladl důraz na to, aby výklad pojmu závislá práce obsáhl veškeré formy zastřených pracovních vztahů, avšak aby tento pojem zároveň neztratil obrysy, tedy aby správní orgány neza měňovaly závislou práci s ryze obchodními vztahy, s nefalšovaným samostatným podnikáním nebo s upřímnou mezilidskou pomocí. Ve výše uvedeném rozsudku dospěl soud k závěru, že definiční znaky závislé práce vyplývají pouze z § 2 odst. 1 ZPr a jsou následující:

- osobní výkon práce,
- soustavnost,
- práce vykonávaná jménem zaměstnavatele,
- vztah podřízenosti zaměstnance vůči zaměstnavateli,
- osobní či hospodářská závislost zaměstnance na zaměstnavateli.

Naproti tomu § 2 odst. 2 ZPr neobsahuje definiční znaky závislé práce, nýbrž povinnosti, které zaměstnavateli na základě výkonu práce vznikají, resp. podmínky, za nichž má být závislá práce vykonávána. Tyto podmínky nejsou samostatnými znaky závislé práce, jsou však významnými vodítky, na jejichž základě lze usuzovat, zda jsou v daném případě znaky závislé práce naplněny. Kupř. pobírání odměny za práci nepatří mezi obligatorní znak závislé práce, na jejím základě však lze existenci závislého postavení zaměstnance vůči zaměstnavateli prokázat.

Jak je výše uvedeno, správní soudy v čele s NSS v rámci své rozhodovací praxe začlenily mezi znaky závislé práce znak soustavnosti, který však není zákoníkem práce stanoven a jedná se o extenzivní interpretaci definice závislé práce v zákoníku práce. Takový výklad zákonem daných znaků závislé práce dle zákoníku práce činil problémy zejména při kontrolní činnosti orgánů inspekce práce při kontrole v oblasti nelegální práce. Samotnou soustavnost je velmi těžké při kontrole nelegální práce prokazovat, neboť tento znak není nikterak definován, a odhalování nelegální práce tak bylo vysoce ztěžováno. Z tohoto důvodu se v zákoně o zaměstnanosti nově uvádí v § 5 písm. e), že „Pro posouzení toho, zda se jedná o nelegální práci, není podstatná délka výkonu této práce.“ Tím došlo k vyloučení judikатурního znaku soustavnosti.

Zákon o daních z příjmů

Podle § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů (dále také ZDP) jsou příjmy ze **závislé činnosti** všechny příjmy plynoucí ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce.

Za příjmy ze závislé činnosti se považují nejen příjmy z pracovněprávních poměrů podle zákoníku práce, ale i z obdobných poměrů, kdy je poplatník povinen řídit se pokyny plátce. Pojem závislá činnost pro účely zákona o daních z příjmů zahrnuje nejen závis-

lou práci definovanou v zákoníku práce, ale i funkční požitky, příjmy za práci členů družstva, společníků s. r. o. a další. Z toho vyplývá, že ne každý příjem daněný podle zákona o daních z příjmů pochází ze závislé práce podle zákoníku práce. Naopak, pokud je určitá činnost definována jako závislá práce dle zákoníku práce, příjem z ní se vždy daní jako příjem ze závislé činnosti.

Vybrané případy porušování zákona

Agentury práce a pseudoagentury práce

Na trhu působí řada subjektů, které mají povolení k provozování činnosti agentury práce. Nabízejí tuzemským podnikům („uživatelům“) dodávku pracovní síly a disponují množstvím zahraničních pracovníků, kterým zajišťují ubytování, dopravu i potřebná povolení.

Vedle nich však existují i subjekty, které **nemají povolení k činnosti agentury práce** (dále jen „pseudoagentury“). Tyto pseudoagentury obvykle:

- působí jen po omezenou dobu a následně činnost převedou na jiný subjekt,
- zaměstnávají pracovníky, kteří často ani neví, pro koho formálně pracují,
- dodávají pracovní sílu jiným firmám mimo zákonný rámec.

Je zřejmé, že pseudoagentury nemohou dodávat pracovní sílu v souladu se zákonem. Podle zákona o zaměstnanosti a zákona o inspekci práce se přestupku dopouští nejen pseudoagentura, ale i samotný uživatel, pokud umožní zprostředkování práce mimo zákonný rámec [§ 140 odst. 1 písm. f) ZamZ].

Namísto legálního zprostředkování zaměstnání se pseudoagentury často **formálně vydávají za poskytovatele služeb** (např. balicí, skladovací, obráběcí práce). Tyto služby jsou však zpravidla prováděny přímo v prostorách uživatele a na jeho vybavení, což ve skutečnosti představuje **skryté dodávání pracovní síly**.

Pro zastření skutečného stavu bývá uzavíráno několik smluv na jednu, např.:

- smlouva o dílo na balicí práce,
- nájemní smlouva na prostory uživatele (za marginální částku), kde se nachází balicí linka,
- nájem balicí linky samotné.

Tím se vytváří falešný dojem, že jde pouze o dodávku služeb místo faktického dodání pracovní síly.

Aplikace právního stavu na skutkový stav

Podle § 8 odst. 3 daňového řádu⁴ vychází správce daně ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daně. Tato zásada, známá jako zásada materiální pravdy, zdůrazňuje, že při správě daní je rozhodující skutečný obsah právního jednání, nikoli jeho formální podoba. Povinnost prokáz-

4 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také DŘ).

zat, že se jedná o zastřený právní vztah (disimulaci) nese správc daně, jak vyplývá z § 92 odst. 5 DŘ. K výkladu tohoto principu se vyjádřil i rozšířený senát NSS v rozsudku čj. 1 Afs 73/2004-89.

V rámci hodnocení skutkového stavu je třeba vždy posoudit, zda jde o **legální outsourcing**, tedy situaci, kdy si podnikatel objedná služby u externí společnosti, nebo zda dochází k **nezákonnému zastřenému dodávání pracovní síly**. Právě otázka rozlišení mezi smluvním plněním a nelegálním zaměstnáváním byla opakovaně předmětem soudního přezkumu, zejména u NSS. Např. v rozsudku sp. zn. 1 Ads 20/2023 soud konstatoval, že poskytovatel služby může plnit obsah smlouvy o dílo, avšak pouze za předpokladu, že sám komplexně zajišťuje výkon činností související s plněním tohoto závazku. Musí tedy sám zadávat, organizovat a kontrolovat práci svých zaměstnanců, zajistit jim pracovní pomůcky, prostor, školit z hlediska prováděné práce a BOZP a následně nést odpovědnost za jejich činnost a výsledek předat objednateli.

V následujících rozsudcích NSS dospěl k závěru, že ve skutečnosti nedocházelo k dodání formálně nasmlouvaného díla, ale k nelegálnímu dodání pracovní síly (sp. zn. 5 Ads 34/2024 nebo sp. zn. 10 Ads 101/2024): „*Byť tedy stěžovatelka stále zdůrazňuje, že podle rámcové smlouvy, objednávek, předávacích protokolů a faktur pro společnost odběratele komplexně zajišťovala kompletaci, kontrolu, opracování, rovnání, třídění a balení plastových výlisků, tedy že prováděla dílo, rozhodující je, jak to bylo fakticky. Cizinci většinou pracují společně se zaměstnanci objednatele. Nedá se odlišit, kdo udělal jakou práci. Ve výrobě nemají žádného svého ‚šéfa‘ ani vyhrazené pracoviště (zaměstnancům objednatele ani nebylo známo, že si nějaký prostor stěžovatelka pronajímá). Pracují v celé výrobě podle potřeb objednatele, převážně balí výrobky, občas zaskočí za zaměstnance objednatele k lisu, práci jim přiděluje vedoucí směny a kontroluje ji kvalitářka.*“

Zároveň NSS potvrdil (např. sp. zn. 2 Ads 83/2019 nebo sp. zn. 6 Ad 19/2016), že ani akutní nedostatek pracovní síly na trhu práce nemůže být důvodem pro obcházení zákonných požadavků na zaměstnávání osob v souladu se zákonem o zaměstnanosti.

Jak rozlišit, zda jde o dodávku služby, nebo o nelegální dodávání pracovní síly?

Formální stránka je splněna

Je předložena smlouva (např. smlouva o dílo, příkazní nebo jiný typ nepojmenované smlouvy), ve které se dodavatel zaváže provádět pro uživatele určité práce, např. balení zboží.

Součástí může být i ujednání o pronájmu části prostor uživatele, kde se nachází balicí linka. Smlouva často deklaruje, že dodavatel zajistí všechny práce samostatně, zatímco pracovníci uživatele budou pouze namátkově kontrolovat kvalitu.

Skutečnost

Budou shromážděny důkazní prostředky, které ověří následující skutečnosti:

- a) Pronajaté prostory jsou v areálu uživatele a nikdo do nich nemá přístup bez jeho souhlasu.
- b) Všichni pracovníci (uživatele i dodavatele), kteří vstupují do areálu, jsou evidováni.
- c) Balicí linka slouží výhradně k balení zboží pro uživatele.
- d) Práce probíhají pouze během běžné pracovní doby uživatele.
- e) Do prostor, kde se balí zboží, mají přístup i pracovníci uživatele.
- f) Zaškolení pracovníků na balicí lince provádějí zaměstnanci uživatele.
- g) Úkolování pracovníků na místě zajišťuje zaměstnanec uživatele.

Vyhodnocení

Na první pohled se může zdát, že jde o outsourcing služeb, které dodavatel realizuje na vlastní odpovědnost. Při bližším zkoumání ale často vyjde najevo, že ve skutečnosti jde o **přidělování pracovníků uživateli podle jeho aktuálních potřeb a pokynů**, tedy o zastřené poskytování pracovní síly mimo zákonný rámec.

Působnost vybraných státních orgánů a veřejnoprávních institucí

- **Státní úřad inspekce práce a oblastní inspektoráty práce:** kontrolují znaky závislé práce a odhalují nelegální práci a zastřené zprostředkování zaměstnání.
- **Policie České republiky – Služba cizinecké policie** (cizinecká policie): dohlíží na legálnost pobytu a platná povolení k práci u cizinců.
- **Policie České republiky – Služba kriminální policie a vyšetřování:** vede prověřování a vyšetřování trestné činnosti, v dané souvislosti zejména trestných činů zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby; legalizace výnosů z trestné činnosti; neoprávněného zaměstnávání cizinců; padělání veřejných listin a v krajních případech nucené práce i násilných trestných činů.
- **Celní správa České republiky:** v postavení policejního orgánu vede prověřování trestného činu zkrácení daně (z přidání hodnoty) a příp. související trestný čin legalizace výnosů z trestné činnosti.
- **Finanční úřady:** prověřují daňové dopady nelegálních pracovních vztahů.
- **Česká správa sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovny:** sledují správnost odvodů na sociální a zdravotní pojištění.

S ohledem na fiskální a společenské dopady nelegální práce jsou důsledky tohoto jevu dlouhodobým předmětem součinnosti orgánů státní správy. Tato součinnost se projevuje mj. informační výměnou, např. poskytování výsledků kontrolní činnosti, kdy Finanční správa přejímá informace získané při kontrolách⁵ prováděných

5 Výkon kompetencí dle zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění pozdějších předpisů.

oblastními inspektoráty práce či poznatky cizinecké policie. Dlouhodobě je daňovým řádem umožněno rozsáhlé poskytování informací správě sociálního zabezpečení, **nově je** umožněno Státnímu úřadu inspekce práce a oblastním inspektorátům vyžádat si pro účely plnění kompetencí **v oblasti nelegální práce a zastřehného zprostředkování zaměstnávání informace** u Finanční správy.⁶

S ohledem na skutečnost, kdy fiskální dopady nelegální práce a zastřehného zprostředkování zaměstnání jsou již druhým rokem zahrnuty mezi jevy mající vliv na vnitřní bezpečnost České republiky⁷ a stávají se jedním z hlavních zájmů součinnosti státních orgánů spolupracujících pracovní metodou KOBRA, je zřejmé, že si stát uvědomuje závažnost tohoto problému a aktivně usiluje o jeho řešení. Klíčovou součástí této snahy je kombinace různých nástrojů směřujících k eliminaci negativních dopadů, mezi které logicky patří i posílení koordinace kontrolních orgánů a zefektivnění odhalování nelegálních praktik.

Možnosti získávání důkazních prostředků

Správce daně získává důkazní prostředky provedením místního šetření přímo v provozovně, kde probíhá daná činnost pro uživatele. Tím získá vlastní poznatky o organizaci práce a skutečném průběhu spolupráce. Dále může získat další informace výsledkem svědků, a to jak zaměstnanců dodavatele, tak uživatele, aby zjistil, kdo reálně zadává pokyny a organizuje práci. Správce daně může využít i informace a materiály od dalších státních institucí, zejména od inspektorátu práce. Ten je nově oprávněn podle § 7 odst. 1 písm. f) zákona o inspekci práce při provádění kontroly nebo v rámci úkonů předcházejících kontrole pořizovat zvukové, obrazové a zvukově-obrazové záznamy bez vědomí kontrolovaných osob, pokud nelze účelu kontroly dosáhnout jinak; právo fyzických osob na ochranu jejich soukromého a osobního života tím není dotčeno. Díky těmto nástrojům by měl správce daně být schopen zjistit skutečnou povahu smluvního vztahu mezi uživatelem a dodavatelem a podle toho aplikovat příslušná ustanovení zákona.

Daňové důsledky v případě prokázání nelegálního dodání pracovní síly

Pokud se prokáže, že namísto deklarovaného dodání služby (např. podle smlouvy o dílo) ve skutečnosti dochází k nelegálnímu dodání pracovní síly, je nutné určit subjekt, který v takovém případě nese povinnosti plátce daně ze závislé činnosti. **Vyjdeme přitom z předpokladu, že již bylo prokázáno, že dodání pracovní síly pro uživatele vykonávají závislou práci podle zákoníku práce**, tedy činnost vykonávají osobně, podle pokynů uživatele, jeho jménem a ve vztahu podřízenosti (§ 2 odst. 1 ZPr).

Následně je třeba zjistit, zda mají dodaní pracovníci sjednanou pro tuto činnost pracovní smlouvu (např. s pseudoagenturou prá-

ce), a pokud ano, zda se jedná o skutečný pracovněprávní vztah nebo pouze o formální konstrukci. Za formální vztah lze považovat takový, kdy pseudoagentura vůči pracovníkům fakticky nevystupuje jako zaměstnavatel – neplní povinnosti vůči orgánům veřejné správy, neodvádí za pracovníky pojistné na sociální zabezpečení, veřejné zdravotní pojištění ani daň ze závislé činnosti.

1. Pracovníci nemají reálný pracovněprávní vztah s pseudoagenturou práce (příp. je smlouva čistě formální)

a) Pokud pseudoagentura práce pracovníky fakticky nezaměstnává, nelze ji považovat za zaměstnavatele ve smyslu zákoníku práce. Reálně poskytuje pouze zprostředkovatelskou službu spočívající ve vyhledání pracovníků. V takovém případě se za zaměstnavatele podle zákoníku práce považuje uživatel, a to se všemi daňovými povinnostmi. Je tedy povinen zdaňovat příjmy z pracovněprávního vztahu podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

b) Pokud okolnosti konkrétního případu neumožňují kvalifikovat vztah mezi pracovníky a uživatelem jako pracovněprávní ve smyslu zákoníku práce, může být tento příjem posouzen jako **příjem plynoucí z obdobného poměru**, který zákon o daních z příjmů též řadí do příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. V takové situaci se uživatel stane zaměstnavatelem podle definice v § 6 odst. 2 (první věta) ZDP. Tuto otázku posuzoval i NSS v rozsudku č. 2 Afs 161/2004-131. Tehdy soud konstatoval, že na dodávání pracovní síly rezidentem nelze bez dalšího aplikovat definici obdobného poměru dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP, protože zákon tuto situaci řeší v § 6 odst. 2 ZDP pouze ve vztahu k dodavateli, který je nerezidentem. To bylo ale v době, kdy právní úprava ještě umožňovala poskytovat pracovní sílu i bez registrace agentury práce. Zároveň také soud výslovně uvedl, že pokud by se prokázalo, že pseudoagentury fakticky jako zaměstnavatelé nevystupovaly, ale jen se za ně vydávaly, mohly by z takového zjištění vyplynout negativní daňové důsledky jak pro ně, tak pro uživatele.

2. Dodaní pracovníci mají pracovní smlouvu s pseudoagenturou práce, která za ně odvádí příslušné odvody

V této situaci bude klíčové, zda je pseudoagentura práce daňovým rezidentem nebo nerezidentem.

a) **Pokud je dodavatel pracovní síly nerezidentem ČR**, uplatní se plně § 6 odst. 2 ZDP. Podle tohoto ustanovení je zaměstnavatelem i ten poplatník (uživatel), u něhož zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, a to i tehdy, když jsou odměny vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem či bydlištěm v zahraničí (s výjimkou případů, kdy by dodavatelem byla agentura práce, což zde neplatí).

⁶ § 40 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění pozdějších předpisů.

⁷ Viz Zpráva o situaci v oblasti veřejného pořádku a vnitřní bezpečnosti na území České republiky.

b) **Pokud je pseudoagentura práce daňovým rezidentem ČR** a současně za pracovníky odvádí veškeré zákonné odvody (daň ze závislé činnosti, pojistné na sociální a zdravotní pojištění), pak ze strany Finanční správy zpravidla nevznikají daňové doměrky. Nicméně i v takovém případě dochází k porušení zákona o zaměstnanosti, neboť pseudoagentura poskytuje pracovní sílu bez potřebného povolení. Tím se dopouští správního deliktu jak dodavatel, tak uživatel pracovní síly.

Oběma subjektům hrozí sankce ze strany Státního úřadu inspekce práce, přičemž výše pokuty může činit až 10 mil. Kč.

Dopad pro uživatele (shrnutí)

Pokud nastane situace, kdy:

- dodavatelem pracovní síly je subjekt, který **nemá registraci jako agentura práce**,
- pracovníci **nejsou jeho skutečnými zaměstnanci** (nejsou přihlášení k pojištění ani za ně nejsou odváděny zákonné odvody),
- a zároveň tito pracovníci **plní pokyny uživatele**,

pak může být uživatel považován za zaměstnavatele podle zákona o daních z příjmů, a stává se tak **plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti**.

Uživatel se v takovém případě **nemůže účinně dovolávat dobré víry**, že povinnost odvést daň a pojistné měl dodavatel. Musí si být vědom, že přijímá službu, která má fakticky povahu **nelegálního dodávání pracovní síly**. Vzhledem k četným medializovaným případům – a doufejme i díky tomuto článku – by měl dobře znát, kde končí hranice dovoleného právního jednání.

Mezi nestandardní skutečnosti, které musí podnikatele (uživatelé) vést k vyšší opatrnosti, zejména je-li jich u jednoho obchodního partnera (v tomto případě poskytovatele pracovní síly) shledáno více, patří např. fakt, že obchodní partner vznikl v nedávné době a nemá žádnou relevantní obchodní historii, nemá potřebnou licenci či oprávnění pro daný obor činnosti, předmět podnikání uvedený v obchodním rejstříku neodpovídá jeho skutečným ekonomickým aktivitám, často mění údaje zapisované do obchodního rejstříku, má sídlo na tzv. office house, nemá funkční webové stránky, je delší období obtížně k zastížení, nabízí služby za cenu výrazně nižší než tržní, nevyžaduje dostatečné smluvní zajištění (viz Finanční správou zveřejněné Upozornění na podvody v oblasti daně z přidané hodnoty – poskytování pracovní síly z 14. 7. 2017).

Stanovení daně

Pokud je zjištěno, že za dotčené pracovníky nebyla odváděna daň z příjmů ze závislé činnosti, je nutné tuto daň dodatečně stanovit.

Pokud jsou známy údaje o tom, kolik jednotliví pracovníci skutečně obdrželi za vykonanou práci, bude možné daň přesně vyčíslit na základě **dokazování**.

Častěji nastává situace, kdy jsou k dispozici pouze:

- částka, kterou uživatel zaplatil pseudoagentuře práce,
- bez jasného rozlišení, kolik z této částky dostali konkrétní pracovníci, nebo
- ani nebude zřejmý přesný počet pracovníků, kteří práci vykonávali.

V takovém případě bude nutné daň **stanovit podle pomůcek** podle § 98 DŘ.

Jako pomůcky správce daně používá např.:

- evidenci odpracovaných hodin, kterou si vede samotný uživatel,
- údaje o výši mezd, které uživatel vyplácí svým srovnatelným kmenovým zaměstnancům,
- nebo informaci, že z částky fakturované pseudoagenturou připadá např. 80 % na mzdy vyplacené pracovníkům a 20 % tvoří „provize“ pro pseudoagenturu. Zjednodušeně řečeno, z objemu těchto vyplacených mezd by měla být sražena záloha na daň ve výši 15 %, což je možné stanovit i bez přesného počtu pracovníků a detailní znalosti jejich individuálních výdělků. Tento postup je založen na předpokladu, že není uplatněna sleva na poplatníka a měsíční mzda žádného ze zaměstnanců nepřekročí trojnásobek průměrné mzdy.

Brutace mezd a stanovení základu daně

Pokud bude zjištěno, že pracovníkům byla vyplácena „čistá“ mzda, tedy částka bez odvedené daně, bude aplikován princip tzv. **brutace podle § 38s ZDP**. Znamená to, že správce daně dopočte hrubý základ, ze kterého pak daň vypočítá.

Sleva na poplatníka

Při stanovení daně často nebude zohledněna základní sleva na poplatníka podle § 35ba odst. 1 písm. a) ZDP.

Tato sleva totiž může být uplatněna pouze:

- u jednoho zaměstnavatele, kterého si zaměstnanec svobodně zvolí,
- a jen tehdy, pokud zaměstnanec **podepíše (učiní) Prohlášení k dani** podle § 38k odst. 4 ZDP.

Nebude-li daňovým subjektem prokázáno, že pracovníci Prohlášení učinili, nebude možné tuto slevu započítat při stanovení daně.

Pojištění

Správce daně podle § 52 DŘ předá příslušné okresní správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně informace o stanovené výši zdanitelného příjmu.

Protože se **vyměřovací základ pro stanovení pojistného** odvíjí od příjmů ze závislé činnosti, mohou tyto údaje následně sloužit k vyčíslení dosud nezaplaceného:

- pojistného na sociální zabezpečení podle § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení,

- a pojistného na veřejné zdravotní pojištění podle § 3 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění.

Díky tomuto postupu budou mít ČSSZ i zdravotní pojišťovny podklad pro stanovení a případné vymáhání dlužného pojistného.

Daň z přidané hodnoty

Podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen ZDPH), se dodání pracovní síly považuje za poskytnutí služby, která představuje zdanitelné plnění. Konkrétně jde o službu podle § 14 ZDPH, kde je poskytnutím služby mj. i přenechání pracovní síly.

Z pohledu daně z přidané hodnoty (dále jen DPH) přitom **není rozhodující**, zda k dodání pracovní síly dojde prostřednictvím řádně registrované agentury práce nebo tzv. pseudoagentury práce.

Situace, kdy se uživatel stane faktickým zaměstnavatelem podle ZPr

Jiná situace ale nastává tehdy, pokud se ukáže, že:

- pseudoagentura práce tyto pracovníky fakticky nezaměstnává,
- neodvádí za ně povinné odvody,
- a jen zprostředkovává platby mezi uživatelem a zaměstnanci,
- a u uživatele jsou ve vztahu k pracovníkům naplněny podmínky podle § 2 odst. 1 ZPr.

V takovém případě se uživatel stává faktickým zaměstnavatelem podle zákoníku práce. Takové plnění pak není předmětem DPH, a proto si z těchto plnění uživatel nemůže uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu. Pokud by přesto odpočet uplatnil, šlo by o neoprávněný odpočet DPH.

Odpočet DPH za zprostředkování

Jiná je situace u části plnění, které by pseudoagentura práce náleželo jako odměna za zprostředkování zaměstnanců (např. za samotné vyhledání vhodných kandidátů). To je služba spadající pod § 14 ZDPH a uživatel by si z této části mohl nárokovat odpočet DPH, protože jde o zdanitelné plnění.

Riziko podvodného krácení DPH

Samostatnou (v tomto článku dále nerozebíranou) otázkou je pak model tzv. krácení DPH, kdy dodavatelé pracovní síly (pseudoagentury) sice na výstupu přiznávají DPH z poskytnutí služby uživateli, ale na vstupu často nemají žádné významné odpočty (jejich hlavním nákladem jsou mzdy, které nejsou předmětem DPH).

Z neochoty odvádět vlastní daň pak někdy plyne praxe uplatňování fiktivních vstupů za údajné subdodávky. V takovém řetězci se následně daň „ztratí“. To už ale spadá do problematiky daňového podvodu, u které správce daně následně zkoumá, kdo o podvodu věděl nebo mohl vědět.

Daň z příjmů právnických osob

V praxi často dochází k tomu, že **pseudoagentury práce uměle snižují svůj zisk** prostřednictvím fiktivních faktur za různé služby či subdodávky. V daňovém přiznání proto nejsou přiznány **reálné zisky**, které ve skutečnosti vznikají zejména tím, že za zaměstnance **nebyly odvedeny daně a pojistné**.

Další formy porušování zákona při dodávání pracovní síly

Existují i další varianty porušování zákonných norem při poskytování pracovní síly:

- legální agentura práce dodává větší počet zaměstnanců, než má ve svém stavu,
- dochází k prolínání činnosti spřízněných agentur práce a pseudoagentur práce,
- je poskytována pracovní síla mimo jakékoli smluvní ujednání, fakturace za ni je řešena navýšením ceny za poskytované jiné služby,
- agentura práce dodává pracovní sílu, kterou v rozporu se zákonem zaměstnává formou dohod o provedení práce (je možné uzavřít pouze pracovní poměr nebo dohodu o pracovní činnosti – § 66 ZamZ).

Časté je také řetězení subdodavatelů, které má zakrýt skutečné účelové poskytování pracovní síly. Ale to už jsou témata, která přesahují zaměření tohoto článku.

Shrnutí a doporučení

Nelegální poskytování pracovní síly je nejen porušením pracovních předpisů, ale i zásadním daňovým a pojistným rizikem. Uživatel, který se takové spolupráce účastní, nese plnou odpovědnost za zákonem stanovené povinnosti.

Doporučuje se provést důkladné prověření každého dodavatele pracovní síly, např.:

- ověřit platné povolení agentury práce,
- kontrolovat reálnou strukturu smluvní spolupráce,
- vyhodnotit ekonomickou racionalitu nabídky,
- zvážit doložení úhrad pojistných ze strany dodavatele pracovní síly.

Zákon nelze obejít formálními konstrukcemi. Správce daně i inspektoráty práce vycházejí z materiální pravdy, nikoli pouze z formy právního vztahu.

Přijímání nelegální pracovní síly, příp. uzavírání zastřených právních vztahů vede k:

- znevýhodnění poctivých zaměstnavatelů,
- poškozování legálně podnikajících agentur práce,
- omezování práv samotných zaměstnanců,
- a zejména **významným daňovým a pojistným únikům**.

Z těchto důvodů se na tento způsob „podnikání“ **Finanční správa i další kontrolní orgány stále více zaměřují**. ■

Švarcsystém stále aktuální aneb jaká je hranice mezi závislou činností a samostatnou činností?



Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.,
daňový poradce č. 3912

Od 1. 1. 2012 se tzv. švarcsystém ztotožňuje s pojmem nelegální práce, k jejíž kontrole je příslušný Státní úřad inspekce práce (SÚIP) a jeho oblastní inspektoráty práce. Tyto orgány jsou oprávněny provádět kontroly u zaměstnavatelů a ukládat pokuty za porušení pracovněprávních předpisů, a to včetně nelegálního zaměstnávání.

Na webových stránkách SÚIP se lze dočíst,¹ že za švarcsystém je z pohledu pracovního práva považováno zastření faktického pracovněprávního vztahu jinou smlouvou a nejčastěji se v této souvislosti jedná o smlouvu o dílo, o obchodním zastoupení, mandátní smlouvu nebo smlouvu o zprostředkování. Jedná se o situace, kdy je pracovněprávní vztah – tedy uzavření pracovní smlouvy či jedné z dohod účelově nahrazen jinou, zpravidla obchodní smlouvou. Osoby v tomto vztahu vykonávají pro zaměstnavatele činnosti, které jsou běžné pro pracovní poměr, přestože nejsou jeho zaměstnanci a vystupují formálně jako osoby samostatně výdělečně činné.

Nelegální práci definuje § 5 písm. e) zákona o zaměstnanosti² jako výkon závislé práce fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah, resp. cizincem bez povolení (nebo v rozporu s povolením) k zaměstnání nebo k pobytu, a to v případech, kdy je povolení příslušnými právními předpisy vyžadováno. Přitom pro posouzení toho, zda se jedná o nelegální práci, není podstatná délka výkonu této práce.

Závislou práci definuje zákoník práce³ v § 2 jako práci, která je vykonávána:

- ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance,
- jménem zaměstnavatele,
- podle pokynů zaměstnavatele a
- zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně, a to
- za podmínky, že je vykonávána:
 - za mzdu, plat nebo odměnu za práci,
 - na náklady a odpovědnost zaměstnavatele,
 - v pracovní době na pracovišti zaměstnavatele, popř. na jiném dohodnutém místě.

Zároveň podle zákoníku práce platí, že závislá práce může být vykonávána výlučně v základním pracovněprávním vztahu, přičemž základními pracovněprávními vztahy jsou pracovní poměr (založený pracovní smlouvou) a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr, tj. dohoda o provedení práce a dohoda o pracovní činnosti. Z uvedeného vyplývá, že pokud výkon práce fyzickou osobou splňuje současně všechny uvedené znaky závislé práce a je vykonávána za uvedených podmínek, může fyzická osoba tuto práci vykonávat výlučně v pracovněprávních vztazích podle zákoníku práce.

Daňové zatížení závislé práce je v České republice dlouhodobě vysoké, pokud bychom do něj počítali i odvody na sociální a zdravotní pojištění. V kombinaci s vysokou administrativní zátěží zaměstnavatelů a silnou ochranou zaměstnanců v rámci zákoníku práce není překvapivé, že se podniky závislé práci snaží vyhnout. Je zřejmé, že výhody práce formou švarcsystému jsou především na straně zaměstnavatelů, pro které přináší finanční úsporu na povinných odvodech a prakticky žádné garance těm, kdo práci pro ně vykonávají. Osoba samostatně výdělečně činná nepožívá na rozdíl od zaměstnance v pracovněprávním vztahu ochrany zákoníku práce, nemá právní nárok na placenou dovolenou, nemocenskou, placené překážky v práci, nemá ochranu před propuštěním ze strany zaměstnavatele ani nárok na odstupné. Na druhou stranu ale i pro tyto osoby plyne ze švarcsystému výhoda spočívající v možnosti k příjmům ze samostatné činnosti uplatnit daňové výdaje, což výrazně sníží jejich odvodovou povinnost.

1 Státní úřad inspekce práce „Nelegální zaměstnávání, nelegální práce“.

2 Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů („ZamZ“).

3 Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů („ZPr“).

Již v roce 2004 rozhodl Nejvyšší správní soud,⁴ že pro kvalifikaci příjmů jako příjmů ze závislé činnosti ve smyslu § 6 ZDP není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Právně relevantní skutečností pro posouzení charakteru příjmu je vzájemný vztah plátce a poplatníka, nikoli právní důvod vzniku vztahu mezi nimi.

Dále konstatoval, že pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého; rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům si zvolit, jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí (např. zda bude uzavřena smlouva o dílo, smlouva o obstarání věci, smlouva mandátní, smlouva o pracovní činnosti, smlouva o provedení práce apod.), veřejnoprávní předpisy daňové nedávají již subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

Státní úřad inspekce práce připouští,⁵ že ustanoveními zákona o zaměstnanosti a zákoníku práce o nelegální práci a o závislé práci není *a priori* vyloučen výkon práce na základě smluv uzavřených podle obchodního, popř. občanského zákoníku, ovšem za předpokladu, že na základě těchto smluv nebude vykonávána práce naplňující znaky a podmínky závislé práce. Práce vykonávaná na základě těchto jiných (ne pracovníprávních) smluv např. formou jednorázových zakázek, při kterých dodavatel prací odpovídá za výsledek vlastním jménem, používá své vlastní pracovní prostředky (nářadí apod.), nepodléhá pokynům objednatelů práce ohledně pracovních postupů a pracovní doby, zakázek poskytovaných tímto způsobem více firmám apod., znaky závislé práce nenaplnuje a je možné ji vykonávat i v obchodněprávním nebo občanskoprávním smluvním vztahu. Podpůrnou informací pro posouzení výkonu závislé práce může být podle SÚIP i skutečnost, zda u objednatelů díla pracují na totožných pozicích vedle osob pracujících na základě smlouvy o dílo i zaměstnanci objednatelů s pracovními smlouvami nebo dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Uvedený výklad koresponduje i s usnesením Ústavního soudu,⁶ který konstatoval, že *moderní ekonomika je založena na vytěšňování činností, které nejsou předmětem činnosti příslušného podnikatele, formou tzv. outsourcingu. Tímto způsobem je možno zaměřit činnost společnosti cíleně na hlavní náplň, bez plýtvání energií na činnosti přímo nesouvisející s předmětem podnikání. Všechny takto vytěšněné*

činnosti, které jsou však z hlediska širšího pohledu pro činnost potřebné, jsou pak vykonávány ve vztahu obdobném poměru pracovnímu.

Takoví pracovníci mohou být zaměstnanci jiné společnosti, která se zaměřuje právě na tyto služby, a to ve velmi širokém spektru činností od úklidových prací až po právní či daňové poradenství. Na skutečnost, že takto vykonávaná služba je realizována nikoliv společností s řadou zaměstnanců, ale podnikatelem samotným, nemůže být, bez dalšího, nahlíženo diskriminačním způsobem s tím, že se automaticky jedná o tzv. švarcsystém, tedy skryté zaměstnávání osob se živnostenským listem (např. stavební dělníci, zaměstnaní u stavební společnosti).

V souvislosti s novelou zákoníku práce⁷ s účinností od roku 2012 přistoupil NSS ke změně dosavadního vymezení závislé práce⁸ a vymezil znaky, jež musí být naplněny, aby se dalo hovořit o závislé práci ve smyslu § 2 odst. 1 ZPr. Těmito znaky jsou:

1. soustavnost,
2. osobní výkon práce a
3. vztah nadřízenosti a podřízenosti mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem (kdy je práce vykonávána jménem zaměstnavatele a dle jeho pokynů).

NSS konstatoval, že *společným rysem všech znaků závislé práce vymezených v § 2 odst. 1 ZPr je osobní či hospodářská závislost zaměstnance na zaměstnavateli. Tyto znaky slouží k odlišení závislé práce od jiných ekonomických aktivit (zejména samostatného podnikání), ale také od aktivit jiného charakteru (zejména mezilidské výpomoci). Proto musí správní orgány při postihování nelegální práce v řízení obviňnému prokázat naplnění všech těchto znaků – zaměstnanec osobně a soustavně vykonává práci jménem zaměstnavatele a podle jeho pokynů, přičemž se vůči zaměstnavateli nachází v podřízeném vztahu.*

Co se týče znaku závislé práce spočívajícího ve vztahu nadřízenosti a podřízenosti, NSS v citovaném rozsudku uvedl, že *vztah podřízenosti zaměstnance vůči zaměstnavateli představuje nutně subjektivní kategorii. Rozhodující je tedy zejména to, zda zaměstnanec sám vnímá své postavení jako podřízené, a to je důvodem, proč respektuje pokyny zaměstnavatele. Pokud má ovšem správní orgán naplnění tohoto subjektivního znaku objektivně prokázat, musí zkoumat, zda je dána osobní závislost zaměstnance na zaměstnavateli a zejména co je její příčinou.*

V kontextu výše zmíněného rozsudku by bylo možno dojít k závěru, že i když jsou naplněny všechny znaky závislé činnosti dle zákoníku práce, podstatné pro posouzení, zda se bude jednat o závislou činnost nebo o činnost samostatnou, bude vnímání fyzické osoby, zda se cítí zaměstnancem, tedy osobou závislou na zaměstnavateli, nebo osobou samostatně výdělečně činnou. Tomuto vnímání od-

4 Rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2004, čj. 5 Afs 22/2003, usnesení ÚS ze dne 12. 1. 2005, sp. zn. I. ÚS 352/04.

5 Státní úřad inspekce práce „Jedná se o tzv. švarcsystém?“

6 Nález ÚS ze dne 31. 8. 2004, sp. zn. II. ÚS 69/03 (Sbírka rozhodnutí č. N 122/34 SbNU 263).

7 Zákonem č. 365/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

8 Rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35, publ. pod č. 3027/2014 Sb. NSS.

povídá i rozsudek NSS,⁹ v němž soud konstatoval, že činnosti běžně provozované v ekonomickém životě lze z hledisek daní z příjmů (§ 6, § 7 ZDP) fyzických osob rozdělit do tří základních skupin: V první řadě může jít o činnosti, které podle právní úpravy, kterou nelze smluvně vyloučit, nebo s ohledem na jejich povahu či podstatu lze poskytovat pouze osobou samostatně výdělečně činnou. Opakem jsou činnosti, které podle své povahy či podstaty jsou natolik závislé na tom, komu jsou poskytovány, že u nich fakticky vůbec nelze uvažovat o potenciální nezávislosti toho, kdo je poskytuje. Třetí a v praxi nejčastější skupinou jsou činnosti, které lze poskytovat jak osobou samostatně výdělečně činnou, tak formou závislé práce. Mezi obojetné činnosti lze řadit širokou škálu činností kombinujících požadavky na intelektuální výkon, řemeslnou (manuální) zručnost či fyzickou zdatnost nejrůznějším způsobem.

Soud dále uvedl, že klíčové pro to, aby činnost obojetné povahy bylo možno považovat za poskytovanou nezávisle, je, aby ten, kdo ji poskytuje, tak činil dobrovolně, na základě vlastního svobodného rozhodnutí a za absence donucení (včetně zneužití zjevné ekonomické převahy) ze strany odběratele. Mezi přípustnosti přijímání práce mimo závislou činnost je zejména kombinace „podezřelých“ činností (typicky závislých dělnických činností) a ekonomického nátlaku na slabší stranu (typická situace přechodu pracovních vztahů s dřívějšími zaměstnanci na jiné formy poskytování práce).

Způsob, jakým bude sledováno a vykazováno, jaké výkony dodavatel objednateli poskytl, závisí zásadně pouze na jejich dohodě a zcela představitelné je vykazování podle výstupů (např. metry provedeného výkopu, postaveného zdiva, omítnutých stěn aj.), podle poskytnutých „člověkohodin“, mají-li prokazatelný vztah k dodanému dílu (např. platí-li obecná zkušenost, že jeden běžný kopáč vykope za hodinu určité množství výkopu, není bez dalšího signálem závislé práce, účtuje-li si za svou práci podle hodin, a nikoli podle metrů výkopu; totéž ale platí např. i u advokátů nebo v některých případech úklidových služeb). Stejně tak nezřídka může být samotným předmětem poskytování služby čas určité osoby strávený „ve službě“ (např. ostraha, dozor nad potenciálně rizikovými činnostmi aj.) a ani to z dané činnosti bez dalšího nedělá činnost závislou.

Stejně tak je zcela přirozené, že určití poskytovatelé služeb budou po určitou dobu dodávat pouze jedinému odběrateli. Ve stavebnictví může jít např. o činnosti zedníka na určité konkrétní stavbě (jeho úkolem je pro odběratele tuto stavbu zbudovat či se podílet na jejím vybudování). Lze poukázat i na činnosti zcela jiného typu, např. činnost obchodního zástupce, reportéra pro určitý časopis, advokáta spolupracujícího s určitou advokátní kancelář, kde je či může být zcela logické, že dotyčný ji vykonává po určitou dobu, a často i velmi dlouhou, pro jediného odběratele.

