VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

FAKULTA FINANCÍ A ÚČETNICTVÍ

katedra veřejných financí

studijní obor: Zdanění a daňová politika

DAŇOVÉ DOPADY ZAMĚSTNÁVÁNÍ ZDRAVOTNĚ POSTIŽENÝCH OSOB

¨

Autor diplomové práce: Bc. Radka Zatloukalová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Jana Tepperová, Ph.D.

Rok obhajoby: 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Daňové dopady zaměstnávání zdravotně postižených osob“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne

_____

Bc. Radka Zatloukalová

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Janě Tepperové, Ph.D. za poskytnutí odborných rad, věcných připomínek, za vstřícný přístup a ochotu při zpracování této práce. Současně bych chtěla poděkovat své rodině a přátelům za podporu během celého studia.

Abstrakt

Cílem diplomové práce je provést srovnání jednotlivých možností plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením a zhodnotit daňové dopady na společnost s ohledem na to, kterou možnost plnění povinného podílu si společnost zvolí. Práce je rozdělena do pěti dílčích kapitol, první kapitola se věnuje volnému pracovnímu trhu a jednotlivým možnostem, jak plnit povinný podíl zaměstnávání zdravotně postižených osob. Následuje kapitola obsahující informace o zaměstnavatelích zdravotně postižených osob na chráněném pracovním trhu. Třetí kapitola je věnována tzv. chráněnému pracovnímu místu, s kterým přímo souvisí možnost získat účelové příspěvky, které jsou formou státní podpory zaměstnávání zdravotně postižených osob. Poslední kapitola teoretické části obsahuje informace o možných daňových úlevách poskytovaných společnostem zaměstnávajících zdravotně postižené osoby. Předmětem praktické části je analyzování reálně fungující společnosti a jejích účetních výkazů, které jsou modifikovány tak, jak by mohly vypadat, pokud by společnost zaměstnala osobu se zdravotním postižením. Zkoumán je především dopad na daňovou povinnost společnosti.

Abstract

The aim of this thesis is to compare various options, how can companies meet the mandatory proportion of employment of handicapped people and also analyze tax impacts on companies considering the particular option they have chosen. The thesis is divided into five chapters, first of them is about free labor market and describes various options, how can companies meet the mandatory proportion of employment of handicapped people. Then the second chapter contains information about employers of handicapped people in protected labor market. The next chapter refers to so called „protected working place“, which is directly related to the possibility to receive purposeful contribution from the state. The last chapter of the theoretic part of the thesis is about tax relief for companies that employ handicapped people. Subject of the practical part of the thesis is to analyze accounting and tax data of real company and try to modify them based on hypothetical situation what will be changed in case of employment of handicapped person in this company. There are mainly tax impacts on the company analyzed.

Obsah

Úvod 8

1 Zaměstnávání OZP dle zákona o zaměstnanosti 11

1.1 Způsob výpočtu průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců 13

1.2 Způsoby plnění povinného podílu 15

1.3 Plnění povinného podílu v praxi 18

2 Zaměstnavatelé zdravotně postižených osob 21

2.1 Katalog Ministerstva práce a sociálních věcí 23

2.2 Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených ČR 24

3 Chráněné pracovní místo 27

3.1 Příspěvky poskytované na volném pracovním trhu 28

3.1.1 Příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa 28

3.1.1.1 Příspěvek na úhradu nákladů 29

3.1.1.2 Příspěvky na pořízení dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku a technického zhodnocení 31

3.1.2 Příspěvek na částečnou úhradu provozních nákladů pracovního místa .. 32

3.2 Příspěvky poskytované na chráněném pracovním trhu 34

3.2.1 Příspěvek na krytí vynaložených prostředků na mzdy a dalších nákladů na OZP 34

4 Zaměstnávání OZP dle Zákona o daních z příjmů 43

5 Zhodnocení daňových dopadů v případě zaměstnání osoby se zdravotním postižením na skutečné společnosti s využitím jejich účetních výkazů 46

5.1 Skutečná situace společnosti BH s.r.o. při nezaměstnávání OZP 46

5.2 Hypotetické situace společnosti BH s.r.o. při zaměstnávání OZP 49

5.2.1 Situace č. 1 – Zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením 50

5.2.2 Situace č. 2 – Zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením 59

5.2.2.1 Zřízení chráněného pracovního místa 60

5.2.2.2 Mzdové náklady 64
5.3 Vyhodnocení výsledků analýzy a návrh vlastního řešení 72
Závěr 80
Seznam literatury 84
Seznam zkratek 86
Seznam tabulek 87
Seznam grafů 88
Seznam obrázků 88

Úvod

Tématem diplomové práce jsou daňové dopady zaměstnávání zdravotně postižených osob ve společnostech. Cílem práce je provést srovnání jednotlivých možností plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením a dále zhodnotit daňové dopady na společnosti s ohledem na to, kterou možnost plnění povinného podílu si zvolí. Především je zkoumán daňový dopad na společnosti v případě zaměstnání zdravotně postižené osoby.

Důvodem pro řešení této problematiky je povinnost zaměstnávat osoby se zdravotním postižením daná zákonem, konkrétně ji stanovuje zákon o zaměstnanosti. Říká, že společnosti s více než 25 zaměstnanci musí zaměstnávat osoby se zdravotním postižením ve výši 4% podílu na celkovém počtu zaměstnanců. Jsou stanoveny tři možnosti, jak povinný podíl zaměstnávání zdravotně postižených osob plnit. První možností je zaměstnat osobu se zdravotním postižením (dále jen „OZP“) v pracovním poměru, druhou možností je odebírat výrobky či služby nebo zadat zakázky zaměstnavatelům zdravotně postižených osob v režimu náhradního plnění a třetí možností je odvod do státního rozpočtu.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Pro tvorbu teoretické části využívám především metodu sběru dat a informací. Dále jsou analyzována data, která mi byla poskytnuta v rámci rozhovoru s pracovnicí z Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených osob. V praktické části je provedena analýza a následná komparace zkoumaného problému.

Teoretická část práce je rozdělena do čtyř dílčích kapitol. První kapitola se zabývá povinností plnit podíl zaměstnávání zdravotně postižených osob dle zákona o zaměstnanosti. Jsou zde představeny základní informace vztahující se k této problematice. Uvedeny jsou například oznamovací povinnosti zaměstnavatele. Dále se zde nachází návod, jakým způsobem se počítá průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců. Jedná se o důležitou informaci pro zaměstnavatele, který na základě výpočtu zjistí, zda a kolik OZP má povinnost zaměstnávat. V první kapitole jsou také vysvětleny jednotlivé možnosti, jakým způsobem lze povinný podíl plnit a to nejen

teoretickou popisnou formou, ale i prakticky na výsledcích průzkumu Hospodářské komory.

Druhá kapitola je věnována zaměstnavatelům zdravotně postižených osob. Jedná se o termín užívaný pro zaměstnavatele na tzv. chráněném pracovním trhu. Ačkoliv zaměstnávání OZP na chráněném pracovním trhu není předmětem praktické části diplomové práce, informace uvedené v této kapitole jsou nápomocné pro pochopení celé problematiky. Pokud společnosti nezaměstnávají OZP a nevyužijí možnost plnit povinný podíl odvodem do státního rozpočtu, budou ve styku právě se zaměstnavateli zdravotně postižených osob, jelikož od nich budou nakupovat výrobky, služby nebo jim budou zadávat zakázky v režimu náhradního plnění. Je zde mimo jiné uveden návod pro společnosti, jak a kde najít zaměstnavatele zdravotně postižených osob. Do této kapitoly jsou zahrnuty i výsledky průzkumu Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených osob, které názorně dokreslují problematiku zaměstnávání OZP a poukazují na nejčastěji vykonávané pozice a mzdové ohodnocení osob zdravotně postižených.

Ve třetí kapitole jsou uvedeny informace o tzv. chráněném pracovním místě. Především se věnuji příspěvkům, které jsou zřizovatelům chráněných pracovních míst poskytovány. Rozlišeny jsou příspěvky na chráněném a volném pracovním trhu, protože zde existují různé režimy. Závěrem kapitoly je shrnutí na praktickém příkladu, jak se příspěvek poskytovaný na osobu pracující na chráněném místě u zaměstnavatele zdravotně postižených osob projeví v účetnictví, potažmo v základu daně a jeho daňové povinnosti.

Poslední kapitola teoretické části je věnována zaměstnávání OZP dle zákona o daních z příjmů. Uvedeny jsou především daňové úlevy, které současná legislativa subjektům zaměstnávajícím OZP v pracovním poměru poskytuje.

Následuje praktická část diplomové práce, ve které se zaměřuji na zkoumání daňových dopadů na společnost na volném pracovním trhu, pokud by zaměstnávala osobu se zdravotním postižením. Analyzuji data skutečně fungující společnosti a pracuji s jejími účetními výkazy za rok 2014 a 2015. Společnost nyní nezaměstnává žádnou OZP, povinný podíl plní nákupem výrobků v režimu náhradního plnění

a odvodem do státního rozpočtu. Účetní data společnosti za rok 2015 v rámci praktické části diplomové práce modifikuji tak, jak by mohly vypadat, pokud by společnost plnila povinný podíl právě zaměstnáním OZP v pracovním poměru. Rozlišeny jsou situace, ve kterých by společnost zaměstnala osobu s lehkým zdravotním postižením anebo osobu s těžším zdravotním postižením.

Závěrem je zhodnocení, jakým způsobem se zaměstnání OZP ve společnosti na volném pracovním trhu projeví, především jsou zkoumány účetní a daňové dopady.

1 Zaměstnávání OZP dle zákona o zaměstnanosti

V prvé řadě je důležité představit základní legislativu, která se k povinnosti zaměstnávat zdravotně postižené osoby vztahuje. Jedná se především o zákon č. 435/2004 Sb. o zaměstnanosti a související vyhlášku č. 518/2004 Sb.

Dle zákona o zaměstnanosti, konkrétně § 81, jsou zaměstnavatelé, kteří zaměstnávají více než 25 zaměstnanců v pracovním poměru, povinni zaměstnávat osoby se zdravotním postižením ve výši 4% podílu na celkovém počtu zaměstnanců. Tuto povinnost plní následujícími třemi způsoby:

- zaměstnáváním v pracovním poměru,
- odběrem výrobků nebo služeb od zaměstnavatelů, kteří zaměstnávají více než 50 % osob na chráněných pracovních místech dle § 75 zákona o zaměstnanosti, nebo odběrem výrobků nebo služeb od osob se zdravotním postižením, které jsou osobami samostatně výdělečně činnými (dále jen od „zaměstnavatelů zdravotně postižených osob“ – zkráceně ZZPO) – v dalším textu je pro tento režim používán termín „náhradní plnění“,
- odvodem do státního rozpočtu.

Výše uvedené způsoby lze vzájemně kombinovat.

Zaměstnavatel je povinen o plnění povinného podílu zaměstnávání OZP a způsobu jeho plnění písemně informovat místně příslušnou krajskou pobočku Úřadu práce, a to do 15. února následujícího kalendářního roku[1]. Informování Úřadu práce probíhá pomocí formuláře, který je možné stáhnout na portálu MPSV[2], formulář lze vyplnit přímo na internetu a pomocí datové schránky či elektronického podání s elektronickým podpisem odeslat Úřadu práce ČR nebo lze formulář vytisknout a podat na Úřadě práce v papírové podobě.

[1] § 83 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[2] Formulář „Oznámení plnění povinného podílu OZP na celkovém počtu zaměstnanců pro rok 2015“, dostupný ke snažení na: https://portal.mpsv.cz/sz/zamest/zamestnaniosob/oznamenioplneni [vid. 2016-05-28].

Zaměstnavatel je také povinen informovat Úřad práce o údajích o zaměstnavatelích zdravotně postižených osob, od kterých odebírá zboží a služby v režimu náhradního plnění, konkrétně se jedná o údaje[3]:

- identifikační údaje zaměstnavatele zdravotně postižených osob,
- cena odebraných výrobků, služeb či zakázek bez DPH,
- datum odebrání,
- číslo dokladu, na jehož základě byl odběr výrobků, služeb či zakázek uskutečněn.

Výše uvedené údaje o ZZPO a odebraných výrobcích a službách se poskytují Úřadu práce současně s Oznámením o plnění povinného podílu, a to formou přílohy, která je ke stažení na stejném internetovém odkazu jako samotné Oznámení.

V případě, že zaměstnavatel nesplní povinnost zaměstnávat OZP ve výši povinného podílu, dopustí se tím správního deliktu (v případě PO) či přestupku (v případě FO) a může mu být uložena pokuta až do výše 1 000 000 Kč[4].

Pokud se společnost rozhodne pro plnění povinného podílu formou zaměstnání OZP v pracovním poměru, je důležité vědět, kdo se za OZP považuje. Jedná se o takovou fyzickou osobu, která je uznána orgánem sociálního zabezpečení jako:[5]

- **osoba s těžším zdravotním postižením, tj. invalidní osoba ve třetím stupni** (její pracovní schopnost poklesla o nejméně 70 %),
- **invalidní osoba ve druhém** (její pracovní schopnost poklesla nejméně o 50 %, avšak nejvíce o 69 %) **nebo prvním stupni** (její pracovní schopnost poklesla nejméně o 35 %, avšak nejvíce o 49 %),
- **zdravotně znevýhodněná osoba.**

[3] § 83 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[4] § 139 odst. 3 písm. a) a § 140 odst. 3 písm. a) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[5] § 67 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

V dalším textu budou podrobně představeny jednotlivé možnosti plnění povinného podílu zaměstnávání OZP, ale i další relevantní informace vztahující se k této problematice. Je důležité si uvědomit, že v ČR se rozlišují dva trhy – **volný pracovní trh** a **chráněný pracovní trh**. Na chráněném pracovním trhu jsou zaměstnavatelé, kteří zaměstnávají v pracovním poměru více než 50 % zaměstnanců se zdravotním postižením. Na volném pracovním trhu se nacházejí všichni ostatní zaměstnavatelé. Zaměstnavatelé na chráněném pracovním trhu mohou v rámci své ekonomické činnosti poskytovat své výrobky, služby nebo poskytovat zakázky v režimu náhradního plnění ostatním společnostem na volném pracovním trhu. Tyto dva trhy je potřeba rozlišovat, jelikož zde platí odlišné režimy.

Pro stanovení, zda je společnost vůbec povinna plnit povinný podíl zaměstnávání OZP dle § 81 zákona o zaměstnanosti, je důležité umět určit počet zaměstnanců ve společnosti. Výpočet je vysvětlen v následující kapitole.

1.1 Způsob výpočtu průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců

Počet zaměstnanců vychází z průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců dle § 15 vyhlášky č. 518/2004 Sb. Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců je závislý na počtu skutečně odpracovaných hodin zaměstnanců v pracovním poměru (včetně přesčasů)[6]. Do počtu odpracovaných hodin se naopak nezapočítávají hodiny odpracované na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr a dále zaměstnání, na které se povinnost dle § 81 zákona o zaměstnanosti nevztahuje (tj. příslušníci a vojáci z povolání ve služebním poměru, zaměstnanci obce zařazení

[6] Plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (s vysvětlujícími příklady). *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-02-06]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/vyklady/plneni_povinneho_podilu_ozp

do obecní policie a báňští inspektoři, členové výjezdových skupin zdravotnické záchranné služby[7]).

Počet odpracovaných hodin je zvyšován o neodpracované hodiny z důvodu[8]:

- čerpání dovolené na zotavenou,
- dočasné pracovní neschopnosti (za kterou se poskytuje nemocenská),
- překážek v práci na straně zaměstnavatele,
- překážek v práci na straně zaměstnance, při kterých má zaměstnanec nárok na náhradu mzdy, ale i první tři dny dočasné pracovní neschopnosti, za kterou mu náhrada mzdy nepřísluší,
- ošetřování nemocného člena rodiny, při kterém má zaměstnanec nárok na ošetřovné.

Do neodpracovaných hodin se počítají pouze ty hodiny, které by zaměstnanec odpracoval během své pracovní doby. Do neodpracovaných hodin se naopak nezapočítává doba, kdy byl zaměstnanec v pracovní neschopnosti, za kterou má nárok na dávky nemocenského pojištění, a dále doba strávená na mateřské dovolené[9]

$$\text{Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců} = \frac{\begin{array}{c}\text{celkový počet skutečně odpracovaných} \\ \text{hodin v daném kalendářním roce} \\ + \\ \text{neodpracované hodiny dle § 15 odst. 2 Vyhlášky}\end{array}}{\text{roční fond pracovních hodin na jednoho zaměstnance}[10]}$$

[7] § 147 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[8] § 15 vyhlášky č. 518/2004 Sb.

[9] Plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (s vysvětlujícími příklady). *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/vyklady/plneni_povinneho_podilu_ozp

[10] Celkový roční pracovní fond bez svátků připadající v daném kalendářním roce na jednoho zaměstnance pracujícího po stanovenou týdenní pracovní dobu.

Následuje podrobnější popis jednotlivých možností, jak plnit povinný podíl zaměstnávání zdravotně postižených osob.

1.2 Způsoby plnění povinného podílu

Jak již bylo popsáno v úvodu první kapitoly diplomové práce, zaměstnavatel si může vybrat mezi třemi způsoby, jak může plnit povinný podíl zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Jedná se o zaměstnávání OZP v pracovním poměru, režim náhradního plnění a odvod do státního rozpočtu. Jednotlivé možnosti jsou vysvětleny v následujícím textu:

Zaměstnávání v pracovním poměru (§ 81 odst. 2 písm. a) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti o zaměstnanosti)

Jedná se o situaci, kdy zaměstnavatel zaměstnává OZP v poměru min. 4 % na celkovém průměrném ročním přepočteném počtu zaměstnanců. Každého zaměstnance, který je osobou s těžším zdravotním postižením, lze započítat třikrát.

Režim náhradního plnění (§ 81 odst. 2 písm. b) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti)

Režim náhradního plnění znamená, že společnost odebírá výrobky, služby či zadává zakázky zaměstnavatelům zdravotně postižených osob. Počet OZP započítaných do povinného podílu zaměstnávání zdravotně postižených osob je závislý na hodnotě odebraných výrobků/služeb/zakázek právě v režimu náhradního plnění. Společnost si může započítat do plnění povinného podílu takový počet OZP, který odpovídá následujícímu výpočtu[11]:

- [celkový objem plateb uskutečněných za výrobky, služby či zakázky, které zaměstnavatel odebral od zaměstnavatelů zdravotně postižených osob ve sledovaném kalendářním roce *mínus* DPH] *děleno* sedminásobkem

[11] § 18 vyhlášky č. 518/2004 Sb.

průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za první až třetí čtvrtletí sledovaného kalendářního roku[12].

Společnost může do celkového objemu plateb z výše uvedeného výpočtu zahrnout i cenu neuhrazených výrobků, služeb či zadaných zakázek ve sledovaném roce, a to v případě, pokud platbu provede do 15. 2. následujícího roku (respektive do podání oznámené o plnění povinného podílu)[13].

$$\text{povinný podíl} = \frac{\text{odebrané výrobky a služby uhrazené ve sledovaném kalendářním roce} - \text{DPH}}{7 * 25\ 903\ \text{Kč}}$$

Pokud by povinný podíl z předchozího výpočtu vyšel vyšší než průměrný přepočtený počet OZP zaměstnaných u zaměstnavatele zdravotně postižených osob, může si společnost do plnění povinného podílu za kalendářní rok započítat pouze tolik OZP, kolik bylo v jednotlivých kalendářních čtvrtletích potvrzeno jako nejvíce. V případě zaměstnavatele odebírajícího výrobky či služby od OSVČ, která je zdravotně postiženou osobu a zároveň nemá žádné další zaměstnance, si může společnost do povinného podílu započíst maximálně jednoho zaměstnance, který je OZP[14].

Odvodem do státního rozpočtu (§ 81 odst. 2 písm. c) zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti)

V tomto případě společnost odvádí do státního rozpočtu částku odpovídající rozdílu povinného podílu osob, které zaměstnavatel má zaměstnávat dle § 81 zákona

---

[12] V 1. až 3. čtvrtletí 2015 dosáhla průměrná měsíční mzda výše 25 903 Kč (Ministerstvo práce a sociálních věcí. Sdělení č. 355/2015 Sb. ze dne 4. 12. 2015 o vyhlášení průměrné mzdy v národním hospodářství za 1. až 3. čtvrtletí pro účely zákona o zaměstnanosti. In: *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-02-18]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/akt_zneni/sdeleni_mzda)

[13] Plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (s vysvětlujícími příklady). *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-02-18]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/vyklady/plneni_povinneho_podilu_ozp

[14] § 18 vyhlášky č. 518/2004 Sb.

o zaměstnanosti, a osob se zdravotním postižením, které skutečně zaměstnává, či povinného podílu, který plní odběrem výrobků a služeb od chráněné dílny. Za každou OZP, kterou má společnost povinnost zaměstnávat dle § 81 zákona o zaměstnanosti, odvádí do státního rozpočtu částku ve výši 2,5násobku průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství za první až třetí čtvrtletí kalendářního roku, ve kterém mu povinnost plnit povinný podíl osob se zdravotním postižením vznikla[15].

odvod do státního rozpočtu za každou OZP = 2,5 * 25 903 Kč[16]

Společnost provádí odvod do státního rozpočtu vždy do 15. února následujícího roku a to prostřednictvím Úřadu práce[17].

