

Univerzita Palackého v Olomouci

Právnická fakulta

Kateřina Kohoutová

Osoby mladší 15 let jako subjekty daně z příjmů fyzických osob

Diplomová práce

Olomouc 2019

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Osoby mladší 15 let jako subjekty daně z příjmů fyzických osob vypracovala samostatně a citovala jsem všechny použité zdroje.

V Olomouci dne 1.11.2018

Kateřina Kohoutová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce JUDr. Zdeňce Papouškové, Ph.D. za vstřícnost, odborné vedení a připomínky při vypracování této práce. Také bych chtěla poděkovat mé rodině a příteli za nepřetržitou podporu během studia.

Obsah

Obsah	4
Abstrakt	5
Klíčová slova	6
Úvod.....	7
1. Vymezení základních pojmů	10
1.1. Právní pojem „dítě“	10
1.2. Pojem „práce“ a „činnosti“	11
1.3. Daň a její charakteristika, daňový subjekt.....	11
1.4. Způsobilost osoby mladší patnácti let být poplatníkem	14
1.5. Správa daně.....	16
2. Výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte	17
3. Formy činnosti dítěte.....	21
3.1. Umělecká a kulturní činnost dítěte.....	21
3.2. Reklamní činnost dítěte	22
3.3. Sportovní činnost dítěte.....	23
4. Zdanění příjmů osob mladších 15 let plynoucích z umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti	25
4.1. Příjem ze závislé činnosti - § 6	26
4.2. Příjem ze samostatné činnosti – § 7	30
4.3. Ostatní příjmy - § 10	33
4.4. Jiné příjmy osoby mladší patnácti let.....	34
4.5. Daňová kontrola a pohled Generálního finančního ředitelství	35
5. Odvody pojistného z příjmů osob mladších 15 let plynoucích z umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti	39
5.1. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění.....	39
5.2. Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.....	40
6. Komplexní ukázkový příklad	41
6.1. Sportovní činnost osoby mladší patnácti let	41
6.1.1. Zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů	42
6.1.2. Zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů	43
6.2. Umělecká činnost osoby mladší patnácti let.....	44
6.2.1. Zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů	44
6.2.2. Zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů	45
6.2.3. Zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů II.	46
6.3. Osoba mladší patnácti let s příjmy z nájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů	47
Závěr	49
Zdroje	52
Monografie	52
Odborné články, příspěvky ve sborníku.....	54
Právní předpisy	56
Další zdroje.....	57

Abstrakt

Diplomová práce Osoby mladší 15 let jako subjekty daně z příjmů se zabývá možností osob mladších patnácti let vykonávat činnosti, ze kterých jim plyne příjem, a následnou povinností tyto příjmy zdanit. V práci jsou řešeny jednotlivé způsoby, kterými by příjmy mladších patnácti let mohly být zdaněny. Cílem mé práce je podat ucelený přehled možností zdanění, vykreslit současnou právní úpravu a posoudit postavení osob mladších patnácti let ve vztahu ke správci daně a zároveň se vyrovnat s postavením zákonného zástupce v rámci řešené problematiky.

Abstract

The diploma thesis Persons under 15 years of age as subjects of personal income tax are concerned with the possibility of persons under fifteen years of age to carry out the activities that result in their income and the consequent obligation to tax such income. The thesis deals with the various ways of taxing person under fifteen years of age. The aim of my thesis is to give a comprehensive overview of the possibilities of taxation, to present the current legislation and to assess the position of persons under fifteen years in relation to the tax administrator and also to deal with the status of the legal representative in the context of solving problems.

Klíčová slova

Dítě, dítě jako poplatník, zákonný zástupce, odpovědnost zákonného zástupce, pojištění, daň, přímé daně, daň z příjmů, veřejné finance, subjekt daně z příjmů, způsoby zdanění osob mladších patnácti let

Keywords

Child, child as a taxpayer, legal representative, liability of the legal representative, insurance, tax, direct taxes, income tax, public finance, subject of personal income tax, ways of taxing person under fifteen years of age

Úvod

Ve své diplomové práci na téma Osoby mladší 15 let jako subjekty daně z příjmů fyzických osob chci představit, analyzovat a odborně zpracovat problematiku osob mladších patnácti let v systému daňového práva, respektive v systému daně z příjmů fyzických osob. Práce se nebude zaměřovat pouze na daňové právo, ale půjde také o propojení s pracovním právem, především pak zákonem č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, dále také občanským právem nebo právem sociálního zabezpečení.

Téma týkající se zdanění dětí mladších patnácti let jsem si vybrala proto, že mne zajímá daňové právo a v rámci této problematiky finančněprávních vztahů dětí mne zaujala problematika zdaňování těchto subjektů. Chci se zaměřit především na zákonný výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti těchto osob a následně ukázat způsob jejich zdanění a odvodů povinných plateb do rozpočtu. Ke zpracování tohoto tématu mne také vedl důvod, že v současné době neexistuje žádná, natož ucelená právní úprava, která by sjednocovala a upravovala problematiku osob mladších patnácti let jakožto subjektů daňového práva a poplatníků daně. Pozornosti se dostává totiž spíše starším osobám, které už dosáhli patnácti let. Proto cílem mé diplomové práce bude snaha o nahlédnutí do problematiky zdanění příjmů osob mladších patnácti let v rámci současné právní úpravy a o posouzení jejich postavení ve vztahu ke správci daně. Hlavní výzkumnou otázkou bude otázka, jakým způsobem jsou zdaněny příjmy dítěte, které nedovršilo věku patnácti let, a na následně navazující podotázky, jaká jsou práva a povinnosti osoby mladší patnácti let v daňově právním vztahu či jaké povinné platby do veřejných rozpočtů musí odvést. V jednotlivých kapitolách a podkapitolách budu zkoumat možnosti, které přicházejí v úvahu pro podřazení těchto příjmů a jejich následné zdanění. Cílem mé práce bude rozebrat všechny aspekty zdanění v dané problematice a nastínit, jak by si daný subjekt měl počínat na komplexním ukázkovém příkladu, kde ukážu na typových příkladech k jednotlivým činnostem, jak by mohlo probíhat zdanění příjmu osoby mladší patnácti let. V rámci práce zhodnotím přístup jednotlivých orgánů jako je Generální finanční ředitelství nebo Ministerstvo práce a sociálních věcí k dané problematice a pokusím se nastínit jejich názorový vývoj.

Ve své práci využiji vícero metod psaní vědecké práce. Práce je postavena zejména na deskriptivní metodě, a to především v prvních kapitolách, které jsou více teoretickou a výkladovou částí práce. Taktéž uplatním hojně analytickou metodu, a to obzvláště při

hodnocení současně platné právní úpravy, která souvisí s řešenou problematikou. Myslím, že v práci bude použita i komparativní metoda včetně analogie, a to zejména při tvoření vlastních názorů. Syntéza mi pak bude pomocníkem při potvrzování či vyvracení hypotézy, kterou zde bude tvrzení, že pokud je osoba mladší patnácti let způsobilá být subjektem daně, je také způsobilá mít odpovědnost za splnění závazků s tím souvisejících.

Práce se bude skládat z šesti kapitol. V rámci jednotlivých kapitol a podkapitol udělám menší exkurs do jednotlivých možností dítěte vykonávat různorodé činnosti spojené s následným výdělkem, předestřu dále nutné podmínky pro výkon činnosti osobou mladší patnácti let a další. Tyto informace poslouží pro širší náhled do problematiky pro další kapitoly, kde bude řečeno, jak tyto příjmy mohou být zdaněny.

V první kapitole se budu zabývat vymezením základních pojmů, které budou stěžejní pro moji diplomovou práci, zejména se zde budu soustředit na pojem *dítě* nebo *daň* a s tím související zásadu *autoaplikace*. Budu se zde zabývat také způsobilostí osoby mladší patnácti let být poplatníkem a s tím související způsobilostí nést práva a povinnosti, tedy právní osobností osoby, a také postupným nabýváním svéprávnosti a nutností případného zastoupení zákonným zástupcem.

V následující, druhé kapitole, se budu věnovat výkonu činnosti osobou mladší patnácti let, a to umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní, a vůbec možností vykonávat v nízkém věku nějakou činnost, za kterou dostane osoba mladší patnácti let zapláceno. Poskytnu zde informace o základních podmínkách těchto činností a nutných povoleních, která jsou nezbytná pro započítání výkonu činnosti. V navazující třetí kapitole pak rozeberu, co je vlastně náplní těchto jednotlivých forem činností, jaké činnosti se považují za umělecké a kulturní, sportovní nebo reklamní a v jakých dalších právních předpisech můžeme pro zmíněné činnosti hledat oporu.

Následně se v další kapitole přesunu k problematice zdaňování osob mladších patnácti let, kterým plynou příjmy z výše probraných činností. V dílčích podkapitolách rozeberu možnosti zdanění podle §§ 6-10 zákona č. 586/1992, o daních z příjmů s tím, že se zaměřím na výhody jednotlivých variant nebo zároveň nastíním možné problémy, které přichází v úvahu, a které se už reálně v praxi projeví, nebo případně hrozí. Zároveň zde proberu problematiku zastupování osoby mladší patnácti let v daňovém řízení zákonným zástupcem. V této kapitole bude současně dán prostor názorům Generálního finančního ředitelství a Ministerstva práce a sociálních věcí, dále také problematice daňové kontroly s ohledem na poplatníky mladší patnácti let.

V páté kapitole se budu zabývat otázkou možných odvodů jako je pojištění na všeobecné zdravotní pojištění a pojištění na sociální zabezpečení osobou mladší patnácti let, na základě kterých je následně poskytováno plnění z těchto systémů. Následovat bude další, šestá kapitola, která bude zaměřena na čistě praktické ukázky různých variant zdanění, přičemž se pokusím v jednotlivých příkladech nastínit, jak by taková zdanění měla vypadat, jaké mají osoby možnosti a na co by neměly zapomenout.

V závěru provedu celkové shrnutí a zhodnocení zjištěných poznatků. Uvedu zde základní myšlenky, které v práci zazněly, jakožto i důležité poznatky, které jsem během psaní této práce našla, taktéž se vypořádám s vytyčenými hypotézami. Do závěru zahrnu také mé vlastní závěry a případnou kritiku aktuální regulace.

1. Vymezení základních pojmů

V této kapitole se budu zabývat výkladem klíčových pojmů, které mají souvislost s rozebíranou tematikou mé práce, a to kvůli logické návaznosti. V podkapitolách jsou vysvětleny jednotlivé pojmy jako například „dítě“, „činnost“ nebo „daň“ a jiné, se kterými budu následně pracovat v dalších kapitolách.

1.1. Právní pojem „dítě“

Pojem „dítě“ nemá v našem právním systému jednotné vymezení, navíc i jednotlivá uchopení pojmu se mohou velmi lišit. Mezinárodní smlouvy zpravidla chápou pojem „dítě“ jako osobu mladší osmnácti let. Takto je chápáno „dítě“ i ve článku 2 v Úmluvě č. 182 o zákazu a okamžitém odstranění nejhorších forem dětské práce, vydané Mezinárodní organizací práce, která v České republice vstoupila v platnost dne 19. června 2002.¹

V rámci soukromého práva je za základní zákon považován zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“), který ovšem definici dítěte jako takovou neposkytuje. Pracuje však mimo jiné například s pojmem „*nezletilé dítě*“, a to zejména v rámci rodinného práva. Občanský zákoník využívá specifické kategorie pojmu, a to „*nezletilé dítě, které nedosáhlo plné svéprávnosti*“², za které je považována fyzická osoba, která nedosáhla osmnácti let, což můžeme dovodit z ustanovení § 30 odst. 1 občanského zákoníku a následujících, kdy nezletilé dítě je fyzická osoba, která nedosáhla osmnácti let, jelikož plně svéprávným se člověk stává zletilostí, tedy dovršením osmnáctého roku. Tento pojem je zde použit v souladu s Úmluvou o právech dítěte, kterou je Česká republika vázána již od svého vzniku.³

Pro účely mé práce je nejzajímavější úprava zákonem č. 435/2004 Sb., zákonem o zaměstnanosti, který výslovně vymezuje pojem „dítěte“ v § 121 odst. 1 v souvislosti s výkonem umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte. „Dítětem“ se zde rozumí fyzická osoba mladší 15 let, nebo starší 15 let, pokud nemá ukončenou povinnou školní docházku, a to až do doby jejího ukončení.⁴ Je zde viditelné promítnutí Směrnice č.

¹ Úmluva č. 182 o zákazu a okamžitém odstranění nejhorších forem dětské práce.

² „Nezletilé dítě, které nabylo plné svéprávnosti“ je specifická kategorie nezletilého dítěte, které dosáhlo plné svéprávnosti uzavřením manželství nebo přiznáním svéprávnosti soudem.

³ Článek 1 Úmluvy o právech dítěte.

⁴ V ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon) je stanoveno: „Školní docházka je povinná po dobu devíti školních roků, nejvýše však do konce školního roku, v němž žák dosáhne sedmnáctého roku věku.“

94/33/ES, kterou se Česká republika zavázala provést. Ta ve svém článku 3, písm. b) uvádí: „*děti se rozumějí všichni mladiství, kteří nedosáhli věku patnácti let nebo kteří stále plní povinnou školní docházku uloženou vnitrostátními právními předpisy.*“⁵ Adekvátnímu zpracování této problematiky se českému právnímu prostředí však dostalo až v roce 2004, kdy nabyt účinnosti zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

1.2. Pojem „práce“ a „činnosti“

Pojem „práce“ je obdobně jako „dítě“ nejednotně definován. V ekonomii je práce považována za cílevědomou lidskou činnost, která vede k uspokojování lidských potřeb, k vytváření statků a služeb.

V zákoně č. 262/2006 Sb., zákoníku práce je v § 2 odst. 1 definována „závislá práce“ jako „*práce, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele a zaměstnanec ji pro zaměstnavatele vykonává osobně.*“⁶ Zákoník práce lze aplikovat na osoby starší patnácti let, které mohou vykonávat závislou práci, tedy mohou uzavírat pracovněprávní vztahy, jelikož závislou práci je možno vykonávat pouze v základním pracovněprávním vztahu (pracovní poměr, dohoda o provedení činnosti/práce).

Na osoby mladší patnácti let se nevztahuje zákoník práce, nýbrž úprava v zákoně č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, který v § 5 písm. f) vymezuje: „*povolání jako standardizovaný souhrn pracovních činností podle jejich obvyklého seskupení na trhu práce, jejichž výkon předpokládá určitou odbornou a další způsobilost*“⁷, a který nevymezuje pojem práce, nýbrž činnost, jelikož práce je dětem zakázána.⁸ Dále tedy budu pracovat pouze s pojmem činnost osoby mladší patnácti let.