Taktéž používání vlastních pracovních pomůcek, náradí či nástrojů nebo to, kdo pořizuje materiál, jenž se k činnosti používá (ve stavebnictví např. cihly či instalační materiál), nemusí bez dalšího ukazovat na ten anebo onen charakter vykonávané činnosti. Někdy může být pro smluvní strany výhodné přenechat pořízení všech či většiny těchto věcí

samotnému odběrateli (nakupuje např. ve velkém nebo již má z minula zásoby), jindy to může být přenecháno dodavateli (např. proto, že má lepší přehled o kvalitě či cenách u věcí, které při své činnosti používá).

V daném případě se jednalo o stavební dělníky, kteří pracovali za obdobných podmínek jako zaměstnanci společnosti. NSS své rozhodnutí postavil na tom, že nebylo zjištěno, že by subdodavatelé, jejichž činnost je posuzována, nezvolili způsob své spolupráce se stěžovatelem dobrovolně a že by k poskytování svých činností nezávislou formou, jež by zakrývala skutečnost v podobě závislé práce, byli jakkoli donuceni. Přitom odběratel se významnou měrou podílel na účetní administraci (příprava faktur), subdodavatelé často při své činnosti spolupracovali s „kmenovými“ zaměstnanci stěžovatele, jejich předmět činnosti byl definován zpravidla po jednotlivých věcných celcích (např. výroba a montáž konkrétního zábradlí, provedení konkrétně popsaných prací na určitém domě). Podle odůvodnění rozsudku nemělo zásadní vliv ani to, že se jednalo o dlouhodobou činnost pro odběratele a většinou to byl odběratel, kdo pracovníkům poskytoval materiál a nástroje či náradí pro jejich činnost. Není zřejmé, proč tato úzká propojenost a popsané skutkové okolnosti obsahující znaky silně indikující povahu závislé práce nebyly v daném případě pro soud rozhodující. Výsledný právní názor totiž formuloval jen na základě toho, že jeho dvě základní podmínky pro to, aby se u prováděných činností mohlo jednat o činnosti nezávislé, byly splněny (šlo o činnosti obojetné povahy a všichni jmenovaní je poskytovali nezávislou formou dobrovolně a za absence donucení).

V jiném svém rozhodnutí¹⁰ NSS zároveň dospěl 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 např. outsourcingem typicky závislých (zejména dělnických) činností.

Další rozhodovací soudní praxe ovšem ukazuje, že k závěrům z jednotlivých konkrétních případů nelze přistupovat dogmaticky a v zobecněné podobě je bez dalšího aplikovat v běžné praxi. Pokud by u činností obojetné povahy posouzení záviselo téměř výhradně na pocitu fyzické osoby, zda se cítí být zaměstnancem nebo osobou samostatně výdělečně činnou, naskytá se otázka, zda by nedošlo k faktickému vyprázdnění smyslu a účelu předpisů upravujících podmínky pro výkon závislé práce a co by konkrétně mohlo být považováno za zneužití práva (sám soud ve výše citovaném rozsudku uvádí, že činnosti obojetné povahy budou v praxi nejčastější skupinou). Ani za situace, kdy by byly zřetelně naplněny znaky závislé činnosti (odběratel zadává a kontroluje práci, práce je vykonávána osobně fyzickou osobou, a to za odměnu, přitom na náklady a odpovědnost odběratele a v jeho obvyklé pracovní době na místě jím určené apod.), by při zobecnění výše uvedených rozsudků nedocházelo k obcháze-

⁹ Rozsudek NSS ze dne 10. 10. 2019, sp. zn. 2 Afs 435/2017.

¹⁰ Rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, čj. 6 Afs 85/2014-39.

ní zákona či zneužití práva, bude-li mít fyzická osoba příslušné oprávnění k výkonu takové činnosti a bude souhlasit (dobrovolně bez donucení) s tím, že vykonané práce bude fakturovat.

V rozsudku ve věci pokuty za nelegální práci NSS konstatoval,¹¹ že *tvrdila-li stěžovatelka, že pokud fyzická osoba vykonává činnost, pro kterou jí bylo uděleno živnostenské oprávnění, na základě obchodněprávní smlouvy, pak takovou činnost v žádném případě nelze považovat za nelegální práci, nelze jejímu názoru přisvědčit. Akceptování stěžovatelčina názoru by ve svém důsledku bylo podporou tzv. švarcsystému, jemuž se zákonodárce zákazem nelegální práce snaží zamezit. Krajský soud ani správní orgány nepochybily, pokud kladly daleko větší důraz na fakticitu vztahu mezi stěžovatelkou a fyzickými osobami jmenovanými v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně než na formální základ takového vztahu, a když se zaměřily na to, zda byly v daném případě naplněny zákonné znaky závislé práce. V daném případě se jednalo o pracovníky na pronajatých dělicích linkách, kteří měli s odběratelem uzavřenou smlouvou o dílo, vykonávali práci jen pro odběratele a většinu nákladů spojených se zhotovením díla nesl odběratel (energie, revize a provoz dělicích linek nad rámec běžné údržby). Z odůvodnění tohoto rozsudku je patrné, že k posouzení, zda se jedná o nelegální (závislou) práci, nestačilo soudu jen to, že jde o obojetnou činnost a dodavatel se cítí být osobou samostatně výdělečně činnou.*

A pro doplnění ještě jeden případ z nedávné doby. Jedná se o fyzické osoby, které dodávaly stavební, pomocné a úklidové práce, přičemž žaloba ve věci pokuty za nelegální práci byla zamítnuta a pokuta byla potvrzena i rozsudkem NSS.¹² *Tvrzení žalobce, že P. R. je vyučen v oboru a je podnikající osobou zapsanou v živnostenském rejstříku, a splňuje tedy všechny předpoklady k vykonávání činnosti odborně, vlastním jménem a na vlastní odpovědnost, je sice pravdivé, avšak sama tato skutečnost výkon závislé práce danou osobou v konkrétním případě nevylučuje. Akceptování názoru, že živnostenské oprávnění a odbornost v určitém oboru zpochybňují nelegální práci, by ve svém důsledku bylo podporou tzv. švarcsystému, jemuž se zákonodárce zákazem nelegální práce snaží zamezit. Správní orgány tedy nepochybily, pokud kladly důraz na fakticitu vztahu mezi žalobcem a P. R. a zaměřily se na to, zda byly v daném případě naplněny zákonné znaky závislé práce.*

Kontrolou nelegální práce je, jak už bylo zmíněno, pověřen Státní ústav inspekce práce a jeho oblastní inspektoráty práce. Přitom nelegální prací je mj. výkon závislé práce fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah. Zákon o daních z příjmů¹³ neobsahuje speciální úpravu závislé (či nelegální) práce, podle definice příjmů ze závislé činnosti obsažené v § 6 ZDP lze dovodit, že takový druh práce je pod závislou činností podřazen (příjmy z pracovněprávního, služebního nebo členského a obdobného poměru, v nichž je poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu povinen dbát příkazů plátce). V případech formálně sjednaných obchodních vztahů, kdy správci daně doměřují daň z příjmů ze závislé činnosti, provádějí tedy podle mého názoru posouzení předběžné otázky

a v daňovém řízení vycházejí z úsudku, že došlo k nelegální práci ve smyslu pracovněprávních předpisů.

Z judikatury posuzující naplnění rysů závislé práce či závislé činnosti lze nabýt jistého dojmu, že rozsudky ve věci pokuty za nelegální práci vycházejí z faktického stavu, tedy z posouzení naplnění znaků či rysů závislé činnosti. Naproti tomu u rozsudků ve věci doměření daně z příjmů ze závislé činnosti by se zdálo, že vycházejí hlavně z pocitu fyzické osoby, zda se cítí být zaměstnancem nebo osobou samostatně výdělečně činnou. Avšak o tom, že takový dojem nemůže být natolik jednoznačný, svědčí rozsudek NSS,¹⁴ který potvrdil oprávněnost doměření příjmů ze závislé činnosti fyzické osobě jako „zaměstnavateli“ formálně jednajícím jménem sdružení za fyzické osoby, které vykonávaly práce pro společnost Vodňanská drůbež, a. s. *Skutečnost, že byla uzavřena smlouva o sdružení, neznamená, že by bylo v takovém případě namístě bez dalšího přijmout fakt, že sdružené osoby nevykonávají závislou práci. Čili i přes formální existenci sdružení bylo třeba zabývat se faktickou povahou cizinci vykonávané práce a až na základě těchto zjištění učinit závěr o tom, zda je tato práce prací závislou. Vliv na doměření daně z příjmů ze závislé činnosti neměla v posuzovaném případě ani skutečnost, že členové sdružení byli registrováni k DPH.*

Švarcsystém je fenomén, jehož dopady se prolínají řadou zákonů. Zákon o zaměstnanosti stanoví, že zaměstnavatel nesmí nahrazovat pracovní poměr jinou formou spolupráce, pokud naplňuje znaky závislé práce, zákoník práce definuje závislou práci a podmínky pracovního poměru, které nejsou při švarcsystému naplněny, zákon o nemocenském pojištění ukládá SÚIP povinnost sdělovat orgánům nemocenského pojištění údaje o uložení pokuty za umožnění výkonu nelegální práce a zákon o daních z příjmů by pak měl řešit daňové dopady švarcsystému. Každý z těchto zákonů sice může sledovat do jisté míry odlišný cíl, závislá práce je však stále jejich spojovacím prvkem. Po prostudování poměrně rozsáhlé judikatury v rámci přípravy na tento článek jsem přesvědčena, že i s ohledem na výše uvedené je v praxi téměř nemožné určit, kde končí legální formy podnikání a začíná nedovolený švarcsystém. Právo by ovšem mělo být jasné, srozumitelné a předvídatelné, aby se v něm dokázal orientovat i průměrný člověk. To však o právu, jež se týká posuzování nelegální práce, i s ohledem na sice rozsáhlou, ale ne vždy konzistentní judikaturu, ani po mnoha letech a spoustě řešených případů říci nelze. Přitom švarcsystém není malý přestupek, pokuty jsou vysoké, a navíc nehrozí pouze zaměstnavateli, ale i samotnému pracovníkovi. Vedle toho se zde přirozeně prolínají prvky ochrany (práv) zaměstnanců s ochranou fiskálních zájmů státu, což může znesnadňovat využití právních principů či zásad, které obecně mohou sloužit jako jistý návod udávající směr při interpretaci právních norem. Je zřejmé, že švarcsystém není něco, čeho by se šlo jednoduše zbavit, ať už jeho faktickou legalizací, nebo naopak dalším formálním zpřísněním kritérií pro závislou činnost. Řešit by především bylo potřeba jeho příčiny, a nikoli důsledek. ■

11 Rozsudek NSS ze dne 13. 10. 2015, čj. 2 Ads 151/2015-27.

12 Rozsudek KS v Ostravě ze dne 24. 5. 2023, čj. 65 Ad 3/2022-69, potvrzen rozsudkem NSS ze dne 19. 10. 2023, čj. 9 Ads 185/2023-23.

13 Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

14 Rozsudek NSS ze dne 10. 2. 2023, čj. 9 Afs 32/2022-72.

Odměna jednatele



Ing. Pavel Běhounek,
daňový poradce č. 601,
www.behounek.eu

Úvod

Tento článek shrnuje nárok jednatele na odměnu, odvozy z odměny jednatele a související účast na nemocenském a důchodovém pojištění a také otázku daňové uznatelnosti odměny. V částech věnovaných pravému a nepravému souběhu funkcí je upozorněno na problémy pracovních smluv uzavíraných s jednatelem např. z pohledu plnění ze zákonného pojištění zaměstnavatelů pro případ pracovního úrazu zaměstnance. Pozornost je věnována také odměně jednatele z pohledu DPH, a to i s přesahem upozorňujícím na možný pohled Nejvyššího správního soudu na fakturaci zprostředkovanou jednatelem své společnosti, ve které je jediným jednatelem a zároveň jediným společníkem. Rok 2026 bude ve znamení nového systému jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatele – jeho uplatnění nebude u jednatelů totožné se zaměstnanci v základních pracovněprávních vztazích a přinese u nich nové problémy, a tak je stručně věnována pozornost i tomuto.

Nárok jednatele na odměnu

Vztah jednatele a společnosti se do roku 2013 podle obchodního zákoníku řídil přiměřeně mandátní smlouvou a od roku 2014 se podle zákona o obchodních korporacích řídí přiměřeně smlouvou o příkazu. Jedná se tedy o **obchodněprávní vztah**, což by napovídalo tomu, že jednatel bude odměnu za výkon funkce společnosti fakturovat. Fakturace odměny sice vyloučena není (viz např. část věnovaná DPH), ale protože zákon o daních z pří-

jmů a předpisy o důchodovém, nemocenském a zdravotním pojištění (viz části věnované zdanění odměny a účasti na důchodovém a nemocenském pojištění a odvodům pojistného) považují odměňovaného jednatele za „zaměstnance“, je odměna jednatele součástí mzdové agendy společnosti (ponecháme-li stranou situaci, kdy je jednatelem právnická osoba).

Zákon o obchodních korporacích v § 59 poměrně podrobně vymezuje **smlouvu o výkonu funkce** a např. stanovuje, že tato smlouva se sjednává písemně, schvaluje ji valná hromada, a není-li odměňování sjednáno v této smlouvě, tak je výkon funkce bezplatný.

Má-li být vyloučeno zpochybnění nároku jednatele na odměnu (příp. dalších plnění vyplácených jednatelem, jako jsou např. příspěvky poskytované společností jednatelem na jeho daňově podporované produkty na stáří), zabezpečí to sjednání odměny ve smlouvě o výkonu funkce a její **schválení valnou hromadou**.

Zásada současného občanského zákoníku upřednostňující platnost uzavíraných smluv byla judikaturou do nároku jednatele na odměnu promítnuta tak, že **dokud není smlouva o výkonu funkce schválena valnou hromadou, tak je smlouva sice platná, ale až do schválení valnou hromadou je neúčinná**.¹ Tuto zásadu platnou za účinnosti obchodního zákoníku je nepochybně možné vztáhnout i na dobu od 1. 1. 2014 za účinnosti zákona o obchodních korporacích.

Zdanění odměny jednatele

Odměna jednatele je vždy **příjmem ze závislé činnosti** (pochopitelně, pokud jednatelem není právnická osoba) podle § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP (*odměna člena orgánu právnické osoby*). I v případě fakturace odměny jednatele je tedy nutné tuto odměnu zdanit jako příjem ze závislé činnosti. Také platí to, že **odměňovaný jednatel je z pohledu zákona o daních z příjmů považován za zaměstnance** – viz § 6 odst. 2 (*Poplatník s příjmy ze závislé činnosti je dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“*).

¹ Viz body 53 a 54 usnesení ÚS ze dne 9. 1. 2018, sp. zn. III.ÚS 410/2023: [53.] V řízeních před obecnými soudy bylo postaveno najisto, že smlouva upravující odměňování stěžovatele za výkon funkce generálního ředitele nebyla schválena valnou hromadou. V důsledku toho byla hodnocena jako neúčinná. Sporný tedy je samotný právní závěr o neúčinnosti smlouvy, protože podle stěžovatele neexistuje žádný legitimní ani racionální důvod sankcionovat uvedené právní jednání neúčinností.

[54.] Ústavní soud shledal, že závěr o neúčinnosti smlouvy/sjednání odměny má oporu v předchozí judikatuře Nejvyššího soudu. Ten už dříve dovedl, že smluvní sjednání odměny za výkon funkce člena statutárního orgánu podléhá schválení valnou hromadou obchodní společnosti (rozsudek sp. zn. 29 Odo 994/2005 ze dne 31. 1. 2007, publikovaný pod č. 20/2008 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek). Pokud není smluvní úprava odměny schválena, je takové smluvní ujednání neúčinné, nikoli neplatné (rozsudek sp. zn. 29 Odo 414/2003 ze dne 27. 4. 2004; ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl pro zjevnou neopodstatněnost usnesením sp. zn. III. ÚS 462/04 ze dne 14. 9. 2004). Tím však právo na odměnu za výkon činnosti člena statutárního orgánu, podle právní úpravy dopadající na věc stěžovatele, nezanikalo. Při určení její výše se místo toho postupovalo podle § 66 odst. 2 ve spojení s § 571 odst. 1 obchodního zákoníku, a členu statutárního orgánu náležela – za přiměřeného použití úpravy pro mandátní smlouvu – odměna obvyklá (rozsudek sp. zn. 29 Cdo 2379/2010 ze dne 26. 10. 2011). Výjimkou bylo, pokud byla porušena povinnost postupovat s péčí řádného hospodáře (rozsudek sp. zn. 29 Cdo 2821/2016 ze dne 1. 11. 2017). Napadená rozhodnutí těmto závěrům odpovídají.

Jak je dále vysvětleno v částech věnovaných pracovní smlouvě jednatele, **na výkon funkce jednatele nelze platně sjednat pracovněprávní vztah**. To však neznamená, že by jednatele nemohly být poskytovány např. cestovní náhrady či příspěvek na stravování a že by tyto benefity musely mít daňový režim odlišný od benefitů poskytovaných v pracovněprávních vztazích. Je však třeba každý jednotlivý benefit posoudit podle konkrétního ustanovení zákona o daních z příjmů.

Např. pokud jde o **cestovní náhrady**, tak tyto zákon o daních z příjmů v § 6 odst. 7 písm. a) vyjímá z předmětu daně (do příslušných limitů), jsou-li poskytovány v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti. Jsou-li tedy cestovní náhrady poskytovány podle stejných pravidel jak zaměstnancům v pracovním poměru, tak jednatele na základě smlouvy o výkonu funkce, tak se z hlediska zdanění posuzují úplně stejně.

Pokud jde o **příspěvek na stravování** poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnancům, tak se osvobození podle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP posuzuje u jednatelů obdobně jako u zaměstnanců v pracovněprávních vztazích. Je zde však modifikace, že namísto odpracované směny se zde osvobození posuzuje podle výkonu práce alespoň 3 hodiny během jednoho kalendářního dne. Za pozornost stojí, že zákon o daních z příjmů je v tomto ustanovení pečlivý a počítá s tím, že cestovní náhrady mohou být poskytovány nejen podle zvláštního předpisu, ale i na základě smlouvy – jedná se o tuto pasáž § 6 odst. 9 písm. b): *v případě zaměstnance vykonávajícího činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, jejíž výkon není rozvržen na směny podle jiného právního předpisu, je příjem ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem od daně osvobozen, pokud během kalendářního dne zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během tohoto dne nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu ani na stravné v rámci cestovních náhrad na základě smlouvy.*

Pokud se však podíváme na **náhradu mzdy, resp. odměny**, která by byla jednatele poskytována na základě smlouvy o výkonu funkce **do 15. dne pracovní neschopnosti**, tak její osvobození v § 6 odst. 9 písm. p) zákon o daních z příjmů řeší jen a pouze **pro plnění poskytované podle zvláštních právních předpisů** a jen do minimálního nároku určeného zvláštním právním předpisem upravujícím pracovněprávní vztahy. Jak máme potvrzeno i judikaturou Nejvyššího správního soudu,² pokud by obdobná náhrada byly poskytována na základě smlouvy o výkonu funkce, osvobození se neuplatní.

Ve smlouvě o výkonu funkce lze výslovně upravit podrobnosti ohledně výkonu činnosti jednatele, jako např. jeho „pracovní dobu“ a „dovolenou“. Odměnu jednatele lze sjednat jako fixní

a poskytovat ji i během čerpání „dovolené“ – potom má tato odměna stejný daňový režim jako odměna za období, kdy dovolená čerpána není. Lze ale také sjednat, že jednatele náleží dovolená jako zaměstnancům v pracovním poměru a při vyúčtování „mezd“ dovolenou počítat jako samostatnou složku odměny stejným způsobem, jako se postupuje v případě pracovního poměru – i takto vypočtená náhrada za dobu čerpání dovolené by však měla stejný daňový režim jako odměna za období, kdy dovolená čerpána není.

Podle obchodního zákoníku (tedy do konce roku 2013) nebyl jednatel členem statutárního orgánu, ale přímo statutárním orgánem. **Od roku 2014 je však jednatel zákonem o obchodních korporacích vždy považován za člena statutárního orgánu** (i kdyby se jednalo o společnost s jediným jednatelem) – to má vliv na **zdanění odměny jednatele – nerezidenta**.

Protože odměna jednatele je od roku 2014 vždy odměnou člena orgánu právnické osoby, jedná se o příjem dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP (*odměny členů orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou*), a proto odměna vyplácená jednatele – daňovému nerezidentovi podléhá dle § 36 odst. 1 písm. a) srážkové dani v sazbě 15%. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění řeší odměny jednatelů standardně v čl. 16 jako tantiémy, a to i zdaněním v zemi sídla společnosti – odměny vyplácené jednatelům českých společností tak standardně podléhají 15% srážkové dani. Uplatnění srážkové daně z odměn jednatelů – nerezidentů skončí k 31. 12. 2025 – viz část k systému jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatelů.

Účast na důchodovém a nemocenském pojištění a odvody pojistného

Z pohledu zákona o daních z příjmů je odměna jednatele příjmem ze závislé činnosti stejně jako příjem z pracovněprávního vztahu a z pohledu daní z příjmů je odměňovaný jednatel zaměstnancem stejně jako zaměstnanec z pracovněprávního vztahu. Obdobně i **zákon o nemocenském pojištění za zaměstnance** (pro účely nemocenského pojištění) **považuje též jednatele**, jestliže mimo pracovněprávní vztah vykonávají pro společnost práci. A **účast na nemocenském pojištění** je u jednatelů upravena úplně stejně jako např. u zaměstnanců v pracovním poměru, tedy sjednáním, popř. dosažením, rozhodného měsíčního příjmu ve výši 1/10 průměrné mzdy (v roce 2025 a 2026 je tímto rozhodným příjmem částka 4 500 Kč).

Jestliže sjednaná, resp. dosažená, odměna dosahuje limitu měsíčního rozhodného příjmu, podléhá **odvodu pojistného na sociální zabezpečení** úplně stejně jako mzda z pracovního poměru (ponecháme-li stranou např. slevu na pojistném za zaměstnavatelem).

2 Právní věta rozsudku NSS ze dne 7. 11. 2024, čj. 6 Ads 216/2023-34: *Náhrada snížené odměny jednatele společnosti s ručením omezeným z důvodu jeho dočasné pracovní neschopnosti či nařízené karantény sjednaná ve smlouvě o výkonu funkce není podle § 6 odst. 9 písm. t) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2023, osvobozena od daně z příjmů, a proto spadá do vyměrovacího základu pojistného podle § 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Z téhož titulu při nařízení karantény jednatele společnosti s ručením omezeným nenáležel podle § 5 zákona č. 121/2021 Sb., o mimořádném příspěvku zaměstnanci při nařízené karanténě, ani mimořádný příspěvek.*

tele; avšak např. sleva na pojistném zaměstnance, který je poživitelem starobního důchodu, se vztahuje i na jednatele).

Úplně stejně jako jsou jednatele „zaměstnanci“ pro účely nemocenského pojištění, tak **jsou také pojištěnými osobami podle zákona o důchodovém pojištění** a účast na důchodovém pojištění je navázána na účast na nemocenském pojištění.

Lze tedy shrnout, že **z hlediska nemocenského a důchodového pojištění a také z hlediska odvodu pojistného na důchodové pojištění je odměna jednatele postavena naroveň mzdě z pracovního poměru.**

V předchozí části bylo upozorněno na rozdíl ve zdanění náhrady vyplácené do 15. dne pracovní neschopnosti. Pokud však jde o **nemocenské**, tak to je osvobozeno, i když je vypláceno jednatelem – jedná se o dávku z nemocenského pojištění osvobozenou dle § 4 odst. 1 písm. g) ZDP.

K **nemocenskému** bych ještě rád poznamenal, že i když je jednatel ve své funkci 24 hod. denně a 365, popř. 366, dnů v roce, tak je logické za dobu, kdy jednatele náleží nemocenské, odměnu krátit. Pokud bude ve smlouvě o výkonu funkce např. obecně ujednáno, že na vztah jednatele a společnosti se přiměřeně použije právní úprava pracovního poměru, tak z takového ujednání krácení odměny za dobu čerpání pracovní neschopnosti automaticky plyne.

Obdobně jako je z hlediska zdanění příjmu „zaměstnanec“ nutné zkoumat, zda se příslušná úprava vztahuje i na příjem vyplácený jednatelem na základě smlouvy o výkonu funkce, tak je nutné být opatrný např. i při **nezahrnutí určitého příjmu do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení**. Konkrétně mám na mysli **odstupné**, které se do vyměřovacího základu nezahrnuje – podle § 5 odst. 2 písm. b) zákona o pojistném na sociální zabezpečení se do vyměřovacího základu nezahrnuje *odstupné a další odstupné, odchodné a odbytné, na která vznikl nárok podle zvláštních právních předpisů; odstupné vyplácené na základě smlouvy o výkonu funkce při ukončení činnosti jednatele by tedy pojistnému podléhalo* [a obdobně by tomu bylo z hlediska pojistného na zdravotní pojištění – viz § 3 odst. 2 písm. b) zákona o pojistném na veřejné zdravotní pojištění].

Pokud jde o odvody **pojistného na zdravotní pojištění**, tak odměňovaný jednatel je vždy zaměstnancem pro účely zdravotního pojištění. Podle § 5 písm. a) zákona o veřejném zdravotním pojištění je totiž zaměstnancem každá osoba s příjmy ze závislé činnosti dle zákona o daních z příjmů, pokud není uvedena ve výjimkách – protože na jednatele se žádná výjimka nevztahuje, podléhá odměna jednatele vždy odvodu pojistného na zdravotní pojištění.

Dosahuje-li odměna jednatele příjmu rozhodného pro účast na nemocenském pojištění, jsou odvody pojistného na sociální zabezpečení i pojistného na zdravotní pojištění stejné jako ze mzdy z pracovního poměru. Pokud by však byla sjednána nižší odměna (např. 4 000 Kč měsíčně), tak by sice (stejně jako mzda) nepodléhala odvodu pojistného na sociální zabezpečení, avšak odvodu pojistného na zdravotní pojištění by (na rozdíl od mzdy) podléhala.

Ve věci pojistného na zdravotní pojištění je poměrně zajímavé rozhodnutí NSS potvrzující, že případná neplatnost pracovní smlouvy z důvodu tzv. souběhu funkcí není důvodem pro vrácení zaplaceného pojistného.³

Důležitou věcí, které je věnována pozornost dále v částech k pracovnímu poměru jednatele, je **pojištění odpovědnosti zaměstnavatele při pracovním úrazu zaměstnance**. Protože nárok z tohoto pojištění výkon funkce jednatele nezakládá, tak **odměna jednatele se nezahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod tohoto pojistného dle vyhlášky 125/1993 Sb.**, kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti organizace za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání. Základem pro výpočet tohoto pojistného je sice souhrn vyměřovacích základů pro pojistné na sociální zabezpečení všech zaměstnanců za příslušné čtvrtletí, avšak v tomto případě se za zaměstnance nepovažují zaměstnanci pro účely pojistného na sociální zabezpečení, ale pouze zaměstnanci v pracovněprávních vztazích.

Daňová uznatelnost odměny jednatele

Odměna jednatele je **daňově uznatelným nákladem** společnosti podle § 24 odst. 1 ZDP. Do konce roku 2011 v § 25 odst. 1 písm. d) zákon o daních z příjmů vylučoval z daňových nákladů odměny členů statutárních orgánů – tehdy sice jednatel nebyl členem statutárního orgánu, ale podle tehdy platného obchodního zákoníku byl přímo statutárním orgánem (členem statutárního orgánu je jednatel až podle zákona o obchodních korporacích, tedy až od roku 2014), ale přesto tehdy v praxi panovaly jisté obavy o daňové uznatelnosti odměny jednatele.

Od roku 2012 již § 25 odst. 1 písm. d) ZDP odměny členů statutárních orgánů nevylučuje a žádné obavy o daňové uznatelnosti odměny jednatele již tak být nemusí. Příslušné ustanovení však z daňových nákladů vylučuje pojistné hrazené za jednatele z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce.

Vzhledem k problému s platností pracovních smluv jednatele (viz dále) by např. pracovní smlouva mohla být překlasifiková-

3 Právní věta rozsudku NSS ze dne 3. 1. 2019, čj. 2 Ads 180/2017-27: *Smyslem a účelem té části § 5 písm. a) zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, která obsahuje slova „by měly plynout“ (míněno příjmy z toho, co toto ustanovení odkazuje na § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, prohlašuje za příjmy ze zaměstnání), je zajistit, aby i osoby, které fakticky vykonávaly činnosti, jež pro účely výběru daní z příjmů zahrnuje § 6 zákona o daních z příjmů pod „závislou činností“, mj. tedy i činnosti jednatelů spočívající v práci pro společnost, byly po dobu výkonu této činnosti zahrnuty do českého systému veřejného zdravotního pojištění.*

na na smlouvu o výkonu funkce, která není účinná, dokud není schválena valnou hromadou. Mohla by tak nastat situace, že společnost bude do nákladů účtovat na základě pracovní smlouvy (ve skutečnosti však na základě smlouvy o výkonu funkce) mzdu, která je však ve skutečnosti odměnou za výkon funkce a měla by být schválena valnou hromadou. Pokud by takto valná hromada např. v roce 2025 schválila pracovní smlouvu z roku 2020, tak je např. odměna za 06/2020 dle mého názoru nákladem k datu 30. 6. 2020 a nemůže být zpochybněna její daňová uznatelnost za období roku 2020. Nicméně je samozřejmě i z daňového hlediska vhodné, aby smlouva o výkonu funkce (ať je označena jako smlouva pracovní, manažerská atd.) byla včas schválena valnou hromadou.

Pracovní smlouva jednatele – tzv. pravý souběh funkcí

Souběh funkcí je pojem, který se (v kontextu tohoto příspěvku) vžil pro případ, kdy má osoba vykonávající funkci jednatele (v případě akciové společnosti člena představenstva) uzavřenou pracovní smlouvu. Tzv. pravým souběhem praxe označuje situaci, kdy předmětem smlouvy označené jako pracovní je výkon funkce jednatele, tedy především obchodní vedení společnosti. V tomto případě nemůže být uzavřena pracovní smlouva – lze sice podpůrně použít zákoník práce (je-li taková vůle jednatele a společnosti), ale stále se jedná o obchodněprávní vztah a nelze např. plně použít právní úpravu související s ochranou pracovněprávních vztahů.

Naprosto logicky se jednatel případným uzavřením pracovní smlouvy na výkon funkce jednatele nemůže např. zbavit ručení za dluhy společnosti vzniklé z důvodu, že jednatel nevykonával svoji funkci s péčí řádného hospodáře – mohlo by se jednat např. o ručení za daňové dluhy společnosti, o kterých pojednával Bulletin KDP 2/2025.

Ve věci „pracovní“ smlouvy na výkon funkce jednatele (na jakoukoli řídicí funkci, kterou lze považovat za výkon funkce jednatele) lze v krátkosti poukázat na nález ÚS ze dne 13. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 190/15, který poměrně nedávno doplnil nález ze dne 17. 1. 2024, sp. zn. III. ÚS 410/23. Velice zjednodušeně⁴ platí, že **smlouva označená jako pracovní je v zásadě platná a po schválení valnou hromadou i účinná a postupuje se podle pracovněprávní úpravy, avšak v každém jednotlivém případě je třeba posoudit, zda lze pracovněprávní úpravu použít.**

Např. výplata cestovních náhrad jednatele podle zásad zákoníku práce je naprosto v pořádku jak v případě, kdy je uzavřena smlouva o výkonu funkce s ujednáním, že se vztah jednatele a společnosti přiměřeně řídí zákoníkem práce, tak v případě smlouvy poněkud „nešikovně“ označené jako smlouva pracovní.

Jak však plyne z výše uvedeného nálezu ÚS ze dne 17. 1. 2024, **není-li „pracovní“ smlouva na řídicí funkci jednatele schválena valnou hromadou**, tak jednatele hrozí, že v budoucnu společnost (až bude pod kontrolou jiných osob) úspěšně zpochybní nárok na „mzdu“ vyplácenou dle této smlouvy a jednatel ji bude muset vrátit. Tento problém tedy hrozí v případě, kdy dojde ke změnám v ovládnání společnosti.

Je-li „pracovní“ smlouva na řídicí funkci jednatele schválena valnou hromadou, je nárok jednatele na vyplácenou mzdu do budoucna nezpochybnitelný. Stále je však třeba mít na paměti, že se o pracovněprávní vztah nejedná – to je důležité z hlediska **pojištění odpovědnosti zaměstnavatele při pracovním úrazu zaměstnance podle zákoníku práce**. Případný „pracovní úraz“ (např. při autonehodě při služební cestě) by totiž nebyl kryt pojištěním podle § 365 ZPr (tedy podle § 205d starého zákoníku práce č. 65/1965 Sb.) a pojišťovna by odmítla tento úraz odškodnit, a jak potvrzuje judikatura NS,⁵ byl by postup pojišťovny oprávněný – pracovní smlouva by byla oprávněně překlasifikována na smlouvu o výkonu funkce. Jinou věcí by bylo, zda má jednatel odškodnit společnost – v tomto případě by se jednalo o smlouvu o výkonu funkce řídicí se přiměřeně zákoníkem práce, a nárok jednatele vůči společnosti by tak byl obhajitelný.

Pravděpodobnost, že by v rámci zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele při pracovním úrazu zaměstnance podle zákoníku práce pojišťovna (tedy Česká pojišťovna či Kooperativa) odškodnila úraz jednatele vykonávajícího řídicí funkci na základě pracovní smlouvy, je velice malá. Pro jednatele je tak pro tento případ mnohem bezpečnějším řešením mandátní smlouva obsahující ujednání o odškodnění úrazu souvisejícího s výkonem funkce jednatele. Mohlo by být např. i ujednáno, že společnost je povinna se pro tento případ komerčně pojistit – toto pojistné by bylo daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele [na toto pojistné nedopadá § 25 odst. 1 písm. d) ZDP vylučující z daňových nákladů pojistné hrazené za jednatele z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou společností při výkonu funkce].

Jak je výše upozorněno na nález ÚS ze dne 17. 1. 2024, vztah jednatele a společnosti lze smluvně podřídit zákoníku práce, avšak s určitými omezeními. Rozdílné je třeba řešit např. **vznik a zánik výkonu funkce jednatele**. Může se třeba jednat o situaci, kdy je vrcholový manažer v pracovním poměru jmenován do funkce jednatele a v rámci své funkce vykonává stejnou činnost – nicméně ani v tomto případě se od okamžiku jmenování už nemůže jednat o pracovněprávní vztah. Součástí smlouvy o výkonu funkce v takovém případě může být např. ujednání, že po odvolání z funkce jednatele se automaticky obnoví původní pracovní poměr,⁶ že bude poskytnuto odstupné atd. Jak je však uvedeno výše v části věnované účasti na nemocenském a důchodovém pojiš-

4 Podrobně viz např. článek ŠUK, P. Pracovněprávní ochrana členů statutárních orgánů obchodních korporací aneb „Nekonečný příběh, díl 875“. *Bulletin KDP*, 2024, č. 4, dostupný na <https://moje.kdpcr.cz/?kdporg=aspi&aspi=mpoint&form%5Bsource%5D=BKDP&form%5Btext%5D=%C5%A1uk&action=detail&id=350129&idpara=1¶c=2&st=%C5%A1uk>.

5 Viz rozsudek NS ze dne 21. 12. 2010, sp. zn. 21 Cdo 3053/2010.

6 Viz též rozsudek NS ze dne 19. 12. 2023, sp. zn. 21 Cdo 3025/2023.

tění a odvodům pojistného, odstupné poskytované na základě smlouvy o výkonu funkce by nebylo možné vyloučit z vyměřovacích základů pro pojistné.

Otázka „pracovní“ smlouvy na výkon funkce jednatele (tedy smlouvy v pravém souběhu funkcí) se zdála být od roku 2018⁷ jasná – taková smlouva platná být může, ale nemůže zakládat pracovníprávní vztah.

Judikaturu NS převzal i NSS a smlouvy označené jako pracovní, jednalo-li se o pravý souběh, za pracovníprávní nepovažoval. Konkrétně se jednalo o situaci, kdy na základě takové smlouvy odmítl Úřad práce nárok společnosti na **příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením**. NS potvrdil překlasifikaci takové smlouvy na smlouvu o výkonu funkce, která nemohla nárok na příspěvek založit.⁸ NSS tak postupoval v souladu s NS, který pro pravý souběh funkcí překlasifikoval pracovní smlouvu na smlouvu o výkonu funkce ve sporu ohledně odškodnění „pracovního“ úrazu (viz výše).

NSS řešil i opačný případ⁹ – žalobce se nesnažil obhájit smlouvu jako pracovní, ale naopak požadoval její překlasifikaci na smlouvu o výkonu funkce. Společnost měla jediného jednatele a zároveň jediného společníka, se kterým uzavřela v roce 2009 smlouvu označenou jako pracovní, jejímž předmětem bylo i obchodní vedení. Ačkoli smlouva byla v pravém souběhu funkcí, a nemohlo se tedy jednat o pracovníprávní vztah, inspektorát práce uložil společnosti pokutu 40 tis. Kč za **nedodržení zaručené mzdy** v letech 2016 a 2017. Ačkoli NSS v dané věci rozhodl 11. 5. 2023, tedy po dále uvedeném rozhodnutí ze dne 20. 7. 2022, potvrdil překlasifikaci smlouvy pracovní na smlouvu o výkonu funkce, a odmítl tak zákonnost uložené pokuty.

Popsaný vývoj přístupu k pravému souběhu funkcí, kdy smlouva označená jako pracovní sice může být platná a může založit mnohé nároky stanovené pracovníprávní úpravou, ale nikdy nemůže obchodněprávní vztah změnit na vztah pracovní, narušilo **rozhodnutí NSS ze dne 20. 7. 2022**.¹⁰ Jednalo se o případ „pracovní“ smlouvy s členem představenstva a. s., která se ocitla v platební neschopnosti, a člen představenstva po Úřadu práce požadoval výplatu mzdy nevyplacené zaměstnavatelem, a to na základě zákona č. 118/2000 Sb., o ochraně zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavatele.

NSS se v tomto případě nevydal cestou odpovídající výše uvedenému výkladu a neodmítl nárok člena představenstva na základě překlasifikace smlouvy na smlouvu o výkonu funkce. Protože ochrana zaměstnanců při platební neschopnosti zaměstnavate-

le nevychází jen ze zákona č. 118/2000 Sb., ale ze směrnice EU o ochraně zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele, předložil v dané věci předběžnou otázku SDEU.

Předběžná otázka však nebyla naformulována tak, zda se uvedená směrnice vztahuje i na výkon funkce člena statutárního orgánu, ale byla naformulována takto: *Brání čl. 2 ve spojení s čl. 12 písm. a) a c) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/94/ES ze dne 22. října 2008 o ochraně zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele takové vnitrostátní judikatuře, dle níž ředitel obchodní společnosti není považován za „zaměstnanec“ pro účely uspokojení mzdových nároků dle této směrnice jen z toho důvodu, že ředitel jako zaměstnanec je současně členem statutárního orgánu těžce obchodní společnosti?*

Předběžná otázka tedy byla naformulována jak pro případ pravého, tak i nepravého souběhu funkcí. A odpověď SDEU tak logicky zní takto: *Článek 2 odst. 2 a čl. 12 písm. a) a c) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2008/94/ES ze dne 22. října 2008 o ochraně zaměstnanců v případě platební neschopnosti zaměstnavatele, ve znění směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2015/1794 ze dne 6. října 2015, musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní judikatuře, podle níž platí, že osoba, která na základě pracovní smlouvy platné z hlediska vnitrostátního práva vykonává souběžně funkce ředitele a člena statutárního orgánu obchodní společnosti, nemůže být kvalifikována jako zaměstnanec ve smyslu této směrnice, a že se tudíž záruky upravené touto směrnicí nemohou na tuto osobu vztáhnout.*

Ačkoli SDEU se vyjádřil nikoli ke smlouvám označeným jako pracovní a platným z hlediska vnitrostátního práva, ale ke smlouvám pracovním (a co za pracovní smlouvu lze považovat, neřešil – koneckonců se jej na to NSS ani neptal), tak **NSS konstatoval, že na tento konkrétní případ nelze použít stávající výklad NSS a navazující výklad NS** a zrušil rozhodnutí žalovaného (tím bylo MPSV) potvrzujícího rozhodnutí Úřadu práce odmítající nárok dle zákona č. 118/2000 Sb. NSS přitom MPSV zavázal, aby v dalším řízení na uvedeného člena představenstva nahlížel jako na zaměstnance dle zákona č. 118/2000 Sb. NSS přitom připustil, že nárok člena představenstva v dalším řízení odmítnut být může, ale nikoli z toho důvodu, že by člena představenstva v pravém souběhu funkcí nepovažoval za zaměstnance dle zákona č. 118/2000 Sb.

