

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Mzdové účetnictví v České republice a vybrané členské
zemi EU**

Veronika Mizerová

© 2019 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Veronika Mizerová

Podnikání a administrativa

Název práce

Mzdové účetnictví v ČR a vybrané členské zemi EU

Název anglicky

Issue of the Payroll Accounting in the Czech Republic and the Selected EU Member State

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je přiblížit hlavní principy mzdového účetnictví a s tím spojené účetní legislativy v České republice a na Slovensku, komparace konkrétních výpočtů mezd zaměstnanců v těchto dvou zemích a vymezení rozdílů v účtování mezd.

Metodika

Postup zpracování bakalářské práce vychází z předpokladu systematického zpracování teoretických východisek pro vytvoření vlastní práce v části literární rešerše. Teoretická východiska budou zpracována na základě samostatného studia tematicky zaměřené odborné literatury. Zpracováním literární rešerše se zpřesní cíl práce, jehož dosažení bude předmětem vlastní práce. Při zpracování bude použita především metoda dedukce, kompilace a komparace.

Ve vlastní práci budou následně na praktických příkladech aplikovány zjištěné postupy účtování a zdůrazněny rozdílné přístupy v ČR a Slovenska.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

mzdové účetnictví, mzda, daň z příjmů ze závislé činnosti, zdravotní pojištění, sociální zabezpečení, srážky ze mzdy

Doporučené zdroje informací

CINGELOVÁ, Z. Průručka mzdovej účtovníčky. Žilina: Poradca, 2017. ISBN 9788081860065.

CHLÁDKOVÁ, A. a P. BUKOVJAN. Personalistika: dvanáctero správného vedení personální agendy. 5. aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-692-1.

SUROVÝ, M. Povinnosti zaměstnavatele 2017: Bez chýb, pokút a penále. Žilina: Poradca, 2017. ISBN 9788081620249.

ŠUBRT, B., LEIBLOVÁ, Z., PŘÍHODOVÁ, V. a kol. Abeceda mzdové účetní 2017. Olomouc: ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-062-1.

VYBÍHAL, V. a kol. Mzdové účetnictví 2018, praktický průvodce. Praha: Nakladatelství Grada, 2018. ISBN 978-80-271-0871-8.

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Předběžný termín obhajoby

2018/19 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Mgr. Hana Krejčí

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 13. 11. 2018

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 21. 11. 2018

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 06. 03. 2019

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Mzdové účetnictví v České republice a vybrané členské zemi EU" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 12. 3. 2019

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala své vedoucí bakalářské práce paní Ing. Mgr. Haně Krejčí za odborné vedení, vstřícný přístup, cenné rady a připomínky, které mi pomohly při zpracování této bakalářské práce.

Mzdové účetnictví v České republice a vybrané členské zemi EU

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá hlavními principy mzdového účetnictví v České republice a na Slovensku a jejich komparací. Teoretická část charakterizuje základní pojmy mzdového účetnictví, způsob odměňování za vykonanou práci včetně účtování mezd a následně se zabývá především sociálním zabezpečením, zdravotním pojištěním a dani z příjmů ze závislé činnosti.

Praktická část práce je zaměřena na komparaci výpočtů mezd zaměstnanců v České republice a na Slovensku. Tvoří ji modelové příklady, jejichž cílem je zobrazit rozdíly mezi českým a slovenským způsobem výpočtu mezd. Modelové příklady zachycují především skutečnosti, v nichž se mzdové účetnictví obou zemí rozchází.

Klíčová slova: mzdové účetnictví, mzda, daň z příjmů ze závislé činnosti, zdravotní pojištění, sociální zabezpečení, srážky ze mzdy

Issue of the Payroll Accounting in the Czech Republic and the Selected EU Member State

Abstract

The Bachelor thesis deals with the main principles of the payroll accounting in the Czech Republic and Slovakia and their comparison. The theoretical part characterizes the basic concepts of payroll accounting, the way of remuneration for work done including its accounting. Afterwards, the thesis deals mainly with social security, health insurance and personal income tax from dependent activity.

The practical part of the thesis is focused on the comparison of wage calculation in the Czech Republic and Slovakia. It is comprised of model examples to show differences between the Czech and the Slovak way of wage calculation. Model examples capture the main differences in payroll accounting of both countries.

Keywords: payroll accounting, wage, personal income tax from dependent activity, health insurance, social security, wage deduction

Obsah

1 Úvod.....	11
2 Cíl práce a metodika práce	12
2.1 Cíl práce	12
2.2 Metodika práce.....	12
3 Teoretická východiska	13
3.1 Základní pojmy	13
3.2 Pracovněprávní vztahy	14
3.2.1 Pracovní poměr	14
3.2.1.1 Vznik pracovního poměru	14
3.2.1.2 Skončení pracovního poměru	15
3.2.2 Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr.....	16
3.3 Odměňování za práci.....	18
3.3.1 Příplatky ke mzdě	18
3.3.2 Minimální mzda.....	20
3.3.3 Zaručená mzda.....	21
3.3.4 Průměrný výdělek	21
3.3.4.1 Formy průměrného výdělků	22
3.3.5 Výpočet mzdy	22
3.4 Cestovní náhrady.....	24
3.5 Účtování mezd	28
3.6 Povinné odvody pojistného	29
3.6.1 Zdravotní pojištění.....	29
3.6.1.1 Výpočet a vyměřovací základ pojistného.....	30
3.6.1.2 Sazba pojistného	30
3.6.1.3 Odvod pojistného a povinnosti zaměstnavatele	31
3.6.2 Pojistné na sociální zabezpečení.....	32
3.6.2.1 Výpočet a vyměřovací základ pojistného.....	32
3.6.2.2 Sazby pojistného.....	33
3.6.2.3 Odvod pojistného.....	34
3.6.3 Pojistné u dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr.....	34
3.6.4 Účtování zdravotního a sociálního pojištění.....	34
3.7 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.....	36
3.7.1 Předmět daně.....	36

3.7.2	Základ daně	37
3.7.3	Stanovení daně	38
3.7.4	Slevy na dani a daňové zvýhodnění	40
3.7.5	Účtování daně	41
3.8	Stravování zaměstnanců	42
4	Vlastní práce	45
4.1	Příklad č. 1 – daňový bonus, cestovní náhrady	45
4.2	Příklad č. 2 – solidární daň	49
4.3	Příklad č. 3 – dohoda o provedení práce, o brigádnické činnosti	51
5	Zhodnocení výsledků	54
6	Závěr	56
7	Seznam použitých zdrojů	57

Seznam tabulek

Tabulka 1 - Délka výpovědní doby v České republice a na Slovensku	16
Tabulka 2 - Rozsah výkonu práce u jednotlivých typů dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr	17
Tabulka 3 - Minimální výše příplatků ke mzdě v České republice a na Slovensku	19
Tabulka 4 - Minimální mzda v roce 2018 pro jednotlivé stupně náročnosti práce	21
Tabulka 5 - Nejnižší úroveň zaručené mzdy v roce 2018	21
Tabulka 6 - Náhrada za jízdní výdaje na ujetý 1 km	25
Tabulka 7 - Náhrada za jízdné výdaje za spotřebované pohonné hmoty na 1 litr	25
Tabulka 8 - Náhrada za stravné	26
Tabulka 9 - Krácení stravného za bezplatně poskytnuté jídlo v ČR	26
Tabulka 10 - Krácení stravného za bezplatně poskytnuté jídlo na Slovensku	26
Tabulka 11 - Sazby zdravotního pojištění	31
Tabulka 12 - Sazby pojistného na sociální zabezpečení v ČR	33
Tabulka 13 - Sazby sociálního pojištění na Slovensku	33
Tabulka 14 – Rozdíl ve způsobu zdanění a druhu prohlášení v ČR a na Slovensku	38
Tabulka 15 - Sazby daní	39
Tabulka 16 - Výpočet daňové povinnosti	40
Tabulka 17 - Slevy na dani	41
Tabulka 18 - Výpočet mzdy příkladu č. 1 v ČR a na Slovensku	46

Tabulka 19 - Výpočet mzdy příkladu č. 2 v ČR a na Slovensku49

Tabulka 20 - Výpočet mzdy příkladu č. 3 v ČR a na Slovensku 51

Seznam schémat

Schéma 1 - Účtování cestovních náhrad27

Schéma 2 - Účtování mezd28

Schéma 3 - Účtování zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení35

Schéma 4 - Zálohy na daň z příjmu, srážková daň42

Schéma 5 - Stravenky43

1 Úvod

Mzdové účetnictví představuje rozsáhlou oblast, kterou se zabývá každý podnik, který má alespoň jednoho zaměstnance. Jedná se o problematiku, která je v určité míře známá každému člověku, ale ne všichni jí hlouběji rozumí. Mzdové účetnictví vychází nejen z účetních pramenů, ale i z pramenů právních a daňových. Zahrnuje pracovněprávní vztahy, odměňování zaměstnanců, s nimi spojené povinné odvody pojistného a zdanění mezd. Součástí mzdového účetnictví je také stravování zaměstnanců či cestovní náhrady, které mohou vzniknout v souvislosti s vynaloženými výdaji na pracovní cestu v průběhu výkonu práce zaměstnance. Celou touto problematikou se v podniku zabývají mzdové účetní. Ty se každoročně musí vypořádat se značným množstvím novel, které se často mění.

Tato bakalářská práce se věnuje rozdílnostem českého a slovenského mzdového účetnictví. Ke komparaci mzdového účetnictví je vybrána česká a slovenská legislativa z důvodu historického propojení zemí. Práce vychází z legislativy platné ke konci roku 2018. Cílem této práce je porovnat české a slovenské mzdové účetnictví a nastínit odlišné postupy výpočtu mezd zaměstnanců a jejich účtování.

Práce vymezuje základní pojmy mzdového účetnictví, kdo je účastníkem pracovněprávních vztahů, druhy pracovněprávních vztahů, možnosti jejich vzniku a zániku, způsoby odměňování zaměstnanců včetně postupu výpočtu mzdy, vymezení mzdy a průměrného výdělku, ze kterého se určuje výše příplatků ke mzdě, cestovní náhrady a stravování zaměstnanců. Dále se práce podrobněji zabývá složkami, které výrazně ovlivňují výši mzdy – zdravotnímu a sociálnímu pojištění a dani z příjmu ze závislé činnosti. U zdravotního a sociálního pojištění se práce především zaměřuje na povinnosti zaměstnance a zaměstnavatele, sazby pojistného, stanovení jeho výše a jejich odvodům. Problematika zdanění mezd se soustřeďuje na předmět a základ daně, typy daní, které lze při zdanění mezd použít, stanovení daně a možnosti uplatnění slev na dani či daňového zvýhodnění. Výše uvedené účetní případy jsou doplněny o způsob účtování.

Součástí práce jsou modelové příklady, které zachycují tyto poznatky v praktickém využití. Účelem těchto modelových příkladů je zobrazit rozdíly mezi českým a slovenským výpočtem mezd a poukázat tak na odlišnosti, které se při stanovení mezd vyskytují.

2 Cíl práce a metodika práce

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je přiblížit hlavní principy mzdového účetnictví a s tím spojené účetní legislativy v České republice a na Slovensku, komparace konkrétních výpočtů mezd zaměstnanců v těchto dvou zemích a vymezení rozdílů v účtování mezd.

2.2 Metodika práce

Bakalářská práce je rozdělena do dvou částí, teoretické a praktické. Teoretická část vychází z nastudované odborné literatury, odborných článků a právních norem souvisejících se mzdovým účetnictvím v České republice a Slovenské republice. Získané informace jsou použity pro vznik literární rešerše. Jejím zpracováním je upřesněn cíl práce, jehož dosažení je předmětem vlastní práce. Ke zpracování informací jsou použity metody dedukce, kompilace a komparace. V teoretické části jsou nejdříve charakterizovány základní pojmy mzdového účetnictví, způsob odměňování vykonané práce včetně účtování mezd, a to za použití metody popisné analýzy. Následně se práce věnuje zejména sociálnímu zabezpečení, zdravotnímu pojištění a dani z příjmů ze závislé činnosti, tato problematika je zpracována na základě komparace.

Poznatky získané v teoretické části slouží jako podklad pro vytvoření praktické části práce. Praktická část se zaměřuje na komparaci výpočtu mezd zaměstnanců v České republice a na Slovensku. Tuto část práce tvoří modelové příklady, jež znázorňují postup a způsob výpočtu mezd včetně podrobných propočetů. Zvolené modelové příklady jsou následně analyzovány. Modelové příklady zachycují především skutečnosti, v nichž se mzdové účetnictví obou zemí rozchází. Jedná se o daňový bonus, cestovní náhrady, solidární daň a dohodu o provedení práce. V závěru práce dochází ke shrnutí a zhodnocení dosažených výsledků z praktické části. Pro přepočítání z eur na české koruny je v celé práci použit kurz ČNB ke dni 1. 12. 2018 $1 \text{ €} = 25,955 \text{ Kč}$.

3 Teoretická východiska

Teoretická východiska se v úvodu zaměřují na seznámení se základními pojmy souvisejícími s pracovněprávními vztahy a se základními právními předpisy. Následně je popsán způsob odměňování zaměstnanců, zdanění příjmů fyzických osob, odvod daně, zdravotního a sociálního pojištění a jejich účtování. Daná problematika je sledována v České republice a na Slovensku.

3.1 Základní pojmy

Problematica mzdového účetnictví je založena na pracovněprávních vztazích. K pracovněprávním vztahům se váže široká škála právních předpisů. Základním předpisem upravujícím tyto vztahy je v České republice (dále jen ČR) zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen ZP) a na Slovensku zákon č. 311/2001 Z. z., zákoník práce (dále jen ZPSR). **Pracovněprávní vztahy** jsou vztahy vznikající mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem nebo kolektivem zaměstnanců a zaměstnavatelem při výkonu závislé činnosti. **Závislou činností** se rozumí vykonávání práce ve vztahu nadřízenosti zaměstnavatele a podřízenosti zaměstnance, kdy zaměstnanec vykonává práci jménem zaměstnavatele osobně a podle jeho pokynů za mzdu, plat nebo odměnu za práci. Mezi základní pracovněprávní vztahy patří pracovní poměr a dohody konané mimo pracovní poměr.

Zaměstnanec je fyzická osoba, která vykonává pro zaměstnavatele závislou činnost. Dle § 35 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník vzniká způsobilost fyzické osoby vstupovat do pracovněprávních vztahů jako zaměstnanec dosažením 15 let a ukončením povinné školní docházky. Ovšem uzavírat dohodu o hmotné odpovědnosti může zaměstnanec až dosažením věku 18 let.

Zaměstnavatelem je osoba, pro kterou vykonává fyzická osoba závislou činnost. Zaměstnavatelem může být jak právnická osoba (korporace, územně samosprávné celky, stát), tak fyzická osoba (OSVČ). (Zákon č. 262/2006 Sb.; zákon č. 311/2001 Z. z.)

3.2 Pracovněprávní vztahy

Pracovněprávní vztahy se rozdělují do dvou typů. V této kapitole se bakalářská práce zabývá oběma typy. Jedním je pracovní poměr a druhým jsou dohody konané mimo pracovní poměr.