1.3. Daň a její charakteristika, daňový subjekt

Daň je pojmem, který v našem právním řádu nenalezneme přesně definovaný. Je pojmem jak právním, tak ekonomickým a v rámci odborné literatury se můžeme setkat s mnoha různorodými vymezeními, ale taky s pouhými legislativními zkratkami nebo vymezeními pro účely konkrétního zákona. V zákoně č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) v ust. § 2 odst. 3 je řečeno, že daní je peněžité

⁵ Článek 3 Směrnice 94/33/ES

⁶ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

⁷ Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

⁸ Srov. § 34 zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

plnění označené zákonem jako daň, clo nebo poplatků, dále peněžité plnění, při jehož správě se postupuje podle daňového řádu a peněžité plnění v rámci správy dělené.⁹ Daň zde zahrnuje současně daňový odpočet, daňovou ztrátu, jiný způsob zdanění a také příslušenství daně. Daňový řád tedy vymezuje daň velmi široce, jelikož je nutné pod ni podřadit jak tradiční daň, tak clo, poplatky i další peněžité plnění. Ovšem obecná definice daně v daňovém řádu obsažena není, toto výše předestřené vymezení je pouze pro účely daňového řádu.¹⁰ Stejně tak dříve platný zákon 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků stanovil pouze jen legislativní zkratku v §1 odst. 1, který říkal, že daněmi se rozumí daně, poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně.¹¹

Pražská učebnice finančního práva ve svém pátém aktualizovaném vydání, které vyšlo v roce 2009, vymezuje daň jako povinnou platbu, kterou stát stanoví zákonem k získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tzn. pro veřejný rozpočet, a přitom neposkytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění.¹² Obdobnou definici daně nalezneme v učení brněnské školy: „*povinná, zákonem předem sazbou stanovená částka, kterou se více méně pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu bez poskytnutí ekvivalentního protiplnění*“¹³. Ekonomická literatura se dívá na daň jako povinnou, pravidelně se opakující platbu, která je zákonem stanovená, nenávratná a neekvivalentní¹⁴, přičemž v Učebnici teorie národního hospodářství je řečeno, že jde o rozhodující část státních rozpočtových příjmů a o nenávratnou a neúčelovou platbu do veřejného rozpočtu.¹⁵

Lze tedy shrnout, že základními vlastnostmi, které jsou typické pro daň, je peněžité plnění, zákonnost, nenávratnost, neekvivalentnost protiplnění, neúčelovost a její pravidelnost. Lze ji v souladu se článkem 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod uložit právě pouze zákonem.¹⁶ Princip nenávratnosti a neekvivalentnosti znamená, že poplatníkovi se jeho platba nevrací a zároveň nedostává žádnou protihodnotu vůči své platbě, neúčelovost

⁹ Srov. § 2 odst. 3 zákona 280/2009 Sb., daňový řád

¹⁰ BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových zákonech. *Dny práva – 2011 – Days of Law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2011, [cit. 15. října 2018]. Dostupné na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf> s. 17>.

¹¹ Srov. §1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

¹² BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 5. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. s. 154.

¹³ RADVAN, Michal aj. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 23.

¹⁴ PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vydání. Praha: ASPI, 2008. s. 301.

¹⁵ URBAN, Jan. *Teorie národního hospodářství*. 2. doplněné a rozšířené vydání. Praha: ASPI, 2006. s. 402.

¹⁶ Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

pak, že daň nemá financovat určitou činnost, není předem dán její účel. Daň obecně představuje přesouvání finančních prostředků od soukromého do veřejného sektoru.¹⁷

Daň můžeme uchopit také jako daňověprávní vztah, který se skládá ze základních prvků, kterými jsou subjekt daně, daňový objekt, daňový základ a daňová sazba.¹⁸ Někdy se k základním prvkům také řadí korekční prvky, rozpočtové určení, správce daně a podmínky placení.¹⁹

Subjektem daně je osoba (fyzická nebo právnická), která je povinna podle zákona odvádět nebo platit daň.²⁰ Subjekty lze dělit na poplatníky a plátce, přičemž poplatník je osoba, která nese daňové břemeno, tedy jejíž příjmy nebo majetek podléhá dani. Jelikož v některých případech ale neodvádí poplatník daň sám, je tato povinnost ukládána tzv. plátcí. Plátcem je daňový subjekt, který je povinen odvést daň, kterou vybral od poplatníka, do veřejného rozpočtu namísto poplatníka.²¹ Úkolem plátce je daň vypočítat, vybrat a odvést ve lhůtě příslušnému správci daně. V případě, že však daň nesrazí ve správné výši, musí uhradit daň z vlastních zdrojů.²² Podle daňového řádu je daňovým subjektem „osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.“²³

Ve své práci se budu zabývat daní, která se týká příjmů fyzických osob, konkrétně osob mladších patnácti let. Dále tedy bude řeč o dani z příjmů fyzických osob. Tato daň je upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), jde o přímou daň důchodového typu, což znamená, že lze přesně určit daňový subjekt, který bude daň platit. Poplatníkem jsou podle § 2 zákona o daních z příjmů buď rezidenti České republiky, kteří na našem území pobývají alespoň 183 dní v roce, kdy se daň vztahuje na veškeré jejich příjmy, anebo daňoví nerezidenti, kdy se daňová povinnost vztahuje pouze na příjmy dosažené na území České republiky. Pokud subjekt daně promítneme do řešené oblasti činnosti dítěte, tak daňovým poplatníkem budou osoby mladší patnácti let vykonávající povolenou činnost. Jako možný plátce pak připadá v úvahu zaměstnavatel, u kterého dítě vykonává činnost.

¹⁷ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015, s. 15.

¹⁸ BAKEŠ, Milan aj. *Finanční právo*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, s. 159.

¹⁹ RADVAN, Michal aj. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 33.

²⁰ BONĚK, Václav aj. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001, s. 87.

²¹ BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ Marie; KOTÁB Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 159-160.

²² GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2008, s. 144.

²³ Srov. § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

1.4. Způsobilost osoby mladší patnácti let být poplatníkem

V této podkapitole bude rozebrána způsobilost fyzické osoby k tomu, aby se mohla stát subjektem daně a daňovým poplatníkem. Základním vodítkem je v této problematice úprava obsažená v občanském zákoníku, kdy oproti předchozí úpravě došlo ke zpodrobnění úpravy, ačkoliv je právní úprava v předpisu poměrně roztržštěná a je jí tedy třeba pečlivě vnímat ve vzájemných souvislostech. Subjekt práva jako takový není v zákonech definován jednotně, odborná literatura ho vymezuje jako „*nositele určitého hodnocení na interakci se svým okolím a definovatelného prostřednictvím této interakce*“,²⁴ je třeba ho uchopit spíše jako osobu, která se účastní nějakého vztahu a definovat, jak je vnímán právním řádem.²⁵ Jak je v tomto ohledu vnímán subjekt daně bylo řečeno již výše, přičemž jeho vlastnosti se mění v závislosti na charakteru daně.

Subjekt daně musí být nositelem tzv. právní osobnosti neboli právní subjektivity, což znamená, že je způsobilý mít práva a povinnosti v mezích právního řádu.²⁶ Dle občanského zákoníku jsou právní osobnosti nadány právnícké i fyzické osoby. S ohledem na téma této práce se budeme zabývat pouze právní osobností fyzických osob. Ty získávají právní osobnost narozením a jsou jejími nositeli až do smrti.²⁷ V občanském zákoníku je nyní používaný pojem právní osobnost, ačkoliv více zažitým pojmem stejného významu je právní subjektivita, jakožto způsobilost k právům a povinnostem.²⁸ Právní status člověka si můžeme rozdělit na aktivní a pasivní složku, přičemž právě právní subjektivita společně se základními právy a svobodami tvoří pasivní složku statusu, jakožto právní postavení, které nelze změnit ani pozbyt. Aktivní složka je souborem způsobilostí, které se časem mění a rozvíjí. Řadíme zde svéprávnost a deliktní způsobilost. Každý před dosažením plné svéprávnosti prochází různými úrovněmi svéprávnosti a dle toho je způsobilý k právním jednáním. Zohledňuje se zde přiměřená rozumová a volní vyspělost každé osoby s ohledem na ostatní jedince daného věku.²⁹ Osoba mladší patnácti let může tedy právně jednat přiměřeně svému věku do té míry, dokud druhá strana předpokládá, že taková osoba je zcela srozuměna s následky svého jednání. V souvislosti s věkem se schopnost vědomého jednání postupně rozvíjí. V úpravě občanského zákoníku je zakotven výrazný subjektivní prvek, jelikož posouzení vyspělosti je

²⁴ LAVICKÝ, Petr a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1-654). Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 131.

²⁵ Tamtéž.

²⁶ Srov. § 15 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

²⁷ Srov. § 23 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

²⁸ Právní subjektivitu lze již považovat za tzv. notorietu.

²⁹ Srov. § 31 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

značně individuální a neurčité. Zákonem je zde stanovena vyvratitelná domněnka této rozumové a volní vyspělosti, kterou je nutné prokázat důkazem opaku.

V ust. § 24 daňového řádu je stanoveno, že „osoba zúčastněná na správě daní může při správě daní samostatně jednat v rozsahu, v jakém je svéprávná.“³⁰ Z tohoto ustanovení vyplývá, že nezávisle na věku a dosažení určité úrovně svéprávnosti se i osoba mladší patnácti let stává subjektem daně okamžikem, kdy naplní kritéria úpravy konkrétní daně, ovšem ne vždy může jednat samostatně. Pokud nedosahuje takové rozumové a volní vyspělosti, která je třeba pro daňové řízení, je třeba, aby byla osoba mladší patnácti let zastoupena. Jelikož si lze velmi těžce představit takovou vyspělost, aby osoba mladší patnácti let rozuměla od určitého věku daňové problematice, je předpokladem, že bude zastoupena v jakémkoliv věku.

Co se týče způsobilosti osoby mladší patnácti let v daňovém řízení, daňový řád pracuje s pojmem svéprávnost, jak jsem zmínila výše. Předpis nás tím odkazuje do občanského zákoníku, jelikož sám žádnou definici svéprávnosti subjektu daňového řízení neposkytuje. Osoby mladší patnácti let tedy dosahují takové svéprávnosti, která je jim prisuzována občanským zákoníkem. Subjektem daňového řízení je osoba, kterou tak označuje zákon.³¹ Zákonem je zde myšlena úprava v zákonech týkajících se jednotlivých daní, kdy je v každém charakterizován daňový poplatník (plátce). V ustanovení je tedy zohledněno postupné rozvíjení rozumové a volní vyspělosti.

Dle mého názoru ale málokdy dojde takové vyspělosti, aby se osoba mladší patnácti let mohla účastnit tzv. autoaplikace. Zásada autoaplikace je charakteristická pro přímé daně a vyplývá z ní povinnost pro daňového poplatníka na základě daňového řádu. Poplatník je zde povinen sám aplikovat zákon tak, že si sám vypočítá a vyplní daňové přiznání. Je tedy na znalostech poplatníka, aby zvolil správnou právní úpravu, zahrnul všechny potřebné položky, vypočítal daň, uvedl výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy a odpočty a samozřejmě jejich výše.³² S ohledem na předešlé informace je zřejmé, že se jedná o poměrně obtížnou činnost, náročnou na rozumovou vyspělost a někdy jsou vhodné i odborné znalosti, jako například základní znalosti účetnictví. Pro dítě mladší patnácti let je to velmi těžký, ne-li nemožný úkol.

Dle § 91 daňového řádu „řízení je zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci.“³³ Dítě by

³⁰ Srov. § 24 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

³¹ Srov. § 20 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

³² RADVAN, Michal aj. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 241.

³³ Srov. § 91 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

mělo být zastupováno zákonným zástupcem nejlépe už od toho okamžiku, tedy počátku řízení. Splnění zákonné povinnosti je však možno žádat pouze jenom po dítěti. Rodiče zde vystupují jen na základě své rodičovské odpovědnosti. Více se k problematice zastoupení zákonným zástupcem dostaneme v kapitole týkající se zdanění příjmů.

1.5. Správa daně

Správa daně je činnost orgánu veřejné správy, která je v § 1 odst. 2 daňového řádu definována jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*.“³⁴ Daň je zde chápána v širším slova smyslu, jak bylo již výše rozebráno, což znamená, že je zde zahrnuta i správa poplatků, odvodů za porušení rozpočtové kázně, cla a peněžitá plnění, o kterých to stanoví zákon. V této základní definici správy daní je zakotven princip správného zjištění a stanovení daně, který dříve platný zákon o správě daní a poplatků neobsahoval.³⁵ Správu daně vykonává tzv. správce daně. Ten má dle daňového řádu povinnost daň vyměřit ve správné výši, nikoliv ve výši, která by byla nejvýhodnější pro stát, jak tomu bývalo dříve.³⁶ Jako správce daně vystupuje Ministerstvo financí ČR, územní finanční orgány – finanční úřady, finanční ředitelství, orgány celní správy – celní úřady, celní ředitelství, jiné správní úřady, obce a obecní úřady, soudy.³⁷

Podle daňového řádu je správcem daně správní orgán, čímž se rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, a dále také jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.³⁸ Správa daní je v odborné literatuře členěna do tří etap – registrace daňových subjektů, vyměřování daní a inkasní správa. Registrace daňových subjektů pak zahrnuje registrační povinnost daňových subjektů a případnou vyhledávací činnost správce daně, aby zaregistroval z úřední povinnosti subjekt, který tuto povinnost sám nesplnil. V rámci vyměřování daní se řeší podávání daňových přiznání, proces vyměřování a případného dodatečného vyměření daně a na závěr v inkasní správě jde především o evidenci daní, jejich placení a vymáhání nedoplatků na daních.³⁹ V rámci správy daní pak probíhá řízení před příslušným správcem daně.

³⁴ Srov. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

³⁵ FUČÍK, Ivan. *Daňová kontrola podle daňového řádu, aneb jak se správně chovat při daňové kontrole* [online]. fucik.cz, 4. března 2016 [cit. 5. listopadu 2018]. Dostupné na <http://www.fucik.cz/publikace/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-aneb-jak-se-spravne-chovat-pri-danove-kontrole/>.

³⁶ Tamtéž.

³⁷ RADVAN, Michal aj. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s. 82.

³⁸ Srov. § 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

³⁹ MRKÝVKA, P. aj. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 33-34.

2. Výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte

Jak jsem zmínila výše, práce do dosažení věku 15 let, případně splnění povinné školní docházky, je zakázána. Výslovně to upravuje občanský zákoník, který ve svém § 34 stanoví, že *„Závislá práce nezletilých mladších než patnáct let nebo nezletilých, kteří neukončili povinnou školní docházku, je zakázána. Tito nezletilí mohou vykonávat jen uměleckou, kulturní, reklamní nebo sportovní činnost za podmínek stanovených jiným právním předpisem,“*⁴⁰ přičemž jiným právním předpisem má na mysli zákon č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti (dále jen „zákon o zaměstnanosti“), který podrobně upravuje možnosti dětí, které se chtějí realizovat v těchto oblastech v §§ 21-24 zákona o zaměstnanosti.

Přijetím zákona o zaměstnanosti byla realizována Směrnice 94/33/ES o ochraně mladistvých pracovníků, která vytváří jakýsi rámec minimálních požadavků pro výkon činnosti dětí mladších 15 let. Takto se nejen podařilo sjednotit právní úpravu s právem Evropských společenství, ale i vytvořit pro danou skupinu osob mladších patnácti let právní rámec, který jim poskytuje záruku vykonávání bezpečné a přiměřené činnosti s ohledem na jejich potřeby. V návaznosti na přijetí zákona o zaměstnanosti došlo také k novelizaci tehdejšího zákoníku práce.⁴¹

Dle zákona o zaměstnanosti může dítě mladší 15 let vykonávat pouze uměleckou, kulturní, sportovní a reklamní činnost, a to pro právnickou nebo fyzickou osobu, která má tuto činnost v předmětu své činnosti⁴², a to pouze v případě, že je tato činnost přiměřená jeho věku, není pro dítě nebezpečná, nebrání jeho vzdělávání nebo docházce do školy a účasti na výukových programech, dále také nepoškozuje jeho zdravotní, tělesný, duševní nebo společenský rozvoj a dále získá potřebné povolení.

