

O B S A H:

**1/ PRAKTICKÝ DOPAD ROZHODNUTÍ ÚSTAVNÍHO SOUDU, KTERÝ ZRUŠIL
NĚKTERÁ USTANOVENÍ ZÁKONA 54/56 Sb. o NEMOCENSKÉM POJIŠTĚNÍ**

2/ MEZINÁRODNÍ PRONÁJEM PRACOVNÍ SÍLY A VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMŮ

3/ AKTUÁLNÍ STANOVISKA MINISTERSTVA FINANCÍ

4/ ODVOD POJISTNÉHO NA VZP Z ODMĚN ČLENŮ KOMISÍ V OBCÍCH

5/ ODPOVĚDI NA DOTAZY

Praha 1. 6. 2008

Vážení přátelé,

v dnešním čísle informačního servisu se věnujeme hlavně dopadu rozhodnutí Ústavního soudu ve věci protiústavnosti neposkytování nemocenského po dobu prvních 3 dnů pracovní neschopnosti. Dále zde najdete pokračování stanovisek MF k poskytování některých benefitů a k řešení dalších problémů v oblasti daně z příjmů.

PORADENSTVÍ O PRÁZDNINÁCH:

V měsících červenec a srpen bude poradenství zajištěno ve dnech pondělí až čtvrtek od 8,00 do 12,00 hod. jen na telefonním čísle **224311286**.

CO BUDE NOVÉHO V PRÁCI MZDOVÝCH ÚČETNÍCH OD.....

- **30. 6. 2008 je třeba poskytovat nemocenské od prvního dne pracovní neschopnosti (viz bod 1 dnešního čísla)**

1/ PRAKTICKÝ DOPAD ROZHODNUTÍ ÚSTAVNÍHO SOUDU, KTERÝ ZRUŠIL NĚKTERÁ USTANOVENÍ ZÁKONA 54/56 Sb. o NEMOCENSKÉM POJIŠTĚNÍ

V minulém čísle jsme Vás informovali o rozhodnutí Ústavního soudu o zrušení neplacení prvních 3 dnů pracovní neschopnosti. V odůvodnění dal Ústavní soud zákonodárcům lhůtu do 30. 6. 2008, do které by se měl změnit zákon 54/56 Sb. o nemocenském pojištění zaměstnanců, ale i některé další zákony, v nichž je řešeno neposkytování nemocenského u některých dalších skupin zaměstnanců po dobu prvních 3 dnů PN (např. vojáci z povolání, příslušníci bezpečnostních sborů, soudci, státní zástupci, zaměstnanci podle služebního zákona). Vzhledem k tomu, že zákonodárci (zde Ministerstvo práce a sociálních věcí) neučinilo nic, platí již ode dne 30. 6. 2008 rozhodnutí ÚS, které zní:

Dnem 30. 6. 2008 se v zákoně č. 54/1956 Sb., o nemocenském pojištění zaměstnanců, v ustanovení § 15 odst. 1 věty první, zrušují slova: „trvá-li pracovní neschopnost déle než 3 kalendářní dny“. V ustanovení § 15 odst. 3 větě první téhož zákona se zrušuje slovo „čtvrtého“. Rovněž se zrušuje i věta druhá § 16 téhož zákona, ve znění: „Nemocenské podle věty první se poskytuje od čtvrtého kalendářního dne karantény“.

CO Z TOHO PRO NÁS VYPLÝVÁ:

A/ od 30. 6. 2008 je třeba poskytovat zaměstnancům nemocenské od prvního dne pracovní neschopnosti, a to ve výši 60% denního vyměřovacího základu.

B/ V případě, že zaměstnanec odpracoval část své směny a poté onemocněl, nemocenské mu za tento den nenáleží (§ 24 vyhl. 143/65 Sb. byl totiž od 1. 1. 2008 zrušen). I nadále se však tento den nebude zahrnovat do počtu kalendářních dnů připadajících na rozhodné období.

C/ od 30. 6. 2008 je třeba poskytovat nemocenské za dobu karantény, trvá-li karanténa déle než 3 kalendářní dny (§ 16 zákona 54/56 Sb.).

