

DANĚ • ÚČETNICTVÍ

VZORY a PŘÍPADY

Mzda zaměstnance

minimální mzda – závislá činnost

Právo stavby a věcná břemena

pozemek – katastr – úplata

Překážky v práci

rozvrh směn – pracovní neschopnost

3-4/2024

25. ročník



Vážení čtenáři.

První kapitola je určena pro zájemce o vyjasnění **problematiky zdanění a zpojištění mezd a věcně blízkých příjmů** v Česku. Dani z příjmů podléhají mzdy zaměstnanců a tak každý zaměstnanec soukromého sektoru platí daň ze mzdy.

Překážky v práci mají ten důsledek, že zaměstnanec nemůže vykonávat práci podle pracovní smlouvy a ve stanovenou pracovní dobu. Zákoník práce proto na různých místech upravuje jednotlivá práva zaměstnanců ve vztahu k situaci, kdy vznikla překážka v práci.

Co obnáší právo stavby, jaká úskalí skrývá, jaké možnosti a výhody nabízí, proč se touto nejenom ryze právní problematikou podrobněji zabývat též účetně a daňově.

Co jsme připravili do dalších měsíčníků?

Poradce 8/2024 obsahuje **nový Zákon o preventivní restrukturalizaci s komentářem** a do Poradce 9 pro Vás připravujeme **Zákon o DPH s komentářem**. PaM 3/2024 – **Cestovní náhrady v roce 2024 a Stravenky a Stravenkový paušál v roce 2024**, DaÚ 3/2024 – **Zákon o DPH – změny**, 1000 řešení 1-2 obsahuje **Pomocník mzdové účelní**.

Aktuální nabídku všech našich produktů naleznete na www.i-poradce.cz.

Z tematických balíčků vás chceme upozornit na: **Daňová přiznání FO a PO za rok 2023, Místní poplatky po novele, Trestní právo po novelách, Mzdovým účetním, Konsolidační balíček, DPH po novele**.

Věříme, že informace z našich příspěvků využijete v praxi, a i nadále nám zachováte svou přízeň. Do dalšího čísla připravujeme: **OSVČ z pohledu ZDP a pojištění (sociální a zdravotní) v podmínkách roku 2024, Cestovní náhrady podnikatele v roce 2024 a Vlastní kapitál obchodních korporací**.

Zuzana Brezaniová
odpovědná redaktorka



Obsah

1. Mzda zaměstnance – zdanění

Ing. Martin Děrgel

1. Mzda alias příjem ze závislé činnosti	4
2. Mzda, která (legálně) unikne zdanění	18
3. Zdanění mzdy	37
4. Pojištění zaměstnanců	58
5. Administrativa zdanění mezd	70

2. Překážky v práci – pracovní dopady

JUDr. Eva Dandová

1. Právní dopady překážek v práci na vznik a průběh pracovního poměru	82
2. Přehled překážek v práci	87
3. Důležité osobní překážky v práci	87
4. Náhrada mzdy, platu nebo odměny z dohody o pracovní činnosti při dočasné pracovní neschopnosti (karanténě) podle ZP	91
5. Náhrada mzdy a rozvrh směn	92
6. Počítání času při běhu pracovní neschopnosti	94
7. Náhrada mzdy nebo platu z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr	97
8. Kontrola nad dodržováním léčebného režimu	100
9. Krácení náhrady mzdy (platu, odměny z dohody o pracovní činnosti)	102
10. Mateřská, otcovská a rodičovská dovolená	103
11. Jiné důležité osobní překážky v práci	115
12. Překážky v práci z důvodu obecného zájmu	118
13. Společná ustanovení o překážkách v práci na straně zaměstnance	127
14. Překážky na straně zaměstnavatele	128
15. Ostatní překážky na straně zaměstnavatele	130

3. Právo stavby a věcná břemena

Ing. Luděk Pelcl

1. Právní řešení práva stavby	133
2. Účetní řešení práva stavby	142
3. Daňové řešení práva stavby	171
4. Shrnutí účetních a daňových problémů souvisejících s právem stavby	201
5. Věcná břemena	205



DANĚ, ÚČETNICTVÍ
VZORY A PŘÍPADY
měsíčník č. 3–4/2024
ročník XXV

Vydavatel

PORADCE, s. r. o.,
Hlavní třída 28/2020,
737 01 Český Těšín
IČ: 25836200

Tel.: 558 731 125, 558 731 126

E-mail: poradce@i-poradce.cz

www.i-poradce.cz

Odpovědná redaktorka

Zuzana Brezaniová

Redaktorka

Andrea Súkeníková,
redakce@i-poradce.cz

Spolupracovníci

Ing. Luděk Pelcl, Ing. Vladimír Hruška,

JUDr. Ladislav Jouza, Ing. Jiří Řehák,

Ing. Martin Děrgel

Zákaznický servis

tel: 558 731 125-127

732 708 627, 773 670 836,

Po–Pá 9.⁰⁰–15.⁰⁰

e-mail: abo@i-poradce.cz

e-shop: www.i-poradce.cz

Dáno do tisku

leden 2024

MK ČR E 13703

ISSN 1213-9270

Za správnost údajů v příspěvkách odpovídají autoři.

1. Mzda zaměstnance – zdanění

Ing. Martin Děrgel

1.

Je to už téměř 2 000 let, co římský senátor, právník a věhlasný řečník Publius Cornelius Tacitus vyřkl velkou pravdu: „Čím horší je stát, tím více má zákonů.“ Kdyby žil dneska v České republice, asi by trpce dodal: „a častěji je mění.“ Tipněte si, kolik právních předpisů u nás vyjde ročně ve Sbírce zákonů – a neznalost zákona neomlouvá... – loni 471, letos zatím 331. Nás bude nejméně zajímat zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Kolikrát byl za svých 31 let novelizován? 193krát, co dva měsíce novela. K tomu do konce roku přibudou nejméně dvě, zejména „konsolidační balíček“ upravující 65 zákonů včetně 107 změn daní z příjmů. A to jde, prosím pěkně, o základní daň, před kterou není úniku, každý žijící člověk je jejím poplatníkem.

Nepřekvapí, že daní z příjmů podléhají mzdy zaměstnanců, dokonce to při pohledu do statistik Finanční správy ČR vypadá, že má na ně spadeno, protože po obchodních korporacích jde o nejtědřejší plniče veřejných rozpočtů. Každý zaměstnanec soukromého sektoru platí daň ze mzdy. Technicky vzato ji platí i zaměstnanci tzv. veřejného sektoru z platu, kde ale nejde efektivně o nový příjem státu, ale de facto jen o snížení jeho dřívějšího výdaje na tyto platy. Stát má velmi rád zaměstnance – povinně štedré poplatníky – proto je neobtěžuje daňovými starostmi. **Odpovědnost za výpočet a úhradu jejich daně ze mzdy i související papírování raději přenesl na bedra zaměstnavatelů.** Nejde pouze o to, že jich je daleko méně, snáze se zkontrolují a v daních jsou zběhlejší, ale také že nejde o jejich vlastní daně, což z principu omezuje snahu o její „optimalizaci“. Jenže zaměstnavatel, to není jen ČEZ a další velcí hráči, je to i pan Pepa – malíř pokojů, nebo slečna Soňa – kadeřnice, s jedním brigádníkem.

A nesmíme zapomenout ani na povinné veřejnoprávní pojištění, kterému rovněž mzdy neuniknou, až na zcela okrajové výjimky. Přičemž výpočet pojistného na pojištění sociální, zdravotní a související administrativa někdy dají zabrat i zkušeným mzdovým účetním. Kdo zaměstnavatelům nahradí výlohy povinně vynaložené na správný výpočet, odvod a zúřadování těchto státem vynucených daní a pojistných, které jim samotným – natož zaměstnancům v roli nebohým obětí – nic pozitivního nepřináší? No přece nikdo. **Naopak, pokud by rebelující zaměstnavatel nechtěl marnit svůj drahocenný čas mzdovou administrativou, nebo pouze pro potřeby státu kvůli tomu platit účetní, se zlou by se potácel a skončil by ve vězení nebo spárech exekutora pro nezaplacené sankce...**

Ale přestaňme bédovat a vezměme zdanění mezd moderně jako výzvu. Dobrodružnější náтуры mohou ocenit záludné nástrahy, nečekané zvraty, překážky na cestě prověřující

naše nervy, sílu i vytrvalost. Ovšem chybný výklad mnohdy nejasných paragrafů se může zaměstnavateli notně prodražit ... Což by ovšem neměl být případ pozorných čtenářů příspěvku následujícího po tomto úvodu. Nebudu Vám nalhávat, že půjde o procházku růžovou zahradou, a rovněž předem čestně přiznávám, že – „vše o zdanění mezd“ – se tady rozhodně nedozvíte.

Příspěvek je předurčen pro „trvalé začátečníky“ až mírně pokročilé zájemce o vyjasnění problematiky zdanění a zpojistnění mezd a věcně blízkých příjmů v Česku. Přičemž se zaměříme na typického zaměstnavatele a nebudeme řešit složitosti trápící jen pár procent firem, jako jsou třeba opční (akciové) benefity

manažerů, čeští lodníci plavící se po mořích, nebo neziskovky provozující tzv. chráněné dílny invalidních zaměstnanců.