Dle stanoviska Ministerstva práce a sociálních věcí k povolování činnosti výkonu dítěte se provozovatelem činnosti z hlediska zákona o zaměstnanosti rozumí pouze subjekt, který splňuje dvě podmínky. Zaprvé je to subjekt, pro který je výkon činnosti vykonáván a zadruhé, který dítěti prostřednictvím jeho zákonného zástupce předává sjednanou odměnu. Za provozovatele činnosti nelze považovat např. agenturu, která vede databázi zájemců a pouze zprostředkovává možnosti, na jejichž základě by mohlo dítě prostřednictvím svého zákonného

⁴⁰ Srov. § 34 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁴¹ HOCKO, Michal. Nová právní úprava výkonu umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti dítěte. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2004, roč. 12, č. 4, s. 292.

⁴² „provozovatel činnosti“

zástupce uzavřít smlouvu s třetí osobou, které by v důsledku smlouvy plnilo jako skutečnému provozovateli činnosti.⁴³

Základní povinností provozovatele činnosti je zajistit soustavný dohled způsobilou osobou v době činnosti dítěte, případně i při dopravě na ni, pokud není vykonávána zákonným zástupcem a také vhodné bezpečnostní podmínky pro činnost, kterou dítě vykonává.⁴⁴ Zde je potřeba dodržovat, i kvůli případné náhradě škody, tzv. „náležitý dohled“, který vymezuje především judikatura. Významné je rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 17. 12. 1968, sp. zn. 3 cz 57/68, na které je odkazováno v rámci další rozhodovací činnosti soudů, a v němž Nejvyšší soud vyslovil následující: „*Náležitým dohledem podle § 422 odst. 2 o. z. není možno rozumět takový dohled, který by byl za normálních okolností osobami dohledem povinným vykonáván stále, nepřetržitě a bezprostředně (,na každém kroku‘), neboť v takovém případě by byla zákonem předpokládána možnost zproštění odpovědnosti těchto osob prakticky vyloučena. Při úvaze o tom, zda osoby dohledem povinné zanedbaly náležitý dohled, je nutno vzít zřetel i na některé okolnosti týkající se osoby podléhající dohledu, jako např. na věk, povahové vlastnosti a celkové chování nezletilého dítěte.*“⁴⁵

Zákon současně pamatuje na případy, kdy se dítě věnuje nějaké zájmové činnosti, za kterou nepobírá žádnou odměnu. Jedná se např. o vystupování dítěte v amatérském sboru, na uměleckých a kulturních akcích pořádaných školou, školským zařízením nebo ústavem sociální péče, nebo na akcích, na kterých se škola, školské zařízení nebo ústav sociální péče organizačně podílí, dále o účast dítěte na uměleckých a sportovních soutěžích, pokud nejde o činnosti za odměnu nebo v rámci vzdělávacích programů atd. Výčet činností je uveden v § 121 odst. 3, přičemž jde o činnosti, které nijak nepoškozují vývoj dítěte, ba naopak mohou být prospěšné pro rozvoj dítěte a jeho budoucího osobnostního charakteru.⁴⁶ V těchto případech není nutné žádat o povolení, jelikož nejde o výkon činnosti dle zákona o zaměstnanosti, ba naopak by se to dalo považovat za kontraproduktivní.⁴⁷

V rámci výčtu činností v § 121 odst. 3, které se nepovažují za činnost dítěte, však můžeme najít některé činnosti, které do této kategorie spadají jen do chvíle, kdy nejsou prováděny za „odměnu“. Pojem „odměny“ se pak může jevit jako problematický při otázce, co se vlastně za tu kýženou odměnu považuje. Zda se jedná pouze o odměnu finanční nebo je

⁴³ Stanovisko MPSV k povolování výkonu činnosti dítěti. In: *Integrovaný portál MPSV* [online]. MPSV, © 2002–2015 [cit. 17 října 2018]. Dostupné na <http://portal.mpsv.cz/sz/obcane/cinnost_ditete>.

⁴⁴ Viz. § 121 odst. 4 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

⁴⁵ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 17. prosince 1968, sp. zn. 3 cz 57/68.

⁴⁶ HOCKO, Michal. Nová právní úprava výkonu umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti dítěte. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2004, roč. 12, č. 4, s. 296.

⁴⁷ STĚNICHOVÁ, Ladislava. *Zákon o zaměstnanosti: komentář*. 1 vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, s. 201-202.

za odměnu třeba považovat i plnění jiné než v penězích, například movité věci, poskytnutí služeb, případně sem zahrnout i plnění, které by neobdrželo přímo dítě, nýbrž jemu osoba blízká (rodiče, prarodiče, sourozenci).⁴⁸ Určitým pomocným vodítkem by nám mohlo být opět již zmíněné stanovisko Ministerstva práce a sociálních věcí⁴⁹, podle kterého se odměnou má na mysli taková odměna, která je zdaněna podle zvláštního právního předpisu.

Základní zásada, která ovládá výkon činnosti dítěte, je zásada povolovací. K výkonu činnosti dítěte je třeba povolení příslušného úřadu práce na základě písemné žádosti⁵⁰ podané zákonným zástupcem dítěte, případně jinou osobou odpovědnou za výchovu dítěte. Žádost může podat například i ústav sociální péče.⁵¹ O povolení rozhoduje krajská pobočka Úřadu práce místně příslušná dle trvalého pobytu dítěte, případně místa, kde se dítě zdržuje.

Žádost o povolení musí mimo bližší specifikace identifikačních údajů o dítěti a zákonném zástupci⁵² obsahovat také písemný souhlas dítěte s tím, že bude činnost vykonávat. Souhlas je vyžadován ovšem pouze v případě, kdy je dítě schopné vyjádřit svůj názor, s ohledem na věk dítěte a rozumovou vyspělost. Touto hranicí se zabýval i Ústavní soud ve svých nálezech, např. Nálezu ze dne 26. 5. 2014, sp. zn. I. ÚS 2482/13, ve kterém řešil, kdy si je dítě schopno samo utvořit vlastní názor a ten sdělit.

Velmi podstatnou přílohou žádosti je ovšem také lékařský posudek⁵³ praktického lékaře pro děti a dorost, který je akceptován pouze v případě, že je z něho evidentní, že byl lékař seznámen se všemi okolnostmi týkajícími se činnosti a přesto usoudil, že nebude mít škodlivý vliv na zdravotní a psychický vývoj. Lékařský posudek nesmí být starší než tři měsíce.⁵⁴

Povolení lze vydat při splnění všech podmínek na dobu 12 měsíců po sobě jdoucích a o povolení lze žádat opakovaně, přičemž tím dobu činnosti prodloužit.⁵⁵ Důležitou informací je, že povolení není všeobecné, ale pro každého provozovatele činnosti zvlášť, což znamená, že v případě, že osoba mladší patnácti let bude chtít vykonávat činnost u různých

⁴⁸ HOCKO, Michal. Nová právní úprava výkonu umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti dítěte. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2004, roč. 12, č. 4, s. 296.

⁴⁹ Stanovisko MPSV k povolování výkonu činnosti dítěti. In: *Integrovaný portál MPSV* [online]. MPSV, © 2002–2015 [cit. 17. října 2018]. Dostupné na http://portal.mpsv.cz/sz/obcane/cinnost_ditete.

⁵⁰ Vzor písemné žádosti lze stáhnout na stránkách Ministerstva práce a sociálních věcí zde: HOLOUBEK, František. Činnost dítěte. *Integrovaný portál Ministerstva práce a sociálních věcí* [online]. Ministerstvo práce a sociálních věcí, publikováno 31. prosince. 2008 [cit. 17. října 2018].

⁵¹ JOUZA, Ladislav. *Zákon o zaměstnanosti a předpisy související s komentářem*. 1. vydání. Praha: BONA POLYGON, 2004, s. 365.

⁵² Srov. § 122 odst. 3 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

⁵³ Srov. § 122 odst. 2 písm. d) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

⁵⁴ HOCKO, Michal. Nová právní úprava výkonu umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti dítěte. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2004, roč. 12, č. 4, s. 297.

⁵⁵ BIČÁKOVÁ, Olga. Výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte. *Práce a mzda*. 2010, roč. 58, č. 5, s. 38-40.

provozovatelů, musí mít pro každého zvláštní povolení.⁵⁶ Kontrola povolené činnosti pak probíhá ze strany úřadů práce, které především kontrolují dodržování podmínek ve vydaném povolení, případně zda takové potřebné povolení bylo v určitém případě vydáno. V případě porušení vydaného povolení může orgán ukládat provozovateli činnosti nebo tomu, kdo tuto činnost umožní, poměrně vysoké finanční sankce, které mohou dosáhnout až částky dvou milionů korun.⁵⁷

⁵⁶ Pro více podrobností viz § 122 odst. 8 a § 123 odst. 6 a7 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

⁵⁷ JOUZA, Ladislav. Zákaz dětské práce v novém zákoně o zaměstnanosti. *Právo a rodina*, 2004, č. 7, str. 12.

3. Formy činnosti dítěte

V této kapitole budu rozebírat jednotlivé činnosti, které mohou osoby mladší 15 let vykonávat, a co každá z činností zahrnuje. Zákon o zaměstnanosti obsahuje pro účely udělení povolení pouze demonstrativní vymezení pojmů umělecká, kulturní, reklamní a sportovní činnost. Dále se u vybraných činností zaměřím na výši odměn, které jsou pro danou oblast typické, a kolik si tak dítě může vlastní činností vydělat. Tato zjištění nám budou i dobrým pomocníkem pro představu, s jakou pravděpodobností bude tento příjem nutné zdanit. Následně se budu zabývat zdaněním těchto činností podle současné daňové úpravy.

3.1. Umělecká a kulturní činnost dítěte

Za činnost uměleckou a kulturní se dle § 122 odst. 2 zákona o zaměstnanosti považuje vytváření autorských děl a provádění uměleckých výkonů.⁵⁸ Zde je odkazováno na zvláštní předpis, kterým je v tomto případě zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (dále jen „autorský zákon“). Dále do této kategorie řadíme provádění úkonů zejména v oblasti hudební, pěvecké nebo taneční.

Jedná se například o situace, kdy je dětem sotva pár let a už se staví před kamery nebo na divadelní pódia. Jednou z možností uplatnění je totiž herectví, což je umělecká činnost, která se podílí na tvorbě divadelních představení, a dále na vzniku fonografických a kinematografických děl.⁵⁹ Nastávají totiž okamžiky, kdy je potřeba obsadit dětské role a v tomto okamžiku mají dětské herci a herečky zelenou. Děti mohou být najímány do klasických divadel, kde spolupracují i s dospělými, nebo divadel, která jsou tvořena právě jenom dětmi. Především v divadlech je pak kladen důraz na cvičení paměti, společenské etiky a celkový rozvoj osobnosti.⁶⁰

Finanční ohodnocení dětských herců je velmi různorodé. Z dostupných informací se dá vyčíst, že například v televizním seriálu *Ulice* berou dětské herci, kteří už mají určitou zavedenou roli, za natáčecí den v rozmezí tří až pěti tisíc za natáčecí den. Úspěšné dětské hvězdy tak pak vydělávají i desítky tisíc korun ročně a věnují herectví celé své dětství. Není ojedinělé, že se herectví začínají věnovat již v předškolním věku. Následně se pak škola stává

⁵⁸ Srov. §122 odst. 2 písm. a) zákona č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti

⁵⁹ PAVLOVSKÝ, Petr. *Základní pojmy divadla: teatrologický slovník*. 1. vydání. Praha: Libri, 2004. s. 158.

⁶⁰ Tamtéž.

až druhořadou záležitostí, protože se musí věnovat zkoušení a natáčení. Právě z toho důvodu je k výkonu této činnosti třeba výše zmíněné povolení na základě žádosti rodičů, lékařský posudek, ale také souhlas ředitele školy, který uvolňuje dítě z výuky.⁶¹

3.2. Reklamní činnost dítěte

Reklamní činností se rozumí provádění úkonů v reklamě, a to na základě zvláštního zákona⁶², dále propagace výrobků, služeb nebo jiných objektů a předmětů a činnost v modelingu.⁶³ Stejně jako u herectví se některé děti žijí reklamou již od kolébky. Každý známe tvář nějakého miminka nebo dítěte, které bylo proslaveno reklamou na nějaký výrobek, službu atd. To znamená, že cíl reklamy byl splněn. Cílem reklamy⁶⁴ je totiž informování spotřebitelů o zboží a službách, činnostech a projektech, a to i charitativní povahy. Je uskutečňována přes komunikační média jako je např. periodický tisk, rozhlasové a televizní vysílání, plakáty, letáky atd.⁶⁵ Do castingových agentur se tak hrnou ročně tisíce rodičů s dětmi, kteří touží po zapojení do reklamního byznysu či jen zviditelnění svého dítěte.

Do reklam jsou často dosazovány děti, jelikož dokáží navodit pocit důvěry, rozpustilé radosti nebo spokojenosti, což je důležité, jelikož reklama využívá často právě emocionální působení reklamy.

Příjmy z reklamy však nejsou tak vysoké, aby mohly rodinu živit. Jak uvádí Stanislava Radotínská z agentury Bandit Models, která se specializuje na zastupování dětí pro mediální kampaně, tak jedním z klíčových faktorů, který ovlivňuje výši honoráře, je to, že dítě je v reklamě skutečně rozpoznatelné do takové míry, že si s ním diváci automaticky danou značku i produkt spojí. V takovém případě si dítě může vydělat za reklamu pro českou firmu zhruba pět tisíc korun. V okamžiku, kdy reklama poběží nejen v Česku, ale také všude po světě na internetu, může se odměna za spot vyšplhat přibližně na patnáct tisíc korun.⁶⁶ Reklambych, že při četnosti obsazování se za velmi úspěšné dá považovat, když dítě natočí více jak tři reklamy ročně, v případě obsazení například do pěti reklam už bude patřit mezi špičku

⁶¹ BUČKOVÁ, Petra. *Ochrana dětské práce – výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti*, 1 vydání. Brno, 2018. s. 43.

⁶² Zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/1991 Sb., o provozování rozhlasové a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů.

⁶³ Srov. § 122 odst. 2 písm. b) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

⁶⁴ Reklamou se rozumí přesvědčovací proces prováděný za úhradu buď podnikatelským subjektem, nebo jiným subjektem, který působí v jeho zájmu.

⁶⁵ VEČERKOVÁ, Eva. *Nekalá soutěž a reklama: vybrané kapitoly*. 1. vydání. Masarykova univerzita v Brně, 2005. s. 205.

⁶⁶ MÜLLEROVÁ, Veronika. *Děti v reklamě jako stroj na peníze. Uspějí jen ty, které to baví* [online]. OnaDnes.cz, 17. října 2015 [cit. 18. října 2018]. Dostupné na <https://ona.idnes.cz/deti-v-reklame-0fj-/deti.aspx?c=A151016_115743_deti_pet>.

v oboru. Četnost obsazování dítěte do reklamy pak samozřejmě souvisí i s nutností příjem zdanit. To se bude týkat především dětí, které v reklamě účinkují často nebo sice nárazově, ale za to za vysoký honorář.

