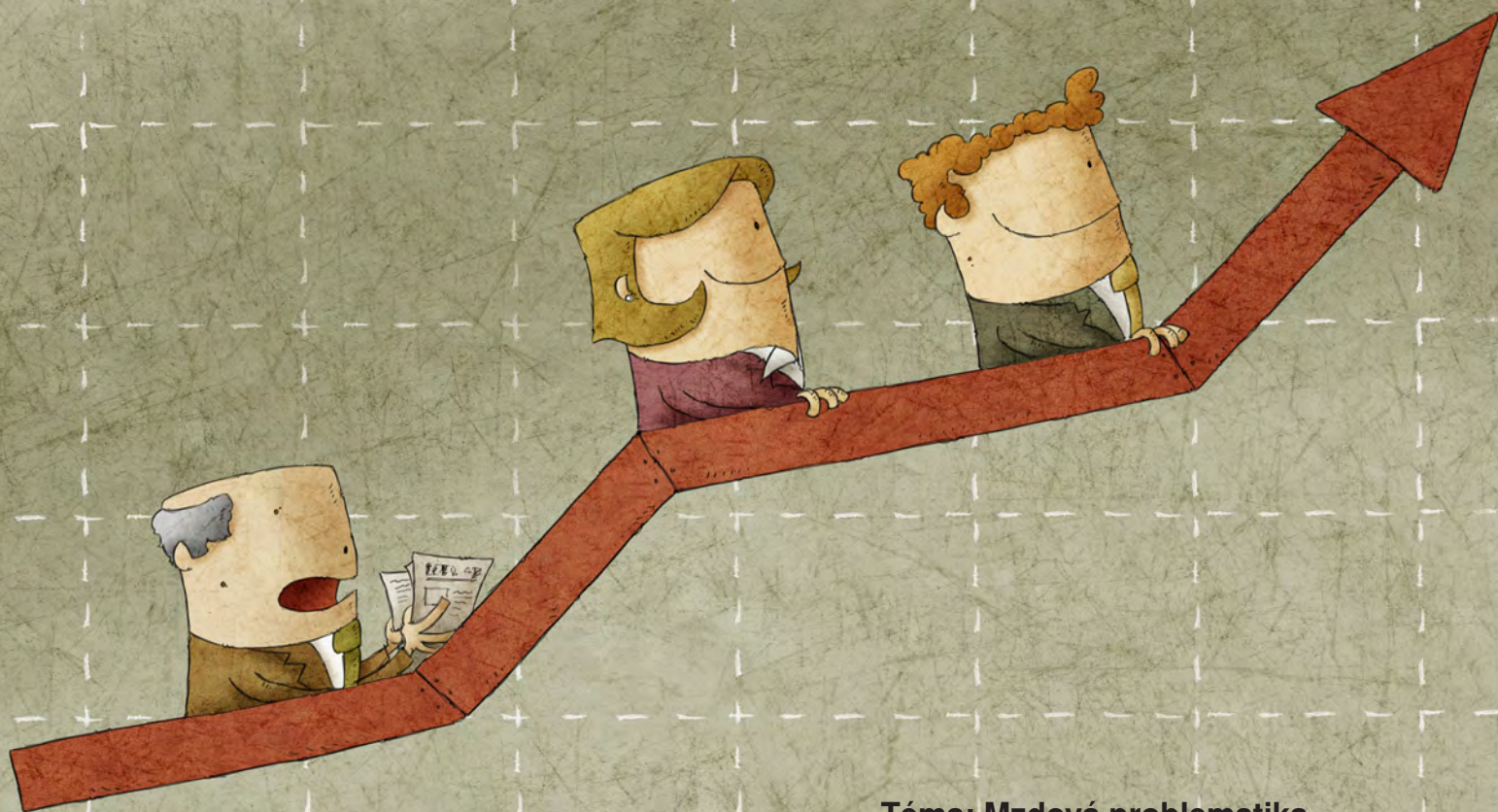


AUDITOR

časopis Komory auditorů České republiky číslo 5/2023



Téma: Mzdová problematika

aktuality • informace z komory • stanoviska, názory, diskuze
• nabídka vzdělávacích akcí • auditorské postupy • vybrané účetní
problémy • daňová a právní problematika • informace ze zahraničí

Obsah

AKTUALITY

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR.....	2
Komora auditorů České republiky letos slaví 30 let od svého založení.....	2
Setkání členů prezidia KA ČR s auditory v Plzni.....	3
Pohyblivý příspěvek pro rok 2023 je splatný do 30. června 2023.....	3
Z jednání odborných výborů KA ČR.....	3
Noví auditoři složili v dubnu slib.....	4
Členové prezidia KA ČR jednali se zástupci ACCA.....	5
Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR v roce 2022.....	5
Ze zahraničí.....	5

TÉMA ČÍSLA – MZDOVÁ PROBLEMATIKA

Editorial (<i>Jan Molín</i>).....	9
Zaměstnanecké požitky (<i>Libuše Müllerová</i>).....	10
Účtování o ročních odměnách a mzdách za nevybranou dovolenou (<i>Jana Skálová, Václav Černý</i>).....	18
Daň z příjmů ze závislé činnosti v judikátech (<i>Zuzana Rylová, Lenka Nováková</i>).....	21
Mzdová agenda daňových nerezidentů (<i>Jana Tepperová, Lucie Wadurová</i>).....	25
Audit mezd (<i>Michal Šindelář</i>).....	29
Návrh novely zákoníku práce přináší nová pravidla.....	31
Test: Jak znáte mzdovou problematiku?.....	31

NA POMOC AUDITORŮM

Hugo a Sally se baví o materialitě pro přezkoumání hospodaření..... 13, 17, 26, 28

Toto číslo vyšlo 25. 5. 2023

Vývoj standardů aneb zvyšování kvality auditu



Michal Štěpán

Metodika auditu je předmětem kontinuálního vývoje. Změny standardů jsou spíše evoluční než revoluční, nicméně jde o stálý posun směrem k dalšímu zvyšování kvality a přirozeně i náročnosti auditu. Vedle toho se každý rok objevují specifické problémy vyžadující specifická řešení či vodítka, jimž se výbor pro metodiku auditu (VMA) průběžně věnuje. Je dobré tyto změny sledovat, jinak hrozí nerudovské „kdo chvíli stál, již stojí opodál“.

Pro audity za kalendářní rok 2022 již platil novelizovaný standard ISA 315 *Identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti*, k němuž je od března 2023 k dispozici příručka IFAC pro implementaci. Zároveň je od listopadu loňského roku k dispozici příslušně aktualizovaná čtvrtá generace *Příručky KA ČR pro provádění auditu*, jež obsahuje řadu dalších vylepšení a zjednodušení jednotlivých formulářů.

Od 15. prosince 2022 je též účinný nový standard pro řízení kvality (ISQM 1). Aktuálně IFAC zahájil sérii příruček pro implementaci tohoto standard v malých firmách. První díl již byl vydán a přeložen, další dva díly by měly být publikovány během roku 2023.

Příklady specifických pomůcek, na kterých v uplynulých měsících VMA pracoval, zahrnují aktualizaci doporučení KA ČR k vyjadřování auditora o souladu s požadavky nařízení o ESEF, vodítka k požadavkům na zprávu auditora v rámci programu podpory na zvýšené náklady na energie či dokument k očekávané úloze auditora při dokládání

výše příjmů/výnosů ze zemědělské činnosti pro doložení statutu aktivního zemědělce. Vše je opět dostupné na webu KA ČR.

Pro audity kalendářního roku 2023 bude účinný novelizovaný standard ISA 220 *Řízení kvality auditu účetní závěrky*, který detailněji upravuje mimo jiné povinnosti statutárního auditora při řízení, dohledu a kontrole práce prováděné jeho týmem. Překlad standardu je publikován a doporučuji se s ním včas seznámit.

O rok později vstoupí v platnost novelizovaná verze standardu ISA 600 *Skupinový audit*, na jehož překladu momentálně pracujeme. V režimu návrhu je novelizovaný standard ISA 500 *Důkazní informace* a standard pro audit účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (LCE). K oběma návrhům jsme za KA ČR vypracovali a zaslali IFAC soubor připomínek a návrhů.

Zároveň VMA průběžně odpovídá na dotazy auditorů. Kvalita a sofistikovanost kladených dotazů se rok od roku zvyšuje, což považuji za indikátor zvyšování kvality samotných auditů. Díky a pište dál.

A mé díky patří též všem členům VMA a zejména oddělení metodiky. Nejen za aktivní účast na jednáních výboru, ale též za čas věnovaný jednotlivým úkolům i mimo pravidelná měsíční zasedání. A když už mluvím o účasti, nesmím zapomenout na dvě osoby, které od roku 2017 nechyběly na žádném jednání výboru. Takže: Hugo a Sally, díky moc za vaši nevyčerpatelnou studnici rad a poučení.

Michal Štěpán

předseda Výboru pro metodiku auditu KA ČR

Ze zasedání Výkonného výboru KA ČR

Významným bodem jednání výkonného výboru dne 17. dubna 2023 byly informace o stávající praxi a platném systému skládání dílčích auditorských zkoušek na KA ČR.

Výkonný výbor schválil:

- zkušební komisaře pro dílčí auditorské zkoušky do července 2023,
- Tomáše Brabce novým členem výboru pro kontinuální profesní vzdělávání,
- aktualizaci směrnice B15 Zásady postupu při organizaci vzdělávacích akcí KA ČR.

Výkonný výbor dále projednal:

- a schválil aktualizaci Organizač-

- ního řádu úřadu KA ČR,
- stížnost na zkuškový systém a konání elektronických zkoušek organizovaných KA ČR,
- a schválil další postup ve věci žádosti Okresního soudu ve Vsetíně ohledně zbavení mlčenlivosti kárné komise a možnosti poskytnutí jednoho kárného spisu

a vzal na vědomí:

- informaci o plnění rozpočtu komory za období leden–březen 2023,
- zápisy ze zasedání prezidia, výborů a komisí,
- informaci o změně termínu auditorské zkoušky Auditing I,

- informace o výběrovém řízení na asistentku sekretariátu a odbornou referentku oddělení profesního vzdělávání auditorů,
- výzvu k poskytování příspěvků do časopisu Auditor,
- informace o slibu tří nových auditorek, který se uskutečnil 17. března 2023,
- informace z kárné komise o statistice uložených kárných opatření,
- informace z legislativního monitoringu.

Jiří Mikyna
ředitel úřadu
Komory auditorů ČR

Komora auditorů České republiky letos slaví 30 let od svého založení

Auditoři již 30 let prostřednictvím své komory spravují a řídí auditorskou profesi v Česku. V uplynulých 30 letech se vedení komory ujalo postupně šest prezidentů a jedna prezidentka a komora vydala zhruba 2500 oprávnění k činnosti statutárního auditora.

Komora auditorů České republiky byla původně založena podle zákona České národní rady o auditorech a Komoře auditorů České republiky č. 524/1992 Sb. ze dne 20. října 1992, a to ustavujícím sněmem v únoru 1993. Podle zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. komora zanikla bez likvidace k 31. prosinci 2000 a podle téhož zákona byla zřízena od 1. ledna 2001 komora nová, na kterou přešla všechna práva a povinnosti komory předchozí. Dne 14. dubna 2009 nabyl účinnosti zákon o auditorech č. 93/2009 Sb., který zavedl řadu nových

opatření ve správě auditorské profese a uložil komoře nové povinnosti.

Dnes je Komora auditorů ČR členem Mezinárodní federace účetních (International Federation of Accountants, IFAC), Accountancy Europe a její prezident se pravidelně účastní jednání prezidentů auditorských komor ze zemí Visegrádské čtyřky (V4).

Komora auditorů bude své výročí založení slavit různými způsoby, mezi něž patří zejména slavnostní setkání v Národním domě na Vinohradech v pondělí 9. října 2023. O podrobnostech a registraci budeme včas informovat.

-VeL-



Setkání členů prezidia KA ČR s auditory v Plzni

V úterý 25. dubna se konalo v plzeňském hotelu Central setkání členů prezidia KA ČR s auditory a asistenty auditorů. Za komoru se jej zúčastnili prezident Ladislav Mejzlík, viceprezidentka Hana Mužátková, předseda výboru pro správu profese Zdeněk Grygar a vedoucí oddělení evidence a zkušek Veronika Rojková. Na setkání

přišlo celkem 13 auditorů a asistentů auditorů. Hlavním tématem debaty byla příprava nového zákona o účetnictví a budoucí vývoj auditorské profese. V diskuzi se auditori dotazovali také na některé konkrétní problémy a jejich řešení.

Ladislav Mejzlík
prezident Komory auditorů ČR



Foto: Veronika Rojková

Pohyblivý příspěvek pro rok 2023 je splatný do 30. června 2023

Jako každoročně i letos podávali auditori a auditorské společnosti do 31. března (dle § 3 Příspěvkového řádu KA ČR) vyúčtování příspěvků. Příspěvky na činnost Komory auditorů ČR jsou hrazeny povinně ze zákona o auditorech ve výši stanovené Příspěvkovým řádem KA ČR.

Splatnost pohyblivého příspěvku pro rok 2023 je dle § 4 odst. 2 příspěvkového řádu do 30. června 2023. Základem pro výpočet pohyblivého příspěvku jsou příjmy (tržby) bez DPH dosažené v předcházejícím roce, tedy v roce 2022, za auditorské služby konané na území České republiky.

Sazba pohyblivého příspěvku je stanovena na 0,5 % z uvedeného základu.

Ti, kteří doposud nepodali formulář vyúčtování příspěvků za auditora nebo za auditorskou společnost, mají stále možnost ho vyplnit prostřednictvím on-line aplikací na www.kacr.cz. Elektronickou verzi formulářů vyúčtování příspěvků najdete po přihlášení pod svým uživatelským jménem a heslem nebo pod uživatelským jménem a heslem auditorské společnosti v sekci Pro členy / On-line formuláře / Vyúčtování – auditor, resp. Vyúčtování – auditorská společnost.

Druhou možností je využít formulář vyúčtování příspěvků, který naleznete rovněž na webových stránkách komory www.kacr.cz v části Pro členy v sekci Formuláře. Zde si jej lze stáhnout a po vyplnění zaslat e-mailem na adresu

Z jednání odborných výborů KA ČR

Podvýbor pro ESG

Podvýbor připravoval konferenci: *Jste připraveni na ESG?*, kterou pořádá KA ČR ve spolupráci s Fakultou financí a účetnictví VŠE v Praze dne 1. června 2023 (viz upoutávka na 2. straně obálky). Členové odsouhlasili program konference včetně finálního seznamu prezentujících. Podvýbor dále připravil obsah základního školení na seznámení se s problematikou ESG reportingu.

Výbor pro SME/SMP

Členové výboru se na několika posledních zasedáních zabývali především aktuálními potřebami malých auditorských praxí. Nejvíce času bylo věnováno *Případové studii ISQM 1*, která názorně ukazuje, jak implementovat ISQM 1 u malých a středních auditorských praxí, a připravě školení na toto téma. Dále diskutovali o dalších možných školeních pro SME/SMP a spolupráci s výborem pro metodiku auditu.

Výbor pro správu profese

Výbor pro správu profese schválil v dubnu dvě žádosti o vydání auditorského oprávnění a zorganizoval slib nových auditorů. Proběhlo diskusní odpoledne se členy volených orgánů, kterého se za KA ČR zúčastnili Miroslav Zígáček a Jiří Viktorin, v Praze a také setkání v Plzni, kde se auditori setkali se zástupci prezidia, Ladislavem Mejzlíkem a Hanou Mužátkovou.

Výbor pro regulaci a rozvoj profese

Členové výboru uvítali možnost pravidelného setkávání zástupců výborů pro audit v prostorách KA ČR, kde se mohou setkat se zástupci komory. Řešili způsoby evidence auditorů, kteří nevykonávají auditorskou činnost. Dalším tématem byl

proces registrace auditorů u PCAOB a smlouva RVDA s PCAOB o dohledu nad nimi. Výbor průběžně shromažďuje připomínky k novele ZoA a odpovídá na dotazy přicházející v souvislosti s regulací auditorů profese.

Výbor pro účetní výkaznictví

Členové výboru projednali návrh aktualizace Interpretace NÚR I-8 *Sociální fond a obdobné fondy tvořené ze zisku*, která byla následně schválena na zasedání NÚR. Diskutovali o možných důsledcích předávání účetní závěrky do sbírky listin prostřednictvím správce daně a rozhodli o přípravě článku do časopisu Auditor na toto téma.

Výbor pro auditorské zkoušky

Členové výboru podrobně projednali s garantem dílčí části auditorské zkoušky *Právo v podnikání* především obsahové zaměření zkoušky a její časovou dotaci. Pozornost byla zaměřena na analýzu příčin nízké úspěšnosti u posledního termínu zkoušky. Dále projednávali přípravu formátu pro vypracování dílčích částí auditorské zkoušky, které se budou skládat na počítači letos v květnu a červnu.

Výbor pro metodiku auditu

Výbor projednal zejména připomínky KA ČR k návrhu novelizovaného standardu ISA 500 *Důkazní informace* a k doplněnému návrhu standardu pro audit účetních závěrek méně složitých účetních jednotek (LCE). Zároveň výbor projednával záměr série krátkých článků, jež by seznámily auditory s vodítky pro použití automatizovaných nástrojů a technik vydanými v nedávné době IAASB.

rojko@kacr.cz, do datové schránky KA ČR nebo poštou.

Pohyblivý příspěvek se zasílá na bankovní účet KA ČR číslo 87039011/0100. Variabilní symbol je u auditorů ve struktuře xxxx31, z toho xxxx je evidenční číslo (číslo oprávnění) a u auditorů společností ve struktuře xxx32, z toho xxx je evidenční číslo. Variabilní symbol je třeba uvádět přesně, slouží k identifikaci plátce.

Pokud vypočtená výše pohyblivého příspěvku zaokrouhlená na celé

koruny směrem dolů nepřesáhne 200 Kč, pohyblivý příspěvek se neodvádí, nicméně vyúčtování je třeba provést některým z uvedených způsobů. Vyúčtování příspěvků je třeba zaslat i v případě, že auditor neměl žádné tržby za provádění auditorské činnosti nebo provádí auditorskou činnost jménem auditorské společnosti. V případě pozdního zaplacení příspěvku je třeba počítat s úhradou úroku z prodlení.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

Noví auditori složili v dubnu slib

V sídle Komory auditorů ČR se uskutečnil 17. dubna 2023 slib dvou nových auditorů.

Dle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, a příslušných vnitřních předpisů komory bylo podmínkou zápisu do rejstříku auditorů složit jedenáct, resp. dvanáct písemných zkoušek a zároveň splnit povinnou tříletou praxi asistenta auditora. Noví auditori složili slib do rukou prvního viceprezidenta Komory auditorů ČR Milana Bláhy, jak stanoví zákon.

Příjmení a jméno	Ev. č.	Zaměstnavatel
DĚDEK Jiří	2571	BDO Audit s.r.o.
ŽEBRÁKOVÁ Šárka	2572	AUDITEX s.r.o.



Novým auditorům blahopřejeme a přejeme hodně štěstí při vykonávání auditorské profese.

Veronika Rojková
evidence auditorů KA ČR

-red-

Členové prezidia KA ČR jednali se zástupci ACCA

V pondělí 24. dubna se na Komoře auditorů ČR uskutečnilo setkání členů prezidia a ředitele úřadu KA ČR se zástupci ACCA (Association of Chartered Certified Accountants). Stávající zástupkyně ACCA pro Českou republiku Viera Kučerová, která bude nově zastávat pozici Head of Employability a Commercial, představila nové vedení české pobočky ACCA. Česká pobočka pokrývá aktivity ACCA v 16 zemích západní a střední Evropy. Vedením české pobočky je od 1. dubna 2023 pověřený Jakub Wojnarowski, který má bohaté zkušenosti s vedením ACCA v Polsku, Ukrajině a Pobaltských státech.

V minulosti byl také členem poradenského týmu polského premiéra. Jednání se také účastnila Tajana Belková, Business Development Manager ACCA.

V rámci jednání proběhla diskuze o dalším rozvoji spolupráce mezi KA ČR a ACCA v souvislosti s implementací směrnice o poskytování zpráv podniků o udržitelnosti (CSRD). Důležitým bodem jednání byly i možnosti širší spolupráce v oblasti přípravy a realizace auditorských zkoušek.