3.2.1 Pracovní poměr

Základním typem pracovněprávního vztahu je pracovní poměr, při kterém se zaměstnanec zavazuje vykonávat pro zaměstnavatele závislou činnost. Před uzavřením pracovního poměru je zaměstnavatel ze zákona povinen seznámit fyzickou osobu s právy a povinnostmi, které by pro ni z uzavřené smlouvy plynuly, dále s pracovními podmínkami a podmínkami odměňování. (Zákon č. 262/2006 Sb.; zákon č. 311/2001 Z. z.)

3.2.1.1 Vznik pracovního poměru

Pracovní poměr může vzniknout na základě pracovní smlouvy nebo jmenováním vedoucího pracovníka. Nejčastějším způsobem je založení pracovního poměru na základě pracovní smlouvy. Jedná se o dvoustranné právní jednání, jehož obsahové a formální náležitosti určuje zákon. Za den vzniku je považován den, který je sjednaný v pracovní smlouvě jako den nástupu do práce. Vyžaduje-li to právní předpis, může sepsání pracovní smlouvy předcházet volba. Pracovní smlouva musí být vždy uzavřena písemně, přičemž každá ze smluvních stran obdrží jedno vyhotovení. Aby byla pracovní smlouva platná, musí obsahovat:

- druh práce, kterou bude zaměstnanec vykonávat,
- místo výkonu práce,
- den nástupu do práce.

V pracovní smlouvě může být dále sjednána zkušební doba, ujednání o délce dovolené, kratší pracovní době, výpovědních lhůtách či mzdových podmínkách. Neuvedou-li strany délku trvání práce do pracovní smlouvy, má se za to, že je pracovní poměr uzavřen na dobu neurčitou. Dle stávající právní úpravy nesmí délka pracovního poměru na dobu určitou přesáhnout hranici tří let. Strany mohou tento pracovní poměr

opakovat nejvýše dvakrát, za opakování se považuje i prodloužení pracovního poměru. (Zákon č. 262/2006 Sb.; zákon č. 311/2001 Z. z.)

Pro zaměstnavatele a zaměstnance je výhodné sjednat ve smlouvě zkušební dobu. Zaměstnavatel může v průběhu této doby prověřit, zda má zaměstnanec požadované schopnosti a zda vykonává svoji práci odpovědně a dle potřeb společnosti. Případně si může vybrat z více přijatých zaměstnanců toho nejprospěšnějšího. Na druhou stranu si zaměstnanec může vyzkoušet, jestli dostačuje na daný druh práce, jestli se v daném kolektivu spolupracovníků dobře cítí a jestli mu stanovené pracovní podmínky vyhovují. Je-li sjednána zkušební doba, nesmí být dle ZP a ZPSR delší než 3 měsíce, u vedoucích zaměstnanců 6 měsíců, ode dne vzniku pracovního poměru a nesmí být delší, než je polovina sjednané doby trvání pracovního poměru. Zaměstnavatel ji nesmí dodatečně prodloužit a je nutné, aby byla sjednána nejpozději v den nástupu do práce.

3.2.1.2 Skončení pracovního poměru

Ukončit pracovní poměr je možné dohodou mezi smluvními stranami, výpovědí, okamžitým zrušením, ve zkušební době nebo uplynutím sjednané doby v případě pracovního poměru uzavřeného na dobu určitou. Rozvázání pracovního poměru musí mít vždy písemnou podobu.

Výpověď může podat zaměstnanec i zaměstnavatel. Ze strany zaměstnavatele může být výpověď podána jen z důvodů uvedených v § 52 ZP a v § 63 ZPSR. Oproti zaměstnavateli může zaměstnanec podat výpověď z jakéhokoli důvodu nebo i bez udání důvodů. V případě výpovědi končí pracovní poměr uplynutím výpovědní doby. Výpovědní doba začíná běžet od 1. dne následujícího měsíce po doručení výpovědi druhé straně. Do výpovědní doby se nezapočítává tzv. ochranná doba – doba, v níž zaměstnavatel nesmí ukončit pracovní poměr se zaměstnancem. Ochranná doba se týká například těhotných zaměstnankyň nebo zaměstnanců, kteří jsou dlouhodobě uvolněni ze zaměstnání z důvodu výkonu veřejné funkce. (Zákon č. 262/2006 Sb.; zákon č. 311/2001 Z. z.)

V České republice trvá výpovědní doba nejméně dva měsíce s výjimkou uvedenou v § 51 písm. a) ZP. Slovenská právní úprava výpovědní doby je podstatně složitější. Délka výpovědní doby se odvíjí od délky trvání pracovního poměru, musí být však delší než

1 kalendářní měsíc. (Zákon č. 311/2001 Z. z.) V následující tabulce jsou zobrazeny konkrétní délky výpovědní doby v obou zemích.

Tabulka 1 - Délka výpovědní doby v České republice a na Slovensku

Důvod zániku PP	Délka trvání PP	Délka výpovědní doby (v měsících)	
		Česká republika	Slovensko
Zánik podniku, nadbytečnost	1 – 5 let	minimálně 2	2
	Déle než 5 let		3
Jiné důvody	Méně než 1 rok		minimálně 1
	Více než 1 rok		minimálně 2

Zdroj: vlastní zpracování dle ZP a ZPSR

Výjimečnou formou skončení pracovního poměru je jeho **okamžité zrušení**. Zaměstnavatel takto ukončí pracovní poměr se zaměstnancem v případě, že zaměstnanec poruší zvláště hrubým způsobem své pracovní povinnosti, nebo je-li zaměstnanec odsouzen za úmyslný trestný čin. Ze strany zaměstnance je tato forma přípustná, pokud mu není vyplacena mzda do 15 dnů po termínu splatnosti.

Rozvázat pracovní poměr **ve zkušební době** může kterákoli ze stran i bez udání důvodů. Jediným omezením je skutečnost, že zaměstnavatel nesmí propustit zaměstnance v době prvních 14 kalendářních dnů dočasné pracovní neschopnosti. Pracovní poměr končí dnem doručení zrušení. (Vybíhal a kol., 2018; zákon č. 311/2001 Z. z.)

3.2.2 Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr

Druhým typem základních pracovně právních vztahů jsou dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr. Pracovní poměr a dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr se liší v povinnosti zaměstnavatele rozvrhnout zaměstnanci pracovní dobu. Tu zaměstnavatel u dohod nemá, a proto se používají pro nepravidelnou výpomoc. Pokud není v dohodě sjednán možný způsob zrušení právního vztahu, lze ho ukončit dohodou, výpovědí či okamžitým zrušením. Na rozdíl od pracovního poměru mají v případě výpovědi dohody stanovenou 15denní výpovědní dobu. (Cingelová, 2017; Šubrt a kol., 2017)

Dle ZP náleží zaměstnancům, kteří pracují na základě dohod, pouze nárok na odměnu za vykonanou práci, případně i na náhradu škody. Tímto typem pracovně

právních vztahů ztrácí nárok na dovolenou, pracovní volno, odstupné či cestovní náhrady. Obdobně jako u pracovního poměru i dohody konané mimo pracovní poměr musí mít písemnou podobu.

V § 74 a násl. ZP je upravena existence dvou typů dohod, a to **dohody o provedení práce** a **dohody o pracovní činnosti**. Dohoda o provedení práce musí obsahovat dobu, na kterou se dohoda uzavírá. Dohoda o pracovní činnosti navíc obsahuje sjednanou práci, odměnu a rozsah pracovní doby.

Podle slovenské právní úpravy může zaměstnavatel uzavírat s fyzickou osobou dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, pokud se jedná buď o práci, která je vymezena výsledkem (**dohoda o vykonání práce**), nebo se jedná o příležitostnou činnost, která je vymezena druhem práce a je uzavřena na dobu určitou (**dohoda o pracovní činnosti, dohoda o brigádnické práci studentů**). Všechny typy dohod mohou být uzavřeny nejdéle na 12 měsíců a je nutno v nich uvést dohodnutou práci, odměnu za vykonanou práci, rozsah pracovní doby a dobu, na kterou se dohoda uzavírá. Dohodu o brigádnické práci studentů může zaměstnavatel uzavřít s fyzickou osobou, která má status studenta střední školy nebo status studenta denní formy vysoké školy a která nedovršila 26 let. Nedílnou součástí dohody je předložení potvrzení o studiu. (Zákon č. 311/2001 Z. z.; Cingelová, 2017)

Tabulka 2 - Rozsah výkonu práce u jednotlivých typů dohod o pracích konaných

Typ dohody	Rozsah výkonu práce	
	Česká republika	Slovensko
Dohoda o provedení (vykonání) práce	300 hodin/rok	350 hodin/rok
Dohoda o pracovní činnosti	20 hodin/týden	10 hodin/týden
Dohoda o brigádnické práci studentů	–	v průměru 20 hodin/týden

Zdroj: vlastní zpracování dle ZP a ZPSR

V obou zemích se dle ZP a ZPSR do rozsahu práce při vzniku pracovněprávního vztahu na základě dohody o provedení práce také započítává doba práce, kterou zaměstnanec vykonává v rámci jednoho zaměstnavatele na základě jiné dohody o provedení práce.

3.3 Odměňování za práci

Z vykonané práce zaměstnance pro zaměstnavatele náleží zaměstnanci odměna v podobě mzdy, platu nebo odměna z dohod. Slovenské mzdové účetnictví takto odměny nerozlišuje, pracuje pouze s pojmem mzda. **Mzdou** se označuje peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty (tzv. naturální mzda). Odměna za práci se poskytuje podle složitosti, namáhavosti, odpovědnosti, pracovní výkonnosti a podle dosažených výsledků. Zaměstnancům vykonávající stejnou práci či práci stejné hodnoty náleží stejná mzda, plat nebo odměna z dohod. Zákon také upravuje plnění, která nejsou považována za mzdu, například náhrada mzdy, odstupné, cestovní náhrady, odměny za pracovní pohotovost, podnikové benefity. (Zákon č. 262/2006 Sb.; zákon č. 311/2001 Z. z.)

Plat je peněžité plnění, které přísluší zaměstnanci, který je zaměstnán státem, územním samosprávným celkem, státním fondem, příspěvkovou organizací nebo školskou právnickou osobou. Výše platu závisí na platovém tarifu, který přísluší zaměstnanci. Platové tarify se odvíjí od 16 platových tříd a platových stupňů. Do platové třídy je zaměstnanec zařazen podle nejnáročnější vykonávané práce a do platového stupně podle délky dosažené praxe. (Zákon č. 262/2006 Sb.; Šubrt a kol., 2017)

Naturální mzdu může zaměstnavatel zaměstnanci poskytnout pouze s jeho souhlasem a za dohodnutých podmínek za předpokladu, že mu bude vyplacena část peněžní mzdy nejméně ve výši dané sazby minimální mzdy nebo sazby nejnižší úrovně zaručené mzdy. Za naturální mzdu se považují výrobky kromě lihovin, tabákových výrobků a dalších návykových látek, výkony, práce nebo služby. (Zákon č. 262/2006 Sb.; zákon č. 311/2001 Z. z.)

3.3.1 Příplatky ke mzdě

Kromě odměny za odpracovanou dobu má zaměstnanec nárok na příplatky za:

- práci přesčas,
- svátek,
- noční práci,
- práci ve ztíženém pracovním prostředí,
- práci v sobotu a neděli.

ZP a ZPSR rovněž vymezují jejich povinnou minimální výši. Co se týká příplatků ke mzdě legislativa České a Slovenské republiky se v jisté míře rozchází. Zaměstnanci vždy náleží za výkon výše zmíněných prací dosažená mzda a příplatek v zákonem stanovené výši. Následující tabulka zobrazuje minimální výše příplatků za jednotlivé typy prací:

Tabulka 3 - Minimální výše příplatků ke mzdě v České republice a na Slovensku

Typ pracovní činnosti	Minimální výše příplatku	
	Česká republika	Slovensko
Práce přesčas	25 % průměrného výdělku	25 % průměrného výdělku (35 % v případě rizikové práce)
Práce o svátcích	Průměrný výdělek	50 % průměrného výdělku
Práce v noci	10 % průměrného výdělku	20 % průměrného výdělku
Práce ve ztíženém pracovním prostředí	10 % základní minimální mzdy	20 % základní minimální mzdy
Práce v sobotu a v neděli	10 % průměrného výdělku	–

Zdroj: vlastní zpracování dle ZP a ZPSR

Nejčastějším příplatkem je **příplatek za práci přesčas**. Za tuto práci přísluší zaměstnanci příplatek ve stanovené výši, není-li zaměstnanci za práci přesčas poskytnuto do tří měsíců náhradní volno. Rozsah práce přesčas nesmí přesáhnout hranici 150 hodin za kalendářní rok.

Při výkonu **práce o svátcích** náleží zaměstnanci v ČR kromě dosažené mzdy náhradní volno v rozsahu práce, která byla vykonána ve svátek. Za dobu čerpání náhradního volna náleží zaměstnanci náhrada mzdy ve výši průměrného výdělku. Náhradní volno je zaměstnavatel povinen poskytnout do tří kalendářních měsíců ode dne výkonu práce ve svátek. Na Slovensku patří zaměstnanci za práci ve svátek příplatek, který ovšem činí méně než v ČR, a to nejméně polovinu průměrného výdělku. Zaměstnanec se může dohodnout se zaměstnavatelem, že místo příplatku mu bude poskytnuto náhradní volno, kdy dostane za hodinu práce ve svátek hodinu náhradního volna.

Práci v noci se rozumí práce vykonávaná v intervalu od 22 hodin do 6 hodin. Na Slovensku činí od 1. 1. 2017 sazba minimálně 0,50 eur (13 Kč) za hodinu noční práce. Podle § 124 ZPSR náleží zaměstnanci příplatek za **práci ve ztíženém pracovním prostředí** za pracovní činnosti uvedené v tomto zákoně, pokud je daný orgán veřejného zdravotnictví zařadil podle § 31 zákona č. 355/2007 Z. z. do 3. nebo 4. kategorie. Ztíženým

pracovním prostředím se rozumí pracovní prostředí s výskytem chemických, karcinogenních, mutagenních faktorů či fyzikálních vlivů (prach, hluk, ionizující záření aj.). (Zákon č. 262/2006 Sb.; Cingelová, 2017)

3.3.2 Minimální mzda

Minimální mzda slouží k ochraně zaměstnanců před nepřiměřeně nízkým oceňováním práce a k motivaci zaměstnanců jít pracovat místo pobírání sociálních dávek či podpory v nezaměstnanosti. Minimální mzda představuje nejnižší možnou cenu práce, kterou je zaměstnavatel povinen zaměstnanci poskytnout. V případě, že mzda za kalendářní měsíc nepřesáhne hranici minimální mzdy, má zaměstnavatel povinnost poskytnout zaměstnanci doplatek v částce, která je rozdílem dosažené mzdy a minimální mzdy. (Zákon č. 262/2006 Sb.; MPSV, 2009)

Od 1.1.2018 činí v České republice dle nařízení vlády o minimální mzdě (č. 567/2006 Sb.) základní sazba minimální mzdy pro týdenní pracovní dobu 40 hodin 73,20 Kč za hodinu nebo 12 200 Kč za měsíc, což je o 7,20 Kč za hodinu a 1 200 Kč za měsíc víc, než byla minimální mzda v roce 2017. (Nařízení vlády č. 286/2017 Sb.)