Přesto je působení v reklamách především na pečlivém zvážení rodičů, jelikož dítě kolikrát netuší, k čemu se reálně propůjčuje. Účinkování v reklamě může být pro dítě prospěšné pouze v okamžiku, kdy ho samo bere jako hru, a ne jako povinnost. I proto se v dnešní době setkáváme s větší kritikou této činnosti, protože někteří rodiče jsou natolik umanutí dostat dítě do branže, až tím mohou svým dětem i ublížit.⁶⁷

Účinkem reklamy na dítě se zabývá i právní úprava⁶⁸, která zakazuje ukazovat děti nevhodným způsobem v nebezpečných situacích, v situacích obsahujících násilí. Dítě se také nesmí vyskytnout v reklamě propagující tabákové nebo alkoholické výrobky, ani v reklamě na léky, žiraviny, dezinfekční prostředky a obdobné výrobky. Obecně reklama nesmí podporovat chování ohrožující zdraví, psychický nebo morální vývoj dětí.⁶⁹

3.3. Sportovní činnost dítěte

Poslední činnost, kterou může dítě vykonávat, je sportovní činnost upravena v § 122 odst. 2 písm. c), jakožto provádění sportovních výkonů na veřejnosti. Tím je myšlena účast například při sportovních soutěžích, ze kterých dítěti plynou odměny. Sportovní činnost může být dítětem realizována napříč sportovními odvětvími a v každém věku dítěte.⁷⁰

Jak jsem již výše zmiňovala, i tady platí, že činnost nesmí poškozovat zdravotní a tělesný vývoj dítěte, avšak ve sportovním prostředí, kde jsou děti nuceny k posouvání svých hranic, zlepšování výkonů a maximalizování výsledků, je to v některých případech těžko splnitelná podmínka. Děti, které jsou připravovány na dráhu profesionálního sportovce, jsou trénovány na neustálé hranici svých možností, přičemž lze pochybovat o neškodlivosti pro vývoj dítěte, ačkoliv se sportovní příprava dětí liší od klasického tréninku dospělých. Dětem by se tedy mělo dostávat vysoce kvalitního tréninku, v rámci kterého jsou omezena možná

⁶⁷ Srov. VEČERKOVÁ, Eva. *Nekalá soutěž a reklama: vybrané kapitoly*. 1. vydání. Masarykova univerzita v Brně, 2005. s 207.

⁶⁸ Zákon č. 40/1995 Sb, o regulaci reklamy, Zákon č. 231/2001 Sb., o rozhlasovém a televizním vysílání, Kodex reklamy.

⁶⁹ Srov. § 32 zákon č. 231/2001 Sb, srov. § 2c, § 3 zákon č 40/1995 Sb., srov. Kodex reklamy, druhá část, III. kapitola

⁷⁰ Srov. NEUMANN, G., PFÜTZNER, A., HOTTENROTT, K. *Trénink pod kontrolou: metody, kontrola a vyhodnocení vytrvalostního tréninku*. 1. vydání. Praha: Grada, 2005.

rizika při sportování. I v této činnosti může ale dojít ke zneužívání, pokud se někdo zaměří na získávání vlastního ekonomického prospěchu na úkor dětí.⁷¹

⁷¹ DOVALIL, Josef. Výkon a trénink ve sportu. 1. vydání. Praha: Olympia, 2002, s. 245.

4. Zdanění příjmů osob mladších 15 let plynoucích z umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti

V předchozích kapitolách bylo řečeno, že ačkoliv osoby mladší patnácti let nemohou podnikat, mohou vykonávat různé činnosti, ze kterých jim plynou vlastní příjmy. Tyto činnosti jsem následně definovala a nastínila, za jakých podmínek je mohou děti vykonávat, to vše pro ucelený obraz o tématu, které nyní vyústilo v kapitolu o zdanění. V okamžiku, kdy osoby mladší patnácti let začnou vykonávat některou z výše zmíněných činností, totiž vyvstává otázka, co se bude dít s příjmem dítěte, který obdrží za provozovanou činnost. Zda příjem takových dětí podléhá vůbec zdanění, a pokud ano, jakým způsobem bude příjem zdaněn.

Tyto otázky a další si kladou i mnozí rodiče dětí, které hrají ve filmu, divadle, televizi, či reklamě nebo se účastní sportovních aktivit, za které jim je poskytována odměna. Stává se, že děti mají i příjmy plynoucí z pronájmů, jakožto majitelé nemovitostí, ale tím se budu zabývat později. Na tyto otázky a další s tím spojené se pokusím odpovědět v rámci této kapitoly a jednotlivých podkapitol.

V § 38g odst. 1 zákona o daních z příjmů je uvedeno: *„Daňové přiznání je povinen podat každý, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 15 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně. Daňové přiznání je povinen podat i ten, jehož roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, nepřesáhly 15 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu.“* Tedy i osoba mladší patnácti let, která bude mít příjmy, jež přesáhnou 15 000 Kč ročně má povinnost zdanit příjem dle zákona o daních z příjmů, jelikož v tomto zákoně není nikde vytyčena věková hranice pro zdaňování příjmů, tudíž ani zdanění příjmů osob mladších patnácti let nic nebrání.

Jakým způsobem budou příjmy dítěte zdaněny? Základní chyba, která se stává, je příjem dítěte připočítat k příjmu rodiče do jednoho daňového přiznání. Za dítě je nutné podat jeho vlastní daňové přiznání. Zároveň pokud se jedná o příjem sourozenců, kteří oba vykonávají činnost, je nutné podat za každé dítě vlastní daňové přiznání.⁷²

⁷² KOŘÍNEK, Miloš. Příjem nezletilých dětí. *Právo a rodina*. 2004, č. 2. Daňari online: portál daňových poradců a profesionálů [online]. Wolters Kluwer, a. s., 4. června 2004 [cit. 18 října 2018]. Dostupné na <<https://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2208v2951-prijem-nezletilych-deti/>>.

Jeden z hlavních problémů tkví v tom, kdo by měl daňové přiznání podat. Dítě, které je mladší patnácti let, není plně svéprávné a nedosahuje takové rozumové a volní vyspělosti, aby mohlo samo vyplnit a podat daňové přiznání nebo následně uhradit daň z příjmů fyzických osob.⁷³ Povinnost řádně podat jménem dítěte daňové přiznání pak zůstává na zákonném zástupci dítěte, který je jí povinen dostat, ačkoliv si to mnoho rodičů neuvědomuje.

Další problém se týká správného podřazení daných příjmů dítěte pod §§ 6-10 zákona o daních z příjmů, tedy pod příjem ze závislé činnosti, ze samostatné činnosti, z kapitálového majetku, z nájmu nebo ostatních příjmů. Při výkonu umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti lze příjmy tedy teoreticky podřadit pod čtyři kategorie, přičemž už z povahy věci nemůžeme příjmy podřadit do kategorie příjmů z nájmu či kapitálového majetku. Tato problematika není v žádném právním předpise přímo vyřešena. U daně z příjmů se uplatňuje metoda ztv. autoaplikace daňových předpisů daňovým poplatníkem, jak již bylo řešeno výše.

4.1. Příjem ze závislé činnosti - § 6

První možností je podřazení příjmů z výdělečné činnosti osob mladších patnácti let pod § 6 zákona o daních z příjmů, který upravuje příjem ze závislé činnosti. Je třeba upozornit, že pojem „závislá činnost“ dle zákona o daních z příjmů není totožný s pojmem „závislé práce“ upraveným v zákoníku práce.

V § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů je stanoveno, že příjmem ze závislé činnosti je mimo jiné i plnění v podobě příjmu z obdobného poměru, v němž poplatník při výkonu práce pro plátce je povinen dbát příkazů plátce.⁷⁴ Pro určení, že se jedná o závislou činnost pak není rozhodující právní skutečnost, kterou byl takový vztah založen.⁷⁵ Pro přesnější a podrobnější vymezení hranice závislé činnosti z hlediska zákona o daních z příjmů vydalo Ministerstvo financí v roce 2005 pokyn D-285.⁷⁶ Účelem tohoto pokynu je vymezit hranice pro správné stanovení způsobu zdanění příjmů ze závislé činnosti ve spojitosti s uzavíráním jiných než-li pracovněprávních vztahů.⁷⁷ Pro kvalifikaci příjmů spadajících do § 6 zákona o daních z příjmů není podstatné, na základě jakého právního vztahu tyto příjmy plynou. „*Podstatným a základním rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle*

⁷³ JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě ve finančněprávních vztazích* [online]. epravo.cz, 25.10.2016 [cit 18. října 2018]. Dostupné na <<https://www.epravo.cz/top/clanky/dite-ve-financnepravnich-vztazich-103326.html>>.

⁷⁴ Srov. § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁷⁵ PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015, s. 141.

⁷⁶ Pokyn č. D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti

⁷⁷ Tamtéž.

*pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce).*⁷⁸ Toto pojetí je založeno pouze na materiálním posouzení závislé činnosti a formální stránka není podstatná, proto je důležité si tato materiální kritéria, při jejichž splnění se bude jednat o závislou práci, stanovit. Zákonné vymezení prostřednictvím plnění příkazů plátce⁷⁹ je příliš obecné, k plnění příkazů (pokynů) plátce dochází prakticky ve všech případech, ve kterých jde o zadání nějaké práce nebo činnosti. Ministerstvo financí proto usoudilo, že takto definovaný pojem závislé činnosti v zákoně o daních z příjmů je nedostačující a neschopný postihnout všechny reálné případy. O závislou činnost tedy půjde v případě, že se jedná o činnost skutečně závislou na osobě plátce.⁸⁰

Ministerstvo financí mezi nejčastější znaky vystihující vztah závislé činnosti fyzické osoby a plátce příjmu zahrnuje následující situace – plátce příjmu přímo či nepřímo ukládá úkoly, řídí a kontroluje fyzickou osobu a nese odpovědnost související s její činností; fyzická osoba má k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec; odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování v pracovně-právním vztahu; potřebný materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti jsou poskytovány plátcem příjmu atd.⁸¹

S ohledem na výsledek rozboru pojmu závislé činnosti z hlediska zákona o daních z příjmů v předchozích odstavcích si myslím, že zmíněné uchopení lze aplikovat i na řešenou problematiku, tedy výkon umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti. Jak už bylo zmíněno v předešlých kapitolách, dítě musí mít nad sebou při výkonu činnosti dozor a vykonávat ji pro třetí osobu, což by taktéž svědčilo pro podřazení pod § 6 zákona o daních z příjmů. Zároveň i skutečnost⁸², že je provozovatel činnosti povinen sjednat pojištění pro případ náhrady škody způsobené dítěti, podporuje myšlenku zdanění osob mladších patnácti let vykonávajících určitou výdělečnou činnost jako zaměstnanců, ačkoliv neuzavřeli pracovní smlouvu nebo některou z možných dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Povinnost odvést daň jako plátce za dítě a podat daňové priznání by v okamžiku podřazení příjmů pod příjem ze závislé činnosti byla uvržena na osobu, pro kterou dítě vykonává výdělečnou činnost. Postupovalo by se stejně jako u běžného zaměstnance. Znamenalo by to, že dítě, respektive zákonní zástupci, by samostatně nemuseli podávat

⁷⁸ Tamtéž.

⁷⁹ obsažené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů

⁸⁰ Pokyn č. D-285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti

⁸¹ Tamtéž.

⁸² HOCKO, Michal. Nová právní úprava výkonu umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti dítěte. *Časopis pro právní vědu a praxi*. 2004, roč. 12, č. 4, s. 292-301.

daňové přiznání, ani následně hradit daň, což by prakticky vyřešilo problém, který se týká otázky rozumové a volní vyspělosti dítěte k vyplnění, podání daňového přiznání a následnému uhrazení daně.

Určitá součinnost dítěte, respektive zákonného zástupce, by ovšem stále byla vyžadována. Plátce je povinen od základu daně odečítat položky uplatnitelné dle § 35ba⁸³ zákona o daních z příjmů, které čítají slevy na dani. Zákon neukládá plátcovi daně povinnost aktivně zjišťovat, zda existují možnosti snížení základu daně. Z tohoto důvodu je třeba, aby potřebné informace sdělil a prokázal za své dítě právě zákonný zástupce.

Výše zmíněný postup by se aplikoval v případě, že by dítě vykonávalo pouze jednu činnost, a to u jednoho daného provozovatele činnosti. V případě, že dítě vykonává činnost u více provozovatelů, které vystřídá během roku, nemusí žádný z plátců podávat za dítě daňové přiznání, ani daň hradit. Tato povinnost vzniká přímo dítěti. Zde se vracíme zpět k jedné z problematických otázek, a to, kdo podá a podepíše daňové přiznání a odvede daň. Jestli to bude samo dítě nebo zákonný zástupce.

Jeden z pohledů na vzniklou situaci může být takový, že pokud je dítě způsobilé mít příjem ze závislé činnosti, musí být způsobilé nést i všechny povinnosti s tím související, a to včetně podání daňového přiznání a následného uhrazení daně. Jedná se o dost zjednodušený pohled, jelikož už z předchozích informací víme, že například uměleckou nebo reklamní činnost vykonávají i děti od velmi útlého věku. Pokud se vezme v potaz subjektivní měřítko svéprávnosti každého jedince, tak můžeme říci, že s ohledem na věk dítěte a jeho rozumovou a volní vyspělost by listinu podepisoval zákonný zástupce jen do té doby, než by dítě samo došlo k takové rozumové a volní vyspělosti, kdy by plně chápalo obsah daňového přiznání, které by následně i samo vlastnoručně podepsalo. Tento postup by však způsoboval poměrně vysokou právní nejistotu v daňovém řízení, protože by nebylo jasně určené, v jakém věku se už může zodpovědnost spojená s podáním daňového přiznání přenechat osobám mladším patnácti let.

Tuto mezeru v právu, kterou je zjevně potřeba vyplnit a danou problematiku upravit, bych s ohledem na zachování právní jistoty sjednotila. Vyplnění a podání daňového přiznání a následné uhrazení daně bych upravila tak, že by ze zákona dopadalo na zákonného zástupce dítěte vykonávajícího povolenou výdělečnou činnost. Daňové přiznání by tedy podepisoval zákonný zástupce a následně by také odvedl daň. Správce daně by komunikoval přímo se zákonným zástupcem, a to až do dosažení patnáctého roku věku poplatníka, případně až do

⁸³ § 35ba zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů upravuje slevy na dani, z nichž může osoba mladší patnácti let uplatnit například základní slevu na poplatníka, invaliditu různého stupně nebo držitele průkazu ZTP/P

nabytí plné svéprávnosti poplatníka, to už by záviselo na zvolené úpravě. Patnáctý rok bych zde nastavila jako možnou hranici z důvodu, že od tohoto okamžiku se může nezletilý zavázat k výkonu závislé práce⁸⁴ a být tedy plnohodnotným účastníkem pracovněprávních vztahů. Do té doby by měla mít osoba mladší patnácti let v případě zájmu přinejmenším možnost být součástí komunikace správce daně se zákonným zástupcem.

V této chvíli je reálná úprava této problematiky mizivá, avšak můžeme ze zákona vyčíst alespoň to, že zákonný zástupce má ze zákona povinnost s podáním daňového přiznání svým dětem, tedy ho odevzdat jménem svého dítěte a podepsat jako zákonný zástupce. Nikde již ale neexistuje uzákoněná povinnost týkající se odvodu vypočtené daně.⁸⁵ Neexistuje žádné zákonné zmocnění na přenesení daňového břemene z dětí na zákonného zástupce, tedy rodiče nemají zákonnou povinnost odvést za své dítě daň. Lze pak předpokládat, že rodiče by měli daň za své děti odvést v rámci své rodičovské odpovědnosti, to po nich ale nelze žádat veřejnoprávní cestou.⁸⁶ Neuhrazení daně z příjmů dítěte se pak zřejmě řeší obdobně jako v případech nedoplatků nezletilých na poplatcích dle § 12 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích (dále jen „zákon o místních poplatcích“)⁸⁷, kdy při vzniku nedoplatku za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů přechází povinnost na zákonného zástupce.⁸⁸ Jak už jsem výše zmiňovala, je nutné vyplnit tuto mezeru jednotnou zákonnou úpravou. Jako inspirace by zákonodárcům v tomto ohledu mohlo sloužit právě ustanovení § 12 zákona o místních poplatcích.

