

recenzovaný vědecký časopis

ACTA STING

2
2017



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)

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)

doc. Ing. Roman Zámečník, Ph.D.

(AKADEMIE STING v Brně, Katedra ekonomiky a řízení)

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

ISSN (online):

1805-6873

EVIDENČNÍ ČÍSLO:

MK ČR E 20461



OBSAH

TAX EVASION TAX OF INCOME IN THE CZECH REPUBLIC

BŘETISLAV ANDRLÍK, VERONIKA ŠKODÍKOVÁ 6

THE CONTRACT OF THE COMMAND TYPE

KAREL MAREK..... 34

ANALYSIS OF RETIREMENT REQUIREMENTS OF MILITARY PERSONNEL - ANALYSIS OF PUBLIC EXPENDITURES

MARTIN POP 54

QUANTIFICATION OF RELATIONSHIP OF OIL PRICE TO THE CONSUMER'S PETROLEUM PRODUCTS PRICES

PETR STREJČEK, ANDREA FILIPOVÁ..... 65

TAX EVASION DANĚ Z PŘÍJMŮ V ČESKÉ REPUBLICE

TAX EVASION TAX OF INCOME IN THE CZECH REPUBLIC

Břetislav Andrlík, Veronika Škodíková

Abstrakt: *Předmětem příspěvku je problematika správy daní v České republice související s aktivitami podnikatelských subjektů vedoucích k minimalizaci jejich daňové povinnosti na dani z příjmů. V rámci příspěvku jsou identifikovány nejčasnější postupy poplatníků daně z příjmů, vedoucí k nelegální minimalizaci daňové povinnosti. Identifikované postupy jsou demonstrovány na modelových příkladech, tak aby byl zjevný jejich dopad na výši odvodů daňových povinností podnikatelských subjektů. Součástí příspěvku je i vymezení postihů pro tyto poplatníky daně z hlediska zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění. Stěžejní část je věnována problematice práci „načerno“ a praktikám tzv. „švarcsystému“, který je jedním z častých nástrojů minimalizace nákladů a potažmo daňových odvodů na pracovní sílu podnikatelských subjektů.*

Klíčová slova: *obcházení daně, vyhýbání se placení daní, správa daní*

Abstract: *The subject of the paper is the issue of tax administration in the Czech Republic related to the activities of business entities leading to the minimization of their tax liability on income tax. The contribution identifies the earliest methods of income taxpayers leading to illegal tax minimization. Identified procedures are demonstrated on model examples so that their impact on the level of tax levies on business entities is obvious. The contribution also includes the definition of penalties for these taxpayers in terms of Act No. 40/2009 Coll., Criminal Code, as amended. The main part is devoted to the problem of "blackmail" and practices of the so-called "švarcsystém", which is one of the frequent tools to minimize costs and, consequently, tax deductions on the labor force of business entities.*

Keywords: *tax evasion, tax avoidance, tax administration*

JEL klasifikace: *H20, H71*

1 ÚVOD

Téma daňových úniků a postupů vedoucích k jejich vzniku je aktuální ve všech fázích hospodářského cyklu, ať už se jedná o období krize, kdy se ekonomice dané země nedaří, nebo období konjunktury. Daňové úniky a jejich minimalizace je v popředí zájmu nejen státu, který je v této oblasti reprezentován finanční správou (správcem daně), ale také zájem o ně mají občané, protože daně tvoří veřejné rozpočty využívané pro blaho všech. Výklad pojmu daňový únik se v odborné literatuře často liší, některé zdroje považují za daňový únik jakékoliv snižování daňové povinnosti a to bez ohledu na to, jestli k němu dochází v mezích zákona, či nikoli. Proti tomuto názoru stojí definice daňového úniku, jakožto formy realizace čistě nelegální činnosti (např. machinace prováděné v účetnictví daňového subjektu za účelem vylákání daňové výhody, samotné neodvedení daně nebo odklon příjmů do států s nižším daňovým zatížením). Daňový subjekt se snaží zcela přirozeně najít způsob, jak co nejvíce minimalizovat svou daňovou povinnost. Přestože česká legislativní úprava daní je poměrně obsáhlá a složitá, nabízí daňovým subjektům i možnosti úlevy a snížení daňové zátěže různými způsoby. Vedle zcela zákonných možností se stává, že se činnosti daňového subjektu dostanou až za hranice, jež zákon vymezuje.

Z tohoto hlediska rozdělujeme přístupy na **Tax avoidance** – daňový subjekt využívá všech možných zákonných úlev a výjimek a na **Tax evasion** – daňový subjekt se již chová za hranicí zákona a jeho chování bude právně postiženo. Dle Jacobs a Duke (2006) Tax avoidance představuje situace osvobození od daně, slevu na dani, odpisování majetku, podporu vybraných činností, mezery v daňových zákonech (do určité míry). Kocina (2014) uvádí, že mezi Tax evasion patří zejména:

- zatajení příjmů a krácení tržeb (záměrné zatajování vystavených dokladů),
- neoprávněně vystavené výdajové doklady z pokladny s jejich proúčtováním jako nákladového výdaje, přičemž hotovost přechází do černého fondu či do osobní spotřeby,
- sjednávání fiktivních služeb zejména poradenských, reklamních, marketingových apod. od jiné společnosti, která za tyto práce fakturuje nepřiměřeně vysoké částky, přičemž vlastní úhrada zhotoviteli prací hotovostní formou je nepatrná,

- účtování nákladné dovolené v zahraničí na základě faktury cestovní kanceláře jako školení nebo zvyšování kvalifikace zaměstnanců,
- manipulace s dlouhodobým hmotným majetkem.

Dále i uskutečňování různých činností bez dokladu, tedy práce „načerno“ při které dochází ke krácení příjmů. Hranice mezi legálním a nelegálním chováním daňových subjektů při minimalizaci daňové povinnosti může být pak velmi nejasná. Je to způsobeno zejména nejednoznačným výkladem a složitostí daňových zákonů, kdy ani jednotlivé finanční úřady nepostupují jednotným způsobem.

Obrázek 1: Možnosti minimalizace daňové povinnosti

Zákonná oblast			Stínová ekonomika		Nezákonná oblast	
			Neprovedení zdanitelného plnění	Daňová obratnost	Zneužití práva	
Dodržování zákonů	Daňové úspory	Daňové chyby	Daňové výhody		Nelegální daňový únik	

Zdroj: autoři

Příspěvek se zaměřuje pouze na vybrané tax evasion „nelegální“ postupy podnikatelských subjektů s cílem minimalizace vlastní daňové povinnosti daně z příjmů.

2 METODOLOGIE A DATA

Cílem příspěvku je s využitím identifikace a deskripce nelegálních postupů podnikatelských subjektů vedoucích k minimalizaci jejich daňového základu, a tím k nižšímu odvodu daně z příjmů, zhodnotit současný stav těchto nástrojů aplikovaných v podmínkách České republiky a zejména upozornit podnikatelské prostředí na nelegálnost jejich chování. Příspěvek je rozdělen na dvě hlavní oblasti, kdy v první je provedeno vymezení nelegálního chování v daňové oblasti a v druhé se zabývá konkrétními postupy, které podnikatelské subjekty využívají v podmínkách České republiky s cílem snížení daňového základu u daně z příjmů právně regulovanou zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění.

Metodika práce odpovídá výše stanovenému předmětu příspěvku. Pro provedení deskripce nejčastěji využívaných postupů minimalizace daňové povinnosti jsou analyzovány právní normy Českého právního systému vztahující se k této problematice. Mezi tyto normy patří zejména zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění a zákon č. 40/2009 Sb.,

trestní zákoník, v platném znění. Takto získané informace jsou následně hodnoceny a diskutovány na konkrétních identifikovaných nelegálních postupech vedoucích k minimalizaci daňové povinnosti daně z příjmů.

V rámci příspěvku jsou uvedené postupy demonstrovány na modelových příkladech, tak aby byl zjevný jejich dopad na odvody daňových povinností podnikatelských subjektů, včetně i přímé vazby na odvody sociálního a zdravotního pojištění, které zejména u závislé činnosti představují značný příjem veřejných rozpočtů. Ke zpracování příspěvku jsou využity zejména legislativní normy a soudní judikatura, která v rámci tématu příspěvku představuje významnou zpětnou vazbu k nelegálnímu chování poplatníků daně a demonstruje tak identifikaci konkrétních nelegálních postupů daňových poplatníků. Shromažďování soudní judikatury bylo pro potřeby příspěvku časově náročnější, ale výsledná aplikace v rámci příspěvku přispěje k jeho komplexnosti. Teoretická východiska příspěvku jsou zpracována na základě studia odborné literatury, jejíž výčet je uveden v seznamu literatury.

V rámci nelegálních postupů podnikatelských subjektů se příspěvek zaměřuje pouze na problematiku daňových úniků v souvislosti s daní z příjmů.

3 DAŇOVÉ ÚNIKY

Při snahách o minimalizaci daňové povinnosti může daňový subjekt postupovat v zákonem povolených mezích nebo se rozhodne tyto meze překročit, tedy provést nelegální daňový únik. V české legislativě v zákonu č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, v platném znění (dále TrZ) je definován jen daňový trestný čin (neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení, na zdravotní pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti) a dle § 240 TrZ také krácení daně, poplatku a podobné povinné platby Klimešová (2014).

Pod pojmem daňový únik se rozumí „*minimalizace (popř. až nulace) daňové povinnosti. Daňový únik může být buď legální, nebo nelegální*“ Boněk (2001). Za legální daňový únik se považuje pohyb v hranicích toho, co zákon umožňuje popř. hledání skulin v zákoně - i když tento postup může být již trestně postižitelný Vančurová a Láchová (2012). V případě nelegálních daňových úniků už se nachází daňový subjekt za hranicí legality a získaná daňová výhoda je v rozporu se zákonem, tzn., dochází k porušování zákona. Schneider (2013) uvádí, že v anglické literatuře se používají pojmy

Tax avoidance a **Tax evasion**, rozdíl mezi nimi je v jejich legálnosti, viz vymezení výše v úvodu příspěvku.

3.1 Zákon a nelegální chování

O jednoznačně nelegální způsob minimalizace daňové povinnosti se bude jednat v případě hospodářských trestných činů, jejichž úprava je zakotvena v VI. hlavě TrZ. Z hlediska tématu příspěvku jsou nedůležitějšími zejména § 240-243 TrZ, týkající se **krácení či neodvedení** daní a podobných povinných poplatků a nesplnění oznamovací povinnosti v daňovém řízení. Daňové trestné činy, jakož i jiné trestné činy, se vyznačují posloupným průběhem – od myšlenky, přes její vyjádření, přípravu až po pokus či dokonání trestného činu. Po dokonání trestného činu většinou následuje snaha o zaházení stop páchané činnosti.

Ke zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby může dojít jednak aktivním jednáním nebo opomenutím. V obou případech se jedná o úmyslný trestný čin. Úmysl jednání se posuzuje nejen z pohledu dosažení chtěného výsledku, tedy úspěšné vykonání takového činu, ale také způsobem jednání subjektu. Pokud subjekt jakýmkoliv dokazatelným způsobem čin připravuje, je zde zřejmý úmysl. Příprava může být v podobě zásahů do účetnictví, způsobů uchování dokladů, ale i formou ústních a písemných projevů jak vůči statním orgánům, tak vůči obchodním partnerům apod. Kocina (2014). Samotné dokazování úmyslu může být v některých případech velmi obtížné, nicméně důkazní břemeno v případě daňových sporů, leží na bedrech Finančního ředitelství, Odvolacího finanční ředitelství, Státního úřadu inspekce práce, Ministerstva práce a sociálních věcí, apod.

K trestnému činu může dojít i přesto, že daňový subjekt v řádném termínu podal daňové tvrzení. Dle § 135 odst. 2 DŘ (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění) je povinen daň sám vyčíslit a uvést do tvrzení všechny předepsané údaje. V konečném důsledku záleží tedy na rozhodnutí daňového subjektu, jaké údaje do daňového tvrzení uvede. Pokud subjekt záměrně uvádí zkreslené údaje, které způsobí stanovení nižší daňové povinnosti, dochází ke zkrácení daně. Daň z příjmů lze také krátit tím, že daňový subjekt vůbec nepodá daňové přiznání, tudíž žádnou daň neodvede, ačkoli tuto povinnost měl z titulu existence zdanitelných příjmů.

Ke krácení sociálního pojistného a podobných plateb dochází nejčastěji v souvislosti se zaměstnáváním pracovních sil mimo pracovně právní vztahy (tzv. práce na černo), popř. vykazování nižších platů než ve skutečnosti

zaměstnanci plynou či záměrným nepřihlášením zaměstnance k sociálnímu pojištění Kocina (2014).

Podle Kociny (2014) za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby nelze považovat:

- případy legálního snižování daňové povinnosti,
- zatajení příjmů, které byly dosaženy nelegální činností¹,
- neodvedení nebo nezaplacení samotné daně², která nebyla zatajena a její výše nebyla zkreslena (je ovšem trestným činem dle § 241 TrZ),
- pouhé machinace v účetních či jiných dokladech.

Výše uvedené nejsou sice trestným činem podle § 240 TrZ, ale nemůže být vyloučeno, že takové jednání nenaplnuje skutkovou podstatu jiného trestného činu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu příjmy z činností, na které lze získat oprávnění (i pokud ho subjekt nezískal a provozuje tak tuto činnost neoprávněně), podléhají dani z příjmů, tzn., že se jich týká výše popsané. V případě např. prostituce, kdy nelze získat oprávnění k provozování této činnosti (živnosti), je možné tyto subjekty trestně stíhat za čin krácení daně, poplatku a podobné povinné platby z titulu § 10 odst. 3 písm. a) ZDP, který říká, že pokud příjem za zdaňovací období přesáhne 30 000 Kč, podléhá tento příjem dani z příjmů FO.

O trestný čin neodvedení daně, pojistného na sociální zabezpečení a podobné povinné platby (§ 241 TrZ) se jedná v případě, že zaměstnavatel úmyslně nesplní svou povinnost odvézt za zaměstnance nebo jinou osobu daň, pojistné na důchodové spoření, sociální zabezpečení a jiné podobné platby přičemž byly tyto platby zaměstnanci strženy ze mzdy.

3.2 Tax evasion v České republice

V rámci této části příspěvku budou identifikovány nejčasnější postupy poplatníků daně z příjmů vedoucí ke snižování daňové povinnosti, které jsou považovány za nelegální. Oblastí, ve kterých k takovému chování může docházet v souvislosti s daní z příjmů, jsou zejména náklady. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů v platném znění (dále ZDP) nemůže taxativně vyjmenovat náklady, které mohou vzniknout při podnikání, a proto používá spojení pro vymezení daňových nákladů tezi uvedenou v § 24 ZDP „výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů“.

¹ Usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 24. 9. 1997 sp. zn. 2 Tzn 80/97

² Nález ústavního soudu ze dne 24. 9. 2002 sp. zn. I. ÚS 722/01

Tedy před tím, než si daňový poplatník výdaj (náklad) odečte od svých zdanitelných příjmů, měl by si položit otázku, zda tento výdaj (na zboží, službu) skutečně potřebuje pro svoji podnikatelskou činnost.

U podnikatelských subjektů tak velmi často dochází k tomu, že jsou nakupovány různé statky se snahou je zařadit mezi daňové náklady tedy pro potřeby firemního podnikání, nicméně ve skutečnosti jsou v lepším případě využity pro osobní potřebu majitele firmy. Pokud přijde správce daně daňovému subjektu provést kontrolu, musí být poplatník schopen dokázat, že tu či onu věc skutečně pro své podnikání potřebuje a využívá. Pochybné výdaje začínají u drobných nákupů spotřebního zboží, pohonných hmot přes nákupy dopravních prostředků, až po služby cestovních kanceláří na „pracovní“ cesty. Samozřejmě, že běžné nákupy mají korespondovat s ekonomickou činností subjektu. Existuje řada nákladů, které jsou pro jeden daňový subjekt naprosto obhajitelné a pro jiný nikoli, např. nákup toneru do tiskárny není problém, ovšem za případu, že účetní jednotka vlastní tiskárnu (tiskárnu, do které lze tyto tonery použít). Uznatelností nákladů se kromě zákona o dani z příjmů zabývá také Pokyn D-6, který slouží k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP. Podle něj je např. při spotřebě pohonných hmot nutné vést knihu jízd, která má dokazovat oprávněnost zaúčtování a jejich využití k ekonomické činnosti subjektu (Pokyn D-6 § 24 odst. 2 bod 23). Nutno podotknout že veškerý majetek zahrnutý do obchodního majetku poplatníka může být při kontrole správcem daně fyzicky kontrolován – zejména pak ten, který lze běžně využít mimo podnikání (elektrospotřebiče, vybavení kanceláře jako křesla, stoly či elektronika). Při daňové kontrole se bedlivě sledují doklady z konce období, kdy je zvýšené riziko, že budou daňoví poplatníci nakupovat vánoční dárky, zejména pak elektroniku či pořadat vánoční večírky pod rouškou „školení zaměstnanců“ s dokladem na „pronájem prostor a dataprojektoru“. Důsledkem těchto počinů s největší pravděpodobností bude vyřazení nákladů pro daňové účely a doměření daně včetně příslušenství daně. Nicméně k výše uvedeným skutečnostem lze konstatovat, že pokud dané provádí podnikatelský subjekt s rozumem, bude i správce daně při kontrole „rozumný“ a velikost neuznaných výdajů bude minimální. Mnohem větší starostí v současných daňových poměrech České republiky jsou fiktivní doklady.

Fiktivní doklady

Fiktivní a falšované doklady jsou „nejsnadnějším“ způsobem snížení výsledku hospodaření, a tím zahrnutí do daňových nákladů dokladů na fiktivní služby, která neproběhly, jelikož se velmi těžko dokazuje, zda služby skutečně proběhly. Nejčastěji jsou takto využívány služby poradenství v různých oblastech jako právní, ekonomické, programátorské či marketingové. Z tohoto hlediska pak je tato problematika předmětem soudních řízení s poplatníky daně, například rozsudek Nejvyššího soudu čj. 8 Tdo 1556/2005, či NSS čj. 7 Afs 39/2014-48, či rozsudek Krajského soudu v Praze čj. 45 Af 8/2016 - 34. V lepším případě správce daně jen doměří daň, ovšem svou skutkovou podstatou již naplňuje toto počínání daňového subjektu podmínky trestného činu zkrácení daně podle § 240 TrZ, které bylo vymezeno výše. V rámci pořizování fiktivních faktur mezi podnikatelskými subjekty funguje i čirý obchod s nimi. Zpravidla subjekt, který faktury vystavuje, hodlá realizovat nějaký profit, a to minimálně ve výši odvedeného DPH plus určitá výše provize za podstoupené riziko, které se pohybuje od 5 do 20 % z hodnoty ceny bez DPH.

Zpětný nákup majetku po jeho prodeji

Podnikatelské subjekty pro svoji podnikatelskou činnost potřebují různý majetek, který je zařazen do obchodního majetku. Takovýto majetek je v nepochybném vlastnictví poplatníka daně a může s ním být nakládáno např. v případě nepotřebnosti, jeho prodejem. Ve chvíli vyřazení z obchodního majetku kvůli prodeji je oprávněn jeho zůstatkovou cenu dle § 24 odst. 2 písm. b) ZDP zúčtovat do daňových nákladů a daňově účinný tento náklad bude do výše zůstatkové ceny dle daňového odpisování³. Prodejní cena majetku se stává zdanitelným výnosem a takto identifikovaný postup je zcela legální a souladu se zákonem. Za hranici zákona se poplatník daně dostane, pokud tyto operace provádí z jiného důvodu než je racionální chování podnikatele (tím je např. prodej z důvodu nepotřebnosti apod.), nejčastěji tedy pro účely snížení daňové povinnosti a v roce realizace zpětného nákupu maximalizaci daňového nákladu díky daňové uznatelnosti zůstatkové ceny, ½ daňového odpisu a daňového odpisu zpětně nakoupeného majetku. Takové chování je demonstrováno na následujícím příkladu:

³ V období, kdy poplatník odpisovaný majetek prodává, je možné uplatnit odpis jen v poloviční výši (§ 26 odst. 7 ZDP).

Záměrem poplatníka je, co nejrychleji promítnout výdaje na pořízení automobilu do daňových nákladů a tím si maximálně snížit daňovou povinnost. Poplatník vlastní automobil v pořizovací ceně 650 000 Kč (2. odpisová skupina, minimální doba odpisování 5 let), zvolena zrychlená metoda odpisování. Poplatník ovšem chce maximalizovat daňové náklady a provede během třetího roku prodej automobilu za nízkou cenu (i ve vazbě k ceně trhu např. z důvodu nákladné opravy) za 30 000 Kč (tato cena vstupuje do zdaňovaných výnosů). Obratem však majetek opět nakoupí zpět do obchodního majetku, protože jej k podnikání potřebuje, ale za cenu podstatně vyšší 400 000 Kč. Pořízený automobil zařadí do svého obchodního majetku a zahájí odpisy stejně, jako kdyby pořídil nový automobil.

Tabulka 1: Odpisy při zpětném odkupu majetku

Rok	Odpis	ZC	Rok	Odpis	ZC	Daňové náklady roku
1	130 000	520 000				130 000
2	208 000	312 000				208 000
3	156 000	156 000	1	80 000	320 000	392 000
4	104 000	52 000	2	128 000	192 000	128 000
5	52 000	0	3	96 000	96 000	96 000
			4	64 000	32 000	64 000
			5	32 000	0	32 000

Zdroj: autoři

Uvedená Tabulka 1 demonstruje, jaký dopad na daňové náklady tato operace bude mít. Při porovnání bude daňový náklad v třetím roce místo původních 156 000 Kč (odpis) celkem 392 000 Kč, protože je daňově uznatelná ZC prodaného majetku 234 000 Kč a poloviční odpis ve výši 78 000 Kč a odpis z nově pořízeného majetku 80 000 Kč.⁴

Tento postup sice na první pohled zákon nezakazuje, ale v případě, že by přišel správce daně na kontrolu, ekonomické opodstatnění této operace nebude možné obhájit, neboť se jedná stále o stejné vozidlo. Navíc cena, za kterou jej daňový poplatník prodal je neúměrná k výši ZC majetku – jedná se tedy o jasně nelegální daňovou praktiku. Na druhou stranu, pokud by daný poplatník měl ve třetím roce možnost čerpat např. daňovou ztrátu z předchozích let, která by jinak nebyla využita a „propadla“ by, může majetek prodat za cenu vyšší. Pak nebude prodejní cena tolik poutat pozornost

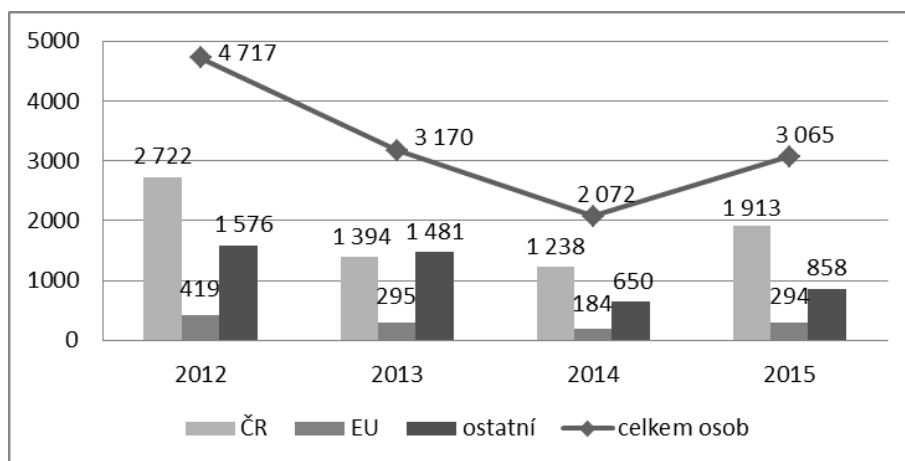
⁴ Pozn.: daňově nehraje roli, zda v tomto roce uplatní poloviční odpis 78 000 Kč a zaúčtuje zůstatkovou cenu 234 000 Kč, neboť daňově jde pořád o 312 000 Kč.

daňové kontroly a ta by se pak musela spíše zabývat dokazováním, že šlo o stejný majetek, tedy jediným účelem bylo vylákání daňové výhody.