D/ od 30. 6. 2008 nenáleží i nadále nemocenské nebo náhrada mzdy za dobu prvních 3 dnů pracovní neschopnosti u některých skupin zaměstnanců (např. vojáci z povolání, příslušníci bezpečnostních sborů, představitelé státní moci, soudci, státní zástupci a zaměstnanci podle služebního zákona). Dále jsou v některých zákonech ponechány první 3 dny bez odměny nebo náhrady mzdy (např. § 192 odst. 1 ZP nebo § 73 odst. 4 zákona o obcích). Tyto paragrafy by měly ale začít platit spolu se zákonem 187/2006 Sb. (nový zákon o nemocenském), tj. od 1. 1. 2009. V odůvodnění ÚS se uvádí, že „jejich zrušení žádný z navrhovatelů nenavrhli a ÚS je vázán návrhem a z jeho hranic vykročit nemůže a tudíž apeluje na zákonodárce, aby předmětné zákony změnil“.

E/ podpůrčí doba u poživatelů starobního nebo plného invalidního důchodu činí i nadále 81 kalendářních dnů a to i přesto, že se do ní budou od 30. 6. 2008 počítat i první 3 kalendářní dny pracovní neschopnosti.

PŘÍKLADY, JAK SE BUDE NEMOCENSKÉ OD 30. 6. 2008 POSKYTOVAT:

Příklad 1. Zaměstnanec byl uznán práce neschopným od 27. 6. 2008. Za dny 27., 28. a 29. 6. mu nemocenské nenáleží. Od 30. 6. 2008 mu bude poskytována nemocenská ve výši 60% denního vyměřovacího základu.

Příklad 2. Zaměstnanec byl dne 29. 6. uznán práce neschopným. Za den 29. 6. mu nic nenáleží. Od 30. 6. bude pobírat nemocenskou ve výši 60% denního vyměřovacího základu.

Příklad 3. Zaměstnanec onemocněl ode dne 30. 6. Od prvního dne pracovní neschopnosti, tj. od 30. 6. mu bude náležet nemocenské ve výši 60% denního vyměřovacího základu.

Příklad 4. Zaměstnanec odpracoval dne 30. 6. část své směny a poté šel k lékaři, který jej uznal práce neschopným. Zaměstnanec obdrží za den 30. 6. pouze dosaženou mzdu a nemocenské se mu poskytne až od 1. 7. Tento den nebude zahrnovat do počtu kalendářních dnů připadajících na rozhodné období.

Příklad 5. Zaměstnanci byla od 1. 7. do 3. 7. nařízena karanténa. Nemocenské mu nenáleží, protože karanténa netrvala déle než 3 kalendářní dny.

Příklad 6. Zaměstnanci byla od 1. 7. nařízena karanténa. K jejímu ukončení došlo dne 9. 7. Tomuto zaměstnanci náleží nemocenské za celou dobu karantény, protože trvala déle než 3 kalendářní dny.

Příklad 7. Poživatel starobního důchodu, který měl ke dni 30. 6. 2008 vyčerpáno 70 kalendářních dnů z podpůrčí doby, onemocněl dne 30. 6. a jeho pracovní neschopnost trvala do 16. 7. Tomuto poživateli důchodu se vyplatí nemocenské pouze do dne 10. 7. 2008, protože tímto dnem bude mít vyčerpáno 81 kalendářních dnů podpůrčí doby. Nemocenské se mu totiž poskytuje již od 30. 6. 2008.

JAK SE BUDOU MĚNIT „ZÁKONY O NEMOCENSKÉM“ (PRAVDĚPODOBNĚ) OD 1. 9. 2008?

Pokud budou zákonodárci ctít rozhodnutí ÚS, změní se všechny zákony, které omezují poskytování nemocenského po dobu prvních 3 dnů pracovní neschopnosti (např. soudci, státní zástupci apod.). Rovněž by se měl změnit § 192 odst. 1 zákoníku práce, kde se podle současného znění neposkytuje náhrada mzdy za první 3 pracovní dny pracovní neschopnosti (to sice bude aktuální až od 1. 1. 2009, až bude náhradu mzdy poskytovat zaměstnavatel, ale ÚS doporučil změnit i toto).

