



NOVÁ PRACOVNĚPRÁVNÍ ÚPRAVA A DAŇOVÁ POLITIKA

INFORMAČNÍ BROŽURA

srpen 2007



PROJEKT JE FINANCOVÁN MPSV ČR 2007

OBSAH

I. Úvod

- 1.1. Změny v zákoně o daních z příjmů v návaznosti na zákoník práce
 - 1.1.1. Změny v oblasti daně z příjmů právnických osob
 - 1.1.2. Změny v dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti
- 1.2. Změny v zákonech o pojistném na sociální a zdravotní pojištění

II. Přehled vybraných ustanovení zákoníku práce a jejich daňový režim

- 2.1. Bezpečnost práce
 - 2.1.1. Poskytování ochranných prostředků
 - 2.1.2. Poskytování ochranných nápojů
 - 2.1.3. Zabezpečení pracovišť pitnou vodou
 - 2.1.4. Nealkoholické nápoje
 - 2.1.5. Závodní preventivní péče - lékařské prohlídky a lékařská vyšetření
- 2.2. Odměňování za práci
 - 2.2.1. Poskytování mzdy
 - 2.2.2. Minimální mzda
 - 2.2.3. Další složky mzdy
- 2.3. Odměna za pracovní pohotovost
- 2.4. Výplata mzdy a srážky ze mzdy na žádost zaměstnance
- 2.5. Odpočet hodnoty členských příspěvků od základu daně
- 2.6. Dary
- 2.7. Náhrada výdajů poskytovaných v souvislosti s výkonem práce
 - 2.7.1. Poskytování cestovních náhrad
 - 2.7.2. Náhrada za opotřebování vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce
 - 2.7.3. Zálohy zaměstnancům a posuzování částek, které zaměstnanec vynaložil jménem zaměstnavatele
 - 2.7.4. Náklady na nákup vybavení (zařízení), úhradu lékařských vyšetření apod., které musí zaměstnanec mít ze zákona
 - 2.7.5. Úhrada výdajů na služební hovory ze soukromého telefonu
 - 2.7.6. Podmínky pro paušalizaci výdajů
- 2.8. Dovolená
- 2.9. Odstupné
- 2.10. Překážky v práci
 - 2.10.1. Překážky v práci na straně zaměstnance
 - 2.10.1.1. Dočasná pracovní neschopnost
 - 2.10.1.2. Důležité osobní překážky
 - 2.10.2. Překážky v práci na straně zaměstnavatele
- 2.11. Péče o zaměstnance
 - 2.11.1. Odborný rozvoj zaměstnanců
 - 2.11.2. Sladování profesního a rodinného života
 - 2.11.2.1. Zřízení a provoz podnikových jeslí a školek, jejich vybavení a hrazení nákladů, včetně podmínek přijímání dětí zaměstnanců
 - 2.11.2.2. Poskytování příspěvku na placené služby k hlídání dětí, popř. osob, jimž je zaměstnanec povinován svojí péčí
- 2.12. Stravování zaměstnanců a bývalých zaměstnanců

- 2.13. Příspěvky na vitaminy a očkování
- 2.14. Přechodné ubytování a příspěvek na bydlení
 - 2.14.1. Přechodné ubytování mimo trvalé bydliště
 - 2.14.2. Příspěvek na bydlení zaměstnanců
- 2.15. Příspěvky na různé formy pojištění, připojištění
 - 2.15.1. Příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem
 - 2.15.2. Příspěvek na soukromé životní pojištění
 - 2.15.3. Jiné formy komerčního pojištění, připojištění
- 2.16. Uspokojování kulturních, rekreačních a tělovýchovných potřeb a zájmů zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků
- 2.17. Poskytování výrobků a služeb
 - 2.17.1. Bezplatné používání vozidla poskytovaného zaměstnavatelem svým zaměstnancům
 - 2.17.2. Poskytování bezúročných půjček zaměstnancům
- 2.18. Sociální výpomoci na překlenutí mimořádně tíživé situace poskytnuté zaměstnancům na území, na kterém byl vyhlášen nouzový stav
 - 2.18.1. Sociální výpomoc poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům (nejbližším pozůstalým zaměstnancem) jako pomoc při řešení mimořádně finančně tíživých situací

III. Právní úprava fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu

- 3.1. Tvorba a čerpání FKSP
- 3.2. Přehled právních předpisů upravujících tvorbu sociálního fondu

IV. Souvislosti některých definic obsažených v zákoníku práce a v zákoně o daních z příjmů a stručný popis zdanění mezd a platů

- 4.1. Definice pojmu „výkon závislé práce“ podle zákoníku práce a definice „příjmy ze závislé činnosti“ pro účely zákona o daních z příjmu a jejich vztah
 - 4.1.1. Základní principy zdanění příjmů zaměstnanců u zaměstnavatele
 - 4.1.2. Základ daně
 - 4.1.3. Nezdanitelné části příjmu a výše daně
- 4.2. Postup zaměstnavatele jako plátce daně v průběhu kalendářního roku
 - 4.2.1. Rozdíl v postupech u zaměstnance s podepsaným Prohlášením poplatníka a zaměstnance bez Prohlášení
 - 4.2.2. Specifická ustanovení zákoníku práce mající vliv na daňové posuzování při zdanění příjmů u zaměstnavatele
- 4.3. Mzdový list a jeho obsah pro účely daně z příjmů
 - 4.3.1. Vydávání Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění
 - 4.3.2. Lhůty pro odvod sražených daňových záloh a konečné „srážkové daně“
 - 4.3.3. Možnosti zaměstnance, který se domnívá, že mu zaměstnavatel sráží daňové zálohy v nesprávné výši

I. Úvod

1.1. Změny v zákoně o daních z příjmů v návaznosti na zákoník práce

Ústavní zásada „co není zákonem zakázáno, je dovoleno“, na které je založen zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“), otevírá nové možnosti, a to jak pro individuální jednání mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem zejména o obsahu pracovní smlouvy (pracovního poměru zaměstnance, pracovních podmínek), tak pro kolektivní vyjednávání vedené zaměstnavatelem a odborovou organizací.

Je obecně známo, že přístupy zaměstnavatelů k zájmům zaměstnanců při sjednávání mzdových a pracovních podmínek v pracovní nebo kolektivní smlouvě jsou významně ovlivněny kromě jiného také pojistným a daňovým režimem jednotlivých plnění poskytovaných zaměstnavatelem svým zaměstnancům. V zájmu vytvoření podmínek pro co nejširší uplatnění zásady „co není zakázáno, je dovoleno“ bylo nezbytné provést úpravy také v celé řadě navazujících zákonů. Nová koncepce zákoníku práce významně zasáhla i do oblasti daní a pojistného. Cílem této brožurky je poskytnout přehled o základních změnách a nových možnostech týkajících se zejména daňového a pojistného režimu jednotlivých plnění, a to jak na straně zaměstnavatele, tak zaměstnance. Snahou je ozřejmit, co je a co není předmětem zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP) ze závislé činnosti a ukázat změny u plnění osvobozených od této daně.

1.1.1. Změny v oblasti daně z příjmů právnických osob

V návaznosti na novou koncepci zákoníku práce byl rozšířen okruh plnění, které lze na straně zaměstnavatele zahrnout do výdajů (nákladů) vynaložených na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů (dále jen „daňové výdaje“). Změna je obsažena v ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bodu 5 ZDP a znamená, že s účinností od 1. 1. 2007 se za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považují výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené zaměstnavatelem v souvislosti s realizací práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

S účinností od 1. ledna 2007 platí, že pokud rozsah daňových výdajů není omezen (limitován) zákonem o daních z příjmů nebo zvláštními předpisy, jsou náklady vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy daňovými výdaji, a to v rozsahu sjednaném v kolektivní, pracovní nebo jiné smlouvě, resp. v rozsahu stanoveném vnitřním předpisem zaměstnavatele. V konkrétních případech, kdy zákon o daních z příjmů nebo zvláštní předpis limituje rozsah nebo výši daňových výdajů, pak v souladu s § 25 odst. 1 písm. j) ZDP nelze výdaje na jiné účely nebo výdaje nad stanovený rozsah (limit) zahrnout do daňových výdajů zaměstnavatele. Jedná se například o:

- příspěvky na závodní stravování, které lze zahrnout do daňových výdajů pouze v rozsahu stanoveném § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 ZDP,
- příspěvky na penzijní připojištění, které lze zahrnout do daňových výdajů pouze v rozsahu § 24 odst. 2 písm. z) ZDP; příspěvky na soukromé živostní pojištění v rozsahu § 24 odst. 2 písm. zo) ZDP,

- výdaje na přechodné ubytování zaměstnanců jen v rozsahu stanoveném v § 24 odst. 2 písm. zn) ZDP apod.

Kromě výše uvedené možnosti zahrnovat při splnění podmínek stanovených ZDP náklady na financování pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců do daňových výdajů zůstává pro zaměstnavatele zachována možnost hradit náklady na zlepšování pracovních a sociálních podmínek zaměstnanců, na využívání zdravotnických a vzdělávacích zařízení, na vytváření podmínek pro uspokojování kulturních, rekreačních a tělovýchovných potřeb a na uspokojování dalších zájmů zaměstnanců z fondu kulturních a sociálních potřeb (dále jen „FKSP“), ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo na vrub nedaňových výdajů (nákladů) zaměstnavatele.

Nadále také platí, že vymezená sociálně orientovaná nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem z FKSP, sociálního fondu, zisku po zdanění nebo na vrub nedaňových výdajů (nákladů) zaměstnavatele jsou na straně zaměstnance osvobozena od daně. Jde zejména o nepeněžní plnění poskytovaná formou využívání rekreačních, kulturních, tělovýchovných, vzdělávacích a zdravotnických zařízení, nepeněžní příspěvky na stravování a některá další plnění viz § 6 odst. 9 ZDP, která zpravidla také nejsou zahrnována do vyměřovacích základů pro odvod pojistného.

1.1.2. Změny v dani z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti

Pokud jde o daňový režim na straně zaměstnance, tak v návaznosti na novou koncepci zákoníku práce k žádné významné věcné úpravě nedošlo. K více méně technické změně došlo v tom smyslu, že v podnikatelské sféře zákoník práce již nelimituje výši cestovních náhrad (např. stravné, náhrady za použití vlastního vozidla) ovšem s tím, že počínaje 1.1.2007 zákon o daních z příjmů považuje cestovní náhrady za nezdanitelný příjem na straně zaměstnance (nejsou předmětem daně) jen do maximální výše, v jaké je jejich poskytování umožněno zákoníkem práce pro zaměstnance zaměstnavatele, který je státem nebo spadá mezi další subjekty veřejné správy (§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP). To znamená, že stravné poskytované do výše umožněné zákoníkem práce pro zaměstnance státu není předmětem daně u všech zaměstnanců, a to bez ohledu na to, kdo je jejich zaměstnavatelem.

Nadále je od daně z příjmů osvobozen, nebo není předmětem daně zákonem stanovený okruh nepeněžních plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci z FKSP, sociálního fondu, zisku po zdanění nebo na vrub nedaňových výdajů (nákladů) zaměstnavatele a v některých případech i z daňových výdajů (§ 6 odst. 7 a 9 ZDP). Plnění nad tento rozsah, plnění v peněžité formě nebo z jiných zdrojů jsou na straně zaměstnance zdanitelným příjmem.

Shrnutí:

Z pohledu zaměstnavatele - pokud jde o změny v zákoně o daních z příjmů, tak platí, že při splnění podmínky obecné daňové uznatelnosti nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP (tzn. musí jít o prokázané výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavatele) se od 1. ledna 2007 za daňově uznatelný výdaj považují i náklady vynaložené na práva zaměstnanců založené kolektivní smlouvou, vnitřním předpisem zaměstnavatele nebo pracovní či jinou smlouvou (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP), pokud zákon o daních z příjmů (§ 25 odst. 1 písm. j) ZDP) nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Na straně zaměstnance - je důležité zkoumat, z jakého

zdroje zaměstnavatel plnění poskytl, v jaké formě (peněžní, nepeněžní) a podle toho správně určit daňový režim. Až na výjimky lze říci, že pokud je příjem zaměstnance poskytnut na vrub daňových výdajů zaměstnavatele, jedná se o zdanitelný příjem na straně zaměstnance, který se zpravidla také zahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného na veřejnoprávní pojištění.

1.2. Změny v zákonech o pojistném na sociální a zdravotní pojištění

Podmínky pro odvod pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti upravuje zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů. Podmínky pro odvod pojistného na všeobecné zdravotní pojištění upravuje zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.

S účinností od 1. ledna 2007 došlo u obou výše citovaných zákonů ke sjednocení pojetí vyměřovacího základu pro odvod pojistného na sociální a zdravotní pojištění a sjednocení pojetí zúčtovaného příjmu. Stejný je také okruh plnění (příjmů), které se nezahrnují do vyměřovacího základu zaměstnance pro stanovení pojistného.

■ Vyměřovací základ pro odvod pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a zdravotní pojištění:

Vyměřovacím základem zaměstnance se rozumí úhrn příjmů, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle zákona o daních z příjmů (§ 6 ZDP), nejsou od této daně osvobozeny a které mu zaměstnavatel zúčtoval v souvislosti se zaměstnáním, které zakládá účast na nemocenském nebo důchodovém pojištění (§ 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů a § 3 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

■ Zúčtovaný příjem pro odvod pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pro odvod pojistného na zdravotní pojištění:

Zúčtovaným příjmem se rozumí plnění, jehož hodnota je na příslušném účtu zaměstnavatele účtována jako náklad nebo úbytek prostředků a které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě poskytnuto zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch (§ 5 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. a § 3 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů).

■ Okruh plnění (příjmů), které se do vyměřovacího základu zaměstnance pro odvod pojistného na sociální zabezpečení, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pro odvod pojistného na zdravotní pojištění nezahrnují:

- náhrada škody podle zákoníku práce,
- odstupné a další odstupné, odchodné a odbytné poskytovaná na základě zvláštních právních předpisů (například zákoník práce, zákon č. 236/1995 Sb., o platu a dalších náležitostech spojených s výkonem funkce představitelů státní moci a některých státních orgánů a soudců a poslan-

- ců Evropského parlamentu, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 218/2002 Sb., o službě státních zaměstnanců ve správních úřadech a o odměňování těchto zaměstnanců a ostatních zaměstnanců ve správních úřadech (služební zákon), ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 312/2002 Sb., o úřednicích územních samosprávných celků a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů),
- c) věnostní přídavek horníků (zákon č. 62/1983 Sb., o věnostním přídavku horníků),
- d) odměny vyplácené podle zákona o vynálezech a zlepšovacích návrzích, pokud vytvoření a uplatnění vynálezu nebo zlepšovacího návrhu nemělo souvislost s výkonem zaměstnání (zákon č. 527/1990 Sb., o vynálezech a zlepšovacích návrzích, ve znění pozdějších předpisů),
- e) jednorázová sociální výpomoc poskytnutá zaměstnanci k překlenutí jeho mimořádně obtížných poměrů vzniklých v důsledku živelní pohromy, požáru, ekologické nebo průmyslové havárie nebo jiné mimořádné závažné události, a to i nad limit stanovený v zákoně o daních z příjmů,
- f) plnění poskytnutá po skončení zaměstnání, jde-li o plnění poskytnutá k životnímu jubileu nebo jinému výročí nebo k ocenění zásluh, a důvod pro poskytnutí těchto plnění, nastal po skončení zaměstnání. Z pohledu zaměstnavatele jde o plnění, které je zúčtováno zaměstnanci až po skončení zaměstnání (je tedy poskytnuto bývalým zaměstnavatelem bývalému zaměstnanci, např. dar k životnímu jubileu 70 let).

Zjednodušeně lze říci, že nově se do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální i zdravotní pojištění zahrnují příjmy, které

- jsou zaměstnanci zúčtovány (tj. plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch a jehož hodnota ubyla ve stejné výši z prostředků zaměstnavatele) a
- jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a nejsou od této daně osvobozeny (tj. podléhají zdanění) a
- nejsou uvedeny jako výjimka v nezapočitatelných příjmech (viz výše).

Závěr:

Přínosné je, že v zákonech o pojistném došlo ke sjednocení definice vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Vyměřovací základy pro odvod pojistného se přiblížily k pojetí základu daně z příjmů ze závislé činnosti. Nutno však zdůraznit, že nejde o absolutní sblížení. Rozdíly zůstaly u některých okrajových plnění poskytovaných zaměstnancům v nepeněžní formě. Jedná se o prodej vlastních výrobků nebo poskytování vlastních služeb zaměstnancům. Do základu daně z příjmů ze závislé činnosti vstupuje rozdíl mezi cenou obvyklou na trhu (tržní cenou) a cenou, za kterou je výrobek či služba poskytnuta zaměstnanci. Do vyměřovacího základu pro sociální a zdravotní pojištění však vstupuje rozdíl mezi cenou účetní a cenou, za kterou je výrobek či služba prodána zaměstnanci. Za cenu účetní se považuje cena, která odpovídá výrobním nákladům, u plátce DPH zvýšené o tuto daň.

II. Přehled vybraných ustanovení zákoníku práce a jejich daňový a pojistný režim

2.1. Bezpečnost a ochrana zdraví zaměstnanců

Zákoník práce (zejména Část pátá – *Bezpečnost a ochrana zdraví při práci § 101 až 108*) upravuje povinnost zaměstnavatele zajistit bezpečnost a ochranu zdraví zaměstnanců při práci s ohledem na rizika možného ohrožení jejich života a zdraví, která se týkají výkonu práce (§ 101 ZP). Zaměstnavatel je rovněž povinen vytvářet bezpečné a zdraví neohrožující pracovní prostředí a pracovní podmínky vhodnou organizací bezpečnosti a ochrany zdraví při práci a přijímáním opatření k předcházení rizikům.

Zaměstnavatel je povinen přizpůsobovat opatření měnícím se skutečností, kontrolovat jejich účinnost a dodržování a zajišťovat zlepšování stavu pracovního prostředí a pracovních podmínek (§ 102 odst. 7 ZP).

Ustanovení § 101 odst. 6 ZP pak stanoví, že náklady spojené se zajišťováním bezpečnosti a ochrany zdraví při práci hradí zaměstnavatel; tyto náklady nesmějí být přenášeny přímo ani nepřímou na zaměstnance.

2.1.1. Poskytování ochranných prostředků

Není-li možné rizika odstranit nebo dostatečně omezit prostředky kolektivní ochrany nebo opatřeními v oblasti organizace práce, je zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnancům osobní ochranné pracovní prostředky (§ 104 ZP). Právní předpisy, které upravují rozsah a bližší podmínky jejich poskytování, jsou zejména:

- nařízení vlády č. 495/2001 Sb., kterým se stanoví rozsah a bližší podmínky poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků
- nařízení vlády č. 178/2001 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění pozdějších předpisů.

Osobní ochranné prostředky musí zaměstnavatel zaměstnanci poskytnout v naturální formě. Zákoník práce zakazuje zaměstnavateli nahrazovat poskytování ochranných pracovních prostředků finančním plněním, a to i tehdy, kdyby s tím zaměstnanec souhlasil. Hodnota poskytnutých ochranných prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků není předmětem daně ze závislé činnosti (§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP). Nezdanitelným plněním zaměstnavatele zaměstnanci je i hodnota poskytnutých stejnokrojů (např. u vojáků, železničářů) i období stejnokrojů jako pracovního oblečení určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání (v hotelích a obchodech, ve zdravotnictví apod.) a příspěvek na udržování těchto stejnokrojů, resp. zaměstnavatelem určeného pracovního oblečení. Aby pracovní oblečení mohlo být takto posuzováno, mělo by být vymezeno alespoň vnitřním předpisem zaměstnavatele a určeno k používání jen při výkonu práce pro zaměstnavatele. Hodnota běžného ošacení ke každodennímu i mimopracovnímu nošení by naopak byla nepeněžním příjmem připočitatelným k hrubému příjmu ze závislé činnosti pro účely zdanění.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - daňovým výdajem jsou náklady na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť (§ 24 odst. 2 písm. j) bod. 1) ZDP), a to

v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy. **Vybavení zaměstnanců jinými prostředky a výdaje přesahující stanovený rozsah** přesto, že právo na jejich poskytnutí vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy **nemůže zaměstnavatel zahrnout do daňových výdajů** (§ 25 odst. 1 písm. j) ZDP).

Na straně zaměstnance - předmětem daně u zaměstnance není hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných **v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem**, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování (§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP).

Hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje (náhrady) podle § 6 odst. 7 písm. b) až d) ZDP paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokazané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven (§ 6 odst. 8 ZDP).

To znamená částky vynaložené zaměstnavatelem na pořízení a údržbu výše uvedených prostředků, v rozsahu stanoveném ve zvláštních předpisech, se na straně zaměstnance nepovažují za příjem ze závislé činnosti a nejsou předmětem daně. **Hodnota plnění poskytnutých zaměstnanci nad rozsah stanovený ve zvláštních předpisech je na straně zaměstnance zdanitelným příjmem.**

Bližší výklad ministerstva financí k ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) ZDP je publikován také v Pokynu D-300¹⁾:

Za příjem ze závislé činnosti a z funkčních požitků se nepovažuje a předmětem daně není hodnota pracovního oblečení a pracovní obuvi, určených zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Ve smyslu tohoto ustanovení je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje), poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům (např. prodejních organizací, poskytovatelů služeb pohostinských, ubytovacích zařízení apod.), pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel ve vnitřním předpise nebo smluvní strany v kolektivní smlouvě stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí charakter a podobu jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí. Zaměstnavatel musí ale také zajistit, aby jednotné pracovní oblečení bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele, čímž se rozumí např. obchodní jméno, ochranná známka, firemní barvy apod. Další součástí jednotného pracovního oblečení, které

¹⁾ Pokyn D-300, sdělení MF ČR k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, pro zdaňovací období roku 2006, tzn. Pokyn D-300 neobsahuje změny platné pro rok 2007. Pokyn D-300 nahradil Pokyn D-190.

nelze opatřit viditelným či trvalým označením by měly být poskytovány v přiměřené hodnotě a množství.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení – částky, které nejsou předmětem daně z příjmu fyzických osob, se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné. Příspěvky poskytnuté nad rozsah stanovený ve zvláštních předpisech jsou zdanitelným příjmem, a proto se zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné.

2.1.2. Poskytování ochranných nápojů

S účinností od 1.1.2007 jsou do ustanovení § 6 odst. 7 písm. b) ZDP zařazeny také ochranné nápoje, na které má zaměstnanec nárok podle zvláštních předpisů. Souvisí to se zúžením daňového osvobození nealkoholických nápojů ke spotřebě na pracovišti jen na nápoje poskytované z FKSP, sociálního fondu, zisku po zdanění nebo na vrub nedaňových výdajů (viz. § 6 odst. 9 písm. c) ZDP, ve znění pozdějších předpisů).