Výkon práce mimo pracovní poměr tzv. práce „načerno“

Mzdové náklady jsou v podmínkách České republiky významnou výdajovou (nákladovou) položkou podnikatelských subjektů, a proto se mnozí snaží právě zde něco „ušetřit“. V souvislosti se stínovou ekonomikou jde zejména o zaměstnávání mimo pracovní poměr, tedy o tzv. práci načerno. Přitom tyto nelegální praktiky jsou podle českého právního řádu postihnutelné v souladu se zákonem č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, kde je v § 5 písm. e) vymezeno, co je nelegální prací. Tou je dle uvedeného ustanovení výkon závislé práce mimo pracovní právní vztah, zaměstnávání cizinců bez povolení k pobytu a také výkon práce v rozporu s povolením k zaměstnání či zaměstnaneckou kartou. Právní postih – sankce v takovém případě hrozí jak vykonavateli činnosti (zaměstnanci), tak tomu, kdo takovou práci umožnil (zaměstnavateli). Výše pokut pro jednotlivé případy jsou pak uvedeny pro fyzické osoby v § 139 odst. 3 zákona o zaměstnanosti a pro právnické osoby a podnikající fyzické osoby § 140 odst. 4 zákona o zaměstnanosti. Současně pokud zaměstnavatel dostane sankci v souvislosti s touto činností je automaticky vyloučen z možnosti žádat o celou řadu dotačních podpor poskytovaných v současné době na zaměstnance prostřednictvím Úřadu práce ČR.

Obrázek 1: Počet nelegálně zaměstnávaných osob 2012 – 2015⁵



Zdroj: Státní úřad inspekce práce (2017)

⁵ Mohlo by se zdát, že nelegální práce ubývá, to by ovšem bylo velmi neobjektivní tvrzení. Výsledky totiž uvádí pouze odhalené případy nelegální činnosti.

Mimo zaměstnávání bez pracovních smluv se lze v praxi setkat s úpravou vykazovaných hodin u prací v rámci pracovně právních vztahů. Jinými slovy se jedná např. o zaměstnávání na pracovní dohody o provedení práce či o pracovní činnost (DPP a DPČ). V těchto případech tedy nejde o nelegální zaměstnání, neboť vzniká smluvně ošetřený pracovně právní vztah, ale upravuje se výplata odměn za provedenou práci. Všechny uvedené situace v konečném důsledku znamenají nelegální daňový únik nejen na dani z příjmů, ale zejména na sociálním a zdravotním pojištění.

Prvním příkladem je situace, kdy se domluví zaměstnavatel se zaměstnancem na uzavření **DPP** (max. 300 hod ročně). Zaměstnanec pak vykazuje svou práci v menším rozsahu, než skutečně vykonával, aby nepřekročil stanovený roční limit 300 hodin. Vykázaný rozsah práce je mu vyplacen oficiální cestou a zbylou odměnu za práci dostane v hotovosti tzv. na ruku. Zde se jedná o nelegální práci, neboť rozsah hodin proplácený v hotovosti je vykonáván mimo pracovní poměr (práce načerno). Pokud se firmy chtějí vyhnout vyplácení odměn v hotovosti, většinou z důvodů, že nedisponují „černou pokladnou“, popř. nechtějí umožnit výkon nelegální práce, mají druhou možnost. Uzavřou se zaměstnancem dohodu s vysokou hodinovou odměnou např. 500 Kč, ale mimo smlouvu si dohodnou, že hodinová odměna bude 100 Kč. Zaměstnanec pak vykáže 2 hodiny práce, za kterou mu náleží odměna 1 000 Kč, ale ve skutečnosti pro zaměstnavatele odpracoval 10 hodin. V případě, že je odměna za práci měsíčně do 10 000 Kč, nevzniká povinnost odvést sociální pojištění (většinou ani zdravotní pojištění), tedy jde o čistou mzdu pro zaměstnance a o celkové náklady zaměstnavatele. Vzhledem k tomu, že zdravotní pojištění je povinná platit každá osoba s trvalým pobytem na území ČR nebo která je zde zaměstnaná⁶, uzavírat dohody tohoto typu je výhodnější pro osoby, za které odvádí zdravotní pojištění stát, např. studenti, matky na rodičovské dovolené. V ostatních případech je nutné se nejpozději do 8 dnů hlásit u zdravotní pojišťovny jako osoba bez zdanitelných příjmů a odvést minimální pojistné, které je v roce 2017 ve výši 1 485 Kč. Co se týče daně z příjmů, záleží, zda zaměstnanec podepíše prohlášení k dani z příjmů ze závislé činnosti dle § 38k odst. 4 ZDP. Pokud ano, základní sleva na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) ZPD mu v případě příjmů do 10 000 pokryje vzniklou daň z příjmů. Pokud nepodepíše prohlášení, je zaměstnavatel povinen mu srazit daň ve výši 15 % z příjmů, avšak ani takto sražená daň není konečná. Od roku 2014 je totiž

⁶ Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů přesněji § 2

možné podat daňové přiznání a v něm takto sraženou daň zúčtovat obdobně jako zálohu na daň – v případě vzniku přeplatku pak nárokovat jeho vrácení. Výše popsaný způsob úpravy vykázaných hodin není samozřejmě zcela legálním, avšak často aplikovaný.

Odhalení takových případů je pro kontrolní orgán oříšek, neboť smlouva je uzavřena, výplata probíhá podle vykázaných hodin. Navíc zákon stanovuje pouze minimální hodinovou odměnu za práci, nikoli její strop. Samozřejmě že pokud se správní orgány na tyto situace zaměří, kontrola bude probíhat častěji, pravidelně a bude řádně zdokumentována, určitě je možné tyto praktiky odhalit a následně potrestat.

Druhým příkladem jsou **dohody o pracovní činnosti (DPČ)**, kde neexistuje omezení počtu hodin za rok, ale nesmí jít o práci většího rozsahu než poloviční úvazek (tedy 20 hod týdně v průměru za celý rok). Vyhnout se odvodům sociálního a zdravotního pojištění lze jen při rozsahu do 2 499 Kč měsíčně (u zdravotního pojištění se postupuje obdobně jako u DPP). Po překročení této hranice se odvádí pojistné. Daň z příjmů se pak chová opět podle toho, zda zaměstnanec podepsal prohlášení, tedy buď je odvedena záloha na daň z příjmů, nebo je daň sražena srážkou. Obdobně lze takto sraženou daň zúčtovat v daňovém přiznání. V souvislosti s novelou ZDP by mělo dojít ke změně. Nově lze § 6 odst. 4 ZDP aplikovat srážkovou daň, pokud tedy zaměstnanec neučinil prohlášení k dani podle § 38k odst. 4, 5 nebo 7 anebo nevyužije-li postup podle § 36 odst. 7 nebo 8, i na příjmy nepřesahující u téhož plátce daně za kalendářní měsíc částku 2 500 Kč.

Kombinace dohod a pracovního poměru

V praxi se také vyskytují případy, kdy jsou tyto dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr využity v kombinaci s pracovním poměrem (tzv. HPP). Tedy zaměstnanec vykonává část své práce na HPP a část na DPP, tím lze dosáhnout snížení odvodů na pojistné a tím pádem i celkových mzdových nákladů. Daň ve většině případů bude odvedena, protože prohlášení k dani může být podepsáno za období jen u jednoho zaměstnavatele. V následující Tabulce 2 bude uveden příklad dvou zaměstnanců, kdy je oběma vyplácena hrubá mzda (HM) ve výši 21 000 Kč⁷. Zaměstnanci A v rámci HPP a zaměstnanci B rozděleně – minimální mzda 11 000 Kč na HPP a 10 000 Kč na DPP.

⁷ Bereme v úvahu zjednodušení a nerespektování zaručené mzdy – jde o modelový příklad s cílem demonstrovat nelegální daňovou praxi.

Tabulka 2: Daňová povinnost zaměstnance při kombinaci HPP a DPP

	Zaměstnanec A	Zaměstnanec B	
HM	21 000	11 000	10 000
SP 25 %	5 250	2 750	0
ZP 9 %	1 890	990	0
Σ	28 140	14 740	10 000
ZD	28 200	14 800	10 000
Daň 15 %	4 230	2 220	1 500
Základní sleva	-2 070	-2 070	0
daň Σ	2 160	150	1 500
HM	21 000	21 000	
SP 6,5 %	1 365	715	
ZP 4,5 %	945	495	
Daň	2 160	1 650	
ČM	16 530	18 140	
Náklad firmy	28 140	24 740	

Zdroj: autoři

Jak je vidět z Tabulky 2 zaměstnanci B zůstane vyšší čistá mzda (ČM) a zároveň zaměstnavateli vzniknou menší mzdové náklady. Měsíční rozdíl v čisté mzdě je 1 610 Kč, ročně pak 19 320 Kč (pro firmu jsou roční náklady nižší o 40 800 Kč). Lze se domnívat, že zákonodárce nezamýšlel využívání DPP výše popsaným způsobem. Z titulu DPP pravděpodobně uvažoval spíše o právní záštitě pro krátkodobé letní brigády např. pro studenty tak, aby s výkonem takové práce nevznikala příliš složitá administrativa.

Jak se může zdát z uvedeného příkladu, je tento způsob kombinace pracovně právního vztahu výhodný pro obě strany. Ze strany zaměstnavatelů tomu tak zcela jistě je, ale zaměstnanci z uvedeného vztahu vznikají i negativa. Zaměstnavatelé se mohou snažit touto kombinací řešit práci přesčas, práci o víkendech a svátcích či jiné skutečnosti, které zakládají právo zaměstnance na vyšší odměnu za odvedenou práci. Proto se také Nejvyšší soud ČR uvedenou problematikou zabýval a ve svém rozsudku dne 11. 6. 2013, sp. zn. 21 Cdo 1573/2012 vyjádřil souhlas s možností výkonu práce pro téhož zaměstnavatele v různých pracovních poměrech, pokud budou dodrženy podmínky omezující tyto poměry (max. 300 hodin u DPP a max. v průměru 20 hod týdně u DPČ). Dále také zdůrazňuje, že práce vykonávaná na základě těchto dohod musí být jiného druhu, než práce vykonávaná v původním

pracovním poměru. Tím se má zabránit právě obcházení zákona (zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce v platném znění) v oblastech pracovní doby, doby odpočinku nebo práci přesčas. Práce jiného druhu je dle tohoto rozhodnutí ta, jež se liší svou povahou od práce vykonávané v původním pracovním vztahu a nepředstavuje pouze doplnění pracovní náplně původního vztahu. Nesmí jít o práci bezprostředně související s výkonem původní, ani jí být podmíněna a nemá být vykonávána v době určené pro původní pracovní poměr, i když nespádají do druhu práce sjednané v tomto pracovním poměru. Z toho plyne, že pokud chce zaměstnavatel uzavřít se zaměstnancem pracovní právní vztah vymezený pracovní smlouvou i dohodami, musí velmi pečlivě nadefinovat, co je náplní té které pracovní činnosti. V praxi ovšem bývají dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr zneužívány k řešení přesčasových hodin. Jako příklad lze uvést rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2011, čj. 3 Ads 11/2011-47, ve kterém byla řešena otázka kombinace pracovního poměru s DPČ. Šlo o zaměstnankyni nemocnice, která vykonávala práci lékařky a zároveň se zaměstnavatelem uzavřela DPČ na činnost označenou jako „zabezpečení provozu oddělení v nočních hodinách a ve dnech svátečních“. Soud se domníval, že takové vymezení výkonu práce je účelově neurčité a je zřejmé, že činnost směřuje k obdobné činnosti, jako plyne z pracovního poměru. Podle NSS tedy zaměstnankyně vykonávala na dohodu o pracovní činnosti práci, která nebyla prací jiného druhu než práce sjednaná v pracovní smlouvě.

Pokud bude toto jednání odhaleno – tj. cílené dělení stejného druhu práce na HPP a DPP či DPČ, hrozí minimálně doměření mzdy včetně všech odvodů (pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, pojistné na veřejné zdravotní pojištění) dle § 6 odst. 12 ZDP a vyměření penále dle § 251 DŘ (tj. 20 % z doměřené částky) a úroku z prodlení dle § 252 DŘ. Hrozí i postih za neodvedení daně dle § 241 TrZ a také pokuta dle § 130 - § 140 zákona o zaměstnanosti.

Trochu odlišným případem jsou situace, kdy je zaměstnanec zaměstnán na pracovní poměr a část své mzdy dostává v hotovosti „na ruku“. Ačkoli se může zdát výplata části mzdy „na ruku“ zpočátku výhodná pro zaměstnance, v dlouhodobém horizontu tomu tak není. V případě čerpání dovolené, pracovní neschopnosti popř. peněžité pomoci v mateřství nejen, že vyplacená částka bude menší, ale navíc se dá předpokládat, že výplata odměny „na ruku“ pravděpodobně v těchto situacích u tohoto zaměstnavatele vůbec neproběhne – typicky tyto postupy fungují v pohostinství a drobných službách.

Švarcsystém

Švarcsystém je výkon činnosti, který se tváří jako samostatná výdělečná činnost, ale svou podstatou jde o činnost závislou. Jde tedy o situace, kdy je s osobami vlastníci živnostenské oprávnění namísto pracovně právních vztahů uzavírán vztah obchodně právní. Z hlediska daní se tedy posuzuje, zda se jedná o příjmy, které jsou předmětem daně dle § 6 odst. 1 ZDP nebo § 7 odst. 1 ZDP. Z výroční zprávy Státního úřadu inspekce práce za rok 2015 vyplývá, že tzv. švarcsystém byl odhalen u 7,3 % kontrolovaných občanů ČR a 4,7 % občanů jiných států EU. Výrazně horší situace je u kontrolovaných cizinců, kde pracovalo až 22 % z kontrolovaných formou švarcsystému. Ve zprávě z roku 2014 uvádí Státní úřad inspekce práce, že počet takto zjištěných případů činil v roce 2014 cca 4,7 %, v roce 2013 cca 6,2 % a v roce 2012 cca 10 % Státní úřad inspekce práce (2017). Nutno podotknout, že tyto údaje se týkají pouze odhalených případů – tedy skutečný výskyt bude mnohem vyšší.

Zdanění zaměstnance a OSVČ

Daňová povinnost fyzické osoby se v případě závislé činnosti stanoví ze základu daně, kterým je roční úhrn příjmů ze závislé činnosti navýšený o skutečné odvody na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem (25 % SP, 9 % ZP). Základ daně je po zaokrouhlení zdaněn 15% sazbou daně. Ve skutečnosti, je ovšem daňové zatížení vyšší než sazba, a to právě z důvodu zvýšení příjmů o odvody dle § 6 odst. 12 ZDP, tedy výsledné zatížení odpovídá „sazbě daně“ ve výši 20,1 %. Naproti tomu fyzická osoba mající příjmy ze samostatné činnosti může svůj úhrn příjmů snížit o náklady (výdaje) na jejich dosažení, zajištění a udržení, buďto ve výši skutečně (prokazatelně) vynaložených nebo procentem z příjmů. Již zde je zřejmé, že v případě samostatné činnosti je na tom poplatník relativně lépe, neboť příjmy ze závislé činnosti nelze snižovat o náklady (výdaje) na jejich dosažení, zajištění a udržení. Výkon činnosti na základě pracovně právního vztahu se tak jeví jako méně výhodný, jak pro daňový subjekt, tak pro jeho zaměstnavatele. Pro demonstraci bude uveden příklad zdanění daňového subjektu, kterým je zedník. Ve výpočtu se vychází z průměrné mzdy zedníka 18 360 Kč měsíčně zdroj – Eprehledy.cz (2009-2016).

Tabulka 3: Zdanění zaměstnance vs. zdanění OSVČ

	Zaměstnanec (§ 6 ZDP)	OSVČ (§ 7 ZDP)
Roční úhrn příjmů	220 320	220 320
Odvody SP a ZP	+ (55 080 + 19 836)	---
Náklady (výdaje)	---	- 176 256 (80% z příjmů)
Základ daně	295 236	44 064
Po zaokrouhlení	295 200	44 000
Sazba daně	15 %	15 %
Daň před slevou	44 280	6 600
Základní sleva na poplatníka	- 24 840	- 24 840
Výsledná daňová povinnost	19 440	0

Zdroj: autoři

Z příkladu je patrné, že pro zedníka je z daňového hlediska výhodnější být OSVČ. Z pohledu zaměstnavatele je samozřejmě také výhodnější spolupracovat s podnikatelem, protože celkové náklady na zaměstnání zedníka odpovídají výši ročního úhrnu příjmů zvýšeného o odvody na sociální a zdravotní pojištění. Tedy náklady na zaměstnance jsou pro firmu pak o 74 916 Kč vyšší než by odpovídalo spolupráci s OSVČ. V případě zohlednění plateb zákonného sociálního (6,5 %) a zdravotního (4,5 %) pojištění, které je zaměstnanci měsíčně strháváno ze mzdy, jsou jeho hrubé příjmy sníženy o dalších 11 %, což v případě výše uvedeného zedníka odpovídá snížení skutečných příjmů o dalších 24 252 Kč za rok. OSVČ pak hradí povinné pojistné na zdravotní pojištění (13,5 %) z vyměřovacího základu, kterým je polovina základu daně, tzn. pro tohoto zedníka ročně jen 2 975 Kč (22 032 Kč x 0,135). V tomto případě je ovšem povinen odvádět minimálně 1 906 Kč měsíčně, tedy 22 872 Kč za rok Všeobecná zdravotní pojišťovna ČR (2017). Dále pak OSVČ platí sociální pojištění (29,2 %) z vyměřovacího základu, kterým je polovina daňového základu, což činí 6 434 Kč (44 064 Kč x 0,5 x 0,292) za rok. I zde je povinen ovšem platit stanovené minimum ve výši 24 732 Kč ročně, jestliže je tato samostatná činnost jeho hlavní činností ČSSZ (2017). Celkem tedy odvede podnikatel za obě pojištění 47 604 Kč ročně⁸. Nutno ovšem upozornit, že využití výdajů procentem z příjmů ještě neznamena, že skutečný zisk podnikatele byl jen 20 % z jeho příjmů.

⁸ Údaj dle platnosti v roce 2017.

V zájmu zachování jednotného posouzení, zda se jedná o činnost spadající do § 6 ZDP vydalo MFČR Pokyn D – 285, ve kterém vymezuje znaky závislé činnosti odpovídající uplatňování ustanovení § 6 odst. 1 a 2 ZDP. Podle Ministerstva financí je hlavním účelem „vymezit hranice pro správné stanovení způsobu zdanění příjmů daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve spojitosti s uzavřenými jinými než pracovněprávními vztahy, tj. určení správného způsobu zdanění v případech nesprávně uzavřených a formulovaných obchodněprávních a občanskoprávních vztahů z hlediska daňového“.

Vzhledem k tomu, že tento pokyn byl vydán v roce 2005, je již následnou judikaturou částečně překonán, avšak je stále možné se na něj odkazovat (nebyl zrušen ani nahrazen). Pokyn zdůrazňuje zejména, že pro správné určení není rozhodující, na základě jaké smlouvy byl vztah uzavřen, ale skutečné důsledky plynoucí z tohoto vztahu (materiální posouzení). Hlavním znakem závislé činnosti je, že není vykonávána nezávisle (pod vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost), nýbrž dle pokynů toho, kdo za vykonanou práci vyplatí odměnu. Jak je v pokynu uvedeno, nestačí pouze splnit znak **provádění dle pokynů**, protože v takovém případě by se ustanovení vztahovalo na jakékoli dodavatelské vztahy. Většinou je totiž objednatel v právu „kontrolovat“ dodavatele, zda dodávka probíhá podle jeho přání a má možnost případně korigovat průběh výkonu činnosti. Proto bude definiční prvek dán především „povahou vykonávané činnosti, znaky a okolnostmi, za kterých je práce vykonávána a zda na uzavření pracovně-právního vztahu je dán zájem obou smluvních stran“.

Definiční znaky závislé činnosti dle Pokynu D-285 jsou zejména:

- *plátce příjmu přímo či nepřímou ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností,*
- *fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,*
- *odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osoby v pracovně-právním vztahu,*
- *materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou fyzické osobě poskytovány plátcem příjmu,*

- *vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě pouze pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby ve smyslu § 13 zákona o daních z příjmu.*

První definiční znak, je velmi důležitým aspektem pro posouzení samostatnosti či nesamostatnosti výkonu činnosti. Při posouzení vztahu mezi plátcem příjmů a vykonavatelem činnosti mohou hrát svou roli i skutečnosti předcházející výkonu samotné činnosti. Jde např. o to, jakým způsobem došlo k navázání vztahu mezi objednatelem a kooperantem (vykonavatelem činnosti). Zda došlo k navázání spolupráce na základě výběrového řízení nebo zda kooperant sám oslovil objednatele služby s nabídkou výkonu činnosti apod. Nezbytné je v těchto situacích posoudit, kdo skutečně nese ono podnikatelské riziko a odpovědnost za prováděnou činnost. Ne vždy je totiž postačujícím kritériem to, že kooperant disponuje oprávněním určitou činnost provozovat např. na základě živnostenského oprávnění.

Podle druhého definičního bodu je nutné posoudit **vztah** mezi plátcem a kooperantem. Zda jsou si navzájem rovnocennými obchodními partnery, nebo mezi nimi existuje určitá nadřízenost a podřízenost. To může být posouzeno např. na základě začlenění do organizační struktury společnosti objednatele či vymezením místa výkonu činnosti.

Třetí definiční znak se týká **odměny** za práci. Tento bod Pokynu byl ale již judikaturou (rozhodnutí NSS ze dne 7. 4. 2016, čj. 4 Ads 27/2016 – 40) překonán a odměna za práci není nyní posuzována jako základní definiční znak závislé činnosti. Ve svém rozhodnutí ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013-35 definoval NSS znaky závislé práce v kontextu odměny za práci. Šlo o případ, kdy Státní úřad inspekce práce ve snaze postihnout nelegálně vykonávanou práci, udělil patnáctitisícovou pokutu ve správním řízení ženě, která v době místní kontroly v prodejně textilu obsluhovala zákazníky vč. příjmu peněz za prodané zboží. Jednalo se o rodinného příslušníka (neteř) majitelky prodejny, která v době kontroly neměla uzavřenou žádnou pracovní smlouvu s majitelkou a v prodejně údajně „zaskakovala“ v době nepřítomnosti majitelky. V souvislosti s tímto případem byl NSS nucen definovat znaky závislé práce ve smyslu zákoníku práce (§ 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů) tedy, že zaměstnanec vykonává práci soustavně a osobně, jménem zaměstnavatele a dle jeho pokynů, tzn. existuje mezi nimi podřízený vztah. Dále se ve věci vyjádřil tak, že **odměna nepředstavuje samostatný definiční znak** závislé

práce, avšak její existence je významnou skutečností pro posouzení vztahu nadřízenosti a podřízenosti. Následně v rozhodnutí NSS uvádí *„Společným rysem a jakýmsi leitmotivem všech znaků závislé práce vymezených v zákoníku práce, je osobní či hospodářská závislost zaměstnance na zaměstnavateli. Tyto znaky slouží k odlišení závislé práce od jiných ekonomických aktivit (zejména samostatného podnikání), ale také od aktivit jiného charakteru (zejména mezilidské výpomoci)“*. Dále je v rozsudku uvedeno, že v rámci boje proti nelegálnímu zaměstnávání nelze zasahovat do běžného občanského života. Z toho vyplývá, že každý případ musí být posouzen v širším kontextu podle všech podstatných skutečností a souvislostí.