Se zdaněním a zpojistněním mezd jsou všichni nespokojení. Zaměstnanci hořekují nad nespravedlivě těžkým břemenem, které je tíží více, než je vůkol běžné. Zaměstnavatelé jsou trápení enormní administrativou, bezpočtem hrozících sankcí, příliš často měněnými pravidly i rostoucí drahotou pracovní síly. A stát by rád tyto povinné platby naopak navýšil, protože se děsí – resp. měl by – rostoucího zadlužení a stárnoucí populace. Všem rozhodně vyhovět nelze, přičemž je jasné, kdo určuje pravidla, kdo podle nich musí hrát a kdo ty daně zaplatí...

1. Mzda alias příjem ze závislé činnosti

1.1 Mzda podle zákoníku práce

Každý ví, co je to **mzda** – smlouvaná odměna **za práci**. Míněna je samozřejmě práce zaměstnaneckého charakteru pro zaměstnavatele, a nikoli práce podnikatele pro odběratele – jejich rozlišením a důsledky záměny se budeme zabývat v kapitole 1.3. Dneska je v Česku zlatý věk zaměstnanců. „Nejsou totiž lidi“ a tak si umný zaměstnanec pohrůžkou výpovědi často může diktovat výši mzdy a benefitů. Nicméně historicky i všeobecně jsou zaměstnanci ve slabší vyjednávací pozici a poměrně hodně sociálně smýšlející čeští zákonodárci se je proto snaží právními nástroji ochránit před případnou tyraní, zneužitím až otrockými podmínkami zaměstnavatelů. Asi nejznámější právní regulace v této oblasti je ve formě minimální, resp. zaručené výše mzdy za práci.

Podle článku 28 Listiny základních práv a svobod (usnesení č. 2/1993 Sb.) **mají zaměstnanci právo na spravedlivou odměnu za práci a na uspokojivé pracovní podmínky**. Podrobnosti má stanovit zákon. Před rokem 2007 se této role zhostily příznačně pojmeno-

vané zákony o mzdě a o platu. Od té doby jsou **závazná pravidla odměňování zaměstnanců** „pod jednou střešou“ v zákoníku práce (dále také jen „**ZP**“); ovšem pro vybrané profese – hlavně z veřejného sektoru – komplikují právní problematiku odměňování speciální předpisy. Nejobecněji vyjádřeným účelem ZP je úprava pracovněprávních vztahů vznikajících při výkonu závislé práce mezi zaměstnanci a zaměstnavateli. Přičemž **závislou práci je práce vykonávána ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, jménem zaměstnavatele, podle jeho pokynů a zaměstnanec ji pro něj vykonává osobně**. Aby se nejednalo o „nucenou práci“, kterou až na malé výjimky zakazuje článek 9 Listiny základních práv a svobod, musí být dle § 2 odst. 2 a § 3 ZP **legální závislá práce vykonávána:**

- **za mzdu**, plat nebo odměnu za práci,
- **na náklady** a odpovědnost **zaměstnavatele**,
- **v pracovní době**,
- **na pracovišti zaměstnavatele**, popřípadě na jiném dohodnutém místě, a

- **vylučně v základním pracovněprávním vztahu** (nestanoví-li zvláštní zákon jinak), jimiž jsou:
 - **pracovní poměr,**
 - **dohoda o provedení práce, a**
 - **dohoda o pracovní činnosti.**

Plat představuje peněžité plnění poskytované za práci zaměstnanci „veřejnoprávním“ zaměstnavatelem ve smyslu § 109 odst. 3 ZP (tj. stát, obec, kraj, státní fond, příspěvková organizace a školská právnická osoba). V této publikaci se ovšem zaměříme hlavně na zaměstnance „soukromého“ sektoru, jemuž dominují podnikatelé v roli zaměstnavatelů. **Odměnu za – vykonanou – závislou práci pro tyto „soukromoprávní“ zaměstnavatele označuje ZP jako mzdu.** Zdůrazníme, že jde o odměnu za práci vykonanou, nikoli pouze z titulu pracovní smlouvy. Nicméně, ZP přikazuje zaměstnavatelům odměňovat zaměstnance – náhradou mzdy – i v řadě situací, kdy pro ně žádnou závislou práci nevykonávají z důvodu nejrůznějších překážek bránících práci (dovolená, úraz, nemoc, ošetřování nebo dlouhodobá péče o člena rodiny, nedostatek zakázek, školení, případně studium apod.).



Příklad 1

Mzda versus náhrada mzdy

Pan Novák má v pracovní smlouvě sjednanu hodinovou mzdu 200 Kč. O víkendu vdával dceru, protože si vzal pracovní volno již v pátek. V pondělí zaspal a do práce dorazil o 2 hodiny později. Navíc mu po třech hodinách práce začalo být nevolno – asi nemilá dohra víkendové oslavy... – a proto odešel na vyšetření k lékaři.

Jelikož v pátek před svatbou dcery pan Novák nevykonával závislou práci, nemá nárok ani na korunu mzdy. Nicméně ZP mu poskytuje sociální ochranu tím, že nařizuje nebohému zaměstnavateli, aby toleroval tuto důležitou osobní překážku v práci a za 1 den nepřítomnosti v práci z důvodu svatby dítěte zaměstnanci poskytl pracovní volno s náhradou mzdy

ve výši jeho průměrného výdělku – podrobnosti stanoví § 199 ZP a prováděcí nařízení vlády č. 590/2006 Sb. Naproti tomu neomluvená pondělní absence přirozeně není důležitou osobní překážkou, a zaměstnavatel mu za tyto 2 hodiny nepřizná náhradu mzdy. Definičně půjde o „neomluvenou“ absenci i v případě, že se pan Novák zaměstnavateli, resp. svému vedoucímu ústně či písemně omluví, je totiž definována tak, že nenastaly překážky v práci zakládající nárok na pracovní volno ani nejde o jiný případ uznané nepřítomnosti. Navíc neomluvená absence být jen částí směny představuje závažné porušení pracovních povinností, o níž mu případně může být zkrácena dovolená, a bude-li častější a delší, je důvodem pro vyhazov.

V souladu s očekáváním spadá mezi důležité osobní překážky v práci na straně zaměstnance – ad výše – naléhavé zdravotní vyšetření a ošetření, i doba případné následné dočasné pracovní neschopnosti. I když tedy kvůli těmto zdravotním komplikacím pan Novák nebude vykonávat závislou práci, obdrží od zaměstnavatele za toto povinně omluvené pracovní volno náhradu mzdy odpovídající průměrnému výdělku (s určitým omezením).

Zákoník práce dále ve snaze zabránit nejrůznějším formám diskriminace zaměstnanců nařizuje, aby **za stejnou práci nebo za práci stejné hodnoty** příslušela všem zaměstnancům téhož zaměstnavatele **stejná mzda**, plat nebo odměna z dohody mimo pracovní poměr. Přičemž stejnou prací nebo prací stejné hodnoty se rozumí:

- práce stejné nebo srovnatelné složitosti, odpovědnosti a namáhavosti,
- která se koná ve stejných nebo srovnatelných pracovních podmínkách,
- při stejné nebo srovnatelné pracovní výkonnosti a výsledcích práce.

Jiná kritéria nesmí výši mzdy ovlivňovat, jako např. věk, pohlaví, délka zaměstnání, nemocnost apod.

Mzda musí být sjednána (v kolektivní smlouvě zaměstnavatele s odbory, v pracovní či jiné smlouvě, např. manažerské, o výkonu funkce), nebo zaměstnavatelem **stanovena vnitřním předpisem anebo jím určena mzdovým výměrem před začátkem výkonu práce**. Výše odměny z dohody se sjednává v příslušné dohodě.

A zákonné regulace se dočkala i výplata mzdy, uvedme si jen stručně shrnutí hlavních požadavků ZP:

- **mzda** (i plat) **je splatná** po vykonání práce, a to **nejpozději v kalendářním měsíci následujícím** po měsíci, ve kterém vzniklo zaměstnanci právo na mzdu nebo její složku (obvykle v pravidelném výplatním termínu),
- výjimka se týká mzdy splatné během dovolené – je nutno jí vyplatit předem, případně přiměřenou zálohu,
- část mzdy nad zákonné minimum může mít po dohodě se zaměstnancem **naturální formu výrobků a služeb**,
- **mzda v hotovosti se vyplácí v pracovní době a na pracovišti**, nebylo-li dohodnuto jinak,
- při měsíčním vyúčtování mzdy je zaměstnavatel povinen **vydat zaměstnanci písemný doklad obsahující údaje o jednotlivých složkách mzdy** a o provedených srážkách (na žádost zaměstnance předloží podklady),
- **na základě dohody se zaměstnancem** je zaměstnavatel povinen při výplatě mzdy (po srážkách ze mzdy) zaplatit určenou částku na svůj náklad a nebezpečí **na jeden (!) platební účet určený zaměstnancem**.

V zájmu ochrany zaměstnanců – kteří by dle zákonodárců jinak asi byli ochotni pracovat i za zlamanou grešli – právní předpisy stanoví **minimální mzdu** jakožto nejnižší přípustnou výši odměny za práci v základním pracovněprávním vztahu. **Mzda, plat ani odměna za dohodu mimo pracovní poměr nesmí být nižší**, jinak zaměstnavatel musí poskytnout doplatek do výše tohoto minima. S ohledem

na vychytralé zaměstnavatele ZP dodává, že **do mzdy se pro tyto účely nezahrnuje** mzda za práci přesčas, povinné příplatky ani náhrady mezd.