Rozsah poskytování ochranných nápojů je upraven např. v nařízení vlády č. 178/2001 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci, ve znění pozdějších předpisů.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - daňový výdajem jsou výdaje (náklady) vynaložené na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť; výdaje (náklady) na pořízení ochranných nápojů v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 1. ZDP). **Náklady na pořízení ochranných nápojů nad rámec stanovený zvláštními právními předpisy nelze zahrnout do daňových výdajů, a to ani v případě, že právo na jejich poskytování vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy (§ 25 odst. 1 písm. j) ZDP).**

Na straně zaměstnance – hodnota ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem není u zaměstnance předmětem daně (§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky, které nejsou předmětem daně z příjmu fyzických osob se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné.

2.1.3. Zabezpečení pracovišť pitnou vodou

K povinnosti zaměstnavatele v rámci zajištění bezpečnosti a ochrany zdraví zaměstnanců patří také povinnost zabezpečit na pracovišti pitnou vodu. Tou se podle zákona č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví, v platném znění rozumí pitná voda bez ohledu na její původ, skupenství a způsob jejího dodávání. Donedávna se jinak přistupovalo k pitné vodě, kterou zaměstnanci odebírali na pracovišti z vodovodu, a k pitné vodě balené. Novým výkladem se přístupy sjednocují. Pokud tedy půjde o obyčejnou pitnou vodu bez ochucení či jiných úprav, lze její dodání i v plastových lahvích nebo sudech považovat za plnění zákonné povinnosti zaměstnavatele.

Daňový režim:

Na straně zaměstnavatele – náklady na zajištění pitné vody na pracovišti jsou v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bodu 1 a § 24 odst. 2 písm. p) ZDP daňovým výdajem zaměstnavatele vynaloženým na bezpečnost a ochranu zdraví při práci a hygienické vybavení pracovišť. **Přístroj na podá-**

vání pitné vody, např. z plastových barelů pro zaměstnance je daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele.

Na straně zaměstnance - pitná voda určená k pití na pracovišti není u zaměstnance předmětem daně z příjmu fyzických osob.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky, které nejsou předmětem daně z příjmu fyzických osob se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné.

2.1.4. Nealkoholické nápoje

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - zaměstnavatel může náklady vynaložené na nákup nealkoholických nápojů (přírodní minerální voda, perlivá voda a neperlivá voda s příchutí apod.) zahrnout do daňových výdajů pouze v případě, že právo zaměstnance na jejich poskytování vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP).

Na straně zaměstnance - od daně je **osvobozena** hodnota nealkoholických nápojů poskytovaných jako **nepeněžní plnění z FKSP, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů** (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti (§ 6 odst. 9 písm. c) ZDP).

Pokud však zaměstnavatel hradí hodnotu nealkoholických nápojů z daňových výdajů, je jejich hodnota u zaměstnance zdanitelným příjmem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky osvobozené od daně z příjmu fyzických osob se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné. Hodnota nealkoholických nápojů, která je zdanitelným příjmem na straně zaměstnance se zahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z ní pojistné, jen pokud jde o příjem zúčtovaný zaměstnanci. Pokud jsou např. nealkoholické nápoje volně k dispozici a není možné rozúčtovat hodnotu spotřebovaných nápojů konkrétním zaměstnancům, tak hodnota takto poskytnutých nápojů nevstupuje do vyměřovacího základu zaměstnance.

2.1.5. Závodní preventivní péče - lékařské prohlídky a lékařská vyšetření

Rozsah a podmínky preventivní péče stanoví např. § 18a a 35a zákona č. 20/1966 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - daňovým výdajem jsou výdaje (náklady) vynaložené na závodní preventivní péči poskytovanou zařízením závodní preventivní péče v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a nehraněném zdravotní pojišťovnou, na lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovená zvláštními předpisy (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 2 ZDP). To znamená daňovými výdaji na závodní preventivní péči jsou výdaje na zajištění preventivních vstupních, periodických, mimořádných, řadových a výstupních prohlídek zaměstnanců v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy a poskytovanou zařízeními závodní preventivní péče. **Jiné nebo vyšší výdaje**, a to ani v případě, že právo na jejich poskytování vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, **nelze zahrnout do daňových výdajů** (§ 25 odst. 1 písm. j) ZDP).

Stanovisko ministerstva financí k této problematice je uvedeno v Pokynu MF D - 300:

Daňovými výdaji na závodní preventivní péči poskytovanou zařízeními závodní preventivní péče nebo na preventivní péči poskytovanou smluvními lékaři, v rozsahu stanoveném zvláštními předpisy podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 2 ZDP, jsou výdaje (náklady) související se zajištěním preventivních vstupních, periodických, mimořádných, řadových, následných a výstupních prohlídek zaměstnanců podle platného znění předpisů o posuzování zdravotní způsobilosti k práci (*směrnice č. 49/1967 Věstníku MZd, ve znění směrnice č. 17/1970 Věstníku MZd ČSR, registrované ve Sbírce zákonů v částce 2/1968 a v částce 20/1970, ve znění vyhlášky MPSV č. 31/1993 Sb. a ve znění zákona č. 61/2000 Sb.*), nehrazené zdravotními pojišťovnami. Vstupními prohlídkami se pro uvedený účel rozumí jak vstupní prohlídka před uzavřením pracovního poměru podle § 28 zvláštního právního předpisu (zákoník práce), tak při převedení zaměstnance na jinou práci za trvání pracovního poměru. Okruh zdravotních výkonů a lékařských prohlídek spadajících do závodní preventivní péče, hrazených zdravotními pojišťovnami, vymezuje § 35 zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů. Za lékařské prohlídky a lékařská vyšetření stanovená zvláštními předpisy se považují mimo jiné lékařská vyšetření zaměstnanců vykonávajících noční práci a lékařská vyšetření mladistvých před vstupem do pracovního poměru podle zvláštního právního předpisu (zákoník práce).

Na straně zaměstnance - výdaje zaměstnavatele na závodní lékařskou péči v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy nejsou u zaměstnance předmětem daně. Dále podle ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou **od daně z příjmu osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění** anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, **ve formě možnosti používat zdravotnická zařízení**. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance.

Dle výkladu ministerstva financí uvedeném v Pokynu D-300 nejsou předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) ZDP také částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje za **odborná vyšetření řidičů** podle § 87a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění zákona č. 411/2005 Sb., protože tato vyšetření jsou součástí pravidelných lékařských prohlídek.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - příjmy u zaměstnance nepodléhají dani z příjmu a proto se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné.

2.2. Odměňování za práci

2.2.1. Poskytování mzdy

Do konce roku 2006 bylo odměňování zaměstnanců v podnikatelské sféře upraveno zákonem č. 1/1992 Sb., o mzdě, odměně za pracovní pohotovost a o průměrném výděлку. S účinností od 1.1.2007 je právní úprava odměňování součástí zákoníku práce. Smyslem závislé práce, jak je definovaná v § 2 ZP, je dosahování výděлку, tj. za vykonanou práci přísluší zaměstnanci mzda, plat nebo odměna z dohod.

Mzdou jsou odměňováni zaměstnanci v tzv. podnikatelské sféře, **platem** zaměstnanci v tzv. nepodnikatelské sféře (§ 109 odst. 3 ZP). Za práci na základě dohod přísluší zaměstnanci odměna z dohod (*bližší podmínky týkající se dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr stanoví § 74 až 77 ZP*).

Definice mzdy - mzda je peněžité plnění nebo plnění peněžité hodnoty (naturální mzda²⁾ poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. Pravidla pro odměňování zaměstnanců lze upravit v kolektivní smlouvě, vnitřním mzdovým předpisem (§ 305 ZP), individuální smlouvou nebo kombinací uvedených (§ 113 odst. 1 ZP). Zákoník práce nedefinuje jednotlivé složky mzdy. Formy odměňování³⁾ včetně složek mzdy a jejich označení je nutné sjednat v kolektivní smlouvě, pracovní nebo jiné smlouvě, popřípadě stanovit vnitřním mzdovým předpisem nebo mzdovým výměrem (§ 113 odst. 1 ZP).

2.2.2. Minimální mzda

Zákoník práce stanoví, že mzda, plat nebo odměna z dohody nesmí být nižší než minimální mzda stanovená zvláštním předpisem s tím, že § 111 odst. 2 umožňuje v podnikatelské sféře v kolektivní smlouvě sjednat minimální mzdu vyšší.

Minimální výše mzdy a nejnižší úrovně zaručené mzdy jsou stanoveny pro rok 2007 nařízením vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí. Toto vládní nařízení stanoví:

- výši základní sazby minimální mzdy a dalších sazeb minimální mzdy odstupňovaných podle míry vlivů omezujících pracovní uplatnění zaměstnance a podmínky pro poskytování minimální mzdy,
- nejnižší úrovně zaručené mzdy a podmínky pro její poskytování zaměstnancům, jejichž mzda není sjednána v kolektivní smlouvě, a pro zaměstnance, kterým se za práci poskytuje plat,
- vymezení ztíženého pracovního prostředí pro účely odměňování,
- výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí.

Pro rok 2007 základní sazba minimální mzdy pro stanovenou týdenní pracovní dobu 40 hodin činí částku 48,10 Kč za hodinu nebo 8000 Kč za měsíc.

Nejnižší úrovně zaručené mzdy (nahradily původních 12 tarifních tříd) pro stanovenou týdenní pracovní dobu 40 hodin jsou odstupňovány podle složitosti, odpovědnosti a namáhavosti vykonávaných prací, zařazených do 8 skupin, takto

²⁾ V kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu u zaměstnavatele, u kterého nepůsobí odbory, lze přesněji vymezit naturální mzdu a bližší podmínky o poskytování jejich jednotlivých forem. V případě naturální mzdy lze sjednat výši mzdy vyplácené v penězích nad zákonem stanovené minimum (nad výši příslušné minimální mzdy nebo nad výši příslušné sazby nejnižší úrovně zaručené mzdy). Platí jen pro zaměstnavatele podnikatelské sféry (§ 119 odst. 1 a 2 ZP).

³⁾ Pokud jde o systémy odměňování sjednané v kolektivních smlouvách, tak dle výstupu Informačního systému o pracovních podmínkách sjednaných v kolektivních smlouvách (šetření MPSV) většina kolektivních smluv v roce 2006 používala tarifní systém odměňování, z toho v cca 40 % kolektivních smluv byl sjednán 12 třídní tarifní systém. Mzdové tarify byly sjednávány jako měsíční nebo hodinové, nebo byly sjednány oboje.

Skupina prací	Nejnižší úroveň zaručené mzdy	
	Kč za hodinu	Kč za měsíc
1.	48,10	8 000
2.	53,10	8 900
3.	58,60	9 800
4.	64,70	10 800
5.	71,50	12 000
6.	78,90	13 200
7.	87,10	14 600
8.	96,20	16 100

2.2.3. Další složky mzdy

Další složky mzdy sjednané v kolektivních smlouvách (pracovní smlouvě nebo stanovené vnitřním mzdovým předpisem) lze rozdělit zhruba do čtyř skupin:

- 1) Pobídkové složky mzdy:** prémie, různé druhy odměn, osobní ohodnocení, různé druhy mzdových bonusů atd.
- 2) Režimové příplatky:** jsou to zejména příplatky za práci přesčas, za práci v noci, o sobotách a nedělích, za práci ve svátek, za dělené směny apod..

■ **Prací přesčas (§ 93 ZP)** se rozumí práce konaná zaměstnancem na příkaz zaměstnavatele nebo s jeho souhlasem nad stanovenou týdenní pracovní dobu vyplývající z předem stanoveného rozvržení pracovní doby a konaná mimo rámec rozvrhu pracovních směn. U zaměstnanců s kratší pracovní dobou je prací přesčas práce přesahující stanovenou týdenní pracovní dobu; těmto zaměstnancům není možné práci přesčas nařídit. Prací přesčas není, napracovává-li zaměstnanec prací konanou nad stanovenou týdenní pracovní dobu pracovní volno, které mu zaměstnavatel poskytl na jeho žádost. Přesčasová práce je **zákoníkem práce chápána jako výjimečná** a lze ji zaměstnanci nařídit jen z vážných provozních důvodů, a to i na dobu nepřetržitého odpočinku mezi dvěma směny, popřípadě i na dny pracovního klidu. Nařízená práce přesčas nesmí u zaměstnance činit více než 8 hodin v jednotlivých týdnech a celkově 150 hodin v kalendářním roce. Nad hranici 150 hodin zaměstnavatel může požadovat práci přesčas pouze po dohodě se zaměstnancem. Celkový rozsah práce přesčas nesmí činit v průměru více než 8 hodin týdně v období, které může činit nejvýše 26 týdnů po sobě jdoucích. Maximálně 52 týdnů po sobě jdoucích může vymezit pouze kolektivní smlouva. Do počtu hodin nejvýše přípustné práce přesčas se nezahrnuje ta práce přesčas, za kterou bylo zaměstnanci poskytnuto náhradní volno.

Příplatek za práci přesčas (§ 114) k dosažené mzdě činí nejméně 25 % průměrného výdělku zaměstnance (§ 351-§ 362 ZP), s tím, že v podnikatelské sféře lze v kolektivní, pracovní nebo jiné smlouvě sjednat, ve vnitřním mzdovém předpisu nebo ve mzdovém výměru stanovit příplatek vyšší.

■ **Práce ve svátek** – ve svátek může zaměstnavatel nařídit zaměstnanci jen výkon prací, které je možné zaměstnanci nařídit ve dnech nepřetržitého odpočinku v týdnu, práce v nepřetržitém provozu a práce potřebné při střežení objektů zaměstnavatele (§ 91 odst. 4 ZP).

Příplatek za práci ve svátek k dosažené mzdě náleží zaměstnanci nejméně ve výši průměrného výdělku, pokud mu nebylo poskytnuto náhradní volno. V případě poskytnutí náhradního volna přísluší zaměstnanci náhrada mzdy ve výši průměrného výdělku. V podnikatelské sféře lze v kolektivní, pracovní nebo jiné smlouvě sjednat, ve vnitřním mzdovém

předpisu nebo ve mzdovém výměru stanovit příplatek vyšší, než stanoví zákon (§ 115 odst. 2 a 3 ZP).

■ **Práce v noci** - za noční práci se považuje práce konaná v noční době (§ 78 odst. 1, písm. k) ZP); noční doba je doba mezi 22. a 6. hodinou.

Příplatek za práci v noci - za dobu noční práce přísluší zaměstnanci dosažená mzda a příplatek nejméně ve výši 10 % průměrného hodinového výdělku za každou hodinu práce v noční době. V podnikatelské sféře lze v kolektivní, pracovní nebo jiné smlouvě sjednat, ve vnitřním mzdovém předpisu nebo ve mzdovém výměru stanovit příplatek vyšší (§ 116 ZP).

■ **Práce v sobotu a neděli** - za práci v sobotu a v neděli náleží kromě dosažené mzdy příplatek nejméně ve výši 10 % průměrného výdělku. V podnikatelské sféře lze v kolektivní, pracovní nebo jiné smlouvě sjednat, ve vnitřním mzdovém předpisu nebo ve mzdovém výměru stanovit příplatek vyšší (§ 118 ZP).

3) Ocenění práce ve ztíženém a zdraví škodlivém prostředí a práce v nestandardních podmínkách: příplatky za práci ve ztíženém a zdraví škodlivém pracovním prostředí, příplatky za práci ve výškách, příplatky za práci ve vnucečných polohách apod.

■ **Ztíženým pracovním prostředím pro účely poskytování příplatku** podle zákoníku práce je prostředí, ve kterém je výkon práce spojen s mimořádnými obtížemi vyplývajícími z vystavení účinkům ztěžujícího vlivu a z opatření k jejich snížení nebo odstranění (§ 117 ZP).

Za dobu práce ve ztíženém pracovním prostředí přísluší zaměstnanci dosažená mzda a příplatek. Vymezení ztíženého pracovního prostředí pro účely odměňování a výši příplatku stanoví § 6 nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí, ve znění pozdějších předpisů. Výše příplatku je stanovena v § 7 citovaného nařízení vlády.

Pro rok 2007 činí příplatek ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí nejméně 10 % základní sazby minimální mzdy, tj. nejméně 4,80 Kč za hod., resp. 800 Kč za měsíc. Základní sazby minimální mzdy pro rok 2007 činí 48,10 Kč/hod., resp. 8000 Kč za měsíc (§ 2 cit. nařízení vlády).

V podnikatelské sféře lze v kolektivní, pracovní nebo jiné smlouvě sjednat, či ve vnitřním mzdovém předpisu nebo ve mzdovém výměru stanovit příplatek vyšší než stanoví nařízení vlády č. 567/2006 Sb.

Jiné příplatky zákoník práce nijak neupravuje s tím, že je v podnikatelské sféře lze sjednat v pracovní nebo kolektivní smlouvě nebo stanovit ve vnitřním mzdovém předpisu, resp. ve mzdovém výměru.

4) Ostatní mzdová plnění, např. 13. mzda, 14. mzda, stabilizační a věrnostní odměny apod.

Daňový režim mezd, platů a odměn z dohod

Na straně zaměstnavatele – náklady na mzdy jsou nákladem (výdajem) nezbytně nutným na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP). **Od 1. ledna 2007 může zaměstnavatel do daňových výdajů zahrnout rovněž výdaje vynaložené na výplatu stabilizačních a věrnostních odměn, pokud právo na jejich poskytnutí vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP).**

Na straně zaměstnance – mzda (peněžní i naturální), plat, stabilizační a věrnostní odměny poskytované zaměstnancům zaměstnavatelem v souvislosti se zaměstnáním jsou u zaměstnance příjmem ze závislé činnosti a v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 ZDP se jedná o zdanitelný příjem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení ze mzdy a platu - částky vyplacené zaměstnancům formou mzdy, platu, stabilizačních a věrnostních odměn ze zaměstnání zakládajícího účast na nemocenském pojištění se v plném rozsahu zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

Úhrada pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení z odměn na základě dohody o provedení práce a dohody o pracovní činnosti:

Zaměstnanci konající práce (činnosti) na základě dohody o provedení práce nejsou účastní nemocenského pojištění⁴⁾ a proto se tyto odměny nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a pojistné se z nich neodvádí.

Zaměstnanci konající práce na základě dohody o pracovní činnosti jsou účastní nemocenského pojištění. Z tohoto pravidla však existuje výjimka, a to pokud práce na základě takové dohody má charakter příležitostného jednorázového nahodilého zaměstnání, tj. zaměstnání, které podle ujednání nemá trvat a ani netrvalo déle než sedm kalendářních dnů po sobě jdoucích. Za příležitostné se dále považuje zaměstnání, jehož obsahem je pouze pracovní činnost malého rozsahu, tj. zejména zaměstnání, v němž započitatelný příjem (§ 15 odst. 1 zákona o nemocenském pojištění zaměstnanců) nedosahuje ani 400 Kč za kalendářní měsíc.

2.3. Odměny za pracovní pohotovost

Pracovní pohotovostí je doba, v níž je zaměstnanec připraven k případnému výkonu práce podle pracovní smlouvy, která musí být v případě naléhavé potřeby vykonávána nad rámec jeho rozvrhu pracovních směn (§ 78 odst. 1 písm. h) ZP). Pracovní pohotovost může být jen na jiném místě dohodnutém se zaměstnancem, odlišném od pracoviště zaměstnavatele. Jakákoliv přítomnost zaměstnance na pracovišti, kterou na něm zaměstnavatel požaduje, je pracovní dobou. Pracovní pohotovost, při které k výkonu práce nedojde, se do pracovní doby nezapočítává (§ 95 odst. 3 ZP). Pracovní pohotovost může zaměstnavatel na zaměstnanci požadovat jen, jestliže se o tom se zaměstnancem dohodne.

Za dobu pracovní pohotovosti přísluší zaměstnanci odměna nejméně ve výši 10 % průměrného výdělku. V podnikatelské sféře lze v kolektivní, pracovní nebo jiné smlouvě sjednat, ve vnitřní mzdovém předpisu nebo ve mzdovém výměru stanovit odměnu vyšší, ale také i nižší (§ 140 ZP).

Daňový režim odměny za pracovní pohotovost

Na straně zaměstnavatele – náklady na výplatu odměny za pracovní pohotovost jsou nákladem (výdajem) nezbytně nutným na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 odst. 1 ZDP).

Na straně zaměstnance - odměna za pracovní pohotovost je zdanitelným příjmem ze závislé činnosti (§ 6 odst. 1 ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky vyplacené zaměstnancům formou odměny za pracovní pohotovost se v plném rozsahu zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

⁴⁾ Účast zaměstnanců na nemocenském pojištění - v roce 2007 stanovuje zákon č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů, a vyhláška č. 165/1979 Sb., o nemocenském pojištění některých pracovníků a o poskytování dávek nemocenského pojištění ve zvláštních případech, ve znění pozdějších předpisů. Z nemocenského pojištění jsou vyjmuti zaměstnanci činní na základě dohody o provedení práce (§ 75 ZP) a zaměstnanci, jejichž činnost má charakter příležitostného zaměstnání (§ 6 zákona o nemocenském pojištění zaměstnanců).

2.4. Výplata mzdy a srážky ze mzdy na žádost zaměstnance

V kolektivní smlouvě lze nad rámec ustanovení § 143 odst. 1 ZP sjednat (ve vnitřním předpisu stanovit) závazek zaměstnavatele, že bude zaměstnancem určené částky z jeho mzdy (platu) srážet a poukazovat na jím určený (větší) počet účtů u různých institucí, např. na účet penzijního připojištění, životního pojištění, stavebního spoření, na splátky půjček, úvěrů zaměstnance apod.

Daňový režim nákladů spojených s převodem mzdy na účet zaměstnance

Na straně zaměstnavatele - daňovým výdajem jsou náklady na převod mzdy na jeden účet zaměstnanců a náklady související se srážkami ze mzdy v souladu s příslušným právním předpisem, např. § 143 ZP (§ 24 odst. 2 písm. p) ZDP). **Jiné nebo vyšší výdaje jsou daňovým výdajem pouze v případě**, že právo na jejich poskytování vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 2 písm. j bod 5) ZDP).

Daňový režim na straně zaměstnance - částky vynaložené na úhradu výdajů spojených s výplatou mzdy zaměstnanci a se srážkami ze mzdy dle zvláštních předpisů i jiné nebo vyšší výdaje **jsou na straně zaměstnance osvobozeny od daně** (§ 6 odst. 9 písm. v) ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení: Jde o příjem od daně osvobozený (a v řadě případů se rovněž nejedná o příjem zúčtovaný zaměstnanci), a proto se nezahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z něho pojistné.

2.5. Odpočet od základu daně hodnoty zaplacených členských příspěvků

V kolektivní smlouvě lze sjednat možnost srážení členských příspěvků ze mzdy zaměstnance – člena odborové organizace a bližší podmínky těchto srážek (na jaký účet zaměstnavatel sražené částky převede, v jakém termínu apod.). Předpokladem realizace srážek ze mzdy k úhradě členských příspěvků je předchozí souhlas každého jednotlivého člena; možnost srážek ze mzdy k úhradě členských příspěvků lze dohodnout i mimo KS (zejména v případě, kdy se KS nedaří uzavřít) v písemné dohodě mezi zaměstnavatelem a odborovou organizací. Platí pro všechny zaměstnavatele (§ 146 písm. c) ZP).