V této souvislosti je vhodné zmínit také skutečnost, že za odměnu za práci lze považovat i příslib o budoucím uzavření pracovněprávního vztahu (viz stejné rozhodnutí NSS) *„... samozřejmě zaměstnanec může být ke vstupu do podřízeného vztahu vůči zaměstnavateli motivován i jinak – typicky příslibem uzavření pracovněprávního vztahu v budoucnu“*. Což postihuje případy zastírání nelegální práce tvrzením, že daný subjekt je v místě pracoviště „na zkoušku“. Nic takového totiž ani není možné, protože tento pojem zákon nezná. A mimo to, v případě takové „práce na zkoušku“, má být sjednán pracovněprávní vztah, který je ošetřen např. dohodou o provedení práce nebo obdobným vztahem. Tato situace je řešena např. v rozsudku NSS ze dne 7. 4. 2016, čj. 4 Ads 27/2016-40, který se týkal zaměstnání dvou zedníků „na zkoušku“ v den, kdy na místě stavby proběhla kontrola Státního úřadu inspekce práce. Zaměstnavatel se bránil, že daní pracovníci vykonávali pouze *„jednoduchou a krátkou prezentaci dovedností potenciálních zaměstnanců“*. Dle zjištění inspekce ovšem tato prezentace trvala dobu nápadně podobnou pracovnímu dni, tzn. 8,5 hodiny, navíc pracovali dle pokynů zaměstnavatele a existoval zde podřízený vztah založený na příslibu budoucího zaměstnání. Dále byl zdůrazněn fakt, že *„český právní řád nezná institut práce „na zkoušku“ mimo pracovněprávní vztah. K ověření schopností zaměstnanců právní řád předpokládá institut zkušební doby (§ 35 zákoníku práce), popř. uzavření pracovněprávního vztahu některou z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. Prezentaci pracovních dovedností za účelem budoucího uzavření pracovněprávního vztahu lze akceptovat pouze například v rámci výběrového řízení, musí se však jednat o jasně vymezenou a časově omezenou zkoušku, jejímž cílem je právě jen zjištění pracovních schopností uchazeče o zaměstnání, nikoli zajištění běžné činnosti zaměstnavatele“*. Vzhledem k výše uvedenému konstatování rozhodl

NSS, že znak soustavné závislé činnosti dle § 2 odst. 1 zákoníku práce, v tomto případě naplněn byl.

Čtvrtým znakem závislé činnosti je posouzení, zda **materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení** jsou pro výkon činnosti poskytnuty plátcem (zaměstnavatelem), či kooperantem. Jako příklad lze uvést rozsudek NSS ze dne 26. 5. 2016, čj. 6 Afs 208/2015-36, ve kterém šlo o spor mezi Odvolacím finančním ředitelstvím a A. B. V. spol. s r.o. Dodatečným platebním výměrem byla předepsána daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti ve výši cca půl milionu korun a k tomu se vztahující příslušenství daně. Spor se týkal situace, kdy firma A. B. V. zaměstnávala dva slovenské živnostníky (OSVČ), kteří vykonané činnosti firmě fakturovali na základě uzavřené smlouvy o dílo. Svědci při výslechu tvrdili, že živnostníci pracovali odděleně, práci vykonávali vlastními pracovními pomůckami z materiálu poskytnutého firmou a na stavbu dojížděli vlastními dopravními prostředky. Při šetření bylo ovšem zjištěno, že se jedná o běžné práce, nikoli o práce výjimečné či specifické svou povahou nebo materiálovou náročností, nešlo ani o sezónní práce či krátkodobé práce. Dále bylo zjištěno, že živnostníci pracovali na stejných zakázkách jako kmenoví zaměstnanci firmy. Mimo jiné živnostníci prošli také školením BOZP, používali stejné sociální zázemí jako kmenoví zaměstnanci a byli pod dohledem stavbyvedoucího příslušné firmy. Na základě těchto nepřímých důkazů, které ovšem logicky prokazují vůli slovenských subdodavatelů chovat se jako zaměstnanci a nikoli jako osoby vykonávající činnost nezávislou, soud rozhodl, že se jedná o činnosti spadající pod § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP. Z uvedeného vyplývá, že se jednalo o zastírání skutečného stavu. Na tomto příkladu lze vidět, že jsou správnými orgány opravdu posuzovány všechny materiální aspekty bez ohledu na to, jaký právní vztah byl uzavřen. Na důležitost materiálního posouzení je kladen soudem vždy důraz, např. rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004, kde soud uvádí: „...je zřejmé, že při posuzování, zda danou činnost podřadit pod pojem závislá činnost či nikoliv, je třeba vycházet z materiálního hlediska, není rozhodné, na jakém formálním právním základu je předmětná činnost vykonávána“.

Pátý bod se týká **soustavnosti a dlouhodobosti** prováděné činnosti. K tomuto bodu se vyjadřuje NSS v rozsudku ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004. Tento spor se opět týkal prací na stavbě, kdy plátce příjmu (zaměstnavatel) tvrdil, že šlo specifické práce stavební povahy, na které najal dotyčné kooperanty. NSS ovšem judikoval, že definiční prvek závislosti je dán povahou vykonávané činnosti. V tomto případě šlo o práci vykonávanou

na jednom místě, pro jednoho zaměstnavatele a navíc činnosti byly dlouhodobé povahy. Soud vycházel z podnětů jako např. pravidelnost, daná pracovní doba, ale i ze samotné délky pracovního vztahu – jednalo se o činnosti prováděné opakovaně, ale rozhodně ne jednorázově či nahodile.

Z rozhodnutí NSS lze vyvodit, že jednotlivé případy jsou posuzovány samostatně a nelze vytvořit zcela univerzální pravidla pro exaktní členění každé možné činnosti. Jak uvádí rozhodnutí NSS ze dne 26. 5. 2016, čj. 6 Afs 208/2015-36, kritéria naplnění podstaty závislé činnosti závisí na posouzení vzájemných souvislostí konkrétního případu. Není v možnostech zákona taxativně vyjmenovat a rozčlenit každou vykonávanou činnost, neboť jednotlivé případy jsou velmi specifické a vykazují drobné nuance, které mohou hrát roli v konečném posouzení.

Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31. 3. 2016, čj. 2 Afs 265/2015 – 114 definuje tři způsoby, jakými lze činnost provozovat:

1. činnost výlučně nezávislá z důvodu zákonné úpravy (notář, exekutor) nebo z důvodu povahy činnosti s ohledem na rozsah či druh činnosti (výrobní činnosti, realitní makléř),
2. činnost obojetná, kam patří většina menších živností (zedník, kadeřník, účetní, svobodná povolání),
3. činnost ryze závislá, jakou je např. pokladní v supermarketu.

Výše uvedeným členěním ovšem nechce říci, že všechny obojetné činnosti jsou za každé okolnosti považovány hned za švarcsystém, nýbrž jde o činnosti, které lze vykonávat jako závislé i nezávislé. Jak NSS uvádí ve svém rozsudku ze dne 8. 9. 2011, čj. 1 Afs 53/2011 - 208, pokud lze podle důkazních prostředků (a to i nepřímých) dovodit, „že vůle kooperujících osob setrvat ve vztahu obdobném vztahu ze závislé činnosti byla provedena konkludentním jednáním“, bude se jednat o výkon závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP. V případě, že soud rozhodne o překlasifikaci činnosti z nezávislé na závislou, dochází zpravidla k doměření daně z příjmu. Odběrateli služby (plátcí) doměří příslušnou daň z příjmu, jež měl povinnost jako zaměstnavatel pravidelně srážet kooperantovi - v tomto případě již myšleno zaměstnanci. Při výpočtu doměrku se vychází z toho, že částky vyplacené kooperantovi jsou „čistou mzdou“, a proto budou tyto částky zvýšeny na úroveň hrubých příjmů podle dikce ustanovení § 38s ZDP. Vyplacená čistá mzda bude navýšena o pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní

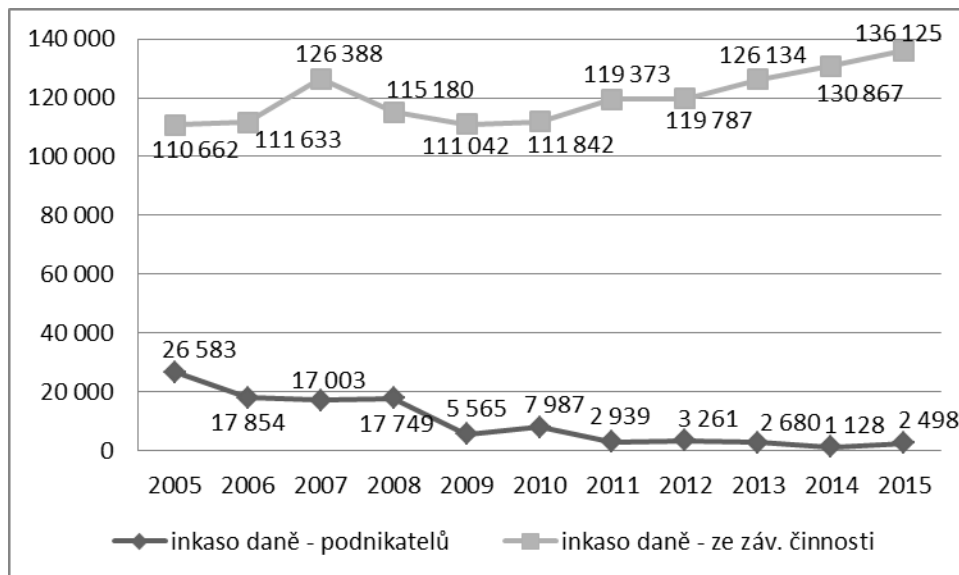
pojištění, které byl zaměstnavatel povinen odvádět v souladu s § 6 odst. 12 ZDP. Takto doměřená daň bude následně ještě navýšena o příslušenství daně. Jednak půjde o penále dle § 251 DŘ (tj. 20 % z doměřené částky) a jednak o úrok z prodlení dle § 252 DŘ, který se odráží od délky prodlení po splatnosti.

Vzhledem k tomu, že stále existuje určitá nejistota, zda se jedná o činnost závislou či nezávislou, je možné požádat o radu přímo Státní úřad inspekce práce, který ovšem situaci posoudí z hlediska pojmu závislé práce dle zákoníku práce. Nelze ovšem zcela ztotožnit tento pojem ze zákoníku práce s pojmem závislá činnost ze ZDP, nicméně toto stanovisko se může stát pro daňový subjekt jakýmsi vodítkem.

Přestože švarcsystém sám o sobě není trestným činem, ve smyslu § 3 zákoníku práce, který stanovuje výkon závislé činnosti výlučně v pracovněprávním vztahu, jej lze považovat za nezákonný. Ovšem následné neodvedení daně může být již posuzováno jako trestný čin daňový na základě § 241 a § 241 TrZ.

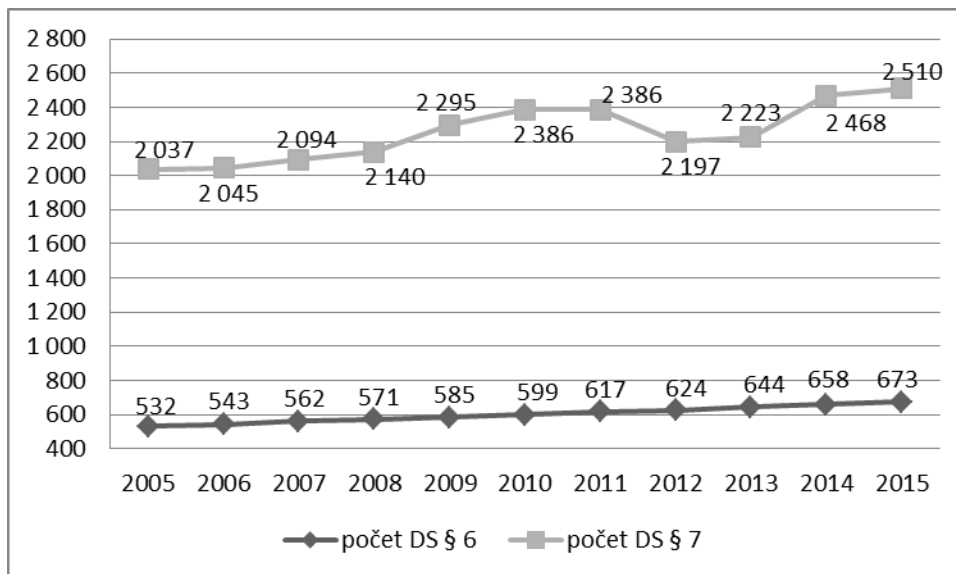
Vzhledem k současným trendům v podnikání a snahám neustálého hledání co nejefektivnějších cest řízení i výkonu podnikatelské činnosti, je třeba na tomto místě zdůraznit důležitou roli **outsourcingu**. Smyslem outsourcingu je snižování nákladů firem tím, že předají některé činnosti do rukou odborníků na danou problematiku. Díky tomu, jsou firmy schopny soustředit se plně na svou skutečnou výdělečnou činnost a neřešit vedlejší aspekty podnikání jakými jsou např. úklid, právní služby, vedení účetnictví, správa objektů, správa webových stránek, marketing a mnoho dalších. Ovšem i zde je třeba dbát zvýšené opatrnosti, zda opravdu navazují čistě obchodně právní (partnerské) vztahy a nejde o výše uvedený švarcsystém.

Z hlediska daňového výnosu je pro státní pokladnu samozřejmě žádoucí, aby daňové subjekty vykonávaly závislou činnost. Jak je vidět v následujícím Obrázku 2, inkaso daně z příjmů FO je v objemu mnohem větší u FO vykonávajících činnost závislou, a to i navzdory tomu, že početně je tato skupina daňových poplatníků menší.

Obrázek 2: Inkaso DPFO 2005 – 2015 v mil. Kč

Zdroj: Finanční správa -Výroční zprávy a informace o činnosti (2013-2017)

U křivky inkasa daně z příjmů ze samostatné činnosti je vidět od roku 2008 klesající průběh. Příčinou poklesu inkasa je zavedení možnosti uplatnění výdajů procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 ZDP a § 9 odst. 4 ZDP. Z údajů Obrázku 2 je patrné, že v roce 2009 došlo k poklesu inkasa oproti přechozímu roku téměř o 70 % (jedná se o 12 184 mil Kč). Naopak inkaso daně z příjmů FO ze závislé činnosti má dlouhodobě rostoucí trend, dokonce v roce 2007 došlo velmi výraznému růstu. Podle výroční zprávy české daňové správy za rok 2007 je tomu tak z důvodu příznivého vývoje české ekonomiky, v jehož důsledku rostly mzdy, ale také kvůli výhodnému režimu zdanění manželů. Naopak pokles inkasa daně v letech 2009 a 2010 je připisován hospodářské krizi společně s kombinací legislativních změn. Došlo ke zrušení progresivní daně a zavedení jednotné sazby 15 %, zvýšení slev a daňového zvýhodnění a také byl zvýšen limit vlastních příjmů druhého z partnerů při uplatnění slevy na dani na vyživovanou manželku/manžela. V roce 2010 došlo ke zvýšení daňového zvýhodnění, zavedení institutu mimořádných odpisů prvních dvou odpisových skupin, což mělo povzbudit ekonomickou aktivitu daňových subjektů a také byly zvýšeny limity výdajů stanovených procentem. Všechna tato opatření měla negativní vliv na vývoj inkasa daně. Mimo to vzhledem k rostoucí nezaměstnanosti dochází v tomto období k růstu osob začínajících podnikat, což je vidět na Obrázku 3 týkajícího se počtu daňových subjektů. Ve zprávě z roku 2010 uvádí správce daně také své obavy z rostoucí práce na černo.

Obrázek 3: Počet daňových subjektů v tisících

Zdroj: Finanční správa - Analýzy a statistiky (2013-2017)

4 ZÁVĚR

Předmětem příspěvku bylo zhodnotit současný stav nelegálních postupů podnikatelských subjektů v České republice vedoucích k minimalizaci daňového základu (tím k nižšímu odvodu daně z příjmů) a upozornit tyto subjekty na nelegálnost jejich chování. Z teoretického hlediska jsou definovány dva základní přístupy, a to Tax avoidance – daňový subjekt využívá všech možných zákonných úlev a výjimek a na Tax evasion – daňový subjekt se již chová za hranicí zákona a jeho chování bude právně postiženo. V rámci příspěvku je řešena zejména problematika Tax evasion tedy aktivity podnikatelských subjektů vedoucích k nelegálním činnostem způsobujících minimalizaci odvodů daňových povinností na dani z příjmů (i včetně sociálního a zdravotního pojištění) nebo k neplacení daňových povinností do veřejného rozpočtu při některých aktivitách vůbec.

V rámci těchto aktivit jsou vymezeny sporné přístupy podnikatelských subjektů k daňovým nákladům tedy, to co si podnikatelský subjekt chce či hodlá do daňových nákladů zahrnout v polemice k tomu, co je ve vztahu k jeho konceptu podnikání vůbec reálné či možné a souvisí přímo s jeho ekonomickou aktivitou. Samostatná část je věnována v poslední době velmi rozmáhanému trendu vytváření fiktivních daňových dokladů. Je sice pravdou, že současná politika Ministerstva financí České republiky klade značné

překážky jejich vzniku díky například zavedení kontrolního hlášení, ale i přesto existují specializované subjekty, které dokáží tyto doklady za určitou provizi pro poplatníka daně zajistit, jak bylo popsáno v příspěvku výše. Mezi rozhodně nelegální praktiku patří zpětný nákup téhož majetku po jeho prodeji, kdy již od počátku samotné transakce se jedná o účelovou hospodářskou operaci. Největší část je věnována výkonu práce mimo pracovní poměr tzv. práce „načerno“, neboť mzdové náklady představují pro podnikatelské subjekty tak velkou daňovou zátěž, že hledání cest k jejich minimalizaci je stále aktuální. V rámci uvedené statistiky Státního úřadu inspekce práce (zobrazující pouze odhalené přestupky) lze identifikovat pozitivní vývoj – je však nutné uvést, že neodhalených případů bude jistě mnohem více a není možné tento trend brát za pozitivní. V příspěvku jsou demonstrovány postupy, které vedou k získání daňové výhody v kombinaci pracovně právního vztahu typu HPP v kombinacích s DPP či DPČ včetně vazby na konkrétní soudní judikaturu v dané oblasti, která danou problematiku značně posouvá a přesněji vymezuje. Závěrem v návaznosti na pracovně právní vztahy je vymezena problematika „švarcsystému“ jako nástroje minimalizace nákladů na zaměstnance, kteří se stanou osobami samostatně výdělečně činnými. V této souvislosti jsou definovány znaky závislé činnosti dle Pokynu D-285 s následným jejich rozbořením a v návaznosti na soudní judikáty.

Z příspěvku vyplývá, že aktivity podnikatelských subjektů vedoucí k minimalizaci daňové povinnosti označované za nelegální v podmínkách České republiky existují a je tedy pouze na každém podnikatelském subjektu, zda jich hodlá zneužít za účelem získání daňové výhody a následně se bude obávat jejich odhalení a souvisejících postihů definovaných v úvodní kapitole tohoto příspěvku.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] Boněk, V. *Lexikon daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. Lexikony - Sagit, Sv. 4. ISBN 80-7208-265-5.
- [2] ČSSZ. *Minimální výše sociálního pojištění 2017*. 2017[online]. [cit. 2017-06-01]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/pojisteni-osvc/platba-pojistneho/zalohy-na-pojistne-na-duchodove-pojisteni.htm>
- [3] Eprehledy.cz. *Průměrné mzdy podle profese. 2009-2016* [online]. [cit. 2017-05-25]. Dostupné z: http://eprehledy.cz/prumerne_mzdy_podle_profese.php

- [4] Finanční správa. *Výroční zprávy a informace o činnosti*. 2013-2017 [online]. [cit. 2017-05-10]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocnizpravy-a-souvisejici-dokumenty/2015>
- [5] Finanční správa. *Analýzy a statistiky*. 2013-2017 [online]. [cit. 2017-05-13]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analzy-a-statistiky>
- [6] Jacobs, V., J. R. Duke. *Legal Ways to Save Taxes Offshore and Onshore: An Annotated Checklist of Tax Reduction Methods Sanctioned by the Tax Law*. Offshore Press, 2006. ISBN 1-934175-02-1.
- [7] Klimešová, L. *Daňová optimalizace*. Praha: Ústav práva a právní vědy, 2014. 248 s. ISBN 978-80-87974-06-3.
- [8] Kocina, J. *Daňové trestné činy*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-442-8.
- [9] Pokyn č. D- 6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [10] Pokyn č. D - 285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- [11] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Afs 39/2014 – 48. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2014/0039_7Afs_1400048_20141017152447_prevedeno.pdf
- [12] Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2017, čj. 45 Af 8/2016 – 34. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2016/45Af_8_2016_12_20170321092856_prevedeno.pdf
- [13] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2011, čj. 3 Ads 11/2011 – 47. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0011_3Ads_110_20110331083251_prevedeno.pdf
- [14] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2016, čj. 4 Ads 27/2016 – 40. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0027_4Ads_1600040_20160413151530_prevedeno.pdf

- [15] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, čj. 6 Ads 46/2013 - 35, č. 3027/2014 Sb. NSS. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0046_6Ads_13_20140220123634_prevedeno.pdf
- [16] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 4. 2016, čj. 4 Ads 27/2016 - 40. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2016/0027_4Ads_1600040_20160413151530_prevedeno.pdf
- [17] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, čj. 6 Afs 208/2015 - 36. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0208_6Afs_1500036_20160614094010_prevedeno.pdf
- [18] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2005, čj. 2 Afs 62/2004, č. 572/2005 Sb. NSS. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0062_2Afs_0400070A_prevedeno.pdf
- [19] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2016, čj. 2 Afs 265/2015 - 114. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2015/0265_2Afs_1500114_20160405134933_prevedeno.pdf
- [20] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2011, čj. 1 Afs 53/2011 - 208. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0053_1Afs_110_20111006032219_prevedeno.pdf
- [21] Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 12. 2005, čj. 8 Tdo 1556/2005. Dostupné z: http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/CED57FD12F060368C1257A4E00658B6A?openDocument&Highlight=0,
- [22] Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 11. 6. 2013, čj. 21 Cdo 1573/2012. Dostupné z: http://www.nsoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/29FEB48345951D26C1257B8F004B9888?openDocument&Highlight=0,
- [23] Státní úřad inspekce práce. *Roční zprávy*. 2017 [online]. [cit. 2017-05-19]. Dostupné z: <http://www.suip.cz/rocni-zpravy/>

- [24] Schneider, F., Williams S, C. C. *The shadow economy*. 1. vyd. Británie: Institute of Eco-nomic Affairs, 2013. 186 s. ISBN 978-02-5536-674-8.
- [25] Vančurová, A., Láchová, L. *Daňový systém ČR 2012*. 1. vyd. 1. VOX a.s., 2016. ISBN 978-80-87480-44-1.
- [26] Všeobecná zdravotní pojišťovna. *Minimální výše zdravotního pojištění 2017*. 2017 [online]. [cit. 2017-06-01]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/vyhledavani?queryText=minim%C3%A1ln%C3%AD+v%C3%BD%C5%A1e+zdravotn%C3%ADho+poji%C5%A1t%C4%9Bn%C3%AD+2017>
- [27] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- [28] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- [29] Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších právních předpisů.
- [30] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších právních předpisů.
- [31] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

AUTOŘI

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D., Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

Ing. Veronika Škodíková, Ústav účetnictví a daní, Provozně ekonomická fakulta, Mendelova univerzita v Brně, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

AUTHORS

Ing. Břetislav Andrlík, Ph.D., Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

Ing. Veronika Škodíková, Department of Accounting and Taxes, Faculty of Business and Economics, Mendel University in Brno, Zemědělská 1, 613 00 Brno, email: bretislav.andrlik@mendelu.cz.

