

recenzovaný vědecký časopis

ACTA STING

2
2016



AKADEMIE STING, o. p. s.
vysoká škola v Brně

ISSN 1805-6873

VYDAVATEL:

AKADEMIE STING, o. p. s., vysoká škola v Brně
Stromovka 1, 637 00 Brno
IČ: 26 23 96 04

REDAKČNÍ RADA:

Šéfredaktor: Ing. David Král, Ph.D.

Výkonný editor: Ing. Eva Vincencová, Ph.D.

Editor: Mgr. Michal Kuneš

Předseda: doc. Ing. Zdeněk Sadovský, CSc.
AKADEMIE STING v Brně

Místopředseda: doc. RNDr. Zdeněk Karpíšek, CSc.
AKADEMIE STING v Brně

ČLENOVÉ:

doc. Ing. Jakub Fischer, Ph.D.
(Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta ekonomické statistiky)

doc. Ing. Roman Horák, CSc.
(AKADEMIE STING v Brně, Katedra účetnictví a daní)

prof. JUDr. Ján Husár, CSc.
(Univerzita Pavla Jozefa Šafárika Košice, Právnická fakulta)

doc. Ing. Jana Janoušková, Ph.D.
(Slezská univerzita Opava, Obchodně podnikatelská fakulta)

doc. Ing. Hanna Kalač, CSc.
(Národní univerzita statní daňové služby Ukrajiny Irpeň, Fakulta ekonomiky a zdanění)

prof. Ing. Vojtěch Koráb, Ph.D., MBA
(Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská)

ACTA STING

doc. JUDr. Ivan Malý, CSc.

(Masarykova univerzita Brno, Ekonomicko správní fakulta)

prof. JUDr. Karel Marek, CSc.

(Vysoká škola finanční a správní v Praze)

doc. Ing. Danuše Nerudová, Ph.D.

(Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta)

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková

(Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky)

prof. Giovanni Schiuma, Ph.D.

(Università della Basilicata Potenza, Itálie, Centre for Value Management)

prof. Inna Stecenko, Ph.D.

(Baltic International Academy, Riga)

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.

(Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská)

prof. Ing. Alena Vančurová, Ph.D.

(Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví)

Přebírání materiálů je povoleno s prokazatelným souhlasem autora a redakční rady.

ISSN (online): 1805-6873

EVIDENČNÍ ČÍSLO: MK ČR E 20461

© AKADEMIE STING, o. p. s., Brno, 2016

OBSAH

**VYSIELANIE ZAMESTNANCOV DO KRAJÍN EÚ/EHP PO NOVEJ
PRÁVNEJ ÚPRAVE
THE SECONDMENT OF STAFF TO EU/EEA COUNTRIES ACCORDING
TO NEW LEGISLATION**

ANDREA OLŠOVSKÁ, MAREK ŠVEC 6

**ČINNOST KONTROLNÍ A ČINNOST - DÍLO
ACTIVITY CONTROL (INSPECTION) AND ACTIVITY - WORK**

KAREL MAREK..... 22

**THE EUROPEAN EXPERIENCE OF TAX STIMULATION OF FOREIGN
INVESTMENT**

IRYNA PROKOPENKO, VALERIJA HAVRYLOVA 40

**GENDEROVÁ NEROVNOST V ČESKÉM PENZIJNÍM SYSTÉMU
GENDER INEQUALITY IN THE CZECH PENSION SYSTEM**

DANA HÁLOVÁ 51

**ANALÝZA RESTRIKTIVNÍCH OPATŘENÍ REALIZOVANÝCH V LETECH
2008 – 2013 MINISTERSTVEM OBRANY ČR
ANALYSIS OF THE RESTRICTIVE MEASURES IMPLEMENTED IN THE
YEARS 2008-2013 BY THE MINISTRY OF DEFENCE OF THE CZECH
REPUBLIC**

PETR BERNATÍK, ROMAN HORÁK 70

**NÁSTRAHY POJMŮ: AKTIVA, MAJETEK, JMĚNÍ, ZÁVAZEK, DLUH
PITFALLS OF TERM USAGE: ASSETS, PROPERTY, LIABILITY, DEBT**

MARTINA SKALICKÁ DUŠÁTKOVÁ 92

**DOPADY DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY NA ROVNOVÁHU FIRMY
EFFECTS OF VALUE ADDED TAX IN EQUILIBRIUM OF A BUSINESS
ENTITY**

JAN ŠKOPEK 112

VYSIELANIE ZAMESTNANCOV DO KRAJÍN EÚ/EHP PO NOVEJ PRÁVNEJ ÚPRAVE

THE SECONDMENT OF STAFF TO EU/EEA COUNTRIES ACCORDING TO NEW LEGISLATION

Andrea Olšovská, Marek Švec

Abstrakt: *Autori sa vo vedeckom článku podrobne zaoberajú vysvetlením nového právneho stavu po prijatí kľúčovej novely Zákonníka práce jako základného pracovnoprávneho predpisu pre oblasť trhu práce. Čitateľovi objasňujú ideové základy novej právnej úpravy aj s odkazom na popis existujúcich aplikačných problémov pri vysielaní pracovných síl mimo územia Slovenskej republiky, pričom celú problematiku miesta výkonu práce zamestnancov zasadzujú aj do európskeho právneho kontextu. Osobitná pozornosť je venovaná dočasnému prideleniu zamestnancov na území Slovenskej republiky a mimo územia Slovenskej republiky v komparácii s poskytovaním služieb ako základu regulácie zabezpečenia personálneho leasingu v nadnárodných spoločnostiach.*

Kľúčové slová: pracovná cesta, vysielanie zamestnancov, personálny leasing, poskytovanie služieb

Abstract: *The scientific article in question concerns with detailed explanation of new legal environment after adopting the latest key amendment to the Labour Code, being the fundamental labour-law regulation for labour market area. The authors clarify to a reader ideological basis of new legal regulation, including description of the existing application problems connected with posting workforces outside the territory of the Slovak Republic, while they address the issue of employees' place of work in European law context. The Article pays special attention to the secondment of employees in and outside the territory of the Slovak Republic in comparison with provision of services as the basis for regulation of personnel leasing in multi-national companies.*

Keywords: *business trip, posting of employees (workers), personnel leasing, provision of services*

JEL klasifikácia: *K31, M12, M54, O15*

1 ÚVOD

Ekonomické trendy posledných dekád v podobe globalizácie, terciálizácie hospodárstva či externalizácie služieb sú notoricky známe a predstavujú nevyhnutnú súčasť vývoja modernej spoločnosti. Podľa Reicha (2008) možno súčasný systém ekonomických vzťahov označiť pojmom *superkapitalizmus*, ktorý je podľa neho charakteristický tým, že obchodné spoločnosti súťažia o zákazníkov a o investorov. Zákazníci chcú pritom čo najkvalitnejší a čo najlacnejší produkt, zatiaľ čo investori vyžadujú čo najvyššie zisky. Výsledkom je, že firmy znižujú svoje náklady, zisky akcionárov sa zvyšujú na úkor miezd zamestnancov,¹ ľudské práva sú podľa Blainpaina (2012) predmetom výpredaja (firmy presúvajú výrobné kapacity do krajín ako Čína, s nižšími mzdovými nákladmi a s nižšou úrovňou sociálnych a ľudských práv), firmy riadia politiku, demokracia upadá. Podľa Bullu (2015) zaujímavým fenoménom v tejto súvislosti je aj tzv. *glokalizácia*, keď sa svetová ekonomika stáva stále viac globálnou i lokálnou súčasne. Globalizácia sa prejavuje o. i. nárastom objemu zahraničných investícií (cross-investment), zvyšovaním vplyvu nadnárodných korporácií (Šimo a Mura, 2015), rastom produktivity práce, či liberalizáciou svetového obchodu. Na druhej strane lokalizácia súvisí i s prispôbovaním globálnych produktov špecifikám lokálnych trhov. Okrem toho v dôsledku starnutia populácie, zvyšovania priemerného veku dožitia, ako aj rastu príjmov, neustále narastá dopyt po tzv. osobných službách, ako sú sociálne služby (starostlivosť o starých a handicapovaných ľudí), zdravotníctvo, vzdelávanie, služby súvisiace so športovými aktivitami, reštauračné a hotelové služby, kadernícke služby a pod. Takéto služby pritom vytvárajú pracovné miesta, ktoré sú lokálne, viazané k určitému miestu a nie je možné ich vziať a preniesť do krajiny s nižšími nákladmi, ako fabriku na výrobu áut.

Výrazným fenoménom modernej ekonomiky s priamou väzbou na reguláciu kapacít ľudských zdrojov je zmena štruktúry firiem. Posilňovanie outsourcingu vedie k tomu, že pôvodná hierarchická pyramídová štruktúra firiem sa triešti a nastupuje tzv. networking, resp. sieťová štruktúra, ktorej

¹ PIKETTY, T. *Capital in the Twenty-First Century*. Belknap Press 2014, 696 s.

základom sú malé tímy zamestnancov, pracujúce na rôznych projektoch, pričom jednotlivé tímy sa svojim zložením čiastočne prekrývajú a zároveň sa počet aj zloženie tímov mení v závislosti od nových projektov. Súčasne sa firmy sústreďujú len na svoj „*core business*“ a vedľajšie, ako aj servisné aktivity zadávajú externým spolupracovníkom. Pre pracovnoprávne vzťahy to podľa Blanpaina znamená, že budú menej kolektívne, slobodnejšie, menej kontrolovateľné a kontrolované.

Osobitnú pozornosť si zaslúži otázka vplyvu liberalizácie medzinárodného obchodu (odstraňovanie prekážok obchodu v podobe ciel, množstevných obmedzení a administratívnych bariér) na trh práce, najmä v kontexte aktuálne prebiehajúcich rokovaní medzi Európskou úniou a USA o ustanovení transatlantickej zóny voľného obchodu (TTIP).

Podľa štúdie OECD liberalizácia obchodu v členských krajinách tejto organizácie síce nevedla k nárastu nezamestnanosti ani k poklesu miezd, práve naopak, zmenilo sa zloženie zamestnancov v smere poklesu podielu nízko kvalifikovaných a manuálne pracujúcich zamestnancov a nárastu bielych golierov a práce v službách, resp. zvýšenie podielu neštandardných foriem zamestnávania. Akira Kurihara (2013) upozorňuje, že liberalizácia služieb vedie k tomu, že klasické pracovné miesta sú nahradzované neštandardnými formami zamestnávania, ako je práca na kratší pracovný čas, či brigádnická práca, poukazujúc na príklad privatizácie holandského štátneho poštového operátora, ktorá viedla k dramatickému poklesu počtu zamestnancov, ako aj k výraznému poklesu podielu zamestnancov pracujúcich na plný úväzok.

Všetky popisované vzájomne sa prelínajúce trendy tak vo výsledky vplyvajú bezprostredne na jednotlivé národné trhy práce tak, že prichádza k častejšiemu pohybu na jednej strane vysokokvalifikovaných pracovných síl spravidla v pozíciách stredného alebo vrcholového manažmentu nadnárodných spoločností, na druhej strane k presunu skupín manuálne pracujúcich zamestnancov so špecifickou odbornosťou využívanou v rôznych častiach sveta v rámci jednotlivých prevádzok zamestnávateľa. Bez ohľadu na typ zamestnancov však možno konštatovať nepripravenosť viacerých národných legislatív európskych štátov, vrátane Slovenskej republiky, na popisovanú situáciu napriek existujúcej relevantnej európskej právnej úprave, čím prichádza k zjavnému obmedzovaniu rozhodovania a regulácie kapacít pracovných síl zamestnávateľov.

Predkladaný vedecký článok sa tak bude snažiť akcentovať načrtnuté problémy vo svetle prijímanej novej právnej úpravy v Slovenskej republike a načrtnúť východiská novelizovanej právnej úpravy ako nevyhnutnej odpovede slovenského zákonodarcu na pretrvávajúce problémy domácich i zahraničných zamestnávateľov v rámci personálneho leasingu. S prihliadnutím na zameranie tohto príspevku bude preto pozornosť venovaná problematike vysielania zamestnancov zo Slovenska z pohľadu slovenského pracovného práva a v rámci EÚ/EHP.

2 CIEĽ, MATERIÁL A METODIKA

Hlavným cieľom predloženého článku je predstaviť a kriticky zhodnotiť prijatú pracovnoprávnú úpravu nového konceptu zmeny miesta výkonu práce zamestnancov ako prostriedku zabezpečujúceho ochranu práv vybraného typu zamestnancov vo väzbe na možnosti zamestnávateľov na dosiahnutie aktívneho riadenia podnikových nákladov formou vhodného personálneho leasingu na európskom hospodárskom trhu. K stanovenej problematike je žiaduce pristupovať viackriteriálne. Parciálnym cieľom je zistiť kritériá a možnosti uplatňovania novej právnej úpravy s dopadom na smerovanie personálneho manažmentu podnikov pri zamestnávaní popisovanej skupiny zamestnancov s ohľadom na zavádzané sprísnenie pracovnoprávnej úpravy najmä v oblasti dočasného pridelenia v zmysle §58 Zákonníka práce. Pri koncipovaní článku bolo potrebné sústrediť faktografický materiál z primárnych a sekundárnych zdrojov. Primárne údaje sme získali v rámci riešenia vedeckého projektu Agentúry na podporu výskumu a vývoja (APVV-14-0061): „*Rozširovanie sociálnej funkcie slovenského súkromného práva pri uplatňovaní zásad európskeho práva*” a sekundárne údaje z vedeckých literárnych prameňov. Vzhľadom na charakter skúmanej problematiky sme zvolili kombinovaný metodický prístup (kvalitatívny výskum a aplikáciu vybraných kvantitatívnych metodických postupov). Pri spracovaní článku sme z kvalitatívnych metód uskutočnili kritickú hĺbkovú analýzu právneho stavu, vedecko-poznávacie metódy a z kvantitatívnych metodických postupov sme aplikovali indukčnú štatistiku pre zovšeobecnenie výsledkov získaných primárnym výskumom. Výberový štatistický súbor predstavovalo 428 subjektov rôznych organizačno-právnych foriem s počtom 212 640 zamestnancov.

3 PRÁVNE VÝCHODISKÁ PRACOVNEJ CESTY A VYSIELANIA ZAMESTNANCOV

Čoraz častejšie nie sú neobvyklé situácie, kedy zamestnanci vykonávajú po určitý čas pracovné úlohy mimo svojho miesta výkonu práce. K zmene miestu výkonu práce dochádza nielen v rámci pracovných ciest, kedy zamestnanec realizuje úlohy pre zamestnávateľa (zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce v právnom stave k 25. 1. 2016 (ďalej len ako „Zákonník práce“) neurčuje dĺžku pracovnej cesty, stanovuje len v § 57 ods. 1, že by mala byť realizovaná na nevyhnutne potrebné obdobie), ale najmä v rámci vysielania zamestnancov. Vysielanie zamestnancov v rámci slobody pohybu služieb v EÚ/EHP na európskej úrovni upravuje Smernica 96/71/ES o vysielaní pracovníkov v rámci poskytovania služieb (ďalej len „Smernica 96/71/ES“) s tým, že konkrétnejšie podmienky následne upravujú právne poriadky členských štátov. Podľa Barancovej (2010) predstavuje podstatný atribút vyslania najmä jeho dočasnosť. Smernica 96/71/ES neupravuje konkrétne tak minimálnu ako ani maximálnu dobu trvania, dočasnosť vyslania možno vyvodit' priamo z jej ustanovení ako aj z definície vyslaného pracovníka. Za vyslaného zamestnanca (pracovníka) považuje zamestnanca, ktorý počas vymedzeného obdobia vykonáva prácu na území iného členského štátu, než štát, v ktorom bežne pracuje (článok 2 ods. 1 Smernice 96/71). Vymedzenie časového obdobia vyslania zamestnancov upravujú koordinačné pravidlá v oblasti práva sociálneho zabezpečenia. Z pohľadu pracovného práva je preto potrebné dočasnosť posudzovať individuálne, posúdenie dočasnosti by malo závisieť najmä od charakteru poskytnutej služby. Vzhľadom na prítomnosť cudzieho prvku v rámci cezhraničného vysielania zamestnancov, je potrebné vychádzať aj z právnej úpravy medzinárodného/európskeho súkromného práva (najmä Nariadenia Rím I).

Zamestnanci, ktorých pracovný pomer u zamestnávateľa trvá a vykonávajú v nejakom období prácu v zahraničí, túto vykonávajú buď v rámci pracovnej cesty alebo vyslania. Súčasná slovenská právna úpravu síce pozná oba inštitúty, avšak nedostatočne ich upravuje a odlišuje, čo spôsobuje v aplikačnej praxi problémy. Určité pochybnosti vznikajú pri otázke, kedy pre vyslanie zamestnanca použiť inštitút dočasného pridelenia. Pre dočasný výkon práce zamestnanca u iného zamestnávateľa sa v rámci územia Slovenska totiž v praxi viac používal pojem dočasné pridelenie a predstavoval najmä požičiavanie zamestnancov, zatiaľ čo pojem vyslanie sa používal pre dočasný výkon práce v rámci cezhraničného poskytovania služieb.

Zjednodušené možno uviesť, že počas zahraničnej pracovnej cesty (aj pri pracovnej ceste sa používa slovné spojenie vyslania na pracovnú cestu) zamestnanec vykonáva prácu pre svojho zamestnávateľa a vzťahujú sa na neho pracovnoprávne podmienky zakotvené v slovenských právnych predpisoch (napr. týkajúce sa odmeňovania, cestovných náhrad). Pri vyslaní do zahraničia v rámci poskytovania služieb na území EÚ/EHP, zamestnanec viac menej je už v určitej dispozícii aj zamestnávateľovi, ku ktorému je vyslaný a vzťahujú sa na neho aj Smernicou 96/71/ES stanovené pracovné podmienky tzv. tvrdého jadra, ktoré platia v tom štáte EÚ/EHP, kde fakticky vykonáva prácu (ak sú výhodnejšie ako pracovné podmienky vysielajúceho štátu, je preto potrebné posúdiť, či sú výhodnejšie pracovné podmienky tvrdého jadra vysielajúceho či hostiteľského štátu).

Zákonník práce vysielanie zamestnancov v rámci poskytovania služieb upravuje v § 5 ods. 2 až 6 Zákonníka práce, ktoré špecificky upravuje vysielanie zamestnancov z iného členského štátu EÚ/EHP na územie Slovenska, a to najmä vzťahu dodržiavania tzv. tvrdého jadra pracovných podmienok. Spôsob, akým je zamestnanec iného členského štátu vyslaný na naše územie nerieši náš právny poriadok, ale vzhľadom na to, že vyslaný zamestnanec zotrúva v pracovnom pomere u právneho zamestnávateľa, spôsob a podmienky vyslania je potrebné posudzovať podľa práva vysielajúceho štátu. Vo vzťahu k pracovným podmienkam tzv. tvrdého jadra je však potrebné v zmysle Smernice 96/71/ES skúmať právnu úpravu tak hostiteľského štátu ako aj vysielajúceho štátu.

Vysielanie zamestnancov zo Slovenska v rámci EÚ/EHP Zákonník práce neupravuje, v § 5 ods. 6 však odkazuje na možnosť vyslania zamestnanca podľa § 58 Zákonníka práce do členského štátu EÚ (§ 58 Zákonníka práce upravuje dočasné pridelenie zamestnanca k užívateľskému zamestnávateľovi zamestnávateľom – „klasickým“ alebo agentúrou dočasného zamestnávania; pracovné podmienky a podmienky zamestnania, ktoré je potrebné dodržať sú koncipované širšie ako podmienky tzv. tvrdého jadra. Vzniká tak otázka, ak je zamestnanec vyslaný v rámci dočasného pridelenia, ktoré pracovné podmienky treba dodržať.). Táto právna úprava pôsobí zmätočne, aj keď § 5 ods. 6 Zákonníka práce stanovuje, že ak je zamestnanec vyslaný podľa § 58 Zákonníka práce do členského štátu EÚ, pracovné podmienky a podmienky zamestnávania sa spravujú právom štátu, na ktorého území prácu vykonáva, avšak nestanovuje, či ide o podmienky len tzv. tvrdého jadra alebo dočasného pridelenia podľa § 58 Zákonníka práce.

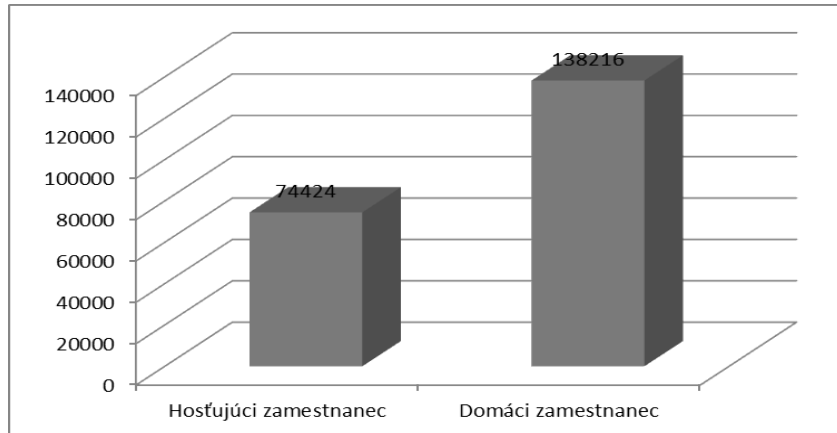
Vzhľadom na nedostatočnú úpravu Zákonníka práce vo vzťahu k zakotveniu pojmom týkajúcim sa vysielania v zmysle Smernice 96/71/ES a neexistencie zmluvného typu, na základ ktorého zamestnávateľ vysielala zamestnanca do členského štátu EÚ/EHP, bola prijatá novela Zákonníka práce, a to zákonom č. 351/2015 Z.z. o cezhraničnej spolupráci pri vysielaní zamestnancov na výkon prác pri poskytovaní služieb a o zmene a doplnení niektorých zákonov, účinným dňom 18.6.2016 (ďalej len „Novela ZP“, účelom prijatia tohto zákona bola povinnosť SR transponovať smernicu Európskeho parlamentu a Rady 2014/67/EÚ z 15. mája 2014 o presadzovaní smernice 96/71/ES o vysielaní pracovníkov v rámci poskytovania služieb, ktorou sa mení nariadenie (EÚ) č. 1024/2012 o administratívnej spolupráci prostredníctvom informačného systému o vnútornom trhu).

Novela ZP zavádza pojem vyslania, vysielajúceho zamestnávateľa, vyslaného zamestnanca, hosťujúceho zamestnávateľa, hosťujúceho zamestnanca a zakotvuje nový zmluvný typ – dohodu, na základe sa realizuje vyslanie (nový § 5 ods. 12 Zákonníka práce).

Vyslaný zamestnanec je podľa nového ustanovenia § 5 ods. 6 Zákonníka práce (po Novele):

- a) hosťujúci zamestnanec, ktorým je zamestnanec, ktorý počas určitej doby vykonáva prácu v Slovenskej republike pri poskytovaní služieb, pričom bežne pracuje v inom členskom štáte Európskej únie,
- b) domáci zamestnanec, ktorým je zamestnanec, ktorý počas určitej doby vykonáva prácu v inom členskom štáte Európskej únie pri poskytovaní služieb, pričom bežne pracuje v Slovenskej republike.

Graf 1: Normálne rozdelenie absolútnych početností výberového štatistického súboru pri $n=212\ 640$ zamestnancoch

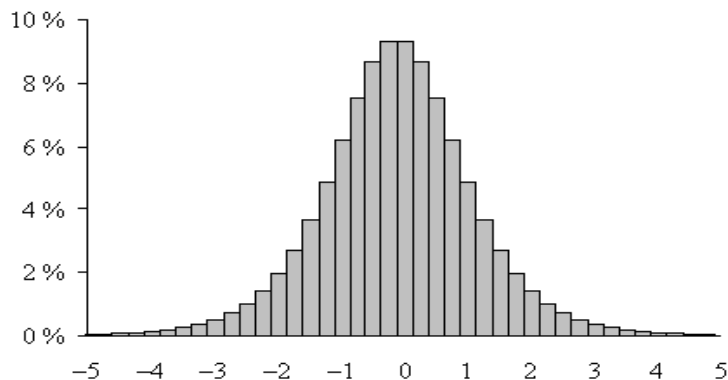


Zdroj: primárny výskum, vlastné spracovanie

Graf 1 ilustruje normálne rozdelenie absolútnych početností výberového štatistického súboru pri $p=2$ a celkovom počte 212 640 zamestnancoch, ktoré zamestnáva 428 subjektov zúčastnených na národnom výskume. Z grafu 1 je zrejmé, že inštitút hostujúceho zamestnanca využívajú skúmané subjekty u 74 424 zamestnancov (čo predstavuje niečo vyše $1/3$), zatiaľ čo inštitút domáceho zamestnanca v dvoch tretinách prípadov, t. j. u 138 216 zamestnancoch.

Pri hlbšej kvantitatívnej analýze, uplatnením metód indukčnej štatistiky, zistíme tvar rozdelenia znázornením histogramu (graf 2).

Graf 2: Histogram skúmaného súboru



Zdroj: primárny výskum, vlastné spracovanie v štatistickom softvéri

Z tvaru histogramu (graf 2) vyplýva, že sme za pomoci štatistického softvéru kvantifikovali tzv. hustotu chvostov rozdelenia premennej za tým účelom, aby sme dokázali charakterizovať prípadný výskyt extrémnych hodnôt (či už nízkych alebo vysokých). Podľa prevedenej analýzy môžeme konštatovať, že skúmaný štatistický súbor nevykazuje takmer v žiadnej (ani konkávnej ani konvexnej časti) extrémne nízke či extrémne vysoké hodnoty.

Smernica 96/71/ES v článku 1 ods. 3 upravuje tri modely vyslania:

- (a) vysielanie pracovníkov na územie členského štátu v réžii a pod vedením podniku na základe zmluvy uzavretej medzi vysielajúcim podnikom a stranou pôsobiaceou na území daného členského štátu, pre ktorú sú služby určené, za predpokladu, že medzi vysielajúcim podnikom a jeho pracovníkom existuje počas doby vyslania zamestnanecký vzťah alebo
- c) vysielanie pracovníkov do organizácie alebo podniku v skupinovom vlastníctve na území členského štátu, za predpokladu, že medzi vysielajúcim podnikom a jeho pracovníkom existuje počas doby vyslania zamestnanecký vzťah (pre tieto formy vyslanie sa vychádza z anglického pojmu „posting“) alebo
- d) prenájom pracovníkov zo strany podniku, ktorý je dočasným zamestnávateľom alebo sprostredkovateľskou agentúrou, užívateľskému podniku zriadenému alebo činnému na území členského štátu za predpokladu, že medzi takým dočasným zamestnávateľom alebo sprostredkovateľom práce a jeho pracovníkom existuje počas doby vyslania zamestnanecký vzťah (tento model sa v odbornej literatúre označuje aj ako medzinárodný prenájom pracovnej sily, v smernici sa vychádza z anglického pojmu „hiring out“).

Vychádzajúc zo Smernice 90/71/ES Novela stanovuje, že vyslaním zamestnanca na výkon prác pri poskytovaní služieb je jeho cezhraničné (nový § 5 ods. 4 Zákonníka práce)

- a) vyslanie pod vedením a na zodpovednosť vysielajúceho zamestnávateľa na základe zmluvy medzi vysielajúcim zamestnávateľom ako cezhraničným poskytovateľom služby a príjemcom tejto služby, ak medzi vysielajúcim zamestnávateľom a zamestnancom existuje počas doby vyslania pracovnoprávny vzťah,

- b) vyslanie medzi ovládajúcou osobou a ovládanou osobou alebo medzi ovládanými osobami, ak medzi vysielajúcim zamestnávateľom a zamestnancom existuje počas doby vyslania pracovnoprávny vzťah, alebo
- c) dočasné pridelenie k užívateľskému zamestnávateľovi, ak medzi vysielajúcim zamestnávateľom a zamestnancom existuje počas doby vyslania pracovnoprávny vzťah.

Pri vyslaní zamestnancov sa v odbornej literatúre najmä u Štefka (2010) alebo Barancovej (2010) ako aj v niektorých právnych úpravách rozlišuje, či sa realizuje vyslanie zamestnanca k zamestnávateľovi mimo domovského štátu v rámci klasického poskytovania služby alebo či zamestnávateľ svojho zamestnanca požičiava užívateľskému zamestnávateľovi do zahraničia (tzv. medzinárodný prenájom pracovnej sily/ požičiavanie zamestnancov).

V úpravách členských štátov sa rozlišuje aj zmluvný typ, na základe ktorého sa realizuje vyslanie a požičiavanie zamestnancov. Napr. právna úprava Rakúska rozoznáva poskytovanie služby (posting), kedy zamestnanec vykonáva prácu na inom než obvyklom mieste, za účelom ekonomického záujmu zamestnávateľa, počas určitého obdobia a zamestnanec vykonáva prácu pod riadením a na základe inštrukcií zamestnávateľa. V rámci pridelenia (assignment) zamestnanec vykonáva po určitý čas prácu pre iného zamestnávateľa, ktorý previazaný so zamestnávateľom (majetková účasť) a toto pridelenie je bezodplatné (ako bezodplatné sa považuje aj to, ak sú refundované mzdové a súvisiace náklady na prideleného zamestnanca). V prípade, ak je zamestnanec poskytnutý na výkon práce k užívateľskému zamestnávateľovi za odplatu, ide o požičiavanie zamestnanca (hiring-out), kedy požičaný zamestnanec vykonáva prácu na základe pokynov, inštrukcií užívateľského zamestnávateľa.

Aj na základe vyššie uvedeného možno uviesť, že v prípade vyslania v rámci poskytovania služby vyslaný zamestnanec vykonáva prácu pre svojho právneho zamestnávateľa, hoci v inom štáte, v ktorom jeho zamestnávateľ nepôsobí. Stále však zostáva v jeho podriadenosti, realizuje úlohy podľa jeho pokynov a právny zamestnávateľ mu zabezpečuje všetky plnenia vyplývajúceho z pracovnoprávneho vzťahu. Medzi právnym a ekonomickým zamestnávateľom je uzatvorená obchodnoprávna zmluva, predmetom ktorej vymedzenie poskytovanej služby a odmeny. Rytířová a Tepprová (2012) v tejto súvislosti pripomínajú, že výkon práce teda súvisí do určitej miery

s predmetom činnosti právneho zamestnávateľa, jeho obchodných aktivít (zamestnávateľ totiž poskytuje takú službu, ktorú je oprávnený poskytovať).

V situácii, kedy právny zamestnávateľ poskytuje – požičiava svojho zamestnanca užívateľskému/ekonomickému zamestnávateľovi, zamestnanec síce zostáva naďalej zamestnancom právneho zamestnávateľa, ktorý mu poskytuje všetky pracovnoprávne plnenia, užívateľský/ekonomický zamestnávateľ mu však udeľuje pokyny, koordinuje jeho prácu, často je zamestnanec začlenený aj do jeho organizačnej štruktúry. V prípade požičania zamestnanca je podstatný vklad zamestnanca spočívajúci v jeho výkone, nie v poskytnutí služby ako v prípade klasického vyslania. Možno vo všeobecnosti konštatovať, že v prípade medzinárodného prenájmu pracovnej sily ide o poskytnutie osobitného druhu služby – výkonu práce zamestnancov, nie služby, ktorá spočíva v činnosti právneho zamestnávateľa (hoci nie je možné zamestnancov považovať za tovar ani službu). Medzi právnym a ekonomickým (užívateľským) zamestnávateľom je uzatvorená obchodnoprávna zmluva, predmetom ktorej je požičanie zamestnancov a odmeny za ich poskytnutie. V prípade zamestnávateľa, ktorého predmetom činnosti je práve požičiavanie zamestnancov uvedené neplatí.

Vo všeobecnosti možno uviesť, že zamestnanec v rámci dočasného pridelenia/medzinárodného prenájmu je vo väčšej dispozičnej právomoci ekonomického zamestnávateľa v porovnaní s klasickým vyslaním. Rozlíšenie vyslania (premiestnenia zamestnanca) a pridelenia (požičania zamestnanca) podľa Barancovej (2010) zdôraznili aj rozhodnutia Súdneho dvora EÚ (možno konštatovať, že základným deliacim znakom je skutočnosť, do akej miery zamestnanci participujú na činnosti ekonomického zamestnávateľa a do akej miery ich tento riadi).

Pri vyslaní zamestnancov dochádza nielen k zmene obsahu pracovného pomeru, ale súčasne aj k zmene režimu vo vzťahu k sociálnemu zabezpečeniu vyslaného zamestnanca, jeho daňového režimu a súčasne aj k prekročeniu hraníc vysielajúceho štátu, je právna úprava vyslania zamestnanca pomerne komplikovaná. Zamestnávateľa vysielajúci zamestnanca na výkon práce za účelom poskytnutia služby zahraničnému subjektu musia poznať nielen právnu úpravu niekoľkých právnych odvetví, ale okrem právneho poriadku svojho štátu aj právny poriadok hostiteľského štátu. Národné právne úpravy (a hoci ide aj o členské štáty EÚ) nie sú plne zharmonizované a keďže dochádza k výkonu práce v zahraničí, často sa v rôznych oblastiach postupuje nie podľa práva vysielajúceho štátu, ale naopak podľa právneho poriadku

hostiteľského štátu. Navyše je potrebné skúmať, či určité aspekty súvisiace s vyslaním nie sú navyše upravené právom EÚ, ale aj medzinárodným právom.

4 VYSIELANIE ZAMESTNANCOV ZO SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Ako bolo uvedené, spôsob vysielania zamestnancov rieši Smernica 96/71/ES len rámcovo, uvedením troch právnych modelov dočasného vyslania. Zákonník práce v ust. § 5 neupravuje, akým spôsobom možno vyslať zamestnanca do iného členského štátu EÚ, len v odseku 6 umožňuje vysielanie do členského štátu EÚ podľa § 58 Zákonníka práce.

V tejto súvislosti je potrebné si uvedomiť, že zamestnancovi nemožno jednostranne meniť miesto výkonu práce a druh práce (okrem výnimiek upravených v Zákonníku práce, napr. preradenie zamestnanca podľa § 55 Zákonníka práce, vyslanie na pracovnú cestu bez súhlasu zamestnanca podľa § 57 Zákonníka práce). Vzhľadom na to, že pri vysielaní dochádza k podstatným zmenám pracovných podmienok, je pre vyslanie potrebný súhlas dotknutého zamestnanca.

Možno konštatovať, že vysielanie je potrebné realizovať na základe dohody oboch účastníkov pracovnoprávneho vzťahu. Zákonník práce však neupravuje typickú dohodu o vyslaní zamestnanca, preto dohoda o vyslaní zamestnanca môže byť upravená už v priamo v pracovnej zmluve alebo v dohode o zmene pracovných podmienok.

Okrem dohody so zamestnancom uzatvára právny zamestnávateľ dohodu s ekonomickým zamestnávateľom, predmetom ktorej podľa Barancovej (2012) sú najmä podmienky dodania služby ako aj dohodnutie si ceny za poskytnutú službu. Vzhľadom na to, že za pracovné podmienky tzv. tvrdého jadra zodpovedá právny zamestnávateľ, zvyčajne sú súčasťou dohody aj ustanovenia upravujúce tieto pracovné podmienky (t.j. aby vysielajúci zamestnávateľ vedel, aké pracovné podmienky musí garantovať vyslanému zamestnancovi).

Novela ZP, účinná od 18.6.2016, zaviedla pre účely vyslania písomnú dohodu (čo možno považovať za zavedenie nového zmluvného typu – dohody o vyslaní). Domáci zamestnávateľ môže podľa nového ustanovenia § 5 ods. 12 Zákonníka práce vyslať domáceho zamestnanca na výkon prác pri poskytovaní služieb z územia Slovenskej republiky na územie iného

členského štátu Európskej únie na základe písomnej dohody. Dohoda musí obsahovať najmä a) deň začatia a skončenia vyslania, b) druh práce počas vyslania, c) miesto výkonu práce počas vyslania, d) mzdové podmienky počas vyslania.

Prijatá Novela opätovne pre tretí spôsob vyslania – pridelenie/požičanie zamestnanca odkazuje na dohodu o dočasnom pridelení. Nové ustanovenie § 5 ods. 13 Zákonníka práce výslovne ustanovuje, že pri vyslaní podľa odseku 4 písm. c) Zákonníka práce musí náležitosti podľa odseku 12 obsahovať dohoda o dočasnom pridelení podľa § 58 ods. 5 Zákonníka práce.

Zákonník práce upravuje dočasné pridelenie zamestnanca užívateľskému zamestnávateľovi v § 58 a môže mať dvojakú formu, a to dočasné pridelenie zamestnanca prostredníctvom agentúry dočasného zamestnávania, ktorá je v pozícii zamestnávateľa (tzv. agentúrna práca) alebo prostredníctvom samotného zamestnávateľa.