MPSV v dalším řízení nárok člena představenstva znovu neuznalo, když se (dle mého názoru správně) snažilo vypořádat s tím, že rozhodnutí SDEU se netýká pravého souběhu funkcí, ale nepravého souběhu funkcí. Nicméně v dalším řízení Městský soud v Praze 31. 8. 2023 rozhodnutí MPSV opětovně zrušil.¹¹

7 Viz rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia NS ze dne 11. 4. 2018, sp. zn. 31 Cdo 4831/2017, uveřejněný pod č. 35/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek. Tento rozsudek byl přijat v reakci na výše uvedený náleží ÚS ze dne 13. 9. 2016.

8 Rozsudek NSS ze dne 2. 5. 2019, čj. 7 Ads 45/2018-27. Jednalo se o smlouvu označenou jako pracovní s jediným jednatelem a zároveň jediným společníkem, nicméně jako důvod neexistence pracovníprávního vztahu NSS shledal pravý souběh funkcí (viz body 20 a 21).

9 Rozsudek NSS ze dne 11. 5. 2023, čj. 6 Ads 52/2022-27.

10 Rozhodnutí NSS ze dne 20. 7. 2022, čj. 10 Ads 262/2020-98.

Rozhodnutí NSS ze dne 20. 7. 2022 dle mého názoru vybočuje ze zásady, že výkon funkce jednatele (v uvedeném případě se jednalo o výkon funkce člena představenstva, což není pro posouzení věci podstatné) nelze smluvně změnit na vztah pracovní právní. Nicméně je v tuto chvíli použitelné pouze pro ochranu zaměstnance dle zákona o zaměstnanosti (ten byl ovšem následně novelizován – viz dále). **Nelze však vyloučit, že se objeví nějaká další situace, jejíž řešení by mohlo záviset na výkladu práva EU – potom by příslušný nárok náležející zaměstnancům v pracovníprávních vztazích mohl být uznán i z „pracovní“ smlouvy jednatele v pravém souběhu funkcí.**

Zákonodárce nečekal na rozhodnutí Městského soudu v Praze a novelou provedenou zákonem č. 125/2023 Sb. s účinností od 1. 7. 2023 zákon č. 118/2000 Sb. přímo vylučuje nárok zaměstnanců, kteří byli v rozhodném období členy statutárního orgánu anebo měli rozhodující vliv na činnost zaměstnavatele a zároveň měli u zaměstnavatele nejméně 25% majetkovou účast. V návaznosti na rozhodnutí NSS tak byla přijata změna zákona č. 118/2000 Sb., která z nároku automaticky vyloučila jednatele – tedy i jejich nároky z nepravého souběhu, o kterých nebylo před tímto rozhodnutím pochyb.

Pracovní smlouva jednatele – tzv. nepravý souběh funkcí

Činnost jednatele v nepravém souběhu funkcí – nejedná se tedy o výkon funkce jednatele – v pracovníprávním vztahu vykonávána být může. Jednatel tedy může pro svoji společnost pracovat na základě pracovní smlouvy (nebo na základě dohody o pracovní činnosti či dohody o provedení práce) **např. na pracovní pozici řidiče.**

V duchu této zásady rozhodoval např. NSS ve věci nároku společnosti na **příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením**. V předchozí části je v rámci shrnutí judikatury jako příklad, kdy NSS převzal závěry NS k překlasifikaci pracovní smlouvy v pravém souběhu funkcí na smlouvu o výkonu funkce, uveden spor ohledně **příspěvku na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením** – příspěvek k pracovní smlouvě jednatele zde byl odmítnut právě z důvodu pravého souběhu funkcí.

Pokud se však jedná o pracovní smlouvy jednatelů v nepravém souběhu funkcí, tak i zde docházelo ze strany Úřadu práce k neuznání tohoto příspěvku – z důvodu, že příslušnou smlouvu označenou jako pracovní za pracovní smlouvu nepovažoval. Nicméně v těchto případech NSS smlouvy jednatelů jako pracovní posoudil, a potvrdil tak nárok na příspěvek – viz např. rozsudek ve věci

Meddnes,¹² kde **předmětem činnosti jednatele dle příslušné smlouvy byla činnost odborného redaktora.**

Pokud má jednatel uzavřenou smlouvu označenou jako pracovní, která není v pravém souběhu funkcí (jejím předmětem je např. zmíněná činnost odborného redaktora), tak ještě nemusí být tato smlouva coby smlouva pracovní bezproblémová. Např. ve zmíněném rozsudku ve věci *Meddnes* totiž neplatnost uvedené pracovní smlouvy odůvodňoval tím, že se jednalo o **společnost s jediným jednatelem a zároveň jediným společníkem**, který smlouvu uzavřel za obě strany. Argumentem neplatnosti byl tzv. střet zájmů. Nicméně NSS tuto samokontaktaci jako automatický důvod neplatnosti smlouvy nepovažoval. Obdobně automaticky neodmítl nárok na příspěvek na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením z pracovní smlouvy jednatele společnosti Profimex,¹³ kdy **jednatel byl jediným jednatelem a zároveň jediným společníkem, avšak za společnost uzavřel smlouvu její prokurista** (tento prokurista byl mimochodem stejného příjmení jako jednatel, který mu prokuru udělil).

NSS k samokontaktaci pracovních smluv nepřistupuje tím úhlem pohledu, zda se vůbec může jednat o závislou práci z pohledu zákoníku práce, ale nahlíží na tento problém právní úpravou střetu zájmů,¹⁴ která mimochodem podléhala poměrně významným změnám. Pokud by na problém samokontaktace nenahlížel odlišně NS, tak by byl pracovníprávní vztah na činnost odlišnou od výkonu funkce jednatele možný i u společností s jediným jednatelem.

Jenže NS k samokontaktaci pracovních smluv přistupuje odlišně a např. ve věci společnosti Šance Týn nad Vltavou týkající se **pojištění odpovědnosti zaměstnavatele při pracovním úrazu zaměstnance podle zákoníku práce** automaticky odmítl nárok z této smlouvy, protože byla za obě strany podepsána stejnou osobou. A následnou ústavní stížnost ÚS odmítl jako neopodstatněnou a v odůvodnění mj. uvedl: *4. Podle judikatury Nejvyššího soudu je pracovní smlouva v takovém případě neplatná, protože statutární orgán společnosti nemůže platně jednat jménem společnosti jako zaměstnavatele, jsou-li jeho zájmy v rozporu se zájmy společnosti. Zájmy zaměstnance a zaměstnavatele jsou při sjednávání pracovníprávního vztahu vždy rozdílné. Proto tatáž osoba nemůže odpovídajícím způsobem současně hájit své zájmy jako zaměstnance a zájmy společnosti jako zaměstnavatele.*

U společností s jediným jednatelem tedy uzavření pracovníprávního vztahu tohoto jediného jednatele rozhodně bezproblémové není a je otázkou, zda má být tento problém vůbec řešen optikou právní úpravy střetu zájmů anebo optikou toho, zda se vůbec o závislou práci může jednat.

11 Rozsudek MěS v Praze ze dne 31. 8. 2023, čj. 10 Ad 5/2023-36.

12 Rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2021, čj. 7 Ads 144/2020-40.

13 Rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2022, čj. 6 Ads 275/2020-35, a ze dne 17. 8. 2022, čj. 10 Ads 60/2021-41.

14 Rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2019, čj. 10 Ads 284/2017-42 (č. 3858/2019 Sbírky NSS).

DPH z odměny jednatele

Z pohledu DPH je pochopitelně klíčovou otázkou, zda odměna jednatele za výkon funkce je odměnou za ekonomickou činnost podléhající této dani nebo zda se z pohledu DPH jedná o „mzdu zaměstnance“ stojící mimo její předmět.

Zákon o DPH (pokud by nebyl v rozporu s právem EU) dával na tuto otázku jednoznačnou odpověď do 31. 3. 2019, když v § 5 odst. 2 stanovoval: *Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovní právní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu* – s odkazem poznámkou pod čarou na § 6 ZDP.

Protože odměna jednatele (i kdyby byla jednatelem společnosti fakturována) je vždy příjmem ze závislé činnosti, vylučoval zákon o DPH do 31. 3. 2019 činnost jednatele z předmětu DPH. Jenže **22. 11. 2016 přišel rozsudek NSS¹⁵ týkající se případu, kdy jednatel fakturoval společnosti svoji činnost vč. DPH a společnost Finanční správa neuznala odpočet této daně. A NSS shledal úpravu v zákoně o DPH v rozporu s právem EU. Na jednu stranu se tedy jednatel nepovažující svoji činnost jednatele za činnost ekonomickou z pohledu DPH nemusel ničeho obávat – mohl se odvolat na zákon o DPH a odměnu jednatele např. nezahrnovat do obrátu pro účely DPH. Na druhou stranu se mohl na základě uvedeného rozhodnutí NSS odvolávat na právo EU a za ekonomickou činnost ji považovat.**

Na rozhodnutí NSS reagovala novela zákona o DPH č. 80/2019 Sb. s účinností od 1. 4. 2019, když do § 5 vložila nový odst. 2 a prohlásila, že osobou povinnou k dani není: *b) zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu.*

Kdyby byla od 1. 4. 2019 současně vypuštěna úprava, podle které samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců (do 31. 3. 2019 se jednalo o odst. 2, od 1. 4. 2019 se jednalo o odst. 3), tak by podle zákona o DPH od 1. 4. 2019 mohla být odměna jednatele jen stěží vyjmuta z předmětu DPH. Jenže ona tato úprava v zákoně o DPH v důsledku přijetí pozměňovacího návrhu k vládnímu návrhu novely č. 80/2019 Sb. nakonec zůstala vč. toho, že touto činností není činnost osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti – pouze byl odstraněn odkaz na zvláštní právní předpis.

Takže zákon o DPH na rozhodnutí NSS sice novelou od 1. 4. 2019 reagoval, ale bez věcné změny. A novela zákona o DPH (dle důvo-

dové zprávy jako upřesnění) č. 461/2024 Sb. **od 1. 1. 2025** zase vypustila to, co do něj od 1. 4. 2019 vložila novela č. 80/2019 Sb. (tedy odst. 2 stanovující, že osobou povinnou k dani není zaměstnanec nebo jiná osoba při uskutečňování ekonomické činnosti vyplývající z pracovního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu). Současně novela od 1. 1. 2025 reformulovala úpravu toho, co se nepovažuje za samostatně uskutečňovanou ekonomickou činnost – kromě činnosti zaměstnance nebo jiné osoby vyplývající z pracovního vztahu, služebního poměru nebo jiného obdobného vztahu je to též **činnost jiných osob, pokud jsou jejich příjmy zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zákona upravujícího daně z příjmů** (odkaz na zákon o daních z příjmů je tak od 1. 1. 2025 přímo součástí zákona).

Lze tedy konstatovat, že **zákon o DPH stále zůstává dle názoru NSS v rozporu se směrnicí EU o společném systému DPH.** Je tak na jednatele, zda svoji činnost jednatele nebude z pohledu DPH řešit (a oporu v zákoně o DPH k tomu stále má) anebo zda ji bude v souladu se směrnicí a s odvoláním na rozhodnutí NSS za ekonomickou činnost považovat. Protože spory, kdy správce daně činnost jednatele (či předsedy představenstva a. s.) odmítl považovat za ekonomickou činnost a které skončily u NSS, jsou z období před rokem 2019 (kdy se opatrně začal v této věci novelizovat zákon o DPH), lze předpokládat, že správce daně by dnes nezpochybňoval závěry NSS k této otázce.

Na rozsudek NSS potvrzující činnost jednatele jako ekonomickou činnost pro účely DPH se odvolávala společnost, které **její jednatel fakturoval na základě smlouvy o zprostředkování obchodu a služeb.** V tomto případě NSS vyslovil velice zajímavou **myšlenku fakturace služeb jednatele** (a zároveň jediného společníka) **své společnosti jako služby, kterou fyzická osoba fakticky poskytovala sama sobě**.¹⁶ [20] *Pro posouzení klíčové otázky existence předmětu daně je podstatné, že dodavatel byl v rozhodné době jediným jednatelem a společníkem žalobce. Současně žalobce neměl žádného zaměstnance, kterému by dodavatel mohl poskytovat konzultace, zaškolovat ho, navrhovat mu strategie a asistovat mu při tvorbě logistiky tak, jak se zavázal ve smlouvě. Dodavatel přitom již před uzavřením smlouvy vykonával obdobnou činnost. Byť je dodavatel fyzickou osobou a žalobce je právnickou osobou, z konkrétních okolností tohoto případu je zřejmé, že fakturované služby dodavatel poskytoval fakticky sám sobě (obdobně např. rozsudek ze dne 18. 3. 2005, č. j. 4 Afs 24/2003-81). Podstatou soukromoprávního závazku je však vztah mezi dvěma či více různými subjekty, jehož obsahem jsou práva a povinnosti těchto osob v rámci tohoto vztahu. Jinak řečeno, smluvní vztah předpokládá, že na jedné straně je subjekt poskytující plnění a na druhé straně subjekt přijímající plnění. Za této situace Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že jsou dány důvodné pochybnosti o existenci zdanitelného plnění, čímž je zpochybněn i uplatněný nárok na odpočet DPH z takového plnění.*

15 Rozsudek NSS ze dne 22. 11. 2016, č. 2 Afs 100/2016-29 (č. 3552/2017 Sbírký NSS) – tento rozsudek se týkal přímo činnosti jednatele; pro výkon předsedy představenstva byl potvrzen rozsudkem NSS ze dne 21. 6. 2021, č. 3 Afs 82/2019.

16 Rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2018, č. 7 Afs 282/2017-37.

System jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatelů od roku 2026

Pro účely zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatelů bude za **zaměstnance považován mj. poplatník daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů**. System jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatelů tak v oblasti odměňování jednatelů přinese např. novinku, že **bude nutné přihlašovat i ty jednatele, kteří nebudou účastni nemocenského a důchodového pojištění** (např. jednatele s měsíční odměnou 4 tis. Kč). Protože podle § 19 zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatelů bude nutné zaměstnance v zásadě přihlašovat nejpozději **před okamžikem nástupu tohoto zaměstnance k výkonu práce**, bude otázkou výkladu, zda toto základní pravidlo bude platit i pro jednatele (potom by jej bylo možné asi jen těžko dodržovat) anebo zda se použije výjimka s lhůtou pro přihlášení do 8 dnů od jmenování jednatele, resp. od schválení odměny ve smlouvě o výkonu funkce.¹⁷

Určitou výhodou jednatelů oproti zaměstnancům v základním pracovněprávním vztahu podle zákoníku práce je alespoň to, že pro ně byl příslušným prováděcím nařízením stanoven **užší rozsah hlášených údajů** – např. při přihlašování nebude nutné uvádět údaje o vzdělání, měsíčně nebude nutné hlásit jednotlivé složky mzdy.

V rámci systému jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatelů dojde doprovodným zákonem ke **zrušení uplatnění srážkové daně z příjmů ze závislé činnosti**, avšak až s účinností od **1. 1. 2027**. Již s účinností **od 1. 1. 2026** se však přestane srážková daň aplikovat na odměny orgánů právnických osob, jedná-li se o odměny plynoucí fyzickým osobám – nerezidentům. Od 1. 1. 2026 totiž bude do § 22 odst. 1 písm. g) ZDP doplněn nový bod 15. zahrnující: *odměny členů orgánů právnických osob, které jsou fyzickými osobami, bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou*. Současně za rok 2026 budou muset nově podat příznání k dani z příjmů fyzických osob nerezidenti s odměnou člena orgánu přesahující 36násobek průměrné mzdy (aby došlo k event. zohlednění progresivní sazby daně z příjmů fyzických osob, pokud by jedna fyzická osoba pobírala odměny od více-ro společnosti).

Závěr

I přes poměrně dlouhou dobu, kdy jsou soudy řešeny mnohé otázky týkající se vztahu jednatele k jeho společnosti, zůstává řada otázek stále otevřená. Nebýt rozhodnutí NSS ve věci ochrany zaměstnance při platební neschopnosti zaměstnavatele podle zákona č. 118/2000 Sb., tak by bylo možné považovat za uzavřenou otázku tzv. pravého souběhu funkcí – tedy že na činnosti spadající do výkonu funkce jednatele lze sice platně uzavřít vztah řídicí se zákoníkem práce, avšak s určitými výjimkami, ale že se nikdy nemůže jednat o vztah pracovněprávní.

Pokud jde o tzv. nepravý souběh funkcí, tak zde stále zůstává otevřená otázka smluv uzavřených za společnost i za zaměstnance stejnou osobou. Zde je nejen odlišný pohled NSS (ten možnost takového vztahu připouští, nejsou-li porušena pravidla střetu zájmů) a NS (ten kromě pravidel střetu zájmů zohledňuje také to, že vztah nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance vyžadovaný zákoníkem práce je v tomto případě přinejmenším sporný).

Lze uzavřít, že největší jistotu přináší sjednání smlouvy o výkonu funkce – ta sice např. nezakládá zákonnou pojistnou ochranu při pracovním úrazu zaměstnance, ale z hlediska nemocenského a důchodového pojištění poskytuje stejnou ochranu jako platná pracovní smlouva. Výhodou sjednání smlouvy o výkonu funkce je také to, že činnost nemůže být kontrolována z hlediska dodržování pracovněprávních předpisů, jako je např. dodržování minimální mzdy.

Pokud jde o pracovní smlouvy v nepravém souběhu funkcí, zde lze plnohodnotnou pracovněprávní ochranu očekávat jen tam, kde je předmět vykonávané činnosti jednoznačně mimo činnost spadající do výkonu funkce jednatele, a navíc za podmínky, že má společnost alespoň dva jednatele a za společnost uzavře smlouvy druhý z jednatelů.

Legislativní vývoj nijak nesměruje k tomu, že by se jednotlivé otázky vyjasňovaly – viz např. novelizace zákona o DPH. Naopak legislativní vývoj nové problémy přináší a aktuálně je v tomto směru velkou výzvou system jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatele zaváděného od roku 2026. ■

17 Pokud nelze zaměstnance přihlásit před okamžikem nástupu k výkonu práce, tak se přihlašuje ve lhůtě 8 dnů ode dne, kdy zaměstnavateli vznikla povinnost poskytovat zaměstnanci plnění, resp. ode dne, kdy zaměstnavatel poprvé poskytl zaměstnanci plnění – § 19 odst. 1 písm. b) zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele.

Zdaňování umělců a sportovců

Jelikož profesionálních sportovců ani umělců není v České republice v porovnání s ostatními daňovými poplatníky mnoho, panují často nejistoty, jak ke zdanění jejich příjmů přistoupit. Legislativa, judikatura ani odborná literatura na daná témata příliš bohaté nejsou, nicméně existují jak rozsudky, tak odborné články kolegů,¹ které problematiku především zdaňování sportovců alespoň trochu osvětlují. Níže si dovoluji shrnout nejzákladnější témata z oblasti zdanění sportovců a umělců, a to od klasifikace výkonu jejich činnosti, přes uplatnění výdajových paušálů, problematiku nepeněžních příjmů až po oblast mezinárodního zdanění.



Ing. Lenka Kokešová,
daňový poradce č. 6093,
Deloitte Advisory s. r. o.

Výkon činnosti sportovců

V minulosti bylo dlouhá léta předmětem sporu, zda se výkon činnosti kolektivních sportovců může považovat za výkon samostatné výdělečné činnosti, či zda se jedná o činnost závislou. Finanční správa a Ministerstvo financí zastávaly názor, že sportovci vykonávající kolektivní sport vykonávají závislou činnost, sportovci zase naopak zastávali názor, že se jedná o výkon samostatné výdělečné činnosti. Obě strany argumentovaly různě – Finanční správa upozorňovala na znaky závislé práce, především na hlavní znak, kterým je nadřazenost a podřízenost smluvních stran, která je patrná z povinnosti hráčů účastnit se tréninků a sportovních utkání, a dále pak na zázemí v podobě tréninkových prostor, dopravy, masérů, fyzioterapeutů či vybavení, které je sportovcům poskytováno. Dalším problémem je často existence pouze jednoho odběratele – sportovního klubu či pravidelná měsíční odměna ve fixní výši.² Sportovci zase argumentovali např. ustanovením zákoníku práce o pracovní době a povinných přestávkách, které v rámci povahy jejich činnosti nemohou být naplněny, či přirovnáváním k subdodavatelům na stavbě, kdy je také potřeba koordinace jednotlivých dodavatelů, aby vznikl finální produkt, ve sportovním světě úspěšně odehrané utkání.

K problematice existuje několik rozsudků NSS, zmíním 2 Afs 62/2004-70, 2 Afs 173/2005-69, 2 Afs 16/2011-78 a také 2 Afs 22/2012-31. Tyto rozsudky se shodují, že v legislativě není vý-

slovně řešena problematika profesionálních sportovců, a tudíž je zde větší prostor pro výklad. Korespondují také v názoru, že výkon činnosti profesionálního sportovce umožňuje jak uzavření zaměstnanecké smlouvy, tak smlouvy umožňující výkon samostatně výdělečné činnosti³ a je pouze na smluvních stranách, jakou variantu zvolí, jak říká NSS v rozsudku ze dne 29. 11. 2011, čj. 2 Afs 16/2011-78: „Lze tak učinit dílčí závěr, že činnost profesionálního sportovce není jednoduše podřaditelná pod pojem ‚závislá práce‘ ve smyslu zákoníku práce. Nelze proto vyloučit, resp. dokonce považovat za protiprávní, uzavírání i jiných než pracovních smluv mezi sportovci a jejich kluby. ... Současně však je třeba podotknout, že výše uvedené neznamená, že by mezi profesionálním sportovcem a klubem, za který hraje, pracovní smlouva uzavřena být nemohla, či dokonce nesměla. Nejvyšší správní soud toliko zastává názor, že za současné situace značné neujasnělosti právního postavení profesionálních sportovců (viz níže část označená ‚obiter dictum‘) stát nemůže vynucovat jen jednu z možných forem jejich smluvní spolupráce s kluby, a to ani prostřednictvím daňové politiky.“

Finanční správa po rozsudku ze dne 29. 11. 2011 připustila možnost výkonu sportovní činnosti jak na základě pracovních smluv, tak na základě smluvních vztahů, které umožní příjmy zdaňovat jako příjmy ze samostatné výdělečné činnosti v § 7 ZDP.

Jelikož je uzavření smlouvy o výkonu činnosti dle občanského zákoníku pro obě strany finančně výhodnější, lze očekávat, že větší na kolektivní sportovní činnosti je v současné době vykonávána na základě takto uzavřených smluv, a tím pádem následně daněna dle § 7 ZDP.

U individuálních sportovců podobný problém s nastavením vztahu obvykle nevzniká, jelikož individuální sportovci často nespádají pod jeden klub, který by řídil celý výkon jejich činnosti, ale mají různé zdroje příjmů – např. příspěvky a dotace od Národní sportovní agentury, dále různé peněžní i nepeněžní dary od sponzorů, popř. prémiové odměny za medailová umístění. Na základě výše uvedeného mnoho individuálních sportovců vy-

1 Např. článek HORNOCHOVÁ, S., VYŠKOVSKÁ, M. Zdanění příjmů z činnosti výkonných sportovců nejen ve světle judikatury. Online. DAUČ, 2017, s. 1. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/clanky/8017/zdaneni-prijmu-z-cinnosti-vykonných-sportovců-nejen-ve-svetle-judikatury>.

2 Hráčské smlouvy nicméně často mívají i variabilní složku v podobě bonusových odměn za výkon sportovce či celého týmu.

3 Tedy občanské smlouvy uzavřené na základě zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

konává samostatnou výdělečnou činnost dle § 7 ZDP. Naopak někteří z vrcholových individuálních sportovců jsou zaměstnání např. v Dukle a vystupují jako vojáci z povolání nebo v Olympu a vystupují jako zaměstnanci policie a jejich příjem je daněn jako klasický zaměstnanecký příjem dle § 6 ZDP.

V případě jednorázových odměn sportovců, kteří činnost nevykonávají pravidelně za účelem zisku, pak můžeme tyto příjmy zařadit pod příjmy dle § 10 ZDP.

Výkon činnosti umělců

Stejně jako u individuálních sportovců, ani u individuálních výkonných umělců většinou není těžké posoudit, zda se jedná o závislou či samostatnou činnost. Umělci, ať už výkonní či výtvarní, často pracují pro více subjektů, které jim poskytují jen minimální zázemí potřebné pro jejich práci, což nevytváří pochyby o možném výkonu závislé práce jako v případě kolektivních sportovců.

Určité nejasnosti by mohly vzniknout především u tzv. externistů kamenných divadel, kteří často pracují pro divadla na základě občanské smlouvy, nicméně jsou často naplněny podobné znaky jako v případě kolektivních sportovců – např. povinnost tanečnicků chodit na pravidelné dopolední tréninky od pondělí do pátku (stejně jako povinnost kolektivních sportovců účastnit se tréninků), večer účinkovat v divadle naplánovaných představeních (hráči účastníci se turnajů), či účinkovat v jasně daném kostýmu připraveném divadlem (sportovci hrající v klubem předepsaných dresech). Na druhou stranu, pokud zůstaneme u příkladu tanečnicků, tanečnickům z výkonu jejich činnosti často neplynou nepeněžní příjmy v podobě možnosti využívat fyzioterapeuty či maséry tak jako u kolektivních sportovců a v obecnosti je jim poskytováno mnohem menší zázemí pro výkon jejich činnosti (často z prostého důvodu nedostatečných finančních prostředků souborů), a tím pádem lze znaky závislé práce považovat za ještě o něco slabší oproti kolektivním sportům.

Jelikož obě činnosti (tj. kolektivní sportovec a umělec účinkující v uměleckém souboru) mají podobné znaky, mohli bychom se opírat o judikáty z oblasti sportu, nicméně od roku 2020 máme k dispozici i rozsudek z uměleckého prostředí, a to konkrétně rozsudek NS ze dne 29. 1. 2020, sp. zn. 21 Cdo 2128/2019, který se zabýval primárně civilní žalobou operních pěvkyně, se kterými divadlo rozvázalo pracovní vztah na základě § 52 písm. c) zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále ZPr), tedy z důvodu nadbytečnosti. Divadlo se rozhodlo snížit počet úvazků operních pěvců z 12 na 6,5, přičemž chybějící operní pěvce se rozhodlo nahradit externisty. Přestože by se mohlo očekávat, že příslušné soudy v tomto kroku uvidí snahu o zastřené zaměstnávání, NS toto v kroku divadla nespátřuje. V rozsudku uvádí, že „Závislou prací může být za výše uvedených podmínek i činnost výkonného umělce, ... Vykazuje-li tato činnost znaky závislé práce vyplývající z § 2 odst. 1 ZPr a je-li prováděna za podmínek uvedených v § 2 odst. 2 ZPr, může být vykonávána jen v základním pracovním vztahu ... Činnost výkonného umělce, u níž je kladen důraz na kreativitu, samostatnost a mnohdy i impro-

vizaci, však lze provádět i v právním vztahu relativně nezávislém, zejména v podobě samostatné výdělečné činnosti na základě občanskoprávních smluv (dohod) uzavíraných mezi výkonnými umělci a těmi, kdo jejich umělecké výkony užívají...“ Závěrem uvádí, že na základě výše uvedeného je na rozhodnutí obou smluvních stran, ke kterému ze způsobů nastavení vztahu se přikloní.

Lze zde tedy vidět jasnou podobnost s přístupem soudů k činnosti výkonných umělců a kolektivních sportovců, kdy říkají, že přestože jejich činnost může vykazovat znaky závislé práce dle § 2 odst. 1 a 2 ZPr, vykazuje jejich činnost také velké množství odchylek od závislé práce, což jim umožňuje rozhodnout se, jakého právního nastavení ve svém vztahu použijí.

Paušální výdaje

Jak již bylo řečeno, sportovci i umělci mohou, a ve většině případů také vykonávají, samostatné výdělečnou činnost na základě § 7 ZDP. Další otázkou ovšem je, jaký výdajový paušál mohou použít v případě, že nevedou daňovou evidenci nebo účetnictví.

V případě umělců je posouzení situace jednoduché, jelikož dle § 3 odst. 3 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále „živnostenský zákon“ nebo „ZZ“), platí, že do živností nespádá „... výkon činností autorů děl literárních, vědeckých a uměleckých...“. Mohli bychom se tedy zamyslet nad tím, zdali mohou dle živnostenského zákona podnikat alespoň reproducenti uměleckých děl nebo výkonní umělci. Nicméně příloha č. 4 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností (dále Nařízení), vylučuje z živnostenského povolání i „... činnost umělců ve smyslu provedení uměleckého výkonu...“.

Činnost výkonných umělců dle komentáře k zákonu o daních z příjmů⁴ spadá do § 7 odst. 2 písm. c) ZDP, tedy je tzv. nezávislé povolání: „Příjmy z nezávislého povolání představují nepřesně ohraničenou kategorii příjmů. Samotný pojem „nezávislé povolání“ není ukotven v právních předpisech. Jedná se především o nezávislá povolání sportovců, trenérů, rozhodčích, artistů, umělců a dalších činností, provozovaných vlastním jménem na vlastní účet bez potřeby jakéhokoli oprávnění pro výkon této činnosti.“ Umělci tak podle § 7 odst. 7 písm. d) ZDP v případě využití paušálních výdajů mohou uplatnit výdaje ve výši 40%.

Je zajímavé, že dle přílohy č. 4 Nařízení se do volné živnosti č. 73 řadí např. činnost diskžokeje či moderátora kulturních a společenských akcí a dále např. činnost kaskadérů. Je pak otázkou, v čem se liší např. produkce hudby prostřednictvím „dýdžeje“ a prostřednictvím hraní na housle nebo koncertování kapely a kde se nachází hranice provedení onoho uměleckého výkonu diskvalifikujícího daňového poplatníka z bodu č. 73 volných živností. Dokud diskžokej jen pouští dříve někým vytvořenou hudbu, jedná se o živnost, a když začne „mixovat“, jedná se o vlastní uměleckou tvorbu? Další nejistotou jsou pak např. činnosti fotografů, které spadají pod bod č. 68 volných živností. Dle Nařízení se sem řadí jak komerční fotografické činnosti, tak činnosti s „vý-

4 DRÁB, O. Zákon o daních z příjmů: komentář. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2024.

tvárným zaměřením". Fotograf je vždy autorem vzniklé fotografie. Je nicméně otázkou, kdy se jedná pouze o fotografii výtvarnou a kdy už o fotografii uměleckou diskvalifikující jejího tvůrce z podnikání dle § 3 odst. 3 ZZ, resp. z užití 60% paušálních výdajů vůči příjmům z jejího prodeje. Těchto paradoxů při možnosti využití 40%, resp. 60%, paušálních výdajů legislativa nabízí více napříč různými druhy činností, nicméně k žádnému závěru týkajícímu se úpravy či sjednocení výkladu zatím nedošlo.

Přes výše uvedené se v praxi často umělcům doporučuje navštívit živnostenský úřad a při registraci zažádat o zařazení do konkrétní volné živnosti (např. právě do výše zmíněné volné činnosti č. 73 pro pořádání kulturních akcí, a to i přesto, že Nařízení z této činnosti vylučuje činnost výkonných umělců), a následně uplatňovat vůči příjmům 60% paušální výdaje, pokud jim při registraci není řečeno, že se jedná o nezávislé povolání a že jejich činnost do volných živností nemohou zařadit.

Výkon sportovní činnosti pak na základě přílohy č. 4 Nařízení, spadá v rámci volné živnosti pod bod č. 74. Provozování tělovýchovných a sportovních zařízení a organizování sportovní činnosti: „Činnost výkonných sportovců, případně rozhodčích, provozována samostatně a za účelem dosažení zisku“.

Klasifikace zařazení kolektivního sportu pod bod živnosti č. 74 byla v minulosti předmětem sporu Finanční správy a fotbalisty Davida Lafaty, který nakonec rozhodl rozsudek NSS ze dne 13. 7. 2017, čj. 6 Afs 278/2016-54. Finanční úřad argumentoval, že výkon kolektivního sportu nemůže být klasifikován jako výkon živnosti, jelikož nespĺňuje znaky živnosti dle § 2 odst. 2 ZZ, protože není provozována samostatně. Je zajímavé, že finanční úřad nespĺroval klasifikaci činnosti jako výkon nezávislé činnosti a přeřazení příjmů pod § 6 ZDP, ale pouze požadoval reklasifikaci příjmů z § 7 odst. 1 pod § 7 odst. 2 ZDP, a tím pádem nevyužití 60% paušálních výdajů, ale pouze 40%. NSS rozhodl, že činnost profesionálního sportovce je velmi málo definována a že může být vykonávána jak jako nezávislé povolání, tak jako živnostenské podnikání, a je na daňovém subjektu, aby se rozhodl. Z důvodu získání nižšího daňového zatížení je pak jasné, že sportovní činnosti jsou vykonávány vesměs na základě živnostenského oprávnění, umožňujícího využití 60% paušálních výdajů dle § 7 odst. 7 písm. b) ZDP.

Nepenížní příjmy

Na rozdíl od finanční odměny, u které ani lajk nepochybuje, že musí podlehnout dani z příjmů, stále často panují nejasnosti ohledně zdanění nepenížních plnění. Obyčejně se jedná především o problematiku kolektivních sportovců, kteří od svého klubu dostávají zázemí v podobě tréninkových prostor, masérů, fyzioterapeutů, trenérů, ale třeba i oblečení či výživových doplňků.

Naštěstí i zde máme k dispozici judikaturu, která alespoň částečně pomůže tuto problematiku vyjasnit. Jedná se o nález ÚS ze dne 25. 10. 2006, sp. zn. II. ÚS 686/05, který posuzoval situa-

ci trenéra, který vykonával trenérskou činnost pro sportovní klub na základě tehdejšího právem upravené tzv. mandátní smlouvy. Trenér přijímal nepenížní plnění v podobě ubytování, dopravy a stravy v době účasti na utkáních. ÚS rozhodl, že se v takovém případě jedná o zajištění podmínek, které umožňují splnit mandátní závazek, který vyplývá z mandátní smlouvy. Soud řekl, že existují tři možnosti kompenzace nákladů mandatářů:

1. náklady jsou již zahrnuty v úplatě stanovené ve smlouvě a mandatář si potřebné zajistí sám,
2. mandatář vyúčtuje vzniklé náklady mandantovi, který je povinen je uhradit,
3. mandatář nevniknou přímé náklady, protože mandant zajistí podmínky pro splnění závazku.

Generální finanční ředitelství („GFŘ“) tento nález akceptovalo, nicméně pouze pro mandátní smlouvy, jak je uvedeno v příspěvku na KOOV č. 384/23.10.12, a zdůvodnilo to tím, že „z hlediska soukromého práva nelze obsah nepojmenované smlouvy stavět naroveň typové smlouvy mandátní pouze proto, že se její obsah typové smlouvě svým charakterem blíží“. Tento přístup je v současné době problematický, jelikož pojem *mandátní smlouva* existoval pouze v zákoně č. 513/1991 Sb., který byl k 1. 1. 2014 zrušen, a přestože předkladatelé tohoto příspěvku navrhovali, aby se tyto závěry aplikovaly např. i na příkazní smlouvy dle nového občanského zákoníku, GFŘ se k tomuto návrhu souhlasně nevyjádřilo a příspěvek byl uzavřen s rozporem. Současná praxe nicméně stále využívá tzv. fakturačního kolečka (tedy vzájemného započítávání závazků a pohledávek mezi klubem a jeho kontraktorem), aby u nepenížních plnění přijatých kontraktorem bylo dosaženo neutrálního dopadu na základ daně. Neutrálního daňového dopadu je však dosaženo pouze za předpokladu, že daňový subjekt vede daňovou evidenci, a tedy využívá tzv. skutečné výdaje. V případě využívání paušálních výdajů či paušální daně navyšují tyto příjmy základ daně bez přímé úměry do uplatněných výdajů.

Mezinárodní zdanění umělců a sportovců

V případě, že zahraniční umělec či sportovec, který je českým daňovým nerezidentem,⁵ vykoná na území České republiky činnost, za kterou je odměněn, je tato odměna často předmětem daně na území ČR a je z ní sražena srážková daň, obvykle ve výši 15%, a to bez ohledu na to, zdali je finanční zdroj příjmů na území ČR či nikoli (tedy zda příjmy, resp. odměna, plynou od českého rezidenta či nerezidenta), podmínkou je pouze fyzický výkon činnosti na území ČR.

Právo na zdanění určuje vždy článek smlouvy o zamezení dvojímu zdanění (dále „SZDZ“) zabývající se zdaněním umělců a sportovců, která je uzavřena mezi ČR a státem daňové rezidence daného umělce či sportovce.

V modelové smlouvě OECD je to čl. č. 17 a byl zaveden v roce 1963 jako opatření proti daňové optimalizaci sportovců a umělců, kteří si často své daňové rezidentury drželi ve státech s nízkým zdaněním příjmů. Tento článek umožňuje smluvním státům zdanit při-

5 Bud' na základě § 2 odst. 3 ZDP, nebo na základě smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

jmy ve státě, kde fyzicky probíhá výkon činnosti, přičemž je často postaven nad články o zdanění podniků (čl. č. 7 v modelové smlouvě), aby se zamezilo vyhýbání zdanění přes tzv. „star-companies“, a články o zdanění zaměstnanců (čl. č. 15 v modelové smlouvě).

Nicméně, v případě odměn vyplácených vystupujícím umělcům skrz zprostředkovatelské agentury je nezbytné také posoudit, jakou část poskytované platby je možno považovat za odměnu za osobní veřejně vykonávanou činnost umělce a jaká část je naopak poskytována jako odměna zprostředkovatelské agentuře např. jako provize za zajištění uměleckého vystoupení nebo odměna za jiná protiplnění (participace na zajištění produkce vystoupení atp.). Jak potvrdil např. rozsudek NSS 7 Afs 166/2022-38, tuto naposled uvedenou část odměny (provize, odměna agentuře za zajištění produkce) nelze obecně považovat za příjem z osobní umělecké činnosti umělce, a tudíž ji nelze podrobit zdanění ve státě umělcem osobně vykonané činnosti na základě čl. č. 17 modelové smlouvy.

V případě, že ČR má podle SZDZ právo na zdanění příjmu veřejně vystupujícího umělce či sportovce, který je českým daňovým nerezidentem, pak se jedná o jeho příjem se zdrojem na území ČR na základě § 22 odst. 1 písm. f) ZDP a musí být v ČR podroben zdanění. Tyto typy příjmů pak podléhají srážkové dani ve výši 15 % (příp. snížené podle příslušné SZDZ) na základě § 36 odst. 1 písm. a) ZDP či srážkové dani ve výši 35 % dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP, pokud by se nejednalo o daňového rezidenta jiného členského státu EU, státu tvořícího Evropský hospodářský prostor ani třetího státu vymezeného v bodu 2 tohoto ustanovení. V praxi plátce daně také srážčí sankční sazbu 35 % v případě, kdy umělec neprokáže svůj domicil.