I na Slovensku došlo k nárůstu minimální mzdy, kterou upravuje zákon č. 663/2007 Z. z., o minimální mzdě. Nařízení vlády Slovenské republiky č. 278/2017 Z. z. k 1.1.2018 zvýšilo minimální mzdu o 45 € (1 168 Kč), tedy na 480 € (12 458 Kč) za měsíc, což činí 2,759 €/hodinu (72 Kč). Slovenská právní úprava je ale o něco komplikovanější, protože stanovená minimální mzda pro daný rok není pro všechny zaměstnance stejná. Liší se v závislosti na stupni náročnosti práce. Popis jednotlivých stupňů je uveden v příloze č. 1 ZPSR. Stanovená minimální mzda pro daný rok nařízením vlády je minimální mzda pro 1. stupeň. Od té se následně odvíjí výše minimálních mezd pro další stupně. Sazba minimálních mezd se zjistí jako násobek hodinové nebo měsíční minimální mzdy a příslušného koeficientu minimální mzdy. (Kubová, 2017)

Tabulka 4 - Minimální mzda v roce 2018 pro jednotlivé stupně náročnosti práce

Stupeň náročnosti práce	Koefficient minimální mzdy	Minimální mzda v €	
		hodinová	měsíční
1	1,0	2,7590 (72 Kč)	480 (12 458 Kč)
2	1,2	3,3108 (86 Kč)	576 (14 950 Kč)
3	1,4	3,8626 (100 Kč)	672 (17 442 Kč)
4	1,6	4,4144 (115 Kč)	768 (19 933 Kč)
5	1,8	4,9662 (129 Kč)	864 (22 425 Kč)
6	2,0	5,5180 (143 Kč)	960 (24 917 Kč)

Zdroj: vlastní zpracování dle Kubová, 2017

3.3.3 Zaručená mzda

Od roku 2007 jsou čeští zaměstnavatelé, kteří odměňují své zaměstnance mzdou, jež není sjednána v kolektivní smlouvě, nebo platem, omezeni kromě minimální mzdy i zaručenou mzdou. Jedná se o mzdu, na níž vzniká ze zákona zaměstnanci právo. Zaručená mzda vyjadřuje nejnižší cenu práce, která nesmí být nižší než minimální mzda, s ohledem na složitost, namáhavost a odpovědnost vykonané práce za týdenní pracovní dobu 40 hodin. (MPSV, 2009) V následující tabulce jsou uvedeny výše nejnižších úrovní zaručené mzdy, jež se rozdělují do 8. skupin.

Tabulka 5 - Nejnižší úroveň zaručené mzdy v roce 2018

Skupina prací	Nejnižší úroveň zaručené mzdy	
	v Kč za hodinu	v Kč za měsíc
1.	73,20	12 200
2.	80,80	13 500
3.	89,20	14 900
4.	98,50	16 400
5.	108,80	18 100
6.	120,10	20 000
7.	132,60	22 100
8.	146,40	24 400

Zdroj: Nařízení vlády č. 567/2006 Sb. - § 3 odst. 1

3.3.4 Průměrný výdělek

Pro pracovněprávní účely je velice důležitým pojmem průměrný výdělek, jelikož je jeho využití velmi rozsáhlé. Výše průměrného výdělku se využívá především pro

náhrady mzdy při překážkách v práci, za čerpanou a nevyčerpanou dovolenou, za svátek, pokud v jeho důsledku zaměstnanci ušla mzda, pro výpočet výše příplatků ke mzdě, odměny za pracovní pohotovost, odstupného či výpočtu náhrady škody. Průměrným výdělkem je průměrný hrubý výdělek, který zaměstnavatel zjistí z hrubé mzdy zúčtované zaměstnanci k výplatě a z odpracované pracovní doby v rozhodném období (předcházející kalendářní čtvrtrok, ze kterého se zjišťuje průměrný výdělek). Průměrný výdělek lze použít jen pro pracovněprávní účely a je důležité ho nezaměnit například s vyměřovacím základem, který slouží ke stanovení nemocenského a důchodového pojištění, či průměrnou mzdou. (Šubrt a kol., 2017; zákon č. 311/2001 Z. z.)

3.3.4.1 Formy průměrného výdělku

Průměrný výdělek je možné zjistit ve třech formách, jejichž výpočty na sebe navazují:

- průměrný hrubý hodinový výdělek,
- průměrný hrubý měsíční výdělek,
- průměrný čistý měsíční výdělek.

Průměrný hrubý hodinový výdělek se určí jako podíl hrubé mzdy a počtu odpracovaných hodin (včetně přesčasů). Průměrný hodinový výdělek je nezbytné vyjádřit v korunách a haléřích, jelikož je vyjádřen v zákonné měně, se zaokrouhlením nahoru. **Průměrný hrubý měsíční výdělek** se stanoví přepočítáním průměrného hrubého hodinového výdělku na jeden měsíc na základě průměrného počtu pracovních hodin, které přísluší v průměrném roce na jeden měsíc. **Průměrný čistý měsíční výdělek** se zjišťuje z průměrného měsíčního výdělku sražením zálohy na daň z příjmů fyzických osob, zdravotního pojištění a pojistného na sociální zabezpečení spočítaných podle podmínek a sazeb, které jsou platné v měsíci, v němž se průměrný čistý měsíční výdělek zjišťuje. (Zákon č. 262/2006 Sb.; Šubrt a kol., 2017; zákon č. 311/2001 Z. z.)

3.3.5 Výpočet mzdy

Základním údajem ke zjištění výše **čisté mzdy**, která bude zaměstnanci za daný měsíc vyplacena, je **hrubá mzda** (mzda před zdaněním a odpočtem dalších srážek).

Hrubá mzda je tvořena **základní mzdou**, dále se může skládat z prémie, odměn, osobního ohodnocení, příplatků či náhrad zmíněných v předešlé kapitole. Zaměstnavatel může zaměstnanci stanovit různé formy základní mzdy – časovou, úkolovou nebo podílovou mzdu. **Časová mzda** se používá u pracovních činností, u kterých není možné objektivně změřit výsledky práce, nebo jedná-li se o různorodé či tvůrčí činnosti. Výše mzdy vychází z počtu odpracovaných hodin. **Úkolová mzda** závisí na výkonosti zaměstnance, čímž ho na rozdíl od časové mzdy mnohem více motivuje k vyššímu výkonu. **Podílová mzda** se zjistí jako poměr v procentech z jednotky vyjádřené v Kč, např. z tržeb. (Vybíhal a kol., 2018)

Zaměstnavatel může zaměstnanci srazit ze mzdy pouze ty srážky, které jsou uvedeny v ZP a ZPSR (**obligatorní srážky**) nebo srážky, o nichž uzavřeli písemnou dohodu (**fakultativní srážky**). Mezi obligatorní srážky patří záloha na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, pojistné na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, záloha na cestovní náhrady, která nebyla vyúčtována, a další. Nejčastějšími fakultativními srážkami jsou srážky na penzijní připojištění, úrazové pojištění, stravné, náhradu škody způsobenou zaměstnancem či výživné. Podrobněji se bude práce věnovat těmto srážkám v následujících kapitolách.

Po stanovení hrubé mzdy se vypočítá základ daně z příjmů ze závislé činnosti, tzv. **superhrubá mzda**, která vyjadřuje mzdové náklady zaměstnavatele na zaměstnance. Zaokrouhluje se na celé stokoruny nahoru. Superhrubá mzda se v ČR stanoví jako součet hrubé mzdy a sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem. Na Slovensku se vypočítá jako hrubá mzda snížená o sociální zabezpečení a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem. (Vybíhal a kol., 2018; Cingelová, 2017)

Následně se vypočítá výše daně z příjmu ze závislé činnosti. Při stejně velké hrubé mzdě se může výše čisté mzdy u jednotlivých zaměstnanců lišit. Záleží na tom, zda zaměstnanec podepsal prohlášení poplatníka k dani z příjmů ze závislé činnosti. V případě, že tak učinil, má zaměstnanec nárok na uplatnění slev a daňových zvýhodnění, které sníží vypočtenou daň. Ta je společně se sociálním zabezpečením a zdravotním pojištěním hrazeným zaměstnancem a ostatními srážkami odečtena od hrubé mzdy. Výsledkem tohoto výpočtu je čistá mzda, která bude zaměstnanci vyplacena.

3.4 Cestovní náhrady

V okamžiku, kdy zaměstnanci vznikají při pracovní cestě výdaje související s výkonem práce jak v tuzemsku, tak v zahraničí, je povinností zaměstnavatele poskytnout zaměstnanci náhradu za tyto výdaje. Pracovní cestou se rozumí vyslání zaměstnance mimo jeho pravidelné pracoviště (nebylo-li sjednáno v pracovní smlouvě, považuje se za něj místo výkonu práce) v omezeném čase. Dle § 152 ZP má na cestovní náhrady zaměstnanec také nárok při vzniku výdajů souvisejících s:

- cestou mimo pravidelné pracoviště,
- mimořádnými cestami konanými mimo rozvrh směn v místě výkonu práce či pravidelného pracoviště,
- přeložením,
- dočasným přidělením,
- vznikem pracovního poměru,
- výkonem práce v zahraničí.

Poskytování cestovních náhrad se rozlišuje dle typu zaměstnavatele, na poskytování cestovních náhrad zaměstnavatelem v tzv. podnikatelské sféře odměňujícího mzdou a poskytování zaměstnavatelem ve veřejné správě (tzv. rozpočtové sféře) odměňujícího platem. Základním rozdílem těchto sfér je závaznost k zákonu, tzn. že v rozpočtové sféře se nesmí zaměstnavatel odchýlit od zákona, kdežto v podnikatelské sféře platí zásada „co není zakázáno, je dovoleno“, což nechává zaměstnavatelům určitou volnost při stanovení výše sazeb, neboť vyhláška ministerstva práce a sociálních věcí každoročně stanovuje pouze minimální limity sazeb. Pokud tyto zaměstnavatelé stanoví vyšší nebo jinou sazbu cestovní náhrad, jsou pro ně tyto náklady daňově uznatelné. To platí pouze na území ČR, na Slovensku se takto poskytování cestovních náhrad nerozlišuje, jelikož je odměnou za práci pouze mzda, nikoliv i plat. (Šubrt a kol., 2017; Cingelová, 2017)

Mezi cestovní náhrady patří náhrada za jízdní výdaje, výdaje na ubytování, stravné, nutné vedlejší výdaje a v ČR za jízdní výdaje za cesty k návštěvě rodiny u dlouhotrvajících pracovních cest. **Náhrada za jízdní výdaje** náleží zaměstnanci při použití určených dopravních prostředků nebo taxislužby ve výši, kterou prokáže předložením dokladu. Sazby náhrady za jízdní výdaje jsou stanoveny ve vyhlášce č. 463/2017 Sb. a v opatření MPSV č. 632/2008 Z. z.. Se souhlasem zaměstnavatele může zaměstnanec použít i jiný

dopravní prostředek, například soukromé silniční motorové vozidlo. Není-li vozidlo ve vlastnictví zaměstnavatele, zaměstnanec obdrží za každý ujetý 1 km základní náhradu. (Zákon č. 283/2002 Z. z.) Konkrétní částka za ujetý 1 km je pro rok 2018 uvedena v tabulce č. 6.

Tabulka 6 - Náhrada za jízdní výdaje na ujetý 1 km

Druh vozidla	Česká republika (v Kč)	Slovensko (v €)
Jednostopá vozidla a tříkolky	1,10	0,05 (1,30 Kč)
Osobní silniční motorová vozidla	4	0,183 (4,75 Kč)

Zdroj: vlastní zpracování dle vyhlášky č. 463/2017 Sb. a opatření MPSV 632/2008 Z. z.

Dále obdrží náhradu za spotřebované pohonné hmoty. Výši průměrné ceny pohonných hmot na 1 litr pro rok 2018 ukazuje tabulka č. 7.

Tabulka 7 - Náhrada za jízdné výdaje za spotřebované pohonné hmoty na 1 litr

Druh pohonné hmoty	Česká republika (v Kč)	Slovensko
Automobilový benzín 95 oktanů	30,50	Cena přepočítaná podle spotřeby pohonných hmot
Automobilový benzín 98 oktanů	32,80	
Motorová nafta	29,80	

Zdroj: vlastní zpracování dle vyhlášky č. 463/2017 Sb. a Cingelová, 2017

Náhrada za spotřebované pohonné hmoty není na Slovensku určena konkrétními částkami, ale cenou pohonných hmot v platném čase použití motorového vozidla přepočítanou podle spotřeby pohonných hmot, které jsou uvedeny v technickém průkaze motorového vozidla. Sazba základní náhrady na 1 km je platná na delší časový úsek (od roku 2009 platí stále stejné sazby) nikoliv na rok, jako tomu je v České republice. (Cingelová, 2017)

Výdaje spojené s ubytováním a vzniklé **nutné vedlejší výdaje** jsou zaměstnanci proplaceny v prokázané výši. Vedlejší výdaje nejsou zákonem přesně definovány. Jedná se především o telefonní služby, parkovné, dálniční poplatky, vstupné na konferenci, veletrh a další. V případě, že zaměstnanec není schopen prokázat výši vedlejších výdajů,

náleží mu náhrada, která odpovídá obvyklé ceně za věci a služby koupené v místě pracovní cesty. (Cingelová, 2017; zákon č. 262/2006 Sb.)

Za každý den pracovní cesty přísluší zaměstnanci **náhrada za stravné**, jež je stanovena před uskutečněním pracovní cesty. Náhrada za stravné se odvíjí od délky pracovní cesty pro rozpočtovou sféru následovně:

Tabulka 8 - Náhrada za stravné

Doba trvání pracovní cesty	Česká republika (v Kč)	Slovensko (v €)
5 až 12 hodin	78	4,50 (117 Kč)
Déle než 12 hodin a méně než 18 hodin	119	6,70 (174 Kč)
Déle než 18 hodin	186	10,30 (267 Kč)

Zdroj: vlastní zpracování dle vyhlášky č. 463/2017 Sb. a opatření č. 309/2016 Z. z.

Náhrada stravného pro podnikatelskou sféru a pro Slovensko se rovná dolní hranici výše uvedených cen. (Vyhláška č. 463/2017 Sb.; Opatření č. 309/2016 Z. z.) Za každé bezplatně poskytnuté jídlo (snídani, oběd či večeři) je dle ZP v České republice zaměstnanci výše stravného krácena tak, jak to ukazuje následující tabulka.

Tabulka 9 - Krácení stravného za bezplatně poskytnuté jídlo v ČR

Doba trvání pracovní cesty	Krácení stravného
5 až 12 hodin	70 %
Déle než 12 hodin a méně než 18 hodin	35 %
Déle než 18 hodin	25 %

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 262/2006 Sb.

