

## X. Švarcsystém

Ve finančním právu (jakož i v právu pracovním, právu sociálního zabezpečení či právu trestním) se můžeme setkat s fenoménem **zdanlivě samostatné činnosti/práce**;<sup>1</sup> v českém právním prostředí známým pod populárním názvem švarcsystém. Tento fenomén prostupuje obzvláště prostředím evropským, resp. státy, v nichž panuje výrazný tlak na sociální stát a je činěn rozdíl ve zdanění příjmů z činnosti závislé a činnosti prováděné nikoliv závisle.

Je nezbytné vůbec tento fenomén vymezit a následně potvrdit či vyvrátit hypotézu, že zákaz výkonu závislé práce je zaveden důvodně, a následně případně zjistit, zda pro tento zákaz existuje smysluplné ospravedlnění. K potvrzení či vyvrácení této hypotézy bude sloužit analýza judikatury správních, evropských a ústavního soudu, jakož i komparace se zahraničními modely řešení jednotlivých problémů přímo či zprostředkovaně spojených se švarcsystémem. Při zkoumání hypotézy bude docházet k akceptaci či kritice (především však konstruktivního charakteru) názorů vyslovených judikaturou správních soudů, doktrínou a odbornou literaturou.

Odborná veřejnost se problémem švarcsystému ve vztahu k otázkám daňovým zabývala především, co do výhodnosti a případného zkoumání znaků, resp. okolností, relevantních pro jeho deklarování. Tato výšeč publikace by pak měla nabídnout ucelenější pohled na současný stav judikatury a relevantnosti tohoto institutu v právním řádu podtržený kladnou či zápornou odpovědí na hypotézu.

### X.1 Historie vzniku

Vznik švarcsystému (lze se také setkat s pojmem „Švarcův systém“<sup>2</sup> „švarcsystém“) je spojen s důsledky zániku soukromého podnikání a dozníváním možnosti provozovat toliko „*drobné soukromé hospodářství samostatných rolníků a domácích výrobců*“<sup>3</sup> založeném na osobním výkonu. Zakladatel tohoto „typu“ podnikání, pan Miroslav Švarc, v době získání živnostenského oprávnění (před říjnovou revolucí) nemohl zaměstnávat zaměstnance, neboť toto bylo považováno za vykořisťování člověka člověkem.<sup>4</sup> Švarcsystém byl pak otcem tohoto způsobu výkonu ekonomické činnosti legálně provozován až do roku 1992,<sup>5</sup> kdy vstoupila v účinnost novela zákona o zaměstnanosti č. 578/1991 Sb.<sup>6</sup> (dále jen „novela č. 578/1991 Sb.“).

V rámci politické diskuse byl švarcsystém poprvé zakázán právě výše zmíněnou novelou č. 578/1991 Sb., která v ustanovení § 1 odst. 4 zakotvila pravidlo ukládající povinnost právnické či fyzické osobě k „*plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu její činnosti zajišťovat svými zaměstnanci, které k tomu účelu zaměstnává v pracovních vztazích podle zákoníku práce*“. Co do vymezení běžných úkonů pak bylo třetí větou § 1 odst. 4 novely č. 578/1991

<sup>1</sup> Srovnej německé německý pojem Scheinselbstständigkeit.

<sup>2</sup> Viz usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 7. 2004, II. ÚS 69/03.

<sup>3</sup> Blíže HROMADA, Jiří, CHYSKÝ Jiří a WITZ Karel. *Československé pracovní právo*. 1. vyd. Praha: Orbis, 1957. Pozn. č. 9, s. 7.

<sup>4</sup> ŠTĚTKA, Jan. Ten, který rozjel švarcsystém a skončil na dlažbě [online]. *iHNed.cz* [online]. Publikováno dne 15. července 2011 [cit. 19. 9. 2016]. Dostupné na: <http://ekonom.ihned.cz/c1-52306170-ten-ktery-rozjel-svarcsystem-a-skoncil-na-dlazbe>.

<sup>5</sup> Miroslav Švarc se ve své době stal jedním z nejvýznamnějších podnikatelů, ne-li nejvýznamnějším, v oblasti stavebních prací. Jako první v České republice (v postavení podnikající fyzické osoby) investoval milionové částky (cca 60 milionů) do fotbalového klubu z Benešova. Osud Miroslava Švarce byl později spat s nevydařenou investicí do výškového domu v Praze na Budějovickém náměstí a konkurzem souvisejícím i s nevyplacením dávek sociálního pojištění za své zaměstnance, za které byl mimo jiné odsouzen k nepodmíněnému trestu odnětí svobody.

<sup>6</sup> Zákon č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů).

Sb. stanoveno toto: „[b]ěžnými úkoly vyplývajícími z předmětu činnosti se pro tyto účely rozumí zejména úkoly přímo související se zajištěním výroby nebo poskytováním služeb a obdobnou činností při podnikání podle zvláštních předpisů, které právnická nebo fyzická osoba provádí v zařízeních určených pro tyto činnosti nebo na místech obvyklých pro jejich výkon, pod vlastním jménem a na vlastní odpovědnost.“ Zákon se již ve svých počátcích pokusil o spojení zákazu výkonu závislé činnosti s podnikatelským<sup>7</sup> způsobem výkonu činnosti. Zákon pak stanovil i výjimky z tohoto zákazu. Původně se tedy jednalo o zakázaný způsob podnikání, kdy běžné činnosti související přímo s předmětem podnikání nebyly zajišťovány vlastními zaměstnanci.

Dalším posunem bylo rozšíření výjimek z provádění běžných činností svými zaměstnanci. Výrazněji pak došlo k úpravě švarcsystému jeho rozvolněním novelou č. 202/2005 Sb.<sup>8</sup> V ustanovení § 13 odst. 3 písm. c) zákona o zaměstnanosti se pak stanovilo, že plnění běžných úkolů může právnická nebo fyzická osoba svěřit „jiné právnické nebo fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny, zahrnuté v předmětu své činnosti a bude je zajišťovat svými zaměstnanci, nebo“ ... „jiné fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny, zahrnuté v předmětu činnosti a nebude svěřené úkoly zajišťovat v zastřeném pracovněprávním vztahu.“ Prof. Bělina k tomuto přidává, že je „přesvědčen, že ve svých důsledcích jde nepochybně o zrušení zákazu Švarcsystému se vším všudy, neboť novela povoluje přesně to, proč počátkem 90. let zákaz Švarcsystému vznikl.“

Faktický zákaz švarcsystému se do zákona dostal znovu až k 1. lednu 2007 v souvislosti s vymezením pojmu závislá práce a zákonným prerogativem na výkon této práce pouze v rámci pracovněprávního vztahu.<sup>9</sup> Švarcsystém byl pak pro účely zdůraznění jeho zákazu definován zákonem o zaměstnanosti, který ve svém ustanovení § 5 písm. e) podřazuje v bodu 1 pod pojem nelegální práce<sup>10</sup> i švarcsystém, tedy „výkon závislé práce<sup>11</sup> fyzickou osobou mimo pracovněprávní vztah<sup>12</sup>“. K této úpravě mělo dojít v souvislosti s implementací sankční směrnice<sup>13 14</sup>.

Dle článku 1 sankční směrnice „[t]ato směrnice zakazuje zaměstnávání neoprávněně pobývajícím příslušníkům třetích zemí s cílem bojovat proti nedovolenému přistěhovalectví. Za tímto účelem stanoví minimální společné normy pro sankce a opatření, jež mají být v členských státech uplatňované vůči zaměstnavatelům, kteří tento zákaz porušují.“ Přesto bod 33 preambule sankční směrnice stanoví, že „[t]ato směrnice by měla být považována za

---

<sup>7</sup> Srovnej definici podnikatele v § 420 občanského zákoníku, který stanoví: „Kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.“

<sup>8</sup> Novela zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>9</sup> Srovnej znění ustanovení § 2 a § 3 zákoníku práce, ve znění účinném ke dni 1. ledna 2007; později bylo doplněno, že se jedná o základní pracovněprávní vztahy.

<sup>10</sup> Roztříštěnost pojmu nelegální práce, resp. nelegálního zaměstnávání, lze demonstrovat podpisem ujednání o spolupráci, kdy smyslem ujednání je posílit spolupráci mezi příslušnými orgány v boji proti nelegálnímu zaměstnávání, neohlášené výdělečné činnosti a nelegálnímu najímání přeshraničních pracovníků. K určitému sjednocení pojmu nelegální práce dochází až novelami č. 367/2011 Sb. a 1/2012 Sb. zákona o zaměstnanosti.

<sup>11</sup> § 2 zákoníku práce.

<sup>12</sup> § 3 zákoníku práce.

<sup>13</sup> Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/52/ES ze dne 18. června 2009 o minimálních normách pro sankce a opatření vůči zaměstnavatelům neoprávněně pobývajících státních příslušníků třetích zemí, 32009L0052.