KE SMLOUVÁM PŘÍKAZNÍHO TYPU

(Příkazní smlouva, Smlouva o zprostředkování, Smlouva komisionářská)

THE CONTRACT OF THE COMMAND TYPE

(Command contract, Brokerage Contract, Commision contract)

Karel Marek

Abstrakt: *Příkazní smlouvou se příkazník zavazuje obstarat záležitost příkazce. Příkazník přenechá příkazci veškerý užitek z obstarané záležitosti. Ustanovení o příkazu se použijí přiměřeně i na případy, kdy má někdo podle smlouvy nebo podle jiných ustanovení zákona povinnost zařídit záležitost na účet jiného. Smlouvou o zprostředkování se zprostředkovatel zavazuje, že zájemci zprostředkuje uzavření určité smlouvy s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli provizi. Komisionářskou smlouvou se komisionář zavazuje obstarat pro komitenta na jeho účet vlastním jménem určitou záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu odměnu.*

Klíčová slova: *právo, občanské právo, nový občanský zákoník, smlouva, příkazní smlouva, smlouva o zprostředkování, smlouva komisionářská*

Abstract: *Agency agreement with the agent undertakes to procure a matter of principal. The agent will leave the principal all the benefits of Affairs. The provision of Section 2430 through 2443 Civil Code shall apply as appropriate to cases involving an obligation to arrange a certain matter at another person's expense under other provisions of this Act, unless these provisions indicate otherwise. The Brokerage contract, the broker (intermedialy) undertakes that leads to a particular contract conclusion with a third person, and the lead is the provider agrees to pay a Commission. Under a commission agent's agreement, the commission agent undertakes to arrange certain business matters for the principal in their own name but at the principal's expense, and the principal undertakes to pay them a commission.*

Keywords: *law, civil law, new civil code, contract, agency agreement, brokerage contract, commission agent's agreement*

JEL klasifikace: *K7*

1 ÚVOD

V dnešním příspěvku bychom se chtěli věnovat právní úpravě smluv, které jsou v novém občanském zákoníku (NOZ) v rámci ustanovení nadepsaných Závazky ze smluv příkazního typu. Dalším smlouvám z této skupiny smluv se chceme věnovat v některém z našich dalších příspěvků. Podle nového občanského zákoníku nebudou moci všechny osoby shodně postupovat.

Při výkladu právních jednání (právní jednání nahrazuje dosud vžitý pojem právní úkon) budeme totiž muset lišit 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 zvyklostem 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 NOZ 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.

Cílem našeho pojednání je vlastně tímto způsobem vyhodnotit tuto novou právní úpravu. Používá se zejména metody zpracování komparativní a analytické.

Právní úprava je zásadně dispozitivní.

2 PŘÍKAZNÍ SMLOUVA

Příkazní smlouva je upravena novým českým občanským zákoníkem v ustanoveních § 2430 a násl.

Před účinností dnešního občanského zákoníku byla příkazní smlouva obsažena v předchozím občanském zákoníku a pro obchodněprávní vztahy byla koncipována smlouva mandátní. Mandátní smlouvu přitom zákoníky kontinentálního práva neupravovaly a neupravují. Mandátní smlouvu neznal před vydáním obchodního zákoníku ani náš dřívější zákoník mezinárodních obchodu.

Smlouvu příkazní lze obecně charakterizovat jako smlouvu o vynaložení úsilí, nikoli smlouvu o výsledku; z této podstaty musíme vycházet.

Ustanovení § 2438 odst. 2 občanského zákoníku totiž určuje, že příkazce poskytne odměnu, i když výsledek nenastal, ledaže byl nezdar způsoben tím, že příkazník porušil své povinnosti. To platí i v případě, že splnění příkazu zmařila náhoda, ke které příkazník nedal podnět.

Příkazce složí na žádost příkazníkovi zálohu k úhradě hotových výdajů a nahradí mu náklady účelně vynaložené při provádění příkazu, byť se výsledek nedostavil.

Základní ustanovení je poměrně stručné. Uvádí, že příkazní smlouvou se příkazník zavazuje obstarat záležitost příkazce.

Příkazce poskytne příkazníkovi odměnu, byla-li ujednána nebo je-li obvyklá, zejména vzhledem k příkazcovu podnikání.

Přitom je určeno, že obstará-li někdo určité záležitosti jako podnikatel, má povinnost, byl-li o obstarání takové záležitosti požádán, dát druhé straně bez zbytečného odkladu výslovně najevo, zda na sebe obstarání záležitosti bere nebo ne; jinak nahradí škodu tím způsobenou. To je významná povinnost, která je pro podnikatele stanovená, poskytující druhé straně poznatek o tom, zda může či nikoli s obstaráním počítat.

Tato povinnost (tj. dát druhé straně bez zbytečného odkladu najevo) se nevztahuje na podnikatele obecně, ale na takové podnikatele, obstarávají-li takové záležitosti.

Vztahuje se to také na podnikatele podnikající podle zvláštního předpisu, tj. zejména na advokáty, notáře, exekutory, daňové poradce, autorizované inženýry. Přitom tato povinnost zahrnuje nejen příkazní smlouvu, ale i další smlouvy příkazního typu - zprostředkovatelské, komisionářské, zasílatelské, o obchodním zastoupení.

Při porušení této povinnosti lze využít ustanovení o odpovědnosti za škodu, tak jako při porušení jiné povinnosti stanovené zákonem.

Při obstarání záležitosti příkazce prováděním právních jednání na základě plné moci se může jednat např. o zastupování před soudy, stálými rozhodčími soudy, při obchodním jednání, při uzavírání smluv apod. Zde půjde zásadně o jednání úplatné. Úplata u některých jednání může být přitom určena v jiných předpisech; příkladem takového předpisu je vyhláška č. 177/1996 Sb. v úplném znění – tzv. advokátní tarif.

Typické jsou pro využití tohoto smluvního typu právě smlouvy uzavírané mezi advokátem a jeho klientem, smlouva mezi majitelem a správcem jeho majetku. „Patří sem i smlouvy uzavřené mezi notáři, patentovými zástupci, daňovými poradci či exekutory a jejich příkazníky a smlouvy o výkonu funkce člena obchodní korporace.“

Kromě obecné úpravy v občanském zákoníku mohou pak zvláštní úpravu obsahovat jiné předpisy (např. zákon o obchodních korporacích).

K úpravě příkazu jsou pak zvláštními úpravami i smluvní typy: smlouva o zprostředkování, smlouva komisionářská, smlouva zasílatelská a smlouva o obchodním zastoupení.

Jinou obstarávanou činností může být např. i sledování pohybu na trhu zboží a na něm používaných nezapsaných označení, obstarání stavebního povolení apod.

Smlouva příkazní nemá předepsanou písemnou formu. Je-li však potřebná plná moc a je-li obsažena přímo v příkazní smlouvě, pak bude příkazní smlouva písemná. Povinnost uzavřít smlouvu v písemné formě mohou pro určené případy upravovat i jiné předpisy (např. zákon o advokacii).

Bude-li příkazcem spotřebitel, bude se smluvní vztah řídit ustanoveními o spotřebitelských smlouvách.

Vzhledem k tomu, že smlouva o dílo, jak byla dříve v obchodním zákoníku koncipována, nezahrnovala provedení všech činností, ale zahrnovala jen činnosti hmotně zachycené, využívalo se dřívější smlouvy mandátní (u které šlo o zařízení obchodní záležitosti obecně) velmi široce; pokud se nesjednával kontrakt inomínátní.

Dnes se podle občanského zákoníku použije smlouvy o dílo na činnosti, které nemusí být hmotně zachycené. Určitý rozsah různých předmětů plnění půjde tedy provést podle smlouvy o dílo. I tak ovšem bude prostor pro realizaci smlouvy příkazní značně široký.

Příkazník plní příkaz poctivě a pečlivě podle svých schopností; použije přitom každého prostředku, kterého vyžaduje povaha obstarávané záležitosti, jakož i takového, který se shoduje s vůlí příkazce. Od příkazcových pokynů se příkazník může odchýlit, pokud to je nezbytné v zájmu příkazce a pokud nemůže včas obdržet jeho souhlas.

Příkazník přenechá příkazci veškerý užitek z obstarané záležitosti.

V dřívější úpravě mandátní smlouvy zákon výslovně neřešil, zda do rámce mandatářových povinností patří i upozornění mandanta na to, že udílené pokyny nejsou správné nebo vhodné. Tuto povinnost však bylo možno dovodit z mandatářovy profesní odpovědnosti, při níž musel postupovat s odbornou péčí a jednat v zájmu mandanta.

K řešení této otázky dnes přispívá ustanovení § 2433. Obdrží-li příkazník od příkazce pokyn zřejmě nesprávný, upozorní ho na to a splní takový pokyn jen tehdy, když na něm příkazce trvá.

Příkazník provádí obstarání osobně. Může si však provedení zajistit subdodavatelsky. Příkazní smlouva tedy nemá osobní charakter. V této situaci nese příkazník stejnou odpovědnost jako při obstarání osobním.

Příkazní smlouva pak může obsahovat i výslovné dovolení toho, aby si příkazník ustanovil náhradníka, anebo může nastat i situace, kdy náhradník je nezbytně nutný. Jestliže by příkazník provedl volbu náhradníka chybně, pak nese odpovědnost za škodu z takové volby. Příkazce pak nahradí příkazníkovi škodu, která mu vznikla v souvislosti s plněním příkazu.

Vztah mezi příkazníkem a jeho náhradníkem bude též podřízen příkazní smlouvě. Náhradník přitom plní stejné povinnosti, jako příkazník.

Pokud by se jednalo o substituci nedovolenou, pak příkazník odpovídá příkazci tak, jakoby příkaz prováděl sám.

Zavázal-li se příkazník provést příkaz bezplatně, nahradí mu příkazce škodu, kterou příkazník utrpěl při plnění příkazu náhodou. Příkazníkovi však nenáleží více, než by mu bylo náleželo jako obvyklá odměna, která by byla ujednána.

Smluvně je přitom vhodné dohodnout, jaké věci a informace předá příkazce příkazníkovi, i když může být zřejmé již z povahy věci, jaké věci a informace jsou třeba příkazcem příkazníkovi předat.

Není-li smluvního ujednání, pak také z povahy věci může plynout, jaké věci a informace jsou součástí obstarání příkazníka.

Obdobné ustanovení, jako měla právní úprava mandátní smlouvy, týkající se právního jednání (dříve právních úkonů), obsahuje i následně uvedené ustanovení v právní úpravě smlouvy příkazní (§ 2439). Vyžaduje-li obstarání záležitosti, aby příkazník za příkazce právně jednal, vystaví příkazce příkazníkovi včas plnou moc.

Není-li plná moc ve smlouvě obsažena, nenahrazuje ji ujednané převzetí povinnosti příkazce jednat jménem příkazníka; to platí i v případě, že třetí osoba, se kterou příkazník právně jedná, o této povinnosti ví.

V průběhu obstarávání záležitosti příkazník podá příkazci na jeho žádost zprávy o postupu plnění příkazu a převede na příkazce užitek z prováděného příkazu; po provedení příkazu předloží příkazci vyúčtování.

Jestliže příkazce o zprávu nepožádá, podá ji příkazce tehdy, jestliže by došlo ke změně původních okolností a také zejména tehdy, pokud by se jevílo potřebné odchýlit se od původního příkazu.

Příkazník však může žádat po příkazci zálohu. Rozlišuje se přitom záloha na hrazení výdajů (např. na cestovné a poplatky) a záloha na odměnu. Není přitom vyloučeno poskytnutí zálohy i opakovaně. Zálohy musí být pochopitelně vyúčtovány. Tuto problematiku je vhodné smluvně upravit.

Závazky z příkazní smlouvy zanikají pochopitelně obecnými způsoby zániku závazků (žádoucí je zejména včasné a řádné plnění); občanský zákoník zná pak i způsoby zvláštní.

Podle občanského zákoníku může příkazce smlouvu kdykoli vypovědět. Vypověď nemusí být jakkoli odůvodněná.

Příkazník může příkaz vypovědět nejdříve ke konci měsíce následujícího po měsíci, v němž byla vypověď doručena.

Vypoví-li příkazník příkaz před obstaráním záležitosti, kterou byl zvlášť pověřen, nebo s jejímž obstaráním začal podle všeobecného pověření, nahradí škodu z toho vzešlou podle obecných ustanovení.

Závazek z příkazu zaniká smrtí příkazce i smrtí příkazníka. Obdobně to platí pro případ, zanikne-li právnická osoba, aniž má právního nástupce.

Příkazce může příkaz odvolat „podle libosti“ (§ 2443). Zákon určuje, že pak nahradí příkazníkovi náklady, které do té doby měl, a škodu, pokud ji utrpěl, jakož i část odměny přiměřenou vynaložené námaze příkazníka.

Při zániku příkazu odvoláním, výpovědí, anebo smrtí zařídí příkazník vše, co nesnese odkladu, dokud příkazce nebo jeho právní nástupce neprojeví jinou vůli. Tím se oprávněně šetří zájmy příkazce, u kterého by jinak tyto jeho oprávněné zájmy mohly být poškozeny.

Povinnost zařídit vše co neunes odkladu je výslovně upravena jen na případy zániku příkazu odvoláním, výpovědí nebo smrtí příkazce.

Zmocněnec podle plné moci má přitom povinnost k neodkladnému jednání jen v případech smrti zmocnitele a vypovězení zmocnění zmocnitelem. Povinnost příkazníka a zmocněnce a případy, na které se vztahují lze však upravit smluvně.

Je třeba si všimnout, že při odvolání příkazu příkazcem hradí tento i část odměny přiměřenou vynaložené námaze příkazníka. Při výpovědi dané příkazníkem přiměřenou odměnu zákon výslovně neurčuje. Bylo by však zřejmě možné smluvně upravit, za jakých podmínek by taková úhrada možná byla.

Kromě obecných a zvláštních způsobů zániku závazků určených v občanském zákoníku, je třeba pamatovat na situace určené jinými právními předpisy, např. v zákonu o insolvenčním řízení. V předvídaných případech, je zde totiž upraven „zánik příkazů a plných mocí“.

Poslední ustanovení pod nadpisem Příkaz (§ 2444) pak předvídá přiměřené použití ustanovené o příkazu na případy, kdy má někdo podle smlouvy nebo podle jiných ustanovení zákona povinnost zařídit záležitost na účet jiného.

Při rekodifikačních legislativních pracech bylo zvažováno, zda by mandátní smlouvu upravenou v obchodním zákoníku bylo možno ze zákonného textu „vypustit“ a „vystačit“ jen s úpravou smlouvy příkazní. Zvažované řešení bylo přijato a zdá se, že absence smluvního typu mandátní smlouvy nebude negativně pocíťována.

3 SMLOUVA O ZPROSTŘEDKOVÁNÍ

Podle důvodové zprávy nahrazuje smlouva o zprostředkování dosavadní smluvní typ, který občanský zákoník upravil jako smlouvu o obstarání věci (jedná se o úpravu z původní koncepce občanského zákoníku jako kodexu o službách). Úprava se inspiroje platným obchodním zákoníkem (§ 642 a násl.) s přihlédnutím k některým tradičním úpravám.⁹

Smlouvou o zprostředkování se zprostředkovatel zavazuje, že zájemci zprostředkuje uzavření určité smlouvy s třetí osobou, a zájemce se zavazuje zaplatit zprostředkovateli provizi.

Je-li již při uzavření smlouvy, kterou se jedna strana zaváže obstarat druhé straně příležitost k uzavření smlouvy s třetí osobou, z okolností zřejmé, že za obstarání bude požadována odměna, má se za to, že byla uzavřena smlouva o zprostředkování.

Podstatné náležitosti lze výčtem uvést takto: závazek zprostředkovatele k zprostředkování uzavření smlouvy, uvedení určité (zprostředkovávané smlouvy) smlouvy, která má být uzavřena, závazek zájemce zaplatit zprostředkovateli provizi.

Nemusí však být zprostředkováváno uzavření určité smlouvy, ale může být obstarána jen příležitost k uzavření smlouvy. Přesto pokud bude zřejmé, že bude požadována odměna, i zde půjde o uzavření smlouvy o zprostředkování.

Z dikce textu zákona vyplývá, že jde o úplatnou smlouvu mezi zprostředkovatelem a zájemcem, která se vztahuje na jednorázové, popřípadě i opakované plnění, ale nikoliv na průběžnou činnost. K průběžné činnosti by se vztahovala právní úprava smlouvy o obchodním zastoupení.

U zprostředkovatelské smlouvy je možno povinnosti zprostředkovatele dohodnout různým způsobem. Je však třeba vymezit předmět zprostředkování. Přesné vymezení předmětu zprostředkování je rozhodující. Jde o smluvní typ velmi široce založený, a to ve vztahu ke zprostředkovávaným smlouvám i ve vymezení činnosti zprostředkování.

Zprostředkovatel v konkrétním případě může např. zprostředkovat pouze obstarání příležitosti k uzavření smlouvy. Zprostředkovatel se přitom zavazuje

⁹ Bělohlávek: *Vzor smlouvy o zprostředkování*. Právní rozhledy 5/1993; Marek: *Smlouva o zprostředkování a smlouva o obchodním zastoupení*. Obchodní právo 5/1997; Nesnídal: *Smlouvy obstaravatelského typu: Smlouva o zprostředkování*. Ekonom 7/1993.

vyvíjet činnost. Pokud se takto chová a zprostředkovávaná smlouva přesto není uzavřena, nedošlo tím k porušení jeho povinnosti podle smlouvy o zprostředkování a má právo na provizi.

Písemnou formu obou smluv lze jen doporučit, bude tak dokumentován obsah ujednání stran.

Podle tradiční judikatury, byla-li slíbena zprostředkovateli odměna, docílí-li prodeje nemovitosti za určitou cenu, má na ni nárok, došlo-li k směně nemovitosti, pouze tehdy, byla-li hodnota směřené věci rovnocenná stanovené prodejní ceně (Vážný 2872).

Pro nárok zprostředkovatele na odměnu pak stačí, že smluvníci projevili souhlasnou vůli, že uzavírají zprostředkovatelský obchod. Lhostejno, že k uskutečnění obchodu nedošlo průtahem jedné ze stran (Vážný č. 3630).

Podle ustanovení § 2446 NOZ mají strany vzájemnou informační povinnost. Zprostředkovatel je povinen bez zbytečného odkladu sdělovat zájemci okolnosti důležité pro jeho rozhodování o uzavření zprostředkovávané smlouvy. Jde např. o okolnosti, které se mohou týkat budoucího smluvního partnera.

Zájemce je pak povinen sdělovat zprostředkovateli skutečnosti, jež pro něho mají rozhodný význam pro uzavření této smlouvy. Mohou to být mj. i skutečnosti ve vztahu k budoucí době plnění povinností ze zprostředkovatelské smlouvy i zprostředkovávaných smluv a účelu uzavření této smlouvy.

Provize je podle § 2447 odst. 1 NOZ splatná dnem uzavření zprostředkované smlouvy; byla-li tato smlouva uzavřena s odkládací podmínkou, je provize splatná až splněním podmínky.

Bylo-li však podle § 2447 odst. 2 NOZ ujednáno, že zprostředkovatel pro zájemce obstará příležitost uzavřít s třetí osobou smlouvu s určitým obsahem, je provize splatná již obstaráním příležitosti.

Ustanovení § 2447 odst. 1 NOZ nemluví o vzniku nároku (jak upravoval obchodní zákoník) na provizi, ale o její splatnosti. Provize je splatná hned, je-li uzavřena smlouva, jež je předmětem zprostředkování. V případě, že je mezi smluvními stranami ve smlouvě sjednána odkládací podmínka a provize je splatná až jejím splněním, lze sjednat i postupné splácení provize v souladu s platebními podmínkami, případně též nejzazší termín pro splacení celé provize. Může vak být ujednáno jen obstarání příležitosti.

Pokud bylo podle ustanovení § 2447 odst. 2 NOZ ujednáno jen obstarání příležitosti, pak je provize splatná již obstaráním této příležitosti uzavřít s třetí osobou smlouvu s určitým obsahem.

Je možno dohodnout, že provize náleží již při obstarání příležitosti k uzavření smlouvy nebo při jejím uzavření anebo též, že na ni vznikne právo, až teprve třetí osoba splní povinnost ze zprostředkované smlouvy. Bylo-li dohodnuto, že právo na provizi vznikne, až třetí osoba splní povinnost ze zprostředkované smlouvy, pak je třeba splnění této povinnosti.

Zájemce zaplatí provizi i tehdy, když závazek třetí osoby vůči zájemci zanikl nebo se splnění závazku třetí osoby oddálilo z důvodů, za něž odpovídá zájemce. Je-li základem pro určení výše provize rozsah plněného závazku třetí osoby, započítává se do tohoto základu i plnění neuskutečněné z důvodů, za něž odpovídá zájemce. Rozsah sjednaného závazku je třeba přesně vymezit.

Výše odměny se řídí především smluvním ujednáním. Nedošlo-li ke sjednání výše úplaty, platí výše obvyklá u obdobných smluv (může mj. záležet na obchodním odvětví).

Nárok na úhradu nákladů (např. cestovní výlohy), byla-li provize sjednána, má zprostředkovatel vedle provize jen tehdy, bylo-li to výslovně sjednáno. Jinak se má za to, že provize zahrnuje i náklady.

Jestliže by však provize sjednána nebyla, zprostředkovatel má na náhradu nákladů právo.

Nárok na provizi podle ustanovení § 2450 NOZ nevzniká, jestliže je zprostředkovatel v rozporu se smlouvou činný pro druhou stranu zprostředkovávané smlouvy. To platí i o úhradě nákladů.

Pokud činnost pro druhou stranu zprostředkovávané smlouvy není v rozporu se smlouvou, pak se na takovou činnost toto ustanovení nevztahuje a zprostředkovatel má právo na provizi i na úhradu nákladů.

Prvorepubliková judikatura k tomu uvedla, že pokud nebylo nic jiného ujednáno a nevylučují-li se navzájem zájmy stran, jichž má zprostředkovatel dbát, není mu zabráněno, aby nepřijal příkaz od obou stran a dal si od obou slíbit odměnu, takže když obě strany použily jeho služeb, může zpravidla žádat od každé celou odměnu s ní ujednanou (Vážný 8359).

Zprostředkovatel pro zájemce uschovává doklady nabyté v souvislosti se zprostředkovatelskou činností po dobu, po kterou mohou být významné pro ochranu zájmů zájemce – viz ustanovení § 2451 NOZ.

Zákon tedy ukládá zprostředkovateli povinnost uschovávat pro potřebu zájemce doklady, jichž nabyl v souvislosti se zprostředkovatelskou činností, a to po dobu, po kterou mohou být tyto doklady významné pro ochranu zájmů zájemce. Protože tato povinnost platí pochopitelně i po splnění závazku ze zprostředkovatelské smlouvy tak, aby se vyloučily eventuální spory o tom, kdy končí doba, kdy jsou doklady ještě významné, lze zde dát přednost případné dohodě o její délce při uzavření smlouvy. Doba, po kterou mohou být tyto doklady významné (např. vzhledem k běhu záručních nebo promlčecích lhůt) se bude lišit podle povahy těchto dokladů a podle předmětu zprostředkované smlouvy.