Inštitút dočasného pridelenia (tzv. požičiavanie zamestnancov, personálny leasing) môže podľa súčasnej právnej úpravy využiť zamestnávateľ (nie agentúra dočasného zamestnávania),

ktorý svojich zamestnancov dočasne pridelí na výkon práce k užívateľskému zamestnávateľovi len vtedy, ak u neho existujú objektívne prevádzkové dôvody (tzv. nepravé požičiavanie zamestnancov). Tieto obmedzenia viazané na objektívne prevádzkové dôvody neplatia pre agentúry dočasného zamestnávania. Po dobu trvania dočasného pridelenia dochádza len k preneseniu dispozičnej právomoci právneho zamestnávateľa na užívateľského zamestnávateľa v oblasti riadenia práce dočasne prideleného zamestnanca.

Aby mohol zamestnávateľ dočasne prideliť zamestnancov k inému zamestnávateľovi, musí zamestnanec s dočasným pridelením súhlasiť a uzatvoriť so zamestnávateľom dohodu o dočasnom pridelení. Písomná dohoda o dočasnom pridelení uzatvorená medzi zamestnávateľom a zamestnancom musí obsahovať najmä názov a sídlo užívateľského zamestnávateľa, deň, keď dočasné pridelenie vznikne, dobu, na ktorú sa dočasné pridelenie dohodlo, druh práce a miesto výkonu práce, mzdové podmienky a podmienky jednostranného ukončenia výkonu práce pred uplynutím doby dočasného pridelenia.

Zákonník práce vyžaduje, aby bola uzatvorená aj dohoda medzi právnym zamestnávateľom a užívateľským zamestnávateľom. Dohoda o dočasnom

pridelení uzatvorená medzi právnym zamestnávateľom a užívateľským zamestnávateľom podľa § 58a Zákonníka práce musí byť pod sankciou neplatnosti uzatvorená písomne a musí obsahovať Zákonníkom práce stanovené náležitosti. Podmienky dočasného pridelenia medzi zamestnávateľom a užívateľským zamestnávateľom týkajúce sa vzájomného finančného vysporiadania sú zvyčajne predmetom rozličných typov obchodných zmlúv.

Čo sa ale týka klasického vyslania v zmysle § 5 Zákonníka práce, Zákonník práce neupravuje dohodu medzi zamestnávateľom a zamestnávateľom, u ktorého zamestnanec dočasne pracuje. Je obvyklé, že sa uzatvárajú obchodnoprávne zmluvy.

5 DISKUSIA A ZÁVERY

Prezentované legislatívne zmeny predstavujú pomerne výrazný zásah do právnej regulácie zmena miesta výkonu práce zamestnancov, či už v podobe realizácie pracovnej cesty alebo vyslania zamestnancov do iných členských štátov Európskej únie alebo Európskeho hospodárskeho spoločenstva zo Slovenskej republiky. Napriek objektívnemu pozitívnemu posunu z pohľadu pracovnoprávnej teórie, budú mať tieto zmeny negatívny dopad na náklady zamestnávateľov z pohľadu ich zvyšovania pri potrebe prispôsobenia sa zmeneným právnym podmienkam. Nevyhnutnosť ich zavedenia do praxe v predstihu (novela ZP nadobudne účinnosť až od 1. 7. 2016) však umožní zamestnávateľom vyhnúť sa existujúcim sankčným mechanizmom aj s ohľadom na prezentovaný záujem orgánov dozoru o kontrolu nad dodržiavaním novej pracovnoprávnej legislatívy s cieľom ochrany práv zamestnancov a zvýšenia ich právnej istoty.

Hoci novelizovaný právny stav predpokladá zjednodušenie identifikácie právneho rámca pre vysielanie zamestnancov, nedoriešenými otázkami v tejto súvislosti zostávajú existujúce aplikačné nedostatky vo vzťahu k výkonu práce zamestnancami v zahraničí, t.j. najmä vymedzenie pojmu pracovná cesta a zahraničná pracovná cesta s ohľadom na vymedzenie prípustnej doby ich trvania alebo možnosti zamestnávateľa primerane upraviť a kontrolovať rozvrhovanie pracovného času počas ich realizácie vo väzbe na prípadný vznik zodpovednosti zamestnávateľa za poškodenie zdravia zamestnanca pri výkone práce.

Obdobne nezodpovedanou otázkou, s ktorou sa potýkajú jednotliví zamestnávateelia je i problematika cezhraničného (nadmárodného) pôsobenia kolektívnych pracovnoprávnych vzťahov (najmä podmienky pôsobenia podnikových a odvetvových kolektívnych zmlúv na takýchto vyslaných zamestnancov), ktoré pravidelne zakotvujú vyšší pracovnoprávny štandard ako uvádzaná národná i zahraničná pracovnoprávna legislatíva. V tomto ohľade tak možno aj pri stave poznania vývoja európskej legislatívnych iniciatív možno očakávať ďalší podstatný vývoj.

6 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BARANCOVÁ, H. Európske pracovné právo. Flexibilita a bezpečnosť pre 21. storočie. Bratislava: Sprint dva, 2010. ISBN 978-80-89393-42-8.
- [2] BARANCOVÁ, H. Zákonník práce. Komentár. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-416-2.
- [3] BLAINPAIN, R. The world of work in the XXIst century. Challenges and opportunities. The explosion of the social contract. In: International Labour Law and Globalisation. Tilburg: Tilburg university, 2012. Textbook 6800.12V.620. [online]. [cit. 2016-01-29]. Dostupné z: <https://www.tilburguniversity.edu/about/schools/law/>.
- [4] BULLA, M. Medzinárodné právo súkromné optikou pracovného práva. Bratislava: Friedrich Ebert Stiftung, zastúpenie v SR, 2015. ISBN 978-80-89149-45-2.
- [5] KURIHARA, A. FTA impact on postal services. Nyon: UNI Global Union, 2013. Neverejná štúdia pre vnútorné potreby.
- [6] PIKETTY, T. Capital in the Twenty-First Century. New York: BRILLIANCE. 2014. ISBN 978-14-915-3464-9.
- [7] REICH, R.B. Supercapitalism. The Transformation of Business, Democracy and Every Day Life. New York: Vintage (Reprint edition), 2008. ISBN 978-03-072-7799-2.
- [8] RYTIŘOVÁ, L. a TEPPROVÁ, J. Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků: daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie. Olomouc: ANAG, 2012. ISBN 978-80-7263-732-4.

- [9] ŠIMO, D. a MURA, L. Manažment organizácií. Bratislava: Wolters Kluwer, 264 s. 2015. ISBN 978-80-8168-242-1
- [10] ŠTEFKO, M. a BĚLINA, M. a kol. Zákoník práce. Komentář. Praha: C.H.Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-317-2.
- [11] Zákon č. 311/2001 Z. z. Zákonník práce
- [12] Smernica 96/71/ES o vysielaní pracovníkov v rámci poskytovania služieb
- [13] Zákon č. 351/2015 Z.z. o cezhraničnej spolupráci pri vysielaní zamestnancov na výkon prác pri poskytovaní služieb a o zmene a doplnení niektorých zákonov

AFILACE

Vedecký článok bol vypracovaný v rámci riešenia projektu Agentúry na podporu výskumu a vývoja (APVV-14-0061): „Rozširovanie sociálnej funkcie slovenského súkromného práva pri uplatňovaní zásad európskeho práva” (zodpovedný riešiteľ doc. JUDr. Monika Jurčová, PhD.)

AUTOŘI

doc. JUDr. Mgr. Andrea Olšovská, PhD., Katedra pracovného práva a práva sociálneho zabezpečenia, Právnická fakulta Trnavskej univerzity v Trnave, Kollárova 10, 917 01 Trnava, e-mail: andrea.olsovska@truni.sk.

JUDr. Marek Švec, PhD., Katedra právnych a humanitných vied, Fakulta masmediálnej komunikácie, Univerzita sv. Cyrila a Metoda v Trnave, Nám. J. Herdu 2, 917 01 Trnava, e-mail: svecm@gmail.com.

AUTHORS

doc. JUDr. Mgr. Andrea Olšovská, PhD., Department of Labour Law and Social Security Law, Trnava University in Trnava, Kollárova 10, 917 01 Trnava, e-mail: andrea.olsovska@truni.sk.

JUDr. Marek Švec, PhD., Faculty of Mass Media Communication, University of Ss. Cyril and Methodius, Nám. J. Herdu 2, 917 01 Trnava, e-mail: svecm@gmail.com.

ČINNOST KONTROLNÍ A ČINNOST - DÍLO

ACTIVITY CONTROL (INSPECTION) AND ACTIVITY - WORK

Karel Marek

Abstrakt: Smlouvou o kontrolní činnosti se kontrolor zavazuje zjistit nestranně stav určité věci nebo ověřit výsledek určité činnosti a vydat o tom kontrolní osvědčení a objednatel se zavazuje zaplatit mu odměnu. K ujednání, jímž se kontrolorovi ukládá povinnost, jež by mohla ovlivnit nestrannost kontroly nebo správnost kontrolního osvědčení, se nepřihlíží. Příspěvek se dále zabývá nejdůležitějšími ustanoveními nové podoby smlouvy o dílo. Za základ návrhu nové úpravy byla vzata úprava obchodního zákoníku s přihlédnutím k některým zahraničním úpravám, protože pojetí smlouvy o dílo v platném občanském zákoníku je poplatné jeho původní koncepci z r. 1964 a vzoru občanského zákoníku z r. 1950. V určitých směrech se přihlíží i k některým ustanovením někdejšího zákoníku mezinárodního obchodu, jehož normativní konstrukce platný obchodní zákoník přejímal, ale které byly často formulovány přesněji a přehledněji než stávající úprava.

Klíčová slova: smlouva o kontrolní činnosti, občanské právo, obchodní právo, občanský zákoník nový občanský zákoník, obchodní zákoník, smlouva o dílo

Abstract: Under an inspection contract, the inspector undertakes impartially to inspect the condition of a certain item, or to the results of a certain activity, and to issue a certificate of inspection to this effect, and the client requiring such inspection undertakes to pay the inspector a fee. The paper describes the most important provisions of the new shape the of contract for work. The basis for the draft new legislation was taken from the regulation of this contract by the Commercial Code and having taken regard to certain legal regulations by other countries, because the concept of contract work as contained in the former Civil Code was strongly influenced by its original design from 1964 and the by patterns of the Civil Code of 1950. In some respect certain provisions of former Code of International Trade were also take into account, the normative structure of which was "borrowed" by the

later Commercial Code. The new Civil Code regulation, however, should be more precise and clearer than the previous arrangements.

Keywords: *inspection contract, civil law, business law, Civil Code, New Civil Code, Commercial Code, Contract for Work*

JEL klasifikace: *K 12*

1 ÚVODEM, CÍL A METODY ZPRACOVÁNÍ

Podle nového občanského zákoníku (NOZ) č. 89/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nebudou moci všechny osoby shodně postupovat.

Při výkladu právních jednání (právní jednání nahrazuje dosud vžitý pojem právní úkon) se nově liší jednání v právním styku podnikatelů.

V právním styku podnikatelů se totiž (kromě výkladu podle ustanovení § 555 až 558 odst. 1 NOZ, který vychází z obchodněprávní úpravy) přihlíží podle výkladového ustanovení § 558 odst. 2 NOZ k obchodním zvykostem zachovávaným obecně, anebo v daném odvětví, ledaže to vyloučí ujednání stran nebo zákon. Není-li jiné ujednání, platí, že obchodní zvyklost má přednost před ustanovením zákona, jenž nemá donucovací účinky (tedy před dispozitivními ustanoveními), jinak se může podnikatel zvyklosti dovolat, prokáže-li, že druhá strana musela určitou zvyklost znát a s postupem podle ní byla srozuměna.

Co se týká formy právních jednání, každý má právo zvolit si pro právní jednání libovolnou formu, není-li ve volbě formy omezen ujednáním nebo zákonem.

Navazující ustanovení § 564 NOZ pak určuje, že vyžaduje-li zákon pro právní jednání určitou formu, lze obsah právního jednání změnit projevem vůle v téže nebo přísnější formě; vyžaduje-li tuto formu jen ujednání stran, lze obsah právního jednání změnit i v jiné formě, pokud to ujednání stran nevyklučuje (tato úprava za středníkem je obsahově blízká dosavadní úpravě v § 272 obchodního zákoníku).

Úpravě smluv se pak v NOZ věnuje ustanovení § 1724 až 1784.

V ustanovení § 1725 se obecně určuje, že je smlouva uzavřena, jakmile si strany sjednají její obsah. V mezích právního řádu je stranám ponecháno na vůli svobodně si smlouvu ujednat a její obsah určit. To se může jevit shodné s právní úpravou předchozí.

Jsou zde však i speciální ustanovení. Smlouvy, které se uzavírají s použitím úprav smluvních typů, by měly obsahovat tzv. podstatné náležitosti.

Je však určeno v § 1726, že považují-li strany smlouvu za uzavřenou, ač si ve skutečnosti neujednaly náležitost, již měly ve smlouvě ujednat, hledí se na projev jejich vůle jako na uzavřenou smlouvu, lze-li zvláště s přihlédnutím k jejich následnému chování, rozumně předpokládat, že by smlouvu uzavřely i bez ujednání této náležitosti.

Otázkou pak zůstává, zda to může být náležitost jakákoli, a to i ta, která by byla pro daný smluvní typ určující. Text zákona náležitosti nijak neomezuje, na otázku lze tedy zřejmě odpovědět kladně. Daná smlouva by se pak měla řídit právní úpravou příslušného smluvního typu, což může být náročné na provedení tohoto ustanovení.

Ustanovení § 1726 pak dále uvádí, že dala-li některá ze stran již při uzavírání smlouvy najevo, že dosažení shody o určité náležitosti je předpokladem k uzavření smlouvy, má se za to, že smlouva uzavřena nebyla, pokud nedošlo k dohodě o této náležitosti; tehdy ujednání o ostatních náležitostech strany nezavazuje, ani byl-li o nich vyhotoven zápis. Zde může jít o jakoukoli, byť obecně nepodstatnou náležitost, která se takto stává podstatnou.

Cílem příspěvku je i vyhodnotit novou právní úpravu. Používá se zejména metody zpracování komparativní a analytické.

V případě zabezpečování bezpečnostních potřeb bude docházet i ke smluvnímu zabezpečení příslušné činnosti. Přitom mohou být uzavírány zejména smlouvy o kontrolní činnosti a smlouvy o dílo.

U smluv o kontrolní činnosti půjde o nestranné zjištění určitého stavu a vydání kontrolního osvědčení, u smluv o dílo půjde o vypracování určité dokumentace (např. na provedení opravy, rekonstrukce, modernizace, komplexního vyzkoušení, zkušebního provozu, provedení bezpečnostního značení, provedení bezpečnostního opatření apod.).

Otázkám těchto smluvních typů se věnuje následující text. Tyto smlouvy lze uzavírat jak v tuzemsku, tak i ve vztazích s cizím prvkem.

2 ÚPRAVA JEDNOTLIVÝCH OTÁZEK, VÝSLEDKY

Kontrolní činnost

Smlouva o kontrolní činnosti byla dříve upravena v Zákoníku mezinárodního obchodu a posléze v obchodním zákoníku. Dnes je tato právní úprava obsažena v § 2652 - 2661 nového občanského zákoníku (NOZ).

Lze předpokládat, že kontrolorem (dříve definovaným jako vykonavatelem kontroly) bude začasť podnikatel s příslušným předmětem činnosti.

Základní ustanovení

Podle základního ustanovení se podle smlouvy o kontrolní činnosti kontrolor zavazuje zjistit nestranně stav určité věci nebo ověřit výsledek určité činnosti a vydat o tom kontrolní osvědčení a objednatel se zavazuje zaplatit mu odměnu.

Podstatné náležitosti smlouvy tvoří:

- závazek kontrolora k nestrannému zjištění stavu určité věci nebo ověření výsledku určité činnosti,
- závazek kontrolora k vydání kontrolního osvědčení o tomto zjištění nebo ověření,
- závazek objednatele k zaplacení odměny kontrolorovi.

Nejde o subtyp smlouvy o příkazu ani smlouvy o dílo. Nejde o obstarání záležitosti ani o vytvoření díla, ale tato smlouva slouží ke zjištění objektivního stavu.

Nejedná se přitom jen o případné ověření množství nebo jakosti, může být sjednána jakákoliv kontrolní činnost (např. i dodržování právních předpisů při obchodní činnosti podnikatele, správnosti hospodaření se svěřenými hodnotami; může jít též např. o provádění revizí elektroinstalací, pevnostní zkoušky konstrukcí, těsnostní zkoušky potrubí apod.). Přesné vymezení předmětu kontroly je věcí konkrétního ujednání ve smlouvě.

Nestranný způsob kontroly

K případnému ujednání, jímž se kontrolorovi ukládá povinnost, jež by mohla ovlivnit nestrannost kontroly nebo správnost kontrolního osvědčení, se nepřihlíží.

Kontrolor provede kontrolu s odbornou péčí podle stanoveného způsobu kontroly, doby, místa a rozsahu kontroly, se zřetelem i ke stavu, v jakém se předmět kontroly nacházel v době jejího provádění. Zjištěný stav popíše v kontrolním osvědčení.

Kontrolní osvědčení může být různého dohodnutého druhu nebo druhu stanoveného zvláštními předpisy; může se např. jednat o osvědčení o jakosti a kompletnosti (potvrzující kvalitativní ukazatele zboží a osvědčující, že zboží obsahuje stanovená příslušenství), o atest (osvědčující zvláštní vlastnosti zboží, např. zaručenou svařitelnost), mj. i o revizní zprávy elektroinstalací (kterými se ve stanovených obdobích potvrzuje provozuschopnost zařízení odpovídající právním předpisům, závazným technickým předpisům a normám).

Kontrolní osvědčení může být mj. jedním z dokumentů při platbách s využitím dokumentárních akreditivů i při sjednání dokumentárních inkas. Může být též dohodnuto v kupní smlouvě, že toto osvědčení bude přílohou dodacího listu apod.

Dále se v praxi může sjednávat mj. i osvědčení při zjišťování stavu zásilky či kvality provedeného díla. (Výčet příkladů jen naznačuje široké možnosti realizace smlouvy.)

Jak je zřejmé, neplatnost ustanovení smlouvy není vázána až na přímé ovlivnění nestrannosti, ale stačí pouhá možnost takového ovlivnění. Charakteristickým rysem této smlouvy je totiž právě nestrannost.

Kvalita, rozsah, způsob, doba a místo kontroly

Kontrolor provede kontrolu v rozsahu a způsobem obvyklým při obdobných kontrolách. Má se za to, že kontrola má být provedena bez zbytečného odkladu v místě, kde se předmět kontroly nachází. Objednatel oznámí kontrolorovi včas, kde se má kontrola uskutečnit.

Objednatel poskytne kontrolorovi součinnost nutnou k provedení kontroly, zejména mu umožní potřebný přístup k předmětu kontroly.

Mezi ostatní části smlouvy bude tedy zpravidla patřit způsob kontroly (zajišťující nestrannost), doba, místo a rozsah, jakož i popsání stavu předmětu kontroly.

Vykonavatel musí kontrolní činnost nestranně provést; nestranné provedení však znamená, že výsledky kontroly také nesmí v kontrolním osvědčení nijak zkreslit, zatajit nebo jinak změnit.

Podrobnosti týkající se způsobu a rozsahu kontroly by měly být sjednány ve smlouvě. Toto řešení lze jen doporučit. Avšak pokud by tomu tak nebylo, bude se provádět výše popsaným postupem - v rozsahu a způsobem obvyklým při obdobných kontrolách.

Úplata a náklady

Právo kontrolora na odměnu vzniká provedením kontroly a vydáním kontrolního osvědčení. Společně s právem na odměnu vzniká kontrolorovi i právo na náhradu nákladů, které při provedení kontroly účelně vynaložil, ledaže z povahy těchto nákladů vyplývá, že jsou v odměně již zahrnuty.

Kontrolor má nárok na úplatu po splnění povinnosti provést kontrolu a vydat kontrolní osvědčení. Není-li úplata smluvena, je objednatel povinen zaplatit úplatu obvyklou v době uzavření smlouvy se zřetelem k předmětu, rozsahu, způsobu a místu kontroly.

Vztah ke třetím osobám, vady kontroly, náhrada škody

Provedení kontroly se nedotýká právních poměrů mezi objednatelem a jinými osobami, zejména osobami, jimž je určen nebo od nichž pochází předmět kontroly.

Provedení kontroly je vztahem mezi dvěma subjekty a nedotýká se jiných právních vztahů. Kontrolní osvědčení vystavené kontrolorem vůči objednateli kontroly, jehož stejnopis může být předán prodávajícímu zboží - nemůže nahradit oznámení vad kupujícím, nemůže obecně nahradit ani prohlídky zboží kupujícím.

Jestliže kontrolor neprovedl kontrolu řádně, nevznikají mu nároky na odměnu, resp. na nutné a účelně vynaložené náklady, a objednatel může po uplynutí doby stanovené pro provedení kontroly od smlouvy odstoupit. Objednatel pak může postupovat podle ustanovení upravujících odpovědnost za škodu, případně smluvní pokutu, byla-li sjednána.

Kontrolor je povinen nahradit škodu způsobenou porušením povinnosti provést řádně kontrolu, jen pokud tato škoda nemůže být nahrazena uplatněním nároku objednatele vůči osobě odpovědné za vadné plnění, jež je předmětem kontroly. Prvotní je vždy náhrada škody odpovědné osoby; odpovědnost kontrolora je až druhotná.

Jako náhradu škody však nemůže objednatel požadovat náhradu toho, co opomenul včas oznámit nebo vymáhat vůči osobě odpovědné za vadné plnění předmětu kontroly, nebo toho, co objednatel nemůže vymáhat

vzhledem k ujednání uzavřenému s touto osobou, jež takový nárok po provedené kontrole vylučuje.

Kontrolor nahradí škodu způsobenou porušením povinnosti provést kontrolu řádně v tom rozsahu, v jakém objednatel nemůže účinně dosáhnout náhrady uplatněním práva z vadného plnění vůči tomu, kdo plnil kontrolovaný předmět. Kontrolor povinnost k náhradě škody nemá, opomenul-li objednatel vymáhat své právo vůči třetí osobě včas, nebo nemůže-li je vymáhat vzhledem k tomu, co s třetí osobou ujednal - viz ustanovení § 2660 odst. 1.

Omezení podle § 2660 odst. 1 neplatí, ujistil-li kontrolor objednatele, že bez ohledu na rozsah a způsob kontroly zjistí všechny vady, nebo ujistí-li objednatel, že kontrolní osvědčení je úplné a správné.

Půjde-li o případy, kdy je vykonavatel povinen nahradit škodu způsobenou porušením povinnosti provést řádně kontrolu, přecházejí na něho zaplacením této náhrady nároky, které má objednatel vůči osobě odpovědné za vadné plnění předmětu kontroly tak, jako by mu byly tyto nároky postoupeny. Jedná se o případ zákonné cese.

I při realizaci tohoto smluvního typu je třeba věnovat pozornost konkrétnímu smluvnímu ujednání.

Rovněž vzhledem ke stručnosti právní úpravy lze jen doporučit, tak jako i u jiných smluvních typů, vydání příslušných obchodních podmínek (např. pro provádění revizí elektroinstalací) a usnadňovat kontraktaci smluvním odkazem na tyto podmínky (v obchodních podmínkách je možno také mj. stanovit i otázky placení, případně fakturování, splatnosti faktur, úrok atd.).

Dílo

Dílo je podle důvodové zprávy nového občanského zákoníku pojato jako činnost (práce), přičemž práce jako plnění smlouvy o dílo se od práce poskytované zaměstnancem na základě pracovní smlouvy liší zejména tím, že podle smlouvy o dílo vykonává zhotovitel činnosti samostatně, podle vlastního rozvrhu, s vlastními prostředky a na vlastní riziko, přičemž nepodléhá ani soustavnému doзору ani řízení objednatele.

Základní ustanovení

Základní ustanovení v NOZ určuje, že zhotovitel se zavazuje provést na svůj náklad a nebezpečí pro objednatele dílo a objednatel se zavazuje dílo převzít a zaplatit cenu. Oproti znění základního ustanovení v obchodním zákoníku

je tedy text obohacen o provedení na náklad a nebezpečí zhotovitele, což byl text určený v obchodním zákoníku až v § 537, který na základní ustanovení navazoval. Text základního ustanovení NOZ byl pak obohacen i o zařazení povinnosti převzít dílo, které bylo rovněž v obchodním zákoníku v § 537.

Jinak je v základním ustanovení NOZ upravena cena. Určuje se, že cena díla je sjednána dostatečně určitě, je-li dohodnut alespoň způsob jejího určení, anebo je-li určena alespoň odhadem. Mají-li strany vůli uzavřít smlouvu bez určení ceny díla, platí za ujednanou cena placená za totéž nebo srovnatelné dílo v době uzavření smlouvy a za obdobných smluvních podmínek. Připomínáme, že uzavírání smlouvy vůli stran bez určení ceny díla nemůžeme doporučit zejména u rozsáhlé atypické průmyslové výstavby.

V obchodním zákoníku bylo určení díla vymezeno v § 536, ve vztahu k základnímu ustanovení kupní smlouvy § 409 a k § 410.

V NOZ se této otázce věnuje § 2587 a určuje, že dílem se rozumí zhotovení určité věci, nespadá-li pod kupní smlouvu, a dále údržba, oprava nebo úprava věci nebo činnost s jiným výsledkem. Dílem se rozumí vždy zhotovení, údržba nebo úprava stavby nebo její části. Dílem tedy může být i zpracování dokumentace.

Smlouva o dílo se často využívá právě ve výstavbě, kde je třeba zvládat pojmový aparát, který se vytvořil a kde použití příslušného pojmu s jeho daným obsahem vytvořeným jako obchodní zvyklost může být východiskem pro stanovení povinnosti některé ze smluvních stran.

Pro smlouvu o dílo podle obchodního zákoníku bylo předepsáno, že zhotovitel je povinen provést dílo na svůj náklad a na své nebezpečí ve sjednané době, jinak v době přiměřené s přihlédnutím k povaze díla. Nevyplývá-li ze smlouvy nebo z povahy díla něco jiného, mohl zhotovitel provést dílo ještě před sjednanou dobou. Formulací „na svůj náklad a nebezpečí“ bylo mj. vyjádřeno, že pokud by nebylo dohodnuto jinak, nesl rizika zvýšení nákladů na zhotovení zásadně zhotovitel (to se týká např. zvýšení cen subdodávek oproti předpokladu).

Doba plnění byla u smlouvy o dílo stanovena ve prospěch zhotovitele. I když bylo dílo provedeno před sjednanou dobou – platilo to i pro provedení v době sjednané – byl objednatel povinen provedené dílo převzít. Doba plnění nebyla mnohdy sjednávána jen jedna – celková, ale byla často sjednávána doba pro dílčí plnění a protiplnění. To, že doba plnění je sjednána ve prospěch zhotovitele, to upravuje i NOZ.

Dispozitivní § 328 obchodního zákoníku stanovil: „Je-li předmětem plnění závazku věc určená podle druhu, je dlužník povinen poskytnout věřiteli věc, jež se hodí pro účely, pro něž se věc téhož druhu zpravidla používá na základě obdobných smluv.“

Co se týká předmětu plnění a jeho sjednávání ve smlouvě, lze pak jen doporučit jeho přesné sjednání. V opačném případě (pokud smlouva vůbec vznikne) to vede minimálně k řadě rozporných jednání, operativních řešení a zpravidla i k prodloužení doby plnění a vznášení (mnohdy i oprávněných) požadavků na zvýšení ceny.

Pokud byly hmotné dodávky kontrahovány podle dokumentace, která neurčovala přesně předmět plnění, pak bylo nutné doplnit předmět plnění jeho podrobným popisem ve smlouvě (nebo v příloze smlouvy, která bude její součástí), jinak mohlo docházet ke sporům o rozsah plnění (pokud by smlouva vůbec vznikla).

Jestliže je dílem dokumentace, pak i při jejím vymezení je třeba uvést poklady, ze kterých se má vycházet.

Zvláštní osobní schopnosti zhotovitele dle NOZ

Právní úprava NOZ provedení díla řeší i problematiku zvláštních osobních schopností zhotovitele. Určuje, že záleží-li provedení díla ve zvláštních schopnostech zhotovitele, zaniká závazek ztrátou jeho způsobilosti nebo jeho smrtí. To však neplatí, může-li dílo úspěšně provést ten, kdo převzal činnost zhotovitele jako jeho nástupce.

Dále je v NOZ určeno, že smrt objednatele sama o sobě závazek neruší, ledaže se tím splnění závazku stane nemožným nebo zbytečným. To platí i v případě zániku závazku smrtí objednatele.

Ustanovení § 2589 NOZ upravuje, že zhotovitel buď provede dílo osobně, anebo je nechá provést pod svým osobním vedením. To však neplatí, není-li provedení díla vázáno na osobní vlastnosti zhotovitele nebo není-li to vzhledem k povaze díla zapotřebí. Podle navazujícího § 2590 provede zhotovitel dílo s potřebnou péčí v ujednaném čase a obstará vše, co je k provedení díla potřeba.

Další náležitosti smlouvy a provádění díla

Protože NOZ určuje: „Má za to, že je čas plnění sjednán ve prospěch zhotovitele,“ znamená to, že pokud by zhotovitel skončil dílo dříve, byl by ho objednatel povinen převzít a dílo zaplatit. Jestliže však nebude mít

objednatel peníze pro úhradu dříve k dispozici, příp. by neměl zájem na dřívějším provedení díla, které by např. nemohl dříve využít, pak lze jen doporučit řešení této otázky smluvním ujednáním, které tuto speciální právní úpravu vyloučí.

Ustanovení § 2591 NOZ určuje, že je-li k provedení díla potřebná součinnost objednatele, určí mu zhotovitel přiměřenou lhůtu k jejímu poskytnutí. Toto pochopitelně platí tehdy, není-li lhůta určena ve smlouvě. Uplyne-li lhůta marně, má zhotovitel právo podle své volby si buď zajistit náhradní plnění na účet objednatele, anebo, upozornil-li na to objednatel, odstoupit od smlouvy. Tato součinnost může u zpracování dokumentace spočívat v předávání podkladů a např. též v projednávání dokumentace v jednotlivých etapách jejího zpracování.

Navazující § 2592 a § 2593 NOZ pak odpovídá dosavadní úpravě obchodního zákoníku. Upravuje, že zhotovitel postupuje při provádění díla samostatně. Opak platí a je pak vázán pokyny objednatele jen tehdy, bylo-li to ujednáno a plyne-li to ze zvyklostí. Objednatel má přitom právo provádět kontrolu díla, a pokud zhotovitel porušuje svoje povinnosti a nezajistí nápravu ani v přiměřené době a vedl-li postup zhotovitele nepochybně k podstatnému porušení smlouvy, může objednatel od smlouvy odstoupit.

I další § 2594 NOZ má v zásadě stejné řešení, jako pro tuto otázku použil obchodní zákoník. Je zde určena bezodkladná upozorňovací povinnost zhotovitele pro případ, že je nevhodná povaha věcí nebo příkazu, které objednatel zhotoviteli dal. To platí při vynaložení potřebné péče. Neznamená to, že by musel zhotovitel vše zcela prověřovat; nemůže však přijímat „vstupy“ od objednatele, aniž by zachoval odpovídající potřebnou péči jako odborník.

Tvoří-li nevhodná věc nebo pokyn překážku v řádném provádění díla, zhotovitel provádění díla přeruší až do výměny díla či změny příkazu. Lhůta pro dokončení díla se prodlužuje o dobu přerušení a zhotovitel má právo na úhradu nákladů s tím spojených po určenou dobu. Pokud by na předané věci či příkazu objednatel trval, může zhotovitel žádat, aby mu objednatel toto potvrdil písemně. Pokud zhotovitel postupuje v souladu s touto úpravou § 2594, nemá objednatel právo na vady díla vzniklé nevhodností věcí nebo příkazů. Přitom je podle § 2595 koncipována ještě možnost zhotovitele od smlouvy odstoupit, a to tehdy, trvá-li objednatel na provedení díla podle zřejmě nevhodného příkazu nebo s použitím zřejmě nevhodné věci i po upozornění zhotovitele.

Vlastnické právo

NOZ k této problematice určuje, že je-li předmětem díla věc určená jednotlivě, nabývá k ní vlastnické právo objednatel. (To neplatí v případě, že zhotovitel zpracoval věc objednatele na jiném místě než u objednatele či na jeho pozemku nebo na pozemku, který objednatel opatřil, nebo že je hodnota díla stejná nebo vyšší než hodnota objednatelovy zpracované věci, tehdy nabývá vlastnické právo zhotovitel.)

Navazující ustanovení upravují situace zmaření díla. Pokud zhotovitel nabude zpracováním vlastnické právo k věci a zmaří-li se dílo z důvodu, za nějž zhotovitel neodpovídá, nemá objednatel právo na náhradu za věc, kterou zhotoviteli předal ke zpracování. (Právo z bezdůvodného obohacení tím není dotčeno.) Jestliže však k tomu za stejné situace dojde z důvodu, za nějž zhotovitel odpovídá, poskytne objednateli náhradu za jeho zpracovanou věc, anebo mu vrátí věc téhož druhu.

Pokud však zpracováním nabyl vlastnické právo objednatel a zmaří-li se dílo z důvodu, za který zhotovitel odpovídá, může objednatel požadovat buď vydání věci vzniklé zpracováním, anebo tuto věc odmítnout a požadovat náhradu svých věcí použitých ke zpracování. (Vydá-li zhotovitel objednateli věc vzniklou zpracováním, není tím dotčeno jeho právo z bezdůvodného obohacení. Jestliže však objednatel věc vzniklou zpracováním odmítne, má vůči zhotoviteli právo na peněžitou náhradu za zpracovanou věc nebo na vrácení věci téhož druhu.) Jestliže ve stejné situaci došlo ke zmaření z důvodů, za něž zhotovitel neodpovídá, může objednatel požadovat jen vydání věci vzniklé zpracováním, nahradí však zhotoviteli cenu jeho věci použité ke zpracování.

Úplata a cena díla

Podle obchodního zákoníku (§ 546) byl objednatel povinen zhotoviteli zaplatit cenu dohodnutou ve smlouvě nebo určenou způsobem stanoveným ve smlouvě. Nebyla-li cena takto dohodnutá nebo určitelná, a smlouva je přesto platná, byl objednatel povinen zaplatit cenu, která se obvykle platila za srovnatelné dílo v době uzavření smlouvy za obdobných obchodních podmínek.

Pro případ úvah o vzniku smlouvy v souladu se zákonem bez dohody o ceně bylo a je nutné, aby smluvní strany předem zvážily důsledky tohoto postupu opravdu pečlivě.

Za situace, kdy by docházelo k pohybu cenových hladin směrem nahoru, ztrácí zásadně na ceně zhotovitel přímo úměrně s časem, který plyne mezi dobou uzavření smlouvy a dobou, kdy mu vznikne právo na úplatu, případně účtování (fakturování) ceny. Cena se totiž v těchto situacích určuje podle doby uzavření smlouvy. Při takovém jejím určování pak není třeba vycházet jen z určení podle shodného díla (to například u atypických staveb nemusí vůbec existovat), ale stačí vycházet z ceny srovnatelného díla. Musí jít ovšem o dílo zhotovené za obdobných obchodních podmínek (např. obdobného „spolupůsobení“ objednatele, obdobné doby plnění, obdobné složitosti díla a jeho obdobného umístění, obdobných platebních podmínek a podobně). Takové určování ceny u díla ovšem nebude jednoduché a zřejmě může vést ke sporům.

Při uzavírání smlouvy při zhotovování díla bylo možné sjednat či poskytnout zálohy. Sjednání a poskytnutí záloh k ceně za dílo se nedotýkalo účinků v obchodním zákoníku (viz § 548 a § 549 obchodního zákoníku). Byla-li sjednána „pevná cena“, pak se mohlo stát, že zhotovitel případně nedosáhl (např. když dojde ke zvýšení ceny některých vstupních dodávek nad očekávanou hladinu cen) předpokládaného kladného hospodářského výsledku. Naopak při některých příznivých skutečnostech (např. se podaří kontrahovat kvalitní subdodávku - např. zpracování části dokumentace – s cenou nižší, než bývá obvyklé) tomu mohlo být naopak.

Pro určení ceny bylo a je přitom také možné, aby byly zpracovávány rozpočty. U smlouvy o dílo bývá určována cena podle rozpočtu poměrně často.

Otázkám určení ceny podle rozpočtu se věnoval § 547 obchodního zákoníku. Na výši ceny neměl, podle obchodního zákoníku, vliv, že cena byla určena na základě rozpočtu, jenž je součástí smlouvy nebo byl objednateli sdělen zhotovitelem do uzavření smlouvy. Jestliže však byla cena určena na základě rozpočtu, ohledně něhož ze smlouvy vyplývá, že se nezaručuje jeho úplnost, mohl se zhotovitel domáhat přiměřeného zvýšení ceny, objeví-li se při provádění díla potřeba činností do rozpočtu nezahrnutých, pokud tyto činnosti nebyly předvídatelné v době uzavření smlouvy.