<sup>14</sup> Srovnej PICHRT, Jan, MORÁVEK, Jakub. *O lidové tvořivosti a sankcích za výkon nelegální práce*. Právní rozhledy, 2013, č. 3, s. 93.

*doplněk opatření zaměřených na boj proti řádně neohlášené práci a vykořisťování.*<sup>15</sup> V neposlední řadě je zde také definice zaměstnání, kdy by tato „měla zahrnovat jeho zakládající prvky, tj. činnosti, které jsou nebo by měly být vykonávány za odměnu podle pokynů nebo pod dohledem zaměstnavatele, bez ohledu na právní vztah.“ Český zákonodárce tak s ohledem na předejití interpretačním problémům a i případné diskriminaci vůči zaměstnancům ze třetích zemí<sup>16</sup> sladil postih nelegální práce s postihem ne(o)hlášené práce a vykořisťování dle bodu 33 směrnice.

Jedná-li se pak o stěžejní pojem **ne(o)hlášené práce** (undeclared work) je tuto možno vymezit takto: „*jakákoliv placená činnost, která je zákonná, pokud jde o její povahu, avšak není ohlášená orgánům veřejné moci, s přihlédnutím k rozdílům v systému regulace členských států*“<sup>17</sup>

Pravdou ovšem zůstává, že sankční směrnice byla do zákona o zaměstnanosti promítnuta novelou č. 1/2012 Sb., kdežto švarcsystém se do zákona o zaměstnanosti dostává již novelou č. 367/2011 Sb. zákona o zaměstnanosti. Důvodová zpráva k novele zákona o zaměstnanosti č. 1/2012 Sb. k bodu 4 uvádí následující: „*Směrnice uvádí, že neoprávněným zaměstnáváním nebo zaměstnáním se rozumí zaměstnání neoprávněně pobývajících státního příslušníka třetí země, přičemž zaměstnáním či zaměstnáváním by měl být výkon činností zahrnujících jakoukoli formu práce upravenou vnitrostátními právními předpisy. Z toho plyne, že zaměstnáním či zaměstnáváním je v tomto případě třeba rozumět jakoukoli formu práce, která je vykonávána i mimo pracovněprávní vztah, např. na základě jiné smlouvy (občanskoprávní, obchodněprávní).*“<sup>18</sup> Český zákonodárce tak v souladu s cíli boje proti daňovým únikům, sociálnímu dumpingu a ochranou před nedobrovolnou překerní prací upravil definici nelegální práce, tak aby zamezil praktikám, „*kdy fyzické osoby vykonávají práci pro jinou fyzickou osobu nebo právnickou osobu mimo pracovněprávní vztahy, tzn. zabránit obcházení zaměstnání formou výkonu samostatné výdělečné činnosti nebo na základě občanskoprávních smluv.*“<sup>19</sup>

## X.2 Pojem

Vymezení pojmu švarcsystém není možno pro účely finančního práva dohledat v podobě pozitivní exaktní zákonné definice. Švarcsystém vznikl v souvislosti s výkonem běžných činností v rámci ekonomické činnosti ve stavebnictví prostřednictvím osob samostatně výdělečně činných, tedy prostřednictvím uzavírání obchodněprávních vztahů pro výkon závislé činnosti.

Doktrinálně se pak za švarcsystém považuje „*uzavírání namísto pracovního poměru obchodních smluv s osobami vlastnicími živnostenské oprávnění*“<sup>20</sup> či případ, kdy se

<sup>15</sup> Právě pojem výkon ne(o)hlášené závislé práce je pak používán v rámci správního trestání i pro případy nelegálního zaměstnávání občanů EU. Blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 7 Ads 52/2014-37.

<sup>16</sup> Postihování švarcsystému by mělo dopadat stejně na všechny zaměstnance, neboť se nejedná o práci spjatou výhradně se zaměstnáváním osob ze třetích zemí.

<sup>17</sup> Sdělení komise Radě, Evropskému parlamentu, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů - Zintenzivnění boje proti nehlášené práci ze dne 24. 10. 2007, KOM/2007/0628.

<sup>18</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 367/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 367/2011 Dz. V sankční směrnici je „zaměstnáním“ či „zaměstnáváním“ rozuměn „výkon činností zahrnujících jakoukoli formu práce upravenou vnitrostátními právními předpisy nebo zavedenou praxí pro zaměstnavatele nebo podle jeho pokynů či pod jeho dohledem.“

<sup>19</sup> Vláda: Důvodová zpráva k zákonu č. 367/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 367/2011 Dz.

<sup>20</sup> BĚLINA, Miroslav. *Zákoník práce: komentář*. 2. vyd. V Praze: C.H. Beck, 2015. ISBN 978-80-7400-290-8.

podnikatel na základě obchodněprávní smlouvy zavazuje jiné osobě k výkonu práce, ačkoliv jejich vztah by měl být právně korektně kvalifikován jako pracovní poměr.<sup>21</sup> Doktrinální definice pak nesledují skutečnost, že k tomuto nemusí nutně docházet toliko v rámci pracovního poměru, ale také v rámci dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti.

Pro účely finančního práva se k švarcsystému přistupuje spíše jako k předmětu daně podléhající zdanění dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů a nikoliv zdanění dle § 7 zákona o daních z příjmů. Znění ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů nedoznalo od svého vzniku žádné změny.<sup>22</sup> Jedná-li se pak o definici švarcsystému, judikatura setrvale poskytuje spíše vymezení pojmu závislé činnosti a zastřeného právního jednání či jiného projevu skutečné vůle „kooperantů“. Závislá činnost tak v rámci judikatury nahrazuje zákonný předpoklad vázanosti daňového subjektu příkazy plátce.<sup>23</sup> Zákonodárce pro výkon závislé činnosti nastavuje vyšší sazbu daně s ohledem na způsob zdanění a nemožnost uplatnit si výdaje (náklady) ve formě paušálu či dle ustanovení § 24 zákon o daních z příjmů v rámci závislé činnosti.<sup>24</sup>

Švarcsystém je tedy nutné pro účely daňové považovat za pojem autonomní, směřující především ke zdaňování závislé činnosti (situace kde je poplatník vázán příkazem plátce). Ke vztahu mezi závislou prací a závislou činností se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 24. 10. 2013, sp. zn. 5 Afs 6/2012, který k pojmu závislá činnost, stanoví, že tento pojem „není totožný s pracovníprávním pojmem „závislá práce“ (nájem pracovní síly za odměnu). Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 ZDP, není rozhodující, na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti, je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce).“<sup>25</sup>

Z výše uvedeného je pak možno usuzovat na to, že judikatura týkající se zkoumání výkonu závislé práce v rámci práva sociálního zabezpečení či pracovního práva má i pro právo finanční určitou relevanci.<sup>26</sup>

---

S. 30.

<sup>21</sup> BEZOUŠKA, Petr. *Závislá práce*. Právní rozhledy, 2008, roč. 16, č. 16, s. 579.

<sup>22</sup> Pro zajímavost lze upozornit na to, že v nařízení č. 469/1921 Sb., ku provedení zákona ze dne 12. srpna 1921, čís. 294 Sb. z. a n., jímž se mění některá ustanovení o přímých daních platných na Slovensku a v Podkarpatské Rusi a stanoví se válečná přírážka k dani důchodkové (z příjmu) za léta 1921 až 1923, se v článku 1 se mezi jinými stanoví: „Pracovním příjmem rozumí se příjem, který spočívá na vlastní fyzické neb duševní pracovní síle osoby bez podstatného spolupůsobení jmění výdělečného, při čemž nečiní rozdílu, jde-li o práci v poměru služebním či o práci samostatnou, tedy nejen příjem ze mzdy a platů služebních, nýbrž také např. příjem domácích a soukromých učitelů, podomních švadlen, domácích dělníků, posluhů apod.“

<sup>23</sup> „Příjmy ze závislé činnosti jsou plnění v podobě příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovníprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce“. Jedná se o přepis znění § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 zákona o daních z příjmů se zvýraznění provedeným autorským kolektivem. Dále se bude pojem závislá činnost užívat i pro vyjádření činnosti popsané právě výše specifikovaného ustanovení zákona o daních z příjmů.

<sup>24</sup> Možnost uplatnit si výdaje u daně z příjmů fyzických osob mají zaměstnanci např. ve Spolkové republice Německo. Jedná se především o výdaje na reklamu (Werbungskosten) v podobě paušálního zdanění nebo zdanění jednotlivých výdajových položek v podobě nákladů na vzdělání, profesní oblečení, cestu do práce apod. Druhou možností pro uplatnění výdajů stanoví tzv. zvláštní výdaje (Sonderausgaben). Výše uvedené pak snižuje lukrativnost švarcsystému a fakticky vede k daňové spravedlnosti a nastolení principu spravedlivé odměny za práci (za stejnou práci náleží stejná odměna).

<sup>25</sup> K judikatuře související s pojmem závislá činnost viz kapitola o superhrubé mzdě.