Jiří Mikyna

ředitel úřadu KA ČR

Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR v roce 2022

Kontrolní činnost Dozorčí komise KA ČR (dále také „DK“) zahrnuje souhrnné kontroly, kontroly dodržování členských povinností a mimořádné kontroly kvality auditorské činnosti. Systém provádění kontrol je v souladu s § 24 odst. 4 zákona o auditorech nastaven tak, aby bylo zajištěno provedení kontroly kvality u auditorů, kteří neprovádí povinný audit ani u jednoho subjektu veřejného zájmu, nejméně jednou za šest let. U nově zapsaných auditorů – OSVČ a auditorských společností jsou kontroly plánovány do tří let od zápisu do evidence auditorů a auditorských společností.

Kontroly provádí členové DK spolu s kontrolory kvality (zaměstnanci z oddělení kontroly kvality KA ČR). Souhrnné kontroly a mimořádné kontroly vykonává ve většině případů dvoučlenný tým, který je zpravidla tvořen jedním členem DK a jedním kontrolorem kvality. Kontroly kvality u auditorů – OSVČ a auditorských společností provádějí auditorskou

činnost v menším rozsahu a kontroly týkající se pouze dodržování členských povinností dle § 2 b) a c) dozorčího řádu (dále jen „DŘ“) jsou prováděny pouze kontroly kvality. Kontroly realizované u větších auditorských společností jsou prováděny vícečlennými kontrolními skupinami skládajícími se z členů DK a kontrolorů kvality a jsou časově náročnější.

Kontroly provedené v roce 2022

Na rok 2022 bylo naplánováno celkem 199 kontrol, z čehož jich bylo provedeno 172, 27 kontrol se neuskutečnilo. Důvodem neprovedení kontrol byly nejčastěji vážné zdravotní důvody auditora. V několika málo případech kontroly neproběhly pro nesoučinnost auditora a bylo s nimi zahájeno přestupkové řízení. V jednom případě kontrola neproběhla kvůli žádosti auditora o zánik oprávnění před datem zahájení kontroly.

Ze zahraničí

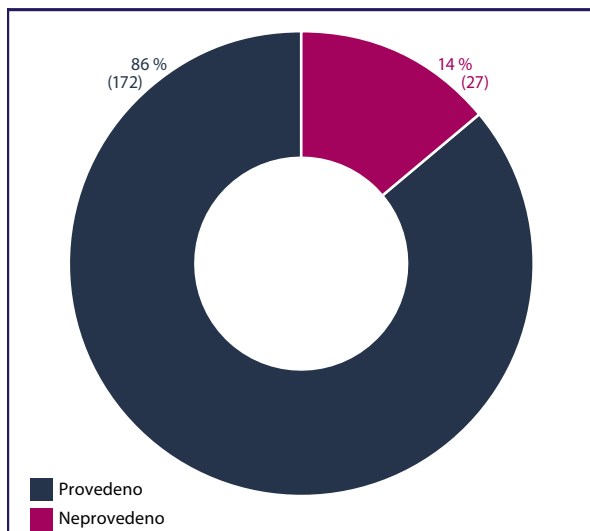
Accountancy Europe uspořádala 16. května 2023 webinář (Towards digital corporate reporting with CSRD) týkající se problematiky zavádění elektronického formátu podávání zpráv o udržitelnosti v souladu se směrnicí CSRD. Webinář se zabýval rolí různých stran pro efektivní implementaci CSRD, zkušenostmi získanými v souvislosti se zavedením jednotného elektronického formátu (ESEF), propojením finančních informací a informací o udržitelnosti prostřednictvím digitalizace, současnými aktivitami a plány orgánů EU na podporu vykazování informací o udržitelnosti v elektronickém formátu.

Accountancy Europe uspořádala 24. května 2023 pro své členy webinář (Members' webinar: New AML rules – What changes for accountants?) týkající se reforem v oblasti boje proti praní špinavých peněz (AML) navržených Evropskou komisí a jejich dopadů do účetní a auditorské profese. KA ČR vás bude průběžně o vývoji v oblasti požadavků AML informovat.

IESBA zveřejnila na svých webových stránkách novelizaci Mezinárodního etického kodexu pro auditory a účetní odborníky (Final Pronouncement: Technology-related Revisions to the Code) související s rozvojem a využitím technologií. Novela části tohoto kodexu týkající se Mezinárodních standardů nezávislosti je účinná pro audit a prověrky účetních závěrek pro období začínající 15. prosince 2024 nebo později. Ostatní novelizace ustanovení kodexu jsou účinné od 15. prosince 2024.

-ome-

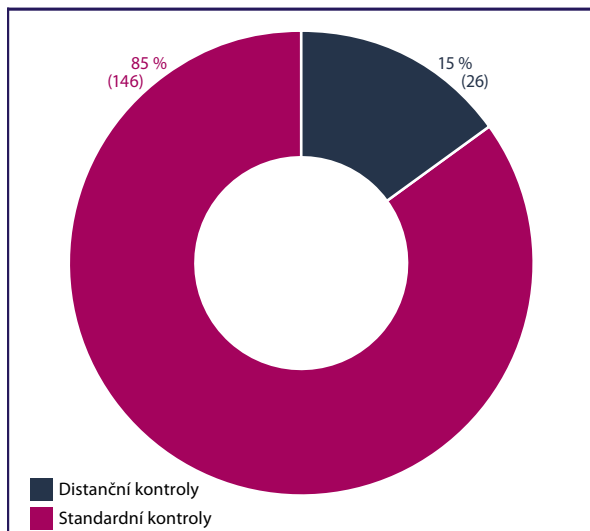
Naplánované a realizované kontroly v roce 2022



Z celkového počtu 172 kontrol provedených v roce 2022 se 90 kontrol uskutečnilo u auditorských společností a 82 u auditorů samostatně činných (OSVČ). V roce 2022 bylo provedeno osm společných kontrol s kontrolory RVDA.

Distančně bylo v roce 2022 provedeno 26 kontrol, tj. 15 % z celkového počtu uskutečněných kontrol. V roce 2021 bylo distančně provedeno celkem 65 kontrol, což je 36 % z celkového počtu realizovaných kontrol.

Forma kontrol provedených v roce 2022



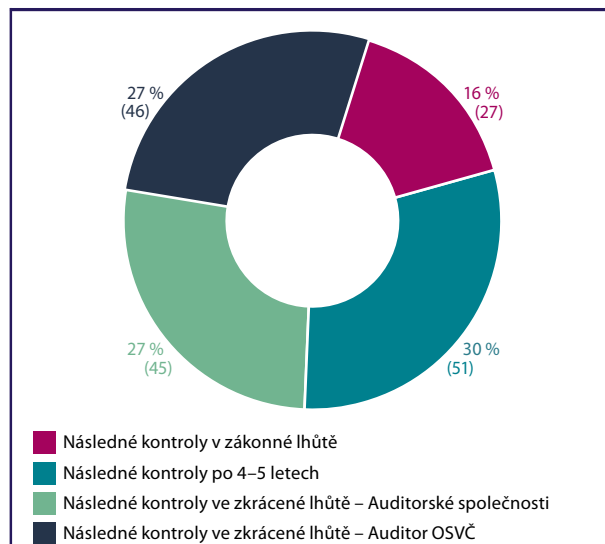
Hodnocení výsledků provedených kontrol v roce 2022

Výsledky provedených kontrol hodnotí DK v souladu s DR na svých zasedáních, která jsou zpravidla jedenkrát za měsíc. Výsledné hodnocení každé kontroly u auditora či auditorské společnosti podléhá schvalovacímu procesu, jehož výsledkem je i určení časové periody provedení příští kontroly. Toto hodnocení může

v návaznosti na výsledky kontrolní činnosti vyústit i v návrh DK na zahájení kárného řízení. Výsledné hodnocení nevyklučuje provedení následné kontroly v dřívějším termínu.

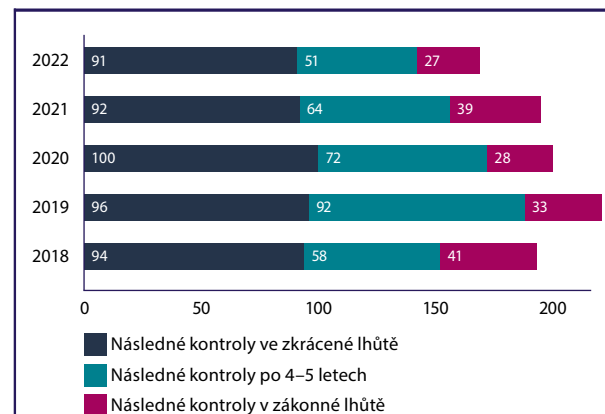
V roce 2022 bylo ukončeno interním hodnocením DK na jejich jednotlivých zasedáních celkem 169 kontrol. Z tohoto počtu bylo 27 kontrol uzavřeno se schválením provedení příští kontroly v zákonné, tedy šestileté lhůtě. U 51 zkontrolovaných subjektů bylo, z důvodu zjištění méně závažných nedostatků, schváleno provedení následné kontroly v mírně zkrácené lhůtě. U 91 zkontrolovaných subjektů bylo, vzhledem ke zjištěným nedostatkům, opakování kontroly naplánováno ve zkrácené lhůtě do dvou až tří let (u 45 auditorských společností a 46 auditorů – OSVČ).

Výsledky ukončených kontrol s následným opakováním v zákonné či zkrácené lhůtě



Počty uzavřených kontrol s uvedením časové periody opakování kontroly v porovnání s předchozími lety ukazuje následující graf.

Ukončené kontroly dle periodicity v období 2018 – 2022



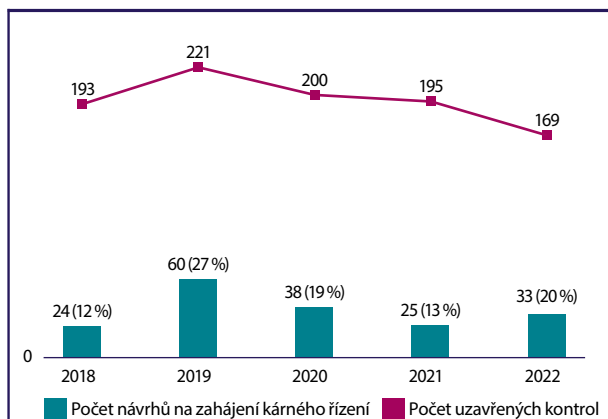
K opakování kontrol v kratší časové lhůtě se přistupuje, pokud je shledána nedostatečná dokumentace provedeného auditu (popř. jiné ověřovací zakázky) či je-li zjištěn nedostatek alespoň v jedné z prověřovaných oblastí (ISA, standardy KA ČR, etický kodex, systém řízení kvality).

Pokud je zjištěna významná chyba či auditor nemá dostatečnou dokumentaci dokládající vlastní provedení ověřovací zakázky nebo vydal nesprávný výrok auditora, příp. je shledáno porušení zákona o auditorech, podá DK návrh na zahájení kárného řízení. Častým důvodem pro podání návrhu na zahájení kárného řízení jsou také opakované nedostatky v auditorských spisech zjištěné při provedené následné kontrole kvality.

Z celkového počtu 169 ukončených kontrol na jednotlivých zasedáních DK v roce 2022 bylo 33 kontrol (tj. 20 %) ukončeno podáním návrhu DK na zahájení kárného řízení.

Počet podaných návrhů na zahájení kárného řízení v letech 2018 až 2022 je zobrazen (včetně jejich procentního vyjádření z celkového počtu kontrol) v následujícím grafu.

Počet návrhů DK na zahájení kárného řízení v období 2018 – 2022



Nedostatky zjišťované v rámci kontrolní činnosti

Opatření proti legalizaci výnosů z trestné činnosti

V rámci prováděných kontrol je stále větší pozornost věnována prověřování plnění vybraných povinností dle zákona č. 253/2008 Sb., o některých opatřeních proti legalizaci výnosů z trestné činnosti (AML).

Při kontrolách je ověřováno zejména:

- plnění povinnosti identifikace osoby, účastníka obchodu v hodnotě převyšující částku 1 tisíc eur,
- v rámci kontroly klienta plnění povinnosti zjišťovat skutečného majitele dle § 9 odst. 2 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb.,

- plnění povinností informovat o nesrovnalostech při zjišťování skutečného majitele dle § 15a zákona č. 253/2008 Sb. (novela provedena zákonem č. 527/2020 Sb.),
- plnění oznámení podezřelého obchodu dle § 18 zákona č. 253/2008 Sb.,
- zajištění proškolení zaměstnanců dle § 23 zákona č. 253/2008 Sb.

Dále uvádím příklady zjištěných pochybení.

Příklad č. 1: Společnost dle § 23 zákona č. 253/2008 Sb. zajistila proškolení zaměstnanců v oblasti AML. Toto školení je v auditorské společnosti realizováno každý rok, avšak:

- společnost nemá dokumentaci o proškolení nebo
- ze školení je pořízen záznam obsahující osnovu školení, ale v obsahové náplni školení chybí typologie a znaky podezřelých obchodů.

Příklad č. 2: Auditor provedl identifikaci klienta, ale jeho dokumentace neobsahovala všechny povinné údaje o identifikaci dle § 8 odst. 2 písm. a) zákona č. 253/2008 Sb., které ověřil z průkazu totožnosti včetně druhu a čísla průkazu totožnosti, státu a orgánu, který jej vydal, a dobu jeho platnosti.

Příklad č. 3: V kontrolovaných spisech nebývá vždy doloženo, zda auditor jako povinná osoba v rámci kontroly klienta ověřil skutečného majitele dle § 9 odst. 2 písm. b) zákona č. 253/2008 Sb.

Systém řízení kvality

U auditorských společností i auditorů – OSVČ se kontroly také interní směrnice k nastavenému vnitřnímu systému řízení kvality.

V některých případech bylo zjištěno, že společnost či auditor nemá interní postupy ohledně řízení kvality dostatečně či vůbec nastaveny.

Od 15. prosince 2022 nabyly účinnosti nové standardy pro řízení kvality ISQM 1. Směrnici pro řízení kvality je třeba upravit tak, aby odpovídala požadavkům tohoto nového standardu. Dle požadavku ISQM 1 odst. 13 měl být systém řízení kvality navržen a zaveden do 15. prosince 2022. Vyhodnocení systému řízení kvality požadované ISQM 1 musí být provedeno do jednoho roku, tedy do 15. prosince 2023.

Mezinárodní auditorské standardy

Závěrem uvádím nejčastěji se opakující nedostatky v rámci dodržování ISA zjištěné v roce 2022.

ISA 240 – postupy auditorů související s podvodem

(tento nedostatek je nejfrekventovanějším zjištěním) Při vyhodnocení možných rizik podvodů auditori nedostatečně dokumentují aplikaci profesního skepticis-mus. Především nebývají vyhodnoceny faktory rizika

možných podvodů ze strany vedení, příp. vlastníků, a to např. tlak na snížení daňového základu, tlak na dosažení hospodářských výsledků a tím dosažení premii nebo splnění finančních ukazatelů stanovených v úvěrových smlouvách. Diskuze auditora s vedením a s osobami pověřenými řízením a správou účetní jednotky bývá zdokumentována velmi neurčitě. Přitom je důležité jasně uvést, kdy a s kým bylo o riziku možném podvodu, případně o existenci podvodu nebo podezření na něj diskutováno. ISA 240 přímo stanoví požadavky na to, co má auditor diskutovat (vyhodnocení rizika podvodu z pohledu vedení, proces zavedený k odhalování a předcházení podvodu a také dotaz na možný podvod). Diskusi je třeba zdokumentovat včetně závěru.

Dle ISA 240.31 „Vedení má jedinečnou možnost páchat podvody, protože může manipulovat účetní záznamy a sestavit podvodnou účetní závěrku tím, že nedodrží kontrolu, které jinak zdánlivě fungují účinně.“ V důsledku toho je auditor povinen považovat riziko obcházení kontrol vedením vždy za riziko významné. Auditor je proto povinen navrhnout, provést a zdokumentovat auditorské postupy, které na toto riziko reagují. ISA 240 v reakci na toto riziko požaduje aplikovat řadu různých auditorských postupů, proto je auditor mimo jiné povinen v takových případech při jejich návrhu a provádění:

- klást otázky osobám zapojeným do zpracování účetní závěrky ohledně nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů a dalších úprav,
- vybrat účetní zápisy a další úpravy (včetně ryze klasifikačních zápisů a úprav – i ty mohou vést k podvodnému výkaznictví v rozvaze nebo výkazu zisku a ztráty) provedené na konci účetního období a zvážit nutnost otestovat účetní zápisy a další úpravy během daného období,
- prověřit, zda nejsou účetní odhady vytvořeny předpojatě, a provést zpětnou kontrolu úsudků a předpokladů vedení v souvislosti s významnými účetními odhady uvedenými v účetní závěrce za předcházející období.

Možnými příklady oblastí s významnými účetními odhady jsou opravné položky, rezervy, odpisování dlouhodobého majetku (životnost), ocenění reálnou hodnotou, problematika odložené daně (např. využitelnost daňových ztrát).

Indikátorem možné manipulace mohou být i časté změny v používaných účetních metodách.

Auditor by také měl, až na specifické výjimky, předpokládat, že účtování o výnosech je spojeno s riziky výskytu podvodu a vyhodnotit jaké druhy výnosů, výnosových transakcí a tvrzení vedou ke vzniku těchto rizik. Následně je povinen naplánovat, provést a zdokumentovat auditorské postupy reagující na tato rizika, a to typicky včetně vlivu na vyšší velikost testovaného vzorku. Ze spisu musí být patrný rozdíl v reakci na různou výši identifikovaného rizika. Samostatným tématem je

populace, ze které jsou vybírány vzorky pro test výnosů. Ne vždy bude auditor vybírat vzorky ze záúčtovacích tržeb.

Vodítka pro auditory mohou poskytnout příloha 1 standardu ISA 240 *Příklady faktorů rizika podvodu* a příloha 2 *Příklady možných auditorských postupů, kterými lze reagovat na vyhodnocená rizika výskytu materiální nesprávnosti způsobené podvodem*.

ISA 230 – dokumentace auditu

Nedostatky se stále hojně vyskytují v oblasti souladu spisu auditora s ISA 230. V auditní dokumentaci často bývají nedostatečně zdokumentovány testy věcné správnosti (popř. testy kontrol) tak, aby dokumentace umožnila jinému auditorovi posoudit, jaký konkrétní test byl proveden a jaký cíl sledoval, jaká tvrzení pokrýval, jaký byl jeho rozsah a zda závěr z testu vyplývající je adekvátní.

S vazbou na nedostatečně zdokumentovanou metodu výběru vzorků stále nebývají uvedeny charakteristické identifikační znaky konkrétních testovaných položek. Neprůkazným způsobem nebo zcela opomenuta je povinnost auditora zdokumentovat projednání významných záležitostí s vedením a s osobami pověřenými správou a řízením účetní jednotky. Spis tak v mnoha případech není, bez další detailní diskuse s auditorem, průkazným materiálem poskytujícím informace o vyhodnocení rizik auditorem, jeho reakce na tato rizika a o závěrech, ke kterým došel a které následně promítl do svého výroku.

ISA 500 – důkazní informace

Dokumentace provedených postupů, zaznamenaná ve spisech auditorů, často neobsahuje vysvětlivky a popis, co a proč bylo provedeno a s jakým výsledkem. Není tak doložen rozsah provedených auditorských postupů, jejich výsledky a získané důkazní informace. Získané důkazní informace z provedených testů musí především splňovat požadavky na dostatečnost a vhodnost.

Z kontrolovaných auditorských spisů také často není jasné, jaké významné záležitosti z auditu vyplynuly a jaké jsou závěry týkající se těchto záležitostí.

ISA 505 – externí confirmace

Ve spisech auditorů je často uveden záznam, že k ověření zůstatků účtů pohledávek a závazků byly využity externí confirmace, avšak tento auditorský postup (průběh a vyhodnocení) již nebývá ve spisech zdokumentován. Pokud se auditor rozhodne externích confirmací nevyužít, je povinen zvážit, zda existují vhodné náhradní auditorské postupy a ty aplikovat. Tyto skutečnosti nejsou často dostatečně zdokumentovány stejně tak, jako v případě, kdy důkazní informace získané z externích confirmací nejsou spolehlivé.

Dále bylo zaznamenáno, že velká část auditorů při své auditorské činnosti stále nevyužívá bankovní

konfirmace. Externích konfirmace od bank poskytují vyšší míru ujištění, neboť obsahují kromě informací o zůstatcích běžného účtu a bankovních úvěrů také informace o zárukách, zástavách, derivátech apod. Pro tyto oblasti je těžké najít alternativní typ testu, který by poskytoval odpovídající ujištění o existenci a úplnosti.