Rozpočet s nezaručenou úplností lze při výstavbě použít například u rekonstrukcí a modernizací, kdy je v rozpočtu na základě výsledků průzkumů (s řádnou odbornou pečlivostí provedených) předaných objednatelem uvažováno s určitým počtem jednotek materiálu včetně prací. Při realizaci je pak možné po demontáži dosavadního zařízení zjistit zvýšenou

potřebu těchto jednotek. Musí však být současně naplněna podmínka, že to nebylo možné předvídat při uzavření smlouvy. Kromě rozpočtu s nezaručenou úplností znal obchodní zákoník i rozpočet nezávazný.

Byla-li cena určena na základě rozpočtu, který se podle smlouvy považuje za nezávazný, mohl se zhotovitel domáhat, aby byla cena zvýšena o částku, o niž nevyhnutelně převyší náklady účelně vynaložené zhotovitelem původní náklady zahrnuté do rozpočtu.

Nesouhlasí-li objednatel se zvýšením ceny, určil její zvýšení soud na návrh zhotovitele. Zhotoviteli však zanikl nárok na určení zvýšení ceny podle ustanovení o rozpočtu s nezaručenou úplností (§ 547 odst. 2 obchodního zákoníku) a o rozpočtu nezávazném (§ 547 odst. 3 obchodního zákoníku), jestliže neoznámil nutnost překročení rozpočtové částky a výši požadovaného zvýšení ceny bez zbytečného odkladu poté, kdy se ukázalo (nikoli tedy kdy k tomu došlo, ale kdy se tak ukázalo), že je nevyhnutelné překročení ceny, jež byla určena na základě rozpočtu. Ustanovení o rozpočtu s nezaručenou úplností a o rozpočtu nezávazném chránilo zhotovitele. Obecně by nebylo možné vyloučit, že zvýšení by mohlo být řádově vyšší. Proto obchodní zákoník obsahoval i text, kterým chtěl prospívat objednateli.

Objednatel mohl bez zbytečného odkladu odstoupit od smlouvy, požadoval-li zhotovitel podle příslušných ustanovení obchodního zákoníku (§ 547 odst. 2 a § 547 odst. 3 obchodního zákoníku) zvýšení ceny, jež přesahovala o více než 10 % cenu stanovenou na základě rozpočtu. V tomto případě byl objednatel povinen nahradit zhotoviteli část ceny odpovídající rozsahu částečného provedení díla podle rozpočtu. Vzhledem k dispozitivnosti textu zákona bylo ovšem možné desetiprocentní limit sjednat v jiné výši.

Objednatel byl povinen zaplatit zhotoviteli cenu v době sjednané ve smlouvě. Pokud ze smlouvy nebo obchodního zákoníku nevyplývalo něco jiného, vznikl nárok na zaplacení ceny provedením díla (§ 548 odst. 1 obch. zák.). Realizace tohoto ustanovení přicházela v úvahu též v těch situacích, kdy objednatel neoprávněně odmítal dílo převzít. V praxi byl sjednáván platební režim tak, že placení zpravidla předchází odsouhlasení „soupisu provedených prací“, „zjišťovacích protokolů“ a zápisu o převzetí (resp. protokolu o převzetí).

Odstoupil-li zhotovitel od smlouvy pro prodlení objednatele a nespočívala-li překážka pro splnění povinnosti objednatele v okolnostech vylučujících odpovědnost, náležela zhotoviteli cena, na kterou měl nárok na základě

smlouvy. Od této ceny se však odečetlo to, co zhotovitel ušetřil neprovedením díla v plném rozsahu (§ 548 odst. 2 obch. zák.).

Pokud se strany dohodly po uzavření smlouvy na omezení rozsahu díla a nesjednaly-li jeho důsledky na výši ceny, byl objednatel povinen zaplatit jen cenu přiměřeně sníženou. Naopak dohodly-li se tímto způsobem na rozšíření díla, byl objednatel povinen zaplatit cenu přiměřeně zvýšenou. Objednatel byl povinen zaplatit cenu zvýšenou nebo sníženou s přihlédnutím k rozdílu v rozsahu nutné činnosti a v účelných nákladech spojených se změněným prováděním díla, pokud se strany dohodly po uzavření smlouvy na změně díla a nesjednaly-li její důsledky na výši ceny (§ 549 obch. zák.).

NOZ se věnuje otázkám ceny v § 2610 a § 2614 a určení ceny podle rozpočtu v § 2620 až § 2622. Vychází přitom nejen z dosavadní úpravy obchodněprávní, ale i občanskoprávní a umožňuje i určení ceny odhadem.

Právo na zaplacení ceny vzniká provedením díla. Je-li dílo přejímáno po částech, vzniká právo na zaplacení ceny za každou část při jejím provedení. V určených případech pak NOZ umožňuje žádat část odměny průběžně. § 2611 určuje, že provádí-li se dílo po částech nebo se značnými náklady a neujednaly-li strany placení zálohy, může zhotovitel požadovat během provádění díla přiměřenou část odměny s přihlédnutím k vynaloženým nákladům.

NOZ umožňuje i určení ceny odhadem (viz § 2612 NOZ). Zjistí-li pak zhotovitel po uzavření smlouvy, že cenu určenou odhadem bude třeba podstatně překročit, oznámí to bez zbytečného odkladu objednateli s odůvodněním nové ceny. Pokud by to neučinil bez zbytečného odkladu poté, co potřebu zvýšení ceny zjistil, anebo zjistit měl a mohl, právo na zaplacení rozdílu v ceně nemá. Jestliže zhotovitel oznámil objednateli zvýšení ceny v souladu s určenými podmínkami, může objednatel od smlouvy odstoupit. V tomto případě zaplatí zhotoviteli poměrnou část původně určené ceny, má-li z částečného plnění prospěch.

O tom, jak bude reagovat, se musí objednatel rozhodnout bez zbytečného odkladu. Neodstoupí-li totiž objednatel od smlouvy bez zbytečného odkladu po doručení oznámení o vyšší ceně, platí, že se zvýšením ceny souhlasí.

Pro případ, že by objednatel zmařil provedení díla z důvodu, za nějž odpovídá, náleží zhotoviteli podle § 2613 NOZ cena za dílo snížená o to, co zhotovitel neprovedením díla ušetřil – jde o obdobné řešení, které bylo v obchodním zákoníku. Toto ustanovení je potřeba přitom lišit od § 2599

až § 2603, ustanovení § 2614 NOZ pak přináší řešení obdobné § 549 obch. zák. Určuje se, že dohodnou-li se strany po uzavření smlouvy na omezení díla (§ 549 počítal nejen s omezením, ale i s rozšířením a změnou díla) a neujednají-li důsledky pro výši ceny, zaplatí objednatel cenu upravenou s přihlédnutím k rozdílu v rozsahu nutné činnosti a v účelných nákladech spojených se změněným provedením díla.

K vadám díla

NOZ řeší i problematiku plynoucí z průmyslového či duševního vlastnictví. Podle § 2616, dojde-li podle českého právního řádu nebo podle právního řádu státu, kde má být předmět díla využit, v důsledku k použití předmětu díla, k ohrožení nebo porušení práva třetí osoby z průmyslového vlastnictví, je z toho zhotovitel objednateli zavázán, pokud o tom zhotovitel v době uzavření smlouvy věděl nebo vědět musel. Na právní vady se obdobně použijí ustanovení o právních vadách předmětu koupě.

Co se díla s nehmotným výsledkem týká, přejímá se s drobnými úpravami obchodněprávní regulace; to potvrzuje i důvodová zpráva NOZ k § 2631 až § 2634. Platí zde doporučení o vhodné úpravě smluvní. K tomu § 2635 doplňuje, že se § 2631 až § 2634 použijí obdobně i pro výsledek činnosti zhotovený podle ustanovení o veřejném příslibu (soutěžní dílo).

NOZ přitom v § 2617 obecně pro dílo určuje, že má-li dílo při předání vadu, zakládá to povinnost zhotovitele z vadného plnění. Přechází-li však nebezpečí škody na objednatele až později, rozhoduje doba tohoto přechodu. Po této době má objednatel práva z vadného plnění, způsobil-li zhotovitel vadu porušením své povinnosti. Soud pak nepřizná objednateli právo z vadného plnění, neoznámí-li – podle § 2618 NOZ – objednatel vady díla bez zbytečného odkladu poté, kdy je zjistil nebo při náležité pozornosti zjistit měl, nejpozději však do dvou let od předání díla, a namítne-li zhotovitel, že právo bylo uplatněno opožděně. Dal-li však zhotovitel za jakost díla záruku, použijí se obdobně ustanovení o záruce upravená v kupní smlouvě. Záruční doba počíná běžet předáním díla.

3 ZÁVĚR

Význam smluvního jednání je zřejmý právě ze široké smluvní volnosti, kterou zákoník umožňuje, a ze skutečnosti, že dílčí okruhy problémů zákoník neřeší a ponechává je smluvním partnerům. Při kontraktaci je přitom možno vycházet z publikovaných praktických poznatků.

Příznivý průběh obchodních případů (bez nepříznivých důsledků), realizace, event. aplikace právních ustanovení je po našem soudu limitován zejména úrovní právních předpisů, úrovní smlouvy i kvalitním dokladováním průběhu plnění smlouvy a rychlostí a kvalitou rozhodování sporů.

Z těchto předpokladů k úspěšné realizaci a aplikaci práva přispívá tedy i kvalifikované uzavírání smluv (jasných, srozumitelných, určitých) a dokladování průběhu plnění smlouvy, které je v možnostech subjektů obchodního práva.

Rozhodující význam přitom má výběr smluvního partnera a vhodná volba zajišťovacích prostředků. Při uzavírání smluv bychom se měli snažit vyvarovat "klasických nedostatků".

Začasté zjišťujeme, že dohody učiněné mezi smluvními stranami nejsou v souladu se zákonem nebo nejsou voleny příliš vhodně. Přestože se může jednat o známé otázky, řada nedostatků se stále opakuje. Připomínáme, že značné procento smluv trpí nedostatkem již při určení subjektů.

Další neméně důležitou otázkou je používání nevysvětlených pojmů a zkratk. Smluvním stranám lze jen doporučit, aby pojmy použité ve smlouvě (které nejsou pojmy právních předpisů) v úvodu smlouvy definovaly; totéž platí o zkratkách.

Naše poznatky z praxe ukazují, že dosti často nebývá vhodně sjednán předmět plnění.

Předmět plnění bývá "otevřený", není přesně vymezen rozsah plnění, odkazuje se i na různé podklady, které v době uzavření smlouvy neexistují, či nejsou dostatečně konkretizovány. Předpokládá se přitom dodatečné upřesňování (např. dodatky).

Vyjadřujeme přesvědčení, že pokud se při uzavírání smluv nerespektují alespoň základní pravidla, pak se při jejich realizaci "postupuje za pochodu", "upřesňuje" a celkový výsledek bývá nepříznivý.

V dosahu praktické sféry jsou však i otázky rozhodování sporů. Zákon č. 216/1994 Sb. totiž umožňuje subjektům i pro případ tuzemských majetkových sporů dohodnout si, že spor rozhodne rozhodce, čímž vyloučí rozhodování obecných ("státních") soudů, které žel vydávají rozhodnutí i za několik let. Je přitom možné využít i stálých rozhodčích soudů, což lze jen doporučit (viz např. www.soud.cz).

Pro případ, že není sjednána tzv. rozhodčí doložka, bude případný spor rozhodovat soud. K určité ztrátě času by zde dále mohlo dojít, pokud by žaloba nebyla podána příslušnému soudu.

Spory obecně, kromě pozitiva, že dochází k jejich vyřešení, nesou s sebou řadu negativních jevů, proto je vhodné snažit se sporům předcházet. Lze použít postup souhrnně označovaný jako Alternative Dispute Resolution (ve zkratce ADR), tedy alternativní řešení sporů. Rozšířenou formou ADR je mediace.

Mediace spočívá v tom, že se strany dohodnou na nezávislém důvěryhodném subjektu (může jím být např. advokát nebo vysokoškolský učitel). Tato osoba spolu se stranami hledá schůdné řešení, které nabízí, ale neukládá. Uskutečnění mediace i příp. mediátor mohou být dohodnuti již ve smlouvě.

4 LITERATURA

Monografie

- [1] BEJČEK, J.; MAREK, K.; KOTÁSEK, J.; ONDREJOVÁ, D. Nástin obchodního práva II. 2., upr. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2012. 111 s. Edice multimediálních učebních textů č. 78. ISBN 978-80-210-4978-9.
- [2] ELIÁŠ, K.; ZUKLÍNOVÁ, M.: Principy a východiska nového kodexu soukromého práva, Linde Praha, a.s., Praha 2001.
- [3] MAREK, K. Smluvní obchodní právo, kontrakty. 4., aktualizov. a rozšířené vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 477 s. ISBN 978-80-210-4619-1.
- [4] OVEČKOVÁ, O. a kol.: Obchodný zákonník, Komentár, 2. vyd., IURA EDITION, 2005.
- [5] SUCHOŽA, J.; HUSÁR, J.: Právo, Obchod, Ekonomika II, 1. vyd., Praha: Leges 2012, 624 s., ISBN 978-80-87576-33-5.
- [6] SUCHOŽA, J., HUSÁR, J.; MAREK, K.; RABAN, P. Česko-slovenské kontexty obchodního práva. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 544 s. ISBN 978-80-7357-707-0.

Článek v časopisu

- [7] MAREK, K. K uzavírání smluv. Právní fórum, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, roč. 2012, č. 4, s. 138-143. ISSN 1214-7966.
- [8] MAREK, K.; HAJNIŠOVÁ, E. Regulations and Case Law of Public Procurement, Naukovij Visnik Užgorodskogo nacionalnovo universitetu, vypusk 18, 2012, s. 101-105.
- [9] OVEČKOVÁ, O.: Povinnosť vykonat' dielo a povinnosť zaplatit cenu na základě zmluvy o dielo podľa obchodného zákonníka, Bulletin slovenskej advokácie, č. 1-2/2007, s. 14 -22.

Článek ve sborníku

- [10] ELIÁŠ, K.: Sporné otázky novely českého obchodního zákoníku (Pár příkladů z mnoha možných), Sborník XI. Karlovarských právnických dnů, Linde 2001, s. 70.
- [11] HAJN, P.: Interpretace norem a interpretace skutečností, In Sborník příspěvků z mezinárodní konference studentů doktorského studijního programu "obchodní právo" Masarykovy univerzity "Ekonomické aspekty právní úpravy a jejího výkladu" pořádané dne 20. prosince 2005 katedrou obchodního práva Masarykovy, MU Brno, 2006, s. 10-17.

AUTOR

Prof. JUDr., Karel Marek, CSc. je právník a vysokoškolský pedagog, zabývající se zejména obchodním právem. Působí na katedře evropského a soukromého práva VŠFS Praha. E mail: k.marek@centrum.cz.

AUTHOR

Prof. JUDr., Karel Marek, CSc. is a lawyer and a university professor, concerned especially with commercial law. He operates at the Department of European and Private Law of University of Finance and Administration in Prague. E mail: k.marek@centrum.cz.

THE EUROPEAN EXPERIENCE OF TAX STIMULATION OF FOREIGN INVESTMENT

Iryna Prokopenko, Valeriia Havrylova

Abstract: *Key mechanisms of tax stimulation of foreign investment in the EU and Ukraine. The directions of creation of favorable investment environment in Ukraine on the basis of studying of the European experience of tax stimulation of foreign investment.*

Keywords: *European Union, foreign direct investments, tax incentives, European integration of Ukraine*

JEL classification: *F38, H25*

1 INTRODUCTION

In the conditions of strengthening of integration processes among the various forms of international movements of capital and inter-state cooperation important role belongs to foreign direct investment (FDI). They stimulate economic growth, contribute not only to the accumulation of capital, but also to the unique experience of management, technological know-how. Thanks to the FDI potential integration of national economies into the world economic space significantly accelerates. All countries compete to attract foreign capital.

The task of any government is the proper use of these revenues. They should be held for the conquest of new markets, improvement of quality of products and services, improving the economic and social level in the country. Almost all countries use different tools to stimulate foreign investment, among which a prominent place belongs to the tax.

Among the research works, that contain the scientific development of attracting FDI, including tax regulations, there should be highlighted the works of such foreign and domestic scientists: G. Dernburg, V. Medvedev, V. Sharpe, P. Fischer, P. Gaydutskiy, Y. Zhalilo, Y. Ivanova, Y. Pakhomov, A. Sokolowski, and many others.

However, the problem of attracting foreign capital taking into account the leverage of tax regulation in Ukraine in the conditions of integration processes remains under-researched. Given the fact that Ukraine had chosen strategic course of integration into the European Union (EU), which is one of the largest foreign investors in Ukraine today, the study of the European experience of tax stimulation of foreign investment is extremely important.

2 STATE, PROBLEMS AND PROSPECTS OF ATTRACTING FOREIGN INVESTMENTS TO UKRAINE

In the modern economic situation, the task of attracting FDI is recognized for Ukraine as a priority for sustainable economic growth, restructuring, development through innovation [14]. Analysis of the main macroeconomic indicators of the Ukrainian economy indicates a worsening situation in the sphere of economic activity. Creating an open competitive model of the economy largely depends on the level of activity of foreign investors on the territory of Ukraine, the intensity of the movement of capital and labour.

The volume of FDI in Ukraine's economy in 2015 amounted to \$3 billion 763,7 million direct investments against \$2 billion 451,7 million in the past year. Total volume of FDI for the whole period of investment as at 31 December 2015 amounted to \$51 billion 195,6 million. From EU countries since the beginning of the investment process, investments were made in the amount of \$33 billion 042,3 million (76.2% of total share capital). Most of the investments came from Cyprus - \$11 billion 744,9 million, The Netherlands - \$5 billion 610,7 million and Germany - \$5 billion 414,3 million. [16]

However, the current state of FDI in Ukraine in dynamics for countries, industries and regions of Ukraine, despite their growth, indicates the insufficient volume of foreign capital. FDI are usually directed to profitable industries and industries with quick turnover of capital, and their structure does not meet the objectives of the restructuring of the economy and its growth. In addition, 33% of FDI in Ukraine comes from Cyprus and the virgin Islands, which are capital predominantly of Ukrainian origin, that first was moved to offshore zones and later was returned to Ukraine. Moreover, most FDI - 56% - came in the trade, financial and brokerage activities. The industry, which requires significant upgrading of production assets, must rely on its own investment and credit resources. The same applies to agriculture and construction. [9]

The level of FDI per capita remains low in comparison with neighbouring countries. According to UNCTAD in Ukraine in 2014 FDI per capita were accounted in amount of \$ 1 420 at current prices and current exchange rate. This is less than in Hungary - \$ 9 902, Slovakia - \$ 9 757, Poland - \$ 6 414, Romania - \$ 3 453, Georgia - \$ 2 832, Russia - \$ 2 657, Turkey - \$ 2 224, Belarus - \$ 1 905, even more than in Moldova - \$ 1 054. [14]

The Ministry of economic development and trade in 2016 plans to raise \$ 5 billion foreign direct investment by large foreign investors [1].

According to the President of Ukraine Petro Poroshenko, despite the fact that "today there are safer places for investments than Ukraine,...—...there is no place in the world with the potential of Ukraine, which still remains unclaimed, not known and not used" [8].

However, for FDI in Ukraine, there are serious obstacles, namely: the unstable and unpredictable legislation, the lack of an independent judiciary, corporate raiding, pressure from tax authorities, shortcomings in the implementation of laws, delays and opacity in VAT refunds, corruption and low protection of property rights.

Also according to international authoritative experts, in particular, PricewaterhouseCoopers and sociologists from Research & Branding Group, the main barriers to improving the investment climate in Ukraine are corruption, judicial system, administrative barriers and tax system. The main problems in the taxation system are high tax rates, a large volume of tax reporting, a large number of taxes, as well as the imperfect system of refund of value added tax (VAT). [4]

Great efforts are needed to improve the investment climate in Ukraine. Partial entry into force on 1 January 2016 of a Deep and Comprehensive Free Trade Area (DCFTA) should improve the business climate in the country. A free trade area with the EU will open new opportunities for investments in the real sector of economy of Ukraine.

In general, according to the Institute of Economics and forecasting of NAS of Ukraine, the state needs 160 billion euros to modernize the economy according to EU standards. These calculations are made proceeding from cost of the same modernization in Poland, the Czech Republic, Slovakia and Hungary in the period after they had signed Association agreements with the EU.

However, Ukraine can not count on such large-scale support from the EU, which had, for example, Poland. In the early 1990s in Poland the debts were restructured, and for three years from 83% the debt reduced to economically safe level - 56% of GDP. After joining the EU in 2004, Poland within the European assistance received net proceeds - taking into account contributions to the total budget - more than 60 billion euros. Huge amounts of aid were spent on its modernization. During the 1990-ies only China, India and Egypt received more[5].

Now the possibility for EU helping Ukraine is weakened: the European Union has its own internal economic problems, the global economy shows positive growth trends, while global financial markets have become limited and extremely careful. In the context of limited financial resources, there is an objective need to attract foreign investment.

Among the set of influences on investor behaviour – integration, globalization, economic conditions, political situation and social conditions - taxation is one of the determining factors of state regulation of the investment process. Taxes can be an obstacle as well as a neutral factor and, above all, - a stimulant for the foreign investment.

The government of Ukraine had already made a number of important steps to attract foreign investment. Thus, according to the recovery Plan of Ukraine for 2015-2017, one of the directions in the medium term prospect of further reforms is to attract investment, including by means of taxation [11].

Current tax laws provide favorable benefit conditions in taxation while making investment in Ukraine's economy. For example, according to subparagraph 136.1.3 paragraph 136.1 of article 136 of the Tax code of Ukraine FDI, that is economic operations, which provides depositing funds or property in exchange for corporate rights, issued by legal entity whilst its placement by such person, are not taken into account for determining the object of taxation with the income tax [12].

Moreover, by the Law of Ukraine of 06.09.2012 № 5205 "On stimulation of investment activity in priority sectors of the economy for the purpose to create new work places" are determined the basics of the state policy in the investment sphere for 2013-2032 about stimulation of the attraction of investments in priority sectors of the economy [13].

However, the sphere of interests of non-resident investors is not yet coincides with the sphere of national interests of Ukraine and does not ensure the

needed dynamics of the economy development and its restructuring, and domestic tax benefits still have not yet become a sufficient motivating factor for foreign investors.

The question about optimal structure and the share of direct foreign investments in Ukraine's economy still remains open today. There is no definite answer in relation to the appropriateness of the main criteria in the selection of priority areas of investment FDI both at the industry and regional levels. It is, therefore, useful to draw on the experience of tax incentives for FDI of the EU countries.

3 THE EXPERIENCE OF THE COUNTRIES OF THE EUROPEAN UNION ON TAX STIMULATION OF FOREIGN INVESTMENT

A range of incentives for foreign investors generally is structured to:

- tax (deferred taxes in return for investment capital; accelerated depreciation; «tax holidays»; exemption from import duties on equipment, raw materials, semi-finished products; reducing tax rates);
- financial (subsidies, loans, preferential loans).

The most economically developed countries are oriented on the financial benefits, while in the practice of states with lower economic development, tax incentives are used more.

Considering the European experience of tax stimulation of foreign investment, it should be noted that an important element of the process of economic integration within the EU is convergence of tax policies and national tax systems of the participating countries. Thus, in the EU had formed such "tax standards":

- the tax burden should not exceed 45% of GDP;
- proportional share of direct, indirect and social taxes in total tax revenues;
- control tax competition in the EU through the Code of taxation (adopted by the EU Council in 1977).

Harmonization of national tax systems of the EU manifests in the following:

- the establishment of general principles, forms and methods of tax control;
- harmonisation of tax privileges and preferences;

- unification of structure and functions of tax authorities;
- implementation of a single method of taxation of all countries participating in the EU.;
- consistency of legal regulation and its synchronization. [2]

Despite the diversity of national tax systems of member countries of the EU, in these countries there is a tendency for the formation of a unified approach to harmonization of tax systems for the purpose of regulation and stimulation of investment processes. Harmonization of national tax systems provided equal conditions for all potential investors, created the conditions for the free movement of capital in the domestic integrated market, stimulated the development of international scientific and technical cooperation and intensified the process of attracting international investment.

At the same time, according to the criterion of the degree of influence of the tax mechanism on the processes of foreign investment two groups of countries can be distinguished. The tax systems of Germany and South-Scandinavian countries of the EU are characterized by the presence of high and numerous tax rates and the dominance of the role of the state in redistributive and social functions. Therefore, there is the complexity of the processes of tax harmonization in these countries with European standards, so their tax systems are currently less adapted to integration.

In the second group of states (United Kingdom, Austria, France, Italy and Spain) national tax systems to the greatest extent meet the European standards in the provision of tax privileges and preferences to foreign investors. Beside this, there can be added great flexibility of these tax systems in relation to foreign investors.

Therewith, national tax regulation has an important role in stimulating foreign investment. It shows the improvement of economic indicators of EU countries, namely: the reduction of unemployment, growth in gross domestic product, increasing tax revenues to the budgets of European countries.

Most of all, Ukraine is interested in the countries of Central and Eastern Europe (CEE), which joined the EU recently and had serious problems with the development of their economies.

CEE occupy a significant position in the global FDI flows. From a low base in the beginning of the 1990-s they became one of the main places for the contribution of global FDI. High dynamics of FDI illustrates the ability of the

individual CEE countries to compete with larger developing countries in the global battle for FDI. [6]

Most countries of CEE have the systems of investment incentives, including tax. The leaders of such stimulation are the Czech Republic and Slovakia. Thus, Slovakia had shown one of the fastest and most effective transformation of the business environment in the world. Tax reforms, highly skilled workforce and government incentives of the country have established the so-called paradise for investors. This had interested such world-known companies as Peugeot-Citroen, Hyundai, Kia Motors, Ford Motors, Volkswagen, Dell Computer Corporation, IBM, Lenovo, Sony, Samsung, US Steel, Tesco Stores SR in investing FDI. [6].

Incentives for FDI in countries of CEE are determined by special laws or had been determined in a number of individual laws. For example, in Croatia the incentives are defined in a special law on investment incentives; in Macedonia the incentives are the component of the state program; in Romania they are set out each year in the budget; in Bulgaria they are defined in the Law on foreign investment; in the Czech Republic there is the Law on incentives for investment. Romania had established the agency for investment promotion. Similar agencies have been functioning in other EU countries for a long time. Hungary has the most complex system of incentives, which implies the provision of tax and customs benefits for R&D and subsidies for infrastructure.

Among EU countries should be allocated those countries, in which primarily the tax system is aimed at attracting investment and improving their economic attractiveness. In most cases, these features are expressed in reduced rates of profits tax of enterprises, tax on dividends, a simplified system of tax accounting and reporting. These countries include the Republic of Cyprus, Ireland, the Netherlands and several other countries. [7]

Among EU countries Ireland has the lowest taxes on corporate profits and the lowest average tax of companies. At the same time, this country occupies the 6th place among OECD-28 countries in the share of tax revenues in GDP (31%). Introducing a very liberal regime for FDI, there was a sharp increase in foreign investment in Ireland - annually up to \$ 13 billion (comparing with \$ 1.5 billion to the Ukrainian economy). Nowadays, Ireland takes 2nd place among EU countries by the level of private sector investment in fixed capital; the 4th place among OECD-28 countries by the level of foreign direct investment; 7th place (OECD-28) by index of access to capital. [10].

In accordance with EU practices, the fiscal promotion of the investment may be provided in one of three forms: tax deferral, tax reduction, tax credits [18].

The use of various incentives for investors in the EU is determined primarily by the tasks of solving the existing structural and social problems of the economy or a particular region. The availability of incentives depends on the type and volume of investment, location of investment and other factors. Usually tax incentives are used to: stimulate the development of production; stimulate the creation of working places; attraction of investments in specific regions or areas with special conditions of the functioning (Special economic zones (SEZ) and Territories of priority development (TPD)); promoting research, development work (R&D).

Thus, tax benefits on corporate tax in Hungary for investments can be granted for investment in projects: 1) associated with production; 2) which involve the extension and updating (development); 3) to create working places; 4) other investments.

Among incentives for investors, who implement new products or extend existing production in the manufacturing industry of the Czech Republic, there is the exemption from tax of income of legal (physical) persons for 5 years for newly established enterprises and partial in the case of expansion of production.

The feature of stimulating of investment for creating new work places in Hungary is the lack of a minimum investment. The tax benefit is provided in the amount of 80%, if staff is increased by 300 people (in Budapest or in Western Hungary), or 150 in the regions with low level of development, and only 20 in the 48 least developed areas.

In addition, 20 % of new employees must be graduates of the current year. The company must meet these two mentioned conditions during a five year period, beginning with the third tax year after the year, in which it was used reduction in paying development tax for the first time.

In Bulgaria in 2003 the government introduced tax incentives for investment projects in regions with high level of unemployment. In addition, in Bulgaria, the “Law on the corporate income tax”, enterprises, which operates in the processing industry (including manufacturing / processing of raw materials of the customer), are entitled to 100% exemption from corporate tax, if the conditions, mentioned in the law, are carried out.

In Croatia benefit rate of corporate tax is applied to companies, that invest in economically disadvantaged areas and employ more than 5 employees, among which at least 50 % are in the economically underdeveloped region. Depending on the region, the corporate tax rate may be reduced to 15 %, 5 % or 0 %.

In Poland, additionally to encourage investment in the territories of certain regions, local authorities can also grant exemption from payment of property tax, benefits in payment for the use of electricity and other utilities, prepared platform for business activity at a discounted price and etc.

The most important feature of the mode of attracting investments in Poland, Hungary and the Czech Republic is its innovative orientation.

Thus, the experience of the EU countries indicates that European states are using the extensive system of tax incentives to stimulate FDI inflows.

4 CONCLUSION.

Tax mechanism plays an important role in attracting foreign investments into the economy of countries. First of all, tax incentives on FDI gives an opportunity to direct them in the development of high technologies, production of household appliances and innovative industry, increase the pace of economic development.

The experience of the EU indicates that in terms of international tax competition, all countries, depending on strategic goals and objectives, the conditions of the economy and political situation, carry out a flexible system of using tax incentives to stimulate FDI inflows into the economy.

For Ukraine the European experience of tax incentives on FDI is extremely useful and instructive taking into account the strategic goals – EU integration.

The government of Ukraine had defined priorities for 2016 - the holding of large-scale reform of the State fiscal service and customs, transparent privatization, completion of tax reform and the continuing process of deregulation.

Thus, the increase of foreign investments and their efficient use will depend on how Ukrainian state, using the European experience, will carry out started reforms effectively, create attractive conditions for foreign investment, primarily by means of taxation.

5 REFERENCES

- [1] Американське агенство хоче збільшити інвестиції в Україну в 2 рази <http://intvua.com/news/economics>
- [2] Бусарева Т. Г. Глобалізаційний вимір трансформації національних податкових систем / Т. Г. Бусарева // Ефективна економіка. - 2012. - № 2. - Режим доступу : Available at : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2012_2_40
- [3] В Україні стартував міжнародний проект Український Інвестиційний Діалог [Електронний ресурс] - Available at: <http://www.day.kiev.ua/uk/news>
- [4] Від фіскального органу до сервісної служби. – перший загальнонаціональний форум працівників ДПС України. – травень 2012 [Електронний ресурс]. – Available at : <http://sts.gov.ua/>
- [5] Віталій Бабенко. Йосип Стрелецький. Андрій Мاستило. «Економічна правда» [Електронний ресурс]. http://www.epravda.com.ua/rus/publications/2016/01/15/576541/view_print/
- [6] Динаміка інвестиційного клімату країн Східної Європи – досвід для України [Електронний ресурс] - Available at: <http://old.niss.gov.ua/monitor/june2009/01.htm>.
- [7] Кучерявенко М., Смичок Є. Великобританія, Німеччина та Кіпр: особливості оподаткування прибутку підприємств [Електронний ресурс] - Available at: <http://kucheryavenko.com.ua>
- [8] Міжнародна конференція на підтримку України, м. Київ, 28 квітня 2015 р. <http://supportforukraine.com/ua>
- [9] Острови скарбів/ Економічна правда [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/publications/2012/04/6/320938/>
- [10] Офіційний портал Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Available at : <http://sts.gov.ua/>
- [11] План відновлення України. Стратегічний документ 2015-2017 [Електронний ресурс] - Available at: http://reforms.in.ua/Content/download/Strategic_doc_final%202015-2017.pdf.

- [12] Податковий кодекс України: Закон України №2755-VI від 02.12.2010 [Електронний ресурс]. –<http://portal.rada.gov.ua>
- [13] Про стимулювання інвестиційної діяльності у пріоритетних галузях економіки з метою створення нових робочих місць. Закон України від 06.09.2012 № 5205-VI
- [14] Про Стратегію сталого розвитку "Україна - 2020" . Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015 <http://zakon5.rada.gov.ua>.
- [15] Прокопенко І.А. Фіскальне регулювання залучення іноземного капіталу в Україну // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 3 (50). – С. 54–59.
- [16] Статистика / Держкомстат України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua
- [17] Федерація роботодавців України <http://www.fru.org.ua/ua/events/business-news/>
- [18] ITD Hungary, Hungarian Investment and Trade Development Agency [Електронний ресурс] Available at: // www.itdh.com.

AUTHORS

Assoc. Prof. Iryna Prokopenko Ph.D., Assistant Professor of Taxes and Taxation Department, National University of State Tax Service of Ukraine, e-mail: Gavrusha_ia@mail.ru

Valeriia Havrylova Master's student of State Tax Service University of Ukraine and Master's student with specialty International relations at Opole University e-mail:

GENDEROVÁ NEROVNOST V ČESKÉM PENZIJNÍM SYSTÉMU

GENDER INEQUALITY IN THE CZECH PENSION SYSTEM

Dana Hálová

Abstrakt: *Postavení muže a ženy v penzijním systému není stejné. Jejich výnosy a náklady v penzijním systému jsou ovlivňovány jejich rozdílnou pracovní historií, rozdílnou nadějí dožití a rozdílně nastavenými parametry penzijního systému. Předložený text se věnuje problematice rozdílného postavení muže a ženy v českém penzijním systému. Charakterizuje český penzijní systém, hledá v něm genderové rozdíly a pomocí numerického deskriptivního dynamického modelu se snaží rozkrýt nerovnost výnosů a nákladů konkrétních příjmově typizovaných jedinců odlišného pohlaví s odlišným počtem vychovaných dětí.*

Klíčová slova: *Penzijní systém, solidarita, ekvivalence, genderová nerovnost*

Abstract: *The status of men and women in the pension system is not the same. Their incomes and expenses in the pension system are influenced by their different work histories, different life expectancy and a different setting of parameters in the pension system. The presented text addresses the problem of differing status of men and women in the Czech pension system. It characterizes the Czech pension system, looking at the gender differences and using a numerical descriptive dynamic model trying to reveal the income inequality and expenses of specific income-unitized individuals of different sexes with a different number of children raised.*

Keywords: *Pension system, solidarity, equivalence, gender inequality*

JEL Classification: *H55, J16*

1 ÚVOD

Cílem účastníka penzijního systému je optimalizace spotřeby během celého života. Cílem provozovatele veřejného penzijního systému je potírání chudoby a redistribuce příjmů. Při přerozdělování zdrojů je nutné si nejdříve vyjasnit, co bude komu přerozděleno a za jakých podmínek. Solidarita v penzijním systému může být sledována mezi mnoha skupinami osob a mnohdy ani není na první pohled přímo zřetelná. Redistribuce zdrojů může probíhat od ekonomicky aktivních k neaktivním, od mladých ke starým, od starých ke starším, od pracujících k invalidům, od zdravých k nemocným, od vzdělaných k nevzdělaným, mezi osobami s odlišnou kariérou, mezi muži a ženami a tak dále. Právě na nerovné postavení muže a ženy v českém penzijním systému je tento text zaměřen.

1.1 Deskripce českého penzijního systému a konstrukce starobního důchodu

Financování penzí v České republice v současnosti stojí na třech pilířích. První pilíř je veřejný, univerzálně povinný, průběžně financovaný a dávkově definovaný, druhý pilíř fondový a třetí pilíř tvoří doplňkové penzijní spoření se státním příspěvkem.