Postup při odpočtu zaplacených členských příspěvků - podmínky odpočtu upravuje § 15 odst. 7 a § 38 odst. 1 písm. k) ZDP, a to:

■ **§ 15 odstavec 7 ZDP** - od základu daně lze odečíst členské příspěvky zaplacené ve zdaňovacím období členem odborové organizace odborové organizací, která podle svých stanov obhájí hospodářské a sociální zájmy zaměstnanců v rozsahu vymezeném zvláštním právním předpisem (§ 320 a následující ZP). Takto lze odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6, s výjimkou příjmů podle § 6 zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně, maximálně však do výše 3000 Kč za zdaňovací období.

■ **§ 38 odst. 1 písm. k) ZDP** stanoví způsob prokazování nezdanitelných částek ze základu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků potvrzením odborové organizace o výši zaplaceného členského příspěvku podle § 15 odst. 7 ZDP.

Na základě výše citovaných ustanovení může člen odborové organizace od svého základu daně odečíst hodnotu zaplacených členských příspěvků odborové organizací, a to až do

výše 1,5 % zdanitelných příjmů, maximálně však 3000 Kč za zdaňovací období. **Tyto limity jsou roční a v případě členství v odborové organizaci jen po část roku se nekrátí.**

Nárok na uznání odpočtu prokáže člen odborové organizace v zákonné lhůtě ve svém daňovém přiznání u finančního úřadu nebo v rámci ročního zúčtování daňových záloh svému zaměstnavateli předložením potvrzení od odborové organizace o výši zaplacených členských příspěvků (§ 38l odst. 1 písm. k) ZDP). Pro roční zúčtování je nutné předložit zaměstnavateli potvrzení do 15. února následujícího kalendářního roku, tj. za rok 2007 do 15. února 2008, za rok 2008 do 15. února 2009 atd. (§ 38ch odst. 3 ZDP).

2.6. Dary

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - daňovými výdaji nejsou výdaje na reprezentaci, kterými jsou zejména výdaje na pohoštění, občerstvení a dary. Za dar se nepovažuje reklamní nebo propagační předmět, který je opatřen obchodní firmou nebo ochrannou známkou poskytovatele tohoto předmětu nebo názvem propagovaného zboží nebo služby, jehož hodnota bez daně z přidané hodnoty nepřesahuje 500 Kč a který není s výjimkou tichého vína předmětem spotřební daně (§ 25 odst. 1 písm. t) ZDP).

To znamená, že náklady na peněžní i nepeněžní dary, a to bez ohledu na příležitost, při které jsou zaměstnanci poskytnuty, nelze zahrnout do daňových výdajů (§ 25 odst. 1 písm. j) ZDP).

Zaměstnavatel ale může svým zaměstnancům (včetně důchodců – bývalým zaměstnancům) poskytovat dary z FKSP, ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Na straně zaměstnance - od daně z příjmu je osvobozena pouze hodnota nepeněžních darů poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb podle příslušného předpisu (vyhláška č. 310/1995 Sb. a vyhláška č. 114/2002 Sb., o FKSP), u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, hodnota nepeněžních darů poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2000 Kč ročně u každého zaměstnance (§ 6 odst. 9 písm. ch) ZDP).

To znamená, že od daně z příjmu jsou osvobozeny pouze nepeněžní dary poskytnuté z FKSP, ze sociálního fondu, zisku po zdanění, nebo na vrub nedaňových výdajů:

- za mimořádnou aktivitu ve prospěch zaměstnavatele, za sociální, humanitární pomoc,
- při životním jubileu 50 a každých dalších 5 let,
- při pracovním jubileu 20 a každých dalších 5 let,
- při prvním odchodu do starobního nebo plného invalidního důchodu,

a to v úhrnu až do výše 2000 Kč ročně.

Nepeněžní dary (dle vyhlášky o FKSP) převyšující roční celkový limit 2000 Kč, nepeněžní dary poskytnuté nad rámec vyhlášky (tj. při jiných příležitostech) a veškeré peněžní dary, a to bez ohledu na zdroj financování a účel, za jakým byly poskytnuty, jsou u zaměstnance zdanitelným příjmem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - nepeněžní dary osvobozené od daně z příjmu se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné. Dary (nepeněžní i peněžní), které nejsou osvobozené od daně z příjmu, se v plném rozsahu zahrnují do vyměřovacího základu a odvádí se z nich pojistné.

2.7. Náhrada výdajů poskytovaných zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce

2.7.1. Poskytování cestovních náhrad

Do konce roku 2006 podmínky pro poskytování cestovních náhrad upravoval samostatný zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách. **Od 1.1. 2007 je úprava cestovních výdajů součástí zákoníku práce (část sedmá ZP).**

■ **Cestovními výdaji** (v souladu s ustanovením § 152 ZP) jsou výdaje, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady v souvislosti s výkonem práce při:

- a) pracovní cestě (§ 42 ZP),
- b) cestě mimo pravidelné pracoviště (§ 34 ZP),
- c) cestě v souvislosti s mimořádným výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,
- d) přeložení (§ 43 ZP),
- e) přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,
- f) výkonu práce v zahraničí.

■ **Druhy cestovních náhrad** upravuje § 156 ZP odst. 1. Jedná se o náhradu:

- a) jízdních výdajů,
- b) jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- c) výdajů za ubytování,
- d) zvýšených stravovacích výdajů (dále jen „stravné“)
- e) nutných vedlejších výdajů.

Daňový režim cestovních náhrad

Na straně zaměstnavatele - daňovým výdajem jsou náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem (například část sedmá ZP a § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP). To znamená, že daňovým výdajem pro **zaměstnavatele, který není státem**, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů, nebo školskou právníkem osobou zřízenou podle školského zákona, **jsou všechny výdaje na cestovní náhrady, na které zaměstnanci vzniklo právo na základě kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní či jiné smlouvy v souladu novým zákoníkem práce.** Od 1. ledna 2007 do daňových výdajů lze tedy zahrnout také jiné nebo vyšší náhrady cestovních výdajů, pokud právo na jejich plnění vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy.

Na straně zaměstnance - za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované zaměstnavatelem svým zaměstnancům v souvislosti s výkonem závislé činnosti, a to do výše stanovené zákoníkem práce v části VII. hlava III, tzn. cestovní výdaje pro zaměstnance zaměstnavatele, který je státem, územním samosprávním celkem apod. (viz výše).

Pro rok 2007 platí, že předmětem daně u zaměstnanců jak ve státní, tak v podnikatelské sféře není:

1) tuzemské stravné v limitu:

- a) 58 Kč až 69 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- b) 88 Kč až 106 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejvýše však 18 hodin,

- c) 138 Kč až 165 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

2) zahraniční stravné ve výši základní sazby stanovené

vyhláškou č. 549/2006 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2007.

3) náhrada jízdních výdajů ve výši stanovené vyhláškou č. 577/2006 Sb. (např. sazba základní náhrady 3,80 Kč/1 km) a v případě, že zaměstnanec neprokáže cenu pohonné hmoty dokladem o nákupu, použije se vyhláška č. 577/2006 Sb., kterou se stanoví průměrná výše náhrady za spotřebovanou pohonnou hmotu pro rok 2007 ve výši:

- a) 27,80 Kč u benzínu automobilového 91 O Speciál,
- b) 27,90 Kč u benzínu automobilového 91 O Normal,
- c) 28,10 Kč u benzínu automobilového 95 O Super,
- d) 31,10 Kč u benzínu automobilového 98 O Super plus,
- e) 28,10 Kč u motorové nafty.

Náhrady nad tento limit, tj. jiné a vyšší poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci na základě kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy, **jsou zdanitelným příjmem (§ 6 odst. 7 písm a) ZDP).**

Poznámka:

Na rozdíl od zákona o cestovních náhradách zákoník práce upravuje práva zaměstnanců na náhrady stravného při pracovních cestách tak, že u tuzemského stravného je pro zaměstnance podnikatelské sféry stanovena jen minimální výše stravného (§ 163 ZP), které musí zaměstnavatel zaměstnanci poskytnout. U zaměstnanců státní sféry je stanoveno rozpětí s maximální (horní) výší stravného (§ 176 ZP). Zákoník práce upravuje poskytování kapesného pouze při zahraničních pracovních cestách pro zaměstnance státní sféry (§ 180 ZP). Výše kapesného je stanovena jako maximální možná a může činit až 40 % základní sazby zahraničního stravného. **Výši kapesného** pro zaměstnance v podnikatelské sféře lze sjednat v kolektivní smlouvě nebo stanovit vnitřním předpisem a rovněž není ve výši 40 % základní sazby kapesného zdanitelným příjmem zaměstnance podnikatelské sféry.

Nezdanitelná výše stravného i kapesného při zahraničních pracovních cestách je pro všechny zaměstnance (ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) tedy pro zaměstnance u zaměstnavatelů v nepodnikatelské (státní) sféře i pro zaměstnance u zaměstnavatelů podnikatelské sféry stejná a odpovídá horní hranici stravného stanovené (umožněné) zákoníkem práce pro zaměstnance, jejichž zaměstnavatelem je stát. Stejně tak i v případě náhrady za použití vlastního motorového vozidla při pracovních cestách je částka základní náhrady uvedená v zákoníku práce nezdanitelná u všech zaměstnanců ať již státní nebo podnikatelské sféry a obdobně i náhrada za spotřebované pohonné hmoty vypočtená způsobem v zákoníku práce uvedeném (obdobně jako dosud), popřípadě s použitím vyhlášky MPSV č. 577/2006 Sb., kterou se pro náhradu za spotřebovanou pohonnou hmotu stanoví průměrná cena pohonných hmot.

Zákoník práce (§ 163) u náhrady stravného upravuje i maximální možnou míru jeho krácení, a to v případě, že zaměstnanec obdrží na služební cestě jídlo formou snídaně, oběda nebo večeře, na které finančně nepřispívá. Zaměstnavatelem zvolená míra krácení musí být předem známa a krácení nebo dokonce nekrácení stravného nemá u zaměstnance daňové důsledky. Může se např. jednat o situaci, kdy zaměstnavatel vyšle zaměstnance na akci typu kurzu, semináře, symposia apod. a spolu s účastnickým poplatkem zaplatí i zmíněná jídla podávaná na takové akci. Pokud zaměstnavatel takovému zaměstnanci poskytne nekrácené stravné, je i toto stravné nezdanitelným příjmem, a to až do limitu stravného pro státní sféru a na služební cestě poskytnuté stravování na účet zaměstnavatele rovněž není u zaměstnance předmětem daně.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - náhrady cestovních výdajů, které nejsou předmětem daně z příjmu fyzických osob se nezahrnují do vyměrovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se

z nich pojistné. Veškeré náhrady, které jsou nad limit pro státní sféru, jsou zdanitelným příjmem a zahrnují se do vyměrovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné.

2.7.2. Náhrada za opotřebování vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce

V kolektivní, pracovní či jiné smlouvě může zaměstnavatel sjednat, popřípadě vnitřním předpisem stanovit nebo individuálně písemně určit podmínky, výši a způsob poskytnutí náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení nebo jiných předmětů potřebných k výkonu práce zaměstnance. Zaměstnavatel pak poskytuje zaměstnanci tuto náhradu za dohodnutých, stanovených nebo určených podmínek (§ 190 odst. 1 ZP).

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele – náklady na úhradu výdajů za opotřebování vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce jsou daňovým výdajem (v případě paušálních částek viz též § 24 odst. 2 písm. x) ZDP ve vazbě na § 6 odst. 8 ZDP).

Na straně zaměstnance - náhrady přijaté za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce (§ 190 ZP) nejsou předmětem daně (§ 6 odst. 7 písm. d) ZDP). Hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje paušální částkou za použití vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odpisovány, nejsou předmětem daně jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování (§ 6 odst. 8 ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky, které nejsou předmětem daně se nezahrnují do vyměrovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné.

2.7.3. Zálohy zaměstnancům a posuzování částek, které zaměstnanec vynaložil jménem zaměstnavatele

Zákoník práce, resp. další právní předpisy umožňují, aby zaměstnavatel v určitých případech poskytl zaměstnanci zálohu na náklady, které mu vzniknou při výkonu práce, např. zálohy na nákup materiálu apod.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele – zúčtované zálohy jsou daňovým výdajem, pokud tyto výdaje splňují podmínku § 24 odst. 1 ZDP, tj. jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Na straně zaměstnance – zálohy poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci na výdaje provedené jménem zaměstnavatele, které zaměstnanec musí zaměstnavateli vyúčtovat, nejsou předmětem daně (§ 6 odst. 7 písm. c) ZDP). Předmětem daně dále nejsou také částky, které zaměstnanec vynaložil jménem zaměstnavatele a zaměstnavatel mu je poté v prokázané výši uhradil. V obou případech jde o částky, z nichž zaměstnanec nemá osobní prospěch. Např. zaměstnanec opravárenské firmy při opravě u zákazníka zjistí, že k provedení opravy potřebuje součástku, kterou ze svých prostředků zakoupí v obchodě, a teprve dodatečně ji zaměstnavateli vyúčtuje, anebo zaměstnavatel potřebuje na svůj účet pořídit v obchodě určitou věc a zaměstnanec jako prostředník dostane finanční zálohu, kterou po předání zakoupené věci zaměstnavateli vyúčtuje

podle dokladu z obchodu. I zde jde o nezdanitelné plnění v případě, že zaměstnanec z této transakce nemá žádný osobní prospěch. Totéž platí i pro vstupní prohlídky zaměstnanců v případě, že zaměstnavatel neuhradí prohlídku přímo zdravotnickému zařízení, ale prostředkovatelsky přes zaměstnance, který je před prohlídkou vybaven písemností od zaměstnavatele charakteru objednávky a zpravidla též s popisem uvažovaného výkonu práce.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky, které nejsou předmětem daně se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné.

2.7.4. Náklady na nákup vybavení (zařízení), úhradu lékařských vyšetření apod., které musí zaměstnanec mít ze zákona

Celá řada právních předpisů obsahuje specifické požadavky na zaměstnance, které jsou nezbytně nutné pro výkon jejich povolání nebo činností, jimiž v této souvislosti vznikají zaměstnancům a zaměstnavatelům náklady.

Daňový režim:

Na straně zaměstnavatele – náklady, které ukládá zákon jsou daňovým výdajem (§ 24 odst. 2 písm. p) ZDP).

Na straně zaměstnance – prokázané výdaje za vydání které zaměstnanec uhradil a zaměstnavatel mu je následně proplatí, nejsou na straně zaměstnance předmětem daně (§ 6 odst. 7 písm. c) ZDP).

Bližší vysvětlení ministerstva financí viz Pokyn D – 300

Předmětem daně podle § 6 odst. 7 písm. c) zákona nejsou např. částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje:

- za vydání paměťové karty řidiče (umožňující obsluhu digitálního tachografu), kterou musí být řidič vybaven podle § 110a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění zákona č. 226/2006 Sb., nebo
- za odborná vyšetření řidičů podle § 87a zákona č. 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích, ve znění zákona č. 411/2005 Sb., protože tato vyšetření jsou součástí pravidelných lékařských prohlídek.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky, které nejsou předmětem daně se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné.

2.7.5. Úhrada výdajů na služební hovory ze soukromého telefonu

Daňový režim

Úhrada výdajů za služební hovory ze soukromého telefonu zaměstnance (tedy v podstatě hovory uskutečněné na příkaz zaměstnavatele v zájmu zaměstnavatele) v zaměstnancem prokázané výši nejsou u zaměstnance předmětem daně - tyto výdaje je možné na základě podložené kalkulace paušalizovat (§ 6 odst. 7 ZDP).

Na straně zaměstnavatele – úhrada výdajů zaměstnanci, které vynaložil na služební hovory, je daňově uznaným nákladem, pokud tyto hovory sloužily k dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavatele (§ 24 odst. 1 ZDP).

Na straně zaměstnance – úhrada výdajů za služební hovory v prokázané výši, které zaměstnanec obdrží od zaměstnavatele za použití vlastního telefonu pro potřeby zaměstnavatele, nejsou u zaměstnance předmětem daně (tyto výdaje je možné na základě podložené kalkulace i paušalizovat (§ 6 odst. 7 ZDP)). Paušální částky nepodložené pro-

kazatelnou kalkulací jsou zdanitelným příjmem zaměstnance ze závislé činnosti.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení – částky, které nejsou předmětem daně, nevstupují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Částky, které jsou předmětem daně, vstupují do vyměřovacího základu daně a odvádí se z nich pojistné.

2.7.6. Podmínky paušalizace náhrad výdajů

Zákon o daních z příjmu v určitých případech umožňuje paušalizaci částek výdajů (náhrad), pokud se pravidelně opakují a lze je na základě kalkulace skutečných výdajů zprůměrovat, aniž by je zaměstnanec musel trvale dokladovat (§ 6 odst. 8 ZDP).

Paušální finanční částky musejí vycházet z prokazatelné kalkulace skutečných nákladů provedené zaměstnavatelem a obsažené v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpisu zaměstnavatele a v návaznosti na princip smluvní volnosti v novém zákoníku práce popřípadě též v individuální pracovní nebo jiné smlouvě. Pro případ daňové kontroly pak bude na zaměstnavateli, aby obhájil výši paušálu podle podkladů, z nichž vycházel. Půjde nejen o daňové posouzení na straně zaměstnance, ale i o oprávněnost uplatněné výše v daňových nákladech zaměstnavatele ve smyslu § 24 odst. 2 písm. x) zákona.

Rovněž náhrady za použití vlastního náradí, zařízení a předmětů lze vyrovnat zaměstnanci nezdanitelnou paušální částkou. Jde-li však o náradí, zařízení a předměty, které by v případě použití podnikatelským subjektem byly odpisovány jako hmotný majetek, nesmí nezdanitelný paušál přesáhnout výši odpisů srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném způsobu odpisování (§ 31 ZDP) podle sazby „v dalších letech odpisování“, tj. do výše odpisů, které by jinak uplatňoval zaměstnavatel v případě, že by se jednalo o jeho majetek.

2.8. Dovolená

V části deváté zákoníku práce je upraven nárok zaměstnanců na dovolenou, její rozsah, čerpání, krácení a náhrady za dovolenou. Výměra dovolené činí nejméně 4 týdny v kalendářním roce (§ 213 odst. 1 ZP). Dovolená státních zaměstnanců (§ 213 odst. 2) činí 5 týdnů v kalendářním roce. Dovolená pedagogických pracovníků a akademických pracovníků vysokých škol činí 8 týdnů v kalendářním roce (§ 213 odst. 3 ZP). Výměru dovolené lze sjednat v kolektivní smlouvě nad zákonem stanovený minimální limit, to platí jen pro zaměstnavatele podnikatelské sféry (§ 213 odst. 1 ZP). Zaměstnanci přísluší za dobu čerpání dovolené náhrada mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku.

Výše náhrady mzdy nebo platu za čerpanou dovolenou může být v kolektivní smlouvě sjednána odchylně. To se vztahuje na všechny zaměstnavatele (§ 222 odst. 1 ZP).

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - náklady na náhradu mzdy za dovolenou nad rámec základní výměry (§ 213 ZP), pokud právo na její poskytnutí vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu, z pracovní nebo jiné smlouvy, jsou u zaměstnavatele daňovým výdajem (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP).

Na straně zaměstnance - náhrada mzdy za dobu čerpání dovolené je na straně zaměstnance zdanitelný příjem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - náhrady mzdy za dobu čerpání dovolené se zahrnují se do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

2.9. Odstupné

Zaměstnanci, u něhož dochází k rozvázání pracovního poměru výpovědí danou zaměstnavatelem z důvodů uvedených v § 52 písm. a) až c) ZP nebo dohodou z týchž důvodů, přísluší při skončení pracovního poměru odstupné ve výši nejméně trojnásobku průměrného výdělku. Zaměstnanci, u něhož dochází k rozvázání pracovního poměru výpovědí danou zaměstnavatelem z důvodů uvedených v § 52 písm. d) ZP nebo dohodou z týchž důvodů, přísluší při skončení pracovního poměru odstupné ve výši nejméně dvanáctinásobku průměrného výdělku.

Pro účely odstupného se průměrným výdělkem rozumí průměrný měsíční výdělek zjištěný podle § 351 a následujících ZP.

Odstupné vyplácí zaměstnavatel po skončení pracovního poměru v nejbližším výplatním termínu určeném u zaměstnavatele pro výplatu mzdy nebo platu, pokud se zaměstnancem nedohodne na výplatě odstupného v den skončení pracovního poměru nebo na pozdějším termínu výplaty.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - náklady na odstupné, nad zákonem stanovené minimum (§ 67 odst. 1 ZP), pokud právo na jeho poskytnutí vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní nebo jiné smlouvy, jsou daňovým výdajem (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP).

Na straně zaměstnance - částky poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci formou odstupného jsou na straně zaměstnance zdanitelným příjmem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky poskytnuté zaměstnanci formou odstupného se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné. Je to jedna z výjimek, vyjmenovaných přímo v zákonech o pojistném (zdravotní pojištění: § 3 odst. 2 písm. b) zákon č. 592/1992 Sb. v platném znění; sociální pojištění: § 5 odst. 2 písm. b) zákon č. 589/1992 Sb. v platném znění).

2.10. Překážky v práci

2.10.1. Překážky v práci na straně zaměstnance

2.10.1.1. Dočasná pracovní neschopnost

Zákoník práce v § 192 až 194 stanovuje náhradu mzdy za prvních čtrnáct dnů dočasné pracovní neschopnosti zaměstnavatelem. Účinnost těchto ustanovení je však odložena spolu s účinností nového zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenské, v platném znění. Tento zákon zásadně mění princip poskytování plateb zaměstnancům po dobu jejich dočasné pracovní neschopnosti, a to tak, že za prvních čtrnáct dnů nemoci by měl zaměstnavatel platit náhradu mzdy ve výši určené § 192 odst. 2 ZP. V legislativním procesu se počítalo s tím, že jak zákoník práce (z.č. 262/2006 Sb.), tak i nový zákon o nemocenské (z.č. 187/2006 Sb.) nabudou účinnosti od 1.1.2007.

Účinnost nového zákona o nemocenském pojištění byla odložena na 1.1.2008 (v současné době se však navrhuje další posunutí účinnosti, a to na 1.1.2009). V souvislosti s touto situací je odsunuta i účinnost výše zmíněných paragrafů zákoníku práce, které pojednávají o náhradě mzdy za stanovenou dobu dočasné pracovní neschopnosti.

Pro rok 2007 se nemocenská poskytuje dle stávajícího zákona č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, ve znění pozdějších předpisů.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele – v roce 2007 jsou nemocenské dávky vyplácené Českou správou sociálního zabezpečení buď přímo (v případě malých organizací) nebo prostřednictvím organizací. Nejedná se proto o výdaj zaměstnavatele.

Na straně zaměstnance - příjem nemocenských dávek je příjmem osvobozeným od daně, tzn. u zaměstnance se nezdaňuje (§ 4 odst. 1 písm. h) ZDP).

Odvod pojistného na sociální a zdravotní pojištění - jedná se o příjem osvobozený, nevstupuje proto do vyměřovacího základu pro pojistné.