Slovenská právní úprava je v tomto případě podstatně jiná. Výše stravného se krátí bez ohledu na délku pracovní doby ze stanovené ceny stravného pro cesty trvající nad 18 hodin.

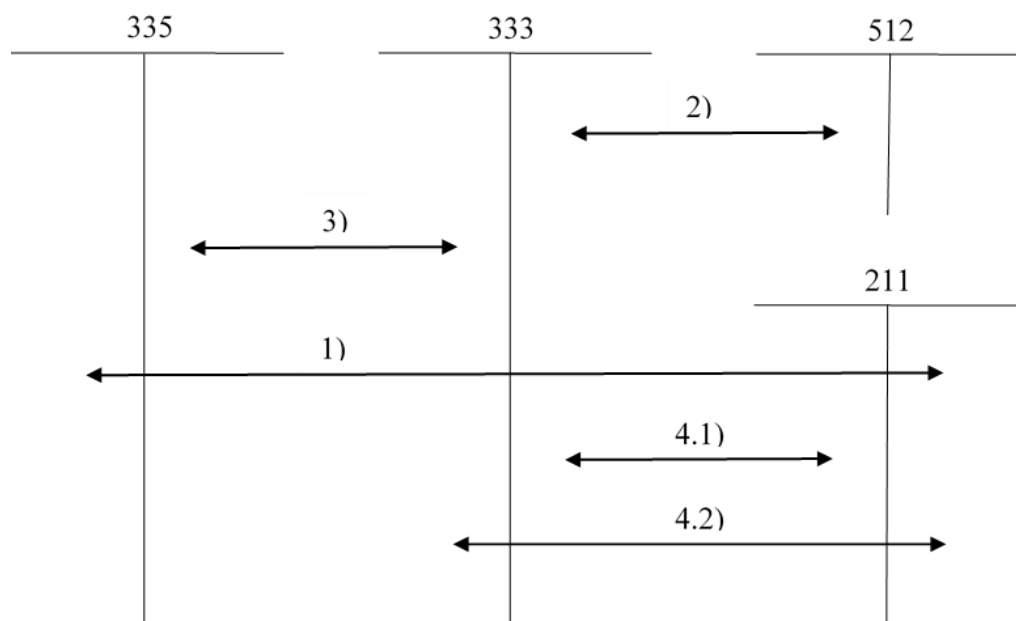
Tabulka 10 - Krácení stravného za bezplatně poskytnuté jídlo na Slovensku

Bezplatně poskytnuté jídlo	Krácení stravného
Snídane	25 %, v současnosti 2,58 € (67 Kč)
Oběd	40 %, v současnosti 4,12 € (107 Kč)
Večeře	35 %, v současnosti 3,61 € (94 Kč)

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 311/2001 Z. z. a Cingelová, 2017

V případě, že má zaměstnanec zajištěno bezplatné stravování v plném rozsahu (v ČR u pracovních cest trvajících 12-18 hodin dvě bezplatná jídla), nemá na náhradu za stravné nárok. (Cingelová, 2017; zákon č. 262/2006 Sb.)

Schéma 1 - Účtování cestovních náhrad



Zdroj: vlastní zpracování

1) Pokud se zaměstnavatel nedohodne se zaměstnancem jinak, je povinen poskytnout zaměstnanci zálohu na cestovní výdaje. Vyplacením zálohy se zaměstnavateli zvyšují pohledávky za zaměstnanci a snižují se finanční prostředky. Zálohy se účtují na vrub (MD) účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci a ve prospěch (na D) účtu 211 – Pokladna.

2) Nárok zaměstnance na cestovní náhrady je daňově uznatelným nákladem, jež ovlivňuje výsledek hospodaření. Účtuje se na vrub účtu 512 – Cestovné se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 333 – Ostatní dluhy vůči zaměstnancům.

3) Zaměstnanec je povinen do 10 pracovních dnů po ukončení pracovní cesty předložit zaměstnavateli doklady spojené se vzniklými cestovními výdaji. Poté dochází k zúčtování zálohy, kdy se sníží závazky zaměstnavatele za zaměstnanci na účtu 333 na straně MD a pohledávky na účtu 335 na straně D.

4.1) Pokud byla poskytnutá záloha vyšší než skutečné cestovní výdaje, vrátí zaměstnanec zbytek zálohy zaměstnavateli. Tato skutečnost se zaúčtuje na vrub účtu 211 a ve prospěch účtu 333.

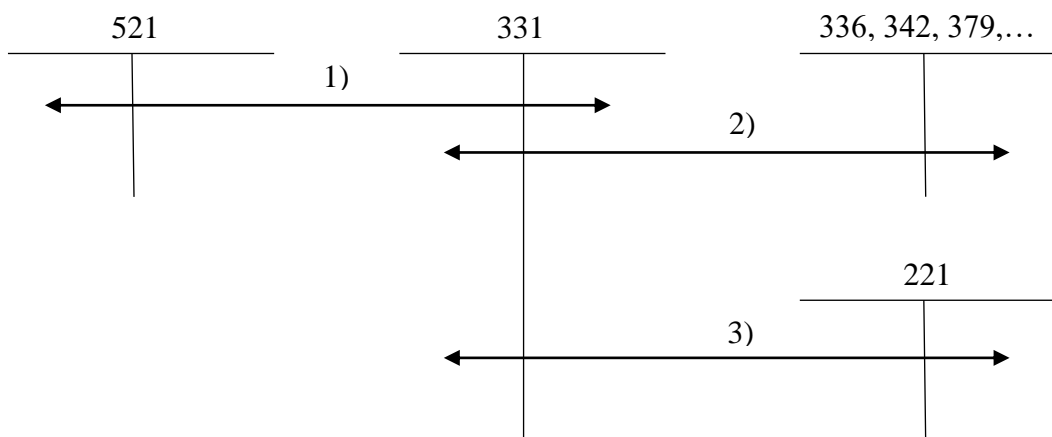
4.2) V případě, že byla poskytnutá záloha nižší než skutečné cestovní výdaje, doplatí zaměstnavatel chybějící část zaměstnanci. Doplatek bude účtován na vrub účtu 333 a ve prospěch účtu 211.

Zaměstnavatel je povinen do 10 dnů od předložení dokladů zaměstnancem provést vyúčtování cestovních náhrad. (Zákon č. 262/2006 Sb.)

3.5 Účtování mezd

Účtování mezd v soustavě podvojného účetnictví je v České i Slovenské republice stejné. Právním předpisem, na základě kterého se vykonává účtování mezd, jsou v České republice České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a na Slovensku Opatření Ministerstva financí SR č. 23054/200292.

Schéma 2 - Účtování mezd



Zdroj: vlastní zpracování

1) Nárok zaměstnance na mzdu představuje pro zaměstnavatele závazek vůči zaměstnanci (účet 331) a zároveň náklad (účet 521), který ovlivňuje výši výsledku hospodaření. Předpis nároku zaměstnance na hrubou mzdu se zachycuje ve prospěch účtu 331 – Zaměstnanci (na straně D) a na vrub účtu 521 – Mzdové náklady (na straně MD). Tento nákladový účet je daňově uznatelným nákladem.

2) Před vyplacením mzdy zaměstnanci je ze mzdy sraženo sociální pojištění odváděné České správě sociálního zabezpečení a zdravotní pojištění odváděné příslušné zdravotní pojišťovně. Tyto srážky se zachycují na účet 336 – Zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního pojištění. Dále je sražena daň z příjmu či srážková daň odváděná finančnímu úřadu (účet 342) a ostatní srážky jako penzijní připojištění, úrazové pojištění (účet 379). Srážky snižují výši mzdy zaměstnance, a proto se účtují na vrub účtu 331 a ve prospěch účtu závazku vůči příslušné instituci. Podrobněji bude účtování těchto srážek zachyceno v následujících kapitolách.

3) Ve většině případů vyplácí zaměstnavatel zaměstnanci čistou mzdu převodem z bankovního účtu. Čistá mzda snižuje zaměstnavateli finanční prostředky, ze kterých je vyplacena, a zároveň závazek vůči zaměstnancům. Účtuje se na stranu MD účtu 331 se souvztažností na straně D účtu 221 – Běžný účet.

3.6 Povinné odvody pojistného

Jak bylo uvedeno v předchozích kapitolách, podléhá odměna zaměstnance za práci srážkám **zdravotního pojištění** a **sociálního zabezpečení**. Část pojištění hradí zaměstnavatel za zaměstnance a část pojištění je sražena zaměstnanci i bez jeho souhlasu. Zaměstnavatel je ze zákona povinen, jako plátce pojistného, odvést obě části pojištění příslušným institucím.

3.6.1 Zdravotní pojištění

Zdravotní pojištění se v ČR řídí zejména zákonem č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a zákonem č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění. Na Slovensku se právní úprava řídí zákonem č. 459/2005 Z. z., o zdravotním pojištění.

Veřejné zdravotní pojištění je zákonné pojištění, které slouží k úhradě základní zdravotní péče, léčivých přípravků či zdravotních prostředků za účelem zachování a zlepšení zdravotního stavu pojištěnce. Zdravotní pojištění poskytují zdravotní pojišťovny, kterých je aktuálně v ČR sedm a na Slovensku tři.

Účast na platbě zdravotního pojištění vzniká každé osobě, která má trvalý pobyt na území ČR/Slovenska nebo osobě, která sice nemá trvalý pobyt na území ČR/Slovenska, ale je zaměstnaná u zaměstnavatele, který má sídlo či trvalý pobyt na tomto území. (Zákon č. 48/1997 Sb.; zákon č. 459/2005 Z. z.; Červinka, 2018; MZSR, 2011)

3.6.1.1 Výpočet a vyměřovací základ pojistného

Výše pojistného se zjistí jako procentní část z vyměřovacího základu, která je určena sazbou pojistného za rozhodné období. **Rozhodným obdobím**, ze kterého se určuje vyměřovací základ, se rozumí kalendářní měsíc, za který se pojistné hradí. Na Slovensku je rozhodným obdobím kalendářní rok, avšak zaměstnavatel je povinen vypočítat, platit a odvádět zálohy na pojistné v každém kalendářním měsíci.

Vyměřovacím základem je součet příjmů ze závislé činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb. a č. 595/2003 Z. z., a nejsou osvobozeny od této daně. Pojistné se odvádí nejméně z minimálního vyměřovacího základu, jež je roven minimální mzdě. Tato minimální hranice vyměřovacího základu platí pouze v ČR nikoliv na Slovensku. Minimální vyměřovací základ je stanoven pro všechny osoby s výjimkou osob:

- vlastních průkaz ZTP či ZTP/P,
- za něž odvádí pojistné stát,
- splňujících věkovou hranici pro nárok na starobní důchod,
- celodenně pečujících nejméně o jedno dítě do 7 let nebo alespoň o dvě děti do 15 let,
- samostatně výdělečně činných (OSVČ), které odvádí zálohy na pojistné stanovené alespoň z minimálního vyměřovacího základu určeného pro OSVČ. (Zákon č. 592/1992 Sb.; zákon č. 459/2005 Z. z.)

3.6.1.2 Sazba pojistného

Celková **sazba zdravotního pojištění** v ČR činí 13,5 %, z toho 1/3 hradí zaměstnanci a zbylé 2/3 zaměstnavatel za zaměstnance. Na Slovensku platí jiné sazby pro osoby se zdravotním postižením a osoby s odvodovou úlevou. Odvodová úleva platí pro osoby, které byly dlouhodobě nezaměstnané. Za tyto osoby platí pojistné stát, tudíž pro

zaměstnavatele činí v obou případech sazba 0 %. Následující tabulka č. 11 obsahuje souhrn jednotlivých výší sazeb.

Tabulka 11 - Sazby zdravotního pojištění

	Česká republika	Slovensko
Zaměstnanec	4,5 %	4 % (2 % osoby se zdravotním postižením)
Zaměstnavatel	9 %	10 % (5 % osoby se zdravotním postižením)
Celkem	13,5 %	14 %

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 592/1992 Sb. a zákona č.459/2005 Z. z

Pojistné se zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Důležité je dávat pozor na zaokrouhlování, kdy se zaokrouhluje celá výše pojistného, nikoliv dílčí části samostatně, na celé koruny nahoru. Na Slovensku se výše pojistného zaokrouhluje na nejbližší eurocent dolů. (Zákon č. 592/1992 Sb.; Cingelová, 2017)

3.6.1.3 Odvod pojistného a povinnosti zaměstnavatele

Zaměstnavatel odvádí pojistné na zdravotní pojištění za jednotlivé kalendářní měsíce se splatností od 1. do 20. dne následujícího kalendářního měsíce. Na Slovensku je pojistné splatné ke dni, který je určený pro výplatu mezd zaměstnanců za příslušný kalendářní měsíc. Na účet dané zdravotní pojišťovny zaměstnavatel odvádí úhrn pojistného za všechny zaměstnance, kteří jsou u této pojišťovny pojištěni. (Zákon č. 592/1992 Sb.; zákon č. 459/2005 Z. z.; Červinka, 2018)

Kromě povinnosti odvést pojistné musí zaměstnavatel plnit také oznamovací povinnost. Oznamovací povinnost zahrnuje oznámení příslušné zdravotní pojišťovně o nástupu zaměstnance do zaměstnání a jeho ukončení či změnu zdravotní pojišťovny zaměstnance. Tyto skutečnosti musí zaměstnavatel ohlásit do 8 dnů od jejich vzniku. Od 1.1.2017 došlo na Slovensku k novelizaci v oblasti oznamovací povinnosti zaměstnance, kdy zaměstnanci již nebudou muset oznamovat zdravotní pojišťovně změnu osobních údajů a při změně pojišťovny nebudou muset vracet průkaz pojištěnce bývalé pojišťovně. (Červinka, 2018; Surový, 2017)

3.6.2 Pojistné na sociální zabezpečení

Pojistné na sociální zabezpečení je značným příjmem státního rozpočtu, neboť tvoří v ČR více než 1/3 jeho příjmů. Výběrem pojistného na sociální zabezpečení je pověřena Česká správa sociálního zabezpečení, která pokrývá okresní a Pražské správy sociálního zabezpečení a Městskou správu sociálního zabezpečení Brno, a Sociální pojišťovna s širokou sítí poboček v okresních městech Slovenska. Pojistné na sociální zabezpečení zahrnuje platby na **důchodové a nemocenské pojištění a příspěvek na státní politiku nezaměstnanosti**. Dle slovenského zákona je pojistné na sociální zabezpečení definováno jako sociální pojištění, a kromě výše uvedených složek zahrnuje i **úrazové pojištění, garanční pojištění** (pro případ platební neschopnosti) a **pojištění v nezaměstnanosti**. Důchodové pojištění slouží jako podpora osob, jež se účastní tohoto pojištění, v období stáří, při invaliditě a úmrtí živitele. Smyslem nemocenského pojištění je finančně zajistit ekonomicky aktivní občany v době nemoci či mateřství, v důsledku čehož krátkodobě přichází o výdělek. Podpora osob účastných na těchto pojištěních je poskytována ve formě různých dávek. (ČSSZ, 2018; zákon č. 461/2003 Z. z.)