Zprostředkovatel nesmí navrhnout zájemci uzavření smlouvy s osobou, o které má důvodnou pochybnost, zda povinnosti ze zprostředkované smlouvy řádně a včas splní, nebo o které vzhledem k okolnostem takovou pochybnost mít měl. Požádá-li o to zájemce, sdělí mu zprostředkovatel údaje potřebné k posouzení důvěryhodnosti osoby, s níž mu uzavření smlouvy navrhuje. To určuje ustanovení § 2452 NOZ.

Zprostředkovatel neručí za plnění závazku třetích osob, s kterými zprostředkoval uzavření smlouvy (ručení za splnění závazku třetích osob však může být případně sjednáno, to však nebude typické); nesmí však navrhnout zájemci uzavření smlouvy s osobou, o které má důvodnou pochybnost, zda povinnosti ze zprostředkované smlouvy řádně a včas splní, nebo o které vzhledem k okolnostem takovou pochybnost mít měl. Takové pochybnosti může např. získat při plnění povinností třetích osob v předchozích případech.

Zákon tedy zakazuje zprostředkovateli navrhnout uzavření smlouvy s osobou, o níž by měl vědět (např. z jiných obchodních případů, které s ní uskutečnil), že ohledně splnění jejich závazků je důvodná pochybnost. Porušení povinnosti obecně je přitom sankcionováno možností uplatňovat náhradu škody.

Zprostředkovatel je přitom povinen, požádá-li ho o to zájemce, sdělit zájemci údaje potřebné podle poslední věty tohoto ustanovení zákona.

Závazek v souladu s ustanovením § 2453 NOZ zaniká, není-li zprostředkovávaná smlouva uzavřena v ujednané době. Není-li doba ujednána, může kterákoli strana závazek zrušit oznámením druhé straně.

Jestliže tedy je ve smlouvě o zprostředkování sjednána doba, ve které má dojít k uzavření zprostředkované smlouvy, závazek zaniká, jestliže smlouva, jež je předmětem zprostředkování, není uzavřena v této době určené ve smlouvě o zprostředkování.

Není-li doba určena, může kterákoli strana smluvní vztah ukončit oznámením provedeným druhé straně. Tím, že to oznámí druhé straně, dojde ke zrušení závazku. Jde o jednostranné právní jednání. Závazek zaniká oznámením druhé strany.

Této otázce doby se věnovala i judikatura z první republiky. Stanovila, že zprostředkovatelská smlouva o prodeji stroje, jež nebyla časově omezena ani odvolána, může být zprostředkovatelem plněna i po drahé době (Vážný 4049).

Právu zprostředkovatele na provizi není na újmu, byla-li smlouva, k níž se vztahovala činnost zprostředkovatele, uzavřena nebo splněna až po zániku závazku ze zprostředkovatelské smlouvy – viz § 2454 NOZ.

Podle znění tohoto ustanovení pokud zprostředkovatel splnil svůj závazek, pak vzniku práva zprostředkovatele na provizi nebrání skutečnost, že teprve po zániku závazku ze smlouvy o zprostředkování je s třetí osobou uzavřena smlouva, popřípadě splněna smlouva, na kterou se vztahovala jeho zprostředkovatelská činnost. Podmínkou ovšem je, že k uzavření smlouvy došlo po dříve vyvíjené činnosti zprostředkovatele. Jde o řešení, které se osvědčilo již podle právní úpravy provedené obchodním zákoníkem.

4 SMLOUVA KOMISIONÁŘSKÁ

Základní ustanovení § 2455 NOZ určuje, že komisionářskou smlouvou se komisionář zavazuje obstarat pro komitenta na jeho účet vlastním jménem určitou záležitost, a komitent se zavazuje zaplatit mu odměnu.

NOZ recipuje s drobnými korekturami úpravu obchodního zákoníku, který odpovídal evropským standardům.¹⁰

Komisionářská smlouva je klasickým smluvním typem smlouvy, který je upraven ve všech právních řádech kontinentální Evropy. Byla obsažena

¹⁰ Marek: *Smlouva mandátní a smlouva komisionářská v obchodním zákoníku*. Právní obzor, 3/1993; Němcová: *Smlouvy o obchodování s cennými papíry*. Právní rádce, 5/1994; Švarc: *Mandátní smlouva, komisionářská smlouva, smlouva o zprostředkování, smlouva o obchodním zastoupení*. Ekonomický a právní poradce podnikatele, 10 a 11/1995.

také v obchodním zákoníku a rovněž tak ve zrušeném zákoníku mezinárodního obchodu, na který zcela zřetelně navazuje.

Svémi podstatnými náležitostmi se odlišuje komisionářská smlouva od jiných smluv, např. od smlouvy o zprostředkování, zasílatelské smlouvy a smlouvy o obchodním zastoupení.

Podstatnými náležitostmi komisionářské smlouvy jsou: přesné určení pořizované záležitosti, závazek komisionáře zařídit vlastním jménem pro komitenta a na jeho účet záležitost, závazek komitenta k úplatě.

Komisionář je z jednání zavázán sám, komisionář je povinen při pořizování záležitosti jednat s potřebnou odbornou péčí podle pokynů komitenta.

Lze jen doporučit, aby pokyny a podmínky pořizování určité obchodní záležitosti byly pokud možno co nej přesněji vymezeny (písemnou formu lze jen doporučit).

Komisionář je povinen chránit jemu známé zájmy komitenta související se pořizováním záležitosti a oznámit mu všechny okolnosti, jež mohou mít vliv na změnu komitentových příkazů.

Pojištění je komisionář povinen obstarat, jen když to stanoví smlouva, nebo když k tomu dostal příkaz od komitenta, a to na účet komitenta.

Zprávy o pořizování záležitosti je komisionář povinen podávat způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak na výzvu komitenta.

Situace, kdy se komisionář bude potřebovat od vymezení ve smlouvě odchýlit v zákonem vymezeném rozsahu, nelze však zcela vyloučit.

Od pokynů komitenta se může komisionář odchýlit, je-li to v zájmu komitenta a nemůže-li si vyžádat jeho včasný souhlas; jinak komitent nemusí uznat jednání za provedené na svůj účet, odmítne-li účinky jednání pro sebe bez zbytečného odkladu poté, co se o obsahu jednání dozvěděl.

Komisionář se může od pokynů komitenta odchýlit, avšak jen když je to v zájmu komitenta a nemůže si vyžádat jeho včasný souhlas. Při porušení této povinnosti nemusí komitent uznat jednání za uskutečněné na svůj účet, jestliže účinnost jednání pro sebe odmítl bez zbytečného odkladu poté, co se o obsahu jednání dověděl. Toho si musí být komitent vědom a rozhodnout se, zda jednání odmítne (a to bez odkladu) či nikoliv.

Z jednání komisionáře nevznikají komitentovi ve vztahu k třetím osobám ani práva, ani povinnosti. Komisionář sice jedná na účet komitenta, ale jedná vlastním jménem.

Podle ustanovení § 2458 NOZ, obstará-li komisionář záležitost komitenta za výhodnějších podmínek, než jaké mu komitent určil, náleží prospěch jen komitentovi.

Toto ustanovení je vyjádřením skutečnosti, že komisionář obstarává záležitost komitentovi a v jeho prospěch. Pokud se tedy komisionáři podaří obstarat záležitost za podmínek výhodnějších, prospěch náleží komitentovi.

Pro tento případ je pak možno sjednat, že komisionáři přísluší vyšší odměna.

Navazující ustanovení § 2459 NOZ určuje, že prodal-li komisionář věc za nižší cenu, než jakou určil komitent, nahradí mu rozdíl v ceně. To neplatí, prokáže-li, že prodej za určenou cenu nemohl být proveden a že prodejem věci odvrátil škodu komitentovi hrozící.

Koupil-li komisionář věc za vyšší cenu, než jakou určil komitent, může komitent odmítnout koupi, jako by se nebyla stala na jeho účet, pokud se mu komisionář zároveň s podáním zprávy o koupi nezavázal zaplatit rozdíl v ceně. Neodmítne-li komitent koupi bez zbytečného odkladu po obdržení zprávy o koupi, platí, že ji schválil.

Používá-li se komisionářské smlouvy k prodeji věci, musí komisionář respektovat pokyn komitenta určující prodejní cenu. Pokud by věc prodal komisionář za cenu nižší, musel by komitentovi rozdíl v ceně hradit.

Výjimku tvoří situace, kdy komisionář prokáže, že za určenou cenu nemohl být prodej proveden a zboží muselo být prodáno, neboť prodejem se odvrátila škoda hrozící komitentovi. Takový případ by mohl nastat zejména tehdy, začalo-li by se zboží kazit. Tehdy by komisionář rozdíl v ceně nehradil.

Při koupi zboží pro komitenta postupuje komisionář podle pokynů komitenta a provádí koupi za stanovenou cenu. Pokud by cena při koupi převýšila cenu, kterou stanovil komitent, může komitent koupi odmítnout. Odmítnout by ji nemohl, pokud by se mu komisionář zavázal hradit cenový rozdíl. Závazek je vhodné formulovat písemně a měl by být obsažen buď ve zprávě o takové koupi nebo již předem ve smlouvě.

Jiná situace by pak nastala, jestliže by komisionář podal komitentovi zprávu o takové koupi a o vyšší ceně a komitent by takovou zprávu po jejím obdržení bez zbytečného odkladu neodmítl. Pak platí, že takovou koupi schválil.

Komisionář chrání komitentovy zájmy, které zná, a zpraví ho o každé okolnosti, která může mít vliv na změnu komitentova příkazu. Komisionář zpraví komitenta o plnění jeho příkazu. Po obstarání záležitosti provede vyúčtování, postoupí komitentovi práva nabytá v souvislosti s obstaráním záležitosti a vydá mu vše, co při tom získal – viz § 2460 NOZ.

Kromě ochrany zájmů komitenta je komisionáři uložena také oznamovací povinnost. Protože je komisionář povinen chránit jemu známé zájmy a nikoli zájmy, které mají být známy, lze doporučit komitentům, aby své zvláštní zájmy komisionáři sdělili, a to nejlépe ve smlouvě.

Po zařizení záležitosti je komisionář povinen o výsledku podat komitentovi zprávu a provést vyúčtování.

Komisionář je dále povinen bez zbytečného odkladu převést na komitenta práva získaná při zařizování záležitosti a vydat mu vše, co přitom získal, a komitent je povinen je převzít.

Ve zprávě komisionář označí osobu, se kterou smlouvu uzavřel. Pokud se tak stane, nemůže komitent uplatnit svá práva proti komisionáři jako zavázanému z této smlouvy.

Jestliže tak neučiní, je pak komitent oprávněn vymáhat nárok na plnění povinnosti ze závazku z této smlouvy vůči komisionáři přímo. Je tedy v zájmu komisionáře ve zprávě o provedení příkazu osobu, s níž na účet komitenta smlouvu uzavřel, uvést.

Pokud to není ve smlouvě vyloučeno, je komisionář povinen použít ke splnění smlouvy jiné osoby, jestliže nemůže svůj závazek splnit sám. (Ani komisionářská smlouva nemá ze zákona výlučně osobní charakter.) Komisionář je tedy povinen plnit závazek sám, a teprve pokud jej sám nemůže splnit, je povinen použít jiné osoby.

Zákonná formulace přitom nestanoví jen možnost komisionáře použít jiné osoby, ale určuje to přímo jako povinnost. Použitím jiné osoby není dotčena obecná odpovědnost komisionáře pro případ nesplnění povinnosti ze smlouvy.

Porušil-li přitom podle § 2463 NOZ komisionář příkaz komitenta ohledně osoby, s níž měla být smlouva uzavřena, ručí za splnění povinnosti osobou, se kterou smlouvu uzavřel.

Komitent tedy může na komisionáři požadovat plnění třetí osoby, jen porušil-li komisionář příkaz komitenta ohledně osoby, se kterou měla být smlouva uzavřena, a to z titulu ručení. V takovém případě se zde uplatní zákonná právní úprava ručení.

Pokud by byl sjednán závazek ručení komisionáře i pro jiný případ, je to obecně možné.

K věcem svěřeným komisionáři k prodeji má komitent vlastnické právo, dokud je nenabude třetí osoba. Vlastnické právo k věcem získaným pro komitenta nabývá komitent již jejich předáním komisionáři. Komisionář k těmto věcem vlastnického práva vůbec nenabývá. Režim vlastnického práva ke svěřené věci je dán samotnou podstatou právního vztahu mezi komisionářem a komitentem.

Speciální úprava se týká pohledávky ze smlouvy, „kterou komisionář pro komitenta uzavřel“; hledí se na ni ve vztahu komitenta ke komisionáři nebo jeho věřiteli jako na pohledávku komitenta – viz § 2464 NOZ.

Po dobu, kdy má komisionář u sebe věci převzaté od komitenta nebo pro komitenta, má povinnosti jako skladovatel. Hrozí-li na věci škoda nebo opomene-li komitent s věcí naložit, ač byl k tomu povinen, může komisionář věc prodat podle § 2428 NOZ.

Komisionář má pak zadržovací právo, a to k věci, dokud se u něho nachází nebo dokud s ní může jinak nakládat, zadržovací právo slouží k zajištění dluhů vyplývajících ze smlouvy.

Zadržovací právo podle ustanovení § 2465 NOZ má komisionář jen k věci, a to dokud má věc u sebe nebo s ní může jinak nakládat (např. plní povinnosti skladovatele).

Skladovatel má přitom povinnosti určené v ustanovení § 2415 – 2428. Zavazuje se převzít věc tak, aby ji uložil a opatroval. Skladovatel věc převezme a její převzetí písemně potvrdí. Skladovatel věci uloží odděleně od ostatních skladovaných věcí s označením, že se jedná o věci ukladatele (zde komitenta).

Podle ustanovení § 2421, pokud jde o skladovanou věc, pak ji skladovatel pojistí nejen, bylo-li to ujednáno, ale i tehdy, odpovídá-li to zvyklostem.

Jestliže osoba, se kterou komisionář uzavřel smlouvu při zařizování záležitosti, poruší své závazky, je komisionář povinen na účet komitenta splnění těchto závazků vymáhat, nebo jestliže s tím komitent souhlasí,

postoupit mu práva odpovídající těmto závazkům. Při neplnění třetí osoby je tedy vymáhání splnění závazků povinností komisionáře. Může však požádat komitenta, aby práva převzal, a ten tak může učinit.

Pro příklad převzetí uveďme situaci, kdy třetí osoba, která neplní komisionáři své závazky včas a řádně, má další přímé vztahy s komitentem a přímé vymáhání komitentem se může jevit pružnější.

Jestliže nastane podle § 2467 NOZ situace, kdy komisionář, a to z příčin na své straně, není s to sám zařídit, aby třetí osoba komitentovi plnila, pak může komitent sám požadovat po třetí osobě plnění, které mu komisionář opatřil. Není to jeho povinností; jak jsme již uvedli, může však mít k třetí osobě případně i další přímý vztah a jeví se mu vhodné tohoto oprávnění využít.

Nebyla-li výše úplaty pro komisionáře sjednána, přísluší mu úplata přiměřená uskutečněné činnosti a dosaženému výsledku (s přihlédnutím k úplatě obvykle poskytované za obdobnou činnost v době uzavření smlouvy).

Je třeba přitom vzít v úvahu, že komisionářská smlouva není podle zákona „smlouvou o úsilí“, ale je smlouvou o výsledku. Komisionáři vzniká zásadně nárok na úplatu, jakmile splní své smluvní povinnosti.

Sjednání úplaty není povinným obsahem smlouvy, bude však obvyklé. Vzhledem k dispozitivnosti úpravy bude obvyklé i dohodnutí postupné úplaty. Pokud výše úplaty sjednána není, je opět (jako u jiných smluv) jistě nebezpečí pohybu cenových hladin v době mezi uzavřením smlouvy a právem na výši úplaty ze zákona, tj. po dosaženém výsledku.

Zároveň s úplatou je komitent povinen uhradit komisionáři náklady, které komisionář užitečně vynaložil při plnění svého závazku a zprostit komisionáře povinností, které při plnění smlouvy převzal.

Považujeme za vhodné, aby i když to není předsáno, zproštění komisionářem převzatých povinností mělo písemnou formu. Bude tek lépe dokumentovatelné.

Protože se záležitost obstarává pro komitenta, má tento právo disponovat svým příkazem a případně ho odvolat. Může tak však učinit jen do doby, než vznikne závazek komisionáře vůči třetí osobě.

5 ZÁVĚRY

Závěrem můžeme říci, že u zprostředkování i komise recipoval NOZ již osvědčenou úpravu. Specifika daného smluvního vztahu je vhodné upravit v konkrétním smluvním ujednání.

V právním styku podnikatelů se (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 zvyklostem 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.

Přitom je určeno, že obstará-li někdo určité záležitosti jako podnikatel, má povinnost, byl-li o obstarání takové záležitosti požádán, dát druhé straně bez zbytečného odkladu výslovně najevo, zda na sebe obstarání záležitosti bere nebo ne; jinak nahradí škodu tím způsobenou. To je významná povinnost, která je pro podnikatele stanovená, poskytující druhé straně poznatek o tom, zda může či nikoli s obstaráním počítat.

Tato povinnost (tj. dát druhé straně bez zbytečného odkladu najevo) se nevztahuje na podnikatele obecně, ale na takové podnikatele, obstarávají-li takové záležitosti.

Vztahuje se to také na podnikatele podnikající podle zvláštního předpisu, tj. zejména na advokáty, notáře, exekutory, daňové poradce, autorizované inženýry. Přitom tato povinnost zahrnuje nejen příkazní smlouvu, ale i další smlouvy příkazního typu - zprostředkovatelské, komisionářské, zasilatelské, o obchodním zastoupení.

U zprostředkovatelské smlouvy je možno povinnosti zprostředkovatele dohodnout různým způsobem. Je však třeba vymezit předmět zprostředkování. Přesné vymezení předmětu zprostředkování je rozhodující. Jde o smluvní typ velmi široce založený, a to ve vztahu ke zprostředkovávaným smlouvám i ve vymezení činnosti zprostředkování.

Zprostředkovatel v konkrétním případě může např. zprostředkovat pouze obstarání příležitosti k uzavření smlouvy. Zprostředkovatel se přitom zavazuje vyvíjet činnost. Pokud se takto chová a zprostředkovávaná smlouva přesto

není uzavřena, nedošlo tím k porušení jeho povinnosti podle smlouvy o zprostředkování a má právo na provizi.

Od pokynů komitenta se může komisionář odchýlit, je-li to v zájmu komitenta a nemůže-li si vyžádat jeho včasný souhlas; jinak komitent nemusí uznat jednání za provedené na svůj účet, odmítne-li účinky jednání pro sebe bez zbytečného odkladu poté, co se o obsahu jednání dozvěděl.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] BEJČEK; MAREK; KOTÁSEK; ONDREJOVÁ: *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] BĚLOHLÁVEK: *Vzor smlouvy o zprostředkování*. Právní rozhledy 5/1993.
- [3] ELIÁŠ; ZUKLÍNOVÁ: *Principy a východiska nového kodexu soukromého práva*, Linde Praha, a.s., Praha 2001.
- [4] HAJN: *Interpretace norem a interpretace skutečností*, In Sborník příspěvků z mezinárodní konference 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.
- [5] HORÁČEK, V.: Obchodní zastoupení, ve Švestka, J.; Dvořák, J.; Fiala, J.: Občanský zákoník, Komentář, Svazek V, Praha, Wolters Kluwer, 2014.
- [6] HUSÁR, M.: Využitie komisionárskej zmluvy při distribúcií tovarov, Acta Sting 4/2016
- [7] MAREK: *Smlouva mandátní a smlouva komisionářská v obchodním zákoníku*. Právní obzor, 3/1993.
- [8] MAREK: *Smlouva o zprostředkování a smlouva o obchodním zastoupení*. Obchodní právo 5/1997.
- [9] NESNÍDAL: *Smlouvy obstaravatelského typu: Smlouva o zprostředkování*. Ekonom 7/1993.
- [10] NĚMCOVÁ: *Smlouvy o obchodování s cennými papíry*. Právní rádce, 5/1994.

- [11] OVEČKOVÁ, O. a kol.: *Obchodný zákoník, Komentár*, 2. vyd., IURA EDITION, 2005.
- [12] RABAN, P.; Kryml, L.: *Závazky ze smluv příkazního typu*, ve Raban, P. a kol.: *Občanské právo hmotné, Závazkové právo*, Brno, Václav Klem, 2014.
- [13] SUCHOŽA, J.; HUSÁR, J.: *Právo, Obchod, Ekonomika II*, 1. vyd., Praha: Leges 2012, 624 s., ISBN 978-80-87576-33-5.
- [14] 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.
- [15] ŠVARC: *Mandátní smlouva, komisionářská smlouva, smlouva o zprostředkování, smlouva o obchodním zastoupení*. Ekonomický a právní poradce podnikatele, 10 11/1995.
- [16] UHLÍŘ, D.: *Závazky ze smluv příkazního typu, Příkaz*, ve Švestka, J.; Dvořák, J.; Fiala, J.: *Občanský zákoník, Komentář, Svazek V*, Praha, Wolters Kluwer, 2014.

AUTOR:

Prof. JUDr. Karel Marek, CSc., Fakulta právních a správních studií, Vysoká škola finanční správní, Praha, Česká republika. E mail: k.marek@centrum.cz

AUTHOR:

Prof. JUDr. Karel Marek, CSc., Faculty of Law and Administrative Studies, University of Finance and Administration, Prague, Czech Republic. E mail: k.marek@centrum.cz

ANALÝZA VÝSLUHOVÝCH NÁLEŽITOSTÍ VOJÁKŮ Z POVOLÁNÍ – ANALÝZA VEŘEJNÝCH VÝDAJŮ

ANALYSIS OF RETIREMENT REQUIREMENTS OF MILITARY PERSONNEL - ANALYSIS OF PUBLIC EXPENDITURES

Martin Pop

Abstrakt: Výdaje na obranu jsou zahrnuty v kapitole 307 zákona o státním rozpočtu České republiky. V roce 2015 tyto výdaje činily 43 783 137 234 Kč a tvořily tak 3,59 % výdajů státního rozpočtu. V rámci výsluhových příspěvků bylo v loňském roce vyplaceno 2 418 794 160 Kč. Výdaje vynaložené na výsluhové příspěvky vojáků z povolání tak představují nezanedbatelnou a neoddělitelnou součást veřejných výdajů. Výsluhové náležitosti vojáků z povolání vycházejí ze zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání. Článek za pomoci vybraných statistických metod analyzuje výsluhové příspěvky vojáků z povolání Armády České republiky v období let 1993 až 2015 a nastiňuje další možnosti využití statiky k hlubší analýze zkoumané problematiky. K vyhodnocení získaných dat byl využit statistický program Minitab, verze 17.

Klíčová slova: analýza, vojáci z povolání, statistické metody, výsluhový příspěvek, veřejné výdaje

Abstract: Defense expenditures are included in the chapter 307 of the Act On the state budget of the Czech Republic. In 2015 defense spending amounted to 43,783,137,234 CZK, making up 3.59 % of state budget expenditures. Within retirement contributions 2,418,794,160 CZK were paid last year. Expenditures incurred for the retirement allowances account for a significant and integral part of public spending. Retirement allowances of professional soldiers are based on the Law no. 221/1999 Coll., On professional soldiers. Article analyzes with the help of selected statistical methods the retirement allowances for in the period 1993-2015 and outlines possibilities of statics for deeper analysis of the

examined issues. For the statistical evaluation of the obtained data was used statistical software Minitab, version 17.