V případě, že by společnost nesplnila povinnost zaměstnávat povinný podíl OZP dle § 81 zákona o zaměstnanosti, krajská pobočka Úřadu práce jí uloží povinnost odvodu do státního rozpočtu rozhodnutím podle daňového řádu[18] – tento odvod je oprávněn vymáhat příslušný celní úřad dle sídla zaměstnavatele[19].

Výše uvedené výpočty se zaokrouhlují na dvě desetinná místa a u peněžitých plnění se výsledná částka zaokrouhluje na celé koruny nahoru[20].

V následující tabulce je uveden přehled povinného podílu zaměstnávání OZP platný pro rok 2015[21]. Přehled říká, že při celkovém průměrném přepočteném počtu např. 50 zaměstnanců je společnost povinna zaměstnat dvě OZP (z celkových 50 zaměstnanců) nebo odebrat od zaměstnavatele zdravotně postižených osob výrobky/služby v hodnotě 362 642 Kč nebo odvést do státního rozpočtu 129 515 Kč.

[15] § 19 vyhlášky č. 518/2004 Sb.

[16] Částka 25 903 Kč platí pro 1.−3. čtvrtletí roku 2015.

[17] § 82 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[18] Rozhodnutí dle daňového řádu se řídí § 147.

[19] § 82 odst. 3, 4 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[20] § 20 vyhlášky č. 518/2004 Sb.

[21] Údaje v přehledu jsou aktuální pro plnění povinného podílu v roce 2015, společnosti na základě těchto dat podávají oznámení Úřadu práce do 15. 2. 2016.

V případě, že povinný podíl OZP není celé číslo (např. u celkového průměrného přepočteného ročního počtu zaměstnanců 26), je nutno zaměstnání OZP v pracovním poměru zkombinovat ještě s dalšími možnostmi → zaměstnavatel zaměstná 1 OZP + 0,04 OZP nahradí odběrem výrobků/služeb v režimu náhradního plnění v hodnotě 7 253 Kč[22] nebo odvodem do SR částku 2 590 Kč[23].

Tabulka 1: Přehled povinného podílu zaměstnávání OZP platné pro rok 2015

Celkový průměrný přepočtený roční počet zaměstnanců	Povinnost zaměstnat OZP z celkového průměrného přepočteného ročního počtu zaměstnanců[24]	Nebo odběr v režimu náhradního plnění v roce 2015[25]	Nebo odvod do SR za rok 2015[26]
26	1,04	188 574 Kč	67 348 Kč
50	2	362 642 Kč	129 515 Kč
100	4	725 284 Kč	259 030 Kč
200	8	1 450 568 Kč	518 060 Kč
300	12	2 175 852 Kč	777 090 Kč
400	16	2 901 136 Kč	1 036 120 Kč
500	20	3 626 420 Kč	1 295 150 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

1.3 Plnění povinného podílu v praxi

V předešlém textu byly objasněny základní informace vycházející z legislativy. Následuje praktické promítnutí zkoumaného problému zaměstnávání zdravotně postižených osob v ČR do dat zjištěných v rámci průzkumu Hospodářské komory. Průzkum byl proveden v roce 2010[27] a jeho cílem bylo zjistit, jakým způsobem

[22] Výpočet: 7 * 25 903 Kč * 0,04 = 7 253 Kč

[23] Výpočet 2,5 * 25 903 Kč * 0,04 = 2 590 Kč

[24] Výpočet: počet zaměstnanců ve společnosti * 4 %

[25] Výpočet: 7 * 25 903Kč * počet OZP, které je společnost povinna zaměstnat

[26] Výpočet: 2,5 * 25 903 Kč * počet OZP, které je společnost povinna zaměstnat

[27] Aktuálnější relevantní průzkum nebyl k dispozici.

společnosti v praxi plní povinný podíl zaměstnávání osob se zdravotním postižením[28]. Bylo osloveno 13 338 společností, zpět se vrátilo 194 odpovědí. Těchto 194 společností je bráno jako reprezentativní vzorek. Společnosti jsou rozděleny na dvě skupiny – první skupinou jsou společnosti zaměstnávající OZP (65 %) a druhou skupinou jsou společnosti nezaměstnávající OZP (35 %).

Tabulka 2: Plnění povinného podílu zaměstnávání OZP – společnosti zaměstnávající OZP

		Povinný podíl plní:			
	Celkem	**Pouze zaměstnáváním OZP**	**Zaměstnáváním OZP + náhradním plněním**	**Zaměstnáváním OZP + odvodem do státního rozpočtu**	**Nemají povinnost plnit povinný podíl, ale OZP zaměstnávají**
Společnosti zaměstnávající OZP	127	67	31	3	26
	100 %	53 %	24 %	2 %	20 %

Zdroj: Hospodářská komora České republiky. Zpráva z průzkumu mezi zaměstnavateli: projektu „Diverzita pro OZP“, OP LZZ [online]. [vid. 2016-05-22]. Dostupné z: http://www.diverzitaproozp.cz/system/files/Zprava_pruzkum_Diverzita.pdf, vlastní zpracování

[28] Hospodářská komora České republiky. Zpráva z průzkumu mezi zaměstnavateli: projektu „Diverzita pro OZP“, OP LZZ [online]. [vid. 2016-05-22]. Dostupné z: http://www.diverzitaproozp.cz/system/files/Zprava_pruzkum_Diverzita.pdf

Tabulka 3: Plnění povinného podílu zaměstnávání OZP – společnosti nezaměstnávající OZP

		Povinný podíl plní:			
	Celkem	**Zaměstnáváním OZP**	**Náhradním plněním**	**Odvodem do státního rozpočtu**	**Nemají povinnost plnit povinný podíl**
Společnosti nezaměstnávající OZP	67	0	11	4	52
	100 %	0 %	16 %	6 %	78 %

Zdroj: Hospodářská komora České republiky. Zpráva z průzkumu mezi zaměstnavateli: projektu „Diverzita pro OZP“, OP LZZ [online]. [vid. 2016-05-22]. Dostupné z: http://www.diverzitaproozp.cz/system/files/Zprava_pruzkum_Diverzita.pdf, vlastní zpracování

Výsledky průzkumu[29] ukazují, že v reprezentativním vzorku se nachází 74 společností (40 % všech společností), které nemají povinnost plnit povinný podíl (tj. společnosti zaměstnávající max. 25 zaměstnanců[30]). Osoby se zdravotním postižením v pracovním poměru zaměstnává 127 společností (65 % všech společností), zde se nachází 26 společností, které povinnost plnit povinný podíl vůbec nemají a i přesto OZP zaměstnávají. Odběr výrobků či služeb od ZZPO v režimu náhradního plnění využívá 42 společností (22 % všech společností). Nejméně častou možností je odvod do státního rozpočtu, který se týká 7 společností (4 % všech společností).

Jak již bylo řečeno výše, v režimu náhradního plnění odebírají společnosti výrobky/služby/zakázky od tzv. zaměstnavatelů zdravotně postižených osob. Podrobnější představení této skupiny zaměstnavatelů bude uvedeno v následujícím textu.

[29] Hospodářská komora České republiky. Zpráva z průzkumu mezi zaměstnavateli: projektu „Diverzita pro OZP“, OP LZZ [online]. [vid. 2016-05-22]. Dostupné z: http://www.diverzitaproozp.cz/system/files/Zprava_pruzkum_Diverzita.pdf

[30] Roční průměrný přepočtený počet zaměstnanců.

2 Zaměstnavatelé zdravotně postižených osob

Nedílnou součástí problematiky zaměstnávání zdravotně postižených osob jsou tzv. zaměstnavatelé zdravotně postižených osob. V následujícím textu je vysvětleno vymezení tohoto pojmu a práva a povinnosti zaměstnavatelů zdravotně postižených. Dále je poskytnuto doporučení společnostem, kde tyto zaměstnavatele a bližší informace o nich hledat.

Za zaměstnavatele zdravotně postižených osob (dále jen „ZZPO“) je považován subjekt zaměstnávající v průměrném ročním přepočteném počtu více než 50 % OZP na zřízených nebo vymezených chráněných pracovních místech či OSVČ, které jsou OZP a nezaměstnávají žádné zaměstnance.[31] Jedná se o pojem používaný na chráněném pracovním trhu.

ZZPO mohou poskytnout své výrobky a služby nebo splnit zadané zakázky v režimu náhradního plnění do maximální výše 36násobku průměrné mzdy v národním hospodářství za první až třetí čtvrtletí předcházejícího kalendářního roku za každého přepočteného zaměstnance se zdravotním postižením zaměstnaného v předchozím kalendářním roce[32] − za rok 2015 to činí 932 508 Kč[33] za každého zaměstnaného OZP. Pro zjištění přepočteného počtu zaměstnanců se osoby s těžším zdravotním postižením započítávají pouze jednou, nikoliv třikrát jak tomu bylo u plnění povinného podílu formou zaměstnávání OZP v pracovním poměru na volném pracovním trhu.

[31] Plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (s vysvětlujícími příklady). *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-02-18]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/vyklady/plneni_povinneho_podilu_ozp

[32] § 81 odst. 3 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[33] Částka 25 903 Kč platí pro 1.–3. čtvrtletí roku 2015.

Limit se zjišťuje vždy za předchozí kalendářní rok, což znamená, že v roce zahájení činnosti nemá zaměstnavatel zdravotně postižených osob právo poskytovat výrobky, služby či zakázky pro účely plnění povinného podílu[34].

ZZPO vedou evidenci poskytnutých plnění, která obsahuje identifikační údaje odběratele, cenu bez DPH, datum uskutečnění plnění a číslo dokladu, na jehož základě bylo plnění uskutečněno[35].

Ačkoliv obě skupiny − zaměstnavatelé zdravotně postižených osob i společnosti odebírající výrobky/služby/zakázky v režimu náhradního plnění – mají povinnost vést evidenci o uskutečněných/přijatých plnění v režimu náhradního plnění, tato evidence není vzájemně propojena, tudíž není možné pravdivost vykazovaných údajů kontrolovat. Společnosti tedy mohou vykazovat, že odebraly od určitého ZZPO výrobky v režimu náhradního plnění, ovšem zda tomu tak ve skutečnosti bylo, bohužel Úřad práce není schopen dohledat. Naopak ZZPO mohou dle zákona poskytovat své výrobky/služby v režimu náhradního plnění pouze do určitého limitu, ovšem opět zde chybí kontrolovatelnost. Nikdo by nezjistil, že ZZPO poskytuje své výrobky/služby nad limit. V blízké budoucnosti se plánuje zavést elektronickou databázi náhradního plnění, která by propojovala data zaměstnavatelů zdravotně postižených osob a společností využívajících režimu náhradního plnění. ZZPO by do databáze vkládal údaje, komu-co-za kolik v režimu náhradního plnění poskytl. Společnosti využívající režimu náhradního plnění by do databáze taktéž musely vkládat, od koho-co-za kolik odebrali. Elektronický systém by data vyhodnotil a na případné nesrovnalosti upozornil.

Společnosti odebírající výrobky a služby od zaměstnavatelů zdravotně postižených osob v režimu náhradního plnění mohou tyto poskytovatele nalézt na internetu např. prostřednictvím databáze Ministerstva práce a sociálních věcí. Dalším užitečným poskytovatelem informací ohledně zaměstnávání zdravotně postižených

---

[34] Plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (s vysvětlujícími příklady). *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-02-20]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/vyklady/plneni_povinneho_podilu_ozp

[35] § 81 odst. 3 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

osob je Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených osob, jejíž popis je uveden v dalším textu.

2.1 Katalog Ministerstva práce a sociálních věcí

MPSV provozuje na svých webových stránkách internetovou databázi zaměstnavatelů zdravotně postižených osob – tzv. Katalog. V Katalogu jsou uvedeny pouze ty subjekty, které o zařazení do databáze zažádají. Není to tedy úplný seznam všech ZZPO na území ČR. Subjekty uvedené v Katalogu by mohly mít konkurenční výhodu oproti firmám, které zde zveřejněny nejsou, jelikož potenciální noví zákazníci řešící problém zaměstnávání OZP dle § 81 zákona o zaměstnanosti si zde mohou vybrat, od kterého ZZPO lze odebírat výrobky či služby v režimu náhradního plnění.

Ke konci února roku 2016 zde bylo evidováno celkově 1 012 organizací (1 348 pracovišť), z toho 93 organizací z Prahy.[36] Zaměstnavatele zdravotně postižených osob lze vyhledávat přímo na webu dle požadovaného oboru činnosti, IČ firmy, názvu či místního určení provozovny. Pro potenciálního zákazníka hledajícího nekonkrétního zaměstnavatele zdravotně postižených osob může být ale vyhledávání tímto způsobem nepřehledné, jelikož web sice vyhledá všechny společnosti splňující daný požadavek (např. ZZPO v Praze), ale zobrazí je vždy jako jednu společnost na jedné stránce. Společnosti jsou řazeny dle abecedy a uživatel musí přepínat mezi stránkami jednu společnost po druhé. Efektivnější variantou hledání v Katalogu je stažení ve formátu XML a naimportování do Excelu. Zde jsou všechny společnosti řazeny pod sebou dle abecedy a uživatel v nich může vyhledávat jednodušeji. Databáze zobrazuje základní údaje o ZZPO, jako např. název společnosti, fakturační údaje, předmět činnosti, webové stránky, e-mailový kontakt, celkový přepočtený počet zaměstnanců a zaměstnanců OZP a další. Údaje jsou aktuální jen do té míry, jak je aktualizují jednotlivé zveřejněné společnosti.

[36] Katalog organizací zaměstnávajících více než 50% osob se zdravotním postižením a osob se zdravotním postižením samostatně výdělečně činných. *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-02-22]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/zamest/zamestnaniosob/katalogorganizaceozp/

Myšlenka Katalogu vedeného MPSV se na první pohled jeví jako výborný nápad, jak informovat veřejnost o existenci zaměstnavatelů zdravotně postižených osob. Zároveň tak Ministerstvo nepřímo podporuje činnost ZZPO tím, že jejich zveřejněním je dostává do většího povědomí pro potenciální odběratele, což by jim mohlo napomoct k zvýšení prodejů svých výrobků či služeb, a tím i podporu zaměstnávání OZP u zaměstnavatelů zdravotně postižených osob. Bohužel, Katalog je velmi neaktuální, při bližším vyhledávání uživatel zjistí, že velká část firem uvádí neaktualizované údaje, jejich webové stránky nejsou aktivní nebo firma dokonce již neexistuje.

2.2 Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených ČR

Jedná se o zájmové sdružení zaměstnavatelů zdravotně postižených osob a dalších subjektů, které se výrazně podílejí na podpoře zaměstnávání OZP. Posláním Asociace je především upozorňovat své členy na legislativní novinky, jednat s orgány státní správy a zákonodárci v problematice zaměstnávání OZP, podporovat své členy v obtížných situacích, vzájemně spolupracovat a sdílet zkušenosti v rámci sdružení[37]. Asociace má cca 130 členů s min. 12 000 zaměstnanci – z toho je asi 8 000 osob se zdravotním postižením. Seznam členů je uveřejněn na webových stránkách Asociace včetně kontaktních údajů na společnosti. Asociace dále spravuje webový portál „Náhradní plnění“, na kterém zveřejňuje katalog ověřených poskytovatelů náhradního plnění[38]. Asociace se podílí na jednáních se státní správou a snaží se vyjednávat zlepšení podmínek pro zaměstnavatele zdravotně postižených osob.

Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených osob uskutečnila v roce 2016 průzkum mezi svými členy. Průzkumu se zúčastnilo 117 společností, které budou v dalším textu brány jako reprezentativní vzorek. Údaje jsou uvedeny ke konkrétnímu datu, a to k 31. 12. 2015. Celkem společnosti zaměstnávají 12 461 zaměstnanců, z toho 10 043 zaměstnanců jsou osoby se zdravotním postižením

[37] Profil AZZP. *Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených ČR* [online]. [vid. 2016-02-28]. Dostupné z: http://www.azzp.cz/clenove/profil-azzp-2014-2

[38] Dostupné na: www.nahradniplneni.cz [2016-02-28].

(81 % OZP k celkovému počtu zaměstnanců u zaměstnavatelů zdravotně postižených osob). Z následujícího přehledu je vidět, že nejčastěji jsou pracující OZP zařazeny do 1. či 2. stupně postižení.

Tabulka 4: Počet zaměstnaných OZP u členů Asociace zdravotně postižených osob

	Počet zaměstnaných OZP			
	Celkem	**Osoby zdravotně znevýhodněné**	**OZP v 1. nebo 2. stupni**	**OZP v 3. stupni**
Fyzický stav OZP k 31. 12. 2015	10 043	1 404	7 333	1 306
Fyzický stav OZP k 31. 12. 2015 v procentním vyjádření	100 %	14 %	73 %	13 %

Zdroj: ASOCIACE ZAMĚSTNAVATELŮ ZDRAVOTNĚ POSTIŽENÝCH. Osobní rozhovor. Praha 27. 4. 2016, vlastní zpracování

Zkoumány byly také vykonávané činnosti osobami zdravotně postiženými u svých zaměstnavatelů. U zaměstnavatelů zdravotně postižených jsou nejčastěji zastoupeny následující pracovní pozice pro OZP:

Tabulka 5: Činnosti OZP vykonávané pro zaměstnavatele zdravotně postižených osob

Převažující typ činnosti dané OZP	**Celkem osob**	**V %**
Služby ostrahy, dohledu a technického zabezpečení majetku	2 692	27 %
Montáž pro zákazníka (ve mzdě), kompletace z dodaných dílů	1 871	19 %
Výroba finálního produktu, průmyslová nebo řemeslná	1 363	14 %
Úklidové služby pro zákazníky i vlastní potřebu	1 444	14 %
Ostatní	2 673	27 %
Celkem	10 043	100 %

Zdroj: ASOCIACE ZAMĚSTNAVATELŮ ZDRAVOTNĚ POSTIŽENÝCH. Osobní rozhovor. Praha 27. 4. 2016, vlastní zpracování

V rámci průzkumu byly dále zjišťovány informace o výši mzdy, kterou dosahují OZP pracující pro zaměstnavatele zdravotně postižených osob. Informace o výši mzdy

jsou rozděleny dle mzdových tarifů, které stanovuje zákoník práce[39]. Přehled níže ukazuje, že největší počet OZP dosahuje platu v rámci 1. platové třídy. Čím vyšší platová třída, tím nižší zastoupení OZP v dané třídě.

Tabulka 6: Výše mzdy OZP za vykonávanou práci pro zaměstnavatele zdravotně postižených osob

Platová třída	1.	2.	3.	4.	vyšší
Výše mzdy	6 500 Kč	7 110 Kč	7 710 Kč	8 350 Kč	9 060 Kč
Počet OZP dosahující mzdy v dané platové třídě	5 404	3 069	842	382	346
Počet OZP dosahující mzdy v dané platové třídě (procentní zobrazení)	54 %	31 %	8 %	4 %	3 %

Zdroj: ASOCIACE ZAMĚSTNAVATELŮ ZDRAVOTNĚ POSTIŽENÝCH. Osobní rozhovor. Praha 27. 4. 2016, vlastní zpracování

[39] § 123 Platové tarify zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce − platné pro r. 2015.

3 Chráněné pracovní místo

Nejen u zaměstnavatelů zdravotně postižených osob, ale také u jakéhokoliv zaměstnavatele může vzniknout tzv. chráněné pracovní místo. Je to takové místo, které je zaměstnavatelem určeno pro OZP na základě písemné dohody s Úřadem práce. Vysvětlení tohoto pojmu je důležité, jelikož se k němu vztahuje možnost získat finanční příspěvek od Úřadu práce. Proto je chráněnému pracovnímu místu věnována následující kapitola.

Zaměstnavatel má nárok od Úřadu práce na příspěvek na zřízení chráněného místa v případě, že toto místo bude obsazeno min. 3 roky osobou se zdravotním postižením[40]. Existují pojmy „zřízení“ a „vymezení“ chráněného pracovního místa. „Zřízením“ se rozumí vytvoření nového pracovního místa pro OZP a následné obsazení tohoto místa OZP. „Vymezením“ chráněného pracovního místa se myslí klasifikování již existujícího pracovního místa po nějaké době od jeho zřízení jako chráněné místo. Oba pojmy ale v konečném důsledku vyjadřují to samé – vznik pracovního místa, které je určeno pouze pro OZP.