Dále očekáváme, že se změní i poskytování nemocenského zaměstnancům podle zákona 54/56 Sb. Zde předpokládáme, že výše nemocenského za první 3 dny pracovní neschopnosti nebude 60% denního vyměřovacího základu jako od 30. 6., ale MÉNĚ – tipujeme 25%...

Konečnou verzi Vám nabídneme cca v polovině června, protože v této době by měla mít Poslanecká sněmovna k dispozici novelu všech zákonů, které řeší první 3 dny pracovní neschopnosti... Sledujte naši stránku www.demonia.cz.

2/ MEZINÁRODNÍ PRONÁJEM PRACOVNÍ SÍLY A VÝPOČET DANĚ Z PŘÍJMŮ

Problémy se v roce 2008 objevily v souvislosti s tzv. „mezinárodním pronájmem pracovní síly“ a stanovením „superhrubé mzdy“.

Mezinárodní pronájem pracovní síly, to jsou případy, kdy daňový nerezident (zahraniční agentura práce=pronajímatel pracovní síly nebo její tuzemská stálá provozovna) poskytuje pracovníky na práci v ČR tzv. „ekonomickému zaměstnavateli“.

Plátcem daně je podle § 6 odst. 2 ZDP ekonomický (tuzemský) zaměstnavatel. Pokud je v úhradách osobě se sídlem v zahraničí obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60% z celkové úhrady. Tento tuzemský ekonomický zaměstnavatel by měl těmto zaměstnancům navýšit příjem na tzv. „superhrubou mzdu“ o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. Zde bude třeba zjistit kolik činný příspěvek zahraničního zaměstnavatele na povinné zahraniční pojištění a jestli se toto pojištění v zahraničí vůbec platí.

Ministerstvo financí vydalo k problematice mezinárodního pronájmu pracovní síly toto stanovisko, citujeme:

Podle § 6 odst. 13 a § 38h odst. 1 písm. b) ZDP se u poplatníka, na kterého se vztahuje povinné zahraniční pojištění, příjmy ze závislé činnosti zvyšují o částku odpovídající příspěvku zaměstnavatele na toto zahraniční pojištění. Pro správné stanovení základu daně je tedy rozhodující:

a) právě existence takového zahraničního právního předpisu a dále

b) skutečnost, zda i podle tohoto zahraničního předpisu je z příjmů zaměstnance placeno povinné pojistné, které jde k tíži zaměstnavatele (ať již tuzemského nebo formálně právního).

Tak tomu bude např. též v případě **tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly** realizovaného na území České republiky zahraničním zaměstnavatelem, který je v České republice daňovým nerezidentem (tzv. zahraniční agenturou práce). Zde je za zaměstnavatele, který má povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle § 6 odst. 2 ZDP označena osoba se sídlem nebo s bydlištěm

na území ČR (daňový rezident), tzn. tuzemský ekonomický zaměstnavatel (uživatel pracovní síly). Přestože příjmy za práci pro tuzemského ekonomického zaměstnavatele jsou placeny v tomto případě prostřednictvím zahraničního formálněprávního zaměstnavatele, musí je tuzemský ekonomický zaměstnavatel zdanit v souladu s českým ZDPř, a to včetně správného stanovení základu daně - navýšení příjmu zaměstnance o částku odpovídající pojistnému příspěvku zaměstnavatele na povinné tuzemské anebo zahraniční veřejnoprávní pojištění (tj. nezávisle na tom, zda takové povinné pojistné bude dle zvláštních právních předpisů hrazeno zahraničním formálněprávním zaměstnavatelem anebo tuzemským ekonomickým zaměstnavatelem).

V poslední době přišlo Ministerstvo zdravotnictví a VZP s výkladem, že by se z částek poskytovaných zaměstnancům v rámci „mezinárodního pronájmu pracovní síly“ mělo odvádět zdravotní pojištění. Argumentují tím, že v zákonech o pojistném na VZP je odkaz na § 6 ZDP a mezinárodní pronájem je řešen v § 6 odst. 2.

JAK BY SE MĚLO POSTUPOVAT?