Pojistné na sociální zabezpečení se v ČR řídí zákonem č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a na Slovensku zákonem č. 461/2003 Z. z., o sociálním pojištění.

3.6.2.1 Výpočet a vyměřovací základ pojistného

Výše pojistného se zjistí obdobně jako u zdravotního pojištění procentní sazbou z vyměřovacího základu za rozhodné období, kterým je v obou zemích kalendářní měsíc. Vyměřovací základ se v ČR zjišťuje zvlášť pro zaměstnavatele a zvlášť pro zaměstnance, a to jen u zaměstnanců, kteří se účastní nemocenského pojištění. Pro zaměstnavatele je vyměřovacím základem součet vyměřovacích základů všech jeho zaměstnanců. Pro zaměstnance je vyměřovací základ úhrn příjmů ze závislé činnosti, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob a nejsou osvobozeny od této daně, a které zúčtoval zaměstnavatel zaměstnanci. Oproti ČR je na Slovensku vyměřovací základ zaměstnavatele stanoven jako vyměřovací základ jeho zaměstnance. Ten odpovídá vyměřovacímu základu zaměstnance v ČR.

Jako je u zdravotního pojištění stanoven minimální vyměřovací základ, u pojistného na sociální zabezpečení je stanoven **maximální vyměřovací základ** s rozhodným obdobím

kalendářní rok. V ČR je stanoven jako 48násobek průměrné mzdy, tj. v roce 2018 1 438 992 Kč. Na Slovensku se maximální vyměřovací základ pro všechny druhy pojištění, s výjimkou úrazového pojištění, počítá jako 7násobek jedné dvanáctiny všeobecného vyměřovacího základu, který platil v kalendářním roce, který dva roky předchází kalendářnímu roku, v kterém se platí pojistné, tzn. jako 7násobek průměrné měsíční mzdy stanovené v roce 2016 – pro rok 2018 činí 6 384 € (165 697 Kč). (Zákon č. 589/1992 Sb.; zákon č. 461/2003 Z. z.; Ženíšková, 2018; Kubová, 2017)

3.6.2.2 Sazby pojistného

Na rozdíl od zdravotního pojištění, kde je určena celková sazba pojistného zahrnující jak část hrazenou zaměstnancem, tak část hrazenou zaměstnavatelem, je u pojistného na sociální zabezpečení stanovena sazba pro zaměstnance a zaměstnavatele zvlášť. Pojistné se zaokrouhluje na celé koruny nahoru, na Slovensku na nejbližší eurocent dolů. (Zákon č. 589/1992 Sb.; zákon č. 461/2003 Z. z.) Pro ČR je výše sazeb uvedena v tabulce č. 12 a pro Slovensko v tabulce č. 13.

Tabulka 12 - Sazby pojistného na sociální zabezpečení v ČR

Druh pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Důchodové	6,5 %	21,5 %
Nemocenské	-	2,3 %
Státní politika zaměstnanosti	-	1,2 %
Celkem	6,5 %	25 %

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 589/1992 Sb.

Tabulka 13 - Sazby sociálního pojištění na Slovensku

Druh pojištění	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Důchodové		
1. Starobní	4 %	14 %
2. Invalidní	3 %	3 %
Nemocenské	1,4 %	1,4 %
Úrazové	-	0,8 %
Garanční	-	0,25 %
Na pojištění v nezaměstnanosti	1 %	1 %
Do rezervního fondu solidarity	-	4,75 %
Celkem	9,4 %	25,2 %

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 461/2003 Z. z.

3.6.2.3 Odvod pojistného

Pojistné na sociální zabezpečení se odvádí stejně jako zdravotní pojištění za jednotlivé kalendářní měsíce se splatností v ČR od 1. do 20. dne a na Slovensku do 8. dne následujícího kalendářního měsíce. (Zákon č. 589/1992 Sb.; zákon č. 461/2003 Z. z.)

3.6.3 Pojistné u dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr

Odměny plynoucí z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr v ČR podléhají srážce zdravotního pojištění a pojistného na sociální zabezpečení pouze tehdy, dosáhne-li výše odměny určité finanční hranice. U dohod o pracovní činnosti odvádí zaměstnavatel pojistné pouze z odměn vyšších než 2 500 Kč za kalendářní měsíc. V případě dohody o provedení práce je zaměstnavatel povinen provést odvod pojistného přesáhne-li částka odměny 10 000 Kč.

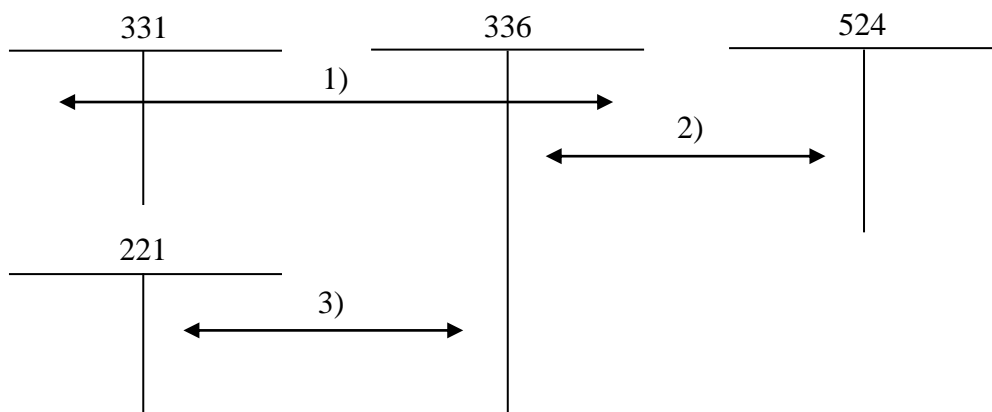
Rozdílně tomu však je na Slovensku, jelikož tam žádné finanční hranice nejsou stanoveny a dohody tak ve většině případů podléhají odvodům pojistného stejně jako u pracovního poměru. Osoba pracující na dohodu (dále jen brigádník) s pravidelným příjmem platí stejné odvody jako zaměstnanec, avšak brigádník s nepravidelným příjmem je spolu se svým zaměstnavatelem osvobozen od nemocenského pojištění a pojištění v nezaměstnanosti. Studenti mají nižší odvody, protože se jim nesráží zdravotní pojištění, nemocenské pojištění a pojištění v nezaměstnanosti a mohou uplatnit odvodové osvobození na sociální pojištění ve výši 200 € (5 191 Kč). Tato úleva ale nevzniká automaticky a student o ní musí požádat zaměstnavatele prostřednictvím příslušného tiskopisu. Pokud odměna nepřesáhne 200 €, zaniká povinnost platit sociální pojištění. Přesáhne-li odměna 200 €, platí se odvody (invalidní a starobní pojištění) pouze z částky, která tuto hranici přesáhla. (Kubová, 2017)

3.6.4 Účtování zdravotního a sociálního pojištění

Účtování zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení se pojí s účtem 336 – Zúčtování s institucemi sociálního a zdravotního pojištění. Pro rozlišení účtů jednotlivých druhů pojištění je vhodné použít analytickou evidenci, např. 336100 zdravotní pojištění a 336200

sociální zabezpečení. U zdravotního pojištění by dále bylo vhodné vést analytické účty pro jednotlivé zdravotní pojišťovny.

Schéma 3 - Účtování zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení



Zdroj: vlastní zpracování

1) Při odvodu zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení hrazeného zaměstnancem vzniká zaměstnavateli závazek vůči zdravotním pojišťovnám a místně příslušné správě sociálního zabezpečení. To se projeví přírůstkem na účtu 336 na straně D. Pojištění sníží hrubou mzdu zaměstnance a tím zároveň dochází ke snížení závazku zaměstnavatele vůči zaměstnanci na účtu 331 – Zaměstnanci na straně MD.

2) Povinnost zaměstnavatele hradit za své zaměstnance zdravotní pojištění a sociální zabezpečení zvyšuje zaměstnavateli provozní náklady a zároveň zvyšuje závazek vůči zdravotním pojišťovnám a místně příslušné správě sociálního zabezpečení. Tato skutečnost se zaúčtuje na vrub účtu 524 – Zákonné zdravotní a sociální pojištění se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 336.

3) Úhradou odvodů na zdravotní a sociální pojištění zaniká zaměstnavateli závazek vůči uvedeným institucím na účtu 336 na straně MD a souvztažně dochází k úbytku peněžních prostředků na účtu 221 – Běžný účet na straně D.

3.7 Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

Jednou z nejdůležitějších složek mzdy je daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, která je upravena v ČR zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“) a na Slovensku zákonem č. 595/2003 Z. z., o daních z příjmů (dále jen „ZDPSR“).

Poplatníkem je osoba, jejíž příjmy jsou sníženy o tuto daň. Pro účely pracovněprávních vztahů je poplatníkem zaměstnanec. **Plátce** daně, tedy zaměstnavatel, je naopak osoba, která tuto daň odvádí **správci daně** za zdaňovací období (kalendářní rok). Funkci správce daně plní finanční úřady.

3.7.1 Předmět daně

Pro správný výpočet daně je důležité stanovit, jaké příjmy této dani podléhají a jsou **předmětem daně**. Předmět daně tvoří současné a dřívější příjmy plynoucí z pracovněprávního poměru, při kterém se poplatník řídí pokyny plátce daně. Jedná se jak o pravidelné, tak o jednorázové příjmy peněžního i nepeněžního charakteru. Nepeněžní odměnou je například bezplatně poskytnuté motorové vozidlo zaměstnanci pro pracovní i soukromé účely. Zaměstnanci vzniká příjem v podobě částky ve výši 1 % ze vstupní ceny motorového vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc, kdy bylo vozidlo zaměstnancem používáno, se stanovenou minimální částkou příjmu 1 000 Kč. Na Slovensku není dána minimální výše příjmu a lze toto plnění jako příjem čerpat pouze po dobu 8 let od zařazení vozidla do užívání. (Zákon č. 586/1992 Sb.; zákon č. 595/2003 Z. z.)

Dle § 6 odst. 7 ZDP a § 5 odst. 5 ZDPSR patří mezi **příjmy vyňaté z předmětu daně** cestovní náhrady a stravné na pracovních cestách, o nichž je podrobněji pojednáno v kapitole 3.4. Dále mezi ně patří nepeněžní příjmy ve formě poskytnutí ochranných pracovních pomůcek, pracovního oblečení a obuvi či mycích a čisticích prostředků včetně nákladů vynaložených na jejich údržbu. Příjmy vyňaté z předmětu daně zahrnují i náhrady od zaměstnavatele za opotřebení vlastních zařízení a předmětů nezbytných k výkonu práce.

Existují také **příjmy**, které sice jsou předmětem daně, ale daň se z nich nevybírání, tzv. jsou **od daně osvobozeny**. Výčet osvobozených příjmů vymezuje § 6 odst. 9 ZDP a § 5 odst. 7 ZDPSR. Osvobozené příjmy ze závislé činnosti jsou především nepeněžité

plnění, která zaměstnavatel poskytne zaměstnanci. Jelikož je těchto příjmů velké množství, je zmíněno jen pár nejvyužívanějších:

- **Odborná školení a rekvalifikace** poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci.
- **Stravování** jakožto poskytnuté jídlo a nealkoholické nápoje ke spotřebě na pracovišti nebo v jiném zařízení prostřednictvím stravenek. V případě, že zaměstnavatel poskytne zaměstnanci tento benefit ve formě peněžního plnění, bude toto zdaněno, pokud se však nejedná o peněžní plnění stravného při pracovních cestách.
- **Využití rekreačních, sportovních, zdravotnických a vzdělávacích zařízení** zahrnující příspěvek na kulturní a sportovní akce, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis či příspěvek na tištěné knihy. U příspěvku na rekreaci je příjem osvobozen výhradně tehdy, nepřesáhne-li roční výši 20 000 Kč. Ve slovenské legislativě není maximální hranice stanovena.
- **Příspěvek na penzijní připojištění, penzijní pojištění a soukromé životní pojištění**, jež jsou v ČR, nikoliv na Slovensku, osvobozeny od daně v úhrnu do výše 50 000 Kč za rok. (Zákon č. 586/1992 Sb.; zákon č. 595/2003 Z. z.; Pelech a Rindová, 2018)

3.7.2 Základ daně

Definice základu daně se v obou zemích trochu liší. Zatímco v ČR jsou základem daně příjmy ze závislé činnosti zvýšené o pojistné na sociální zabezpečení, příspěvek na státní politiku zaměstnanosti a pojistné na veřejné zdravotní pojištění, které je povinen hradit zaměstnavatel (tzv. **superhrubá mzda**), na Slovensku jsou základem příjmy ze závislé činnosti snižené o pojistné na sociální pojištění a zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem.

Základ daně může být navíc snížen o nezdánitelnou část základu daně, která se nazývá **odčitatelné položky**. Mezi nejběžnější odčitatelné položky v ČR patří bezúplatná plnění (dary), úroky z úvěru ve zdaňovacím období, příspěvek na penzijní připojištění, penzijní pojištění, doplňkové penzijní spoření či soukromé životní pojištění. Nejběžnější nezdánitelné části základu daně uvedené v § 11 ZDPSR jsou následující:

- na poplatníka (pro rok 2018 ve výši 319,17 €/měsíc (8 284 Kč/měsíc))

- na manželku/manžela s nízkými příjmy,
- za dobrovolné příspěvky na starobní důchodové spoření,
- za příspěvky na doplňkové důchodové spoření. (Zákon č. 586/1992 Sb.; zákon č. 595/2003 Z. z.)

V případě, že zaměstnanec uplatní nezdanitelnou část základu daně na poplatníka, není povinný platit z hodnoty 319,17 € zálohu na daň z příjmů. Pokud je příjem snížený o odvody vyšší než tato hodnota, zaplatí zálohu na daň z příjmů pouze z rozdílu příjmu sníženého o odvody a hodnoty nezdanitelné části základu daně na poplatníka. (Černegová, 2018)

3.7.3 Stanovení daně

Systém zdanění probíhá v obou zemích rozdílně. Pro způsob zdanění je důležité, zda poplatník u plátce daně podepsal na zdaňovací období prohlášení. Toto prohlášení nesmí mít zaměstnanec podepsáno u více plátců současně.

Tabulka 14 – Rozdíl ve způsobu zdanění a druhu prohlášení v ČR a na Slovensku

	Česká republika	Slovensko
Způsob zdanění	Záloha na daň z příjmů Srážková daň	Záloha na daň z příjmů
Název prohlášení	Prohlášení poplatníka k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti	Vyhlášení na zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
Termín odevzdání prohlášení	Do 30 dnů od nástupu do zaměstnání a následně každý rok do 15. února na dané zdaňovací období	

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb. a zákona č. 595/2003 Z. z.

Podepsal-li v ČR zaměstnanec prohlášení, odvádí se z jeho mzdy měsíčně záloha na daň z příjmů a současně má zaměstnanec nárok na odečet nezdanitelných částí základu daně a na uplatnění slev na dani.