Minimální mzdu stanoví vláda nařízením č. 567/2006 Sb., resp. jeho novelizací. K dnešnímu dni – 11. 11. 2023 – resp. již **od 1. 1. 2023** platí následující částky; od 1. 1. 2024 nepochybně dojde k dalšímu navýšení.:

- základní sazba minimální mzdy pro stanovenou týdenní pracovní dobu 40 hodin:
 - **103,80 Kč za hodinu nebo**
 - **17 300 Kč za měsíc;**
- při jiné délce stanovené týdenní pracovní doby se hodinové sazby minimální mzdy úměrně tomu zvyšují,
- zaměstnanci, který má sjednanou kratší pracovní dobu, se sazba minimální mzdy úměrně tomu snižuje,
- zaměstnanci, který neodpracoval stanovenou týdenní pracovní dobu, se sazba minimální mzdy úměrně snižuje.

V praxi významnější je – **zaručená mzda** – jejíž povinné nejnižší úrovně stanoví stejné vládní nařízení v členění pro 8 skupin prací podle složitosti, odpovědnosti a namáhavosti vykonávaných prací. Přičemž **nejnižší odpovídá základní sazbe minimální mzdy**, částky vyšších úrovní rovnoměrně narůstají a v nejvyšší 8. skupině (tvůrčí systémová práce např. vědců a manažerů) činí dvojnásobek základní sazby minimální mzdy. Na rozdíl od minimální mzdy **regulace zaručené mzdy nedopadá na dohody mimo pracovní poměr**.



Příklad 2

Minimální versus zaručená mzda

ABC, s. r. o. v říjnu 2023 přijalo tři zaměstnance. Se slečnou Agátou byla uzavřena pracovní smlouva na běžnou týdenní pracovní dobu 40 hodin, s pracovní náplní administrativy včetně účtování. S panem Bedřichem firma sjednala také pracovní smlouvu na činnost řidiče nákladního auta pouze na 20 hodin týdně. Se studentem Ctíradem uzavře-

la ABC, s. r. o. dohodu o pracovní činnosti na výkon práce skladníka, rovněž na 20 hodin týdně.

Jednatel ví, že od ledna 2023 byla zvýšena minimální mzda na 17 300 Kč měsíčně. Proto se rozhodl po dobu prvních tří měsíců všem zaměstnancům platit právě tuto částku. Zapomněl, že výše mzdy musí respektovat také nejnižší úroveň zaručené mzdy odpovídající příslušné skupině prací ve smyslu prováděcího nařízení vlády č. 567/2006 Sb. Přičemž podle přílohy tohoto právního předpisu pracovní náplň slečny Agáty – vedení účetnictví – spadá do 5. skupiny prací, které je přisouzena minimální úroveň zaručené mzdy 24 100 Kč měsíčně.

Naproti tomu v případě pana Bedřicha se jednatel spletl ve prospěch zaměstnance. Řízení nákladního auta sice spadá do 3. skupiny prací s minimální úrovní zaručené mzdy 19 700 Kč, ovšem s ohledem na poloviční pracovní dobu – 20 hodin týdně – pro něj platí rovněž pouze poloviční povinné minimum ve výši 9 850 Kč. Skladník Ctirad není odměňován mzdou (nejde o pracovní poměr), ale odměnou sjednanou v dohodě o pracovní činnosti. Proto jej ZP před zlou vůlí zaměstnavatele chrání pouze minimální mzdou – což je splněno – ovšem nikoli zaručenou mzdou; takže činnost zaměstnance není třeba zařazovat do některé z osmi skupin prací.

Dále ZP stanoví **pět povinných příplatků (vedle dosažené mzdy) za práci vykonávanou:**

- **přesčas** (nejméně **25 % průměrného výdělku** nebo náhradní volno v rozsahu práce konané přesčas),
- **ve svátek** (náhradní volno s náhradou mzdy **100 % průměrného výdělku**, nebo příplatek ve stejné výši),
- **v noci** (mezi 22. hodinou večerní a 6. hodinou ranní, příplatek nejméně **10 % průměrného výdělku**),
- **ve ztíženém pracovním prostředí** (alespoň 10 % základní sazby minimální mzdy za každý zatěžující vliv),

- **v sobotu a v neděli** (nejméně **10 % průměrného výdělku**, smlouva může příplatek snížit či paušalizovat).

Regulace mzdy, odměn a povinných příplatků je pro zaměstnavatele administrativní a finanční zátěž, proto se je někdy snaží v praxi opomíjet. Což může po odhalení inspekce práce „ocenit“ až milionovou pokutou.

1.2 Mzda podle zákona o daních z příjmů

Pojem „mzda“ ovšem nemá pouze jediný výše uvedený pracovněprávní význam. Pro své potřeby si jej coby takzvanou legislativní zkratku stanovil rovněž zákon o daních z příjmů (dále „ZDP“). Najdeme ji v části čtvrté mezi zvláštními ustanoveními pro vybírání daně z příjmů fyzických osob, konkrétně v § 38h odst. 7 ZDP:

■ „Plátce daně je povinen srazit zálohu **při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti (dále jen „mzda“)** poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí. Provádí-li plátce zúčtování mezd měsíčně nebo pravidelně za delší časové období, je povinen srazit zálohu při zúčtování mzdy. Mzdy plynoucí do konce ledna za uplynulé zdaňovací období se zahrnují do základu pro výpočet zálohy v tomto období.“

Dalo by se sice diskutovat, zda tímto zákonodárce definoval mzdu coby – příjmy ze závislé činnosti – anebo v celém tučně zvýrazněném rozsahu teprve jako vyplacený nebo připsaný příjem ze závislé činnosti. Ale pro naše účely budeme „mzdou“ rozumět první z možných výkladů, tedy že **jde o příjmy ze závislé činnosti**. Čímž jsme ovšem pouze přešlápli z bláta do louže a jednu legislativní zkratku nahradili jinou, nově tak hledáme věcný obsah „příjmů ze závislé činnosti“. Sice intuitivně tušíme, o co jde – samozřejmě o zaměstnanecké vztahy – ale v některých případech můžeme být na pochybách. Třeba člen dozorčí rady nepodléhá zákoníku práce, ale má s dozorovanou firmou obchodní smlouvu o výkonu funkce, spíše podnikatelský a nezávislý charakter

mívá činnost společníka s. r. o. nebo likvidátora firmy. A protože v daních je stěžejní přesnost a jednoznačnost – zvláště u té, která nám nestydatě odebírá peníze rovnou z těžce vydobytych příjmů – vymezuje tento pojem ZDP v § 6 odst. 1 úplným výčtem (taxativně). Což prakticky znamená, že příjem nesplňující daná kritéria, není příjmem ze závislé činnosti, a proto návazně bude zdaněn jinak – obvykle méně – než zaměstnanec, a navíc se o to poplatník bude častěji muset postarat sám, neboť to za něj neodpracuje zaměstnavatel.

Příjmy ze závislé činnosti jsou:

a) plnění v podobě

1. **příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce** (poznámka: podrobněji se podmínkou „příkazu plátce“ bude zabývat další kapitola),
2. **funkčního požitku**, kterým jsou:
 - funkční platy a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce **představitelů státní moci**, některých státních orgánů a soudců (s výjimkou prezidenta republiky),
 - odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným či dřívějším výkonem funkce v: **orgánech obcí** a jiných orgánech územní samosprávy, **státních orgánech, spolcích a zájmových sdruženích**, odborových organizacích, komorách, jiných orgánech a institucích.



Příklad 3

V daních vítězí podstata nad formou
Stavební firma příležitostně využívá brigádníky z řad studentů, s nimiž se neformálně domluví, že např. za vykopání rýhy pro uložení drenáže v délce cca 50 metrů dostanou

odměnu 10 000 Kč. Žádné písemné smlouvy nejsou uzavírány a pracovníci nic nepodepisují. Je možno u těchto nespecifikovaných příjmů využít § 10 odst. 3 písm. a) ZDP a coby tzv. ostatní příjmy osvobodit tyto příležitostné příjmy až do ročního úhrnu 30 000 Kč?

Ne! Do § 10 ZDP – „Ostatní příjmy“ se s uvedeným příjmem vůbec nedostaneme, protože podle návěti odst. 1 se za ně považují příjmy, které nepatří mezi příjmy podle § 6 až § 9 ZDP. I přes stručný popis je zjevné, že předmětem práce bude tzv. závislá činnost, kdy poplatník („brigádník“) vykonává pro plátce příjmu práci, při níž je povinen dbát jeho příkazů. Což věcně naplňuje podstatné znaky závislé činnosti § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

Není podstatné, že formálně nebyla sepsána pracovní smlouva ani dohoda o provedení práce nebo o pracovní činnosti, věcně (natuálně) totiž sjednána byla. Obdobně by dopadly čistě účelové smlouvy příkazního typu podle občanského zákoníku, pokud by zůstala zachována věcná podstata závislé činnosti dle příkazů plátce. V daních je totiž určující hlavně skutečný, materiální obsah a věcná podstata právního jednání (§ 8 odst. 3 DŘ). Dodejme, že není vyloučeno, aby se jednalo o příležitostný ostatní příjem dle § 10 ZDP, který je od daně osvobozen do ročního úhrnu 30 000 Kč. S ohledem na výše citované návěti § 10 odst. 1 ZDP by se však nesmělo věcně jednat o „závislou činnost“. K čemuž nestačí jen formálně uzavřít smlouvu o dílo nebo smlouvu příkazního typu dle občanského zákoníku, ale muselo by fakticky – tedy po obsahové stránce – a prokazatelně jít o nezávislou činnost poplatníka v roli zhotovitele objednaného díla, resp. příkazníka obstarávajícího záležitost pro příkazce.

b) příjmy za práci

1. člena družstva,
2. společníka společnosti s ručením omezeným,
3. komanditisty komanditní společnosti.