Keywords: *analysis, professional soldiers, statistic methods, retirement contribution, retirement allowances, public spending*

JEL klasifikace: *J01, M00*

1 ÚVOD

Výdaje na obranu dle zákona č. 345/2014 Sb., o státním rozpočtu České republiky, na rok 2015 jsou uvedeny v kapitole 307 – Ministerstvo obrany. Finanční prostředky alokované v kapitole 307 v roce 2015 činily 43 783 137 234 Kč a tvořily tak 3,59 % výdajů státního rozpočtu. Z těchto prostředků bylo v rámci výsluhového příspěvku vojáků z povolání vyplaceno 2 418 794 160, což činí 5,52 % výdajů resortu Ministerstva obrany. Výdaje vynaložené na výsluhové příspěvky vojáků z povolání tedy představují nezanedbatelnou a neoddelitelnou součást veřejných výdajů.

Výsluhové náležitosti jako takové vycházejí ze zákona č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání. V části osmé, paragrafu 131 je uvedeno, že stát poskytuje s přihlédnutím k náročnosti služby vojáka, v závislosti na době trvání služebního poměru a důvodech jeho zániku, výsluhové náležitosti, kterými jsou výsluhový příspěvek, odbytné, odchodné a úmrtné. Vzhledem k rozsahu zkoumané problematiky bude článek zaměřen jen na oblast výsluhového příspěvku.

Výsluhový příspěvek je zakotven v paragrafech 132 až 137, kde jsou podrobně definovány vznik nároku na výsluhový příspěvek, potřebná doba služby, růst výše výsluhového příspěvku, jeho výpočet, maximální výše, souběh příspěvku s důchodem a další náležitosti s příspěvkem spojené.

Článek analyzuje výsluhové příspěvky vojáků z povolání Armády České republiky v období let 1993 až 2015. Datová základna obsahuje souhrnné částky vyplacených výsluhových příspěvků od roku 1993 do roku 2015, včetně počtu jednotlivých vyplacených dávek. Data byla poskytnuta Ministerstvem obrany, konkrétně Sekcí státního tajemníka. Ke statistickému vyhodnocení získaných dat byl využit statistický program Minitab, verze 17. Minitab je licencovaný software pro statistické zpracování dat. Patří ke světové špičce v oblasti podpory **zlepšování kvality** a výuky statistiky. Jedná se o jeden z nejrozšířenějších statistických software

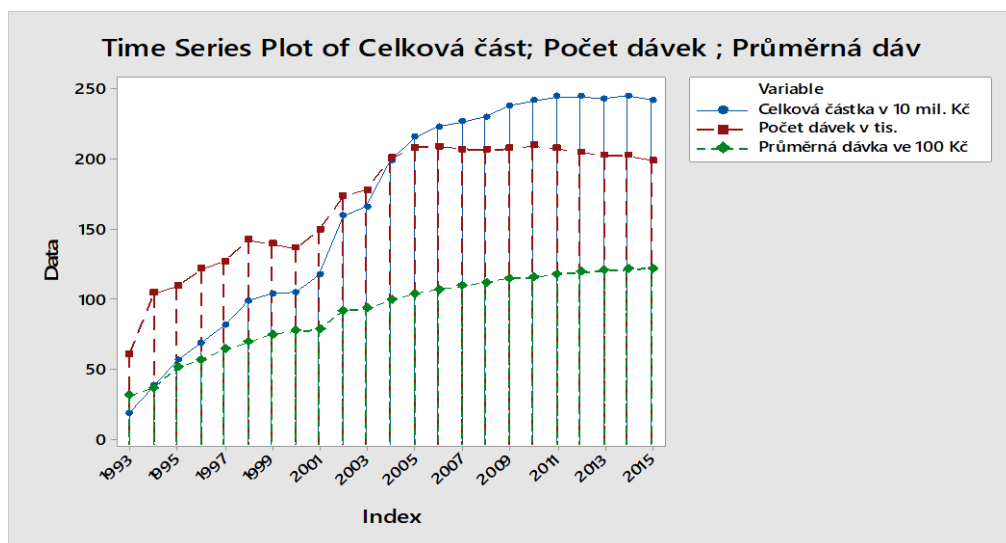
využívaných v automobilovém průmyslu. Software je veřejně dostupný na internetových stránkách¹¹ a je poskytována měsíční trial verze zdarma.

2 STATISTICKÉ VYHODNOCENÍ ZÍSKANÝCH DAT

2.1 Charakteristika datové základny

Datovou základnu a její hlavní charakteristiky přehledně charakterizují obrázky 1 a 2.

Obrázek 1: Grafické znázornění jednotlivých proměnných



Zdroj: vlastní, Minitab

Obrázek 2: Deskriptivní statistika datového souboru

Descriptive Statistics: Výdaje za rok; Počet dávek; Průměrná částka

Variable	Total Count	Mean	SE Mean	TrMean	StDev	Minimum
Výdaje za rok	23	1653352486	164297754	1685208924	787944349	188542000
Počet dávek	23	169605	9161	172900	43934	60830
Průměrná částka	23	9067	591	9203	2837	3099

Variable	Q1	Median	Q3	Maximum
Výdaje za rok	986059987	1985699980	2413705800	2449177771
Počet dávek	136114	198528	206857	209204
Průměrná částka	6929	9925	11538	12184

Zdroj: vlastní, Minitab

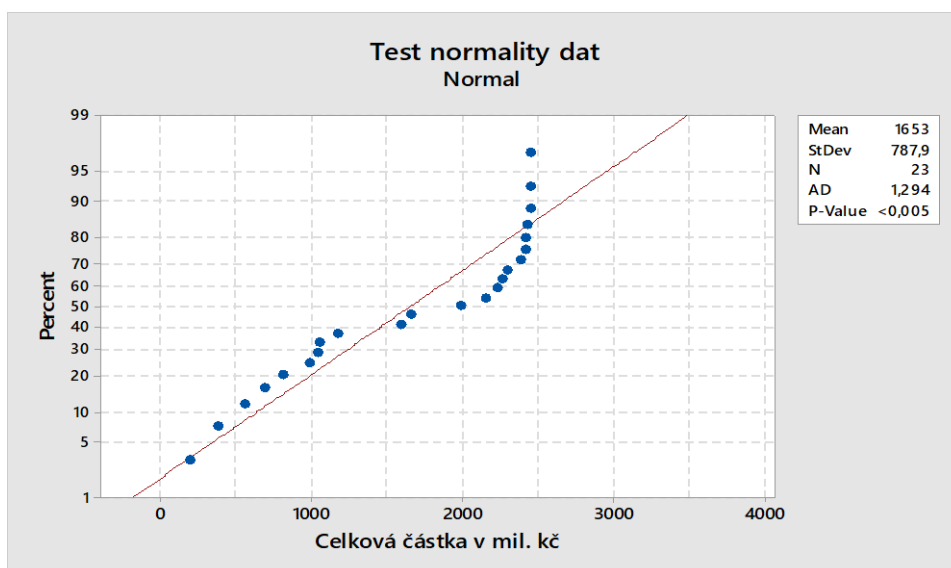
¹¹ *Staistický software minitab* [online]. [cit. 2017-06-09]. Dostupné z: <http://www.scacp.cz/produkty/software/minitab-17/>

Obrázek 2 zobrazuje základní hodnoty datového souboru - celkový počet hodnot, střední hodnotu, směrodatnou chybu průměru, oříznutý průměr, směrodatnou odchylku, minimální hodnotu v souboru dat, dolní kvartil, medián, horní kvartil a maximální hodnotu souboru dat.

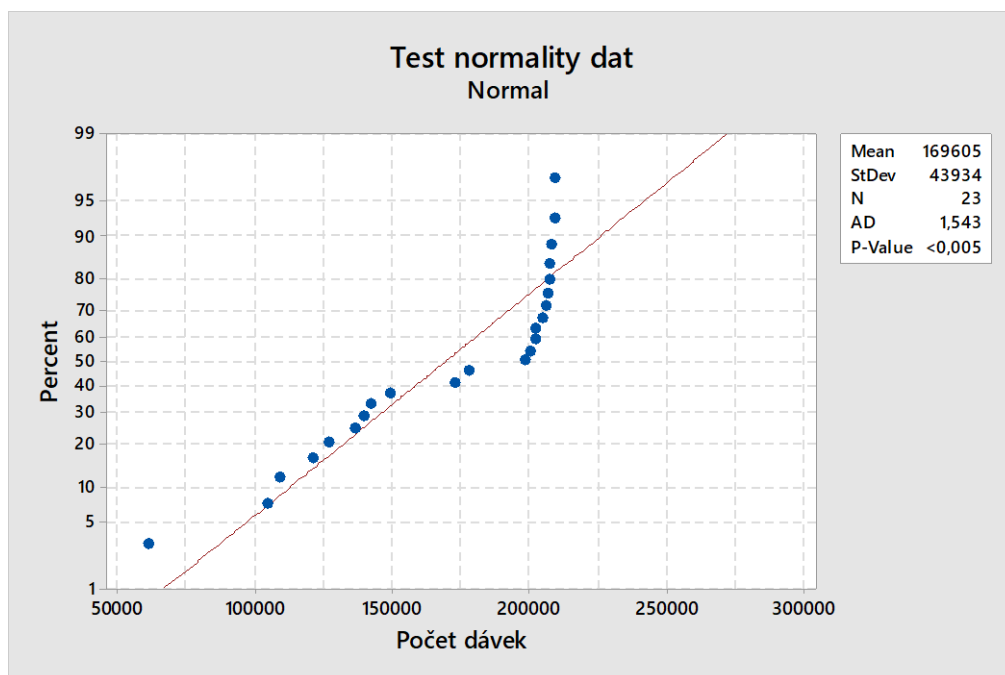
2.2 Test normality dat

V rámci statistické analýzy dat je důležitou vlastností normálnost rozložení dat. Pro zvýšení přehlednosti byla celková částka uvedena v milionech Kč. Pro potřeby článku byl zvolen Anderson – Darlingův test normality dat. Výsledky tohoto testu zobrazují obrázky 3 a 4.

Obrázek 3: Test normality dat – Výdaje za rok



Zdroj: vlastní, Minitab

Obrázek 4: Test normality dat – Počet dávek

Zdroj: vlastní, Minitab

Křivka prokládající data představuje přímku distribuční funkce normálního rozdělení. Popisky grafů obsahují střední hodnotu, směrodatnou chybu průměru, počet hodnot, hodnotu vzdálenosti jednotlivých bodů od křivky a P hodnotu¹². Pro posouzení normálnosti rozdělení dat je ale nejpodstatnější P hodnota. Ta je v obou případech menší než 0,05. V tomto případě je zamítnuta nulová hypotéza (normální rozložení dat) a přijímá se alternativní hypotéza (nenormální rozložení dat). Se spolehlivostí větší než 95% tedy lze tvrdit, že ani celkové hodnoty výsluh a ani jejich počet nemají normální rozdělení. Stejného výsledku bylo dosaženo i při použití Ryan – Joinerova a Kolmogorov – Smirnovova testu normality dat.

¹² Hodnota P (P-hodnota) se často používá v testech hypotéz, kde se odmítá nebo neodmítá nulová hypotéza (H_0). Hodnota P se pohybuje od 0 do 1 a vyjadřuje pravděpodobnost měřící důkazy proti nulové hypotéze. Nižší pravděpodobnosti poskytují silnější důkaz proti nulové hypotéze. V případě, že je hodnota P menší nebo rovna α (hladina významnosti testu; obvykle se používá hodnota 0,05), H_0 se odmítá. Pokud je hodnota však P větší než α , H_0 nelze odmítnout.

Vzhledem k nenormálnímu rozdělení dat v rámci analýzy výsluhových náležitostí nelze využít parametrických testů. Autor přechází k určení korelačních koeficientů u jednotlivých proměnných

2.3 Korelace – korelační koeficienty

Lineární závislost dvou proměnných lze postihnout jejich vynesemím do grafu. Přímku lze představit jako vyjádření lineárního vztahu a z odchylek bodů od přímky pak odhadnout míru tohoto vztahu. Korelační koeficient (r) dosahuje hodnot od -1 do 1, kdy hodnota -1 představuje dokonalý záporný lineární vztah, hodnota 0 značí nepřítomnost lineárního vztahu a hodnota 1 znamená dokonalý kladný lineární vztah. Dále pro korelační koeficient platí, že je nezávislý na jednotkách původních proměnných a při změně pořadí proměnných se jeho výše nemění. Vzhledem k rozložení dat autor nevyužil Pearsonův, ale Spearmanův test korelace. Výsledky testu zobrazuje obrázek 5.

Obrázek 5: Spearmanův test korelace

Spearman Rho: Výdaje za rok; Rok

Spearman rho for Výdaje za rok and Rok = 0,986

P-Value = 0,000

Spearman Rho: Počet dávek; Rok

Spearman rho for Počet dávek and Rok = 0,795

P-Value = 0,000

Spearman Rho: Výdaje za rok; Počet dávek

Spearman rho for Výdaje za rok and Počet dávek = 0,822

P-Value = 0,000

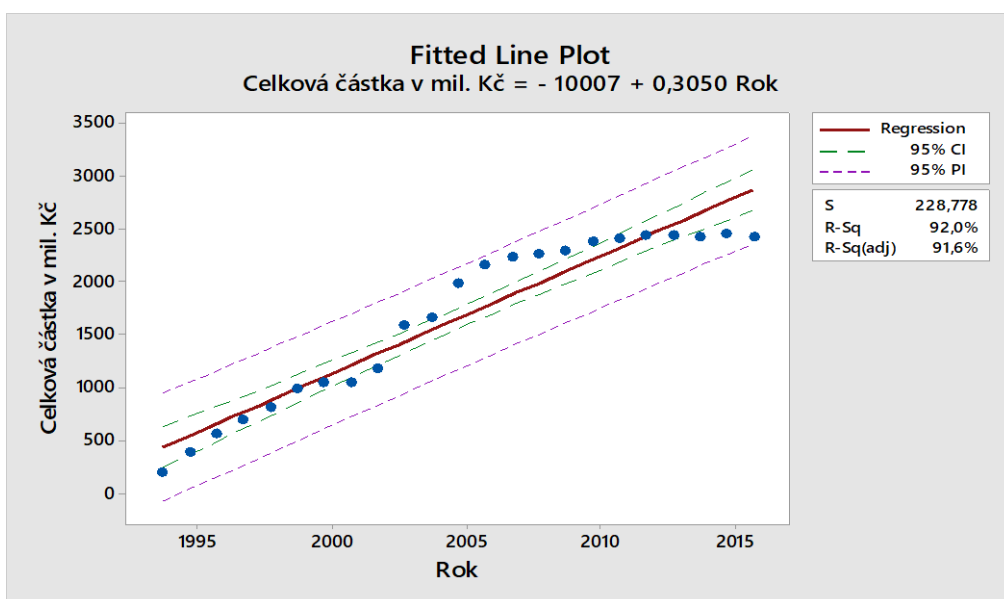
Zdroj: vlastní, Minitab

Spearmanův test korelace vychází z pořadové korelace a testuje monotónní závislost. Hodnoty u sledovaných proměnných dosahují vysokých kladných hodnot. Korelační koeficient Výdajů a Roku činí 0,986, což značí téměř dokonalý kladný vztah. P-hodnoty u všech koeficientů jsou nulové, a proto lze konstatovat statistickou významnost závislosti veličin.

2.4 Regresní analýza dat

Pro zvýšení názornosti autor použil lineární, kvadratický a kubický regresní model. Obrázek 6 znázorňuje lineární regresní model. Na obrázku je zobrazena regresní funkce a dva intervaly. Interval CI (Confidence Interval), takzvaný interval spolehlivosti, vypovídá o chování střední hodnoty a o umístění modelu s pravděpodobností 95%. Druhý interval – PI (Prediction Interval) predikuje možné výkyvy jedné hodnoty měření, opět s 95% pravděpodobností spolehlivosti. Z obrázku je zřejmé, že interval predikce je mnohem širší z důvodu variability dat.

Obrázek 6: Lineární regresní model



Regression Analysis: Celková částka v mil. Kč versus Rok

The regression equation is

Celková částka v mil. Kč = - 10007 + 0,3050 Rok

S = 228,778 R-Sq = 92,0% R-Sq(adj) = 91,6%

Analysis of Variance

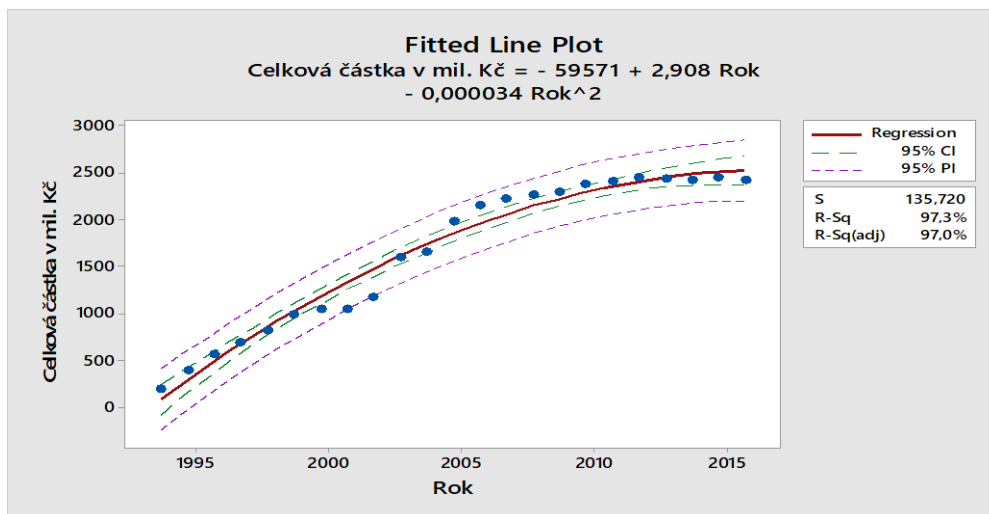
Source	DF	SS	MS	F	P
Regression	1	12559709	12559709	239,97	0,000
Error	21	1099130	52340		
Total	22	13658839			

Zdroj: vlastní, Minitab

Lineární regresní model popisuje 92% variability závisle proměnné. Hodnota P je rovna nule, lze tedy konstatovat, že regresní model je statisticky významný.

Obrázek 7 zobrazuje kvadratický regresní model funkce celkových ročních výdajů v milionech Kč. Ve srovnání s modelem lineárním je zajímavé, že se změnou modelu došlo ke zvýšení koeficientu determinace (R-Sq) a model tedy popisuje větší procentní část jednotlivých dat. Stejně tak došlo i ke snížení hodnoty směrodatné odchylky reziduí (S).

Obrázek 7: Kvadratický regresní model



Polynomial Regression Analysis: Celková částka v mil. Kč versus Rok

The regression equation is

$$\text{Celková částka v mil. Kč} = - 59571 + 2,908 \text{ Rok} - 0,000034 \text{ Rok}^2$$

$$S = 135,720 \quad R\text{-Sq} = 97,3\% \quad R\text{-Sq(adj)} = 97,0\%$$

Analysis of Variance

Source	DF	SS	MS	F	P
Regression	2	13290440	6645220	360,76	0,000
Error	20	368398	18420		
Total	22	13658839			

Sequential Analysis of Variance

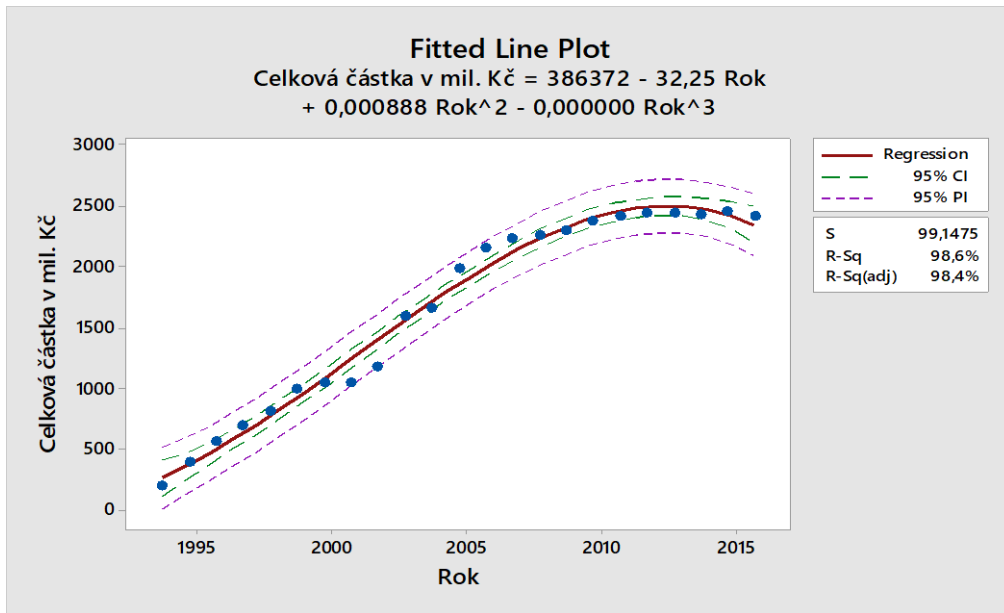
Source	DF	SS	F	P
Linear	1	12559709	239,97	0,000
Quadratic	1	730731	39,67	0,000

Zdroj: vlastní, Minitab

Kvadratický regresní model popisuje 97,3% variability závisle proměnné. Hodnota P je rovna nule, lze tedy konstatovat, že regresní model je statisticky významný.

Kubický regresní model je znázorněn obrázkem 8. Oproti lineárnímu a kvadratickému modelu kubický regresní model ještě lépe vykresluje data, navíc se opět zúžil interval predikce i spolehlivosti.

Obrázek 8: Kubický regresní model



Polynomial Regression Analysis: Celková částka v mil. Kč versus Rok

The regression equation is
 Celková částka v mil. Kč = 386372 - 32,25 Rok + 0,000888 Rok² - 0,000000 Rok³

S = 99,1475 R-Sq = 98,6% R-Sq(adj) = 98,4%

Analysis of Variance					
Source	DF	SS	MS	F	P
Regression	3	13472064	4490688	456,82	0,000
Error	19	186774	9830		
Total	22	13658839			

Sequential Analysis of Variance				
Source	DF	SS	F	P
Linear	1	12559709	239,97	0,000
Quadratic	1	730731	39,67	0,000
Cubic	1	181624	18,48	0,000

Zdroj: vlastní, Minitab

Kubický regresní model popisuje 98,6 % variability závisle proměnné. Hodnota P je rovna nule, lze tedy konstatovat, že regresní model je statisticky významný. Obecně lze říci, že kubický regresní model nejlépe vystihuje analyzovaná data.

3 VÝSLEDKY

Článek za pomoci vybraných statistických metod analyzuje výsluhové příspěvky vojáků z povolání Armády České republiky v období let 1993 až 2015. K analýze dat byl využit softwarový nástroj Minitab, verze 17. Analyzována byla normálnost rozdělení dat u jednotlivých časových řad, korelační koeficienty jednotlivých proměnných a byla provedena regresní analýza dat s vyhodnocením nejvhodnějšího regresního modelu. U všech jednotlivých modelů byla prokázána jejich statistická významnost. Všechny analýzy byly prováděny na hladině významnosti 95%.

4 DISKUSE A ZÁVĚRY

Výsluhové náležitosti tvoří nezanedbatelnou část výdajů na obranu. Výdaje na obranu spadají pod rezort Ministerstva obrany a tyto veřejné výdaje tvoří neoddělitelnou součást veřejných financí.