2.10.1.2. Důležité osobní překážky

Zákoník práce v ustanovení § 199 stanoví, že:

odst. 1 - Nemůže-li zaměstnanec konat práci pro jiné důležité osobní překážky v práci týkající se jeho osoby, než jsou uvedeny v § 191, je zaměstnavatel povinen poskytnout mu nejméně ve stanoveném rozsahu pracovní volno a ve stanovených případech i náhradu mzdy nebo platu podle odstavce 2. Náhrada mzdy nebo platu se poskytne ve výši průměrného výdělku.

odst. 2 - Vláda stanoví nařízením okruh překážek v práci podle odstavce 1, rozsah pracovního volna, případy, ve kterých se poskytuje náhrada mzdy nebo platu, včetně případného spolurozhodování odborové organizace o vyslání zaměstnanců na pohřeb spoluzaměstnance, a to i vůči zaměstnancům, kteří nepracují na pracovištích zaměstnavatele, ale podle dohodnutých podmínek pro něj vykonávají práce v pracovní době, kterou si sami rozvrhují (§ 317 ZP).

Příloha nařízení vlády č. 590/2006 Sb. stanoví okruh a rozsah jiných důležitých osobních překážek v práci:

1. Vyšetření nebo ošetření

- Pracovní volno s náhradou mzdy nebo platu se poskytne na nezbytně nutnou dobu, bylo-li vyšetření nebo ošetření provedeno ve zdravotnickém zařízení, které je ve smluvním vztahu ke zdravotní pojišťovně, kterou si zaměstnanec zvolil, a které je nejbližší bydliště nebo pracoviště zaměstnance a je schopné potřebnou zdravotní péči poskytnout (dále jen „nejbližší zdravotnické zařízení“), pokud vyšetření nebo ošetření nebylo možné provést mimo pracovní dobu.
- Bylo-li vyšetření nebo ošetření provedeno v jiném než nejbližším zdravotnickém zařízení, poskytne se pracovní volno na nezbytně nutnou dobu; náhrada mzdy nebo platu však přísluší nejvýše za dobu podle písmene a).

2. Pracovní lékařská prohlídka, vyšetření nebo očkování související s výkonem práce

Pracovní volno na nezbytně nutnou dobu se poskytne zaměstnanci, který se podrobil pracovní lékařské prohlídce, vyšetření nebo očkování souvisejícím s výkonem práce v rozsahu stanoveném zvláštními právními předpisy nebo rozhodnutím příslušného orgánu ochrany veřejného zdraví.

3. Přerušení dopravního provozu nebo zpoždění hromadných dopravních prostředků

Pracovní volno bez náhrady mzdy nebo platu se poskytne na nezbytně nutnou dobu pro nepředvídané přerušení dopravního provozu nebo zpoždění hromadných dopravních prostředků, nemohl-li zaměstnanec dosáhnout včas místa pracoviště jiným přiměřeným způsobem.

4. Znemožnění cesty do zaměstnání

Pracovní volno s náhradou mzdy nebo platu na nezbytně nutnou dobu, nejvýše na 1 den se poskytne zaměstnanci těžce

zdravotně postiženému pro znemožnění cesty do zaměstnání z povětrnostních důvodů nehromadným dopravním prostředkem, který tento zaměstnanec používá.

5. Svatba

Pracovní volno se poskytne na 2 dny na vlastní svatbu, z toho 1 den k účasti na svatebním obřadu; náhrada mzdy nebo platu přísluší však pouze za 1 den. Pracovní volno s náhradou mzdy nebo platu se poskytne rodiči na 1 den k účasti na svatbě dítěte a ve stejném rozsahu se poskytne pracovní volno bez náhrady mzdy nebo platu dítěti při svatbě rodiče. Náhrada mzdy nebo platu podle tohoto bodu přísluší rovněž zaměstnancům uvedeným v § 317 zákoníku práce.

6. Narození dítěte

- pracovní volno se poskytne na nezbytně nutnou dobu:
 - a) s náhradou mzdy nebo platu k převozu manželky (družky) do zdravotnického zařízení a zpět,
 - b) bez náhrady mzdy nebo platu k účasti při porodu manželky (družky).

7. Úmrtí

- pracovní volno s náhradou mzdy nebo platu se poskytne na
 - a) 2 dny při úmrtí manžela, druha nebo dítěte a na další den k účasti na pohřbu těchto osob,
 - b) 1 den k účasti na pohřbu rodiče a sourozence zaměstnance, rodiče a sourozence jeho manžela, jakož i manžela dítěte nebo manžela sourozence zaměstnance a na další den, jestliže zaměstnanec obstarává pohřeb těchto osob,
 - c) nezbytně nutnou dobu, nejvýše na 1 den, k účasti na pohřbu prarodiče nebo vnuka zaměstnance nebo prarodiče jeho manžela nebo jiné osoby, která sice nepatří k uvedeným fyzickým osobám, ale žila se zaměstnancem v době úmrtí v domácnosti, a na další den, jestliže zaměstnanec obstarává pohřeb těchto osob.

Náhrada mzdy nebo platu podle tohoto bodu přísluší rovněž zaměstnancům uvedeným v § 317 zákoníku práce.

8. Doprovod

- a) Pracovní volno k doprovodu rodinného příslušníka do zdravotnického zařízení k vyšetření nebo ošetření při náhlém onemocnění nebo úrazu a k předem stanovenému vyšetření, ošetření nebo léčení se poskytne jen jednomu z rodinných příslušníků na nezbytně nutnou dobu, nejvýše však na 1 den, byl-li doprovod nezbytný a uvedené úkony nebylo možno provést mimo pracovní dobu

1. s náhradou mzdy nebo platu, jde-li o doprovod manžela, druha nebo dítěte, jakož i rodiče a prarodiče zaměstnance nebo jeho manžela; má-li zaměstnanec nárok na ošetřovné z nemocenského pojištění, nepřislouží mu náhrada mzdy nebo platu,

2. bez náhrady mzdy nebo platu, jde-li o ostatní rodinné příslušníky.

- b) Pracovní volno k doprovodu zdravotně postiženého dítěte do zařízení sociálních služeb nebo do školy nebo školského zařízení samostatně zřízených pro žáky se zdravotním postižením s internátním provozem a zpět se poskytne jen jednomu z rodinných příslušníků, a to s náhradou mzdy nebo platu na nezbytně nutnou dobu, nejvýše však na 6 pracovních dnů v kalendářním roce.
- c) Pracovní volno k doprovodu dítěte do školského poradenského zařízení ke zjištění speciálních vzdělávacích potřeb dítěte se poskytne jen jednomu z rodinných příslušníků na nezbytně nutnou dobu bez náhrady mzdy nebo platu.

Pro účely tohoto bodu se rodinnými příslušníky rozumí fyzické osoby uvedené v bodě 7.

9. Pohřeb spoluzaměstnance

Pracovní volno s náhradou mzdy nebo platu se poskytne na nezbytně nutnou dobu zaměstnancům, kteří se zúčastní pohřbu spoluzaměstnance; tyto zaměstnance určí zaměstnavatel nebo zaměstnavatel v dohodě s odborovou organizací.

10. Přestěhování

Pracovní volno bez náhrady mzdy nebo platu se poskytne na nezbytně nutnou dobu, nejvýše na 2 dny při přestěhování zaměstnance, který má vlastní bytové zařízení; jde-li o přestěhování v zájmu zaměstnavatele, poskytne se pracovní volno s náhradou mzdy nebo platu.

Náhrada mzdy nebo platu podle tohoto bodu přísluší rovněž zaměstnancům uvedeným v § 317 zákoníku práce.

11. Vyhledání nového zaměstnání

Pracovní volno bez náhrady mzdy nebo platu před skončením pracovního poměru se poskytne na nezbytně nutnou dobu, nejvýše na 1 půlden v týdnu, po dobu odpovídající výpovědní době v délce dvou měsíců. Ve stejném rozsahu se poskytne pracovní volno s náhradou mzdy nebo platu před skončením pracovního poměru výpovědí danou zaměstnavatelem z důvodů uvedených v § 52 písm. a) až e) zákoníku práce, nebo dohodou z těchto důvodů. Pracovní volno je možné se souhlasem zaměstnavatele slučovat.

Nad rámec výše uvedeného lze v kolektivní smlouvě sjednat v podnikatelské sféře poskytování pracovního volna s náhradou mzdy i z jiných než zákonných důvodů, např. pracovního volna matkám (osamělým osobám) k péči o dítě, pracovního volna poskytovaného zaměstnancům z důvodu péče o nemocného rodinného příslušníka.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele – náklady na náhrady mzdy jsou daňovým výdajem (§ 24 odst. 1 ZDP).

Na straně zaměstnance – náhrada mzdy je příjmem ze závislé činnosti a podle § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů je zdanitelným příjmem zaměstnance.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení – částky vyplacené zaměstnancům formou náhrady mzdy se v plném rozsahu zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

2.10.2. Překážky v práci

na straně zaměstnavatele

Zákoník práce v § 207 až 210 řeší situaci v případě, že zaměstnanec nemůže vykonávat práci pro překážky na straně zaměstnavatele. Jedná se zejména o případy, kdy zaměstnanec nemůže konat práci:

- a) pro přechodnou závadu způsobenou poruchou na strojním zařízení, kterou nezavinil, v dodávce surovin nebo pohonné síly, chybnými pracovními podklady nebo jinými provozními příčinami, jde o **prosto**, a nebyl-li převeden na jinou práci, přísluší mu náhrada mzdy nebo platu ve výši nejméně 80 % průměrného výdělku,
- b) v důsledku přerušení práce způsobené **nepříznivými povětrnostními vlivy nebo živelní událostí** a nebyl-li převeden na jinou práci, přísluší mu náhrada mzdy nebo platu ve výši nejméně 60 % průměrného výdělku.

Nemohl-li zaměstnanec konat práci pro jiné překážky na straně zaměstnavatele, než jsou uvedeny v § 207 ZP, poskytne mu zaměstnavatel náhradu mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku; to neplatí, bylo-li uplatněno konto pracovní doby (§ 86 a 87 ZP).

Pokud zaměstnavatel v podnikatelské sféře nemůže přidělovat zaměstnanci práci v rozsahu týdenní pracovní doby

z důvodu dočasného omezení odbytu jeho výrobků nebo omezení poptávky po jím poskytovaných službách (částečná nezaměstnanost), jedná se rovněž o **jinou překážku v práci** (§ 209 ZP). Výši poskytované náhrady mzdy lze v tomto případě upravit v dohodě mezi zaměstnavatelem a odborovou organizací tak, že náhrada mzdy může činit nejméně 60 % průměrného výdělku.

Zaměstnavatel, u kterého nepůsobí odborová organizace, má právo ve výše uvedených případech podat návrh, aby úřad práce rozhodl na základě podkladů zaměstnavatele o tom, zda jsou dány důvody pro poskytování náhrady mzdy v nižší částce. Jestliže úřad práce o existenci důvodů částečné nezaměstnanosti rozhodne, přísluší zaměstnanci náhrada mzdy ve výši 60 % průměrného výdělku po dobu, kterou úřad práce v rozhodnutí určí, nejdéle však po dobu 1 roku (§ 209 odst. 3 ZP).

Doba strávená na pracovní cestě nebo na cestě mimo pravidelné pracoviště jinak než plněním pracovních úkolů, která spadá do pracovní doby, se považuje za překážku v práci na straně zaměstnavatele, při které se zaměstnanci mzda nebo plat nekrátí. Jestliže však zaměstnanci v důsledku způsobu odměňování mzda nebo plat ujde, poskytne mu zaměstnavatel náhradu mzdy nebo platu ve výši průměrného výdělku (§ 210 ZP).

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele – výše uvedené náhrady mzdy jsou daňovým výdajem (§ 24 odst. 1 ZDP).

Na straně zaměstnance – náhrady mzdy, které náleží zaměstnanci, pokud nemůže vykonávat práci v důsledku překážek na straně zaměstnavatele, jsou zdanitelným příjmem zaměstnance (§ 6 odst. 1 ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení – náhrada mzdy se plně započítává do vyměřovacího základu pro výpočet pojistného, pojistné se z ní odvádí.

2.11. Péče o zaměstnance

2.11.1. Odborný rozvoj zaměstnanců (vzdělávání a rekvalifikace)

Zaměstnavatel pečuje o odborný rozvoj zaměstnanců. Péče o odborný rozvoj zaměstnanců zahrnuje zejména zaškolení a zaučení, odbornou praxi absolventů škol, prohlubování kvalifikace, zvyšování kvalifikace. Všichni zaměstnavatelé (ve státní i podnikatelské sféře) mohou v kolektivní smlouvě nebo ve vnitřním předpise upravit:

- vyšší nebo další práva zaměstnanců na poskytování pracovního volna s náhradou mzdy nebo platu při zvyšování kvalifikace (§ 232 ZP),
- případy, kdy povinnost zaměstnance k úhradě nákladů z kvalifikační dohody nevzniká, ve prospěch zaměstnance rozšířit (§ 235 odst. 3 ZP).

Prohlubování kvalifikace se rozumí její průběžné doplňování, kterým se nemění její podstata a které umožňuje zaměstnanci výkon sjednané práce; za prohlubování kvalifikace se považuje též její udržování a obnovování (§ 230 ZP). Zaměstnanec je povinen prohlubovat si svoji kvalifikaci k výkonu sjednané práce.

Účast na školení nebo jiných formách přípravy anebo studiu za účelem prohloubení kvalifikace se považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat. Náklady vynaložené na prohlubování kvalifikace hradí zaměstnavatel.

Zvýšením kvalifikace se rozumí změna hodnoty kvalifikace; zvýšením kvalifikace je též její získání nebo rozšíření

(§ 231 ZP). Zvyšováním kvalifikace je studium, vzdělávání, školení, nebo jiná forma přípravy k dosažení vyššího stupně vzdělání, jestliže jsou v souladu s potřebou zaměstnavatele.

Daňový režim

a) prohlubování kvalifikace zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance

Na straně zaměstnavatele - za daňové výdaje na vzdělávání zaměstnanců podle § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP se považují výdaje (náklady) na vzdělávání, pokud souvisejí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance. Mezi daňové výdaje lze zahrnout také náhrady mzdy za pracovní úlevy, případně studijní příspěvek poskytovaný podle zvláštního předpisu (zákoník práce). Těmito daňovými výdaji jsou také výdaje (náklady) za účast na školení a studiu zaměstnance při zaměstnání za účelem prohloubení kvalifikace k výkonu sjednané práce, její doplnění nebo rozšíření (*Pokyn D-300*). *Pro zdaňovací období 2007 se předpokládá vydání nového Pokynu ministerstva financí řady D.*

Daňový režim na straně zaměstnance - částky vynaložené na doškolování zaměstnance za účelem prohlubování kvalifikace, dalšího vzdělávání, školení, jestliže jsou v souladu s potřebou zaměstnavatele (§ 231 ZP), jsou osvobozené od daně (§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP). Osvobození se však nevztahuje na náhradu za ušlý příjem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení - částky, které jsou osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob, se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a pojistné se z těchto příjmů neodvádí. Příspěvky na vzdělávání, které jsou zdanitelným příjmem na straně zaměstnance, se zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné.

b) zvyšování kvalifikace zaměstnanců související s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance

Na straně zaměstnavatele - daňovým výdajem jsou výdaje vynaložené na dosažení vyššího stupně vzdělání formou středoškolského nebo vysokoškolského studia v tuzemsku anebo obdobného studia v zahraničí jako např. školné, jízdné (nejedná se o pracovní cesty), výdaje za učebnice, skripta, pokud právo zaměstnance na poskytnutí takového plnění vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 5 písm. j) bod 5 ZDP).

Na straně zaměstnance - plnění zaměstnavatele ve formě úhrady nákladů za zaměstnance na dosažení vyššího stupně vzdělání formou studia středoškolského nebo vysokoškolského v tuzemsku anebo obdobného studia v zahraničí jako např. školné, jízdné (nejedná se o pracovní cesty), výdaje za učebnice, skripta **jsou zdanitelným příjmem zaměstnance. Nejde o doškolování ve smyslu § 6 odst. 9 písm. a) ZDP.**

Příspěvek zaměstnavatele na dosažení vyššího stupně vzdělání je na straně zaměstnance osvobozen od daně z příjmu pouze v případě, že jej zaměstnavatel uhradí ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění nebo z nedaňových výdajů (nákladů)⁵⁾. V tomto případě by se pak jednalo o nepeněžní plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci ve formě možnosti používat vzdělávací zařízení (v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a na sociální zabezpečení - příspěvky na vzdělávání, které jsou zdanitelným příjmem na straně zaměstnance, se zahrnují do vyměřo-

⁵⁾ Z FKSP nelze poskytovat příspěvky na vzdělávání.

vacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné. Částky, které jsou osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob, se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a pojistné se z těchto příjmů neodvádí.

c) vzdělávání a zvyšování kvalifikace zaměstnanců, které nesouvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele

Na straně zaměstnavatele - výdaje na zvyšování dosaženého stupně vzdělání, příspěvky na jiné formy dalšího vzdělávání svých zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků nemůže **zaměstnavatel uplatnit jako daňový výdaj**, a to ani v případě, že jsou poskytovány na základě kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy.

Na straně zaměstnance - příspěvky vynaložené zaměstnavatelem na různé formy vzdělání zaměstnanců, které přímo nesouvisí s jeho předmětem činnosti, jsou osvobozené od daně z příjmů fyzických osob pouze za podmínek stanovených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, tj. pokud jsou poskytovány v nepeněžitě podobě a jsou hrazené z FKSP, sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance. Veškeré příspěvky (peněžní i nepeněžní) poskytnuté zaměstnavatelem na vrub daňových výdajů jsou na straně zaměstnance zdanitelným příjmem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - příspěvky na vzdělávání, které jsou osvobozené od daně z příjmu fyzických osob, se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné. Příspěvky, které jsou zdanitelným příjmem, se zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné.

d) rekvalifikace zaměstnanců

Na straně zaměstnavatele - daňovými výdaji jsou veškeré výdaje (náklady) vynaložené zaměstnavatelem na rekvalifikaci zaměstnanců⁶⁾, které souvisí s jeho podnikáním. Daňovým výdajem jsou také výdaje vynaložené na rekvalifikaci (doškolení) pořádané zaměstnavatelem jako opatření pro usnadnění návratu do zaměstnání pro zaměstnance po skončení mateřské nebo rodičovské dovolené, resp. po skončení péče o osobu blízkou (§ 24 odst. 1 ZDP).

Na straně zaměstnance - částky vynaložené na prohlubování kvalifikace formou rekvalifikací (doškolení) zaměstnanců v souladu s potřebou zaměstnavatele (§ 231 ZP) jsou osvobozené od daně (§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP; toto osvobození se nevztahuje na částky vyplácené zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem.

⁶⁾ § 110 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů:

(1) Rekvalifikace může být prováděna i u zaměstnavatele v zájmu dalšího pracovního uplatnění jeho zaměstnanců. Rekvalifikace zaměstnanců se provádí na základě dohody uzavřené mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. O rekvalifikaci zaměstnanců spočívající v získání, zvýšení nebo rozšíření kvalifikace může úřad práce uzavřít se zaměstnavatelem dohodu. Pokud je rekvalifikace zaměstnanců prováděna na základě dohody s úřadem práce, mohou být zaměstnavateli nebo rekvalifikačním zařízením, které pro zaměstnavatele rekvalifikaci zaměstnanců zajišťuje, úřadem práce hrazeny náklady rekvalifikace zaměstnanců a náklady s ní spojené. Jestliže pro zaměstnavatele zabezpečuje rekvalifikaci zaměstnanců rekvalifikační zařízení, uzavírá se dohoda mezi zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením, popřípadě mezi úřadem práce, zaměstnavatelem a rekvalifikačním zařízením.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky, které jsou osvobozené od daně z příjmu fyzických osob, se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a pojistné se z tohoto příjmu neodvádí. Částky, které jsou zdanitelným příjmem zaměstnance, se zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné.

2.11.2. Sladování profesního a rodinného života

Zákoník práce obsahuje celou řadu ustanovení, která mají napomoci vytvářet podmínky pro sladování profesního a rodinného života, např. ustanovení § 238 upravuje povinnosti týkající se pracovních podmínek zaměstnankyň, ustanovení § 239 pak stanoví povinnosti, pokud jde o pracovní podmínky zaměstnankyň - matek, zaměstnanců pečujících o dítě a o jiné fyzické osoby.

V podnikatelské sféře lze v kolektivní smlouvě sjednat nebo ve vnitřním předpise stanovit další konkrétní závazky zaměstnavatele týkající se vytváření podmínek v oblasti sladování profesního a rodinného života a vytváření lepších podmínek pro zaměstnance s povinnostmi k rodině, například: **zřízení podnikových jeslí a školek, poskytování příspěvku na placené služby spojené s hlídáním dětí.**

2.11.2.1. Zřízení a provoz podnikových jeslí a školek, jejich vybavení a hrazení nákladů, včetně podmínek přijímání dětí zaměstnanců

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - náklady na pořízení, vybavení a provoz vlastních podnikových jeslí a školek **mohou být daňovým výdajem**, pokud jejich provoz je nutný ke zajištění práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, a takové právo nelze naplnit jiným způsobem, např. příspěvkem na provoz jiného subjektu, popř. úhradou poplatku.

Na straně zaměstnance - od daně jsou osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve

- (4) Rekvalifikace zaměstnanců spočívající v získání, zvýšení nebo rozšíření kvalifikace se uskutečňuje v pracovní době a je překážkou v práci na straně zaměstnance; za tuto dobu přísluší zaměstnanci náhrada mzdy ve výši průměrného výdělku. Mimo pracovní dobu se rekvalifikace uskutečňuje, jen pokud je to nezbytné vzhledem ke způsobu jejího zabezpečení.
- (5) O rekvalifikaci podle odstavce 1 nejde v případě účasti zaměstnance na teoretické nebo praktické přípravě, kterou
 - a) je zaměstnavatel povinen zabezpečovat pro zaměstnance podle příslušných právních předpisů a které je zaměstnanec povinen se zúčastnit v souvislosti s výkonem svého zaměstnání, nebo
 - b) zaměstnanec absolvuje z vlastního zájmu, aniž by z hlediska jím vykonávané práce u zaměstnavatele byla nezbytná potřeba změny jeho dosavadní kvalifikace. V tomto případě se postupuje podle příslušných ustanovení pracovněprávních předpisů upravujících účast zaměstnanců na školení a studiu při zaměstnání.
- (6) Formy rekvalifikace zaměstnanců, druhy nákladů rekvalifikace a nákladů s ní spojených, které hradí úřad práce, stanoví ministerstvo v dohodě s ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy prováděcím právním předpisem.

formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance (§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP). **Nepeněžní plnění na vrub daňových výdajů a peněžní příspěvky jsou na straně zaměstnance zdanitelným příjmem.** V případě provozu vlastního předškolního zařízení z nákladu zaměstnavatele je u zaměstnance zdanitelným příjmem cena obvyklá. V případě úhrady poplatku jinému subjektu za pobyt dítěte zaměstnance v předškolním zařízení je u zaměstnance zdanitelným příjmem uhrazená částka.

Odvody na pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - plnění osvobozené od daně se nezahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a pojistné se z něho neodvádí. Plnění zdanitelné daní z příjmů se u zaměstnance zahrnuje do vyměřovacího základu pro pojistné.