Nepodepsal-li zaměstnanec prohlášení, odvádí se ze mzdy také záloha na daň, avšak zaměstnanec nemá nárok na uplatnění odčitatelných položek a slev na dani. Výjimku tvoří dohoda o provedení práce, kdy je ze mzdy odváděna záloha na daň z příjmu pouze pokud přesáhne její výše 10 000 Kč. Je-li částka menší je zdaněna **srážkovou daní**. Nově nastala změna u dohody o pracovní činnosti, kdy od roku 2018 je odměna nižší než 2 500 Kč zdaněna srážkovou daní, tak jako u dohody o provedení práce.

Zdanění mezd na Slovensku při stanovení daňové povinnosti hodně pracuje s nezdanitelnou částí základu daně, které je věnována předešlá podkapitola. Obdobně jako u českého systému zdanění, je potřeba pro uplatnění odčitatelných položek a daňového zvýhodnění podepsat prohlášení.

Samotná daň se určí jako násobek základu daně a konkrétní sazby daně. Příjmy, které jsou vyšší než 48násobek průměrné mzdy ročně v ČR (pro rok 1 438 992 Kč) a 176,8násobek platného životního minima na Slovensku (pro rok 2018 36 256,37 € (941 034 Kč)), navíc podléhají **solidární dani**, jejíž daňový základ je kladný rozdíl mezi dosaženou hrubou mzdou a výší uvedených násobků. Na Slovensku je výpočet komplikovanější. V případě, že je zdanitelná mzda vyšší než 1/12 výše uvedeného násobku, násobí se základní sazba touto limitní hodnotou a solidární zvýšení daně se vyčíslí jako součin kladného rozdílu mezi základem této daně a 1/12 výše uvedeného násobku. (Zákon č. 586/1992 Sb; zákon č. 595/2003 Z. z.; Pelech a Rindová, 2018, Černegová, 2018; Kubová, 2017)

V tabulce č. 15 jsou uvedeny sazby jednotlivých druhů daní, jimž podléhají mzdy zaměstnanců v obou zemích a následně tabulka č. 16 zobrazuje postup výpočtu daňové povinnosti.

Tabulka 15 - Sazby daní

Druh daně	Česká republika	Slovensko
Záloha na daň z příjmu, srážková daň	15 %	19 %
Solidární daň	7 %	25 %

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb. a zákona č. 595/2003 Z. z.

Tabulka 16 - Výpočet daňové povinnosti

Česká republika	Slovensko
Základ daně	Základ daně
- nezdanitelná část základu daně	- nezdanitelná část základu daně
= zdanitelná mzda	= zdanitelná mzda
x sazba daně	x sazba daně
= daň	= daň
+ solidární zvýšení daně	+ solidární zvýšení daně
= daň celkem	= daň celkem
- slevy na dani	- daňové zvýhodnění
- daňové zvýhodnění	= daňová povinnost/daňový bonus
= daňová povinnost/ daňový bonus	

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb. a zákona č. 595/2003 Z. z.

3.7.4 Slevy na dani a daňové zvýhodnění

Při podepsání prohlášení může zaměstnanec uplatnit slevy na dani a daňové zvýhodnění, která mu sníží konečnou daň, a tím jeho daňovou povinnost. Slevy na dani upravuje § 35ba ZDP a daňové zvýhodnění § 35c ZDP a § 33 ZDPSR. Slovenský daňový systém slevy na dani nepoužívá a pracuje pouze s daňovým zvýhodněním, avšak trochu jinak než v ČR. Výši jednotlivých slev na dani zachycuje tabulka č. 17.

Nejčastěji se zaměstnanci setkávají se **slevou na poplatníka**. Sleva na poplatníka se uplatňuje podepsáním prohlášení.

Slevu na manželku (manžela) s nízkými příjmy, může uplatnit poplatník žijící v jedné domácnosti s manželkou, která nemá žádné příjmy nebo disponuje vlastními příjmy, které za zdaňovací období nepřesáhli 68 000 Kč.

Zaměstnanec s přiznaným invalidním důchodem z důchodového pojištění má nárok na **slevu na invaliditu**. Zaměstnanec získá takovou výši slevy, podle toho, do jakého ze tří stupňů invalidity patří a zda vlastní průkaz ZTP/P.

Studenti, kteří předloží spolu s podepsaným prohlášením potvrzení o studiu, mají nárok na **slevu na studenta**.

Tabulka 17 - Slevy na dani

Druh slevy	Měsíčně	Ročně
Na poplatníka	2 070	24 840
Na manželku (manžela)	-	24 840
Na invaliditu I. a II. stupně	210	2 520
Na invaliditu III. stupně	420	5 040
Pro držitele ZTP/P	1 345	16 140
Na studenta	335	4 020

Zdroj: vlastní zpracování dle zákona č. 586/1992 Sb.

Zaměstnanci, který má děti do 26 let (do 25 let na Slovensku) žijící s ním v jedné domácnosti, přísluší **daňové zvýhodnění na vyživované dítě**. Slovenská legislativa využívá výraz daňový bonus. Daňové zvýhodnění se odečítá za každé dítě a v ČR s narůstajícím počtem dětí, roste i výše tohoto zvýhodnění. V roce 2018 došlo v ČR i na Slovensku k navýšení daňového zvýhodnění, což je výhodné pro zaměstnance, jelikož mají nižší srážky ze mzdy.

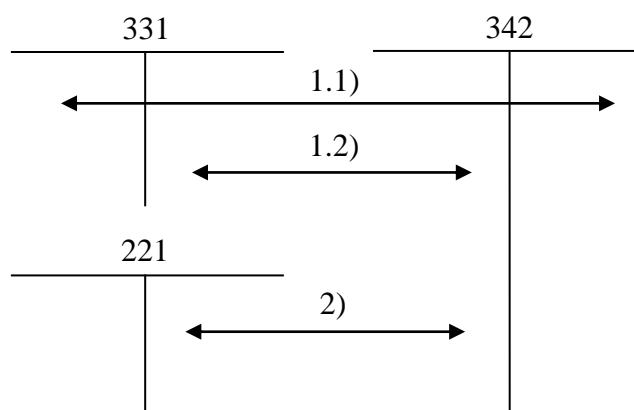
Rozdíl mezi slevou na dani a daňovým zvýhodněním je ten, že sleva na dani je uplatnitelná pouze do výše daňové povinnosti, kdežto daňové zvýhodnění lze uplatnit i nad rámec daňové povinnosti v podobě **daňového bonusu**. Daňový bonus vzniká, pokud je daňové zvýhodnění vyšší než vypočtená daň. Jeho výše musí v ČR být alespoň 100 Kč, avšak nesmí přesáhnout 60 300 Kč za rok. Aby mohl poplatník získat nárok na uplatnění bonusu, musí být jeho příjmy za zdaňovací období vyšší než 6násobek minimální mzdy.

V České republice činí měsíční výše zvýhodnění na první dítě 1 267 Kč, na druhé dítě 1 617 Kč a na třetí a každé další dítě 2 017 Kč. Jestliže je dítě držitelem průkazu ZTP/P, zvyšuje se zvýhodnění na 2násobek, nicméně celkový limit daňového bonusu se nemění. Na Slovensku je výše stanovena na 21,56 €/měsíc (560 Kč) na každé vyživované dítě. (Zákon č. 586/1992 Sb., zákon č. 595/2003 Z. z.; Černegová, 2018)

3.7.5 Účtování daně

Pro účtování odvodu daně se používá účet 342 – Ostatní přímé daně a účet zaměstnanců 331 – Zaměstnanci.

Schéma 4 - Zálohy na daň z příjmu, srážková daň



Zdroj: vlastní zpracování

1.1) Vypočtená daň po uplatnění slev je účtována jako snížení závazku vůči zaměstnancům na straně MD účtu 331 se souvztažností zvýšení závazku vůči finančnímu úřadu na straně D účtu 342.

1.2) V případě, že je daňové zvýhodnění vyšší než vypočtená daň, vzniká daňový bonus, jímž se zvýší závazek vůči zaměstnanci a sníží závazek vůči finančnímu úřadu. Účtováno na vrub účtu 342 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 331.

2) Závazek vůči finančnímu úřadu je vyrovnán úbytkem finančních prostředků zaměstnavatele. Tato skutečnost se zaúčtuje na stranu MD účtu 342 se souvztažností na účtu 221 na straně D.

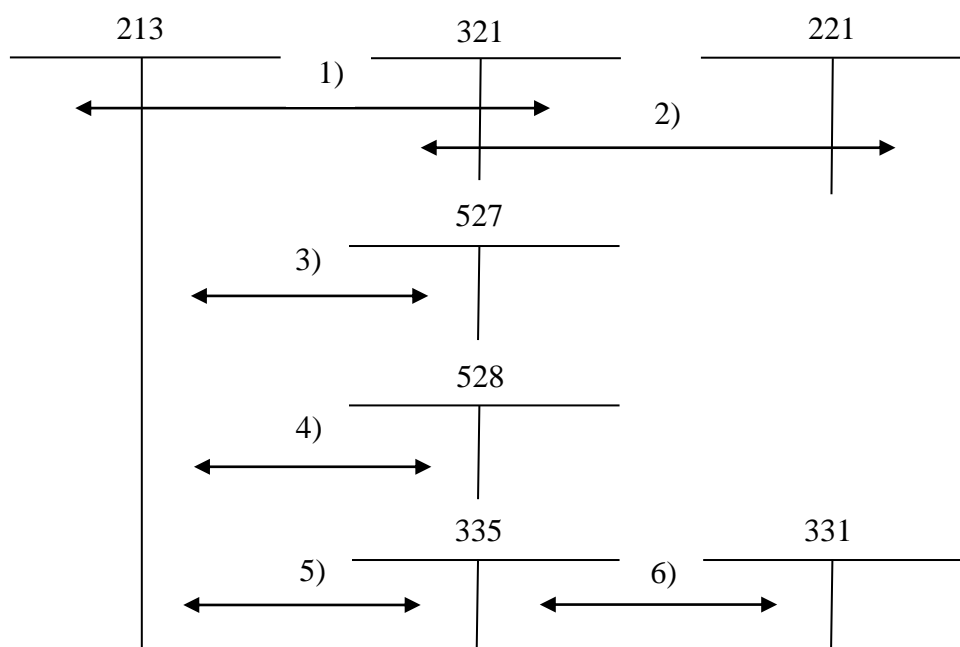
3.8 Stravování zaměstnanců

Jak bylo uvedeno v předchozí kapitole, zaměstnavatel má možnost poskytnout svým zaměstnancům příspěvek na stravování zprostředkované jinými subjekty v podobě stravenek. Stravenky, jakožto nejběžnější benefit zaměstnanců získaný od zaměstnavatele, přinášejí pro obě strany výhody. Zaměstnavatel může díky nim ušetřit na daních a zaměstnanci se tímto zvyšuje jeho příjem. Daňové zákony umožňují zahrnout část hodnoty stravenek do tzv. daňově uznatelných nákladů. Jedná se o náklady, které snižují základ daně, a tím konečnou daňovou povinnost zaměstnavatele. Podle daňových zákonů může zaměstnavatel zahrnout do těchto nákladů až 55 % z hodnoty jednoho jídla za jednu směnu, maximálně ale 70 % (na Slovensku 55 %) stravného při pracovní cestě, která trvá

5 až 12 hodin. Zbýlých 45 % může být buď doplaceno zaměstnancem srážkou ze mzdy, nebo zaměstnavatelem zahrnutím do daňově neuznatelných nákladů.

Podmínkou daňové uznatelnosti těchto příspěvků je přítomnost zaměstnance v práci v délce alespoň 3 hodin (na Slovensku 4 hodiny) během stanovené směny. Pokud by směna trvala déle než 11 hodin vč. přestávky, může zaměstnavatel vydat stravenku na další jedno jídlo. Zaměstnavatel nemůže poskytnout zaměstnanci stravenku, pokud mu současně v průběhu směny vznikl nárok na stravné při pracovní cestě. (Zákon č. 586/1992 Sb.; zákon č. 595/2003 Z. z., zákon č. 311/2001 Z. z.)

Schéma 5 - Stravenky



Zdroj: vlastní zpracování

1) Jelikož se stravenky řadí mezi ceniny, zachycuje se nákup stravenek od dodavatele na účet 213 – Ceniny na straně MD se souvztažným zápisem na účet 321 – Dodavatelé na straně D, jež zvyšuje závazky zaměstnavatele.

2) Úhrada stravenek dodavateli snižuje zaměstnavateli závazek vůči němu a zároveň snižuje zdroje financování, což se projeví záúčtováním na vrub účtu 321 se souvztažností ve prospěch účtu 221 – Běžný účet.

- 3) Část příspěvku zaměstnavatele na stravování, která se zahrnuje mezi daňově uznatelné náklady, se účtuje na nákladový účet 527 – Zákonné sociální náklady na stranu MD. Poskytnutím stravenky dojde současně ke snížení účtu 213, jenž se zachytí na straně D.
- 4) Část příspěvku, která je nad rámec 55 % je zaúčtována na vrub účtu 528 – Ostatní sociální náklady (na tomto účtu se nachází daňově neuznatelné náklady) se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 213.
- 5+6) V případě, že zbylou část hodnoty stravenky bude hradit zaměstnanec, zachytí se pohledávka za její úhradou na vrub účtu 335 – Pohledávky za zaměstnanci souvztažně ve prospěch účtu 213. Předpis následné srážky části stravenek ze mzdy se zaúčtuje na vrub účtu 331 – Zaměstnanci současně ve prospěch účtu 335.

4 Vlastní práce

Vlastní práce se podrobně zabývá výpočtem mezd při aplikaci poznatků uvedených v teoretických východiscích. Tyto poznatky budou aplikovány na třech praktických modelových příkladech. Každý příklad je zaměřen na specifický případ, který může při výpočtu mezd nastat.

Na začátku každého modelového příkladu je uvedeno jeho zadání, ze kterého se při výpočtu vychází. Poté je v tabulce zachycen výpočet mzdy za podmínek v ČR a za podmínek na Slovensku s následným vysvětlením výpočtu a porovnáním výsledných hodnot v obou zemích. U všech příkladů vychází obě země ze stejné výše hrubé mzdy.

4.1 Příklad č. 1 – daňový bonus, cestovní náhrady

Zaměstnanec A uzavřel pracovní smlouvu se zaměstnavatelem, ve které mu byla stanovena časová mzda na 120 Kč/hodina (4,63 €). Za měsíc leden odpracoval zaměstnanec A 160 hodin. V průběhu měsíce byl jeden svátek, který zaměstnanec A odpracoval. Průměrný hodinový výdělek je stanoven na 125 Kč (4,82 €). Navíc získal osobní ohodnocení ve výši 1 200 Kč (46,23 €). Zaměstnanec podepsal prohlášení poplatníka k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti/vyhlášení na zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Uplatňuje nezdanitelnou část základu daně a slevu na dvě děti.