Co se týče přístupu Generálního finančního ředitelství k problematice podřazení příjmů osob mladších patnácti let pod §§ 6-10 zákona o daních z příjmů, zejména v tomto případě pod § 6 zákona o daních z příjmů, názor Generálního finančního ředitelství se během času několikrát proměnil. Zpočátku se taktéž klonilo ke zdanění těchto příjmů jako příjmů ze závislé činnosti. Vlivem Ministerstva práce a sociálních věcí svůj názor ale změnilo. Správným přístupem ke zdanění by měla být dle Ministerstva práce a sociálních věcí aplikace § 7, případně § 10 zákona o daních z příjmů. Argumentem Ministerstva práce a sociálních

⁸⁴ Srov. § 35 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁸⁵ Srov. §§ 24 a 25 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 38g zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁸⁶ JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě, mladistvý a student ve finančněprávních vztazích*. 1 vydání. PF Masarykova Univerzita, 2017, s. 44.

⁸⁷ § 12 zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích uvádí: „Vznikne-li nedoplatek na poplatku poplatníkovi, který je ke dni splatnosti nezletilý a nenabyl plné svéprávnosti nebo který je ke dni splatnosti omezen ve svéprávnosti a byl mu jmenován opatrovník spravující jeho jmění, přechází poplatková povinnost tohoto poplatníka na zákonného zástupce nebo tohoto opatrovníka; zákonný zástupce nebo opatrovník má stejné procesní postavení jako poplatník.“

⁸⁸ JEŽKOVÁ, Monika. Děti a daň z příjmů fyzických osob. In: MRKÝVKA, Petr et al. (eds.). *Dny práva – 2016 – Days of Law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 135-141 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://www.law.muni.cz/dokumenty/39612>>.

věcí je tvrzení, že činnost dětí nenaplnuje znaky závislé práce a z formálního hlediska není prací, která je upravena v zákoníku práce. Z tohoto důvodu nelze příjmy z těchto činností danit stejně jako příjmy ze závislé činnosti.⁸⁹

S názorem Ministerstva práce a sociálních věcí, že činnost vykonávaná na základě zákona o zaměstnanosti nenaplnuje znaky závislé práce, se neztotožňuji. Dle mého názoru by tato činnost z výše uvedených důvodů mohla být pod příjem ze závislé práce podřazena. Zahrnutí příjmu z činnosti do kategorie § 6 zákona o daních z příjmů by přineslo zejména ulehčení pro dítě i zákonného zástupce. Navíc v současné době se Generální finanční ředitelství opět nebrání myšlence zdanění příjmů z činnosti vykonávané dítětem mladším patnácti let podle ust. § 6 zákona o daních z příjmů.

Důvod, který činí užití § 6 zákona o daních z příjmů problematickým, je otázka odvodu záloh sociálního a zdravotního pojištění. V okamžiku, kdy by příjem dítěte z výdělečné činnosti byl považován za příjmy ze závislé činnosti a dítě by mělo pozici přirovatelnou zaměstnanci, znamenalo by to možný odvod sociálního a zdravotního pojištění.⁹⁰ Zde by však chybělo adekvátní protiplnění ze sociálního zabezpečení, které jinak plyne osobám starším 15 let, které již mohou uzavírat pracovněprávní vztahy, což by mohlo zakládat protiprávnost takového plnění.⁹¹

S ohledem na všechny shora poznané skutečnosti je možné říci, že příjem z výkonu umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte v současné době poměrně disponuje vlastnostmi ke zdanění na základě § 6 zákona o daních z příjmů, tedy jako příjmu ze závislé činnosti, a také je mnohými uplatňován, ačkoliv není nikde zakotven. Dle mého názoru by se ale právě na výše zmíněných problematických částech podřazení pod příjem ze závislé činnosti mělo zapracovat a právní úpravou zakotvit sjednocený postup zdanění příjmů osob mladších patnácti let vycházející právě z § 6 zákona o daních z příjmů, jelikož k tomu má dobré předpoklady.

4.2. Příjem ze samostatné činnosti – § 7

Další možností, která přichází v úvahu při zdanění příjmu z činnosti dítěte, je příjem ze samostatné činnosti upravený v § 7 zákona o daních z příjmů. Protože osoba mladší

⁸⁹ JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě, mladistvý a student ve finančněprávních vztazích*. 1 vydání. PF Masarykova Univerzita, 2017, s. 42.

⁹⁰ Podmínky pojištění jsou uvedeny v zákoně č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů a dále v zákoně č. 48/1997, o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

⁹¹ JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě, mladistvý a student ve finančněprávních vztazích*. 1 vydání. PF Masarykova Univerzita, 2017, s. 42.

patnácti let může podle zákona o zaměstnanosti vykonávat pouze uměleckou, kulturní, sportovní nebo reklamní činnost pouze pro právnickou nebo fyzickou osobu, která má tuto činnost v předmětu své činnosti⁹², je prakticky vyloučená jakákoliv podnikatelská aktivita v rámci těchto činností u dětí mladších patnácti let na rozdíl od jejich zletilých kolegů.⁹³ Navíc takto mladé osoby ani nemohou získat živnostenské oprávnění, které je u obdobných činností vyžadováno, protože jako takové je živnostenské oprávnění podmíněno plnou svéprávností žádající osoby.

Po analýze § 7 zákona o daních z příjmů, a to především odst. 1 a 2, jsem došla k názoru, že jediná jasně stanovená situace, kdy lze příjem osoby mladší patnácti let podřadit pod ustanovení § 7 zákona o daních z příjmů, je na základě § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, které uvádí, že příjmem ze samostatné činnosti je dále „*příjem z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem*“.⁹⁴ K tomuto názoru se kloní i Generální finanční ředitelství.⁹⁵

Tato situace nastává, když dítě působí zejména v umělecké a kulturní činnosti, kterou upravuje, jak jsem již v předchozích kapitolách zmiňovala, autorský zákon. Dítě může působit na základě § 67 autorského zákona buď jako výkonný umělec, který tvoří umělecký výkon v postavení herce, zpěváka, hudebníka, tanečníka apod. nebo na základě § 5 autorského zákona přímo jako autor díla, které vytvořilo například jako spisovatel, skladatel, malíř.⁹⁶ Pravděpodobně častější situací je, že se dítě ocitne v roli výkonného umělce nežli autora, což je spíše výjimkou. Pokud osoba mladší patnácti let bude vykonávat takovou činnost samostatně a na vlastní náklady, bude se považovat za osobu samostatně výdělečně činnou.

Další otázkou jsou sportovně nadané děti, které se věnují povolené sportovní činnosti a mají určitý výdělek ze soutěží, sponzorských darů nebo jsou součástí výdělečného sportovního kolektivu. U kolektivních sportů není možné, aby byly osoby mladší patnácti let zaměstnanci klubu. Běžnou praxí je, že pokud jsou nějakou formou odměňováni, jsou členové

⁹² Srov. § 121 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti

⁹³ BURDA, Zdeněk. Zdaňování příjmů sportovců. *Práce a mzda*, 2013, roč. 61, č. 3. [online] [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d41448v52354-zdanovani-prijmu-sportovcu/>>.

⁹⁴ Srov. § 7 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁹⁵ JEŽKOVÁ, Monika. Děti a daň z příjmů fyzických osob. In: MRKÝVKA, Petr et al. (eds.). *Dny práva – 2016 – Days of Law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 135-141 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://www.law.muni.cz/dokumenty/39612>>.

⁹⁶ *Často kladené dotazy o autorských právech* [online]. European Union Intellectual property office, 2013-2018 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://euipo.europa.eu/ohimportal/cs/web/observatory/faqs-on-copyright-cs>>.

týmu samostatně výdělečně činnými.⁹⁷ K tomuto tématu se vyjádřil i Nejvyšší správní soud, který ve svém rozhodnutí ze dne 29. 11. 2011 řekl, že „z daňového hlediska může sportovec působit též jako osoba samostatně výdělečně činná.“⁹⁸ Ačkoliv se rozhodnutí v meritu věci mělo zabývat především přístupem ke zdanění příjmu sportovce, výsledek rozhodnutí není zcela uspokojivý.

V § 7 odst. 2 písm. c) je upraven příjem z nezávislého povolání. Toto ustanovení bych zvažila jako možné pro zdanění příjmu ze sportovní činnosti dítěte. Pro zjištění, co zařadit do definice pojmu „*nezávislé povolání*“ lze použít § 22 zákona o daních z příjmů, které ačkoliv se týká daňových nerezidentů, tak pro účely vymezení nezávislého povolání je klíčové.⁹⁹ Jako příklad nezávislé činnosti jsou zde uvedeny pozice architekta, lékaře, právníka, umělce a obdobných. Tato definice je již překonaná, jelikož architekti, lékaři a právníci budou patřit mezi podnikatele podnikající na základě jiného než živnostenského oprávnění. Dříve zde byli zahrnuti například i přednášející, sportovci nebo artisté. Dle odborného mínění jako nezávislé povolání lze posoudit i činnost sportovce nebo výkonného umělce. O nezávislé povolání půjde ale jen tehdy, pokud bude činnost vykonávána nezávisle, nikoliv v našem případě obdobném poměru.¹⁰⁰ Určitá sportovní činnost by se tedy pod toto ustanovení mohla zahrnout.

Zde je ale potřeba především odlišit kolektivního a individuálního sportovce. U kolektivních sportovců, kteří jsou činní v rámci určitého klubu, je běžné, že se jejich příjem daní právě podle § 7 zákona o daních z příjmů jako samostatně výdělečné osoby, ačkoliv fakticky tato činnost naplňuje spíše znaky závislé činnosti, která byla rozebrána výše, jelikož se řídí pokyny klubu, podává výkony a účastní se tréninků jednoho týmu po trvalejší dobu, klub většinou poskytuje sportovci potřebné sportovní vybavení a za svou sportovní činnost dostává jako protihodnotu finanční odměnu. Dle mého by příjmy dítěte, které vykonává kolektivní sportovní činnost, měly být spíše podřazeny pod závislou činnost v ustanovení § 6 zákona o daních z příjmů.¹⁰¹

⁹⁷ RADVAN, Michal; NECKÁŘ, Jan. Taxation of professional team sports athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*. 2016, roč. 1 č. 1. s. 40-46.

⁹⁸ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. listopadu 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.

⁹⁹ STEIDL František; ŠPÁD Martin. Příjmy fyzických osob z jiného podnikání, nezávislého povolání a z autorských práv. *Daně a právo v praxi*, 2006, č. 7 [online] [cit. 24. října 2018] Dostupné na: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d493v469-prijmy-fyzickych-osob-z-jineho-podnikani-nezavisleho-povol/?search_query=>>.

¹⁰⁰ Tamtéž.

¹⁰¹ Pokud nebude spadat pod § 10 zákona č.586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Příjmy osoby mladší patnácti let, která vykonává individuální sportovní činnost, jako například atletiku, ze které jí plynou příjmy, bych pak podřadila právě pod § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. S ohledem na proměnlivý přístup Generálního finančního ředitelství předestřené v předchozí podkapitole byly i příjmy dětí vykonávající kolektivní sportovní činnost zdaňovány podle § 7 zákona o daních z příjmů. Opět bude nutné do daňového řízení zapojit zákonného zástupce dítěte, který bude spolupracovat se správcem daně, tak jak je uvedeno výše.

Základ daně pro zdanění pomocí § 7 zákona o daních z příjmů je rozdíl mezi příjmy a výdaji vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení.¹⁰²

4.3. Ostatní příjmy - § 10

Poslední z možností, kterou lze zvažovat pro zdanění příjmů z umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte, je ustanovení § 10 zákona o daních z příjmů, které zahrnuje tzv. ostatní příjmy. Je to jakási zbytková kategorie, která reguluje zdanění příjmů, které nelze podřadit pod §§ 6-9 zákona o daních z příjmů. Ostatní příjmy jsou definovány jako příjmy, které zvětšují majetek fyzické osoby, ale mají ve většině případů pouze jednorázový charakter.¹⁰³ Navíc toto ustanovení uvádí, jaké příjmy jsou od daně osvobozeny, čímž rozšiřuje ustanovení § 4 zákona o daních z příjmů.

Co se týče zdanění příjmů z činnosti dítěte, připadají v úvahu dvě možnosti. První je zdanění podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů, kdy se jedná o ostatní příjmy, které jsou osvobozeny od daně, pokud jejich výše nepřesáhne částku 30.000 Kč za zdaňovací období.¹⁰⁴ Osvobození je pravděpodobné u dětí, které vykonávají povolenou činnost jen v menší míře a natočí například jeden reklamní spot nebo epizodu seriálu za rok. Přitom si tak jsou schopny vydělat v průměru od pěti do patnácti tisíc, jak jsme se dozvěděli v předešlých kapitolách. Pokud příjmy budou spadat pod osvobozené příjmy, odpadá tím starost zákonných zástupců s podáním daňového přiznání a úhradou daně, jelikož se daňové přiznání nepodává, ani nevzniká žádná daňová povinnost.¹⁰⁵

Druhou možností je zdanění jako příjmu z příležitostných činností podle § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a to v případě, že příjmy z činnosti dítěte překročí hranici

¹⁰² Srov. § 7 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁰³ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 321.

¹⁰⁴ Srov. § 10 odst. 3 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁰⁵ JEŽKOVÁ, Monika. Děti a daň z příjmů fyzických osob. In: MRKÝVKA, Petr et al. (eds.). *Dny práva – 2016 – Days of Law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 135-141 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://www.law.muni.cz/dokumenty/39612>>.

30.000 Kč. Generální finanční ředitelství pod vlivem Ministerstva práce a sociálních věcí došlo ke konečnému názoru, že zdanění příjmů z činnosti dítěte podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů bude použitelné pro většinu případů.¹⁰⁶ V případě podřazení příjmů pod § 10 odst. 1 písm. a) nebo § 7 zákona o daních z příjmů se narazí na nevyřešený problém s podáním daňového přiznání a úhradou daně.

Základem daně je v případě § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů podle § 10 odst. 4 zákona o daních z příjmů příjem snížený o výdaje prokazatelně vynaložené na jeho dosažení. K výdajům, které jsou vyšší než příjmy, se nepřihlíží.¹⁰⁷

Sazba daně pro všechny výše zmíněné varianty kromě příjmů osvobozených podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů činí 15 % ze základu daně.¹⁰⁸

4.4. Jiné příjmy osoby mladší patnácti let

Osoba mladší patnácti let může mít teoreticky i jiné příjmy než z výkonu činnosti na základě zákona o zaměstnanosti. Tyto příjmy mohou pocházet buď z kapitálového majetku nebo z nájmu. Budeme se tedy bavit o §§ 8 a 9 zákona o daních z příjmů, které se týkají příjmů z kapitálové majetku a příjmů z nájmu. Co se týče příjmů z kapitálového majetku, týká se takový příjem například společníka obchodní společnosti, investora atd. Vlastníkem věci, ze které plynou příjmy, může být i osoba mladší patnácti let, které plynou úroky z obnosu uloženého v bance, má výnosy z cenných papírů nebo se podílí na zisku společnosti a jiné.¹⁰⁹ Dítě takový majetek nabývá nejčastěji dědictvím, kdy mu ho blízká osoba odkáže anebo v rámci péče o jmění dítěte jeho zákonným zástupcem.