První pilíř českého penzijního systému je průběžně financovaný z pojistného na důchodové pojištění. Pojistná sazba je 21,5% z hrubé mzdy (odvádí zaměstnavatel) a u zaměstnance dalších 6,5 % z hrubé mzdy, jde-li o zaměstnance, který není účastný důchodového spoření nebo 3,5 % z hrubé mzdy, jde-li o zaměstnance, který je účastný důchodového spoření. Zbývá tři procenta v tom případě zaměstnavatel posílá za zaměstnance na spoření do penzijního fondu (tj. do druhého pilíře) a zaměstnanec k nim ještě 2% z hrubé mzdy přidává. Osoby samostatně výdělečně činné odvádí do prvního pilíře pojistné 28% z vyměřovacího základu, a pokud jsou účastné na dobrovolném důchodovém spoření, pak 25% na pojistném + 3% na spoření. Pokud osoba nespadá do kategorie zaměstnanců nebo osob samostatně výdělečně činných, může si důchodové pojištění dobrovolně platit sama.

Z prvního pilíře jsou vypláceny starobní, invalidní, vdovské, vdovecké a sirotčí důchody. Souběžné vyplácení více druhů důchodů je možné, jejich výše se v tom případě určeným způsobem krátí.

Starobní důchod je dvousložkový, skládá se z pevně stanovené základní a pohyblivé procentní výměry. Základní výměra činí od 1.1.2015

2400 Kč (9% průměrné mzdy). Výše procentní výměry se vypočítá jako 1,5 % výpočtového základu měsíčně, pokud se nekryje s dobou účasti pojištěnce na důchodovém spoření nebo 1,2 % výpočtového základu měsíčně, pokud s dobou účasti na důchodovém spoření kryje, v obou případech za každý celý rok doby pojištění. Minimální výše procentní výměry je 770 Kč měsíčně.

Způsob stanovení výpočtového základu starobního důchodu, ze kterého se stanovuje procentní výměra, je značně solidární. Zvýhodňuje nízkopříjmové skupiny osob, které mají osobní vyměřovací základ nižší než 44% všeobecného vyměřovacího základu (což je přepočítacím koeficientem upravená průměrná hrubá mzda), neboť jim ho ve výpočtu zohledňuje ve výši sta procent. Pro rok 2015 je první redukční hranice pro zjištění výpočtového základu stanovená vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí č. 208/2014 Sb. na částku 11 709 Kč. Osobám, které mají osobní vyměřovací základ vyšší než 44% všeobecného vyměřovacího základu (a zároveň nižší než 400% všeobecného vyměřovacího základu), započítává částku 11 709 Kč v celé výši a příjmy přesahující 11 709 Kč pak jen z 26%. K příjmům převyšujícím druhou redukční hranici, tedy 400% všeobecného vyměřovacího základu (tj. 106 444 Kč v roce 2015) se vůbec nepřihlíží.

Čerpat starobní penzi jsou v českém penzijním systému oprávněny osoby, které splnily minimální podmínky pro vznik nároku na důchod. Za prvé musí získat potřebnou dobu pojištění, která v roce 2015 činí 31 let, každým dalším rokem se o rok zvýší, až v roce 2018 a dalších dosáhne 35 let. Za druhé musí dosáhnout účastníci důchodového věku, který je pro osoby narozené do roku 1974 rozdílný podle roku narození a u žen i podle počtu dětí, ve všech případech je však s každým pozdějším rokem narození vyšší. Pro ročníky 1975 a 1976 roste stejně rychle nezávisle na pohlaví nebo počtu dětí a nárůst se zastavuje u ročníku 1977, kde se věková hranice pro odchod do penze pro všechny vyrovnává na 67 letech a dále pak roste pro všechny stejně tak, že se k věku 67 let přičte takový počet kalendářních měsíců, který odpovídá dvojnásobku rozdílu mezi rokem narození pojištěnce a rokem 1977. Zatím toto kontinuální navyšování bez horního limitu není žádným právním dokumentem ukončeno. Český penzijní systém umožňuje předčasný odchod do důchodu, který je ovšem sankcionován snížením dávky z prvního pilíře.

Co do objemu jsou v českém penzijním systému nejvýznamnější důchody starobní, na jednoho penzistu zde vydělávají dva ekonomicky aktivní lidé. Průměrná výše starobního důchodu v prvním pololetí roku 2014 činila

11 050 Kč, z toho u mužů 12 237 Kč a u žen 10 028 Kč (Česká správa sociálního zabezpečení, 2014). Náhradový poměr průměrná mzda/průměrný důchod se dlouhodobě pohybuje kolem 55% u čisté mzdy a kolem 42% u hrubé mzdy. Mzdy i důchody rostou a jejich poměr díky valorizaci zůstává dlouhodobě relativně konstantní.

Pravidla druhého pilíře upravuje Zákon č. 426/2011 Sb., o důchodovém spoření a Zákon č. 397/2012 Sb., o pojistném na důchodové spoření. Druhý fondový pilíř českého penzijního systému vznikl teprve s účinností k 1.1.2013 a na začátku ledna 2016 má podle předběžného avíza vlády skončit. Na důchodové spoření mohou ještě do té doby účastníci odvádět 5% ze svého platu, přičemž se jim odvod do prvního pilíře o 3% sníží a zredukuje se i procentní výměra důchodu. K plánovaným výplatám naspořených financí nedojde, tak jak to určuje zákon. Poté, co bude důchodové spoření zrušeno, se budou moct účastníci podle předběžného avíza vlády rozhodnout, jestli si peníze nechají, převedou je do prvního pilíře, aby se jim nekrátila procentní výměra starobního důchodu nebo zda je převedou do pilíře třetího. Prozatím probíhá zpracovávání právní analýzy ukončení tohoto produktu, aby se minimalizovala rizika spojená s případnými žalobami, jak přibližně osmdesát tisíc účastníků, tak penzijních fondů.

Třetí pilíř českého penzijního systému tvoří doplňkové penzijní spoření, dříve (a v platných smlouvách stále ještě) penzijní připojištění se státním příspěvkem. V obou případech platí, že k měsíčnímu příspěvku pojištěnce stát přispívá částkou stanovenou zákonem. Ke třetímu čtvrtletí roku 2014 bylo evidováno přes 4,5 milionu neukončených smluv o penzijním připojištění se státním příspěvkem a necelých 200 tisíc neukončených smluv o penzijním spoření. Za první tři čtvrtletí roku 2014 objem vyplácených státních příspěvků na penzijní připojištění činil necelých 5 miliard korun, za první tři čtvrtletí roku 2014 objem vyplácených státních příspěvků na doplňkové penzijní spoření činil 178 milionů korun (Ministerstvo financí ČR, 2014).

1.2 Genderové odlišnosti v prvním pilíři českého penzijního systému

Rozdíly v postavení mužů a žen v prvním pilíři českého penzijního systému vznikají jednak prvoplánově, tj. díky rozdílnému nastavení parametrů penzijního systému pro muže a ženy, a jednak druhotně, kdy jsou sice pravidla systému pro obě pohlaví nastavena stejně, nicméně vzhledem k rozdílným vstupním podmínkám mužů a žen se u nich výsledný efekt liší. Do první skupiny patří rozdílné nastavení věku odchodu do důchodu

v závislosti na pohlaví a podle počtu dětí a do druhé výše a četnost pozůstalostních důchodů a disproporce ve využití náhradní a vyloučené doby při péči o dítě.

Rozdílný věk odchodu do penze

Český penzijní systém je ve světě svým nynějším navázáním věku odchodu do penze na počet dětí u žen raritní. I když se v současné době projevuje tendence ke sjednocení věkových hranic odchodu do penze pro obě pohlaví, mnoho zemí má stále ještě pro ženy a muže rozdílně nastavené hranice důchodového věku a tyto hranice jsou zpravidla nižší pro ženy, než pro muže. V České republice je naplánováno postupné sjednocení věku odchodu do penze pro muže a ženy na stejnou úroveň. Odstupňování podle počtu dětí ve skupině žen postupně vymizí. Pro osoby narozené v roce 1975 přestanou platit rozdílná pravidla pro muže a ženy, jejich statutární věk odchodu do penze se sjednotí a nadále poroste stejně pro všechny. Postupné sjednocování a navyšování hranice věku odchodu do penze upravuje příloha Zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění.

Rozdíly v pozůstalostních důchodech

Podmínky pro přiznání vdovského a vdoveckého důchodu, které upravuje Zákon o důchodovém pojištění, jsou pro ženy i pro muže stejné. Oba mají nárok na pozůstalostní důchod, pokud jejich manžel/-ka byl/-a poživitelem/-kou starobního nebo invalidního důchodu nebo pokud splnil/-a ke dni smrti podmínku potřebné doby pojištění pro nárok na invalidní/starobní důchod anebo zemřel/-a následkem pracovního úrazu. Stejně je nastaven i způsob výpočtu jak základní, tak procentní výměry pozůstalostní dávky pro obě pohlaví. Ovšem zatímco základní výměra, počítaná jako procento průměrné mzdy, je pro obě pohlaví co do výše identická, procentní výměra představující 50% procentní výměry starobního důchodu nebo invalidního důchodu pro invaliditu třetího stupně, na který měl/-a nebo by měl/-a nárok manžel/-ka v době smrti, zakládá při výpočtu podle procentní výměry starobního důchodu nerovnost a nevýhodnost na straně muže. Počítá-li se vdovecký důchod z reálné nebo potenciální procentní výměry ženy (manželky), která dle definice zákona zohledňuje předchozí příjmy, je v českých podmínkách pravděpodobné, že výsledný pozůstalostní důchod bude nižší, než kdyby se počítal z procentní výměry muže. Ženy mají totiž v České republice dlouhodobě v průměru přibližně o 20% nižší mzdy než muži (Eurostat, 2014) a díky tomu i nižší důchody.

Disproporce ve využití náhradní a vyloučené doby při péči o dítě

Náhradními dobami se v českém důchodovém systému rozumí doby, po které nebylo z důvodu definované události odváděno pojistné, a jejichž délka se započítává do posuzování nároku na důchod. Jsou jimi doby evidence na úřadu práce, po kterou náleží podpora v nezaměstnanosti nebo při rekvalifikaci nebo doba maximálně tři let, po kterou podpora nenáleží, invalidita třetího stupně, péče o dítě do 4 let věku a další. Právě náhradní doba péče o dítě je více využívána ženami než muži. Přestože může na rodičovskou dovolenou nastoupit stejně žena i muž (mateřská dovolená náleží pouze ženě, pokud s mužem neuzavře písemnou dohodu o převzetí dítěte do jeho péče), jsou s dětmi doma v drtivé většině ženy. Podle Ministerstva práce a sociálních věcí (2014) v roce 2013 čerpalo rodičovský příspěvek 5200 mužů, což je 1,8% z celkového počtu příjemců.

2 CÍL A METODOLOGIE

Výnos ženy a muže v porovnání s jejich náklady se v českém penzijním systému liší. Důvodem je zaprvé rozdílné chování mužů a žen na trhu práce, díky němuž mají ženy v průměru nižší mzdy, zadruhé je v českém penzijním systému nastaven rozdílně věk odchodu do penze pro obě pohlaví a zatřetí se ženy dožívají vyššího věku, tím pádem déle pobírají penzi. Cílem tohoto článku je pomocí numerického deskriptivního dynamického modelu demonstrovat nerovnost výnosů a nákladů konkrétních účastníků českého penzijního systému (resp. pouze jeho prvního pilíře) v závislosti na pohlaví a počtu dětí.

Pokud tento článek hovoří o „genderových“ rozdílech, je genderová nerovnost pojímána jako nerovnost „dvou pohlaví“ či jako nerovnost „mezi muži a ženami“. Z pohledu autorky se jedná o synonyma a je tak popisována jednoduše konkrétní charakteristika, která je odlišná pro muže a pro ženy.

2.1 Návrh modelu

Modelová situace simuluje účast jednotlivců v prvním pilíři českého penzijního systému. Za konkrétní účastníky bylo zvoleno 5 příjmově typizovaných osob (MUŽ, ŽENA 1, ŽENA 2, ŽENA 3 a ŽENA 4) tak, aby z modelu mohlo vyplynout, jak se liší celkové výnosy a celkové náklady muže v porovnání s bezdětnou ženou a celkové výnosy a celkové náklady muže a žen, které strávily na rodičovské dovolené s rozdílným počtem dětí rozdílnou dobu.

Celkovými náklady, které účastníkovi z participace na penzijním systému plynou, se rozumí čistá současná hodnota sumy odvedeného pojistného za celé pojistné období. Pojistné období v modelu zahrnuje periodu začínající okamžikem, kdy účastník dosáhne 18. roku života (celková doba pojištění se v českém penzijním systému počítá od ukončení povinné školní docházky, která se podle Školského zákona (č. 561/2004 Sb.) musí ukončit nejpozději ve školním roce, ve kterém žák dosáhne 17. roku života) a končí kalendářním rokem bezprostředně předcházejícím roku přiznání důchodu. Pojistná sazba je v celém pojistném období stejná, činí 28% z hrubé mzdy. Vyjádření celkových nákladů účastníka je následující:²

$$SHPO = \sum_{j=18}^{t_0} MZDA_j \times ps \times (1+i)^{t_0-j} \quad [1],$$

kde

SHPO = současná hodnota odvedeného pojistného

j = věk

t_0 = věk, ve kterém účastník opouští trh práce

ps = pojistná sazba

i = diskontní sazba.

Pro výpočet čisté současné hodnoty se jak u celkových nákladů, tak celkových výnosů počítá s diskontní sazbou 3,5%, která se rovná růstu nominálních mezd (předpokládá se průměrná inflace 2% ročně a růst reálných mezd 1,5% ročně).

Celkovými výnosy účastníka se rozumí čistá současná hodnota sumy všech přijatých valorizovaných penzijních dávek, které budou účastníkovi vyplaceny za celou dobu strávenou v penzi. Celková doba pobírání penze začíná okamžikem odchodu do penze a končí smrtí účastníka. Model počítá s valorizací penzí o 2,5% ročně. Valorizační sazba je stanovena jako součet inflace + 1/3 reálných mezd a valorizace probíhá tímto způsobem:

$$PENZE_j = PENZE_{j-1} \times (1 + vs) \quad [2],$$

kde

² Autorkou vzorců [1], [2], [3] i [4] je autorka článku.

j = věk

vs = valorizační sazba.

Matematicky lze celkové výnosy účastníka penzijního systému vyjádřit takto:

$$SHPE = \sum_{j=t_{0+1}}^t PENZE_j \times (1+i)^{t_{0+1}-j} \quad [3],$$

kde

SHPE = současná hodnota všech penzí

j = věk

t_{0+1} = věk odchodu do penze

t = věk předcházející okamžiku smrti

i = diskontní sazba.

Jako vstupní data jsou v modelu využívána:

- data Českého statistického úřadu (pro všechna platí, že novější data nejsou v době zpracovávání textu k dispozici, proto musí být v případě potřeby nasimulována nebo využita pro jiný rok):
 - údaj o průměrné mzdě podle pohlaví pro rok 2013,
 - naděje dožití podle pohlaví ve věku odchodu do důchodu v roce 2013,
 - údaj o věku prvorodiček v roce 2013,
- Zákon č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění pro využití
 - koeficientu 30,4167 při výpočtu osobního vyměřovacího základu (§ 16) a dále
 - příloha tohoto zákona pro zjištění statutární hranice věku odchodu do penze v roce 2015 podle pohlaví a u žen podle počtu vychovaných dětí,
- vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí č. 208/2014 Sb. pro
 - stanovení redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2015 a
 - základní výměry důchodu stanovené pro rok 2015,

- důchodová kalkulačka Ministerstva práce a sociálních věcí (2015) pro stanovení přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu pro roky 1986-2014 a
- kalendářní rok o 365 dnech a přestupné roky o 366 dnech ve čtyřletých periodách v období 1988 - 2012 pro účely výpočtu osobního vyměřovacího základu.

Vstupní charakteristiky modelových účastníků sumarizuje tato tabulka:

Tab. 1: Vstupní data modelu

	účastník				
	MUŽ	ŽENA 1	ŽENA 2	ŽENA 3	ŽENA 4
rok narození	1952	1952	1953	1954	1957
rok nástupu do práce	1970	1970	1971	1972	1975
průměrná mzda*	29 250	22 955	22 955	22 955	22 955
sazba důchodového pojištění	28%				
počet let odvodu pojistného	45	45	44	42	25
počet let pojištění vč. náhradních dob	45	45	44	43	40
počet vychovaných dětí	0	0	0	1	5
rodičovská dovolená (roky)**	0	0	0	1	15
věk odchodu do penze	63	63	62	61	58
naděje dožití ve věku odchodu do penze* (počet let v penzi)	17,04	20,74	21,58	22,42	25,02
valorizační koeficient	2,50%				
diskontní sazba (růst nominálních mezd)	3,50%				

Zdroj: Autorka s využitím Český statistický úřad (2014a, 2014b, 2014c) a Zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění

* údaj platný pro rok 2013

** věk matky při narození prvního dítěte je 28 let

Postup modelování je následující:

1) Všem účastníkům je nasimulována pracovní kariéra.

Pro všechny příjmově typizované jedince platí, že začali pracovat v 18. roce života, nikdy nebyli nezaměstnaní, po celou svoji kariéru pobírali průměrnou mzdu (vyjma období rodičovské dovolené u žen, jejichž mzda byla po toto období nulová). Splňují minimální dobu pojištění potřebnou pro přiznání důchodové dávky (v roce 2015 je to 31 let pojištění) a do penze odcházejí

1.1.2015. Variantně byly zvoleny odlišnosti ve výši mzdy, věku odchodu do důchodu (a tedy i počtu odpracovaných let), naději dožití, počtu dětí a době strávené na rodičovské dovolené.

Jako první byl u modelových účastníků ustanoven věk odchodu do penze, od něj se pak odvinuly další proměnné. U MUŽE byl věk odchodu do penze stanoven na 63 let (jeho zákonem daný důchodový věk je 62 let a 10 měsíců, ale pro potřeby tohoto modelu pracuje o dva měsíce déle; "práce přesčas" nedosahuje 90 dnů, tzn., že se mu nezvyšuje důchodová dávka za přesluhování, ale doba práce po vzniku nároku na důchod se mu započítává do celkové doby pojištění). Statutární věk odchodu do penze o jeden rok staršího muže by byl 63 let a ten by odcházel do penze v roce 2016, což nekoresponduje ze záměrem nechat účastníky odejít do penze ve stejný okamžik. Proto byla MUŽI pracovní kariéra o 2 měsíce prodloužena tak, aby mohl odejít do penze k 1.1.2015.

Věk odchodu do penze ŽENY 1 se shoduje s věkem odchodu do penze MUŽE. Záměrem porovnání těchto dvou osob je ukázat, jak by se odlišovaly výnosy a náklady obou pohlaví, kdyby byl jejich věk odchodu do penze identický a výnosy a náklady se odvíjely pouze od rozdílné mzdy a rozdílné naděje dožití, což jsou vlastnosti, kterými se muži a ženy reálně odlišují ze své podstaty, nejedná se o vlastnosti určené zákonem.

Abyste mohla bezdětná žena odejít do penze v roce 2015, musí být její statutární důchodový věk podle přílohy Zákona o důchodovém pojištění 62 let. V této situaci se nachází ŽENA 2. Přestože nemá žádné děti, její zákonem daný věk odchodu do penze je o 1 rok nižší než u MUŽE i ŽENY 1. Z porovnání výnosů a nákladů ŽENY 1, ŽENY 2 a MUŽE vyplývá, zda a jak žena z českého penzijního systému profituje pouze důvodu, že je ženou (má menší mzdu, nižší zákonný věk odchodu do penze, kratší pracovní kariéru a vyšší naději dožití).

U ŽENY 3 se předpokládá, že porodila jedno dítě a pečovala o něj na rodičovské dovolené jeden rok. Žena měla dítě ve 28. roce života (dle Českého statistického úřadu (2014a) byl v roce 2013 průměrný věk matky při narození prvního dítěte 28,1 let), díky čemuž jí výpadek příjmu nezasáhne rozhodné období. Z porovnání ŽENY 1, ŽENY 2 a ŽENY 3 vyplývá, jak ze systému profituje ŽENA 3, která se věnuje péči o dítě, díky čemuž odvede do systému méně příspěvků jednak z důvodu výpadku odvodu pojistného během rodičovské dovolené a jednak z důvodu kratší pracovní

kariéry způsobené dřívějším zákonným odchodem do penze nastaveným podle počtu dětí.

Obdobně jako ŽENA 3 na tom bude ŽENA 4 jen s tím rozdílem, že porodí po jednom celkem pět dětí a s každým zůstane na rodičovské dovolené tři roky, přičemž tyto roky po sobě následují bez překrytí. V současné době délka rodičovské dovolené většinou koresponduje s dobou vyplácení rodičovského příspěvku. I když může být osoba na rodičovské dovolené celkem až čtyři roky (z toho poslední rok musí zažádat zaměstnavatele o neplacené volno), rodičovský příspěvek se vyplácí vzhledem k jeho stanovené maximální možné měsíční výši po dobu maximálně cca dva a půl roku. Záměrem takového nastavení vlastností ŽENY 4 je ukázat, jak ze systému profituje účastnice, která v co nejvyšší míře využije rodičovskou dovolenou (ŽENA 4 v modelu pečuje o pět potomků celkem 15 let) a vychová maximální počet dětí, který ještě má vliv na snížení její věkové hranice odchodu do penze zákonem.

2) Dalším krokem modelování bylo ustanovení mzdového profilu účastníků.

Všem účastníkům byla nasimulována minulá i budoucí mzda tak, aby byly známy jejich výdělků od nástupu do práce po odchod do penze. Pro obě pohlaví se vycházelo z průměrné mzdy za rok 2013 a respektována byla rozdílná délka pracovní kariéry i penze, jak z důvodu rozdílných odchodů do penze, tak z důvodu rozdílné naděje dožití. Při výpočtu minulých mezd a budoucí mzdy (za rok 2014) bylo postupováno s využitím koeficientu nárůstu nominálních mezd ve výši 3,5% podle vzorce

$$MZDA_j = MZDA_{j-1} \times (1 + i) \quad [4],$$

kde

j = věk

i = koeficient nárůstu nominálních mezd.

3) S využitím mzdového profilu bylo přistoupeno k výpočtu penze v roce 2015 u každého z modelových účastníků.

Výpočet penzijní dávky v českém penzijním systému stanovuje Zákon o důchodovém pojištění. Celá konstrukce výpočtu je výrazně komplikovaná a pro drtivou většinu obyvatel nesrozumitelná (což ostatně uznal i Ústavní soud ve svém nálezu č. 135/2010 Sb.).

Česká penzijní dávka se skládá z pevné základní výměry shodné pro všechny typy důchodů, která se stanovuje jako 9% z průměrné mzdy a vyhláší jí Ministerstvo práce a sociálních věcí vyhláškou pro každý rok. Pro rok 2015 je základní výměra stanovena na 2400 Kč a tato částka je tedy stejná pro všechny příjmově typizované jedince v modelu.

Druhou složkou důchodové dávky je procentní výměra, která se stanoví z tzv. výpočtového základu vynásobením procentní sazbou, která zohledňuje počet let pojištění tak, že se počet let pojištění včetně náhradních dob vynásobí 1,5. Tímto součinem získaným číslem v procentech se vynásobí výpočtový základ a výsledkem součinu je pak procentní výměra. Výpočtový základ se stanoví z tzv. osobního vyměřovacího základu za využití redukčních hranic a redukčních sazeb. Osobní vyměřovací základ je o vyloučené doby (v tomto modelu se jedná o doby rodičovské dovolené) očištěný měsíční průměr úhrnu vyměřovacích základů pojištěnce (tj. hrubých mezd) v jednotlivých letech v rozhodném období, které se koeficientem nárůstu všeobecného vyměřovacího základu (tj. průměrné mzdy) upraví na mzdovou úroveň roku předcházejícího roku přiznání nároku na důchod. Rozhodné období začíná rokem, který následuje po roce, ve kterém pojištěnec dosáhl 18. roku života a končí rokem předcházejícím roku přiznání důchodu s tím, že nezačíná dříve než rokem 1986. Redukcí osobního vyměřovacího základu užitím redukčních hranic a redukčních sazeb se stanoví výpočtový základ pro vyměření procentní výměry. Součtem procentní výměry a základní výměry je stanovena penzijní dávka.

- 4) Dalším krokem modelu byla valorizace penzí podle vzorce [2] po období, které začíná rokem následujícím po roku přiznání důchodu a končí rokem smrti. Valorizace proběhla jednou za rok na jeho začátku. Takto byly získány penzijní dávky za celé období penze.
- 5) V závěrečné fázi byla z celoživotních mezd vypočítána současná hodnota sumy odvedeného pojistného podle vzorce [1] a z celoživotních valorizovaných penzí byla vypočítána současná hodnota sumy všech penzí podle vzorce [3].
- 6) Výstupem modelu je suma odvodů vyjádřená jako procento sumy důchodů. Tento ukazatel vyjadřuje, kolik procent výnosu činí účastníkovy náklady.

Model má tato omezení:

- Bere v potaz pouze zaměstnance, nikoli osoby samostatně výdělečně činné. Neuvažuje ani možnost odklonění pojistného do druhého pilíře.
- Pracovní příjmy typizovaných jedinců byly vyjma roku 2013 nasimulovány.
- Model předpokládá, že mají účastníci po celou kariéru průměrný plat. Ignoruje kariérní mzdové výkyvy.
- Jako poslední model zanedbává fakt, že základní výměra roste podle růstu mezd a procentní výměra jiným tempem. Nakládá s penzijní dávkou jako s nerozdělitelnou proměnnou a nechává jí růst s využitím valorizačního koeficientu jako celek.

3 VÝSLEDKY

Výsledky modelu pro všechny zvolené příjmově typizované osoby, které všechny odcházející do penze k 1.1.2015, sumarizuje tato tabulka:

Tab. 2: Výsledky modelu

	účastník				
	MUŽ	ŽENA 1	ŽENA 2	ŽENA 3	ŽENA 4
osobní vyměřovací základ	52 210	40 974	40 974	40 974	24 334
výpočtový základ	22 239	19 318	19 318	19 318	14 991
procentní výměra	15 011	13 040	12 750	12 460	8 995
základní výměra pro rok 2015	2 400	2 400	2 400	2 400	2 400
důchod v roce 2015	17 411	15 440	15 150	14 860	11 395
suma všech odvodů (tis.)***	4 577	3 592	3 512	3 353	1 996
suma všech důchodů (tis.)***	3 297	3 498	3 558	3 611	3 052
suma odvodů vyjádřená jako procento sumy důchodů***	139%	103%	99%	93%	65%

Zdroj: Vlastní výpočty autorky s využitím Český statistický úřad (2014a, 2014b, 2014c), Zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění, Vyhlášky Ministerstva práce a sociálních věcí č. 208/2014 Sb. a důchodové kalkulačky Ministerstva práce a sociálních věcí (2015)

*** v současných hodnotách

Z výsledků modelu vyplynulo následující:

- 1) MUŽ a ŽENA 1 se narodili ve stejném roce, pracovali stejně dlouho a ve stejném roce také odcházejí do penze. Porovnáme-li MUŽE a ŽENU 1, tedy osoby, pro které jsou tím pádem parametry penzijního systému legislativně identické a které se ve vstupních datech liší jen výší svojí mzdy a díky odlišné naději dožití počtem let strávených v penzi, pak pro ŽENU 1 její nižší mzda znamená prakticky méně odvedeného pojistného, z toho plynoucí nižší procentní výměru důchodu a tedy i nižší důchodovou dávku. Zatímco MUŽI je přiznána penzijní dávka ve výši 17 411 Kč, ŽENA 1 začne pobírat důchod ve výši 15 440 Kč. Přesto je na tom ŽENA 1 v konečné sumě všech přijatých penzí lépe než MUŽ, což je zapříčiněno tím, že penzi pobírá delší dobu (přežije MUŽE o téměř 4 roky). V konečném výsledku legislativně stejně nastavená pravidla znamenají pro MUŽE celoživotní odvody pojistného ve výši 4,6 mil. Kč a sumu všech akceptovaných důchodových dávek ve výši 3,3 mil. Kč. ŽENA 1 za stejných legislativních podmínek odvede do systému 3,6 mil. Kč a akceptuje 3,5 mil. Kč na dávkách. Náklady MUŽE tak činí 139% jeho výnosu, náklady ženy 103% jejího výnosu. Zatímco ŽENA 1 akceptovanými penzijními dávkami pokrývá svoje náklady, MUŽOVY náklady dalece převyšují jeho výnosy.
- 2) ŽENA 2 se od MUŽE a ŽENY 1 liší tím, že jí legislativa přiznává o jeden rok dřívější odchod do důchodu (jen proto, že je ženou). Stejně jako ŽENA 1 má nižší mzdu než MUŽ a obě ŽENY stráví v penzi delší dobu díky vyšší naději dožití u žen. Ze srovnání MUŽE, ŽENY 1 a ŽENY 2 plyne, že žena, jejíž věk odchodu do penze je zákonem stanoven na nižší hranici, je tímto snížením věku odchodu do důchodu (a tedy i počtu let odvádění pojistného) paradoxně penalizována, neboť kratší doba pojištění snižuje její procentní výměru důchodové dávky (v modelu je to 13 040 Kč u ŽENY 1 a 12 750 Kč u ŽENY 2). O jeden rok dřívější odchod do penze u ŽENY 2 pro ni znamená o jeden rok více volného času, o dvanáct více důchodů, ovšem také o 290 Kč nižší přiznanou měsíční důchodovou dávku (tj. 15 150 Kč) v porovnání se ŽENOU 1 (15 440 Kč). Celkové snížení důchodové dávky je ale ŽENĚ 2 poté kompenzováno delší dobou jejího pobírání (ŽENA 2 pobírá penzi z důvodu dřívějšího zákonem daného odchodu do penze téměř o rok déle než ŽENA 1; ŽENA 1 žije pouze o 2 měsíce déle než ŽENA 2). ŽENA 2, přestože má nižší důchod než ŽENA 1, díky delšímu času strávenému v penzi stejně jako ŽENA 1 svými

výnosy pokryje svoje náklady. Celkové náklady ŽENY 2 (3,51 mil. Kč) jsou stejně tak velké (99%) jako její výnosy (3,56 mil. Kč).

- 3) ŽENA 3 má na rozdíl od předchozích ŽEN jedno dítě. To, že má dítě, na její dávku nemá vliv. Tím spíš, že je s dítětem na rodičovské dovolené mimo rozhodné období. I kdyby rodičovská dovolená spadla do rozhodného období, u osoby, která má každý měsíc identickou průměrnou mzdu, by se výpadek odvodu pojistného na dávce v zásadě neprojevil. Dávku jí ale snižuje nižší věk odchodu do penze stanovený pro ženy s jedním dítětem zákonem, který je ještě nižší než u ŽEN 1 a 2. ŽENA 3 odchází do penze o rok dříve než ŽENA 2 a o dva roky dříve než ŽENA 1. Její důchodová dávka je o 290 Kč nižší než dávka ŽENY 2 a o 580 Kč nižší než dávka ŽENY 1. Snížení důchodové dávky celé spočívá ve snížení procentní výměry důchodu, které není způsobeno výpadkem odvodu pojistného v důsledku péče o dítě, ale kratším odváděním pojistného v důsledku zákonné možnosti odejít do penze dříve podle počtu dětí. Opět platí, že za snížení důchodové dávky je ŽENA 3 do jisté míry kompenzována tím, že ji pobírá vzhledem k dřívějšímu odchodu do penze delší dobu. Zatímco na pojistném odvede celkově 3,4 mil. Kč, celková výše akceptovaných důchodů činí 3,6 mil. Kč. Přestože má nižší přiznaný důchod než obě předchozí ŽENY, v důsledku více let strávených v penzi činí její celkové náklady 93% celkových výnosů. Na část její penze tedy doplácí někdo jiný.
- 4) Závěr, který by neměl překvapit, plyne z do extrému dovedeného případu ŽENY 4 s pěti dětmi, která díky nim 15 let své pracovní kariéry zaměstnání vůbec nenavštěvuje. Patnáctiletý výpadek v odvodu pojistného má za následek, že odvede do systému výrazně méně (2 mil. Kč), než z něj dostane (3 mil. Kč). Navíc díky zdatně dřívějšímu odchodu do penze určenému zákonem podle počtu dětí (opouští pracovní trh již v 58 letech) pobere na dávkách celkově téměř tolik, jako její bezdětná kolegyně i přesto, že má penzijní dávku již citelně nižší než předchozí ŽENY (dávka se liší o tisíce korun, nikoli stokoruny, jako tomu bylo v předchozích případech). Její celkové náklady činí jen 65% celkových výnosů a značná část její penze je tak financována z pojistného jiných účastníků prvního pilíře penzijního systému.

4 DISKUZE

Modelová situace ukázala, že:

- a) při stejných legislativou stanovených podmínkách je praktický dopad výhodnější pro ženu;
- b) jsou ženy dřívějším odchodem do penze zvýhodňovány i penalizovány zároveň: v penzi sice stráví delší dobu, akceptují více penzijních dávek, ale penzijní dávku pobírají nižší;
- c) se v modelové situaci prvního pilíře českého penzijního systému přesto vyplatí být více ženou nebo ženou s dětmi než mužem, neboť část důchodových dávek žen je financována někým jiným.

Výsledky výzkumu jsou tak v korespondenci se závěry autorů obdobných studií. Na výnosnost pro ženy a muže se, byť spíše okrajově, zaměřila závěrečná zpráva Bezděkovy komise (Bezděk a kol., 2005). K tzv. základní variantě českého penzijního systému zpráva komise konstatovala, že systém poskytuje ženám vyšší výnos než mužům, a to zejména z titulu jejich nižší věkové hranice a existence vyšších bezpříspěvkových dob a že ženy rovněž profitují z delší doby dožití.

V roce 2011 publikoval Schneider (2011) studii analyzující výhledy českého penzijního systému z pohledu skrytého penzijního dluhu a mezigeneračního přerozdělování ve srovnání s Estonskem, Maďarskem, Polskem a Slovenskem. Dle jeho simulovaných výpočtů odvedou čeští muži narození v roce 2008 do systému třikrát tolik, než dostanou na dávkách a české ženy stejného ročníku dvakrát tolik. Starší muži narození v roce 1975 pak odvedou do systému na pojistném dvakrát víc a stejně narozené ženy 1,25 krát více než ze systému dostanou.

V roce 2012 publikoval svoji studii Šatava (Šatava, 2012), který v ní zkoumal vliv malé a velké reformy na výnosnost českého penzijního systému pro různé skupiny žen a mužů. Autor dochází k závěru, že z legislativního pohledu stejně výhodný penzijní systém pro muže a ženy je z praktického pohledu výhodnější pro ženy. To je podle něj způsobeno zejména rozdílnými demografickými vlastnostmi mužů a žen, rozdílnými rodinnými rolemi mužů a žen a rozdílným ohodnocením na trhu práce.

Vyšší výnosnost prvního pilíře českého penzijního systému pro ženy má v detailu dvě perspektivy: přestože jejich celkové příjmy mnohdy převýší celkové náklady, což pro ženu představuje jasný klad, jako záporný může být

vnímán fakt, že s tak malou penzí, ve které se odráží celoživotně nižší mzda i dřívější odchod do penze, musí žít tak dlouho. Chtějí-li mít ženy vyšší penze, musí mít odpovídající mzdy, čemuž je pak nutné uzpůsobit průběh pracovní kariéry a souběh rodičovství. A dále, zákonem stanovená dřívější hranice odchodu do penze u žen neznamená, že žena do penze odejít musí. Výši svojí penze je žena v českém penzijním systému schopná ovlivnit pokračováním v kariéře.

5 ZÁVĚR

Cílem článku bylo pomocí modelu demonstrovat nerovnost výnosů a nákladů konkrétních účastníků českého penzijního systému (resp. pouze jeho prvního pilíře) v závislosti na pohlaví a počtu dětí. Výzkum ukázal, že vyšší odvody z mužova vyššího průměrného platu mu sice v modelové situaci českého penzijního systému zajistí v porovnání se ženou s nižším průměrným platem vyšší penzi, nicméně kvůli kratší délce života muž nestihne akceptovanými penzijními dávkami pokrýt svoje náklady v podobě odvedeného pojistného. Díky vyšší naději dožití je účast v prvním pilíři českého penzijního systému výhodnější pro ženy v tom smyslu, že mají možnost během více let strávených v penzi akceptovat více penzijních dávek. Výnosy žen převyšují jejich náklady (tím více, čím déle žijí, čím dříve odcházejí do penze a čím více mají dětí), takže na penze takových žen doplácí někdo jiný. Výpočet penze ženy v budoucnu nebude obsahovat sníženou hranici odchodu do důchodu podle počtu dětí. Penze ženy tak bude závislá především na výši ženina platu stejně, jako je tomu u muže.