Doporučujeme i nadále navyšovat na superhrubou mzdu podle cizích právních předpisů a zdravotní pojištění podle našich předpisů neodvádět, protože i Ministerstvo financí zpochybňuje výklad Ministerstva zdravotnictví a VZP, a to z toho důvodu, že pojistné je povinna platit za tyto zaměstnance osoba se sídlem v zahraničí. O vývoji situace s odvodem zdravotního pojištění při mezinárodním pronájmu pracovní síly Vás budeme informovat, jakmile se objeví „něco nového“...

3/ AKTUÁLNÍ STANOVISKA MINISTERSTVA FINANCÍ

V dnešním čísle pokračujeme v publikování dalších výkladů a stanovisek pracovnice Ministerstva financí paní Kataríny Dobešové. Při poskytnutí některého ze zde uvedených benefitů je třeba postupovat v souladu s těmito stanovisky.

Zaokrouhlování pojistného na sociální zabezpečení pro účely stanovení superhrubé mzdy

V souvislosti se změnami ve zdaňování příjmů ze závislé činnosti k nimž došlo od roku 2008 novelou zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, obsaženou v zákoně č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů žádá tazatelka o ověření správného postupu při zaokrouhlování pojistného na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti pro účely stanovení tzv. superhrubé mzdy.

Stanovisko:

Pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti, které platí zaměstnavatel sám za sebe ve výši 26 %, je třeba při stanovení tzv. superhrubé mzdy (pro daňové účely) vypočítat z vyměřovacího pojistného základu každého jednotlivého zaměstnance. Zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů ale způsob zaokrouhlení takové částky nestanoví, protože podle tohoto zákona zaměstnavatel vypočte takové pojistné z úhrnu vyměřovacích základů všech zaměstnanců. Zákon o daních z příjmů přitom stanoví, že zaokrouhlit je třeba až základ pro výpočet zálohy na daň (§ 38h odst. 2 ZDP) a nebo základ daně (§ 36 odst. 3 ZDP). Při zaokrouhlování takto vypočtené částky pojistného na sociální zabezpečení (ukazatele) je pro daňové účely nutné proto postupovat podle § 46a

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a zaokrouhlit takto vypočtené pojistné s přesností na dvě platná desetinná místa.

Pokud tento postup činil v praxi některým programátorům problémy při zobrazení ve mzdové evidenci, ze strany Ministerstva financí nebyly námitky proti tomu, aby se zmíněné pojistné pro účely stanovení tzv. superhrubé mzdy případně zaokrouhlovalo na celé koruny, a to při stanovení základu pro výpočet zálohy na daň na celé koruny nahoru a základu pro daň vybíranou podle zvláštní sazby daně na celé koruny dolů (tj. směrem, kterým se zaokrouhluje základ daně). Tímto postupem se dochází ke stejnému výsledku a ke zkrácení konečných daňových základů (z nichž se vypočte částka daňové zálohy nebo daně) tím nedochází. Předpokladem je také skutečnost, že k potížím při zaokrouhlování pojistného na veřejné zdravotní pojištění (ve výši 9 %) pro účely tzv. superhrubé mzdy v praxi nedochází.

Možnost „prominutí úhrady“ regulačních poplatků zaměstnancům zdravotnických zařízení

Článkem LXIV zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů se novelizoval zákon č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejném zdravotním pojištění“). V tomto článku se v bodě 18 zavedl do zákona o veřejném zdravotním pojištění nový paragraf 16a, který stanoví v odstavci 1, že „pojištěnec, anebo za něj jeho zákonný zástupce, je povinen v souvislosti s poskytováním hrazené péče hradit zdravotnickému zařízení, které zdravotní péči poskytlo, regulační poplatek“.

a) K dani z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků

Z dikce výše cit. § 16a zákona o veřejném zdravotním pojištění vyplývá, že regulační poplatek je povinen uhradit zdravotnickému zařízení samotný pojištěnec příp. jeho zákonný zástupce a nikoliv za něj jeho zaměstnavatel (a to ani v případě, že se jedná o zaměstnavatele, který je zdravotnickým zařízením), a že se jedná o poplatek mající regulační charakter, zavedený do zmíněného zákona v souvislosti s poskytováním zdravotní péče hrazené z veřejného zdravotního pojištění. Zdravotnické zařízení je povinno regulační poplatek od zmíněných osob vybrat, pokud nejde o výjimku z placení stanovenou tímto zákonem a také vypořádat s příslušnou zdravotní pojišťovnou.