2.11.2.2. Poskytování příspěvku na placené služby k hlídání dětí, popř. osob, jimž je zaměstnanec povinován svojí péčí

Daňový režim příspěvku

Na straně zaměstnavatele - náklady na příspěvky (poplatky) na hlídání dětí, popř. jiné osoby, jimž je zaměstnanec povinován svojí péčí, může zaměstnavatel zahrnout do daňových výdajů pouze v případě, že právo na jednotlivá plnění nebo příspěvky vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP).

Daňový režim na straně zaměstnance - peněžní i nepeněžní příspěvky (poplatky) na úhradu nákladu za služby spojené s hlídáním dětí, popř. dalších osob, jimž je zaměstnanec povinován svojí péčí, jsou zdanitelným příjmem zaměstnance.

Odvody na pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - hodnota příspěvku není osvobozena od daně a zahrnuje se proto do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z něho pojistné.

2.12. Stravování zaměstnanců a bývalých zaměstnanců

Zaměstnavatel je povinen umožnit zaměstnancům ve všech směnách stravování. Tuto povinnost nemá vůči zaměstnancům vyslaným na pracovní cestu. V kolektivní smlouvě lze sjednat, že zaměstnavatel je povinen zaměstnancům stravování „zabezpečit“. To platí pro všechny zaměstnavatele.

Pokud bylo v kolektivní smlouvě dohodnuto nebo stanoveno ve vnitřním předpisu, že se poskytuje zaměstnancům stravování (§ 236 ZP), lze zároveň dohodnout nebo stanovit další podmínky pro vznik práva na toto stravování, výše příspěvku zaměstnavatele, bližší vymezení okruhu zaměstnanců, kterým se stravování poskytuje, organizace stravování, způsob jeho provádění a financování zaměstnavatelem (platí pro podnikatelskou sféru). Podmínky stravování pro zaměstnance organizačních složek státu a příspěvkové organizace jsou upraveny zvláštními právními předpisy, a to vyhláškou č. 430/2001 Sb., o nákladech na závodní stravování a jejich úhradě v organizačních složkách státu a státních příspěvkových organizacích a vyhláškou č. 84/2005 Sb. Tím nejsou dotčeny daňové předpisy.

Bylo-li to dohodnuto v kolektivní smlouvě nebo stanoveno ve vnitřním předpisu, může být cenově zvýhodněné stravování poskytováno bývalým zaměstnancům zaměstnavatele, kteří u něj pracovali do odchodu do starobního nebo invalidního důchodu, zaměstnancům po dobu čerpání jejich dovolené, zaměstnancům po dobu jejich dočasné pracovní neschopnosti (§ 236 ZP).

Zaměstnavatel může zabezpečovat stravování svých zaměstnanců ve vlastním zařízení nebo zajišťovat prostřednictvím jiných subjektů. Pokud jde o formu, lze příspěvek na stravování poskytovat v nepeněžní nebo i peněžní formě. Rozsah daňových výdajů na straně zaměstnavatele závisí od způsobu zabezpečování stravování. Daňový režim na straně zaměstnance závisí od formy příspěvku na zvýhodněné stravování.

Podle § 236 zákoníku práce může zaměstnavatel poskytovat stravování zaměstnancům, pokud je to dohodnuto v kolektivní smlouvě nebo stanoveno ve vnitřním předpisu. Nemusí přitom jít jen o poskytnutí stravování aktivně pracujícím zaměstnancům, ale též bývalým zaměstnancům, kteří u něj pracovali do odchodu do důchodu, zaměstnancům po dobu čerpání jejich dovolené nebo po dobu jejich pracovní neschopnosti.

Zákon o daních z příjmů rozlišuje stravování ve vlastním zařízení zaměstnavatele, kterým se rozumí i provoz vlastního stravovacího zařízení zaměstnavatele, kdy příprava a výdej jídel jsou zajištěny dodavatelsky jiným subjektem. Hodnota potravin použitých pro zajištění stravování ve vlastním stravovacím zařízení není daňovým nákladem zaměstnavatele. Pokud zaměstnavatel přispívá na stravování v cizím zařízení, je nutné sledovat minimální hranici odpracovaných hodin.

Nebo může jít o stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů v jiném než vlastním stravovacím zařízení zaměstnavatele, např. prostřednictvím stravenek, nebo ve vlastním zařízení pronajatém jinému provozovateli.

Podle § 6 odst. 9 písm. b) zákona o daních z příjmů je u zaměstnance osvobozena od daně z příjmů hodnota stravování poskytovaného zaměstnavatelem jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti anebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů. Nutné tedy je, aby šlo o vztah zaměstnance a zaměstnavatele podle zákona o daních z příjmů. Tyto příjmy jsou osvobozené od daně z příjmů a nepodléhají sociálnímu a zdravotnímu pojištění.

Podle ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 zákona o daních z příjmů lze za daňově uznatelné náklady považovat mimo jiné:

- náklady vynaložené na provoz vlastní závodní kuchyně, přičemž není rozhodující, zda se zde stravují též bývalí zaměstnanci v důchodu, zaměstnanci po dobu dovolené nebo nemoci. Jediným omezením je nemožnost úhrady hodnoty potravin za zaměstnance;
- příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů v rámci zákonem stanoveného limitu, pokud přítomnost zaměstnance v práci během směny trvá alespoň 3 hodiny.

Daňový režim nákladů na stravování zaměstnanců

a) Stravování zabezpečované zaměstnavatelem ve vlastním zařízení nebo formou nepeněžitého příspěvku na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů Na straně zaměstnavatele - daňovým výdajem jsou výdaje vynaložené na závodní stravování zaměstnanců v rozsahu a za podmínek, které stanoví ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP:

- při zabezpečování **stravování ve vlastním zařízení** - jsou daňovými výdaji náklady na provoz tohoto stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo
- při zabezpečování **stravování prostřednictvím jiných subjektů** - jsou daňovými výdaji příspěvky na stravování, a to až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % horního limitu stravného vymezeného pro zaměstnance ve státní sfé-

ře⁷⁾ (§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP) při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin.

Příspěvek na stravování lze uplatnit jako daňový výdaj, pokud přítomnost zaměstnance v práci během jeho stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny. Při směně delší než 11 hod. (včetně povinných přestávek v práci) lze do daňových výdajů zahrnout i další příspěvek. Jiné nebo vyšší výdaje na stravování nemůže zaměstnavatel do daňových výdajů zahrnout, a to ani v případě, že právo zaměstnanců na ně vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní či jiné smlouvy.

Na straně zaměstnance - nepeněžní příspěvky určené na stravování zaměstnance na pracovišti nebo na stravování zabezpečené zaměstnavatelem prostřednictvím jiných subjektů jsou osvobozeny od daně z příjmu (§ 6 odst. 9 písm. b) ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - nepeněžní příspěvky na stravování jsou osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob a proto se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a pojistné se z těchto příspěvků neodvádí.

b) Peněžité příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování

Na straně zaměstnavatele - peněžité příspěvky poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování **nelze zahrnout do daňových výdajů**, a to ani v případě, že právo zaměstnance na takové plnění vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní či jiné smlouvy. **To znamená, zaměstnavatel je může hradit pouze ze sociálního fondu (FKSP), ze zisku (příjmu) po zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou daňovými výdaji.**

Daňový režim na straně zaměstnance - peněžní příspěvky poskytované zaměstnavatelem na stravování zaměstnance jsou na straně zaměstnance zdanitelným příjmem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - peněžní příspěvky na stravování nejsou osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob, a proto se v plném rozsahu zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

c) Stravování zaměstnanců v době čerpání dovolené a po dobu jejich dočasné pracovní neschopnosti (§ 236 ZP)

Na straně zaměstnavatele - při poskytování zvýhodněného stravování zaměstnancům v době čerpání dovolené a po dobu jejich dočasné pracovní neschopnosti ve vlastním zařízení zaměstnavatele žádné další náklady (výdaje) na provoz těchto zařízení nevznikají. Náklady na zvýhodněné stravování poskytované prostřednictvím jiných subjektů zaměstnavatelem svým zaměstnancům v době čerpání dovolené a v době jejich dočasné pracovní neschopnosti nelze zahrnout do daňových výdajů, a to ani v případě, že právo zaměstnance na takové plnění vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní či jiné smlouvy. Výdaje na zvýhodněné stravování prostřednictvím jiných subjektů může v tomto případě zaměstnavatel hradit pouze ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou daňovými výdaji.

Na straně zaměstnance - nepeněžní příspěvky na stravování poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům v době čerpání

ní dovolené a době dočasné pracovní neschopnosti jsou osvobozeny od daně za předpokladu, že jsou poskytovány v rámci zaměstnavatelem zavedeného systému závodního stravování.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - nepeněžní příspěvky na zvýhodněné stravování v době dovolené a dočasné pracovní neschopnosti jsou osvobozeny od daně, a proto se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné.

d) Stravování bývalých zaměstnanců, kteří u zaměstnavatele pracovali do odchodu do starobního nebo plného invalidního důchodu

Na straně zaměstnavatele - závisí od formy zabezpečování stravování:

- při poskytování zvýhodněného stravování bývalým zaměstnancům ve vlastním zařízení zaměstnavatele žádné další náklady (výdaje) na stravování nevznikají,
- při stravování prostřednictvím jiných subjektů - příspěvky na zvýhodněné stravování bývalých zaměstnanců, kteří u zaměstnavatele pracovali do odchodu do starobního nebo plně invalidního důchodu, nelze zahrnout do daňových výdajů, a to ani v případě, že právo bývalého zaměstnance na takové plnění vyplývá z kolektivní smlouvy nebo vnitřního předpisu zaměstnavatele.

Na straně bývalých zaměstnanců - nepeněžní příspěvky na závodní stravování poskytované bývalým zaměstnancům, kteří u zaměstnavatele pracovali do odchodu do starobního nebo plně invalidního důchodu, jsou osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - nepeněžní příspěvky jsou osvobozeny od daně, a proto se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

2.13. Příspěvky na vitaminy a očkování

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - náklady na nákup vitaminových prostředků pro zaměstnance a náklady na očkování zaměstnanců nehrázené zdravotní pojišťovnou (proti chřipce, klíšťové encefalitidě, hepatitidě a dalším onemocnění), pokud právo na jejich poskytnutí vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo pracovní nebo jiné smlouvy **lze zahrnout do daňových výdajů** (§ 24 odst. 2 písm. j bod. 5 ZDP).

Daňový režim na straně zaměstnance - nákup vitaminových prostředků a očkování na vrub daňových výdajů jsou u zaměstnance zdanitelným příjmem. Od daně z příjmu jsou osvobozeny pouze nepeněžní příspěvky na očkování a úhradu vitaminů poskytované zaměstnavatelem zaměstnancům z FKSP, ze sociálního fondu, ze zisku po jeho zdanění anebo na vrub nedaňových výdajů. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance (§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - nepeněžní plnění osvobozené od daně z příjmu se nezahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z něho pojistné. Nepeněžní i peněžní plnění, které není osvobozeno od daně z příjmu, se v plném rozsahu zahrnuje do vyměřovacího základu a odvádí se z něho pojistné.

2.14. Přechodné ubytování a příspěvky na bydlení

Zákon o dani z příjmů upravuje pouze rozsah daňových výdajů hrazených zaměstnavatelem v souvislosti se zabezpečováním přechodného ubytování zaměstnanců na jiném mís-

⁷⁾ Část sedmá, Hlava III ZP „poskytování cestovních náhrad zaměstnancům zaměstnavatele, který je státem, uzemním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací, jejíž náklady na platy a odměny za pracovní pohotovost jsou plně zabezpečovány z příspěvku na provoz poskytovaného z rozpočtu zřizovatele nebo z úhrad podle zvláštních právních předpisů nebo školskou právníčkou osobou zřízenou podle školského zákona“.

tě, než je jejich trvalé bydliště. Pokud jde o jiné formy příspěvků (náhrad) spojených s bydlením zaměstnance, tyto nejsou v zákoně upraveny.

2.14.1. Přechodné ubytování mimo trvalé bydliště zaměstnance

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - daňovými výdaji jsou náklady na přechodné ubytování zaměstnance s výjimkou přechodného ubytování v rodinném domě nebo bytě, a to maximálně do výše 3500 Kč měsíčně, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytované jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště (§ 24 odst. 2 písm. zu) ZDP). Jiné nebo vyšší výdaje, a to ani v případě, že právo zaměstnance na poskytnutí takového příspěvku vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z pracovní nebo jiné smlouvy, nelze do daňových výdajů zahrnout (§ 25 odst. 1 písm. j) ZDP).

Na straně zaměstnance - od daně z příjmu je osvobozena hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytovaná jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště (§ 6 odst. 9 písm. k) ZDP). Příspěvky poskytnuté v peněžité formě jsou zdanitelným příjmem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - nepeněžní příspěvky na přechodné ubytování jsou osvobozeny od daně z příjmu, nezahrnují se proto do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a pojistné se z nich neodvádí. Peněžní příspěvky jsou zdanitelným příjmem a odvádí se z nich pojistné.

2.14.2. Příspěvky na bydlení zaměstnanců

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - zaměstnavatel může náklady vynaložené na příspěvky na bydlení zaměstnance (v rodinném domě, vlastním bytě, družstevním či pronajatém bytě) zahrnout do daňových výdajů pouze v případě, že právo zaměstnance na tento příspěvek vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP).

Na straně zaměstnance - příspěvek na bydlení, a to v peněžité i nepeněžité formě - kromě nepeněžního příspěvku na přechodné ubytování (§ 6 odst. 9 písm. k) ZDP), je na straně zaměstnance zdanitelný příjem.

Odvody na pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - příspěvek na bydlení není osvobozen od daně z příjmu, a proto se v plném rozsahu zahrne do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z něho pojistné.

2.15. Příspěvky zaměstnancům na různé formy pojištění, připojištění

Daňový zákon upravuje pouze rozsah daňových výdajů při poskytování **příspěvku na penzijní připojištění se státním příspěvkem** (zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem a o změnách některých zákonů souvisejících s jeho zavedením, ve znění pozdějších předpisů) a **soukromé životní pojištění**. Jiné typy komerčního pojištění (připojištění), např. zdravotní připojištění, pojištění pro případ způsobení škody, připojištění pro případ nemoci apod. nejsou v zákoně nijak upraveny.

2.15.1. Příspěvek na penzijní připojištění se státním příspěvkem

Penzijní připojištění se státním příspěvkem upravuje zákon č. 42/1994 Sb., o penzijním připojištění se státním příspěvkem. Zaměstnavatel může poskytnout zaměstnanci příspěvek na penzijní připojištění formou částky zaslané na účet svého zaměstnance u penzijního fondu.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - daňovým výdajem jsou příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázané na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně však do výše 3 % úhrnu vyměřovacích základů zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (zákon č. 589/1992 Sb.) za zdaňovací období nebo jeho část (§ 24 odst. 2 písm. zj) ZDP). Příspěvky na penzijní připojištění se státním příspěvkem nad rozsah cit. ustanovení **nelze zahrnout do daňových výdajů**, a to ani v případě, že právo na ně vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu, pracovní nebo jiné smlouvy (§ 25 odst. 1 písm. j) ZDP).

Na straně zaměstnance - od daně z příjmu je osvobozen příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně však do výše 5 % vyměřovacího základu zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (§ 6 odst. 9 písm. s) ZDP). Příspěvky nad rozsah citovaného ustanovení jsou zdanitelný příjem.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - příspěvky osvobozené od daně z příjmu se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a pojistné se z nich neodvádí. Částky, které nejsou u zaměstnance osvobozené od daně, se zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné.

2.15.2. Příspěvek zaměstnavatele poskytovaný svým zaměstnancům na soukromé životní pojištění

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - pojistné, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na soukromé životní pojištění na základě pojistné smlouvy uzavřené mezi zaměstnancem jako pojistníkem a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky podle zvláštního právního předpisu, maximálně však v úhrnu za jednoho zaměstnance do výše 8000 Kč za zdaňovací období nebo jeho část za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let (§ 24 odst. písm. zo) ZDP). Příspěvky na soukromé životní pojištění nad rámec citovaného ustanovení nelze zahrnout do daňových výdajů, a to ani v případě, že právo na ně vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní či jiné smlouvy (§ 25 odst. 1 písm. j) ZDP).

Na straně zaměstnance - částky pojistného, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění, a to i při sjednání dřívějšího plnění v případě vzniku práva na starobní důchod nebo plný invalidní důchod, nebo v případě, stane-li se zaměstnanec plně invalidním podle zákona o důchodovém pojištění, nebo v případě smrti (dále jen „soukromé životní pojištění“), na základě pojistné smlouvy sjednané zaměstnancem jako pojistníkem za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení

věku 60 let, maximálně však do výše 12 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Toto platí v případech, kdy má právo na plnění z těchto pojistných smluv pojištěný zaměstnanec, a je-li pojistnou událostí smrt pojištěného, osoby určené podle § 817 občanského zákoníku, kromě zaměstnavatele, který hradil pojistné (§ 6 odst. 9 písm. u) ZDP). Částky nad tento rámec jsou zdanitelným příjmem.

Při splnění podmínek uvedených v § 6 odst. 9 písm. v) ZDP se osvobození od daně z příjmu u pojistného placeného zaměstnavatelem za zaměstnance limitované částkou 12 000 Kč ročně aplikuje již v průběhu kalendářního roku při výpočtu měsíčních daňových záloh. Zjednodušeně vyjádřeno, dokud není u zaměstnance v kalendářním roce vyčerpán od daně osvobozený roční limit, pojistné se do příjmu pro výpočet daňové zálohy nezahrne, a pokud úhrn pojistného placeného od počátku roku přesáhne zmíněný limit, zahrne se do příjmu pro výpočet daňové zálohy část pojistného přesahující tento limit. U zaměstnance s více zaměstnavateli v roce platí od daně osvobozený limit 12 000 Kč samostatně u každého zaměstnavatele, příp. více zaměstnavatelů.

Limity pro daňové osvobození při placení příspěvků na penzijní připojištění zaměstnavatelem za zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. s) ZDP se zjišťují měsíčně a daňové osvobození se aplikuje u zaměstnance také již při výpočtu měsíční daňové zálohy.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - příspěvky na životní pojištění do výše osvobozené od daně z příjmu se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné. Částky, které u zaměstnance přesahují od daně osvobozenou část, se zahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné.

2.15.3. Jiné formy soukromého komerčního pojištění (připojištění)

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - částky poskytnuté zaměstnavatelem svým zaměstnancům formou příspěvků (peněžních i nepeněžních) na různé druhy komerčního pojištění (připojištění) zaměstnanců může zaměstnavatel zahrnout do daňových výdajů pouze v případě, že právo zaměstnance na poskytnutí takového příspěvku vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 2 písm. j bod 5) ZDP).

Na straně zaměstnance - peněžní i nepeněžní příspěvky poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnanci na různé formy komerčního pojištění (připojištění) jsou na straně zaměstnance zdanitelným příjmem (kromě soukromého životního pojištění viz bod 2.9.2.2.).

Odvody pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - peněžní i nepeněžní příspěvky na různé formy komerčního pojištění (s výjimkou případů uvedených v § 6 odst. 9 ZDP) jsou zdanitelným příjmem a zahrnují se tedy do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a odvádí se z nich pojistné.

2.16. Uspokojování kulturních, rekreačních a tělovýchovných potřeb a zájmů zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků

Zaměstnavatelé v souladu s ustanovením § 224 ZP jsou povinni vytvářet zaměstnancům rovněž podmínky pro uspokojování kulturních, rekreačních a tělovýchovných potřeb a zájmů zaměstnanců.

K uspokojování kulturních, rekreačních a tělovýchovných potřeb a zájmů zaměstnanců a jejich rodinných příslušníků (dále jen „**zařízení k uspokojování potřeb a zájmů zaměstnanců**“) může zaměstnavatel využívat:

- vlastní zařízení,
- pronajaté zařízení,
- nebo cizí zařízení formou nákupu rekreačních poukazů, vstupenek apod.

Daňový režim nákladů vynaložených zaměstnavatelem v souvislosti s:

a) provozem vlastního (pronajatého) zařízení k uspokojování potřeb a zájmů zaměstnanců a náklady na zakoupení rekreačních poukazů, vstupenek apod.

Na straně zaměstnavatele - náklady na provoz vlastního (pronajatého) zařízení k uspokojování potřeb zaměstnanců, pokud právo na jejich využívání vyplývá z kolektivní smlouvy nebo vnitřního předpisu zaměstnavatele **lze zahrnout do daňových výdajů** (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP).

Na straně zaměstnance - od daně jsou osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance (§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP).

To znamená, že daňový režim na straně zaměstnance závisí na dvou faktorech, které je nutné posuzovat současně, a to na:

- **formě plnění**, tj. zda bylo plnění zaměstnanci poskytnuto v peněžní nebo nepeněžní formě,
- **zdroji financování**, tj. zda výdaje na nákup poukazů, vstupenek, náklady na organizování kulturních a sportovních akcí byly zaměstnavatelem zahrnuty do daňových výdajů a nebo byly uhrzeny ze sociálního fondu (FKSP), ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Od daně z příjmu fyzických osob je **osvobozen** pouze nepeněžní příspěvek na využívání kulturních zařízení, rekreačních a tělovýchovných zařízení **hrazený zaměstnavatelem ze sociálního fondu (FKSP), ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.** V případě rekreace (včetně zájezdů) je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok.

Peněžní příspěvky, a to bez ohledu na zdroj financování, stejně tak i nepeněžní příspěvky poskytnuté na vrub daňových výdajů, jsou na straně zaměstnance zdanitelným příjmem. V případě provozu vlastního zařízení z nákladů zaměstnavatele je u zaměstnance zdanitelným příjmem cena obvyklá. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté rodinným příslušníkům zaměstnance.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - nepeněžní plnění osvobozená od daně z příjmu se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné. Peněžní příspěvky jsou zdanitelným příjmem a odvádí se z nich pojistné.

b) organizováním kulturních pořadů a sportovních akcí pro zaměstnance a jejich rodinné příslušníky

Na straně zaměstnavatele - zaměstnavatel může náklady vynaložené na příspěvky na kulturní pořady a sportovní akce zahrnout do daňových výdajů pouze v případě, že práva zaměstnanců na tyto příspěvky vyplývají z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z pracovní nebo jiné smlouvy (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP).

Na straně zaměstnance - od daně jsou osvobozena pouze nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance (§ 6 odst. 9 písm. d) ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - příspěvky osvobozené od daně z příjmu se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné. Příspěvky, které jsou zdanitelným příjmem (peněžní nebo z daňových výdajů zaměstnavatele), se zahrnují do vyměřovacího základu a odvádí se z nich pojistné.

2.17. Poskytování výrobků a služeb zaměstnancům

Zaměstnavatel může umožnit svým zaměstnancům nákup výrobků a služeb za nižší než obvyklé ceny.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - náklady na výrobky a služby v rámci běžné činnosti zaměstnavatele jsou daňovými výdaji.