Jelikož se jedná o srážkovou daň, lze ji považovat za finální na základě § 38e odst. 7 ZDP. Nicméně daňový subjekt, který je daňovým rezidentem jiného členského státu EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor, a jeho příjmy z umělecké či sportovní činnosti vykonané na území ČR byly zdaněny srážkovou daní, má možnost dle § 36 odst. 7 ZDP podat daňové přiznání. Výhoda této možnosti spočívá v tom, že každý poplatník daně z příjmů fyzických osob, a to jak rezident, tak nerezident, má právo na základní slevu na poplatníka, kterou může touto formou získat, a to ve výši 30 840 Kč. Dále podání daňového přiznání umožňuje i uplatnění případných výdajů vynaložených na dosažení zdanitelných příjmů.

Z pohledu osoby vyplácející příjem umělci či sportovci, tedy z pozice plátce daně, bych chtěla upozornit na povinnost zkontrolovat si v rámci SZDZ, zdali má ČR na zdanění příjmu právo, a pokud ano, potom uplatnit správnou sazbu a zajistit sražení a odvedení daně v souladu s § 38d ZDP, a to do konce měsíce následujícího po měsíci ve kterém byl povinen srážku daně provést. Následně je plátce povinen podat vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby a také oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí dle § 38da ZDP.

V případě, že český daňový rezident vykonával svou uměleckou či sportovní činnost v zahraničí a daný stát měl dle SZDZ právo na zdanění souvisejícího příjmu, je vysoce pravděpodobné, že této

možnosti využil. Český daňový rezident má ale povinnost v ČR danit své celosvětové příjmy, tedy i příjmy, které již podlely zdanění v zahraničí v souladu se SZDZ a místní legislativou. Je tedy v jeho zájmu zamezit dvojímu zdanění podle příslušné smlouvy.

Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění umožňují dva způsoby, kdy je vždy aplikován jen jeden z nich (v modelové smlouvě se zamezením dvojímu zdanění zabývá čl. č. 23 A a B), a to buď metoda zápočtu, nebo metoda vynětí, většinou s výhradou progresse. V českém daňovém přiznání dvojímu zdanění pak poplatník daně z příjmů fyzických osob zabrání pomocí přílohy č. 3.

Některým umělcům mohou plynout také tantiémy, což jsou např. autorské honoráře za vytvoření díla, často určené jako procento z prodejů daného díla. V takovém případě nedochází ke zdanění podle čl. č. 17 modelové smlouvy, ale na základě čl. č. 12 modelové smlouvy, tedy obdobně jako licenční poplatky, kde modelová smlouva ukládá, že právo na zdanění má primárně stát, kde je příjemce daňovým rezidentem.

Závěr

Příjmy jak umělců, tak sportovců, které jsou vykonávány pravidelně, za účelem dosažení zisku, a které jim neplynou na základě zaměstnanecké smlouvy, jsou považovány za příjmy ze samostatné výdělečné činnosti, a jsou daněny dle § 7 ZDP, přičemž, jak ukázaly judikáty, není překážkou ani fakturace pouze jednomu subjektu (např. hokejovému klubu) a relativně velká míra závislosti na tomto jednom „odběrateli“.

V obecnosti pak lze shrnout, že výkon sportovní činnosti spadá do živností volných, provozovaných na základě živnostenského zákona, a tudíž jsou tyto příjmy klasifikovány pro účely daně z příjmů jako příjmy ze živnostenského podnikání dle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP, proti kterým lze uplatnit paušální výdaje ve výši 60%. Naproti tomu příjmy z umělecké činnosti jsou považovány primárně za příjmy z tzv. nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 ZDP, a lze proti nim uplatňovat pouze 40% paušální výdaje.

Umělci ani sportovci by pak neměli zapomínat ani na fakt, že část jejich příjmů jim často plyne i v nepeněžní podobě a že i tyto nepeněžní příjmy jsou považovány za příjmy zdanitelné.

Z pohledu mezinárodního zdanění pak příjmy sportovců a umělců často podléhají zdanění ve státě reálně vykonávané činnosti, a to vždy v souladu s příslušnou SZDZ a místní legislativou. V ČR jsou příjmy daňových nerezidentů vykonávajících tuto činnost obvykle daněny 15% srážkovou daní (příp. upravenou sazbou dle SZDZ) či sazbou 35% v případě daňových nerezidentů uvedených v § 36 odst. 1 písm. c) ZDP. Daňové subjekty mající daňové rezidenství v EU či ve státě EHP mohou podat daňové přiznání, které mívá za následek přeplatek, a to až do výše základní slevy na poplatníka daně z příjmů fyzických osob. V případě českých daňových rezidentů, jejichž příjmy podlely zdanění v zahraničí, se pak nesmí zapomínat na uvedení celosvětových příjmů v daňovém přiznání a odpovídající zamezení dvojímu zdanění v souladu se SZDZ. ■

Vysílání pracovníků a mezinárodní pronájem pracovní síly

V současném světě se čím dál častěji setkáváme s globální spoluprací mezi firmami. Někdy ovšem nestačí dvouhodinový online meeting a je potřeba, aby daný expert přijel osobně na pobočku v jiném státě. V takových případech je pak nezbytné řešit, jaké dopady, ať už z pohledu pracovního práva, směrnice EU o vyslaných pracovnících či imigrací, tak daňových povinností nebo sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, bude mít jeho práce ve druhém státě. Povinnosti se týkají jak zaměstnance, tak i zaměstnavatele, a jsou rozdílné v závislosti na tom, zda je Česká republika v roli vysílacího státu nebo přijímajícího státu. Tento článek se zaměřuje na povinnosti zaměstnance z pohledu daní, sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění v rámci struktury mezinárodního pronájmu pracovní síly.



Ing. Aneta Rulfová,
daňový poradce č. 5888,
Deloitte Advisory s. r. o.

Prvním krokem je vždy určit, o jakou vysílací strukturu se bude jednat. Určení vysílací struktury nezávisí na případných daňových implikacích, ale především na délce samotného vyslání, na skutečnosti, kdo bude během vyslání zaměstnance úkolovat, kdo za něj ponese náklady a kdo zaměstnanci bude vyplácet.

1. Vysílací struktury

Obecně rozlišujeme čtyři základní typy vysílacích struktur:

- mezinárodní pronájem pracovní síly,
- poskytování služeb,
- pracovní cesta,
- a lokální zaměstnání.

1.1. Mezinárodní pronájem pracovní síly

Mezinárodní pronájem pracovní síly, v praxi také často označovaný zkratkou „IHOL“ (*International Hiring of Labour*), je druh vysílací struktury, při které jsou zaměstnanci jedné entity („právní zaměstnavatel“) vysláni pracovat na určité období ke druhé entitě („ekonomický zaměstnavatel“) v rámci nad-

národní skupiny. Zaměstnanci po omezenou dobu vykonávají činnost pro ekonomického zaměstnavatele, který je úkoluje a jejich práci řídí.

Ekonomický zaměstnavatel k vyslaným zaměstnancům přistupuje obdobně jako k zaměstnancům s lokální smlouvou: přiděluje jim práci, určuje jejich pracovní podmínky a dobu, dohlíží na jejich pracovní činnosti a nese za ně odpovědnost.

Zaměstnanci, kteří jsou přiděleni k práci pro ekonomického zaměstnavatele podle této struktury, neuzavírají lokální pracovní smlouvu v zemi, kam jsou vysláni. Zůstávají stále zaměstnání pouze u zaměstnavatele ve své domovské zemi. Nicméně, vyslaní zaměstnanci by měli mít k dispozici vysílací dopis, který mj. definuje délku vyslání a náplň práce.

Dále je také nutné uzavřít dohodu o dočasném přidělení zaměstnanců mezi vysílající a přijímající společností, především pokud nemá skupina pro tyto účely např. již vnitropodnikovou směrnici. Tato dohoda upravuje vztahy mezi smluvními stranami, jejich práva a povinnosti, a např. formou dodatku také počty vyslaných zaměstnanců a délku jejich vyslání. Oba tyto dokumenty by měly být k dispozici před zahájením vyslání zaměstnance.

Na základě této dohody dochází k fakturaci mezi společnostmi za dočasné přidělení zaměstnanců. Poplatek by měl zahrnovat pouze skutečné mzdové náklady, jako je mzda, benefity související s vysláním, příspěvek na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění hrazený zaměstnavatelem a další náklady spojené se zaměstnáním bez marže. Přijímající společnost může poté zaměstnancům poskytovat i lokální benefity, na základě dohody mezi oběma společnostmi.

Ekonomický zaměstnavatel má mj. povinnost vést měsíční mzdovou evidenci a odvádět zálohy na daň z příjmů z jejich mzdy a nepeněžních benefitů.

1.2. Poskytování služeb

V rámci struktury poskytování služeb, často také nazývané „MSA“ (*Master Service Agreement*), jsou zaměstnanci domovské entity vysláni na území státu přijímající entity poskytovat služby na určitou dobu. Zaměstnanec má stále platnou pracovní smlouvu s domovskou entitou, která jeho práci však na rozdíl od předchozího typu vyslání nadále řídí a zaměstnance úkoluje. Existuje obchodní vztah mezi oběma společnostmi, nikoli však mezi zaměstnancem a přijímající entitou v zemi vyslání. Zaměstnanec stále reportuje pouze svému zaměstnavateli v domovské zemi, ačkoli svou práci vykonává na území přijímajícího státu.

Příjmy zaměstnanců, kteří jsou vysláni do ČR v rámci této struktury, jsou obvykle podrobeny dani z příjmů fyzických osob na úrovni zaměstnanců, kteří jsou povinni podat v ČR daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pokud stráví více než 183 dní v příslušném kalendářním roce v ČR. Dále je důležité sledovat, zda jsou naplněny všechny podmínky definované v příslušné smlouvě o zamezení dvojímu zdanění, aby příjem nepodléhal zdanění na území státu přijímající entity. Podrobněji se těmto podmínkám věnujeme v části 2.2 Daňové povinnosti zaměstnance. Avšak pokud v důsledku činnosti zaměstnanců vzniká vysílající společnosti stálá provozovna v ČR, budou příjmy takto vyslaných zaměstnanců v rozsahu práce vykonané v ČR zdanitelné v ČR bez ohledu na počet dní strávených v ČR.

V kontextu struktury poskytování služeb se v mezinárodním daňovém právu objevuje koncept tzv. službové stálé provozovny. Na rozdíl od klasické stálé provozovny, která je obvykle spojena s fyzickým místem podnikání, službová stálá provozovna nevyžaduje pevné místo, ale vzniká na základě překročení časového testu. Ačkoli modelová smlouva OECD explicitně nezahrnuje ustanovení o službové stálé provozovně, její principy jsou často integrovány do dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Tento koncept se opírá o časový limit (např. šest měsíců v jakémkoli dvanáctiměsíčním období), během kterého jsou služby poskytovány v hostitelském státě prostřednictvím zaměstnanců domovské entity. Časový limit je zpravidla definován v příslušné smlouvě o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi jednotlivými státy, typicky v čl. 5 – Stálá provozovna. Při překročení tohoto limitu vzniká službová stálá provozovna v hostitelské zemi. Důsledkem je, že část zisku společnosti související s činnostmi prováděnými v hostitelském státě podléhá zdanění v tomto státě podle místní legislativy. Službová stálá provozovna se tak zpravidla musí registrovat k dani z příjmů právnických osob a podávat příslušná daňová přiznání ve státě vzniku stálé provozovny.

V neposlední řadě je důležité zmínit, že za předpokladu, že je struktura MSA nastavena správně, a pokud při vyslání do ČR vzniká službová stálá provozovna, není zde povinnost vést stínovou mzdovou evidenci pro přidělené zaměstnance a zaměstnanci splní svou

daňovou povinnost skrz podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob, včetně případných čtvrtletních či pololetních záloh.

1.3. Pracovní cesta

Pracovní cesty obvykle trvají kratší dobu než poskytování služeb či mezinárodní pronájem pracovní síly. Jedná se o krátkodobé působení zaměstnance v zahraniční pobočce společnosti, přičemž zaměstnanec s hostitelskou zemí neuzavírá pracovní smlouvu. Pracovní cesty mohou trvat pouze jeden den či pár dní, maximálně měsíc, a mohou se opakovat.

Pokud pracovní cesta nepřesáhne určité období definované ve smlouvě o zamezení dvojímu zdanění mezi příslušnými zeměmi, odměna za práci zaměstnance je vyplácena zaměstnavatelem, který není považován za rezidenta ve druhé zemi, ani tato odměna nejde k tíži stálé provozovny, kterou má zaměstnavatel v zemi, kde je zaměstnanec na pracovní cestě, tak zaměstnanci nevzniká povinnost zdanit své příjmy v hostitelské zemi.

Pod pracovní cestou si můžeme představit např. semináře, několikadenní konference nebo školení zaměstnanců. Podmínkou je, že zaměstnanec nepracuje ku prospěchu entity v hostitelské zemi a není pod jejím vedením.

1.4. Lokální zaměstnání

Posledním typem vysílací struktury, pro kterou se mohou společnosti rozhodnout, je lokální zaměstnání. V rámci této struktury zaměstnanec uzavře na dobu svého „vyslání“ pracovní smlouvu s lokální entitou v hostitelské zemi, která se tak stane jeho právním zaměstnavatelem.

V této struktuře společnosti nemusí řešit uzavírání dohod mezi entitami ani přefakturaci mzdových nákladů. Zaměstnanec má uzavřenou pracovní smlouvu s hostitelskou entitou, která jeho práci řídí a úkoluje ho.

V tomto článku se dále budeme věnovat převážně implikacím z hlediska daní, sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění spojeným s mezinárodním pronájmem pracovní síly z pohledu zaměstnance, jelikož se jedná o jednu z nejhodněji využívaných struktur pro mezinárodní zaměstnání.

2. Daň z příjmů fyzických osob

Mezinárodní mobilita zaměstnanců přináší řadu dopadů na různé oblasti. Jednou z klíčových, i když často opomíjených za imigrační problematikou, je daň z příjmů fyzických osob. Skutečnost, že zaměstnanec pracuje na území jiného státu, ovlivňuje, kde a jak bude zdaněn jeho příjem.

2.1. Daňová rezidence

Prvním a velmi důležitým faktorem je určení daňové rezidence zaměstnance. Daňová rezidence se zkoumá ve dvou úrovních:

- podle národní legislativy jednotlivých států,
- podle mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění, pokud taková smlouva mezi státy existuje.

V české legislativě je daňová rezidence fyzických osob upravena v § 2 zákona o daních z příjmů, č. 586/1992 Sb. (dále jen „ZDP“).

Za daňové rezidenty ČR jsou považováni poplatníci, kteří splní alespoň jednu z následujících podmínek:

- stráví více než 183 dní v ČR během kalendářního roku, a/nebo
- mají k dispozici stálý byt v ČR.

Stálým bytem se rozumí byt/dům/zařízený pokoj vlastněný nebo pronajatý poplatníkem, který je k dispozici k jeho užívání kdykoli a ve kterém se má poplatník úmysl trvale zdržovat. Dočasné ubytování (např. hotel, Airbnb) není pro daňové účely považováno za stálý byt.

Poplatníci, kteří splňují alespoň jedno ze zmíněných kritérií, jsou považováni za české daňové rezidenty a mají povinnost danit své celosvětové příjmy v ČR. Poplatníci, kteří nespĺňují žádnou z těchto dvou podmínek, jsou považováni za české daňové nerezidenty (tj. tyto poplatníci mají omezenou daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR).

Pokud je zaměstnanec považován za daňového rezidenta v ČR (např. má k dispozici stálý byt po celé zdaňovací období), ale je také považován za daňového rezidenta ve druhém státě podle tamní legislativy, konečná pozice daňové rezidentury bude určena pomocí smlouvy o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) mezi ČR a druhým státě. SZDZ určí pouze jeden stát, kde bude zaměstnanec daňovým rezidentem.

Kritéria pro určení daňové rezidence jsou definována přímo v SZDZ uzavřené mezi jednotlivými státy. Nicméně níže jsou uvedena obecná kritéria, která ve smlouvách můžeme najít (obvykle čl. 4 SZDZ – Rezident):

- stálý byt,
- centrum životních zájmů (rodina atd.),
- obvyklé místo pobytu (tj. země, ve které obvykle přebývá),
- národnost.

Zpravidla dojde k určení země rezidence na základě druhého kritéria (centrum životních zájmů) a poplatník je daňovým rezidentem v zemi, ke které má bližší osobní a ekonomické vztahy.

Ačkoli má ČR uzavřeno přes 90 SZDZ, tak v případě, že je vyslání uskutečněno z/do země, se kterou nemá ČR uzavřenou SZDZ (tzv. „nesmluvní stát“), daňová rezidence se řídí pouze českými zákony. Může se tedy stát, že zaměstnanec bude považován za daňového rezidenta v obou zemích, a dojde tak ke dvojímu zdanění jeho příjmů.

2.2. Daňové povinnosti zaměstnance

Při vyslání mezi smluvními státy se zdanění příjmů ze zaměstnání řeší v příslušné SZDZ, obvykle v čl. 15 – Příjmy ze zaměstnání.

Čl. 15 stanoví, že platy, mzdy a jiné podobné odměny, které rezident jednoho smluvního státu pobírá ze zaměstnání, podléhají zdanění jen ve státě rezidence, pokud zaměstnání není vykonáváno ve druhém státě. Je-li zaměstnání vykonáváno ve druhém státě, mohou být odměny přijaté v souvislosti s prací ve druhém státě zdaněny v tomto druhém státě.

Bez ohledu na výše uvedené pravidlo může odměna za závislou činnost vykonávanou v jiné zemi zůstat zdanitelná výlučně v zemi daňového rezidentství zaměstnance, za předpokladu, že jsou současně splněny následující tři podmínky:

- poplatník stráví méně než 183 dní v jakýchkoli 12 po sobě jdoucích měsících začínajících nebo končících v daném kalendářním roce (či v kalendářním/daňovém roce dle dané SZDZ) v jiné zemi,
- odměny jsou vypláceny zaměstnavatelem, nebo za zaměstnavatele, který není rezidentem v zemi, kde je závislá činnost vykonávána (tj. koncept „ekonomického zaměstnavatele“), a
- odměny nejdou k tíži stálé provozovně nebo stálé základně, které má zaměstnavatel ve druhém státě.

Výše uvedené pravidlo znamená, že pokud jsou všechny tři podmínky splněny současně, může zůstat příjem z pracovního poměru zdanitelný v zemi daňového rezidentství poplatníka, bez ohledu na to, že práce je vykonávána jinde. Jinak platí hlavní pravidlo, tj. příjem z pracovního poměru by měl být zdaněn v zemi, kde je práce vykonávána.

Druhá podmínka nemá být interpretována jako přefakturace nákladů na zaměstnání, které jsou nakonec hrazeny subjektem v cizí zemi, ale odráží koncept ekonomického zaměstnavatele, tj. subjekt, který lze z ekonomického hlediska považovat za zaměstnavatele poplatníka.

Jak již bylo uvedeno v úvodu do vysílacích struktur, v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly je zaměstnavatel v přijímajícím státě považován za tzv. ekonomického zaměstnavatele. Tudíž v tomto případě, bez ohledu na dobu trvání vyslání, nejsou výše uvedené podmínky splněny a příjmy poplatníka související s vysláním jsou v přijímající zemi zdanitelné již od prvního dne vyslání.

2.3. Česká republika jako přijímající země

Jak již bylo zmíněno na začátku, v tomto článku se věnujeme implikacím z pohledu zaměstnance, nicméně je důležité zmínit, že ekonomický zaměstnavatel (česká entita, v případě, že je ČR přijímající zemí) je povinen spravovat měsíční stínovou mzdovou evidenci za vyslané pracovníky, srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob pokaždé, když český subjekt účtuje fakturu za nájemné a/nebo poskytuje přiděleným osobám zdanitelné benefity. Může nastat situace, kdy společnost, kromě toho, že obdrží faktury od zahraniční entity, se zároveň na počátku nebo během vyslání zaměstnance zaváže poskytovat mu lokální benefity či jiné plnění. V takovém přípa-

dě je nezbytné všechny tyto položky zohlednit současně pro správný výpočet celkového zdanitelného příjmu.

Pojem zaměstnavatel a zaměstnanec je v české legislativě definován v § 6 odst. 2 ZDP. Z tohoto ustanovení vyplývá, že za zaměstnavatele pro daňové účely je považována nejen společnost, která mzdu zaměstnanci skutečně vyplácí (v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly tedy jeho právní zaměstnavatel, tzn. domovská entita), ale také česká společnost, u které zaměstnanci vykonávají práci podle jejích příkazů, přestože jsou příjmy vypláceny ze zahraničí. Tento příjem je považován za příjem vyplácený českou společností. Klíčová je zde také legislativní úprava týkající se pravidla 60%. Tato úprava se neaplikuje v případě, že jde úhrada zaměstnavateli se sídlem v EU/EHP, který má v ČR zřízenou organizační složku zprostředkovávající zaměstnání. Cílem tohoto ustanovení je zajistit, že daňový základ pro výpočet daně z příjmů a souvisejících povinných odvodů nebude uměle snižován. Zatímco skutečná mzda placená zaměstnanci může být nižší než celková úhrada zahraničnímu zprostředkovateli (vzhledem k marži této společnosti), zákonem je stanovena minimální daňová základna ve výši 60% z celkové úhrady pro daňové účely. Toto opatření má za cíl zabránit daňovým únikům a zajistit spravedlivé zdanění příjmů ze zaměstnání.

Česká společnost má povinnost provést roční mzdové vyúčtování na konci zdanitelného období (kalendářní rok) a přidělení pracovníci pravděpodobně budou mít povinnost podat roční daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Pokud zaměstnanci nemají jiné zdanitelné příjmy přesahující 20 tis. Kč kromě příjmů zdaněných prostřednictvím mzdové evidence, resp. pokud jsou splněny podmínky výjimky z povinnosti podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob dle § 38g ZDP, může ekonomický zaměstnavatel v případě takových zaměstnanců v souladu s § 38ch ZDP provést roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a daňového zvýhodnění.

Již na měsíční bázi by se mělo pracovat s daňovou rezidencí poplatníka:

1. V případě českého daňového rezidenta podléhá celosvětový příjem zaměstnance zdanění v ČR. To znamená, že 100% odměny vyplacené zahraniční společností během vyslání pracovníka musí být zahrnuto do stínové mzdové evidence.
2. V případě českého daňového nerezidenta podléhá zdanění pouze příjem z českých zdrojů podle § 22 ZDP. V tomto případě bude prostřednictvím české stínové mzdové evidence zdaněna pouze část příjmů vyslaného pracovníka, která se vztahuje k práci vykonané během pracovních dní odpracovaných v ČR. Zaměstnanec by měl vést pracovní kalendář a přinejmenším na měsíční bázi ho poskytovat zaměstnavateli k výpočtu zdanitelného příjmu v ČR.

Po skončení zdaňovacího období mají vyslaní zaměstnanci povinnost podat daňové přiznání nebo požádat zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování daní obdobně jako čeští zaměstnanci.

Co se týče daňových rezidentů ČR, ti do svého daňového přiznání (pokud mají povinnost jej podat) zahrnou veškeré příjmy ze zaměstnání za dané zdaňovací období i příjmy ze zdrojů v zahraničí podle SZDZ. V souladu s příslušnou SZDZ mohou pak zaměstnanci zamezit dvojímu zdanění pomocí započtení daně zaplacené v zahraničí nebo vyjmutí zahraničního příjmu. Metodu zamezení dvojímu zdanění určuje vždy příslušná SZDZ.

V české legislativě je vyloučení dvojího zdanění příjmů ze zahraničí upraveno v § 38f ZDP. Obecně se při vyloučení dvojího zdanění příjmu plynoucího daňovému rezidentovi ČR ze zdrojů v zahraničí postupuje podle SZDZ.

Avšak bez ohledu na to, jakou metodu vyloučení dvojího zdanění umožňuje SZDZ, je možné v souladu s § 38f odst. 4 ZDP vyjmout ze zdanění v ČR příjmy ze závislé činnosti vykonávané ve státě, s nímž má ČR uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění, plynoucí daňovému rezidentovi ČR, od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem státu, ve kterém je taková činnost vykonávána, nebo od zaměstnavatele, který je daňovým rezidentem ČR nebo daňovým nerezidentem, a příjmy ze závislé činnosti pro takového zaměstnavatele jdou k tíži stále provozovny umístěné ve státě, s nímž ČR uzavřela smlouvu o zamezení dvojího zdanění, za předpokladu, že uvedené příjmy byly ve státě zdroje zdaněny, pokud je to pro poplatníka výhodnější. Z ostatního příjmu poplatníka se vypočte daň sazbou daně zjištěnou ze základu daně nesníženého o tyto vyjmuté příjmy ze zdrojů v zahraničí.

V praxi se s postupem podle tohoto ustanovení setkáme celkem často. Častokrát se jedná o situaci, kdy je poplatník považován za daňového rezidenta ČR po celé zdaňovací období, nicméně po část roku pracoval v zahraničí a odměna za práci vykonanou v zahraničí je v daném státě také zdaněna. V takovémto případě, pokud je to pro poplatníka výhodnější a SZDZ uvádí metodu zápočtu pro zamezení dvojího zdanění, se použije metoda vynětí s výhradou progresu podle § 38f odst. 4 ZDP.

V případě daňových nerezidentů, za předpokladu, že mzdová evidence je vedena správně a poplatník včas zažádá zaměstnavatele o zpracování ročního zúčtování daní a že poplatník nemá žádný další příjem zdanitelný příjem dle § 22 ZDP, daňový nerezident nemá povinnost podat daňové přiznání.

Pro úplnost dodáváme, že daňoví rezidenti mají možnost uplatnit ve svém daňovém přiznání či ročním zúčtování také daňové slevy a odpočty za předpokladu, že splní podmínky stanovené legislativou. V případě českých daňových nerezidentů je tato možnost omezena pouze na základní slevu na poplatníka, pokud takový daňový nerezident není daňovým rezidentem členského státu EU nebo státu tvořícího EHP a zároveň nečiní úhrn všech jeho příjmů ze zdrojů na území ČR více než 90% všech jeho příjmů ve zdaňovacím období s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 nebo 6 ZDP, jsou od daně osvobozeny podle § 4, 6 nebo 10 ZDP, nebo příjmů, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (viz § 15 odst. 7, § 35ba odst. 2 a § 35c ZDP).

Nicméně prokázání těchto skutečností (potvrzením zahraničního správce daně) může být velmi náročné.

V ČR neexistuje speciální daňový režim pro přidělené pracovníky ze zahraničí pracující v ČR. Daňový poplatník, který je dočasně přidělen do ČR, je zodpovědný za včasné podání daňového přiznání a za správné vyčíslení daňové povinnosti obdobně jako čeští zaměstnanci.

V praxi se často setkáváme se situací, že společnosti poskytují přiděleným zaměstnancům možnost, že za ně zpracuje daňové přiznání daňový poradce. Je to jak z důvodu jazykové bariéry, tak i z důvodu usnadnění vyslání danému pracovníkovi, který nezná daňovou legislativu ČR.

2.4. Česká republika jako vysílající země

Česká entita může být také v opačné roli, a to v roli právního zaměstnavatele (vysílající entita), který přiděluje své zaměstnance k dočasné práci v zahraničí. V takovém případě je ekonomickým zaměstnavatelem zahraniční společnost a zaměstnanec české entity dočasně vykonává pracovní činnost pro zahraniční entitu.

Jelikož má český zaměstnavatel ze zákona povinnost vést měsíční mzdovou evidenci pro své zaměstnance, tak aby nemusel odvádět v měsících vyslání zálohy na daň z příjmů za pracovníky, kteří jsou dočasně přiděleni do zahraničí a vykonávají pracovní činnost pro zahraniční entitu, která vede stínovou mzdovou evidenci v přijímající zemi, český zaměstnavatel může požádat o zproštění povinnosti zálohovat daň ze mzdy prostřednictvím tzv. žádosti o zproštění povinnosti zálohovat.

Generální finanční ředitelství (GFR) však vydalo stanovisko, že česká entita v těchto případech nesplňuje podmínky podle § 6 odst. 1 a 2 ZDP, které definují podmínky vzniku zaměstnavatele pro daňové účely v ČR. Na základě tohoto ustanovení tak český zaměstnavatel po dobu přidělení zaměstnance do zahraničí není v pozici plátce daně a není povinen srážet a odvádět zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, a to bez nutnosti žádat správce daně o zrušení povinnosti zálohovat daň ze mzdy podle § 38h odst. 12 ZDP. Pro úplnost bychom chtěli dodat, že stanovisko GFR není právně závazné, a proto je vhodné požádat o zproštění povinnosti zálohovat daň ze mzdy, aby byl získán buď oficiální dokument potvrzující, že žádná daň nemusí být v ČR zálohována, nebo potvrzení, že zproštění povinnosti zálohovat daň vůbec není potřeba.

V této souvislosti je v legislativním procesu návrh na novelizaci ZDP. Cílem této změny je jasněji stanovit, že v uvedených případech domovská entita v ČR není povinna srážet a odvádět měsíční zálohy na daň z příjmů. Tento návrh je součástí sněmovního tisku 926, který navrhuje doplnění § 38h odst. 11 ZDP o následující znění: „Plátce nemá rovněž povinnost srážet zálohy na daň v situaci, kdy poplatník uvedený v § 2 odst. 2 vykonává práci ve státě, s nímž má Česká republika uzavřenu mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je pro-

váděna podle příkazů uživatele pracovní síly a příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím tohoto plátce.“ Tento návrh zákona byl 24. 7. 2025 vrácen Senátem zpět do Poslanecké sněmovny, přičemž pozměňovací návrhy Senátu se netýkají tohoto ustanovení.

V případě, že je zaměstnanec po celou dobu zdaňovacího období vyslán do zahraničí a pracuje pro svého ekonomického zaměstnavatele v jiné zemi, povinnost podat daňové přiznání v ČR závisí na tom, zda je či není považován za daňového rezidenta (např. z důvodu, že zaměstnancova rodina zůstala v ČR, a tudíž jeho centrum životních zájmů se nachází v ČR i během vyslání) a zda má nějaké příjmy ze zdrojů v ČR.

Poplatník, který je daňovým rezidentem, má povinnost podat daňové přiznání a zahrnout do něj i příjmy za práci vykonanou pro svého ekonomického zaměstnavatele v zahraničí. Za předpokladu, že jsou příjmy ve druhé zemi zdaněny, pak daňový subjekt v českém daňovém přiznání zahraniční příjmy vyjme ze zdanění v souladu s § 38f odst. 4 ZDP nebo použije metodu zamezení dvojímu zdanění podle příslušné SZDZ. V daňovém přiznání tak zůstanou pouze příjmy ze zdrojů na území ČR, pokud poplatník takové příjmy má. Mezi příjmy ze zdrojů na území ČR se nepovažují příjmy od českého zaměstnavatele, ačkoli zaměstnanec má s českou entitou stále platnou pracovní smlouvu po celou dobu vyslání a jeho mzda je vyplácena prostřednictvím českého zaměstnavatele. Náklady za vyslaného zaměstnance ale nese zahraniční entita, tj. ekonomický zaměstnavatel.

Dalším příkladem z praxe, kdy se setkáme s použitím § 38f odst. 4 ZDP pro zaměstnance vyslané z ČR do zahraničí, je situace, kdy se poplatník již vrátil z vyslání a po celý rok pracoval výhradně pro domovskou entitu. Avšak zaměstnanec během zdaňovacího období obdržel odměnu (bonus) za předchozí práci vykonanou v zahraničí. V tomto případě zaměstnanec, jako daňový rezident ČR, má povinnost bonus zahrnout do svého daňového přiznání jako příjem ze závislé činnosti. Za předpokladu, že byl příjem zdaněn ve druhé zemi, pak poplatník může tento příjem ze zdanění v ČR vyjmut. Odvod pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění závisí na skutečnosti, zda byl zaměstnanec během vyslání, s nímž daná odměna souvisí, účastníkem pojistného systému v ČR či nikoli. V případě mezinárodního pronájmu pracovní síly, kdy má zaměstnanec stále platnou pracovní smlouvu se svou domovskou entitou (právním zaměstnavatelem), a účastní se tedy pojistného systému ve svém domovském státě, bude tato odměna podléhat odvodům na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v ČR (domovská země). To platí bez ohledu na skutečnost, že příjem je v konečném důsledku zdaněn v jiném státě.

Poplatník, který je daňovým nerezidentem, má povinnost podat daňové přiznání pouze v případě, že měl během zdaňovacího období příjmy ze zdrojů na území ČR, které se podle článků příslušné SZDZ zdaňují v zemi zdroje. Typickým příkladem je příjem z pronájmu nemovitosti umístěné na území ČR. Daňový nerezident ve svém daňovém přiznání uvede pouze příjmy a výdaje v souvislosti s danou nemovitostí, kterou pronajímá. Příjmy ze

závislé činnosti, které plně souvisí s prací vykonanou pro ekonomického zaměstnavatele v zahraničí, do daňového přiznání v ČR neuvádí.

2.5. Daňová ekvalizace

Jelikož daňové zatížení fyzických osob nemusí být (a zřídka kdy je) stejné v domovské a hostitelské zemi, společnosti často řeší rozdíly v daňovém zatížení zaměstnanců daňovou ekvalizací. Politiky daňové ekvalizace se liší zaměstnavatel od zaměstnavatele, ale jejich cílem je to, aby zaměstnanec měl během výkonu práce v zahraničí co nejvíce obdobné daňové zatížení, jako kdyby na vyslání vůbec neodjel.

Společnosti proto počítají tzv. hypotetickou daň, která je zaměstnancům měsíčně strhávána místo zálohové daně. Výše hypotetické daně odpovídá běžné zálohové dani, přičemž jako základ pro její výpočet se nezahrnují položky vztahující se výlučně k dočasnému přidělení, např. relokační balíček či příspěvek na ubytování. Hypotetická daň není odvedena finančnímu úřadu, ale zůstává na účtech zaměstnavatele. Na konci zdaňovacího období se provádí vyrovnávací kalkulace, kdy se sražená hypotetická daň porovná se simulovaným daňovým přiznáním, jako by zaměstnanec nikdy na vyslání neodjel. Výsledkem je buď přeplatek, nebo nedoplatek, který je následně vyrovnán mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

Daňovou povinnost si může nést daňový subjekt sám nebo ji za něj může nést jeho zaměstnavatel. Mj. (např. když má výše postavený zaměstnanec sjednanou čistou mzdu) se tak obvykle stává v případech, kdy je ČR v roli přijímající země a jako ekonomický zaměstnavatel vede stínovou mzdovou evidenci. Česká společnost pak hradí za vyslaného pracovníka daň z příjmů fyzických osob v přijímajícím státě, aby byl zachován jeho garantovaný plat sjednaný s právním zaměstnavatelem. Zaměstnanci tak vzniká nepeněžní příjem a jeho zdanitelný příjem by měl být navýšen o částku zálohové daně uhrazené ekonomickým zaměstnavatelem. Tento postup se označuje jako „brutace“ či „nahrubnění“ příjmu – jedná se o situaci, kdy je příjem v mzdové evidenci navýšen o částku zálohové daně a zálohová daň je následně vypočtena z tohoto zvýšeného základu. Jak bylo uvedeno v části 2.3, v případě, že jsou zaměstnancům poskytovány také lokální benefity, je nezbytné je zahrnout do celkového zdanitelného příjmu. Pokud společnost nese daňovou povinnost za zaměstnance i v případě těchto benefitů, nesmí opomenout do brutace příjmu zahrnout také dané benefity.

3. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění

V neposlední řadě je nezbytné věnovat pozornost příslušnosti zaměstnance k systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění (dále jen „SZZP“). Klíčovým faktorem je zjištění, zda zahraniční entita sídlí v rámci EU/EHP, případně zda ČR uzavřela s daným státem bilaterální smlouvu o sociálním zabezpečení, a zjistit, jaký rozsah smlouva pokrývá.

3.1. SZZP v rámci EU/EHP a smluvních států

V rámci EU a EHP je oblast sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění upravena nařízením EP a Rady (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále jen „Nařízení“). Nařízení stanoví, že osoba, na kterou se vztahuje, podléhá legislativě pouze jednoho členského státu, kde platí i příspěvky na SZZP. Pro zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné je rozhodující stát, kde je vykonávána výdělečná činnost. V tomto státě by měla daná osoba platit pojistné ze všech svých příjmů bez ohledu na to, kdo tyto příjmy vyplácí.

Vzhledem k dočasnosti vyslání je výhodné jak pro zaměstnavatele (v případě mezinárodního pronájmu pracovní síly), tak i pro zaměstnance, aby po dobu vyslání zůstal pracovník pojištěn v domovském státě. Zaměstnanec se tak vyhne budoucím komplikacím spojeným s výplatou důchodu ze dvou či více států, nutností registrace ke zdravotnímu pojištění v zahraničí nebo řešením nemocenských dávek. Zaměstnavatel pak minimalizuje administrativní náklady spojené s případnou registrací u příslušné správy sociálního zabezpečení a zdravotních pojišťoven ve druhé zemi.

K potvrzení účasti v domovském systému sociálního zabezpečení slouží v případě vyslání v rámci EU/EHP tzv. A1 certifikát, který vydává příslušná správa sociálního zabezpečení na základě žádosti podané zaměstnavatelem spolu se zaměstnancem.

Pokud se očekává, že délka přidělení nepřesáhne 2 roky (a že zaměstnanec bude během vyslání pracovat výhradně v přijímající zemi), žádost o certifikát A1 se podává v souladu s čl. 12 Nařízení. Spolu s dobou výkonu činnosti musí být splněny i další podmínky, a to že mezi zaměstnancem a jeho českým zaměstnavatelem musí být zachována přímá vazba a zaměstnanec nesmí nahrazovat jiného zaměstnance, který tam byl vyslán.

V případě, že přidělení má trvat déle než 2 roky, žádost o A1 certifikát by měla být podána podle čl. 16 Nařízení. V takovém případě by se příslušné úřady obou zúčastněných států měly dohodnout na udělení výjimky ze základního pravidla a potvrdit účast v českém systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění i na dobu až 5 let (nad 5 let většina zemí odmítá výjimku vydat). Pro udělení výjimky by však měly existovat jiné než ekonomické důvody, a tyto důvody je žadatel povinen uvést v žádosti o vystavení certifikátu. Žádost bude nejprve posouzena správou sociálního zabezpečení v domovské zemi a následně postoupena příslušné instituci v přijímající zemi. Instituce v přijímající zemi by poté mohla po tamní společnosti vyžadovat doložení doplňujících informací pro posouzení žádosti před zasláním svého stanoviska zpět instituci v domovské zemi. Jestliže budou oba úřady souhlasit, vystaví správa sociálního zabezpečení v domovské zemi osvědčení A1 a domovská společnost bude i nadále odvádět pojistné a plnit povinnosti zaměstnavatele v oblasti sociálního pojištění v domovské zemi. Na rozdíl od předchozího bodu není na výjimku ze základního pravidla právní nárok.

Pokud zaměstnanec na základě A1 certifikátu podléhá českému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, je osvobozen od účasti v zahraničním systému. Právní zaměstnavatel pokračuje v odvodech povinného pojistného do českého systému. Platby a benefity od ekonomického zaměstnavatele (např. ubytování) podléhají rovněž českému systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Je proto nezbytné, aby právní zaměstnavatel disponoval kompletními informacemi o všech složkách odměny pro správný výpočet pojistného, a je tak vhodné, aby byla tato povinnost např. zmíněna ve dříve zmíněné dohodě o dočasném přidělení zaměstnanců mezi vysílající a přijímající společností.

Obdobně se postupuje i v případech, kdy druhá země není součástí EU/EHP, ale ČR má s danou zemí uzavřenou dvoustrannou dohodu o sociálním zabezpečení. V takových případech je důležité ověřit rozsah smlouvy, zda je pokryto pouze sociální zabezpečení nebo pokrytí zahrnuje i zdravotní pojištění a na jakou dobu lze vystavit certifikát A1.