<sup>26</sup> Nejvyšší právní soud v rozhodnutí ze dne 26. 5. 2016, sp. zn. 6 Afs 208/2015, uvádí, že judikaturu týkající se dřívějšího právního stavu vztahujícího se k problematice zaměstnanosti je možno považovat za „podpůrné vodítko pro určení toho, zda lze určitou činnost považovat za činnost závislou ve smyslu zákona o daních z příjmů.“ Obecně pak platí, že závislá činnost v sobě obsahuje i závislou práci, což však neplatí nutně naopak.

V praxi finanční správy České republiky odehrává nemalou roli také nenormativní akt heteronomní povahy, pokyn Ministerstva financí České republiky (dále jen „MF ČR“) D-285.<sup>27</sup> S ohledem na nenormativní povahu tohoto správního aktu je jeho obsahem vázán toliko správce daně. Právě v tomto pokynu MF ČR stanovilo určité esenciální a indikativní znaky naznačující existenci závislé činnosti, resp. dbání pokynů plátce.<sup>28</sup>

### X.2.1 Smysl a účel vzniku zákazu švarcsystému

Smysl a účel vnesení zákazu švarcsystému do českého právního řádu spočíval primárně ve „zvýšení sociální ochrany zaměstnanců a snaha zabránit daňovým únikům i únikům odvodů do státního rozpočtu“<sup>29</sup> a druhotně i v ochraně teprve se stabilizujícího ekonomického a sociálního systému.<sup>30</sup> Záhodno připomenout i to, že povolením švarcsystému dojde k tržní výhodě osob využívajících tohoto typu výkonu ekonomické činnosti a úplnému výpadku právní jistoty zaměstnanců, resp. faktickému zániku potřeby zaměstnávat fyzické osoby. Výše uvedené pak bude mít za následek dumpingovou cenu práce v rámci šedé či černé ekonomiky (minimální mzda udržuje určité omezení právě pro ekonomický a sociální dumping), ztrátu hybné síly ekonomiky, zvýšení náročnosti správy daní, přechod z ekonomiky kvalitativní na ekonomiku kvantitativní a s tím spojenou nutností konkurovat asijským trhům, apod.

Na úrovni Evropské unie se, jak již bylo výše řečeno, setkáváme s pojmem ne(o)hlášená práce, která však v sobě švarcsystém zahrnuje. Dle sankční směrnice má ne(o)hlášená práce negativní dopady ovlivňující základní cíle evropské strategie zaměstnanosti (plnou zaměstnanost, kvalitu a produktivitu práce či sociální soudržnost). Zákaz ne(o)hlášené práce na úrovni makroekonomické snižuje rozpočtové příjmy (obzvláště daňové)<sup>31</sup> a narušuje financování systémů sociálního zabezpečení. Z mikroekonomického pohledu ne(o)hlášená práce vede k narušení spravedlivé hospodářské soutěže, čímž v konečném důsledku vede k sociálnímu dumpingu. Sankční směrnice také uvádí, že ne(o)hlášená práce „způsobuje také nedostatečnou produktivitu, protože neformální podniky se často vyhýbají přístupu k formálním službám a vkladům (např. úvěrům) a raději zůstávají malé“, což rovněž narušuje konkurenceschopnost unijních podniků v rámci celosvětového trhu.

Pro účely potvrzení či vyvrácení hypotézy je tedy záhodno zohlednit skutečnost, že jak v České republice, tak i v rámci Evropské unie, ve které panují čtyři základní svobody, mezi jinými i svoboda pohybu osob související s ekonomickým účelem založení Evropské unie, resp. vzniku Evropských společenství, je švarcsystém považován za nelegální práci, která vede k poruchám trhu, daňovým únikům (či alespoň vyhýbání se daňové povinnosti) a sociální nejistotě. Švarcsystém je tedy důvodně nežadoucí/zakázanou formou výkonu ekonomické činnosti.

Autor pak chce upozornit i na systematiku zákona, která výslovným vylučováním příjmů ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů v každém jednotlivém druhu příjmů naznačuje, že příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy při subsumpci posuzovanými prioritně a ostatní pak příjmy přicházejícími v úvahu až následně.

---

<sup>27</sup> Tento pokyn byl již judikaturou překonán (účel byl vymezen úžeji, než bylo záhodno), přesto je stále částečně použitelný.

<sup>28</sup> Těmto kritériím bude věnována následující subkapitola (X.3).

<sup>29</sup> Nález Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2001, sp. zn. II ÚS 304/98.

<sup>30</sup> Tamtéž.

<sup>31</sup> K tomuto blíže kapitola věnující se otázce superhrubé mzdy.

### X.3 Definiční znaky závislé činnosti

Již dříve uvedený pokyn MF ČR D-285 se pokusil vymezit závislou činnost pomocí esenciálních a indikativních znaků.<sup>32</sup> Jako podstatný a základní (esenciální) znak tento pokyn uvádí skutečnost, že „závislá činnost není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak **podle pokynů** toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce).“<sup>33</sup> V konečném důsledku dochází ke zkoumání na jedné straně **rozsahu případné nezávislosti poplatníka** a na druhé **závislosti na osobě plátce** (vztahu mezi poplatníkem a plátcem).<sup>34</sup> V judikатурní praxi došlo i k pokusu o striktní vymezení obsahu obdobného poměru dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů, kdy zde soud smísil právě znaky tvořené znaky tvořícími (esenciální znak zařadil na roveň znaků indikativních, které jej utvářejí/naplňují jeho obsah) a navíc stanovil, že všechny tyto „**důležité znaky**“ musí být splněny současně.<sup>35</sup>

<sup>32</sup> Reálně se však pomocí indikativních znaků (objektivních okolností) zkoumá (osvědčuje) existence esenciálního znaku (faktického charakteru činnosti/vztahu). Pro odlišení důkazní síly je v této publikaci použito dělení na indikativní a esenciální kritéria (skutečnosti/okolnosti/znaky).

<sup>33</sup> Výše uvedený přepis judikatury (například bod 60 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 4. 2010, č. j. 1 Afs 124/2009-90) však koliduje s meritem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které se týkaly posuzování výkonnostních sportovců v rámci kolektivních sportů (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, sp. zn. 1 Afs 73/2011 a ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78). Nejvyšší správní soud ve výše uvedených rozhodnutích sice správně připomněl rozhodnost (esenciálnost) obsahu hráčské smlouvy pro posouzení závislosti, avšak fakticky od tohoto odhlédl. V listopadovém rozhodnutí obiter dictum označil za hlavní důvod svého rozhodnutí aplikaci zásady in dubio pro mitius a v lednovém zase naznačil význam normativní síly fakticity. V lednovém rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud dále fakticky (srovnej body 35 a 36 rozhodnutí) striktně propojil nutnost zakládání pracovněprávních vztahů v případě, kdy by zdanění příjmů sportovců (kolektivních sportů) měly podléhat ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů, nezohledňujíc odlišnost obsahu § 6 zákona o daních z příjmů a ustanoveních upravujících pracovní poměr. V případě sportovců kolektivních sportů je i nutno dodat, že Soudní dvůr Evropské unie o sportovcích kolektivních sportů hovoří vždy ve vztahu k závislé činnosti, resp. pracovněprávní ochraně (k tomuto srovnej konstantní judikaturu pramenící kupříkladu z rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 15. 12. 1995 ve věci Union royale belge des sociétés de football association ASBL v. Jean-Marc Bosman, CELEX 61993J0415; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 12. 1974 ve věci B.N.O. Walrave, L.J.N. Koch proti Association Union cycliste internationale, Koninklijke Nederlandsche Wielren Unie a Federación Española Ciclismo, CELEX 61974CJ0036; rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. 7. 1976, ve věci Gaetano Donà v. Mario Mantero, CELEX 61976J0013 či rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ze dne 11. 4. 2000 ve věci Christelle Delière v. Ligue francophone de judo et disciplines associées ASBL, CELEX 61996J0051).

<sup>34</sup> Srovnej usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. II. ÚS 698/07, či usnesení ze dne 12. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 3618/15.