Na straně zaměstnance - zdanitelným nepeněžním příjmem u zaměstnance je rozdíl mezi vyšší obvyklou cenou (za kterou jsou výrobky a služby běžně k dostání na trhu) a nižší prodejní cenou uplatněnou zaměstnavatelem při prodeji výrobku (služby) svým zaměstnancům (§ 6 odst. 3 ZDP).

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - rozdíl mezi cenou obvyklou a cenou prodejní je pro účely pojistného příjem nezúčtovaný, a proto se nezahrnuje do vyměřovacího základu a pojistné se z tohoto rozdílu neodvádí. Vychází se pouze z rozdílu mezi cenou (hodnotou) zúčtovanou a prodejní. To znamená, že zúčtovaným příjmem zaměstnance, který se zahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného, je rozdíl mezi cenou výrobní a cenou prodejní. Z tohoto rozdílu se odvádí pojistné.

2.17.1. Bezplatné využívání motorového vozidla poskytovaného zaměstnavatelem svým zaměstnancům

Zaměstnavatel může zaměstnanci bezplatně poskytnout motorové vozidlo k používání pro služební i soukromé účely.

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - zaměstnavateli se nekrátí daňově uznatelné náklady na takto využívaná vozidla (odpisy, náklady na opravu, náhradní díly apod.). Do výše příjmů úhrady od zaměstnanců za pohonné hmoty spotřebované pro soukromé účely se u zaměstnavatele jedná o daňový výdaj (§ 24 odst. 2 písm. zc) ZDP). Pokud zaměstnanec tyto pohonné hmoty neuhradil, je jejich výše pro zaměstnance daňově uznatelná.

Na straně zaměstnance - Poskytne-li zaměstnavatel zaměstnanci motorové vozidlo pro služební i soukromé účely, stanoví zákon o daních z příjmů výši ocenění tohoto požitku (§ 6 odst. 6 ZDP) na 1 % ze vstupní ceny vozidla (vč. DPH) za každý kalendářní měsíc (i započatý). Minimálně musí částka příjmu činit 1000 Kč i za započatý kalendářní měsíc. Jsou-li poskytnuta 2 vozidla za sebou, vychází se z vyšší ceny. Pokud by byla poskytnuta denně vozidla souběžně, vypočte se 1 % ze souhrnu obou vstupních cen. Do této částky není zahrnuta cena pohonných hmot, spotřebovaná pro soukromé účely. Pokud zaměstnavatel nepožaduje úhradu pohonných hmot spotřebovaných pro soukromé účely, je jejich hodnota zdanitelným příjmem zaměstnance.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - u 1 % vstupní ceny motorového vozidla, které je zdanitelným příjmem zaměstnance, se nejedná o příjem zaměstnanci zúčtovaný a nezahrnuje se proto do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Pokud zaměstnanci budou poskytnuty zaměstnavatelem pohonné hmoty na jízdy pro soukromé účely bezplatně, je jejich hodnota zdanitelným příjmem a vstupuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

2.17.2. Poskytování bezúročných půjček zaměstnancům

Zaměstnavatel může poskytnout svým zaměstnancům bezúročně půjčky, nebo půjčky s úrokem nižším, než je cena obvyklá.

Daňový režim

Na straně zaměstnance - peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem z FKSP, sociálního fondu nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100 000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20 000 Kč a u zaměstnance postiženého živelní pohromou do výše 1 000 000 Kč na bytové účely a do výše 200 000 Kč k překlenutí tíživé finanční situace, jsou osvobozeny od daně z příjmu (§ 6 odst. 9 písm. n) ZP).

V Pokynu D – 300 dává ministerstvo financí k této problematice následující výklad:

1. Převyšuje-li částka úrokově zvýhodněné půjčky poskytnuté zaměstnanci na vymezené účely nebo součet zůstatků dosud nesplacené půjčky (půjček) určitého typu limit stanovený pro účely daňového osvobození v § 6 odst. 9 písm. n) zákona, při výpočtu peněžního (úrokového) zvýhodnění z částky přesahující tento limit se použije úrok obvyklý. Úrok obvyklý se použije také při výpočtu peněžního zvýhodnění z půjček poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci na jiný účel, než je stanoveno v zákoně. Tento výpočet se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období (nejpozději při zúčtování mzdy za prosinec). Takto vypočítaný úrok je zdanitelným příjmem poplatníka.
2. Úrokem obvyklým se rozumí úrok, který je v tomto čase obvykle používán peněžními ústavy v místě při poskytování peněžních prostředků na požádání dlužníka. To znamená, že pokud jsou peněžními ústavy fyzickým osobám poskytovány půjčky (úvěry) obdobného charakteru, při výpočtu peněžního zvýhodnění u tzv. zaměstnaneckých půjček se nepoužije úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ČNB platné v době uzavření smlouvy (§ 23 odst. 7 ZDP). Výše úroku obvyklého nemusí být ale stejná po celou dobu splácení půjčky a zaměstnavatel v tomto případě má povinnost

přihlédnout k výši úroku obvykle používaného v příslušném čase (musí reagovat na změny). Při stanovení obvyklé výše úroku musí zaměstnavatel vzít v úvahu všechny skutečnosti, za kterých jsou peněžními ústavy obdobné půjčky (úvěry) poskytovány, a vybrat takový úvěr, který se bude nejlépe blížit podmínkám, za jakých půjčku on sám zaměstnanci poskytuje.

Odvod na pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení – bezúročné půjčky v zákonném limitu a na stanovené účely jsou osvobozeny od daně, a proto nevstupují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. U bezúročných půjček přesahujících zákonný limit nebo poskytnutých na jiné účely se zdaňuje rozdíl úroků do ceny obvyklé a ten pak vstupuje do vyměřovacího základu a odvádí se z něho pojistné.

2.18. Sociální výpomoci na překlenutí mimořádně tíživé situace poskytnuté zaměstnancům na území, na kterém byl vyhlášen nouzový stav

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - náklady na sociální výpomoc, pokud právo na její poskytnutí vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní nebo jiné smlouvy, **může zaměstnavatel zahrnout do daňových výdajů** (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP).

Na straně zaměstnance - příjmy jsou osvobozené do výše 500 000 Kč, za podmínky, že jsou poskytnuté zaměstnavatelem jako sociální výpomoc zaměstnanci v přímé souvislosti s překlenutím jeho mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelní pohromy, ekologické nebo průmyslové havárie na územích, na kterých byl vyhlášen nouzový stav, za předpokladu, že tyto příjmy jsou vypláceny z fondu kulturních a sociálních potřeb nebo ze sociálního fondu za obdobných podmínek u zaměstnavatelů, na které se předpis o fondu kulturních a sociálních potřeb nevztahuje nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 6 odst. 9 písm. r) ZDP).

To znamená, že od daně z příjmu jsou na straně zaměstnance osvobozeny pouze sociální výpomoci hrazené z FKSP nebo ze sociálního fondu, za obdobných podmínek u zaměstnavatelů, na které se předpis o FKSP nevztahuje, nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jsou osvobozeny od daně a to v rozsahu stanoveném v § 6 odst. 9 písm. r) ZDP. Sociální výpomoci hrazené na vrub daňových výdajů, sociální výpomoci přesahující stanovený limit a sociální výpomoci poskytnuté na jiné účely jsou zdanitelným příjmem.

Odvod na pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky vyplacené zaměstnavatelem formou jednorázové sociální výpomoci v mimořádně závažných případech k překlenutí mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelních pohrom a jiných mimořádně závažných událostí se nezahrnují do základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné.

2.18.1. Sociální výpomoc poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům (nejbližším pozůstalým zaměstnancem) jako pomoc při řešení mimořádně finančně tíživých situací

Daňový režim

Na straně zaměstnavatele - náklady na jednorázovou sociální výpomoc zaměstnancům, popřípadě jejich nejblížeším pozůstalým, pokud právo na její poskytnutí vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu nebo pracovní nebo jiné smlouvy **může zaměstnavatel zahrnout do daňových výdajů** (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP).

Na straně zaměstnance - od daně z příjmu jsou osvobozena stipendia ze státního rozpočtu, z rozpočtu kraje, z prostředků vysoké školy nebo veřejné výzkumné instituce, stipendia z prostředků právnické osoby, která vykonává činnost střední školy nebo vyšší odborné školy, anebo obdobná plnění ze zahraničí, podpory a příspěvky z prostředků nadací, nadačních fondů a občanských sdružení včetně obdobných plnění poskytovaných ze zahraničí a nepeněžního plnění, sociální výpomoci poskytované zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb nejblížeším pozůstalým a sociální výpomoci nejblížeším pozůstalým ze sociálního fondu (zisku po zdanění) za obdobných podmínek u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, kromě plateb přijatých náhradou za ztrátu příjmu a plateb majících charakter příjmů podle § 6 až 9 (toto stanoví § 4 odst. 1 písm. k) ZDP).

To znamená, že hodnota jednorázové sociální výpomoci poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům v mimořádně závažných případech a při řešení tíživých nebo neočekávaných sociálních situací, a to bez ohledu zda byla poskytnuta z FKSP, sociálního fondu, nebo na vrub daňových výdajů, je na straně zaměstnance zdanitelný příjem. Sociální výpomoc poskytnutá nejblížeším pozůstalým zaměstnancem z FKSP, ze sociálního fondu, resp. zisku po zdanění, je osvobozena od daně z příjmu, a to až do výše 15 000 Kč (§ 4 odst. 1 písm. k) ZDP). Částka přesahující od daně osvobozenou částku je zdanitelným příjmem u příjemce (§ 10 ZDP), který se zdaňuje prostřednictvím daňového příznání.

Odvod pojistného na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení - částky poskytnuté zaměstnancům při mimořádně závažných událostech formou jednorázových sociálních výpomocí se nezahrnují do vyměřovacího základu pro odvod pojistného a neodvádí se z nich pojistné (§ 3 odst. 2 písm. e) zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů; § 5 odst. 2 písm. e) zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení, v platném znění).

Jak jsme již v úvodu uvedli, pokud jde o rozsah plnění osvobozených od daní na straně zaměstnance, tak v návaznosti na novou koncepci zákoníku práce k žádné významné věcné úpravě nedošlo. Nadále jsou od daně z příjmů osvobozena vybraná nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci z FKSP, sociálního fondu, zisku po zdanění nebo na vrub nedaňových výdajů (nákladů) zaměstnavatele. Obsahem této části je stručný přehled právních předpisů upravujících tvorbu a čerpaní fondu kulturních a sociálních potřeb.

III. Právní úprava fondu kulturních a sociálních potřeb a sociálního fondu

3.1. Tvorba a čerpání FKSP

Povinnost tvořit FKSP mají:

- **Organizační složky státu, státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace zřízené územně samosprávnými celky** (§ 48 a § 56 zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů a § 29 zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů) a **školské právnické osoby**. Odst. 2 § 137 zákona č. 561/2004 Sb., školský zákon, ve znění pozdějších předpisů stanoví, že školská právnická osoba zřízená ministerstvem, krajem, obcí nebo svazkem obcí vytváří fond kulturních a sociálních potřeb.

Tvorbu a čerpání FKSP pro organizační složky státu, státní příspěvkové organizace a příspěvkové organizace zřízené územně samosprávnými celky upravuje vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

- **Státní podniky**; povinnost tvořit FKSP jim ukládá zákon č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů. Státní podnik může ze svého použitelného zisku vytvářet i další fondy (§19 odst. 4 cit. zákona).

Tvorbu a čerpání FKSP pro státní podnik upravuje vyhláška č. 310/1995 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

3.2. Přehled právní předpisů upravujících tvorbu sociálního fondu

Povinnost tvořit sociální fond mají:

- **Zdravotní pojišťovny** - tvorbu sociálního fondu upravuje ustanovení § 4 vyhlášky č. 418/2003 Sb., kterou se stanoví podrobnější vymezení okruhu a výše příjmů a výdajů fondu veřejného zdravotního pojištění zdravotních pojišťoven, podmínky jejich tvorby, užití, přípustnosti vzájemných převodů finančních prostředků a hospodaření s nimi, limit nákladů na činnost zdravotních pojišťoven krytých ze zdrojů základního fondu, včetně postupu propočtu tohoto limitu, ve znění pozdějších předpisů.

Sociální fond zdravotní pojišťovny se používá k zabezpečení kulturních, sociálních a dalších potřeb ve prospěch zaměstnanců zdravotní pojišťovny, případně dalších osob v souladu s vnitřním předpisem zdravotní pojišťovny. Základní příděl do fondu je ve výši maximálně 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na mzdy a náhrady mzdy, které byly zúčtovány s provozním fondem. Fond je tvořen převodem finančních prostředků z provozního fondu. Zůstatek sociálního fondu i zůstatek finančních prostředků samostatného bankovního účtu sociálního fondu dosažené ke konci účetního období se převádí do následujícího účetního období. Rozsah plnění poskytovaných ze sociálního fondu vyhláška neupravuje, lze jej sjednat v kolektivní smlouvě nebo stanovit vnitřním předpisem.

- **Akciová společnost České dráhy – tvorbu sociálního fondu stanoví § 11 zákona č. 77/2002 Sb.**, o akciové společnosti České dráhy, státní organizaci Správa železniční dopravní cesty a o změně zákona č. 266/1994 Sb., o dráhách, ve znění pozdějších předpisů, a zákona č. 77/1997 Sb., o státním podniku, ve znění pozdějších předpisů. Sociální fond se používá ve prospěch zaměstnanců

k zabezpečení kulturních, sociálních a dalších potřeb. Sociální fond Akciová společnost České dráhy je tvořen přidělem ve výši 2 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na mzdy a náhrady mzdy. Rozsah plnění poskytovaných ze sociálního fondu zákon neupravuje, podmínky čerpání lze sjednat v kolektivní smlouvě nebo stanovit vnitřním předpisem.

- **Veřejné vysoké školy - zákon č. 111/1998 Sb.** o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů. V ustanovení § 18 odst. 6 zákon ukládá veřejné vysoké škole povinnost vytvářet sociální fond. Dále pak § 18 odst. 12 cit. zákona stanoví, že sociální fond je tvořen základním přidělem na vrub nákladů veřejné vysoké školy do výše 2 % z ročního objemu nákladů veřejné vysoké školy zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost. Rozsah plnění poskytovaných ze sociálního fondu zákon neupravuje, lze jej sjednat v kolektivní smlouvě nebo stanovit vnitřním předpisem.

- **Veřejné výzkumné instituce - zákon č. 341/2005 Sb.**, o veřejných výzkumných institucích, který stanoví, že veřejná výzkumná instituce tvoří sociální fond (§ 23 cit. zákona). V ustanovení § 27 pak stanoví, že zdrojem sociálního fondu je základní příděl na vrub nákladů veřejné výzkumné instituce ve výši 2 % z ročního objemu nákladů veřejné výzkumné instituce zúčtovaných na mzdy, náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost. Jeho užití se řídí pravidly pro hospodaření s fondy veřejné výzkumné instituce (§ 18 odst. 2 písm. d) a § 20 odst. 1 písm. e) cit. zákona). Pro účely vymezení uznaných nákladů ve výzkumu a vývoji se sociální fond veřejné výzkumné instituce považuje za fond kulturních a sociálních potřeb (§ 27 odst. 2 cit. zákona). Rozsah plnění poskytovaných ze sociálního fondu zákon neupravuje.

Fond obdobný FKSP nebo sociálnímu fondu mohou dobrovolně tvořit obchodní společnosti, družstva i zaměstnavatelé - fyzické osoby. Dobrovolně mohou v souladu s § 5 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, sociální či obdobný fond tvořit také územně samosprávné celky (obce a kraje). Sociální či obdobný fond mohou dobrovolně tvořit také zaměstnavatelé občanská sdružení, politické strany atd. U těchto subjektů lze kritéria (základnu) pro tvorbu sociálního fondu zvolit libovolně. Z výstupu Informačního systému o pracovních a mzdových podmínkách sjednaných v kolektivních smlouvách vyplývá, že nejčastěji je příděl do sociálního fondu odvozen z **plánovaného objemu mzdových prostředků a ostatních osobních nákladů.**

V období 2003 až 2006 se průměrná výše tvorby (za ČR celkem) pohybovala kolem hodnoty 2,3 %. Dále je tvorba fondu odvozována z **objemu vyplacených mezd** (v posledních třech letech se průměrná výše pohybovala kolem hodnoty 2,1 %) nebo se fond tvoří **absolutní částkou na jednoho zaměstnance** (průměrný příděl do sociálního fondu na jednoho zaměstnance v roce 2006 činil 1618 Kč). V menší míře je pak tvorba sociálního fondu stanovena procentem z čistého zisku a část zaměstnavatelů (zejména obce) přebírají ustanovení o tvorbě fondu kulturních a sociálních potřeb.

Tvorbu takového fondu u některých subjektů právní předpis neumožňuje, např. zákon č. 248/1995 Sb., o obecně prospěš-

ných společnostech v ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) stanoví, že **hospodářský výsledek (zisk) veřejně prospěšné společnosti nesmí být použit ve prospěch** zakladatelů, členů jejích orgánů nebo **zaměstnanců a musí být použit na poskytování obecně prospěšných služeb, pro které byla obecně prospěšná společnost založena.** Hospodářský výsledek po zdanění, vykázaný ke konci účetního období, převádí obecně prospěšná společnost v celé výši do rezervního fondu (*§ 17 odst. 3 cit. zákona*).

Čerpání sociálního fondu

Pokud jde o čerpání sociálního fondu, tak neexistuje žádný obecně závazný právní předpis, který by určoval rozsah plně-

ní, které lze ze sociálního fondu poskytovat. Použití sociálního fondu je v kompetenci zaměstnavatele, nebo je předmětem kolektivního vyjednávání.

Daňový režim plnění

Daňový režim plnění poskytovaných zaměstnancům z FKSP a ze sociálního fondu upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon v žádném případě neřeší otázku rozsahu plnění poskytovaných ze sociálního fondu, pouze taxativně stanovuje okruh plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům z FKSP, sociálního fondu nebo ze zisku po zdanění, které jsou u zaměstnance osvobozené od daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti.

IV. Souvislosti některých definic obsažených v zákoníku práce a v zákoně o daních z příjmů a stručný popis zdanění mezd a platů

4.1. Definice pojmu „výkon závislé práce“ podle zákoníku práce a definice „příjmy ze závislé činnosti“ pro účely zákona o daních z příjmu a jejich vztah

Zákoník práce upravuje právní vztahy vznikající při výkonu závislé práce mezi zaměstnanci a zaměstnavatelem; tyto vztahy jsou v souladu s § 1 zákoníku práce definované jako vztahy pracovněprávní.

Dále pak ustanovení § 2 ZP definuje, co se rozumí pod pojmem závislá práce, a to:

Odst. 4 - Za závislou práci, která je vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, se považuje výlučně osobní výkon práce zaměstnance pro zaměstnavatele, podle pokynů zaměstnavatele, jeho jménem, za mzdu, plat nebo odměnu za práci, v pracovní době nebo jinak stanovené nebo dohodnuté době na pracovišti zaměstnavatele, popřípadě na jiném dohodnutém místě, na náklady zaměstnavatele a na jeho odpovědnost.

Odst. 5 - Za závislou práci podle odstavce 4 se považují také případy, kdy zaměstnavatel na základě povolení podle zvláštního právního předpisu (dále jen „agentura práce“) dočasně přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli na základě ujednání v pracovní smlouvě nebo dohodě o pracovní činnosti, kterým se agentura práce zaváže zajistit svému zaměstnanci dočasný výkon práce podle pracovní smlouvy nebo dohody o pracovní činnosti u jiného zaměstnavatele (dále jen „uživatel“) a zaměstnanec se zaváže tuto práci konat podle pokynů uživatele a na základě dohody o dočasném přidělení zaměstnance agentury práce, uzavřené mezi agenturou práce a uživatelem.

Odst. 6 - Práce fyzických osob ve věku do 15 let nebo starších 15 let do skončení povinné školní docházky je zakázána. Tyto osoby mohou vykonávat jen uměleckou, kulturní, reklamní nebo sportovní činnost za podmínek stanovených zvláštním právním předpisem.

Ustanovení § 3 ZP pak stanoví, že závislá práce může být vykonávána výlučně v pracovněprávním vztahu podle tohoto zákona, není-li upravena zvláštními právními předpisy (například zákon č. 218/2002 Sb., služební zákon, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 361/2003 Sb., o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů, ve znění pozdějších předpisů). Základními pracovněprávními vztahy podle tohoto zákona jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.

Pokud jde o zákon o daních z příjmů, tak ten má svoji vlastní definici, co se rozumí příjmy ze závislé činnosti, kde zjištění základu daně vztahujícímu se k těmto příjmům je podrobně popsáno v § 6 ZDP. Okruh příjmů, s nimiž plátce příjmů musí zacházet jako s příjmy ze závislé činnosti, je v ZDP širší, než okruh příjmů uvedených v zákoníku práce.

4.1.1. Základní principy zdanění příjmů zaměstnanců u zaměstnavatele

Nový zákoník práce zavedl výraz **závislá práce** pro pracovněprávní účely. V zákoně o daních z příjmů definované pří-

jmy ze závislé činnosti a na to navazující pojem „výkon závislé činnosti“ se však vztahují na širší okruh poplatníků, a proto je širší i vymezení „zaměstnanec“ a „zaměstnavatele“ pro účely tohoto zákona.

Příjmy ze závislé činnosti podle § 6 ZDP jsou:

- a) příjmy
 - ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru z obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce,
 - a příjmy za práci žáků a studentů z praktického výcviku,
- b) příjmy za práci členů družstev, společníků a jednatelů společností s ručením omezeným a komanditistů komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce,
- c) odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob,
- d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem závislé činnosti podle písmen a) až c) nebo funkce bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo funkci, nebo od plátce, u kterého poplatník závislou činnost nebo funkci nevykonává.

Funkčními požitky podle § 6 ZDP jsou:

- funkční platy členů vlády, poslanců a senátorů Parlamentu České republiky a poslanců Evropského parlamentu, zvolených na území České republiky a platy vedoucích ústředních úřadů státní správy,
 - odměny za výkon funkce v orgánech obcí, v jiných orgánech územní samosprávy, státních orgánech, občanských a zájmových sdruženích, komorách a v jiných orgánech a institucích.
- Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky zařazuje ZDP do stejného ustanovení a tyto příjmy tento zákon posuzuje shodně, a to včetně způsobu vybírání daně. Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je proto v ZDP označen jako zaměstnanec, plátce těchto příjmů jako zaměstnavatel. S tím je mimo jiné v dalších ustanoveních ZDP spojena povinnost výpočtu měsíční daňové zálohy (a jejich odvodu příslušnému finančnímu úřadu) popř. výpočtu a odvodu konečné srážkové daně v zákonem vymezených zvláštních případech.

Zaměstnavatelem pro účely ZDP je i český daňový rezident (např. firma se sídlem v ČR), u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Z hlediska ustanovení ZDP se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený poplatníkem – českým daňovým rezidentem, který je uživatelem pracovní síly dodané zahraničním zaměstnavatelem, a to i když zahraniční zaměstnavatel je v postavení agentury práce. Tím se mimo jiné technicky zajišťuje, aby ze mzdy za práci vykonávanou na území ČR byla fakticky vybrána daň. V případě, že v úhradách českého zaměstnavatele (uživatele) zahraničnímu zaměstnavateli je obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

Příjmy zaměstnance ve smyslu ZDP se rozumějí příjmy pravidelné nebo jednorázové bez ohledu na to:

- zda je na ně právní nárok či nikoli,
- zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních před-

pisů (např. ve vazbě na ustanovení zákoníku práce v případě smrti zaměstnance),

- zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru anebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance, kteří jsou poplatníky z příjmů ze závislé činnosti.