Zaměstnanec, který zůstává v českém systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, má nárok na plnou lékařskou/zdravotní péči v ČR a na nezbytnou zdravotní péči v zahraničí. Vzhledem k této skutečnosti je doporučeno požádat také o certifikát S1, který by měl zajistit stejnou úroveň lékařské/zdravotní péče v zahraničí, jaká je poskytována místním občanům podle jejich systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Zaměstnanec by měl podat žádost do své příslušné zdravotní pojišťovny s informacemi o vyslání a žádosti o pokrytí nákladů na zdravotní pojištění během pobytu ve druhém státě. Žádost o vystavení S1 certifikátu je možné podat u vyslání v rámci EU/EHP, jelikož Nařízení pokrývá jak sociální zabezpečení, tak i zdravotní pojištění. U zemí mimo EHP je nezbytné ověřit rozsah dané bilaterální smlouvy.

V neposlední řadě je dobré zmínit, že v případě vyslání do a z Velké Británie, která v minulých letech vystoupila z EU, lze požádat o vystavení A1 certifikátu pouze na 2 roky bez možnosti prodloužení. Pokud by přidělení trvalo déle než 24 měsíců, právní zaměstnavatel by měl povinnost registrovat sebe a příslušného zaměstnance ve druhé zemi a platit příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v přijímající zemi. Tato povinnost vzniká až při překročení 24 měsíců vyslání.

3.2. SZZP mimo smluvní státy

V souladu s českou legislativou o sociálním zabezpečení a zdravotním pojištění je příjem zaměstnance související se zaměstnáním považován za příjem ze závislé činnosti a jak zaměstnanec,

tak společnost se musí povinně účastnit státních systémů sociálního zabezpečení a veřejného zdravotního pojištění. Společnost je odpovědná za správu české agendy sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, výpočet vyměřovacích základů zaměstnanců a částek příspěvků a za měsíční platby příspěvků zaměstnavatele a zaměstnance příslušným českým orgánům sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

Pokud mezi ČR a druhým státem neexistuje bilaterální smlouva o sociálním zabezpečení, aplikuje se výlučně česká legislativa k určení povinnosti účasti a placení příspěvků. V případě, že zaměstnanci mají zaměstnavatele v ČR (tj. ekonomického zaměstnavatele nebo pobočku, kde jsou přiděleni), budou příslušet českým předpisům sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění a platit povinné příspěvky na SZZP, i když zůstanou právně zaměstnanci zahraniční společností.

Povinnost v případě pronájmu pracovní síly platit měsíční příspěvky na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je na straně ekonomického zaměstnavatele (české společnosti). Ta zajistí registraci zaměstnance do českého systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění jako svého zaměstnance (podobně jako lokální zaměstnance) a odvod příspěvků na SZZP prostřednictvím mzdové evidence.

Zaměstnanec má poté přístup do systému sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění obdobně jako zaměstnanec na lokální pracovní smlouvě a může také využívat všech jeho výhod.

4. Závěr

V dnešním globalizovaném světě hledají nadnárodní společnosti neustále efektivní způsoby, jak strategicky rozmístit svou pracovní sílu napříč hranicemi. V ČR i ve světě získala na popularitě struktura mezinárodního pronájmu pracovní síly (IHOL), známá také jako model „ekonomického zaměstnavatele“. Tento model přináší jak příležitosti, tak výzvy pro podniky i daňové úřady. Je však důležité zdůraznit, že povinnosti spojené s vysláním pracovníků do zahraničí se musí vždy posuzovat na individuální bázi podle potřeb skupiny a daných zaměstnanců. Neexistuje univerzální řešení, které by bylo možné aplikovat na všechny případy přeshraniční mobility. Situace jsou komplexní, a vyslání pracovníků má dopady nejen do oblastí daní a sociálního zabezpečení pro zaměstnance, jak bylo stručně popsáno v tomto článku, ale také z pohledu pracovního práva, imigračních předpisů, povinností spojených se směrnicí EU o vyslaných pracovnících (PWD) a z pohledu zaměstnavatele jde mj. o povinnosti spojené s daní z příjmů právnických osob a riziko vzniku stálé provozovny. Situace je tedy nutné posuzovat případ od případu. ■

Rovnost nad zlato?



Mgr. Lenka Gomez Tomčalová,
advokátka, KPMG Legal



Mgr. Anna Li,
advokátní koncipient,
KPMG Legal

Jednou ze základních zásad pracovněprávních vztahů je rovné zacházení se zaměstnanci a zákaz diskriminace. Tuto fundamentální zásadu musí zaměstnavatelé dodržovat i v oblasti odměňování, což mnohdy vyvolává nemalé emoce především na straně zaměstnavatelů.

Rovné odměňování mužů a žen za stejnou práci nebo práci stejné hodnoty je tedy jedním ze základních principů pracovního práva a rovnosti příležitostí. Tato oblast je upravena jak na úrovni evropského, tak i českého práva. V posledních letech se problematika rovného odměňování stále více dostává do popředí zájmu nejen odborné, ale i široké veřejnosti, a to zejména v souvislosti s přetrvávajícím rozdílem v odměňování žen a mužů (tzv. *gender pay gap*). *Gender pay gap* se v České republice aktuálně pohybuje zhruba okolo 18%, což je více než celoevropský průměr činící 12%.

V následujícím článku se budeme věnovat rovnosti odměňování v ČR, představíme jak aktuální právní úpravu spolu s jejími nedostatky, tak i (zatím netransponovanou) směrnici EP a Rady 2023/970 ze dne 10. 5. 2023, kterou se posiluje uplatňování zásady stejné odměny mužů a žen za stejnou práci nebo práci stejné hodnoty prostřednictvím transparentnosti odměňování a mechanismů prosazování („**Směrnice**“), spolu s jejími potenciálními dopady na české právní prostředí. Upozorníme rovněž na nové povinnosti, které Směrnice přinese, a přiblížíme dosud neřešenou problematiku odměňování v rámci nadnárodních společností a mezinárodních holdingů.

Aktuální právní úprava v ČR

Právo na spravedlivou odměnu – kde ho hledat?

Klíčovým dokumentem na úrovni českého právního řádu je Listina základních práv a svobod, která v čl. 1 a 3 zaručuje rovnost v důstojnosti a právech a zakazuje diskriminaci z důvodu pohlaví či jiného postavení. Podmínky rovnosti odměňování jsou podrobněji upraveny zákonem č. 262/2006 Sb., zákoníkem práce, ve znění pozdějších předpisů („**zákoník práce**“, „**ZPr**“) a zákonem č. 198/2009 Sb., antidiskriminačním zákonem, ve znění pozdějších předpisů.

Právo na spravedlivou odměnu za práci a na uspokojivé pracovní podmínky, zakotvené v čl. 28 Listiny základních práv a svobod, představuje jednu ze základních ústavních zásad vztahujících se k výkonu závislé práce. Spolu se zásadou rovného zacházení se zaměstnanci a zákazem diskriminace tvoří klíčové principy pracovněprávních vztahů, které vyjadřují smysl a účel samotné existence zákoníku práce [srov. § 1a odst. 1 písm. c), e) ZPr].

Zásada rovného zacházení implikuje povinnost zaměstnavatele jednat se zaměstnanci spravedlivě po celou dobu trvání pracovněprávního vztahu a zaručuje rovná práva zaměstnancům nacházejícím se ve stejném nebo srovnatelném postavení.

Na evropské úrovni je zásada rovného odměňování zakotvena především v čl. 157 Smlouvy o fungování Evropské unie (SFEU) a směrnici 2006/54/ES o rovném zacházení v oblasti zaměstnání, které členským státům ukládají povinnost zajistit rovné zacházení mezi muži a ženami v oblasti odměňování. Tyto předpisy společně tvoří právní rámec, jehož cílem je zaručit spravedlivé pracovní podmínky a odstranit mzdové nerovnosti.

Jaké máme právní limity?

Podmínky odměňování závislé práce a kritéria pro posouzení spravedlivé odměny jsou upraveny v části šesté ZPr, která tvoří komplexní rámec pro odměňování v pracovněprávních vztazích.

Zákoník práce ukládá zaměstnavateli povinnost jednat se zaměstnanci spravedlivě a dodržovat zásadu rovného zacházení po celou dobu trvání pracovního poměru. Tato zásada zaručuje, že zaměstnanci na stejných nebo srovnatelných pozicích mají stejná práva. Zároveň z ní vyplývá, že interní předpisy nebo ustálená praxe zaměstnavatele nesmí vést k neoprávněnému zvýhodňování či znevýhodňování některých zaměstnanců oproti ostatním zaměstnancům nacházejícím se v obdobné situaci.

Stěžejním ustanovením zákoníku práce je § 110, který říká, že za stejnou práci nebo práci stejné hodnoty přísluší všem zaměstnancům stejná odměna. To nevyklučuje, aby byla zaměstnanci ve jménu zásady smluvní volnosti a autonomie vůle poskytnuta určitá výhoda. Tuto výhodu může představovat i odměna přesahující běžnou mzdu za stejnou práci nebo práci stejné hodnoty. Smluvní volnost stran však nikdy není neomezená – musí respektovat práva a oprávněné zájmy zaměstnavatele i ostatních zaměstnanců a být v souladu se základními zásadami pracovního práva, zejména výše zmíněnou zásadou rovného zacházení a zákazem diskriminace.¹

Jedním z aspektů limitů smluvní volnosti se zabýval i Nejvyšší soud, který ve svém nedávném rozhodnutí řešil otázku, zda je při posuzování nerovného odměňování přípustné porovnávat zaměstnance, kteří pro zaměstnavatele pracovali v odlišném časovém období. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie, z níž tento rozsudek vychází, se zásada rovného odměňování zakotvená v čl. 119 SFEU uplatní i v případech, kdy žena obdržela nižší odměnu než muž, který vykonával stejnou práci u téhož zaměstnavatele, byť v jiném časovém období (viz rozsudek SDEU ve věci *Macarthy's*). Soudní dvůr zde výslovně uvedl, že rozdíl v odměňování mezi dvěma pracovníky na stejné pozici v různých obdobích může být vysvětlen faktory nesouvisejícími s diskriminací, avšak nelze automaticky vyloučit porovnání z důvodu časového nesouladu. Z uvedeného vyplývá, že ani ve světle § 110 ZPr není posuzování stejné práce nebo práce stejné hodnoty omezeno na výkon práce ve stejném časovém období. Závěry SDEU je nutné aplikovat i v případech, kdy zaměstnanci pracovali u téhož zaměstnavatele v časově navazujících obdobích. Nejvyšší soud dále připomněl, že v případech, kdy se pracovní náplň zaměstnanců liší, je třeba vždy zkoumat, o jak velký rozdíl se jedná a zda-li je natolik významný, aby mohl vést k objektivnímu rozdílu v odměňování.

Co je vlastně diskriminace?

Zákoník práce ve svém § 16 odst. 3 odkazuje na antidiskriminační zákon, který definuje pojmy jako přímá a nepřímá diskriminace, obtěžování, sexuální obtěžování, pronásledování, pokyn k diskriminaci a navádění k diskriminaci, a zároveň stanoví případy, kdy je rozdílné zacházení přípustné.

Antidiskriminační zákon dále definuje právo na rovné zacházení, zakazuje diskriminaci a slouží jako nástroj ochrany před diskriminací v pracovněprávních vztazích. Zároveň provádí antidiskriminační standardy vytyčené evropským a mezinárodním právem.

Diskriminací se rozumí jakékoli rozlišování, vylučování nebo zvýhodňování založené na diskriminačních znacích, jež mají za cíl nebo za následek omezení rovných příležitostí zaměstnanců či narušení rovného zacházení v pracovněprávních vztazích.

Diskriminací je také situace, kdy je se zaměstnancem zacházeno méně příznivě na základě domnělé diskriminační charakteristiky.

Za diskriminaci se naopak nepovažuje rozdílné zacházení, které vychází z požadavků na výkon určité práce, pokud je vzhledem k povaze vykonávané práce takové rozdílné zacházení nezbytné. Rozdíl musí být v takovém případě oprávněný a požadavek přiměřený. Výjimkou, na niž nelze pohlížet jako na diskriminaci, je také situace, kdy zaměstnavatel přijme opatření směřující k předcházení nebo kompenzaci nevýhod, které vyplývají z příslušnosti zaměstnance ke skupině definované některým z diskriminačních důvodů.

Stejná mzda a práce stejné hodnoty

Důležitou zásadou pevně spojenou s touto problematikou je už výše zmiňovaná zásada „stejně mzdy za stejnou práci nebo práci stejné hodnoty.“ V pracovním právu je blíže vymezena prostřednictvím zákonných, taxativně stanovených kritérií. Zaměstnavatel při hodnocení práce jako takové může zohlednit její složitost, odpovědnost, fyzickou či psychickou náročnost, obtížnost pracovních podmínek, pracovní výkonnost a dosahované výsledky. Rozdíly v odměňování jsou přípustné pouze tehdy, pokud vycházejí z těchto objektivních kritérií – nikoli z osobních charakteristik zaměstnance, jako je pohlaví, věk, etnický původ nebo jiné diskriminační důvody.

Složitost, odpovědnost a namáhavost práce se posuzují podle požadovaného vzdělání, praktických znalostí a dovedností, míry odpovědnosti za škody, zdraví a bezpečnost, fyzické, smyslové a duševní zátěže a působení negativních vlivů (§ 110 odst. 3 ZPr). Pracovní podmínky se hodnotí podle režimu pracovní doby (např. směny, práce v noci, přesčasy), škodlivosti pracovního prostředí a jeho rizikovitosti (§ 110 odst. 4 ZPr). Pracovní výkonnost se posuzuje podle intenzity, kvality práce, schopnosti a způsobilosti, zatímco výsledky práce se hodnotí podle množství a kvality (§ 110 odst. 5 ZPr).

Fenomén České pošty

Právě výše uvedená kritéria byla a jsou předmětem soudních sporů, kde na straně žalovaného stojí Česká pošta. Ta přitom vyplácela odlišné mzdy zaměstnancům v různých krajích, přestože vykonávali stejnou práci. Nejvyšší i Ústavní soud se v dané věci shodly, že místo výkonu práce samo o sobě není dostatečným důvodem pro nižší mzdu a je třeba respektovat výše zmíněný taxativní výčet. Nejvyšší soud přitom připouští, že různé socioekonomické podmínky ovlivňují trh práce – jak z hlediska nabídky, tak poptávky. Města a regiony s vyšší koncentrací státních institucí, vzdělávacích a kulturních zařízení, vyšší hustotou obyvatelstva a kupní silou, jakož i s větším počtem kvalifikovaných pracovníků se vyznačují vyššími životními náklady. Tyto oblasti zároveň při-

¹ NS 21 Cdo 3521/2023-225.

tahují více zaměstnavatelů, včetně nadnárodních korporací, kteří mohou nabízet atraktivnější pracovní podmínky včetně vyšší mzdy. Z těchto skutečností pak vyplývá, že vyšší obecná cena práce v daném regionu je důsledkem konkurenčního prostředí na trhu práce.

Zásada rovnosti v odměňování se dle judikatury soudů zpravidla posuzuje mezi zaměstnanci téhož zaměstnavatele pracujícími na stejném pracovišti, přičemž srovnání pracovních podmínek se omezuje na interní podmínky, za nichž je práce vykonávána. Vnější podmínky, jako jsou sociální či ekonomické okolnosti v místě působení zaměstnavatele, nejsou pro toto srovnání relevantní. Pokud by se připustilo, že „obtížnost pracovních podmínek“ zahrnuje i vnější okolnosti, znamenalo by to rozšíření komparačního kritéria nad rámec zákonné definice. Zákoník práce však v § 110 odst. 4 stanoví, že pracovní podmínky se posuzují podle obtížnosti pracovních režimů (např. směnnost, práce v noci, přesčasy), škodlivosti pracovního prostředí a jeho rizikovosti. Jedná se o taxativní výčet interních podmínek, které přímo ovlivňují výkon práce.

Zákonodárce tedy výslovně nepočítá s tím, že by se do hodnocení pracovních podmínek zahrnovaly vnější socioekonomické faktory. Pokud by takový záměr existoval, byl by promítnut do platné právní úpravy. Nejvyšší soud proto odmítl jakýkoli extenzivní výklad, který by překračoval rámec zákona. Dospěl tak k závěru, že rozdílné regionální podmínky nelze podřadit pod pracovní podmínky ve smyslu zákona, a tudíž nelze na jejich základě odvodnit rozdílné odměňování zaměstnanců vykonávajících srovnatelnou práci u téhož zaměstnavatele.

Ústavní soud poté závěry daného rozhodnutí potvrdil s tím, že současná právní úprava je v tomto ohledu jednoznačná. Podle § 110 odst. 1 ZPr přísluší za stejnou práci stejná mzda všem zaměstnancům u téhož zaměstnavatele. Socioekonomické rozdíly mezi regiony ani rozdílné životní náklady nejsou mezi těmito kritérii uvedeny a nelze je podřadit ani pod pracovní podmínky, které se vztahují výhradně k interním aspektům výkonu práce.

Ústavní soud si je vědom pohledu podnikatelských subjektů a situace na trhu práce. Nicméně reflektování těchto rozdílů je úkolem zákonodárce, nikoli soudů. Soudy nemají pravomoc právní úpravu dotvářet nebo vykládat způsobem, který se odchyluje od jejího textu a účelu. Pokud by zákonodárce považoval za vhodné, aby právní úprava umožňovala zohlednění regionálních rozdílů při odměňování, nic mu nebrání takovou změnu přijmout – bude-li pro ni nalezena politická shoda. Zákonodárce však dosud tuto otázku neřešil, a proto zůstává otevřenou otázkou, zda bude do českého právního řádu zavedeno ustanovení, které by umožnilo zohlednit regionální rozdíly v životních nákladech.

Vyšší mzda nad rámec rovného zacházení může být tedy stanovena pouze tehdy, pokud existuje objektivní důvod, který za-

městnanci poskytuje určitou výhodu oproti ostatním, nebo pokud je rozdílné zacházení nezbytné pro výkon konkrétní práce. Pokud však zaměstnavatel bez objektivního důvodu stanoví zaměstnanci vyšší odměnu než ostatním, kteří vykonávají stejnou nebo srovnatelnou práci, porušuje tím zásadu rovného zacházení, a tím i právní povinnost.

Podmínky odměňování mohou být stanoveny také vnitřním předpisem, přičemž při posuzování rovného odměňování u složek mzdy, jejichž podmínky jsou takto stanoveny, je nutné nejprve rozlišit, zda se jedná o nárokovou složku mzdy – tedy takovou, na kterou vzniká nárok při splnění stanovených podmínek – nebo o nenárokovou složku, která je přiznávána na základě rozhodnutí zaměstnavatele. Po ověření, že podmínky nejsou stanoveny diskriminačně, je třeba posoudit, zda byla pobídková složka mzdy přiznána a vyplacena srovnatelným zaměstnancům za stejných okolností ve stejné výši.

Nerovné zacházení při poskytování pobídkových složek mzdy může vyplývat jak z individuálního rozhodnutí zaměstnavatele na základě hodnocení pracovních výsledků, tak ze samotného vnitřního předpisu, který stanoví podmínky pro přiznání této složky. Porušení zásady rovného zacházení nastává i tehdy, pokud zaměstnavatel nevyplatí pobídkovou složku zaměstnanci kvůli nesplnění určité podmínky, zatímco jiným zaměstnancům ji vyplatí, přestože ani oni danou podmínku nesplnili.

Kde je povinnost, tam bývá také sankce

Pokud k diskriminaci opravdu dojde, mohou zaměstnanci po zaměstnavateli požadovat náhradu škody, která v důsledku nerovného odměňování zaměstnancům vznikla. Výše takové náhrady škody se bude odvíjet od situace, v jaké by zaměstnanec byl, kdyby k diskriminaci nedošlo. Výše škody způsobené zaměstnanci, který byl vystaven nerovnému zacházení při poskytování mzdy, se totiž určuje jako rozdíl mezi jeho mzdou a mzdou jiného zaměstnance, kterému byla – v rozporu se zásadou rovného zacházení – stanovena, určena nebo sjednána vyšší mzda, a to za stejnou práci nebo práci stejné hodnoty. Pokud existuje více zaměstnanců, kterým byla za stejných okolností poskytnuta vyšší mzda, a jejich mzdy se liší, výše škody se určuje jako rozdíl mezi mzdou postiženého zaměstnance a nejvyšší mzdou, která byla v dané skupině vyplacena.

Je však věcí dispoziční volnosti postiženého zaměstnance, vůči kterému z těchto zaměstnanců se rozhodne svou náhradu škody poměřovat. Může si tak zvolit, jakou vyšší náhradu bude po zaměstnavateli požadovat, přičemž musí zůstat v mezích výše takto určeného nároku.²

V kontextu náhrady škody (neboli mzdy) upozorňujeme na nedávný rozsudek Nejvyššího soudu, který stanovuje, že k diskriminaci může dojít i ve vztahu k dřívějším zaměstnancům za-

² NS 21 Cdo 3521/2023-225.

městnavatele. Znamená to, že i osoby, které již pracovní poměr ukončily, mohou v případě prokázané nerovnosti v odměňování uplatnit nárok na náhradu škody vůči svému bývalému zaměstnavateli.

Potenciální náhrada škody přitom není to jediné, co zaměstnavateli v případě antidiskriminačního jednání hrozí. Ve veřejnoprávní rovině může být zaměstnavateli v případě porušení zákazu diskriminace zakotveného v zákoně o zaměstnanosti a zákazu diskriminace zakotveného v § 16 odst. 1 ZPr uložena sankce ze strany Inspektorátu práce v podobě pokuty. Porušení zmíněného ustanovení zákoníku práce se zrcadlí ve skutkových podstatách přestupků, které jsou blíže vymezeny v § 11 a 24 zákona č. 251/2005 Sb., o inspekci práce, ve znění pozdějších předpisů. Maximální výše pokuty je stanovena v obou případech na 1 mil. Kč.

Směrnice o transparentnosti odměňování

Důležitým pramenem práva v oblasti rovného odměňování je Směrnice. Směrnice si klade za cíl posílit uplatňování zásady „stejně odměny za stejnou práci nebo práci stejné hodnoty“ ve vztahu k mužům a ženám, a to prostřednictvím zvýšení transparentnosti odměňování a zavedením účinnějších mechanismů vymáhání souvisejících povinností. Směrnice představuje významný krok směrem k odstranění genderových rozdílů v odměňování a klade důraz na preventivní opatření, která mají zaměstnavatelé přijmout. ČR, jako jeden z členských států EU, má povinnost promítnout Směrnici do svého právního řádu do 7. 6. 2026.

Podle aktuálních informací ze zdrojů sledujících transpozici Směrnice postupují členské státy EU v její implementaci velmi rozdílným tempem a s různou mírou připravenosti jí čelit. Některé země, jako např. Finsko, Nizozemsko nebo Švédsko, již zahájily legislativní proces a připravují konkrétní návrhy zákonů, které Směrnici začlení do svého národního právního řádu. V těchto státech probíhají veřejné konzultace, diskuse s odbornou i zaměstnavatelskou veřejností a v některých případech již byly zveřejněny první návrhy legislativních změn. Naopak v dalších zemích, včetně ČR, Slovenska či Polska, se i přes blížící se *deadline* zatím nacházíme ve fázi přípravných prací, kdy probíhá analýza dopadů Směrnice, sběr podnětů od sociálních partnerů a teprve se připravují konkrétní legislativní návrhy, které by měly být předloženy v průběhu roku 2025. Některé členské státy, zejména jižní a východní Evropy, zatím s transpozicí nezačaly, příp. vyčkávají na výsledky vnitrostátních analýz, odborných diskusí a doporučení ze strany Evropské komise.

Lze shrnout, že přístup jednotlivých států k transpozici Směrnice odráží nejen jejich právní tradice a dosavadní zkušenosti s problematikou rovného odměňování, ale také míru připravenosti veřejné správy a zaměstnavatelů na nové povinnosti v oblasti transparentnosti odměňování. Rozdílné tempo transpozice v jednotlivých státech přitom může mít v budoucnu vliv i na konkurenceschopnost podniků a mobilitu pracovních sil v rámci EU.

V kontextu českého pracovního práva přinese transpozice Směrnice nové povinnosti, a to zejména v oblasti zveřejňování mzdových struktur, přístupnosti informací o odměňování pro uchazeče o zaměstnání, nebo zavedení pravidel pro posuzování rovnosti odměn. Jediným bodem Směrnice, který již byl transponován do našeho právního řádu, je ustanovení o zákazu doložek mlčenlivosti, které se do zákoníku práce dostalo s ročním předstihem v rámci tzv. flexinovy. Otázkou zůstává, zda bude v rámci transpozice zohledněna i problematika rozdílných životních nákladů podle místa výkonu práce, která dosud není v české legislativě reflektována.

Informace o odměňování pro uchazeče

Cílem Směrnice je zvýšení transparentnosti v odměňování, a to jak při nábore nových zaměstnanců, tak i ve vztahu ke stávajícím zaměstnancům. Jedním z klíčových opatření je povinnost zaměstnavatelů zveřejňovat informace o odměně – buď jako o konkrétní částce počáteční mzdy, nebo jako rozpětí odměny vztahující se ke konkrétní pracovní pozici. Smyslem tohoto ustanovení je umožnit uchazečům o zaměstnání vyjednávat o spravedlivé odměně na základě transparentních informací.

Stávající zaměstnanci budou mít podle Směrnice právo požadovat informace o úrovni odměny ve vztahu k pozici, kterou u zaměstnavatele zastávají, včetně kritérií použitých pro její stanovení. Tato kritéria musí být objektivní, transparentní a genderově neutrální, aby bylo zajištěno rovné zacházení bez diskriminace.

Směrnice rovněž specifikuje, jakým způsobem mají být informace o odměně zpřístupněny. Jako příklad uvádí zveřejnění údajů přímo v inzerátu na volné pracovní místo. Není však vyloučeno ani využití jiné formy zveřejnění, a to za předpokladu, že uchazeč je informován o nabízené odměně ještě před samotným pracovním pohovorem.

Zprávy o rozdílech v odměňování

Směrnice zavádí povinnost pravidelného reportingu rozdílů v odměňování mezi muži a ženami, a to jako nástroje pro posílení transparentnosti a rovnosti. Tato povinnost se v první fázi vztahuje na velké zaměstnavatele – konkrétně na ty, kteří zaměstnávají více než 250 zaměstnanců. Tito zaměstnavatelé budou povinni zveřejňovat zprávy o rozdílech v odměňování každoročně.

Zpráva musí obsahovat údaje o průměrné odměně mužů a žen, včetně rozdělení podle kategorií zaměstnání, typů pracovních pozic a forem odměňování. Cílem je identifikovat případné nerovnosti a umožnit jejich nápravu. Směrnice zároveň předpokládá rozšíření reportingu i na menší zaměstnavatele – např. se 100 až 249 zaměstnanci –, kteří by měli podávat zprávy v tříletých intervalech (s výjimkami vztahujícími se k prvnímu období reportingu).

V případě, že zpráva odhalí rozdíl v odměňování mezi muži a ženami vyšší než 5 %, bude zaměstnavatel povinen provést analýzu

zu odměňování a přijmout nápravná opatření, pokud rozdíl nelze objektivně odůvodnit. Tím se posiluje nejen kontrolní funkce, ale i aktivní role zaměstnavatelů při zajišťování rovného zacházení.

Jediný zdroj

Čl. 19 Směrnice stanoví, že posouzení, zda jsou pracovníci ve srovnatelné situaci, se neomezuje pouze na případy, kdy ženy a muži pracují pro stejného zaměstnavatele. Rozšiřuje se na situace, kdy podmínky odměňování stanovuje tzv. jediný zdroj – tedy subjekt, který určuje relevantní prvky odměny pro srovnání pracovníků.

Výše uvedené pravidlo tak může představovat zajímavý „*game-changer*“ v kontextu korporátních skupin. V současné době české právo neukládá povinnost zajišťovat rovné odměňování napříč korporátními skupinami, a rozdílné odměňování mezi zaměstnanci různých entit v rámci globálního holdingu tedy není považováno za diskriminační.

Nicméně vzhledem k vývoji evropské legislativy a očekávané transpozici Směrnice je nezbytné pečlivě sledovat jak legislativní proces, tak judikaturu. Interpretace pojmu „jediný zdroj“ totiž může vést k tomu, že zaměstnavatelé budou v krajním případě povinni zajistit rovné odměňování i v rámci holdingových struktur, pokud se ukáže, že odměny jsou určovány centrálně.

Otázka rovného odměňování v kontextu korporátních struktur tak může nabrat na významu i ve vztahu k problematice místa výkonu práce a souvisejícího zohlednění rozdílných životních nákladů. Někteří zaměstnavatelé již nyní vyjadřují obavy, že by v důsledku nové právní úpravy mohli být nuceni dorovnávat mzdy zaměstnancům v rámci mezinárodních společností – např. tak, aby české pobočky vyplácely stejné mzdy jako pobočky v Německu.

Závěr

Problematika rovného odměňování a zákazu diskriminace v pracovních vztazích představuje v českém právním řádu oblast, která je podrobně upravena na úrovni ústavní, zákonné i evropské. Zásada rovného zacházení a rovné odměny za stejnou

práci nebo práci stejné hodnoty představuje jeden ze základních pilířů pracovního práva, jejichž dodržování je vynucováno jak prostřednictvím soukromoprávních nároků zaměstnanců, tak veřejnoprávních sankcí. Judikatura českých soudů i SDEU potvrzuje, že v otázkách rovnosti odměňování je nutné vycházet z objektivních kritérií a odmítat jakékoli rozdíly, které nejsou věcně odůvodněny povahou práce či pracovních podmínek. Současná právní úprava však neumožňuje zohlednit regionální rozdíly v životních nákladech, ani neřeší otázku rovného odměňování napříč korporátními skupinami. To může v praxi vyvolávat určité obtíže a nejistoty.

Přijetí Směrnice přinese do českého pracovního práva další významné změny, zejména v oblasti povinného zveřejňování informací o odměňování a pravidelného reportingu rozdílů v odměňování mezi muži a ženami. Tyto změny mají bezpochyby potenciál dále posílit prevenci diskriminace a zvýšit tlak na zaměstnavatele, aby nastavili spravedlivé a transparentní systémy odměňování. Zároveň však chystané změny vyvolávají nové otázky, např. ohledně možného rozšíření povinnosti rovného odměňování i na zaměstnance v rámci korporátních skupin. Zásada rovného odměňování a s ní spojené povinnosti jsou již v současnosti zakotveny v českém právním řádu. Směrnice však přináší především konkrétní mechanismy, které mají pomoci odhalit nedostatky stávající úpravy, zejména v oblasti jejího vynucování. V tuto chvíli nelze vyloučit rovněž možnost tzv. zpětného reportování – i když se očekává, že česká právní úprava nabude účinnosti až v červnu 2026, v červnu 2027 bude nutné reportovat údaje za rok 2026. Otázkou zůstává, zda se bude reportovat za celý tento rok. Proto doporučujeme se problematice začít věnovat s předstihem.

Do budoucna bude klíčové sledovat, jakým způsobem bude Směrnice transponována do českého práva a jak na nové povinnosti zareaguje praxe i soudy. Efektivní ochrana před diskriminací a zajištění rovného odměňování vyžaduje nejen kvalitní legislativu, ale také důslednou kontrolu a osvětu mezi zaměstnavateli i zaměstnanci. Vývoj v této oblasti tak bude i nadále předmětem odborné diskuse a legislativních změn, jejichž cílem je zajistit skutečnou rovnost a spravedlnost v odměňování na českém pracovním trhu na nejvyšší možné úrovni. ■



Sledujte Komoru daňových poradců ČR
na sociální síti **LinkedIn**

Daňová podpora příspěvků na pojištění dlouhodobé péče



Mgr. Tomáš Vajda, MBA,
zástupce vedoucího oddělení
Daň z příjmů fyzických osob,
Ministerstvo financí ČR

Současné trendy demografického vývoje v České republice vyvolávají oprávněné obavy o udržitelnost tuzemského systému sociální péče. Stárnutí populace¹ představuje naléhavý problém české společnosti, neboť jeho průvodním jevem je nárůst počtu nesoběstačných osob zvyšujících nároky na dostupnost a financování systému dlouhodobé péče. V této souvislosti se v průběhu času rozšířila diskuse o možnostech posílení soustavy dlouhodobé péče v ČR. Obecně lze vnímat, že za jednu z možností bylo považováno zavedení zcela nové daňové úlevy pro příspěvky placené jak samotným poplatníkem, tak jeho zaměstnavatelem, na pojištění dlouhodobé péče. Tato úprava byla nakonec zahrnuta v novele zákona o daních z příjmů,² která s účinností od 1. 1. 2024 má za cíl stimulovat chování poplatníků zvýšením jejich zájmu o zajištění ochrany pro případ potřeby dlouhodobé péče. Účelem tohoto pojistného produktu na českém trhu je zapojit finanční zdroje soukromoprávních subjektů do financování systému dlouhodobé péče, a tím podpořit rozšíření pečovatelských kapacit. Cílem tohoto článku je charakterizovat daňovou podporu pojištění dlouhodobé péče a zhodnotit její účinnost po více než roce existence jako nástroje přispívajícího k řešení výzev v oblasti dlouhodobé péče v ČR.

Faktory vedoucí k zavedení daňové podpory

Za základní impulz pro vznik daňové podpory produktu pojištění dlouhodobé péče lze považovat negativní demografický vývoj

v důsledku stárnutí české populace, viz např. demografická prognóza pro ČR z roku 2018 zpracovaná Českým statistickým úřadem. Tato prognóza uvádí, že proces stárnutí se bude v následujících letech zvyšovat. Počet dětí, tedy osob ve věku 0–14 let, by měl v následujících dekádách víceméně stagnovat, počet osob ve věku 15–64 let, jenž tvoří nejpočetnější věkovou skupinu české populace (65 %), má dále klesat, přičemž největší početní redukce obyvatelstva tohoto věku je očekávána od konce 30. do konce 50. let tohoto století.³ Uvedené výsledky se pak výrazným způsobem projevují ve zvyšujícím se počtu obyvatel ve věku 65 a více let, který je pro následující desetiletí predikován. Počet obyvatel ve věku 65+ by měl kulminovat na konci 50. let tohoto století.⁴

Nárůst počtu osob ve věku 65 a více let, u kterých je zvýšené riziko vzniku nesoběstačnosti, úměrně zvyšuje nároky na služby v oblasti dlouhodobé péče. S ohledem na složitost systému a vzájemné prolínání sociálních a zdravotnických zařízení, která – spolu s péčí poskytovanou blízkými osobami – představují základní formy dlouhodobé péče, nelze podle České asociace pojišťoven (ČAP) považovat dostupné statistiky o kapacitách lůžkové dlouhodobé péče v ČR za plně vypovídající. Důvodem je možnost podávání žádostí o poskytnutí péče na více místech současně. Nicméně podle odhadů prezentovaných ČAP by mohl převis skutečné poptávky nad existující kapacitou lůžkové dlouhodobé péče dosahovat 15 až 30 tis. lůžek, tedy 20 až 40% kapacity systému.⁵

Podle ČAP ovlivňuje kvalitu poskytovaných služeb v rámci dlouhodobé péče rovněž odlišná regulace, jedná-li se o pobyt ve zdravotnickém zařízení nebo o pobyt v zařízení sociálních služeb (typicky v domovech pro seniory). Pobyt ve zdravotnickém zařízení je pro pacienty zcela zdarma, avšak nelze při něm čerpat příspěvek na péči ani o něj požádat. Naproti tomu pobytové sociální služby vyžadují poplatky. Klienti tyto poplatky hradí z přiznaného příspěvku na péči, přičemž cena za stravu a ubytování je regulována vyhláškou.^{6,7} Právě cenová regulace v podobě limitu nákladů na stravné a ubytovací služby a povinnost, že po úhradě nákladů za ubytování a stravu musí klientovi zůstat „kapesné“ alespoň

1 Český statistický úřad. *Aktuální populační vývoj v kostce*. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/aktualni-populacni-vyvoj-v-kostce>.

2 Zákon č. 462/2023 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s rozvojem finančního trhu a s podporou zajištění na stáří.

3 Český statistický úřad. *Projekce obyvatelstva České republiky – 2018–2100 / Popis předpokladů a výsledků projekce*. ČSÚ, 2018, s. 9 a 10. Dostupné z: <https://csu.gov.cz/produkty/projekce-obyvatelstva-ceske-republiky-2018-2100>.

4 Tamtéž, s. 11.

5 Česká asociace pojišťoven. *Dlouhodobá péče na rozcestí. Jak mohou komerční pojišťovny pomoci?* ČAP, 2020, s. 2. Dostupné z: <https://www.cap.cz/statistiky-prognozy-analyzy/analyzy/104781-dlouhodobaa-pece-na-rozcesti-jak-mohou-komerzni-pojistovny-pomoci>.

6 Vyhláška č. 505/2006 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách, stanovuje maximální denní úhradu za ubytování a za stravu. V současnosti tento maximální poplatek činí za ubytování 315 Kč na den a za stravu 260 Kč na den. Před zavedením daňové podpory pojištění dlouhodobé péče v roce 2023 se maximální poplatek za ubytování valorizoval z 210 Kč na 280 Kč den a za stravu ze 170 Kč na 235 Kč na den.

7 Česká asociace pojišťoven. *Výzvy systému dlouhodobé péče pohledem komerčních pojišťoven*. ČAP, 2020, s. 14. Dostupné z: <https://www.cap.cz/statistiky-prognozy-analyzy/analyzy/104780-vyzvy-systemu-dlouhodobee-pece-pohledem-komercnich-pojistoven>.

15 % jeho příjmu,⁸ je podle ČAP považována za největší překážku bránící zvýšení kapacit provozovatelů zařízení poskytujících sociální péči. Ačkoli nastavené podmínky mají sloužit k ochraně klientů, v praxi přináší negativní důsledky, kdy provozovatelům vznikají ztráty z rozdílů mezi stanovenou úhradou a reálnou výší nákladů. Provozovatelé jsou pak nuceni tuto ztrátu dofinancovat z jiných zdrojů, zejména se snaží dohodnout na spoluúčasti při úhradě těchto nákladů s jinou fyzickou osobou nebo právnickou osobou. I v případě, že by chtěl klient sám dobrovolně každý měsíc doplácet do plné úhrady, není tento postup ze zákona možný. Nemožnost realizace nadstandardní péče se ziskem adekvátní úhrady výrazně limituje příjmy poskytovatelů péče a činí je zcela závislými na dotacích k udržení provozu v chodu.⁹

Na základě údajů Ministerstva práce a sociálních věcí (MPSV) z roku 2019, tj. před zavedením daňové podpory pojištění dlouhodobé péče, se na financování sociálních služeb v ČR téměř polovinou podílí rozpočet MPSV, dotace představují 29% z celkových příjmů, příspěvek na péči pak 20% z celkových příjmů. Další zdroje financování jsou úhrady klientů (21 %), kraje a obce (17 %), zdravotní pojišťovny (5 %), zdroje Evropské unie (2%) a zbytek tvoří ostatní zdroje. Na regionální úrovni zajišťují financování sociálních služeb v samostatné působnosti kraje, kterým se poskytuje dotace z MPSV. Výše dotace stanovuje MPSV na základě procentuálního podílu, který je zákonem stanoven pro každý kraj zvlášť. Uznatelnými náklady hrazenými z dotace jsou primárně osobní náklady a dále další provozní náklady, např. energie, služby a další spotřebované nákupy (materiál). Největší podíl na celkových nákladech sociálních služeb představují náklady na mzdy a platy pracovníků, a to 73 %.¹⁰ V roce 2018 činil průměrný výdělek pečovateli v pobytových službách 27 548 Kč a pečovateli v terénních, ambulantních službách 25 826 Kč. Na základě dat MPSV se za posledních 5 let zvýšil plat v průměru až o 50 % u pracovníků v přímé péči.¹¹

Vzhledem k popsaným problémům je podle názoru ČAP potřeba do systému dostat další prostředky, neboť nároky na veřejné rozpočty budou vlivem stárnutí populace v ČR narůstat. Cestu k tomuto cíli ČAP spatřuje v rozvoji dobrovolného soukromého pojištění na dlouhodobou péči, které by existovalo vedle veřejně financovaných schémat. V ideálním případě by toto pojištění mělo krýt dlouhodobou péči nejen pro danou osobu do 65 let věku, ale také riziko dlouhodobé péče jejích rodičů. Finanční dostupnost produktu a řešení rizik nesoběstačnosti by se výrazně zvýšilo, pokud by na soukromý produkt pojištění dlouhodobé péče přispíval zaměstnanci jeho zaměstnavatel. Role zaměstnavatelů je důležitá zejména v oblasti trhu práce a fiskální politiky.