V ust. § 9 zákona o daních z příjmů je upraven příjem z nájmu. Stejně jako v předchozím případě může osoba vlastnit dům nebo byt, který zdělila a nyní je pronajímán. Takovýto majetek spravují pro dítě zákonní zástupci. Proto to budou právě zákonní zástupci, kteří budou žádat o souhlas soud k uzavření nájemní smlouvy k nemovitosti, která je ve vlastnictví osoby mladší patnácti let. K tomu se vyjádřil i Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí ze dne 21. 9. 2000, č.j. 26 Cdo 503/2000, ve kterém řekl, že *„nezletilí totiž mohou činit jen takové právní úkony, které jsou svou povahou přiměřené rozumové a volní vyspělosti*

¹⁰⁶ JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě, mladistvý a student ve finančněprávních vztazích*. 1 vydání. PF Masarykova Univerzita, 2017, s. 43.

¹⁰⁷ Srov. § 10 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁰⁸ Srov. § 16 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁰⁹ Srov. § 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

*odpovídající jejich věku. Právní úkony týkající se nájmu bytu jednoznačně nepatří do kategorie právních úkonů, které by mohli vykonávat nezletilí ve věku 12 až 13 let...*¹¹⁰

V případě, že je zvyšován majetek dítěte pronájmem, musí být následně podáno daňové přiznání, kde tyto příjmy zdaní, pokud se nejedná o příležitostný nájem podle § 10 odst. 3 zákona o daních z příjmů, který by byl osvobozen.

4.5. Daňová kontrola a pohled Generálního finančního ředitelství

Problémem zůstává, že na základě zákona o daních z příjmů, ani z komentářů ke zmíněnému zákonu nevyplývá žádný správný postup, jak příjmy dětí z vykonávané činnosti danit, pokud se tedy nejedná o příjmy nižší než 30.000 Kč za zdaňovací období, které jsou osvobozeny od daně z příjmů.

Nastala zde mezera v právu, kterou si tak může správce daně vyložit po svém a záleží na jeho libovůli, jakou formu zdanění považuje za správnou. Už z toho důvodu by bylo žádoucí, aby zákonodárci zapracovali a upravili danou problematiku v zákoně o daních z příjmů. Případně aby byl v mezičase vydán alespoň sjednocující pokyn Generálního finančního ředitelství.¹¹¹

V tuto chvíli může dojít teoreticky k situaci, kdy jednou správce daně při daňové kontrole zjistí, že plátce daně nepodal daňové přiznání za poplatníka, které mělo být podáno právě podle § 6 zákona o daních z příjmů, ale plátce myslel, že daňové přiznání má podat poplatník sám dle jiného §. V dalším případě se naopak může odehrát to, že odhalí, že poplatník nepodal daňové přiznání a neuhradil daň a vyzve ho k podání dodatečného daňového přiznání dle § 10 zákona o daních z příjmů.¹¹² S ohledem na možnost rozdílného přístupu, který záleží na pouhém jedinci, je žádoucí zmíněný sjednocující pokyn.

V roce 2015 Generální finanční ředitelství na dotaz týkající se zdanění příjmů dětem povolené činnosti odpovědělo: „*v současné době očekáváme stanovisko Ministerstva práce a sociálních věcí, neboť zákon o zaměstnanosti, upravující podmínky pro výkon této činnosti není v naší kompetenci.*“¹¹³ Dále řeklo, že má pochybnost, zda činnost ve smyslu § 121–124

¹¹⁰ Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 21. září 2000, č.j. 26 Cdo 503/2000.

¹¹¹ JEŽKOVÁ, Monika. Děti a daň z příjmů fyzických osob. In: MRKÝVKA, Petr et al. (eds.). *Dny práva – 2016 – Days of Law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 135-141 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://www.law.muni.cz/dokumenty/39612>>.

¹¹² JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě ve finančněprávních vztazích* [online]. epravo.cz, 25.10.2016 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://www.epravo.cz/top/clanky/dite-ve-financnepravnich-vztazich-103326.html>>.

¹¹³ JEŽKOVÁ, Monika. Děti a daň z příjmů fyzických osob. In: MRKÝVKA, Petr et al. (eds.). *Dny práva – 2016 – Days of Law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 135-141 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://www.law.muni.cz/dokumenty/39612>>.

zákona o zaměstnanosti nenaplnuje znaky závislé práce. Následně se ale drželo vyjádření Ministerstva práce a sociálních věcí, o kterém byla řeč výše. Tím dalo Generální finanční ředitelství najevo, že ani to samo neví, jak by se měly příjmy dětí z vykonávaných činností správně danit.¹¹⁴

Zajímavé je, že v roce 2018, tedy o tři roky později, při vznesení stejného dotazu na obě výše zmíněné instituce, jsem dostala velmi rozdílné odpovědi oproti výše uvedeným informacím. Generální finanční ředitelství se vyjádřilo tak, že příjem dítěte mladšího patnácti let, které může vykonávat činnost dle zákona o zaměstnanosti pro fyzickou nebo právnickou osobu, může být zdaňován podle § 6 zákona o daních z příjmů, kdy pak vzniká povinnost plátcí daně odvést za dítě daň. Tento názor je odlišný od již dříve řečeného, ačkoliv podporuje i můj názor o možnosti zdanění těchto příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů. Jako další možnost uvedlo Generální finanční ředitelství možnost zdanění podle § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, ale navíc přidalo i možnost zdanění podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, kterou jsem zvažovala jako možnost u zdanění příjmů z činnosti sportovců, a tu mi tímto způsobem Generální finanční ředitelství potvrdilo. Stejně jako v roce 2015 pak navrhovalo totožné zdanění podle § 10 zákona o daních z příjmů. Závěrem Generální finanční ředitelství doporučilo obrátit se otázkou řešení této problematiky na Komoru daňových poradců.¹¹⁵ Zároveň jsem současně kontaktovala i Ministerstvo práce a sociálních věcí, přičemž to mne odkázalo právě na orgány Finanční správy, jelikož tato daňová problematika není v kompetenci Ministerstva práce a sociálních věcí.¹¹⁶ Na tomto příkladu současného přístupu je jednoznačně vidět, že si tuto neuchopitelnou problematiku přehazují jednotlivé instituce stále jako horký brambor, přičemž si žádná neví rady s jednoznačným řešením.

Daňová kontrola je podle konceptu právní úpravy zakotvené v daňovém řádu jedním z tzv. postupů v rámci tzv. daňového řízení, které je souhrnem postupů a řízení, které vedou ke správnému zjištění a stanovení daně a následně k zabezpečení její úhrady.¹¹⁷ Ačkoliv je daňový proces speciální k procesu správnímu, zohledňují se zde základní zásady správy daní uvedené v §§ 2-8 správního řádu, které se použijí za každé situace, tedy budou aplikovány i v tomto případě. Subjektem daňového řízení je správce a osoby zúčastněné na správě daní, pod které je zahrnutý daňový subjekt, třetí osoby a případný odborný konzultant.

¹¹⁴ Tamtéž.

¹¹⁵ Emailová komunikace s Generálním finančním ředitelstvím ze dne 5.11.2018 [online]

¹¹⁶ Emailová komunikace s Ministerstvem práce a sociálních věcí ze dne 30.10.2018 [online]

¹¹⁷ FUČÍK, Ivan. *Daňová kontrola podle daňového řádu, aneb jak se správně chovat při daňové kontrole* [online]. fucik.cz, 4. března 2016 [cit. 5. listopadu 2018]. Dostupné na <http://www.fucik.cz/publikace/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-aneb-jak-se-spravne-chovat-pri-danove-kontrole/>.

Jak již bylo řečeno výše, osoba mladší patnácti let se může ocitnout jak v pozici poplatníka, tak plátce. Dle § 24 daňového řádu je podmínkou každého subjektu procesní způsobilost, která na rozdíl od svéprávnosti není dána striktní věkovou hranicí. O způsobilosti osoby mladší patnácti let být účastníkem řízení byla řeč již výše. Daňová kontrola musí mít přesně stanoven svůj předmět a rozsah, tedy jaká daň a za jaké období je kontrolována. Na závěr daňové kontroly se následně sepisuje zpráva o daňové kontrole, přičemž ta se sama o sobě neprojednává.¹¹⁸

V rámci daňové kontroly může správce daně uložit na základě daňového řádu několik druhů sankcí. Mezi možné sankce lze řadit pokutu¹¹⁹, penále¹²⁰ či úrok z prodlení¹²¹ za nepodání daňového přiznání, jeho opožděné podání nebo neuhrazení (i částečné) daně. Pokud subjekt poruší nepeněžitou povinnost, může správce daně uložit pokutu za porušení povinnosti mlčenlivosti¹²² nebo pořádkovou pokutu¹²³. Zmíněné sankce jsou ukládány přímo dítěti v postavení poplatníka (plátce), správce daně je tedy bude vymáhat výhradně po dítěti, ačkoliv na splnění této uložené povinnosti by měl dohlížet rodič v rámci své rodičovské odpovědnosti. K této problematice je dostupné i vyjádření Ústavního soudu, které by se dalo na tuto situaci použít. Ústavní soud ve svém nálezu řekl, že „Poplatníkem jako nositelem veřejnoprávní povinnosti je nezletilý, jeho rodič by měl nezletilému odpovídat za splnění této povinnosti v rovině soukromoprávní. Poplatek tak musí uhradit, a to případně i ze svých vlastních zdrojů, pokud tak neučiní nezletilý. Nezaplátí-li rodič za nezletilého poplatek, odpovídá podle názoru vlády nezletilému za škodu, která mu vznikne při vynucení odpovědnosti podle veřejnoprávních (daňových) předpisů.“¹²⁴

Zároveň zmíním ještě další příhodné poznatky z judikatury Ústavního soudu, a to nejprve v již výše zmíněném nálezu ze dne 8. 8. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15, ve kterém se Ústavní soud v tomto případě ztotožňuje s názory Nejvyššího soudu, když říká, že: „Velká skupina nezletilých poplatníků žádný majetek nemá a ani mít nemůže, dochází uložením poplatkové povinnosti nejen ke zmaření samotné podstaty majetku, ale dokonce jeho negaci – do dospělosti tito poplatníci vstupují obtíženi veřejnoprávními dluhy. Daně a poplatky by nezletilým měly být ukládány pouze v případě, že postihnou jejich majetek či příjmy.“¹²⁵

¹¹⁸ Tamtéž.

¹¹⁹ Srov. § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁰ Srov. § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹²¹ Srov. § 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹²² Srov. § 246 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹²³ Srov. § 247 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

¹²⁴ Nález Ústavního soudu ze dne 8. srpna 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15, bod 5.

¹²⁵ Tamtéž.

Judikatura nám tedy nejen dokládá, že osobě mladší patnácti let může vyměřená daň postihnout majetek a příjmy, ale zároveň nastiňuje určité mantinely, které toto postižení majetku zužují. O této problematice mluví náleží Ústavního soudu ze dne 27. 2. 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/17: „Zákonodárce tedy nesmí zasáhnout do vlastnických práv způsobem, který by vedl ke zmaření samé podstaty majetku, resp. ke zničení majetkové základny poplatníka.“¹²⁶ a zároveň náleží Ústavního soudu ze dne 8. 8. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15, který říká, že „Dopad daně na poplatníky nesmí být ve svých důsledcích konfiskační či rdousící ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.“¹²⁷ Zároveň zde odkazuje na další náleží Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, který se taktéž dotýká zmíněné problematiky rdousícího účinku.

Pokud daňový subjekt s výsledky kontroly nesouhlasí, může se odvolat proti rozhodnutí, které vyplynulo z daňové kontroly. Do roku 2015 se však Generální finanční ředitelství daňovou kontrolou této činnosti dětí nezabývalo, z toho lze usoudit, že daňová kontrola ani nadále u osob mladších patnácti let neprobíhá, a to z důvodu nízkého věku.¹²⁸

¹²⁶ Náleží Ústavního soudu ze dne 27. února 2018, sp. Un. Pl. ÚS 15/17, bod 35.

¹²⁷ Náleží Ústavního soudu ze dne 8. srpna 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15, bod 35.

¹²⁸ JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě ve finančněprávních vztazích* [online]. epravo.cz, 25.10.2016 [cit 25. října 2018]. Dostupné na <<https://www.epravo.cz/top/clanky/dite-ve-financnepravnich-vztazich-103326.html>>.

5. Odvody pojistného z příjmů osob mladších 15 let plynoucích z umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti

Jak už bylo několikrát řečeno, osoby mladší patnácti let, které nemohou vykonávat závislou práci, mohou být však samostatně výdělečně činné. Jak je to však s pojistným na veřejné zdravotní pojištění nebo sociální zabezpečení a s příspěvkem na státní politiku, zda jsou osoby mladší patnácti let povinny účastnit se s ohledem na svůj příjem těchto odvodů, se pokusím rozebrat níže v jednotlivých podkapitolách.

5.1. Pojistné na veřejné zdravotní pojištění

U pojistného na veřejném zdravotním pojištění by měli dle zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění (dále jen „zákon o VZP“) být plátcí zdravotního pojištění tři kategorie: pojištěnci podle § 5 zákona o VZP, zaměstnavatelé a stát. Pro potřeby této práce je stěžejní kategorií plátce stát, který hradí pojištění například za nezaopatřené děti, příjemce rodičovského příspěvku, mladistvé umístěné ve školských zařízeních pro výkon ústavní výchovy a ochranné výchovy, osoby pobírající peněžitou pomoc v mateřství, uchazeče o zaměstnání v evidenci úřadu práce atd.¹²⁹ Osoba mladší patnácti let je v rámci zdravotního pojištění považována za nezaopatřené dítě¹³⁰, za které je plátcem zdravotního pojištění stát.

V případě, že mají osoby, za které hradí pojistné stát, příjmy ze zaměstnání nebo samostatně výdělečné činnosti, je podle § 7 odst. 2 zákona o VZP plátcem pojistného na zdravotní pojištění stát i tyto osoby.¹³¹ Osoba, která si takto přivydělává, by si tedy měla vypočítat a odvést sama pojistné. Otázka je, jak velkou výši by z 13,5 % vyměřovacího základu platila, jestli 1/3, tedy 4,5 % nebo celých 13,5 %. Jak je vidět, ani toto ustanovení tedy není úplně dobře formulováno.

¹²⁹ *Zdravotní pojištění* [online]. penize.cz, [cit. 5. listopadu 2018]. Dostupné na <<https://www.penize.cz/zdravotni-pojisteni>>.

¹³⁰ Nezaopatřené dítě je definována v § 11 zákoně č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, kde se za nezaopatřené dítě mimo jiné považuje dítě do skončení povinné školní docházky.

¹³¹ Srov. § 7 odst. 2 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění

5.2. Pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti

V zákoně č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění (dále jen „zákon o nemocenském pojištění“) je v § 5 uveden taxativní výčet pojištěnců, mezi které patří zaměstnanci a osoby samostatně výdělečně činné, které podaly přihlášku k účasti na pojištění.¹³² Činnost osob mladších patnácti let, které vykonávají jednu z povolených činností, tedy nezakládá povinnou účast na nemocenském pojištění.