Za příjem zaměstnance ve smyslu ZDP se považuje rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnutá práva, služby nebo věci (za poskytnutý majetek) nižší, než je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu (zákona o oceňování), nebo cena, kterou účtuje jiným osobám. Za příjem zaměstnance se tudíž považují i např. slevy z ceny poskytnuté zaměstnancům oproti ostatním zákazníkům.

Za příjmy ze závislé činnosti (ani za funkční požitky) se nepovažují a předmětem daně nejsou (nezdaňují se) zejména:

- náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti (i funkce) do výše stanovené nebo umožněné zákoníkem práce pro zaměstnance zaměstnavatele, který je státem,
- hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách,
- přijatá náhrada škody, kromě plateb přijatých náhradou za ztrátu příjmu,
- hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, mycích, čistících a dezinfekčních prostředků a ochranných nápojů poskytovaných v rozsahu stanoveném zvláštním předpisem, včetně nákladů na udržování osobních ochranných a pracovních prostředků, pracovních oděvů a obuvi, jakož i hodnota poskytovaných stejnokrojů, včetně příspěvků na jejich udržování, dále hodnota pracovního oblečení, určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na jeho udržování. Nezdanitelné je i poskytnutí běžné pitné vody bez ohledu, zda je z vodovodního kohoutku nebo v balené formě, neboť jde o součást běžných pracovních podmínek,
- částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel,
- náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci v souladu se zákoníkem práce. Náhrady lze poskytovat i formou paušálu, a to za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Jde-li o paušál za použití vlastního nářadí, zařízení a předmětů, které by jinak byly daňově odpisovány, uzná se paušál za nezdanitelný jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování (§ 31 ZDP) v druhém a dalších letech odpisování.

Předmětem daně nejsou rovněž:

- příjmy získané zděděním, darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva, s výjimkou příjmů z nich plynoucích a s výjimkou darů přijatých v souvislosti s výkonem činnosti podle § 6 (nebo s podnikáním anebo s jinou samostatnou výdělečnou činností) - z toho mimo jiné vyplývá, že dary přijaté v souvislosti s výkonem zaměstnání předmětem daně z příjmů jsou, resp. nejsou vyloučeny z předmětu daně z příjmů fyzických osob a nepodléhají dani darovací,
- úvěry a půjčky s výjimkami, které se zaměstnanců jako takových netýkají.

Z příjmů, které jsou předmětem daně, jsou některé od daně z příjmů osvobozeny. V praxi má toto rozdělení i ten praktický význam, že částky, které nejsou předmětem daně zaměstnavatel neuvádí na mzdových listech, zatímco od daně osvobozené částky se na mzdové listy zpravidla uvádějí. **Z plnění**

poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnancům ZDP osvobozuje zejména:

- částky vynaložené zaměstnavatelem na doškolování zaměstnanců, které souvisí s jeho podnikáním; toto osvobození se nevztahuje na částky vyplácené zaměstnancům jako náhrada za ušlý příjem,
- hodnota stravování poskytovaného jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů,
- zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozujícím veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě bezplatných nebo zlevněných jízdenek,
- hodnota přechodného ubytování, nejde-li o ubytování při pracovní cestě, poskytovaná jako nepeněžní plnění zaměstnavatelem zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, pokud obec přechodného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště,
- příspěvek zaměstnavatele na penzijní připojištění se státním příspěvkem poukázaný na účet jeho zaměstnance u penzijního fondu, maximálně však do výše 5 % vyměrovacího základu zaměstnance pro pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti,
- částky pojistného, které hradí zaměstnavatel pojišťovně za zaměstnance na pojištění pro případ dožití nebo pro případ smrti nebo dožití nebo na důchodové pojištění (pro tato pojištění je zavedeno označení „soukromé životní pojištění“), na základě pojistné smlouvy sjednané zaměstnancem jako pojistníkem za podmínky, že ve smlouvě byla sjednána výplata pojistného plnění až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce dosažení věku 60 let, maximálně však do výše 12 000 Kč ročně od téhož zaměstnavatele. Toto osvobození platí v případech, kdy má právo na plnění z pojistné smlouvy pojištěný zaměstnanec, a je-li pojistnou událostí smrt pojištěného, osoby určené podle § 817 občanského zákoníku, kromě zaměstnavatele, který hradil pojistné,
- částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s výplatou mzdy a se srážkami ze mzdy zaměstnanci, s placením příspěvku na pojistné (připojištění) ve prospěch zaměstnance, jakož i částky vynaložené zaměstnavatelem na úhradu výdajů spojených s poskytováním nepeněžitého plnění zaměstnanci.

Další okruh plnění je od daně z příjmu osvobozen „podmínečně“, tj. pouze v případech, že jsou splněny zákonem stanovené podmínky. V § 6 odst. 7 a 9 ZDP je vyjmenován okruh plnění, které pokud je zaměstnavatel poskytuje (hradí) z FKSP⁸⁾, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů jsou u zaměstnance osvobozeny od daně.

Od daně z příjmu jsou osvobozeny:

- **hodnota nealkoholických nápojů** poskytovaných jako nepeněžní plnění ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů zaměstnavatelem zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti,
- **nepeněžní plnění** poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub

⁸⁾ U vyjmenovaných osvobozených plnění poskytovaných z FKSP, tj. ve státní sféře v souladu s vyhláškou č. 114/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, u státních podniků v souladu s vyhláškou č. 310/1995 Sb., o FKSP, ve znění pozdějších předpisů, je však nutné sledovat, zda příslušná vyhláška poskytnutí takového plnění umožňuje.

výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, **ve formě možnosti používat rekreační, zdravotnická a vzdělávací zařízení, předškolní zařízení, závodní knihovny, tělovýchovná a sportovní zařízení nebo ve formě příspěvku na kulturní pořady a sportovní akce**; jde-li však o poskytnutí rekreace včetně zájezdů, je u zaměstnance z hodnoty nepeněžního plnění od daně osvobozena v úhrnu nejvýše částka 20 000 Kč za kalendářní rok. Jako plnění zaměstnavatele zaměstnanci se posuzuje i plnění poskytnuté pro rodinné příslušníky zaměstnance,

- **hodnota nepeněžních darů poskytovaných z fondu kulturních a sociálních potřeb** podle příslušného předpisu a u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, hodnota nepeněžních darů poskytovaných za obdobných podmínek ze sociálních fondů nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, a to až do úhrnné výše 2000 Kč ročně u každého zaměstnance, tj. při příležitostech uvedených ve vyhlášce o FKSP,
- příjmy do výše 500 000 Kč poskytnuté zaměstnavatelem jako **sociální výpomoc zaměstnanci** v přímé souvislosti s překlenutím jeho mimořádně obtížných poměrů v důsledku živelní pohromy, ekologické nebo průmyslové havárie na územích, na kterých byl vládou vyhlášen nouzový stav,
- peněžní zvýhodnění plynoucí zaměstnancům v souvislosti s poskytováním **bezúročných půjček nebo půjček s úrokem nižším**, než je obvyklá výše úroku, zaměstnavatelem z fondu kulturních a sociálních potřeb podle zvláštního předpisu a u zaměstnavatelů, na které se tento předpis nevztahuje, ze sociálního fondu nebo ze zisku (příjmu) po jeho zdanění, jedná-li se o návratné půjčky poskytnuté zaměstnanci na bytové účely do výše 100 000 Kč nebo k překlenutí tíživé finanční situace do výše 20 000 Kč a u zaměstnance postiženého živelní pohromou do výše 1000 000 Kč na bytové účely a do výše 200 000 Kč k překlenutí tíživé finanční situace.

4. 1.2. Základ daně

Základem daně (díličím základem daně při více druhích příjmů) při příjmech od zaměstnavatele je zdanitelný příjem ze závislé činnosti nebo funkční požitky snížené o sražené (nebo zaměstnancem uhrazené) částky pojistného na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a částky pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, které je podle zvláštních zákonů o pojistném povinen platit zaměstnanec. U zaměstnanců, na které se vztahuje povinné zahraniční pojištění stejného druhu, se příjem sníží o příspěvky na toto zahraniční pojištění.

Toto základní pravidlo obsažené v § 6 odst. 13 ZDP v zásadě vyjadřuje, že základem daně u zaměstnance je příjem (rozumí se „zdanitelný příjem“ nezahrnující částky od daně osvobozené) snížený o povinné pojistné na sociální a na zdravotní pojištění, které je povinen platit zaměstnanec, zpravidla srážkou z příjmu (zjednodušeně srážkou ze mzdy). Toto pojistné (na sociální pojištění ve výši 8 % z vyměřovacího základu, na zdra-

votní pojištění 4,5 % z vyměřovacího základu, celkem 12,5 %) má dnes povahu výdaje hrazeného zaměstnancem a odčitatelného od jeho příjmu před zdaněním. Pojistné, které je povinen platit zaměstnavatel, není součástí příjmu zaměstnance⁹⁾.

Od tohoto obecného vymezení základu daně vztahujícího se k příjmům ze závislé činnosti a funkčním požitkům se pak v dalších ustanoveních ZDP odvíjí postup zaměstnavatele při výpočtu měsíčních daňových záloh.

Pokud jde o roční zúčtování daňových záloh, tak to se provádí na žádost zaměstnanců, kteří nejsou povinni (z důvodů uvedených v ZDP) podat po skončení roku daňové přiznání. Termín pro podání žádosti o roční zúčtování u zaměstnavatele zákon stanoví do 15. 2. po skončení roku. Zaměstnanci, kterým vznikne povinnost podat daňové přiznání, jsou povinni tak učinit po skončení příslušného kalendářního roku v termínu do 31. 3., popř. do 30. 6. (na základě zplnomocnění daňového poradce předloženého do 31. 3.).

4.1.3. Nezdánitelné části příjmu a výše daně

Výsledná celoroční daň podle roční sazby daně se zjišťuje z ročního základu daně sníženého o nezdanitelné částky z příjmu (§ 15 ZDP). V současné době (rok 2007) lze nezdanitelné částky uplatnit výhradně až po skončení kalendářního roku (označeného v zákoně jako zdaňovací období). Při výpočtu měsíční daňové zálohy z měsíčního základu daně se nezdanitelné částky nepoužijí. Jejich uplatnění u zaměstnavatele přichází v úvahu až v případném ročním zúčtování zaměstnance.

Přehled ročních nezdanitelných částí, které lze odečíst ze základu daně (§ 15 ZDP):

- **hodnota darů** poskytnutých obcím, krajům, organizačním složkám státu, **právníkům osobám se sídlem na území České republiky**, jakož i právníkům osobám, které jsou pořadatelem veřejných sbírek podle zvláštního zákona, a to na
 - financování vědy a vzdělání, výzkumných a vývojových účelů, kultury, školství,
 - na policii,
 - na požární ochranu,
 - na podporu a ochranu mládeže,
 - na ochranu zvířat a jejich zdraví,
 - na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitární, charitativní, náboženské pro registrované církve a náboženské společnosti, tělovýchovné a sportovní,
 - a politickým stranám a politickým hnutím na jejich činnost,**dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky** provozujícím školská a zdravotnická zařízení a zařízení na ochranu opuštěných zvířat nebo ohrožených druhů zvířat, na financování těchto zařízení, dále fyzickým osobám s bydlištěm na území České republiky, které jsou poživateli částečného nebo plného invalidního důchodu, a nebo jsou nezletilými dětmi dlouhodobě těžce zdravotně postiženými vyžadujícími mimořádnou péči podle zvláštních právních předpisů, na zdravotnické prostředky nejvýše do částky nehrázené zdravotními pojišťovnami nebo na rehabilitační a kompenzační pomůcky uvedené ve zvláštním právním předpise nejvýše do částky nehrázené příspěvkem ze státního rozpočtu, a na majetek usnadňující těmto osobám vzdělání a zařazení do zaměstnání.

Výše uvedené dary lze uplatnit, pokud úhrnná hodnota darů ve zdaňovacím období přesáhne 2 % ze základu daně anebo činí alespoň 1000 Kč. Obdobně se postupuje u darů na financování odstraňování následků živelní pohromy, ke které došlo na území České republiky. V úhrnu lze odečíst nejvýše 10 % ze základu daně. Jako dar na zdravotnické účely se hodnota jednoho odběru krve bezpříspěvkového dárce oceňuje částkou 2000 Kč.

⁹⁾ V červnu 2007 byl do Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR předložen vládou návrh novely zákona o daní z příjmů, podle kterého by počínaje rokem 2008 měla existovat pouze jedna sazba pro zdanění příjmu ze závislé činnosti ve výši 15 %. Současně zákonem stanovené pojistné placené zaměstnancem by již nemělo být odčitatelným výdajem a navíc pojistné placené zaměstnavatelem by se mělo stát součástí zdanitelného příjmu zaměstnance (návrh byl široce medializován jako „zdaňování tzv. super hrubé mzdy“).

■ **částka, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období** z úvěru ze stavebního spoření, úrokům z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo pobočkou zahraniční banky anebo zahraniční bankou, sníženým o státní příspěvek poskytnutý podle zvláštních právních předpisů, jakož i úvěru poskytnutého stavební spořitelnou, bankou nebo pobočkou zahraniční banky v souvislosti s úvěrem ze stavebního spoření nebo s hypotečním úvěrem, a použitým na financování bytových potřeb, pokud se nejedná o bytovou výstavbu, údržbu ani o změnu stavby bytového domu nebo bytu ve vlastnictví podle zvláštního právního předpisu prováděnou v rámci podnikatelské a jiné samostatné výdělečné činnosti nebo pro účely pronájmu. **Bytovými potřebami pro účely tohoto zákona se rozumí**

- výstavba bytového domu, rodinného domu, bytu podle zvláštního právního předpisu nebo změna stavby,
- koupě pozemku, pokud na něm bude postavena stavba uvedená výše s využitím úvěru na financování bytových potřeb, za předpokladu, že na pozemku bude zahájena výstavba bytové potřeby do 4 let od okamžiku uzavření úvěrové smlouvy a koupě pozemku v souvislosti s pořízením bytové potřeby dále uvedené,
- koupě bytového domu, rodinného domu včetně rozestavěné stavby těchto domů nebo bytu, nebo bytu podle zvláštního právního předpisu,
- splacení členského vkladu nebo vkladu právnické osobě jejím členem nebo společníkem za účelem získání práva nájmu nebo jiného užívání bytu nebo rodinného domu,
- údržba a změna stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu ve vlastnictví podle zvláštního právního předpisu a bytů v nájmu nebo v užívání,
- vypořádání bezpodílového spoluvlastnictví manželů nebo vypořádání spoludědiců v případě, že předmětem vypořádání je úhrada podílu spojeného se získáním bytu, rodinného domu nebo bytového domu,
- úhrada za převod členských práv a povinností družstva nebo podílu na obchodní společnosti uskutečněná v souvislosti s převodem práva nájmu nebo jiného užívání bytu,
- splacení úvěru nebo půjčky použitých poplatníkem na financování bytových potřeb výše uvedených.

Použije-li se nebo používá-li se výše uvedená bytová potřeba nebo její část k podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k pronájmu, lze odečíst úroků po dobu užívání bytové potřeby k uvedeným účelům uplatnit pouze v poměrné výši.

V případě, že účastníky smlouvy o úvěru na financování bytové potřeby je více zletilých osob, uplatní odpočet buď jedna z nich, anebo každá z nich, a to rovným dílem. Jde-li o předmět bytové potřeby spojený s výstavbou nebo vlastnictvím domu nebo bytu, může být základ daně snížen pouze ve zdaňovacím období, po jehož celou dobu poplatník předmět bytové potřeby vlastnil a užíval k vlastnímu trvalému bydlení nebo trvalému bydlení druhého z manželů, potomků, rodičů nebo prarodičů obou manželů. V případě výstavby, změny stavby nebo koupě rozestavěné stavby je podmínkou, že poplatník užíval předmět bytové potřeby k vlastnímu trvalému bydlení nebo k trvalému bydlení dalších osob (viz výše) po nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí. V roce nabytí vlastnictví však stačí, jestliže předmět bytové potřeby poplatník vlastnil ke konci zdaňovacího období.

Úhrnná částka úroků, o které se snižuje základ daně ze všech úvěrů poplatníků v téže domácnosti, nesmí překročit 300 000 Kč. Při placení úroků jen po část roku nesmí uplatňovaná částka překročit jednu dvanáctinu této maximální částky za každý měsíc placení úroků.

■ příspěvek zaplacený poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem podle smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem uzavřené mezi poplatníkem a penzijním fondem. Částka, kterou lze takto odečíst, se rovná úhrnu příspěvků zaplacených poplatníkem na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem na zdaňovací období sníženému o 6000 Kč. Maximální částka, kterou lze takto odečíst za zdaňovací období, činí 12 000 Kč.

Pokud poplatníkovi jeho penzijní připojištění zaniklo bez nároku na penzi nebo jednorázové vyrovnání a současně bylo poplatníkovi vyplaceno odbytné, pak nárok na uplatnění odpočtu nezdanitelné části základu daně zaniká a příjem ke zdanění podle § 10 ZDP ve zdaňovacím období, ve kterém k této skutečnosti došlo, jsou částky, o které byl poplatníkovi v příslušných letech z důvodu zaplacených příspěvků na jeho penzijní připojištění se státním příspěvkem základ daně snížen (§ 15 odst. 5 ZDP).

■ poplatníkem zaplacené pojistné ve zdaňovacím období na jeho soukromé životní pojištění podle pojistné smlouvy uzavřené mezi poplatníkem jako pojistníkem a pojištěným v jedné osobě a pojišťovnou, která je oprávněna k provozování pojišťovací činnosti na území České republiky, za předpokladu, že výplata pojistného plnění (důchodu nebo jednorázového plnění) je ve smlouvě sjednána až po 60 měsících od uzavření smlouvy a současně nejdříve v kalendářním roce, v jehož průběhu dosáhne poplatník věku 60 let, a u pojistné smlouvy s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití navíc za předpokladu, že pojistná smlouva s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití s pojistnou dobou od 5 do 15 let včetně má sjednanou pojistnou částku alespoň na 40 000 Kč a pojistná smlouva s pevně sjednanou pojistnou částkou pro případ dožití s pojistnou dobou nad 15 let má sjednanou pojistnou částku alespoň na 70 000 Kč. U důchodového pojištění se za sjednanou pojistnou částku považuje odpovídající jednorázové plnění při dožití. V případě jednorázového pojistného se zaplacené pojistné poměrně rozpočítá na zdaňovací období (kalendářní roky) podle délky trvání pojištění s přesností na dny. Maximální částka, kterou lze odečíst za zdaňovací období, činí v úhrnu 12 000 Kč, a to i v případě, že poplatník má uzavřeno více smluv s více pojišťovnami.

Při nedodržení těchto podmínek z důvodu zániku pojištění nebo dodatečné změny doby trvání pojištění nárok na uplatnění odpočtu nezdanitelné části základu daně zaniká a příjem podle § 10 ZDP patřícím do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém k této skutečnosti došlo, jsou částky, o které byl poplatníkovi v příslušných letech z důvodu zaplaceného pojistného základ daně snížen, s výjimkou pojistných smluv, u nichž nebude vyplaceno pojistné plnění nebo odbytné a zároveň rezerva nebo kapitálová hodnota pojištění bude převedena na novou smlouvu soukromého životního pojištění splňující podmínky pro uplatnění nezdanitelné části základu daně.

■ členské příspěvky zaplacené ve zdaňovacím období členem odborové organizace odborové organizaci, která podle svých stanov obhájí hospodářské a sociální zájmy zaměstnanců v rozsahu vymezeném zvláštním právním předpisem, tj. zákoníkem práce. Takto lze odečíst částku do výše 1,5 % zdanitelných příjmů podle § 6 ze závislé činnosti a funkčních požitků), s výjimkou příjmů podle § 6 zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně, maximálně však do výše 3000 Kč za zdaňovací období.

■ úhrady za zkoušky ověřující výsledky dalšího vzdělávání podle zákona č. 179/2006 Sb., o ověřování a uznávání výsledků dalšího vzdělávání a o změně některých zákonů (zákon o uznávání výsledků dalšího vzdělávání), pokud nebyly hrazeny zaměstnavatelem (ani nebyly uplatněny

jako výdaj podle § 24 poplatníkem s příjmy podle § 7, např. z podnikání), nejvýše však 10 000 Kč. U poplatníka, který je osobou se zdravotním postižením, lze za zdaňovací období odečíst až 13 000 Kč, a u poplatníka, který je osobou s těžším zdravotním postižením, až 15 000 Kč. Zákon o uznávání výsledků dalšího vzdělávání však nabývá účinnosti až 1. srpna 2007 a zkoušky podle tohoto zákona spojené s úhradou podle prováděcích předpisů přicházejí v úvahu až následně.

Do konce roku 2006 standardní nezdanitelné (odečitatelné) částky ze základu daně byly k 1.1.2007 transformovány na slevy z vypočtené daně (§ 35ba ZDP). Většinu slev lze uplatnit již pro výpočet měsíční daňové zálohy.

Nezdanitelné částky (odpočty) na děti byly transformovány na daňové zvýhodnění na děti, a to již k 1. 1. 2006 (§ 35c a § 35d ZDP). Daňové zvýhodnění na děti, které je u poplatníků s dostatečně vysokou daní (nebo měsíční zálohou na daň) také slevou na dani a u poplatníků s vypočtenou daní (nebo měsíční daňovou zálohou) nižší než je pevná výše daňového zvýhodnění na děti je buď kombinací slevy na dani (do nulové daně) a daňového bonusu na dítě (děti) anebo jen daňovým bonusem.

Podmínkou pro poskytnutí daňového bonusu je, že roční zdanitelný příjem činí alespoň šestnásobek minimální mzdy (tj. v roce 2007 částka 48 000 Kč). Pro poskytnutí měsíčního daňového bonusu je podmínkou, že měsíční zdanitelný příjem zaměstnance u zaměstnavatele dosahuje alespoň poloviny minimální mzdy (tj. v roce 2007 měsíční příjem alespoň 4000 Kč).

4.2. Postup zaměstnavatele jako plátce daně v průběhu kalendářního roku

Zaměstnavatel vyplácející zaměstnancům mzdy a další zdanitelné příjmy má povinnost měsíčně posuzovat, které příjmy zaměstnance nejsou předmětem daně a které jsou od daně z příjmu osvobozeny. Ze zbývajících příjmů má povinnost vypočítat, srazit a odvést finančnímu úřadu úhrn měsíčních daňových záloh anebo ve vymezeném případě konečnou srážkovou daň, tj. 15 % z příjmu do úhrnné výše 5000 Kč v měsíci u zaměstnance bez Prohlášení poplatníka (§ 6 odst. 4 ZDP).