Nejčastějšími **společníky s. r. o.** jsou fyzické osoby, které tak řeší dilema, jak peníze vydělané jejich firmou dostat do vlastní kapsy a rodinného rozpočtu. Nejčastěji zvažují dva způsoby:

1. **Podíly na zisku** za své majetkové podíly s. r. o.,
2. **Odměna za práci společníka pro firmu** na základě společenské smlouvy, případně za funkci jednatele podle smlouvy o výkonu funkce.

V prvním případě jde o příjem kapitálového majetku (§ 8 odst. 1 písm. a) ZDP) podléhající konečné srážkové dani 15 % ze zisku s. r. o., který je již po zdanění příjmů této právnické osoby sazbou 19 % a pro s. r. o. nejde o daňově účinný výdaj. Navíc platí právní omezení pro rozdělení zisku a samozřejmě je předpokladem dosažení požadované výše zisku firmy. Druhá varianta – odměna za práci společníka i za funkci jednatele, viz dále – představují příjem ze závislé činnosti, který je sice pro vyplácející s. r. o. v roli „zaměstnavatele“ daňovým výdajem, ovšem u příjemce podléhá značnému zatížení dani a pojistným.

Především u vyšších z příjmů v milionech Kč vychází ekonomicky výhodněji podíly na zisku, s jejichž zdaněním nebývá problém. Nebo ano? Není radno podceňovat prioritu zdanění dle § 8 odst. 1 písm. a): „*Příjmy z kapitálového majetku, pokud nejde o příjmy podle § 6 odst. 1 ... jsou podíly na zisku obchodní korporace ...*“.

Příklad 4

Jakým druhem příjmů jsou podíly na zisku s. r. o.

Pan Adam založil tesařskou firmu Krový, s. r. o. zcela symbolickým peněžitým vkladem 1 000 Kč, a coby vyučený tesař se v zakladatelské listině zavázal v této profesi pracovat pro svou firmu. Nepotřebuje s ní tedy již uzavírat žádný pracovníprávní vztah. V roce 2023 se obchodní korporaci Krový, s. r. o. daří a vypadá to na účetní zisk před zdaněním 12 milionů

Kč. A tak pan Adam coby společník zvažuje, jak tyto prostředky optimálně přesunout do své osobní kapsy, potažmo do rodinného rozpočtu. Během roku si z titulu práce pro firmu vyplácí mzdu 50 000 Kč měsíčně, jak ale má převést těch cca 10 milionů po zdanění u s. r. o. Zvažuje tři varianty:

1. **Adekvátně si navýší odměnu za práci společníka pro firmu na 1 milion Kč hrubé mzdy měsíčně, díky těmto vyšším osobním nákladům pak už bude účetní zisk s. r. o. malý a tak jej ponechá ve firmě pro provozní účely.**
2. **Před letní dovolenou a pak ještě před Vánocemi si přizná mimořádnou odměnu za práci společníka pro s. r. o. ve výši 1 milion Kč a zbývajících 8 milionů si vyplatí až v roce 2024 jako podíl společníka na zisku.**
3. **Spokojí se s celoroční odměnou za práci pro firmu 50 000 Kč měsíčně a celý předpokládaný čistý zdaněný zisk s. r. o. cca 10 milionů Kč si vyplatí v roce 2024 formou podílu na zisku, příp. již zálohově v roce 2023.**

Z prvního řešení bude mít radost správce daně, správa sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovna pana Adama. Naproti tomu třetí varianta bude ekonomicky nejvýhodnější pro společníka i jeho firmu, protože na daních a povinném pojistném zaplatí nejméně. Je ale bezpečná? Nehrozí v souladu s výše zvýrazněnou citací § 8 odst. 1 písm. a) ZDP, že by se mělo jednat přednostně – v určité části zisku – spíše o zastřený příjem ze závislé činnosti za práci společníka pro s. r. o.? Připomeňme zmíněnou obecnou daňovou zásadu tzv. materiální pravdy, a rizikem by mohlo být také nařčení ze zneužití veřejného práva, které podle soudních judikátů nepoživá právní ochrany, jak je nyní dokonce výslovně zapsáno v § 8 odst. 4 DŘ. Je tak opravdu jisté, že u varianty 3 nehrozí pro daňové a případně i pojistné účely překvalifikace ani části podílů na zisku na „mzdu“ za práci společníka?

c) **odměny**4. **člena orgánu právnické osoby,**5. **likvidátora,**

Nejčastěji jde o **příjem jednatele s. r. o. a členů představenstva nebo dozorčí rady a. s.** Povšimněme si široce pojatého označení – „odměna“ – čímž se zákonodárce efektivně vyhnul problémům s výkladem pojmu „práce“ nebo „činnost“ v případech často zcela pasivních členů kontrolních i jiných orgánů právnických osob. Do rámce takové „odměny“ proto spadá i **tzv. tantiéma coby podíl na zisku dotyčné obchodní korporace, v jehož orgánu daný člen „sedí“**. Podíly na zisku totiž nemusí plynout pouze jejím společníkům s majetkovými podíly (účastmi). **Pokud to umožňuje společenská smlouva, pak lze rozdělit podíly na zisku i jakýmkoli jiným osobám**, viz § 34 odst. 1 zákona o obchodních korporacích. Z daňových důvodů ale nejde o rozumný motivační mzdový nástroj. V rámci odměny takto potěšeného člena orgánu ulpí podíl na zisku „ne-společníka“ přednostně v kategorii **příjmů ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 ZDP**, a nepůjde tedy o příjem z kapitálového majetku ve smyslu § 8 ZDP. Pročež tato odměna **nebude daňovým výdajem s. r. o.**, jak stanoví § 25 odst. 1 písm. e) ZDP.

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

Tato poslední kategorie příjmů ze závislé činnosti – alias „mzdy“ – pokrývá hlavně **všechné náhrady za příjmy (mzdy), které se v důsledku jistých okolností nedostavily**. Může jít kupříkladu o náhradu mzdy od zaměstnavatele za dobu čerpání dovolené nebo za prvních 14 dnů nemoci zaměstnance, náhradu mzdy od pojišťovny při odškodnění

pracovního úrazu, náhradu mzdy přísedících u soudu, náhradu mzdy při činnosti ve veřejném zájmu v obecním zastupitelstvu apod. Má-li být náhrada za „mzdu“ považována za příjem ze závislé činnosti – a také tak zdaňována – pak musí být spojena s výkonem závislé činnosti jako takové, kterou jsme uvedli v předchozích písmenech a) až c). Je zajímavé si povšimnout, že zde spadají **rovněž příjmy související s budoucím zaměstnáním**, jako jsou například motivační stipendia studentům od budoucího zaměstnavatele...

V praxi se někdy zapomíná, že předmětem zdanění u zaměstnanců není pouze peněžitý příjem – mzda, plat, odměna za dohodu mimo pracovní poměr, příplatky ke mzdě, odměny, náhrady mzdy atp. Daň z příjmu má spadeno rovněž na nepeněžní plnění plynoucí v souvislosti se závislou činností, a to nejen na „hmatatelná“ jako jsou například rekreační poukazy, vstupenky na kulturní představení nebo na sportovní utkání či dárkový balíček.

Příjem ze závislé činnosti v souladu s § 6 odst. 3 ZDP jsou i hojně rozšířené **zaměstnanecké slevy, které nejsou dostupné běžným zákazníkům**. Příjem se totiž rozumí **rovněž částka, o kterou je úhrada zaměstnance zaměstnavateli za poskytnuté plnění** (nejen věci, ale také služby nebo práva) nižší, než je cena:

- **určená podle zákona upravujícího oceňování majetku, nebo**
- **cena, kterou účtuje jiným osobám,**
- **stanovená v § 6 odst. 6 ZDP jako speciální ocenění poskytnutí motorového vozidla k používání pro služební i soukromé účely (zpravidla 1 % vstupní ceny vozu měsíčně, u „čistých“ aut jen polovinu).**

**Příklad 5****Zlevněný prodej zboží zaměstnanci**

Zaměstnavatel, který obchoduje s počítači – pro naše účely není podstatné, jestli jde o osobu fyzickou (OSVČ) nebo právnickou

(např. s. r. o.) – umožnil zaměstnanci odkoupit za zvýhodněnou cenu např. notebook:

- *pořizovací cena zboží byla 20 000 Kč,*
- *obvyklá prodejní cena běžným zákazníkům je 25 000 Kč,*
- *zvýhodněná prodejní cena pro zaměstnance činí 10 000 Kč.*

Při prodeji zboží není daňová účinnost pořizovací ceny nijak podmíněna ani omezena výší prodejní ceny, proto i při ztrátovém prodeji zaměstnanci bude daňovým výdajem zaměstnavatele celá pořizovací cena prodaného zboží 20 000 Kč. A taktéž standardně bude jeho zdanitelným příjmem z prodeje notebooku sjednaná – byť zlevněná – prodejní cena 10 000 Kč. Ovšem do zdanitelných příjmů (i pro výpočet pojistného) zaměstnance bude nutno zahrnout cenové zvýhodnění, kterého se mu dostalo v nižší ceně 10 000 Kč oproti běžné prodejní ceně tohoto zboží 25 000 Kč, zkrátka kolik zaměstnanec tímto ušetřil = 25 000 Kč – 10 000 Kč = 15 000 Kč.