<sup>35</sup> Blíže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. 7 Afs 72/2008, ve kterém soud uvádí: „*Pracovněprávnímu, služebnímu a členskému poměru je společné v první řadě to, že se jedná o právní vztah, zpravidla soukromoprávní povahy, ale nezřídka také povahy veřejnoprávní. Tento právní vztah vzniká mezi subjekty nejčastěji na základě dvoustranného právního úkonu (typicky pracovní smlouvy), tedy shodného projevu vůle smluvních stran. Může také vzniknout na základě právního úkonu či jednostranného aktu (volbou, jmenováním), který je ovšem rovněž podmíněn explicitním či implicitním souhlasem obou osob, mezi nimiž má vztah vzniknout, a že bude mít určitý, byť jen třeba v rámcových rysech definovaný, obsah. Při zkoumání, zda je daný právní vztah podřaditelný pod pojem „obdobného vztahu“ ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, je nutné vždy posuzovat jeho skutečný, účastníky vztahu zamýšlený a chtěný obsah, a nikoli pouze stránku formální, je-li účastníky navenek předstíráno něco jiného, než co skutečně obsahem právního vztahu. Dalším důležitým znakem je, že je tento poměr zakládán jako vztah trvajících povahy, který se vyznačuje tím, že není konzumován jednorázově, splněním určité věcně a žádoucím výsledkem definované povinnosti tím, kdo má poskytovat specifické plnění. Důležitým znakem je také to, že ten, kdo poskytuje určitou pracovní činnost, je zásadně povinen řídit se pokyny osoby, k níž ji pracovní, služební či členský poměr váže. V neposlední řadě je důležitým znakem pracovněprávního, služebního a členského poměru také to, že se jedná o vztah úplatný a z hlediska ekonomického vzájemný. Uvedené znaky musí být u poměru obdobného výše uvedeným poměrům splněny současně.*“ K obdobnému poměru se zajímavě vyjádřil i Krajský soud v Plzni, který tento pojem podřadil pod neurčitý pojem, s čímž spojil nutnost přihlídnout i k společenské situaci a jejím dopadu na realie.

Judikatura někdy poukazuje na druhý „esenciální“ znak závislé činnosti v podobě skutečné **vůle stran** (povětšinou v souvislosti se zkoumáním zájmu stran na uzavření smlouvy určitého typu či „zastřenosti“ právního vztahu).<sup>36</sup>

### X.3.1 Závislost na osobě plátce – udílení pokynů

Judikatura vztahující se ke slovnímu spojení „dbát příkazů plátce“ spojuje tento obrat zákona s výkonem činnosti dle pokynů toho, kdo vyplácí odměnu za tento výkon.<sup>37</sup> Mezi skutečnou závislostí kooperanta a objednatele činnosti pak existuje velmi tenká hranice, která má však velice citelné dopady v ekonomické sféře obou z těchto osob. Jde však generalizovat a uvést, že čím více je osoba kooperanta závislá na pokynech osoby objednatele tím vyšší je závislost tohoto kooperanta, nikoliv však pro účely § 6 zákona o daních z příjmů. Pro účely daňové je nutno vycházet ze spojení této generalizace s následky neuposlechnutí těchto pokynů. Na jednu stranu je nutno posuzovat, jak se neuposlechnutí pokynů projeví v odpovědnosti kooperanta a osoby objednatele (vadnost vykonané činnosti a přenos odpovědnosti za tuto vadnost).<sup>38</sup> Dále je povětšinou nutno zohlednit charakter pokynů (četnost, obsah, odbornost...) jedná-li se o pokyny směřující vůči procesu činnosti či výsledku; nahrazující nedostatek odbornosti kooperanta; vyjadřující přímou vůli osoby objednatele či naopak jiné osoby, vůči níž je objednatel zavázán. Dále je vhodné zjistit, zda probíhalo-li hodnocení výkonu činnosti či výsledku činnosti, jakou formu toto hodnocení mělo apod. Závislost se pak projevuje především možností (krajně až nutností) určovat místo, dobu a obsah výkonu činnosti kooperanta. Praxe posuzování závislé činnosti dospěla k obecné pravdě o tom, že nejdůležitější jsou okolnosti jednotlivého případu<sup>39</sup> a jednotlivé kritérium závislosti nemusí být „stoprocentně naplněno“.<sup>40</sup>

#### X.3.1.1 Nesamostatný výkon činnosti

K přesnějšímu vymezení závislosti je možno použít i negativního kritéria výkonu činnosti nikoliv nezávisle.<sup>41</sup> V tomto ohledu je podstatné zkoumat, jak se jevil kooperant osobě objednatele ve fázi sjednání, vzniku a dalšího pokračování právního vztahu; zda byl vhodný kooperant nalezen na základě výběrového řízení, prostřednictvím nabídky (reklamy) kooperanta; zda osoba objednatele v rámci spolupráce vyhledávala pro svou další činnost jiné kooperanty atd. Nesamostatný výkon práce se dále váže na nemožnost určit si dobu výkonu činnosti, vybrat si místo tohoto výkonu či určit si způsob, jakým je výkon činnosti prováděn,

<sup>36</sup> Blíže ŠIMKA, Karel. Švarcsystém v judikatuře Nejvyššího správního soudu. *Bulletin Komory daňových poradců ČR*. 2014, č. 4, s. 6-13. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2009, č. j. 7 Afs 72/2008-97.

<sup>37</sup> V další části textu bude osoba zaměstnanec, resp. dodavatele, označována jako „kooperant“ a osoba zaměstnavatele, resp. odběratele, jako „objednatel činnosti“ či „osoba objednatele“.

<sup>38</sup> Jedná-li se o výkon závislé činnosti, může kooperant postupovat dle pokynu osoby objednatele, jde-li však o nezávislou činnost je kooperant povinen vyznat osobu objednatele o vadnosti pokynu.

<sup>39</sup> Srovnej rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 6 Afs 208/2015-42, kde „*Nejvyšší správní soud připomíná, že kritéria a jejich naplnění je potřeba posuzovat ve vzájemných souvislostech, a to vždy na půdorysu konkrétního případu.*“ Vůči tomuto však částečně směřuje kategorizace činností prvně provedená Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 6 Afs 85/2014. Tato bude blíže rozveden v kapitole týkající se klasifikace povahy činnosti.

<sup>40</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 208/2015-42, op. cit. Dále srovnej rakouskou úpravu shrnutou v ENGELBRECHT, Helmut, GRUBER, Bernhard, RISAK, Martin. *Werkverträge und atypische Dienstverträge*. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2002. S. 29 a 30.

<sup>41</sup> Viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2004, čj. 2 Afs 62/2004-70 (publ. pod č. 572/2005 Sb. NSS). Pro účely kapitoly je pak nezávislá činnost vnímána jako činnost spojená s příjmy ze samostatné činnosti dle § 7 zákona o daních z příjmů.

jakož i si sjednat platební podmínky a nárokovat tyto také v rámci soukromého práva (za samostatné užitné části díla, jednotlivé kusy apod.). Kooperant má vymizelou možnost rozhodovat o své ekonomické činnosti, a to i ve vztahu k místu výkonu práce a v rámci pracovní doby (nemůže si v rámci činnosti sjednávat pro sebe další zakázky či si shánět klienty). Důležité je i posuzovat kdo nese **podnikatelské riziko**.

Fakticky je také vhodné zkoumat, zda se daný kooperant případně prezentuje (kupříkladu prostřednictvím www stránek) i vůči třetím osobám jako osoba samostatně výdělečně činná, tedy zda má svoji provozovnu, vyznačenou provozní dobu, fakturuje si plnění, má vlastní kapitál, disponuje technickým a personálním zázemím atd. Doporučuje se i odpovědět si na otázku, zda si osoba objednatele může v daném případě dovolit, aby kooperant mohl přemluvit její obchodní partnery k sobě a případně zkoumat uplatnění možného zákazu konkurence.

Výše uvedené je inherentní dané problematice i z pohledu historického výkladu.<sup>42</sup> Na problém výkonu ekonomické činnosti v rámci švarcsystému zareagoval také zákon o dani z přidané hodnoty, který v ustanovení § 5 odst. 2 z ekonomické činnosti vylučuje „činnost osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu.“<sup>43</sup>

Nejvyšší správní soud k otázce možnosti výkonu nezávislé činnosti **bez živnostenského či obdobného oprávnění** zastává názor, že tyto příjmy je možno podřadit **toliko** pod ustanovení § 6 nebo § 10 zákona o daních z příjmů (jedná-li se o otázku výkonu činnosti závisle či nezávisle na osobě plátce).<sup>44</sup> Výše uvedené však nezohledňuje zásadu „substance over form“ zakotvenou v ustanovení § 8 odst. 3 daňového řádu a potvrzenou v četných rozhodnutích správních soudů.<sup>45</sup>

### X.3.1.2 Vůle stran

Jeden ze soudců Nejvyššího správního soudu ve svém článku<sup>46</sup> věnovaném problematice švarcsystému poukazuje na vybraná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ve kterých zdůrazňuje následující:

*„Zvyšování zaměstnanosti nástroji působení státu, a to i daňovými, totiž ve svých důsledcích nemůže vést k tomu, aby byly uzavírány pracovní vztahy i tehdy, jestliže na jejich uzavření není oboustranný zájem.“<sup>47</sup>*

<sup>42</sup> Zákon o zaměstnanosti stanovil v ustanovení § 13, že provozování svěřené činnosti musí naplňovat znaky podnikání ve smyslu § 2 odst. 1 obchodního zákoníku, ve znění účinném v rozhodném období.

<sup>43</sup> K tomuto KARFIKOVÁ, Marie. Osoby odpovědné k dani in BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 5. vyd. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009, S. 173, uvádí, že „[t]ermín ekonomická činnost se víceméně kryje s ustáleným obsahem pojmu podnikání.“

<sup>44</sup> Srovnaj judikát Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-55.