Soukromé pojištění dlouhodobé péče by dle názoru ČAP umožnilo klientům a jejich rodinám získat dodatečné zdroje, které by mohli investovat do rekonvalescence a návratu do běžné ekonomické aktivity. Pojistné plnění, které by bylo použito na financování služeb dlouhodobé péče, by nejen zvýšilo příjmy domácností a nepřerušovalo ekonomickou aktivitu rodinných příslušníků pečujících o nesoběstačnou osobu, ale omezilo by rovněž závislost zařízení sociální péče na dotacích z veřejných rozpočtů. Z pohledu státu by tak pojištění dlouhodobé péče přineslo díky nižšímu čerpání sociálních dávek, kontinuální pracovní aktivitě zaměstnanců a růstu disponibilních příjmů organizací dlouhodobé péče, které by tímto navyšovaly podhodnocené mzdy v sektoru a investice do vyšší kvality poskytovaných služeb, pozitivní fiskální dopad. Pro naplnění tohoto stavu by tak dle názoru ČAP měla být zajištěna motivace občanů ke sjednávání produktů soukromého pojištění dlouhodobé péče, přičemž tuto motivaci může významně podpořit stát přes daňové nástroje.¹²

Na neuspokojivou situaci v systému dlouhodobé péče reagovaly některé komerční pojišťovny deklarací uvedením nového pojistného produktu, jenž by kryl rizika spojená s omezením osobní soběstačnosti, na tuzemský trh. Pojištění dlouhodobé péče by nabízelo krytí rizik v několika formách. Především by šlo o měsíční výplatu pojistného plnění tak, aby si klient mohl zaplatit pobyt v některém zařízení sociálních služeb nebo terénního pracovníka. Záměrem některých pojišťoven bylo i přímo zajištění lůžka nebo pečovatelky do domu. Součástí pojistného produktu by měla být též pomoc při vyřizování státních příspěvků, např. na péči, přičemž pojišťovna by plnila už v době, kdy by její klient ještě neměl administrativně dokončené dokumenty o uznání invalidity či přiznání některých příspěvků. Některé pojišťovny pak zvažovaly plán investic do výstavby domovů s pečovatelskou službou.¹³

Vedle těchto přístupů se objevila také inovativní strategie, která kladla důraz nikoli na finanční plnění, ale přímo na zajištění potřebné péče jako takové. V tomto případě by se pojištění neomezovalo pouze na vyplacení peněz, ale mělo by klientům garantovat faktickou dostupnost péče, a to prostřednictvím zajištění kapacit v pobytových zařízeních. Smyslem bylo vytvořit model, v němž by pojištěný, příp. jeho blízcí, měl jistotu, že v případě potřeby bude místo v odpovídajícím zařízení skutečně dostupné, a to díky přímé spolupráci s provozovateli sociálních služeb. Tento koncept počítal se spuštěním služby nejprve pro omezený počet klientů, s ambicí postupně navyšovat dostupnou kapacitu v návaznosti na rozšiřování infrastruktury. Úspěšnost a další rozšiřování této formy pojištění by tak bylo úzce propojeno s inves-

8 § 73 odst. 3 zákona č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů.

9 Op. cit. sub 9, s. 17.

10 Ministerstvo práce a sociálních věcí. *Analýza financování sociálních služeb*. MPSV, 2019, s. 2–3. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/cms/documents/Analýza+financování+sociálních+služeb+2019.pdf>.

11 Tamtéž, s. 25.

12 Op. cit. sub 9, s. 53–55.

13 Zdravé zprávy. *Pojišťovny již brzy nabídnou pojištění dlouhodobé péče*. Zdravé zprávy, 2022. Dostupné z: <https://www.zdravezpravy.cz/2022/12/16/pojistovny-jiz-brzy-nabidnou-pojisteni-dlouhodobe-pece/>.

ticemi do sítě poskytovatelů dlouhodobé péče a schopností reagovat na rostoucí poptávku po těchto službách.

Z dohledaných výstupů lze však dovodit, že záměry komerčních pojišťoven pro možnosti zavedení nového produktu pojištění dlouhodobé péče nebyly podmíněny přijetím daňové podpory. Vláda ČR se ve svém programovém prohlášení nicméně zavázala zavést daňovou podporu vícezdrojového financování dlouhodobé péče.¹⁴

Teoretické vymezení daňové podpory

Za účelem motivace občanů ke sjednání pojištění dlouhodobé péče zákon o daních z příjmů umožňuje od základu daně odečíst příspěvky zaplacené poplatníkem ve zdaňovacím období na jeho daňově podporované pojištění dlouhodobé péče, jehož je pojistníkem, v celkovém úhrnu s jeho daňově podporovanými produkty spojení na stáří nejvýše 48 000 Kč ročně. Příspěvkem na pojištění dlouhodobé péče se rozumí pojistné na toto pojištění.¹⁵ Stejně tak zákon o daních z příjmů od daně z příjmů osvobozuje na straně poplatníků s příjmy ze závislé činnosti, kteří jsou ve smyslu zákona o daních z příjmů považováni za zaměstnance,¹⁶ příjem v podobě příspěvku uhrazeného zaměstnavatelem na daňově podporované pojištění dlouhodobé péče, jehož pojistníkem je jeho zaměstnanec. Pro daňové osvobození platí v tomto případě limit 50 000 Kč, který se vztahuje na příspěvky poskytnuté zaměstnavatelem na všechny daňově podporované produkty spojení na stáří daného poplatníka a příspěvky poskytnuté zaměstnavatelem na daňově podporované pojištění dlouhodobé péče, jehož pojistníkem je tento jeho zaměstnanec.¹⁷ Ustanovení § 6 odst. 9 písm. m) ZDP nepodmiňuje daňové osvobození předmětného příspěvku tím, že se nesmí jednat o zaměstnance, kterému plynou příjmy z dohody o provedení práce či dohody o pracovní činnosti, proto i v těchto případech lze při dodržení veškerých podmínek stanovených zákonem o daních z příjmů takový příspěvek na straně zaměstnance od daně z příjmů osvobodit.

Součástí daňové podpory je vymezení pojištění dlouhodobé péče a podmínek, za kterých je toto pojištění daňově podporované.¹⁸ Pojištění dlouhodobé péče je pro účely daní z příjmů definováno jako pojištění, které musí splňovat dvě podmínky. Tou prv-

ní je, že pojistnou událostí je závislost pojistníka nebo jeho osoby blízké na pomoci jiné fyzické osoby při zvládnání základních životních potřeb z důvodu jejich dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu. Pojištěným tedy může být jak pojistník, tak jeho osoba blízká, přičemž se vychází z formulace, která odpovídá podmínkám, za kterých má osoba nárok na příspěvek na péči podle zákona o sociálních službách (dále také „SocSl“).¹⁹ Ve většině případů tak vzniká současně nárok na příspěvek na péči a nárok na pojistné plnění z pojištění dlouhodobé péče, nicméně pojištěným z pojištění dlouhodobé péče může být i osoba, která nemůže mít nárok na příspěvek na péči.²⁰ Typicky je tomu v případech, kdy pojištěným z pojištění dlouhodobé péče je osoba blízká poplatníka, která nemá trvalý pobyt v ČR. Druhou podmínkou pro naplnění definice pojištění dlouhodobé péče pro účely daní z příjmů je, že pojištění je sjednáno s pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území členského státu EU nebo státu tvořícího Evropský hospodářský prostor.

Aby pojištění dlouhodobé péče definované zákonem o daních z příjmů mohlo být daňově podporováno, musí naplňovat tímto zákonem stanovené podmínky, které jeho rozsah omezují.²¹ Předně musí být zabezpečeno, že právo na pojistné plnění z pojištění dlouhodobé péče vznikne pouze pojištěnému, tedy osobě, na jejíž život nebo zdraví se pojištění vztahuje, a nikoli pojistníkovi, který může být v souladu s občanským zákoníkem osobou oprávněnou z pojištění.²² Daňově je totiž chtěné podporovat případy, kdy pojistné plnění na základě nastalé pojistné události obdrží ten, kdo se ocitne ve stavu závislosti na pomoci jiné osoby, tedy pojištěný. Pak je na volbě pojištěného, zda si za obdržené prostředky z pojistného plnění bude hradit terénního pracovníka, který mu bude zajišťovat péči v jeho domově, nebo si za tyto prostředky zaplatí péči v zařízení poskytujícím dlouhodobou péči.

Další podmínkou pro daňovou podporu pojištění dlouhodobé péče je, že se pojištění vztahuje na pojistnou událost, kterou je závislost na pomoci jiné fyzické osoby při zvládnání základních životních potřeb z důvodu jejího dlouhodobě nepříznivého zdravotního stavu odpovídající stupni závislosti III nebo IV podle zákona o sociálních službách.²³ Pro vznik pojistné události není tedy přímo podmínkou již přiznaný příspěvek na péči stupně III nebo IV,²⁴ ale právě vznik závislosti pojištěného. Uvedená podmínka

14 Vláda ČR. Programové prohlášení vlády. Vláda ČR, 2023. Dostupné z: <https://vlada.gov.cz/cz/programove-prohlaseni-vlady-193547/>.

15 § 15 odst. 5 ZDP.

16 § 6 odst. 2 ZDP.

17 § 6 odst. 9 písm. m) ZDP.

18 § 15c ZDP.

19 § 7 a 8 SocSl.

20 § 4 SocSl.

21 § 15c odst. 2 ZDP.

22 § 2770 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (OZ).

23 § 8 SocSl.

24 Podle § 11 SocSl činí v současnosti výše příspěvku pro osoby do 18 let věku za kalendářní měsíc, jde-li o stupeň III (těžká závislost) 16 100 Kč [v roce 2023 se jednalo o částku 13 900 Kč] a jde-li o stupeň IV (úplná závislost) u vymezených pobytových zařízení 23 000 Kč, v ostatních případech 27 000 Kč [v roce 2023 se jednalo o jednotnou částku 19 200 Kč]. V případě osoby starší 18 let je výše příspěvku za kalendářní měsíc, jde-li

nezakazuje poplatníkům uzavřít si pojištění i na závislost odpovídající stupni závislosti I nebo II podle zákona o sociálních službách, ale potom je potřeba pro účely daní z příjmů určit, jaká část pojistného je placena na krytí této pojistné události a jaká část na krytí závislosti odpovídající stupni závislosti III nebo IV, a pouze tuto druhou část použít pro účely daňové podpory. Půjde-li o zahraniční pojištění, je v tomto případě nutné zkoumat, zda pojistná událost v podobě závislosti na pomoci jiné fyzické osoby odpovídá závislosti III nebo IV tak, jak ji vymezuje zákon o sociálních službách.

Poslední podmínka určuje charakter pojištění a pojistného plnění pro účely daní z příjmů. Pro uplatnění daňové podpory se může jednat jako o obnosové, tak škodové pojištění.²⁵ V případě škodového pojištění, které slouží výhradně k náhradě majetkové újmy a poskytnutím pojistného plnění by nikdy nemělo dojít k obohacení oprávněné osoby, musí být pojistným plněním buď poskytnutí péče o pojištěného po celou dobu jeho závislosti odpovídající stupni závislosti III nebo IV podle zákona o sociálních službách (tedy jde o nepeněžitě plnění v případě, kdy pojistitel sám přímo poskytuje pojištěnému danou péči), nebo náhrada nákladů na takovou péči (tedy jde o peněžitě plnění, kdy pojistitel hradí péči poskytovanou pojištěnému třetí osobou). V případě obnosového pojištění, jehož smyslem je získání pojistného plnění ve formě sjednané finanční částky (obnosu), musí být sjednáno opakované měsíční plnění poskytované po celou dobu závislosti pojištěného odpovídající stupni závislosti III nebo IV podle zákona o sociálních službách. Jelikož obnosové pojištění může obecně spočívat i v jednorázovém pojistném plnění,²⁶ nelze vyloučit sjednání obnosového pojištění s kombinací opakovaného a jednorázového pojistného plnění. V takové situaci se musí určit podíl, ve kterém pojištění splňuje podmínky daňové podpory. Pouze část pojistného připadající na podíl, ve kterém připadá placené pojistné na část opakovaného pojistného plnění z obnosového pojištění, lze pro daňové účely uplatnit.

Zákon o daních z příjmů dále stanovuje, že pojištění dlouhodobé péče není daňově podporované ve dvou situacích. V první situaci může pojistitel pojistnou smlouvu vypovědět i později než 2 měsíce ode dne jejího uzavření v návaznosti na úpravu občanského zákoníku,²⁷ která omezuje možnost pojistitele vypovědět pojistnou smlouvu na dobu 2 měsíců ode dne uzavření smlouvy, nebo ji může vypovědět na základě oznámení vzniku pojistné události. Pokud je pojistná smlouva sjednána jinak, nebo se jedná o pojistnou smlouvu podle zahraničního právního předpisu, ze kterého by vyplývala větší volnost pojistitele k výpovědi smlouvy, nelze daňovou podporu aplikovat. Obdobně u omezení podání výpovědi pojistitele na základě oznámení vzniku pojistné událos-

ti se vychází z občanského zákoníku,²⁸ podle kterého má pojistitel u jiného než životního pojištění možnost vypovědět pojistnou smlouvu do 3 měsíců od oznámení vzniku pojistné události. Sjednání této možnosti s jakkoli dlouhou výpovědní lhůtou, neboť zahraniční právní úprava může výpovědní lhůtu určit v jiné délce než podle občanského zákoníku, vylučuje pojištění dlouhodobé péče z daňové podpory. Druhá situace, ve které není pojištění dlouhodobé péče daňově podporované, je ta, kdy má pojistitel právo měnit výši pojistného v závislosti na věku nebo zdravotním stavu pojištěného. I toto pravidlo vychází z občanského zákoníku,²⁹ podle kterého se k ujednání, že pojistitel může takto měnit výši pojistného u pojištění osob, nepřihlíží. Protože pojištění dlouhodobé péče může být uzavřeno i podle zahraničního právního řádu, je tato podmínka stanovena v zákoně o daních z příjmů výslovně a musí ji pro účely daňové podpory naplňovat každé pojištění dlouhodobé péče.

Stav od zavedení daňové podpory

Od zavedení daňové podpory pojištění dlouhodobé péče v roce 2024 začaly některé komerční pojišťovny nabízet produkty, které tuto podporu splňují. Jedná se buď o samostatné pojištění, nebo o připojištění k životnímu pojištění. Produkty se především zaměřují na krytí ztráty soběstačnosti ve III. a IV. stupni závislosti podle zákona o sociálních službách, v některých případech i ve II. stupni. Výplata pojistného plnění bývá nejčastěji navázána na rozhodnutí příslušného orgánu veřejné správy o přiznání příspěvku na péči, někdy také na interní posouzení pojišťovnou.

Pojištění je zpravidla dostupné pro osoby od 18 let věku, přičemž horní věková hranice pro vstup se pohybuje kolem 70 až 80 let. Plnění je poskytováno buď doživotně, nebo do předem stanoveného věku (např. 85 či 100 let). Výše pojistného plnění se odvíjí od stupně závislosti. Například za IV. stupeň závislosti je vyplácena plná sjednaná částka, u nižších stupňů se plnění úměrně snižuje. Některé produkty zahrnují i doplňkové benefity, jako každoroční valorizaci pojistné částky, telefonickou asistenci, jednorázové plnění pro děti při ztrátě soběstačnosti či zajištění umístění do partnerských zařízení sociální péče.

Na trhu existují také pojištění, která sice reagují na potřeby spojené s dlouhodobou péčí, avšak nesplňují podmínky pro daňovou podporu. Ačkoli řada pojišťoven oznámila záměr nabídnout nové produkty odpovídající legislativním podmínkám daňové podpory, jejich zavádění na trh probíhá pomalu a s delším časovým odstupem.

Zaznamenaný byl rovněž alternativní přístup, který se od tradičního modelu odchyľuje v tom, že pojistným plněním není

o stupeň III (těžká závislost) 14 800 Kč [v roce 2023 se jednalo o částku 12 800 Kč] a jde-li o stupeň IV (úplná závislost) u vymezených pobytových zařízení 23 000 Kč, v ostatních případech 27 000 Kč [v roce 2023 se jednalo o jednotnou částku 19 200 Kč].

25 § 2811 a 2821 OZ.

26 § 2821 OZ.

27 § 2805 písm. a) OZ.

28 § 2805 písm. b) OZ.

29 § 2785 odst. 2 OZ.

primárně finanční částka, ale služba – konkrétně garance dostupného lůžka v zařízení sociální péče prostřednictvím spolupráce s poskytovateli těchto služeb. Tento koncept měl představovat konkurenční výhodu díky přímému řešení dostupnosti péče, jež je v českém systému dlouhodobě problematická. V praxi však došlo k přiblížení této inovativní nabídky běžnému standardu trhu, neboť i zde nakonec sehrála roli forma peněžního plnění, čímž se původní ambice částečně rozmělnily.

Podle Zprávy o vývoji finančního trhu v roce 2024 vydávané Ministerstvem financí, byl v rámci celkového počtu pojistných smluv zaznamenán nárůst o 2,4 %, přičemž v segmentu neživotního pojištění se jednalo o růst 2,8 %, u životního pojištění mírných 0,2 %. Vzestupný vývoj pokračoval již čtvrtým rokem v počtu nově uzavřených pojistných smluv, když k jejich navýšení o 4,8 % přispěl zejména segment neživotního pojištění 4,7 %. I když se počet pojistných smluv v segmentu životního pojištění téměř nezměnil, počet nově uzavřených smluv se meziročně zvýšil o 5,6 %. Trend růstu počtu nových smluv životního pojištění tak pokračoval i v roce 2024.³⁰ Zásadní pozitivní výkyv v této oblasti ale zaznamenán nebyl, podíváme-li se na údaje o počtu nově uzavřených pojistných smluv životního pojištění mezi roky 2021 a 2022, kde byl růst o polovinu vyšší než mezi roky 2023 a 2024. Statistiky uvedené v materiálu však neuvádějí konkrétní údaje o vývoji počtu smluv pojištění dlouhodobé péče, proto vliv daňové podpory na vývoj počtu těchto smluv nelze přesně doložit.

Kromě zavádění nových pojistných produktů v oblasti dlouhodobé péče plánují pojišťovny aktivně přispět i k rozvoji fyzické infrastruktury péče. Podle plánů, které podporuje i vláda ČR, by mělo během následující dekády vzniknout minimálně 20 domovů pro seniory s kapacitou přibližně 2 500 lůžek po celé ČR. První projekty jsou již ve fázi realizace.³¹ Některé pojišťovny k tomu zakládají specializované investiční fondy, jejichž cílem je financovat výstavbu nových zařízení nebo provoz stávajících. Investice jsou směřovány do lokalit s dobrou dostupností z větších měst, aby byla péče co nejvíce přístupná. Tyto kroky ukazují pozitivní směr k naplňování záměru komerčního sektoru aktivně se podílet nejen na financování, ale i na zajištění samotné kapacity a kvality dlouhodobé péče v ČR.

Pro posílení kapacit lůžkové dlouhodobé péče v ČR pomáhají rovněž prostředky z Národního plánu obnovy. V rámci výzvy MPSV „Modernizace a rozvoj pobytových služeb sociální péče“³² má být podpořeno vybudování nových či rekonstrukce a navýšení kapacit stávajících pobytových zařízení sociálních služeb pro klienty

vyžadující dlouhodobou péči. Výzva byla vyhlášena v roce 2023 a její celková alokace byla vícekrát navyšována. Současná alokace činí 4,824 mld. Kč.

Závěr

Stárnutí české populace oprávněně vyvolává obavy o dlouhodobou udržitelnost systému dlouhodobé péče v ČR. Pro jeho stabilitu je nezbytné odstranit stávající systémové problémy. V minulých letech jsme mohli zaznamenat určitý pozitivní vývoj, např. ve zvyšování příspěvků na péči či růstu platů pečovateli. Přesto je klíčové především budovat dostatečné lůžkové kapacity zařízení dlouhodobé péče. Iniciativy ze soukromého sektoru z prostředí komerčních pojišťoven jsou zatím spíše omezené, proto je otázkou, zda by daňová podpora pojištění dlouhodobé péče mohla urychlit rozvoj těchto kapacit.

Ačkoli údaje o pokračujícím meziročním růstu počtu pojistných smluv v životním i neživotním pojištění nejsou ohledně vývoje počtu smluv pojištění dlouhodobé péče zcela vypovídající, lze usuzovat, že zavedení daňové podpory zatím neprokázalo výrazný dopad na poptávku po pojištění dlouhodobé péče. Využívání tohoto produktu v prvním roce daňové podpory se nezdá být natolik razantní, jak předpokládaly výsledky průzkumu ČAP z roku 2020,³³ které poukazyvaly na silnou poptávku po samostatném produktu dlouhodobé péče. To ve svém důsledku vyvolává pochybnosti o naplňování cíle nastavené daňové podpory, i když je korektní zdůraznit, že se nyní nacházíme na počátku její účinnosti. V dlouhodobém horizontu nemusí tyto závěry platit.

Současná slabá poptávka může souviset s nízkou zastupitelností plnění v podobě zajištění lůžka v zařízení dlouhodobé péče při vzniku pojistné události, což odráží stávající mezery ve financování systému. Pro skutečné zlepšení a posílení kapacity lůžek se ukazuje jako nezbytné nejprve řešit systémové nedostatky, které omezují efektivitu financování a zapojení soukromého kapitálu. Daňová podpora by mohla představovat až následné opatření, doplňující komplexní systémová řešení, která zajistí stabilní a dostupnou péči o osoby, jež nemohou o sebe samy pečovat.

Tímto je zároveň možné vyvrátit představu o mechanickém využívání daňové podpory při zavádění nových stimulačních opatření, která mají za cíl zajistit řešení nebo přispět k řešení výzev plynoucích v jednotlivých oblastech společnosti. Účinnější naplňování tohoto cíle lze spatřovat ve využívání daňových nástrojů až po úspěšném provedení systémových změn v příslušné oblasti, a to zejména s ohledem na efektivitu vynakládání veřejných prostředků. ■

30 Ministerstvo financí. *Zpráva o vývoji finančního trhu v roce 2024*. MF, 2025, s. 40. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/financni-trh/bankovnictvi-a-dohled/vyvoj-financniho-trhu/2024/zprava-o-vyvoji-financniho-trhu-v-roce-2024-60133>.

31 Česká asociace pojišťoven. *Pojišťovny otevřou Centra dlouhodobé péče, vytvoří celorepublikovou síť*. ČAP, 2024. Dostupné z: <https://www.cap.cz/en/tiskove-centrum/tiskove-zpravy/9224708-pojistovny-otevrou-centra-dlouhodobpece-vytvori-celorepublikovou-sit>.

32 Ministerstvo práce a sociálních věcí. *Výzva Národního plánu obnovy – Modernizace a rozvoj pobytových služeb sociální péče*. MPSV, 2025. Dostupné z: https://www.mpsv.cz/vyzva-c.-31_22_044-modernizace-a-rozvoj-pobytovych-sluzeb-socialni-pece.

33 Op. cit. sub 9, s. 73–78.

Kontrolní činnost orgánů inspekce práce zaměřená na odhalování nelegálního zaměstnávání

Ing. Michal Kubík,

vedoucí úseku inspekce zaměstnanosti
Státní úřad inspekce práce

Odhalování a potírání nelegálního zaměstnávání patří mezi jednu z hlavních kontrolních priorit Státního úřadu inspekce práce. Každoročně orgány inspekce práce provedou mezi 6 až 7 tis. kontrol přímo zaměřených na uvedenou oblast. Kromě toho je kontrola nelegální práce i součástí jiných kontrol zaměřených např. na zastřené zprostředkování zaměstnání nebo pracovní podmínky zaměstnanců ze zahraničí.

Prací na černo je veřejností často označován výkon **nelegální práce**, tedy **závislá práce vykonávaná fyzickou osobou mimo pracovní vztah**. Kromě uvedeného je nelegální prací i práce vykonávaná cizincem bez nebo v rozporu s vydaným povolením k zaměstnání, zaměstnaneckou či modrou kartou nebo kartou vnitropodnikově převedeného zaměstnance a také v případě, že je práce vykonávána cizincem bez platného oprávnění k pobytu na území České republiky v případech, kdy je toto oprávnění požadováno.

Výkon práce **formou švarcsystému je také nelegální prací** [který není zákonem o zaměstnanosti definován samostatně, ale spadá pod definici nelegální práce uvedenou v § 5 písm. e) bodu 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o zaměstnanosti“ či „ZamZ“) – práce konaná fyzickou osobou mimo pracovní vztah].

Orgány inspekce práce při kontrolách a v navazujícím přestupkovém řízení ve věci nelegální práce zkoumají skutečný stav věci

v kontextu s tím, zda při výkonu dané činnosti byly kumulativně **naplněny znaky závislé práce** dle § 2 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále také „ZPr“), a vůči kterému subjektu tyto znaky byly naplněny, neboť jen v takovém případě, **při prokázání všech těchto znaků**, musí být pro výkon určité činnosti uzavřen základní pracovní vztah, jak ostatně vyplývá z § 3 ZPr; při tomto hodnocení orgány inspekce práce vycházejí z bohaté judikatury správních soudů k výkladu závislé práce.

Nejen samotný výkon nelegální práce, ale především **umožnění výkonu nelegální práce, jsou společensky nebezpečné a patologické jevy s dopadem nejen do oblasti pracovního, ale také do oblasti veřejných rozpočtů a financí**, kde se projevuje především v oblasti neodváděných daní a pojistném na sociální a zdravotní pojištění.

Nelegální zaměstnávání představuje pro zaměstnavatele nižší náklady, a tím také možné konkurenční výhody oproti řádným zaměstnavatelům, které tak staví do obtížnější a znevýhodněné pozice. Proto jsou pokuty udělovány inspekcí práce za zjištěné nelegální zaměstnávání vůbec těmi nejvyššími (min. výše pokuty je 50 tis. Kč, max. pak 10 mil. Kč).

Značné nevýhody a riziku jsou vystaveny také **nelegálně pracující osoby**, které **díky faktické neexistenci pracovního vztahu nepožívají ochrany pracovního práva** – nemají tedy nárok na čerpání dovolené, na stanovení pracovní doby a doby odpočinku, na zákonem stanovené příplatky a také se na ně nevztahují podmínky při ukončení pracovního poměru, který *de facto* neexistuje. Nevztahují se na ně také ustanovení upravující minimální mzdu. Všechny tyto aspekty mohou zapříčinit, že **nelegálně pracující osoby budou svou práci vykonávat ve špatných pracovních podmínkách**, zvláště v případě nelegálně zaměstnaných cizinců. Ve většině případů se pak jedná o osoby, které ať již vědomě, či nevědomě, nejsou účastny na nemocenském a důchodovém pojištění, v důsledku čehož nemají odpovídající finanční zajištění v případě nemoci a negativně se rovněž může projevit v budoucnu, a to na výši starobního důchodu. Nelegální zaměstnávání cizinců navíc s sebou přináší možná bezpečnostní rizika.

V případech zjištění nelegální práce u zaměstnavatele bývají obvykle ze strany orgánů inspekce práce prováděny opakované kontroly. Současně **oblastní inspektoráty práce informují příslušné kontaktní pracoviště Úřadu práce ČR o tom, že při výkonu nelegální práce byl zjištěn uchazeč o zaměstnání**. Úřad práce tyto informace vyhodnocuje, přičemž **v krajním případě hrozí uchazeči o zaměstnání vyřazení z jeho evidence. Nelegálně zaměstnanému cizinci hrozí i správní vyhoštění**.

Zastřené zprostředkování zaměstnání

V posledních letech je nelegální práce často spojena také se **zastřeným zprostředkováním zaměstnání**, které je z hlediska společenských dopadů jednou z nejrizikovějších kontrolních oblastí. V případě, že subjekty působící v této oblasti nedodržují příslušné právní předpisy, **výrazným způsobem nabourávají hospodářskou soutěž a nevytvářejí rovné tržní podmínky**.

Vysoká míra závažnosti přestupku zastřené zprostředkování zaměstnání a jeho umožnění měla za následek, že výše **maximální hranice možné pokuty**, stejně jako **její spodní hranice** v případě právnických či fyzických podnikajících osob, které se přestupku dopustí, byla stanovena na stejnou **úroveň jako v případě nelegálního zaměstnávání**. Dle ustanovení zákona o zaměstnanosti je za spáchání přestupku zastřené zprostředkování zaměstnání možné uložit pokutu v rozmezí od 50 tis. až do 10 mil. Kč. S účinností od 2. 8. 2021 byl do legislativy zaveden rovněž přestupek **umožnění zastřené zprostředkování zaměstnání**.

Zastřené zprostředkování zaměstnání patří mezi **hlavní kontrolní oblasti orgánů inspekce práce od roku 2017**. V rámci celé ČR se orgány inspekce práce zaměřují často na větší výrobní provozy či průmyslové areály, kde je předpoklad potřeby většího množství pracovní síly a jejího pronajímání.

S porušováním zastřené zprostředkování zaměstnání se orgány inspekce práce nejčastěji setkávají u subjektů, které **nejsou legálními agenturami práce**. Takovéto subjekty pouze vytvářejí dojem běžně fungující agentury práce, přičemž nedisponují příslušnými povoleními. Výjimkou však nejsou ani případy, kdy se zastřené zprostředkování zaměstnání dopustí legální agentura práce. Zastřené zprostředkování zaměstnání je často zjišťováno také ve spojitosti se zaměstnáváním cizinců. Motivací pro poskytování a využívání zastřené zprostředkování zaměstnání je snaha obejít nejen podmínky pro samotné zprostředkování zaměstnání (např. srovnatelné mzdové podmínky, povolení ke zprostředkování zaměstnání, složení kauce atd.), ale také legislativní podmínky upravující přidělování cizinců.

Vzhledem k tomu, že nelegální práce a zastřené zprostředkování zaměstnání mají dopad do oblastí odvodů a daní, předávají orgány inspekce práce svá zjištění Generálnímu finančnímu

ředitelství ČR a České správě sociálního zabezpečení. Od roku 2025 jsou orgány inspekce práce oprávněny od správce daně vyžádat informace nezbytné pro jejich plnění při kontrolách zaměřených na umožnění výkonu nelegální práce, zastřené zprostředkování zaměstnání nebo jeho umožnění. Toto oprávnění má za cíl zvýšení efektivity kontrol a její lepší zacílení.

Kromě pokuty za umožnění nelegální práce a zastřené zprostředkování zaměstnání hrozí za uvedené přestupky i uložení sankce zveřejnění výroku pravomocného rozhodnutí o přestupku na úřední desce Státního úřadu inspekce práce po dobu 1 roku a zákaz činnosti, a to nejdéle na 2 roky.

Kontroly nelegální práce a zastřené zprostředkování v číslech

Z celkové počtu 18 969 kontrol provedených orgány inspekce práce v roce 2024 bylo 6 328 kontrol zaměřených přímo na odhalování nelegálního zaměstnávání, při kterých byla oblastními inspektoráty zjištěna nelegální práce **u 785 subjektů**, a 419 kontrol zaměřených přímo na zastřené zprostředkování zaměstnání. **Při výkonu nelegální práce bylo v roce 2024 zjištěno 1 934 nelegálních zaměstnanců**. V 541 případech se jednalo o občany ČR, v 85 případech o občany EU (nejčastěji občany Slovenska, Rumunska a Polska) a v 1 308 případech o cizince, občany třetích zemí (nejčastěji občané Ukrajiny, Moldavska a Vietnamu). Za přestupky nelegální práce bylo v roce 2024 uloženo celkem **831 pokut v celkové výši 163 939 500 Kč**.

Nejčastěji byly v roce 2024 odhalovány nelegálně pracující osoby dle klasifikace CZ NACE v sektoru velkoobchod a maloobchod, opravy a údržby motorových vozidel, na pracovištích zaměstnavatelů ve stavebnictví, ubytování, stravování a pohostinství a zpracovatelském průmyslu. Z pohledu velikosti zaměstnavatele se nelegálního zaměstnávání dopouštěli nejčastěji zaměstnavatelé v kategorii do 9 zaměstnanců a zaměstnavatelé s 10 až 49 zaměstnanci.

Zastřené zprostředkování zaměstnání bylo v roce 2024 zjištěno u 263 subjektů. Rovněž bylo odhaleno **173 podnikatelských subjektů**, které **výkon zastřené zprostředkování zaměstnání umožnily**.

Za přestupek **zastřené zprostředkování zaměstnání a jeho umožnění** bylo v roce 2024 uloženo celkem **255 pokut v celkové výši 158 462 000 Kč**. Z toho bylo 88 pokut v souhrnné výši 69 394 000 Kč uloženo podnikatelským subjektům, které výkon zastřené zprostředkování zaměstnání umožnily. ■

Zkušenosti z kontrol inspektorátu práce

Kontroly prováděné inspektoráty práce jsou vlastně kontrolou dodržování povinností, které pro zaměstnance a zaměstnavatele vyplývají z jejich smluvního – pracovněprávního – vztahu. Na rozdíl od jiných smluvních vztahů v těch pracovněprávních hrozí za porušení povinností i pokuta nebo jiná forma sankce udělená inspektorátem práce. V tomto článku se chceme blíže zaměřit na to, jaké jsou novinky v oblasti kontrol inspektorátů práce a jaké praktické tipy a postřehy můžeme zaměstnavatelům dát.



**Mgr. Ing. Jan Procházka,
LL.M. eur.,**

*advokát a partner,
HAVEL & PARTNERS*

Postup samotných inspektorů při kontrole se řídí jednak zákonem o inspekci práce (č. 251/2005 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a kontrolním řádem (zákon č. 255/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Je třeba uvést, že oprávnění inspektorů jsou velmi široká. Mají tedy přístup v zásadě do všech prostor, ke všem osobám i ke všem dokumentům, které si vyžádají. S účinností od 1. 1. 2025 došlo ještě k dalšímu rozšíření v rozsahu oprávnění inspektorátů práce, a to především ve dvou směrech. V první řadě je nově inspektor oprávněn pořizovat při provádění kontroly zvukové, obrazové či zvukově-obrazové záznamy, a to i bez vědomí kontrolovaných osob. Jakkoli zákon předvídá i určitá omezení, např. že takový postup má být použit jen tehdy, pokud není možné dosáhnout účelu kontroly i jinak, je třeba počítat s tím, že při pobytu inspektora na pracovišti stejně jako při hovoru s ním mohou být takové záznamy pořizovány. Za druhé jsou inspektoráty práce oprávněny vyžádat si od správce daně potřebné informace, a to při kontrole, zda nedošlo k výkonu nelegální práce, zastřenému zprostředkování práce či jeho umožnění. Správci daně jsou v zásadě povinni tyto informace poskytnout. Je možné přitom očekávat, že se tyto informace mohou týkat jejich vlastní kontrolní činnosti, např. v oblasti kontroly správného zdanění závislé činnosti (podezření ze švarcsystému). Oblastí zájmu správce daně, a tedy i inspektorátu práce, ale mohou být i náklady na přijaté služby, resp. pronajaté zaměstnance, kdy záměna těchto dvou konceptů může být inspektorátem práce posouzena jako zastřené zprostředkování zaměstnání.

Z hlediska praktických doporučení je důležité si uvědomit, že kontrola vychází nejen z písemných podkladů, ale i z výpovědí osob přítomných na pracovišti či jinak inspektorátem oslovených. To může hrát klíčovou roli hned v několika ohledech. Především při kontrole nemusí obstát, pokud je nějaká skutečnost evidována jen „na papíře“, ale výpověď svědka – zaměstnance či spolupracující osoby – ji nepotvrdí, či dokonce vyvrátí. Navíc mají inspektoři právo mluvit s takovými osobami bez přítomnosti zástupce zaměstnavatele či kontrolované osoby. A za druhé platí, že lidská paměť může být velmi krátká oproti záznamu učiněnému na papír, do e-mailu či online databáze. Některé skutečnosti je tak s odstupem měsíců či let velmi obtížné rekonstruovat, a ne vždy je taková absence důkazů zaměstnavateli ku prospěchu. Např. v oblasti kontroly diskriminačního jednání může skrze faktické obrácení důkazního břemene dojít k situaci, že pokud zaměstnavatel neprokáže, že se diskriminace nedopustil, může za ni být pokutován. Pokud zaměstnanec či uchazeč o zaměstnání prokáže odlišné zacházení a uvede skutečnosti svědčící pro to, že se tak stalo z diskriminačního důvodu, musí zaměstnavatel prokázat opak, jinak ponese negativní následky. Pokud však jediným potenciálním důkazem je např. svědectví HR pracovníka, může vzniknout problém, protože třeba už u zaměstnavatele nepracuje nebo si událost starou několik let nepamatuje. Písemný záznam v jakékoli formě (třeba i jen mailem adresovaným jinému kolegovi) pak může být o to důležitější.

Jakmile dojde k uzavření kontroly, je jejím výsledkem kontrolní protokol, proti kterému může kontrolovaná osoba podat námítky. Pokud by bylo inspektorátem práce zároveň či zvlášť uloženo nápravné opatření, je třeba zvážit obranu i proti němu. Kontrola vypořádáním námitek končí. Zda bude na základě konečného znění protokolu zahájeno též samostatné správní řízení o přestupku, záleží jen na inspektorátu práce. V tomto řízení pak bude protokol jedním z důkazů. Bude tedy možné se k němu vyjadřovat, navrhnout listiny i svědectví a tyto důkazy i provádět, a to bez ohledu na to, jak byly vypořádány případné námítky proti protokolu. I přesto doporučujeme fázi kontrolní i případným námítkám proti protokolu věnovat pozornost, aby byla eliminována rizika spojená se zanedbáním přípravy na kontrolu či vypořádání se s jejími výsledky.

Z hlediska samotných přestupků a sankcí se vyplatí zastavit u dvou momentů. Pokud jde o přestupky, stal se jejich určitým fenoménem tzv. švarcsystém neboli nelegální práce ve formě výkonu závislé práce mimo pracovněprávní vztah. Do jisté míry v jejím stínu zůstává tzv. zastřené zprostředkování práce, ke kterému dojde tehdy, jestliže třetí strana provozuje pronájem pracovní síly, aniž tak činí v rámci agenturního zaměstnávání či povolené výjimky dočasného přidělení dle § 43a zákoníku práce. Jak jsme upozornili už výše, ani zde nebude pro inspektorát práce rozhodující, jak je dané aranžmá popsáno „na papíře“, tedy např. ve smlouvě. Ač je tedy taková smlouva označena jako smlouva o poskytování služeb, podstata tohoto smluvního vztahu může být jiná. Důležité je, zda se ve skutečnosti jedná o poskytování služeb a zda se k fyzickým osobám, které jsou v rámci poskytování služeb využívány, chová příjemce služby jako k cizím, a nikoli vlastním zaměstnancům. Pro vlastní zaměstnance je typické jednání popsané v definici závislé práce – podřízenost a nadřízenost, osobní výkon práce, jménem zaměstnavatele a dle jeho pokynů. Pokud jsou takové znaky na-

plněny i ve vztahu k fyzickým osobám, skrze něž jsou příjemci služby poskytovány, může se jednat o zastřené zprostředkování práce. Činnost týmů, z nichž část je tvořena kmenovými zaměstnanci, ale část externisty, skrze něž jejich zaměstnavatel poskytuje příjemci „služby“, tak může být typickým rizikovým příkladem. Naopak konceptu poskytování služeb odpovídá lépe, pokud tyto fyzické osoby nejsou přímo řízeny příjemcem služby ani nejsou nijak zařazeny do jeho interních organizačních struktur.