ISA 700 – Zpráva auditora

U vydaných zpráv auditora bývá stále častějším nedostatkem chybné vymezení účetní závěrky ve výrokové části (ve vazbě na kategorizaci účetních jednotek), např. nebývá uveden přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, přestože tyto výkazy byly účetní jednotkou sestaveny a auditorem byly ověřeny. Nebo naopak, oba přehledy ve výrokové

části uvedeny jsou, ale jedná se o malou účetní jednotku, která je nesestavila a auditor tak neověřil.

Auditorský standard č. 52

Ve zprávě auditora o výsledku přezkoumání hospodaření pak auditoři v některých případech uvádí nadbytečné a někdy i zavádějící informace a nemají aktualizovanou přílohu se seznamem právních předpisů relevantních pro jimi provedená přezkoumání v případě, kdy využívají příkladu zprávy uvedeného v příloze č. 2 AS č. 52.

Petra Fridrichová

vedoucí oddělení kontroly kvality
auditorské činnosti KA ČR

téma čísla – Mzdová problematika

Editorial

Toto číslo časopisu Auditor jsme se rozhodli věnovat tzv. mzdové problematice. Rozsáhlé téma mezd, platů, odměn a různých dalších plnění, jejich správného účetního zobrazení a souvisejícího zdanění může totiž v praxi přinášet nemalé problémy.

Téma čísla uvozuje poměrně rozsáhlý článek Libuše Müllerové zaměřený na zaměstnanecké požitky. Článek se věnuje nejen výčtu v praxi poskytovaných tzv. zaměstnaneckých benefitů a jejich zdanění, ale také správnému účetnímu zobrazení. Autorka současně zmiňuje i aktuálně novelizovanou interpretaci Národní účetní rady I-8 *Sociální fond a obdobné fondy tvořené ze zisku*. V tématu účetního zobrazení pokračuje článek Jany Skálové a Václava Černého, ve kterém autoři rozebírají judikaturu týkající se účtování o ročních odměnách a mzdách za nevybranou dovolenou.

Další dva články se věnují problematice daně z příjmů fyzických osob a pojistnému na zákonná

pojištění. Autorky Zuzana Rylová a Lenka Nováková nejprve rozebírají vybranou (a mnohdy i spornou) judikaturu týkající se daně z příjmů fyzických osob. Na to volně navazuje článek Jany Tepperové a Lucie Wadurové, který se zabývá tématem daňových nerezidentů a správného posouzení jejich příjmů jak z pohledu daní, tak z pohledu pojistného.

Ucelený pohled na audit mezd přináší Michal Šindelář. Autor se ve svém článku věnuje identifikaci a vyhodnocení rizik v této oblasti, analytickým a detailním testům

věcné správnosti a přináší i některá praktická doporučení.

Závěrem formou stručné informace upozorňujeme na aktuálně projednávanou novelu zákoníku práce, jejíž legislativní proces v nedávné době začal.

Věřím, že vám toto číslo přinese zajímavé informace, které při své činnosti využijete.

Přeji vám hezké čtení.

Jan Molín

editor tohoto čísla



Zaměstnanecké požitky



Libuše
Müllerová

Co jsou to zaměstnanecké požitky (či zaměstnanecké benefity)

Za zaměstnanecké benefity lze až na určité výjimky považovat všechno, co zaměstnavatel poskytuje zaměstnanci nad rámec mzdy ať již dobrovolně, nebo je k tomuto konkrétnímu plnění zavázán některým z právních či jiných předpisů (například zákoníkem práce, nařízením vlády, kolektivní smlouvou, pracovní smlouvou). Poskytování zaměstnaneckých benefitů je dnes už u většiny firem standardní záležitostí. Zaměstnavatelé se tímto přilepšením nad rámec mzdy snaží získat kvalitní zaměstnance, motivovat je k dlouhodobější spolupráci a zajistit jejich spokojenost na pracovišti. Důvodů k poskytování zaměstnaneckých benefitů je více. V prvé řadě slouží zejména k posílení pozitivního vnímání zaměstnavatele zaměstnanci a získání jejich loajality. Na trhu práce se stávají nástrojem při soupeření o kvalitní zaměstnance. Stejně důležitý je význam benefitů i z hlediska ekonomického. Existuje celá řada benefitů, které jsou pro zaměstnavatele daňově uznatelným nákladem a pro zaměstnance osvobozeným příjmem. Jedná se tedy o plnění, která jsou zaměstnavateli používána také v rámci daňové optimalizace.

Zaměstnaneckých výhod existuje mnoho a neustále se zdokonalují a vymýšlejí se nové, aby co nejlépe odpovídaly potřebám zaměstnanců. K moderním způsobům patří například tzv. Flexi pass, prostřednictvím kterého mohou zaměstnanci formou nepeněžního plnění čerpat různé formy volnočasových aktivit dle svého výběru ze seznamu poskytovaných služeb. Podobnou formou nepeněžních odměn je tzv. cafeteria systém spočívající v nastavení limitu na určité zboží či služby, na které má zaměstnanec nárok a které vyčerpá dle svých preferencí. K oblíbeným benefitům patří také poskytování volna ve formě tzv. sick days po dobu krátkodobých zdravotních problémů zaměstnance bez nutnosti předložit potvrzení od lékaře. V poslední době, částečně i díky pandemii covid-19, se stala zajímavým benefitem možnost práce z domova (tzv. home office). Záleží pouze na samotném zaměstnavateli, jaké benefity se rozhodne ve své společnosti zaměstnancům poskytovat.

Legislativní úprava zaměstnaneckých benefitů

Daňovou úpravu zaměstnaneckých výhod lze najít zejména v ustanovení § 6 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), kde jsou vymezeny některé benefity, které jsou osvobozeny od zdanění daní z příjmů fyzických osob. V témže zákoně jsou z hlediska benefitů důležité § 24 a § 25, které se zabývají daňovými

dopady nákladů zaměstnavatele. Podmínky pro odvod pojistného na sociální zabezpečení upravuje zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSZ“) a podmínky pro odvod pojistného na veřejné zdravotní pojištění upravuje zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZVZP“). Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“) se v několika ustanoveních dotýká zaměstnaneckých benefitů, zejména v souvislosti s cestovními náhradami na služebních cestách, případně s jinými benefity souvisejícími s pracovním poměrem. České účetní předpisy zaměstnanecké výhody samostatně neřeší, způsob účtování se řídí běžnými pravidly vyplývajícími ze zúčtovacích vztahů. I z toho důvodu se začala Národní účetní rada zabývat způsobem účtování a vykazování zaměstnaneckých benefitů v souvislosti s aktualizací interpretace I-8 *Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku* a také v souvislosti s připravovanou interpretací PNI 65 *Zaměstnanecké požitky*, která je zatím ve stadiu zpracování návrhu. Naproti tomu v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví (IFRS) se této oblasti věnuje velmi důkladně jeden z Mezinárodních účetních standardů IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*.

Výhody a rizika zaměstnaneckých benefitů

O zaměstnaneckých benefitech se stále vedou mezi odborníky i mezi širokou veřejností diskuse nad jejich výhodností a nevýhodností ať už pro zaměstnance nebo zaměstnavatele. Zastánci zaměstnaneckých benefitů tvrdí, že poskytování výhod nad rámec sjednané mzdy přispívá k lepší motivaci zaměstnanců, k jejich spokojenosti a posiluje pozitivní vztah zaměstnance k zaměstnavateli. Na straně zaměstnavatele správně zvolený systém zaměstnaneckých výhod spolu s optimálně zvoleným systémem odměňování pomáhá zvýšit jeho konkurenceschopnost na trhu práce při získávání kvalifikovaných pracovníků a stabilizování jejich fluktuace. Co lze považovat za přínos určitých benefitů jak pro zaměstnavatele, tak pro zaměstnance, je to, že poskytování „odměny“ formou benefitů, a nikoliv jen prostým zvýšením mzdy, je výhodnější pro obě strany z hlediska daní z příjmů i pojistného.

Nicméně řada odborníků i osob z řad široké veřejnosti upozorňuje na určitá rizika a nedostatky. Jedná se především o situace, kdy je systém benefitů ve společnosti nastaven špatně, pouze kopíruje výhody jiné firmy a nevychází z potřeb konkrétního zaměstnavatele. Dále je nevhodné, pokud jsou poskytovány benefity nepružně a plošně všem zaměstnancům, bez ohledu na jejich věk, pohlaví, pracovní zařazení a individuální

životní potřeby. Zpochybňován je i přímý motivační účinek a vliv na výkon, protože mnohdy zaměstnanci berou benefity jako samozřejmost, a nikoliv jako nadstandardní péči, a často mají sklon je podceňovat. Problémem nízké efektivity zaměstnaneckých benefitů je ale i to, že není zcela zřejmé, zda mají sloužit jako prostředek péče o zaměstnance či jako nástroj odměňování.

Do skupiny, která pouze odměňuje zaměstnance a nepřináší nic navíc, lze zařadit například poukázky na stravování a jiné podobné dárkové předměty a služby. Do druhé skupiny, v případech, kdy má zaměstnavatel zájem i o jinou přidanou hodnotu než jen o zvýšení odměny, patří především zdravotní služby, vzdělávací programy, služby péče o děti či individuální úprava pracovních podmínek.

Většina skutečně poskytovaných benefitů se pohybuje mezi oběma skupinami. Z daňového hlediska je pro firmy výhodné jejich poskytování v případě, kdy využívají možnost, jak zaměstnancům přilepšit, ale není přitom výrazněji sledována podniková potřeba. O tyto benefity nemají zaměstnanci velký zájem. Pokud však mají možnost je získat, tak je využívají, i když by spíše preferovali výplatu částky v hotovosti. Ani jedna strana tak na základě těchto benefitů mnoho nezíská. Nejvíce však na tom vydělávají zprostředkovatelé benefitů a prodělávají daňové poplatníci.

Pro zvýšení efektu benefitů jsou tedy důležité ty, které spadají do druhé skupiny. Tomu odpovídá i trend ve vyspělých zemích, ve kterých se zaměstnavatelé snaží tímto způsobem udržet talentované a kvalifikované zaměstnance, kteří ocení služby usnadňující zvládnutí nároků práce nebo se dají skloubit s jejich mimopracovními zájmy a koníčky. Přitom nejde o běžně poskytované služby na trhu, ale o služby upravené na míru firmě a jejím zaměstnancům.

Členění zaměstnaneckých benefitů

Autoři, kteří se věnují zaměstnaneckým benefitům, přistupují k jejich členění z různých hledisek. Vladimír Pelc¹ člení zaměstnanecké benefity podle věcného hlediska, charakteru výdajů zaměstnavatele, formy příjmu zaměstnance (peněžní či nepeněžní), způsobu poskytování a daňové výhodnosti. Ivan Macháček² volí podrobnější hlediska – zdravotní, důchodové, poskytované v souvislosti s pracovním poměrem, zaměřené na využití pracovního volna, směřující ke vzdělání, platové a finanční benefity.

Bez ohledu na způsob členění zaměstnaneckých benefitů, formy jejich poskytování, daňových dopadů a bez ohledu na to, co je jejich cílem, jsou zaměstnavateli poskytovány některé z těchto benefitů:

- příspěvek na rozvoj a vzdělávání zaměstnanců,

- příspěvek na stravování (stravenky nebo stravovací paušál),
- dovolená nad rámec základní výměry,
- dostupné nad rámec zákona,
- možnost využívání dopravních prostředků zaměstnavatele i pro soukromé účely,
- příspěvky na rehabilitace, očkování a nadstandardní zdravotní péči,
- příspěvek na penzijní připojištění či soukromé životní pojištění,
- příspěvek na rekreaci, sportovní a kulturní akce,
- příspěvky na bydlení či přechodné ubytování v rámci zaměstnání,
- doprava zaměstnanců a příspěvek na dopravu zaměstnanců do a ze zaměstnání,
- stabilizační a věrnostní odměny, odměny při životních jubileích,
- provoz vlastního zařízení péče o děti předškolního věku a příspěvek na hlídání dětí,
- prodej výrobků a poskytnutí nabízených služeb za zvýhodněné ceny,
- dary a sociální výpomoc zaměstnancům,
- zlepšování pracovních podmínek (poskytování nealkoholických nápojů na pracovišti aj.),
- práce z domova (home office),
- poskytování volna ve formě tzv. sick days po dobu krátkodobých zdravotních problémů,
- poukaz Flexi pass nebo cafeteria systém.

Jak bylo zmíněno, pro zaměstnance i pro zaměstnavatele je zajímavé zejména daňové hledisko, podle kterého je možné rozdělit zaměstnanecké benefity do čtyř skupin:

- a) oboustranně daňově výhodné,
- b) jednostranně daňově výhodné pro zaměstnance, ale nikoliv pro zaměstnavatele,



V zájmu vnitřní kontroly vedeme mzdovou evidenci dvojmo a oba výsledky pak porovnáváme.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ Pelc, Vladimír, 2011. *Zaměstnanecké benefity v roce 2011: daňové a pojistné režimy benefitů čili jak zaměstnancům poskytovat více s menšími náklady pro zaměstnavatele i zaměstnance*. Praha: Leges, Praktik. ISBN 978-80-87212-66-0.

² Macháček, Ivan (2021) *Zaměstnanecké benefity*, Metodické aktuality Svazu účetních č. 5/2021, ISSN 1211-4138.

- c) jednostranně daňově výhodné pro zaměstnavatele, ale nikoliv pro zaměstnance,
- d) oboustranně daňově nevýhodné.

Není ambicí tohoto článku vyjmenovat v každé z uvedených skupin zaměstnanecké benefity vyčerpávajícím způsobem. Kromě toho v některých případech je daňová výhodnost jen částečná. Při překročení stanoveného limitu se stává benefit nad limit daňově nevýhodný at již oboustranně, nebo jednostranně. Důležitá je i forma poskytování. Zpravidla stejný benefit poskytovaný nepeněžitě je daňově výhodný, při peněžním poskytování se však oboustranně zdaňuje. V následujícím textu se zaměřím na ty zaměstnanecké benefity, které jsou poskytovány nejčastěji.

Daňově výhodné benefity pro zaměstnance i zaměstnavatele

Jedná se o takové zaměstnanecké benefity, které jsou pro zaměstnavatele daňově účinným nákladem a pro zaměstnance nezdanitelným příjmem a nevstupují do vyměřovacího základu pro pojistné na zdravotní a sociální pojištění. Tyto benefity musí být poskytnuty ve formě nepeněžního plnění. Jako příklady je možné uvést následující.

Příspěvky zaměstnavatele na penzijní připojištění a soukromé životní pojištění až do 50 tisíc Kč ročně (§ 6 odst. 9 písm. p ZDP). Ve smlouvě sjednávající soukromé životní pojištění zaměstnanec musí být uvedeno, že nárok na výplatu pojistného vznikne až po 60 kalendářních měsících a současně nejdříve v roce, kdy zaměstnanec dovrší 60 let. Příspěvky musí splňovat ještě další zákonem dané požadavky.

Nepeněžní plnění vynaložené na odborný rozvoj zaměstnance, pokud souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele a nepeněžní plnění vynaložené zaměstnavatelem na rekvalifikaci svých zaměstnanců na základě zákona o zaměstnanosti (§ 6 odst. 9 písm. a ZDP). Co se rozumí odborným rozvojem zaměstnance, upravuje § 227 zákoníku práce. Jedná se například o zaškolení, zaučení, odbornou praxi absolventů škol, prohlubování a zvyšování kvalifikace. Prohlubování kvalifikace může být definováno jako průběžné doplňování, udržování a obnovování kvalifikace, kterým se nemění její podstata a které umožňuje zaměstnanci kvalitní výkon sjednané práce. Účast na školeních se považuje za výkon práce, za který zaměstnanec obdrží mzdu nebo plat. Náklady, které v tomto případě hradí zaměstnavatel, jsou pro něj daňově uznatelné.

Přechodné ubytování zaměstnance, jsou-li splněny podmínky nepeněžního plnění poskytnuté zaměstnavatelem v souvislosti s výkonem práce. Nejedná se o ubytování poskytnuté při pracovní cestě, obec přechodného ubytování zaměstnance je odlišná od jeho bydliště a výše plnění je maximálně do 3 500 Kč měsíčně (§ 6 odst. 9 písm. i ZDP). U zaměstnavatele je náklad na poskytnutí přechodného ubytování zaměstnanci daňově

účinným nákladem, pokud je zakotven v pracovní smlouvě jako jeho povinnost nebo je stanoven vnitřním předpisem zaměstnavatele. Jedná se o daňově uznatelný náklad dokonce ve sjednané výši bez stanovení finančního limitu v souladu s ustanovením § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP, pokud je sjednán v pracovní smlouvě, v jiné smlouvě nebo pokud vyplývá z kolektivní smlouvy nebo z vnitřního předpisu zaměstnavatele. Částka nad 3 500 Kč je však u zaměstnance zdanitelným příjmem (a podléhá i pojistnému).

Poskytnutí pracovního oblečení v nepeněžitě formě určeného zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání (pracovní oděvy a obuv, pracovní stejnokroje – § 6 odst. 7 písm. b ZDP). Pracovní oblečení musí být používáno výhradně pro výkon zaměstnání a nemělo by být zaměnitelné s běžným civilním oděvem, což se zajišťuje například vyšitým logem firmy či provedením oděvu ve firemních barvách apod.

Ochranné nápoje a pitná voda ke spotřebě na pracovišti (§ 6 odst. 7 písm. b ZDP) jsou zaměstnancům poskytovány k ochraně jejich zdraví před účinky tepelné zátěže či zátěže chladem. Legislativní úprava je v § 104 ZP a nařízení vlády č. 361/2007 Sb. ve znění pozdějších předpisů, kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví při práci. Poskytování ochranných nápojů je tedy zákonnou povinností, nikoliv zaměstnaneckým benefitem. Lze je proto zařadit mezi daňové náklady podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 1. ZDP). Daňovým nákladem pro zaměstnavatele jsou taktéž náklady na pitnou vodu vynaložené podle § 53 nařízení vlády č. 361/2007 Sb., který stanovuje povinnost zaměstnavatele v souvislosti se zásobováním prostoru pro práci pitnou vodou v množství postačujícím pro potřeby pití zaměstnanců a teplou tekoucí vodou pro zajištění osobní hygieny. U zaměstnavatele se u ochranných nápojů i pitné vody jedná o daňově účinný náklad v rozsahu určeném již uvedeným zvláštním právním předpisem. Pořízení nealkoholických nápojů nad rámec stanovený legislativou lze financovat ze sociálního fondu, zisku po zdanění nebo ho zařadit do nedaňových nákladů. U zaměstnance je to plnění, které není předmětem daně, a tudíž není ani součástí vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

Stravování zaměstnanců (i bývalých ve starobním důchodu) může být provozované zaměstnavatelem ve vlastním zařízení ve vlastní režii, prostřednictvím jiných subjektů, formou stravenek nebo formou stravovacího paušálu.

Zaměstnanci vzniká na základě poskytnutí příspěvku na úhradu nákladů na stravování od zaměstnavatele příjem, který je podle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP od daně osvobozen, je-li poskytnut ve formě nepeněžního plnění zaměstnavatelem ke spotřebě na pracovišti nebo v rámci závodního stravování zajišťovaného jinými subjekty.

V režimu stravování zaměstnanců zajišťovaného zaměstnavatelem ve vlastním zařízení jsou daňově

účinnými náklady dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP náklady vynaložené na provoz vlastního stravovacího zařízení, ovšem s výjimkou hodnoty potravin. Náklady, které zaměstnavatel vynaloží na potraviny v souvislosti se zajištěním stravování, jsou však daňově neúčinné. Jejich financování je možné buď zaměstnanci, nebo z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu nebo ze zdaněného zisku zaměstnavatele.

V režimu stravování zajišťovaného jinými subjekty nebo formou stravenek je u zaměstnavatele daňově účinným nákladem částka až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu. Takto vypočtená částka však nesmí být vyšší než 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout podle zákoníku práce zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin (§ 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP). U zaměstnance je celá hodnota stravenky osvobozená od zdanění (§ 6 odst. 9 písm. b ZDP).

V režimu stravovacího paušálu je peněžitý příspěvek poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci na stravování za jednu směnu u zaměstnance osvobozen od daně do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin (maximální výše peněžitého příspěvku činí v roce 2023 částku 107,10 Kč za jednu směnu tj. $153 \times 70\%$), zbývající část stravovacího paušálu je zdanitelným příjmem zaměstnance a rovněž vstupuje do vyměřovacího základu pro obě pojišťny. U zaměstnavatele se v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 4. ZDP jedná o daňově účinný náklad v plné výši, ovšem za situace, pokud přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvá alespoň tři hodiny.