<sup>45</sup> „V této spojitosti uvedl, že za správný považuje výklad pojmu závislé činnosti uvedený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, podle kterého pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné, jaký smluvní typ účastníci volili ve sféře práva soukromého, ale rozhodné je to, jak je obsah úkonu definován pro účely zdanění v právu veřejném, neboť veřejnoprávní daňové předpisy nedávají daňovým subjektům volbu v tom, jakým způsobem mohou příjem z uzavřeného právního vztahu zdanit a správce nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, ale zkoumá, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu.“ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 6/2012-30. Podobně se vyjadřuje i Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 26/2009-110 nebo v rozhodnutí ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 111/2007-102 (přestože zde šlo částečně o zastřený právní jednání).

<sup>46</sup> ŠIMKA, op. cit.

<sup>47</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2004-70.



V rozsudku ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 173/2005 - 69, vyslovil Nejvyšší správní soud s odkazy na prejedikaturu názor, že „[p]okud se smluvní strany rozhodnou, v souladu s obecnými principy smluvního práva (smluvní svoboda, dobrá víra, nezneužívání ekonomicky silnějšího postavení apod.), do (...) smluvního vztahu vstoupit a dojde k jeho skutečné realizaci, nejedná se o právní úkon zastřený. Jinak by tomu ovšem bylo, pokud by žalobce přiměl k uzavření (...) [smlouvy] smluvní partnery za pomoci ekonomického nátlaku, zneužívaje jejich faktické ekonomické závislosti na nich, a přiměl je tak uzavřít takovou smlouvu, kterou ve skutečnosti neměli zájem uzavřít.“<sup>48</sup>

Lze uzavřít, že se výše citovaný autor snaží naznačit, že právo veřejné, včetně práva finančního, má respektovat soukromoprávní vůli kooperanta a osoby objednatele, ale pouze v případě, kdy tato nezastírá závislou činnost, nezneužívá práva nebo předstírá samostatnost, tudíž v situaci, kdy jde fakticky téměř vždy již o činnost prováděnou samostatně a nezávisle, tedy činnost nepodřaditelnou pod závislou již z podstaty fakticity povahy vztahu (je těžko představitelné zkoumání rozhodnosti vůle pokladní v supermarketu a obchodního řetězce pro otázku vyslovení závislosti vztahu).

Výše uvedené se zpravidla zkoumá v procesní části směřující ke zjištění, zda daný příjem podléhá zdanění dle § 6 zákona o daních z příjmů v části týkající se pochybností správce daně. Finanční správa musí vyslovit pochybnosti především směřující vůči podkladům zaslaných jí osobou objednatele, tedy většinou soukromoprávním smlouvám. Výše uvedené je pak fakticky zkoumání zneužití práva či zastření právního úkonu. Přenesení důkazního břemene ve smyslu požadavku posuzování skutečné vůle subjektů (subjektivního kritéria závislé činnosti)<sup>49</sup> i v případě absence důkazních podkladů, jen s ohledem na nutnost zkoumání vůle stran, se zda býti neodůvodněný. V konečném důsledku by totiž mohlo dojít k vyslovení neunesení této povinnosti ze strany finanční správy v podobě nepřenesení břemene důkazního, čímž by došlo ke stavu *non liquet*, z něhož by „těžila“ osoba objednatele s ohledem na ústavní princip *in dubio pro libetate (in dubio pro mitius)*, a to za stavu, kdy postačí (k neunesení důkazního břemene správce daně) neúplné zjištění vůle jedné ze strany (nikoliv neúplné zjištění faktického stavu věci).

Navíc je nutno upozornit, že je dosti odvážné tvrdit, že oboustranný zájem stran může formovat práva a povinnosti stanovené kogentními normami. Na druhou stranu je přínosné zkoumat vůli stran v situaci, kdy je činnost prováděná v rámci činnosti tzv. obojetné<sup>50</sup> povahy, kdy zde kritérium vůle stran může stanovit kritérium rozhodné pro vyslovení závislosti, nikoliv však naopak.<sup>51</sup> Je-li určitá činnost vykonávaná závisle, nemůže tato fakticita ovlivnit vůli stran.<sup>52</sup> Závislost, resp. dbání pokynů plátce, je totiž kritériem objektivním a autonomním. **Zachází-li pak s tímto správní soudy ve smyslu možnosti vůle stran ovlivnit povahu závislosti fakticky závislé práce, suplují tímto již činnost zákonodárce.**<sup>53</sup>

<sup>48</sup> Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 6 Ads 48/2009-94.

<sup>49</sup> ŠIMKA, op. cit., s. 8 a 10.

<sup>50</sup> K tomuto se zevrubně vyjadřuje Nejvyšší správní soud v rozhodnutí týkajícím se zdanění erotických služeb ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2 Afs 265/2015-114.

<sup>51</sup> Zájem osoby objednatele na provádění činnosti v rámci nezávislé práce je téměř jistý, nastává zde situace vyvratitelné domněnky, neboť zdaňování kooperanta dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů přináší podstatné nevýhody.

<sup>52</sup> Blíže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55, zvláště pasáž v závěru ke vztahu soukromého a veřejného práva.

<sup>53</sup> Těžiště přezkoumání rozhodnutí finanční správy by pak spíše mělo směřovat k vyslovení prokázání či neprokázání správnosti subsumpcie činnosti pod § 6 zákona o daních z příjmů, a to v konkrétní situaci. Na správním orgánu spočívá břemeno důkazní v podobě prokázání tohoto na úrovni aproximativní či praktické jistoty. Taktéž Nejvyšší správní soud v rozhodnutí č. j. 6 Afs 208/2015-42, zdůrazňuje, že závislost osvědčuje i „řetězec naplněných kritérií, na jehož základě lze učinit jednoznačný závěr o charakteru vykonávané práce.“

Vzorovým příkladem nadbytečnosti tohoto kritéria je recentní rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2016, č. j. 6 Afs 208/2015-42. V předmětném rozhodnutí soud s ohledem na podpůrná kritéria (indikativní znaky) dospěl k faktické závislosti a účelovosti projevu vůle.<sup>54</sup>

Kritérium vůle stran jako obecné esenciální kritérium<sup>55</sup> je s ohledem na výše uvedené a s důrazem na to, že je zkoumána samotná podstata závislosti, tedy faktická povaha vztahu kooperanta a osoby plátce, nutno odmítnout. V rámci posuzování závislosti, jakožto jediného zákonného kritéria, je tedy nutno posoudit faktický obsah vztahu, resp. objektivní závislost, a nikoliv oboustrannou vůli stran, která vůbec nemusela najít svůj odraz v realitě.<sup>56</sup>

### X.3.2 Indikativní znaky

Samotná závislost činnosti se zjišťuje pomocí tzv. indikativních (podružných) znaků/kritérií.<sup>57</sup> Tyto v ideálním případě vytvářejí ucelený, spojitý a na sebe navzájem navazující řetěz (ne)přímých důkazů, který pak vylučuje jiný skutkový stav (facticitu věci), resp. nezávislý výkon činnosti.<sup>58</sup>

Mezi tyto znaky, resp. objektivní okolnosti osvědčující závislou činnost (či rozbíjející koherenci řetězce důkazů) patří zejména<sup>59</sup>:

1. **Osobní výkon činnosti** – kooperant zpravidla nemůže přenášet výkon své činnosti na další osoby, resp. tento přenos se projeví na odměně mu vyplácené (v rámci samostatné ekonomické činnosti by byl zhotovitelem on a objednatel by se nedostal do přímého vztahu se subdodavatelem).
2. **Podřízenost<sup>60</sup> a začlenění do organizační struktury** – kooperant je fakticky začleněn na určitý hierarchický stupeň pracovního procesu (ekonomické činnosti), má stanovené pravomoci a povinnosti ve vztahu k osobě objednatele a jeho zaměstnancům či dalším kooperantům, v podobě určitých trvalých „oprávnění“. Dále

---

<sup>54</sup> Projev vůle pak byl dle názoru soudu ovlivněn zájmem na další spolupráci, k čemuž ovšem dochází ve všech případech trvající spolupráce. K tomuto je pak nutno připomenout, že soud zde zkoumá charakter činnosti a případnou faktickou vůli stran **ignoruje**.

<sup>55</sup> Jedná se o silný důvod na váhách dokazování. K tomuto srovnej např. pasáž o silných a slabších důvodech v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016-45.

<sup>56</sup> Ošidnou se stává skutečnost, že čím vyšší je riziko podnikání, tím vyšší bude tlak zůstat zaměstnán v pracovním poměru ze strany kooperanta a naopak i vůle osoby objednatele přenést riziko na nezávislého kooperanta.

<sup>57</sup> Tyto v podstatě i naplňují obsah tzv. esenciálních znaků a souhrnně by tyto znaky šli roztřídit i do znaků, resp. okolností či skutečností pro věc více či méně významnou. Rozlišení na esenciální a indikativní pak přímo naznačuje, co se vždy v daném případě musí vždy zkoumat.