Jak na samotnou nelegální práci (včetně švarcsystému), tak i na zastřené zprostředkování práce pak dopadá nová sankce zavedená do zákona o zaměstnanosti teprve loni. Tou sankcí je zákaz činnosti pro zaměstnavatele, který umožnil výkon nelegální práce nebo zastřené zprostředkování práce, a to až na dva roky. Jde o sankci poměrně přísnou a v kontextu správního trestání nestandardní. I proto se vyplatí nastavení právních vztahů v této oblasti věnovat značnou pozornost. ■

ONLINE



AI POHLEDEM ADVOKÁTA: JAKÝ MÁ (A BUDE MÍT) AI VLIV V PRAXI DAŇOVÝCH PORADCŮ?

ČTVRTEK
23. 10. 2025

9:00 – 13:00

PŘEDNÁŠEJÍCÍ

MGR. DANIEL POSPÍŠIL, PH.D.

ADVOKÁT, VYUČJÍCÍ NA KATEDŘE KLINICKÉHO PRÁVNÍHO VZDĚLÁVÁNÍ A ROZVOJE PROFESNÍCH DOVEDNOSTÍ NA PRÁVNICKÉ FAKULTĚ UP V OLOMOUCI, ČLEN CENTRA PRO VZDĚLÁVÁNÍ A INOVACE VE VEŘEJNÉ SPRÁVĚ



WWW.KDPCR.CZ

Obecná pravidla pro zdanění příjmů z českých a zahraničních investic



Mgr. Catherine Slavičková,
daňový poradce č. 5140

Investování je dnes nedílnou součástí finančního světa, ať na úrovni jednotlivců, nebo firem. Pro právnické osoby představuje strategický nástroj pro efektivní zhodnocování a diverzifikaci aktiv, pro fyzické osoby se stalo běžnou formou dlouhodobého spoření. Rostoucím trendem je rovněž poskytování akcií zaměstnancům jako součást systému odměňování, pro jejich přímé zapojení do celkového úspěchu firmy.

S rozvojem globálních finančních trhů již není nutné omezovat se pouze na domácí investiční příležitosti, kterými jsou např. běžné obchodní korporace nebo fondy kolektivního investování, ale je možné snadno investovat po celém světě. Přestože se takto českým daňovým rezidentům otevírají nové a lukrativní možnosti, rostoucí komplexita investičních nástrojů s sebou nese výzvy spojené se zdaněním souvisejících příjmů. Správné určení daňové povinnosti je přitom často plně na zodpovědnosti samotného investora.

Cílem tohoto článku je poskytnout ucelený přehled o zdanění příjmů z českých a zahraničních investic pro české daňové rezidenty. Kromě přehledu základních pravidel pro zdanění příjmů

z prodeje cenných papírů a podílů na zisku se článek věnuje také specifikům zahraničních investic, včetně méně standardních investičních forem, které cennými papíry být nemusí.

1. Zdanění příjmů z cenných papírů ze zdrojů v České republice

V ČR jsou rozšířené investice do cenných papírů, kterými jsou např. akcie běžných akciových společností, nebo investice do fondů kolektivního investování (investiční nebo podílové fondy). Pravidla pro zdanění se u investora fyzické osoby odvíjejí od právní kvalifikace investice, tj. zda se jedná o cenný papír, na straně investora právnické osoby pak záleží na právní formě dané společnosti/fondu a výši investice, resp. jakou jeho investice představuje podíl na základním kapitálu.

1.1 Zdanění příjmů z prodeje cenných papírů fyzické osoby

Obecně jsou příjmy z prodeje cenných papírů (tedy např. akcií nebo podílových listů), které nemá fyzická osoba zahrnuté v obchodním majetku, předmětem daně z příjmů fyzických osob v dílčím základu daně ostatních příjmů dle § 10 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), pokud nejsou splněny podmínky pro osvobození.¹

Základ daně z prodeje cenných papírů

Základem daně u fyzických osob je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení.² V případě zdanitelného prodeje cenných papírů to odpovídá příjmu (tedy inkasované části prodejní ceny) sníženému o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení.³ Výdajem je pak cena, za kterou cenné papíry poplatník prokazatelně nabyt. Jde-li o cenné papíry nabyté bezúplatně (např. darováním nebo děděním), je výdajem cena určená podle zvláštního předpisu o oceňování majetku ke dni nabytí.⁴ U příjmů z úplatného převodu cenných papírů lze kromě nabývací ceny akcie nebo kmenového listu a pořizovací ceny ostatních cenných papírů uplatnit i výdaje související s uskuteč-

1 V případě, že se jedná o cenné papíry zahrnuté v obchodním majetku poplatníka, jsou příjmy součástí dílčího základu daně ze samostatné činnosti dle § 7 ZDP (a tedy také základu pro sociální a zdravotní pojištění). Tato kategorie však není dále zvažována.

2 § 5 odst. 1 ZDP.

3 § 10 odst. 4 ZDP.

4 § 10 odst. 5 ZDP.

něním úplatného převodu a platby za obchodování na trhu s cennými papíry při pořízení cenných papírů.⁵ Jsou-li však výdaje spojené s jednotlivým druhem příjmu vyšší než příjem, k rozdílu se nepřihlíží.

V praxi se může stát, že je příjem hrazen na splátky přes několik období. V takovém případě mohou být výše popsané výdaje uplatněny postupně, vždy do výše tohoto příjmu v daném zdaňovacím období, a to celkem za všechna období až do maximální celkové výše vynaložených výdajů.⁶

V některých případech také dochází k prodeji cenných papírů stejného druhu, které byly nabyty postupně. Pokud se jedná o jednoznačně určené cenné papíry (např. akcie na jméno s konkrétním číselným označením), pak je při jejich prodeji určení výdaje jednoznačné. U cenných papírů jednoho druhu, které nemají číselné označení, je pak na poplatníkově, aby si sestavil evidenci, podle které bude při prodeji určovat výši výdaje. ZDP přesný způsob evidence pro fyzické osoby nestanoví a účetní metody nejsou relevantní (nejedná se totiž o účetní jednotky, zákon o účetnictví se na ně v tomto kontextu nevztahuje).

Hodnotové osvobození příjmů z prodeje cenných papírů

V případě, že celkový příjem z prodeje (tj. prodejní cena, nikoli pouze zisk) nepřesáhne za kalendářní rok 100 tis. Kč, je takový příjem (nikoli základ daně) od daně z příjmů osvobozen.⁷ Toto osvobození není navázáno na žádnou dobu držby, ale nevztahuje se na (i) příjmy z kapitálového majetku a (ii) na příjmy z úplatného převodu cenných papírů, které jsou nebo byly zahrnuty do obchodního majetku, a to do 3 let od ukončení činnosti, ze které plyne příjem ze samostatné činnosti.⁸

Časový test pro osvobození příjmů z prodeje cenných papírů

Příjmy z úplatného převodu cenných papírů jsou osvobozeny, pokud doba mezi nabytím a úplatným převodem přesahuje 3 roky, vyjma kmenového listu, kdy je lhůta stanovena na 5 let.⁹

U cenných papírů nabytých do 31. 12. 2013 platí osvobození podle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP ve znění platném do konce roku 2013, tj. použije se časový test 6 měsíců pro poplatníky, jejichž celkový přímý podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech korporace nepřevyšoval v době 24 měsíců před prodejem cenného papíru 5 %.¹⁰

Osvobození se však nevztahuje na příjmy z cenných papírů, které byly nebo jsou součástí obchodního majetku, a to po dobu 3 let od jejich vyřazení z majetku, ani na příjmy z budoucího prodeje cenných papírů. Pokud tedy dojde k uzavření smlouvy o budoucím prodeji a inkasování budoucí kupní ceny před uplynutím tříleté lhůty, příjem z tohoto prodeje není osvobozen, a to i když k samotnému právnímu převodu vlastnictví dojde až po uplynutí 3 let.

Tříletá lhůta počíná běžet:

- u cenných papírů v listinné podobě v den jejich převzetí;
- u zaknihovaných cenných papírů v den zápisu tohoto cenného papíru na majetkový účet v příslušné evidenci podle zvláštních právních předpisů, tj. připsáním na účet majitele;
- v případě nabytí akcie výměnou za zatímní list u téhož majitele dnem předání nebo zaknihování zatímního listu;
- v případě zděděných cenných papírů vzniká dědické právo smrtí zůstavitele (§ 1479 občanského zákoníku). Podle § 185 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních, ve znění pozdějších předpisů potvrdí soud nabytí dědictví ke dni vzniku dědického práva, popř. dnem, kdy pominulo odsunutí dědického práva následného dědice, jde-li o dědice, jehož dědické právo bylo podmínkou, doložením času nebo jinak odsunuto.¹¹

Koncem lhůty se rozumí okamžik jejich prodeje/převodu vlastnického práva, který zrcadlově odráží situaci popsanou výše, tj. u cenných papírů v listinné podobě v den jejich převzetí, u zaknihovaných cenných papírů v den připsání na účet kupujícího atp.

Tříletou lhůtu však může ovlivnit celá řada skutečností, jako je výměna akcií a další korporátní změny společnosti, která akcie vydala. ZDP proto definuje, že doba držby cenného papíru se nepřerušuje:

- když dojde ke sloučení, splynutí nebo přeměně podílových fondů. To platí např., když je uzavřený podílový fond přeměněn na otevřený. Pro výpočet časového testu se pak počítá i doba, po kterou poplatník držel podílový list v původním fondu;
- při výměně akcie emitentem za jinou akcii o celkové stejné jmenovité hodnotě u téhož poplatníka. Příkladem je např. výměna akcií ze zákonných důvodů, jako tomu bylo třeba při zrušení listinných akcií na doručitele, které musely být převedeny na zaknihované akcie nebo listinné akcie na jméno;
- při výměně podílů, fúzi společností nebo rozdělení společnosti, jsou-li splněny podmínky uvedené v § 23b nebo 23c ZDP a obdobně je dodržena podmínka stejné celkové jmenovité hodnoty akcií.

5 § 10 odst. 5 ZDP.

6 Tamtéž.

7 § 4 odst. 1 písm. t) ZDP.

8 Tamtéž.

9 § 4 odst. 1 písm. u) ZDP.

10 Bod 4 k § 4 odst. 1 pokynu GFŘ D-59 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

11 Tamtéž.

Při posuzování nepřerušeni časového testu je podstatné udržení celkové stejné jmenovité hodnoty akcií při jejich výměně nebo přeměnách. Jelikož ZDP jmenovitou hodnotu akcie speciálně nedefinuje, je nutné využít obecného předpisu, a to zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích („ZOK“). Ten jmenovitou hodnotu definuje jako peněžité vyjádření vkladu společníka do základního kapitálu akciové společnosti.¹² Udržení této podmínky může být nejednoznačné v případech, kdy se ze strany fyzické osoby investora sice nic nemění, jeho peněžitý vklad do společnosti zůstává stejný, ale dojde k výměně akcií za akcii, která jmenovitou hodnotu nemá (jako např. kusová akcie), v případech, kdy dojde k výměně akcií z důvodu změny uspořádání jednotlivých položek základního kapitálu,¹³ nebo v případech, kdy dojde ke změně jmenovité hodnoty akcie v důsledku přeměny.

Od 1. 1. 2025 byl pro toto osvobození zaveden limit, a to ve výši 40 mil. Kč. Do tohoto limitu se započítávají nejen příjmy z převodu cenných papírů, ale také příjmy z převodu obchodních podílů a kryptoaktiv.¹⁴ Výpočet je založen na součtu hrubých příjmů z prodeje cenných papírů v rámci jednoho zdaňovacího období, přičemž příjmy nad 40milionový limit podléhají zdanění. Zákonná úprava přičítá osvobození každému jednotlivému příjmu z prodeje, a to v poměru, v jakém se podílí na celkové výši příjmů v daném období, a ve stejném poměru je možné uplatnit příslušnou část souvisejících výdajů (jejich definice viz výše).

Pro cenné papíry, které poplatník držel k 31. 12. 2024, má ještě volbu v druhu uplatnitelného daňového výdaje. Namísto výdajů souvisejících s uskutečněním úplatného převodu tohoto cenného papíru (definice viz výše) může poplatník uplatnit poměrnou výši tržní hodnoty určené podle zákona upravujícího oceňování majetku k 31. 12. 2024, nebo ke dni úplatného převodu tohoto cenného papíru nebo podílu, pokud se tento úplatný převod uskutečnil před 31. 12. 2024.

Výpočet zdanitelného příjmu z prodeje cenných papírů, resp. stanovení výše základu daně při uplatnění osvobození, představuje komplikovaný proces, obzvláště pokud poplatník v jednom zdaňovacím období realizoval více transakcí. Složitost dále narůstá, pokud jsou příjmy nabývány ve splátkách, což na jednu stranu umožňuje rozložit benefit 40milionového limitu, ale také vyžaduje poměrné uplatňování výdajů vynaložených na jejich pořízení. Nejvyšší míry komplexity pak výpočet dosahuje v situacích, kdy

je pro stanovení základu daně možné aplikovat různé druhy výdajů. Klíčovými aspekty je na jedné straně výběr pro poplatníka nejvýhodnější varianty, a na druhé straně povinnost poplatníka být schopen vynaložené výdaje prokázat. Zatímco u výdajů na pořízení cenných papírů jsou k prokázání využívány standardní podklady (kupní smlouva, faktury na související náklady apod.), které má obvykle poplatník k dispozici, v případě použití výdajů na základě zákona o oceňování majetku je nutné zajistit znalecké ocenění. To představuje dodatečnou administrativní a finanční zátěž, která musí být zohledněna při celkovém stanovení základu daně.¹⁵

Tato situace by se však mohla v budoucnu zjednodušit, jelikož je v legislativním procesu novela zákona o daních z příjmů, která navrhuje zrušení 40milionového limitu pro cenné papíry a podíly na obchodních korporacích, resp. jeho zúžení pouze na příjmy z kryptoaktiv.¹⁶

V této souvislosti je vhodné zmínit, že v případě zaměstnaneckých opčních plánů, u kterých by byl využit plánovaný režim pro „kvalifikované zaměstnanecké opce“, bude možnost uplatnění osvobození příjmů z prodeje podílu na základě splnění časového testu vyloučena.¹⁷

Závěrem se sluší připomenout, že případné osvobozené příjmy přesahující 5 mil. Kč za jedno zdaňovací období je poplatník daně z příjmů fyzických osob povinen správci daně oznámit.¹⁸

1.2 Dividendy vyplacené fyzické osobě

Podíly na zisku plynoucí fyzické osobě nepodnikateli od společnosti, která je českým daňovým rezidentem, jsou zdaňovány přímo u zdroje srážkovou daní v sazbě 15%.¹⁹ Investor fyzická osoba tak obdrží již částku po zdanění a není nutné ji uvádět do daňového přiznání. Tento příjem nepoživá žádné možnosti osvobození a nelze k němu uplatnit žádné výdaje.

1.3 Zdanění příjmů z prodeje českých cenných papírů právníckými osobami

Příjmy plynoucí z prodeje cenných papírů jsou u právnícké osoby zahrnuty do jejího hospodářského výsledku zjištěného z účetnictví.²⁰ Přes účetní výsledek hospodaření vstoupí výnosy z prodeje cenných papírů do obecného základu daně, který se zdaňuje

12 § 15 odst. 1 ZOK.

13 V této souvislosti např. NSS v rozsudku ze dne 19. 7. 2024, čj. 3 Afs 177/20022-49, uzavřel, že zvýšení jmenovité hodnoty akcie prostřednictvím zvýšení základního kapitálu z vlastních zdrojů společnosti přerušuje časový test pro účely osvobození od daně z příjmů fyzických osob.

14 § 4 odst. 3 ZDP.

15 Touto problematikou se zabýval článek SKOČÍKOVÁ, A., BUREŠ, M., ŽALOUDEK, J. Vybrané případy osvobození příjmů z prodeje cenných papírů od 1. 1. 2025 u fyzických osob v příkladech. *Bulletin KDP*, 2024, č. 1.

16 Senátní tisk 162/2 k návrhu novely zákona o daních z příjmů (sněmovní tisk 926).

17 Sněmovní tisk 926 k návrhu zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele.

18 § 38v ZDP.

19 § 36 odst. 2 ZDP.

obecnou sazbou daně.²¹ S výjimkou základních investičních fondů, penzijních fondů a institucí penzijního pojištění se pro ostatní poplatníky aktuálně uplatňuje sazba 21 %.

Při sestavování základu daně musí právnická osoba určit, zda se výnosy z prodeje cenných papírů kvalifikují jako příjmy osvobozené od daně z příjmů dle § 19 ZDP, či nikoli. Jak rovněž potvrdil Nejvyšší správní soud, daňový poplatník si nemůže zvolit, zda osvobození příjmů od daně uplatní. Musí postupovat systematicky tak, že nejprve ověří, zda jsou splněny podmínky pro osvobození příjmů od daně, a pokud dospěje k závěru, že podmínky jsou naplněny, musí osvobození uplatnit. Na toto ověření tedy nemůže *ex ante* rezignovat a bez dalšího podrobit příjem zdanění.²²

V praxi to pro právnickou osobu držící cenné papíry bude znamenat ověřit, zda držba cenných papírů (tj. primárně akcií) nezaložila vztah mateřské a dceřiné společnosti.²³ Podmínky jsou následující:

- jedná se o českou mateřskou společnost, která drží ve svém obchodním majetku akcie, které představovaly alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti po dobu 12 měsíců;
- předmětné akcie nebyly nabyty v rámci koupě obchodního závodu, u kterých uplatnění osvobození dle § 19 ZDP je zcela vyloučeno;
- mateřská i dceřiná společnost musí být daňovými rezidenty v členském státě Evropské unie;
- mateřská i dceřiná společnost podléhají dani, která má stejný nebo podobný charakter jako daň z příjmů, která je uvedena ve směrnici o společném zdanění mateřských a dceřiných společností („Směrnice“),²⁴ podmínka nebude splněna, pokud bude mateřská a/nebo dceřiná společnost od daně osvobozena, nebo si bude moci takové osvobození zvolit, nebo podléhá dani v sazbě 0%;
- mateřská i dceřiná společnost mají jednu z právních forem uvedených ve Směrnici, příp. další právní formy, které připouští ZDP;²⁵
- obchodní korporace, na níž jsou drženy cenné papíry, není v likvidaci.

Podmínky pro osvobození jsou v zákoně ještě dále rozpracovány a za specifických podmínek může být osvobozen i podíl ve společnosti, která je rezidentem mimo EU (viz dále).

Pokud poplatník daně z příjmů právnických osob uzavře, že se prodej předmětných akcií kvalifikuje pro osvobození, vyloučí tyto příjmy z obecného základu daně.²⁶ Související náklady (a to nejen přímé náklady na pořízení, ale také jakékoli další náklady jako daňové či právní poradenství, odměna zprostředkovateli apod.) budou daňově neuznatelné.²⁷

Naopak za situace, kdy poplatník daně z příjmů právnických osob uzavře, že podmínky pro osvobození příjmu z převodu akcií nelze uplatnit, vstoupí do základu daně výnos v hodnotě zachycené v účetnictví. Co se týče nákladů, které do základu daně vstupují, bude záležet na typu cenného papíru:

- pokud se jedná o akcie, které právnická osoba nakoupila za účelem jejich dalšího obchodování a v souladu se ZoÚ je přeceňuje na reálnou hodnotu prostřednictvím finančních nákladů a výnosů, lze zahrnout do daňově uznatelných nákladů celou hodnotu akcií v účetnictví (bez limity);²⁸
- pokud se jedná o akcie, které se dle ZoÚ nepreceňují na reálnou hodnotu, je daňově uznatelným výdajem daňová nabývací cena akcií stanovená na základě § 24 odst. 7 ZDP do výše souvisejícího výnosu z tohoto prodeje, nikoli hodnota zachycená v účetnictví (daňová nabývací cena se od hodnoty v účetnictví může lišit). Jinými slovy, ztrátu z prodeje akcií si v tomto případě nemůže v obecném základu daně právnická osoba uplatnit.²⁹

1.4 Dividendy plynoucí právnické osobě z akcií představujících účast na kapitálu české obchodní korporace

Podíly na zisku se zdrojem na území ČR plynoucí právnické osobě, která je daňovým rezidentem v ČR, podléhají srážkové dani v sazbě 15 %.³⁰

20 § 23 odst. 2 ZDP; právnické osoby, které vedou účetnictví podle IFRS, budou proto muset zohlednit případné odlišné účetní zachycení operací s cennými papíry oproti postupům dle českého zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů („ZoÚ“); nicméně je vhodné upozornit, že některé principy IFRS (zejména v případě finančních nástrojů) byly již vloženy do ZoÚ (jsou tak součástí českých účetních standardů) pro některé typy účetních jednotek (např. pro banky nebo investiční fondy), toto účetní zohlednění zůstává součástí základu daně.

21 § 21 odst. 1 až 3 ZDP.

22 Rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2024, čj. 7 Afs 229/2022-32.

23 § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 v kombinaci s odst. 3 ZDP.

24 Směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. 11. 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.

25 Dle § 19 odst. 3 ZDP může být mateřskou společností také družstvo, svěrenský fond, rodinná fundace, obec, dobrovolný svazek obcí, kraj, ČR nebo společnost, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než ČR; dceřinou společností může být také družstvo nebo obchodní korporace, která je daňovým rezidentem jiného členského státu EU než ČR.

26 Ve formuláři přiznání k dani z příjmů právnických osob se tato úprava promítne na řádku 110.

27 § 25 odst. 1 písm. c) ZDP; tyto náklady se ve formuláři přiznání k dani z příjmů právnických osob promítnou na řádku 40.

28 § 24 odst. 2 písm. r) ZDP.

29 § 24 odst. 2 písm. w) ZDP.

30 § 36 odst. 2 písm. a) ZDP.

Povinnost tuto daň odvést má vyplácející česká obchodní korporace jakožto plátce příjmu, a tedy i povinnost testovat/prověřovat, zda jsou příp. splněny podmínky pro osvobození. Na rozdíl od fyzických osob totiž pro právnické osoby dává ZDP možnost osvobození podílů na zisku od srážkové daně za splnění výše popsaných podmínek pro prodej cenných papírů, tj. v případě, že vyplácející a přijímající obchodní korporace splňují podmínky mateřské a dceřiné společnosti ve smyslu § 19 ZDP.

Osvobozenou dividendu přijímající obchodní korporace vyloučí z obecného základu daně.³¹

Dodatečná úprava základu daně ve vztahu k dividendovým příjmům osvobozeným od daně

V případě přijatých osvobozených dividend, resp. obecně v případě, že poplatník daně z příjmů právnických osob drží cenné papíry či podíly na obchodní korporaci, jež se kvalifikuje jako dceřiná společnost pro účely ZDP (tj. z nichž mohou plynout příjmy osvobozené od daně, jako jsou podíly na zisku nebo příjmy z prodeje), vzniká přijímající společnosti povinnost identifikovat, vyčíslit a upravit základ daně o přímé i režijní (nepřímé) náklady související s držbou takových podílů, a tyto vyloučit jako daňově neuznatelné.³² Ve zdaňovacím období, ve kterém mateřská společnost obdrží osvobozené podíly na zisku, ZDP definuje související úpravu základu daně o nepřímé náklady držby na 5 % z přijatých dividend, pokud poplatník neprokáže, že skutečné náklady jsou nižší. Právnická osoba tak má možnost volby:

- buď obhajitelným a prokazatelným způsobem identifikuje a vyčíslí skutečnou výši nepřímých nákladů držby a o tuto hodnotu upraví základ daně (s přihlédnutím k výše uvedenému limitu), nebo
- aplikuje fikci předvídanou ZDP a bez dalšího upraví základ daně o 5 % z hrubé výše přijatých dividend.

V praxi jsou často skutečné režijní náklady nižší než fikčně předjímaná hodnota. Řada poplatníků proto může mít tendenci uzavřít, že nepřímé režijní náklady jsou zanedbatelné, a upravit základ daně o symbolickou částku, příp. jej neupravit vůbec s tvrzením, že právnické osobě žádné režijní náklady nevznikly. Takový postup se však ukazuje v případě daňových kontrol (které se na tuto problematiku v poslední době často zaměřují) obtížně obhajitelný, zejména s ohledem na nedostatečnou evidenci a konzistentnost v uplatňovaném přístupu. Pozornost alokaci nepřímých nákladů by měly věnovat zejména holdingové společnosti, jejichž hlavní činnost spočívá právě v obhospodarování investic.³³

2. Zdanění příjmů ze zahraničních investic

V případech, kdy čeští daňoví rezidenti investují v zahraničí, může to být do zahraničních fondů, které mohou být obdobně českým investičním nebo podílovým fondům a jejich investice je představována cenným papírem, může však také nastat situace, kdy fond není samostatnou právnickou osobou a/nebo samostatným poplatníkem daně z příjmů, je tzv. právně a/nebo daňově transparentní. To může mít za důsledek přenesení reportovacích a daňových povinností přímo na investora, a to potenciálně i bez ohledu na skutečné vyplacení příjmů.

2.1. Zdanění příjmů fyzických osob z prodeje zahraničních cenných papírů

V případě příjmů z prodeje zahraničních cenných papírů, které jsou srovnatelné s českými cennými papíry, resp. akciemi (a to bez ohledu na daňovou rezidenci emitenta), podléhá zdanění principům popsaným výše, které příp. může ovlivnit příslušná smlouva o zamezení dvojímu zdanění. Pokud tato nestanoví jinak, poplatník daně z příjmů fyzických osob tyto příjmy zahrne do dílčího základu daně pro ostatní příjmy a za splnění výše popsaných podmínek může využít jejich osvobození (včetně podmínek pro oznámení takového příjmu, pokud převyší částku 5 mil. Kč za zdaňovací období).

2.2. Zdanění příjmů právnických osob z prodeje zahraničních cenných papírů

Příjmy z prodeje zahraničních cenných papírů českých daňových rezidentů, poplatníků daně z příjmů právnických osob, spadají do obecného základu daně, stejně tak jako v případě příjmů plynoucích z prodeje českých cenných papírů. Zdanění těchto příjmů může být ovlivněno příslušnou smlouvou o zamezení dvojímu zdanění. Pravidla pro osvobození takových příjmů se pak odvíjejí od (i) výše a doby účasti a (ii) daňového rezidenství emitenta. Důsledky osvobození příjmů jsou pak stejné jako v případě prodeje českých dceřiných společností (viz výše).

Osvobození příjmů z prodeje dceřiné společnosti v EU/EHP

Pro osvobození příjmů z prodeje investic do společností, které jsou daňovými rezidenty členských států EU, musí být splněny podmínky mateřské a dceřiné společnosti dle § 19 ZDP (viz výše). Toto osvobození je možné uplatnit v případě, že je příjemce scho-

31 Dividendy nesplňující podmínky osvobození vyloučí ze základu daně vazbě na § 23 odst. 4 písm. a) ZDP a uvede je na řádku 120 formuláře daňového přiznání; dividendy od daně osvobozené pak vyloučí z obecného základu daně ve vazbě na § 19 odst. 1 písm. e) ZDP na řádku 110 formuláře daňového přiznání.

32 § 25 odst. 1 písm. zk) ZDP.

33 K definici přímých a nepřímých nákladů viz body 11 a 12 k § 25 pokynu GFŘ D-59.

pen prokázat (i) daňové rezidenství dceřiné společnosti a (ii) skutečné vlastnictví těchto příjmů.³⁴

Stejně podmínky platí i pro členy Evropského hospodářského prostoru („EHP“), tedy Norska, Islandu nebo Lichtenštejnska.

Osvobození příjmů z prodeje dceřiné společnosti ve třetí zemi (mimo EU/EHP)

Pro osvobození příjmů z prodeje investic do společností, které jsou rezidenty mimo členské státy EU, resp. EHP, musí být splněny následující podmínky:³⁵

- česká společnost splňuje podmínky mateřské společnosti ve smyslu § 19 ZDP,
- zahraniční společnost splňuje podmínky dceřiné společnosti ve smyslu § 19 ZDP,
- zahraniční dceřiná společnost je daňovým rezidentem třetího státu, se kterým má ČR uzavřenou mezinárodní smlouvu upravující zamezení dvojího zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna,
- zahraniční dceřiná společnost má srovnatelnou právní charakteristiku jako společnost s ručením omezeným, akciová společnost nebo družstvo,
- zahraniční společnost podléhá dani obdobné dani z příjmů právnických osob, u níž sazba daně není nižší než 12 %; tato podmínka nebude splněna u obchodní korporace, která je od takové daně osvobozena, nebo si může zvolit osvobození nebo obdobnou úlevu od této daně.

Stejně jako v případě investic v rámci EU/EHP, i pro ty ze třetích zemí by měl být poplatník schopen prokázat daňové rezidenství emitenta a skutečné vlastnictví těchto příjmů.³⁶

2.3. Dividendy plynoucí ze zahraničí

Dividendy, resp. podíly na zisku, plynoucí ze zahraničí jsou obecně součástí tzv. samostatného základu daně,³⁷ se sazbou 15 %.³⁸ Příjmy takto zdaňované se zahrnují v jejich hrubé výši, tj. včetně případné daně, která z nich byla sražená v zahraničí. Ve vztahu k dividendám není možné v samostatném základu daně uplatnit žádné související výdaje.

Pro fyzické osoby ZDP nepředvídá žádné osvobození těchto příjmů s tím, že zdanění v samostatném základu daně je pro fyzickou osobu dobrovolné a může přijaté dividendy zdaňovat i v obecném základu daně. Pro právnické osoby ZDP obecně vylučuje příjmy z podílů na zisku z obecného základu daně³⁹ a předvídá možnost jejich vynětí ze samostatného základu daně za předpokladu, že se jedná o podíly na zisku vyplacené společností, která splňuje podmínky pro osvobození příjmů z prodeje těchto cenných papírů, které by měl být poplatník schopen prokázat (viz výše).⁴⁰

Na daň z dividend vypočtenou v samostatném základu daně je možné započítat v zahraničí sraženou daň v souladu s ustanovením příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění.⁴¹ Obecně platí, že v zahraničí sraženou daň lze na daň vypočtenou v samostatném základu daně započítat maximálně v rozsahu, ve kterém mohla být v zahraničí sražena v souladu s ustanovením příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Jinými slovy, byla-li v zahraničí sražena z dividend daň vyšší, lze si ji uplatnit pouze ve výši vypočtené dle příslušné smlouvy.⁴² Byly-li dividendy v zahraničí zdaněny, ačkoli právo na zdanění těchto dividend bylo dle smlouvy možné pouze v zemi daňové rezidence jejího příjemce (tj. v ČR), nebude možné zahraniční daň na českou daň započítat vůbec. Stejně tak pokud se jedná o přijaté podíly na zisku z jurisdikce, se kterou ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění.

2.4. Další specifika týkající se zahraničních investic

V případě investic do zahraničí je vždy nutné zohlednit nejen českou, ale i zahraniční legislativu, což lokálním principům zdanění přidává na komplexnost. Jak je zřejmé již z principů popsaných pro zahraniční investice představované cennými papíry, je pro účely zdanění příjmů českých daňových rezidentů nutné hledat pro zahraniční investice české ekvivalenty. To však v praxi není vždy možné. Investoři by také měli vždy ověřovat, zda jim z držby či prodeje zahraničních investičních nástrojů nevznikají daňové či reportovací povinnosti v jurisdikci zdroje.

V praxi se např. může stát, že z titulu vstupu do zahraničního investičního fondu vznikne českému poplatníkovi stálá provozov-

34 Pro definici viz § 19 odst. 6 ZDP.

35 § 19 odst. 1 písm. ze) bod 2 v kombinaci s odst. 9 ZDP.

36 § 19 odst. 9 ZDP; pro ilustraci důkazních prostředků lze podpůrně odkázat na pokyn Ministerstva financí D-286 ke zdaňování příjmů daňových nerezidentů plynoucích ze zdrojů na území ČR ze dne 1. 9. 2005 (čj. 49/85 663/2005-493).

37 § 20b ZDP.

38 § 21 odst. 4 ZDP.

39 § 23 odst. 4 písm. b) ZDP.

40 § 20b odst. 1 v kombinaci s § 19 ZDP.

41 § 38f ZDP.

42 Dle § 24 odst. 2 písm. ch) ZDP pak daň sraženou v zahraničí v souladu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění, kterou nebylo možné započítat, může poplatník daně z příjmů právnických osob uplatnit jako účinný náklad v obecném základu daně v následujícím zdaňovacím období.

na v domovském státě daného fondu. Typickým příkladem jsou podíly v tzv. daňově transparentních entitách, jako jsou *limited partnerships*.⁴³ Už jen účast v takové entitě může mít za důsledek vznik stálé provozovny pro její zahraniční investory, a tedy povinnost zdanit příjmy přímo v dané jurisdikci (jako je tomu např. při účasti zahraničních investorů na české veřejné obchodní společnosti⁴⁴), příp. může být vznik stálé provozovny v zahraničí podmíněn aktivní realizací podnikatelské činnosti a/nebo generováním příjmů z nemovitého majetku v dané jurisdikci.

Zároveň má daňová transparentnost zahraniční entity za důsledek, že jsou její příjmy přičitatelné jejím investorům, kteří by měli tyto příjmy zdanit ve státě své rezidence (pokud stát rezidence aplikuje princip zdanění celosvětových příjmů, jako je tomu v ČR). ZDP tuto problematiku explicitně neřeší, což vede k významným výkladovým nejasnostem, kterým se věnoval koordinační výbor mezi Komorou daňových poradců předložený Ing. Alešem Zídkem.⁴⁵ Klíčové závěry jsou následující:

- na příjmy realizované na úrovni zahraniční daňově transparentní entity se pohlíží, jako by plynuly přímo společníkům, pokud to tak stanoví legislativa domovského státu dané entity, a měly by tak vstupovat do základu daně českého investora;
- zahraniční základ daně zjištěný z účetnictví/obdobné evidence daňově transparentní entity by měl být transformován na základ daně dle českých předpisů, a náklady lze uplatnit pouze v rozsahu povoleném ZDP;
- případné dvojí zdanění by mělo být možné eliminovat s využitím příslušné smlouvy o zamezení dvojímu danění, jsou-li splněny podmínky pro její aplikaci.⁴⁶

Výzvou je však aplikace těchto pravidel v praxi, a to např. při určení okamžiku, kdy má poplatník, který je českým daňovým rezidentem, povinnost tyto příjmy zdanit. V případě českých právnických osob lze postupovat dle obecného pravidla, že jsou příjmy do základu daně zahrnovány v období, se kterým věcně a časově souvisí,⁴⁷ ale v případě fyzických osob je otázkou, zda by mělo být postupováno dle obecného principu zdanění až v okamžiku skutečné realizace příjmu,⁴⁸ nebo již v okamžiku jejich realiza-

ce na úrovni zahraniční daňově transparentní společnosti (jak je tomu např. specificky určeno v ZDP pro příjmy společníků veřejných obchodních společností⁴⁹).

Dalším aplikačním rébusem je stanovení souvisejícího základu daně, definice nákladů, které je možné v souvislosti s takovými investicemi uplatnit (mj. zda lze kromě nákladů realizovaných přímo zahraniční entitou také zahrnout přímé a/nebo nepřímé náklady spojené s držbou u poplatníka, jemuž jsou příjmy v daném období přičitatelné), nebo testování podmínek pro osvobození příjmů (a případné uplatnění daňové neuznatelnosti souvisejících nákladů).

3. Závěr

Zdanění příjmů z investic do cenných papírů, ať už českých, nebo zahraničních, pobíraných českými daňovými rezidenty obecně podléhá zdanění, a to buď standardní sazbou daně pro příjmy z prodeje, nebo speciální sazbou daně pro podíly na zisku (dividendy). V ČR je investování podpořeno řadou daňových osvobození, která motivují poplatníky k alokaci vlastních zdrojů právě do takových investic. Jejich komplexita a v posledních letech také časté změny pravidel pro uplatnění však vedou ke snižování právní jistoty. Ta je nejvíce patrná u principů zdanění zahraničních investičních nástrojů, které v českém právním řádu nejsou upraveny, a tak je ZDP explicitně nepředvídá.

Navzdory pokusům o nalezení lokálních ekvivalentů a snahám o překlenutí jejich absence prostřednictvím výkladů zůstává zdanění těchto příjmů komplexní a přehledná metodika chybí. Vzhledem k rostoucímu počtu typů i objemu zahraničních investic, které čeští poplatníci daně z příjmů realizují, by proto bylo vhodné, aby zákonodárce nebo Finanční správa k této oblasti připravili jasnější právní úpravu či metodický pokyn. Takový krok by nejen zvýšil právní jistotu pro investory, ale umožnil by jim také objektivně zhodnotit celkovou výhodnost dané investice s ohledem na její daňové dopady. ■

43 V obecné rovině se jedná o obdobu české komanditní společnosti, která je hojně využívána v anglosaských zemích, nicméně právě její využití pro účely kolektivního investování může mít za důsledek nemožnost využití tohoto srovnání.

44 § 22 odst. 3 ZDP

45 KOOV č. 232/09.04.08.

46 Některé smlouvy o zamezení dvojímu zdanění totiž jejich uplatnění ve vztahu k některým investičním fondům přímo eliminují.

47 § 23 odst. 1 ZDP.

48 § 5 odst. 1 ZDP.

49 § 7 odst. 4 ZDP.

Princip *ne bis in idem* při souběhu penále a trestní sankce od 1. 7. 2025



JUDr. Ondřej Málek,
asistent na katedře finančního práva a finanční vědy PF UK,
daňový poradce č. o. 5694

Úvod

Princip *ne bis in idem* neboli princip zákazu dvojího stíhání či trestání za stejnou věc patří mezi základní právní principy demokratického právního státu. Jeho podstatou je, že o téže věci nesmí být rozhodováno dvakrát tak, aby jedinec byl prostředkům trestní represe vystaven pouze jednou.¹ Jde o princip pramenící ze základních lidskoprávních dokumentů – je výslovně zakotven mj. v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále Listina), v čl. 4 Protokolu č. 7 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod (dále Úmluva), čl. 14 odst. 7 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech a v čl. 50 Listiny základních práv EU (dále Listina EU). Promítá se pak i do jednoduchého práva, a to např. v ustanovení § 11 odst. 1 písm. h), i), j) a k) trestního řádu, která vymezují překážky bránící zahájení či pokračování trestního stíhání, pokud o témže skutku bylo již rozhodnuto pravomocným rozsudkem, schváleným narovnáním nebo postoupením věci k jinému řízení (přestupkovému, kárnému apod.).²

Princip *ne bis in idem* však není jen procesní překážkou, ale též důležitým prvkem právní jistoty a ochrany jednotlivce před nepřiměřeným výkonem trestního monopolu státu. Jako procesní právo tedy brání dvojímu řízení (dvojímu stíhání), ale jako subjektivní právo též dvojímu potrestání.³ V posledních letech se do popře-

dí dostala otázka souběhu trestního řízení pro daňový trestný čin a daňového řízení, v němž je za tentýž skutek uložena peněžité povinnost mající povahu sankce (v tuzemském prostředí zejména penále). Evropský soud pro lidská práva (dále ESLP) i Soudní dvůr EU (dále SDEU) v rámci rozhodovací praxe prosadily materiální pojetí principu *ne bis in idem* – tedy dle obsahu sankce a totožnosti skutku, a nikoli podle formálního oddělení jednotlivých řízení. Tato judikatura měla přímý dopad i na české právo, které reagovalo jak judikturně, tak i legislativně. Tento článek podává analytický rozbor uplatnění principu *ne bis in idem* v situaci souběhu sankce podle trestního práva a penále podle daňového práva se zvláštním zřetelem k novelizaci § 259a DŘ účinné od 1. 7. 2025. Nejdříve proto obecně vymezím princip *ne bis in idem* dle relevantní judikatury. Následně se zaměřím na téma paralelního vedení trestního a daňového řízení z hlediska zákazu dvojího trestání a na vývoj judikatury ESLP, SDEU a českých soudů. Ve třetí části rozeberu novelizaci § 259a DŘ účinnou od 1. 7. 2025, která zavedla možnost prominout penále za účelem zamezení dvojího trestání.