1.3 Závislá versus nezávislá činnost

Rozdíl mezi činnostmi závislou (zaměstnáním) a samostatnou (podnikáním) se zdá být jasný. První koná práci jménem a ve prospěch jiné osoby – zaměstnavatele, zatímco druhý tzv. pracuje na sebe. V praxi obvykle není potíží jednu formu činnosti od druhé rozeznat. Nebo je? Problém je v tom, že „papír snese všechno“ a lehce se umně napsanou obchodní smlouvou dá zastrít reálný zaměstnanecký poměr. A proč by si někdo takto složitě počínal? Odpověď vyplývá z porovnání efektivního daňového a pojistného zatížení zaměstnanců versus OSVČ.



Příklad 6

Porovnání odvodového zatížení zaměstnance a podnikatele (OSVČ)

Paní Jana je zaměstnána jako účetní ve firmě ABC, s. r. o. za měsíční hrubou mzdu 40 000 Kč, z které ji ukusuje pojistné na pojištění sociální 2 600 Kč a zdravotní 1 800 Kč. Také zaměstnavatel připlácí na pojistné

sociální 10 000 Kč a zdravotní 3 600 Kč. Jak si upřesníme, výpočet daně z příjmu formou měsíčních záloh může být u zaměstnance pestřej, ovšem v daném případě se nejspíše daň vypočítá jako 15 % z hrubé mzdy 40 000 Kč.

Pro srovnání obdobná situace, kdy paní Jana pracuje pro ABC, s. r. o. za 40 000 Kč měsíčně externě coby podnikatelka (OSVČ) poskytující účetní službu. Základem výpočtu daně i pojistného nyní nebude „hrubý“ příjem 40 000 Kč, ale příjem snížený o daňově uznatelné výdaje. Nejsnazší jsou neprokazované tzv. paušální výdaje v zákonné výši 60 % z příjmů. Daň 15 % se proto počítá (zjednodušeno) z částky jen 16 000 Kč měsíčně, resp. z ročního úhrnu, což zde není podstatné. Pojistné bude OSVČ zřejmě platit v minimální stanovené výši, tedy sociální 2 944 Kč, zdravotní 2 722 Kč měsíčně. Vydělalí obě smluvní strany, citelně trati stát a pojistné systémy.

Může se tedy někdo firmám řídícími se ekonomickým profitem divit, že preferují externí dodavatele služeb oproti „drahým“ vlastním zaměstnancům, nebo že je nutí, aby se čistě účelově stali „na oko“ podnikateli. Je jasné, že stát nemůže příliš sázet na loajalitu a radost lidí z placení větších daní a pojistného. Pro nahrazení zaměstnanců stejnými lidmi ovšem v roli „samostatných“ podnikatelů (OSVČ) se vžilo označení „švarcsystém“, dle objevitele tohoto systému v 90. letech minulého století, benešovského podnikatele Miroslava Švarce.

A nejde jen o odvodové zatížení závislé činnosti, vlastní zaměstnanci jsou obecně vzato „drazí“ i kvůli právním a administrativním starostem. Namátkou: hlášení správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně, zajišťování zdanění a zpojištění mezd, vedení mzdových listů a evidenčních listů důchodového pojištění, kvůli silné ochraň zákoníkem práce je problémem zbavit se neschopného či naopak všeho schopného zaměstnance, náhrada škody způsobené za-

městnancem je omezená, u pomocných prací začíná být překážkou zaměstnatelnosti dosti vysoká minimální mzda. **Silná právní regulace** se týká také pracovních, bezpečnostních a mzdových podmínek, které jsou po vzoru evropských směrnic často přehnaně přísné a obsáhlé. Nikdo ze soudných zaměstnavatelů zajisté nechce své zaměstnance uvrhnout do středověkého bezpráví a bičováním je „motivovat“ k vyššímu výkonu, ale zhoubná je také stávající opačná přemíra povinností a omezení přirozených zaměstnavatelských práv „chleboďárců“. Stovky paragrafů bezpočtů právních předpisů snažících se chránit zaměstnance, jak by snad ani nebyli svéprávní, je proto mnohdy kontraproduktivně „chrání“ i před zaměstnáním.



Příklad 7

Nefinanční pozitiva výměny zaměstnance za OSVČ

Paní Soňa byla léta zaměstnána v ABC, s. r. o. jako účetní. Nové vedení firmy v rámci optimalizace nyní rozhodlo, že místo pracovního vztahu upřednostní obchodní spolupráci, protože si paní Soňa obstarala živnostenské oprávnění na účetní služby a začala svou práci – *de facto* stejnou jako doposud – fakturovat svému (jedinému) zákazníkovi, dřívějšímu zaměstnavateli. Odměna zůstala stejná, ale díky možnosti paušálních výdajů OSVČ a jinému výpočtu pojistného a daně na tom vydělaly obě strany – ABC, s. r. o. měla nižší náklady a paní účetní zůstalo v kapse významně více. Ale nejde pouze o tyto přímé finanční výhody. Aniž bychom zacházeli do přílišných detailů, lehce dokážeme vyjmenovat deset dalších předností, které tato změna oběma stranám přinese:

1. Firmě odpadají starosti se zdaněním odměny (dříve mzdy), a pro „podnikatelku“ nejde o nic moc složitého.
2. Firmě odpadají starosti se zpojištěním odměny (dříve mzdy), a pro „podnikatelku“ nejde o nic náročného.
3. Firmě odpadá každoměsíční hlášení správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojišťovně o mzdě paní Soni.
4. S. r. o. se nemusí trápit s evidencí, řešit dovolenou, nemoc, cestovní náhrady za školení, srážky ze mzdy atd.
5. S. r. o. může pustit z hlavy řešení pracovních podmínek, koupí počítače atd. – paní Soňa pro ni pracuje doma.
6. Paní Soňa nemusí předstírat práci a jalo- vě vysedávat do konce pracovní doby, když zvládne práci rychleji.
7. Paní Soňa si dá větší pozor, aby odvedla účetní práci bezvadně, protože coby OSVČ má plnou odpovědnost.
8. Paní Soňa může bez ptaní a v klidu pracovat doma nebo na zahradě a s notebookem třeba i u vody v Itálii...
9. Paní Soňa se může stát plátcem DPH, čímž získá možnost odpočtu daně ze svých nákupů v rámci podnikání.
10. Paní Soňa se zbaví otravných a upovídaných zaměstnanců, stejně jako oni si oddechnou od pedantní účetní.

Na „švarcsystému“ je nádherná jednoduchost a efektivnost, která prakticky vyhovuje oběma smluvním stranám, jak jsme si výše letmo nastínili. Naopak je hrozbou a noční můrou pro státní kasu, nositele veřejného pojištění a odborářské boky. Proto je **„švarcsystém“ od roku 1992 zakázán**. Dokonce jej zákon o zaměstnanosti dneska považuje poněkud přehnaně za **nelegální** práci, čemuž odpovídají výrazné sankce až 10 milionů Kč pro faktického zaměstnavatele a 100 000 Kč pro faktického zaměstnance formálně v roli samostatného podnikatele.

Nenápadným, ale účinným daňovým opatřením je rovněž priorita příjmů ze závislé činnosti před příjmy z podnikání § 7 ZDP: „**Příjem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je ...**“

Jak bylo výše uvedeno, pro daňové účely se považuje za mzdu alias příjem ze závislé čin-

nosti zejména příjem z „(...) *pracovněprávního a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce*“. V praxi ovšem často vzniká výkladový problém s vymezením konkrétních znaků tohoto pojmosloví. Pro vyjasnění vydalo Ministerstvo financí stále aktuální metodickou pomůcku: **Pokyn č. D–285, k aplikaci § 6 odst. 1 a 2 ZDP, a vymezení tzv. závislé činnosti** (Finanční zpravodaj č. 9/1/2005).

Účelem pokynu je vymezit hranice pro správné stanovení způsobu zdanění příjmů ze závislé činnosti ve spojitosti s uzavřenými jinými než pracovněprávními vztahy. Zpravidla nejde o „nápady úředníků“ ministerstva, ale věcně vychází z rozsudků Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. S ohledem na zásadu materiální pravdy dle DŘ je při posuzování případů třeba vycházet z toho, zda se jedná o činnost, která nese znaky závislé činnosti podle § 6 odst. 1 ZDP a nikoliv to, jakou právní skutečností (smlouvou) byla tato činnost založena. Není také významné, že daňový pojem „závislá činnost“ není totožný s pracovněprávním termínem „závislá práce“.

Podstatným a základním rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka, ale naopak podle pokynů toho, kdo odměnu za vykonanou práci vyplácí (plátce). Daní z příjmů ze závislé činnosti jsou tak podrobeny nejen příjmy z pracovněprávních vztahů uzavřených dle ZP, ale i příjmy z obdobného poměru, byť je vymezen zákonodárcem pouze vzájemným vztahem plátce a poplatníka, a to povinností poplatníka dbát příkazů plátce.

Toto pojetí je založeno na materiálním posouzení závislé činnosti, kdy skutečně není rozhodující, na jakém formálním právním základě je předmětná činnost vykonávána. **Zákonné vymezení prostřednictvím pouhého plnění příkazů plátce, obsažené v citovaném ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) ZDP se totiž**

ukázalo a ukazuje jako nedostačující a neschopné postihnout všechny reálně možné případy. Již ze samotné povahy věci je zřejmé, že k plnění příkazů (pokynů) plátce dochází prakticky do určité míry ve všech případech zadávání prací a činností (dodavatelských obchodních zakázek), tedy nikoliv pouze v rámci pracovněprávních vztahů, jistě také při subdodávkách si má objednavatel právo kontrolovat a hlídat dodavatele, zda práci koná podle jeho přání.