6 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BEZDĚK, V. a kol. (2005): Závěrečná zpráva. [Online] cit. 15.2.2014, dostupné na www.mpsv.cz/files/clanky/2235/zaverecna_zprava.pdf
- [2] ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ (2014): Tisková zpráva o průměrné výši důchodů. [Online] cit. 22.12.2014, dostupné na www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2014/2014-09-17-v-prvnim-pololetu-2014-dosahla-prumerna-vyse-starobniho-duchodu-11-050-kc.-muzi-pobirali-.htm

- [3] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD (2014a): Průměrný věk žen při narození 1 dítěte v letech 1950- 2013. [Online], cit. 28.1.2015, dostupné na www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/prumerny_vek_zen_pri_narozeni_1_ditete_v letech_1950_2013
- [4] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD (2014b): Struktura mezd zaměstnanců 2013. [Online], cit. 28.1.2015, dostupné na www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/p/110026-14
- [5] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD (2014c): Úmrtnostní tabulky za ČR, regiony soudržnosti a kraje 2012 až 2013. [Online], cit. 28.1.2015, dostupné na www.czso.cz/csu/2014edicniplan.nsf/p/130063-14
- [6] EUROSTAT (2014): Statistics. [Online], cit. 18.11.2014, dostupné na <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home>
- [7] MINISTERSTVO FINANCÍ ČR (2014): Základní ukazatele vývoje penzijního připojištění v transformovaných fondech a vývoje doplňkového penzijního spoření v účastnických fondech v ČR k 30.9.2014 včetně Komentáře. [Online] cit. 23.12.2014, dostupné na www.mfcr.cz/cs/soukromy-sektor/monitoring/vyvoj-penzijniho-pripojisteni/2014/zakladni-ukazatele-vyvoje-penzijniho-pri-19743
- [8] MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ ČR (2014): Rodičovská dovolená v režii otce? Zkušenost, která stojí za to. [Online], cit. 28.12.2014, dostupné na www.mpsv.cz/files/clanky/17476/tz_120314a.pdf
- [9] MINISTERSTVO PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ ČR (2015): Důchodová kalkulačka [Online] cit. 15.1.2015, dostupné na www.mpsv.cz/cs/2435
- [10] NÁLEZ ÚSTAVNÍHO SOUDU č. 135/2010 Sb., ve věci návrhu na zrušení § 15 Zákona o důchodovém pojištění. [Online] cit. 5.1.2015, dostupné na www.portal.gov.cz
- [11] SCHNEIDER, O. (2011): Penzijní dluh: břímě mladých. Praha: Institut pro demokracii a ekonomickou analýzu, projekt Národohospodářského ústavu AV ČR, v. v. i., 20s., bez ISBN
- [12] ŠATAVA, J. (2012): Výnosnost důchodového systému a dopady jeho reformy na muže a ženy. Praha: Národohospodářský ústav AVČR, v.v.i., 28 s., bez ISBN

- [13] VYHLÁŠKA MINISTERSTVA PRÁCE A SOCIÁLNÍCH VĚCÍ č. 208/2014 Sb. ze dne 25. září 2014, o výši všeobecného vyměřovacího základu za rok 2013, přepočítacího koeficientu pro úpravu všeobecného vyměřovacího základu za rok 2013, redukčních hranic pro stanovení výpočtového základu pro rok 2015 a základní výměry důchodu stanovené pro rok 2015 a o zvýšení důchodů v roce 2015. [Online] cit. 8.1.2015, dostupné na www.portal.gov.cz
- [14] ZÁKON č. 42/1994 Sb. ze dne 16. února 1994, o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením [Online] cit. 2.1.2015, dostupné na www.portal.gov.cz
- [15] ZÁKON č. 155/1995 Sb. ze dne 30. června 1995, o důchodovém pojištění. [Online] cit. 5.2.2014, dostupné na www.portal.gov.cz
- [16] ZÁKON č. 397/2012 Sb. ze dne 7. září 2012, o pojistném na důchodové spoření [Online] cit. 2.1.2015, dostupné na www.portal.gov.cz
- [17] ZÁKON č. 426/2011 Sb. ze dne 6. listopadu 2011, o důchodovém spoření [Online] cit. 2.1.2015, dostupné na www.portal.gov.cz
- [18] ZÁKON č. 427/2011 Sb. ze dne 6. listopadu 2011, o doplňkovém penzijním spoření. [Online] cit. 5.1.2015, dostupné na www.portal.gov.cz
- [19]
- [20] ZÁKON č. 561/2004 Sb. ze dne 24. září 2004, o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon) [Online] cit. 5.1.2015, dostupné na www.portal.gov.cz

AUTOR

Ing. Dana Hálová, Katedra veřejné ekonomie, Ekonomicko-správní fakulta, Masarykova univerzita, Lipová 41a, 602 00 Brno, halovadana@mail.muni.cz

AUTHOR

Ing. Dana Hálová, Department of Public Economics, Faculty of Economics and Administration, Masaryk University, Lipová 41a, 602 00 Brno, halovadana@mail.muni.cz

ANALÝZA RESTRIKTIVNÍCH OPATŘENÍ REALIZOVANÝCH V LETECH 2008 – 2013 MINISTERSTVEM OBRANY ČR

ANALYSIS OF THE RESTRICTIVE MEASURES IMPLEMENTED IN THE YEARS 2008-2013 BY THE MINISTRY OF DEFENCE OF THE CZECH REPUBLIC

Petr Bernatík, Roman Horák

Abstrakt: Článek se zabývá analýzou klesající výše rozpočtů Ministerstva obrany České republiky (dále jen MO ČR) a realizovaných úsporných opatření. Cílem výzkumu je zjistit, jaké metody lze uplatňovat v rezortu obrany při řízení finančních zdrojů v období rozpočtové restrikce při dodržení efektivnosti veřejných výdajů. Analýzou průběhu této krize, jejím rozfázováním a zhodnocením přijatých opatření, kterými resort MO ČR reagoval na restriktivní politiku vlády České republiky, budou zobecněny zkušenosti a navrženy zásady a metody řízení zdrojů, které v příštím období pomohou zajistit efektivnost veřejných zdrojů. Neboť vývoj ekonomiky probíhá v cyklech a lze tedy s jistotou tvrdit, že přijde další ekonomická krize, diskutovat lze pouze o tom kdy.

Klíčová slova: ekonomická krize, finanční řízení ve veřejné správě, restriktivní opatření, rozpočet MO ČR

Abstract: The article analyzes the decreasing amount Ministry of Defence of the Czech republic (hereinafter MoD) budgets and implemented austerity measures. The aim of the research is to find out what methods can be applied in the defense sector in the management of financial resources in a period of budgetary restrictions, subject to the effectiveness of public spending. This crisis is analyzed throught the division into phases and evaluation of its measures MoD responded to the restrictive policy of the Government of the Czech Republic, will be generalized experience and proposed principles and methods of resource management, which next years will help ensure the effectiveness of public resources. Since the development of the economy runs

in cycles and can therefore say with certainty that there will be another economic crisis can only talk about it when.

Keywords: *economic crisis, financial management in public administration, austerity measures, budget MoD*

JEL klasifikace: *H61*

1 ÚVOD

Jedním z důsledků celosvětové ekonomické krize, která započala pádem banky Lehman Brothers, bylo i snižování objemů prostředků na obranu. Tato situace se v ČR projevila razantním poklesem rozpočtu MO ČR, kdy klesl jeho rozpočet z 55,9 mld. Kč v roce 2009 na 42 mld. Kč v roce 2013. Tento razantní pokles zdrojů měl pochopitelně dopady na fungování MO ČR, respektive schopnost zabezpečit chod všech jeho součástí. Základní otázkou, kterou si management MO ČR kladl, bylo, jak dlouhá a hluboká tato ekonomická krize bude a jak hluboký může být pokles vyčleněných zdrojů na rozpočet MO ČR. Tato nejistota měla pochopitelně dopad i na jednotlivá opatření, která byla nutná zrealizovat, aby byl dodržen rozpočet.

2 VYMEZENÍ PROBLEMATIKY, CÍL A METODY

K tomu, aby bylo MO ČR schopno zabezpečit obranu České republiky (dále jen ČR), potřebuje mít vyčleněny finanční zdroje, které jsou ztělesněny v rozpočtu, který mu je přidělen. To jak a v jakém rozsahu a kvalitě bude MO ČR zabezpečovat obranu ČR, závisí na výši schváleného rozpočtu. Rozpočet MO ČR však nikdy nedosáhne takového objemu, aby bylo možné realizovat všechny potřeby. Proto by měl platit princip, že schválené zdroje mají pokrýt minimálně stejnou úroveň zabezpečení obranyschopnosti státu dle právních předpisů a rozhodnutí vlády či parlamentu při zachování stejné úrovně bezpečnostního prostředí ČR a zachovat minimálně strategické rozvojové programy. Pro naplnění tohoto principu je nutno stanovit cíle resortu obrany na rozpočtové období 1+2 včetně finančního vyjádření jak ukládá zákon o rozpočtových pravidlech. I při dodržení tohoto principu dochází k postupnému vnitřnímu zadlužení a degradaci úrovně zabezpečení obranyschopnosti státu.

Takto navrhnout rozpočet by mělo být jednou z klíčových schopností rezortu obrany. Další klíčovou schopností by mělo být soustavné porovnávání navrženého a pak schváleného rozpočtu se skutečností a to primárně na úrovni souhrnných dat za rezort a řízení odchylek od schváleného rozpočtu zjištěných v průběhu tohoto porovnávání. Autoři mají na mysli především plánovací a rozpočtový proces na strategické úrovni, tzn., proces alokace a realokace zdrojů.

Efektivnost řízení rozpočtu je dána kontinuitou strategického řízení se střední a základní úrovní řízení a velení. V tomto směru jsou rozpočtoví manažeři všech stupňů řízení vázáni ustanoveními zákona o finanční kontrole (§2, písm. m, n, o, Zákon č. 320/2001 Sb.). Tedy používat finanční prostředky v souladu s 3E, tedy efektivně, hospodárně a účelně v souladu se zákonem o finanční kontrole a to:

- efektivně, což je takové použití veřejných prostředků, kterým se dosáhne nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů ve srovnání s objemem prostředků vynaložených na jejich plnění;
- hospodárně, kterým se rozumí takové použití veřejných prostředků k zajištění stanovených úkolů s co nejnižším vynaložením těchto prostředků, a to při dodržení odpovídající kvality plněných úkolů;
- účelně, což je takové použití veřejných prostředků, které zajistí optimální míru dosažení cílů při plnění stanovených úkolů.

Účelnost a hospodárnost výdajů spíše souvisí s kvalitou střední a základní úrovně řízení, resp. velení. Z pohledu efektivnosti veřejných výdajů hraje významnou roli i realizace těchto prostředků, neboť v případě, že nejsou realizovány dle schváleného rozpočtu, nemohlo být dosaženo nejvýše možného rozsahu, kvality a přínosu plněných úkolů. U efektivnosti se posuzuje, zda mezi použitými zdroji a dosaženými výstupy a výsledky existuje nejlepší vztah, pokud jde o kvantitu, kvalitu a čas (Vodáková 2013). Jinými slovy, dělat “správné věci”.

Vzhledem k zaměření výzkumu se ve svém článku soustředíme na strategickou dovednost reálně rozpočtovat a řídit odchylky rozpočtu resortu.

Cílem článku je analýza řízení efektivnosti výdajů v období ekonomické krize, tj. letech 2008 – 2013 a analýza schopnosti managementu resortu obrany reagovat na restriktivní opatření státu.

Proto při zpětném pohledu bude nejprve proveden rozbor jednotlivých etap ekonomické krize v ČR a jejich dopadů na rozpočet MO ČR. Posléze bude proveden popis jednotlivých opatření managementu MO ČR. K naplnění cíle článku byla provedena analýza rozpočtových výdajů MO ČR za období 2008 – 2013. Pro stanovení jednotlivých fází ekonomické krize v ČR, respektive jejich dopadů na MO ČR, jsme vyšli z výše přidělených zdrojů v letech 2008 – 2013. Výstupy článku budou použity jako dílčí podklad pro stanovení postupu v případě poklesu či nárůstu rozpočtových zdrojů vyčleněných ve prospěch MO ČR s cílem minimalizovat neefektivnost alokace zdrojů v rezortu obrany.

3 ANALÝZA DOPADŮ KRIZE NA ROZPOČET MO ČR

Vnější podmínky ovlivňují činnost každého jedince, firmy či státní organizace, MO ČR nevyjímaje. Zejména bezpečnostní aspekty lze označit za značně nestabilní, špatně předvídatelné. Jimi vyvolané změny jsou permanentní, častou chaotické a signály těchto změn přichází většinou se zpožděním a jejich projevy mohou být slabé (Veber 2000). Jedním ze základních projevů těchto nestabilních podmínek bývají ekonomické krize. Často přichází jako dílčí problém v nějaké vzdálené části světa, aby nakonec přerostly v ekonomickou krizi s celosvětovými dopady. Jako příklad může sloužit pád Lehman Brothers v USA (Stuchlík 2009), problémy jejich realitního trhu, které mají dle prvního pohledu pramálo společného s ČR, přesto se z toho nakonec zrodila ekonomická krize, která zasáhla celý svět. S touto skutečností však musí stát, firma a v podstatě každý jedinec počítat. Jelikož neexistuje univerzální jednoduché řešení této ekonomické krize, musíme hledat společné znaky a stanovit si postupy, jak se k ekonomické krizi, která bezpochyby zasáhne státní rozpočet, finance firem i domácností, postavit. V další části tohoto článku je zaměřena pozornost na situaci a dopady ekonomické krize v ČR z let 2008 – 2013 na rozpočet MO ČR z pohledu MO ČR a to specificky jeho středního managementu.

Základním faktorem analýzy této ekonomické krize v ČR z pohledu poklesu rozpočtu MO ČR je stanovení jednotlivých fází této krize. Rozfázování této krize bylo provedeno z pohledu managementu MO ČR, který vnímal dopady nadcházející ekonomické krize prostřednictvím poklesu zdrojů v části výdajů rozpočtu MO ČR. Zásadní vliv na výši zdrojů pro MO ČR má stav ekonomiky a státního rozpočtu. V níže uvedené tabulce jsou zachyceny základní údaje vypovídající o příjmech a výdajích státního rozpočtu, jeho saldu a vývoji ekonomiky ČR měřené růstem HDP v procentech.

Tab. 1: Státní rozpočet a HDP v letech 2008 – 2013 (skutečnost v mld. Kč)

rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Příjmy rozpočtu	1 064,6	974,8	1 000,4	1 012,8	1 051,4	1 091,9
Výdaje rozpočtu	1 083,9	1 167,0	1 156,8	1 155,5	1 152,4	1 173,1
Saldo	-19,3	-192,2	-156,4	-142,7	-101,0	-81,2
Saldo v % HDP	-0,5	-4,9	-4,0	-3,5	-2,5	-2,0
Růst HDP v %	2,7	-4,8	2,3	2,0	-0,9	-0,5

Zdroj: vlastní zpracování z údajů ČSÚ

3.1 1. fáze - počátek krize roky 2008 – 2009

Prvními příznaky nadcházející krize v ČR bylo ochlazení ekonomiky v roce 2009, kdy došlo k propadu HDP o 4,8 %. Tato situace měla samozřejmě dopad do příjmů státního rozpočtu, které byly menší, i když vláda začala omezovat výdaje, přesto došlo k nárůstu deficitu státního rozpočtu na 192,2 mld. Kč, což činilo 4,9 % HDP. Úřednická vláda Jana Fischera prostřednictvím ministra financí Eduarda Janoty připravila pro rok 2010 balíček úprav zákonů, které měly vést ke zvýšení příjmů a ke snížení výdajů státního rozpočtu (Pospíšilík, 2009). Byly např. zdaněny náhrady představitelů státu, zvýšena daň z nemovitostí, DPH, zvýšeny spotřební daně z alkoholu, tabáku, pohonných hmot a snížena procentní výměra nemocenské. Vývoj státního rozpočtu a HDP v letech 2008 - 2013 je uveden v tabulce 1. Schválené rozpočty MO ČR, konečné rozpočty, jejich skutečné čerpání, podíl na HDP a NNV³ pro roky 2008 -2013 jsou uvedeny v tabulce 2.

Tabulka 2 rovněž zobrazuje nároky nespoteřebovaných výdajů, kterými jsou nevyčerpané zůstatky rozpočtu převáděné do nároků nespoteřebovaných výdajů v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech (§47 odst. 1 písm. d, zákona č. 218/2000 Sb.). O tyto prostředky lze překročit rozpočet následujícího roku. Zároveň jsou však do NNV převáděny nevyužité prostředky z minulých let, které se MO ČR rozhodlo nevyvést z NNV v roce, za který se provádí výpočet NNV. To je i jeden z důvodů, proč v letech 2010 – 2013 neodpovídá výše NNV rozdílu konečného rozpočtu a jeho čerpání.

Na základě těchto údajů lze konstatovat, že ekonomická krize v ČR propukla v plné síle v roce 2009, což nám ukazuje propad HDP a výrazný nárůst salda rozpočtu. Na druhé straně se vláda v roce 2007 zavázala k tomu, že výdaje na obranu v letech 2008 a 2009 neklesnou pod 1,55 % HDP, což nesplnila

³ NNV – nároky z nespoteřebovaných výdajů

ani v následujících letech. Zároveň však vláda požadovala po MO ČR větší zapojení Armády České republiky (dále jen AČR) do aliančních akcí vyžadující vyšší výdaje. Dle vyjádření zástupců MO ČR byly cíle a úkoly i přes nižší rozpočet v roce 2008 splněny. Rezort obrany přesto nedokázal plně vyčerpat přidělený rozpočet a to ve výši 4,6 mld. Kč. Tyto nevyčerpané prostředky rozpočtu jsou v tabulce 2 označeny pojmem Nároky nespoteřebovaných výdajů. V roce 2009 došlo k expanzi rozpočtu z 1,35 % v roce 2008 na 1,43 % HDP z důvodu modernizace automobilní techniky. Rozpočet roku 2009 byl vyšší o cca 0,2 mld. Kč, nedočerpání rozpočtu činilo 2,8 mld. Kč. MO ČR opět oznámilo, že úkoly byly splněny.

3.2 2. fáze - Propad – roky 2010 – 2011

V letech 2010 a 2011 se ekonomika ČR stabilizovala a začala vykazovat postupný růst. Nicméně salda rozpočtu klesala pouze pozvolným tempem. Při vyšších nárocích vlády na resort obrany ekonomická krize významněji zasáhla do rozpočtu MO ČR. Výše rozpočtu činila 1,29 % HDP. Resort obrany plnil své cíle a úkoly. Ministr obrany Vondra upozornil na problémy s financováním resortu. I přesto se rozpočet v roce 2010 nedočerpal, i když jen ve výši 1,5 mld. Kč. Do NNV však byly převedeny prostředky pouze ve výši 1 mld. Kč, neboť rezort obrany musel vázat prostředky ve výši 0,3 mld. Kč a dále nebyly vyčerpany všechny narozpočtované prostředky na důchody a ostatní sociální dávky ve výši 0,2 mld. Kč a tyto prostředky nelze v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech převést do NNV.

V roce 2011 pokračoval dílčí ekonomický růst, ale rozpočet MO ČR klesl na 1,17 % při nezměněných cílech a úkolech, které byly plněny. Ale resortu obrany převedl do NNV pouze cca 0,7 mld. Kč. Z rozpočtových prostředků to bylo jen 0,3 mld. Kč, z nepoužitých prostředků vyvedených z NNV z roku 2010 0,1 mld. Kč a z prostředků od NATO 0,3 mld. Kč. Lze tedy konstatovat, že rok 2011 byl z hlediska čerpání přidělených rozpočtových prostředků velmi úspěšný, neboť ty byly maximálně využity.

3.3 3. fáze – Stabilizace – roky 2012 – 2013

V roce 2012 a potažmo i 2013 nám mírný pokles HDP dokazuje, že se krize vrátila, ale již ne v takové síle. To dokresluje i fakt, že přes pokles HDP se dařilo dále snižovat salda státního rozpočtu. V roce 2012 klesl objem rozpočtu MO ČR na 1,1 % HDP. Nedočerpání však vykazovalo cca 1,8 mld. Kč. Do NNV však bylo převedeno pouze 0,8 mld. Kč, neboť MO ČR muselo vázat prostředky ve výši 1,4 mld. Kč, což zůstatek snížilo na 0,4 mld. Kč

a zároveň do NNV převedlo nepoužité prostředky vyvedené z NNV z roku 2011 ve výši 0,4 mld. Kč.

Rok 2013 lze hodnotit jako konečné období krize. Na základě voleb v říjnu 2013 byla v únoru 2014 sestavena vláda premiéra Bohuslava Sobotky, která si vytýčila za cíl mimo jiné stabilizaci rozpočtu MO ČR a jeho postupný nárůst v příštích letech. Náčelník Generálního štábu AČR gen. Pavel upozornil na nebezpečí podfinancování resortu v souvislostech s bezpečnostním vývojem ve světě. Ale rozpočet MO ČR v roce 2013 klesl k 1 % HDP. Nedočerpání rozpočtu bylo evidováno v částce 1,8 mld. Kč. Převod do NNV však činil 2,2 mld. Kč, jelikož MO ČR do dalšího roku převedlo i nepoužité prostředky vyvedené z NNV z roku 2011 ve výši 0,4 mld. Kč

Tab. 2: Schválené rozpočty MO ČR, konečné rozpočty, jejich skutečné čerpání, podíl na HDP a NNV pro roky 2008 -2013 (v mld. Kč)

rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Schválený rozpočet	54,2	56,0	48,9	43,9	43,5	42,1
% z HDP	1,35	1,43	1,29	1,17	1,10	1,06
Konečný rozpočet	54,4	54,6	49,2	44,1	43,8	42,5
Skutečné čerpání rozpočtu	49,8	51,8	47,7	43,8	42,0	40,7
Rozdíl mezi konečným rozpočtem a jeho čerpáním	4,6	2,8	1,5	0,3	1,8	1,8
Nároky z nespotebovaných výdajů	4,6	2,8	1,0	0,7	0,8	2,2
z toho: - profilující výdaje	3,4	1,1	0,5	0,7	0,6	1,5
- neprofilující výdaje	1,2	1,7	0,5	0,0	0,2	0,7

Zdroj: vlastní zpracování z Návrhu státního závěrečného účtu – kapitola 307

MO ČR za rok 2013 a resortní rozpočet 1993 - 2013

Výše uvedená data v tabulce nám zcela zřetelně dokládají dopady jednotlivých fází ekonomické krize na rozpočet MO ČR. Z hlediska rozpočtovaných zdrojů, tedy schváleného rozpočtu vidíme v roce 2009 ještě nárůst o 1,8 mld. Kč, který však ve skutečnosti po úsporných zásazích vlády ČR poklesl pouze na necelých 0,2 mld. Kč. Počínaje rokem 2010 můžeme vidět propad jak schváleného tak konečného rozpočtu a to u schváleného rozpočtu o 12,1 mld. Kč v roce 2011 oproti roku 2009, u konečného pak 10,5 mld. Kč. Roky 2012 a 2013 pak již dokládají pouze mírný propad schváleného rozpočtu na úrovni 1,8 mld. Kč a u konečného rozpočtu pak 1,6 mld. Kč v roce 2013 oproti roku 2011.

Obdobnou tendenci má i skutečné čerpání rozpočtu. Zde je poněkud zvláštní situace v roce 2009, který již lze označit za počátek ekonomické krize v ČR, přesto jak rozpočet, tak čerpání rostlo. Z analýzy státních závěrečných účtů lze dovodit, že přestože se začalo významně šetřit, některé investiční projekty již nebylo možné zastavit a bylo nutné je realizovat, přičemž platby za tyto projekty, např. za modernizaci nákladní automobilní techniky, připadly na rok 2009. Tato skutečnost vyplývá z možnosti ovlivňovat investiční výdaje pouze v dlouhodobém horizontu, jak bude analyzováno v další části článku.

NNV ve zkoumaném období vytrvale klesaly, stejně jako výše schváleného a konečného rozpočtu. Bylo to zapříčiněno snahou maximálně využít disponibilní zdroje, když výše rozpočtu klesala. NNV v tabulce 2 jsou rozděleny do dvou skupin a to profilujících výdajů a neprofilujících výdajů. Mezi profilující výdaje patří primárně výdaje na programové financování, tedy investice, vědu a výzkum, prostředky NATO a EU apod. Neprofilující výdaje zahrnují ostatní běžné výdaje a výjimečně výdaje na platy a pojistné.

Allen a Tommasi o převádění nevyužitých prostředků na investiční projekty, v našem případě tím můžeme chápat profilující výdaje, do následujícího roku píše, že je nezbytné, neboť tento typ výdajů lze stěží řídit v rámci ročního rozpočtu. Přesto však upozorňují, že by se to mělo týkat pouze probíhajících projektů a mělo by to podléhat schválení ministerstvem financí. Dále uvádějí, že povolování převodu nevyčerpaných prostředků na provozní výdaje souvisí se snahou omezit „nákupní horečku“ nebo „zběsilé utrácení“ koncem roku. (Allen, Tommasi, 2001).

Zde je nutné si uvědomit, že jak profilující, tak neprofilující výdaje NNV, jsou alokovány na stanovené cíle v rámci rozpočtování, které je představováno střednědobým výhledem, sestavovaným na 2 následující roky po roce, na který je sestavován návrh rozpočtu, a návrhem rozpočtu. Alokace těchto rozpočtových prostředků byla provedena k tomu, aby byly splněny stanovených cíle. Výdaje těchto rozpočtových prostředků jsou pak realizovány prostřednictvím akvizičního procesu. Jejich nevyčerpání souvisí s chybou buď v alokaci těchto prostředků, tedy nereálným rozpočtem nebo problémy v akvizičním procesu, neuzavřením smlouvy s dodavatelem či plněním až v následujícím roce. Z tohoto pohledu lze tedy konstatovat, že nevyužití přidělených rozpočtových prostředků dle schváleného rozpočtu bylo neefektivní.

Přesto musíme hodnotit vývoj výše NNV v letech 2008 – 2013 pozitivně, neboť došlo k výraznému poklesu ze 4,6 mld. Kč na 0,8 mld. Kč. Paradoxní

je pak v této situaci výše NNV v roce 2013, kdy došlo k jejímu nárůstu na 2,2 mld. Kč, tedy o 1,4 mld. Kč, přestože konečný rozpočet poklesl o 1,3 mld. Kč.

4 RESTRIKTIVNÍ OPATŘENÍ REALIZOVANÁ MO ČR V JEDNOTLIVÝCH FÁZÍCH KRIZE

V této části článku budou analyzovány restriktivní opatření realizované managementem MO ČR s cílem zabezpečit chod MO ČR s přidělenými zdroji. Zde je nutné podotknout, že MO ČR má oproti jiným ministerstvům obrovské množství movitého a nemovitého majetku, který je velmi finančně náročný z hlediska potřeby rozpočtových prostředků na provoz a údržbu. Jako příklad může být uvedeno letectvo, které je velmi drahé jak ve fázi pořízení, tak ve fázi provozu, neboť rozpočtové prostředky na něj vynakládané jsou neporovnatelné s jinými druhy techniky jako např. automobily. Je-li však velké množství zdrojů přiděleného rozpočtu směřováno do oblasti investic, oprav a údržby majetku, je velmi pravděpodobné, že při hledání úspor ve státním rozpočtu se sáhne k vyššímu krácení výdajů právě u rezortu obrany, neboť se primárně nejedná o mandatorní výdaje spojené se zaměstnanci.

Rozhodnutí o výši úspor, respektive nastavení nepřekročitelných limitů pro oblasti mandatorních výdajů, výdajů na programové financování a ostatních běžných výdajů vydal v uvedených letech náměstek pro ekonomiku MO ČR. Porovnáním takto stanovených limitů s plánovanými potřebami, které byly součástí střednědobého výhledu státního rozpočtu, byly určeny částky úsporných opatření v jednotlivých oblastech.

4.1 1. fáze krize – Počátek – roky 2008 – 2009

První dopady nastávající krize se u MO ČR projevily v roce 2009 a to Usnesením vlády č. 38 z 5. ledna 2009, kterým byly resortům odebrány prostředky z rezervních fondů⁴ v celkové výši 34,2 mld. Kč a dále Usnesením vlády č. 122 z 26. ledna 2009, na základě kterého musely resorty vázat, neboli vzít do rezervy a nevyužít, rozpočtové prostředky ve výši

⁴ Rezervní fond – v souladu s § 48 zákona č. 218/2001 Sb. o rozpočtových pravidlech, se jedná o fond organizační složky státu, jehož zdrojem jsou prostředky ze zahraničí a peněžité dary, odvody neoprávněně použitých prostředků a penále za prodlení s nimi, příjmy z prodeje majetku, který organizační složka státu nabyla darem nebo děděním a prostředky poskytnuté z fondu zábrany škod. Do roku 2008 byly zdrojem i prostředky, které organizační složka státu nevyčerpala a to do výše 2 % rozpočtu výdajů.

6,5 mld. Kč. MO ČR tímto opatřením muselo vázat prostředky ve výši 1,6 mld. Kč, které na základě Usnesení vlády č. 363 z 23. března 2009 muselo převést ve prospěch kapitoly Ministerstva práce a sociálních věcí ke krytí zvýšených sociálních výdajů.

Rezort MO ČR tedy musel reagovat na vzniklou situaci a rozhodl o vázání rozpočtových prostředků na investice ve výši 0,62 mld. Kč a na běžný provoz 0,98 mld. Kč. Významnější dopad mělo do rezortu vázání prostředků na běžný provoz, neboť okamžité zmrazení prostředků na běžný provoz, tzv. ostatních běžných výdajů, ve výši téměř 1 mld. Kč, vedlo k rušení nákupů materiálů a služeb, přičemž největší část připadla na Armádu ČR. Ostatní běžné výdaje ve schváleném rozpočtu roku 2009 tvořily 26,4 % schváleného rozpočtu, takže vázání částky 0,98 mld. Kč bylo vázání 6,4 % ostatních běžných výdajů. Toto však bylo pouze předzvěstí dalších výrazných škrťů. Prostředky na investice byly vázány primárně u těch investic, u kterých doposud nebylo zahájeno výběrové řízení - přesunem do dalších let.

Při přípravě návrhu rozpočtu na rok 2010 byly započteny veškeré negativní trendy, které se v tomto období projeví a výdaje ministerstev byly značně omezeny. Výrazný pokles rozpočtu utrpěly zvláště silové resorty, tedy obrana, vnitro a spravedlnost. Lze tedy konstatovat, že počátek krize z pohledu MO ČR byl v letech 2008 a 2009.

4.2 2. fáze – Propad – roky 2010 – 2011

V této fázi došlo k výrazným propadům rozpočtu MO ČR, které jsou patrné v tabulce 2. V roce 2010 se již při přípravě návrhu rozpočtu a pak po jeho schválení projevil výrazný pokles, který byl na úrovni 7,1 mld. Kč oproti roku 2009. Tím se naplno projevil dopad výše popsané krize, která nepřímo, prostřednictvím dramatického poklesu příjmů státního rozpočtu, ovlivnila výši rozpočtu MO ČR. Rozdíl konečného rozpočtu byl sice menší cca 5,4 mld. Kč, přesto tento propad u konečného rozpočtu pokračoval i v roce 2011 a to o 5,1 mld. Kč. Ztráta zdrojů ve výši 10,5 mld. Kč v průběhu dvou let se dramaticky promítla do fungování MO ČR. Zároveň je z tabulky 2 patrné, že čerpání nikdy nedosahuje schváleného rozpočtu, což je způsobeno nerealizováním dodávek, či celých akvizic, které souvisí dílem se složitostí akvizičního systému a dílem s chybným rozpočtováním těchto investic. Pokles výše čerpání rozpočtu v roce 2010 oproti roku 2009 však byl menší než vyčleněného rozpočtu a to o 4,1 mld. Kč, v roce 2011 oproti roku 2010 o další 3,9 mld. Kč.

4.3 3. fáze – Stabilizace – roky 2012 – 2013

Pokud budeme opět vycházet z tabulky 2, lze konstatovat, že v letech 2012 a 2013 již došlo k stabilizaci schválených rozpočtů, byť s menším propadem v roce 2013. Ten je však při porovnání s předchozími roky podstatně menší. Složitější je však situace u čerpání rozpočtu, kdy by bylo možné předpokládat, že bude snaha maximálně využít přidělené zdroje. Předchozí tvrdá úsporná opatření z 2. fáze krize se projevily mimo jiné i tím, že smlouvy s dodavateli, které skončily uplynutím sjednané doby v těchto letech, nebyly nahrazeny novými, neboť nebyly kryty zdroji. Tím se MO ČR ocitlo v situaci, kdy ani výrazně nižší přidělené zdroje nebylo schopno realizovat. Tato situace je podrobněji popsána v části analýzy restriktivních opatření.

5 RESTRIKTIVNÍ OPATŘENÍ REALIZOVANÁ MO ČR Z HLEDISKA Vlivu NA VÝDAJOVÉ OBLASTI

V předešlé části článku byly analyzovány úsporná opatření realizovaná v jednotlivých fázích krize. V této části budou analyzována úsporná opatření z hlediska vlivu na výdajové oblasti, tedy jaký vliv měla ekonomická krize, která se projevila snížením rozpočtu MO ČR, na oblast počtů zaměstnanců, výdaje na investice a na provozní výdaje ve sledovaném období, tedy roky 2008 až 2013.

5.1 Snížení počtů zaměstnanců

V případě krize je většinou jedním z hlavních nositelů úspor personál. Nejinak tomu bylo i u MO ČR, které v průběhu krize bylo donuceno výrazně snížit počty vojáků z povolání a občanských zaměstnanců, zrušit celé vojenské útvary, popřípadě je reorganizovat a redislokovat. Zde je však nutné zmínit jednu zásadní skutečnost a tou je rozdíl oproti dalším dvěma druhům výdajů. Výdaje na platy zaměstnanců, ostatní platby za provedenou práci, a související pojistné jsou jedním z průřezových ukazatelů státního rozpočtu a jsou stanoveny zákonem o státním rozpočtu na daný rok. Ministerstvo financí ČR stanovuje závazné limity regulace zaměstnanosti, tzv. vnitřní limity prostředků na platy a ostatní platby za provedenou práci, a limity počtů osob v souhrnech pro státní správu, pro ostatní složky mimo státní správu a příspěvkové organizace. Tímto se de facto zužuje manévrovací prostor pro MO ČR, které tyto průřezové ukazatele a závazné limity přenesou do rezortu obrany a určí počty osob pro jednotlivé složky MO ČR.

MO ČR v průběhu všech fází krize snižovalo počty zaměstnanců resortu. Na konci roku 2013 byl počet celkový počet zaměstnanců MO ČR nižší o 5.837 osob v porovnání s rokem 2008. Část vojáků z povolání opustilo služební poměr uplynutím sjednané doby a odešlo do zálohy. Dle informací MO ČR odchází průměrně do zálohy 800 vojáků ročně. (IDNES.cz 2016). Snahou MO ČR je tyto odcházející vojáky nahradit, tudíž jejich počet by měl být na konci roku minimálně stejný jako v předcházejícím roce a to za předpokladu, že jsou před rezort postaveny stejné úkoly, povinnosti a závazky jako v předchozím roce. Z níže uvedených dat je tedy zřejmé, že větší část propouštěného personálu připadla na nucené odchody, kdy byli vojáci z povolání a občanskí zaměstnanci propuštěni z reorganizačních důvodů a zároveň nedocházelo k žádnému nebo jen minimálnímu náboru. V tabulce 3 je znázorněn přehled počtu zaměstnanců MO ČR za roky 2008 - 2013.

Tab. 3: Přehled o počtu zaměstnanců MO ČR za roky 2008 – 2013

rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
vojáci z povolání	24 447	24 362	23 253	22 368	22 096	21 894
občanskí zaměstnanci	11 207	10 220	8 787	8 154	8 123	7 923
celkem	35 654	34 582	32 040	30 522	30 219	29 817
rozdíl	-	-1 072	-2 542	-1 518	-303	-402
z toho:						
- vojáci z povolání		-85	-1 109	-885	-272	-202
- občanskí zaměstnanci		-987	-1 433	-633	-31	-200

Zdroj: vlastní zpracování z Návrhu státního závěrečného účtu – kapitola 307 MO ČR za rok 2013

Pokud pohlédneme na provedené snížení počtu personálu z hlediska typů zaměstnanců, tedy vojáků z povolání a občanských zaměstnanců, můžeme konstatovat, že nositelé úspor byli primárně občanskí zaměstnanci, jejichž počty v roce 2013 poklesly o 3.283 osob oproti roku 2008, což bylo 29,3 % občanských zaměstnanců v roce 2008. U vojáků z povolání tento pokles činil 2.553 osob, neboli 10,4 % vojáků z povolání v roce 2008. Pokud vezmeme v úvahu, že v roce 2015 si AČR stanovila cíl doplnit počty vojáků z povolání o 5.000 osob, je zřejmé, že již počty vojáků z povolání v roce 2008 byly nižší než bylo potřeba.