Daňové zvýhodnění na děti obsahuje také bonusy na děti pro nízkopříjmové poplatníky. Zaměstnavatel vyplácející daňové bonusy sníží úhrn sražených měsíčních záloh o vyplacené bonusy. V případech, kdy úhrn vyplacených daňových bonusů na děti přesahuje úhrn sražených daňových záloh zaměstnancům, daňový zákon stanoví, že zaměstnavatel sražené částky z mezd zaměstnanců neodvádí, ale naopak na základě žádosti (na zvláštním tiskopisu MF) mu finanční úřad vyplatí rozdíl, který na bonusech zaměstnancům uhradil ze svých prostředků.

4.2.1. Rozdíl v postupech u zaměstnance s podepsaným Prohlášením poplatníka a zaměstnance bez Prohlášení

Základní princip *Prohlášení poplatníka* spočívá v tom, že pokud má zaměstnanec více zaměstnavatelů souběžně, může Prohlášení poplatníka na stejné období kalendářního roku (počítáno po dnech) předložit (uplatnit) pouze u jednoho z nich.

V případě změny zaměstnavatele v průběhu kalendářního měsíce lze Prohlášení předložit u obou zaměstnavatelů, slevy na dani a daňové zvýhodnění lze uplatnit pouze u jednoho z nich.

Zaměstnanec není povinen podepsat Prohlášení u žádného ze svých zaměstnavatelů, tzn. ani v případě, že má pouze jednoho, ani v případě, že jich má více. Pokud by se tak rozhodl, tak většinou se tím připraví o daňové výhody, které může mít při zdanění již v průběhu roku a může se dostat do situace, že po skončení roku bude povinen podat daňové přiznání.

Prohlášení poplatníka může vyplnit, podepsat a předložit i zaměstnanec s jediným zaměstnavatelem, u kterého je zaměstnán na základě dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr. ZDP má všechny druhy pracovněprávních vztahů v jedné úrovni a pokud např. u dohody o provedení práce není sráženo povinné pojistné, techniku výpočtu to neovlivní – základem pro odvod daně je vyplacená odměna z dohody. Neboli tam, kde není pojistné placené zaměstnancem zdanitelný příjem, je celý základem daně (resp. základem pro výpočet měsíční zálohy na daň).

Důležité také je, že zaměstnavatel vychází při výpočtu daňové zálohy z **měsíčního úhrnu příjmů**, které zúčtovává a vyplácí bez ohledu na to zda plynou z jednoho pracovněprávního vztahu nebo zda má zaměstnanec uzavřeno s tímž zaměstnavatelem více pracovněprávních vztahů. Typický je např. výkon práce v pracovním poměru a vedle toho u téhož zaměstnavatele výkon práce na základě některé z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. I když pracovněprávní nároky a povinné pojistné se chovají samostatně podle jednotlivých druhů, zdanění u zaměstnavatele vychází ze součtu zdanitelných příjmů z těchto různých souběžných vztahů.

Například:

Zaměstnanec má od téhož zaměstnavatele ve stejném měsíci zdanitelný příjem z pracovního poměru ve výši 20 000 Kč a vedle toho ještě odměnu na základě dohody o provedení práce ve výši 5000 Kč. Výpočet měsíční daňové zálohy vychází ze součtu těchto příjmů, tj. z částky 25 000 Kč. Povinné pojistné se pro výpočet základu daně, resp. daňové zálohy, odečte jen ve výši, ve které bylo podle příslušných zákonů srazeno.

Pravidlo sčítání zdanitelných příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků od téhož zaměstnavatele platí i v případě, že zaměstnanec u jedné organizační složky zaměstnavatele vykonává práci na základě pracovního poměru a u druhé organizační složky téhož zaměstnavatele na dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr. V souvislosti s tím platí i zásada jednoho mzdového listu u téhož zaměstnavatele pro účely daně.

Zaměstnanec bez Prohlášení poplatníka

Nemá-li zaměstnanec v pracovněprávním vztahu u zaměstnavatele podepsané Prohlášení poplatníka a v úhrnné výši od toto zaměstnavatele má příjem, který nepřesahuje 5000 Kč hrubého v kalendářním měsíci, má zaměstnavatel v takovém případě povinnost srazit konečnou srážkovou daň sazbou 15 %. Základ pro výpočet srážkové daně se zaokrouhluje na celé Kč dolů a daň také na celé Kč dolů. Tato konečná srážková daň se uplatňuje i u funkčních požitků. Existuje výjimka, kdy ji nelze uplatnit, např. u příjmů za práci společníků s.r.o. bez pracovněprávního vztahu.

Zaměstnanci s příjmem přesahujícím 5000 Kč hrubého v měsíci sráží zaměstnavatel zálohu na daň z měsíčního základu podle měsíční sazby, avšak nejméně ve výši 20 % ze základu. Po skončení roku může zaměstnanci vzniknout povinnost podat daňové přiznání.

Výše měsíční zálohy ze základu, zaokrouhleného do 100 Kč na celé koruny nahoru a nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru, za kalendářní měsíc činí (§ 38h odst. 2 ZDP)

Základ pro výpočet zálohy		Záloha	Ze základu přesahujícího
od Kč	do Kč		
0	10 100	12 %	
10 100	18 200	1 212 Kč + 19 %	10 100 Kč
18 200	27 600	2 751 Kč + 25 %	18 200 Kč
27 600	a více	5 101 Kč + 32 %	27 600 Kč.

Příklad č. 1:

Zaměstnanec bez Prohlášení poplatníka má u zaměstnavatele příjem na základě dohody o pracovní činnosti ve výši 4800,- Kč v kalendářním měsíci. Jiný příjem od tohoto zaměstnavatele nemá.

Příjem (odměna na základě dohody o pracovní činnosti)..... 4 800,- Kč
 - **minus** pojistné na sociální pojištění (8 %)..... 384,- Kč
 - **minus** pojistné na zdravotní pojištění (4,5 %)..... 216,- Kč
 Základ pro výpočet srážkové daně..... 4 200,- Kč
 Konečná srážková daň (15 %) 630,- Kč

Příklad č. 2:

Zaměstnanec bez Prohlášení poplatníka má u zaměstnavatele příjem na základě dohody o pracovní činnosti ve výši 10 000,- Kč v kalendářním měsíci. Jiný příjem od tohoto zaměstnavatele nemá.

Příjem (odměna na základě dohody o pracovní činnosti) 10 000,- Kč
 - **minus** pojistné sociální pojištění (8 %)..... 800,- Kč
 - **minus** pojistné zdravotní pojištění (4,5 %)..... 450,- Kč
 Základ pro výpočet zálohy na daň 8 750,- Kč
 Základ zaokrouhlený na celé 100 Kč nahoru 8 800,- Kč
 Záloha na daň..... 1 760,- Kč
 (Podle měsíční sazby by záloha činila 1056,- Kč, ale protože je to méně než 20 % ze základu, vypočte a srazí se záloha ve výši 20 % - to platí až do základu 31 100 Kč, z vyššího základu činí měsíční záloha podle měsíční sazby více a použije se měsíční sazba.)

Zaměstnanec s Prohlášením poplatníka

Na rozdíl od poplatníka bez Prohlášení musí poplatník s Prohlášením některé rozhodné okolnosti zaměstnavateli prokázat, a to příslušným průkazem uvedeným v § 38 I ZDP (tyto podrobnosti a další, např. které dítě lze považovat za vyživované v domácnosti, jak je tomu u zaměstnanců-daňových nerezidentů - v zásadě s bydlištěm v zahraničí apod., zde neuvádíme).

Model výpočtu daňové zálohy 2007

- Úhrn příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků celkem Kč/měsíc
- minus** částky od daně osvobozené, v úhrnu příjmů pokud jsou zahrnuty celkem Kč/měsíc
- minus** částky sražené (příp. zaměstnancem uhrazené) na pojistném sociální pojištění celkem Kč/měsíc na pojistné zdravotní pojištění celkem Kč/měsíc
- Základ pro výpočet daňové zálohy (zaokrouhlený nad 100 Kč na celé stokoruny nahoru, do 100 Kč na celé koruny nahoru) Kč
- Daňová záloha podle měsíční sazby (tabulky) Kč
- minus** sleva podle § 35 ba (jde o součet jednotlivých částek, má-li na ně nebo na některou z nich zaměstnanec nárok):
 - 600 Kč na poplatníka (tzv. základní sleva u poplatníka, který není k počátku roku poživatel starobního důchodu)
 - 125 Kč u poplatníka, který pobírá částečný invalidní důchod
 - 250 Kč u poplatníka, který pobírá plný invalidní důchod
 - 800 Kč u poplatníka, který je držitelem průkazu ZTP/P

- 200 Kč u poplatníka ve věku do 26 let, který se soustavně připravuje na budoucí povolání (u prezenční formy doktor-ského studia na VŠ až do 28 let)

Celkem se daňová záloha sníží o úhrn slev Kč

7. Daňová záloha po slevě (ale před případným daňovým zvý-hodněním na děti) Kč

Dále platí jen pro zaměstnance s vyživovaným dítětem (dětmi) v domácnosti:

8. Měsíční daňové zvýhodnění (500 Kč na dítě x počet dětí) celkem Kč

z toho:

9. **minus** sleva na dítě (dětí) (nejvýše do částky daňové zálohy po slevě na řádku 6)

10. **plus** bonus na dítě (dětí) Kč (řádek 8 – řádek 7, je-li daňové zvýhodnění v řádku 8 vyšší než daňová záloha po slevě na řádku 7)

11. **Skutečně sražená záloha** Kč

12. **nebo vyplacený bonus** na dítě (dětí) Kč

Poznámka:

U zaměstnance s Prohlášením, ale bez daňového zvýhod-nění na dítě (dětí), se výše skutečně sražené zálohy opíše z řádku 7, a u zaměstnance s daňovým zvýhodněním vychá-zí výše daňové zálohy ke sražení z výpočtu (řádek 7 – řádek 9), je-li výše daňové zálohy před daňovým zvýhodněním vyš-ší než daňové zvýhodnění. V opačném případě vychází daňo-vý bonus, pokud na počátku výpočtu činil úhrn příjmů po sní-žení o případné od daně osvobozené částky alespoň výši poloviny minimální mzdy, tj. v roce 2007 alespoň 4000 Kč, při-tom výše vyplaceného měsíčního bonusu smí činit nejvýše 2500 Kč, nejméně 50 Kč (vyjde-li nižší částka, nevyplatí se).

Příklad č. 3:

(zaměstnanec bez vyživovaných dětí)

Zaměstnanec má u zaměstnavatele vyplněné a podepsané Prohlášení poplatníka, vyživované děti nemá, pobírá částečný invalidní důchod (dále jen ČID) a měsíční zdanitelný příjem (zjednodušeně hrubá mzda s případnými dalšími zdanitelnými částkami) činí 18 000 Kč v daném měsíci.

- úhrn příjmů 18 000 Kč
- minus** příjem od daně osvobozený 0 Kč
- minus** pojistné na sociální pojištění 1 440 Kč
minus pojistné na zdravotní pojištění 810 Kč
- základ daně (zaokrouhlený na 100 Kč nahoru) 15 800 Kč
- záloha na daň 2 295 Kč
- sleva - 600 Kč na poplatníka -
 - 125 Kč na ČID

Celkem **se odečte** sleva ve výši - 725 Kč

7. záloha na daň po slevě 1 570 Kč

Takto vypočtená záloha na daň je již skutečně sraženou zálohou.

Příklad č. 4:

(zaměstnanec s dětmi ale bez daňového bonusu)

Zaměstnanec má u zaměstnavatele vyplněné a podepsané Prohlášení poplatníka, uplatňuje 3 děti, které v domácnosti vyživuje (nikdo jiný podle Prohlášení neuplatňuje děti pro výpočet zálohy na daň), poživatелеm starobního důchodu k počátku kalendářního roku není, měsíční zdanitelný příjem (zjednodušeně hrubá mzda s pří-p. dalšími zdanitelnými částkami) činí 30 000 Kč v daném měsíci.

- úhrn příjmů 30 000 Kč
- minus** příjem od daně osvobozený 0 Kč
- minus** pojistné na sociální pojištění 2 400 Kč
minus pojistné na zdravotní pojištění 1 350 Kč

4. základ (zaokrouhlený na 100 Kč nahoru)	26 300 Kč
5. záloha na daň	4 776 Kč
6. sleva - 600 Kč na poplatníka	
Celkem se odečte sleva ve výši	600 Kč
7. záloha na daň po slevě	
(ale před daňovým zvýhodněním na děti)	4 176 Kč
8. Měsíční daňové zvýhodnění) celkem	1 500 Kč
(500 Kč na dítě x 3 děti)	
- z toho:	
9. minus sleva na dítě (děti)	1 500 Kč
10. plus bonus na dítě(děti)	0 Kč
11. Skutečně sražená záloha	2 676 Kč
12. nebo vyplacený bonus na dítě (děti)	0 Kč

Příklad č. 5:

(zaměstnanec s dětmi a s daňovým bonusem)

Zaměstnanec má u zaměstnavatele vyplněné a podepsané Prohlášení poplatníka, uplatňuje 2 děti, které v domácnosti vyživuje (nikdo jiný podle Prohlášení neuplatňuje děti pro výpočet zálohy na daň), je věku do 26 let a podle potvrzení vysoké školy je studentem soustavně se připravujícím na budoucí povolání (může jít i o distanční formu studia na VŠ, tzv. dálkové studium), měsíční zdanitelný příjem (zjednodušeně hrubá mzda s příp. dalšími zdanitelnými částkami) činí 9000 Kč v daném měsíci.

1. úhrn příjmů	9 000 Kč
2. minus příjmy od daně osvobozené	0 Kč
3. minus pojistné na sociální pojištění	720 Kč
minus pojistné na zdravotní pojištění	405 Kč
4. základ (zaokrouhlený na 100 Kč nahoru)	7 900 Kč
5. záloha na daň	948 Kč
6. sleva - 600 Kč na poplatníka	
- 200 Kč na vlastní studium na VŠ	
Celkem se odečte sleva ve výši	800 Kč
7. záloha na daň po slevě	
(ale před daňovým zvýhodněním na děti)	148 Kč
8. Měsíční daňové zvýhodnění) celkem	1 000 Kč
(500 Kč na dítě x 2 děti)	
z toho:	
9. minus sleva na dítě (děti)	148 Kč
10. plus bonus na dítě (děti)	852 Kč
11. Skutečně sražená záloha	0 Kč
12. nebo vyplacený bonus na dítě (děti)	852 Kč

4.2.2. Specifická ustanovení zákoníku práce mající vliv na daňové posuzování při zdanění příjmů u zaměstnavatele

Zákoník práce upravuje také postupy jak se nakládat s příjmem zaměstnance, který mu zaměstnavatel dluží v případě jeho smrti. Pro takovou situaci ustanovení § 328 ZP stanoví, že peněžité práva zaměstnance jeho smrtí nezanikají. Do výše odpovídající trojnásobku jeho průměrného měsíčního výdělku přecházejí mzdová a platová práva z pracovněprávního vztahu uvedeného v § 3 větě druhé ZP postupně na jeho manžela, děti a rodiče, jestliže s ním žili v době smrti ve společné domácnosti; předmětem dědictví se stávají, není-li těchto osob.

Pokud jde o daňový režim těchto příjmů, tak platí, že mzdová a platová práva v případě smrti zaměstnance se nestávají předmětem dědictví, ale přecházejí na určené osoby, které se zaměstnancem (ve smyslu zákoníku práce) žili v době smrti ve společné domácnosti, tzn. z pohledu zákona o daních z příjmů jde nadále o příjmy ze závislé činnosti (§ 6 odst. 3 ZDP). To znamená podléhají zdanění daní z příjmů fyzických osob.

Dalším takovým ustanovením zákoníku práce je ustanovení zamezující pracovněprávnímu vztahu mezi manželi, a to obdobně jako v minulosti. Ustanovení § 318 ZP stanoví, že **pracovněprávní vztah uvedený v § 3 větě druhé** (základními pracovněprávními vztahy podle tohoto zákona jsou pracovní poměr a právní vztahy založené dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr) **nemůže být mezi manžely.**

Pokud jde o daňový režim - ZDP upravuje situaci, kdy např. jeden z manželů vypomáhá druhému z manželů při podnikání v § 13a, kde stanoví, že příjmy dosažené při podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti za spolupráce druhého z manželů lze rozdělit a část do stanovené výše se považuje za příjem druhého z manželů.

4.3. Mzdový list a jeho obsah pro účely daně z příjmů

Zaměstnavatelé jsou povinni vést pro zaměstnance (obecně pro poplatníky), z jejichž příjmů sráží zálohy nebo daň podle zvláštní sazby, mzdové listy a v nich i rekapitulaci o sražených zálohách a sražené dani za každý kalendářní měsíc i za celý kalendářní rok.

Mzdový list musí pro účely daně obsahovat:

- a) poplatníkově jméno a příjmení, též dřívější,
- b) rodné číslo,
- c) bydliště,
- d) jméno, příjmení a rodné číslo dítěte, na které poplatník uplatňuje daňové zvýhodnění, a v případě žádosti o roční zúčtování též manžela (manželku) s vlastním příjmem do 38 040 Kč ročně, na kterého poplatník uplatňuje slevu na dani podle § 35ba ZDP a dále výši jednotlivých nezdanitelných částí (částek) základu daně podle § 15 ZDP,
- e) **za každý kalendářní měsíc**
 1. úhrn zúčtovaných příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále jen „mezdi“) bez ohledu, zda jsou vypláceny v penězích nebo v naturáliích,
 2. částky osvobozené od daně z úhrnu zúčtovaných mezd uvedeného v bodě 1,
 3. pojistné (tj. sociální a zdravotní),
 4. základ pro výpočet zálohy na daň nebo daně podle zvláštní sazby,
 5. zálohu na daň nebo daň podle zvláštní sazby daně,
 6. měsíční slevu na dani podle § 35ba ZDP a zálohu sníženou o případnou měsíční slevu na dani podle § 35ba ZDP,
 7. výši měsíčního daňového zvýhodnění na dítě (děti), z toho kolik činí měsíční sleva na dani a měsíční daňový bonus a dále zálohu sníženou o případnou měsíční slevu na dani podle § 35ba ZDP a o měsíční slevu na dani na dítě (děti) § 35c ZDP,
 8. skutečně sraženou zálohu.
- f) **součet údajů za zdaňovací období** (kalendářní rok) uvedených v písmenu e) bodech 1 až 8 a úhrn vyplacených měsíčních daňových bonusů na dítě (děti).

4.3.1. Vydávání Potvrzení o zdanitelných příjmech ze závislé činnosti a z funkčních požitků, sražených zálohách na daň a daňovém zvýhodnění

Zaměstnanci, kteří jsou povinni podat daňové přiznání i zaměstnanci, kteří je z různých důvodů podají dobrovolně (včetně využití institutu společného zdanění manželů, kteří v domácnosti vyživují alespoň jedno dítě) a dále zaměstnanci, kteří nemají příjmy do daňového přiznání, ale měli v roce dva nebo více zaměstnavatelů postupně za sebou (k zaměstnava-

telům s výlučně konečnou srážkovou daní se nepřihlíží) a hodlají využít práva ročního zúčtování daňových záloh u posledního zaměstnavatele v roce, potřebují zejména potvrzení o rozhodných údajích vycházející z evidence na mzdových listech.

Na žádost zaměstnance (obecně poplatníka) je zaměstnavatel (plátce daně) povinen za období, za které byla vyplácela nebo zúčtována mzda, vystavit nejpozději do deseti dnů od podání žádosti doklad o souhrnných údajích uvedených ve mzdovém listě, které jsou rozhodné pro výpočet základu daně, daně, záloh a pro poskytnutí slevy na dani podle § 35ba ZDP a daňového zvýhodnění na děti. Kopii vystaveného dokladu je plátce povinen uschovat. Aby zaměstnavatelé všechny potřebné údaje dokázali vyplnit, je za tím účelem vydán ministerstvem financí tiskopis Potvrzení (viz nadpis) Mfin 5460 (poslední vzor je vzor č.14), který lze stáhnout i z internetu na adrese: www.mfcr.cz, dále na horní liště kliknout na „daně a cla“, dále „daně“, dále „tiskopisy ke stažení“, zde nalézt „Daň z příjmů FO ze závislé činnosti a z funkčních požitků“ a kliknout na „Vyměňovací řízení“, kde se poté otevře přehled všech tiskopisů pro tuto daň s možností jejich stažení do počítače.

4.3.2. Lhůty pro odvod sražených daňových záloh a konečné „srážkové daně“

Zaměstnavatel jako „plátce daně“ odvádí úhrn sražených záloh na daň nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla. Jde prakticky o odvod úhrnu měsíčních daňových záloh sražených z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků při zúčtování za uplynulý kalendářní měsíc.

Příslušný finanční úřad může na žádost zaměstnavatele stanovit pozdější lhůtu pro odvod záloh, lhůta však nesmí přesáhnout poslední den kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla (viz § 38h ZDP).

Konečnou „srážkovou daň“ je plátce daně, tedy i zaměstna-

vatel, povinen odvést svému místně příslušnému finančnímu úřadu do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku daně (§ 38d ZDP)

4.3.3. Možnosti zaměstnance, který se domnívá, že mu zaměstnavatel sráží daňové zálohy v nesprávné výši

Případný spor mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem ohledně správnosti srážky daňové zálohy není sporem pracovním. Přitom zaměstnavatel daňové zálohy sráží a odvádí (popř. některým zaměstnancům s vyživovanými dětmi vyplácí daňové bonusy), ale není v postavení správce daně, nejedná se o spor mezi poplatníkem a finančním úřadem.

Zákon o správě daní a poplatků (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů) pamtuje na takovou situaci a v § 51 uvádí, že má-li poplatník pochyby o správnosti sražené daně, požádá plátce daně (zaměstnavatele) ve lhůtě šedesáti dnů ode dne, kdy ke srážce došlo, o vysvětlení. V žádosti uvede důvody svědčící pro jeho pochybnosti. Plátce daně (zaměstnavatel) je povinen sdělit poplatníkovi (zaměstnanci) požadované údaje do třiceti dnů ode dne, kdy žádost obdržel, a v téže lhůtě případnou chybu opravit. Nesouhlasí-li poplatník (zaměstnanec) s postupem plátce daně (zaměstnavatele), může podat stížnost na postup plátce daně (zaměstnavatele) správci daně (finančnímu úřadu), v jehož obvodu má plátce daně sídlo nebo bydliště, a to do třiceti dnů ode dne, kdy poplatník obdržel sdělení plátce daně (zaměstnavatele).

Správce daně (finanční úřad) o stížnosti rozhodne a rozhodnutí doručí poplatníkovi (zaměstnanci) i plátcovi daně (zaměstnavateli). V případě nesouhlasu s rozhodnutím finančního úřadu lze podat odvolání proti rozhodnutí běžným způsobem a odvolat se může zaměstnanec i zaměstnavatel ve lhůtě třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí.

Nová pracovněprávní úprava a daňová politika

Ing. Helena ČORNEJOVÁ, Mgr. Petr PELECH, Ing. Jitka VÍTKOVÁ

Srpen 2007

Grafická úprava a zlom Sondy, s.r.o.

Tisk Unigrafie, a. s.