Vymezení „závislé činnosti“ proto nemůže být redukováno pouze na činnost vykonávanou podle příslušných příkazů a pokynů, nýbrž se musí jednat o činnost skutečně závislou na osobě plátce. Pokyn D-285 v zájmu jednotného výkladu rovněž uvádí **nejčastější znaky a okolnosti indikující vztah závislé činnosti fyzické osoby a osoby, od níž jí plyne příjem („plátce příjmu“), které ale nemusí být splněny všechny současně:**

- plátce příjmu přímo nebo nepřímo ukládá úkoly, řídí, kontroluje a nese odpovědnost související s činností,
- dotyčná osobně pracující fyzická osoba má ve vztahu k plátcí příjmu obdobné postavení jako zaměstnanec,
- odměna za práci je vypočítána na základě délky pracovní doby nebo obdobným způsobem běžným při odměňování osob v pracovně-právním vztahu,
- materiál, pracovní pomůcky, stroje a zařízení potřebné pro výkon činnosti poskytuje plátce příjmu,
- vztah mezi plátcem příjmu a fyzickou osobou je dlouhodobý anebo soustavný, resp. fyzická osoba vykonává činnost dlouhodobě jen pro jednoho plátce příjmu, a to osobně nebo prostřednictvím spolupracující osoby.

Ne vždy ale správce daně uspěje s názorem, že podnikání OSVČ je fakticky závislou činností. Zájemci o podrobnější zasloučení do tématu lze doporučit například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 24/2010–96,

a usnesení Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 385/04, věnovaná „podnikání“ společníka pro jeho s. r. o.

1.4 Zaměstnanec je poplatníkem daně

Pražákadem problémů s daněmi z příjmů je nesmířitelný rozpor: stát je miluje a poplatníci nenávidí. Oba k tomu mají pádné důvody: stát by totiž nemohl bez těchto peněz financovat veřejné služby a správu země, a poplatník nejasá nad tím, že z vlastní kapsy přispívá na platy úředníků, pochybné dotace a předražené veřejné zakázky. Nejvýznamnějšími poplatníky daně z příjmů fyzických osob jsou zaměstnanci, kteří navíc vzorně plní své daňové povinnosti. Za což ale může zejména způsob zdanění mezd, který má na starosti obvykle někdo jiný.

Á propos, víte, co znamená být poplatníkem daně z příjmů? Že vám stát legálně může odebrat – de facto vyvlastnit – část příjmu, a to pouze proto, že jí označí za „daň“ a vydá o tom zákon. Přičemž **poplatníkem daně z příjmů fyzických osob prakticky nelze nebýt**. V § 2 odst. 1 ZDP se totiž dočteme, že je jím **každá fyzická osoba**, což upřesní občanský zákoník tím, že jde o člověka, který má právní osobnost – tj. způsobilost mít práva a povinnosti – od narození až do smrti, které se nemůže vzdát ani zčásti. Poplatníkem české daně z příjmů proto je všech více než 8 miliard lidí žijících nyní na Zemi. Dokonce ani po smrti poplatník nemá od české daně klid, jelikož se podle § 239a DŘ až do skončení řízení o jeho pozůstalosti (dědictví) považuje stále za poplatníka...

Naštěstí být poplatníkem neboli a samo o sobě neznamena ani žádnou administrativní nebo platební povinnost vůči správci daně, ovšem jen když dotyčná osoba nemá příjem. Pokud jej má, pak je to zlé, protože si český stát činí nárok na část příjmu coby daň, jejíž **ekonomické břemeno nese právě poplatník**. Prakticky musí strpět, že jeho příjem bude přímo snížen o daň a zůstane mu tak o něco méně. Původ potíží leží v § 20 DŘ, který poplatníka řadí mezi „daňové subjekty“, a proto má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně i jejího placení. Na což navazuje příslušný hmotně-právní daňový zákon – ZDP – který **dělí poplatníky na:**

- **daňové rezidenty ČR** (mají v Česku bydliště nebo zde pobývají alespoň 183 dnů v roce), kterým ukládá **neomezenou daňovou povinnost** vztahující se jak na příjmy ze zdrojů v Česku, tak i ze zdrojů v zahraničí,

§ 239a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Přechod daňové povinnosti u fyzických osob

(1) Pro účely správy daní se na právní skutečnosti hledí tak, jako by zůstavitel žil do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

(2) Daňovou povinností zůstavitele se pro účely správy daní rozumí daňová povinnost vzniklá zůstaviteli do dne předcházejícího dni skončení řízení o pozůstalosti.

(3) Daňová povinnost zůstavitele přechází na jeho dědice rozhodnutím soudu o dědictví; dědic tak získává postavení daňového subjektu namísto zůstavitele.

(4) Pokud je dědiců více, přechází na ně společná daňová povinnost. Daňové dluhy z ní vešleš hradí dědicové společně a nerozdílně v rozsahu podle občanského zákoníku. Společnou daňovou povinnost spravuje správce daně, který byl příslušný ke správě daňové povinnosti zůstavitele v den předcházející dni skončení řízení o pozůstalosti.

(5) Pro daňovou pohledávku, která vzniká v důsledku daňové povinnosti zůstavitele, neběží lhůta pro placení daně ode dne smrti zůstavitele do dne skončení řízení o pozůstalosti.

§ 20 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

Daňový subjekt

(1) Daňovým subjektem je osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně.

(2) Daňový subjekt má práva a povinnosti týkající se správného zjištění a stanovení daně po dobu běhu...

- **daňové nerezidenty ČR** (nemají v Česku bydliště ani zde nepobývají aspoň 183 dnů v roce, nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouva), kteří u nás **mají daňovou povinnost omezenou pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR vyjmenované v § 22 ZDP, pokud ovšem mezinárodní smlouva nestanoví jinak.**

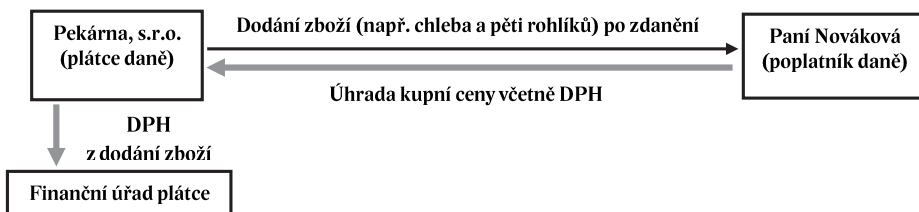
V praxi nejčastější zdanitelný příjem fyzických osob – **mzdu – však pobírá masa milionů poplatníků – zaměstnanců**, kteří jsou v drtivé většině naprostí daňoví laici. Bylo by proto značně obtížné a nepraktické – i pro správce daně – nutit tyto davy zdaňovat mzdu formou daňového přiznání. **Proto byla zavedena alternativní technika splnění jejich daňové povinnosti**, která je administrativně vůbec nezatěžuje a zefektivňuje výběr daní od těchto poplatníků.

Jde o nepřímý způsob zdanění prostřednictvím zaměstnavatele, který je zákonem pasován do nezáviděníhodné role výběrčího – plátce daně. Výhodou je, že plátců

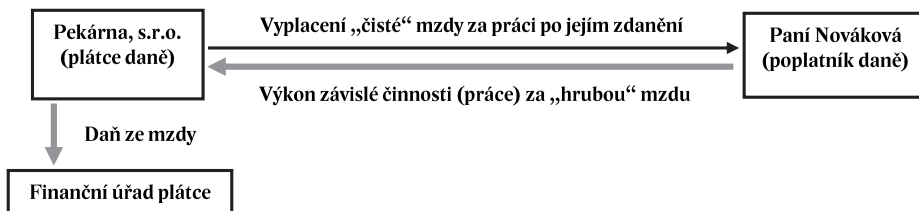
je podstatně méně než poplatníků, v daních se obvykle lépe orientují, což snižuje četnost chyb a značně usnadňuje kontrolu správcem daně. Jelikož plátce daně osobně zodpovídá za správné a včasné zdanění příjmů (mzdy) poplatníka – tedy jiné osoby – tak ani nemívá důvod vymýšlet „daňovou optimalizaci“ anebo vyložené podvody, aby ušetřil na dani. Spíše je naopak plátce motivován k řádnému výběru daně z příjmů ze mzdy, protože za ní nese přímou hmotnou odpovědnost a z nedoplatku jiné osoby (poplatníka) by se jinak lehce mohl stát jeho vlastní daňový nedoplatek.

Zjednodušeně lze toto nepřímé zdanění mzdy zaměstnavatelem **připodobnit systému daně z přidané hodnoty („DPH“)** v maloobchodě, kde působí také relativně úzká skupina plátců daně, kteří musejí přiznávat a odvádět DPH správcům daně. Nejde přitom o daň, kterou by ekonomicky nesli samotní plátcí, pouze jí vybrali od početné masy svých zákazníků – poplatníků DPH – kteří se díky tomu správou DPH nemusejí vůbec trápit.