Co se týče účasti těchto dětí na důchodovém pojištění, tak ani v tomto případě nejsou účastníky důchodového pojištění, jelikož to vylučuje taxativní výčet uvedený v § 5 a § 6 zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění. Tím pádem osoba mladší patnácti let ani nehradí příspěvek na státní politiku zaměstnanosti, který je souběžně propojen s platbou důchodového pojištění. Dle Ministerstva práce a sociálních věcí vyplývá odpověď na tuto otázku z § 9 odst. 2 zákona o důchodovém pojištění, jelikož dítě do patnácti let věku nemůže být považováno za osobu samostatně výdělečně činnou, a proto nemůže být plátcem pojistného na sociálním pojištění.¹³³

Z podstaty věci by byly platby i zbytečné, hlavní prioritou dětí má být chodit do školy a plnit tak povinnou školní docházku. Jejich úkolem není vydělávat peníze na vlastní živobytí, které jim ze zákona zajišťují jejich zákonní zástupci. Tudíž v okamžiku, kdy dítě onemocní a nemůže se věnovat své činnosti, neocitne se bez finančních prostředků, na kterých by závisela jeho existence. V tuto chvíli nastupují právě rodiče, jejichž úkolem je se postarat po všech stránkách. Platby těchto pojištění by neposkytly žádnou protihodnotu, kterou by dítě mohlo využít, jelikož takto výdělečné děti nemají nárok na dávky ani nemocenského ani důchodového pojištění.¹³⁴

¹³² Srov. § 5 ve spojení s § 11 zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění

¹³³ Emailová komunikace s Ministerstvem práce a sociálních věcí ze dne 30.10.2018 [online]

¹³⁴ JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě, mladistvý a student ve finančněprávních vztazích*. 1 vydání. PF Masarykova Univerzita, 2017, s. 44.

6. Komplexní ukázkový příklad

V následující kapitole se pokusím nastínit pomocí příkladů zdanění příjmů z jednotlivých činností osob mladších patnácti let. Rozeberu zde možnosti zdanění z praktického hlediska s ohledem zejména na sportovní a uměleckou činnost. Příklady jsou smyšlené, jakožto i vstupní parametry. Porovnáám zde sportovní činnost osoby mladší patnácti let, kterou vykonává jako závislou činnost nebo samostatně jako nezávislé povolání. Stejně tak následně u umělecké činnosti.

6.1. Sportovní činnost osoby mladší patnácti let

Osobě mladší patnácti let, která se zabývá kolektivním sportem, připadá měsíční příjem 25.000 Kč. Kromě této základní odměny dostává nepeněžní příspěvek na přechodné ubytování ve výši 30.000 za rok. Pro dítě, které tuto sportovní činnost vykonává jako závislou činnost dle § 6 zákona o daních z příjmů, budou takové příspěvky osvobozeny podle § 6 odst. 9 písm. i) zákona o daních z příjmů, jakožto nepeněžní plnění.

V případě, že zdanění příjmů budeme posuzovat jako nezávislé povolání podle § 7 zákona o daních z příjmů, je nutné si pro výpočet daňové povinnosti určit výši výdajů, jejichž vliv na zdanění bude záležet na způsobu uplatnění výdajů. Sportovec si může uplatnit, co se týče paušálních výdajů, 40 % z úhrnu jeho příjmů.¹³⁵ Pro potřeby ukázkového příkladu si určíme skutečné roční výdaje jako následující:

- výdaje za sportovní oblečení a vybavení ve výši 35.000 Kč
- výdaje za stravování ve výši 19.200 Kč
- výdaje za vitamínové doplňky ve výši 8.800 Kč
- cestovní výdaje a ubytování (při zápasech) ve výši 26.600 Kč
- výdaje za soustředění ve výši 10.000 Kč
- ostatní výdaje – telefonní služby, elektronika a další ve výši 15.000 Kč

Celkové skutečně vynaložené náklady za rok činí 114.600 Kč. Všechny tyto výdaje jsou, kromě poslední položky týkající se ostatních výdajů, součástí naturálního plnění, které klub obvykle poskytuje svým sportovcům na základě smlouvy. Klub tato plnění sportovcům

¹³⁵ Srov. § 7 odst. 7 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů

vyfakturuje, jelikož se jedná o výdaj, který přísluší sportovci, a zároveň jim jako protihodnotu dá odměnu na úhradu těchto plnění, která podléhá dani z příjmů.

V případě, že jsou tato nepeněžní plnění poskytnuta sportovci, který vykonává závislou činnost, budou tato plnění podřazena pod osvobozený nebo vyňatý příjem, pokud splní podmínky zákona o daních z příjmů.¹³⁶

Pro účely tohoto příkladu bude sportovec uplatňovat pouze základní slevu na poplatníka v roční výši 24.840 Kč.¹³⁷

6.1.1. Zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů

tabulka 1

Základní odměna	300.000 Kč
Příspěvek na přechodné ubytování	30.000 Kč
Stravování	19.200 Kč
Ostatní nepeněžní plnění	80.400 Kč
Roční hrubá mzda	319.200 Kč
Výdaje	0 Kč
Superhrubá mzda	427.728 Kč
Zaokrouhlení	427.700 Kč
Základní výše daně	64.155 Kč
Slevy na dani	24.840 Kč
Daň po slevách	39.315 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

U zdanění příjmů ze sportovní činnosti osoby mladší patnácti let zde podléhá zdanění pouze základní odměna činící za rok 300.000 Kč a dále poskytnuté stravování ve výši 19.200 Kč. Příspěvek na přechodné ubytování do výše 42.000 Kč za rok (3.500 Kč x 12) představuje osvobozený příjem. U ostatních nepeněžních plnění, která poskytnul sportovci klub, se předpokládá, že splňují podmínky zákona o daních z příjmů, a tudíž znamenají vyňatý nebo osvobozený příjem. Sportovec vykonávající závislou činnost si nemůže uplatnit žádné výdaje, které souvisejí s výkonem činnosti. Jak už jsme si výše řekli, osoby mladší patnácti let neplatí

¹³⁶ Srov. § 6 odst. 7 a 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹³⁷ Dle § 35ba odst. 1 zákona o daních z příjmů by mohla osoba mladší patnácti let využít i další ze zmíněných slev

sociální ani zdravotní pojištění. Tudíž jejich celkové odvody se budou skládat pouze z daně z příjmů, která po odečtení slev čítá 39.315 Kč.

6.1.2. Zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů

V následující tabulce je uveden propočít zdanění příjmů stejného sportovce na základě vykonávaného nezávislého povolání dle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, a to s dvěma možnostmi uplatnění výdajů. V druhém sloupci jsou zohledněny skutečné výdaje a ve třetím jsou uplatněny paušální výdaje, což zapříčinilo rozdílný výpočet daňové povinnosti u této činnosti.

tabulka 2

Základní odměna	300.000 Kč	300.000 Kč
Roční příspěvek na přechodné ubytování	30.000 Kč	30.000 Kč
Nepeněžní plnění	99.600 Kč	99.600 Kč
Roční příjem	429.600 Kč	429.600 Kč
Forma výdajů	Skutečné	Paušální
Celkové výdaje	114.600 Kč	171.840 Kč
Daňově neuznatelné výdaje – stravování	19.200 Kč	-
Základ daně	334.200 Kč	257.760 Kč
Zaokrouhlení	334.200 Kč	257.700 Kč
Základní výše daně	50.130 Kč	38.655 Kč
Slevy na dani	24.840 Kč	24.840 Kč
Daň po slevách	25.290 Kč	13.815 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Do zdanitelných příjmů bude tentokrát zahrnut kromě základní odměny také roční příspěvek na přechodné ubytování a nepeněžní plnění, jelikož tato plnění vynaložil klub namísto sportovce, ale týkají se činnosti sportovce, musí se tyto nepeněžní příjmy zdanit. V případě, že se osoba mladší patnácti let vykonávající sportovní činnost rozhodne uplatnit skutečné výdaje, může si tato nepeněžní plnění uplatnit současně také jako výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů na základě zákona o daních z příjmů. V tomto případě činí skutečné náklady 114.600 Kč a kromě výdajů za stravování ve výši 19.200 Kč se jedná o daňově uznatelné výdaje.

Když porovnáme výši daně, tak vidíme, že nejlépe je na tom sportovec, který uplatil paušální výdaje při výkonu nezávislého povolání. V případě, že budou však skutečné výdaje dostatečně vysoké, zapříčiní to setření výhodnosti uplatnění paušálu. Tudíž v okamžiku, kdy sportovec bude mít zanedbatelnější příjmy a s tím související vysoké výdaje, vyplatí se mu uplatnit skutečnou výši výdajů. K tomu je však potřeba doložit jednotlivé uplatněné výdaje.

V tomto případě jsme se zaměřili na sportovce, který je činný v rámci týmu, tudíž je možno dle domluvy jeho příjem subsumovat pod § 6 i § 7 zákona o daních z příjmů. Kdybychom se zabývali sportovcem vykonávajícím individuální sport, postup zdanění by byl stejný, a to na základě § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů.

6.2. Umělecká činnost osoby mladší patnácti let

V tomto případě se zaměříme na praktické zdanění příjmů osoby mladší patnácti let, která vykonává uměleckou činnost, a to buď jako soustavnou činnost pro jednoho provozovatele po celou část roku nebo jako ojedinělou činnost.

6.2.1. Zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů

V ukázkovém příkladu hraje osoba mladší patnácti let v nekonečném seriálu, kde každý měsíc odehraje deset natáčecích dnů po 4.000 Kč. Její příjem tedy činí 40.000 Kč měsíčně. Od produkce seriálu má zajištěno přechodné ubytování, kde pobývá při natáčecích dnech, a to v hodnotě 35.000 Kč. Výdaje činí za rok mimo příspěvku na přechodné ubytování 48.000 Kč. Osoba uplatňuje pouze základní slevu na poplatníka ve výši 24.840 Kč.

V následující tabulce vidíme, že základní odměna činí za rok příjem ve výši 480.000 Kč. Příspěvek na přechodné ubytování je osvobozeným příjmem, jelikož nepřesahuje 42.000 Kč za rok. Osoba, která zde vykonává uměleckou činnost, nemůže při zdanění dle § 6 zákona o daních z příjmů uplatnit žádné výdaje, které souvisejí s výkonem činnosti. Výše výsledné 15% daně činí 71.640 Kč, které musí osoba mladší patnácti let, respektive zákonný zástupce odvést.

tabulka 3

Základní odměna	480.000 Kč
Příspěvek na přechodné ubytování	35.000 Kč
Roční hrubá mzda	480.000 Kč
Výdaje	0 Kč
Superhrubá mzda	643.200 Kč
Zaokrouhlení	643.200 Kč
Základní výše daně	96.480 Kč
Slevy na dani	24.840 Kč
Daň po slevách	71.640 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

6.2.2. Zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů

Na úplně stejný příklad se podíváme v případě, že se osoba vykonávající uměleckou činnost rozhodne svůj příjem zdanit podle § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, tedy zahrnout tento příjem pod umělecký výkon dle autorského práva. V tabulce uvedené níže můžeme vidět, jaký rozdíl na výsledné dani je oproti zdanění v rámci § 6 zákona o daních z příjmů a zároveň rozdíl v závislosti na uplatnění skutečných výdajů nebo těch paušálních.

tabulka 4

Základní odměna	480.000 Kč	480.000 Kč
Roční příspěvek na přechodné ubytování	35.000 Kč	35.000 Kč
Roční příjem	515.000 Kč	515.000 Kč
Forma výdajů	Skutečné	Paušální
Celkové výdaje	83.000 Kč	206.000 Kč
Základ daně	432.000 Kč	309.000 Kč
Zaokrouhlení	432.000 Kč	309.000 Kč
Základní výše daně	64.800 Kč	43.350 Kč
Slevy na dani	24.840 Kč	24.840 Kč
Daň po slevách	39.960 Kč	21.510 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Roční příjem zde činí společně s příspěvkem na ubytování, který tentokrát není osvobozen, částku 515.000 Kč. Paušální výdaje jsou zde stanoveny na 40 % z dosažených příjmů.¹³⁸ Zrovna na tomto příkladu je vidět, jak může být uplatnění paušálních výdajů výhodné, jelikož rozdíl na výsledné dani je skoro dvacet tisíc korun.

6.2.3. Zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů II.

V tomto případě se nebude jednat o soustavnou činnost, ale o dva sourozence (desetiletá Anička a dvanáctiletý Jakub), kteří jsou oba mladší patnácti let a v roce 2018 účinkovali v televizním filmu. Každý z nich od televize získal honorář ve výši 45.000 Kč. Rodiče pečlivě evidovali výdaje a každý z nich měl výdaje ve výši 10.000 Kč, které byly vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Jelikož měla jak Anička, tak Jakub příjem za zdanitelné období vyšší než 15.000 Kč, musí rodiče za každého zvlášť podat daňové přiznání. V jednom daňovém přiznání tedy bude poplatníkem desetiletá Anička a v druhém dvanáctiletý Jakub.

Příjem za účinkování v televizním filmu lze podřadit pod výše zmíněný § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů, neboť tuto činnost dětí lze podřadit pod umělecký výkon dle autorského zákona.¹³⁹

V následující tabulce je shrnutý výpočet daně z příjmů, a to s rozlišením uplatnění výdajů paušálně nebo na základě skutečných doložených výdajů.

tabulka 5

Roční příjem	45.000 Kč	45.000 Kč
Forma výdajů	Skutečné	Paušální
Celkové výdaje	10.000 Kč	18.000 Kč
Základ daně	35.000 Kč	27.000 Kč
Zaokrouhlení	35.000 Kč	27.000 Kč
Základní výše daně	5.250 Kč	4.050 Kč
Slevy na dani	24.840 Kč	24.840 Kč
Daň po slevách	0 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

¹³⁸ Srov. § 7 odst. 7 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů

¹³⁹ Srov. § 67 zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském

Základem daně pro § 7 zákona o daních z příjmů jsou příjmy mínus výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Rodiče v tomto případě příjmy evidovali, a to ve výši 10.000 Kč. Mohou je buď tedy uplatnit ve skutečně prokazatelné výši, nebo využít možnosti uplatnění výdajů pomocí procenta z příjmů dle § 7 odst. 7 písm. d) zákona o daních z příjmů, a to ve výši 40 % z příjmů, nejvýše však do částky 400.000 Kč.¹⁴⁰

40 % z částky 45.000 činí 18.000 Kč, tedy Aniče i Jakobovi se vyplatí uplatnit výdaje procentem z příjmů nežli reálné výdaje. V těchto výdajích jsou zahrnuty veškeré výdaje v souvislosti s dosažením příjmu.

Dále i tyto děti mají nárok na uplatnění nezdanitelných částek základu daně uvedených v § 15 zákona o daních z příjmů. Ze slev na dani uvedených v § 35ba zákona o daních z příjmů mohou osoby mladší patnácti let využít především základní slevu na poplatníka (24.840 Kč), kterou využívají i v tomto případě. Samozřejmě s ohledem na jiné situace pak mohou využít i případně některé další jako například základní nebo rozšířenou slevu na invaliditu (2.520 Kč/5.040 Kč) nebo slevu držitele ZTP/P (16.140 Kč).

V tomto případě po uplatnění procentních výdajů a slev nevznikne dětem za zdaňovací období 2018 ani v jednom případě daňová povinnost.

6.3. Osoba mladší patnácti let s příjmy z nájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů

Na závěr si ukážeme možnost, kdy je třináctileté dítě vlastníkem dvou bytů, které zdědilo po prarodičích, a tyto byty jsou soustavně pronajímány. Každý měsíc plyne z nájmu bytu 12.000 Kč za každý byt. Výdaje činí měsíčně z každého bytu 2.500 Kč. Uplatňuje pouze slevu na poplatníka ve výši 24.840 Kč.

Roční příjem z nájmu činí 288.000 Kč a roční výdaje jsou 60.000 Kč. Roční příjem přesáhl 15.000 Kč, tedy je nutné podat daňové přiznání. Jaké jsou možnosti zdanění, vidíme v následující tabulce. Poplatník si může uplatnit prokazatelně vynaložené výdaje anebo paušál ve výši 30 % z příjmů.¹⁴¹ V tomto případě vidíme, že je výhodnější uplatnit výdaje paušální částkou, jelikož nám pak výsledná daň vychází skoro o čtyři tisíce nižší.