Princip *ne bis in idem* v judikatuře

Princip *ne bis in idem* (doslova „ne dvakrát v témže“), ač svou povahou princip trestního práva, postupně prostoupil i do dalších odvětví, včetně práva finančního a daňového. Princip je koncipován negativně, tedy vymezuje, jaký typ postupu není zákonný. Proto dochází k testování nikoli jeho dodržení, ale naopak jeho porušení skrze tři podmínky:

- (1) obě řízení musí mít trestní povahu,
- (2) musí se týkat totožného skutku (*idem*),
- (3) musí jít o opakované vedení řízení (*bis*).⁴

První podmínka (trestní povaha) směřuje k zabránění souběhu nejen dvou trestních řízení *stricto sensu*, ale dvou jakýchkoli řízení, mají-li trestní povahu⁵ – tedy je vykládána nikoli ve formálním, ale materiálním smyslu. ESLP vymezil tři kritéria pro určení, zda určité řízení či sankce má trestní povahu:⁶

1 Odst. 22 rozsudku ESLP ze dne 29. 5. 2001, *Franz Fischer proti Rakousku*, č. 37950/97. Odst. 53 rozsudku ESLP ze dne 23. 10. 1995, *Gradinger proti Rakousku*, č. 15963/90.

2 ŠÁMAL, P. et al. *Trestní řád. Komentář*. 7. vydání. Praha: C. H. Beck, 2013, s. 204–206.

3 HUSSEINI, F., BARTOŇ, M., KOKEŠ, M., KOPA, M. et al. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 1263–1264.

4 Odst. 110 rozsudku ESLP ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03. Odst. 49 rozsudku ESLP ze dne 8. 7. 2019, *Mihalache proti Rumunsku*, č. 54012/10.

5 Kromě v tomto článku řešeného souběhu s daňovým řízením tak může jít např. o přestupkové řízení a následné ukončení služebního poměru policisty (nález ÚS ze dne 20. 7. 2006, sp. zn. I. ÚS 655/05) nebo opakované ukládání pořádkových pokut (nález ÚS ze dne 23. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 28/98).

6 Rozsudek ESLP ze dne 23. 11. 1976, *Engel a další proti Nizozemsku*, č. 5100/71.

- (1) jak je dané protiprávní jednání kvalifikováno podle vnitrostátního práva,
- (2) jaká je samotná povaha protiprávního jednání a
- (3) jaká je závažnost (tvrdość) sankce, která dotyčné osobě hrozí.

Tato kritéria však nemusí být naplněna všechna kumulativně, neboť druhé a třetí kritérium jsou vůči sobě alternativou a kumulativně jsou posuzována pouze v hraničních případech.⁷ Uplatnění těchto tzv. Engelových kritérií v praxi znamená, že za stíhání či potrestání ve smyslu Úmluvy může být považováno i řízení nebo sankce, které národní právo formálně řadí do správního či daňového práva,⁸ je-li dané protiprávní jednání svou povahou považováno za spadající do trestního práva nebo za něj hrozí trest, který je svou povahou a stupněm závažnosti trestněprávního charakteru.⁹ Trestněprávní pojmy užívané v čl. 4 Protokolu č. 7 je tak třeba aplikovat i na jejich „ekvivalenty“ v oblastech správního (ale i jiného) trestání.¹⁰ Proto ačkoli např. k uložení penále podle daňového řádu v českém právu nedochází v rámci trestního řízení a penále ani není součástí systému trestněprávních sankcí, může mít povahu trestního obvinění, a tedy se dostává do působnosti principu *ne bis in idem*. Důvodem pro vyjmutí penále z působnosti principu *ne bis in idem* pak není ani např. nižší výše či závažnosti sankce nebo její fiskální povaha, neboť jde o sankci ve své podstatě trestněprávní.¹¹ Pro tyto typy sankcí se mohou nanejvýš snížit některé nároky kladené právem na spravedlivý proces, jako je např. upuštění od ústního jednání před soudem.¹²

Průlom v aplikaci Engelových kritérií na daňové sankce přinesl Nejvyšší správní soud v roce 2015,¹³ kdy dovedl, že penále podle dřívějšího § 37b zákona o správě daní a poplatků, i penále podle § 251 DR, mají povahu trestu. Zdůraznil, že třebaže penále není v českém právu formálně označeno za trest a jeho uložení nastává automaticky ze zákona při doměření daně (bez samostatného sankčního řízení), jde materiálně o sankci represivní povahy, jejímž účelem není náhrada ušlé daně ve prospěch veřejného rozpočtu, nýbrž citelné potrestání daňového subjektu a odrazení od protiprávního jednání spočívajícího v nesprávném tvrzení daně. Penále tedy podle NSS představuje trestní sankci *sui*

generis a je nutno na ně plně aplikovat ústavní a úmluvová ustanovení o trestání.¹⁴ Rozšířený senát výslovně odmítl argumentaci Finanční správy, že penále je jen administrativní sankcí bez formálního statutu trestu, a upozornil, že opačný přístup by umožnil obcházet důležité principy trestání a spravedlivého procesu tím, že by se určité delikty (např. daňové) vyjmuly čistě formálním zařazením z lidskoprávní ochrany spojené s trestním obviněním. Za sankci však bez dalšího nelze považovat úrok z prodlení nebo samotnou stanovenou daň, korespondují-li svým účelům.¹⁵

Druhou podmínkou je, že se obě řízení týkají téhož skutku. Historicky panovaly odlišné názory, zda posuzovat totožnost skutku podle právní kvalifikace (tj. zda jde o stejný trestný čin či delikt), nebo podle skutkových okolností. Nejednotný v tomto posuzování byl dříve i ESLP,¹⁶ avšak velký senát ESLP v roce 2009 přistoupil ke sjednocení této rozkolísané rozhodovací praxe.¹⁷ Dospěl k závěru, že výraz „tentyž trestný čin“ v čl. 4 Protokolu č. 7 je třeba chápat jednotně jako skutek založený na totožných nebo v podstatných rysech shodných skutkových okolnostech.¹⁸ Jinými slovy, posouzení *idem* je třeba provést materiálně dle skutku (faktických okolností), nikoli dle formální právní kvalifikace. Zohledňuje se tedy, zda obě řízení sankcionují stejný čin či jednání (stejný okruh skutkových okolností), bez ohledu na to, jaké právní normy tím byly porušeny. Správce daně tak může posuzovat jednání jako porušení daňových povinností a trestní soud jako naplnění skutkové podstaty trestného činu, ale pro účely *ne bis in idem* jde stále o týž skutek, pokud je skutkové jádro totožné. V posuzování totožnosti skutku je tedy klíčové zjištění, zda existuje faktický překryv – stejná osoba, stejné jednání či opomenutí a stejný právem chráněný zájem.¹⁹

Třetí podmínkou je, že jde skutečně o dvojí postih – tedy že jedno řízení již skončilo pravomocným rozhodnutím a je zahajováno či vedeno řízení druhé pro tentyž skutek. Pro posouzení této podmínky je zásadní, kdy je rozhodnutí pokládáno za pravomocné a konečné. Čl. 4 Protokolu č. 7 zakotvuje, že nikdo nesmí být stíhán nebo trestán v trestním řízení za tentyž trestný čin, za který již byl osvobozen nebo odsouzen konečným rozsudkem. ESLP dovedl, že ochrana se vztahuje i na případy, kdy první řízení

7 SEJKORA, T. Non Bis in Idem in Tax Matters. Quo Vadis. *The Lawyer Quarterly*, 2019, č. 1, s. 49. Odst. 86 rozsudku ESLP ze dne 9. 10. 2003, *Ezeh a Connors proti Spojenému království*, č. 39665/98 a 40086/98.

8 Usnesení ÚS ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. IV. ÚS 1429/17.

9 Odst. 54 rozsudku ESLP ze dne 21. 2. 1984, *Öztürk proti Německu*, č. 8544/79. Odst. 55 rozsudku ESLP ze dne 25. 8. 1987, *Lutz proti Německu*, č. 9912/82.

10 HUSSEINI, F., BARTOŇ, M., KOKEŠ, M., KOPA, M. et al., op. cit. sub 3, s. 1265.

11 Odst. 35 rozsudku ESLP ze dne 23. 11. 2006, *Jussila proti Finsku*, č. 73053/01.

12 Odst. 41 a 42 tamtéž.

13 Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57.

14 V dané věci šlo konkrétně o čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 15 odst. 1 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (zákaz retroaktivního uložení přísnějšího trestu), neboť šlo o penále uložené podle přísnější staré úpravy namísto mírnější nové.

15 Odst. 66 usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, rozsudek NSS ze dne 10. 5. 2023, čj. 6 Afs 91/2022-24.

16 Srov. rozsudky ESLP ze dne 23. 10. 1995, *Gradinger proti Rakousku*, č. 15963/90, ze dne 30. 6. 1998, *Oliveira proti Švýcarsku*, č. 25711/94, ze dne 2. 7. 2002, *Göktan proti Francii*, č. 33402/96, ze dne 29. 5. 2001, *Franz Fischer proti Rakousku*, č. 37950/97, ze dne 30. 5. 2002, *W. F. proti Rakousku*, č. 38275/97, ze dne 6. 6. 2002, *Sailer proti Rakousku*, č. 38237/97.

17 Rozsudek ESLP ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03.

18 ŠÁMAL, P. Uplatnění zásady *ne bis in idem* při posuzování trestní odpovědnosti za zkrácení daně. *Trestněprávní revue*, 2017, č. 11–12, s. 252.

19 Rozsudek NSS ze dne 31. 10. 2008, čj. 5 Afs 9/2008-328.

skončilo jiným způsobem než odsouzením – výslovně uvádí, že čl. 4 Protokolu č. 7 chrání i před opakovaným stíháním v situaci, kdy první řízení neskončilo odsouzením, ale třeba zproštěním obžaloby či zastavením trestního stíhání.²⁰ Ochrana tedy dopadá i na případ, kdy byl jednotlivec jednou zproštěn či řízení bylo zastaveno, a orgány by jej chtěly za tentýž skutek znovu stíhat nebo sankcionovat v jiném řízení. Naopak nejde o *bis* v situaci, kdy druhé řízení navazuje v rámci téhož případu formou opravného nebo dozorčího prostředku – taková pokračující či mimořádná řízení zásadu *ne bis in idem* neporušují.²¹ Z hlediska *bis* je v daňově-trestním kontextu důležité i to, kdy je rozhodnutí považováno za konečné v souladu s požadavkem právní jistoty.²²

Je třeba doplnit, že zatímco české vnitrostátní právo²³ bere v potaz pouze pravomocná rozhodnutí v trestním řízení (tj. pokud byl pachatel již jednou odsouzen či obžaloby zproštěn soudem nebo bylo pravomocně rozhodnuto o přestupku), na rozhodnutí správních orgánů výslovně nepamatuje. Naproti tomu mezinárodní a evropské pojetí principu *ne bis in idem* je širší. S ohledem na aplikační přednost dle čl. 10 Ústavy²⁴ však musí tuzemské soudy aplikovat mezinárodní lidskoprávní smlouvy (tedy i Úmluvu) přednostně před zákonem, pokud poskytují jinou (silnější) ochranu.²⁵ To znamená, že navzdory normativnímu vyjádření v trestním řádu se zásada *ne bis in idem* musí uplatnit i tehdy, když první řízení proběhlo jako správní nebo daňové (pokud ovšem mělo „trestní“ povahu dle výše uvedených kritérií). Právě tato situace – prvotní uložení sankce v daňovém řízení a následně trestní stíhání (či naopak) – tvoří jádro problematiky, kterou se zabývá následující část článku.

Souběh trestního a daňového řízení z pohledu zákazu dvojího trestání

Konflikt mezi trestním postihem daňových úniků a souběžným uplatněním penále či jiné příplatkové povinnosti dlouho nebyl v mnoha evropských zemích uspokojivě vyřešen. V zásadě existují dvě krajní východiska, a to plné oddělení obou řízení s rizikem dvojího potrestání a striktní uplatnění principu *ne bis in idem*, které by znemožnilo vést jakékoli druhé řízení poté, co jedno skončilo. Je třeba je však považovat za extrémní, kdy ani jeden není optimální – první naráží na ochranu práv osoby, proti níž se trestní řízení vede (dvojí trest za tentýž skutek je vnímán jako nepřiměřený a nespravedlivý), druhý by mohl vést k nežádoucím dů-

sledkům (např. že pachatel daňového trestného činu „vyvázne“ s pouhým penále, pokud je uloženo dříve než trest). Proto soudní praxe hledala kompromisní řešení.

První významnější věci ohledně daňových sankcí přišly k ESLP ze severovýchodních zemí, které měly zaveden systém daňových příplatků/penále ukládaných správcem daně a souběžné možnosti trestně stíhat za daňové podvody. V roce 2009 však ESLP jasně stanovil test totožnosti skutku.²⁶ V návaznosti na to v několika případech shledal porušení čl. 4 Protokolu č. 7, když stát vedl dvě oddělená řízení, která nebyla nijak provázána, probíhala samostatně a skončila v odlišných obdobích, přičemž soudy nijak nezohlednily sankci z předchozího řízení.²⁷ Chyběla tedy jakákoli materiální či časová souvislost a šlo o typický případ porušení principu *ne bis in idem*.

Tato judikatura přiměla některé státy (např. Finsko) ke změnám právní úpravy, avšak v jiných zemích (včetně ČR) nadále existovala praxe nepropojených souběžných řízení. Zlom v judikatuře ESLP přinesl až rozsudek velkého senátu ve věci *A a B proti Norsku*. Šlo právě o norský systém souběhu trestání, který kombinoval daňové příplatky a trestní stíhání. Velký senát ESLP připustil, že čl. 4 Protokolu č. 7 nevylučuje vedení dvou řízení za předpokladu, že tato paralelní řízení tvoří ucelený, dostatečně provázaný celek. Jinými slovy, pokud stát prokáže, že daňové a trestní řízení jsou dostatečně úzce věcně i časově propojena, nebude takový souběh řízení považován za zakázané opakované stíhání (*bis*).²⁸ ESLP stanovil soubor kritérií, podle nichž posuzuje, zda souběžná řízení tvoří jeden celek:

- (1) zda sledují vzájemně se doplňující cíle (tj. postihují různé aspekty téhož protiprávního jednání);
- (2) zda je kombinace řízení předvídatelným důsledkem daného jednání podle práva i praxe (pachatel tedy ví, že za jeden skutek může čelit oběma řízením);
- (3) zda jsou obě řízení koordinována tak, aby se pokud možno vyhnulo zdvojenému dokazování; a především
- (4) zda sankce uložená v řízení, které skončilo jako první, je zohledněna v řízení končícím jako poslední, tak aby jednotlivec nebyl v konečném důsledku nepřiměřeně zatížen vícenásobným trestem. ESLP výslovně uvádí, že ideální je existující mechanismus započtení sankcí – tedy např. odečtení již zaplaceného penále od uložené pokuty či zkrácení trestu odnětí svobody – čímž se zajistí přiměřenost celkového postihu.²⁹

20 Odst. 110 rozsudku ESLP ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03.

21 HUSSEINI, F., BARTOŇ, M., KOKEŠ, M., KOPA, M. et al., op. cit. sub 3, s. 1263.

22 Odst. 102 a násl. rozsudku ESLP ze dne 8. 7. 2019, *Mihalache proti Rumunsku*, č. 54012/10.

23 § 11 trestního řádu.

24 Ta je dále podpořena explicitním vyjádřením v § 11 odst. 1 písm. m) trestního řádu.

25 ŠÁMAL, P. et al., op. cit. sub 2, s. 208. Srov. nálezy ÚS ze dne 20. 3. 1997, sp. zn. I. ÚS 184/96, ze dne 14. 10. 1997, sp. zn. I. ÚS 322/96.

26 Odst. 78–84 rozsudku ESLP ze dne 10. 2. 2009, *Sergey Zolotukhin proti Rusku*, č. 14939/03.

27 Rozsudky ESLP ze dne 20. 5. 2014, *Häkkä proti Finsku*, č. 758/11, ze dne 20. 5. 2014, *Glantz proti Finsku*, č. 37394/11, ze dne 27. 11. 2014, *Lucky Dev proti Švédsku*, č. 7356/10.

28 Odst. 130 rozsudku ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A. a B. proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11.

29 Odst. 132 rozsudku ESLP ze dne 15. 11. 2016, *A. a B. proti Norsku*, č. 24130/11 a 29758/11.

ESLP dále zdůraznil nutnost dostatečně těsné časové souvislosti obou řízení – nemusí probíhat zcela současně, státy mohou řízení vést samostatně či v návaznosti na sebe, pokud je to odůvodněno účelností, ale řízení nesmí být neúměrně časově oddělena.³⁰ Soud varoval, že dlouhé prodlevy mezi koncem jednoho a začátkem druhého řízení by znamenaly pro jednotlivce nepřijatelnou nejistotu a zátěž. Naopak pokud jsou řízení vedena paralelně nebo následně s malým odstupem a výsledek prvního je ve druhém zohledněn, lze je považovat za součást jedné komplexní reakce státu na protiprávní jednání.

Rozsudek *A a B proti Norsku* tedy zmínil do té doby striktní výklad principu *ne bis in idem*. ESLP tím uznal, že v určitých situacích může dvojitá řízení obstát, pokud fakticky nejde o totéž „druhé“ stíhání, ale o doplňující se procesy. Tento přístup pak ESLP aplikoval např. ve věci *Jóhannesson a další proti Islandu*, kde posuzoval souběh daňového penále a trestů na Islandu. V islandském případě však ESLP shledal, že podmínky těsné provázanosti splněny nebyly – trestní stíhání následovalo po daňovém řízení s větším odstupem a bez koordinace postupu v jednotlivých řízeních, čímž došlo k porušení principu *ne bis in idem*.³¹ Lze tedy říci, že judikatura ESLP nyní rozlišuje případy, kdy stát uplatňuje dvojitá postih jako jednu komplexní reakci (např. paralelní řízení s koordinací a započítáním sankcí), což nepředstavuje zakázané dvojitá trestání, a dvě separátní řízení bez takové provázanosti, která již jsou porušením čl. 4 Protokolu č. 7.

Princip *ne bis in idem* je zakotven i v unijním právu, konkrétně v čl. 50 Listiny EU, který stanoví, že nikdo nesmí být znovu stíhán nebo trestán v trestním řízení pro tentýž trestný čin, pro který již byl v EU pravomocně osvobozen nebo odsouzen. Toto ustanovení se aplikuje především v rámci unijní trestní spolupráce a v oblasti hospodářské soutěže, avšak nabylo významu i pro daňové delikty vzhledem k povinnosti členských států chránit finanční zájmy EU.³² SDEU se k souběhu správních a trestních sankcí vyjádřil v několika zásadních rozsudcích v roce 2018.³³ V případě *Menci* šlo o situaci, kdy italský daňový úřad uložil pokutu za neodvedenou DPH a následně byl týž skutek stíhán trestně. SDEU potvrdil, že jde o duplikaci trestního a správního řízení trestní povahy pro tentýž skutek, což představuje omezení práva garantovaného čl. 50 Listiny EU. Na rozdíl od ESLP však SDEU zvolil poněkud jiný přístup, když připustil možnost omezení principu *ne bis in idem* za účelem ochrany jiných důležitých hodnot, konkrétně finančních zájmů státu či EU. Takové omezení podle něj musí spl-

ňovat obecné podmínky přípustnosti omezení základních práv dle čl. 52 odst. 1 Listiny EU – tedy musí být stanovené zákonem, musí respektovat podstatu práva a musí být proporcionální a nezbytné pro dosažení legitimního cíle.

SDEU pak formuloval kritéria, za nichž je dvojitá sankcionování v daňové oblasti slučitelné s právem EU:

- (1) právní úprava musí sledovat legitimní cíl obecného zájmu, kterým je zejména boj proti závažné daňové kriminalitě a zajištění řádného výběru daní;
- (2) duální postih musí být nezbytný, tj. samotné administrativní sankce nepostačují k postihu nejzávažnějších deliktů – trestní stíhání je odůvodněné, pokud je sankcionován jiný kvalitativně odlišný aspekt;
- (3) právní úprava musí zajistit, že celková zátěž pro jednotlivce nepřekročí míru nezbytnou – SDEU hovoří o tom, že souběžné sankce nesmějí přesáhnout to, co je přiměřené nejzávažnějšímu deliktu.

Dále SDEU zdůraznil požadavek určitých procesních záruk – osoby musí vědět, že za jejich jednání hrozí dvojitá řízení, a příslušné orgány by měly postupovat koordinovaně a bez zbytečných průtahů. Ač se terminologie liší, fakticky se podmínky definované SDEU v mnohém překrývají s kritérii ESLP ve věci *A a B proti Norsku*. I SDEU vyžaduje odlišnost či komplementárnost účelu sankcí, jejich celkovou přiměřenost a z procesního pohledu bere ohled na předvídatelnost a omezení duplicitního zatěžování obviněného. Pokud jsou tyto podmínky splněny, pak podle SDEU zásah do principu *ne bis in idem* není nepřiměřený, a tudíž není v rozporu s čl. 50 Listiny EU. Na rozdíl od ESLP tak SDEU nazírá na princip *ne bis in idem* jako na právo, které může být zákonem omezeno.

ČR jako smluvní strana Úmluvy i členský stát EU musela reflektovat výše popsaný vývoj. Jak již bylo uvedeno, rozšířený senát NSS v roce 2015 judikoval, že penále je trestem a vztahují se na ně odpovídající lidskoprávní garance. Toto rozhodnutí s sebou však přineslo situace, kdy došlo k zastavení trestního stíhání s odkazem na pravomocné doměření daně se stanoveným penále zakládajícím překážku *ne bis in idem*.³⁴

Velký senát trestního kolegia NS ve svém klíčovém usnesení³⁵ potvrdil, že penále má trestní povahu a že na souběh daňového a trestního řízení je nutno aplikovat čl. 4 Protokolu č. 7.³⁶

30 Odst. 134 tamtéž.

31 Pro opačnou situaci, tj. přítomnost časového, ale absenci věcného propojení srov. rozsudky ESLP ze dne 27. 1. 2015, *Rinas proti Finsku*, č. 17039/13, ze dne 10. 2. 2015, *Österlund proti Finsku*, č. 53197/13.

32 Srov. § 260 trestního zákoníku a směrnici EP a Rady (EU) 2017/1371 ze dne 5. 7. 2017 o boji vedeném trestněprávní cestou proti podvodům poškozujícím finanční zájmy Unie.

33 Rozsudky SDEU ze dne 20. 3. 2018, *Luca Menci*, C-524/15, ze dne 20. 3. 2018, *Garlsson Real Estate*, C-537/16, ze dne 20. 3. 2018, spojené věci *Di Puma a Zecca*, C-596/16 a C-597/16.

34 Usnesení Okresního soudu v Liberci ze dne 28. 1. 2015, sp. zn. 4T 248/2012.

35 Usnesení velkého senátu trestního kolegia NS ze dne 4. 1. 2017, sp. zn. 15 Tdo 832/2016.

36 Tamtéž.

Zároveň však – v souladu s tehdy čerstvým rozhodnutím ESLP ve věci *A a B proti Norsku* – dospěl k závěru, že český právní řád lze vyložit tak, aby požadavkům zákazu dvojího trestání dostál, aniž by bylo nutné zcela eliminovat jednu ze sankcí. NS konstatoval, že „za běžných okolností“ česká úprava kritéria vytyčená ESLP splňuje. Argumentoval tím, že daňové penále u nás plní funkci doplňku trestní sankce a že daňové a trestní řízení zpravidla na sebe navazují bez zbytečných průtahů. Tím odkazoval na skutečnost, že správce daně obvykle doměří daň (a uloží povinnost platit penále) dříve, než skončí navazující trestní řízení pro daňový trestný čin. Trestní soudy musí při ukládání trestu zohlednit, že obviněný už byl postižen uložením penále v rámci správy daní, a v odůvodnění rozsudku vysvětlit, jak k tomu přihlídl. Jinak řečeno, penále musí být započítáno do celkové sankce, aby se předešlo nepoměrně přísnému dvojnásobnému postihu. Tento přístup NS následně aproboval i ÚS.³⁷

Uvedený postup dle rozhodovací praxe NS vyžaduje, aby došlo nejdříve k rozhodnutí v daňovém řízení a až následně k rozhodnutí v řízení trestním. Je však třeba zmínit, že ne vždy byly české orgány oné koordinace schopny. V praxi se objevily případy, kdy trestní soudy k penále explicitně nepřihlídl, nebo kdy mezi oběma řízeními vznikly prodlevy. Vznikal i opačný problém – totiž, jak postupovat v méně častém scénáři, kdy trestní odsouzení předchází doměření daně a penále. Tato situace – tedy že nejprve proběhne trestní řízení – byla pro českou úpravu dlouho problematická. Daňový řád sice obsahoval možnost individuálního prominutí příslušenství daně, avšak aplikace principu *ne bis in idem* mezi výslovnými důvody pro prominutí penále uvedena nebyla. Správce daně tak neměl jednoznačnou oporu v zákoně, aby penále promínil čistě z důvodu, že za tentýž skutek již padl trest v trestním řízení.

Takovou situaci bylo třeba překlenout ústavně konformním výkladem § 259a DŘ tak, aby umožnil prominutí penále v případech, že trestní odsouzení již nastalo před jeho předepsáním. Princip *ne bis in idem* bylo třeba naplnit prostřednictvím institutu prominutí penále, pokud hrozilo, že by daňový subjekt byl po pravomocném odsouzení ještě zatížen penálem za totéž.³⁸ NSS současně svým rozhodnutím vyslal jasný signál zákonodárci k doplnění příslušného ustanovení.

Novelizace § 259a DŘ účinná od 1. 7. 2025: promíjení penále pro zamezení dvojího trestání

Dne 1. 7. 2025 nabyl účinnosti zákon č. 218/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti správy daní a Celní správy ČR.

Do této rozsáhlé novely se prostřednictvím pozměňovacího návrhu dostala i reakce na výše popsany problém dvojího postihu.³⁹ Konkrétně do § 259a DŘ (jednorázové prominutí příslušenství daně správcem daně z moci úřední nebo na žádost) byl doplněn nový důvod pro prominutí penále, a to z důvodu zamezení dvojímu trestání. Zákon nyní výslovně umožňuje, aby správce daně promínil penále tehdy, pokud jeho uložení představuje porušení principu *ne bis in idem*, typicky právě když za skutek, z něhož penále vychází, byl daňový subjekt již pravomocně odsouzen v trestním řízení. Zároveň novela vyloučila aplikaci obecných omezení pro prominutí penále podle § 259c DŘ u tohoto specifického důvodu. To znamená, že prominutí penále při aplikaci principu *ne bis in idem* není limitováno podmínkami, jež se jinak na prominutí vztahují (např. procentuální omezení promíjené částky, lhůty pro podání žádosti apod.). Zákonodárce tím odstranil překážky, které by mohly bránit plné realizaci ústavního principu zákazu dvojího trestání.

V odůvodnění příslušného pozměňovacího návrhu se uvádí, že cílem je sjednotit právní úpravu s požadavky vyplývajícími z judikatury ESLP a předcházet situacím, kdy by daňový subjekt čelil dvěma sankcím za tutéž věc. Explicitně zmiňuje, že reaguje na rozhodnutí jako *A a B proti Norsku* a na rozhodnutí NSS, ve kterém soud upozornil na potřebu zákonné opory pro prominutí penále v případech předchozího trestního odsouzení.

Podle odůvodnění pozměňovacího návrhu má nové ustanovení zajistit, že nebude docházet k protiústavnímu dvojímu trestání daňových subjektů. Daňový subjekt, který byl pravomocně odsouzen za daňový trestný čin, může nyní podat správci daně žádost o prominutí penále, které má jinak povinnost platit při doměření daně v návaznosti na zjištění trestního řízení. Jinými slovy, po odsouzení v trestním řízení sice nadále dojde k doměření daně, avšak penále správce daně na žádost promíne, pokud se vztahuje ke skutku, za nějž již došlo k uložení trestní sankce. Správce daně při úvaze o výši promíjeného penále musí zohlednit trest uložený v trestním řízení, a podle toho penále promíne až v plné výši. Není přitom oprávněn zohlednit okolnosti dle § 259c DŘ, tedy např. existenci jiných daňových nedoplatek nebo jiných pochybení daňového subjektu. Fiskální zájem tak ustupuje lidskoprávní ochraně, když do úvahy o prominutí penále z důvodu zamezení dvojímu trestání nemohou vstupovat např. úvahy o frekvenci dalších pochybení daňového subjektu v oblasti daní či účetnictví.

Domnívám se však, že je chybou žádostní charakter tohoto prominutí. Princip *ne bis in idem* ve světle Úmluvy totiž chrání před duplicitním výkonem trestního monopolu státu. Tato ochrana ovšem není vázána na projev vůle pachatele spočívající v uplat-

37 Usnesení ÚS ze dne 28. 11. 2023, sp. zn. III. ÚS 1902/23.

38 Rozsudek NSS ze dne 27. 6. 2024, čj. 10 Afs 26/2024-62.

39 Pozměňovací návrh č. 6031 k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti správy daní a působnosti Celní správy České republiky, zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 69/2010 Sb., o vlastnictví letiště Praha-Ruzyně, sněmovní tisk 784, 9. volební období (2021–2025), s. 15–16. Dostupné z: <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=9&T=784>.

nění požadavku na upuštění od dvojího potrestání. Naopak k prominutí penále pro zamezení dvojího trestání by mělo dojít z moci úřední, neboť veřejná moc je povinna předchozí odsouzení zohlednit. Žádost o prominutí by měla sloužit pouze jako subsidiární nástroj pro případ, že správce daně při své činnosti sám neposkytne ochranu veřejnému subjektivnímu právu nebýt trestán dvakrát.

Závěr

Problematika uplatňování principu *ne bis in idem* při souběhu trestního řízení a daňového řízení s uložením penále prošla v posledních letech dynamickým vývojem na evropské i národní úrovni. Z původního jednoduchého zákazu dvojího stíhání se vyvinula robustní doktrína, která připouští určitý stupeň „dvojkolejnosti“, avšak klade důraz na materiální spravedlnost a koordinaci systému řízení i sankcí. V judikatuře ESLP došlo k přechodu od striktního chápání k flexibilnějšímu pojetí, jež dovoluje paralelní sankční procesy, jsou-li součástí jednotného systému vymáhání práva a celkový postih nepřekračuje přiměřenou míru. SDEU se vydal obdobnou cestou a formuloval podmínky, za nichž je omezení principu *ne bis in idem* přípustné v zájmu ochrany fiskálních zájmů členského státu nebo EU. Svým vývojem pak prošla i rozhodovací praxe tuzemských soudů, kdy NSS nejprve uznal

trestní povahu penále a NS judikoval povinnost zohlednit penále při ukládání trestu v trestním řízení. Tím fakticky zavedly do praxe mechanismus, který předvídal nedávné legislativní změny (svým způsobem však soudy tyto změny iniciovaly). Novelou § 259a DŘ účinnou od 1. 7. 2025 pak došlo k explicitnímu promítnutí principu *ne bis in idem* do daňového práva.

Z analytického pohledu lze tento vývoj hodnotit jako nalezení rovnováhy mezi dvěma zájmy – zájmem státu na efektivním postihu daňové kriminality a výběru daní a ochranou základních práv jednotlivce před dvojitou represí. Model kombinovaného postihu umožňuje postihnout daňový únik jak administrativně (doměněním a penále), tak trestně (odsouzením pachatele), aniž by pachatel trpěl neúměrnou sankcí dvakrát. Tento systém však klade vysoké nároky na koordinaci jednotlivých řízení – vyžaduje, aby správci daně a orgány činné v trestním řízení úzce spolupracovali, vyměňovali si informace a respektovali vzájemná rozhodnutí. Trestní soudy musí přihlížet k rozhodnutím správců daně, a naopak správci daně musí reagovat na výsledek trestního řízení. ■

Článek byl zpracován v rámci projektu „Dokazování při správě daní v teorii a praxi“, GA UK č. 4124/2024, realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

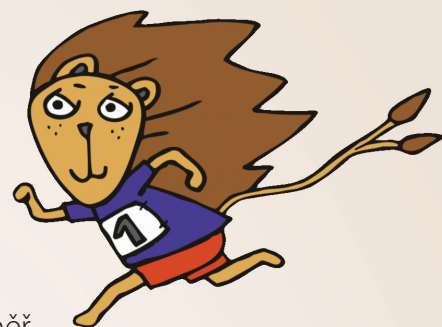
NUR NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA

16. ročník odborného semináře

také on-line

pátek 5. prosince 2025, Vencovského aula VŠE v Praze

9. ročník běhu Komory daňových poradců ČR



V sobotu 13. září 2025 se v malebném prostředí Mariánského údolí v Brně uskutečnil již 9. ročník tradičního běžeckého závodu KDP ČR – **KDP RUN 2025**. Akce přilákala celkem 65 běžců v hlavním závodě a téměř 40 dětí v dětském běhu. Účastníci předvedli výborné sportovní výkony a přátelskou soutěživost. Po ranním dešti se počasí ustálilo a podmínky pro běh byly ideální. Hlavní závod slavnostně odstartoval a následně ceny vítězům předával Tomáš Vincour, bývalý hráč A-týmu Komety Brno, dvojnásobný mistr extraligy, juniorský mistr světa do 18 let, s bohatými zkušenostmi z NHL i KHL.





27. letní sportovní hry KDP ČR

Komora daňových poradců ČR uspořádala ve dnech 15. až 17. září 2025 již 27. letní sportovní hry. Akce se tradičně konala ve Sportovním centru v Nymburku. Účastníci soutěžili v kolektivních (fotbal, volejbal, štafety v plavání, bowling) i individuálních sportech (stolní tenis, badminton, tenis, pétanque, minigolf, plavání). Vítězové převzali svá ocenění na společenském večeru. Sportovních her se zúčastnilo 44 daňových poradců a tradičně je provázelo krásné slunečné počasí.





Golfový turnaj KDP ČR

XVI. ročník golfového turnaje pro daňové poradce se uskutečnil ve velmi přátelské atmosféře 15. září 2025 v Golf & Country Club Svobodné Hamry.

V kategorii s HCP 0–25 první místo obsadil pan Petr Kaplan, v kategorii s HCP 25,1–54 se na prvním místě umístila prezidentka Komory Petra Pospíšilová.

Absolutním vítězem v hlavní kategorii své prvenství obhájil pan Petr Kaplan, kterému současně děkujeme za organizaci v golfovém klubu Svobodné Hamry, a ujímá se tak organizace i následujícího XVII. ročníku.

Za podporu a možnost ocenit nejlepší(ho) hráče věcnými cenami patří poděkování společnosti OK GROUP, a.s., CYRRUS, a.s., a daňovému poradci panu Ivanu Fučíkovi.





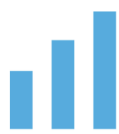
POZVÁNKA NA ODBORNOU KONFERENCI

ÚČETNÍ LEGISLATIVA A PRAXE Z PRVNÍ RUKY

3. LISTOPADU 2025

PRAHA, HOTEL DUO, TEPLICKÁ 492

SPOLUPOŘÁDAJÍCÍ
ORGANIZACE



Svaz účetních
České republiky

PROGRAM

10:00 – 10:15 **Úvodní slovo zástupců pořadajících organizací**

10:15 – 12:00 **Poslední vývoj nového zákona o účetnictví**

JUDr. Ing. Stanislav Kouba, Ph.D., vrchní ředitel sekce Daně a cla MF ČR

Ing. Jiří Pelák, Ph.D., ředitel odboru Účetnictví, oceňování a související odborné profese MF ČR

12:00 – 13:00 Přestávka na oběd

13:00 – 14:30 **Určení funkční měny v praxi – česká legislativa, IFRS a zkušenosti z reálného nasazení**

Ing. Zbyněk Halíř, vedoucí účetních závěrek a externího reportingu ve společnosti Škoda Auto a.s.

Ing. Libor Vašek, Ph.D., člen Katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

Ing. Marie Velflová, členka Prezidia KDP ČR

14:30 – 15:00 Přestávka na kávu

15:00 – 16:30 **Majetek v účetnictví – výběr z účetních specifik**

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D., prezident Komory auditorů ČR a proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze

Ing. Zdeněk Urban, vedoucí Sekce účetnictví při Odborném kolegiu KDP ČR

Ing. Jiří Pospíšil, Ph.D., člen Katedry finančního účetnictví a auditingu VŠE v Praze

AKCE JE URČENA PRO

daňové poradce a jejich asistenty, účetní a auditory a pro odbornou veřejnost.

PARTNEŘI KONFERENCE

Alice



iPodnik

STORWARE
POHODA
Ekonomický systém

SLUTO
... nejen účetnictví



Zajistěte si místo na nejdůležitější účetní konferenci roku:
www.kdpcr.cz/ucetni-legislativa-a-praxe-z-prvni-ruky

zpět na obsah

NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA

VÁS ZVE NA

16. ROČNÍK ODBORNÉHO SEMINÁŘE

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE
PREZENČNĚ / ON-LINE STREAM

PÁTEK 5. PROSINCE 2025
OD 9:00 DO 16:00 HODIN

Hlavním tématem letošního semináře budou nejnovější interpretace Národní účetní rady, na kterých NÚR pracovala v posledním období. Samozřejmě, že nebudou chybět ani zástupci Ministerstva financí, aby Vás seznámili s novinkami v oblasti účetnictví a daní. Seminář je určen pro účetní, auditory, daňové poradce, finanční ředitele, zaměstnance Finanční správy, studenty vysokých škol a další odbornou veřejnost. Účast na semináři se daňovým poradcům, auditorům a certifikovaným účetním započítává do plnění jejich kontinuálního profesního vzdělávání ve výši 6 hodin.

08:00–09:00	Prezence	Přednášející
09:00–09:15	Zahájení semináře NÚR	Ing. Petra Pospíšilová úřadující předsedkyně NÚR, prezidentka KDP ČR, vedoucí partner BDO
09:15–10:15	Novinky v oblasti daní	JUDr. Ing. Stanislav Kouba, Ph.D. vrchní ředitel sekce 05 Daně a cla MF ČR
10:15–11:00	Aktuální a připravované změny v českých účetních předpisech	Ing. Jiří Pelák, Ph.D. ředitel odboru 28 – Účetnictví, oceňování a související odborné profese MF, Katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
11:00–11:30	Přestávka	
11:30–12:00	Určení okamžiku realizace výnosů	doc. Ing. David Procházka, Ph.D. vedoucí Katedry finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, zástupce FFÚ v Národní účetní radě
12:00–12:30	Vykazování kryptoaktiv v účetních závěrkách společnosti	doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D. prezident Komory auditorů ČR, proděkan Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze
12:30–13:00	Vykazování výrobků a zboží používaných k předvádění	Ing. Simona Pacáková auditorka, daňová poradkyně a soudní znalkyně ADU.CZ s.r.o. místopředsedkyně Metodické rady Svazu účetních ČR
13:00–14:00	Oběd	
14:00–14:30	Dopad rezerv, opravných položek a odložené daně na ocenění finanční investice při vkladech a přeměnách	doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D. auditorka, daňová poradkyně, partner TPA Group, Katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze
14:30–15:00	Kurzové rozdíly u finančních investic Kurzové rozdíly z majetkových cenných papírů a podílů	Ing. Libor Vašek, Ph.D. Katedra finančního účetnictví a auditingu FFÚ VŠE v Praze, zástupce FFÚ v Národní účetní radě
15:00–15:30	Ocenění cenných papírů a podílů ekvivalencí	Ing. Alice Štěpánková Šrámková daňová poradkyně, Komora certifikovaných účetních, zástupkyně SÚ v Národní účetní radě
15:30–16:00	Společnost právnických osob – dříve sdružení	Ing. Pěva Čouková auditorka, daňová poradkyně, Účetní portál, a.s., zástupkyně KAČR v Národní účetní radě
16:00	Závěr semináře	



NA SEMINÁŘ SE MŮŽETE PŘIHLÁSIT NA:
WWW.KDPCR.CZ/NUR



narodni.ucetni.rada



www.nur.cz



narodni-ucetni-rada



Svaz účetních
České republiky



[zpět na obsah](#)



www.kdpcr.cz