Nutno podotknout, že společnosti mohou zaměstnávat OZP buď na chráněném pracovním místě anebo na „obyčejném“ pracovním místě neklasifikovaném jako místo určené pouze pro OZP na základě dohody s Úřadem práce. Obě možnosti jsou přípustné pro potřeby plnění povinného podílu zaměstnávání OZP – v tomto ohledu mezi klasifikovaným a neklasifikovaným místem není rozdíl. Problém by však mohl nastat v případě, kdy společnost žádá o příspěvky od Úřadu práce vztahující se k zaměstnávání OZP. Zde Úřad práce poskytuje příspěvky pouze na OZP pracující na chráněném pracovním místě.

Příspěvky na podporu zaměstnávání OZP na chráněných pracovních místech jsou poskytovány jak na chráněném, tak na volném pracovním trhu. Pro oba trhy ale existují rozdílné režimy a podmínky.

[40] § 75 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

Příspěvky poskytované na **volném pracovním trhu**:

- příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa,
- příspěvek na částečnou úhradu provozních nákladů pracovního místa.

Příspěvky poskytované na **chráněném pracovním trhu**:

- příspěvek na krytí vynaložených prostředků na mzdy a dalších nákladů na OZP.

V dalším textu jsou podrobněji vysvětleny příspěvky poskytované od Úřadu práce. Nejprve jsou představeny příspěvky na volném pracovním trhu a následují příspěvky na chráněném pracovním trhu.

3.1 Příspěvky poskytované na volném pracovním trhu

3.1.1 Příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa

Zaměstnavatelé na volném pracovním trhu zřizující chráněné pracovní místo na základě dohody s Úřadem práce mají nárok na příspěvek na krytí nákladů spojených se zřízením chráněného místa[41]. Příspěvek se poskytuje na konkrétní předpokládané výdaje, které zaměstnavatel bude muset vynaložit na zřízení chráněného pracovního místa, jedná se např. o výdaje spojené s přizpůsobením pracoviště nebo jeho vybavením. V dohodě s Úřadem práce musí být jasně vymezeno, na co konkrétně Úřad práce zaměstnavateli přispěje (např. na koupi pracovního stolu, počítače s hlasovým výstupem, na úpravu pracoviště pro vozíčkáře atd.)[42]. Na základě dohody s Úřadem práce je poskytován příspěvek jednorázově nebo v několika platbách předem a je zasílán přímo na účet zaměstnavatele. Příspěvek je ve výši

[41] § 75 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[42] Příspěvky od úřadů práce. *INFORMAČNÍ PORTÁL: Křižovatka informací, kontaktů a šancí pro vás* [online]. [vid. 2016-04-22]. Dostupné z: http://ligavozick.skynet.cz/ip/prace.php?oblast=9000031

skutečně vynaložených nákladů, zákon však stanovuje limity, které určují maximální výši příspěvku. Limity vychází z násobku průměrné mzdy v národním hospodářství za první až třetí čtvrtletí minulého kalendářního roku[43]:

- **osminásobek** pro osobu se zdravotním postižením (207 224 Kč[44] pro rok 2016),
- **dvanáctinásobek** pro osobu s těžším zdravotním postižením (310 836 Kč[45] pro rok 2016),
- **desetinásobek** pro osobu se zdravotním postižením, pokud zaměstnavatel zřizuje na základě dohody s Úřadem práce 10 a více pracovních míst (259 030 Kč[46] pro rok 2016),
- **čtrnáctinásobek** pro osobu s těžším zdravotním postižením, pokud zaměstnavatel zřizuje na základě dohody s Úřadem práce 10 a více pracovních míst (362 642 Kč[47] pro rok 2016).

Příspěvky od Úřadu práce se mohou v účetnictví společnosti objevit různě. ČÚS č. 017 říká, že se o příspěvku/dotaci ze státního rozpočtu účtuje až v okamžiku, kdy subjekt získá jistotu, že má na příspěvek nárok. Pokud se o příspěvek pouze žádá, v tom momentě se o něm neúčtuje.

Rozlišují se *příspěvky na úhradu nákladů* a *příspěvky na pořízení dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku a technického zhodnocení.* Metodika účtování je odlišná, což je vysvětleno v následujícím textu.

3.1.1.1 Příspěvek na úhradu nákladů

Příspěvek od Úřadu práce na úhradu nákladů se účtuje výsledkově. Vstupuje do základu daně společnosti a jedná se o daňově uznatelný výnos. Taktéž náklady

---

[43] § 75 odst. 5 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[44] Výpočet: 8 * 25 903 Kč = 207 224 Kč − částka 25 903 Kč platí pro 1.–3. čtvrtletí roku 2015.

[45] Výpočet: 12 * 25 903 Kč = 310 836Kč

[46] Výpočet: 10 * 25 903 Kč = 259 030 Kč

[47] Výpočet: 14 * 25 903 Kč = 362 642Kč

vynaložené na tvorbu chráněného pracovního místa jsou daňově uznatelným nákladem. Z účetního hlediska bude společnost účtovat přijatý příspěvek následovně:

Tabulka 7: Příspěvek na zřízení chráněného místa − účtování

Popis účetní transakce	Částka	Má dáti	Dal
Podání žádosti na ÚP o příspěvek na krytí nákladů na tvorbu chráněného pracovního místa	Y Kč	Neúčtuje se	Neúčtuje se
Přiznání nároku na příspěvek od ÚP	Y Kč	346 – Dotace ze státního rozpočtu	648 – Ostatní provozní výnosy
Přijetí příspěvku na bankovní účet	Y Kč	221 – Bankovní účty	346 – Dotace ze státního rozpočtu
Náklady na tvorbu chráněného pracovního místa	X Kč	548 – Ostatní provozní náklady	321 − Dodavatelé

Zdroj: vlastní zpracování

Za Y se považuje částka, o kterou společnost žádá Úřad práce a o které se domnívá, že v této hodnotě společnosti vzniknout náklady na tvorbu chráněného pracovního místa. Částka Y se rovná buď předpokládaným vynaloženým nákladům, nebo maximálnímu limitu stanoveného zákonem. Jak bylo uvedeno výše, jedná se o daňově uznatelný výnos vstupující do základu daně. Za X je uvažována částka skutečně vynaložených nákladů na tvorbu chráněného pracovního místa, náklady budou daňově uznatelné.

V případě fyzické osoby je daňová uznatelnost nákladů a výnosů odlišná, dle § 4 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů je plnění z uplatnění nástrojů státní politiky zaměstnanosti od daně osvobozeno – sem se budou řadit i příspěvky přijaté na zřízení chráněného pracovního místa. Zároveň výdaje vynaložené na zřízení chráněného pracovního místa nebudou daňově uznatelné dle § 25 odst. 1 písm. i), jelikož se jedná o výdaje (náklady) souvisejí s příjmy, které jsou od daně osvobozené. Pokud by výdaje byly daňově uznatelnými, poplatník by měl dvojí výhodu v podobě osvobození přijatého příspěvku a zároveň zahrnutí souvisejících nákladů do základu daně.

3.1.1.2 Příspěvky na pořízení dlouhodobého nehmotného či hmotného majetku a technického zhodnocení

Režim účtování příspěvků na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení je odlišný. Účtování je zobrazeno v následujícím přehledu:

Tabulka 8: Příspěvek na pořízení dlouhodobého hmotného majetku − účtování

Účetní transakce	Částka	Má dáti	Dal
Podání žádosti na ÚP o příspěvek na pořízení dlouhodobého majetku nebo technické zhodnocení	Y Kč	Neúčtuje se	Neúčtuje se
Přiznání nároku na příspěvek od ÚP	Y Kč	378 – Jiné pohledávky	346 – Dotace ze státního rozpočtu
Přijetí příspěvku na bankovní účet	Y Kč	221 – Bankovní účet	378 – Jiné pohledávky
Stavební úpravy pracoviště	X Kč	04x – Pořízení dlouhodobého majetku	321 − Dodavatelé
	(X * 21 % DPH) Kč	343 – Daň z přidané hodnoty	321 – Dodavatelé
Použití dotace (interní transakce)	Y Kč	346 – Dotace ze státního rozpočtu	04x − Pořízení dlouhodobého majetku
Zařazení majetku do užívání	X − Y Kč	02x – Dlouhodobý majetek	04x – Pořízení dlouhodobého majetku

Zdroj: vlastní zpracování

Za Y se opět považuje částka, o kterou společnost žádá Úřad práce a o které se domnívá, že v této hodnotě společnosti vzniknout náklady na pořízení dlouhodobého majetku či technického zhodnocení pro tvorbu chráněného pracovního místa. Částka může být opět v maximální výši stanovené zákonem. Částka X vyjadřuje skutečnou hodnotu pořízeného majetku nebo technického zhodnocení. V uvedeném příkladu je předpoklad, že nákup je uskutečněn od plátce

DPH. Ocenění dlouhodobého majetku a technického zhodnocení se snižuje o přijatý příspěvek/dotaci ze státního rozpočtu.[48] V tomto případě nevznikla žádná výsledková transakce, tzn. vytvoření chráněného pracovního místa, a související přijatý příspěvek od Úřadu práce neovlivní výsledek hospodaření ani základ daně společnosti.

Pokud by příspěvek od Úřadu práce byl ve stejné výši jako pořizovaný dlouhodobý majetek, pořizovací cena majetku bude ponížena o přijatý příspěvek, tudíž bude vstupní cena v účetnictví nulová. Majetek se tedy nebude odepisovat, jelikož nemá žádnou účetní ani daňovou vstupní cenu. Neovlivní tedy výsledek hospodaření ani daňový základ v dalších letech používání majetku. Pokud by ale byl majetek pořízen za cenu vyšší než přijatý příspěvek, vstupní cena z účetního a daňového hlediska by byla ve výši rozdílu pořizovací ceny a přijatého příspěvku. Majetek by se tedy účetně i daňově odepisoval, což by vedlo k ovlivnění výsledku hospodaření a daňového základu v dalších letech užívání majetku.

3.1.2 Příspěvek na částečnou úhradu provozních nákladů pracovního místa

Zaměstnavatelé na volném pracovním trhu zaměstnávající OZP na chráněných pracovních místech mají dále nárok na příspěvek na částečnou úhradu provozních nákladů pracovního místa[49]. Podmínkou je, že zaměstnavatel nemá v evidenci daní zachycený daňový nedoplatek vedený finančním či celním úřadem, nemá nedoplatek na pojistném a nemá penále na VZP a SZ a PSPZ (výjimkou je dovolení splácení ve splátkách a zaměstnavatel se splátkami není v prodlení nebo je dovoleno posečkání daně)[50]. Na příspěvek mají nárok i osoby samostatně výdělečně činné, tato možnost ale v dalším textu není uvažována a je popisován pouze systém příspěvků pro zaměstnavatele. Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, příspěvky od Úřadu práce vstupují u společností do jejich základu daně jakožto daňově uznatelné výnosy, taktéž související náklady jsou daňově uznatelné.

---

[48] § 47 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

[49] § 76 odst. 1 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[50] § 75 odst. 6 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

Příspěvek se neposkytne na chráněné místo zřízené[51]:

- mimo pracoviště zaměstnavatele,
- pro zaměstnance, který je osobou znevýhodněnou[52],
- zaměstnavatelem, který je agenturou práce a svého zaměstnance (OZP) dočasně poskytl k výkonu práce k jinému uživateli.

Výše tohoto příspěvku vychází z ekonomické situace subjektu a z jeho reálných provozních nákladů[53]. Příspěvek je nenárokový. Jeho maximální výše je 48 000 Kč ročně[54]. Příspěvek je poskytován pouze na základě dohody o vytvoření či vymezení chráněného místa u zaměstnavatele s Úřadem práce. Dohoda o poskytnutí příspěvku na krytí nákladů spojených s chráněným místem lze uzavřít nejdříve 12 měsíců od obsazení či vymezení chráněného pracovního místa. Příspěvek se poskytuje čtvrtletně zálohově či jinak dle domluvy. Proplácet provozní náklady zpětně však není možné.[55]

Vyhláška č. 518/2004 Sb. v § 8 uvádí výčet provozních nákladů chráněného pracovního místa, na které je možno poskytnout příspěvek od Úřadu práce:

- zvýšené správní náklady ve výši 7 % průměrné měsíční mzdy v národním hospodářství 1. až 3. čtvrtletí předcházejícího kalendářního roku – pro rok 2016 se jedná o částku 1 813,21 Kč[56],

---

[51] § 76 odst. 3 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[52] Osoba zdravotně znevýhodněná je dle § 67 odst. 3 zákona o zaměstnanosti taková FO, která může vykonávat soustavně zaměstnání nebo jinou výdělečnou činnost, ale její schopnost vykonávat zaměstnání či jinou činnost je podstatně omezena z důvodu jejího dlouhodobého nepříznivého zdravotního stavu (zdravotní stav podstatně omezuje tělesné, smyslové nebo duševní schopnosti a tím i schopnost pracovního uplatnění).

[53] Příspěvky od úřadů práce. *INFORMAČNÍ PORTÁL: Křižovatka informací, kontaktů a šancí pro vás* [online]. [vid. 2016-04-22]. Dostupné z: http://ligavozick.skynet.cz/ip/prace.php?oblast=9000031

[54] § 76 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[55] Příspěvky od úřadů práce. *INFORMAČNÍ PORTÁL: Křižovatka informací, kontaktů a šancí pro vás* [online]. [vid. 2016-04-22]. Dostupné z: http://ligavozick.skynet.cz/ip/prace.php?oblast=9000031

[56] Výpočet: 7 * 25 903 Kč = 1 813,21 Kč

- náklady provozních zaměstnanců a pracovních asistentů − u stávajících zaměstnanců v pracovním poměru jde o mzdové náklady připadající pouze na počet hodin odpracovaných těmito zaměstnanci/asistenty při pomoci OZP; u nově najatých zaměstnanců/asistentů se jedná o náklady na jejich zajištění,
- náklady na dopravu v souvislosti se zaměstnáváním OZP – náklady na dopravu OZP na pracoviště a z pracoviště a náklady na dopravu materiálu a hotových výrobků,
- náklady na přizpůsobení provozovny, kterými můžou být:
    - náklady na pořízení a ověření počítačového programového vybavení pro OZP,
    - náklady na pořízení a přizpůsobení pomocných technologických zařízení používaných OZP,
    - náklady na pořízení komunikačních a orientačních pomůcek,
    - náklady na přizpůsobení hygienických, tepelných, světelných či hlukových podmínek pro OZP,
    - náklady na výstavbu nebo provozů potřebných pro OZP, vč. nákladů na počítačové vybavení.

Z výše uvedeného vyplývá, že zaměstnavatelé nemají nárok na příspěvek na mzdové náklady pro OZP na rozdíl od zaměstnavatelů zdravotně postižených osob na chráněném pracovním trhu, jak bude uvedeno v dalším textu.

3.2 Příspěvky poskytované na chráněném pracovním trhu

3.2.1 Příspěvek na krytí vynaložených prostředků na mzdy a dalších nákladů na OZP

Jiný režim je u ZZPO na chráněném pracovním trhu. Úřad práce poskytuje ZZPO příspěvky na krytí vynaložených prostředků na mzdy OZP a dalších nákladů.[57] Příspěvek je ve výši 75 % skutečně vynaložených nákladů na mzdy OZP v pracovním poměru včetně pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku

[57] § 78 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

zaměstnanosti a pojistné na VZP placené zaměstnavatelem, maximální výše příspěvku je 8 800 Kč/měsíc[58] na 1 OZP. Skutečně vynaložené náklady na mzdy se pro účely výpočtu příspěvku snižují o[59]:

- naturální mzdu,
- srážky ze mzdy sloužících k uspokojení plnění zaměstnavatele dle občanského zákoníku a zákoníku práce,
- náhradu mzdy při překážkách v práci na straně zaměstnavatele.

Zaměstnavatel zdravotně postižených osob má dále nárok na zvýšení příspěvku od Úřadu práce o částku odpovídající dalším vynaloženým nákladům na zaměstnávání OZP ve výši maximálně 2 700 Kč/měsíčně[60] v kalendářním čtvrtletí, za které o příspěvek žádá. Toto navýšení příspěvku nelze žádat za zaměstnance, který vykonává práci na chráněném pracovním místě mimo pracoviště zaměstnavatele.[61]

Celkově lze tedy získat příspěvek ve výši maximálně 11 500 Kč měsíčně na jednu osobu se zdravotním postižením, která je zaměstnána ZZPO na chráněném pracovním místě.

Příspěvky na krytí vynaložených prostředků a dalších nákladů souvisejících se zaměstnáváním OZP se poskytují čtvrtletně zpětně, a to vždy na základě písemné žádosti podané zaměstnavatelem. Žádost musí být doručena příslušnému krajskému Úřadu práce nejpozději poslední den kalendářního měsíce, který následuje po uplynutí příslušeného čtvrtletí, za které se o příspěvek žádá[62].

---

[58] Částka 8 800 Kč je platná poprvé pro 1. čtvrtletí roku 2016, do konce roku 2015 byla účinná částka 8 000 Kč, Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených osob a Národní rada osob se zdravotním postižením usilovaly o zvýšení příspěvků kvůli zvýšení minimální mzdy, zvýšení příspěvku z 8 000 Kč na 8 800 Kč bylo projednáváno a schváleno v 1. čtvrtletí 2016.

[59] § 78 odst. 2 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[60] Částka 2 700 Kč je platná poprvé pro 1. čtvrtletí roku 2016, do konce roku 2015 byla účinná částka 2 000 Kč, zvýšení částky bylo ze stejného důvodu, jak je uvedeno v poznámce výše.

[61] § 78 odst. 3 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[62] § 78 odst. 4 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

Úřad práce žádosti o poskytnutí příspěvku vyhoví, pokud žadatel nemá k poslednímu dni čtvrtletí, za které o příspěvek žádá[63]:

- daňové nedoplatky,
- nedoplatky či penále na pojistném na sociální zabezpečení,
- nedoplatky či penále na veřejném zdravotním pojištění,
- nedoplatky či penále na příspěvcích na státní politiku zaměstnanosti.

Příspěvek může být za určitých okolností přiznán i v případě, že nedoplatky k tomuto datu existují. Jedná se o situace, kdy má žadatel povoleno splátkové placení nedoplatku a s ním není v prodlení, anebo v případě, že existoval nedoplatek do výše 10 000 Kč a zaměstnavatel ho uhradil do 15. kalendářního dne měsíce následujícího po příslušném čtvrtletí, za který se o příspěvek žádá, popřípadě nedoplatky uhradil do 5 pracovních dnů ode dne, ve kterém se o nedoplatku dozvěděl od Úřadu práce.[64]

V žádosti o příspěvek žadatel musí uvést následující informace[65]:

- celkový průměrný přepočtený počet zaměstnanců, celkový počet zaměstnaných OZP a počet osob s těžším zdravotním postižením,
- u všech OZP je požadováno uvést celé jméno, rodné číslo, datum vzniku (popřípadě ukončení) pracovního poměru, kód zdravotní pojišťovny, suma vynaložených prostředků na mzdy (vč. odvedeného pojistného na SZ, VZP a PSPZ),
- u všech OZP, na které si zaměstnavatel žádá o příspěvek, nutno doložit skutečnost, že se skutečně jedná o OZP[66].

Na příspěvek na krytí vynaložených prostředků a dalších nákladů souvisejících se zaměstnáváním OZP má nárok vždy jen jeden zaměstnavatel v případě, kdy zaměstnanec pracuje u více zaměstnavatelů současně. Platí následující pravidla[67]:

---

[63] § 78 odst. 4 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[64] Tamtéž.

[65] § 78 odst. 5 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[66] Skutečnost, že je FO osobou se zdravotním postižením, dokládá FO posudkem nebo potvrzením orgánu sociálního zabezpečení.

- na příspěvek má nárok ten zaměstnavatel, u kterého vznikl pracovní poměr dříve,
- při ukončení pracovního poměru v průběhu kalendářního čtvrtletí u jednoho zaměstnavatele a vzniku nového pracovního poměru u dalšího zaměstnavatele mají zaměstnavatelé nárok na poměrnou část příspěvku vztahující se k době trvání pracovního poměru,
- při vzniku pracovního poměru u více zaměstnavatelů v jeden a ten samý den nemá nárok na příspěvek ani jeden z nich, tzn. příspěvek propadá,
- pokud OZP zahájí u jednoho zaměstnavatele více pracovních poměrů, nárok na příspěvek má zaměstnavatel pouze jednou na tohoto zaměstnance.

Výše bylo uvedeno, komu a za jakých podmínek může být příspěvek přiznán, dále bude následovat naopak výčet situací, za které čtvrtletí příspěvek poskytnout nelze[68]:

- za čtvrtletí, ve kterém byl na OZP poskytnut od Úřadu práce jiný příspěvek, jehož výše se vypočítávala na základě skutečně vynaložených nákladů na mzdy,
- za čtvrtletí, ve kterém OZP pobírala starobní důchod,
- za čtvrtletí, ve kterém byl na OZP poskytnut od Úřadu práce příspěvek na částečnou úhradu provozních nákladů chráněného pracovního místa,
- za čtvrtletí, ve kterém OZP odmítla provedení kontroly v místě výkonu práce (místo výkonu práce je odlišné od pracoviště zaměstnavatele a toto místo je sjednáno v pracovní smlouvě),
- za čtvrtletí, ve kterém byla OZP jakožto zaměstnanec agentury práce přidělena k výkonu práce u zaměstnavatele žádajícího o příspěvek.