Za pomoci statistické analýzy dat bylo prokázáno nenormální rozdělení dat a prokázána vzájemná závislost jednotlivých proměnných. Dále byly názorně zobrazeny jednotlivé regresní modely a byl doporučen nejvhodnější regresní model. Grafické znázornění analyzované datové základny zřetelně zobrazuje nelineární průběh vývoje dat a některé lokální extrémy.

Autor se v rámci své disertační práce zabývá problematikou výsluhových náležitostí profesionálních vojáků z povolání Armády České republiky. Spolupracuje se zaměstnanci Ministerstva obrany České republiky, publikuje v časopisech a sbornících z národních a mezinárodních konferencí. Je spoluautorem komentáře k zákonu o vojácích z povolání.

Autor považuje za vhodné v budoucnu provést hlubší analýzu dat a vysvětlit příčiny vzniku konkrétních výkyvů ve vývoji vyplácených prostředků. Regresní analýza také umožňuje predikovat možný budoucí vývoj sledovaných veličin, kterým se autor ve své práci bude v budoucnosti nadále zabývat. Provedená analýza se tak stává možným východiskem pro další zkoumání dané problematiky.

AFILACE

Systém sociálního zabezpečení jako nástroj motivace a stabilizace zaměstnanců Ministerstva obrany České republiky. SYSOZA (SV14-FEM-K102-03-POP).

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] Zákon č. 221/1999 Sb., o vojácích z povolání, ve znění pozdějších předpisů.
- [2] Zákon č. 345/2014 Sb., o státním rozpočtu České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- [3] SKORUŠA, L. a kol. Zákon o vojácích z povolání – komentář (v tisku)
- [4] Interní materiály Ministerstva obrany České republiky.
- [5] *Staistický software minitab* [online]. [cit. 2017-06-09]. Dostupné z: <http://www.scacp.cz/produkty/software/minitab-17/>

AUTOR:

Ing. Martin Pop, Katedra ekonomie, Fakulta vojenského leadershipu, Univerzita Obrany, Brno, e-mail: martin.pop@unob.cz

AUTHOR:

Ing. Martin Pop, Department of Economics, Faculty of Military Leadership, University of Defence Brno, e-mail: martin.pop@unob.cz

KVANTIFIKACE VZTAHU CEN ROPY A KONEČNÝCH CEN ROPNÝCH PRODUKTŮ

QUANTIFICATION OF RELATIONSHIP OF OIL PRICE TO THE CONSUMER'S PETROLEUM PRODUCTS PRICES

Petr Strejček, Andrea Filipová

Abstrakt: Empirická část následujícího článku se snaží najít vzájemnou závislost mezi cenami ropy a cenami ropných produktů pro koncové zákazníky v České republice. Zdrojem spotových cen ropy byla objektivní data Energy Information Administration. Data o spotřebovaných pohonných hmotách a jejich cenách v ČR byla převzata z evidence Českého statistického úřadu. Ceny ropy byly určeny spotovou cenou ropy Brent. Pro určení vztahu mezi těmito proměnnými byl použit Pearsonův koeficient a Durbin-Watsonův test. Závěrečné výpočty jasně ukázaly pozitivní korelaci mezi cenou ropy a cenami benzinu Natural 95 a nafty. Po týdenních statistických analýzách se ukázalo, že ceny pohonných hmot pro zákazníka reagují se zpožděním dvou týdnů.

Klíčová slova: vzájemná závislost, cena ropy, cena pohonných hmot, ceny pro spotřebitele, korelace, zpoždění.

Abstract: The research of following article is trying to find an interdependence between the oil prices and the price of petroleum products for end customers in the Czech Republic. As an objective source for spot crude oil prices have served Energy Information Administration. The source for the data used fuels were records Czech Statistical Office. As the price of oil are taken spot prices of Brent crude oil. To determine the relationship between these variable was used Pearson's coefficient and the Durbin-Watson test. The final calculations clearly showed a positive correlation between the oil price and the Natural 95 and diesel prices. After data weekly analyzing became clear that fuel prices for customer react in two weeks delay.

Keywords: *Interdependence, oil prices, customer prices, calculation, correlation, delay.*

JEL classification: Q34, Q35, Q43

ÚVOD

V následující stati se pokusíme nalézt vztah mezi cenou ropy a cenou ropných produktů pro koncové zákazníky v ČR. Sekundárním zjištěním se pokusíme určit časovou prodlevu při pohybu ceny ropy, a to zpoždění u cen ropných produktů pro odběratele (stojany čerpacích stanic). Jako objektivní zdroj pro spotové ceny ropy nám posloužily webové stránky EIA (Energy Information Administration). Zdrojem pro použitá data pohonných hmot byly záznamy ČSÚ (Český statistický úřad). Jako cena ropy je brána spotová cena směsné ropy Brent. Nejprve byly tříděny ceny ropy za barel v amerických dolarech a pomocí kurzu z daného období přepočítány na české koruny. Dále byly vyhledány ceny benzínu a nafty na čerpacích stanicích v České republice. Tyto ceny jsou přepočítány na cenu za barel také v českých korunách. Považujeme je tedy za exogenní proměnné, které byly determinovány mimo modelovaný systém (Hušek, 1999).

Pro start práce byla stanovena nulová a alternativní hypotéza. Nulová hypotéza obsahuje tvrzení, že mezi sledovanými veličinami neexistuje závislost. Alternativní hypotéza naopak tvrdí, že mezi veličinami závislost existuje a popírá hypotézu nulovou. Pro zjištění vztahu mezi těmito veličinami jsme použili Pearsonův párový koeficient korelace, který slouží k vyjádření intenzity lineární závislosti mezi veličinami. Kladné znaménko koeficientu vyjadřuje přímou úměrnost a záporné nepřímou úměrnost. Pokud jsou veličiny vzájemně nezávislé, má koeficient hodnotu nula. Koeficient korelace nabývá hodnot od -1 do 1. Čím více se výsledná hodnota blíží 1, tím je mezi veličinami větší závislost, hodnota korelačního koeficientu blízka 1 znamená těsnou závislost (Marek a kol., 2007). Je ovšem nutné otestovat, zda zjištěná závislost není pouze zdánlivá. Tato nepravá závislost se zjistí pomocí Durbin-Watsonova testu. Nepravá závislost se vyskytuje tehdy, kdy je koeficient determinace vyšší než Durbin-Watsonova statistika. Pokud k výskytu zdánlivé závislosti skutečně dojde, je potřeba do modelu zařadit sezónní diferencované proměnné, které tuto nepravou závislost odstraní. Tyto proměnné vyjadřují rozdíl mezi hodnotou sledovaného ukazatele v běžném období a hodnotou sledovaného ukazatele ve stejném období předchozího roku. (Adamec, Střelec, Hampel, 2014)

V druhé části textu zjišťujeme, zda a s jakým zpožděním reagují ceny pohonných hmot na změnu ceny ropy. Tato metoda bude provedena pomocí klouzavé korelace¹³, kdy byly jednotlivé časové řady rozděleny na kratší období, a z jednotlivých dat jsou postupně vytvářeny korelační koeficienty. Z časového hlediska řadíme naše zkoumání mezi krátkodobé časové řady (Arlt, Arltová, 2009). Podmínka věcně a prostorově srovnatelných dat z hlediska času ve směru minulost přítomnost (Hindls, Hronová, Seger, 2004) zůstala zachována a dodržena. V této části jsou využita týdenní data, což umožnilo lépe pozorovat výkyvy v cenách. Zdrojem dat byly opět webové stránky EIA a zdrojem pro ceny benzínu i nafty pak ČSÚ. Data týkající se ceny ropy byla opět převedena na české koruny. U ceny ropy i pohonných hmot byla zavedena první diference se záměrem předejít zdánlivé závislosti. Korelační koeficienty jsou seřazeny do časové posloupnosti a porovnány s časovou řadou ceny ropy. Časová řada týkající se ceny ropy byla rozdělena na dvě fáze, a to růstovou fází a klesající fází. Pro obě fáze jsou počítány průměrné korelační koeficienty. Pokud byla zjištěna nízká závislost ve stejném týdnu, byla do modelu přidána zpožděná proměnná. Opět jsou vytvořeny korelační koeficienty pro růstovou i klesající fází, které budou porovnány s diferencovanou cenou ropy.

1 KORELAČNÍ ANALÝZA ČASOVÝCH ŘAD

V následující kapitole bude kvantifikován vztah mezi spotovou cenou ropy a cenou nafty na stojanech čerpacích stanic v České republice. Cílem této části je zjistit, zda se při změně ceny ropy změní i cena pohonných hmot na čerpacích stanicích. Předpokladem je, že pokud roste cena vstupů, poroste i cena výstupů.

Zdrojem dat pro časovou řadu týkající se cen ropy byly webové stránky EIA. Data jsou převedena pomocí průměrného měsíčního kurzu, který vydává ČNB, na českou korunu. Údaje o ceně pohonných hmot jsou převzaty z databáze ČSÚ. Cena benzínu (Natural 95) i nafty je vyjádřena v českých korunách za barel. Data jsou v rozsahu šesti let, tedy od ledna roku 2010 do prosince 2015. Celkem bylo využito 72 dat, což dostatečně naplňuje předpoklad pravidelnosti, zákonitosti a signifikance, jež zatlačuje do pozadí a převládá to, co je u některých jednotlivých prvků náhodně individuální

¹³ Termín „klouzavá korelace“ není běžný a často používaný. Pro přiblížení a operacionalizaci dat jsme jej však zvolili. V anglické terminologii je pro podobné účely používán pojem „running correlation“.

(Cyhelský, Kahounová, Hindls, 1996). Daná časová řada je dlouhodobého charakteru, perioda je delší než 1 rok.

Pro zjištění závislosti mezi danými časovými řadami je využit Pearsonův korelační koeficient, který udává lineární závislost mezi dvěma veličinami. Předpokladem pro tento koeficient je, že obě proměnné jsou náhodné. V korelační analýze nerozlišujeme závislou a nezávislou veličinu, protože obě sledované veličiny jsou považovány za náhodné.

Pearsonův koeficient korelace je bezrozměrná veličina. Pokud je výsledné znaménko kladné, jedná se o přímou úměrnost a naopak záporné znaménko vyjadřuje úměrnost nepřímou. Koeficient korelace dosahuje hodnot od -1 do 1. Pokud se výsledná hodnota blíží k číslu -1, časové řady mají opačný směr (když jedna řada roste, druhá klesá). Pokud se hodnoty naopak blíží k 1, časové řady se vyvíjí téměř shodně (když jedna řada roste, roste i druhá). Pokud je výsledný koeficient nulový, jsou řady vzájemně nezávislé. (Adamec, Střelec, Hampel, 2014)

Pro ekonometrický model bude stanovena následující nulová hypotéza: mezi časovou řadou pro cenu a ropy a časovou řadou pro cenu pohonných hmot neexistuje vzájemná lineární závislost, tzn., že Pearsonův korelační koeficient je roven nule. Alternativní hypotéza říká, že nulová hypotéza neplatí a mezi časovými řadami existuje lineární závislost. Pearsonův koeficient korelace se vypočítá následovně:

$$r_{YX} = \frac{\sum_{i=1}^n (Y_i - \bar{Y})(X_i - \bar{X})}{\sqrt{\sum_{i=1}^n (X_i - \bar{X})^2 \cdot \sum_{i=1}^n (Y_i - \bar{Y})^2}} \quad (1)$$

Jedním z problémů časových řad může být zdánlivá závislost. Aby se předešlo problému se zdánlivou závislostí, je nutné přidat do modelu sezónní difference. Po přidání sezónních konstant bude vytvořena korelační matice. Pro porovnání, zda se vyskytuje sezónní závislost, bude vytvořen i model bez přidání diferencovaných proměnných. (Adamec, Střelec, Hampel, 2014)

Pro otestování výše zvolených hypotéz je využita testovací statistika, která má následující tvar:

$$t = \frac{r_{XY} \sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r_{XY}^2}} \quad (2)$$

V následující tabulce jsou zobrazeny párové korelační koeficienty pro jednotlivé nediferencované proměnné. Korelační tabulka obecně dává prvotní představu o rozdělení sledovaných proměnných (Hendl, 2004). Důležitý je zejména vztah Natural 95- ropa a nafta-ropa. Korelační koeficient Natural 95 - ropa má hodnotu 0,9475 a blíží se k 1. Koeficient proměnných ropa a nafta má hodnotu 0,9621.

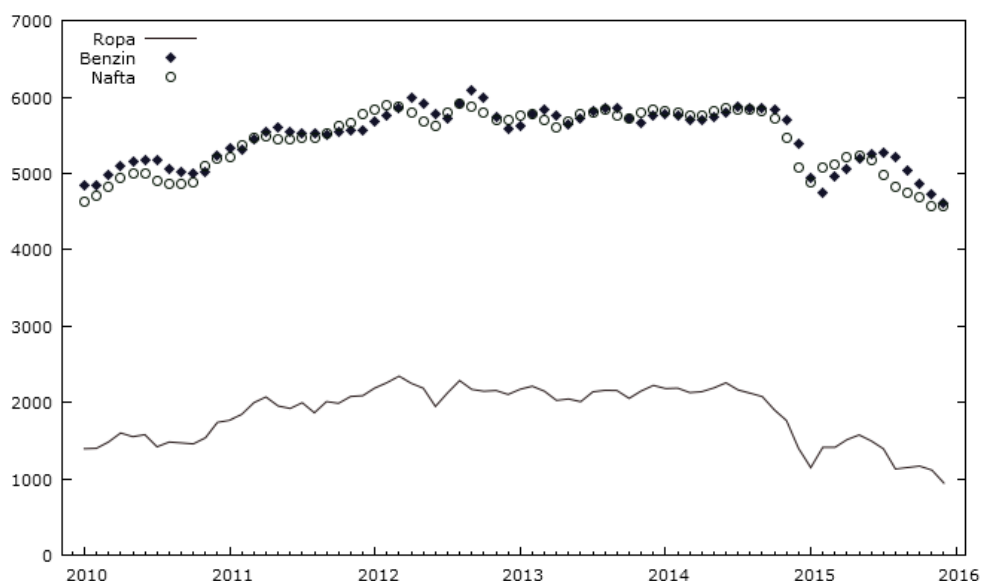
Nulovou hypotézu zamítáme v případě, že $|t| > t_{1-\alpha/2} (n-2)$, kde $|t|$ je vypočítaný korelační koeficient a $t_{1-\alpha/2} (n-2)$ kritická hodnota. Dále je nutné zvolit hladinu významnosti statistického testu (α), které vyjadřuje, s jakou pravděpodobností dojde k nesprávnému zamítnutí nulové hypotézy. Pro většinu statistických testů je volena hranice 5%. Kritický kvantil $t_{0,975} (70)$ má hodnotu 0,2319. V případě vztahu mezi cenou ropy a nafty i mezi cenou ropy a Naturalu 95 je koeficient korelace vyšší než hodnota 0,2319. Koeficient je tedy statisticky průkazný. Nulová hypotéza se zamítá a přijímá se alternativní hypotéza, která říká, že mezi sledovanými časovými řadami existuje lineární závislost.

Tabulka 1: Korelační koeficienty nediferencovaných proměnných

Ropa	Natural 95	Nafta	
1,0000	0,9475	0,9621	Ropa
	1,0000	0,9428	Natural 95
		1,0000	Nafta

Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory)

Z níže uvedeného grafu je patrné, že ceny benzínu i nafty mají podobný průběh jako cena ropy. Je ovšem nutné otestovat, zda se v modelu nevyskytuje nepravá závislost. Nepravá závislost se v modelu vyskytuje, pokud je koeficient determinace větší než Durbin-Watsonova statistika. V obou případech je koeficient determinace vyšší a v modelu se tedy vyskytuje nepravá závislost. Je nutné přidat sezónní diferencované proměnné.

Obrázek 1: Graf nediferencovaných cen ropy, nafty a benzínu

Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory v programu Gretl)

Z grafu jsou také zřejmé sezónní výkyvy, a to zejména v letním období. Na zvýšení ceny benzínu v letním období může mít vliv zvýšená ochota lidí cestovat a vynakládat tak vyšší prostředky na dopravu. Z toho mohou čerpat i obchodníci zvýšením svých marží. Tento problém sezónních výkyvů vyřeší přidání sezónní diferencované proměnné do modelu, díky čemuž se ekonometrický model zbaví sezónních vlivů. Sezónní difference je rozdíl mezi hodnotou sledovaného ukazatele v běžném období a hodnotou sledovaného ukazatele ve stejném období předchozího roku.

2 EKONOMETRICKÝ MODEL DIFERENCOVANÝCH PROMĚNNÝCH

V této kapitole je zvolena stejná testovací statistika jako v kapitole předchozí. V případě srovnání modelu s nediferencovanými proměnnými a modelu s přidáním diferencovaných proměnnými lze pozorovat, že koeficient mezi benzínem a ropou je nižší u diferencovaného modelu. Stejně je tomu i v případě koeficientu mezi naftou a ropou. Tento fakt potvrzuje výskyt zdánlivé závislosti v předchozím modelu.

Kritický kvantil $t_{0,975} (60)$ má hodnotu 0,2542. Koeficient mezi ropou a Naturelem 95 je 0,9261, je tedy vyšší než hodnota kritického kvantilu a je statisticky průkazný. Nulová hypotéza se zamítá a přijímá se hypotéza

alternativní, která potvrzuje lineární závislost mezi sledovanými proměnnými. Koeficient mezi naftou a ropou je 0,9581 a je také vyšší než hodnota kritického kvantilu. I v tomto případě může být přijata alternativní hypotéza a je potvrzena lineární závislost mezi proměnnými. Oba koeficienty se velmi blíží jedné, což znamená vysokou závislost mezi sledovanými proměnnými.

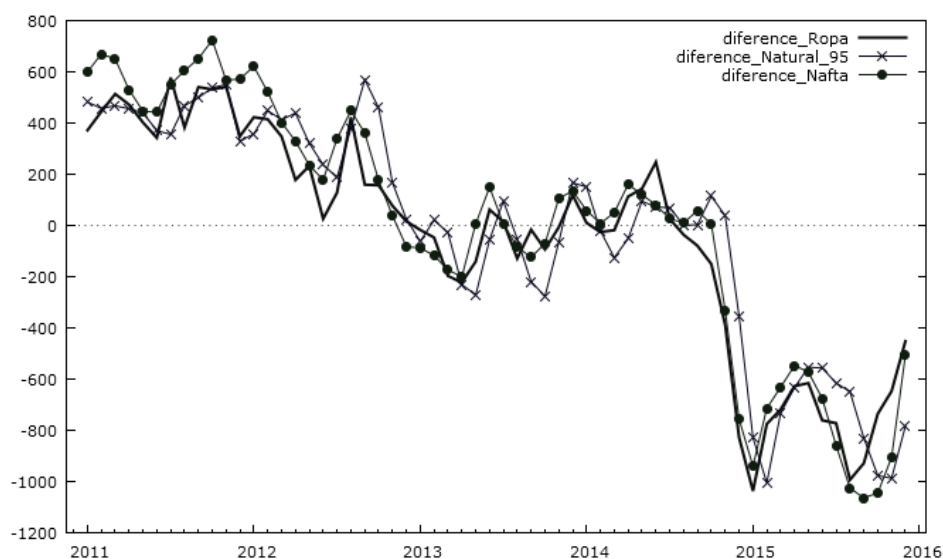
Tabulka 2: Korelační koeficienty diferencovaných proměnných

Ropa	Natural 95	Nafta	
1,0000	0,9261	0,9581	Ropa
	1,0000	0,9417	Natural 95
		1,0000	Nafta

Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory)

Na níže uvedeném grafu lze pozorovat graf diferencovaných proměnných pro cenu nafty, benzínu a ropy. Z grafu je patrná vysoká závislost sledovaných proměnných a je také vidět, že se změnou ceny ropy se změní i cena benzínu a nafty. Vývoj ceny ropy kopíruje přesněji Natural 95. Zhruba do poloviny roku 2012 je vidět, že cena nafty je vyšší než cena benzínu. Krátkodobě byl takový jev způsoben pravděpodobně vyššími maržemi. Obecně však platí, že cena nafty je stále nižší než cena benzínu. V zimních měsících nafta často používána i pro účely vytápění, její cena pak v důsledku mírné zimy klesá.

Obrázek 2: Graf diferencovaných cen ropy, nafty a benzínu



Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory v programu Gretl)

V této části textu lze dojít k závěru, že mezi sledovanými proměnnými existuje pozitivní závislost. V případě růstu ceny ropy roste i cena Naturalu 95 a nafty. Naopak v případě poklesu ceny ropy klesne i cena Naturalu 95 a nafty. V první části kapitoly bylo zjištěno, že mezi danými proměnnými existuje nepravá závislost. Z tohoto důvodu byl vytvořen druhý model se sezónními diferencovanými proměnnými. V tomto modelu byly hodnoty korelačních koeficientů nižší, což potvrzuje výskyt nepravé závislosti v prvním modelu.

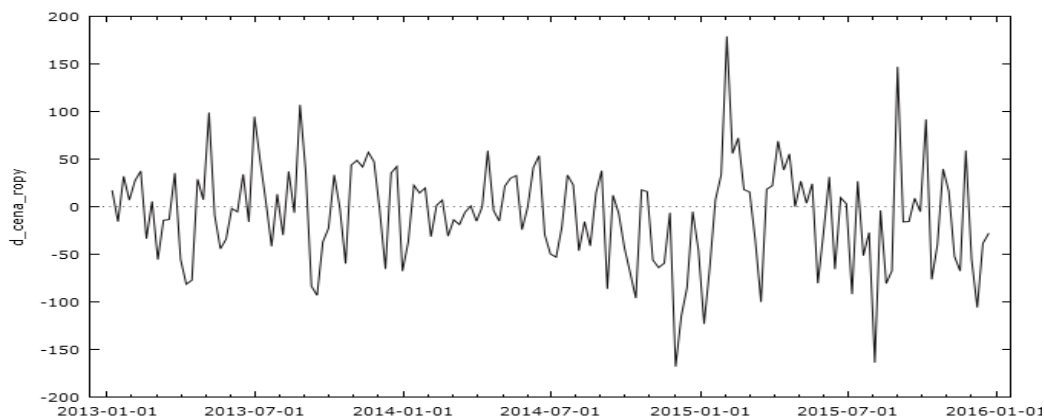
Cílem následující části je zjistit, zda čerpací stanice reagují na změnu cen ropy se zpožděním, a také zda reagují rychleji/pomaleji na pokles nebo na růst ceny ropy. Na rozdíl od předchozí kapitoly je analyzováno kratší období a místo měsíčních dat budou sledována data týdenní. Zdrojem průměrných týdenních dat pro cenu ropy jsou opět webové stránky EIA. Tato data byla pomocí průměrného týdenního kurzu převedena na české koruny. Data týkající se ceny benzínu a nafty jsou převzata z ČSÚ a jsou vyjádřena v českých korunách za barel. Rozsah dat bude od ledna 2013 do prosince 2015 a celkem bude analyzováno 156 dat, což také dostatečně naplňuje předpoklad pravidelnosti, zákonitosti a signifikance, jež zatlačuje do pozadí a převládá to, co je u některých jednotlivých prvků náhodně individuální (Cyhelský, Kahounová, Hindls, 1996). Týdenní data byla zvolena z toho důvodu, aby bylo možné lépe pozorovat krátkodobé výkyvy. Nejde tedy o sledování dlouhodobého trendu, jako tomu bylo v předchozí kapitole.