Daňově výhodné benefity pro zaměstnance, nevýhodné pro zaměstnavatele

Jednostranně daňově výhodné benefity – z pohledu zaměstnance se jedná o osvobozená plnění (za podmínky nepeněžního plnění), která nepodléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ani pojistnému na sociální a zdravotní pojištění. U zaměstnavatele se však jedná o daňově neúčinný náklad, popř. o plnění poskytované ze zisku po zdanění nebo z fondu kulturních a sociálních potřeb či ze sociálního fondu, pokud ho zaměstnavatel vytváří. Jedná se o následující vybraná plnění.

Zaměstnavatelem hrazená dovolená zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům (rekreace) do 20 tisíc Kč ročně formou nepeněžního plnění (§ 6 odst. 9 písm. d bod 1. ZDP).

Nepeněžní plnění formou příspěvku na kulturní a sportovní akce, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci vstupenky nebo permanentky (§ 6 odst. 9 písm. d bod 3. ZDP). V případě příspěvků na sport a tělovýchovu to může být vedle nákupu vstupenek na sportovní akce i podpora aktivního sportování

Hugo a Sally se baví o materialitě pro přezkoumání hospodaření

1. Použití materiality při provádění přezkoumání hospodaření

Ahoj Sally, přezkoumání hospodaření je kontrolou zákonnosti, kdy se ověřuje, zda obec postupuje v souladu s právními předpisy, takže materialitu k ničemu nepotřebujeme.

Ahoj Hugo, přezkoumání hospodaření je ověřovací zakázkou poskytující omezenou jistotu, takže otázku materiality budeš muset vzít v úvahu. Podívej se do auditorského standardu č. 52 – Přezkoumání hospodaření územních samosprávných celků.

Podle standardu musíme zohlednit otázku materiality při plánování a provádění přezkoumání hospodaření (mimo jiné při určování povahy, načasování a rozsahu plánovaných postupů) a při posuzování existence materiálních chyb a nedostatků v předmětu přezkoumání.

Tak vidíš, proto i při přezkoumání hospodaření budeš s materialitou pracovat.

A z čeho materialita vychází a jak ji budeme posuzovat?

Podívej se do ISAE 3000. Materialita vychází z informačních potřeb předpokládaných uživatelů a posuzuje se na základě kvalitativních i kvantitativních faktorů.

Rozumím. A kdo jsou ti předpokládaní uživatelé?

Kromě obce samotné je uživatelem zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření hlavně veřejnost. Zpráva je součástí závěrečného účtu, který je veřejnosti k dispozici na internetových stránkách obce.

A proč se materialita posuzuje i na základě kvalitativních faktorů?

Protože kromě skutečností, které jsou vyjádřeny číselně nebo se týkají číselných hodnot, jsou předmětem přezkoumání i takové skutečnosti, které se číselně vyjádřit nedají, např. ověření toho, zda obec zveřejnila svůj závěrečný účet podle požadavků příslušného zákona.

zaměstnanců formou permanentek do bazénů, fitness center apod. (§ 6 odst. 9 písm. d bod 2. ZDP).

Hodnota nealkoholických nápojů poskytnutých jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti (§ 6 odst. 9 písm. c ZDP) – v tomto případě můžeme hovořit již o „klasickém“ zaměstnaneckém benefitu, protože se nejedná o zákonnou povinnost a pokud zaměstnavatel poskytuje zaměstnancům nealkoholické nápoje ke spotřebě na pracovišti nepeněžní formou, nelze jeho náklad (výdaj) uznat jako daňový. A to ani v případě, že je toto plnění ujednáno v kolektivní smlouvě, vnitřním předpise nebo pracovní smlouvě. Pro zaměstnance jsou to však příjmy, které jsou od daně z příjmů osvobozené. Z tohoto plnění se neodvádí pojistné na sociální ani zdravotní pojištění.

Nepeněžní dárky a jiná plnění poskytovaná zaměstnancům do úhrnné výše **2 tisíc Kč** ročně pro každého zaměstnance z fondu kulturních a sociálních potřeb (popř. za obdobných podmínek ze sociálního fondu nebo ze zisku po jeho zdanění anebo na vrub daňově neuznatelných nákladů (§ 6 odst. 9 písm. g ZDP). Jedná se například o dárky k významným životním jubileím, k odchodu zaměstnance do důchodu.

Nepeněžní příspěvek na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, s výjimkou knih, ve kterých reklama přesáhne 50 % plochy. Zaměstnavatel buď knihy sám nakoupí, nebo poskytne zaměstnanci poukázku a zajistí u prodejce možnost výběru knih (§ 6 odst. 9 písm. d bod 4. ZDP).

Pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis (§ 6 odst. 9 písm. d bod 1. ZDP). V oblasti zdravotních benefitů existuje celá škála možností. Zaměstnavatel může poskytovat vitamínové balíčky, přispívat na rehabilitace, očkování, sauny či masáže. Může také přispívat na nákup zdravých potravin apod. Ani v případě, že zaměstnavatel poskytuje tyto výhody v nepeněžní formě, nemůže si tato plnění zahrnout do daňových nákladů, případně je může hradit ze sociálního fondu nebo ze zisku po zdanění. U zaměstnance jsou nepeněžní příspěvky na očkování a vitamínové prostředky osvobozeny od daně, a nejsou tudíž ani součástí vyměřovacího základu pro odvod pojistného. V případě poskytnutí peněžního příspěvku na vita-

míny a očkování je možné tyto náklady zahrnout do daňově uznatelných. Pro zaměstnance jsou pak ale zdanitelným příjmem a odvádí se z nich pojistné.

Zvýhodnění poskytovaná zaměstnavatelem provozující veřejnou dopravu osob svým zaměstnancům a jejich rodinným příslušníkům ve formě **bezplatných nebo zlevněných jízdenek** (§ 6 odst. 9 písm. e ZDP).

Daňově výhodné benefity pro zaměstnavatele, nevýhodné pro zaměstnance

Jednostranně daňově výhodné benefity, které jsou pro zaměstnavatele daňově účinným nákladem, pro zaměstnance je to však příjem, který podléhá dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti i pojistnému na sociální i zdravotní pojištění.

Firemní motorové vozidlo poskytnuté bezplatně k používání pro služební i soukromé účely se považuje za příjem zaměstnance ve výši 1 % vstupní ceny (včetně DPH) vozidla (od roku 2022 ve výši 0,5 % u nízkoemisních vozidel) za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla, nejméně však 1 tisíc Kč (§ 6 odst. 6 ZDP). Pro zaměstnavatele jsou všechny náklady spojené s tímto vozidlem daňově účinné. Spotřebované pohonné hmoty při soukromých cestách si většinou platí zaměstnanec sám. Pokud by však zaměstnavatel tyto náklady hradil za zaměstnance a poskytoval mu tím benefit, je možné náklady na pohonné hmoty zahrnout do daňových nákladů jen v případě, že bude tento benefit sjednán v kolektivní, individuální smlouvě nebo vnitřním předpisu. U zaměstnance by se jednalo o zdanitelný nepeněžní příjem.

Pokud zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům **firemní mateřskou školkou**, podle § 24 odst. 2 písm. zs) ZDP platí, že náklady na provoz vlastního zařízení péče o děti předškolního věku nebo příspěvek na provoz zařízení péče o děti předškolního věku zajišťovaný jinými subjekty pro děti vlastních zaměstnanců, jsou náklady na dosažení, zajištění a udržení příjmů (tj. daňové náklady zaměstnavatele). V tom případě se posuzuje prospěch z takového nepeněžního plnění na straně zaměstnanců jako zdanitelný příjem. Přitom se vychází z ceny obvyklé, která je stanovená za umístění dětí v této školce jiným osobám.

Dovolená navíc, sick days funguje stejně jako čerpání řádné dovolené, představuje pro zaměstnavatele daňově účinný náklad (§ 24 odst. 2 písm. j bod 5. ZDP), pokud je tento nárok upravený v kolektivní či individuální smlouvě nebo ve vnitropodnikovém předpise. Náhrada za čerpání podléhá zdanění daní z příjmů ze závislé činnosti a také vstupuje do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální a zdravotní pojištění.

Výrobky a služby poskytované zaměstnanci za cenu nižší, než je cena obvyklá, za kterou je poskytována jiným osobám (§ 6 odst. 3 ZDP). Pokud společnost zaměstnanci prodává své výrobky a služby za nižší než obvyklou cenu, je rozdíl mezi cenou, kterou zaměstnavatel účtuje jiným osobám, a nižší prodejní cenou



uplatněnou zaměstnavatelem při prodeji výrobku (služby) svým zaměstnancům zdanitelným nepeněžním příjmem zaměstnance. Tento rozdíl se také zahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného. Pro zaměstnavatele budou výrobní náklady, nákupní ceny zboží a náklady spojené s poskytnutím služeb daňově uznatelnými. Stejně tak pojistné na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem ze zdanitelného příjmu zaměstnance.

Dopravu zaměstnanců do a ze zaměstnání si může zaměstnavatel zajišťovat sám a své zaměstnance do zaměstnání dovážet. Tyto náklady jsou pro zaměstnavatele daňovými v rozsahu, v jakém právo zaměstnanců na dopravu vyplývá ze smlouvy či vnitřního předpisu (§ 24 odst. 2 písm. j bod 5. ZDP). Pro zaměstnance se jedná o zdanitelný příjem ve výši ceny obvyklého jízdného, například pro cestu autobusem (§ 6 odst. 3 ZDP). Plnění formou zajištění dopravy se taktéž zahrnuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

Daňově nevýhodné benefity jak pro zaměstnance, tak pro zaměstnavatele

Oboustranně daňově nevýhodné jsou benefity, které jsou pro zaměstnavatele daňově neúčinným nákladem a pro zaměstnance příjmem, který podléhá zdanění a odvodům pojistného na sociální a zdravotní pojištění. V podstatě se jedná o případy, kdy jsou překročena pravidla či limity stanovené pro daňovou uznatelnost nákladů u zaměstnavatele a pro osvobozené plnění u zaměstnance, případně poskytování příspěvků peněžní formou. Uvedme už jen výčet jejich příkladů:

- dárky zaměstnancům, které nesplňují podmínky stanovené v ZDP,
- jiné než reklamní a propagační předměty, které nesouvisí s činností zaměstnavatele,
- poskytnutí rekreace v nepeněžní formě nad částku 20 tisíc Kč ročně,
- poskytnutí pohonných hmot pro soukromé účely (bez smlouvy či předpisu),
- peněžní příspěvky na sportovní a kulturní akce,
- peněžní příspěvky na rekreace.

Účtování a vykazování zaměstnaneckých benefitů v českém účetnictví

Jak již bylo v úvodu zmíněno, zaměstnaneckým benefitům se české účetní předpisy věnují pouze obecně v oblasti zúčtovacích vztahů. Vzhledem k tomu, že se jedná o aktuální oblast, rozhodla se Národní účetní rada toto téma zpracovat formou interpretace. Již v roce 2021 byl na jednání Národní účetní rady předložen první návrh interpretace PNI-65 *Zaměstnanecké požitky*, který byl inspirován Mezinárodním účetním standardem IAS 19. Než bylo rozhodnuto o finální úpravě návrhu interpretace pro jeho předání do vnitřního a následně vnějšího připomínkového řízení, byla k němu velmi bouřlivá diskuse. Práci na této interpretaci z objektivních důvodů zastavila diskuse nad novým

zákonem o účetnictví a formulace připomínek za Národní účetní radu, která dostala prioritu.

Mezi tím došlo k poměrně jednodušší úpravě staré interpretace I-8 *Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku*, která se zaměstnaneckým benefitům rovněž věnuje. Jedná se o benefity, které jsou hrazeny zaměstnancům ze sociálního fondu, neboť bylo zjištěno, že řada obchodních společností a spotřebních družstev tento fond ze zisku stále tvoří.

Interpretace NÚR I-8 Sociální fond a účtování o fondech tvořených ze zisku

Původní interpretace byla vydána v roce 2006 a posléze novelizovaná v roce 2019. Již tehdy bylo předmětem diskuse, že pod sociálním fondem nelze chápat fond v pojetí obchodního zákoníku (nyní zákona o obchodních korporacích), ale rozumí se tím objem prostředků, které se společnost zavázala vynaložit či které plánuje vynaložit na daný účel (zaměstnanecké benefity, případně zápůjčky zaměstnancům), pokud jeho tvorba a čerpání jsou upraveny ve stanovách, společenské smlouvě nebo obdobném dokumentu. Sociální fond se sice vykazuje jako součást vlastního kapitálu, avšak nepatří vlastníků, nelze ho použít k jiným účelům, než stanová uvedené dokumenty, ani k výplatě třetím osobám. Prakticky se jedná o určitý závazek vůči zaměstnancům a také tak je ho potřeba chápat.

Cílem novely interpretace I-8 bylo stanovit:

- a) jak účetně zachytit vznik nároku na zaměstnanecký benefit ve společnosti, která na pokrytí těchto benefitů tvoří sociální fond,
- b) jak v účetnictví zachytit zápůjčky zaměstnancům, pokud pro tento účel byl určen sociální fond,
- c) související vykazování a prezentaci v účetní závěrce.

Ad a) Původní interpretace popisovala dvě možné varianty účtování čerpání sociálního fondu – výsledkový a rozvahový způsob, které se také v praxi u společností, které tento fond tvořily nebo dosud tvoří, různé používaly. To mělo za následek zkreslování informací v účetních závěrkách a jejich vzájemnou nesrovnatelnost. Novela interpretace I-8 upravuje pouze jediný správný způsob nakládání se zaměstnaneckými benefity, které se poskytují ze sociálního fondu, a to výsledkový způsob. Rozvahový způsob se v rámci diskuse nad finálním zněním interpretace považuje za nesprávný, a interpretace se jím tudíž vůbec nezabývá.

Zaměstnanecké benefity se v průběhu roku účtují do osobních nákladů bez ohledu na to, zda ke krytí daného benefitu má být použit sociální fond. Pokud tento fond byl vytvořen ze zisku, jeho čerpání se ve stejné výši vrací do jiné složky vlastního kapitálu, zpravidla do nerozděleného zisku minulých let. V případě, že společnost, která tvoří sociální fond, vynaloží více prostředků na benefity v osobních nákladech, než jaký je zůstatek sociálního fondu, ovlivní tento rozdíl výsledek hospodaření běžného období (a tím i výši vlastního

kapitálu), sociální fond se již dále nečerpá (fond nelze přečerpat do aktivního zůstatku).

Ad b) V případě poskytnutí zápůjček zaměstnancům ze sociálního fondu se poskytnuté peněžní prostředky zaúčtují jako pohledávka za zaměstnanci. Výše sociálního fondu se v tomto případě nemění. Vyčerpaná částka (poskytnuté zápůjčky) sociálního fondu se sleduje jeho analytickým členěním. Z logiky věci vyplývá, že výše zápůjček z fondu by neměla přesáhnout částku, která na ně v rámci vytvořeného fondu byla vymezena. Také vrácení zápůjček zaměstnanci nemá vliv na celkovou výši sociálního fondu, pouze dojde k přesunu mezi analytickými účty, na kterých se o fondu účtuje.

Ad c) Způsob tvorby a použití sociálního fondu vykáže společnost v přehledu o změnách vlastního kapitálu, pokud ho sestavuje, nebo tuto skutečnost popíše v příloze v účetní závěrce.

Pro úplnost je třeba uvést, že uvedená interpretace se věnuje pouze zaměstnaneckým benefitům poskytovaným zaměstnavatelem zaměstnancům ze sociálního fondu. Neupravuje účtování a vykazování jiných zaměstnaneckých benefitů, o kterých pojednává tento článek a které by v budoucnu měla upravovat interpretace PNI-65.

Návrh interpretace NÚR PNI-65 Zaměstnanecké požitky

Jak již bylo zmíněno, inspirací pro návrh této interpretace byl Mezinárodní účetní standard IAS 19 *Zaměstnanecké požitky*. V úvodní části návrhu interpretace představující popis problému se zaměstnaneckými požitky rozumí všechna plnění, která zaměstnavatel poskytuje kromě mezd a platů svým zaměstnancům za jejich služby. Návrh interpretace uvádí, že tyto nároky mohou vyplývat z právního předpisu, kolektivní smlouvy, interního předpisu společnosti či pracovní smlouvy a zaměstnavatel je nemůže z vlastní vůle neposkytnout. Mohou nabývat nejrůznějších forem (peněžní i nepeněžní), mohou mít charakter jak krátkodobý, tak dlouhodobý, může jít o zaměstnance v pracovním poměru nebo o zaměstnance, u nichž pracovní poměr z jakýchkoliv důvodů skončil či kteří odcházejí do důchodu.

Požitky mohou být poskytovány přímo zaměstnancům nebo jejich rodinným příslušníkům. Může se přihlížet k určitým specifikům, jako je například pracovní pozice zaměstnance nebo doba trvání pracovního poměru. Zahrnout všechny uvedené situace do interpretace je dost obtížné, a proto upravit její finální podobu není jednoduché (podívejme se jen na to, jak rozsáhlý je Mezinárodní účetní standard IAS 19).

Cílem interpretace je navrhnout takový způsob účtování a následně vykazování zaměstnaneckých požitků, který zabezpečí srovnatelný výsledek hospodaření u všech kategorií účetních jednotek a odpovědět na následující otázky:

- jak účtovat poskytování benefitů a způsob zdůvodnit,
- ve kterém okamžiku uznat závazek vůči zaměstnanci v případě krátkodobých a kdy v případě dlouhodobých požitků,
- jak účtovat požitky poskytované zaměstnancům při skončení pracovního poměru (z iniciativy zaměstnance, zaměstnavatele, při odchodu do důchodu, při úmrtí zaměstnance apod.).

Ad a) Stejně jako bylo uvedeno u zaměstnaneckých požitků hrazených ze sociálního fondu (interpretace I-8), i zde jsou zmíněny dva možné způsoby účtování, které se v praxi vyskytují (rozhovový či výsledkový) s tím, že interpretace upřednostňuje výsledkový způsob účtování. To ve své podstatě odpovídá spotřebě externích zdrojů, což je lidská práce poskytovaná v pracovním poměru. Účtování benefitů tedy představuje specifickou formu osobních nákladů v době jejich přiznání zaměstnancům. Výsledkový způsob účtování ve všech společnostech poskytujících zaměstnanecké požitky zaručuje srovnatelnost informací v účetních závěrkách.

Ad b) Krátkodobými zaměstnaneckými požitky se rozumí takové požitky, které jsou splatné do konce následujícího účetního období po tom účetním období, ve kterém nárok na požitek vznikl. Účetní jednotka vykáže tento závazek vůči zaměstnancům a souvztažně náklad tohoto období. Do této skupiny se řadí například příspěvky zaměstnavatele na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, příspěvky na životní pojištění, krátkodobé kompenzace a bonusy vázané na zisk.

Dlouhodobými zaměstnaneckými požitky jsou takové požitky, které nejsou splatné v účetním období následujícím po účetním období, kdy zaměstnanec své služby poskytl. Může jít např. o dlouhodobá placená volna, plnění k životnímu jubileu, odměny za odpracování určitého počtu let, požitky při dlouhodobé pracovní neschopnosti. Závazek vůči zaměstnanci a náklad zaměstnavatele i v tomto případě vznikají v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytl služby zaměstnavateli, nejpozději však k okamžiku vzniku nároku na konkrétní požitek. Proto není možné o tomto nárokovém požitku účtovat až v okamžiku jeho poskytnutí, ale průběžně po celou dobu výkonu služby zaměstnance formou časového rozlišení (výdaje příštích období) či rezervy, přičemž výše závazku společnosti se postupně kumuluje.

Ad c) Zaměstnancům, kteří dosáhli důchodového věku a opustili zaměstnání odchodem do starobního důchodu, často vzniká nárok na čerpání nejrůznějších sociálních služeb, jako je poskytování obědů, využívání kulturních akcí apod. Na tyto náklady se tvoří v průběhu zaměstnání závazek (např. rezerva, pasivní dohadná položka, výdaj příštích období) ve výši relevantní části kvalifikovaného odhadu dle očekávaných

plnění v budoucnu. Stejně tak v případě předčasného skončení pracovního poměru se jedná o osobní náklady (např. forma odstupného), jejichž uznání proti závazku vůči zaměstnancům probíhá stejně jako u krátkodobých požitků v okamžiku, kdy tento nárok nastane.