<sup>58</sup> „Posuzování, zda byly naplněny jednotlivé znaky, by přitom nemělo sklouznout k ryze formálnímu ‘škatulkování’, ale mělo by vycházet z materiálního posouzení vykonávané činnosti a charakteru soukromoprávního vztahu (zda jsou smluvní strany vůči sobě fakticky v postavení dvou rovnocenných obchodních partnerů apod.). Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2016, sp. zn. 2 Ads 151/2016.

<sup>59</sup> Zevrubnější výčet viz ŠUBRT, Bořivoj, TREZZIOVÁ, Dana. Závislá práce, nelegální práce a „švarcsystém“ od 1. 1. 2012 – I. část. Práce a mzda, 2011, roč. 59, č. 12, s. 16-22. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. dne 30. 9. 2016] nebo BRITZ, Thomas. Platnost živnostenských oprávnění v Německu. *epravo.cz* [online]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/platnost-zivnostenskych-opravneni-v-nemecku-75640.html> [cit. dne 30. 9. 2016].

<sup>60</sup> Zajímavě se k podřízenosti v rámci obchodních korporací se již v minulosti vyjádřil Soudní dvůr Evropské unie v rozhodnutí ze dne 27. 6. 1996, ve věci P. H. Asscher v Staatssecretaris van Financiën, CELEX: 61994J0107 či v rozhodnutí téhož soudu ze dne 10. 12. 1991, ve věci *Merci convenzionali porto di Genova SpA v Siderurgica Gabrielli SpA*, CELEX: 61990J0179.

je kooperantovi většinou vymezeno místo výkonu činnosti, případně je mu i výkon činnosti vůči určitým subjektům či na určitém území zakázán.

3. **Pravidelná odměna za práci** – odměna za práci, již není považována v rámci „Ads judikatury“ Nejvyššího správního soudu za základní znak pro posouzení výkonu závislé činnosti. Nejvyšší správní soud pak v rozhodnutí ze dne 7. 4. 2016, sp. zn. 4 Ads 27/2016 k odměně uzavírá, že „[a]čkoliv odměna přísně vzato nepředstavuje samostatný definiční znak závislé práce (jde o povinnost, která zaměstnavateli na základě výkonu práce vzniká): „pokud jedna osoba poskytne nebo přislíbí druhé za její činnost odměnu, jde o významnou skutečnost pro posouzení, zda mezi nimi existuje vztah nadřízenosti a podřízenosti vyplývající z hospodářské závislosti zaměstnance na zaměstnavateli.“ Odměna přitom může spočívat také v přislíbení budoucího zaměstnání: „Samozřejmě zaměstnanec může být ke vstupu do podřízeného vztahu vůči zaměstnavateli motivován i jinak - typicky příslibem uzavření pracovněprávního vztahu v budoucnu (tzv. „práce na zkoušku“ je jedním z klasických způsobů zastírání nelegální práce). I to může založit určitou formu osobní závislosti na zaměstnavateli a z toho vyplývající snahu vyhovět jeho pokynům.“<sup>61</sup> Výše uvedené se však nevztahuje na oblast daňovou, kdy zde fakticky neexistuje zdanitelný příjem, tudíž není významné posouzení vztahu, z něhož neplyne. Je-li odměna pravidelná, vyplácená s ohledem na určitý časový úsek a nezávisle na dokončení činnosti, prakticky ve stále výši (podstatně neovlivnitelná vůli kooperanta) a vytváří ekonomickou závislost<sup>62</sup> na osobě objednatele (ostatní příjmy jsou zanedbatelné či dosahované příležitostně nebo v době neovlivnitelné primárně kooperantem), jedná se o okolnosti svědčící o existenci příjmů dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů.
4. **Soustavnost výkonu činnosti (pravidelnost pracovní doby a délka pracovního vztahu)** – u soustavnosti je nutné vycházet z toho, že se jedná o činnost prováděnou opakovaně nikoliv příležitostně, jednorázově nebo nahodile.<sup>63</sup> „Přitom soustavnost podnikání neznamená, že by muselo jít o činnost nepřetržitou a trvalou. Může se např. jednat o činnost sezónní, činnost s určitými přestávkami apod.“<sup>64</sup> V rámci této činnosti může vzniknout závislost mezi kooperantem a osobou objednatele.<sup>65</sup> Obecně platí, že čím delší a pravidelnější je výkon ekonomické činnosti kooperanta pro objednatele, tím spíše se bude jednat o závislý výkon činnosti. Jedná-li se o délku výkonu určité činnosti, je tato relevantním kritériem spíše ve spojení s ostatními okolnostmi, přesto se jedná o kritérium rozhodné pro odlišení soustavné činnosti a činnosti svou povahou nahodilé.
5. **Povaha vykonávané činnosti** – na tomto místě lze zopakovat pravidlo vyřčené ve spoluautorství Šubrta a Trezziové, že „čím méně je dodávaná práce specializovaná, tím pravděpodobnější je, že jde o práci závislou (např. u nekvalifikovaných manuálních prací).“<sup>66</sup> Indicií pak bude i vymezení obsahu činnosti ve smlouvě (a

<sup>61</sup> Citace v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pochází z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 6 Ads 46/2013-35.

<sup>62</sup> Ekonomická závislost nemusí být však nutně splněna reálně, ale toliko hypoteticky, tedy aplikací daného případu na obvyklý vzorek kooperantů, neboť závislost je nutné posuzovat i vůči osobám finančně nezávislým (výherce loterie, člen královské rodiny, rentiér apod.).

<sup>63</sup> K otázce nahodilosti, ovšem ve vztahu k příjmům, se výslovně vyjádřil i zákonodárce v ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

<sup>64</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2008, č. j. 2 Afs 14/2008-75. Blíže také rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 87/2007-66.

<sup>65</sup> Exemplifikaci výše uvedeného uvádí Krajský soud v Českých Budějovicích v rozhodnutí ze dne 18. 5. 2015, č. j. 10 Af 64/2014-35.

<sup>66</sup> ŠUBRT, TREZZIOVÁ, op. cit.

případné porovnání se smlouvami osoby objednatele s jinými kooperantami), kdy čím generálněji vymezená činnost, tím vyšší bude pravděpodobnost existence závislé činnosti. V judikatuře se také postupem času vytvořil názor, že činnost „*neujasněná a právně v podstatě neupravená, nemůže správní soud, na jehož rozhodovací činnost se také vztahuje článek 4 Ústavy, podle něhož jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci, použít bez dalšího ten výklad, který je zjevně nevyhodný a nechtěný pro obě strany daného smluvního vztahu.*“<sup>67</sup>

6. **Místo výkonu činnosti** – dosti důležitá je nejenom volnost volby tohoto místa kooperantem (svědčí o nezávislosti kooperanta na osobě objednatele), ale také to, zda je činnost vykonávána v místě striktně určeném osobou objednatele, zda má k tomuto místu přístup kooperant kdykoliv apod. Místo výkonu činnosti napovídá i o možné závislosti s ohledem na druh činnosti (prodavačka na kase v supermarketu, drážní inspektor). Obecně lze stanovit, že čím větší výrobní prostory osoby objednatele, tím vyšší je pravděpodobnost existence závislé práce.
7. **Materiální zázemí** – důležité je také vyhodnotit, nakolik je kooperant schopen provozovat svou ekonomickou činnost nezávisle s ohledem na technické, personální a jiné materiální zázemí. Relevantní jsou pak okolnosti vztahující se k placení a zabezpečování vzdělávání a přípravy k výkonu činnosti, osobě hradící školení a pracovní pomůcky, způsob zajištění proškolení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci.
8. **Exkluzivita služeb kooperanta** – již výše bylo uvedeno, že nezávislost kooperanta souvisí také s jeho ekonomickou nezávislostí na příjmech od osoby objednatele. Významným je i posuzování toho, zda kooperant vykonává činnost toliko pro jednoho objednatele, územní či předmětová exkluzivita vztahu apod.
9. **Poskytování či kompenzace pracovníprávních výhod** – nepochybně bude závislosti nasvědčovat podobnost vztahu kooperant a osoby objednatele vztahu pracovníprávního. Bude-li tedy vztah kooperanta a osoby objednatele vykazovat typicky pracovníprávní prvky (nárok na hrazené volno, pracovní přestávky, obdoba FKSP apod.), či postrádat typicky obchodněprávní/občanskoprávní prvky (úprava předání a převzetí, odpovědnost za vady, reklamační lhůta), bude toto zřejmě hovořit pro vyslovení závislosti vztahu.