V tomto měsíci byl zaměstnanec také poslán na pracovní cestu do Brna dlouhou 450 km, jež trvala od 6:30 do 19:30, tedy 13 hodin. Zaměstnanec po dohodě se zaměstnavatelem použil na pracovní cestu osobní automobil, jehož spotřeba nafty činila 6 l/100 km. Aktuální cena nafty na Slovensku je 1,213 €. S pracovní cestou byly spojeny i vedlejší výdaje (parkovné) ve výši 350 Kč (13,5 €). Během pracovní cesty obdržel zaměstnanec oběd, který nemusel financovat. Zaměstnavatel poskytl zaměstnanci A v hotovosti zálohu na cestovní výdaje ve výši 3 200 Kč (125 €).

Tabulka 18 - Výpočet mzdy příkladu č. 1 v ČR a na Slovensku

	Česká republika (v Kč)	Slovensko (v €)
Hrubá mzda	22 360	848,35 (21 889 Kč)
Zdravotní pojištění – zaměstnavatel	2 012	84,83 (2 189 Kč)
Sociální pojištění – zaměstnavatel	5 590	213,78 (5 549 Kč)
Zdravotní pojištění – zaměstnanec	1 006	33,93 (881 Kč)
Sociální pojištění – zaměstnanec	1 453	79,74 (2 070 Kč)
Superhrubá mzda	30 000	415,51 (10 785 Kč)
Záloha na daň z příjmů	4 500	78,94 (2 049 Kč)
Sleva na poplatníka	2 070	–
Daňové zvýhodnění	2 884	43,12 (1 119 Kč)
Záloha na daň po slevách	- 454 → daňový bonus	35,82 (930 Kč)
Čistá mzda	20 355	698,86 (18 139 Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

V tomto modelovém příkladu je ukázán výpočet hrubé mzdy, jež se skládá z časové mzdy, osobního ohodnocení a příplatku za práci ve svátek. V ČR i na Slovensku se hrubá mzda vypočítává stejným způsobem s výjimkou příplatku za práci ve svátek, který se na Slovensku nepočítá z celého průměrného výdělku, ale jen z jeho půlky.

Výpočet hrubé mzdy

$$\text{Časová mzda} = 120 * 160 = 19\,200 \text{ Kč} \quad (4,63 * 160 = 740,8 \text{ €})$$

$$\begin{aligned} \text{Příplatek za práci ve svátek} &= 8 * 120 + 8 * 125 = 1\,960 \text{ Kč} \quad (8 * 4,63 + 8 * (4,82 / 2) = \\ &= 56,32 \text{ €}) \end{aligned}$$

$$\text{Hrubá mzda} = 19\,200 + 1\,200 + 1\,960 = 22\,360 \text{ Kč} \quad (740,8 + 46,23 + 56,32 = 848,35 \text{ €})$$

Po zjištění hrubé mzdy je pro další výpočty potřeba stanovit výši pojistného hrazeného jak zaměstnancem, tak zaměstnavatelem. Vyměřovacím základem pro výpočet pojistného je výše hrubé mzdy, která se násobí příslušnou sazbou konkrétního pojistného, čímž se dostane výsledná výše. Výše pojistného se určí následujícím způsobem:

Výpočet pojistného v ČR

$$\text{Zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem ve výši 9 \%} = 22\,360 * 0,09 = 2\,012 \text{ Kč}$$

Sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem ve výši 25 % = $22\,360 * 0,25 = 5\,590$ Kč

Zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem ve výši 4,5 % = $22\,360 * 0,045 = 1\,006$ Kč

Sociální pojištění hrazené zaměstnancem ve výši 6,5 % = $22\,360 * 0,065 = 1\,453$ Kč

Výpočet pojistného na Slovensku

Zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem ve výši 10 % = $848,35 * 0,1 = 84,83$ €

Sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem celkem ve výši 25,2 % = $848,53 * 0,252 = 213,78$ €

Zdravotní pojištění hrazené zaměstnancem ve výši 4 % = $848,53 * 0,04 = 33,93$ €

Sociální pojištění hrazené zaměstnancem celkem ve výši 9,4 % = $848,53 * 0,094 = 79,74$ €

Podrobnější propočtení sociálního pojištění na Slovensku bude znázorněn v modelovém příkladu č. 3.

Po stanovení výše odvodů pojistného se spočítá výše zálohy na daň z příjmů, jejímž základem je superhrubá mzda. Zde se způsoby výpočtů v obou zemích začínají rozcházet. Podle pravidel používaných v ČR je superhrubá mzda součtem hrubé mzdy a pojistného odváděného za zaměstnavatele. Tímto způsobem se zjistila výše superhrubé mzdy 30 000 Kč. Po vynásobení této částky sazbou 15 % se vypočítá záloha na daň z příjmů ve výši 4 500 Kč. Jelikož zaměstnanec podepsal prohlášení, bude takto vypočtená záloha na daň z příjmů snížena o slevu na poplatníka 2 070 Kč a následně o daňové zvýhodnění na dvě děti, které činí 1 267 Kč na první dítě a 1 617 Kč na druhé dítě. Díky těmto daňovým zvýhodněním je vypočtená záloha na daň z příjmů nižší než celkové daňové zvýhodnění, což znamená, že zaměstnanci záloha nesníží jeho mzdu a navíc získá daňový bonus ve výši 454 Kč. Po odečtení odvodů pojistného a přičtení daňového bonusu k hrubé mzdě činí čistá mzda zaměstnance 20 355 Kč.

Základem daně na Slovensku je hrubá mzda snižená o zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnancem, ale protože zaměstnanec uplatňuje nezdanitelnou část základu daně, odečte se od hrubé mzdy i tato nezdanitelná část. Tím vyjde základ daně 415,51 €, který se vynásobí sazbou daně 19 %, čímž se určí výše zálohy na daň z příjmů 78,94 €. Ta je následně snížena o daňové zvýhodnění na dvě děti, které za každé dítě činí 21,56 €.

Výsledná čistá mzda je po odečtení zdravotního a sociálního pojištění a daně z příjmů 698,86 €.

Při výjezdu na pracovní cestu náleží zaměstnanci náhrada za výdaje, které mu v souvislosti s touto cestou vzniknou. Podle poznatků uvedených v teoretické části je v následujícím propočtu zachycen postup, jak spočítat celkové cestovní náhrady.

Výpočet cestovních náhrad

Základní náhrada za jízdní výdaje = $450 * 4 = 1\ 800$ Kč ($450 * 0,183 = 82,35$ €)

Náhrada za spotřebované pohonné hmoty = $(450 / 100) * 6 * 29,8 = 805$ Kč
($4,5 * 6 * 1,213 = 33,75$ €)

Krácení stravného za bezplatně poskytnutý oběd = $119 * 0,35 = 42$ Kč ($10,3 * 0,4 = 4,12$ €)

Náhrada za stravné celkem = $119 - (119 * 0,35) = 77$ Kč

Cestovní náhrady celkem = $1\ 800 + 805 + 77 + 350 = 3\ 032$ Kč ($82,35 + 33,75 + 4,12 + 13,5 = 133,72$ €)

Zúčtování zálohy = $3\ 200 - 3\ 032 = 168$ Kč ($133,72 - 125 = 8,72$ €)

Z následujícího výpočtu je patrné, že výše zálohy od zaměstnavatele byla dostačující pouze v případě cestovních náhrad vyplácených v ČR. To znamená, že zaměstnanec bude zaměstnavateli vracet 168 Kč. Na Slovensku, kde je výše vyplacené zálohy ve stejné částce jako v ČR, byla záloha nedostačující. Zaměstnavatel bude muset doplatit zaměstnanci 8,72 € (226 Kč).

To, že je příplatek za svátek na Slovensku pouze polovinou průměrného výdělku, má za následek, že je hrubá mzda nižší než hrubá mzda v ČR. Rozdíl ve výsledných hodnotách je také u čisté mzdy, což zapříčiňuje rozdílný základ daně, kdy záloha na daň z příjmů je vlivem toho na Slovensku nižší než v ČR i přes vyšší sazbu daně. Další příčinou je výrazně nižší daňové zvýhodnění na děti.

4.2 Příklad č. 2 – solidární daň

Hrubá mzda zaměstnance B, který je na řídicí pozici, činí za měsíc duben 130 000 Kč (5 010 €). Zaměstnanec podepsal prohlášení poplatníka k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti/vyhlášení na zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Zaměstnanec uplatňuje nezdanitelnou část základu daně a daňové zvýhodnění na jedno dítě.

Tabulka 19 - Výpočet mzdy příkladu č. 2 v ČR a na Slovensku

	Česká republika (v Kč)	Slovensko (v €)
Hrubá mzda	130 000	5 010 (130 035 Kč)
Zdravotní pojištění – zaměstnavatel	11 700	501 (13 004 Kč)
Sociální pojištění – zaměstnavatel	32 500	1 262,51 (32 768 Kč)
Zdravotní pojištění – zaměstnanec	5 850	200,4 (5 201 Kč)
Sociální pojištění – zaměstnanec	8 450	470,94 (12 223 Kč)
Superhrubá mzda	174 200	4 019,49 (104 326 Kč)
Záloha na daň z příjmů	26 130	574,05 (14 890 Kč)
Solidární zvýšení daně	706	249,53 (6 476 Kč)
Záloha na daň z příjmů celkem	26 836	823,58 (21 376 Kč)
Sleva na poplatníka	2 070	–
Daňové zvýhodnění	1 267	21,56 (560 Kč)
Záloha na daň po slevách	23 499	802,02 (20 816 Kč)
Čistá mzda	92 201	3 536,64 (91 793 Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

Tento modelový příklad zachycuje větší zdanění příjmů, které jsou vyšší než stanovený limit. Stejně jako u příkladu č. 1 se nejdříve vypočítá pojistné hrazené zaměstnancem a zaměstnavatelem a poté výše zálohy na daň, která zde činí 26 130 Kč v ČR a 574,05 € na Slovensku. Před tím než se uplatní sleva na poplatníka a daňové zvýhodnění na dítě, zvýší se výše zálohy na daň z příjmů o solidární daň následujícím způsobem:

Výpočet solidární daně v ČR

Výše měsíčního příjmu, který podléhá solidární dani = $1\,438\,992 / 12 = 119\,916$ Kč

Částka pro výpočet solidárního zvýšení zálohy = $130\,000 - 119\,916 = 10\,084$ Kč

Solidární zvýšení zálohy ve výši 7 % = $10\,084 * 0,07 = 706$ Kč

Vypočtená solidární daň se připočte k zjištěné výši zálohy na daň z příjmů. Jelikož zaměstnanec B podepsal prohlášení, sníží se mu výše zálohy na daň o slevu na poplatníka 2 070 Kč a o daňové zvýhodnění na dítě 1 267 Kč. Výsledná daňová povinnost činí 23 499 Kč. Po odečtení odvodů a daně od hrubé mzdy je čistá mzda zaměstnance vyčíslena na 92 201 Kč.

Je-li příjem zaměstnance na Slovensku vyšší než 176,8násobek platného životního minima, je výpočet zálohy na daň trochu složitější. Jak je uvedeno v teoretické části, je potřeba rozlišit částku, která nepřesáhla 1/12 sumy tohoto násobku a částku, která je nad tento limit. Tato skutečnost je názorně vysvětlena v následujícím výpočtu:

Výpočet zálohy na daň z příjmů se solidárním zvýšením zálohy na Slovensku

Základ daně = $5\,010 - 200,4 - 470,94 - 319,17 = 4\,019,49$ €

1/12 sumy 176,8násobku platného životního minima = $36\,256,37 / 12 = 3\,021,36$ €

Základní sazba zálohy na daň z příjmů ve výši 19 % = $3\,021,36 * 0,19 = 574,05$ €

Zvýšená sazba ve výši 25 % = $(4\,019,49 - 3\,021,36) * 0,25 = 249,53$ €

Záloha na daň z příjmů celkem = $574,05 + 249,53 = 823,58$ €

Záloha na daň z příjmů po odečtení daňového zvýhodnění = $823,58 - 21,56 = 802,02$ €

Po aplikaci slovenských způsobů výpočtů mzdy zaměstnanec B obdrží za měsíc duben čistou mzdu ve výši 3 536,64 €.

Stejně jako v příkladu č. 1 je i zde vidět, že i když mzda na Slovensku podléhá vyšší sazbě daně, je výsledná daňová povinnost nižší než v České republice. To ale neznamená vyšší konečnou čistou mzdu, která je vyplacena zaměstnanci. Za podmínek tohoto modelového příkladu obdrží zaměstnanec při stejné výši hrubé mzdy v obou zemích vyšší čistou mzdu na území ČR z důvodu vyšší částky odvodu sociálního pojištění na Slovensku.

4.3 Příklad č. 3 – dohoda o provedení práce, o brigádnické činnosti

Účetní jednotka uzavřela se studentem 2. ročníku vysoké školy dohodu o provedení práce na dobu 3 měsíců, kdy student odpracuje každý měsíc 80 hodin. Hodinová mzda studenta je stanovena na 120 Kč (4,6 €). Student podepsal prohlášení poplatníka k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti/vyhlášení na zdanění příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a donesl zaměstnavateli potvrzení o studiu. Při uzavírání dohody oznámil student zaměstnavateli, že uplatňuje nezdanitelnou část základu daně a odvodové osvobození.

Tabulka 20 - Výpočet mzdy příkladu č. 3 v ČR a na Slovensku

	Česká republika (v Kč)	Slovensko (v €)
Hrubá mzda	9 600	368 (9 551 Kč)
Zdravotní pojištění – zaměstnavatel	–	–
Sociální pojištění – zaměstnavatel	–	83,9 (2 178 Kč)
Zdravotní pojištění – zaměstnanec	–	–
Sociální pojištění – zaměstnanec	–	11,76 (305 Kč)
Základ daně	9 600	356,24 (9 246 Kč)
Daň	1 440	7,04 (183 Kč)
Sleva na poplatníka a na studenta	2 405	–
Daň po slevách	0	–
Čistá mzda	9 600	349,2 (9 063 Kč)

Zdroj: vlastní zpracování

Hrubá mzda, ze které se bude počítat čistá hodnota mzdy, se spočítá jako násobek odpracovaných hodin za měsíc a hodnoty hodinové mzdy. Jelikož vyšla hrubá mzda pro ČR 9 600 Kč, čímž je nižší než stanovená hranice pro odvod pojistného 10 000 Kč, nebude příjem podléhat sociálnímu a zdravotnímu pojištění, což je velmi výhodné pro obě strany. Před výpočtem samotné daně je potřeba určit základ daně. Tím, že je výše pojistného nulová, bude v tomto případě základ daně ve stejné hodnotě jako hrubá mzda.

Podle daňových zákonů podléhá odměna studenta nikoliv dani z příjmů, ale srážkové dani. To z toho důvodu, že je hodnota odměny nižší než stanovených 10 000 Kč. Hodnota srážkové daně se spočítá násobkem základu daně 9 600 Kč a sazby daně 15 %, čímž

se zjistí daň před uplatněním slev ve výši 1 440 Kč. Protože student podepsal prohlášení a předložil potvrzení o studiu, má nárok na uplatnění slevy na poplatníka 2 070 Kč a slevy na studenta 335 Kč, což mu pokryje celou výši vypočtené daně. Za odpracovaný měsíc bude studentovi vyplaceno 9 600 Kč.