Odpovědi na uvedené otázky a jejich formulace do textu interpretace jsou zatím ve stadiu diskuse na zasedáních NÚR a budou upraveny v závislosti na výsledku vnitřního a vnějšího připomínkového řízení k návrhu nového zákona o účetnictví, resp. v závislosti na schválených českých účetních předpisech. Interpretace neřeší zápůjčky, které jsou poskytovány např. ze sociálního fondu, kdy se nejedná o osobní náklady, ale o peněžní toky souvztažně s pohledávkami za zaměstnanci, které následně budou uhrazeny. Tyto situace a způsob účtování a vykazování upravuje zmíněná interpretace I-8.

Závěr

Jak vyplývá z uvedeného zatím neúplného popisu návrhu interpretace PNI-65, který zdaleka nemá finální podobu, forma zaměstnaneckých požitků může být různá a není možné všechny konkrétní případy účtování a jejich vykazování v interpretaci upravit. Ze zdůvodnění uvedeného řešení je zřejmé, že zaměstnanecké požitky mají formu osobních nákladů a závazků vůči zaměstnancům (krátkodobých či dlouhodobých) bez ohledu na to, z jakého zdroje jsou následně uhrazeny. Zda se jedná o sociální fond tvořený ze zisku, jehož tvorba přežívá v řadě obchodních společností, či z jiného zdroje. Na správném účtování zaměstnaneckých benefitů na vrub osobních nákladů a souvztažně jako závazku vůči zaměstnancům se nic nemění.

Článek byl zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

Libuše Müllerová

Prof. Ing. Libuše Müllerová, CSc., působí od roku 1968 na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze, v letech 1994–2006 jako vedoucí katedry. Patří mezi zakládající členy Komory auditorů ČR, v roce 1990 složila auditorskou zkoušku. Od počátku existence KA ČR do roku 2001 a pak opakovaně v letech 2004–2010, 2012–2015 byla členkou Rady (nyní Výkonný výbor) KA ČR, dvakrát jako viceprezidentka. V současné době je členkou Výboru pro auditorské zkoušky KA ČR. V období 2010–2011 byla členkou Prezidia Rady pro veřejný dohled nad auditem a v letech 2012–2018 členkou Komise pro koordinaci vzdělávání a profesní zkoušky RVDA. Patří také k zakládajícím členům Národní účetní rady, v níž působí jako jeden ze zástupců Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze.

Hugo a Sally se baví o materialitě pro přezkoumání hospodaření

2. Jak určit materialitu při přezkoumání hospodaření

V AS č. 52 není žádný návod, jak určit materialitu pro přezkoumání hospodaření, a v ISAE 3000 v odstavci 44, resp. v odstavcích A92 – A100 nic konkrétního také není.

Ale v AS č. 52 se píše, že postupy obsažené v ISA je možné použít jako vodítko v takovém rozsahu, v jakém jsou příslušné postupy obecně aplikovatelné na přezkoumání hospodaření.

Navrhují proto pro určení materiality pro přezkoumání vyjít z jedné z veličin, které používám při auditu účetní závěrky – výnosy nebo aktiva netto.

A zohlednil jsi při výběru vhodné výpočtové základny hlavní činnost obce, kterou je pečovat o všestranný rozvoj území a potřeby občanů např. v oblasti dopravy, školství, zdravotnictví, bezpečnosti či kultury, a jaká jsou očekávání uživatelů zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření?

Vlastně ne. Máš pravdu, že každá obec má vlastní příjmy, vlastní majetek a hospodaří podle vlastního rozpočtu. Ten je základním nástrojem jejího finančního řízení a hospodaření a skládá se z příjmů a výdajů. Podnikání ani generování zisků není hlavním předmětem činnosti obce, proto výnosy či zisk nebudou tou správnou veličinou. Tak tedy z majetku?

Majetek ve vlastnictví obce také nemusí být zcela vhodnou veličinou, protože jeho hodnota může být významně větší v poměru k ročnímu rozpočtu obce. Materialita určená z majetku by tak mohla být příliš vysoká pro ostatní předměty přezkoumání.

Takže vhodnými veličinami budou nakonec příjmy nebo výdaje?

Přesně tak. Vzhledem ke specifikům obce a k tomu, že předmětem přezkoumání jsou údaje o ročním hospodaření obce, mohou být příjmy a výdaje v řadě případů vhodnou základnou pro určení materiality pro přezkoumání.

-SmM-

Účtování o ročních odměnách a mzdách za nevybranou dovolenou



Jana Skálová

Roční odměny a mzdy za nevybranou dovolenou představují oblast, které byla v minulosti věnována velká pozornost v judikátech Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“). Správné postupy účtování této oblasti občas připomínají u příležitosti přípravy na účetní uzávěrku newslettery poradenských společností¹. Náš článek přináší pohled na významné judikáty NSS a současně používanou praxi.



Václav Černý

Roční odměny

V jakém okamžiku zaúčtovat do nákladů společnosti roční odměny zaměstnanců? Na tuto otázku hledal a našel opověď Nejvyšší správní soud v řadě svých rozsudků, které je možno bez nadsázky považovat za učební pomůcku pro akruální princip v podvojném účetnictví. Celá problematika časového rozlišování nákladů a výnosů započala případem čj. 2 Afs 36/2006-77. V něm, zjednodušeně řečeno, zaúčtovala společnost na dohadné účty pasivní náklady na materiál a mzdy, které budou vynaloženy v následujícím účetním období na opravu stroje, tedy na realizaci zakázky, která se již promítla do výnosů příslušného období, kdy byl zaúčtován dohad. Došlo tak k porušení akruálního principu, protože výnosy měly být zaúčtovány jako výnosy příštích období a nemělo být účtováno o „doplnění nákladů“. Správce daně postup poplatníka napadl a NSS potvrdil názor správce daně a vyslovil právní názor, že „... na dohadné účty pasivní lze účtovat pouze o nákladech, které byly v daném období skutečně vynaloženy, jen je nebylo možno vyúčtovat“. Judikát se soustředí pouze na možnost nesprávně zachycených nákladů, není zde ani zmínka o správném časovém rozlišení výnosů.

Roční bonusy se před NSS dostaly v kauze čj. 8 Afs 35/2010-106, jehož podstatu podrobně rozvedeme. Správce daně napadl u společnosti (dále také „žalobkyně“) zaúčtování ročních bonusů a prémie pro zaměstnance pomocí dohadných účtů pasivních, kdy náklady byly uplatněny jako daňově uznatelné dle zaúčtování. Správce daně i krajský soud se způsobem stanovení odměn bonusů a prémie a podmínkami jejich přiznání podrobně zabýval, a to vždy u každého druhu samostatně a hodnotil, ke kterému účetnímu období

se náklady vztahují. K uzavření účetních knih došlo 17. ledna 2008 a 25. ledna 2008 byla sestavena účetní závěrka. Téhož dne pak byla ověřena i auditorskou společností. Porada vedení 17. března téhož roku projednala auditovanou účetní závěrku za rok 2007 a rozhodla, že odměny za výkonnost pro rok 2007 je možné vyplatit s březnovou výplatou. Krajský soud s ohledem na uvedené vyslovil právní názor, že roční odměny, bonusy a prémie představovaly „nenárokovou složku mzdy“. Nárok na vyplacení této složky nebyl dán pouze splněním sjednaných předpokladů a podmínek, ale pro její poskytnutí bylo třeba i návrhu a jeho schválení příslušným orgánem či vedoucím pracovníkem (dozorčí radou, ředitelem nebo vedoucím pracovníkem). Již před tím ale musela být sestavena účetní závěrka za daný účetní rok, která musela být ověřena externí auditorskou společností a teprve posléze následovalo vyhodnocení a výpočet finančních prostředků určených na odměny.

Mzdový náklad žalobkyně jako zaměstnavatele v podobě ročních odměn, bonusů a prémie nemohl být žalobkyni znám již v okamžiku uskutečnění práce jejich zaměstnanců, resp. k 31. prosinci 2007. Jejich přiznání zaměstnancům nevyplývalo automaticky pouze z odvedené práce ve zdaňovacím období roku 2007, ale záviselo na hospodářském výsledku a na návrhu a schválení příslušnou osobou. Zde by pak mohla nastat i situace, že by odměny nebyly schváleny. Není tedy možné účtovat (o dohadných položkách) o skutečnostech, které nejsou známy k rozvahovému dni, ani v okamžiku, kdy je sestavována účetní závěrka. Žalobkyně proto nemohla vycházet z toho, že tyto části mzdy představovaly konkrétní a nezpochybnitelný výdaj vztahující se ke zdaňovacímu období roku 2007, a nemohla tedy o něm účtovat jako o dohadné položce pasivní. I v případě smluv o individuálních podmínkách odměňování muselo nejdříve dojít k vyhodnocení plnění kritérií výkonu zaměstnance a teprve následně vedoucí pracovník schválil konečnou výši odměn (zde generální ředitel 3. dubna 2008).

Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu a vyslovil názor, že: „V případě účtování na dohadný účet pasivní je třeba zachovat princip, že účtováno je pouze o plnění, které se reálně uskutečnilo, avšak dosud není známa jeho přesná výše. Pokud přiznání ročních odměn automaticky nevyplývalo pouze z odvedení práce ve zdaňovacím období, ale též z hospodářského výsledku, záviselo na návrhu a schválení

¹ Deloitte, dReport: Odměny v účetnictví: Dohadné účty pasivní nebo rezervy? Zveřejněno 23. 1. 2023, dostupné na: <https://www.dreport.cz/blog/odmeny-v-ucetnictvi-dohadne-ucty-pasivni-nebo-rezervy/>

Deloitte, dReport: Nevyčerpaná dovolená – účtovat jako rezervu nebo jako dohadnou položku? Zveřejněno 17. 4. 2019, dostupné na <https://www.dreport.cz/blog/nevycerpana-dovolena-uctovat-jako-rezervu-nebo-jako-dohadnou-polozku/>

roční odměny nadřizenými a konečně na schválení auditovaného hospodářského výsledku představenstvem daňového subjektu, nebylo možné o těchto odměnách účtovat ve zdaňovacím období, za které tato složka mzdy náleží“.

Nové světlo do problematiky vnesl rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 7 Afs 16/2012-40 ze dne 7. 6. 2012. Opět v této kauze společnost (dále také „stěžovatelka“) brojila proti rozhodnutí správce daně a krajského soudu, který vyloučil z jejích daňově uznatelných nákladů položky mzdových nákladů zaúčtovaných jako odměny za výkonnost, na doplatky odměn ke smluvním mzdám, na odměny členům vedení společnosti, na odměny za úspěšné projekty, získané zákaznicky a na prémie za čtvrté čtvrtletí roku 2007.

Tyto částky byly stěžovatelce vyloučeny z daňově uznatelných nákladů pro rok 2007 z toho důvodu, že podle správce daně i krajského soudu ve zdaňovacím období roku 2007 tyto účetní případy nenastaly, a proto o nich nemohlo být účtováno na dohadný účet pasivní. Po věcné stránce stěžovatelka v žalobě namítala, že oprávněně účtovala o odměnách na dohadné položky, neboť k tomu byly splněny podmínky. Argumentovala zejména tím, že nárok na jednotlivé odměny vznikl zaměstnancům již v roce 2007, a to splněním předem individuálně určených kritérií. Přitom někde přímo a někde nepřímo poukazovala apriori na uzavřené smluvní závazky (kolektivní smlouvu, pracovní smlouvy) a skutečnosti – kritéria, na jejichž naplnění byl vázán vznik odměn zaměstnanců, přičemž tato kritéria byla u různých druhů odměn rozdílná.

Dále stěžovatelka k podpoře svého názoru, že nárok na odměnu zaměstnanců a současně její právní povinnost (závazek) k úhradě odměny vznikly již v roce 2007, a to splněním předem definovaných kritérií, argumentovala civilistickou judikaturou – konkrétně rozsudky Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 537/2004, 21 Cdo 1486/2005 a 21 Cdo 3488/2006. Z této judikatury vyplývá, že je nutno rozlišovat mezi nárokovou a nenárokovou složkou mzdy. Přitom nárokovou složkou mzdy je taková odměna za práci, která je vázána na dosažení konkrétních, objektivně měřitelných a kvantifikovatelných cílů, kdy je zjištění výše této části mzdy (odměny) již jen věcí pouhého aritmetického výpočtu (např. procenta z hrubé mzdy). Jestliže jsou tyto předpoklady pro vznik nároku naplněny, je třeba posuzovat rozhodnutí příslušného vedoucího zaměstnance (odborného útvaru) o přiznání prémie jen jako formální stvrzení těchto předpokladů. V tomto smyslu má takové rozhodnutí pouze deklaratorní význam. Oproti tomu pak nenárokovou složkou mzdy je taková odměna, která je vázána na zhodnocení dosažených pracovních výsledků na základě úvahy příslušného nadřízeného vedoucího zaměstnance. Jeho rozhodnutí má v tomto smyslu konstitutivní význam. Z předestřené judikatury Nejvyššího soudu tedy vyplývá, že ne každé stvrzení odměny znamená automaticky, že je tato odměna

fakultativní (nenárokovou složkou mzdy). V tomto směru pak stěžovatelka tvrdila, že kritéria pro poskytované odměny jsou právě konkrétní, kvantifikovaná a objektivně měřitelná kritéria, tedy taková, kdy následující úkon vedoucího zaměstnance má pouze deklaratorní charakter. To znamená, že nárok zaměstnance a závazek stěžovatelky vzniká již splněním (dosažením) daných kritérií, a nikoliv až následným rozhodnutím zaměstnavatele – nadřízeného pracovníka, jednatele nebo dozorčí rady, jak nesprávně dovozovaly správní orgány. Nejvyšší správní soud se přiklonil k argumentům stěžovatelky a rozsudek krajského soudu zrušil.

Z tohoto rozsudku tedy můžeme čerpat pro současnou praxi. Pro správné zaúčtování ročních odměn zaměstnanců je nutno vyhodnotit, zda se jedná o nárokovou či nenárokovou složku mzdy. V případě splnění kritérií, na která je vázána nároková složka mzdy, je tedy možno účtovat o dohadných účtech pasivních a odměny uplatnit jako daňově uznatelné náklady do končícího účetního a zdaňovacího období. Pokud jsou však odměny nenárokové a závisí na rozhodnutí vlastníka či vedoucích pracovníků, používá se zaúčtování pomocí rezervy na odměny. Pomocí rezervy jsou také zachycovány související náklady na pojistné hrazené zaměstnavatelem z těchto mezd.

Mzdy za nevybranou dovolenou

Český účetní standard pro podnikatele č. 017 *Zúčtovací vztahy* v 3.11.7 obsahuje ustanovení: *Na příslušném účtu vykazovaném v položkách „C.I.9.2. Dohadné účty pasivní“ nebo „C.II.8.6. Dohadné účty pasivní“ se účtuje například o nevyfakturovaných dodávkách. Účtuje se zde i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle jiného právního předpisu, bude-li proplacena v příštím účetním období.* Tento text je příčinou dlouholetých problémů spojených s účtováním náhrad mezd za nevyplacenou dovolenou.



Hlavně nezapomeň dát do prasátka rezervu na nevybranou dovolenou!

Kresba: Ivan Svoboda

Ve zmíněném případě řešeném v rozsudku čj. 7 Afs 16/2012-40 ze dne 7. 6. 2012 bylo také napadeno správcem daně účtování o náhradě mezd za nevybranou dovolenou, a to pro všechny zaměstnance, bez ohledu na to, zda jim bude dovolená proplacena nebo si ji vyberou v následujícím účetním období. Nejvyšší správní soud zde uvedl: „*Krajský soud zcela jednoznačně vyslovil právní názor, že nelze na dohadné položky pasivní účtovat (do daňově účinných nákladů roku 2007) částky připadající jako náhrada mzdy zaměstnanců za rok 2007. Je při tom dostatečně zřejmé, o jaká ustanovení právních předpisů se při tom správní soud opřel, a jak je vyložil. Nejvyšší správní soud neshledal, že by podaný výklad krajského soudu byl extenzivní. Pokud České účetní standardy stanoví v bodě 3.11.7, že na příslušném účtu vykazovaném v položkách: ‚B.II.8 Dohadné účty pasivní‘ nebo ‚B.III.10 Dohadné účty pasivní‘ se účtuje i o náhradě mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok podle zvláštních právních předpisů, bude-li proplacena v příštím účetním období, nelze dovodit nic jiného, než to, že se zde účtují jen ty položky náhrad za nevyčerpanou dovolenou (nikoliv za čerpání v následujícím roce), které budou skutečně proplaceny v příštím účetním období [tedy za takovou dovolenou, která nebyla vyčerpana a nelze ji již ani vyčerpat v následujícím kalendářním roce (např. jako náhradu za nevyčerpanou dovolenou za rok 2007 u zaměstnanců, kteří u stěžovatelky ke dni 31. 12. 2007 ukončili pracovní poměr, což je skutečnost zakládající povinnost poskytnout takovému zaměstnanci náhradu za nevyčerpanou dovolenou za rok 2007)]. Jen takovou náhradu je totiž možno zaúčtovat jako dohadnou položku pasivní. Vzhledem k tomu, že ke stejnému závěru došel i krajský soud, není zde důvodu, aby v tomto rozsahu Nejvyšší správní soud považoval vyslovený názor za nesprávný.*“

V roce 2013 byl předložen na jednání Koordinačního výboru příspěvek, který se věnoval problematice účtování o nevyčerpané dovolené ve vazbě na novelu zákoníku práce². Předkladatelé se snažili přesvědčit Generální finanční ředitelství k jinému výkladu předmětného standardu a k následné změně tohoto účetního předpisu. Bohužel bez úspěchu. V závěru Generální finanční ředitelství konstatuje: Nesouhlas s předkladatelem, protože ČÚS č. 017 bod. 3.11.7. stanoví, že dohadná položka je tvořena výhradně v situaci, kdy vzniklo právo na náhradu mzdy v daném roce, ale k čerpání dovolené nedojde z důvodů vymezených zákoníkem práce ani v roce následujícím.

Současná praxe účetních jednotek je tedy velmi různorodá. Některé postupují tak, že jako dohadnou položku pasivní účtují náhradu za nevybranou dovolenou v případech, na které dopadá uplatnění ustanovení zákoníku práce, které se týká práva na náhradu

mzdy za nevyčerpanou dovolenou v situacích, kdy tato již nemůže být vyčerpana z důvodu ukončení pracovního poměru nebo odchodu na mateřskou dovolenou. Pro ty části náhrady za nevybranou dovolenou, u které je možno, aby si ji zaměstnanci vyčerpali, je používána tvorba účetní rezervy.

Jiné účetní jednotky používají pouze tvorbu účetní rezervy na tento účel. Její výše je stanovena na všechny náhrady na nevybranou dovolenou plus související pojistné na sociální a zdravotní pojištění zaměstnavatele.

Závěr

Z judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se časového rozlišení nákladů na roční odměny vyplývá nutnost důsledného zkoumání, zda se jedná o nárokovou složku mzdy, či nikoliv. V případě nárokové složky mzdy, pokud byla k datu závěrky splněna měřitelná kritéria, vzniká nárok zaměstnance a dluh účetní jednotky již k datu závěrky. Potvrzení a schválení výše odměny je již jen formálním aktem. V těchto případech je tedy vhodné použít účtování pomocí dohadných účtů pasivních. Naproti tomu u náhrad mezd za nevybranou dovolenou se na základě citovaného rozsudku NSS a zavedené praxe finanční správy používá účtování pomocí rezervy, která zobrazí náklady do příslušného účetního období.

Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného projektu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze, který je realizován v rámci institucionální podpory VŠE IP100040.

**Jana Skálová,
Václav Černý**

Doc. Ing. Jana Skálová, Ph.D., je auditorka, daňová poradkyně, partner společnosti TPA, dále působí na VŠE v Praze, na katedře finančního účetnictví a auditingu. Od roku 2003 je členkou Prezidia Komory daňových poradců ČR (KDP ČR), je autorkou či spoluautorkou několika knih se zaměřením na vazbu účetnictví a daně z příjmů do obchodního práva. Odborné veřejnosti je známa svou přednáškovou činností na téma účetnictví a daní, a to zejména pro Komoru auditorů ČR a KDP ČR. Přednáší i pro Finanční správu.

Ing. Václav Černý, Ph.D., je auditorem – OSVČ od roku 1996 se specializací zejména na audit nevydělečných organizací, částečně také s.r.o. Je odborným asistentem na katedře finančního účetnictví a auditingu Vysoké školy ekonomické v Praze. V roce 2003 získal titul Ph.D., je autorem a spoluautorem několika publikací, účastnil se výzkumných projektů.