#### **X.4. Otázky právní praxe spojené se švarcsystémem**

##### **X.4.1 Výjimky ze zákazu švarcsystému**

Zákon o zaměstnanosti ve svém původním znění účinném k 1. lednu 2005 vymezoval čtyři základní výjimky ze zákazu švarcsystému. Těmito byly případy, kdy provádění běžných úkolů:

1. zajišťovala fyzická osoba sama nebo s pomocí svého manžela nebo dětí,
2. zajišťovala právnická osoba prostřednictvím svých společníků nebo členů,

---

<sup>67</sup> Blíže rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 16/2011-78, op. cit. a rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 265/2015-114, op. cit. V těchto případech se Nejvyšší správní soud pasuje do „malého Ústavního soudu“ a nepřímo nutí zákonodárce k úpravě určitých činností ve formě zákona. Odpověď na otázku, zda může postupovat moc soudní vůči zákonodárné takovýmto způsobem, se ponechává pro svou obsáhlost (a přesah do ústavního práva) otevřená.

3. zajišťovala právnická nebo fyzická osoba dočasně přidělenými zaměstnanci agentury práce,
4. svěřila právnická nebo fyzická osoba jiné právnické nebo fyzické osobě, která má činnosti, které jí mají být svěřeny, zahrnutý v předmětu své činnosti a bude je zajišťovat svými zaměstnanci.

První z výjimek odrážela určitý morální aspekt práva. Pro právo daňové je však rozhodná toliko povaha vykonávané činnosti. Současné znění zákoníku práce v ustanovení § 318 upravuje zákaz zaměstnávání manžela či partnera v základním pracovním vztahu dle ustanovení § 3 tohoto zákona. Výše uvedené však nepřenáší tento zákaz do ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů.

Druhá z výjimek je zakotvena přímo v zákoně o daních z příjmů, především v ustanovení § 6 písm. b) a c). Souvisí také s faktickou možností prolomení zákazu konkurence zakotveného v zákoně o obchodních korporacích. Praxe se pak v této otázce prostřednictvím judikatury přiklonila k zužujícímu výkladu výjimky (právní fikce) zakotvené v ustanovení § 6 písm. b) a c) zákona o daních z příjmů a na nutnosti posouzení povahy činnosti vykonávané osobami uvedenými v předmětných ustanoveních. K tomuto dospěl Ústavní soud v usnesení ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 385/04, ve kterém konstatoval, že ust. § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů nelze (zvýrazněno autorským kolektivem) „*vykládat tak extenzivně, jak to učinil v odůvodnění napadeného rozsudku NSS, tedy tak, že toto ustanovení dopadá na všechny případy, kdy společník vykonává pro společnost určitou činnost bez ohledu na to, na základě jakého právního titulu tuto činnost vykonává. Podle Ústavního soudu je třeba velmi pečlivě vážit, co je obsahem takového vztahu, zda v něm **dominuje postavení této osoby jako společníka obchodní společnosti nebo postavení, které svědčí o tom, že vykonává tuto činnost nezávisle na společnosti jako osoba samostatně výdělečně činná, zda společník vykonává takovou činnost jako osoba samostatně výdělečně činná i pro jiné subjekty, zda si hradí veškeré náklady související s touto činností samostatně a k výkonu používá svůj obchodní majetek, zda mu obchodní společnost určuje či neurčuje způsob provedení či dobu provedení této činnosti atd.***“<sup>68</sup>

Třetí výjimka přímo souvisí s povahou agentury práce. K agenturám práce se zevrubněji vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 26. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 161/2004, kdy uvedl, že „*vztahy mezi osobami, které si pronajaly pracovní sílu, a pronajatými pracovníky nejsou vztahy, u nichž by měl nájemce pracovní síly postavení „zaměstnavatele“ ve smyslu § 2 odst. 2 věty první a druhé zákona o daních z příjmů, a že toto postavení má u těchto jiných vztahů skutečný zaměstnavatel pracovníků, tedy ten, který je nájemci pracovní síly pronajímá.*“<sup>69</sup> V souvislosti s agenturním zaměstnáváním byla řešena zajímavá otázka týkající se organizační složky agentury práce se sídlem v jiném členském státě dlouhodobě působící na území České republiky prostřednictvím organizační složky zapsané ve veřejném rejstříku (obchodním) a její povinnosti vyplývající z ustanovení § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů. Nejvyšší správní soud dospěl v této věci k negativní odpovědi na otázku, „*zda může mít česká společnost využívající pracovníky poskytované zahraniční agenturou práce, která však v České republice vyvíjí svou činnost prostřednictvím organizační složky, povinnost srážet zálohu na daň z příjmů uvedených pracovníků, zatímco česká společnost využívající služeb českých agentur práce takovou povinnost nemá.*“<sup>70</sup>

<sup>68</sup> Z aktuálnější judikatury je možno odkázat na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 Afs 116/2014-44, či rozhodnutí protikladného výsledku ze dne 30. 7. 2015, č. j. 8 Afs 203/2014-53.

<sup>69</sup> Nejedná se o vztahy upravené ustanovení § 6 odst. 2 věty druhé a třetí zákona o daních z příjmů.

<sup>70</sup> Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 7. 2014, č. j. 1 Afs 38/2012-131.

Čtvrtá výjimka bude pro účely této kapitoly spojena s tzv. outsourcingem. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 28. 7. 2014, sp. zn. 6 Afs 85/2014 uvedl, že „způsob zabezpečování běžných úkolů vyplývajících z předmětu činnosti příjemce prací ... by nemělo probíhat například outsourcingem typicky závislých (zejména dělnických) činností.“ V rozsudku ze dne 11. 11. 2003, č. j. 5 A 176/2000 - 37, pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že „[ú]klidové práce jsou v restauračním zařízení běžným úkolem vyplývajícím z předmětu činnosti, neboť souvisejí s poskytovanými službami. Zaměstnavatel je tedy dle ustanovení § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti, ze znění zákona č. 578/1991 Sb. a zákona č. 167/1999 Sb., povinen zabezpečit je svými zaměstnanci. Prostřednictvím osoby samostatně výdělečně činné by mohl uvedené činnosti zajistit pouze tehdy, pokud by se jednalo o krátkodobé nárazové práce převyšující kapacitní možnosti jeho zaměstnanců, případně pokud by šlo o krátkodobé speciální úklidové úkony vyžadující vyšší odbornost a složité technické vybavení.“ S tímto pojmem se pak může vázat i falešné subdodavatelství praktikované prvotně ve Francii.<sup>71</sup> V českém právním prostředí se s falešným outsourcingem můžeme setkat v případě outsourcingu outsourcingem, tedy subdodavatelstvím osoby vykonávající již jeden outsourcing.<sup>72</sup>

#### X.4.2 Kvalifikace povahy činnosti provedená Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud v rozhodnutí ze dne 31. 3. 2016, č. j. 2 Afs 265/2015-114 stanovil, že (zvýrazněno autorem) „[z]ákladním východiskem pro posouzení rozhodné právní otázky je skutečnost, že činnost lze provozovat v zásadě třemi způsoby: V první řadě jsou to činnosti provozované výlučně jako **nezávislá činnost**, ať již z důvodů zákonné úpravy (exekutor, notář) či z důvodů, spočívajících v povaze vlastní činnosti s ohledem na její rozsah či druh (výrobní činnosti, realitní makléř). Druhým typem činností jsou činnosti **obojetné** povahy, mezi něž lze zařadit drtivou většinu menších živností (zedník, kadeřnice, instalatér, účetní či svobodná povolání). Do třetího typu činností lze zařadit činnosti **ryze závislé** (například pokladní v supermarketu). Judikatura správních soudů postupně dospěla k závěru, že činnosti obojetné povahy nespadají z hlediska daňověprávního do kategorie nedovoleného odměňování v režimu osob vykonávajících samostatnou činnost (tzv. „švarcsystém“). Tyto činnosti lze proto pro účely daně z příjmů vykonávat jak v režimu samostatné činnosti (zejména příjmy z podnikání), tak v režimu příjmů ze závislé činnosti, musí ovšem být splněna určitá kritéria.“

Výše uvedené však nezohledňuje skutečnost, že se má v rámci posuzování závislosti činnosti vycházet z materiálního posouzení faktického obsahu konkrétní činnosti, tedy negeneralizovat či „neškatulkovat“ právní vztahy. Stanoví-li zákon, že se na danou činnost hledí jako na závislou (např. § 6 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů) je toto zřejmé. Pokladní v supermarketu nebo drážní inspektor je pak samozřejmě nepostradatelnou součástí v rámci výkonu určité činnosti (inherentní pracovní pozice). V rámci obojetné a činnosti nutně nezávislé (nikoliv ze zákona) by však generalizace mohla vést k faktické diskriminaci. Výkon výrobní činnosti v závislém poměru by měl být nutně stejně zdaněný jako výkon téže činnosti kooperanta majícího plnou ekonomickou svobodu co do místa, času a způsobu výkonu své práce. Problém výše uvedeného spočívá i v tom, že kdykoliv soud shledá, že se ryze závislá činnost dá vykonávat i nezávisle, spadne tato do činností obojetných, kde by nemělo dojít k diskriminaci ve vztahu vůči výkonu určité činnosti zdaněné jednou v rámci zdanění bez

<sup>71</sup> Srovnej znění francouzského Code du travail, článku L8232-2.