- **Princip nepřímého zdanění dodání zboží poplatníkovi daní z přidané hodnoty dodavatelem (plátcem).**



- **Princip nepřímého zdanění příjmu zaměstnance (mzdy) jeho zaměstnavatelem (plátcem daně).**



Poplatník – zaměstnanec – tedy obdrží příjem (mzdu) po zdanění a nemusí se u něj (až na výjimky) daní z příjmů již nijak zabývat. Z hlediska neustále napjatých veřejných rozpočtů je nespornou výhodou, že daň ze mzdy do nich přiteče rychle od její výplaty poplatníkovi – do 20. dne příslušného kalendářního měsíce (viz dále). Naproti tomu při tradičním řešení zdanění příjmů formou daňového přiznání, by museli státní, obecní a krajské úředníci počítat s roční periodou na pravidelný přísun daňových výnosů obvykle v březnu a červnu dalšího roku.

1.5 Zaměstnavatel je zpravidla plátcem daně

Příjmy ze závislé činnosti alias „mzdy“ podle § 6 ZDP jsou z daňového hlediska specifické zejména ze tří důvodů. Prvním je **obrovská masa milionů poplatníků** (zaměstnanců), kteří jsou vesměs daňovými laiky, takže by bylo značně náročné – pro ně samotné i pro kontrolující berní úředníky – nutit je platit daň běžným způsobem formou každoročního daňového přiznání. Zadruhé je pro tyto příjmy – „mzdy“ – typické, že **plynou poplatníkům pravidelně každý měsíc a navíc stále od jednoho plátce příjmu – zaměstnavatele**. A zatřetí, nikoli však co do významu, **jsou daně z mezd vydatným a stabilním zdrojem příjmů veřejných rozpočtů**.

Logickým důsledkem těchto tří specifik mezd bylo nastíněné zavedení zvláštního způsobu zdanění. A to nepřímo **zaúkolováním jejich zaměstnavatele**, který musí – pod vlastní majetkovou odpovědností a zcela zadarmo – **průběžně zdaňovat vyplácené mzdy za každý kalendářní měsíc**, aniž by se tím museli trápit takto zdaňovaní zaměstnanci – kteří si jednoduše odnesou již zdaněnou tzv. čistou mzdu a už nic dalšího nemusí řešit. Podobné nepřímé zdanění občanů se mimochodem osvědčilo a uplatňuje u mnoha jiných druhů příjmů, například u úroků z bankovních vkladů. Ale zpátky k pasivně daněným zaměstnancům... Sice se na zdanění svých mezd nemusejí vůbec

podílet, ovšem na straně druhé si drobnou aktivitou mohou významně snížit daňové zatížení tím, že u zaměstnavatele – v praxi obvykle na výzvu mzdové účetní a s její asistencí – uplatní nejrůznější daňové odpočty, slevy a zvýhodnění. Tento přístup má značnou výhodu i pro finanční úřady, protože zaměstnavatelů – v roli plátců daně z mezd jejich zaměstnanců – je daleko méně než zaměstnanců (poplatníků), v daních se lépe orientují a je snazší jejich kontrola, i případný postih. Samozřejmě, že zaměstnavatelé mají na věc jiný názor...

V minulé kapitole jsme citovali, že § 6 odst. 2 ZDP stanoví legislativní zkratku „zaměstnavatel“ – plátce příjmu ze závislé činnosti alias mzdy. Budeme-li pročitat ZDP pečlivě, kupodivu zjistíme, že povinnost zdanění mzdy poplatníka není uložena a priori ani zaměstnavateli ani plátcí příjmu (mzdy), ale jakémusi „plátcí daně“. Teprve „**plátce daně**“ je totiž **daňový subjekt, kterému dle § 20 DR mohou daňové zákony ukládat daňové povinnosti – v tomto případě srazit a odvést daň z příjmů (mzdy) zaměstnance za tohoto poplatníka**. A platí to také naopak, pokud nastane – v praxi výjimečná – **situace, že zaměstnavatel coby plátce mzdy není plátcem daně, pak se o zdanění mzdy musí postarat samotný poplatník, a to klasickou formou daňového přiznání**.

Definici „plátce daně“ uvádí § 38c ZDP a pro přehlednost si ji můžeme rozdělit do tří dílčích kategorií:

1. „tuzemský plátce daně“:

- Poplatník se **sídlem/bydlištěm v Česku**, s výjimkou fondu penzijní společnosti, **který je plátcem**:
 - **příjmu ze závislé činnosti,**
 - **příjmu, z kterého je daň vybírána srážkou dle zvláštní sazby daně (pozn. „srážková daň“),** nebo
 - **příjmu, z kterého se sráží úhrada na zajištění daně (pozn.: tento daňový institut se týká vybraných druhů příjmů daňových nerezidentů usazených mimo EU/EHP; nevztahuje se na příjmy z mezd);**

2. „zahraniční plátcem daně“:

- Plátcem daně se rozumí též „daňový ne-rezident ČR“, který má na území České republiky stálou provozovnu nebo zaměstnává zde své zaměstnance déle než 183 dnů s výjimkou dvou případů:

- stálá provozovna vzniklá z titulu poskytování služeb podle § 22 odst. 1 písm. c) ZDP (pozn.: kam patří obecně všechny služby kromě účelově osamostatněných stavebně montážních projektů),
- zahraniční zastupitelský úřad v ČR;

3. „ekonomický plátcem daně“:

- V případě tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly (ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP) není plátcem daně zahraniční „formálně právní“ zaměstnavatel – s výjimkou v ČR povolených zahraničních agentur práce z jiného státu EU/EHP. Ale plátcem daně je speciálně tzv. **ekonomický zaměstnavatel v Česku**.



Příklad 8

Zahraniční firma není vždy plátcem daně
Rakouská firma poskytuje v Česku manažerské školení (team coaching) přímo v prostorách školených firem. Protože tak činí již déle než 6 měsíců, vznikla jí v ČR tzv. službová stálá provozovna dle § 22 odst. 2 ZDP.

Při školicích akcích rakouské firmě vypořádávají na základě dohod o provedení práce i dva zaměstnanci – daňoví rezidenti ČR. Paní Lenka za mzdu 30 000 Kč simultánně měsíčně překládá zahraničního mentora do češtiny a pan Jirka, který za 10 000 Kč chystá školicí pomůcky, připravuje podklady, roznáší občerstvení apod.

Jak si v další části upřesníme, podléhá příjmem (mzda) paní Lenky záloze na českou daň z příjmů ze závislé činnosti a v případě pana Jirky české tzv. srážkové dani z příjmů. Jenže aby mohly být záloha na daň i srážková daň srazeny a poté odvedeny správci daně, musí existovat plátcé těchto daní. A tato podmínka zde není splněna. Nerezidentní poskytovatel školicí služby v ČR je sice z hlediska české daně z příjmů „zaměstnavatelem“ a také „plátcem příjmu“ ze závislé činnosti plynoucího poplatníkům, má u nás i stálou provozovnu, ale jelikož se na něj vztahuje výjimka ad 2 výše, není pro účely českých daní z příjmů „plátcem daně“. Proto rakouská firma nebude srážet zálohu na daň ze mzdy paní Lenky ani srážkovou daň ze mzdy pana Jirky. O zdanění těchto svých příjmů ze závislé činnosti v ČR se oba dotčení poplatníci budou muset postarat sami formou daňového přiznání.

ZDP a DPH po novelách



Objednávejte na tel.: 558 731 125, 732 708 627, e-mailem: abo@i-poradce.cz, e-shop: www.i-poradce.cz

2. Mzda, která (legálně) unikne zdanění

2.1 Příjmy nepodléhající dani

Při výpočtu daně z příjmů ze závislé činnosti nemohou poplatníci uplatňovat žádné daňové uznatelné výdaje, i když by jakkoli průkazně souvisely s dosažením, zajištěním a udržením jejich mezd. Brání tomu totiž speciální metodika stanovení tohoto dílčího základu daně. Čímž jsou zaměstnanci poněkud znevýhodněni oproti podnikatelům (OSVČ) a pronajímateľům. Na druhé straně ovšem **příjmy ze závislé činnosti oplývají pestrout a dosti obsáhlout paletout příjmů, které se nezdaňují**, ať už proto, že jsou mimo předmět zdanění nebo – a to častěji – díky osvobození od daně. Přičemž obecně zajiště platí, že výhodnější než tzv. optimalizovat daňový základ (skrze mnohdy nejisté výdaje a podmíněné odpočty), je tento ani nevytvářet, čili vůbec nemít – zdanitelné – příjmy. Na první typ těchto příjmeně nezdaňovaných příjmů zaměstnanců se podíváme v této kapitole. Tyto příjmy vyloučené z předmětu zdanění najdeme pod pěti písmeny a) až e) ustanovení § 6 odst. 7 ZDP (zkráceno):

- a) **Cestovní náhrady do limitu zaměstnanců „veřejného sektoru“ a bezplatná strava na pracovní cestě.**
- b) **Osobní ochranné pracovní prostředky, pracovní oděv a jejich údržba, čistidla a ochranné nápoje.**
- c) **Částky uhrazené zaměstnancem za zaměstnavatele a zálohy na takováto vydání.**
- d) **Náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů zaměstnance pro výkon závislé práce.**
- e) **Povinná plnění zaměstnavatele a paušál za práci na dálku (home office).**

■ Ad a) Cestovní náhrady do limitu zaměstnanců „veřejného sektoru“ ...

Podle § 2 odst. 2 ZP **musí být závislá práce vykonávána za mzdu, plat nebo odměnu za práci, na náklady zaměstnavatele**. Z čehož plyne, že když nějaké výdaje související se závislou prací

vynaložil samotný zaměstnanec, musí mu je zaměstnavatel nahradit. Aby se předešlo sporům o typech a rozsahu nahrazovaných výdajů, řeší je konkrétně § 151 až § 190a ZP, přičemž v praxi hlavní jsou cestovní náhrady u pracovních cest.