² Příspěvek číslo 390/01.01.13, předkládali Otakar Machala, Edita Ševcovicová, Jana Skálová.

Daň z příjmů ze závislé činnosti v judikátech



Zuzana Rylová

Význam judikatury bezpochyby stále narůstá, protože legislativa, a to nejen daňová, nebývá vždy jasná, připouští rozličné výklady a nemusí pokrývat různé situace, které v praxi mohou nastat. Sebelepší znalost jednotlivých právních předpisů, doplňujících pokynů, důvodových zpráv přesto může být nedostatečná a je nezbytné pro nalezení správného řešení hledat odpovědi v judikatuře.



Lenka Nováková

Odborné názory ohledně závaznosti judikatury se liší, je však nesporné, že rozhodnutí Ústavního soudu je vždy závazné pro všechny orgány i osoby. Na judikaturu lze pohlížet jako na soudcovské dotváření práva, což potvrdil i Nejvyšší soud ve svém rozhodnutí spis. zn. 22 Cdo 155/2018 ze dne 27. 3. 2018. „O soudcovské dotváření práva tak jde tehdy, když soudní rozhodnutí dospívá k řešení, které nemá oporu ani v nejširším možném jazykovém významu textu právního předpisu. Jinak řečeno, právní předpis obsahuje mezeru, která může být buď pravá, nebo nepravá (teleologická).“

Na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti se proto podíváme optikou několika judikátů, které ať již v negativním nebo pozitivním slova smyslu ovlivnily výklad daňového práva.

Někdy ovšem ani judikatura nemusí přinést kýženou jistotu. Jako příklad lze uvést výklad pojmu „příjem v souvislosti se závislou činností“, který dva různé soudy vyložily zcela rozdílně.

Úroky od zaměstnavatele za pozdě vyplacenou mzdu

(20 Cdo 2006/2011 ze dne 21. 4. 2012, 5 Afs 38/2014-37 ze dne 20. 2. 2015)

Nejvyšší soud v usnesení spis. zn. 20 Cdo 2006/2011 ze dne 21. 4. 2012 odvozuje souvislost se závislou činností od příjmů: „... mezi příjmy, které plynou zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti nebo funkce, patří mj. i náhrady za ztrátu příjmů ze závislé činnosti [v případě sporu mezi zaměstnancem (i bývalým) a zaměstnavatelem vyplacené až na základě soudního rozhodnutí jako náhrada mzdy], a to včetně úroků z prodlení. Úroky z prodlení je tedy nutno zdánit stejně jako příjem ze závislé činnosti spolu s ostatní mzdou (resp. náhradou mzdy), neboť se jedná o příjem, který zaměstnanec dostává v souvislosti s výkonem závislé činnosti. Mzda přísluší za výkon závislé činnosti, a pokud je zpožděna její výplata a v důsledku toho jsou přiznány úroky z prodlení, tedy další příjem, je nesporné, že se jedná o zvýšení příjmu ze závislé činnosti.“

Oproti tomu Nejvyšší správní soud v rozhodnutí spis. zn. 5 Afs 38/2014-37 ze dne 20. 2. 2015 podmínil souvislost se závislou činností výkonem práce: „Co se rozumí příjmem majícím souvislost se závislou činností, stanoví zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v § 6 odst. 1, resp. odst. 3. Společné těmto příjmům je úzká a bezprostřední souvislost s výkonem práce, tedy aktivní činností pro zaměstnavatele, popř. určité typově vymezené „zvýhodnění“ poskytnuté zaměstnanci zaměstnavatelem; jedná se v podstatě o plnění učiněná zaměstnavatelem za zaměstnance. Poskytnutí půjčky z povahy věci samé nelze považovat za úhradu, kterou provádí zaměstnavatel za zaměstnance za poskytnutá práva, služby nebo věci.“

Dle našeho názoru je nezbytné rozlišit mezi závislou činností a příjmy ze závislé činnosti. Úroky z prodlení jsou sankcí za nesplnění povinnosti zaměstnavatele vyplatit mzdu včas. Nepochybně souvisí s příjmem ze závislé činnosti, protože jsou odvozeny od jeho výše, ale rovněž nepochybně nesouvisí s výkonem práce zaměstnance pro zaměstnavatele. Pokud bychom obdobnou situaci vztáhli na podnikatele, kterému obchodní partner pozdě uhradí fakturu za jeho dodávku, úroky z prodlení by byly příjmem z kapitálového majetku. Obdobně by se chovaly i úroky z prodlení v případě dlužného nájemného. Je zde tedy patrné nerovnoprávné postavení věřitelů (zaměstnanci vs. ostatní věřitelé), neboť pouze u zaměstnanců je úrok z prodlení předmětem odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Je však nerovné zacházení vůči dvěma subjektům, které jsou v obdobném postavení správné, když jediným rozdílem mezi nimi je ten, že dlužníkem je zaměstnavatel?

Další oblastí, která oplývá nezměrnou škálou rozličných a někdy i rozporuplných rozhodnutí, je oblast cestovních náhrad. S cestovními náhradami se nepochybně setká každý zaměstnavatel a jak je zřejmé z následujících tří judikátů Nejvyššího správního soudu, jedná se o problematiku značně složitou.

Cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání

(2 Afs 413/2018-34 ze dne 26. 1. 2021)

Předmětem sporu byla otázka, zda náhrada výdajů poskytovaná na základě vnitřního předpisu zaměstnavatele jeho zaměstnancům při jejich přijetí do zaměstnání v pracovním poměru je u zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem a zda se u zaměstnanců jedná o příjem od daně osvobozený.

Výrobní podnik s kmenovými zaměstnanci a současně agentura práce poskytovala svým zaměstnancům cestovní náhrady spojené s jejich přijetím do pracovního poměru (§ 152 písm. f zákoníku

práce, dále jen „ZP“¹), konkrétně poskytovala náhrady výdajů za použití soukromých vozidel zaměstnanců při cestě z jejich bydliště do místa výkonu práce a zpět. Správce daně však dospěl k závěru, že cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání jsou od daně z příjmu fyzických osob osvobozeny pouze v případě, že jsou poskytovány zaměstnavateli uvedenými v § 109 odst. 3 ZP, tedy tzv. veřejnými zaměstnavateli. Správce daně zároveň konstatoval, že aby byly cestovní náhrady při přijetí do zaměstnání daňově účinným nákladem, musí jít o tuzemské cestovní výdaje.

Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se dle ZP rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při jeho přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Náhrady může zaměstnavatel zaměstnanci poskytovat až do doby, než zaměstnanec nebo člen jeho rodiny či jiná fyzická osoba, která s ním žije v domácnosti, získá v obci místa výkonu práce přiměřený byt, nejdéle však čtyři roky. Jde-li o pracovní poměr, který je sjednán na dobu určitou, nejdéle do skončení tohoto pracovního poměru.

Nejvyšší správní soud konstatoval, že nejen veřejný zaměstnavatel, ale i zaměstnavatel v podnikatelské sféře může v souladu s obecnou zásadou platnou pro tuto sféru „co není zakázáno, je dovoleno“ rovněž využít poskytování náhrad při přijetí a přeložení (§ 177 ZP), a to na základě výslovného zákonného oprávnění uvedeného v § 156 odst. 3 ZP (zaměstnavatel podnikatelské sféry může zaměstnanci poskytovat i další náhrady výdajů, za cestovní náhrady se však považují pouze ty, které byly poskytnuty v souladu s § 152 ZP). Náhrady při přijetí do pracovního poměru vyplacené zaměstnancům v souladu se ZP nebudou zdanitelným příjmem zaměstnance bez ohledu na to, v jaké sféře zaměstnavatel působí. Nejvyšší správní soud rovněž konstatoval, že z výše uvedené úpravy náhrad při přijetí neplyne žádné omezení pojmu cestovní náhrady pouze na výdaje za cesty uskutečněné v rámci České republiky.



Vzhledem k tomu, že jsem s ročními odměnami nepočítal, mohu je s lehkým srdcem celé vsadit na výhru.

Kresba: Ivan Svoboda

Lze tedy konstatovat, že náhrady výdajů na cestu z místa bydliště do místa výkonu práce (pravidelného pracoviště) poskytnuté zaměstnavatelem, který nepatří mezi tzv. veřejné zaměstnavatele, jeho zaměstnancům v souvislosti s jejich přijetím do zaměstnání v pracovním poměru je v rozsahu a za podmínek stanovených v § 177 ZP nutné považovat za cestovní náhrady. Takové cestovní náhrady jsou daňově účinným nákladem zaměstnavatele a zároveň do výše vymezené v § 6 odst. 7 písm. a) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění (dále jen „ZDP“) nejsou zdanitelným příjmem zaměstnance.

Cestovní náhrady u agenturního zaměstnávání (2 Afs 177/2016-14 ze dne 20. 10. 2016)

Předmětem sporu bylo posouzení problematiky náhrady cestovních výdajů v souvislosti se závislou činností u agenturního zaměstnávání. To se realizuje prostřednictvím pracovní smlouvy mezi agenturou a zaměstnancem (§ 34 ZP), dohodou agentury s uživatelem (nájemcem pracovní síly) o dočasném přidělení zaměstnance (§ 308 ZP) a pokynem agentury k dočasnému přidělení zaměstnance k výkonu práce u uživatele (§ 309 odst. 2 ZP). Agentura práce přiděluje svého zaměstnance k výkonu práce k jinému zaměstnavateli a zavazuje se zajistit svému zaměstnanci dočasný výkon práce u uživatele a zaměstnanec se zavazuje tuto práci konat podle pokynů uživatele. Po dobu přidělení je uživatel oprávněn přidělenému zaměstnanci ukládat pracovní úkoly, řídit a kontrolovat jeho práci. Zároveň jsou agentura práce a uživatel povinni zabezpečit, aby pracovní a mzdové podmínky dočasně přiděleného zaměstnance nebyly horší, než jsou nebo by byly podmínky srovnatelného zaměstnance u uživatele (§ 309 odst. 5 ZP).

Agenturní zaměstnávání je specifický druh výkonu závislé práce, který se odlišuje od klasického pracovního poměru. Po právní stránce je sice pracovník zaměstnancem agentury práce, ale fakticky sjednanou práci vykonává u uživatele (ve prospěch uživatele). Agentura práce nese veškerá právní a z toho plynoucí ekonomická rizika zajištění práce pro zaměstnance a obvykle spolupracuje s jedním či více uživateli její pracovní síly. Běžný agenturní zaměstnanec proto může v průběhu let vystřídat i více zaměstnavatelů a neřídka bude vykonávat práci i v různých místech. V době sjednání pracovní smlouvy tak bude známé sídlo agentury práce a bydliště zaměstnance, avšak s ohledem na povahu agenturního zaměstnávání nemusí být známo sídlo budoucího uživatele či faktické místo výkonu práce u něho. Samotný uživatel totiž dosud nemusí být znám a navíc se uživatelé v průběhu času mohou měnit. Proto bude obvyklé a pro vytvoření právní jistoty agenturních zaměstnanců i žádoucí, že v pracovní smlouvě bude jako místo výkonu práce sjednané sídlo

¹ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

agentury práce případně bydliště zaměstnance, protože tato místa jsou známa.

Pokud by přílohou pracovní smlouvy došlo k upřesnění pracovních podmínek, které by mělo vést ke změně místa výkonu práce či pravidelného pracoviště, jednalo by se o změnu pracovní smlouvy a takováto změna by musela být odsouhlasena i zaměstnancem. Pokyn k dočasnému přidělení je však jednostranné právní jednání agentury práce vůči zaměstnanci, a proto jím nemůže být změněna pracovní smlouva ve věci místa výkonu práce. Skutečnost, že zaměstnanec práci fakticky vykonává v jiném místě u uživatele, je důsledkem principů agenturního zaměstnávání, avšak za současné právní úpravy obsažené v ZP nepostačuje tato skutečnost ke změně pracovní smlouvy.

Z uvedeného je zřejmé, že není-li mezi agenturou práce a jejím zaměstnancem sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad, platí, že pravidelným pracovištěm takového zaměstnance je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě, například sídlo agentury práce či bydliště zaměstnance, i když fakticky zaměstnanec práci vykonává v jiném místě u uživatele. Za takových podmínek je cesta zaměstnance z místa výkonu práce sjednaného v pracovní smlouvě do místa faktického výkonu práce u uživatele pracovní cestou a náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s takovouto pracovní cestou nepodléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Vozidlo zaměstnavatele pro účely cestovních náhrad

(10 Afs 155/2015-29 ze dne 24. 3. 2016)

Při použití jiného dopravního prostředku než prostředku hromadné dopravy při pracovní cestě přísluší zaměstnancům cestovní náhrady. Pokud zaměstnanec na žádost zaměstnavatele použije k pracovní cestě své silniční motorové vozidlo, přísluší mu za každý kilometr jízdy základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu (§ 157 odst. 3 ZP). Jedinou výjimkou je vozidlo poskytnuté zaměstnanci zaměstnavatelem.

Předmětem sporu byla otázka, zda vozidla zaměstnavatele, která neměl v obchodním majetku a která byla zaměstnancům k dispozici, jsou pro účely cestovních náhrad považována za vozidla zaměstnavatele, za jejichž použití zaměstnancům nenáleží cestovní náhrady, nebo se jedná o vozidla zaměstnancům vypůjčená a na cestovní náhrady mají nárok.

Skutečností bylo, že zaměstnavatel ponechal svá vozidla k dispozici svým zaměstnancům výhradně k pracovním cestám, a to na základě pracovní právního vztahu, proto není relevantní právní titul nakládání s vozidly (zaměstnavatel vs. půjčitel).

Vozidlem poskytnutým zaměstnavatelem se rozumí každé vozidlo, které zaměstnavatel zaměstnanci k vykonání pracovní cesty přidělí. Není přitom rozhodné, zda se jedná o vozidlo zařazené do obchodního majetku

zaměstnavatele, který je podnikající fyzickou osobou, či jde-li o vozidlo, které do takového majetku zařazeno není. Pokud zaměstnavatel tuto „náhradu“ zaměstnanci vyplatí, nelze ji posoudit jinak než jako příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP.

V neposlední řadě zmíníme dva rozporuplné rozsudky Městského soudu v Praze, které spolu úzce souvisejí a vůči kterým nebyla podána kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, přestože by si to zasloužily. Závěry v nich judikované jsou totiž v rozporu s výkladem ustanovení ZDP, které upravují, kdy jsou příjmy ze závislé činnosti vyplácené českou společností, popřípadě vyplácené českou společností v režimu ekonomického pronájmu, českému daňovému nerezidentovi (zaměstnanci) zdanitelné v České republice.

Příjem ze zdrojů na území České republiky

(5 Af 23/2018-26 ze dne 22. 11. 2021, 8 Af 27/2017-43 ze dne 23. 11. 2020)

Předmětem sporu bylo, zda příjmy ze závislé činnosti vyplácené českou společností své obchodní ředitelce, která byla do české společnosti vyslána pracovat ze společnosti sídlící v Německu, v režimu ekonomického pronájmu, podléhají plně zdanění v České republice (tj. zda v České republice mají podléhat zdanění i příjmy za práci fyzicky vykonanou na německém území). Obchodní ředitelka byla německá daňová rezidentka (česká daňová nerezidentka) a práci obchodní ředitelky pro českou společnost fakticky vykonávala jak v České republice, tak i na území Německa (částečně pracovala z domova v Německu).

V režimu mezinárodního pronájmu pracovní síly dochází k ujednání mezi právním zaměstnavatelem zaměstnance (tj. domovským zaměstnavatelem) a zpravidla zahraničním uživatelem (tj. ekonomickým zaměstnavatelem), že poskytne pro výkon pracovní činnosti pro ekonomického zaměstnavatele svého zaměstnance. Domovský zaměstnavatel má se zaměstnancem uzavřen pracovní právní vztah, ale zaměstnanec vykonává své pracovní činnosti ve prospěch svého ekonomického zaměstnavatele. Ekonomický zaměstnavatel jeho práci řídí, poskytuje nezbytné pracovní vybavení a nese rizika spojená s výkonem práce.

ZDP v § 6 odst. 2 vymezuje pojem zaměstnanec a zaměstnavatel. Poplatník s příjmy ze závislé činnosti je označen jako zaměstnanec, zatímco plátce příjmu je označen jako zaměstnavatel. Za zaměstnavatele je považován i poplatník, který je český daňový rezident (fyzická či právnická osoba), 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. Pokud se tedy v pozici ekonomického zaměstnavatele nachází česká společnost, je tato společnost pro účely ZDP považována za zaměstnavatele se všemi důsledky z toho vyplývajícími, tj. např. povinnosti vedení měsíční mzdové evidence pro ekonomického

zaměstnanec, odvodu záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Pokud je zaměstnanec (včetně ekonomického zaměstnance) považován za českého daňového rezidenta, má v souladu s § 2 odst. 3 ZDP daňovou povinnost v České republice vztahující se pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Dle § 22 odst. 1 písm. b) ZDP se považují za příjmy ze zdrojů na území České republiky takové příjmy ze závislé činnosti, které se vážou k práci vykonávané na území České republiky (tj. k práci fyzicky vykonané na území České republiky). Pro úplnost doplňujeme, že toto pravidlo se netýká členů orgánů právnických osob, u nichž se v souladu s § 22 odst. 1 písm. g) bod 6. ZDP za příjem ze zdrojů na území České republiky považuje samotná úhrada od právnické osoby – daňového rezidenta České republiky.

Podle Městského soudu je však **podstatné pouze to, zda daňová nerezidentka pracovala pro českého daňového rezidenta** (tj. zda dostávala pokyny a pracovní úkoly pouze od české společnosti), čímž **odůvodňuje zdanění v České republice i té části mzdy, která byla vyplácena za práci fyzicky vykonanou v Německu.**²

V následném rozsudku³ Městský soud uvedl, že „Dle názoru soudu neobstojí výklad žalobkyně, dle něhož z uvedeného ustanovení vyplývá, že není podstatné, pro který subjekt fyzická osoba práci vykonává, ale podstatné je, kde jí vykonává, tedy pokud práci vykonává ve státu svého bydliště, pak má být mzda za tuto práci předmětem zdanění právě v tomto státu. Dle soudu tomu tak není, neboť podstatné pro posouzení, v jakém státu má být mzda zdaněna, je výhradně místo výkonu zaměstnání jako takového, tedy místo, kde je zdroj příjmu.“

Městský soud potvrdil postup správce daně, že v České republice se mají zdanit veškeré příjmy ze závislé činnosti české daňové nerezidentky bez ohledu na to, kde byla práce fyzicky vykonávána. Dle soudu je rozhodující, odkud pochází zdroj příjmů (tzn. zda je příjem vyplácen od české společnosti).

Bohužel, jak bylo uvedeno, vůči těmto rozsudkům Městského soudu v Praze nebyly podány kasační stížnosti. Ze závěrů judikovaných Městským soudem je patrné **nepochopení základního pravidla** uvedeného v § 22 odst. 1 písm. b) ZDP, **kteřé považuje za příjem ze zdrojů na území České republiky pouze příjem za práci, která je fakticky vykonávána na území**

České republiky. Podle tohoto ustanovení není podstatné, zda byla práce vykonávána pro německého právního zaměstnavatele, nebo pro českého ekonomického zaměstnavatele, ale je podstatné, zda je práce vykonávána na českém území.⁴

Závěr

Přestože se někdy může stát, že judikatura se vydá jinou, s legislativou ne vždy konzistentní, cestou, neznamená to, že klesá její význam na dotváření (daňového) práva. Určitě je nezbytné judikaturu vnímat jako nedílnou součást naší každodenní práce, ale je potřeba si vždy při tom udržet zdravý selský rozum a znát podstatu soudního sporu, aby bylo možné závěry vyplývající z daného rozsudku správně aplikovat na jiné v praxi se vyskytující případy.

**Zuzana Rylová,
Lenka Nováková**

Ing. Zuzana Rylová, Ph.D., pracovala v letech 1991 až 2004 na Finančním ředitelství v Ostravě, v letech 2004 až 2014 učila daně na Katedře účetnictví Ekonomické fakulty VŠB-TU Ostrava. Od roku 1994 se věnuje publikační a lektorské činnosti a od roku 2004 je daňovým poradcem. Působí ve společnosti Marytax s.r.o., je zkušebním komisařem Komory daňových poradců ČR. V letech 2012 až 2021 byla členkou prezidia Komory daňových poradců ČR, je vedoucí sekce fyzických osob při Odborném kolegiu Komory daňových poradců ČR.