V oblasti personálu bylo rozhodnutí o stanovení počtů vojáků z povolání a občanských zaměstnanců provedeno ředitelem Sekce personální MO ČR, který stanovil limity pro obě kategorie a jednotlivé části MO ČR – Ministerstvo obrany a jemu přímo podřízené součásti, Armádu ČR,

Vojenskou policií a Vojenské zpravodajství. Vzhledem k tomu, že Armáda ČR měla zhruba 2/3 všech zaměstnanců, byla i tíha úsporných opatření v oblasti personálu na jejich bedrech.

5.2 Omezení výdajů na programové financování

Druhou oblastí, kde se citelně projeví restriktivní opatření, je programové financování neboli výdaje na investice. U investic je však problém snížit výdaje v krátkém časovém úseku. V případě probíhající veřejné zakázky je to možné pouze omezeně, rovněž dlouhodobé investice, které již běží, se jen velmi těžko ovlivňují s cílem snížit výdaje. V podstatě tak zbývají pouze doposud nezačaté investice, popřípadě investice rozpracované. Zde je však nezbytné, stejně jako u personálu, vážít rozhodnutí tak, aby úsporná opatření neměla dopady v příštím období na potřebu nových zdrojů, což může nastat v případě, kdy se zruší investice, kterou bude MO ČR v příštím období nutně potřebovat. Často se totiž v odborných kruzích diskutuje o tom, že úspora by měla být racionální úsporou, nikoliv plýtváním, které sice krátkodobě uspoří zdroje, ale v delším horizontu je nutné tuto pseudoúsporu nahradit mimořádnými výdaji (Ochrana 2012). V tabulce 4 je zobrazen rozpočet programového financování a jeho skutečné čerpání za roky 2008 – 2013.

Tab. 4: Rozpočet programového financování a jeho skutečné čerpání za roky 2008 – 2013 (v tis. Kč)

rok	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Rozpočet schválený	14 248	12 543	9 303	9 131	7 800	5 653
Rozpočet po změnách	13 998	12 468	10 626	9 135	7 812	5 739
Skutečné čerpání	13 045	18 097	11 608	10 334	8 228	5 234

Zdroj: vlastní zpracování z Návrhu státního závěrečného účtu – kapitola 307 MO ČR za rok 2013

Ve většině let je čerpání vyšší než schválený rozpočet, což vyplývá z možnosti, realizovat nevyužité prostředky z minulých let, tzv. nároky nespotřebovaných výdajů v souladu s § 47 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech.

Dále je z tabulky 4 patrné, že v roce 2009 mělo dojít k vázání prostředků programového financování ve výši 0,62 mld. Kč, čemuž však neodpovídá rozdíl mezi schváleným rozpočtem a rozpočtem po změnách, který činí pouze 75 mil. Kč. Vysvětlení je nutno hledat v dalších rozpočtových opatřeních, kterými bylo převedeno 0,4 mld. Kč na nákup útočných pušek a lehkých obrněných vozidel z prostředků ostatních běžných výdajů (dále jen OBV)

rozpočtu MO ČR, dále 80 mil. Kč převedených z OBV na zavedení Integrovaného informačního systému Státní pokladny do podmínek MO ČR a dále transferů od Ministerstva zdravotnictví ČR ve výši 63 mil. Kč a Ministerstva zahraničí ČR ve výši 2 mil. Kč. Tyto prostředky navýšily konečný rozpočet prostředků programového financování. V roce 2009 bylo také čerpání prostředků programového financování podstatně vyšší, než schválený i konečný rozpočet, což bylo díky mimorozpočtovým zdrojům⁵, což byly prostředky z rezervního fondu ve výši 3 337 mil. Kč a z nároků nespoteřebovaných výdajů ve výši 3 267 mil. Kč. Výpočtem jsme došli k závěru, že čerpání samotných rozpočtových prostředků na programové financování v roce 2009 bylo ve výši 11 459 mil. Kč, což činilo pouze 90,11 % konečného rozpočtu. V této oblasti byly úspory provedeny ve spolupráci Sekce ekonomické MO ČR a Generálního štábu AČR, jelikož většina investic směřovala právě do AČR.

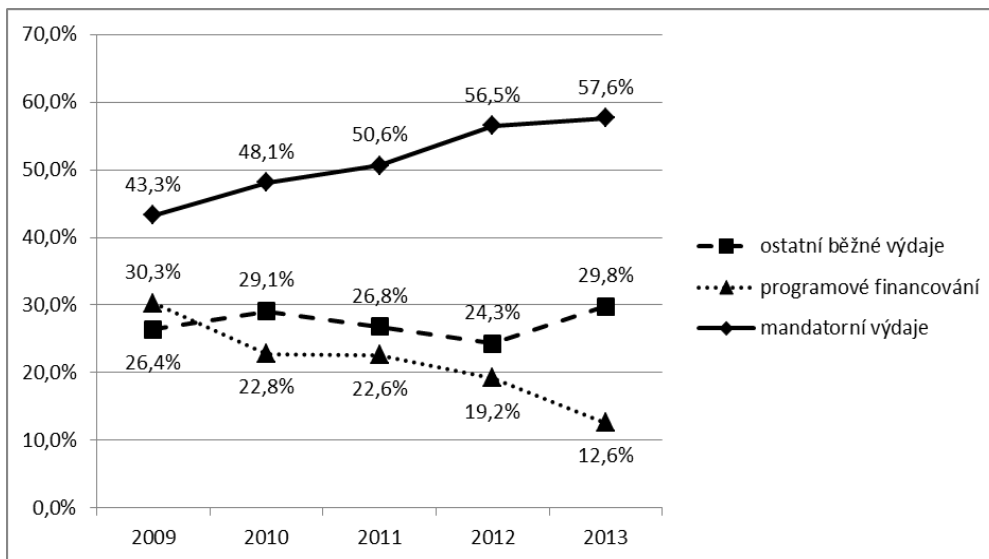
5.3 Snížení provozních výdajů

Poslední významnou oblastí, ve které byly realizovány restriktivní opatření, jsou provozní výdaje. Tento druh výdajů je určen k zabezpečení běžného chodu a údržby movitého a nemovitého majetku. Z těchto zdrojů se hradí údržba techniky, pohonné hmoty, energie, opravy apod. Tato oblast výdajů se dále dělí na výdaje realizované centrálně, tedy určenými akvizičními pracovišti dle zákona 137/2004 Sb. o veřejných zakázkách a decentrálně, realizovaných vojenskými útvary a zařízeními mimo režim zákona. Tato oblast výdajů má jednu zásadní specifiku, je složena z obrovského množství položek, které se pohybují v hodnotách od několika tisíc až po stamiliony korun. V této oblasti leží těžiště činnosti středního managementu resortu, který byl v uvedených letech reprezentován zvláště Velitelstvím Společných sil a Velitelstvím Sil podpory. Velitelé těchto velitelství a jejich štáby museli realizovat tuto část restriktivních opatření, přičemž zároveň museli zabezpečit chod vojenských útvarů a zařízení a plnění stanovených úkolů. V období fáze 1 a 2 krize došlo k odložení nákupů náhradních dílů na techniku, generálních oprav techniky, minimalizaci nákupů výstroje apod. Tímto však vznikl tzv. „vnitřní dluh“, který se doposud nepodařilo odstranit.

⁵ Mimorozpočtové zdroje - v souladu s § 45, odst. 3, zákona č. 218/2001 Sb. o rozpočtových pravidlech, se jedná o prostředky fondů organizační složky státu, zisk získaný hospodářskou činností vykonávanou na základě zvláštního zákona, peněžité dary a prostředky poskytnuté ze zahraničí podle jejich vymezení na základě právního aktu, kterým byly poskytnuty a prostředky zvláštních účtů k financování obměn a záměn státních hmotných rezerv podle zvláštního předpisu. V našem případě jde zvláště o prostředky Rezervního fondu a Nároků nespoteřebovaných výdajů.

Pro ucelený pohled na postavení jednotlivých druhů výdajů na celkových výdajích za roky 2009 – 2013 je níže uveden graf 1.

Graf 1: Podíl jednotlivých druhů výdajů na celkových výdajích za roky 2009 - 2013



Zdroj: Návrh státního závěrečného účtu – kapitola 307 MO ČR za rok 2013

V zobrazeném období chybí rok 2008, neboť ve státním závěrečném účtu MO ČR je tento podíl uváděn až od roku 2009. Pod pojmem mandatorní výdaje se nachází platy, pojistné na sociální a zdravotní pojištění, příspěvek na bydlení a ostatní platby za provedenou práci. Programové financování zahrnuje výdaje na investice a ostatní běžné výdaje pak výdaje na provoz

Z obrázku je viditelný propad podílu programového financování ve prospěch podílů mandatorních výdajů. Pokud si však uvědomíme, že klesal výrazně i počet zaměstnanců resortu je zřejmé, že největším nositelem úspor byly investice.

6 VÝSLEDKY

Z předešlé analýzy vyplývá, že výše rozpočtu MO ČR je závislá na hospodářském vývoji České republiky a stavu státního rozpočtu. MO ČR získá jistotu výše rozpočtu jeho schválením v Poslanecké sněmovně, nicméně již při přípravě návrhu rozpočtu je výše rozpočtu velmi podobná konečnému výsledku. Lze rovněž konstatovat, že dopady ekonomické krize v ČR se v rozpočtu MO ČR projevily nejprve vázáním výdajů, které proběhlo mimo rámec přípravy rozpočtu, což bylo nejrychlejší možné řešení. Následně

došlo k zásadnímu poklesu rozpočtovaných výdajů rozpočtu MO ČR. Částečně bylo čerpání vylepšeno použitím zdrojů z nároků nespotřebovaných výdajů, nicméně výše rozpočtu MO ČR po opatrném počátku krize začala výrazně klesat. Poté, co se rozpočet po dva roky intenzivně propadal, došlo k stabilizaci na nové úrovni, která byla řádově o 10 – 12 mld. Kč níže než před krizí. Rovněž nespotřebované zůstatky rozpočtu, stejně jako NNV, postupně klesaly, avšak v roce 2013 došlo k obratu a NNV prudce narostly, přestože schválený i konečný rozpočet poklesl. Tato situace znamená, že v rámci finančního řízení MO ČR došlo k negativním jevům, které mají zásadní vliv na efektivnost alokace zdrojů.

Resort obrany použil v uvedeném období mix restriktivních opatření, který se skládal ze snížení počty zaměstnanců, razantního omezení investic a snížení provozních výdajů. Tato úsporná opatření lze rozdělit podle časového hlediska jejich dopadů do dvou základních skupin a to krátkodobých a dlouhodobých.

Krátkodobá úsporná opatření jsou taková opatření, která ještě v daném roce jejich aplikace mají dopad do čerpání rozpočtu. Mezi tato opatření lze zařadit snížení provozních výdajů a snížení počtů zaměstnanců. Snížení počtu zaměstnanců však je spíše rozhodnutím MF ČR, než MO ČR. MO ČR již pouze realizuje a rozděluje snížení personálů do na jednotlivé přímo podřízené stupně velení a řízení. Problémem je snížení počtů zaměstnanců – vojáků z povolání. Pokud dojde k propuštění vojáků z povolání, kteří mají nárok na výsluhový příspěvek, klesnou po jejich propuštění výdaje na jejich platy, související pojistné a další osobní výdaje, ale zároveň narostou výdaje na odchodné na výsluhový příspěvek. Jelikož nárok na tento výsluhový příspěvek vzniká po 15 - ti letech služby, lze předpokládat, že se jedná o již zkušené vojáky z povolání, kteří mají praxi, byly do nich investovány nemalé prostředky na školení a vzdělávání, vystrojení a vybavení. Tito vojáci po odsloužených letech po ukončení závazku odcházejí do zálohy i v období mimo krizi, lze konstatovat, že se jedná o větší část zhruba 800 každoročních odchodů do zálohy. Tito vojáci z povolání, kteří odejdou do zálohy, jsou nahrazeni novými rekruty. V krizových letech však došlo k rozkolísání tohoto rovnovážného stavu, kdy nebyli propuštění vojáci z povolání nahrazeni novými vojáky z náboru a kdy v rámci reorganizace struktur Armády ČR došlo k zrušení mnohých vojenských útvarů vyšších typů velení.

Dlouhodobá úsporná opatření jsou reprezentována především úsporami ve výdajích na programové financování – tedy v oblasti investic. Nástup účinnosti takovýchto úspor je většinou v delším časovém období než v roce, kdy došlo k rozhodnutí o úspoře, tedy o zrušení investice či omezení finančních prostředků na ni vyčleněných. Lze konstatovat, že dopady dlouhodobých úsporných opatření vidíme primárně v následujících letech po rozhodnutí o úspoře, což je dáno délkou smluvního vztahu, z něhož plyne, po jakou dobu se investice bude realizovat, většinou do 5 let. Sekundárně však musíme počítat i s úsporou prostředků, které by se vydaly na provoz, údržbu a opravy této investice, což záleží na životnosti této investice, ale lze hovořit minimálně o deseti a více letech.

Je však nutné zdůraznit dopady každého dlouhodobého úsporného opatření. Akviziční proces pořizování investic je zdlouhavý a složitý, přičemž musíme vést v patnosti i situaci na trhu, kdy zbraně a vojenský materiál, nejsou běžně obchodovatelnými komoditami s krátkou dobou dodání. Typickým příkladem může být pořízení letecké techniky, kdy se smlouvají dodávky na několik let dopředu. Ve chvíli, kdy se musí zastavit příprava akvizice z důvodu nedostatku finančních prostředků na základě úsporných opatření, je pravděpodobné, že když dojde např. v dalším roce k zajištění těchto prostředků, nebude dodavatel letecké techniky schopen zařadit dodávku do výroby v požadovaném období, ale později.

Výše uvedená restriktivní opatření nakonec vedla ke kýženému cíli, tedy zabezpečit chod resortu a plnění úkolů s menším množstvím přidělených zdrojů. Paradoxní však je, že přestože MO ČR dramaticky poklesly zdroje, stále plnila stanovené úkoly, povinnosti a závazky.

Negativním jevem však bylo, že přestože si rezort obrany ocitl ve 3. fázi krize – stabilizace, došlo k prudkému nárůstu NNV. Je pravděpodobné, že došlo k selhání v procesu rozpočtování, kde nebyly včas zachyceny signály o stabilizaci rozpočtu a ukončení ekonomické krize v ČR a pravděpodobně i k selhání akvizičních pracovišť, které nerealizovaly plánované nákupy majetku a služeb.

V případě příští krize se opět bude muset použít výše uvedená restriktivní opatření, důležitá je však zkušenost, kterou resort obrany touto krizí získal. Zároveň je nutné, aby se připravily nástroje a postupy, které by měly pomoci příštím představitelům managementu MO ČR a Armády ČR v jejich rozhodování o restriktivních opatřeních.

7 DISKUSE A ZÁVĚRY

Jak již bylo uvedeno výše, je nutné sestavit soubor nástrojů a postupů, které v případě krácení výdajů rozpočtu MO ČR bude moci management resortu použít. Jelikož se obdobné krize řeší i v podnikatelském prostředí, lze částečně aplikovat poznatky z této oblasti i ve státní sféře. Jedním ze základních kroků, často označovaným jako kardinální otázka, je rozhodnutí o managementu, který vyvede organizaci z krize (Veber, 2000). I když státní organizace, kterou resort obrany bezpochyby je, má přesně danou strukturu a odpovědnosti, přesto je nutné sestavit krizový štáb, který resort a jeho jednotlivé prvky provede nadcházející krizí.

Tento krizový štáb by měl být sestaven na všech stupních velení a řízení, které mají pravomoc rozhodovat o přiděleném rozpočtu a které budou činit rozhodnutí o konkrétních úsporných opatřeních. Nejsložitější otázkou a problémem je, jak sestavit mix těchto úsporných opatření. Zde je zvláště významná predikce rozsahu a hloubky ekonomické krize. Ta většinou nezasáhne MO ČR přímo, ale zprostředkovaně prostřednictvím nižšího objemu finančních prostředků vyčleněných pro rozpočet MO ČR. Dalším složitým problémem je předpokládaná délka této nadcházející krize. Původní odhady podporované tehdejším Ministerstvem financí ČR, že se bude jednat o krátkou a nevýznamnou epizodu v rámci fungování ekonomiky ČR, se nepotvrdily a došlo k významnému propadu ekonomiky a přidělovaných zdrojů ve prospěch MO ČR. I jednotlivé stupně velení a řízení Armády ČR v první fázi krize přistupovaly k úsporným opatřením s představou, že dojde pouze k odsunu některých nákupů na pozdější období.

Z osobní zkušenosti autorů vyplývá, že výše uvedené sestavení krizového štábu je nutnost na všech stupních řízení v rámci MO ČR, tedy od nejvyššího managementu MO ČR až po nákladové středisko. Tento štáb by měl být sestaven z funkcionářů, kteří mají přehled o stanovených úkolech, financích a majetku. V případě nákladového střediska lze hovořit o funkcionářích jako je náčelník štábu, náčelník ekonomické služby a náčelník logistiky. Zde autoři nepředpokládají, že by u nákladového střediska měly rozhodnutí o úsporných opatřeních zásadní vliv na rozpočet, ale vycházejí z premisy, že každý organizační prvek resortu obrany musí vnímat, že se realizují úsporná opatření a pro účastníky tohoto procesu je to neocenitelná zkušenost, která obohatí jejich profesní portfolio. Autoři vychází z předpokladu, že funkcionáři, kteří zažijí tento proces realizace úsporných opatření

na nákladovém středisku, mohou své zkušenosti zúročit v příštím období na vyšších stupních velení a řízení.

Rozhodujícím faktorem, který má zásadní dopad na další postup, je výše krácení rozpočtu. Zde existuje přímá úměra, kdy s rostoucí výší krácení rozpočtu roste razantnost restriktivních opatření. K jejich úspěšnému zvládnutí je nutné, aby krizový štáb do úrovně brigády či pluku:

- obdržel mimořádné pravomoci pro rozhodování v oblasti finančního řízení,
- provedl analýzu mandatorních a pseudomandatorních výdajů,
- provedl analýzu rozhodujících činností, které jsou v resortu, útvaru či zařízení stěžejní,
- vytvořil plán opatření, který bude obsahovat okamžitá úsporná opatření a dlouhodobá úsporná opatření, zahrnující zrušení či odsunutí investic na pozdější dobu, minimálně ve dvou variantách – jedné podle stávajících informací a druhé podle pesimistického odhadu,
- seznámil střední a nižší management s těmito opatřeními.

Krizové štáby nákladových středisek by měly realizovat výše uvedená opatření v míře odpovídající výši jejich rozpočtu a rozsahu plnění úkolů. Např. letecká základna ve stejné míře jako brigáda, mechanizovaný prapor v rozsahu stanoveném mu nadřízenou brigádou.

Při zvažování jednotlivých opatření je nutné vycházet z následujících premis:

- všichni mají rezervy,
- pro každého je jeho oblast priorit č. 1,
- je nutné určit jednoho funkcionáře, který realizuje restriktivní opatření,
- každá krize jednou skončí, propouštět zaměstnance je ta poslední možnost, zohlednit délku praxe,
- hledat nestandardní, unikátní řešení, využít brainstormingu,
- přiznat si skutečný stav, tzn., že s přidělenými zdroji jsme schopni splnit pouze určité vybrané cíle a další cíle (povinnosti) nelze zabezpečit vůbec či jen do určité úrovně.

Závěrem je nutno říci, že ekonomické krize se opakují v nepravidelných cyklech, přičemž každá ekonomická krize má vždy svá specifika a jiný průběh než ta předešlá. Nicméně vždy nějak začíná, pak probíhá a nakonec končí. Základem je rozpoznat její počátek, což v našem případě lze, neboť

se projeví poklesem zdrojů a připravit se na ni. Máme totiž jednu jistotu a to, že ekonomická krize opět přijde, a jednu nejistotu a to, že nevíme kdy.

8 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] OCHRANA, František. *Východiska pro tvorbu postupů při hledání a dosahování úspor v rezortu Ministerstva obrany ČR*. Str. 91 – 101, *Vojenské rozhledy: Czech Military Review: teoretický časopis Armády České republiky*. Praha: Federální ministerstvo obrany, 1992-, 2/2012 sv. ISSN 1210-3292. 4x ročně.
- [2] POSPIŠILÍK, Karel. *Janotův balíček. Daně rostou, dávky klesají*. Praha, 2009. [Online]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/236121-janotuv-balicek-dane-rostou-davky-klesaji/> [přístup: 26. srpna 2015].
- [3] STUHLÍK, Jan. *Pád Lehman Brothers: Co poslalo svět do finanční propasti*. Peníze.cz, 2009. [Online]. Dostupné z: <http://www.penize.cz/svetova-ekonomika/59054-pad-lehman-brothers-co-poslalo-svet-do-financni-propasti> [přístup: 26. srpna 2015].
- [4] ŠVEC, Pavel, „Rozmazlená“ generace chce do armády. *Nezvládá psychotesty ani dřinu*, Praha, 4. 4. 2016. [Online]. Dostupné z: http://zpravy.idnes.cz/armada-odmita-polovinu-zajemcu-psychotesty-fz8-/domaci.aspx?c=A160404_142355_domaci_jj [přístup: 4. dubna 2016].
- [5] VEBER, Jaromír. *Management: základy, prosperita, globalizace*. Vyd. 1. Praha: Management Press, 2000. 700s. ISBN 80-7261-029-5
- [6] VODÁKOVÁ, Jana. *Nástroje ekonomického řízení ve veřejném sektoru*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 207 s. ISBN 978-80-7478-324-1.
- [7] *Hlavní makroekonomické ukazatele*, Praha, 2015, [Online]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/hmu_cr [přístup: 15. února 2016]
- [8] *Návrh závěrečného účtu Státního rozpočtu České republiky za rok 2013 – kapitola 307 – Ministerstvo obrany*, Praha, 2014. [Online]. Dostupné z: http://www.mocr.army.cz/images/id_5001_6000/5146/SZ_2013.pdf [přístup: 25. srpna 2015]. Čj.545-7/2013-8201

- [9] *Resortní rozpočet. Základní ukazatele státního rozpočtu v kapitole Ministerstva obrany ČR v letech 1993-2015.* Praha, 2015. [Online]. Dostupné z: <http://www.mocr.army.cz/scripts/detail.php?id=5146> [přístup: 25. srpna 2015]
- [10] *Státní rozpočet České republiky.* Wikipedie, Praha, 2015. [Online]. Dostupné z: https://cs.wikipedia.org/wiki/Státní_rozpočet_České_republiky [přístup: 25. srpna 2015]
- [11] *Zákon č.320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě.* In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2016.01.08]
- [12] *Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů ve znění pozdějších předpisů.* In: ASPI [právní informační systém]. Praha: Wolters Kluwer ČR [vid. 2016.01.06]

AFILACE:

Článek je součástí řešení výzkumného projektu AKADEMIE STING IGA_AS_01 „Podniková ekonomika a ekonomie“.

The Article is a part of a research project analysis of the STING ACADEMY named IGA_AS_01 „Business Economics and Economy“.

AUTOŘI

Ing. Petr Bernatik, student doktorského studia, Katedra ekonomie, Fakulta vojenského leadershipu, UNIVERZITA OBRANY, Kounicova 65, 662 10 Brno, e-mail: pbernatik@seznam.cz

Doc. Ing. Roman Horák, Katedra účetnictví a daní, AKADEMIE STING, o.p.s, Stromovka 114/1, 637 00 Brno, email: 8653@post.sting.cz

AUTHORS

Ing. Petr Bernatik, doctoral student, Department of Economics, Faculty of Military Leadership, UNIVERZITA OBRANY, Kounicova 65, 662 10 Brno, e-mail: pbernatik@seznam.cz

Doc. Ing. Roman Horák, Department of Accounting and Taxes, STING ACADEMY, o.p.s, Stromovka 114/1, 637 00 Brno, email: 8653@post.sting.cz

NÁSTRAHY POJMŮ: AKTIVA, MAJETEK, JMĚNÍ, ZÁVAZEK, DLUH

PITFALLS OF TERM USAGE: ASSETS, PROPERTY, LIABILITY, DEBT

Martina Skalická Dušátková

Abstrakt: Příspěvek se zaměřuje na významové diference v definicích, užívání a vnímání pojmů „aktiva“, „majetek“, „jmění“ a „závazek“, „dluh“ v různých právních a ekonomických disciplínách včetně problematiky účetnictví a daní, to vše v kontextu nedávné rekodifikace soukromého práva. Východiskem je přitom přístup páteřního soukromoprávního předpisu - nového občanského zákoníku, který se přidrzuje jasných definic pojmů a nesměšuje je. Pojmy jsou však užívány i ve veřejnoprávních předpisech, v právní nauce a v ekonomických textech včetně překladů zahraničních autorů, jež byly pro tento účel zkoumány.

Klíčová slova: aktiva, majetek, jmění, závazek, dluh, terminologie, rekodifikace soukromého práva

Abstract: This paper focuses on semantic differences in definitions, usage and perception of terms „assets“, „property“, and „liability“, „debt“, „obligation“ in a different legal and economic disciplines including issues of accounting and taxation, all in the context of the recent recodification of private law. Starting point is the attitude of the central private prescription - new Civil Code, which uses clear definitions of terms and do not mix them. But these terms are used also in public law, the legal doctrine and economic texts, including translations of foreign authors that were examined for this purpose.

Keywords: assets, property, liability, debt, obligation, terminology, Czech private law recodification

JEL Classification: G30, K22, M43

1 ÚVOD

Tímto článkem bych chtěla volně navázat na konferenční příspěvek Firma, podnik nebo obchodní závod? Některé termíny ekonomických disciplín v konfrontaci s jejich legální definicí (Skalická Dušátková, 2015a) a dosud nepublikovaný konferenční příspěvek Booked securities: are they securities or not? (Skalická Dušátková, 2015b), které se věnovaly problematice významu některých odborných termínů, a to konkrétně v oblasti práva a v ekonomických disciplínách. Cílem tohoto článku je upozornit na diference v definicích, užívání a vnímání pojmů „aktiva“, „majetek“, „jmění“, „závazek“, „dluh“ v různých oblastech práva a ekonomických disciplínách včetně problematiky účetnictví a daní, to vše v kontextu nedávné rekodifikace soukromého práva.

Pojmy „aktiva“, „majetek“, „jmění“ jsou významově tak blízké, že bývají často užívány *promiscue*, stejně tak je tomu u pojmů „závazek“ a „dluh“. Pojmy jsou přitom hojně používány i v jiných oborech a v běžném, neodborném jazyce. V žánrově vyváženém korpusu psané češtiny SYN 2010 (2010) je „majetek“ (jako lemma) uveden na 996. místě, jde o slovo používané častěji, než například slovo „bohužel“. Pojem „dluh“ zaujímá 2170. místo, „závazek“ 2418. místo, „jmění“ 4521. místo a „aktivum“ 4858. místo.

2 DATA A METODY

Příspěvek usiluje o nalezení významových odlišností pojmů a diferencí v užívání a vnímání pojmů. Východiskem je přitom současný občanský zákoník. Pro podrobnější zkoumání byly vybrány tímto předpisem vzájemně odlišované pojmy „majetek“ a „jmění“, které byly pro větší ucelenost ještě doplněny o Občanským zákoníkem neužívaný pojem „aktiva“, a dále občanským zákoníkem nyní již rovněž vzájemně odlišované pojmy „závazek“ a „dluh“. Podle dostupnosti byly zkoumány jak definice a užívání pojmů v čísle jednotném, tak i definice a užívání pojmů v čísle množném.

Základní přehled definic uvedených pojmů, jak je lze nalézt v různých zdrojích, byl zpracován do strukturovaných tabulek, jež jsou uvedeny níže. Pro zkoumání definic či významu pojmů byly využity zejména zákony, jejich důvodové zprávy, další právní normy, velké komentáře k zákonům, ekonomické slovníky, právní slovníky, monografie uznávaných autorů, doplněné o odborné články. V rámci monografií a slovníků byly zkoumány jak originální české texty, tak i texty přeložené z angličtiny do češtiny.

V případě zahraničních textů je uváděn jak český překlad pojmu, který je předmětem zkoumání, tak i jeho originál. Pro zpracování textů byla zvolena metoda obsahové analýzy a metoda komparace, dále byla využita metoda dedukce a analogie.

Tabulka 1: Pojem "aktiva".

pojem	zdroj	definice
jiné aktivum	Zákon o účetnictví v platném znění	<i>pojem je používán, není definován</i>
aktivum („asset“)	Mezinárodní účetní standardy (IAS 38)	zdroj, který je ovládán firmou v důsledku minulých událostí, a očekává se od něj plynutí budoucích ekonomických užitků do účetní jednotky
aktivum / asset	Ekonomický slovník s odborným výkladem (Fialová, Fiala, 2013)	majetek nebo nehmotné nároky, které mají schopnost uchovávat hodnotu, ve vlastnictví ekonomického subjektu
aktivum	Ekonomický slovník (Hindls, Holman, Hronová, 2003)	majetek jednotky účetní, který jí zajišťuje prokazatelný budoucí ekonomický prospěch, je kontrolován a ovládán účetní jednotkou (účetní jednotka jej vlastní, má právo s ním nakládat, využívat ke své činnosti) a je výsledkem minulých transakcí a skutečností
aktiva	Velká ekonomická encyklopedie (Žák a kol., 1999)	složky ekonomických zdrojů, kterými podnik disponuje
aktivum („asset“)	Macmillanův slovník moderní ekonomie (Pearce, 1995)	předmět, který má tržní čili směnnou hodnotu a tvoří část bohatství nebo majetku svého vlastníka
aktiva	Manažerská ekonomika (Synek, 2011)	jednotlivé položky hospodářských prostředků

Zdroj: vlastní zpracování na základě uvedených zdrojů.

Tabulka 2: Pojem "majetek".

pojem	zdroj	definice
majetek	Občanský zákoník (89/2012 Sb.) v platném znění	souhrn všeho, co osobě patří
majetek	Zákon o účetnictví v platném znění	<i>pojem je používán, není definován</i>
obchodní majetek podnikatele, který je fyzickou osobou	Obchodní zákoník (zrušený)	věci, pohledávky a jiná práva a penězi ocenitelné hodnoty, které patří podnikateli a slouží nebo jsou určeny k jeho podnikání
obchodní majetek podnikatele, který je právnickou osobou	Obchodní zákoník (zrušený)	veškerý její majetek

čistý obchodní majetek podnikatele, který je fyzickou osobou	Obchodní zákoník (zrušený), ve znění účinném k 31. 12. 2013	obchodní majetek po odečtení závazků vzniklých podnikateli v souvislosti s podnikáním
čistý obchodní majetek podnikatele, který je právnickou osobou	Obchodní zákoník (zrušený), ve znění účinném k 31. 12. 2013	obchodní majetek po odečtení veškerých závazků
obchodní majetek poplatníka daně z příjmů fyzických osob	Zákon o daních z příjmů v platném znění	část majetku poplatníka, o které bylo nebo je účtováno anebo je nebo byla uvedena v daňové evidenci
obchodní majetek poplatníka daně z příjmů právnických osob	Zákon o daních z příjmů v platném znění	veškerý majetek, který a) mu patří, pokud jde o poplatníka právnickou osobu, b) k němu patří, pokud jde o poplatníka, který není právnickou osobou
majetek	Ekonomický slovník (Hindls, Holman, Hronová, 2003)	souhrn prostředků, který podnik používá při své hospodářské činnosti
majetek	Velká ekonomická encyklopedie (Žák a kol., 1999)	soubor všech věcí (movitých i nemovitých), všech majetkových práv a majetkových závazků (tzn. aktiv a pasiv) určitého subjektu
majetek v užším smyslu	Velká ekonomická encyklopedie (Žák a kol., 1999)	aktiva určitého subjektu
majetek	Občanské právo hmotné (Dvořák, Švestka, Zuklínová, 2013)	všechna aktiva, která osobě patří, souhrn hodnotou kladných majetkových práv osoby
majetek	Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku (2012)	souhrn aktivních hodnotových položek náležejících určité osobě
majetek	Manažerská ekonomika (Synek, 2011)	konkrétní složení hospodářských prostředků
majetek	Základy financí podniku (Zinecker, 2008)	suma všech aktiv v tržní hodnotě, která jsou ve vlastnictví nositele rozhodování

Zdroj: vlastní zpracování na základě uvedených zdrojů.

Tabulka 3: Pojem "jmění".

pojem	zdroj	definice
jmění	Občanský zákoník (89/2012 Sb.) v platném znění	souhrn majetku a dluhů
obchodní jmění podnikatele, který je fyzickou osobou	Obchodní zákoník (zrušen), ve znění účinném k 31. 12. 2013	soubor obchodního majetku a závazků vzniklých podnikateli v souvislosti s podnikáním

obchodní jmění podnikatele, který je právnickou osobou	Obchodní zákoník (zrušen), ve znění účinném k 31. 12. 2013	soubor jeho veškerého majetku a závazků
jmění	Velká ekonomická encyklopedie (Žák a kol., 1999)	soubor všech věcí (movitých i nemovitých), všech majetkových práv a majetkových závazků (tzn. aktiv a pasiv) určitého subjektu
jmění	Občanské právo hmotné (Dvořák, Švestka, Zuklínová, 2013)	souhrn majetku a dluhů, tedy aktiv a pasiv
jmění	Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku (2012)	komplex kladných a záporných majetkových hodnot (aktiv a pasiv) náležející určité osobě

Zdroj: vlastní zpracování na základě uvedených zdrojů.

Tabulka 4: Pojem "závazek".

pojem	zdroj	definice
závazek	Občanský zákoník (89/2012 Sb.) v platném znění	<i>pojem není definován, ale je používán (ve smyslu závazkového právního vztahu, nikoliv dluhu)</i>
závazek	Zákon o účetnictví v platném znění	<i>pojem je používán, není definován</i>
závazkový právní vztah	Občanský zákoník (40/1964 Sb.) - zrušený	právní vztah, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost splnit závazek
závazek	Občanský zákoník - zrušený	<i>pojem není definován, ale je používán (ve smyslu jak závazkového právního vztahu, tak i ve smyslu dluhu)</i>
závazek („liability“)	Mezinárodní účetní standardy (IAS 37)	současná povinnost účetní jednotky, která vznikla jako důsledek události v minulosti a jejíž vypořádání způsobí účetní jednotce odtok prostředků představujících ekonomický prospěch
závazky, celkové závazky („liabilities“, „total liabilities“)	Teorie a praxe firemních financí (Brealey, Myers, Allen, 2014)	celková hodnota pohledávek za firemními aktivy
závazek	Ekonomický slovník s odborným výkladem (Fialová, Fiala, 2013)	povinnost plnění vyplývající zpravidla z přijatého úvěru
závazek	Ekonomický slovník (Hindls, Holman, Hronová, 2003)	částka dlužná mezi dvěma partnery z pohledu dlužníka
závazky	Macmillanův slovník moderní ekonomie (Pearce, 1995)	jakékoliv pohledávky, faktické nebo potenciální, vůči jednotlivci nebo instituci

závazek	Velká ekonomická encyklopedie (Žák a kol., 1999)	povinnost konat či zdržet se konání nebo jednání
závazky, celkové závazky („liabilities“, „total liabilities“)	Teorie a praxe firemních financí (Brealey, Myers, Allen, 2014)	celková hodnota pohledávek za firemními aktivy

Zdroj: vlastní zpracování na základě uvedených zdrojů.

Tabulka 5: Pojem "dluh".

pojem	zdroj	definice
dluh („debt“)	Ekonomický slovník s odborným výkladem (Fialová, Fiala, 2013)	břemeno, které vzniká dlužníku přijetím úvěru (...), ať v peněžní nebo věcné formě
dluh	Ekonomický slovník (Hindls, Holman, Hronová, 2003)	závazek účetní jednotky, který pochází z minulých událostí a je spolehlivě ocenitelný; povinnost dlužníka zaplatit věřiteli pohledávku
dluh („debt“)	Macmillanův slovník moderní ekonomie (Pearce, 1995)	závazek vyplývající z obdržení půjčky nebo přijetí zboží či služeb na úvěr (tj. proti příslibu pozdějšího placení)
dluh	Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku (2012)	co má být plněno
dluhy	Manažerská ekonomika (Synek, 2011)	cizí kapitál

Zdroj: vlastní zpracování na základě uvedených zdrojů.

3 VÝSLEDKY

Aktuální úprava v českém soukromém právu – pojmy „majetek“ a „jmění“

V běžné, hovorové mluvě jsme zvyklí pojmy „majetek“ a „dluhy“ zaměňovat. Jak uvádí důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku, česká klasická civilistická terminologie dokonce přikládala pojům „jmění“ a „majetek“ opačný význam, než soudobá právní nauka, z čehož stále vznikají určitá nedorozumění.