¹⁴⁰ Srov. § 7 odst. 7 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

¹⁴¹ Srov. § 9 odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

tabulka 6

Roční příjem	288.000 Kč	288.000 Kč
Forma výdajů	Skutečné	Paušálně
Celkové výdaje	60.000 Kč	86.400 Kč
Základ daně	228.000 Kč	201.600 Kč
Zaokrouhlení	228.000 Kč	201.600 Kč
Základní výše daně	34.200 Kč	30.240 Kč
Slevy na dani	24.840 Kč	24.840 Kč
Daň po slevách	9.360 Kč	5.400 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Ze všech uvedených případů vyplynulo, že je vždy dobré porovnat skutečné náklady s těmi, které můžeme uplatnit na základě paušálu, pokud je tedy taková možnost, jelikož zejména u příjmů osob mladších patnácti let je velká pravděpodobnost, že reálné výdaje budou podstatně menší než procento z příjmů uplatňované na základě zákona o daních z příjmů.

Závěr

V diplomové práci Osoby mladší patnácti let jako subjekty daně z příjmů fyzických osob jsem se zamýšlela nad možností osob mladších patnácti let vykonávat kromě povinné školní docházky i činnost, za kterou budou finančně ohodnoceni a v souvislosti s tím se zabývala otázkou zdanění, která jde s dosažením příjmu ruku v ruce. Ačkoliv jsou, jak jsem nastínila výše v jednotlivých kapitolách, v našem právní řádu dostatečně upravené možnosti výkonu placených činností osobami mladšími patnácti let, nikde není zakotvený přístup ke zdanění těchto činností, který by sjednocoval a upřesňoval postup při podřazení příjmů z činností pod §§ 6-10 zákona o daních z příjmů, podání daňového přiznání a samozřejmě i zaplacení daně, které je nyní jakousi dobrovolnou povinností zákonného zástupce.

Na začátku jsem se v první až třetí kapitole práce zabývala kromě uvedení do problematiky vymezení základních pojmů důležitých pro tuto práci hlavně možností osoby mladší patnácti let pracovat, respektive vykonávat určitou ohodnocenou činnost. Rozebrala jsem podmínky a základní aspekty jednotlivých činností povolovaných na základě zákona o zaměstnanosti, a to umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti. Z této části práce vyplynulo, že co se týče právní úpravy řešené problematiky, jsou jednotlivé činnosti v zákonech dostatečně vymezeny a zároveň je v zákoně o zaměstnanosti stanoven poměrně striktní a jasný postup, který musí být splněn, aby děti, někdy již ve velmi nízkém věku, mohly vykonávat vybranou činnost. To potvrzuje i nutnost mít zvláštní povolení pro každého provozovatele, u kterého chce osoba mladší patnácti let vykonávat činnost, zvlášť.

V jednotlivých podkapitolách čtvrté kapitoly jsem zkoumala možnosti, které přichází v úvahu pro podřazení dotčených příjmů a jejich zdanění. Nejdříve jsem nastínila problematiku § 6 zákona o daních z příjmů. Zde jsem se musela vypořádat s pojmem závislá činnost z hlediska zákona o daních z příjmů, přičemž jsem jako hlavní vodítko použila pokyn D-285, který Ministerstvo financí vydalo v roce 2005 a jeho cílem bylo právě přesněji a podrobněji vymežit pojem závislé činnosti. Došla jsem k názoru, že činnosti vykonávané na základě zákona o zaměstnanosti by mohli být podřazeny pod závislou činnost v § 6 zákona o daních z příjmů, a tudíž zdaněny příjmy osoby mladší patnácti let jako zaměstnance.

Řešila jsem zde současně otázku schopnosti osoby mladší patnácti let samostatně podat daňové přiznání a uhradit daň, jelikož právě zdanění příjmů podle § 6 zákona o daních z příjmů by v případě činnosti pro jednoho provozovatele vyřešilo problém, který se týká nejasností, kdo by měl podat daňové přiznání, respektive spíše uhradit daň, a to s ohledem na

rozumovou a volní vyspělost osoby mladší patnácti let. Zde jsem dospěla k závěru, že je třeba tuto problematiku lépe a jednotně upravit, zejména pak povinnost uhrazení daně. V právní úpravě totiž naprosto chybí ustanovení o tom, že by povinnost hradit daň za osobu mladší patnácti let měla přecházet na zákonného zástupce, což je dle mého základní nedostatek.

Po rozebrání § 7 zákona o daních z příjmů jsem došla k názoru, že pro zdanění příjmů z činností dítěte je použitelný pro dva případy. Za prvé, když se jedná o nějakou formu umělecké činnosti, v tom případě, pokud příjem nebude zdaněn v rámci § 6 zákona o daních z příjmů jako závislá činnost, je možné ho podřadit pod § 7 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů. Stejně tak je možné pod toto ustanovení podřadit činnost sportovce, kolektivního nebo individuálního, a to na základě nezávislého povolení v § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Jako poslední možné ustanovení pro zdanění činností jsem zvážila § 10 zákona o daních z příjmů, přičemž se závěrem jedná o schůdné řešení pro všechny osoby mladší patnácti let, které sice za rok měly vyšší příjem než 15.000 Kč a musí podat daňové přiznání, zároveň ale nepřesáhly částku 30.000 Kč a jejich příjmy budou od daně osvobozeny. I v případě vyšších příjmů bude však toto ustanovení použitelné u příležitostných příjmů ve většině případů.

Hlavní výzkumnou otázkou mé práce bylo, jakým způsobem jsou zdaněny příjmy dítěte, které nedovršilo věku patnácti let, přičemž z mé práce vyplynulo potvrzení, že opravdu žádná právní úprava a ve výsledku ani žádná instituce neposkytuje jednotné řešení, ze kterého by bylo možné vycházet. Jak jsem nastínila, přichází v úvahu tři možnosti a je vždy na zvážení samotného poplatníka, respektive zde spíše zákonného zástupce poplatníka, kam příjmy podřadí. Dle mého názoru je nejjednodušším postupem podřazení pod § 10 zákona o daních z příjmů a současně jsem zastáncem možnosti zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů, a to v okamžiku, kdy osoba mladší patnácti let vykonává činnost, která naplňuje výše zmíněné znaky závislé činnosti.

Současně jsem se také ptala, jaké povinné platby do veřejných rozpočtů musí osoba mladší patnácti let odvést. Touto otázkou jsem se zabývala v páté kapitole mé práce. Zjistila jsem, že osoba mladší patnácti let nemá povinnost odvádět kromě řádně vypočtené daně ani pojištění na veřejné zdravotní pojištění ani pojištění na sociální zabezpečení a s tím související příspěvek na státní politiku zaměstnanosti.

Asi nejvíce mě při zpracování mé diplomové práce překvapil přístup Generálního finančního ředitelství, které v roce 2015 bylo zastáncem názoru zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů, ale po vyjádření Ministerstva práce a sociálních věcí se přiklonilo ke zdanění podle §§ 7 a 10 zákona o daních z příjmů a o tři roky později, tedy v roce 2018, se mi dostalo

od Generálního finančního ředitelství odpovědi, kdy zdanění podle § 6 zákona o daních z příjmů vůbec nezavrhuje, naopak ho považuje jako možnost rovnocennou ostatním. Zde je vidět velká názorová nekonzistentnost a bylo by žádoucí, aby do budoucna vymizela.

Závěrem bych ráda podotkla, že tato problematika je dosti opomíjená a žádala by si větší pozornost, protože nelze povolovat osobám mladším patnácti let výkon činností, za které pobírají různě velké příjmy, a opomíjet přitom fakt, že je z těchto příjmů také nutné vypočítat a odvést daň. Tudíž je třeba myslet i na právní úpravu zdanění osob mladších patnácti let a opakovaně zmiňuji, že je nutné se s tímto tématem v právním řádu vypořádat po všech jeho stránkách a pro začátek vydat alespoň sjednocující pokyn. Nyní nelze nic jiného než práci tímto uzavřít a věřit v pozitivní změny.

Zdroje

Monografie

BAKEŠ, Milan, KARFÍKOVÁ, Marie, KOTÁB, Petr, MARKOVÁ, Hana. *Finanční právo*. 5. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2009. 519 s.

BAKEŠ, Milan; KARFÍKOVÁ Marie; KOTÁB Petr; MARKOVÁ Hana a kol. *Finanční právo*. 6. upravené vydání. Praha: C. H. Beck, 2012. 552 s.

BONĚK, Václav aj. *Lexikon – daňové pojmy*. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s.

BUČKOVÁ, Petra. *Ochrana dětské práce – výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti*, 1 vydání. Brno, 2018. 51 s.

DOVALIL, Josef. *Výkon a trénink ve sportu*. 1. vydání. Praha: Olympia, 2002. 331 s.

GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2008. 336 s.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr a kol. *Finanční a daňové právo*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016. 496 s.

JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě, mladistvý a student ve finančněprávních vztazích*. 1 vydání. PF Masarykova Univerzita, 2017. 136 s.

JOUZA, Ladislav. *Zákon o zaměstnanosti a předpisy související s komentářem*. 1. vydání. Praha: BONA POLYGON, 2004. 471 s.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 275 s.

LAVICKÝ, Petr a kol. *Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1-654). Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014. 2400 s.

MRKÝVKA, P. aj. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 385 s.

NEUMANN, G., PFÜTZNER, A., HOTTENROTT, K. *Trénink pod kontrolou: metody, kontrola a vyhodnocení vytrvalostního tréninku*. 1. vydání. Praha: Grada, 2005. 181 s.

PAVLOVSKÝ, Petr. *Základní pojmy divadla: teatrologický slovník*. 1. vydání. Praha: Libri, 2004. 352 s.

PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vydání. Praha: ASPI, 2008. 579 s.

PELC, Vladimír. *Zákon o daních z příjmů*. 2. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2015. 1428 s.

RADVAN, Michal aj. *Finanční právo a finanční správa – berní právo*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 509 s.

STĚINICHOVÁ, Ladislava. *Zákon o zaměstnanosti: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 316 s.

URBAN, Jan. *Teorie národního hospodářství*. 2. doplněné a rozšířené vydání. Praha: ASPI, 2006. 515 s.

VEČERKOVÁ, Eva. *Nekalá soutěž a reklama: vybrané kapitoly*. 1. vydání. Masarykova univerzita v Brně, 2005. 330 s.

Odborné články, příspěvky ve sborníku

BIČÁKOVÁ, Olga. Výkon umělecké, kulturní, sportovní nebo reklamní činnosti dítěte. *Práce a mzda*. 2010, roč. 58, č. 5, s. 38-40.

BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových zákonech. *Dny práva – 2011 – Days of Law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2011, [cit. 15. října 2018]. Dostupné na <https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf s. 17>.

BURDA, Zdeněk. Zdaňování příjmů sportovců. *Práce a mzda*, 2013, roč. 61, č. 3. [online] [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d41448v52354-zdanovani-prijmu-sportovcu/>>.

Často kladené dotazy o autorských právech [online]. European Union Intellectual property office, 2013-2018 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://euipo.europa.eu/ohimportal/cs/web/observatory/faqs-on-copyright-cs>>.

FUČÍK, Ivan. *Daňová kontrola podle daňového řádu, aneb jak se správně chovat při daňové kontrole* [online]. fucik.cz, 4. března 2016 [cit. 5. listopadu 2018]. Dostupné na <http://www.fucik.cz/publikace/danova-kontrola-podle-danoveho-radu-aneb-jak-se-spravne-chovat-pri-danove-kontrole/>>.

HOCKO, Michal. Nová právní úprava výkonu umělecké, kulturní, sportovní a reklamní činnosti dítěte. *Časopis pro právní vědu a praxi*, 2004, roč. 12, č. 4, s. 292–301.

HOLOUBEK, František. Stanovisko MPSV k povolování výkonu činnosti dítěte po provedené novele zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, k 01.01.2009 [online]. portal.mpsv.cz, 31. 12. 2008 [cit. 23.10.2017]. Dostupné na https://portal.mpsv.cz/sz/obcane/cinnost_ditete.

JEŽKOVÁ, Monika. *Dítě ve finančněprávních vztazích* [online]. epravo.cz, 25.10.2016 [cit. 18. října 2018]. Dostupné na <<https://www.epravo.cz/top/clanky/dite-ve-financnepravnich-vztazich-103326.html>>.

JEŽKOVÁ, Monika. Děti a daň z příjmů fyzických osob. In: MRKÝVKA, Petr et al. (eds.). *Dny práva – 2016 – Days of Law* [online]. Brno: Masarykova univerzita, 2017, s. 135-141 [cit. 24. října 2018]. Dostupné na <<https://www.law.muni.cz/dokumenty/39612>>.

JOUZA, Ladislav. Zákaz dětské práce v novém zákoně o zaměstnanosti. *Právo a rodina*, 2004, č. 7, str. 12.

KOŘÍNEK, Miloš. Příjem nezletilých dětí. *Právo a rodina*. 2004, č. 2. Daňři online: portál daňových poradců a profesionálů [online]. Wolters Kluwer, a. s., 4. června 2004 [cit. 18 října 2018]. Dostupné na <<https://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d2208v2951-prijem-nezletilych-deti/>>.

MÜLLEROVÁ, Veronika. *Děti v reklamě jako stroj na peníze. Uspějí jen ty, které to baví* [online]. OnaDnes.cz, 17. října 2015 [cit. 18. října 2018]. Dostupné na <https://ona.idnes.cz/deti-v-reklame-0fj-/deti.aspx?c=A151016_115743_deti_pet>.

RADVAN, Michal; NECKÁŘ, Jan. Taxation of professional team sports athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*. 2016, roč. 1 č. 1. s. 40-46.

Stanovisko MPSV k povolování výkonu činnosti dítěti. In: Integrovaný portál MPSV [online]. MPSV, © 2002–2015 [cit. 17 října 2018]. Dostupné na <http://portal.mpsv.cz/sz/obcane/cinnost_ditete>.

STEIDL František; ŠPÁD Martin. Příjmy fyzických osob z jiného podnikání, nezávislého povolání a z autorských práv. *Daně a právo v praxi*, 2006, č. 7 [online] [cit. 24. října 2018] Dostupné na: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d493v469-prijmy-fyzickych-osob-z-jineho-podnikani-nezavisleho-povol/?search_query=>>.

Zdravotní pojištění [online]. penize.cz, [cit. 5. listopadu 2018]. Dostupné na <<https://www.penize.cz/zdravotni-pojisteni>>.

Právní předpisy

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

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon)

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků

Zákona č. 40/1995 Sb., o regulaci reklamy a o změně a doplnění zákona č. 468/ 1991 Sb., o provozování rozhlasové a televizního vysílání, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 48/1997, o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

Úmluva č. 182 o zákazu a okamžitém odstranění nejhorších forem dětské práce.

Úmluva o právech dítěte

Směrnice 94/33/ES

Usnesení č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Další zdroje

Pokyn č. D–285 k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a vymezení tzv. závislé činnosti

Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. listopadu 2011, č. j. 2 Afs 16/2011–78.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 21. září 2000, č.j. 26 Cdo 503/2000.

Rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 17. prosince 1968, sp. zn. 3 cz 57/68.

Nález Ústavního soudu ze dne 8. srpna 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15, body 5 a 35.

Nález Ústavního soudu ze dne 27. února 2018, sp. zn. Pl. ÚS 15/17, bod 35.

Nález Ústavního soudu ze dne 26. května 2014, sp. zn. I. ÚS 2482/13.

Emailová komunikace s Generálním finančním ředitelstvím ze dne 5. listopadu 2018 [online]

Emailová komunikace s Ministerstvem práce a sociálních věcí ze dne 30. října 2018 [online]