Na Slovensku je výhodnější uzavřít se studentem dohodu o brigádnické činnosti, neboť tato dohoda přináší nejnižší odvody. Výpočet odměny z této dohody se výrazně liší od výpočtu v ČR. Po stanovení výše hrubé mzdy se zjistí výše pojistného, které bude sraženo z hrubé mzdy a které odvede zaměstnavatel. Jak již bylo uvedeno v teoretické části, u této dohody je odměna osvobozena od srážky zdravotního pojištění, nemocenského pojištění a pojištění v nezaměstnanosti. Uplatnění odvodového osvobození a nezdanitelné části základu daně se ve výpočtu pojistného a daně projeví následovně:

Výpočet pojistného snižující mzdu studenta

Vyměřovací základ pojistného = $368 - 200 = 168 \text{ €}$

Důchodové pojištění (starobní 4 % a invalidní 3 %) ve výši 7 % = $168 * 0,07 = 11,76 \text{ €}$

Výpočet sociálního pojištění odváděného zaměstnavatelem

Důchodové pojištění (starobní 14 % a invalidní 3 %) ve výši 17 % = $368 * 0,17 = 62,56 \text{ €}$

Úrazové pojištění ve výši 0,8 % = $368 * 0,008 = 2,94 \text{ €}$

Garanční pojištění ve výši 0,25 % = $368 * 0,0025 = 0,92 \text{ €}$

Odvod do rezervního fondu solidarity ve výši 4,75 % = $17,48 \text{ €}$

Celková částka odvodu sociálního pojištění = $62,56 + 2,94 + 0,92 + 17,48 = 83,9 \text{ €}$

Výpočet zálohy na daň z příjmů

Základ daně po odečtení odvodů = $368 - 11,76 = 356,24 \text{ €}$

Nezdanitelná část základu daně (ve výši 319,17 €/měsíc) = $356,24 - 319,17 = 37,07 \text{ €}$

Záloha na daň z příjmů ve výši 19 % = $37,07 * 0,19 = 7,04 \text{ €}$

Po odečtení odvodů pojistného a zálohy na daň z příjmů dostane student vyplaceno za daný měsíc 349,2 €.

Při stejné výši hrubé mzdy je v tomto modelovém příkladu výhodnější systém v ČR, protože slovenští studenti pracující na dohodu se zcela nevyhnou odvodu sociálního pojištění a možnosti pro zaniknutí povinnosti platit zálohu na daň z příjmů jsou také nižší.

5 Zhodnocení výsledků

Zobrazené příklady porovnávající způsob stanovení čistých mezd v ČR a na Slovensku v praktických příkladech zachycují řadu odlišností, které jsou shrnuty a zhodnoceny v této části práce.

Prvním značným rozdílem je výše sazby sociálního pojištění odváděného státu. Na Slovensku je totiž sazba pro stanovení tohoto pojištění pro zaměstnance o 2,9 % větší než v ČR, jelikož zaměstnanci platí i nemocenské pojištění a pojištění v nezaměstnanosti. Tento zdánlivě nepatrný rozdíl bývá v praxi v řádu až několika tisíců. Celková výše sazby zdravotního pojištění odváděného zaměstnavatelem je v obou zemích relativně stejná.

Sazba daně z příjmů fyzických osob je v ČR nižší než na Slovensku, avšak výsledná daňová povinnost pro zaměstnance je na Slovensku menší. Na výši daně nemá vliv pouze zdanitelný příjem a sazba daně, ale i způsob, jakým se daň počítá, výše daňových slev či nezdanitelné položky. Zatímco v ČR se při výpočtu základu daně vychází ze zdravotního a sociálního pojištění hrazeného zaměstnavatelem, na Slovensku má zásadní vliv na základ daně zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnancem. To má za následek nižší základ daně a tím nižší daň z příjmů fyzických osob. Naopak na solidární dani odvedou více zaměstnanci na Slovensku, jelikož je oproti ČR její sazba vyšší o 18 %. Slovenská legislativa neupravuje srážkovou daň, na rozdíl od české.

Další významný rozdíl ve mzdovém účetnictví těchto dvou zemí je v uplatňování slev na dani a daňového zvýhodnění. Český systém využívá slevy, které sniží již vypočtenou daň, kdežto slovenský systém tyto slevy uplatňuje jako nezdanitelnou část základu daně, čímž se sniží částka ještě před tím, než je daň počítána. Výše daňového zvýhodnění na děti českého systému je takřka neporovnatelná se slovenským. Daňové zvýhodnění je na první dítě o 56 % větší, na druhé dítě o 65 % větší a na třetí a každé další dítě o 72 % větší než na Slovensku. Tyto faktory následně výrazně ovlivní výši čisté mzdy.

Při zaměstnávání studentů je pro zaměstnavatele nejvýhodnější dohoda o provedení práce, dohoda o brigádnické činnosti. Ve většině případů nemusí zaměstnavatel za studenta odvádět zdravotní a sociální pojištění, což snižuje jeho náklady. Z hlediska zaměstnaného studenta se dohoda zdá být velmi dobrým řešením, což z dlouhodobého hlediska určitě není, neboť při neplacení sociálního pojištění zaniká nárok na vyplácení důchodu. V porovnání se slovenským účetnictvím jsou na Slovensku studenti značně

znevýhodnění, neboť musí hradit část sociálního pojištění (důchodové) bez ohledu na dosaženou výši příjmu.

System těchto dvou zemí má své výhody a nevýhody v rozdílných oblastech, avšak jejich promítnutí do praxe činí v konečné fázi český systém stanovení mezd výhodnější než slovenský. Kromě výhodnosti se liší od slovenského systému také větší srozumitelností a jednoduchostí.

6 Závěr

Bakalářská práce se zabývá mzdovým účetnictvím v ČR s porovnáním mzdového účetnictví na Slovensku. Jejím cílem je zhodnotit tento účetní systém v obou zemích a provést jejich komparaci. Podkladem ke komparaci jsou teoretická východiska a jejich aplikace v praxi.

Na základě zpracovaných informací v teoretické části a analýzy sestavených modelových příkladů v praktické části bylo zjištěno, že jeden z hlavních rozdílů mezi českým a slovenským mzdovým účetnictvím spočívá v pojistném na sociální zabezpečení. Sazba na Slovensku je o něco vyšší, což činí rozdíl až několik tisíc. Kromě sazby se pojistné na sociální zabezpečení liší v rozsahu.

Další zásadní rozdíl je v oblasti daně z příjmů ze závislé činnosti. Daňová povinnost zaměstnance je v ČR vyšší i přesto, že samotná sazba této daně je nižší než na Slovensku. Slevy na dani jsou na Slovensku zahrnuty do nezdanitelné části základu daně a tím ovlivňují výši základu daně. Vyšší úlevy od daně dosáhne zaměstnanec v ČR, jelikož je zde výše daňového zvýhodnění na děti o hodně vyšší. Zaměstnanec tak lépe dosáhne daňového bonusu.

Dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr se v obou zemích liší nejen rozsahem výkonu práce, ale i v tom, že na Slovensku nejsou stanoveny žádné finanční limity pro odvádění pojistného. Pro studenty se navíc na Slovensku používá dohoda o brigádnické činnosti, při které je studentům stržena část pojistného na sociální zabezpečení, na kterou mohou uplatnit odvodové osvobození.

Slovenská právní úprava je ve způsobu odměňování jednodušší, jelikož při odměňování nerozlišuje, zda se jedná o zaměstnance podnikatelské sféry nebo rozpočtové sféry. Používá pouze jednu formu odměny, kterou je mzda. Na Slovensku také není uplatňována zaručená mzda.

Z výše uvedených odlišností mezi oběma zeměmi vyplývá, že i přes některé zásadnější rozdíly jsou si systémy tohoto účetnictví velmi podobné. V účtování mezd v soustavě podvojného účetnictví jsou tyto země totožné. Každá země má mzdové účetnictví výhodnější v jiné oblasti. V konečné fázi je po jejich uvedení do praxe výhodnější český systém stanovení mezd. Nejen že je vypočtená výše čisté mzdy o něco vyšší, ale lze říci, že český systém je i více srozumitelný a jednodušší.

7 Seznam použitých zdrojů

Tištěné zdroje

CINGELOVÁ, Zuzana. Průručka mzdovej účtovníčky. Žilina: Poradca, 2017. ISBN 9788081860065.

ČERVINKA, Tomáš. Zdravotní pojištění zaměstnavatelů, zaměstnanců a OSVČ. 9. aktualizované vydání. ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-130-7.

PELECH, Petr a Iva RINDOVÁ. *Zdanění mezd, platů a ostatních příjmů ze závislé činnosti v roce 2018*. 26. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2018. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7554-114-7.

SUROVÝ, Martin. Povinnosti zaměstnavatele bez chýb, pokút a penále. Žilina: Poradca, 2017. ISBN 978-80-8162-024-9.

ŠUBRT, Bořivoj, Zdeňka LEIBLOVÁ, Věra PŘÍHODOVÁ, a kol. *Abeceda mzdové účetní 2017*. Olomouc: ANAG, 2017. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-80-7554-062-1.

VYBÍHAL, Václav a kol. *Mzdové účetnictví 2018: praktický průvodce*. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-271-0871-8.

ŽENÍŠKOVÁ, Marta. *Pojistné na sociální zabezpečení: zaměstnavatelů, zaměstnanců, OSVČ, dobrovolně důchodově pojištěných: s komentářem a příklady*. Olomouc: ANAG, 2018. Práce, mzdy, pojištění. ISBN 978-807-5541-277.

Právní předpisy

Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce. In: Sbíрка zákonů ČR. 2006. Dostupné také z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/>

Zákon č. 311/2001 Z. z., zákonník práce. In: Zbierka zákonov SR. 2001. Dostupné také z: <https://www.ff.umb.sk/app/cmsFile.php?disposition=a&ID=11761>

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. In: Sbíрка zákonů ČR. 2012. Dostupné také z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcansky-zakonik/>

Zákon č. 663/2007 Z. z., o minimálnej mzde. In: Zbierka zákonov SR. 2007. Dostupné také z: <http://www.epi.sk/zz/2007-663>

Zákon č. 283/2002 Z. z., o cestovných náhradách. In: Zbierka zákonov SR. 2002. Dostupné také z: <http://www.epi.sk/zz/2002-283>

Zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souv. zákonů. In: Sbírka zákonů ČR. 1997. Dostupné také z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/vzp/>

Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1992. Dostupné také z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/vzp-pojistne/>

Zákon č. 459/2005 Z. z., o zdravotnom poistení. In: *Zbierka zákonov SR*. 2005. Dostupné také z: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Zakon-o-zdravotnom-poisteni-1.htm>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1992. Dostupné také z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

Zákon č. 595/2003 Z. z., o dani z příjmov. In: *Zbierka zákonov SR*. 2003. Dostupné také z: <http://www.epi.sk/zz/2003-595>

Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení. In: *Sbírka zákonů ČR*. 1992. Dostupné také z: <https://business.center.cz/business/pravo/zakony/socialni-zabezpeceni-pojistne/>

Zákon č. 461/2003 Z. z., o sociálnov poistení. In: *Zbierka zákonov SR*. 2003. Dostupné také z: <https://www.noveaspi.sk/products/lawText/1/56345/1/2>

Zákon č. 355/2007 Z. z., o ochrane, podpore a rozvoji verejného zdravia a o zmene a doplnení niektorých zákonov. In: *Zbierka zákonov SR*. 2007. Dostupné také z: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2007-355>

Nariadení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí. In: *Sbírka zákonů ČR*. 2006. Dostupné také z: https://www.mpsv.cz/files/clanky/28259/NV_567_2006__UZ_-_1_1_17_.pdf

Nařízení vlády č. 286/2017 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 567/2006 Sb., o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí. In: Sbírka zákonů ČR. 2017. Dostupné také z: https://www.mpsv.cz/files/clanky/31798/NV_286_2017.pdf

Nariadenie vlády Slovenskej republiky č. 278/2017 Z. z., ktorým sa ustanovuje suma minimálnej mzdy na rok 2018. In: Zbierka zákonov SR. 2017. Dostupné také z: <http://www.epi.sk/zz/2017-278>

Vyhláška č. 463/2017 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad. In: Sbírka zákonů ČR. 2017. Dostupné také z: https://www.mpsv.cz/files/clanky/32214/vyhlaska_463_2017.pdf

Opatrenie Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky č. 632/2008 Z. z., o sumách základnej náhrady za používanie cestných motorových vozidiel pri pracovných cestách. In: Zbierka zákonov SR. 2008. Dostupné také z: <https://www.slovlex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2008/632/>

Opatrenie Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny Slovenskej republiky č. 309/2016 Z. z., o sumách stravného. In: Zbierka zákonov SR. 2016. Dostupné také z: <http://www.epi.sk/zz/2016-309>

Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Dostupné také z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=7482>

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. In: Sbírka zákonů ČR. 2002. Dostupné také z: <https://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>

Internetové zdroje

ČSSZ. *Česká správa sociálního zabezpečení* [online]. 2018 [cit. 2018-08-30]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/cz/o-cssz/profil-organizace/>

ČERNEGOVÁ, Anna. *Životné minimum od 1.7.2018 do 30.6.2019* [online]. 2018 [cit. 2018-08-30]. Dostupné z:

ČERNEGOVÁ, Anna. *Daňový bonus na dieťa v roku 2018* [online]. 2018 [cit. 2018-08-30]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3571/category/dan-z-prijmov/article/danovy-bonus-2018.xhtml>

ČERNEGOVÁ, Anna. *Brigády študentov – dane a odvody v roku 2018* [online]. 2018 [cit. 2018-12-01]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3647/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/brigady-studentov-dane-odvody-2018.xhtml>

KUBOVÁ, Simona. *Podnikajte: Minimálna mzda od 1.1.2018* [online]. 2017 [cit. 2018-05-22]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/pravo-a-legislativa/c/3372/category/zakonne-povinnosti-podnikatela/article/minimalna-mzda-2018.xhtml>

KUBOVÁ, Simona. *Odvody zamestnanca a zamestnávateľa od 1.1.2018* [online]. 2017 [cit. 2018-08-30]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3435/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odvody-zamestnanca-zamestnavateľa-1-1-2018.xhtml>

KUBOVÁ, Simona. *Odvody dohodárov v roku 2017* [online]. 2017 [cit. 2018-08-30]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3339/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/odvody-dohodarov-2017.xhtml>

KUBOVÁ, Simona. *Výpočet čistej mzdy zamestnanca v roku 2018* [online]. 2017 [cit. 2018-12-01]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/3438/category/socialne-a-zdravotne-odvody/article/vypocet-cistej-mzdy-2018.xhtml>

MPSV. Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR: Minimální a zaručená mzda [online]. 2009 [cit. 2018-05-22]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/cs/7667>

MZSR. *Ministerstvo zdravotníctva SR: Zdravotné poisťovne* [online]. 2011 [cit. 2018-08-30]. Dostupné z: <http://www.health.gov.sk/?zdravotne-poisťovne>