Všechny formuláře Žádostí o zřízení chráněného místa, Žádosti o příspěvky a další jsou ke stažení na webovém portálu MPSV[69].

---

[67] § 78, odst. 6 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

[68] § 78, odst. 7 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti.

V následujícím textu je uveden praktický příklad účtování nákladů a výnosů, které souvisejí s OZP zaměstnanou u zaměstnavatele zdravotně postižených osob. Jedná se o zobrazení pouze prvních tří měsíců roku 2016, což má souvislost s poskytovaným příspěvkem od Úřadu práce, který se poskytuje vždy na jednotlivé čtvrtletí.

Předpoklady příkladu jsou následující:

- **zaměstnanec:**
  - má lehké postižení,
  - jeho hrubá měsíční mzda dosahuje mzdy 26 467 Kč/měsíc[70],
  - má podepsané prohlášení k dani u zaměstnavatele,
  - má nárok na základní slevu na dani a základní slevu na invaliditu,
  - zaměstnanci náleží za všechny tři měsíce prvního čtvrtletí roku 2016 stejná mzda, je abstrahováno od dalších odměn, pracovní neschopnosti, dovolené atd.
- **společnost:**
  - má nárok na příspěvek na krytí vynaložených mzdových nákladů na OZP na vyhrazeném chráněném místě.

[69] Dostupné na: http://portal.mpsv.cz/sz/zamest/kestazeni [2016-05-28].

[70] Částka 26 467 Kč/měsíc byla průměrná mzda roku 2015 (ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Průměrné mzdy. In: *Český statistický úřad.* [vid. 2016-04-29]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/cri/prumerne-mzdy-4-ctvrtleti-2015)

Tabulka 9: Příspěvek na mzdu pro zaměstnavatele zdravotně postižených – účtování

	Popis účetní transakce	Částka	Má dáti	Dal
LEDEN	**Hrubá měsíční mzda OZP**	26 467,00 Kč	521 – Mzdové náklady (DUN)	331 − Zaměstnanci
	SP a VZP zaměstnance	2 911,37 Kč[71]	331 − Zaměstnanci	336 − Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
	Super hrubá mzda	35 400,00 Kč[72]		
	Záloha na daň před slevami	5 310,00 Kč[73]		
	Sleva na poplatníka	2 070,00 Kč[74]		
	Sleva na OZP	210,00 Kč[75]		
	Záloha na daň z příjmů zaměstnance	3 030,00 Kč[76]	331 − Zaměstnanci	342 – Ostatní přímé daně
	Výplata mzdy zaměstnanci na účet	20 525,63 Kč[77]	331 − Zaměstnanci	221 – Bankovní účty
	SP a VZP zaměstnavatele za OZP	8 998,78 Kč[78]	524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	336 − Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

[71] Výpočet: 26 467 Kč * 11 % = 2 911,37 Kč

[72] Výpočet: 26 467 Kč * 1,34 = 35 465,78 Kč → zaokrouhleno na stovky dolů

[73] Výpočet: 35 400 Kč * 15 % = 5 310 Kč

[74] Výpočet: 24 840 Kč / 12 = 2 070 Kč

[75] Výpočet: 2 520 Kč / 12 = 210 Kč

[76] Výpočet: 5 310 Kč – 2070 Kč – 210 Kč = 3 030 Kč

[77] Výpočet: 26 467 Kč – 2 911,37 Kč – 3 030 Kč = 20 525,63 Kč

[78] Výpočet: 26 467 Kč * 34 % = 8 998,78 Kč

	Nárok na příspěvek na mzdu od ÚP – příspěvek se vztahuje k prvnímu čtvrtletí roku 2016, ale je nutno časově rozlišit do jednotlivých měsíců	11 500,00 Kč[79]	346 – Dotace ze státního rozpočtu	648 – Ostatní provozní výnosy (DUV)
ÚNOR	**Hrubá měsíční mzda OZP**	26 467,00 Kč	521	331
	SP a VZP zaměstnance	2 911,37 Kč	331	336
	Záloha na daň z příjmů zaměstnance	3 030,00 Kč	331	342
	Výplata mzdy zaměstnanci na účet	20 525,63 Kč	331	221
	SP a VZP zaměstnavatele za OZP	8 998,78 Kč	524	336
	Nárok na příspěvek na mzdu od ÚP – časově rozlišeno	11 500,00 Kč	346	648
BŘEZEN	**Hrubá měsíční mzda OZP**	26 467,00 Kč	521	331
	SP a VZP zaměstnance	2 911,37 Kč	331	336
	Záloha na daň z příjmů zaměstnance	3 030,00 Kč	331	342
	Výplata mzdy zaměstnanci na účet	20 525,63 Kč	331	221
	SP a VZP zaměstnavatele za OZP	8 998,78 Kč	524	336
	Nárok na příspěvek na mzdu od ÚP za první čtvrtletí roku 2016	11 500,00 Kč	346	648
DUBEN	**Přijetí příspěvku (bankovní výpis)**	34 500,00 Kč	221 – Bankovní účty	346 – Dotace ze státního rozpočtu

Zdroj: vlastní zpracování

[79] Nárok je ve výši max. 75 % skutečně vynaložených nákladů (= 79 798,01 Kč za 1. čtvrtletí), max. však 34 500 Kč za čtvrtletí (výpočet 11 500 Kč * 3).

Společnost vlivem zaměstnávání OZP na chráněném pracovním místě získává od Úřadu práce příspěvky na mzdové náklady OZP. Příspěvky jsou poskytovány zpětně a vztahují se k uplynulému čtvrtletí, proto je musí společnost časově rozlišit, aby dodržela požadavek zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., o účtování skutečností do období, se kterými časově i věcně souvisí.[80]

V následující tabulce jsou shrnuty výnosy a náklady související pouze se mzdami OZP za 1. čtvrtletí roku 2016. Je vidět, že náklady značně převyšují výnosy, ovšem nutno podotknout, že pokud by společnost nedostávala příspěvky od Úřadu práce, nesla by veškeré náklady na zaměstnance úplně sama – takto má část nákladů proplacených od Úřadu práce. Na druhou stranu kdyby nedostávala žádné příspěvky, její základ daně pouze v souvislosti se mzdami OZP by se mohl dostat do zápornějších čísel, čímž by se jí snížil celkový základ daně a její daňová povinnost by tak byla nižší.

Tabulka 10: Základ daně společnosti při zohlednění pouze nákladů a výnosů souvisejících se mzdami OZP

	1. čtvrtletí 2016 – společnost dostala příspěvek od ÚP	**1. čtvrtletí 2016 – společnost by nedostala příspěvek od ÚP**
Výnosy	34 500,00 Kč	0,00 Kč
Náklady	106 397,34 Kč	106 397,34 Kč
Základ daně	−71 897,34 Kč	−106 397,34 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce níže je popsána situace, pokud by bylo uvažováno i s dalšími výnosy a náklady, které jsou taktéž daňově uznatelné. Předpokladem je, že ostatní výnosy jsou 150 000 Kč a ostatní náklady 50 000 Kč. Nejsou uvažovány žádné odpočty ani slevy na dani.

[80] § 3 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví.

Tabulka 11: Základ daně společnosti při/bez zohlednění příspěvku od ÚP

Položka	1. situace: 1. čtvrtletí – společnost dostala příspěvek od ÚP	2. situace: 1. čtvrtletí – společnost by nedostala příspěvek od ÚP
Výnosy − příspěvek od ÚP	34 500,00 Kč	0,00 Kč
Výnosy − ostatní	150 000,00 Kč	150 000,00 Kč
Náklady − mzdové náklady OZP	106 397,34 Kč	106 397,34 Kč
Náklady − ostatní	50 000,00 Kč	50 000,00 Kč
ZD	28 102,66 Kč	−6 397,34 Kč
ZD zaokrouhlený	28 000,00 Kč	−6 397,34 Kč
Daň − 19 %	5 320,00 Kč	0 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V první situaci vychází kladný daňový základ a společnost bude muset odvést daň ve výši 5 320 Kč. Naopak pokud by společnost žádný příspěvek od ÚP neobdržela, dosáhla by záporného základu daně a nulové daňové povinnosti. V tomto případě příspěvek od ÚP nepůsobí z daňového hlediska vůbec motivačně, spíše naopak. Protože příspěvek vstupuje do daňového základu, společnost je povinna z něj ještě odvést daň.

Tento příklad je ovšem pouze ilustrativní, jak již bylo uvedeno, ostatní náklady a výnosy byly stanoveny náhodně bez konkrétních podkladů. Pokud by byly náklady a výnosy stanoveny jinak, společnost by se do této situace dostat nemusela.

4 Zaměstnávání OZP dle Zákona o daních z příjmů

Společnosti na chráněném i volném pracovním trhu jsou státem podporovány k zaměstnávání zdravotně postižených osob. Podpora je vyjádřena nejen příspěvky od Úřadu práce, ale také daňovými úlevami. Právě daňové zvýhodnění je představeno v následujícím textu.

Poplatníci uvedení v § 2 a § 17 zákona o daních z příjmů mají nárok na slevu na dani z titulu zaměstnávání OZP (poplatníky jsou fyzické a právnické osoby, kteří jsou daňovými rezidenty a daňovými nerezidenty; poplatníci daně z příjmů PO jsou implicitně vyjmenováni v § 17 odst. 1) zákona o daních z příjmů.

Sleva se odečítá od daně za příslušné zdaňovací období, a to ve výši[81]:

- 18 000 Kč za každou osobu zdravotně postiženou,
- 60 000 Kč za každou osobu s těžším zdravotním postižením.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok nebo období kratší než 12 měsíců po sobě jdoucích v rámci jednoho kalendářního roku anebo část zdaňovacího období spadající do kalendářního roku, za které se podává daňové přiznání. Částku slevy je nutné počítat vždy zvlášť za jednotlivé kalendářní roky. Pokud poplatníci dle § 17 mají za zdaňovací období hospodářský rok nebo je jejich zdaňovací období delší než 12 měsíců po sobě jdoucích anebo je zdaňovací období stanoveno jinak, kdy začátek a konec tohoto období spadá do dvou různých kalendářních let, musí tito poplatníci zjistit celkovou částku slevy jako součet dílčích částek slev vypočtených jednotlivě za každý kalendářní rok zvlášť[82].

[81] § 35 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[82] § 35 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Důležité pro výpočet slevy na dani je zjistit průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se zdravotním postižením. Zvlášť se počítají osoby zdravotně postižené a zvlášť osoby s těžším zdravotním postižením[83].

Přepočtený počet zaměstnanců se vypočte jako podíl celkového počtu hodin vztahujícího se k příslušnému zdaňovacímu období, které OZP vyplývá z rozvržené pracovní doby či individuálně sjednané pracovní doby po dobu trvání jejího zaměstnaneckého poměru ve společnosti, a celkového ročního fondu pracovní doby připadající na jednoho zaměstnance pracujícího na plný úvazek. Celkový výsledek se zaokrouhluje matematicky na dvě desetinná místa.[84]

$$\text{přepočtený počet zaměstnanců} = \frac{\text{celkový možný smluvený počet hodin OZP za zdaňovací období}}{\text{celkový roční fond pracovní doby jednoho zaměstnance na plný úvazek}}$$

Do celkového počtu hodin se nezahrnují hodiny, které zaměstnanec v rámci své pracovní doby neodpracuje z důvodu:[85]

- neomluvené absence na pracovišti,
- pracovního volna, za které zaměstnanci nepřísluší náhrada mzdy – jedná se o pracovní volno poskytnuté zaměstnavatelem, popř. jiné pracovní volno poskytnuté zaměstnanci kvůli jeho osobním důvodům,
- dočasné pracovní neschopnosti či karantény, za kterou zaměstnanci nepřísluší náhrada mzdy, platu, odměny (popř. snížení platu či odměny), ani nemocenská z nemocenského pojištění.

[83] § 35 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[84] § 35 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[85] Tamtéž.

Do celkového počtu hodin se naopak zahrnuje doba, kdy je zaměstnance v pracovní neschopnosti z důvodu nemoci, i přesto že první tři dny pracovní neschopnosti nemá nárok na náhradu mzdy dle zákoníku práce.

Do doby trvání pracovního poměru se **nezapočítá** doba strávená[86]:

- na mateřské dovolené,
- na rodičovské dovolené,
- ve službě v ozbrojených silách,
- ve výkonu civilní služby,
- ve výkonu veřejné funkce.

Slevu na dani nelze uplatnit k samostatnému základu daně dle § 20b (příjmy z podílů na zisku, vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku či jiná obdobná plnění).

[86] § 35 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

5 Zhodnocení daňových dopadů v případě zaměstnání osoby se zdravotním postižením na skutečné společnosti s využitím jejich účetních výkazů

Pro účely praktické části diplomové práce byly využity data skutečně fungující obchodní společnosti (v dalším textu zvolen fiktivní název společnosti „BH s.r.o.“). Společnost má sídlo v Praze, kde provozuje i svou obchodní činnost. Hlavním předmětem činnosti je prodej zboží koncovým zákazníkům. BH s.r.o. se zabývá prodejem ochranných pracovních pomůcek, např. pracovní oděvy, rukavice, obuv, pracovní brýle atd. Společnost disponuje nažehlovacími lisy, díky kterým může aplikovat na oděvy zákazníků jejich logo. Pro analýzu bylo využito účetního období roku 2015.

Společnost si zvolila za své účetní období kalendářní rok, je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty, ve sledovaných obdobích nezaměstnávala žádnou osobu se zdravotním postižením.

5.1 Skutečná situace společnosti BH s.r.o. při nezaměstnávání OZP

Dle Přílohy k účetní závěrce společnost BH s.r.o. zaměstnávala k 31. 12. 2015 celkově 32 zaměstnanců, k 31. 12. 2014 zaměstnávala 34 zaměstnanců, do tohoto počtu jsou zahrnutí zaměstnanci na pracovní poměr, dohody o provedení práce a pracovní činnosti a matky na mateřské dovolené. Náklady spojené se zaměstnanci jsou uvedeny v tabulce níže:

Tabulka 12: Náklady na zaměstnance BH s.r.o. v letech 2015, 2014

	r. 2015	r. 2014
Celkový počet zaměstnanců k 31. 12.	32	34
Mzdové náklady	13 374 tis. Kč	12 514 tis. Kč
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	4 456 tis. Kč	4 164 tis. Kč

Zdroj: Účetní závěrka společnosti, vlastní zpracování

Jak bylo uvedeno v teoretické části práce, společnost je povinna do 15. 2. následujícího roku ohlásit na Úřad práce plnění povinného podílu OZP na celkovém počtu zaměstnanců pomocí formuláře „Ohlášení plnění povinného podílu osob se zdravotním postižením na celkovém počtu zaměstnanců“.

Společnost BH s.r.o. využila elektronického podání a ve formuláři pro Úřad práce byly uvedeny následující informace:

Tabulka 13: Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců BH s.r.o. v letech 2015, 2014

	r. 2015	r. 2014
Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců	29,61 osob	27,84 osob
Z toho povinný podíl 4 %	1,18 osob	1,11 osob
Plnění povinného podílu:		
• **OZP zaměstnaní ve společnosti BH s.r.o.**	0 osob	0 osob
• **odběr výrobků/služeb/zakázek v režimu náhradního plnění**[87]	0,54 osob	0,42 osob
• **odvod do státního rozpočtu**	0,64 osob[88]	0,69 osob[89]
• **vypočtená výše odvodu**	41 445 Kč[90]	43 434 Kč[91]

Zdroj: podklady pro Úřad práce společnosti, vlastní zpracování

Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců se u většiny společností nebude shodovat se stavem zaměstnanců k 31. 12., jelikož se do průměrného ročního přepočteného počtu zaměstnanců započítávají pouze odpracované hodiny dle pravidel zákona o zaměstnanosti a vyhlášky č. 518/2004 Sb. (způsob výpočtu je podrobně rozebrán v teoretické části práce), nezapočítávají se sem matky na mateřské dovolené ani dohody o provedení práce a pracovní činnosti.

[87] Seznam společností, od kterých byly odebrány výrobky/služby/zakázky bylo vyplněno do Přílohy k formuláři.

[88] Výpočet: 1,18 – 0,54 = 0,64 osob

[89] Výpočet: 1,11 - 0,42 = 0,69 osob

[90] Výpočet: 2,5 * 25 903 Kč * 0,64 osob = 41 445 Kč

[91] Výpočet: 2,5 * 25 179 Kč * 0,69 osob = 43 434 Kč (průměrná mzda v národním hospodářství za 1. až 3. čtvrtletí 2014 byla 25 179 Kč)

Dle tabulky výše je vidět, že společnost BH s.r.o. nezaměstnala v pracovním poměru žádnou osobu se zdravotním postižením, ale povinný podíl 4 % plní kombinací druhé a třetí možnosti dle zákona, tj. část povinného podílu splnila odběrem výrobků od ZZPO – konkrétně odběrem kartonových krabic, do kterých balí své zboží a odesílá je v nich svým zákazníkům − a zbylý podíl splnila odvodem „invalidní daně“ do státního rozpočtu. Odvod do státního rozpočtu je daňově uznatelným výdajem dle zákona o dani z příjmu § 24 odst. 2 písm. zm).

Příloha k Formuláři je formou tabulky v Excelu, níže je uveden příklad, jak mohla příloha pro rok 2015 společnosti BH s.r.o. vypadat. Částka 97 913 Kč[92] odpovídá povinnému podílu právě 0,54 osob se zdravotním postižením.

Obrázek 1: Příloha k formuláři „Ohlášení plnění povinného podílu OZP na celkovém počtu zaměstnanců“

	Číslo dokladu	Datum odebrání výr. nebo služeb	Cena výrobků nebo služeb bez DPH (v Kč)			
Název zaměstnavatele	ABC s.r.o.				Celková částka:	97 913,00 Kč
Sídlo	Praha					
IČO	12345678					
kartonové krabice	ABC-05022015	05.02.2015	37 900,00 Kč			
kartonové krabice	ABC-13082015	13.08.2015	35 110,00 Kč			
kartonové krabice	ABC-06112015	06.11.2015	24 903,00 Kč			
			0,00 Kč			
			0,00 Kč			
			0,00 Kč			

Zdroj: vlastní zpracování[93]

Aby mohla společnost BH s.r.o. vykázat výše uvedené doklady jako odběr zboží od ZZPO v režimu náhradního plnění, musí být faktury dodavateli uhrazeny do konce kalendářního roku 2015, nejpozději však do 15. 2. 2016, což je poslední termín pro ohlášení na Úřad práce.

V roce 2015 dosáhla společnost BH s.r.o. výsledku hospodaření před zdaněním ve výši 10 985 tis. Kč. Pro zjištění základu daně je nutné k výsledku hospodaření

[92] Výpočet: 7 * 25903 * 0,54 = 97 913 Kč

[93] Podklad (tabulka v Excelu) dostupný na : https://portal.mpsv.cz/sz/zamest/zamestnaniosob/oznamenioplneni [2016-05-28].

přičíst daňově neuznatelné náklady a odečíst daňově neuznatelné výnosy. Daňově neuznatelné náklady činily v roce 2015 částku 547 tis. Kč. Po jejich přičtení k výsledku hospodaření byl zjištěn základ daně ve výši 11 532 tis. Kč. Společnost BH s.r.o. neměla v roce 2015 žádné odpočty ani slevy na dani. Daň z příjmů právnických osob společnosti BH s.r.o. činila v roce 2015 částku 2 191 tis. Kč, odložená daň 18 tis. Kč.

Tabulka 14: Úprava výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně z příjmů PO za roky 2015 a 2014

Položka	2015	2014
Provozní výsledek hospodaření	11 106 tis. Kč	9 573 tis. Kč
Finanční výsledek hospodaření	−121 tis. Kč	−445 tis. Kč
Výsledek hospodaření před zdaněním	10 985 tis. Kč	9 128 tis. Kč
Daňově neuznatelné náklady	547 tis. Kč	451 tis. Kč
Základ daně	11 532 tis. Kč	9 579 tis. Kč
Splatná daň 19 %	2 191 tis. Kč	1 820 tis. Kč
Odložená daň	18 tis. Kč	1 tis. Kč
Výsledek hospodaření za účetní období po zdanění	8 776 tis. Kč	7 307 tis. Kč

Zdroj: Účetní závěrka společnosti, vlastní zpracování

Následující analýza se bude zabývat situací, jak by se změnily náklady společnosti BH s.r.o. a její daňové povinnosti, pokud by se rozhodla zaměstnat do pracovního poměru osobu se zdravotním postižením.

5.2 Hypotetické situace společnosti BH s.r.o. při zaměstnávání OZP

V následujícím textu budou popsány hypotetické situace, jak by zaměstnávání osoby se zdravotním postižením v pracovním poměru ovlivnilo společnost BH s.r.o. Zvažuje se především ovlivnění nákladů společnosti, a tím i změnu výsledku hospodaření a základu daně. Je abstrahováno od jakékoliv změny výnosů z prodeje zboží.