Ing. Lenka Nováková, MBA, je členkou Komory daňových poradců České republiky, zástupce vedoucí sekce daně z příjmů fyzických osob. V současné době pracuje ve společnosti KPMG Česká republika, s.r.o., v oddělení specializujícím se na mezinárodní struktury vysílání zaměstnanců včetně souvisejících daňových a pojistných dopadů. Od roku 2018 je zkušebním komisařem Komory daňových poradců ČR. Věnuje se také přednáškové a publikační činnosti. V prosinci roku 2021 společně s Danielou Královou vydala úspěšnou publikaci nazvanou Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu zaměřující se na problematiku zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmů fyzických osob, určení daňového rezidentství u fyzické osoby a s tím související daňové otázky. Aktualizované vydání dané publikace se právě připravuje.

² VYŠKOVSÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-126-1.

³ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. listopadu 2021, sp. zn. 5 Af 23/2018-26.

⁴ VYŠKOVSÁ, Magdaléna. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2022. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7676-126-1.

Mzdová agenda daňových nerezidentů



Jana Tepperová

Správné vedení mzdové agendy pro daňové nerezidenty České republiky je nesnadným úkolem, při jehož řešení je nutné zohlednit celou řadu faktorů. Vedle místa výkonu činnosti zaměstnance a sídla zaměstnavatele i ekonomické a osobní zázemí zaměstnance, jeho další příjmy, přesně vymezené dny pobytu či výkonu činnosti v zemi nerezidence a další. Pravidla jsou navíc odlišná pro daň z příjmů a pojištění na zákonné pojištění.



Lucie Wadurová

Daň z příjmů

Prvním krokem pro správné stanovení daně z příjmů je vždy určení daňového rezidentství dotyčného zaměstnance, tedy potvrzení, zda se opravdu jedná

o českého daňového nerezidenta, případně kdy ke změně rezidentství dochází. Zatímco u daňového rezidenta podléhají zdanění veškeré celosvětové příjmy, u daňového nerezidenta pouze příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky¹.

Zákon o daních z příjmů² (dále také jen „ZDP“) v § 2 označuje jako daňového rezidenta osobu, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje. Obvyklé zdržování zákon vymezuje jako pobyt aspoň 183 dnů v daném kalendářním roce (včetně dnů příjezdu a odjezdu), bydlištěm zákon označuje místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.

Pojďme si nyní upřesnit tato dvě kritéria. Počítání dnů vypadá jednoduše. V praxi mzdové agendy je však nutná dostatečná komunikace, aby se do mzdové účtárny včas dostala informace o potenciální změně daňového statutu zaměstnance při překročení příslušného počtu dnů. Kritérium bydliště je pro mzdovou účtárnu ještě záladnější. Nelze totiž automaticky zaměnit bydliště za trvalý pobyt, je nutné zkoumat situaci dané osoby podrobněji. Mnohdy se daňovým rezidentem díky přesunu bydliště stane osoba při přestěhování do České republiky, byť i do pronajatého bytu. Na druhou stranu, pokud si osoba při zaměstnání českým zaměstnavatelem zde pořídí dočasné bydlení,

ve kterém nemá úmysl se trvale zdržovat, kritérium bydliště pravděpodobně splněno nebude.

I když daná osoba splní podmínky české legislativy pro daňové rezidentství, může být zdejší daňovým nerezidentem, pokud tak určí smlouva o zamezení dvojímu zdanění³. Do smlouvy se za účelem určení daňového rezidentství nahlíží v případě, kdy je fyzická osoba označena legislativou dvou států za místního daňového rezidenta a mohlo by tak dojít ke dvojímu zdanění jejích příjmů. Smlouva pomocí několika postupně aplikovaných rozlišujících kritérií⁴ stanoví jen jeden stát daňového rezidentství. Díky tomu jsou celosvětové příjmy zdaněny jen jednou a dvojí zdanění je vyloučeno⁵ metodou uvedenou v příslušné smlouvě (vynětí příjmů ze zdanění, nebo zápočet zahraniční daně).⁶ Upozorňujeme však, že vyloučení dvojího zdanění neznamená, že se příjmy zdaňují jen v jednom státě. Mnohdy dochází k odvodu dvojí daně z téhož příjmu a teprve s delším odstupem vrácení jedné z nich (či její části), např. po podání daňového přiznání. V praxi někdy zaměstnavatelé toto dočasné zvýšené daňové zatížení zaměstnancům kompenzují např. tím, že zahraniční daň nejdříve uhradí zaměstnavatel a teprve po vrácení přeplatku v České republice ji hradí zaměstnanec.

Určení daňového rezidentství by mělo být pro účely případné kontroly podloženo potvrzením o daňovém domicilu. Tento požadavek je bohužel často obtížné splnit,



To býval náš mzdový účetní. Celé dny tu sedí a rozepisuje mzdové a výplatní listiny.

Kresba: Ivan Svoboda

¹ § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

² Zákon č. 586/1992, o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

³ Seznam smluv o zamezení dvojímu zdanění je k dispozici online na stránkách Ministerstva financí ČR (Přehled smluv o zamezení dvojímu zdanění, 2023): <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>.

⁴ Obvykle jsou těmito kritérii stálý byt, centrum životních zájmů, obvyklé zdržování a státní občanství. Viz modelová smlouva OECD (2017). Model Tax Convention on Income and on Capital, nicméně kritéria se u jednotlivých smluv mohou lišit.

⁵ Tímto způsobem je vyloučeno pouze právní dvojí zdanění, nikoliv však případné zdanění ekonomické.

⁶ Aplikaci smluv o zamezení dvojímu zdanění včetně ilustrativních příkladů z různých států přehledně popisuje například publikace prof. Langa, Introduction to the law of double taxation conventions (Lang, M., 2021. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. 3rd ed., IBFD, ISBN 9087226845).

jelikož finanční úřady mnoha států nevydávají takové potvrzení nebo ho nechtějí vydat v průběhu roku. Pokud chce společnost vyjít svým zaměstnancům, českým daňovým nerezidentům, vstříc, musí často respektovat

Hugo a Sally se baví o materialitě pro přezkoumání hospodaření

3. Zdůvodnění výše určené materiality

Objemy skutečných celkových příjmů, tj. příjmů celkem po konsolidaci, jsou meziročně stabilní, ale skutečné celkové výdaje, tj. výdaje celkem po konsolidaci, hodně kolísají a letos jsou výrazně vyšší. Obec má schodkový rozpočet. Tak nevím, zda je lepší vzít jako vhodnou základnu pro určení materiality příjmy anebo výdaje.

Sám říkáš, že příjmy jsou meziročně stabilní, tak bych doporučila použít je.

Obvykle materialitu stanovím jako nějaké procento ze zvolené základny. Mohu použít 2 % ze skutečných celkových příjmů, stejně jako to dělám při auditu, když materialitu počítám z výnosů?

Navržená 2 % nemusí být špatně, ale jak obhájíš, že povedou k rozumné částce materiality? Určení vhodné procenta vyžaduje odborný úsudek a posouzení řady okolností jako je typ subjektu, jeho činnosti, cíle a finanční situace, popř. posouzení dalších okolností ovlivňujících uživatele zprávy.

Takže bych se měl vždy zamyslet např. nad tím, co je cílem přezkoumání, jaká očekávání mají uživatelé zprávy a zda nedošlo v období, které budeme přezkoumávat k nějakým významným či mimořádným událostem, popř. jaká je celková zadluženost obce.

Přesně tak. Do spisu auditora proto nelze napsat pouze nějaké procento. Vždy musíš vysvětlit a obhájit, že celková materialita dává v konkrétním případě smysl. Zvolená procenta se tak mohou případ od případu lišit.

-SmM-

i čestné prohlášení poplatníka. Ne vždy je totiž vhodné uplatnit pro zaměstnavatele bezpečnější přístup odvodu záloh, jelikož správce daně v praxi nemusí vždy jednoduše akceptovat jejich vrácení v případě, kdy zaměstnavatel zálohy odvádět neměl.⁷ Oboustranná komunikace o situaci zaměstnance, na jejímž základě si lze o daňové rezidenci udělat představu, je tedy základ.

Jakmile je rozhodnuto o daňové rezidenci, je pro správné rozhodnutí o zdanění příjmů nutné určit stát jejich zdroje. U zaměstnanců je zdroj příjmů tam, kde je práce fyzicky vykonávána. Pro určení státu zdroje není podstatné, odkud je příjem vyplácen, resp. kde je rezidence zaměstnavatele, který příjem vyplácí, ani na jaký účet či v jaké měně je příjem vyplácen. Obecně přisuzují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění právo zdanit příjmy ze zaměstnání státu, kde je zaměstnávání vykonáváno.⁸ Pro případ zaměstnání společností daňově rezidentní v České republice mohou nastat následující varianty:

- Český daňový nerezident pracuje pro českého zaměstnavatele v České republice⁹ – příjem zaměstnance za tuto práci zde podléhá zdanění bez ohledu na počet dnů zde strávených.
- Český daňový nerezident pracuje pro českého zaměstnavatele v zemi svého daňového rezidentství – příjem zaměstnance za tuto práci podléhá zdanění pouze ve státě jeho daňového rezidentství, nikoliv v České republice (upozorňujeme, že toto pravidlo je nutné zohlednit již při výpočtu měsíčních záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti). Česká společnost by si měla ověřit, zda jí nevzniká povinnost odvodu záloh v daném státě.
- Český daňový nerezident pracuje pro českého zaměstnavatele v jakékoliv jiné zemi – příjem zaměstnance za tuto práci nepodléhá zdanění v České republice (a je nutno neodvádět z něj české zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, jelikož by později mohlo být problematické jejich vrácení), může, ale nemusí podléhat zdanění v zemi výkonu práce (toto je nutné ověřit stejně jako případné povinnosti české společnosti v dané zemi).

Uvedené platí pro zaměstnance ve smyslu smluv o zamezení dvojímu zdanění, přičemž definice příjmů ze závislé činnosti podle ZDP je širší. Je proto potřeba rozlišovat mezi příjmy „klasického“ zaměstnance a příjmy člena orgánů právnických osob. Přestože z pohledu ZDP je daňové ošetření stejné, resp. v obou případech jsou příjmy považovány za příjmy ze závislé činnosti, mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění posuzují tyto příjmy odlišně. Příjem člena orgánů právnických osob má (obvykle) zdroj příjmů ve státě rezidence dané právnické osoby, která odměnu vyplácí, bez ohledu na to, kde je funkce fyzicky vykonávána.¹⁰

⁷ Autorky sice s takovým postupem správce daně nesouhlasí, v praxi se však vyskytuje.

⁸ Z tohoto pravidla stanovují smlouvy o zamezení dvojímu zdanění výjimky, nicméně ty jsou nerelevantní pro případ práce českého daňového nerezidenta v České republice.

⁹ Případně pro stálou provozovnu zahraničního zaměstnavatele v České republice.

¹⁰ Tento rozdíl způsobuje komplikace v situacích, kdy je příjem konkrétní osoby posuzován v každém státě jinak, např. příjem jednatele české s.r.o. je z pohledu Německa považován za příjem ze závislé činnosti, zdanitelný ve státě výkonu činnosti, ale z pohledu České republiky za příjem člena orgánu právnické osoby, zdanitelný pouze ve státě sídla dané s.r.o.

V praxi se příjem českých nerezidentů zdanitelný v České republice vypočítává pomocí cestovního kalendáře. Opět je nutná dostatečná komunikace mzdové účetní se zaměstnancem, aby bylo zaručeno včasné předání počtu dnů odpracovaných v příslušném měsíci v České republice. Za tímto jednoduchým sdělením počtu dnů se často skrývá mnoho nejasností, avšak čím lépe jsou procesy nastaveny na začátku, tím pravděpodobnější je vyloučení chyb v průběhu zpracování.¹¹

Určení daňového rezidentství a stanovení správné částky příjmu zdanitelného v České republice je pro odvod daně z příjmů klíčové, další kroky už z nich vyplývají. U českých daňových nerezidentů může zaměstnavatel při výpočtu měsíčních záloh na daň zohlednit jen základní slevu na dani na poplatníka, případně na studenta. Daňové zvýhodnění na vyživované dítě by náleželo jen daňovému rezidentovi.

Daňoví rezidenti jiných členských států EU a EHP mají nárok i na některé další slevy na dani, daňové zvýhodnění na děti či odpočty od základu daně, avšak pouze v případě, pokud 90 % jejich celosvětových příjmů činí právě příjmy ze zdroje na území České republiky.¹²

Častým omylem bývá, že daňovému nerezidentovi není možné vyhotovit roční zúčtování příjmů ze závislé činnosti. Naopak pokud nerezident splňuje všechny zákonem stanovené podmínky¹³, roční zúčtování mu na jeho žádost zaměstnavatel musí provést.

S daňovým nerezidentstvím se dále pojí jedna speciální povinnost týkající se vyúčtování podávaného zaměstnavatelem finančnímu úřadu. Zaměstnavatel musí zároveň podat podrobný přehled o příjmech těchto zaměstnanců.¹⁴ Vzhledem k tomu, že tyto údaje jsou sdíleny s finančními úřady příslušných jiných států, je vhodné, aby byla jejich vyplňování věnována dostatečná pozornost.

Pojistné na zákonné pojištění

U příjmů ze zaměstnání je vždy nutné vedle odvodu daně z příjmů správně vyhodnotit i situaci z pohledu pojistného na zákonné pojištění. Odvod pojistného se řídí jinými pravidly než odvod daně a snadno může dojít k situaci, že pojistné je splatné v jiném státě než daň. Pro pojistné jsou rozhodující jednak příslušné předpisy daných států,

jednak mezinárodní pravidla vztahující se na občany zúčastněných států. Těmi jsou v rámci Evropské unie nařízení o koordinaci sociálního zabezpečení¹⁵, pro některé ostatní státy se použijí bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení. Těchto smluv je však podstatně méně než smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Dále se budeme zabývat koordinací podle nařízení EU.¹⁶ Tato nařízení nestanovují přímo povinnosti zúčastněným stranám, jen určují, ve kterém státě se zaměstnanec účastní pojištění. Konkrétní povinnosti (výši pojistného, jeho splatnost aj.) jsou pak upraveny místními předpisy určeného státu. V kontextu České republiky se koordinační pravidla EU vztahují na zdravotní pojištění i sociální zabezpečení.

Jedním z principů nařízení je princip jediného pojištění. Znamená to, že zaměstnanec (a všichni jeho zaměstnavatelé) odvádí pojistné pouze v jednom státě.¹⁷ V případě zaměstnání je tímto příslušným státem stát skutečného výkonu činnosti zaměstnance bez ohledu na sídlo zaměstnavatele či daňové rezidentství zaměstnance.

Vztáhneme-li toto pravidlo na zahraničního zaměstnance (často českého daňového nerezidenta¹⁸) zaměstnaného českým zaměstnavatelem, musíme si upřesnit, kde tento nerezident vykonává práci. Pracuje-li výhradně v České republice, odvádí se ze všech jeho zaměstnaneckých příjmů české pojistné. Upozorňujeme, že základ pro výpočet pojistného se může lišit od příjmů podléhajících zdanění v České republice. Jak již bylo uvedeno, pro účely zdanění je nutné příjmy přepočítat podle odpracovaných dnů, zatímco pro účely pojistného se přepočet neprovádí. Pokud vykonává práci i v jiných státech, je potřeba zohlednit, zda se v některém z těchto jiných států nachází jeho bydliště¹⁹. Pracuje-li ve státě bydliště aspoň 25 % času (resp. pobírá-li za práci v tomto státě aspoň 25 % odměny), podléhá pojistnému ve státě bydliště, i pokud má jen jednoho (českého) zaměstnavatele. Tyto případy jsou pro české zaměstnavatele obzvláště komplikované, protože musejí plnit povinnosti spojené s odvodem pojistného v jiném státě.

Koordinační nařízení nicméně upravují několik výjimečných situací, v nichž není standardní princip příslušnosti k pojistnému ve státě výkonu činnosti uplatňován. První z nich je dočasný výkon práce v jiném

¹¹ Obvyklým problémem je opožděné předávání cestovního kalendáře poté, kdy už jsou mzdy za daný měsíc zpracovány (a tedy zálohy na daň ze závislé činnosti odvedeny).

¹² Specifický režim se dočasně uplatňuje u daňových rezidentů Ukrajiny.

¹³ Viz § 38ch ZDP.

¹⁴ Viz https://www.financnisprava.cz/assets/tiskopisy/5530_15.pdf?202304131003.

¹⁵ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004, o koordinaci systémů sociálního zabezpečení. Nařízení se aplikuje nejen na všechny státy Evropské unie, ale i na další státy, které k nařízení přistoupily. Jedná se o Norsko, Lichtenštejnsko, Island a Švýcarsko.

¹⁶ Bilaterální smlouvy se v mnoha směrech liší a je nutné je vždy aplikovat obezřetně s ohledem na jejich věcnou, teritoriální i osobní příslušnost.

¹⁷ Další principy včetně souvislosti s evropskou judikaturou popisuje např. prof. Pennings v knize *European Social Security Law* (Pennings, F., 2022. *European Social Security Law*. 7th ed., Intersentia, ISSN 9781780688169).

¹⁸ Předpisy o koordinaci sociálního zabezpečení s pojmem daňový nerezident nepracují. Pojem zde používáme pro uvědomění si souvislosti v rámci tohoto textu.

¹⁹ Obsah tohoto pojmu je obdobný jako středisko životních zájmů pro daňové účely.

státě, kam spadá i běžná pracovní cesta. Jestliže nepřesáhne práce v jiném státě 24 měsíců²⁰, zůstává zaměstnanec pojištěn v původním státě. Tuto

skutečnost je vhodné potvrdit osvědčením A1 vydávaným úřady sociálního zabezpečení původního státu. Osvědčení by měl mít zaměstnanec u sebe při cestě do zahraničí pro případ kontroly ze strany úřadů. Další výjimečnou situací, ve které je vhodné získat osvědčení A1, je již popsaný výkon činnosti ve více státech. Poslední je pak jakákoliv jiná situace, ve které je v nejlépeším zájmu zaměstnance a zaměstnavatele účastnit se na pojištění v jiném státě, než jak určuje základní pravidlo. V těchto případech je výjimka udělována až po schválení úřady obou zúčastněných států a bez vystaveného osvědčení A1 nelze postupovat jinak, než by vyplývalo ze základního pravidla podle koordinačních nařízení. Vzhledem k tomu, že udělování této výjimky v praxi trvá mnoho měsíců a není na její udělení právní nárok, je vhodné případnou žádost podávat s dostatečným předstihem.

Hugo a Sally se baví o materialitě pro přezkoumání hospodaření

4. Materiality pro závěrečnou fázi přezkoumání hospodaření

Dostal jsem za úkol znovu vyhodnotit materialitu pro závěrečnou fázi přezkoumání hospodaření. Nechápu proč, když jsem pro dílčí přezkoumání, které proběhlo tři měsíce před koncem roku, při jejím stanovení skutečné celkové příjmy k 30. 9. extrapoloval na 12 měsíců.

Skutečné celkové příjmy se ale mohly k 31. 12. v porovnání s těmi extrapolovanými změnit, proto je třeba vyhodnotit, zda je předběžná materialita z dílčího přezkoumání stále vhodná.

A pokud vhodná není?

Pak ji musíš upravit. A pokud ji budeš snižovat, budeš muset vyhodnotit, zda je dosud provedená práce dostatečná i vzhledem k této snížené materialitě a popř. provést dodatečné postupy. Argumenty týkající se přehodnocení výše materiality musíš zdokumentovat ve spisu auditora.

A jak budu pracovat s materialitou při posuzování identifikovaných chyb a nedostatků ve vztahu k závěru zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření?

Závěr zprávy o výsledku přezkoumání hospodaření se skládá ze dvou částí, najdeš to v AS č. 52 v odstavci 52 a v příloze 2. V části A, která je podle ISAE 3000, budeš dopad identifikovaných chyb a nedostatků na vyjádření k souladu hospodaření s hledisky přezkoumání posuzovat s ohledem na materialitu. V části B, která je podle zákona o přezkoumání, uvedeš chyby a nedostatky a v čem spočívaly bez ohledu na jejich materialitu.

Pokud dobře rozumím, tak to znamená, že do části B uvedu chyby a nedostatky, i když budou zcela zanedbatelné?

Ano, přesně tak.