Nemáme prostor se detailně věnovat obsáhlé problematice **cestovních náhrad** zaměstnanců. Proto jen obecně dodejme, že ZP podrobně vymezuje jaké náhrady je **zaměstnavatel povinen poskytnout zaměstnanci**:

1. **náhrada jízdních výdajů** (především záleží na tom, jaký opravní prostředek zaměstnavatel pro jízdu určil),
2. **náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny** (trvá-li pracovní cesta déle než sedm kalendářních dnů),
3. **náhrada výdajů za ubytování** (pouze v prokázané výši),
4. **náhrada zvýšených stravovacích výdajů** (závisí jak na délce pracovní cesty, tak i na tom, zda a v jakém rozsahu obdržel na pracovní cestě snídani, oběd či večeři, na kterých se nemusel osobně finančně podílet),
5. **náhrada stravovacích výdajů v cizí měně při zahraničních pracovních cestách**,
6. **náhrada nutných vedlejších výdajů** (mapy, parkovací poplatky, vstupné na veletrh atd. – v prokázané výši).

Základní parametrické částky jízdného a stravného aktualizují prováděcí vyhlášky v návaznosti na růst relevantních cen – pro rok 2023 jde o vyhlášku č. 467/2022 Sb., ve znění novel č. 85/2023 Sb. a č. 191/2023 Sb.

Pro jednodušší vyjadřování budeme rozlišovat **cestovní náhrady pro zaměstnance**:

- zaměstnavatele z „veřejného sektoru“ dle § 109 odst. 3 ZP (stát, kraje, obce, příspěvková organizace atd.),
- jiného zaměstnavatele – nepatří do sektoru „veřejného“ ale „soukromého“ (nejčastěji jde o podnikatele).

V zájmu ochrany zaměstnanců „soukromého sektoru“ nařizuje ZP jejich zaměstnavatelům

minimální výši cestovních náhrad, případně štedřejší částky neomezuje. Naproti tomu v případě zaměstnanců „soukromého sektoru“ jsou – v zájmu ochrany veřejných financí – pro cestovní náhrady stanoveny také horní limity. A pouze do výše těchto horních mezí „veřejného sektoru“ jsou cestovní náhrady nezdanitelné pro všechny zaměstnance:

■ ***náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné ... zákoníkem práce pro zaměstnavatele, „veřejného sektoru“, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem.***

Ačkoli tedy ZP stanovuje pro „soukromý sektor“ jen minima cestovních náhrad, tak zaměstnancům „soukromého i veřejného sektoru“ se nezdaní pouze náhrady do výše maximálních částek umožněných ZP pro „veřejný sektor“. Vše nad tyto horní limitní částky je u – všech typů – zaměstnanců zdanitelným příjmem.

Naproti tomu pro zaměstnavatele jsou i případně štedřejší cestovní náhrady – které ad výše může vyplácet jen „soukromý sektor“ – bez omezení daňově uznatelným výdajem podle § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP.



Příklad 9

Daňové posouzení nadlimitních cestovních náhrad

Firma požádala zaměstnance, aby k pracovní cestě v říjnu 2023 využil vlastní automobil. Jde o osobní automobil (kategorie M1) poháněný motorovou naftou. Pracovní cesta 100 km trvala v daném dni 10 hodin.

Jelikož jde o automobil zaměstnance, o jehož použití k pracovní cestě byl požádán zaměstnavatelem, má nárok na náhradu jízdních výdajů ve výši tzv. základní náhrady a náhrady za spotřebované pohonné hmoty.

Podle vnitřního předpisu firma přiznává sazbu základní náhrady u osobních automobilů 10 Kč/km, tj. více než vyplývá z prováděcí vyhlášky k ZP (5,20 Kč/km). Zaměstnanci proto náleží základní náhrada za použití vozu $10 \text{ Kč/km} \times 100 \text{ km} = 1\,000 \text{ Kč}$, zatímco podle vyhlášky by šlo jen o $5,20 \text{ Kč/km} \times 100 \text{ km} = 520 \text{ Kč}$. Pro soukromého zaměstnavatele je plně daňově účinná celá přiznaná výše náhrady 1 000 Kč. Pro zaměstnance ale nebude zdanitelná pouze částka do limitu 520 Kč, zbývajících 480 Kč bude zahrnuto do jeho zdanitelné mzdy.

V případě náhrady za spotřebované pohonné hmoty – nafta – vnitřní firemní předpis zachovává výpočet v souladu se ZP při použití cen podle zmíněné prováděcí vyhlášky (34,40 Kč/l), ledaže zaměstnanec dokladem o nákupu prokazuje jinou cenu. Zaměstnanec skutečnou cenu nafty neprokázal a průměrná spotřeba vozu je 6 litrů na 100 km. Proto má nárok na náhradu za spotřebu nafty $= 6 \text{ litrů/100 km} \times 100 \text{ km} \times 34,40 \text{ Kč/litr} = 206,40 \text{ Kč}$. Pro zaměstnavatele se jedná o daňový výdaj, který u zaměstnance není ani zčásti předmětem daně (je do limitu).

U tuzemských pracovních cest roku 2023 trvajících v kalendářním dni 5 až 12 hodin stanoví prováděcí vyhláška stravné v rozpětí 129 Kč až 153 Kč. Protože jde o zaměstnavatele „soukromého sektoru“, je vázán jen spodním limitem (129 Kč). Dotyčná štedrá firma i zde přiznává nadlimitní paušální stravné 200 Kč. Protože jde o zaměstnavatele „soukromého sektoru“ bude celé stravné (200 Kč) daňově účinné, ale daný zaměstnanec z této částky nezdaní jen stravné do horního limitu 153 Kč, zbývajících 47 Kč tak bude součástí jeho zdanitelné mzdy.

■ **Ad b) Osobní ochranné pracovní prostředky, pracovní oděv a jejich údržba ...**

ZDP prakticky pamatuje na „fasované“ vybavení, které by soudného člověka nenapadlo danit, např. montérky, rukavice, ochranná

přilba, mýdlo a minerálky pro stavební dělníky.
A **vylučuje z předmětu daně:**

- v rozsahu stanoveném zvláštním právním předpisem (nařízení vlády č. 390/2021 Sb.) **poskytované:**
 - **osobní ochranné pracovní prostředky, pracovní oděv a obuv, včetně nákladů na udržování,**
 - **mycí, čistící a dezinfekční prostředky a**
 - **ochranné nápoje** (týkají se tzv. horkých a studených provozů podle nařízení vlády č. 361/2007 Sb.);
- **poskytované stejnokroje, včetně příspěvků na jejich udržování,**
- **pracovní oblečení určené zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání, včetně příspěvku na udržování.**

Stejnokroje, resp. jednotné pracovní oblečení je typické např. pro prodejní organizace, poskytovatele služeb pohostinských a ubytovacích zařízení, přičemž plní kromě funkce snazší identifikace personálu také účely **reklamní, propagační a organizační**. V zájmu bezproblémového uplatňování těchto výdajů zaměstnavatelem – i pro vyloučení těchto naturálních příjmů zaměstnanců ze zdanění – uvádí pár doporučení metodický Pokyn Generálního finančního ředitelství č. D–59 k jednotnému uplatňování ZDP (Finanční zpravodaj č. 19/2022):

■ „... **Předpokladem je, že zaměstnavatel ve vnitřním předpise nebo smluvní strany v kolektivní smlouvě stanoví povinnost zaměstnanců používat jednotné 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 nelze opatřit viditelným či trvalým označením, by měly být poskytovány v **přiměřené hodnotě a množství.**“

■ **Ad c) Částky uhrazené zaměstnancem za zaměstnavatele a zálohy na takováto vydání**

V praxi se jedná o běžné situace, kde by nás zdanění u zaměstnance opět ani nenapadlo, například typu „*Lojzo tady máš 500 Kč a běž nakoupit hřebíky na tu naši zakázku ...*“, nebo „*Franto tady máš ty dvě stovky, které ti dlužíme za okapy, co jsi tehdy za naši firmu narychlo zaplatil...*“. Pokud zaměstnanec pracuje část týdne doma, pak do této kategorie nezdaňovaných příjmů případně třeba i náhrada výdajů, resp. proplacení poměrné části jeho výloh za telekomunikační službu – poplatky za soukromý telefon a připojení k internetu a podobně.

V souladu se zmíněným Pokynem D–59 zde patří i částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci 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, nebo za odborná vyšetření řidičů podle § 87a zákona o silničním provozu, která jsou součástí pravidelných lékařských prohlídek.

■ **Ad d) Náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů zaměstnance ...**

Práce z domova – homeworking, homeoffice – je významný benefit, který je z povahy věci předurčen zejména pro kancelářské, IT a další intelektuální „soft“ profese. Zaměstnanec se zbaví stresu z časného vstávání, přepravy do/z práce, i nemilých kolegů, organizuje si práci po svém, což ji může zefektivnit a zvýšit motivaci i loajalitu. Jak bylo řečeno, náklady závislé práce má nést zaměstnavatel, proto **má zaměstnanec pracující pro něj doma nárok na náhradu za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce.** Může jít o jeho počítač včetně periferních zařízení, elektronický diář, odborné publikace (slovníky, komentáře zákonů,...),