<sup>72</sup> Outsourcer povětšinou vkládá do smlouvy se společností, která výkon činnosti zajistí klauzuli o nutnosti zajištění tohoto výkonu činnosti svými zaměstnanci. V případě, že tato společnost bude tuto činnost outsourcovat dále, je již nutno tento další outsourcing považovat za závislou činnost. Nelze tedy akceptovat obecnou pravdu vyslovenou v článku spoluautorství Šubrt, Trezziová. Viz ŠUBRT, TREZZIOVÁ, op. cit.

možnosti ovlivnění tohoto výdaji a podruhé naopak. Nejvyšší správní soud zde navíc uvádí 3 krajní příklady, což vyvolává otázku, zda se začnou tyto postupně doplňovat či zůstane u takto obecné exemplifikace. Pokus Nejvyššího správního soudu o zjednodušení kvalifikace tak v konečném důsledku může přinést zahlcení správců daně pokusy o zneužití výše uvedeného a ochotu osob objednatele „zbavit se daňové zátěže“, což vyvolá negativní důsledky v rámci daňové soustavy, sociálních pojištění a konečně i trhu.<sup>73</sup> Navíc pravdou zůstává, že soud zde pouze vyloučil z posuzování některé činnosti, u kterých finálně bude muset zpětně docházet k posouzení soudem, zdali se náhodou nejedná o zastřenou závislou či nezávislou činnost.

#### X.4.3 Dvojitý zdanění

V praxi se lze někdy setkat s námitkou dvojího zdanění téhož, tedy zdanění příjmů kooperanta jednou jako příjmů dle ustanovení § 7 či § 10 zákon o daních z příjmů a podruhé dle ustanovení § 6 téhož zákona. K dané otázce se stručně a jasně vyjádřil Ústavní soud v usnesení ze dne 28. 2. 2008, sp. zn. II. ÚS 698/07, kdy stanovil, že „[s]kutečnost, že povinnost plátce „splnil“ jiný poplatník, nezakládá zánik plátcovy zákonné daňové povinnosti. (Pokud dotyční pracovníci zahrnují jim vyplacené příjmy do daňového přiznání dle ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů a zaplatili daň, měli možnost požádat příslušného správce daně o její vrácení dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků).“ Ústavní soud tedy potvrdil povinnost kooperanta ke správnému posouzení svých příjmů, resp. zásadu autoaplikace (samovyměření) daně a deklaratorní charakter rozhodnutí o tzv. švarcsystému. V daném případě je tedy nutno odmítnout názor Šubrt a Trezziové.<sup>74</sup> **X.5 Závěr**

Zákaz švarcsystému je v českém právním systému zaveden už od samotného prvopočátku existence České republiky. Tento zákaz se v daňové rovině projevuje v rámci zdanění příjmů fyzických osob dle ustanovení § 6 zákon o daních z příjmů. Výše uvedené se pak postihuje i v souladu se společnou strategií Evropské unie související se zákazem výkonu ne(o)hlášené práce, která byla do českého prostředí přenesena v podobě zákazu výkonu nelegální práce. V rámci doporučení v boji proti této práci Evropská unie především doporučuje větší sladění daňového zatížení osob stojících na rozcestí mezi výkonem ekonomické činnosti dle ustanovení § 6 a § 7 (popřípadě i ustanovení § 10) zákona o daních z příjmů.<sup>75</sup> Výše uvedenou cestou se vydala kupříkladu Spolková republika Německo.

Teoretickým východiskem by pak mohl být i pokus zaměstnanců napadnout nemožnost snížení si základu daně výdaji uplatňovanými kupříkladu zaměstnanci/kooperanty v sousední Spolkové republice Německo (především výdaje na cestu za ekonomickou činností) před Ústavním soudem. Právě nemožnost snížit si daňovou povinnost o náklady inherentně spjaté s jejím výkonem<sup>76</sup> je totiž faktickým smyslem spravedlivého zdanění (rovnosti i ve smyslu

<sup>73</sup> Přibude zde i nutnost posoudit i nejde-li o nutně nezávislou činnost dle judikatury správních soudů.

<sup>74</sup> Blíže ŠUBRT, Bořivoj, TREZZIOVÁ, Dana. Závislá práce, nelegální práce a „švarcsystém“ od 1. 1. 2012 – II. část. Práce a mzda, 2012, roč. 60, č. 1, s. 18-28. In: *ASPI* [právní informační systém]. Wolters Kluwer ČR [cit. dne 29. 9. 2016]

<sup>75</sup> V rámci judikatury rozebrané či jen zmíněné je pak patrné, že švarcsystém je i soudy vnímán jako velice významný zásah do majetkové sféry osoby objednatele, a proto se správní soudnictví někdy uchyluje k definování závislé práce, stanovení taxativních výtčů kritérií a ozřejmování toho, co je činnosti zdanitelnou skrze ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů. Výše uvedené kupříkladu odmítá sousední Rakousko. Blíže REBHAIN, Robert. In NEUMAYR, Matthias, REISSNER, Gert-Peter (eds). *Zeller Kommentar zum Arbeitsrecht – Band 1*. 2. vyd. Wien: Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung, 2011, s. 1093.

<sup>76</sup> K tomuto opomíjený judikát Soudního dvora Evropské unie ze dne 16. 10. 1997, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG proti Finanzamt Neustadt, CELEX: 61995J0258. Na sepjatost hlavní a inherentně akcesorické

akcesorické rovnosti daňových subjektů – poplatníků). Je-li pak jediným ospravedlnitelným důvodem mezeza v zákoně či zvýšení příjmů státního fisku, jedná se o vyprázdněnou právní normu zakládající neodůvodněnou rozdílnost (nerovnost) mezi daňovými subjekty, obdobně jako je tomu u skokových daňových sazeb a daňových subjektů s „hraničním příjmem“, na které tyto sazby dopadají jako „na první v pořadí“.

Právní nejistota spojená s posuzováním výkonu závislé či nezávislé činnosti by mohla být prolomena možností zavedení závazného posouzení pro určení, zda daný případ spadá pod aplikaci ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů či nikoliv. Samozřejmě by pak bylo nutno správní poplatek za toto posouzení stanovit v rozumné výši a umožnit si tento odečíst jako nákladovou položku (výdaj).

Smysl a důvod současného řešení švarcsystému formou přísného zákazu, jak byl popsán v úvodních subkapitolách, podtrhává i příjmová stránka rozpočtu. Za rok 2015 byla do státního rozpočtu České republiky odvedena „daň z příjmů fyzických osob ze samostatné výdělečné činnosti“ ve výši 1.261.573 Kč a „daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků“ ve výši 91.176.488 Kč.<sup>77</sup> K tomuto je však nutno dodat, že v poslední době sílí trend výkonu nezávislé (samostatné) činnosti pouze v podobě podružné (akcesorické, vedlejší) ekonomické činnosti k ekonomické činnosti hlavní, která je prováděna v rámci vztahu závislosti.<sup>78</sup>

Úvodem byla předestřena hypotéza vztahující se k zodpovězení otázky, týkající se důvodnosti zákazu švarcsystému. Správní soudnictví v České republice se s přísně postihovaným švarcsystémem vypořádává dosti nejednotně, kdy se místy snaží ohýbat text zákona autonomií vůle stran či generalizovat určitá jednání jako buďto nutně nezávislá či ryze závislá, což není pro oblast daňového práva nejvhodnějším řešením. S ohledem na vše výše uvedené lze uzavřít, že postih a zákaz švarcsystému je možno uznat za důvodný, resp. teleologicky ospravedlnitelný, bezobsažnou se pak zdá pouze rozdílná možnost v uplatňování výdajů (nákladů) vůči příjmům, významově spojených, s těmiž úkony avšak zdaňovanými za markantně odlišných podmínek.

---

činnosti je možné poukázat i na příkladu zdanění spropitného, kdy bude záviset na charakteru činností, s níž je spjato ocenění služeb spropitným.

<sup>77</sup> Viz přehled státního rozpočtu dostupný z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2015/statni-rozpocet/> [cit. dne 29. 9. 2016]. To vše zohledňující skoro milion osob s živnostenským oprávněním. Blíže [http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/96D7D63E-3D19-48FD-B2FB-93DCE91E8BEE/0/prehled\\_o\\_poctu\\_osvc\\_dle\\_ossz\\_a\\_kraju\\_prosinec\\_2015\\_web.pdf](http://www.cssz.cz/NR/rdonlyres/96D7D63E-3D19-48FD-B2FB-93DCE91E8BEE/0/prehled_o_poctu_osvc_dle_ossz_a_kraju_prosinec_2015_web.pdf).

<sup>78</sup> Srovnej Analýzu odvodů OSVČ a zaměstnanců zpracovanou Asociací malých a středních podniků a živnostníků v ČR a serverem Podnikatel.cz, dostupná z: <https://www.businessinfo.cz/app/content/files/dokumenty/analiza-odvod-osvc-a-zamestnancu-amsp-podnikatel-cz-2015.pdf> [cit. dne 29. 9. 2016].