I právní úprava těchto pojmů v občanském zákoníku prošla určitým vývojem. Obecný zákoník občanský (1811) nerozlišoval důsledně mezi majetkem a jměním a jinak tomu nebylo ani u vládního návrhu občanského zákoníku z roku 1937, kde byly oba pojmy místy užívány jako synonyma. Zároveň však zřetelně rozlišoval mezi majetkem a dluhy, zejména v oblasti úpravy

dědického práva. Občanské zákoníky z let 1950, resp. 1964 neobsahovaly explicitní odlišení majetku od souboru majetku a dluhů. Jmění jako soubor aktiv a pasiv upravil výslovně až obchodní zákoník v případě vymezení obchodního jmění podnikatele. (Lavický a kol., 2014)

Obchodní zákoník definoval i obchodní majetek podnikatele. V případě podnikatele, který byl fyzickou osobou, jím byly věci, pohledávky a jiná práva a peníze ocenitelné hodnoty, jež patřily podnikateli a sloužily nebo byly určeny k jeho podnikání. V případě právnické osoby byl obchodní majetek definován jako veškerý její majetek. Soubor obchodního majetku a závazků vzniklých podnikateli, který byl fyzickou osobou, v souvislosti s podnikáním, se označoval jako obchodní jmění, v případě právnické osoby to byl soubor jeho veškerého majetku a závazků. Pro obchodní jmění byla zavedena legislativní zkratka „jmění“.

Současný občanský zákoník pojímá pojem majetku extenzivně, když „*Souhrn všeho, co osobě patří, tvoří její majetek. Jmění osoby tvoří souhrn jejího majetku a jejích dluhů.*“ Za majetek lze přitom považovat prakticky všechny věci v právním smyslu (tedy jak hmotné, tak i nehmotné, např. i práva). Z povahy věci však nelze za majetek považovat statky, které jsou předmětem osobnostních práv, a nejsou jím ani osobnostní statky člověka. Občanský zákoník však není důsledný v sémantickém pojetí majetku zahrnujícího pouze aktiva – v řadě případů hovoří o majetku, ačkoli se zjevně jedná o soubor majetku a dluhů. Jde např. o správu cizího majetku, kterou by bylo vhodnější nazývat správou cizího jmění. Ovšem i naopak, lze se domnívat z kontextu, že v některých případech užitý pojem jmění neznamená soubor aktiv a pasiv, ale pouze majetek. (Lavický a kol., 2014)

Problematika čistého obchodního majetku, obchodního jmění a čistého obchodního jmění

V obchodním zákoníku byl v jeho posledním platném znění definován ještě tzv. čistý obchodní majetek. Tím byl obchodní majetek po odečtení závazků vzniklých podnikateli v souvislosti s podnikáním (v případě fyzické osoby), resp. veškerých závazků (v případě osoby právnické).

V původní redakci obchodního zákoníku (1991) přitom nebyl definován čistý obchodní majetek, ale čisté obchodní jmění, avšak prakticky shodně. Komentář spoluautorů textu obchodního zákoníku (Dědič, Kopáč, 1995) uvádí k pojmu „jmění“: „*Jmění není vyjádření účetního rozdílu mezi majetkem (aktivy) a závazky (cizími pasivy), nýbrž jejich soubor. To znamená, že majetek a závazky zde stojí vedle sebe.*“ Komentář dále uvádí, že pojem

nemá žádný význam z hlediska účetního a je důležitý z právního hlediska. K pojmu „čisté obchodní jmění“ komentář uvádí, že jde o vyjádření rozdílu mezi skutečnou hodnotou majetku a závazků, nikoliv o stav plynoucí z účetnictví, když výjimkou byly situace, kdy se měla hodnota čistého obchodního jmění zjišťovat z účetní závěrky.

Současný občanský zákoník ani v zákon o obchodních korporacích pojem obchodního majetku ani obchodního jmění již neužívají. Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku uvádí, že tyto zvláštní pojmy byly původně do obchodního zákoníku zařazeny v souvislosti s tím, že obsahoval i ustanovení o účetnictví podnikatelů, které je v současné době upraveno veřejnoprávní normou, a pro občanský zákoník tyto zvláštní pojmy nejsou potřebné. O obchodním jmění je pouze zmínka v ustanovení o obchodním závodu a pro jeho účely je možné obsah pojmu „obchodní jmění“ vymezit z obecných ustanovení.

Pojem „obchodní majetek“ nyní definuje veřejnoprávní zákon o daních z příjmů, a to pro poplatníka daně z příjmů fyzických osob a poplatníka daně z příjmů právnických osob.

Aktuální úprava v českém soukromém právu – pojmy „závazek“ a „dluh“

V popisu problematiky pojmu „jmění“ jsem se již dotkla i problematiky závazků a dluhů. I tyto dva pojmy bývají v praxi často směřovány.

Podle důvodové zprávy k novému občanskému zákoníku vznikly určité zmatky při již při překládání obecného zákoníku občanského (1811): *„Při českých překladech obecného zákoníku občanského byla slova *Verbindung* (spojení, ve smyslu spojení smlouvou, tj. *obligace*) a *Verbindlichkeit* (zavázanost, povinnost, závazek) překládána jediným českým výrazem *závazek*, jímž se podle okolností rozuměla buď *obligace*, nebo *povinnost* (v rámci toho i *povinnost k plnění, dluh*).“*

Takto nastartovaná dvojznačnost pak dále přetrvávala. Předchozí právní úprava v občanském zákoníku uváděla, že *„Závazkovým vztahem je právní vztah, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost splnit závazek.“* Taková definice jednak výslovně označovala závazek za právní vztah, zároveň však trpěla pojmovou dvojznačností, když závazek byl zákonem chápán nejen jako právní vztah, ale zároveň i subjektivní povinnost, která je obsahem takového právního

vztahu, tedy dluh. Proto byl také někdy v nauce uváděn závazek v širším a v užším smyslu (např. Knappová, Švestka a kol., 2002).

Již v římském právu platilo, že závazek je právním vztahem – „*závazek je právní pouto, které nás svou nevyhnutelností nutí, abychom v souladu s právem našeho státu poskytli někomu nějaké plnění.*“ I současný občanský zákoník chápe závazek jako závazkový právní vztah mezi věřitelem a dlužníkem, ačkoliv jej tak explicitně neoznačuje. Obsahem závazku je přitom pohledávka věřitele, které odpovídá dluh dlužníka, předmětem závazku je plnění (musí být majetkové povahy a odpovídat zájmu věřitele, i když tento zájem není majetkový). Závazek však tvoří i práva a povinnosti související s pohledávkou. Vzniká ze smlouvy, z protiprávního činu, nebo z jiné právní skutečnosti, která je k tomu podle právního řádu způsobilá.

Důvodová zpráva k občanskému zákoníku uvádí, že tento je důsledný při dodržování terminologie, a tak nezaměňuje např. závazek s dluhem. Podle autorů rozsáhlého komentáře k občanskému zákoníku se však pojmové pojetí závazku nijak nemění, a přestože dlužníková povinnost je nazvána „dluh“, neznamená to, že by se praxi zakazovalo nadále užívat pojmu „závazek“ ve stejném smyslu. (Švestka, Dvořák, Fiala a kol., 2014)

Pojmy „aktivum“, „majetek“ a „závazek“ ve veřejném právu

Současný občanský zákoník je však kodexem soukromoprávním. Pojem majetku, resp. jmění může být jinými, zejména veřejnoprávními předpisy užíván pro určité účely specificky, odlišně od obecného vymezení. (srov. Melzer, Tégl a kol., 2014) Meritum účetnictví podnikatelů (2015) připomíná, že nový občanský zákoník zavedl pro velkou řadu institutů nové pojmy, případně zavedeným pojmům přiřkl nové významy. Autoři se však nedomnívají, že by účetnictví nutně muselo opustit svou dosavadní terminologii, je však podle nich nutno brát v potaz, že stejný pojem může znamenat něco jiného pro občanské právo a něco jiného pro účetnictví. Za jednu z nejmarkantnějších změn přitom považují změnu pojmu „závazek“.

Typickou oblastí veřejného práva, která je silně závislá na právu soukromém, je pak daňové právo. Nepřízpůsobení se rekodifikaci soukromého práva by ve svém důsledku mohlo znamenat propad inkasa veřejných rozpočtů a významnou právní nejistotu. Předložené změnové zákony byly zamítnuty senátem, a tak ve stavu časové tísně před nabytím účinnosti nového občanského zákoníku se nosičem legislativních změn daňového práva stalo do té doby nevyužívané zákonné opatření senátu. To reflektovalo mj. terminologické změny, k nimž došlo rekodifikací soukromého práva.

Zákonným opatřením tak byl v souvislosti s touto změnou terminologie v občanském zákoníku na řadě míst zákona o daních z příjmů např. nahrazen pojem „závazek“ pojmem „dluh“.

V dalších oblastech veřejného práva došlo k terminologickým změnám zákonem č. 303/2013 Sb. Některé předpisy nebyly terminologicky novelizovány vůbec, když bylo poukazováno na přechodné ustanovení § 3029 odst. 1 občanského zákoníku, podle nějž *„Dovolávají-li se právní předpisy ustanovení, která se tímto zákonem zrušují, vstupují na jejich místo jim odpovídající ustanovení tohoto zákona.“* Následující odstavec 2 pak hovoří o tom, že *„Nestanoví-li tento zákon něco jiného, nejsou dotčena ustanovení právních předpisů z oboru práva veřejného, jakož i ustanovení jiných právních předpisů upravujících zvláštní soukromá práva.“* R. Boháč (2013) přitom spekuluje o tom, zda je možno toto ustanovení chápat jako *lex specialis* k ustanovení § 3029 odst. 1. V jiném příspěvku R. Boháč (2014) uvádí, že daňové právo bylo třeba přizpůsobit soukromému právu i terminologicky, neboť v něm platí zásada „v pochybnostech ve prospěch daňového subjektu“. Pokud by daňové zákony nebyly terminologicky přizpůsobeny, existovala by pochybnost, zda má být použito obecné přechodné ustanovení § 3029.

Další specifickou oblastí veřejného práva je právní úprava účetnictví. Důvodová zpráva k výše zmíněnému zákonnému opatření senátu hovoří výslovně o tom, že pojem závazek vymezuje v účetních předpisech účetní kategorii, která není totožná s civilně právním obsahem tohoto pojmu. Účetní kategorie závazku obsahuje z největší části dluhy, o kterých je účtováno k datu uskutečnění účetního případu, zpravidla později než v okamžiku vzniku jejich právního vztahu. Pod účetní pojem „závazek“ se rovněž zahrnuje specifický účetní závazek typu odložené daně, přijaté zálohy apod. Jedná se o po mnoho let užívaný pojem a předpokládá se jeho použití i nadále v účetních výkazech. Výslovné označení dluhů jako podmnožiny (účetně chápaných) závazků obsahuje po rekodifikační úpravě i níže uvedená definice předmětu účetnictví.

Pojem „závazek“ má v účetnictví podstatně užší význam, než je tomu v občanském zákoníku. Podle ustanovení zákona o účetnictví, vymezujícího předmět účetnictví, *„Účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasív, [...]“* Legální definici těchto pojmů, s nimiž zákon o účetnictví i navazující předpisy pracují, zákon o účetnictví neobsahuje. To lze podle komentáře k zákonu o účetnictví

považovat za závažný problém. České účetní předpisy se tím odlišují od Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, kde je definicím základních pojmů věnovaná značná pozornost, v souladu s jejich významem. Definice IFRS však v určitých případech nejsou v souladu s naším právním pojetím těchto kategorií, čímž představují závažnou překážku v kompatibilitě s legislativou Evropské unie, vycházející z IFRS. (Müllerová, Vomáčková, Dvořáková, 2014)

Podle mezinárodních účetních standardů je přitom závazek („liability“) *„současná povinnost účetní jednotky, která vznikla jako důsledek události v minulosti a jejíž vypořádání způsobí účetní jednotce odtok prostředků představujících ekonomický prospěch.“* (IAS 37)

Ani definici pojmu „majetek“ zákon o účetnictví neobsahuje. Z vymezení předmětu účetnictví je však zřejmé, že majetek je podřazován pojmu „aktiva“ a odlišuje se od „jiných aktiv“. Za „jiná aktiva“ lze pak považovat přechodné účty aktiv. Majetek, o kterém je účtováno, nemusí být vždy ve vlastnictví účetní jednotky, nemusí tedy být jejím majetkem ve smyslu občanského zákoníku, ale i naopak.

Mezinárodní účetní standardy definují pojem „aktivum“ („asset“) jako *„zdroj, který je ovládán firmou v důsledku minulých událostí, a očekává se od něj plynutí budoucích ekonomických užiteků do účetní jednotky.“* (IAS 38) Koncepční rámec IAS uvádí, že pro určení existence aktiva není podstatné vlastnické právo a například najatý majetek je aktivem, pokud má podnik pod svou kontrolou prospěch, který bude pravděpodobně z tohoto majetku plynout.

Jak již bylo uvedeno výše, účetnictví podnikatelů bylo původně upraveno v obchodním zákoníku. V komentáři k jeho znění (Dědič, Kopáč, 1995) se uvádí, že pojmu „aktiva“ odpovídá pojem „obchodní majetek“.

Pojmy v monografiích a v právnických a ekonomických slovnících

Zkoumané pojmy jsou hojně užívány v odborných textech například v oblasti podnikových financí, daní či účetnictví. Jak je to však s jejich definicemi?

Jelínek (2003) uvádí, že aby významové průniky mezi blízkoznačnými termíny nezatěžovaly porozumění odborným textům, je zapotřebí tyto průniky odstraňovat definicemi, čímž nutně dochází k umělému zužování jinak širšího významu slova uzálního. Podotýká též, že terminologie snáší synonymii, ale obvykle ji omezuje, neboť vzniká nebezpečí, že v terminologických

synonymech budou vnímatelé odborných promluv hledat významové rozdíly.
S

Český překlad respektované knihy *Teorie a praxe firemních financí* (2014) v závěrečném česko-anglickém slovníčku pojmů ze zkoumaných pojmů definují pouze závazky. V první řadě je zde definován pojem „závazek“ („covenant“), a to jako „*klauzule ve smlouvě o půjčce, která dlužníka k něčemu zavazuje.*“ Dále jsou definovány Závazky, celkové závazky“, („liabilities“, „total liabilities“), jako „*celková hodnota pohledávek za firemními aktivy. Rovná se buď celkovým pohledávkám, nebo celkovým pohledávkám minus čisté jmění.*“ (Brealey, Myers, Allen, 2014)

Z českých autorů E. Kislingerová (2010), P. Marek (2009), I. Jindřichovská (2013) pojmy používají, ale buď je nedefinují, nebo uvádějí legální definice, příp. na ně odkazují.

M. Synek (2011) uvádí: „[...] *každé podnikání vyžaduje hmotné i jiné hospodářské prostředky [...] Konkrétní složení prostředků se označuje jako majetek (majetek podniku, firmy), jeho jednotlivé položky jako aktiva. [...] Zdrojem může být buď vlastní kapitál, nebo cizí kapitál (dluhy).*“ Publikace obsahuje i výkladový slovník. Ze zkoumaných pojmů zde lze nalézt pojem „aktiva“, definovaný následovně: „*v účetnictví označení souboru hospodářských prostředků (jmění), vyjádřených v penězích [...]*“ Definice tedy používá, možná poněkud překvapivě, pojmu „jmění“.

Z dalších autorů např. M. Zinecker (2008) definuje majetek jako „*sumu všech aktiv v tržní hodnotě, která jsou ve vlastnictví nositele rozhodování.*“

Typickými nositeli terminologických definic jsou odborné encyklopedie a slovníky. Ekonomický slovník s odborným výkladem v češtině i v angličtině (Fialová, Fiala, 2013) definuje aktivum („asset“) jako „*majetek nebo nehmotné nároky, které mají schopnost uchovávat hodnotu, ve vlastnictví ekonomického subjektu.*“ Dluh („debt“) je zde definován jako „*břemeno, které vzniká dlužníku přijetím úvěru [...], ať v peněžní nebo věcné formě.*“ Závazek („liability“) je vymezen jako „*povinnost plnění vyplývající z pravidla z přijatého úvěru.*“ Majetek ani jmění v tomto slovníku definováno není.

Ekonomický slovník Hindlse, Holmana a Hronové (2003) definuje aktiva jako „*majetek jednotky účetní, který jí zajišťuje prokazatelný budoucí ekonomický prospěch, je kontrolován a ovládán účetní jednotkou (účetní jednotka jej vlastní, má právo s ním nakládat, využívat ke své činnosti) a je výsledkem minulých transakcí a skutečností. Lze jej spolehlivě a reálně ocenit a na*

základě toho o něm účtovat.“ Dluh je v tomto slovníku definován jako „závazek účetní jednotky, který pochází z minulých událostí a je spolehlivě ocenitelný. Jedná se o povinnost dlužníka zaplatit věřiteli pohledávku.“ Slovník obsahuje i definici majetku: „souhrn prostředků, který podnik používá při své hospodářské činnosti. Zahrnuje hmotné i nehmotné majetkové hodnoty.“ Závazek je vymezen jako „částka dlužná mezi dvěma partnery z pohledu dlužníka.“ Jmění zde definováno není.

Macmillanův slovník moderní ekonomie (Pearson, 1995) definuje aktiva (assets) jako *„předmět, který má tržní čili směnnou hodnotu a tvoří část bohatství nebo majetku svého vlastníka.“* Dluh (debt) je podle něj *„závazek vyplývající z obdržení půjčky nebo přijetí zboží či služeb na úvěr (tj. proti příslibu pozdějšího placení).“* Závazky (liabilities) jsou zde vymezeny jako *„jakékoliv pohledávky, faktické nebo potenciální, vůči jednotlivci nebo instituci.“* Jmění ani majetek v tomto slovníku definovány nejsou.

Lexikon daňových pojmů (Motloch a kol., 2001) aktiva ani majetek nedefinuje, byť vymezuje např. *„jiný majetek“* či *„majetek vytvořený vlastní činností“* ap. Definice obecně odvozuje z právních předpisů daňového práva.

Velká ekonomická encyklopedie (1999) popisuje aktiva jako *„složky ekonomických zdrojů, kterými podnik disponuje.“* Uvádí také jejich znaky, kterými jsou charakteristická ve svém širším ekonomickém pojetí, jež odlišuje od užšího pojetí účetního a uvádí další podmínky, které musí být splněny, aby mohlo být aktivum považováno za aktivum v pojetí účetním. Pod heslem *„jmění“* v encyklopedii najdeme definici: *„JMĚNÍ (majetek) je soubor všech věcí (movitých i nemovitých), všech majetkových práv a majetkových závazků (tzn. aktiv a pasiv) určitého subjektu.“* Dále je pak k heslu *„jmění“* uvedeno: *„V užším smyslu se pojem majetek používá k označení aktiv určitého subjektu. V případě podnikatele jsou tato aktiva označována jako obchodní majetek.“* Pojem *„závazek“* je vymezen jako *„povinnost konat či zdržet se konání nebo jednání. Nejčastěji jde o závazek uhradit peněžitou či nepeněžitou formou za provedené výkony.“* Nalezneme zde však i heslo *„závazkové vztahy“*, pro které je v rámci výkladu používán též pojem *„závazky“* jako synonymum. Pojem *„dluh“* zde přímo jako heslo definován není, v rámci hesla *„závazky“* jsou však dluhy výslovně označeny jako podmnožina závazků, když dále se uvádí: *„účetní závazky, tj. dluhy) se oceňují nominální hodnotou [...]“.*

Pojmy nedefinuje např. Všeobecný slovník právní (2009), ačkoliv vymezuje specificky např. „majetek církevní“.

Problematika překladů

V rámci zkoumání dané problematiky byly též brány v potaz některé texty přeložené z angličtiny. Překlady bohužel situaci ještě více komplikují. Pojem „asset“ bývá překládán do češtiny jako „aktivum“, ale též jako „majetek“, ev. také „jmění“. Pojem „liability“ bývá překládán nejčastěji jako „závazek“, ale též jako „dluh“ (srov. např. Strouhal, 2014). Naopak termínem „závazek“ jsou překládány i jiné pojmy, např. „covenant“ (např. Brealey, Myers, Allen, 2014).

Anglicko-český právní slovník překládá pojem „assets“ jako „aktiva, jmění, celkový majetek; pozůstalostní jmění; konkurzní podstata“. Pojem „debt“ je zde přeložen jako „dluh, dluhy, zadluženost, závazek, pohledávka“. Další klíčový pojem, „liability“, je přeložen jako „odpovědnost, ručení, závazek, povinnost; finanční závazek, dluh, pasivum“, resp. „liabilities“ jako „dluhy, pasiva, finanční závazky“. Pojem „property“ je pak přeložen jako „majetek, vlastnictví, majetkové právo; realita, nemovitost, budova, pozemek; vlastnost“. (Oherová a kol., 2010a)

Česko anglický právní slovník stejných autorů překládá „aktiva“ jako „assets“, resp. též „aktivum“ jako „asset“, „dluh“ pak jako „debt, obligation, liability, commitment“, resp. „dluhy“ jako „debts, liabilities, outstandings“, dále pak „majetek“ jako „wealth, property, possession, holdings, goods, fortune, equity“, zatímco „jmění“ jako „property, assets, fortune, estate, possessions“, „závazek“ jako „obligation, undertaking, pledge, engagement, encumbrance, commitment, charge, bond, (ručení) liability, (písemný) covenant“, resp. „závazky“ jako „responsibilities, accounts payable, liabilities“. (Oherová a kol., 2010b)

Komplikované terminologické propletení může ilustrovat např. fakt, že IAS 16, v angličtině nazvaný „Property, plant and equipment“ nese v češtině název „Pozemky, budovy a zařízení“.

4 DISKUSE A ZÁVĚR

Pro tento příspěvek byly k bližšímu zkoumání vybrány pojmy „aktivum“, „majetek“, „jmění“, které jsou významově blízké a bývají často zaměňovány, a dále pojmy „závazek“, „dluh“, u nichž je tomu podobně. Jde o pojmy široce využívané i v běžném jazyce. Za odborné termíny je lze považovat v různých

oblastech ekonomie, objevují se v právních předpisech soukromoprávních i veřejnoprávních, kde nabývají různých významů.

Zkoumáním významu předmětných pojmů byly shledány významné rozdíly v chápání jednotlivých pojmů, které se pak promítají i do chápání vzájemných vztahů a diferencí těchto pojmů.

Východiskem zkoumání byla právní úprava současného občanského zákoníku. Ten přinesl významné pojmové změny, které se částečně promítly i do veřejného práva.

Pojem „majetek“ chápe současný občanský zákoník jako podmnožinu pojmu „jmění“. Klasická civilistická terminologie přisuzovala těmto pojmům opačný význam, dnes se však již s takovým pojetím setkáme pouze výjimečně (např. Žák a kol., 1999), avšak nezřídka bývají pojmy „majetek“ a „jmění“ považovány za synonyma. Terminologických záměn či nedůslednosti se, i přes výše uvedenou deklaraci důvodové zprávy, dopouští i samotný občanský zákoník (zmíněna byla např. „správa cizího majetku“, když by mělo jít spíše o správu cizího jmění). V odborných textech lze pak v případě užití pojmu „jmění“ zcela jistě doporučit držet se definice občanského zákoníku či alespoň pojem jasně vymežit. K uvedeným pojmům pak přistupuje pojem „aktiva“, který občanským zákoníkem užíván není a používá ho (ale nedefinuje) veřejnoprávní zákon o účetnictví. Ten používá, leč nedefinuje rovněž pojem „majetek“, když jej chápe jako podmnožinu aktiv. Pojem „aktiva“ je však nezřídka užíván i v odborné literatuře, a to jak ve významu shodném s účetním pojetím, tak i ve významu opačném, kdy aktiva jsou chápána jako podmnožina majetku, kromě toho však i ve významu synonyma (což je přirozené, neboť pro některé odborné texty mohou být difference v pojmech tak málo významné, že je s ohledem na popisovaný problém lze zanedbat).

Pojem „závazky“ a „dluhy“ je nyní občanským zákoníkem rovněž oddělován. Zatímco předcházející právní úprava užívala pojem „závazky“ ve dvou různých významech, když v jednom z významů byl synonymem pojmu „dluhy“ (co má být plněno), zatímco ve druhém z významů byly „dluhy“ podmnožinou „závazků“ (které zahrnovaly celý právní vztah, tedy i právo věřitele na plnění), současná soukromoprávní úprava volí pouze druhý způsob. Poznámka ve velkém komentáři ke kodexu (Švestka, Dvořák, Fiala a kol., 2014) však dává tušit, že ani v právní praxi první z významů nevymizí. Jiné, užší pojetí závazků pak obsahuje veřejnoprávní zákon o účetnictví. Terminologické směšování a záměny pojmů „závazky“ a „dluhy“ však zřejmě

není způsobilé vyvolat tak významné důsledky, jako je tomu v případě „majetku“ a „jmění“.

Co se týče veřejnoprávních předpisů, daňové právo bylo rekodifikačním terminologickým změnám dobře přizpůsobeno. Účetní předpisy oproti tomu drží vlastní terminologickou linii, jiné, specifické významy pojmů jsou dlouhodobě zažité a rovněž dlouhodobě respektovány. S odlišností významů uvedených pojmů v účetnictví a v soukromém právu je tedy nutno v odborných textech stále počítat.

Problematika překladu uvedených pojmů by si zasloužila podrobnější zkoumání a samostatný příspěvek. Překlad odborných termínů není v praxi jednoznačný, stejné pojmy nejsou vždy stejně překládány, mj. proto, že zohledňují účel překladu, koncové publikum. Za problematičtější bylo označeno i přeložení textu obecného zákoníku občanského (1811). V překladech odborných textů z jiných jazyků je třeba obzvlášť pečlivě pátrat po tom, jak jsou v nich chápány uvedené pojmy, v překladech do cizího jazyka je nutno důkladně vážit terminologii.

Přestože tedy část autorů odborné literatury považuje pojmy za natolik jednoznačné, že necítí potřebu je definovat, jak bylo prezentováno výše, významové diference jsou natolik podstatné, že definice pojmů či odkazy na definice legální mají v odborných textech zcela jistě své opodstatnění.

5 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BOHÁČ, R. Změny daňového práva v souvislosti s rekodifikací soukromého práva. *ACTA UNIVERSITATIS CAROLINAE – IURIDICA* 3. 2013. Pag. 19-36.
- [2] BOHÁČ, R. Daňové právo a rekodifikace soukromého práva – Část III. *Právní prostor*, 2014. Dostupné na <http://www.pravniprostor.cz/clanky/financni-pravo/danove-pravo-a-rekodifikace-soukromeho-prava-cast-iii>
- [3] BREALEY, A. R., MYERS, S. C., ALLEN, F. *Teorie a praxe firemních financí. 2., aktualizované vydání*. Přeložil Vladimír Golík, Zdeněk Mužík, Liběna Stiebitzová. Brno: BizBooks, 2014. 1096 s. ISBN 978-80-265-0028-5.
- [4] BULLA, M., BRYCHTA, I., KRUPOVÁ, T., KUCHAROVÁ, I., NÁHLOVSKÁ, J., PILAŘOVÁ I., PŠENKOVÁ Y., STROUHAL J.

- meritum Účetnictví podnikatelů 2015*. Praha: Wolters Kluwer, 2015, 544 s. ISBN 978-80-7478-690-7.
- [5] ČESKO. *Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník*. In: Sběrka zákonů České republiky. 1991.
- [6] ČESKO. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. In: Sběrka zákonů České republiky. 1991.
- [7] ČESKO. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. In: Sběrka zákonů České republiky. 1992.
- [8] ČESKO. *Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník*. In: Sběrka zákonů České republiky. 2012.
- [9] ČESKO. *Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)*. In: Sběrka zákonů České republiky. 2012.
- [10] ČESKO. *Zákon č. 303/2013 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím rekodifikace soukromého práva*. In: Sběrka zákonů České republiky. 2012.
- [11] DĚDIČ, J., KOPÁČ, L. *Obchodní zákoník s úvodním komentářem*. Praha: Prospektrum, 1995. 281 s. ISBN 978-80-7175-021-2.
- [12] DVOŘÁK, J., ŠVESTKA, J., ZUKLÍNOVÁ, M. *Občanské právo hmotné. Svazek 1. Díl první: obecná část*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 432 s. ISBN 978-80-7478-326-5.
- [13] EVROPSKÁ KOMISE. Nařízení Komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. *Úřední věstník Evropské unie*. Dostupné v českém jazyce na <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:CS:PDF>, v anglickém jazyce na <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008R1126&qid=1446208543965&from=EN>
- [14] FIALOVÁ, H., FIALA, J. *Ekonomický slovník s odborným výkladem česky a anglicky*. 3. aktualizované vydání. Praha: A plus, 2014. 318 s. ISBN 978-80-87681-02-2.

- [15] HINDLS, R., HOLMAN, R., HRONOVÁ, S. a kolektiv. *Ekonomický slovník*. Praha: C. H. Beck, 2003. 519 s. ISBN 978-80-7179-819-3.
- [16] JELÍNEK, M. Odborná terminologie a jazyková kultura. In Národní knihovna. *Knihovnická revue*. 2003, roč. 14, č. 4. s. 212-218.
- [17] JINDŘICHOVSKÁ, I. *Finanční management*. Praha: C. H. Beck, 2013. 295 s. ISBN 978-80-7400-052-2.
- [18] KISLINGEROVÁ, E. a kol. *Manažerské finance*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010. 811 s. ISBN 978-80-7400-194-9.
- [19] KNAPPOVÁ, M., ŠVESTKA, J. a kolektiv. *Občanské právo hmotné. Svazek I. Díl první: obecná část. Díl druhý: Věcná práva*. 3. vydání. Praha: ASPI Publishing, 2002. ISBN 978-80-86395-28-6.
- [20] KŘEN, M., BARTOŇ, T., CVRČEK, V., HNÁTKOVÁ, M., JELÍNEK, T., KOCEK, J., NOVOTNÁ, R., PETKEVIČ, V., PROCHÁZKA, P., SCHMIEDTOVÁ, V., SKOUMALOVÁ, H.. *SYN2010: žánrově vyvážený korpus psané češtiny*. Ústav Českého národního korpusu FF UK, Praha 2010. Dostupný z WWW: <http://www.korpus.cz>
- [21] LAVICKÝ, P. a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1-654). Komentář*. Praha: C. H. Beck, 2014, 2400 s. ISBN 978-80-7400-529-9.
- [22] MAREK, P. a kol. *Studijní průvodce financemi podniku*. 2. vydání. Praha: Ekopress, 2009. 634 s. ISBN 978-80-869-2949-1.
- [23] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k zákonnému opatření senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů*. 2013. Dostupná na http://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Duvodova-zprava_2013-11-05_ZOS-c-344-2013-Sb-o-zmene-danovych-zakonu-v-souvislosti-s-rekodifikaci-vcetne-duvodove-zpravy.pdf
- [24] MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Důvodová zpráva k novému občanskému zákoníku*. 2012. Dostupná na <http://obcanskyzakonik.justice.cz/images/pdf/Duvodova-zprava-NOZ-konsolidovana-verze.pdf>
- [25] MELZER, F. TÉGL, P. a kol. *Občanský zákoník – velký komentář. Svazek III. § 419-654*. Praha: Leges, 2014, 1264 s. ISBN 978-80-7502-003-1.

- [26] MOTLOCH J. (ed.), BONĚK, V., BĚHOUNEK, P., BENDA, V., HOLMES, A. *Lexikon – daňové pojmy*. Praha: Sagit, 2001. ISBN 978-80-7208-265-5.
- [27] MÜLLEROVÁ, L., VOMÁČKOVÁ, H., DVOŘÁKOVÁ, D. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2009. Právní stav v ASPI k 1. 1. 2014. 604 s. ISBN 978-80-7357-435-2.
- [28] OHEROVÁ, J. a kolektiv. *Anglicko-český právní slovník*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2010. 582 s. ISBN 978-80-7201-815-4.
- [29] OHEROVÁ, J. a kolektiv. *Česko-anglický právní slovník*. 4. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde, 2010. 649 s. ISBN 978-80-7201-807-9.
- [30] PEARCE, D. W. *Macmillanův slovník moderní ekonomie*. Ze čtvrtého vydání anglického originálu Macmillan Dictionary of Modern Economics přeložil Oldřich Dědek. Praha: Victoria Publishing, 1995. 549 s. ISBN 978-80-85605-42-2.
- [31] RAKOUSKÉ CÍSAŘSTVÍ. *Zákon č. 946/1811 ř. z., obecný zákoník občanský*.
- [32] SKALICKÁ DUŠÁTKOVÁ, M. Firma, podnik nebo obchodní závod? Některé termíny ekonomických disciplín v konfrontaci s jejich legální definicí. *Sborník konference: Interdisciplinární mezinárodní vědecká konference doktorandů a odborných asistentů QUAERE 2015*. Hradec Králové: MAGNANIMITAS, 5. vyd. 2015. ISBN 978-80-87952-10-8. S. 534-542.
- [33] SKALICKÁ DUŠÁTKOVÁ, M. Booked securities: are they securities or not? *10th International Scientific Conference Financial management of Firms and Financial Institutions Ostrava VŠB-TU of Ostrava, Faculty of Economics, Department of Finance 7th – 8th September 2015*. Příspěvek z uvedené konference dosud nebyl publikován.
- [34] STROUHAL, J. *Slovník pojmů IFRS (2. aktualizované vydání)*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 216 s. ISBN 978-80-7478-545-0.
- [35] SYNEK, M. *Manažerská ekonomika*. 5., aktualizované a doplněné vydání. Praha: Grada Publishing, 2011. 471 s. ISBN 978-80-2473-494-1.

- [36] ŠVESTKA, J., DVOŘÁK, J., FIALA, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář. Svazek V.* Praha: Wolters Kluwer, 2014, 1700 s. ISBN 978-80-7478-638-9.
- [37] VESELÝ, F. X. *Všeobecný slovník právní. 1. - 5. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2009. ISBN 978-80-7357-456-7.
- [38] ZINECKER, M. *Základy financí podniku.* Brno: CERM, 2008. 194 s. ISBN 978-80-214-3704-3.
- [39] ŽÁK, M. a kol. *Velká ekonomická encyklopedie.* Praha: Linde, 1999. 806 s. ISBN 978-80-7201-172-8.

AFILACE

Příspěvek je výstupem projektu specifického výzkumu „Výzkum ekonomických faktorů a jejich dopad na konkurenceschopnost podniku“ Interní grantové agentury Vysokého učení technického v Brně s registračním číslem FP-S-15-2825.

AUTOR

Mgr. Ing. et Ing. Martina Skalická Dušátková, Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav ekonomiky, Kolejní 42, 612 00 Brno, martina.dusatkova@gmail.com

AUTHOR

Mgr. Ing. et Ing. Martina Skalická Dušátková, Brno University of Technology, Faculty of Business, Department of Economics, Kolejní 42, 612 00 Brno, martina.dusatkova@gmail.com

DOPADY DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY NA ROVNOVÁHU FIRMY

EFFECTS OF VALUE ADDED TAX IN EQUILIBRIUM OF A BUSINESS ENTITY

Jan Škopek

Abstrakt: Daň z přidané hodnoty je jedním z klíčových nástrojů veřejných financí a tvorby rozpočtů v naprosté většině ekonomik světa. Má ale také významný dopad na firmy, jejich náklady, výnosy a tím tedy i zisk a mikroekonomickou rovnováhu. Je tak nedílnou součástí rozhodovacích procesů ve firmách. Tento článek je založen na případové studii a jeho cílem je prezentovat vliv daně z přidané hodnoty na rovnováhu firmy, tzn. náklady, výnosy a zisk firmy. Tento vliv je pak prostřednictvím případové studie prezentován na firmě plátce a neplátce DPH za předpokládaných jinak stejných podmínek. Článek rovněž předkládá návrh na změnu systému daně z přidané hodnoty v rámci Evropské unie, prostřednictvím vytvoření Evropského prostoru fiskální neutrality a diskutuje jeho silné a slabé stránky, i příležitosti a hrozby, které z tohoto návrhu potenciálně vyplývají pro firmy.

Klíčová slova: daň z přidané hodnoty, ekonomická rovnováha, náklady, neplátce DPH, plátce DPH, výnosy, zisk

Abstract: Value added tax is one of the key tools of public finance and budgeting in the majority of economies in the world. It also has a significant impact on companies' costs, revenues, and thereby gains a microeconomic equilibrium. It is an integral part of the decision-making processes in companies. This article is based on a case study and its goal is to present the influence of VAT on the balance of the company, i.e. costs, revenues and profits of the company. This effect is then presented through case studies on enterprise and non VAT payer under the expected ceteris paribus. The paper also presents a proposal to change the system of value added tax in the European Union, through the creation of a European Area of Fiscal Neutrality and discusses its strengths and weaknesses, and the opportunities and threats that this proposal would potentially mean to the company.

Keywords: *value added tax, economic equilibrium, costs, non-VAT payer, VAT payer, revenues, profit*

JEL Classification: *D50, K34*

1 ÚVOD

Cílem tohoto článku je prezentovat vliv daně z přidané hodnoty na rovnováhu firmy, která je popsána v mikroekonomické teorii, avšak jako taková objektivně s touto daní neuvažuje. Na případové studii pak článek ukazuje rozdíly mezi náklady, výnosy, ziskem a mikroekonomickou rovnováhou firmy plátce daně z přidané hodnoty a firmou neplátce daně z přidané hodnoty. Článek rovněž prezentuje návrh na změnu systému intrakomunitární daně z přidané hodnoty a diskutuje pozitiva a negativa toho návrhu.