Jak bylo vysvětleno již v teoretické části práce, společnost zaměstnáváním OZP plní povinný podíl zaměstnávání osob se zdravotním postižením dle § 81 zákona o zaměstnanosti. Má také nárok na dva druhy příspěvků od Úřadu práce:

- příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa – o tento příspěvek se žádá vždy předem, tzn. před samotným vytvořením chráněného pracovního místa a před zaměstnáním OZP,
- příspěvek na krytí nákladů spojených s chráněným pracovním místem – o tento příspěvek se žádá až po vytvoření a obsazení chráněného pracovního místa a to nejdříve po 12 měsících od vytvoření/obsazení.

Následující příklady provádějí srovnání se skutečnými výsledky společnosti BH s.r.o. pouze za rok 2015. Předpokládá se, že v předchozím roce (v roce 2014) nebyla zaměstnána žádná OZP. Z tohoto důvodu jsou příklady koncipovány tak, že společnost má možnost si zažádat pouze o první druh příspěvku – příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa − o který si může zažádat dopředu a obdržet ho právě v roce 2015. Druhý příspěvek – příspěvek na krytí nákladů spojených s chráněným pracovním místem – zde uvažován nebude, jelikož při zaměstnání OZP poprvé v roce 2015 má společnost BH s.r.o. nárok na příspěvek až od roku 2016.

5.2.1 Situace č. 1 – Zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením

Společnost BH s.r.o. se rozhodla pro rok 2015 plnit povinný podíl zaměstnávání OZP přímo zaměstnáním osoby se zdravotním postižením v pracovním poměru. Předpokladem je, že bude zaměstnávat osobu lehce zdravotně postiženou, např. osobu s mentální poruchou. Není pohybově, zrakově ani sluchově postižená, je schopna relativně samostatně pracovat např. jako pracovník obsluhy nažehlovacího lisu. Je ale uznána orgánem sociálního zabezpečení za osobu se zdravotním postižením v prvním stupni.

Společnost BH s.r.o. nebude pro OZP vytvářet chráněné pracovní místo a nebude od Úřadu práce žádat žádné příspěvky. Příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa by pravděpodobně ani nedostala, OZP je schopna pracovat v takovém stavu pracoviště, v jakém současně je, tudíž společnost nemusí pro OZP pracoviště přizpůsobovat.

Předpokladem je, že společnost BH s.r.o. najme nového zaměstnance-OZP do plněného pracovního poměru od 1. 1. 2015 na dobu neurčitou. Jeho pracovní

náplní je obsluha nažehlovacího lisu. Zaměstnanec podepsal prohlášení k dani, má základní slevu na invaliditu ve výši 2 520 Kč[94]. Hrubá mzda zaměstnance činí 26 467 Kč/měsíc, což je průměrná mzda roku 2015[95].

Níže je uveden výpočet jeho mzdy a dalších souvisejících odvodů a jejich vykázání v účetnictví společnosti.

Výpočet mezd a odvodů zaměstnance-OZP a jeho účtování **za leden 2015**:

Tabulka 15: Účtování mezd a odvodů zaměstnance-OZP za leden 2015

Účetní transakce	Částka	Má Dáti	Dal
Předpis hrubé mzdy	26 467,00 Kč	521 – Mzdové náklady	331 − Zaměstnanci
SP a VZP zaměstnance	2 911,37 Kč	331 − Zaměstnanci	336 – Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění
SP a VZP zaměstnavatele	8 998,78 Kč	524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	336 − Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění
Super hrubá mzda	35 465,78 Kč		
SH mzda zaokrouhlená na stovky dolů	35 400,00 Kč		
Záloha na daň před slevami	5 310,00 Kč		
Sleva na poplatníka	2 070,00 Kč		
Sleva na invaliditu	210,00 Kč		
Záloha na daň z příjmů FO	3 030,00 Kč	331 − Zaměstnanci	342 – Ostatní přímé daně

Zdroj: vlastní zpracování

[94] § 35ba odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

[95] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Průměrné mzdy. In: *Český statistický úřad.* [vid. 2016-04-28]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/cri/prumerne-mzdy-4-ctvrtleti-2015

Výpočet mezd a odvodů zaměstnance-OZP a jeho účtování **za únor až prosinec 2015**:

Tabulka 16: Účtování mezd a odvodů zaměstnance-OZP za únor až prosinec 2015

Účetní transakce	Částka	Má Dáti	Dal
Výplata mzdy zaměstnanci za předchozí měsíc	20 525,63 Kč	331 − Zaměstnanci	221 – Bankovní účet
Odvod SP a VZP za zaměstnance	11 910,15 Kč	336 − Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění	221 – Bankovní účet
Odvod zálohy na daň	3 030,00 Kč	342 – Ostatní přímé daně	221 – Bankovní účet
Předpis hrubé mzdy	26 467,00 Kč	521 – Mzdové náklady	331 − Zaměstnanci
SP a VZP zaměstnance	2 911,37 Kč	331 − Zaměstnanci	336 − Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění
SP a VZP zaměstnavatele	8 998,78 Kč	524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	336 − Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění
Záloha na daň z příjmů FO	3 030,00 Kč	331 − Zaměstnanci	342 – Ostatní přímé daně

Zdroj: vlastní zpracování

Nákladové účty 521 – Mzdové náklady a 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění jsou daňově uznatelné náklady a vstupují do základu daně společnosti za rok 2015.

Při zaměstnání 1 OZP bude společnost BH s.r.o. vykazovat Úřadu práce za rok 2015 informace uvedené v následující tabulce. Byly uvažovány dvě možnosti – 1. možnost zobrazuje situaci, kdy společnost BH s.r.o. zaměstnává 1 OZP a zbytek povinného podílu plní odběrem výrobků/služeb v režimu náhradního plnění a 2. možnost

zobrazuje situaci, kdy zbytek povinného podílu plní odvodem „invalidní daně“ do státního rozpočtu:

Tabulka 17: Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců BH s.r.o. za rok 2015, pokud by zaměstnávala jednoho OZP

Situace, kdy BH s.r.o. zaměstnává 1 osobu s lehkým zdravotním postižením	r. 2015 – 1. možnost	r. 2015 – 2. možnost
Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců	29,61 osob	29,61 osob
Z toho povinný podíl 4 %	1,18 osob	1,18 osob
Plnění povinného podílu:		
• **OZP zaměstnaní ve společnosti BH s.r.o.**	1 osob	1 osob
• **odběr výrobků/služeb/zakázek v režimu náhradního plnění**	0,18 osob (= 32 638 Kč v režimu náhradního plnění[96])	0 osob
• **odvod do státního rozpočtu**	0 osob	0,18 osob (= 11 656 Kč odvod do státního rozpočtu[97])

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost BH s.r.o. si zvolí, zda zbytek povinného podílu splní odběrem výrobků v režimu náhradního plnění anebo provede odvod do státního rozpočtu. Vzhledem k tomu, že již nyní obchoduje se zaměstnavatelem zaměstnávajícím osoby se zdravotním postižením a nakupuje od něj kartonové krabice, s největší pravděpodobností by využila právě možnost odběru výrobků v režimu náhradního plnění. Kartonové krabice potřebuje v každém případě ať již s náhradním plněním nebo bez náhradního plnění, jelikož do nich balí své zboží. V režimu náhradního plnění odebere od dodavatele kartonových krabic pouze třetinu toho, co potřebovala

[96] Výpočet: 7 * 25 903 Kč * 0,18 = 32 638 Kč

[97] Výpočet: 2,5 * 25 903 Kč * 0,18 = 11 656 Kč

v případě nezaměstnávání OZP, zbylé krabice může nakoupit mimo režim náhradního plnění. Vzhledem k tomu, že ZZPO v režimu náhradního plnění fakturují většinou navýšenou cenu o jednotky procent[98], společnost BH s.r.o. na těchto odběrech možná ušetří, protože zbylé dvě třetiny by mohla odebrat za standardní ceny nenavýšené o přirážku v režimu náhradního plnění.

Následující přehled zobrazuje, na které položky výsledku hospodaření a základu daně bude mít zaměstnání OZP vliv v situaci, kdy společnost BH s.r.o. zaměstná 1 osobu s lehkým zdravotním postižením a nepobírá žádné příspěvky od ÚP. Aby bylo možné skutečnost a hypotetickou situaci č. 1 co nejvěrněji srovnat, byly skutečné hodnoty z účetní závěrky mírně upraveny. Úprava je pouze ve výši provozního výsledku hospodaření, kdy do skutečného výsledku hospodaření byly přidány mzdové náklady na 1 nového zaměstnance ve výši 317 604,00 Kč a náklady na zákonné sociální a zdravotní postižení zaměstnance ve výši 107 985,36 Kč. Jedná se o náklady, které by vznikly při zaměstnání jakékoliv nové osoby ať už se zdravotním postižením nebo bez zdravotního postižení. Tato úprava je důležitá kvůli srovnání, jelikož pokud by skutečný výsledek hospodaření upraven nebyl, výsledky analýzy by byly zkresleny a náklady společnosti v situaci č. 1 by byly dodatečným zaměstnancem nadhodnoceny oproti neupraveným výsledkům skutečnosti.

[98] Většinou jsou ceny v režimu náhradního plnění vyšší např. o 3−5 % než pokud by bylo fakturováno bez náhradního plnění, není to však podmínkou. Cenová politika je v režimu zaměstnavatelů zdravotně postižených osob a záleží jen na nich, zda cenu v režimu náhradního plnění navyšovat budou nebo ne.

Tabulka 18: Položky, které jsou ovlivněny zaměstnáním nového zaměstnance − osoba s lehkým zdravotním postižením − v roce 2015

Položka	Částka	Vliv na VH a ZD při zaměstnání 1 OZP	Skutečnost BH s.r.o. při nezaměstnání OZP
521 – Mzdové náklady na nového zaměstnance	317 604,00 Kč	Snižuje výsledek hospodaření	317 604,00 Kč
524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění na nového zaměstnance	107 985,36 Kč	Snižuje výsledek hospodaření	107 985,36 Kč
Sleva na dani z příjmů PO	18 000,00 Kč	Snižuje daň z příjmů PO	0,00 Kč
BUĎ: Odběr kartonových krabic v režimu náhradního plnění	32 638 Kč	Rozdíl 65 275 Kč zvyšuje výsledek hospodaření	97 913 Kč
NEBO: „invalidní daň“	11 656 Kč	Rozdíl 29 789 Kč zvyšuje výsledek hospodaření	41 445 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Do tabulky níže bylo provedeno zhodnocení situace č. 1, jsou zde srovnány skutečně dosažené výsledky společnosti BH s.r.o. (skutečné výsledky upravené o mzdové náklady a náklady zákonného sociálního a zdravotního pojištění, jak již bylo vysvětleno výše) a výsledky dosažené při hypotetické situaci zaměstnání 1 osoby s lehkým zdravotním postižením. Předpokladem je, že společnost využila pro zbytek povinného plnění odběr kartonových krabic v režimu náhradního plnění, což se jeví jako pravděpodobnější situace:

Tabulka 19: Úprava výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně z příjmů PO za rok 2015 – situace č. 1 – zaměstnání 1 osoby s lehkým zdravotním postižením

Položka	Skutečnost	Situace č. 1
Provozní výsledek hospodaření	10 680 tis. Kč[99]	10 787 tis. Kč[100]
Finanční výsledek hospodaření	−121 tis. Kč	−121 tis. Kč
Výsledek hospodaření před zdaněním	10 559 tis. Kč	10 666 tis. Kč
Daňově neuznatelné náklady	547 tis. Kč	547 tis. Kč
Základ daně	11 106 tis. Kč	11 213 tis. Kč
Splatná daň 19 %	2 110 tis. Kč	2 113 tis. Kč[101]
Odložená daň	18 tis. Kč	18 tis. Kč
Výsledek hospodaření za účetní období po zdanění	8 431 tis. Kč	8 535 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

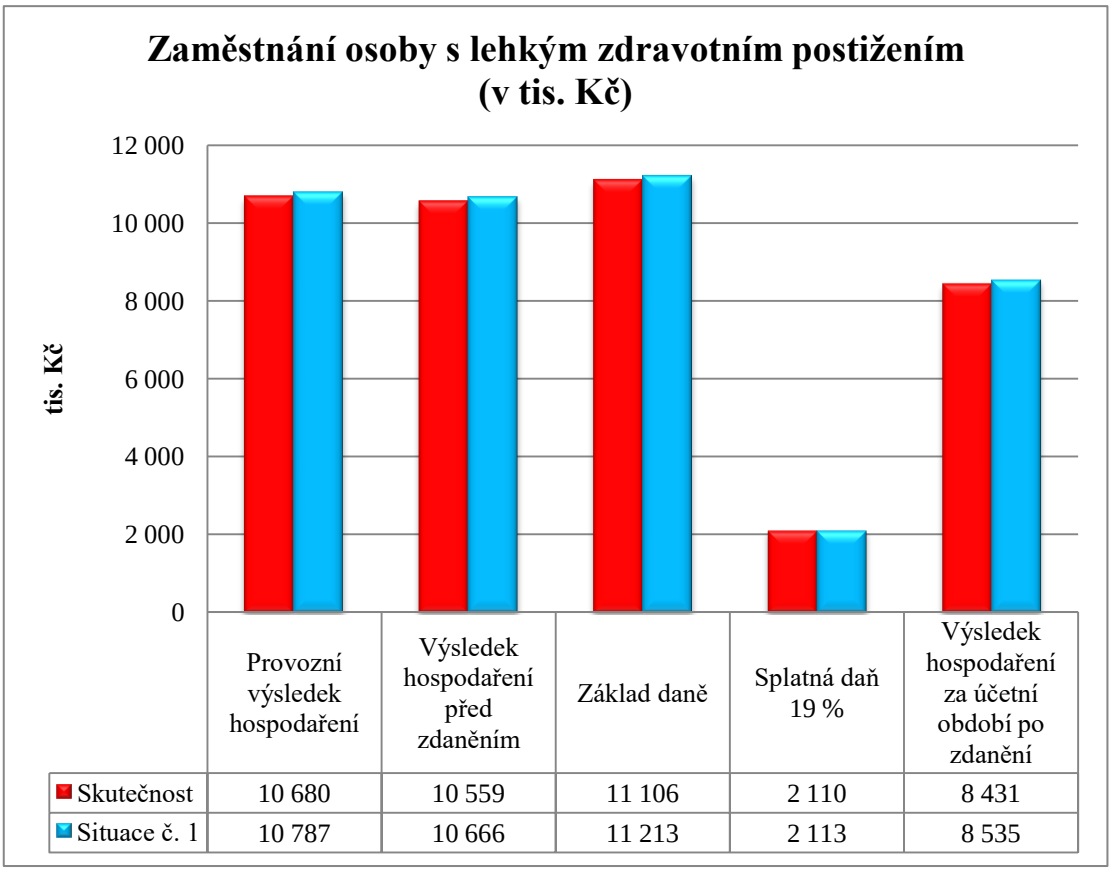
Výše vypočtené výsledky jsou přeneseny do názorného grafu, který srovnává skutečnou situaci při nezaměstnávání OZP a hypotetickou situaci, kdy byla ve společnosti BH s.r.o. zaměstnána 1 osoba s lehkým zdravotním postižením.

[99] Výpočet: skutečný provozní výsledek hospodaření upravený o náklady na nového zaměstnance → 11 106 tis. Kč – 318 tis. Kč (mzdové náklady) – 108 tis. Kč (SP a VZP)

[100] Výpočet: skutečný provozní výsledek hospodaření upravený o změnu výsledku hospodaření v situaci 1 → 11 106 tis. Kč – 318 tis. Kč (mzdové náklady) – 108 tis. Kč (SP a VZP) + 65 tis. Kč (náhradní plnění) + 42 tis. Kč („invalidní daň“)

[101] Výpočet: 11 213 tis. Kč (základ daně) * 19 % (sazba daně) = 2 131 tis. Kč – 18 tis. Kč (sleva na dani) = 2 113 tis. Kč

Graf 1: Situace č. 1 – Zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením



Zdroj: vlastní zpracování

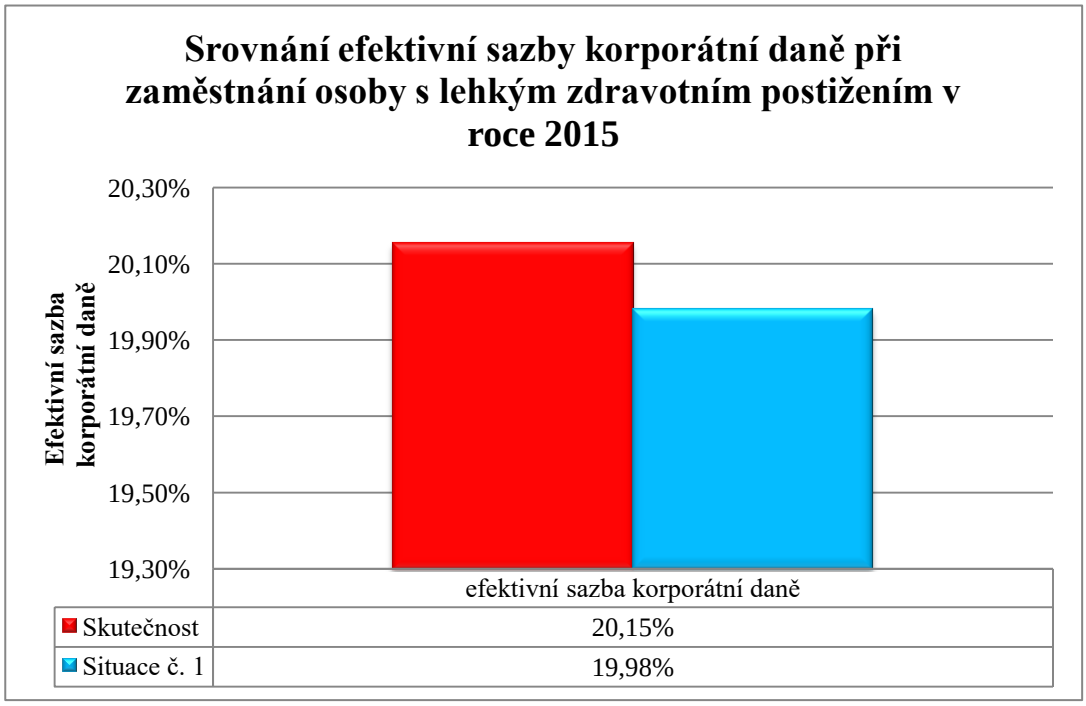
Z grafu je vidět, že zaměstnání osoby se zdravotním postižením nemá na výsledek hospodaření před zdaněním výrazný vliv. Jedná se pouze o mzdové náklady a náklady na zákonné sociální a zdravotní postižení. Tyto náklady jsou ovšem standardní položkou ve výsledku hospodaření při zaměstnání jakékoliv osoby. Právě z tohoto důvodu jsou upraveny i data ze skutečné účetní závěrky o mzdové náklady a náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění, aby byly obě situace srovnatelné. Zvýšení provozního výsledku hospodaření v situaci č. 1 je způsobeno nižším odběrem zboží v režimu náhradního plnění a zaniklou povinností odvodu „invalidní daně“ do státního rozpočtu. V tomto je spatřována úspora nákladů pro společnost. Vlivem těchto transakcí se zvýšil i základ daně, z kterého je dále počítána daň. Ve skutečnosti společnost nemá žádnou slevu na dani, v situaci č. 1 má společnost nárok na slevu na dani ve výši 18 tis. Kč. I přes využití slevy společnost vykazuje vyšší daňovou povinnost z titulu daně z příjmů právnických osob o 3 tis. Kč než vykazovala ve skutečnosti.

Daňový dopad zaměstnání lehce zdravotně postižené osoby na společnost lze vyjádřit pomocí efektivní sazby korporátní daně[102], výpočet je proveden pomocí vzorce:

$$\text{efektivní sazba korporátní daně} = \frac{\text{daň z příjmů právnických osob (splatná + odložená)}}{\text{výsledek hospodaření před zdaněním}}$$

Následující graf ilustruje výši efektivní sazby korporátní daně v situaci č. 1. Je vidět, že ačkoliv společnost BH s.r.o. odvádí vyšší absolutní částku daně z příjmů PO při zaměstnání OZP, dosahuje nižší efektivní sazby korporátní daně než ve skutečnosti, kdy tuto osobu nezaměstnávala. Rozdíl je ovšem velmi malý.