Pro otestování vztahu mezi cenou ropy a cenou pohonných hmot je zvolena metoda klouzavé korelace. Aby bylo zabráněno zdánlivé závislosti, bude zavedena první diference sledovaných proměnných. První diference je rozdíl mezi hodnotou sledovaného ukazatele v běžném období a hodnotou v předchozím období. Pokud je hodnota první diference kladná, ukazuje to na růst ceny dané proměnné. Naopak záporná první diference znamená pokles ceny proti předchozímu období. Podstatou metody klouzavé korelace je stanovení délky klouzavé části. V následujícím modelu je zvolena délka okna o hodnotě 5, což znamená, že jednotlivé korelační koeficienty jsou postupně sestavovány z pěti hodnot časových řad. Jednotlivé zjištěné závislosti budou sledovány spolu s diferencovanými cenami ropy. Pokud bude zjištěno určité zpoždění, bude do modelu zavedena zpožděná proměnná.

Nejprve je srovnána závislost ceny ropy a ceny benzínu Natural 95 a poté ceny ropy a ceny nafty. Jednotlivé časové řady budou porovnány s vývojem diferencovaných cen ropy, které jsou uvedeny na 0. Jak již bylo uvedeno,

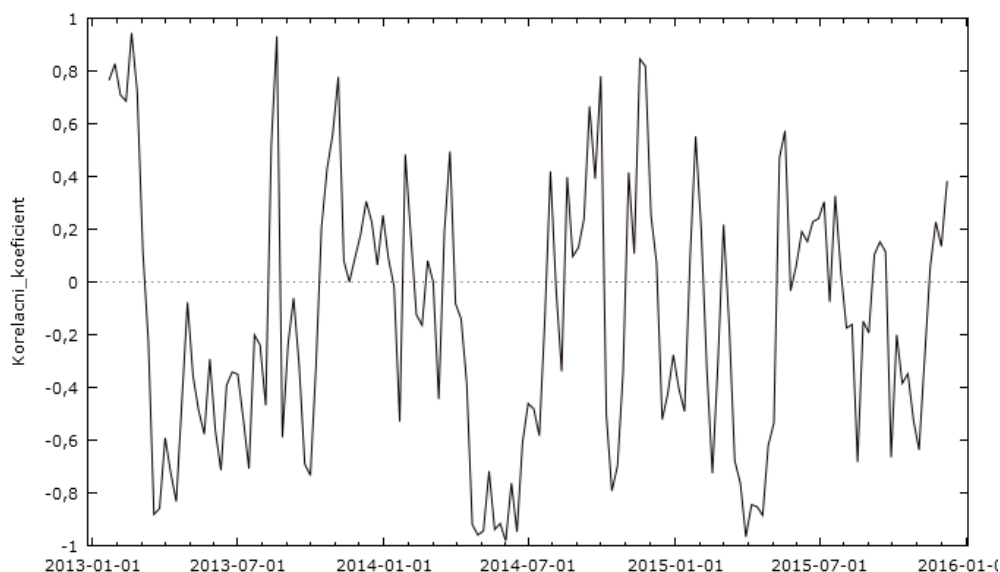
hodnoty, které se nachází nad pomyslnou nulovou osou, značí růst ceny ropy a naopak hodnoty pod touto osou znázorňují poklesovou fázi. Z grafu je patrná vysoká volatilita cen a velmi rychlé střídání klesajících a rostoucích fází.

Obrázek 3: Vývoj diferencovaných cen ropy



Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory v programu Gretl)

Na 0 je znázorněn vývoj korelačních koeficientů mezi cenou ropy a cenou benzínu. Pro výpočet těchto koeficientů bylo zvoleno okno o délce 5. Z jednotlivých diferencovaných hodnot ceny ropy a benzínu byly vytvořeny korelační koeficienty. Z grafu je zřejmé, že se střídají jak období s vysokou závislostí, tak období, kdy jsou na sobě ceny ropy a benzínu závislé negativně. Negativní hodnota znamená, že pokud roste cena jedné veličiny, cena druhé veličiny klesá.

Obrázek 4: Korelační koeficienty mezi cenou ropy a cenou Naturalu 95

Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory v programu Gretl)

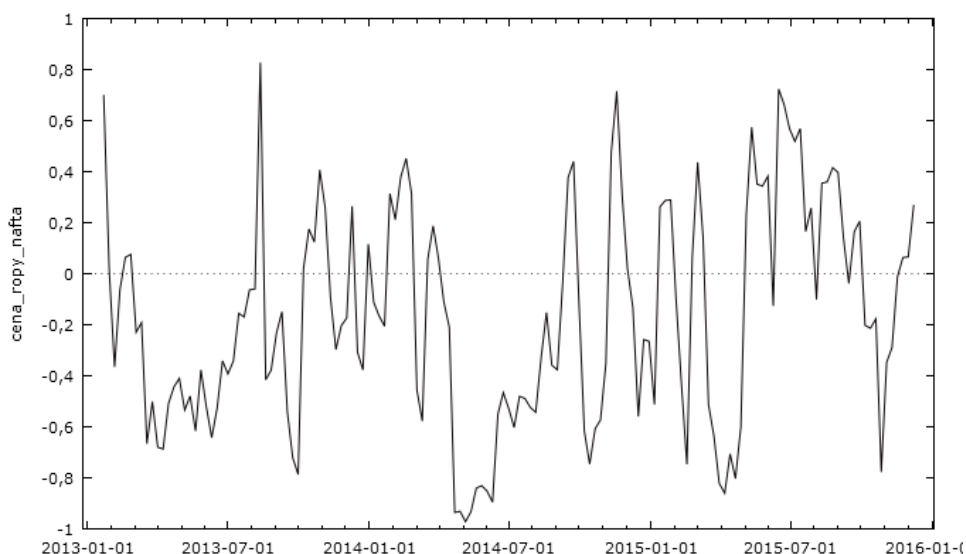
Pro lepší přehlednost, zda existuje mezi danými proměnnými závislost ve stejném týdnu, byla vytvořena 0, kde jsou vypočítány průměrné korelační koeficienty pro růstovou a poklesovou fázi. Průměrné korelační koeficienty pro vztah ropa-Natural 95 i ropa-nafta mají zápornou hodnotu, což znamená, že ve stejném týdnu neexistuje pozitivní závislost mezi proměnnými. Na čerpacích stanicích tedy nedochází k okamžité reakci na změnu ceny ropy. Z tohoto důvodu byl vytvořen pro srovnání druhý model, ve kterém je zavedena zpožděná proměnná.

Tabulka 3: Průměrné hodnoty korelačních koeficientů mezi cenou ropy a benzínu a mezi cenou ropy a nafty

	Kor. koef. ropa/Nat. 95	Kor. koef. ropa/nafta
Růst	-0,12	-0,17
Pokles	-0,16	-0,17

Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory)

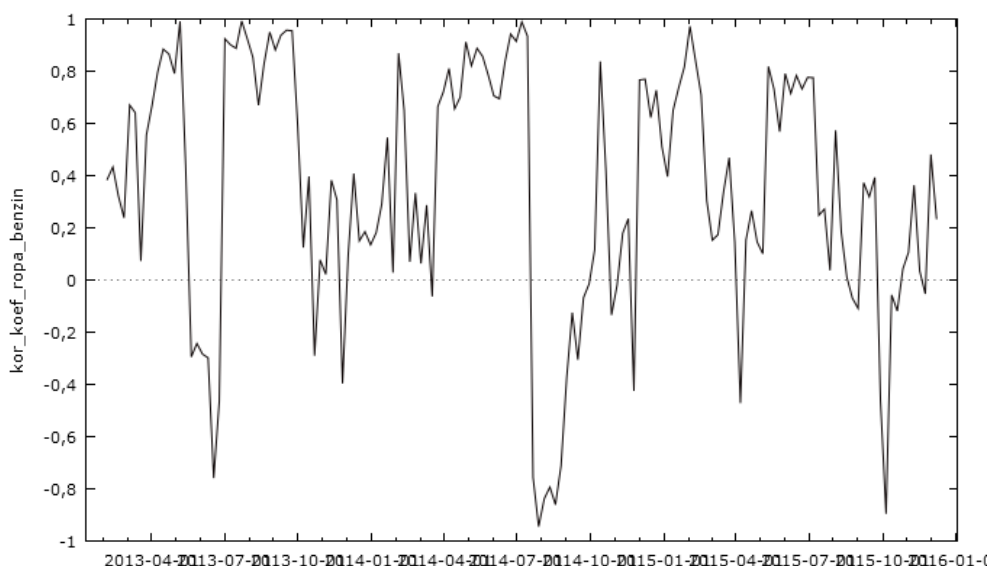
Na 0 je znázorněn graf vývoje klouzavých korelačních koeficientů mezi cenou ropy a cenou nafty. Stejně jako v případě Naturalu 95 i pro naftu platí střídání pozitivních a negativních závislostí.

Obrázek 5: Korelační koeficienty mezi cenou ropy a cenou nafty

Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory v programu Gretl)

V předchozím modelu bylo zjištěno, že ceny ropy a pohonných hmot v jednom týdnu na sobě nejsou závislé. Pokud bude v modelu se zpožděnými hodnotami zjištěna vyšší závislost, je zpoždění zavedeno správně. V modelu bude zavedeno zpoždění diferencované ceny ropy, a to o dva týdny. Uvedené zpoždění může mít několik důvodů. Může být způsobeno například prodejem starých zásob, které byly nakoupeny za původní cenu a ne za cenu, která je očekávána.

Diferencovaná cena ropy zůstane stejná, změní se pouze jednotlivé korelační koeficienty. Korelační koeficienty budou srovnány s koeficienty z předchozího modelu, aby bylo zřejmé, který model je vhodnější. Opět bude vytvořena tabulka s jednotlivými fázemi a hodnotami korelačních koeficientů.

Obrázek 6: Korelační koeficienty mezi zpožděnou cenou ropy a Naturalem 95

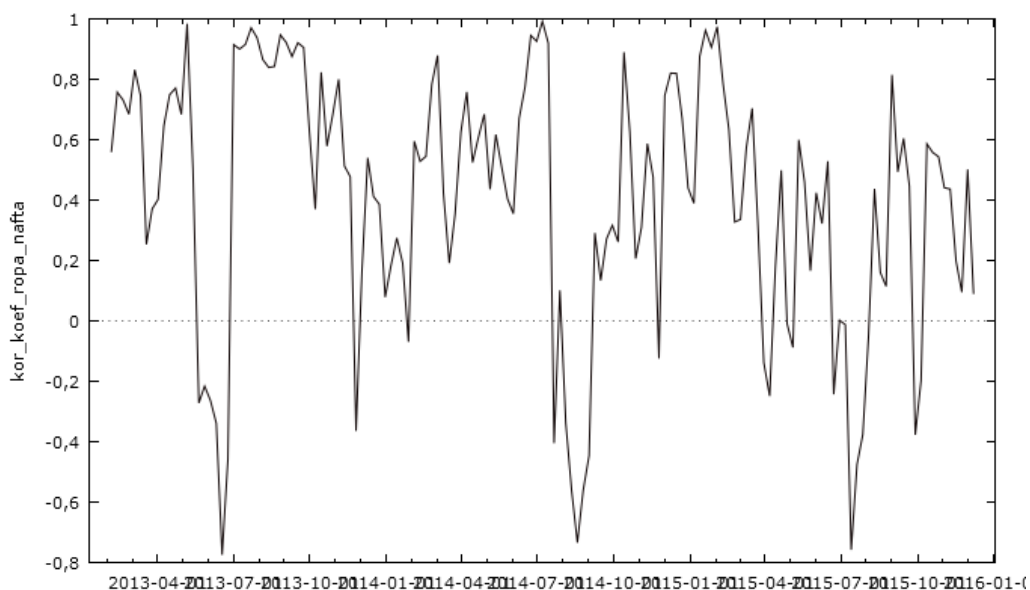
Zdroj: program EIA, ČSÚ (zpracováno autory v programu Gretl)

Na 0 je možné pozorovat vývoj korelačních koeficientů mezi cenou Naturalu 95 a zpožděnou cenou ropy. Z obrázku lze vidět, že většina hodnot je kladných i poměrně vysokých. Hodnota průměrného korelačního koeficientu se zavedenou zpožděnou proměnnou je vyšší než v modelu bez zpožděné proměnné. Lze tedy říci, že cena pohonných hmot v daném týdnu je závislá na cenách ropy z předminulého týdne. V tabulce je také vidět, že silnější reakce na změnu ceny je u nafty. Nepatrně silnější reakce je spíše na růst ceny než na její pokles.

Průměrné korelační koeficienty mezi zpožděnou cenou ropy a benzínem a mezi zpožděnou cenou ropy a nafty

	Kor. koef. ropa/Nat. 95	Kor. koef. ropa/nafta
Růst	0,38	0,42
Pokles	0,32	0,39

Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory)

Obrázek 7: Korelační koeficienty mezi zpožděnou cenou ropy a naftou

Zdroj: EIA, ČSÚ (zpracováno autory v programu Gretl)

Na 0 je znázorněn graf vývoje korelačních koeficientů zpožděné ceny ropy a nafty. Stejně jako u grafu předchozího je možné pozorovat převážně kladné a vysoké hodnoty. Také koeficienty korelace vyšly vyšší než u modelu bez zpožděných hodnot. I pro naftu platí, že čerpací stanice ochotněji reagují na její růst než pokles.

Pomocí metody klouzavé korelace byla analyzována závislost cen pohonných hmot a cen ropy ve stejném týdnu. Metoda klouzavé korelace rozdělí danou časovou řadu na kratší úseky. V prvním modelu byla tedy srovnána diferencovaná cena ropy a diferencovaná cena pohonných hmot. Diference byly zavedeny z důvodu zabránění zdánlivé závislosti mezi časovými řadami. Závislost mezi cenou ropy a cenou Naturalu 95 byla vyhodnocena jako poměrně nízká. Podobná situace nastala i mezi cenou ropy a naftou.

Do druhého modelu byly přidány dvoutýdenní zpožděné proměnné. V tomto modelu vyšly koeficienty korelace vyšší než u prvního modelu. Ve vztahu ropa-Natural 95 měl koeficient korelace hodnotu 0,38 v růstové fázi a 0,32 v klesající fázi. Nepatrně silnější je reakce na růst komodity než na její pokles. Může to být způsobené tím, že čerpací stanice v klesající fázi prodávají zásoby pohonných hmot za vyšší cenu, než jaká odpovídá aktuálním cenám ropy. I v případě vztahu mezi cenou ropy a naftou je koeficient korelace vyšší

ve druhém modelu, kdy měl pro fázi růstu hodnotu 0,42 a pro fázi poklesu 0,39. Opět je možné pozorovat silnější reakci na růst ceny.

Při porovnání hodnot koeficientů pro vztah ropa-Natural 95 a ropa-nafta je vidět, že silnější reakce je na změnu ceny nafty. Může to být způsobené tím, že nafta se používá zejména v průmyslové oblasti. Dopravci si mohou vybrat, kde natankují naftu a hlavním kritériem bývá především cena. Proto je cena nafty citlivější na změny ceny ropy.

DISKUZE A ZÁVĚR

Provedené výpočty jasně prokázaly pozitivní korelaci mezi cenou ropy a cenou Naturalu 95 i cenou nafty. To znamená, že pokud cena ropy vzroste, vzroste cena Naturalu 95 i nafty a naopak. Zároveň po analýze týdenních dat, kde jsou lépe pozorovatelné výkyvy, vyšlo najevo, že ceny pohonných hmot reagují na změnu ceny ropy se zpožděním, a to dvoutýdenním. Dále bylo zjištěno, že cena nafty je citlivější na změnu ceny ropy než benzín. Je to způsobeno především využitím ropy v průmyslové oblasti. Cena Naturalu 95 i nafty reaguje citlivěji na růst ceny ropy než na její pokles. Jako důkaz slouží hodnoty vypočtených korelačních koeficientů, kdy koeficient mezi cenou ropy a Naturelem má hodnotu 0,38 pro růstovou fázi a 0,32 pro klesající fázi. Korelační koeficient mezi cenou ropy a cenou nafty má hodnotu 0,42 pro růstovou fázi a 0,39 pro klesající fázi.

Ceny pohonných hmot mohou ovlivňovat nejrůznější faktory. Některé z těchto faktorů jsou z pohledu čerpacích stanic jen velmi těžko ovlivnitelné. Mezi takové faktory patří například sazba DPH i spotřební daně. Na druhou stranu jsou faktory, které čerpací stanice ovlivňovat mohou. Obchodní síť tvoří velké množství čerpacích stanic, které si navzájem konkurují a mohou upravovat své marže pro konkurenční boj.

Za zajímavost považujeme, že v roce 2015 byly ceny pohonných hmot na úrovni cen z roku 2011, ale ceny ropy byly v té době asi dvakrát vyšší. I tato skutečnost snad prokazuje výše provedenou studii jako systematickou, kdy dokáže zachytit komplexní proces, ale nevede k zobecnění (Hendl, 2005). Pro autory je ovšem inspirativní. Ropa je ekonomy hodnocena jako komodita, která cenově flexibilně reaguje na vztah nabídky a poptávky. Některé naše poznatky však hovoří, že tomu tak vždy nemusí být. Docházíme k provokativním závěrům a v dalším podrobném zkoumání se zaměříme na vysvětlení nečekaných nepravidelností optikou behaviorální ekonomie. Pokles vzájemně korelujících cen tedy neprobíhá takovým tempem,

jak by většina očekávala. Pokud ceny ropy klesají, čerpací stanice si mohou například dovolit marže zvýšit, protože spotřebitelé jsou spokojení, že vidí alespoň nějaký pokles cen. V současnosti jsou marže čerpacích stanic vysoko nad dlouhodobým průměrem. Například společnost Unipetrol dosahovala rekordních marží. V loňském roce se jejich marže pohybovaly okolo 6-7 dolarů za barel. Za poslední čtvrtletí roku 2015 již marže klesly ke 4 dolarům za barel (Unipetrol, 2016). O cenové válce mezi arabskými těžaři, kteří se snažili v loňském roce „unákladovat“ americké těžaře bylo napsáno již mnoho a smysl cenové války nemusíme vysvětlovat. S trhem tato situace neměla nic společného.

Poněkud odlišná situace nastala například v roce 2012, kdy ceny ropy překračovaly hranici 100 dolarů za barel. V této situaci společnost Shell nastavila rekordně nízké marže, které se blížily nule. Tuto situaci si kompenzovala vyššími maržemi na čerpacích stanicích u dálnic, kdy měla z litru benzínu zisk až 4 koruny. Nízkým cenám, které nastavila společnost Shell, nemohly konkurovat menší čerpací stanice, které si nemohou dovolit nastavení nízkých marží (IHNEP, 2012).

Cílem textu bylo identifikovat vztah mezi cenou ropy a cenou pohonných hmot v České republice a určit, s jakým zpožděním reaguje cena pohonných hmot na změnu ceny ropy. K tomuto účelu byla využita korelační analýza časových řad a metoda klouzavé korelace

s cílem určit vztah mezi cenou ropy a cenou pohonných hmot. Pro tuto analýzu byla zvolena měsíční data od ledna 2010 do prosince 2015. Data byla převedena na českou měnu. Pomocí korelační analýzy bylo zjištěno, že obě veličiny vykazují v dlouhém období silnou míru korelace, což znamená, že je mezi nimi pozitivní závislost a při růstu ceny ropy roste i cena pohonných hmot.

Druhá část analytického textu se zabývala tím, s jak velkým zpožděním reagují čerpací stanice na změnu ceny ropy. K této analýze byla využita metoda klouzavé korelace. Tentokrát byla využita týdenní data, aby bylo možné lépe pozorovat cenové výkyvy. Data byla opět převedena na českou korunu. I zde byla prokázána korelace, ale již s dvoutýdenním zpožděním. Bylo také zjištěno, že cena nafty reaguje na změnu ceny ropy citlivěji než cena benzínu. Toto zjištění bylo vysvětleno větší citlivostí poptávky po naftě, což je způsobeno využíváním nafty v průmyslové oblasti a zejména dopravními společnostmi, které při svých přeshraničních cestách mají možnost volby, v které zemi budou naftu tankovat. Dále bylo v praktické části

zjištěno, že jak cena nafty, tak cena benzínu reaguje pružněji na růst ceny ropy než na její pokles.

POUŽITÉ ZDROJE

- [1] ADAMEC, V., L. STŘELEČEK a D. HAMPEL, 2014. *Ekonometrie I: učební text*. 2. vyd. Brno: Ediční středisko Mendelovy univerzity v Brně, 162 s. ISBN 978-80-7375-703-8.
- [2] ARLT, J. a M. ARLTOVÁ, 2007. *Ekonomické časové řady: [vlastnosti, metody modelování, příklady a aplikace]*. Praha: Grada, ISBN 978-80-247-1319-9.
- [3] CYHELSKÝ, L., J. KAHOUNOVÁ a R. HINDLS, 1996. *Elementární statistická analýza*. Praha: Management Press, ISBN 80-85943-18-2.
- [4] ČNB.cz., 2016. *Kurzy devizového trhu – měsíční průměry [online]*. [cit. 2016-01-10]. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/prumerne_mena.jsp?mena=USD.
- [5] ČSÚ.cz., 2016. *Indexy spotřebitelských cen [online]* [cit. 2016-01-12]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/indexy-spotrebitelskych-cen-zivotnich-nakladu-zakladni-cleneni-unor-2016>.
- [6] EIA., 2016. *Spot Prices [online]*. 2016 [cit. 2016-01-13]. Dostupné z: http://www.eia.gov/dnav/pet/pet_pri_spt_s1_d.htm.
- [7] HENDL, J., 2005. *Kvalitativní výzkum: základní metody a aplikace*. Praha: Portál, ISBN 80-7367-040-2.
- [8] HENDL, J., 2004. *Přehled statistických metod zpracování dat: analýza a metaanalýza dat*. Praha: Portál, ISBN 80-7178-820-1.
- [9] HINDLS, R., S. HRONOVÁ a J. SEGER, 2004. *Statistika pro ekonomy*. 5. vyd. Praha: Professional Publishing, ISBN 80-86419-59-2.
- [10] HINDLS, R., 2007. *Statistika pro ekonomy*. 8. vyd. Praha: Professional Publishing, ISBN 978-80-86946-43-6.
- [11] HUŠEK, R., 1999. *Ekonometrická analýza: [předmět a metody: simulační modely a techniky: ekonometrické prognózování]*. Praha: Ekopress, ISBN 80-86119-19-X.

- [12] Ihned. CZ., 2012. *Shell vyhrál bitvu. Extra nízkou cenou benzínu neporušuje zákon, rozhodl úřad [online]*. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-57343630-shell-vyhral-bitvu-extra-nizkou-cenou-benzinu-neporusuje-zakon-rozhodl-urad>.
- [13] MAREK, L., 2007. *Statistika pro ekonomy: aplikace*. 2. vyd. Praha: Professional Publishing, ISBN 978-80-86946-40-5.
- [14] Unipetrol.cz, 2016. *Makrodata [online]*. [cit. 2016-03-05]. Dostupné z: <http://www.unipetrol.cz/cs/VztahySInvestory/Stranky/Macrodata.aspx>.

AUTOŘI:

Mgr. Petr Strejček, Ph.D., MBA, Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Zemědělská 1/1665, 613 00 Brno. Email: strejcek@mendelu.cz

Bc. Andrea Filipová, Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Zemědělská 1/1665, 613 00 Brno. Email: xfilipo2@node.mendelu.cz

AUTHORS:

Mgr. Petr Strejček, Ph.D., MBA, Mendel University, Faculty of Business and Economics, Zemědělská 1/1665, 613 00 Brno. Email: strejcek@mendelu.cz

Bc. Andrea Filipová, Mendel University, Faculty of Business and Economics, Zemědělská 1/1665, 613 00 Brno. Email: xfilipo2@node.mendelu.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:	2/2017
Date of publication / Datum vydání:	30 th June 2017 30. června 2017
Executive Editor / Výkonný redaktor:	Ing. Eva Vincencová, Ph.D.
Evidence number / Evidenční číslo:	MK ČR E 20461
ISSN (online):	1805-6873