Mikroekonomie jako věda zkoumá chování parciálních ekonomických subjektů, tj. firem, domácností či jednotlivců. Jde tak o studium ekonomického systému z pohledu dílčích, jednotlivých subjektů, přičemž tento pohled je základem pro tvorbu rozhodnutí o chování příslušného subjektu v rámci tohoto ekonomického systému (Macáková a kol., 2010). Důležitou roli v rozhodování hraje zdanění, a to přímé i nepřímé. V tomto článku se budu zabývat návrhem změny principu fungování daně z přidané hodnoty (dále jen DPH). Vliv DPH na ekonomické chování jednotlivých subjektů bude proto předmětem i tohoto článku.

DPH je jedním z významných nástrojů veřejných financí ve většině ekonomik. Jako univerzální nepřímá daň představuje jeden z elementárních pilířů daňové soustavy, a to především z titulu výnosů, které z této daně plynou do veřejných rozpočtů (MF ČR, 2014). Také z tohoto důvodu se jedná o daň s vysokým stupněm harmonizace v rámci Evropské unie. Kromě toho, že se jedná o daň nepřímou a univerzální, je DPH také daní tzv. neutrální. Teoretická neutralita této daně vyplývá ze základního principu jejího fungování, kdy u každého plátce stojí proti sobě daňová povinnost na výstupu a nárok na odpočet daně na vstupu. Tímto způsobem má docházet k tomu, že je u každého plátce daně zdaněna právě jen hodnota přidaná tímto plátcem. V tomto případě hovoříme o vertikálním vztahu plátce DPH vůči státnímu rozpočtu. Kromě tohoto vertikálního vztahu vůči státnímu rozpočtu ale u každého plátce DPH fungují ještě vztahy horizontální, tj. vztahy s jinými plátcí DPH. V tomto kontextu je ale primárním předpokladem neutrality DPH dodržování platební morálky všech subjektů v řetězci plátců DPH.

Z praktického hlediska je ale zřejmé, že DPH daní neutrální není. Dle Barometru platební morálky (Atradius, 2014) bylo v 1. pololetí roku 2014 v České republice hrazeno po splatnosti 32,6 % dodavatelských faktur. Z těchto dodávek je tedy odvedena DPH na výstupu dodavatelem, kterému ji však odběratel neuhradí včas, pokud vůbec. Tímto je dodavatel nespravedlivě zatížen daní, přičemž na tohoto plátce může nespravedlivě daň dopadnout i na druhé straně, neboť je ručitelem za DPH svého dodavatele a takto může být zatížen nucenou úhradou cizí daňové povinnosti.

Všechny tyto okolnosti potom mají vliv na chování firem v ekonomickém systému, jejich náklady i příjmy. Je také zřejmé, že vliv DPH bude hrát roli významnou roli při rozhodování o výstupu a o ceně v souvislosti s plátcovstvím a neplátcovstvím DPH.

Za účelem naplnění cíle tohoto článku je použita metoda případové studie dvou fiktivních podnikatelských subjektů, plátce a neplátce DPH. Na tyto dva subjekty je *ceteris paribus* aplikována teorie ekonomické rovnováhy firmy, přičemž je prezentováno, jak se mění optimum firmy ve vztahu k plátcovství DPH v případech, kdy většinu nákladů firmy tvoří náklady, kterých se DPH netýká a naopak.

2 NÁKLADY, VÝNOSY A ZISK FIRMY

Firmy na trhu vystupují v roli subjektů, které primárně utváří nabídku zboží či služeb. Rozhodování firmy tedy probíhá zejména v úrovni vyrobené produkce, její ceny a užití kombinace výrobních faktorů, které jsou determinující pro náklady firmy. Toto rozhodování se opírá o porovnání vstupů ve smyslu použitých zdrojů a výstupů, tj. výsledku výroby ve smyslu množství a realizovaných výnosů (příjmů).

Z hlediska rozhodování je nutné odlišit krátké a dlouhé období, neboť v krátkém období lze měnit pouze množství některých vstupů, zejména pak práce. Ostatní vstupy zůstávají konstantní. Za takový konstantní vstup je v krátkém období typicky považován zejména kapitál (Macáková a kol., 2010).

V ekonomické teorii je za cíl firmy považována maximalizace zisku. Celkový zisk je přitom představován rozdílem mezi celkovými výnosy (příjmy) a celkovými náklady. Celkové náklady jsou dány součtem jejich dvou složek, a to fixních nákladů a variabilních nákladů. Fixní náklady se s objemem výroby nemění, resp. pokud se mění, tak skokově se změnou výrobní

kapacity. V krátkém období jsou tak považovány za konstantní. Variabilní náklady se s objemem výroby mění (Tuleja, 2007).

Jsou-li uvažovány dvě srovnatelné firmy, plátce a neplátce DPH, potom fixní náklady neplátce budou o DPH vyšší, tj. o 21 %, než fixní náklady plátce DPH. U variabilních nákladů je důležitý podíl práce na těchto variabilních nákladech, neboť lidská práce ve smyslu osobních nákladů na zaměstnance DPH nepodléhá. Pokud bychom u těchto dvou firem uvažovaly dvě situace, kdy lidská práce představuje 10 % variabilních nákladů a kdy lidská práce představuje 90 % variabilních nákladů, potom jsou v první situaci variabilní náklady neplátce DPH vyšší o 18,9 % a ve druhém případě o 2,1 % vyšší ve srovnání s variabilními náklady plátce DPH.

V jednoduchém modelovém příkladu tedy uvažujme, že fixní náklady bez DPH jsou ve výši 100, variabilní náklady na jednotku produkce u plátce DPH jsou 10. Srovnání nákladů je uvedeno v tabulce.

Tab. 1: Fixní a variabilní náklady plátce a neplátce DPH

Složka nákladů / Situace	Os.náklady 10 %		Os.náklady 90 %	
	Plátce DPH	Neplátce DPH	Plátce DPH	Neplátce DPH
Fixní náklady	100.00	121.00	100.00	121.00
Variabilní náklady na jednotku produkce	10.00	11.89	10.00	10.21
z toho: osobní náklady	1.00	1.00	9.00	9.00
materiálové a energetické náklady	9.00	10.89	1.00	1.21

Zdroj: Vlastní zpracování

Z tabulky je patrné, že zatímco u plátce DPH podíl osobních nákladů ve variabilních nákladech nemění krátkodobou nákladovou funkci, která má v obou situacích tvar

$$TC_{\text{plátce}} = 100 + 10Q,$$

u neplátce se tvar funkce bude měnit právě v závislosti na podílu osobních nákladů ve variabilních nákladech, a to

$$TC_{\text{neplátce}(10)} = 121 + 11,89Q,$$

resp.

$$TC_{\text{neplátce}(90)} = 121 + 10,21Q.$$

Tyto rozdíly ve fixních a variabilních nákladech, se tedy samozřejmě projeví v celkových nákladech firmy, které jsou determinovány množstvím produkce. To je dáno právě výrobní kapacitou určující příslušnou výši fixních nákladů.

Bude-li v tomto kontextu uvažována maximální výrobní kapacita na úrovni 100 jednotek množství za období, budou celkové náklady obou firem v daných situacích v hodnotách prezentovaných v tabulce 2.

Tab. 2: Celkové náklady plátce a neplátce DPH

Objem produkce	Celkové náklady			
	Os.náklady 10 %		Os.náklady 90 %	
	Plátce DPH	Neplátce DPH	Plátce DPH	Neplátce DPH
0	100.00	121.00	100.00	121.00
1	110.00	132.89	110.00	131.21
2	120.00	144.78	120.00	141.42
...				
10	200.00	239.90	200.00	223.10
...				
50	600.00	715.50	600.00	631.50
...				
100	1 100.00	1 310.00	1 100.00	1 142.00

Zdroj: Vlastní zpracování

Disproporce mezi těmito dvěma firmami nastávají také v oblasti jejich výnosů (příjmů). Budeme-li uvažovat dokonale konkurenční trh, tj. trh, na kterém žádný z poptávajících ani nabízejících není natolik silný, aby určoval cenu, a cena je tedy určena trhem, pak při uvažované prodejní ceně jedné jednotky produkce 40, bude tato částka celá představovat výnos neplátce DPH, ale u plátce DPH bude výnos (příjem) pouze ve výši 33,06. Rozdíly ve výši výnosů (příjmů) a nákladů samozřejmě vedou k rozdílům v zisku těchto dvou firem. Tyto rozdíly jsou shrnuty v tabulce 3.

Tab. 3: Rozdíly ve výnosech (příjmech) a zisku plátce a neplátce DPH

Objem produkce	Výnosy (příjmy)		Zisk			
	Plátce DPH	Neplátce DPH	Os.náklady 10 %		Os.náklady 90 %	
			Plátce DPH	Neplátce DPH	Plátce DPH	Neplátce DPH
0	0.00	0.00	-100.00	-121.00	-100.00	-121.00
1	33.06	40.00	-76.94	-92.89	-76.94	-91.21
2	66.12	80.00	-53.88	-64.78	-53.88	-61.42
...						
10	330.58	400.00	130.58	160.10	130.58	176.90
...						
50	1 652.89	2 000.00	1052.89	1284.50	1052.89	1368.50
...						
100	3 305.79	4 000.00	2 205.79	2 690.00	2 205.79	2 858.00

Zdroj: Vlastní zpracování

Prezentované rozdíly také nezbytně ovlivní optimum obou firem. Přesto, že se jedná o teoreticky srovnatelné firmy, optimum každé z nich bude jiné. Doposud však nebylo uvažováno s produktem firmy ve fyzických jednotkách v souvislosti s množstvím lidské práce. Dvě modelové situace předpokládají ve variabilních nákladem firem 10 procentní, resp. 90 procentní podíl nákladů na lidskou práci. Pro další modelové analýzy proto budeme předpokládat následující celkový produkt.

Tab. 4: Uvažovaný celkový, průměrný a mezní produkt firem

Množství lidské práce		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Celkový produkt	Os.náklady 10 %	0.00	15.00	35.00	52.00	66.00	77.00	85.00	92.00	97.00	100.00	100.00
	Os.náklady 90 %	0.00	4.00	10.00	22.00	35.00	50.00	64.00	77.00	89.00	95.00	100.00
Průměrný produkt	Os.náklady 10 %	x	15.00	17.50	17.33	16.50	15.40	14.17	13.14	12.13	11.11	10.00
	Os.náklady 90 %	x	0.27	0.29	0.42	0.53	0.65	0.75	0.84	0.92	0.95	1.00
Mezní produkt	Os.náklady 10 %		15.00	20.00	17.00	14.00	11.00	8.00	7.00	5.00	3.00	0.00
	Os.náklady 90 %		4.00	6.00	12.00	13.00	15.00	14.00	13.00	12.00	6.00	5.00

Zdroj: Vlastní zpracování

Tento uvažovaný celkový produkt, který dále definuje průměrný a mezní produkt bude promítnut do podrobnějších analýz obou firem. Analýza produkce ukazuje, že od určitého bodu se projevuje zákon klesajících výnosů. Zde jsou to 3 jednotky lidské práce. Od tohoto bodu začíná klesat jak průměrný, tak i mezní produkt. Z hlediska produktu jsou obě uvažované firmy shodné.

Dále budeme uvažovat cenu jednotky lidské práce ve výši 150. Při stanovování variabilních nákladů jednotky produkce bude dále uvažováno s podílem lidské práce minimálním (v předchozím 10 %) a velmi významným (v předchozím 90 %) a ostatní variabilní vstupy (materiál a energie), které podléhají DPH, budou ve výši 10 bez DPH, tzn. 12,10 vč. DPH.

Optimum firmy plátce DPH

Nejprve se zaměřím na analýzu optima firmy plátce DPH. Při rozhodování firmy hraje důležitou roli produkt náklady, příjmy (výnosy) a zisk. Hodnoty těchto veličin ve dvou modelových situacích ve firmě plátce DPH shrnují tabulky 5 a 6 dále.

Jestliže vyjdeme z nákladového optima firmy, je nutné rozlišit průměrné náklady (AC) a mezní náklady (MC), kdy

$$AC = \frac{TC}{Q} \quad \text{a} \quad MC = \frac{\Delta TC}{\Delta Q}.$$

Vztah průměrných a mezních nákladů je určující pro nalezení minima průměrných nákladů na výrobu jedné jednotky produktu, neboť platí, že průměrné náklady jsou minimální, jestliže $MC = AC$ (Macáková a kol., 2009).

Tab. 5: Náklady, výnosy (příjmy) a zisk plátce DPH při minimálním podílu lidské práce

L	TP	VC	FC	TC	AC	MC	TR	AR	MR	Zisk
0	0	0.00	100.00	100.00	x	x	0.00	x	x	-100.00
1	15	300.00	100.00	400.00	26.67	20.00	495.87	33.06	33.06	95.87
2	35	650.00	100.00	750.00	21.43	17.50	1 157.02	33.06	33.06	407.02
3	52	970.00	100.00	1 070.00	20.58	18.82	1 719.01	33.06	33.06	649.01
4	66	1 260.00	100.00	1 360.00	20.61	20.71	2 181.82	33.06	33.06	821.82
5	77	1 520.00	100.00	1 620.00	21.04	23.64	2 545.45	33.06	33.06	925.45
6	85	1 750.00	100.00	1 850.00	21.76	28.75	2 809.92	33.06	33.06	959.92
7	92	1 970.00	100.00	2 070.00	22.50	31.43	3 041.32	33.06	33.06	971.32
8	95	2 150.00	100.00	2 250.00	23.68	60.00	3 140.50	33.06	33.06	890.50
9	100	2 350.00	100.00	2 450.00	24.50	40.00	3 305.79	33.06	33.06	855.79
10	100	2 500.00	100.00	2 600.00	26.00	n/a*	3 305.79	33.06	33.06	705.79

Zdroj: Vlastní zpracování

Pozn*: hodnota mezních nákladů se limitně blíží nekonečnu

Jestliže je produkt vyráběn s minimálním podílem lidské práce, je to přibližně při produkci 66 jednotek produktu. Při významném podílu lidské práce je to kolem 90 jednotek produktu. V takovém okamžiku tedy firma vyrábí s nejnižšími průměrnými náklady na jednotku produkce, přičemž každá dodatečná jednotka produkce již má průměrný náklad na výrobu vyšší. Při uvažované konstantní prodejní ceně, tzn. v situaci, kdy $AR = MR = 33,06$, firma zároveň realizuje maximální zisk.

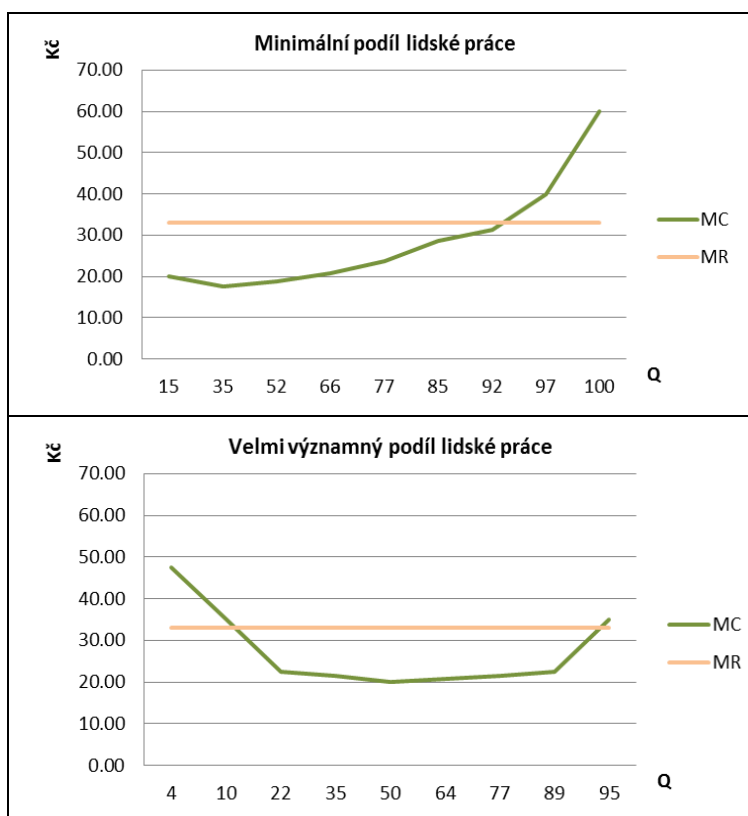
Tab. 6: Náklady, výnosy (příjmy) a zisk plátce DPH při velmi významném podílu lidské práce

L	TP	VC	FC	TC	AC	MC	TR	AR	MR	Zisk
0	0	0.00	100.00	100.00	x	x	0.00	x	x	-100.00
1	4	190.00	100.00	290.00	72.50	47.50	132.23	33.06	33.06	-157.77
2	10	400.00	100.00	500.00	50.00	35.00	330.58	33.06	33.06	-169.42
3	22	670.00	100.00	770.00	35.00	22.50	727.27	33.06	33.06	-42.73
4	35	950.00	100.00	1 050.00	30.00	21.54	1 157.02	33.06	33.06	107.02
5	50	1 250.00	100.00	1 350.00	27.00	20.00	1 652.89	33.06	33.06	302.89
6	64	1 540.00	100.00	1 640.00	25.63	20.71	2 115.70	33.06	33.06	475.70
7	77	1 820.00	100.00	1 920.00	24.94	21.54	2 545.45	33.06	33.06	625.45
8	89	2 090.00	100.00	2 190.00	24.61	22.50	2 942.15	33.06	33.06	752.15
9	95	2 300.00	100.00	2 400.00	25.26	35.00	3 140.50	33.06	33.06	740.50
10	100	2 500.00	100.00	2 600.00	26.00	40.00	3 305.79	33.06	33.06	705.79

Zdroj: Vlastní zpracování

Obecně je tedy firma v optimu, kdy $MR = MC$. Průběh křivek mezního příjmu a mezních nákladů je prezentován na obrázku 1.

Obr. 1: Mezní náklady a mezní příjem firmy plátce DPH



Zdroj: Vlastní zpracování

Podíl lidské práce jako variabilního zdroje tedy posouvá optimum firmy přibližně o 3 jednotky produkce. V těchto bodech firma zároveň maximalizuje svůj zisk.

Optimum firmy neplátce DPH

Firma neplátce DPH realizuje svou produkci s vyššími náklady, avšak zároveň také s vyššími příjmy. Z hlediska nákladů tedy opět vycházíme z rovnosti průměrných a mezních nákladů. Tato rovnost při minimálním podíl lidské práce nastává, stejně jako ve firmě plátce DPH, při výrobě přibližně 66 jednotek produkce. Je-li zapojen velmi významný podíl lidské práce, potom k rovnosti průměrných a mezních nákladů dochází při produkci kolem 90 jednotek, tj. opět ve stejném bodě, jako u plátce DPH.

Tab. 7: Náklady, výnosy (příjmy) a zisk neplátce DPH při minimálním podílu lidské práce

L	TP	VC	FC	TC	AC	MC	TR	AR	MR	Zisk
0	0	0.00	121.00	121.00	x	x	0.00	x	x	-121.00
1	15	331.50	121.00	452.50	30.17	22.10	600.00	40.00	40.00	147.50
2	35	723.50	121.00	844.50	24.13	19.60	1 400.00	40.00	40.00	555.50
3	52	1 079.20	121.00	1 200.20	23.08	20.92	2 080.00	40.00	40.00	879.80
4	66	1 398.60	121.00	1 519.60	23.02	22.81	2 640.00	40.00	40.00	1 120.40
5	77	1 681.70	121.00	1 802.70	23.41	25.74	3 080.00	40.00	40.00	1 277.30
6	85	1 928.50	121.00	2 049.50	24.11	30.85	3 400.00	40.00	40.00	1 350.50
7	92	2 163.20	121.00	2 284.20	24.83	33.53	3 680.00	40.00	40.00	1 395.80
8	97	2 373.70	121.00	2 494.70	25.72	42.10	3 880.00	40.00	40.00	1 385.30
9	100	2 560.00	121.00	2 681.00	26.81	62.10	4 000.00	40.00	40.00	1 319.00
10	100	2 710.00	121.00	2 831.00	28.31	n/a*	4 000.00	40.00	40.00	1 169.00

Zdroj: Vlastní zpracování

Pozn*: hodnota mezních nákladů se limitně blíží nekonečnu

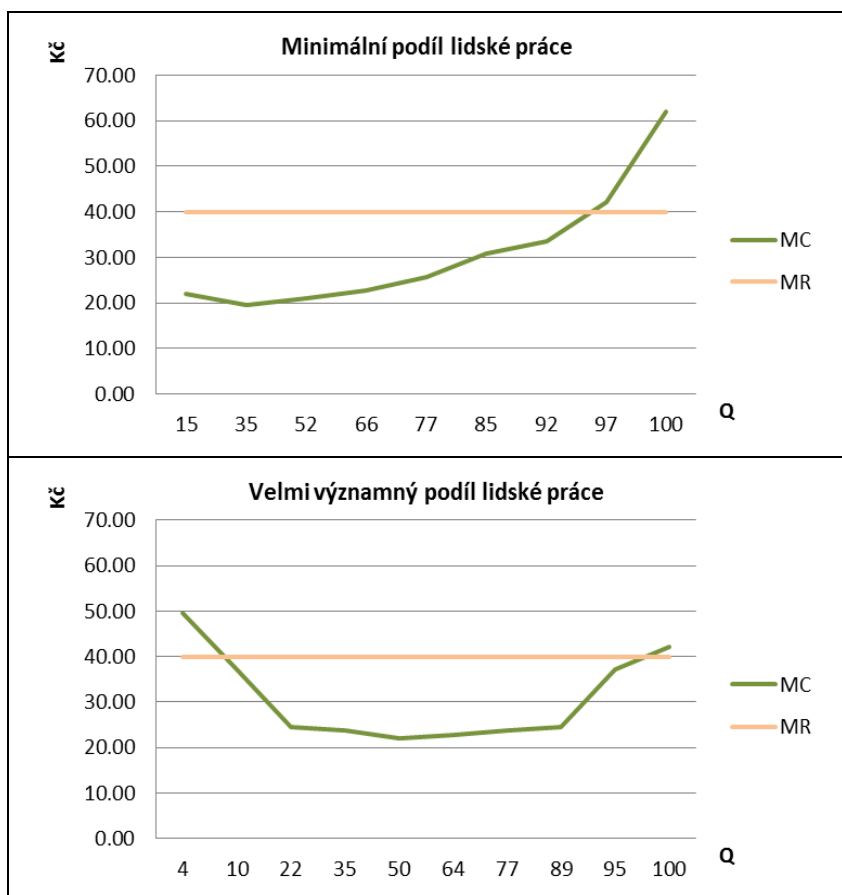
Mezi firmou plátce a neplátce DPH však dochází k významné diferenci v příjmech, a to jak v celkovém příjmu, tak také v příjmu průměrném a mezním.

Tab. 8: Náklady, výnosy (příjmy) a zisk neplátce DPH při velmi významném podílu lidské práce

L	TP	VC	FC	TC	AC	MC	TR	AR	MR	Zisk
0	0	0.00	121.00	121.00	x	x	0.00	x	x	-121.00
1	4	198.40	121.00	319.40	79.85	49.60	160.00	40.00	40.00	-159.40
2	10	421.00	121.00	542.00	54.20	37.10	400.00	40.00	40.00	-142.00
3	22	716.20	121.00	837.20	38.05	24.60	880.00	40.00	40.00	42.80
4	35	1 023.50	121.00	1 144.50	32.70	23.64	1 400.00	40.00	40.00	255.50
5	50	1 355.00	121.00	1 476.00	29.52	22.10	2 000.00	40.00	40.00	524.00
6	64	1 674.40	121.00	1 795.40	28.05	22.81	2 560.00	40.00	40.00	764.60
7	77	1 981.70	121.00	2 102.70	27.31	23.64	3 080.00	40.00	40.00	977.30
8	89	2 276.90	121.00	2 397.90	26.94	24.60	3 560.00	40.00	40.00	1 162.10
9	95	2 499.50	121.00	2 620.50	27.58	37.10	3 800.00	40.00	40.00	1 179.50
10	100	2 710.00	121.00	2 831.00	28.31	42.10	4 000.00	40.00	40.00	1 169.00

Zdroj: Vlastní zpracování

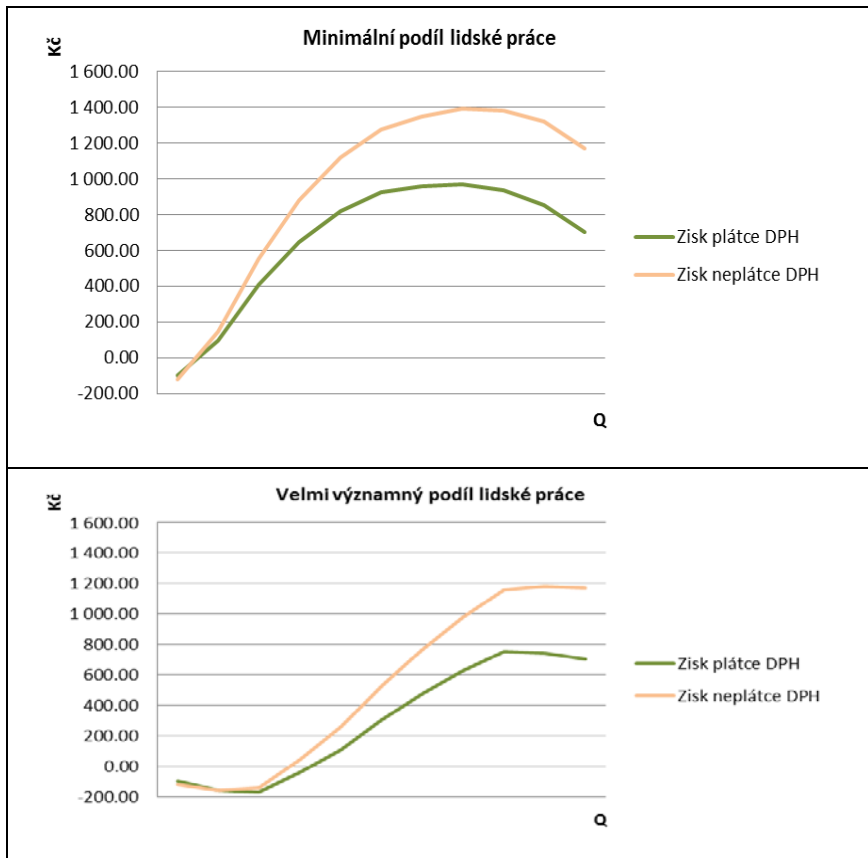
Průběh křivek mezního příjmu a mezních nákladů je prezentován na obrázku 2 níže. Zde je patrné, že i optimum firmy neplátce DPH se nachází ve stejných bodech, jako optimum firmy plátce DPH.

Obr. 2: Mezní náklady a mezní příjem firmy neplátce DPH

Zdroj: Vlastní zpracování

Dílčí shrnutí

Jestliže je tedy porovnána firma plátce a neplátce DPH, obě firmy shodně dosahují minima průměrných nákladů na jednotku produkce ve stejném bodě, a ve stejných bodech produkce dochází také do svého optima. Významně se však obě firmy liší vzhledem k dosahovaným ziskům. Porovnání zisků firmy plátce a neplátce DPH ve dvou modelových situacích prezentuje obrázek 3.

Obr. 3: Porovnání zisku firmy plátce a neplátce DPH

Zdroj: Vlastní zpracování

Přesto, že se tedy obě firmy ve svých optimech neliší, zisk neplátce DPH je v bodech optima firmy v obou situacích významně vyšší, než zisk firmy plátce DPH. Pokud bychom se dále zaměřili na druhou stranu trhu, tedy na poptávku, v případě, kdy je cena určena trhem, a to v částce 40 jako teoreticky rovnovážná cena, je zřejmé, že pro plátce DPH je z hlediska jeho příjmů (výnosů) nemožné na tuto cenu dosáhnout, neboť jeho prodejní cena, tj. výnos bude vždy o DPH nižší.

3 ZÁVĚR

Cílem autorovy další práce obecně je navrhnout změnu fungování DPH, a to ve smyslu vymezení evropského prostoru výroby a služeb (dále jen EPVS) a prostoru konečné spotřeby. V rámci EPVS by potom výkony zde realizované nepodléhaly DPH. Daní by byly zatíženy až statky a služby vystupující z EPVS do prostoru spotřeby, tj. odcházející ke konečnému

spotřebiteli, který je dále nevyužije pro svou ekonomickou činnost. Takový návrh tedy předpokládá, že všechny podnikatelské subjekty, firmy v rámci EPVS budou plátcí DPH. Tyto subjekty budou odvádět DPH ze svých výkonů odcházejících ven z EPVS, a to sice DPH, která bude součástí prodejní ceny konečnému spotřebiteli, který ve většině případů platí v hotovosti. DPH tím bude daní, která je vůči plátcům skutečně neutrální, jak o ní pojednává daňová teorie. Daňová povinnost bude alokována pouze na jediný bod v řetězci, a to na výstup výkonu (produktu) z EPVS do prostoru spotřeby, čímž bude eliminován zdroj současných daňových úniků, tedy celkově bude výběr, správa i systém kontroly DPH efektivnější, účinnější. Toto navrhované řešení je dále podrobena SWOT analýze.

Obecně SWOT analýza představuje techniku, která je zaměřena na zhodnocení vnitřních a vnějších faktorů, které ovlivňují úspěšnost, resp. výsledek konkrétního záměru, v tomto případě tedy záměru na změnu principu fungování DPH v rámci EPVS. Vnější faktory jsou přitom označovány jako příležitosti a hrozby, vnitřní faktory jako silné a slabé stránky. Z mikroekonomického hlediska tedy bude na předmětný návrh rámci SWOT analýzy nahlíženo na úrovni firmy, podnikatelské jednotky.

Z hlediska vnitřních faktorů ve smyslu silných a slabých stránek návrhu zde jde především o to, které potenciální interní faktory určující chování firmy dokáže předmětný návrh změny ve fungování DPH posílit, a které naopak oslabit.

Silné stránky, které návrh potenciálně na straně firem může vytvořit, jsou zejména následující:

- Odlehčení peněžních toků firem

Firmy nebudou zatíženy odvodem DPH z uskutečněných plnění, za která doposud nevyinkasovaly peněžní prostředky od odběratelů. Odvod DPH bude realizován pouze v případě, kdy firma realizuje plnění pro konečnou spotřebu, tj. primárně pro občana či domácnost. Tyto subjekty v naprosté většině případů realizují platby hotovostí.

- Zvýšení disponibilních peněžních prostředků, které ponesou větší míru jistoty

Tím, že si firmy budou navzájem plnit bez DPH, odpadne nejistota zvýšené ztráty z titulu povinnosti odvést DPH, v případě, kdy odběratel nezaplatí. Ztráta ve výši prodejní ceny sice eliminována není, ale změna

fungování DPH by tuto ztrátu peněžních prostředků právě o DPH snížila. Návrh také posiluje finanční stabilitu firmy tím, že eliminuje potenciální nebezpečí vzniku povinnosti zaplatit DPH za jiný subjekt.

- Posun rozpočtového omezení firem

Jestliže bude mít firma k dispozici větší objem peněžních prostředků, posouvá se její rozpočtové omezení. Posun rozpočtového omezení, resp. linie rozpočtu umožní firmě investovat a dále se rozvíjet.

- Odstranění diferencí v ziscích firem

Pokud bude na trhu nastavena určitá hladina dané produkce, nebude již docházet k tomu, že příjem (výnos) plátce DPH bude nižší, než příjem neplátce DPH. To znamená, že prezentované dvě modelové srovnatelné firmy by realizovaly také srovnatelný zisk.

- Snížení administrativní náročnosti na straně firem

Potenciální snížení administrativní náročnosti povede ke snížení administrativních nákladů firem, což bude mít také pozitivní efekt v jejich výsledcích.

Ve slabých stránkách se pak odráží zejména to, že sice dojde k posílení finanční stability firem, avšak nejsou eliminována všechna rizika. Tato rizika, např. riziko platební morálky odběratelů, však již s předmětným návrhem nesouvisí.

Změn principu fungování DPH samozřejmě ovlivní také okolí firem, a to zejména v tom smyslu, že dojde ke změnám ve správě daně a s tím související administrativě. V okolí firem se tak potenciálně vytvoří nové příležitosti, avšak i možné nové hrozby.

Příležitosti pro firmy budou plynout zejména z následujícího:

- Ekonomický růst

Jestliže změna principu fungování DPH povede k posunu rozpočtového omezení firem, vytvoří se tak prostor pro investice a inovace, které vyvolávají obecný ekonomický růst.

- Efektivnější správa daně z přidané hodnoty

Stát se stane čistým příjemcem DPH, tzn., odpadne jeho povinnost vracet plátcům DPH nárokové nadměrné odpočty. Na straně státu se tak sníží výdaje na správu a kontrolu DPH, čímž se i zde otevírá prostor pro investice, které rovněž podporují ekonomický růst.

Hrozby pro firmy potom plynou především z možného strachu na úrovni státu z omezení příjmů do státního rozpočtu. V tomto kontextu jsou hrozby zejména následující:

- Zvýšení přímých daní

Protože DPH tvoří jeden z hlavních příjmů státního rozpočtu, mohla by vzniknout na straně státu obava ze snížení těchto příjmů. Mohla by tedy vzniknout tendence takový potenciální výpadek příjmů vyrovnat, a to například zvýšením sazby daně z příjmů.

- Zavedení „jiných“ administrativních povinností

Přesto, že by si firmy plnily mezi sebou v rámci EPVS bez DPH, mohla by vzniknout povinnost reportingu těchto plnění. Pravděpodobnost takové povinnosti, resp. hrozby, je relativně vysoká i s ohledem na fakt, že od 1.1.2016 bude všem plátcům DPH uložena povinnost podávat kontrolní hlášení k DPH. V tomto případě by byla eliminována silná stránka návrhu ve smyslu snížení administrativních nákladů firem.

Atributy zamýšleného návrhu by mohly vést k posílení firem i k výhodám na straně státu. Vzhledem k tomu, že DPH je na úrovni Evropské unie silně harmonizovanou daní, muselo by k navrhované změně dojít nikoli pouze na národní, ale na nadnárodní úrovni. Protože však podobný princip DPH již funguje mezi plátcí daně z různých členských států DPH, není to princip na úrovni EU neznámý. Došlo by tedy pouze k jeho rozšíření na národní úrovni.

4 POUŽITÉ ZDROJE

- [1] Atradius, 2014: Barometr Platební Morálky Atradius. Výsledky průzkumu pro Českou republiku. [cit. 4.11.2015] On-line dostupné z http://www.atradius.cz/images/stories/EconomicBarometer/ppb14_ee_cz-cz%20fin.pdf
- [2] HOŘEJŠÍ, B., SOUKUPOVÁ, J., MACÁKOVÁ, L., SOUKUP, J., 2010: *Mikroekonomie*. Praha, Management Press. 5. vyd. ISBN 978-80-7261-218-5
- [3] MACÁKOVÁ, L. a kol., 2010: *Mikroekonomie. Základní kurs*. Praha: Melandrium. 11. vyd. ISBN 978-80-86175-70-6

- [4] MACÁKOVÁ, L. a kol., 2009: *Mikroekonomie. Repetitorium*. Praha: Melandrium. 6. vyd. ISBN 80-86175-68-3
- [5] Ministerstvo financí ČR, 2014: Důvodová zpráva k novele zákona o DPH. [cit. 20.12.2015] On-line dostupné z <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/prognozy/makroekonomicka-predikce/2014>
- [6] TULEJA, P., 2007: *Analýza pro ekonomy*. Brno: Computer Press. 1. vyd. ISBN 978-80-251-1801-6

AUTOR

JUDr. Ing. Jan Škopek, LL.M., MBA, Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta mezinárodních vztahů, nám. W. Churchilla 1938/4, 130 67 Praha 3; jan-skopek@centrum.cz

AUTHOR

JUDr. Ing. Jan Škopek, LL.M., MBA, University of Economics Prague, Faculty of International Relations, nám. W. Churchilla 1938/4, 130 67 Praha 3; jan-skopek@centrum.cz

ACTA STING

Published / Vydává: STING ACADEMY
AKADEMIE STING, o.p.s.

Address / Adresa: Stromovka 1, 637 00 Brno
Czech Republic
+420 541 221 801
<http://www.sting.cz>

Number / Číslo: 2/2016

Date of publication / Datum vydání: 26th July 2016
26. července 2016

Executive Editor / Výkonný redaktor: Ing. Eva Vincencová, Ph.D.

Evidence number / Evidenční číslo: MK ČR E 20461

ISSN (online): 1805-6873