Graf 2: Srovnání efektivní sazby korporátní daně při zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením



Zdroj: vlastní zpracování

[102] MORÁVKOVÁ, Jana. Efektivní sazba korporátní daně. In: *ČESKÝ FINANČNÍ A ÚČETNÍ ČASOPIS: Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze* [online]. [vid. 2016-05-06]. Dostupné z: http://www.vse.cz/cfuc/458

Na základě provedených výpočtů lze situaci č. 1 zhodnotit tak, že zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením ve společnosti BH s.r.o. a za předpokladu nečerpání příspěvků od Úřadu práce **nemá výrazný dopad na daňové povinnosti společnosti**. Ovlivněny byly náklady na mzdy a sociální a veřejné zdravotní pojištění, tyto náklady by byly ovlivněny vždy při najmutí jakéhokoliv jiného zaměstnance – osoby se zdravotním postižením ale i osoby bez zdravotního pojištění. Jediné daňové zvýhodnění pro společnost BH s.r.o. z titulu zaměstnání OZP je v možnosti uplatnění slevy na dani, ovšem sleva na dani je v porovnání s vypočtenou daní tak nízká, že na daňovou povinnost má zanedbatelný vliv.

Zaměstnání OZP má v tomto případě spíše sociální aspekt. Výhodou je jistě to, že osoby se zdravotním postižením jsou většinou zaměstnanci, kteří si pracovního místa váží více než osoby bez zdravotního postižení, dochází k jejich menší fluktuaci ve firmě. Zaměstnanci se zdravotním postižením jsou loajálními zaměstnanci, jsou často velmi motivovaní k práci, přičemž hlavní motivací je zařazení do pracovního kolektivu.

5.2.2 Situace č. 2 – Zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením

Společnost BH s.r.o. se rozhodla pro rok 2015 plnit povinný podíl zaměstnávání OZP přímo zaměstnáním osoby se zdravotním postižením v pracovním poměru. Společnost BH s.r.o. bude chtít využít možnosti získání příspěvků od Úřadu práce. Společnost bude žádat Úřad práce o příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa vyhrazeného přímo pro OZP. Na tento příspěvek má společnost nárok PŘED samotným vytvořením chráněného pracovního místa. Předpokladem je, že společnost začne celou záležitost řešit již koncem roku 2014, ale veškeré účetní transakce související se zaměstnávání OZP vzniknout až v roce 2015. Jak již bylo uvedeno dříve, je abstrahováno od příspěvku na částečnou úhradu provozních nákladů vzhledem k analyzování pouze roku 2015.

První, co by společnost měla udělat, je vypracovat si plán, co vše bude pro nového zaměstnance potřebovat a potažmo na co všechno bude chtít od Úřadu práce přispět. Zákon o zaměstnanosti ani související vyhláška nikde nevyjmenovávají, na jaké

všechny náklady na zřízení pracovního místa si může žadatel o příspěvek zažádat. Předpokládá se ale, že náklady na zřízení chráněného pracovního místa budou opodstatněné a zdůvodnitelné Úřadu práce, že bez těchto nákladů by osoba se zdravotním postižením ve společnosti pracovat nemohla. Jedná se o stavební úpravy pracoviště, nákup software do počítače pro zrakově/sluchově postižené a další.

Společnost BH s.r.o. bude chtít zaměstnat OZP na pozici pracovníka obsluhy nažehlovacího lisu. Předpokladem je, že tato osoba má pohybové postižení a je upoutána na invalidní vozík. Bude tedy nutné pracoviště přizpůsobit tak, aby byla OZP schopná se na pracovišti pohybovat a s nažehlovacím listem byla schopna pracovat. V tomto konkrétním případě bude nutné stavebně upravit pracoviště a sociální zařízení společnosti BH s.r.o. pro OZP a dále společnost koupí nový nažehlovací lis, na kterém bude OZP pracovat.

Předpokládá se, že stavební úpravy pracoviště a sociálního zařízení budou stát 120 000 Kč bez DPH (145 200 Kč vč. DPH), což je částka, kterou společnost odhaduje na základě projektu, který si nechala zhotovit od architekta. Jak již bylo uvedeno výše, zákon ani vyhláška nestanovují, na co všechno Úřad práce poskytne příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa. Dá se ovšem počítat s tím, že ÚP bude ochoten přispět pouze na stavební úpravy související bezprostředně s úpravou pracoviště pro pohybově postiženou osobu, ale na nákup nažehlovacího lisu nepřispěje, jelikož se nejedná o speciální pomůcku právě pro OZP, ale o stroj, který může obsluhovat jakýkoliv jiný pracovník. Proto se s tímto nákladem na nákup nového nažehlovacího lisu dále nekalkuluje, aby nebyly zkresleny výsledky analýzy.

Konečná výše příspěvku na zřízení chráněného pracovního místa je na rozhodnutí Úřadu práce, zákon pouze stanovuje maximální limity, které je možno společnosti poskytnout.

5.2.2.1 Zřízení chráněného pracovního místa

Společnost podá ideálně již koncem roku 2014 žádost na Úřad práce o příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa. Žádost je relativně obsáhlá, včetně všech

příloh obsahuje 10 stránek, které musí společnost vyplnit relativně podrobnými informacemi.

V samotné žádosti se musí vyplnit např.:

- identifikační údaje o sobě,
- celkový počet zaměstnanců (nikoliv přepočtený),
- počet současně zaměstnaných OZP,
- předpokládané náklady na zřízení chráněného pracovního místa,
- seznam zdravotních pojišťoven, u kterých jsou pojištěni zaměstnanci žadatele (ne jen OZP, ale všichni zaměstnanci),
- další údaje potřebné k posouzení žádosti, jako je například: zda je společnost v likvidaci či konkurzním řízení, zda byla žadateli v posledních 12 měsících uložena pokuta za správní delikt, stížnost pro porušení povinností podle zákoníku práce a další.

Dále společnost může či nemusí zažádat, aby Úřad práce sám zjistil, zda žadatel nemá v evidenci daní daňové nedoplatky u finančního úřadu, celního úřadu, nedoplatky na pojistném či zda nemá penále na SZ, VZP a PSPZ.

Následují přílohy, ve kterých je potřeba vyplnit informace jako např.:

- podnikatelský záměr − zde musí společnost dle předem stanovené osnovy vyplnit údaje o podnikatelských aktivitách, historii, zdůvodnit motivaci k založení/rozšíření firmy, plánované cíle,
- předmět podnikání a obor činnosti,
- popis nově zřizovaných chráněných pracovních míst z hlediska přínosu pro zaměstnávání OZP,
- analýzu trhu,
- přednosti a rizika podnikatelského záměru,
- základní informace o příjmech a výdajích společnosti, a to jak současné tak plánované,

- seznam nákladových položek nezbytných na zřízení chráněného pracovního místa − zde stačí uvést pouze název položky, počet kusů, předpokládané náklady, a zda je žadatel plánuje financovat z příspěvku od Úřadu práce,
- charakteristika chráněného pracovního místa − nutno definovat druh práce OZP, zařazení pozice dle klasifikace statistického úřadu, popis pracoviště a další podmínky práce OZP vyplývající z pracovní smlouvy.

Z výše uvedeného vyplývá, že žádost o příspěvek na zřízení chráněného místa je administrativně náročná činnost. Je zde nutné vyplnit spoustu různorodých informací, od podrobného popisu činnosti společnosti a analýzy trhu, ve kterém podniká, přes konkrétní zařazení pozice a činnosti OZP až po plánované finanční výsledky společnosti.

Jak již bylo uvedeno dříve, společnost si zažádala o příspěvek na stavební úpravy pracoviště a sociálního zařízení pro OZP ve výši 120 000 Kč již v roce 2014, konkrétně v listopadu. Proces schválení příspěvků je časově náročnější, většinou se jedná o 1−2 měsíce. Úřad práce před schválením příspěvku provádí místní šetření, které může provést nejdéle 3 měsíce před přiznáním příspěvku. Předpokladem pro tento příklad je, že Úřad práce vyhověl žádosti společnosti BH s.r.o. v lednu 2015 a ještě v tomto měsíci jí příspěvek v plné výši 120 000 Kč zaslal na bankovní účet.

Tabulka 20: Příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa ve společnosti BH s.r.o.

Období	Účetní transakce	Částka	Má dáti	Dal
Listopad 2014	**Podání žádosti o příspěvek na ÚP**	120 000,00 Kč	Neúčtuje se	Neúčtuje se
Leden 2015	**Přiznání příspěvku na zřízení chráněného pracovního místa od ÚP**	120 000,00 Kč	378 – Jiné pohledávky	346 – Dotace ze státního rozpočtu
	Přijetí příspěvku na zřízení chráněného pracovního místa od ÚP	120 000,00 Kč	221 – Bankovní účet	378 – Jiné pohledávky
	Stavební úpravy pracoviště a sociálního zařízení	120 000,00 Kč	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku	321 − Dodavatelé
		25 200,00 Kč	343 – Daň z přidané hodnoty	321 – Dodavatelé
	Použití dotace (interní transakce)	120 000,00 Kč	346 – Dotace ze státního rozpočtu	042 − Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
	Zařazení majetku do užívání	0,00 Kč	021 − Stavby	042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného účtování je vidět, že stavební úpravy pracoviště a sociálního zařízení provedené externí firmou byly účtovány jako technické zhodnocení budovy – konkrétně modernizace pracoviště, které zvyšuje hodnotu budovy. Dle § 29 odst. 1 zákona o daních z příjmů se vstupní cena hmotného majetku snižuje o poskytnuté dotace ze státního rozpočtu, což je i tento případ. Příspěvek od Úřadu práce přijatý v lednu snížil v plné výši technické zhodnocení v podobě stavební úpravy pracoviště. Stavební úprava pracoviště tedy nebude mít žádný vliv na výsledek

hospodaření společnosti ani na základ daně, jelikož neproběhla žádná výsledková transakce. Pokud by na stavební úpravu společnost neobdržela příspěvek, mohla by technické zhodnocení odepisovat, čímž by vstupní cenu postupně rozpouštěla do nákladů prostřednictvím odpisů. V tomto případě ale odpisy prováděny nebudou.

5.2.2.2 Mzdové náklady

Společnost BH s.r.o. najala nového zaměstnance, pracovní poměr byl uzavřen na dobu neurčitou od 1. 1. 2015. Jeho náplní pracovní činnosti je obsluha nažehlovacího listu − tisk log na pracovní oděvy. Nový zaměstnanec je osobou s těžším pohybovým zdravotním postižením, je upoután na invalidní vozíček a je držitelem průkazu ZTP/P. Pokud jsou podmínky pracoviště přizpůsobeny postižení OZP, jeho hendikep mu výrazně nebrání ve výkonu této činnosti. Jak bylo uvedeno v předešlé kapitole, pracoviště i sociální zařízení bylo přizpůsobeno tak, aby se OZP mohl volně pohybovat tam, kde to jeho práce vyžaduje. Zaměstnanec podepsal prohlášení k dani, má nárok na základní slevu na poplatníka i slevu na držitele průkazu ZTP/P ve výši 16 140 Kč ročně. Hrubá mzda zaměstnance činí 26 467 Kč/měsíc, což je průměrná mzda roku 2015[103]. Níže je uveden výpočet jeho mzdy a dalších souvisejících odvodů a jejich vykázání v účetnictví společnosti.

[103] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Průměrné mzdy. In: *Český statistický úřad.* [vid. 2016-04-21]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/cri/prumerne-mzdy-4-ctvrtleti-2015

Výpočet mezd a odvodů zaměstnance-OZP a jeho účtování **za leden 2015**:

Tabulka 21: Účtování mezd a odvodů zaměstnance-OZP za leden 2015

Účetní transakce	Částka	Má Dáti	Dal
Předpis hrubé mzdy	26 467,00 Kč	521 – Mzdové náklady	331 − Zaměstnanci
SP a VZP zaměstnance	2 911,37 Kč	331 − Zaměstnanci	336 – Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění
SP a VZP zaměstnavatele	8 998,78 Kč	524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	336 − Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění
Super hrubá mzda	35 465,78 Kč		
SH mzda zaokrouhlená na stovky dolů	35 400,00 Kč		
Záloha na daň před slevami	5 310,00 Kč		
Sleva na poplatníka	2 070,00 Kč		
Sleva na invaliditu	1 345,00 Kč		
Záloha na daň z příjmů FO	1 895,00 Kč	331 − Zaměstnanci	342 – Ostatní přímé daně

Zdroj: vlastní zpracování

Výpočet mezd a odvodů zaměstnance-OZP a jeho účtování **za únor až prosinec 2015**:

Tabulka 22: Účtování mezd a odvodů zaměstnance-OZP za únor až prosinec 2015

Účetní transakce	Částka	Má Dáti	Dal
Výplata mzdy zaměstnanci za předchozí měsíc	21 660,63 Kč	331 − Zaměstnanci	221 – Bankovní účet
Odvod SP a VZP za zaměstnance	11 910,15 Kč	336 − Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění	221 – Bankovní účet
Odvod zálohy na daň	1 895,00 Kč	342 – Ostatní přímé daně	221 – Bankovní účet
Předpis hrubé mzdy	26 467,00 Kč	521 – Mzdové náklady	331 − Zaměstnanci
SP a VZP zaměstnance	2 911,37 Kč	331 − Zaměstnanci	336 − Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění
SP a VZP zaměstnavatele	8 998,78 Kč	524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění	336 − Zúčtování s institucemi sociální zabezpečení a zdravotního pojištění
Záloha na daň z příjmů FO	1 895,00 Kč	331 − Zaměstnanci	342 – Ostatní přímé daně

Zdroj: vlastní zpracování

Nákladové účty 521 – Mzdové náklady a 524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění jsou daňově uznatelné náklady a vstupují do základu daně společnosti za rok 2015.

Osoba se zdravotním postižením, která je zařazena ve třetím stupni, se do povinného podílu započítává třikrát. Plnění povinného podílu pro rok 2015 by nyní vypadalo následovně:

Tabulka 23: Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců BH s.r.o. za rok 2015, pokud by zaměstnávala jednu osobu s těžším zdravotním postižením

Situace, kdy BH s.r.o. zaměstnává 1 osobu s těžším zdravotním postižením	r. 2015
Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců	29,61 osob
Z toho povinný podíl 4 %	1,18 osob
Plnění povinného podílu:	
• **OZP zaměstnaní ve společnosti BH s.r.o.**	3 osoby
• **odběr výrobků/služeb/zakázek v režimu náhradního plnění**	0 osob
• **odvod do státního rozpočtu**	0 osob

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost BH s.r.o. díky zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením splnila nadmíru povinný podíl zaměstnávání OZP. Nemusí již odebírat žádné výrobky ani služby v režimu náhradního plnění a nemusí odvádět nic do státního rozpočtu v souvislosti s povinným podílem zaměstnávání OZP.

Společnost BH s.r.o. zaměstnává osobu s těžším zdravotním postižením (osoba na invalidním vozíčku), má tudíž nyní nárok na slevu na dani z titulu zaměstnávání OZP ve výši 60 000 Kč, kterou uplatní v daňovém přiznání k dani z příjmů PO za rok 2015.

V následující tabulce jsou shrnuty položky výsledku hospodaření a základu daně, které budou ovlivněny zaměstnáním nového zaměstnance-OZP ve společnosti BH s.r.o. v roce 2015. Stejně jako v situaci č. 1 byla i zde provedena úprava skutečného provozního výsledku hospodaření o mzdové náklady a náklady na zákonné sociální a zdravotní pojištění za jednoho zaměstnance, aby bylo možné analyzované výsledky srovnat se situací č. 2.

Tabulka 24: Položky, které jsou ovlivněny zaměstnáním nového zaměstnance-OZP v roce 2015

Položka	Částka	Vliv na VH a ZD při zaměstnávání 1 OZP	Skutečnost BH s.r.o. při nezaměstnávání OZP
521 – Mzdové náklady na OZP	317 604,00 Kč	Snižuje výsledek hospodaření	317 604,00 Kč
524 – Zákonné sociální a zdravotní pojištění na OZP	107 985,36 Kč	Snižuje výsledek hospodaření	107 985,36 Kč
Sleva na dani z příjmů PO	60 000,00 Kč	Snižuje daň z příjmů PO	0,00 Kč
Odběr kartonových krabic v režimu náhradního plnění (bylo účtováno jako DUN) − při zaměstnávání OZP by placeno nebyla	97 913,00 Kč	Zvyšuje výsledek hospodaření	97 913,00 Kč
„invalidní daň“ uhrazena ve skutečnosti do SR při nezaměstnávání OZP v roce 2015 (byla účtována jako DUN) – při zaměstnávání OZP by placena nebyla	41 445,00 Kč	Zvyšuje výsledek hospodaření	41 445,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Následuje srovnání skutečných výsledků společnosti BH s.r.o. z roku 2015 (skutečné výsledky upravené o mzdové náklady a náklady zákonného sociálního a zdravotního pojištění) a hypotetických výsledků situace č. 2 při zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením.

Tabulka 25: Úprava výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně z příjmů PO za rok 2015 – situace č. 2 – zaměstnávání 1 osoby s těžším zdravotním postižením

Položka	Skutečnost	Situace č. 2
Provozní výsledek hospodaření	10 680 tis. Kč	10 820 tis. Kč[104]
Finanční výsledek hospodaření	−121 tis. Kč	−121 tis. Kč
Výsledek hospodaření před zdaněním	10 559 tis. Kč	10 699 tis. Kč
Daňově neuznatelné náklady	547 tis. Kč	547 tis. Kč
Základ daně	11 106 tis. Kč	11 246 tis. Kč
Splatná daň 19 %	2 110 tis. Kč	2077 tis. Kč[105]
Odložená daň	18 tis. Kč	18 tis. Kč
Výsledek hospodaření za účetní období po zdanění	8 431 tis. Kč	8 604 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V situaci č. 2 společnost dosáhla vyššího provozního výsledku hospodaření – důvodem jsou nevyužité náklady z titulu náhradního plnění a dále zaniklá povinnost uhradit „invalidní daň“, tudíž tyto ušetřené náklady navýšily provozní výsledek hospodaření.

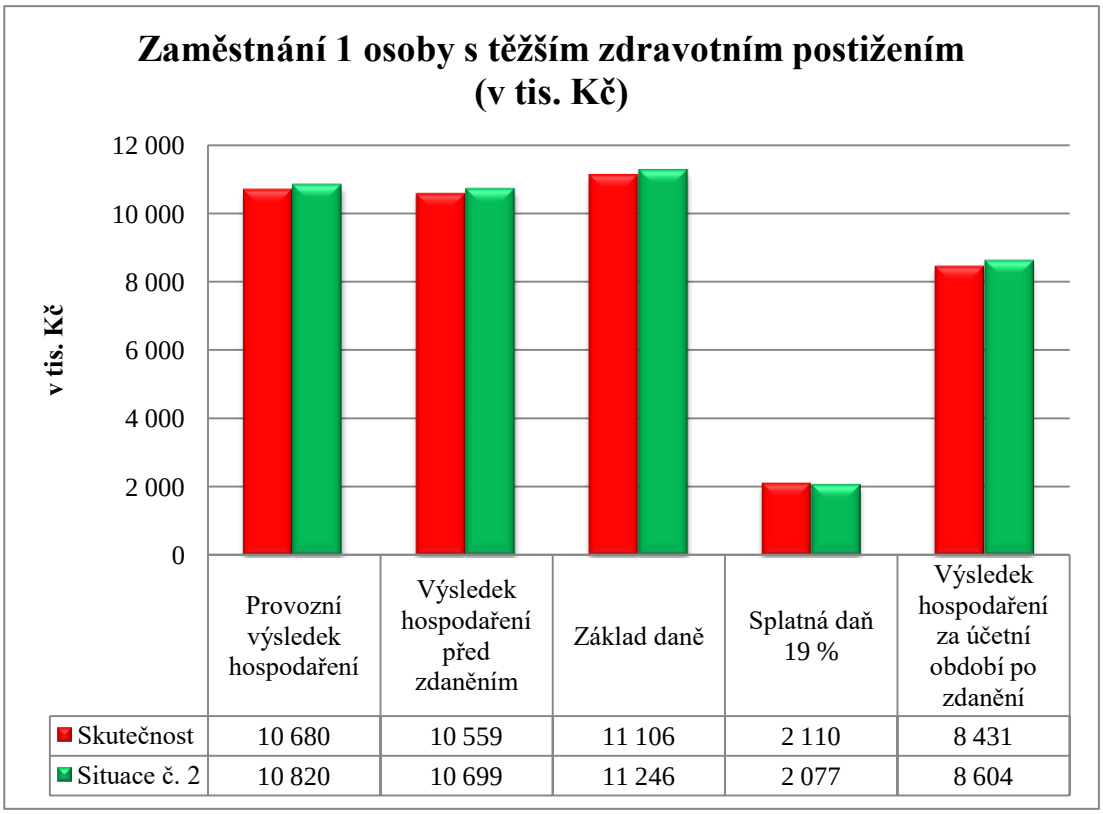
Další ovlivněnou položkou z titulu zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením je sleva na dani ve výši 60 tis. Kč. Ačkoliv je základ daně v situaci č. 2 vyšší než ve skutečnosti, daň z příjmů je nižší, a to právě z důvodu slevy na dani.