-SmM-

Závěr

Vedení mzdové agendy u zahraničních zaměstnanců je často nelehký úkol a vyžaduje komplexní posouzení národní i mezinárodní legislativy. Zaměstnanci zpravidla nemají tušení, co vše taková agenda obnáší, a mohou mít tendenci nedostatečně předávat informace, které mzdové oddělení pro správné odvedení daně z příjmů a pojištění na zákonné pojištění potřebuje. Je proto vhodné přehled nutných informací pokud možno automatizovat interními formuláři, se zaměstnanci důsledně komunikovat a opakovaně informace ověřovat. Na druhou stranu není nutné mít z této agendy obavy. Pro zahraniční zaměstnance je velkou úlevou, pokud jim zaměstnavatel dokáže v tomto směru vše vysvětlit, a oni vidí, že jsou jejich daňové povinnosti pod kontrolou.

Tento článek byl zpracován v rámci institucionální podpory IP 100040 na Fakultě financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze.

**Jana Tepperová,
Lucie Wadurová**

Jana Tepperová působí na Katedře veřejných financí Fakulty financí a účetnictví Vysoké školy ekonomické v Praze. Věnuje se především problematice mezinárodního zdanění, zdanění fyzických osob a koordinaci sociálního zabezpečení. Je certifikovanou daňovou poradkyní.

Lucie Wadurová je daňová poradkyně s mnohaletou praxí v mezinárodním daňovém poradenství. Působila také na Ministerstvu financí ČR, kde se zabývala změnami zdanění fyzických osob. Specializuje se na daň z příjmů fyzických osob, sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, především v přeshraničních situacích.

²⁰ A jsou-li splněny další podmínky stanovené nařízeními.

Audit mezd



Michal Šindelář

Se mzdovou agendou se v rámci své auditorské činnosti setkává v podstatě každý auditor, protože jde o oblast, která se vyskytuje u naprosté většiny společností. Mzdová oblast také nebývá vyhodnocena jako riziková či komplikovaná. Zpravidla jde o problematiku s rutinním a standardizovaným zpracováním. Tato oblast je také významně regulována právními předpisy a dozorována množstvím státních institucí – finanční úřad, česká správa sociálního zabezpečení či zdravotní pojišťovny. Poslední neméně důležitou kontrolní činnost v oblasti mezd provádí sami zaměstnanci, kteří by se při nesrovnalostech v rámci mzdové agendy jistě hlasitě ozvali.

Na druhé straně se v mzdové oblasti i v České republice objevilo množství podvodů a auditor se musí vyznat v celé řadě značně komplikovaných právních předpisů, při jejichž porušení hrozí společnosti poměrně významné sankce, které je případně nutné zobrazit v účetní závěrce.

Identifikace a vyhodnocení rizik a vnitřní kontrolní systém

Mzdová agenda se v dnešní době u všech zaměstnavatelů zpracovává zpravidla prostřednictvím informačního systému, který může být více či méně součástí účetního systému. Auditor se tedy v rámci seznámení s vnitřním kontrolním systémem musí zabývat tím, jak a kdo do systému mzdy zadává, jak a kdo tyto mzdy schvaluje či jak a kdo schvaluje jejich vyplácení. Pokud se navíc mzdy zpracovávají mimo účetní systém, musí se auditor zajímat o proces přenesení vypočtených mezd do účetního systému a identifikovat rizika, která v rámci tohoto přenosu vznikají – kdo a kdy přenos provádí, kdo kontroluje správnost přenesení mzdových sestav či kdo a jak může datový soubor při přenosu měnit. Dále by se auditor měl zajímat o nastavení přístupových práv do mzdového systému. Vzhledem k tomu, že oblast mezd je zpravidla rutinního charakteru s významným využitím IT systémů, nabízí se pro auditora využít testů kontrol. Mzdy a podklady k jejich zpracování potřebné jsou ve většině případů systémově zpracovány, nabízí se tedy možnost použití datových analýz.

Samostatnou kapitolou z pohledu auditu mezd je situace, kdy jsou mzdy zpracovány externě. V tomto případě musí auditor nejprve vyhodnotit, zda smluvní vztah mezi auditovanou účetní jednotkou a zpracovatelem mezd je na úrovni experta vedení, tj. že zpracovatel mezd vystupuje v pozici řekněme „poradce“, pak se auditor musí zaměřit na pravidla obsažená ve standardu ISA 500 *Důkazní informace*, nebo zda jsou mzdy kompletně zpracovány dodavatelem, pak musí auditor zvážit využití standardu ISA 402 *Zvažované skutečnosti týkající se účetní jednotky využívající služeb servisní organizace*.

Především v případě, kdy jsou mzdy zpracovány externě, se musí auditor zabývat způsobem předávání mzdové agendy od zpracovatele do účetní jednotky, odpovědností za kontrolu těchto dat, smluvními podmínkami týkajícími se odpovědností jednotlivých stran či faktickým vlastnictvím dat, ze kterých se mzdy kalkulují.

V neposlední řadě je nutné v rámci mezd věnovat pozornost vyhodnocení rizika podvodu. Při vyhodnocování tohoto rizika hraje významnou roli oddělení pravomocí a odpovědnosti v účetní jednotce. Pokud má v rámci společnosti mzdový(á) účetní pravomoc zadávat údaje o zaměstnancích do systému a např. upravovat parametry jejich mzdy, a to i čísla bankovních účtů, existuje poměrně vysoké riziko vzniku fiktivních mezd. Pro osobu s těmito pravomocemi totiž není složité vytvořit v systému „černé duše“, a to specificky v situacích, kdy společnost např. často pracuje se zaměstnanci na dohody konané mimo pracovní poměr. Toto riziko bude vznikat i při externím zpracování mezd. Pokud dobře nefunguje vnitřní kontrolní systém, je odhalení podvodů auditorem poměrně složité a dovolím si tvrdit, že často je toto odhalení „dílem náhody“. Kromě již popsaného je důvodem také to, že se tyto podvody odehrávají zpravidla po malých částkách, které jsou pod materialitou, nicméně v konečném součtu, probíhají-li tyto podvody po delší dobu, mohou být škody významné.

Další samostatnou kapitolou při auditu mzdových nákladů je problematika odměn členů orgánů společnosti, které by měly být vypláceny v souladu se smlouvou o výkonu této funkce. Nicméně auditor se v praxi může setkat se souběhy, kdy členové statutárního orgánu jsou zároveň zaměstnanci společnosti, či s fakturací členů statutárního orgánu za své služby společnosti. V těchto případech se auditor musí seznámit s daňovými a právními riziky těchto souběhů, kdy hrozí např. úplná neplatnost těchto smluv či možnost přehodnocení vyplácených odměn z daňového pohledu. Vždy je nutné mít na paměti, že odměny členů orgánů musí být schváleny nejvyšším orgánem společnosti (viz například § 59 a násl. zákona o obchodních korporacích).

S problematikou mezd také souvisí oblasti s vyšší mírou nejistoty, než je samotné účtování mezd, a to jsou zejména odhady v oblasti účtování bonusů a odměn či nevybrané dovolené. V těchto případech je nutné aplikovat postupy uvedené ve standardu ISA 540 *Audit účetních odhadů a souvisejících vysvětlujících a popisných informací v účetní závěrce*.

Analytické a detailní testy věcné správnosti

Zůstatky rozvahových účtů souvisejících se mzdovou problematikou nebývají ke konci účetního období materiální, nicméně transakce související s účtováním mezd již zpravidla hodnotově významné jsou. Auditorské postupy tedy budou zaměřeny především

na oblast testování transakcí (oblast výkazu zisku a ztráty). Konkrétní auditorské postupy potom budou závislé na tom, jaká tvrzení auditor vyhodnotil jako relevantní.

V rámci auditorských postupů jsou v oblasti mezd velmi často využívány analytické testy věcné správnosti, při kterých auditor na základě svých postupů odhadne očekávanou výši dané položky a porovná ji s hodnotou vykazovanou společností. Faktory, které ovlivňují výši mzdových nákladů, souvisejících nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění placené zaměstnavatelem za zaměstnance, výši závazků vůči zaměstnancům či závazků z titulu daně z příjmů ze závislé činnosti, jsou relativně přímo závislé na počtu zaměstnanců, mzdových tarifech či vychází konkrétně z dané legislativy. Auditor může například odhadnout průměrnou hrubou mzdu zaměstnance (očištěnou o odměny členům orgánů) za běžné období na základě hrubé mzdy zaměstnanců z minulého období upravené o meziroční změny ve mzdových tarifech. Tento analytický test lze dále doplnit o test nákladů souvisejících s pojistným na sociální zabezpečení hrazeným zaměstnavatelem za zaměstnance tak, že auditor odhadne výši očekávaného nákladu na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem za zaměstnance na základě zákonného procenta aplikovaného na hrubou výši mezd.

Riziko v případě tvrzení *úplnosti* v oblasti mezd, tedy např. riziko, že nebyly všechny mzdy zaúčtovány, bývá zpravidla nízké, protože dotčení zaměstnanci by na toto opomenutí velmi rychle upozornili sami. Úplností se auditor tak zpravidla zabývá spíše u pojistného na sociální zabezpečení a zdravotního pojištění, úhrad srážkové daně či zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele. Specifickým problémem ve vztahu k úplnosti mezd může být, zejména po zrušení EET, vyplácení zaměstnanců v hotovosti. Tento příklad nicméně vyžaduje existenci peněžních prostředků mimo účetnictví. Vodítkem k takovému chování mohou být například neúměrně nízké oficiální mzdy v porovnání s konkurenčními společnostmi.

Riziko v případě tvrzení *výskytu* (také ve vazbě na riziko podvodu) mzdových transakcí bývá závažnějším problémem. Jedná se o tvrzení, kdy auditor musí ověřit, zda údaje obsažené ve výkazu zisku a ztráty související se mzdami souvisí skutečně s odměnami za odvedenou práci, a související pojistné. Auditorské postupy v této oblasti se obvykle zaměřují na porovnání údajů z docházkového systému, výkazů práce aj. s údaji o výši měsíční mzdy čerpané na základě pracovní smlouvy na vzorku zaměstnanců. S tímto tvrzením je vhodné se zaměřit na riziko podvodu v souvislosti s existencí fiktivních mezd. Vhodné je zaměřit se na zaměstnance, se kterými byl v průběhu účetního období ukončen pracovní poměr, a ujistit se, že těmto zaměstnancům mzdy dále nejsou vypláceny. Dalším způsobem ověření tohoto rizika je porovnání seznamu zaměstnanců s položkovým výčtem zaúčtovaných mezd. Aby tato porovnání byla důvěryhodná,

musí ve společnosti existovat oddělení pravomocí mezi odděleními (osobou) zpracovávajícím seznam zaměstnanců a samotným účetním oddělením. Výskyt mezd lze také ověřit (na vzorku či za pomoci datové analýzy) odsouhlasením plateb poukázaných na bankovní účty zaměstnanců se mzdovou agendou (mzdové listy).

V rámci ověřování tvrzení *správnosti* mezd se auditor zaměřuje především na správnost jejich výpočtu včetně odvodů pojistného na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Ověření spočívá v tom, že auditor překontroluje výpočet mezd zaměstnanců provedený zaměstnavatelem včetně případného správného zohlednění nemocí, dovolených aj. na vzorku zaměstnanců. V souvislosti s tímto auditorským postupem je vhodné ověřit také správnost srážek ze mzdy a ostatních srážek dle konkrétních pracovních smluv či kolektivní smlouvy. Zpravidla se toto ověření provádí na základě dat získaných k předchozím uvedeným testům.

Správná *klasifikace* mzdových (osobních) nákladů není zpravidla problematická. Mzdové (osobní) náklady není možné snadno zaměnit s jiným druhem nákladu, navíc se tyto náklady nevyhodnocují jednorázově, ale dochází k jejich zaúčtování standardizovaně a v pravidelných intervalech. Problematika klasifikace mzdových nákladů nicméně může souviset s problematikou ocenění nedokončené výroby a výrobků. V případě výrobního podniku je nutné do ocenění zásob vlastní výroby alokovat přímé náklady a případně poměrnou část variabilní či fixních nepřímých nákladů.

Závěr

Jako v každé oblasti auditované účetní závěrky bude rozsah testování v oblasti mezd záviset na významnosti mzdové agendy jako celku, identifikovaných rizicích a také na identifikaci relevantních tvrzení v této oblasti. Ve většině případů nebude nutno provést beze zbytku všechny popsané auditorské postupy. Auditor by měl vybrat pouze ty testy, které jsou pro danou situaci potřebné a v jejichž případě vyhodnotil auditor potenciální rizika materiální nesprávnosti.

Článek je zpracován jako výstup projektu IGA VŠE F1/25/2019 Tržní selhání a jejich vliv na kvalitu auditu v České republice.

Michal Šindelář

Ing. Michal Šindelář, Ph.D., je partnerem auditu ve společnosti EURO-Trend Audit a působí jako odborný asistent na katedře finančního účetnictví a auditingu Fakulty financí a účetnictví VŠE v Praze. Odborně se zabývá především problematikou kvality poskytovaných auditorských služeb v České republice a vztahem mezi obchodním právem, účetními a daňovými předpisy – v této oblasti je také spoluautorem několika publikací. Věnuje se také lektorské činnosti pro Komoru auditorů ČR a jiné odborné instituce.

Návrh novely zákoníku práce přináší nová pravidla

Ministerstvo práce a sociálních věcí předložilo novou zákoníku práce, kterou vláda 5. dubna 2023 schválila a předložila poslanecké sněmovně 18. dubna 2023, kde je aktuálně projednávána jako sněmovní tisk 423.

Nová pravidla pro home office

Kromě transpozice několika evropských směrnic¹ přináší novela změny, mezi něž patří nová pravidla pro práci na dálku (home office) či možnost poskytnout zaměstnancům na home office náhrady nejběžnějších nákladů formou paušálu.

Paušál za každou hodinu odpracovanou z domova bude dobrovolný, závislý na dohodě mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Firmy mohou případně setrvat u současné praxe, tedy poskytování prokázaných výdajů (za energie, teplo a vodu).

Záměrem nových pravidel pro home office je zohlednění individuálních potřeb osob pečujících o děti do devíti let, o své blízké anebo potřeb těhotných žen. Pokud požádají o práci z domova nebo na zkrácený úvazek, zaměstnavatel je nově povinen případné nevyhovění takové žádosti písemně odůvodnit.

¹ Směrnice o transparentních a předvídatelných pracovních podmínkách v EU, směrnice o rovnováze mezi pracovním a soukromým životem a směrnice o některých aspektech úpravy pracovní doby.

Změny u dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr (DPP, DPČ)

Zaměstnancům pracujícím na dohodu přináší novela větší předvídatelnost práce a právo na dovolenou. Toto právo vznikne ze zákona automaticky při splnění příslušných podmínek (podobných jako v případě pracovního poměru).

Zaměstnavatel bude nově povinen rozvrhovat pracovní dobu zaměstnancům pracujícím na dohody, a to nejméně tři dny předem, pokud se nedomluví jinak. S tím souvisí i právo na veškeré překážky v práci.

Další změny

Rozšiřuje se okruh informací, které musí zaměstnavatel písemně poskytnout zaměstnanci při vzniku pracovněprávního vztahu. Lhůta pro poskytnutí této informace se zkracuje z jednoho měsíce na sedm dní.

Novela také modernizuje doručování v pracovněprávních vztazích, a to s ohledem na postup digitalizace a potřeby praxe. Cílem je zjednodušení veškerých procesů.

Účinnost novely bude záviset na délce legislativního procesu.

Zdroj: Tisková zpráva Ministerstva práce a sociálních věcí ČR, 5. dubna 2023

-VeL-

Test: Jak znáte mzdovou problematiku?



Vyberte odpověď, která je z nabízených variant podle vašeho názoru nejspřávnější.

1. Sociální fond se:

- vykazuje jako součást vlastního kapitálu
- vykazuje jako součást závazků
- nevykazuje se

2. Novela interpretace NÚR I-8 upravuje způsob účtování o zaměstnaneckých benefitech, které se poskytují ze sociálního fondu, a to:

- rozvahově
- výsledkově
- rozvahově nebo výsledkově, obojí je dle I-8 možné

3. V případě roční odměny zaměstnance jako nárokové složky mzdy a splnění měřitelných kritérií k datu účetní závěrky:

- je vykázán dluh až po potvrzení a schválení výše odměny k tomu příslušným orgánem
- je vykázán dluh účetní jednotky již k datu účetní závěrky
- dluh se k datu závěrky nevykáže a o odměně se bude účtovat, až v okamžiku jejího vyplacení

4. Náhrady mezd za nevybranou dovolenou roku 2022, pokud je možné, aby si je zaměstnanci vyčerpali v roce 2023, se správně v roce 2022:

- nevykazují
- vykazují jako dohadné položky pasivní
- vykazují jako rezervy

5. Podle § 22 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů je pro příjem ze závislé činnosti (zaměstnání) ze zdrojů na území České republiky podstatný výkon práce:

- na území České republiky
- pro českého zaměstnavatele z právního pohledu
- pro českého zaměstnavatele z ekonomického pohledu

6. Pokud je smluvně sjednaným pravidelným pracovištěm agenturního zaměstnance sídlo agentury práce, cesta zaměstnance z místa výkonu práce do místa faktického výkonu práce:

- není pracovní cestou
- je pracovní cestou a za ni poskytované náhrady

cestovních výdajů podléhají dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

- c) je pracovní cestou a za ni poskytované náhrady cestovních výdajů nepodléhá dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

7. Zákon o daních z příjmů označuje jako daňového rezidenta osobu, která:

- a) má na území České republiky trvalé bydliště
 b) má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje (alespoň 183 dnů v daném kalendářním roce)
 c) se na území České republiky obvykle zdržuje (alespoň 180 pracovních dnů v daném kalendářním roce)

8. U příjmů ze zaměstnání se odvod pojistného na zákonné pojištění řídí:

- a) stejnými pravidly jako odvod daně z příjmů
 b) jinými pravidly než odvod daně z příjmů, ale pojistné je vždy splatné ve stejném státě jako daň
 c) jinými pravidly než odvod

daně z příjmů a pojistné může být splatné v jiném státě než daň

9. Porušením principu oddělení pravomoci a odpovědnosti je, když stejná osoba:

- a) podepisuje pracovní smlouvu se zaměstnancem a zároveň její údaje vkládá do informačního systému
 b) zadává parametry určující výši mezd a zároveň údaje o pracovních smlouvách zaměstnanců
 c) podepisuje příkazy k úhradě mezd z banky a vyplácí mzdy v hotovosti

10. Úplnost mezd je nutno ověřovat pomocí testů věcné správnosti:

- a) pokud bylo pro dané tvrzení identifikováno riziko materiální nesprávnosti
 b) pouze pokud bylo pro dané tvrzení identifikováno riziko z důvodu podvodu
 c) pouze pokud auditor zjistil v oblasti mezd porušení principu oddělení pravomoci a odpovědnosti

-VeL-

Řešení: 1a, 2b, 3b, 4c, 5a, 6c, 7b, 8c, 9b, 10a



AUDITOR č. 5/2023

ročník XXX

REDAKCE

Komora auditorů ČR
 Opletalova 55, 110 00 Praha 1
 tel.: 224 212 670, 221 602 289
 e-mail: redakce@kacr.cz

REDAKTORKA

Ing. Lenka Zouharová, Ph.D.

REDAKČNÍ RADA

doc. Ing. Ladislav Mejzlík, Ph.D.,
 předseda
 Ing. Jiří Pelák, Ph.D.,
 místopředseda
 Jarmila Melichová
 Ing. Jiří Mikyna
 Ing. Jan Molín, Ph.D.
 doc. Ing. David Procházka, Ph.D.
 Ing. Michal Šindelář, Ph.D.
 Ing. Michal Štěpán
 Ing. Petr Vácha, Ph.D.

Pravidla pro zveřejňování článků jsou uvedena na webu KA ČR (www.kacr.cz/desatero). Články prochází recenzním řízením redakční rady.

VYDÁVÁ

Komora auditorů České republiky
 tel.: 224 212 670, 224 222 178
 IČ 70901473

Vydávání povoleno MK ČR 6934
 ISSN 1210-9096

INZERCE, SAZBA, DISTRIBUCE

Infomedia, spol. s r.o.
 Otradovická 731/11, 142 00
 Praha 4, tel.: 607 972 085
 e-mail: infomedia@infomedia.cz

TISK

Wendy, spol. s r.o., Mělník

OBJEDNÁVKY A PŘEDPLATNÉ

Komora auditorů ČR
 e-mail: kacr@kacr.cz

Vychází 10x ročně

Roční předplatné: 950 Kč

Pro členy KA ČR zdarma

www.kacr.cz

© Komora auditorů ČR