V následujícím grafu jsou znázorněny vypočtené výsledky, které srovnávají skutečný výsledek hospodaření a daňovou povinnost společnosti BH s.r.o. při nezaměstnávání OZP a hypotetickou situaci č. 2 při zaměstnání jedné osoby s těžším zdravotním postižením.

[104] Výpočet: skutečný provozní výsledek hospodaření upravený o změnu výsledku hospodaření v situaci č. 2 → 11 106 tis. Kč – 318 tis. Kč (mzdové náklady) – 108 tis. Kč (SP a VZP) + 98 tis. Kč (náhradní plnění) + 42 tis. Kč („invalidní daň“)

[105] Výpočet: 11 246 tis. Kč (základ daně) * 19 % (sazba daně) = 2 137 tis. Kč – 60 tis. Kč (sleva na dani) = 2 077 tis. Kč

Graf 3: Situace č. 2 – Zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením



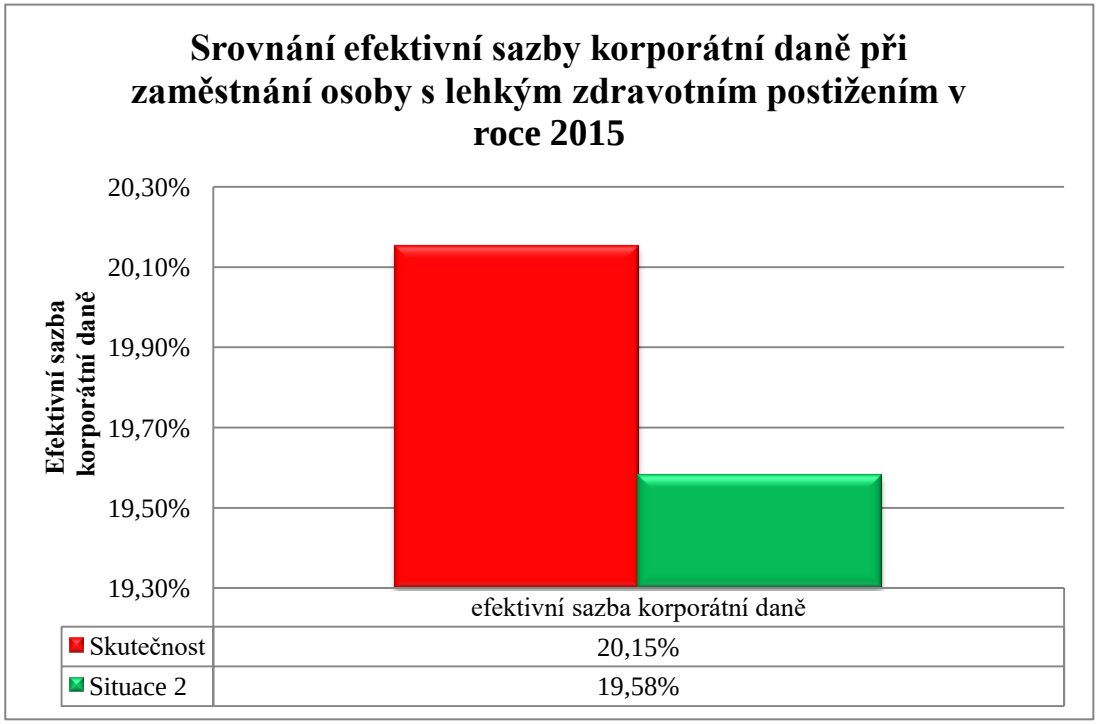
Zdroj: vlastní zpracování

Situace č. 2 je velmi podobná situaci č. 1. Provozní výsledek hospodaření byl navýšen o nevyužité náhradní plnění a neodvedenou „invalidní daň“, tudíž je v situaci č. 2 vyšší než ve skutečnosti. S tím přímo souvisí i základ daně, který je v situaci č. 2 vyšší než ve skutečnosti. Vypočtená daň z příjmů PO se ale dostala do nižších hodnot v situaci č. 2, důvodem je právě možnost využití slevy na dani pro společnosti, které zaměstnávají osobu s těžším zdravotním postižením. I zde je ovšem sleva na dani v řádech desítek tisíc korun oproti dani v řádech milionů korun v podstatě zanedbatelnou položkou.

Ve společnosti byly před zaměstnáním osoby s těžším zdravotním postižením provedeny stavební úpravy pracoviště a sociálního zařízení, společnost o nich účtovala jako o technickém zhodnocení. Technické zhodnocení nenavýšilo vstupní cenu budovy, jelikož na jeho pořízení byl poskytnut příspěvek od Úřadu práce. Provedení stavebních úprav tedy neovlivnilo výsledky společnosti.

Daňový dopad zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením na společnost BH s.r.o. je vyjádřen pomocí efektivní sazby korporátní daně:

Graf 4: Srovnání efektivní sazby korporátní daně při zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením



Zdroj: vlastní zpracování

Efektivní sazba korporátní daně je v případě zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením ve výši 19,58 %. Sazba je nižší v porovnání se skutečností, kde efektivní sazba dosahuje výše 20,15 %.

Na základě provedených výpočtů lze situaci č. 2 zhodnotit obdobně jako situaci č. 1. Zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením ve společnosti BH s.r.o. a za předpokladu čerpání příspěvků od Úřadu práce **nemá výraznější dopad na daňové povinnosti společnosti**.

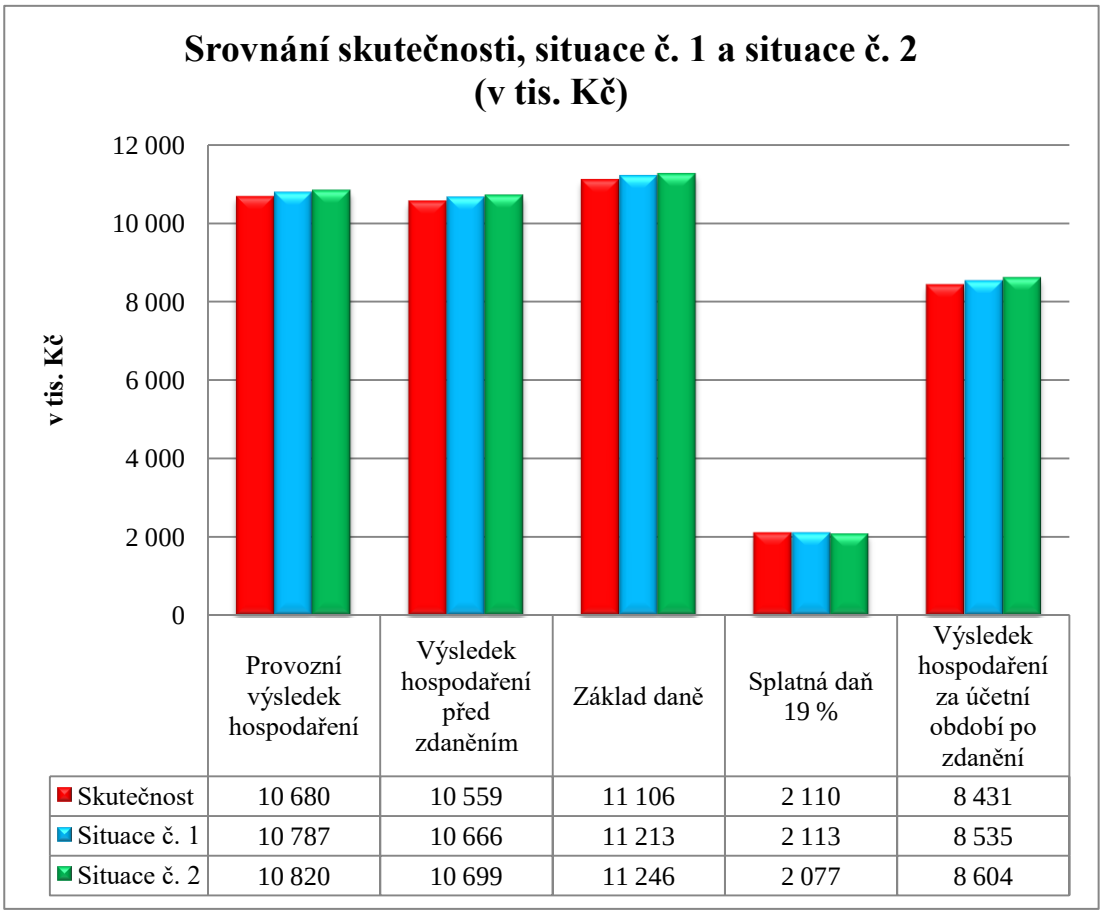
5.3 Vyhodnocení výsledků analýzy a návrh vlastního řešení

Byla provedena komparace na skutečné obchodní společnosti BH s.r.o., jejímž hlavním předmětem činnosti je prodej ochranných pracovních pomůcek. Analyzováno bylo jedno účetní období, konkrétně kalendářní rok 2015. Společnost ve skutečnosti nezaměstnává žádnou osobu se zdravotním postižením. Povinný podíl plní odběrem zboží v režimu náhradního plnění a zbytek doplácí do státního rozpočtu prostřednictvím tzv. „invalidní daně“. Provedená analýza se snažila nasimulovat situace, jaký by byl vliv na společnost BH s.r.o., když by zaměstnala osobu se zdravotním postižením.

V situaci č. 1 společnost BH s.r.o. zaměstnává osobu s lehkým zdravotním postižením a není příjemcem příspěvků od Úřadu práce.

V situaci č. 2 společnost BH s.r.o. zaměstnává osobu s těžším zdravotním postižením a je příjemcem příspěvků na zřízení chráněného pracovního místa.

Graf 5: Srovnání výsledků při nezaměstnávání OZP, zaměstnávání osoby s lehkým zdravotním postižením (situace č. 1) a těžším zdravotním postižením (situace č. 2



	Provozní výsledek hospodaření	Výsledek hospodaření před zdaněním	Základ daně	Splatná daň 19 %	Výsledek hospodaření za účetní období po zdanění
Skutečnost	10 680	10 559	11 106	2 110	8 431
Situace č. 1	10 787	10 666	11 213	2 113	8 535
Situace č. 2	10 820	10 699	11 246	2 077	8 604

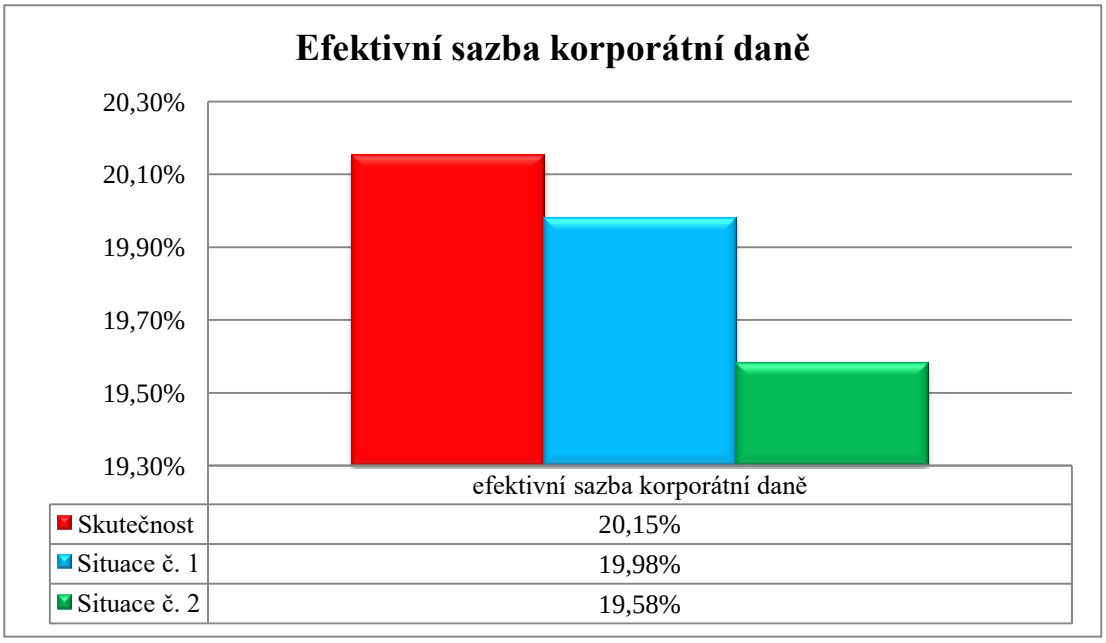
Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafu je vidět, že rozdíly mezi skutečností a situací č. 1 a situací č. 2 jsou velmi malé. Rozdíl mezi situací č. 1 a situací č. 2 je hlavně v plnění povinného podílu zaměstnávání OZP – a to v dalších dvou povolených možnostech (tj. náhradní plnění a odvod do státního rozpočtu). V situaci č. 1 společnost zaměstnala do pracovního poměru OZP, čímž splnila povinný podíl zaměstnání jedné OZP, a zbylý povinný podíl plnila odběrem zboží od ZZPO v režimu náhradního plnění. Oproti skutečnosti odebrala v režimu náhradního plnění zhruba třetinu toho, co musela odebrat při nezaměstnávání OZP, tudíž zbylé dvě třetiny byly považovány za úsporu nákladů, které vynaloženy být nemusely – tyto uspořené náklady zvyšovaly výsledek hospodaření. Stejně tak společnost BH s.r.o. nemusela odvést nic do státního rozpočtu, což je považováno taktéž za uspořené náklady, a částka odvodu byla připočítána k výsledku hospodaření. V situaci č. 2 společnost zaměstnala osobu

s těžším zdravotním postižením, která se do povinného podílu počítá třikrát. Tímto nadmíru splnila povinnost zaměstnávat OZP a nemá žádné další povinnosti z titulu plnění povinného podílu. Společnost tedy uspořila na náhradním plnění i na odvodu do státního rozpočtu – tyto náklady byly v plné výši připočteny k výsledku hospodaření.

Ve skutečnosti nemá společnost BH s.r.o. nárok na žádnou slevu na dani. Pokud zaměstnává OZP, má nárok na slevu na dani ve výši 18 tis. Kč anebo 60 tis. Kč, výše slevy je závislá na stupni postižení zaměstnané osoby. Sleva na dani ovlivní výslednou daňovou povinnost společnosti, její dopad byl v analýze hodnocen na základě efektivní sazby korporátní daně. Srovnání všech tří možností je promítnuto do následujícího grafu:

Graf 6: Efektivní sazba korporátní daně – srovnání skutečnosti, situace č. 1 a situace č. 2



Zdroj: vlastní zpracování

Nejnižší efektivní sazbu korporátní daně má situace č. 2 při zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením. Je to způsobeno vyšší slevou na dani. Sleva na dani je ovšem v porovnání se samotnou daní velmi nízká částka. Pokud by se zohlednily všechny aspekty zaměstnávání osoby se zdravotním postižením, je sleva na dani v nepoměru,

je velmi nízká a dostatečně nemotivuje společnost, aby do pracovního poměru přijala osobu se zdravotním postižením.

Při zaměstnání OZP je často nutné přizpůsobit pracoviště tak, aby se zde OZP mohla pohybovat, poskytnout jí speciální pomůcky, které ke své práci potřebuje. Dále samotná komunikace s OZP nemusí být vždy snadná, např. s osobou s mentálním postižením. Společnosti jsou státem motivováni k zaměstnávání OZP účelovými příspěvky. Samotná žádost je administrativní zátěží pro společnost, Úřad práce do žádosti vyžaduje uvést spoustu různorodých údajů, jejichž vyplnění zabere poměrně hodně času. Přitom není jisté, zda společnost nějaký příspěvek dostane. Záleží pouze na názoru Úřadu práce a jeho posouzení, zda a v jaké výši společnost příspěvek obdrží.

Na druhou stranu společnosti zaměstnávající ve svém pracovním poměru OZP mají nárok na slevu na dani. Sleva na dani se vyplatí těm společnostem, které mají nízký základ daně a kterým sleva na dani výrazněji zkrátí daňovou povinnost. Ovšem pro větší společnosti s daňovou povinností v řádech stovek či milionů korun není sleva na dani ve výši 18 tis./60 tis. Kč prakticky žádnou daňovou úlevou ani motivací. Dalo by se říct, že za starosti a zvýšenou administrativní zátěž z titulu zaměstnání OZP to nestojí.

Na základě provedené analýzy a všech zjištěných informací, které jsou spjaté s problematikou zaměstnávání zdravotně postižených osob, plyne, že daňové úlevy z titulu zaměstnání OZP jsou v nízké výši a dostatečně nemotivují společnosti k zaměstnávání OZP. Možným řešením by bylo zavedení slevy na dani v relativní výši (nikoliv v absolutní, jak je tomu dnes) a zároveň určení minimální výše slevy. Pokud by byla sleva na dani závislá na výši vypočtené daně společnosti, nediskriminovalo by to větší společnosti s vysokou daňovou povinností a zároveň pokud by byl stanoven minimální limit slevy, pro společnosti s nižší daňovou povinností by se nic nezměnilo.

Vlastní návrh slevy na dani je nastíněn v následující tabulce:

Tabulka 26: Vlastní návrh slevy na dani

	Platné pro rok 2016	Vlastní návrh	
		Relativní výše slevy	Minimální výše slevy
Sleva na dani - osoba s lehkým zdravotním postižením	18 000 Kč	2,0 %	18 000 Kč
Sleva na dani - osoba s těžším zdravotním postižením	60 000 Kč	6,5 %	60 000 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

V současnosti platí, že společnost zaměstnávající OZP má nárok na uplatnění slevy na dani v absolutní výši – pro osobu s lehkým zdravotním postižením se jedná o částku 18 tis. Kč a pro osobu s těžším zdravotním postižením o částku 60 tis. Kč. Jistým způsobem to diskriminuje společnosti s vysokou daňovou povinností. Návrhem je zavedení relativní výše slevy, která je závislá na výši vypočtené daně, a zároveň zavedení minimální výše slevy, která by se dotkla pouze společností s nízkou daňovou povinností. Při tomto systému by se nic nezměnilo pro společnosti s nízkou vypočtenou daní a zároveň by to motivovalo větší korporace s vysokou vypočtenou daní.

V následujícím přehledu je vlastní návrh slevy na dani aplikován v dílčích příkladech:

Tabulka 27: Příklady vlastního návrhu slevy na dani z titulu zaměstnávání OZP

	Příklad	Osoba s lehkým zdravotním postižením		Osoba s těžším zdravotním postižením	
		Platné pro rok 2016	Vlastní návrh	Platné pro rok 2016	Vlastní návrh
Příklad č. 1	Daň z příjmů PO před slevou	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč	100 000 Kč
	Sleva na dani	18 000 Kč	(2 000 Kč) 18 000 Kč	60 000 Kč	(6 500 Kč) 60 000 Kč
	Daň z příjmů PO po slevě	82 000 Kč	82 000 Kč[106]	40 000 Kč	40 000 Kč[107]
Příklad č. 2	Daň z příjmů PO před slevou	1 000 000 Kč	1 000 000 Kč	1 000 000 Kč	1 000 000 Kč
	Sleva na dani	18 000 Kč	20 000 Kč	60 000 Kč	65 000 Kč
	Daň z příjmů PO po slevě	982 000 Kč	980 000 Kč	940 000 Kč	935 000 Kč
Příklad č. 3	Daň z příjmů PO před slevou	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč	10 000 000 Kč
	Sleva na dani	18 000 Kč	200 000 Kč	60 000 Kč	650 000 Kč
	Daň z příjmů PO po slevě	9 982 000 Kč	9 800 000 Kč	9 940 000 Kč	9 350 000 Kč
Příklad č. 4 (BH s.r.o.)	Daň z příjmů PO před slevou	2 110 140 Kč	2 110 140 Kč	2 110 140 Kč	2 110 140 Kč
	Sleva na dani	18 000 Kč	42 203 Kč	60 000 Kč	137 159 Kč
	Daň z příjmů PO po slevě	2 092 140 Kč	2 067 937 Kč	2 050 140 Kč	1 972 981 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

Příklady posuzují tři teoretické situace a jednu situaci na základě podkladů společnosti BH s.r.o.:

[106] Výpočet: Relativní slevy na dani ve výši 2 % daně: 100 000 Kč * 2 % = 2 000 Kč
minimální hranice: 18 000 Kč
výše slevy bude: 18 000 Kč

[107] Relativní slevy na dani ve výši 6,5 % daně: 100 000 Kč * 6,5 % = 6 500 Kč
minimální hranice: 60 000 Kč
výše slevy bude: 60 000 Kč

- **Příklad č. 1** hodnotí situaci společnosti, jejíž daň je ve sledovaném období ve výši 100 tis. Kč. Při současné legislativě si může uplatnit slevu na dani ve výši 18/60 tis. Kč. V tomto případě je její daňová povinnost výrazně ovlivněna a mohl by jí tento stav motivovat k zaměstnání OZP. V případě aplikace relativní sazby daně by vypočtená daň byla velmi nízká, proto by byla použita minimální hranice slevy, která je ve stejné výši jako aktuální legislativa. Pro tuto společnost by se nic nezměnilo a dosahovala by výrazného snížení daňové povinnosti v obou situacích.
- **Příklad č. 2** hodnotí společnost, jejíž daň je ve sledovaném období vyčíslena na 1 mil. Kč. Při stávajících pravidlech si může uplatnit slevu na dani také ve výši 18/60 tis. Kč. Pokud by byla aplikována relativní sazba daně, společnost by měla možnost využít vyšší slevy na dani ve výši 20/65 tis. Kč.
- **Příklad č. 3** hodnotí společnost s vysokou daňovou povinností ve výši 10 mil. Kč. I tato společnost si v současnosti může uplatnit pouze 18/60 tis. Kč na slevě na dani. Je vidět, že v jejím případě se to celkové daňové povinnosti téměř nedotkne. Navrhované řešení by ji ovšem mohlo výrazně motivovat k zaměstnání OZP, jelikož sleva na dani dosahuje podstatně atraktivnějších hodnot ve výši 200/650 tis. Kč.
- **Příklad č. 4** zobrazuje situaci společnosti BH s.r.o., vlastní návrh je aplikován na skutečná data společnosti. Základní sleva na dani z titulu zaměstnání OZP je v obvyklé výši 18/60 tis. Kč. Při použití relativní slevy na dani by společnost BH s.r.o. mohla těžit s větších daňových úlev, sleva by byla ve výši 42/137 tis. Kč.

Vzhledem k výraznému daňovému zvýhodnění plynoucího z navrhovaného systému by mohl nastat problém s nadmíru vysokou daňovou úlevou pro velké korporace, které budou zaměstnávat ve svém pracovním poměru větší počet OZP. Např. pokud by společnost ve 3. příkladu měla celkově 1 000 zaměstnanců (v přepočteném stavu), má povinnost zaměstnávat 40 OZP. Tato společnost by měla z každého zaměstnance úlevu na dani ve výši 200/650 tis. Kč, celkově by dosahovala daňové úlevy ve výši 8/26 mil. Kč ročně. Na jednu stranu by to byla obrovská podpora a motivace pro společnost, aby zaměstnávala OZP, ovšem pro daňové příjmy státního rozpočtu by takováto výše slevy znamenala znatelnou každoroční zátěž. Z tohoto důvodu

by bylo potřeba zavést i maximální celkovou výši slevy, respektive zavést maximální strop, do kterého by bylo možné relativní slevu využití. Stropem by mohlo být například 25 % z celkové daně před uplatněním slevy. Dále by relativní sleva na dani mohla být poskytována pouze v prvním roce zaměstnání OZP, což by motivovalo společnost zaměstnat nového OZP. V dalších letech by byla aplikována opět absolutní výše slevy na dani, jak to platí v současné legislativě. Tento systém by vyžadoval důsledné sledování uplatněných slev na dani, aby bylo zamezeno podvádění ze stran zaměstnavatelů. Vyvstává zde riziko toho, že by zaměstnavatelé vysoké slevy na dani v prvním roce zaměstnání OZP mohly zneužívat a osobu se zdravotním postižením najmout vždy na jeden rok a poté s ní pracovní poměr ukončit a znovu začít nový, aby opět dostaly vyšší slevu na dani. Možné ošetření by bylo např. kontrolováním rodných čísel OZP, na které by byla poskytnutá relativní sleva na dani u jednoho zaměstnavatele. Pokud by byla sleva využita ve dvou po sobě jdoucích obdobích na jedno rodné číslo, znamenalo by to podvod ze strany zaměstnavatele.

Shrnutím této kapitoly je, že daňové zvýhodnění a výše příspěvků pro společnosti na trhu jsou velmi nízké a nemotivující k tomu, aby společnosti zaměstnaly osoby se zdravotním postižením. Společnosti proto budou z velké části využívat možnosti odběru výrobků/služeb od ZZPO v režimu náhradního plnění anebo odvádět „invalidní daň“ do státního rozpočtu, což je pro ně podstatně jednoduší, nenáročné a rychlé.

Závěr

Diplomová práce se věnuje tématu daňových dopadů zaměstnávání zdravotně postižených osob.

Prvním cílem bylo provést srovnání jednotlivých možností plnění povinného podílu zaměstnávání OZP. Všechny důležité informace vztahující se k této problematice jsou popsány v teoretické části práce. Důležité je nejen umět určit, na které společnosti se povinnost zaměstnávat OZP vztahuje, ale dále znát práva a povinnosti pro společnosti, které tuto citlivou problematiku řeší. Odpovědi na tyto otázky jsou zodpovězeny právě v teoretické části práce.

Druhým cílem bylo zhodnotit daňové dopady na společnost s ohledem na to, kterou možnost plnění povinného podílu si společnost zvolí, především byl zkoumán daňový dopad v případě zaměstnání zdravotně postižené osoby. Dosažení tohoto cíle bylo předmětem především praktické části diplomové práce. Zde jsem na základě účetních dat skutečně fungující společnosti analyzovala jejich současnou situaci, kdy společnost nezaměstnává žádnou OZP, a její účetní data jsem modifikovala do dvou hypotetických situací. Výsledky jsem interpretovala pomocí efektivní sazby korporátní daně.

Nejprve jsem analyzovala situaci č. 1, jak by byla ovlivněna účetní data společnosti a její daňová povinnost v případě zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením. V tomto příkladu měla společnost nárok pouze na slevu na dani ve výši 18 tis. Kč z titulu zaměstnání OZP, jiné daňové výhody či podpora ze strany státu v podobě příspěvků jí nenáležely. Sleva na dani v této výši je ovšem velmi nízká v poměru s vypočtenou daní a má na ní zanedbatelný vliv. Výsledkem tedy bylo, že zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením ve společnosti nemá výrazný dopad na daňové povinnosti společnosti. Efektivní sazba korporátní daně je ve skutečnosti ve výši 20,15 %, v případě situaci č. 1 je sazba ve výši 19,98 %.

Dále jsem analyzovala situaci č. 2, jak by byla ovlivněna data společnosti a její daňová povinnost v případě zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením. Zde měla společnost nárok nejen na slevu na dani ve výši 60 tis. Kč z titulu

zaměstnání OZP, ale také obdržela příspěvek od Úřadu práce na pokrytí nákladů vzniklých z důvodu nutné přestavby pracoviště a úpravy pro potřeby OZP. Ačkoliv v tomto případě dosáhla společnost na vyšší slevu na dani a obdržela účelový příspěvek od Úřadu práce, zhodnocení situace je obdobné jako v situaci č. 1. Zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením nemá výraznější dopad na daňové povinnosti společnosti. Efektivní sazba korporátní daně v této situaci dosáhla výše 19,58 %. Jedná se o hodnotu nižší než ve skutečnosti či v situaci č. 1, ovšem rozdíl zde není nijak výrazný.

Problematika zaměstnávání osob se zdravotním postižením není jednoduchá, jedná se především o sociální téma. Společnosti v ČR jsou ze zákona o zaměstnanosti povinny zaměstnávat OZP, pokud přepočtený počet zaměstnanců je více než 25 osob. Stát nepředpokládá, že všechny firmy budou ochotny nebo schopny zaměstnat přímo osobu se zdravotním postižením, proto mají firmy možnost využít náhradního řešení – odběr výrobků, služeb nebo poskytnutí zakázek zaměstnavatelům, kteří zaměstnávají OZP v poměru více než 50 % na celkovém počtu svých zaměstnanců. Třetí variantou, jak legálně obejít zaměstnávání OZP ve své společnosti je odvod do státního rozpočtu, v médiích je používán pojem „invalidní daň“. Neoficiálně existuje i čtvrtá možnost – společnosti, které nepoužijí ani jednu ze tří dovolených možností zákona, jak plnit povinný podíl z jakéhokoliv důvodu, budou čekat, pokud jim na jejich nezákonné jednání Úřad práce přijde. Pokud ano, zaplatí jednorázovou pokutu v maximální výši 1 mil. Kč, pokud ne, ušetří si starosti a náklady s řešením této záležitosti.

Ideálním řešením by bylo, aby společnosti přímo zaměstnaly osoby se zdravotním postižením. Snahou státu je tyto společnosti podporovat formou příspěvků a daňových úlev. Po bližším zkoumání jsou ale příspěvky neúměrně nízké nákladům a starostem, které v sobě zaměstnání OZP nese. Samotná žádost o příspěvek je administrativně zdlouhavá a zatěžující činnost a přiznaná výše příspěvku je zcela v kompetenci Úřadu práce (maximální výše je daná zákonem). Pokud společnosti příspěvek skutečně obdrží, budou pod zvýšeným dozorem Úřadu práce a finančního úřadu. Jsou totiž příjemci státních peněz a nakládání s těmito penězi bude zcela jistě kontrolováno. Samotné zaměstnání OZP do pracovního poměru je odlišné od zaměstnání osoby bez zdravotního postižení. OZP disponují různými fyzickými či mentálními

poruchami, jednání a komunikace s těmito lidmi může být složitější než se zdravými zaměstnanci. Proto i firmy a kolektiv lidí pracující ve firmě musí mít předpoklady pro zaměstnání OZP, musí k tomu mít přizpůsobené pracoviště a také větší trpělivost s lidmi se zdravotním postižením. Ne každá firma tyto požadavky dokáže splnit. Osoby se zdravotním postižením mohou být jistě zcela srovnatelnou pracovní sílou s kterýmkoliv jiným zaměstnancem, často ale tyto osoby vyžadují zkrácený pracovní úvazek, popřípadě jednodušší typ práce, a zaměstnavatel s tímto omezením musí počítat. V dnešní době se firmy většinou snaží jít cestou nejmenšího odporu a zbytečně si práci nekomplikovat. Zde vyvstává otázka, proč by společnost najala do svého pracovního týmu OZP, s kterou bude ve srovnání se zdravým člověkem „větší práce“? Za OZP dostane příspěvky, jejichž výše je dle mého názoru příliš nízká, a díky nim na sebe společnost upozorní jakožto na příjemce státních peněz. Společnost má nárok na slevu na dani z titulu zaměstnávání OZP, i zde považuji výši slevy za nízkou a nemotivující. Pro společnosti s vysokou daňovou povinností je sleva na dani v řádech desítek tisíc korun zanedbatelnou položkou. Jiné výhody pro společnosti zaměstnávající OZP stát neposkytuje. Dle mého názoru si společnosti nebudou chtít komplikovat život a raději budou odebírat výrobky/služby od zaměstnavatele zdravotně postižených osob v režimu náhradního plnění anebo jednoduše odvedou „invalidní daň“ do státního rozpočtu, než aby zaměstnaly OZP.

Na základě provedené analýzy v praktické části diplomové práce, ale i na základě osobní schůzky v Asociaci zaměstnavatelů zdravotně postižených osob a článků na internetu jsem toho názoru, že současný systém v ČR není pro společnosti dostatečně motivující natolik, aby ve větší míře zaměstnávaly OZP. Příspěvky i slevy na dani jsou nízké a nevykompenzují společnostem dodatečné náklady a zátěž. Sleva na dani není atraktivní především pro společnosti s vysokou daňovou povinností.

Na druhou stranu právě velké společnosti s vysokými obraty by měly být schopny lépe unést náklady související se zaměstnáváním OZP. Pracuje zde vyšší počet zaměstnanců, většinou společnost disponuje i svým vlastním personálním oddělením, které je zvyklé a schopné komunikovat s Úřadem práce a mohlo by zajistit veškeré administrativní záležitosti související s příspěvky. Takováto společnost má podle

mě lepší dispozice a možnosti umístit do svého týmu OZP, zajistit mu vhodné zázemí i poskytnout zkrácenou pracovní dobu. Jak již bylo řečeno, právě pro větší společnosti a korporace je sleva na dani nízká a nemotivující. Společnost vykazující milionové daňové povinnosti slevu na dani z titulu zaměstnání OZP v řádech desítek tisíc korun ani nepocítí. Možným řešením by mohlo být zavedení relativní slevy na dani. Čím vyšší daně by společnost dosahovala, tím vyšší slevu na dani by mohla uplatnit. Na základě aplikování tohoto návrhu na příkladech v praktické části diplomové práce je zjevné, že pro společnosti by byla sleva na dani v relativní výši mnohem atraktivnější a více motivující než je tomu v současné legislativě. Vyvstává zde ovšem negativní vliv na veřejné příjmy, jelikož relativní sleva na dani u velkých korporací by výrazně ovlivnila jejich daňovou povinnost a značně zkrátila veřejné příjmy. Z tohoto důvodu by bylo vhodné najít kompromis, který by na jednu stranu motivoval společnosti k zaměstnání OZP a na druhou stranu by nebyl obrovskou zátěží pro veřejné příjmy. Návrhem proto je zavézt strop pro využití relativní slevy na dani a zároveň použít relativní výši slevy na dani pouze pro první rok zaměstnání OZP a pro další roky aplikovat absolutní slevu, jak je tomu doposud.

Jak již bylo uvedeno, problematika zaměstnávání zdravotně postižených osob není jednoduchá. Začlenění osob se zdravotním postižením do normálního života a pracovního prostředí by mělo být samozřejmostí a mělo by být v nejvyšší možné míře podporováno. Na druhou stranu v dnešní uspěchané době, kdy je standardním cílem firem zvyšování zisku a výběr cesty nejmenšího odporu, není problematika začlenění osob znevýhodněných na trhu práce tou nejdůležitější a nejvíce podporovanou oblastí. Daňové zvýhodnění v podobě slevy na dani a poskytování účelných příspěvky nejsou pro společnosti dostatečně motivující k tomu, aby se pokusili samy začlenit osoby se zdravotním postižením do pracovního prostředí.

Seznam literatury

[1] Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. In: SAGIT. 26. 10. 2015. ISBN 978-80-7488-130-5.

[2] Vyhláška č. 518/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti. In: SAGIT. 26. 10. 2015. ISBN 978-80-7488-130-5.

[3] Zákon č. 563/1191 Sb., o účetnictví. In: SAGIT. 1. 1. 2016. ISBN 978-80-7488-142-8.

[4] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: GRADA. 1. 1. 2016. ISBN 978-80-271-0022-4.

[5] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. In: GRADA. 1. 1. 2016. ISBN 978-80-271-0022-4.

[6] Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce. In: Zákony a právní normy. 6. 11. 2015. Dostupné také z: http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zakonik-prace/

[7] Ministerstvo práce a sociálních věcí. Sdělení č. 355/2015 Sb. ze dne 4. 12. 2015 o vyhlášení průměrné mzdy v národním hospodářství za 1. Až 3. čtvrtletí pro účely zákona o zaměstnanosti. In: *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/akt_zneni/sdeleni_mzda

[8] Oznámení o plnění povinného podílu zaměstnávání OZP za rok 2015. *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/zamest/zamestnaniosob/oznamenioplneni

[9] Katalog organizací zaměstnávajících více než 50% osob se zdravotním postižením a osob se zdravotním postižením samostatně výdělečně činných. *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/zamest/zamestnaniosob/katalogorganizaceozp/

[10] Plnění povinného podílu zaměstnávání osob se zdravotním postižením (s vysvětlujícími příklady). *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-

05-28]. Dostupné z: https://portal.mpsv.cz/sz/obecne/prav_predpisy/vyklady/plneni_povinneho_podilu_ozp

[11] Formuláře ke stažení pro zaměstnavatele. *Integrovaný portál MPSV* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: http://portal.mpsv.cz/sz/zamest/kestazeni

[12] MORÁVKOVÁ, Jana. Efektivní sazba korporátní daně. In: *ČESKÝ FINANČNÍ A ÚČETNÍ ČASOPIS: Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: http://www.vse.cz/cfuc/458

[13] Hospodářská komora České republiky. Zpráva z průzkumu mezi zaměstnavateli: projektu „Diverzita pro OZP“, OP LZZ [online]. [vod. 2016-05-28]. Dostupné z: http://www.diverzitaproozp.cz/system/files/Zprava_pruzkum_Diverzita.pdf

[14] Profil AZZP. *Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených ČR* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: http://www.azzp.cz/clenove/profil-azzp-2014-2

[15] Největší katalog ověřených poskytovatelů pro firmy s více než 25 zaměstnanci. *Asociace zaměstnavatelů zdravotně postižených Svaz českých a moravských výrobních družstev* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: http://www.nahradniplneni.cz/

[16] Příspěvky od úřadů práce. *INFORMAČNÍ PORTÁL: Křižovatka informací, kontaktů a šancí pro vás* [online]. [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: http://ligavozick.skynet.cz/ip/prace.php?oblast=9000031

[17] ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. Průměrné mzdy. In: *Český statistický úřad.* [vid. 2016-05-28]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/cri/prumerne-mzdy-4-ctvrtleti-2015

Seznam zkratek

MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
ČR	Česká republika
ÚP	Úřad práce
OZP	osoba/y se zdravotním postižením
ZZPO	zaměstnavatel/é zdravotně postižených osob
OSVČ	osoba/y samostatně výdělečně činná/é
SR	státní rozpočet
VZP	veřejné zdravotní pojištění
SZ	sociální zabezpečení
PSPZ	příspěvek na státní politiku zaměstnanosti
DPH	daň z přidané hodnoty
VH	výsledek hospodaření
ZD	základ daně
FO	fyzická osoba
PO	právnická osoba
DUN	daňově uznatelný náklad
DUV	daňově uznatelný výnos

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled povinného podílu zaměstnávání OZP platné pro rok 2015 18

Tabulka 2: Plnění povinného podílu zaměstnávání OZP – společnosti zaměstnávající OZP 19

Tabulka 3: Plnění povinného podílu zaměstnávání OZP – společnosti nezaměstnávající OZP 20

Tabulka 4: Počet zaměstnaných OZP u členů Asociace zdravotně postižených osob 25

Tabulka 5: Činnosti OZP vykonávané pro zaměstnavatele zdravotně postižených osob 25

Tabulka 6: Výše mzdy OZP za vykonávanou práci pro zaměstnavatele zdravotně postižených osob 26

Tabulka 7: Příspěvek na zřízení chráněného místa − účtování 30

Tabulka 8: Příspěvek na pořízení dlouhodobého hmotného majetku − účtování 31

Tabulka 9: Příspěvek na mzdu pro zaměstnavatele zdravotně postižených – účtování 39

Tabulka 10: Základ daně společnosti při zohlednění pouze nákladů a výnosů souvisejících se mzdami OZP 41

Tabulka 11: Základ daně společnosti při/bez zohlednění příspěvku od ÚP 42

Tabulka 12: Náklady na zaměstnance BH s.r.o. v letech 2015, 2014 46

Tabulka 13: Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců BH s.r.o. v letech 2015, 2014 47

Tabulka 14: Úprava výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně z příjmů PO za roky 2015 a 2014 49

Tabulka 15: Účtování mezd a odvodů zaměstnance-OZP za leden 2015 51

Tabulka 16: Účtování mezd a odvodů zaměstnance-OZP za únor až prosinec 2015 .. 52

Tabulka 17: Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců BH s.r.o. za rok 2015, pokud by zaměstnávala jednoho OZP 53

Tabulka 18: Položky, které jsou ovlivněny zaměstnáním nového zaměstnance − osoba s lehkým zdravotním postižením − v roce 2015 55

Tabulka 19: Úprava výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně z příjmů PO za rok 2015 – situace č. 1 – zaměstnání 1 osoby s lehkým zdravotním postižením 56

Tabulka 20: Příspěvek na zřízení chráněného pracovního místa ve společnosti BH s.r.o 63

Tabulka 21: Účtování mezd a odvodů zaměstnance-OZP za leden 2015 65

Tabulka 22: Účtování mezd a odvodů zaměstnance-OZP za únor až prosinec 2015 .. 66

Tabulka 23: Průměrný roční přepočtený počet zaměstnanců BH s.r.o. za rok 2015, pokud by zaměstnávala jednu osobu s těžším zdravotním postižením 67

Tabulka 24: Položky, které jsou ovlivněny zaměstnáním nového zaměstnance-OZP v roce 2015 68
Tabulka 25: Úprava výsledku hospodaření na základ daně a výpočet daně z příjmů PO za rok 2015 – situace č. 2 – zaměstnávání 1 osoby s těžším zdravotním postižením .. 69
Tabulka 26: Vlastní návrh slevy na dani 76
Tabulka 27: Příklady vlastního návrhu slevy na dani z titulu zaměstnávání OZP 77

Seznam grafů

Graf 1: Situace č. 1 – Zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením 57
Graf 2: Srovnání efektivní sazby korporátní daně při zaměstnání osoby s lehkým zdravotním postižením 58
Graf 3: Situace č. 2 – Zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením 70
Graf 4: Srovnání efektivní sazby korporátní daně při zaměstnání osoby s těžším zdravotním postižením 71
Graf 5: Srovnání výsledků při nezaměstnávání OZP, zaměstnávání osoby s lehkým zdravotním postižením (situace č. 1) a těžším zdravotním postižením (situace č. 2 ... 73
Graf 6: Efektivní sazba korporátní daně – srovnání skutečnosti, situace č. 1 a situace č. 2 74

Seznam obrázků

Obrázek 1: Příloha k formuláři „Ohlášení plnění povinného podílu OZP na celkovém počtu zaměstnanců“ 48