Z výše uvedeného podle našeho názoru plyne, že úhrada regulačního poplatku je soukromoprávní záležitostí každého pojištěnce a nikoliv zákonnou povinností jeho zaměstnavatele. To znamená, pokud by regulační poplatek zaměstnavatel od svých zaměstnanců nevybral, nebo pokud by regulační poplatek zaměstnavatel svým zaměstnancům prominul a nebo pokud by regulační poplatek zaměstnavatel za své zaměstnance zaplatil, jednalo by se na straně zaměstnanců o zdanitelný příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP, který jim plyne v souvislosti s výkonem závislé činnosti.

Pro úplnost lze dodat, že podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou sice u zaměstnanců osvobozeny nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem a spočívající „ve formě možnosti používat zdravotnická zařízení“ za podmínky, že jsou uhrazená z vymezených finančních prostředků, např. z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu nebo ze zisku (příjmu) po

jeho zdanění a nebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Jedná se ale o nepeněžní plnění spočívající v přímé úhradě nákladů spojených s poskytnutou zdravotní péčí hrazenou z veřejného zdravotního pojištění (tzv. nadstandardní), a nikoliv hrazenou z veřejného zdravotního pojištění, nebo spočívající v úhradě částek (poplatků) majících regulační charakter a vybíraných v souvislosti s péčí hrazenou z veřejného zdravotního pojištění. Poznamenáváme, že ve výše uvedených souvislostech nespatřujeme žádnou absurdnost v tom, že regulační poplatek za návštěvu lékaře musí platit i pracovníci zdravotnických zařízení.

b) Z hlediska daně z příjmů právnických osob

Vzhledem k tomu, že z dikce § 16a zákona o veřejném zdravotním pojištění vyplývá jednoznačná povinnost zaplatit regulační poplatek pouze pojištěncem nebo jeho zákonným zástupcem, případná úhrada tohoto regulačního poplatku jinou osobou než pojištěncem nebo jeho zákonným zástupcem by pro tuto jinou osobu znamenala nedaňový náklad, protože tento náklad by nebylo možno posoudit jako náklad vynaložený za účelem dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů této jiné osoby.

c) Výše uvedené by však neplatilo v případě, že nějaký zdravotní úkon v rámci platného znění § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 zákona o daních z příjmů (v rámci závodní preventivní péče resp. v rámci dalších úkonů v intencích tohoto ustanovení) podléhal regulačnímu poplatku. V obecné rovině tak lze pouze konstatovat, že za předpokladu, že nějaké úkony v rámci režimu § 24 odst. 2 písm. j) bod 2 zákona o daních z příjmů jsou spojeny s regulačními poplatky, potom tyto by byly při následné úhradě zaměstnavatelem daňově uznatelné a na straně zaměstnance by se jednalo o příjem, který u nich není předmětem daně.

Výdaje na vzdělávání

Dotaz se týká daňové uznatelnosti výdajů na kurzy MBA zaměstnance, aniž by se jednalo o získání akademického titulu.

Stanovisko:

Podle § 24 odst. 2 písm. j) bodu 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném od 1. 1. 2008 může zaměstnavatel uplatnit v základu daně z příjmů výdaje (náklady) na odborný rozvoj zaměstnanců s výjimkou výdajů (nákladů) na zvýšení kvalifikace.

Pojmy „odborný rozvoj“ a „zvyšování kvalifikace“ jsou převzaty ze zákoníku práce, kde jsou definovány v hlavě II zákona č. 262/2006 Sb. Pro účely zákona o daních z příjmů je rozhodné odlišení zejména pojmů „prohlubování kvalifikace“ a „zvyšování kvalifikace“. Dle stanoviska MPSV, které vypracovalo vládní návrh tohoto zákona, je hlavní rozdíl mezi těmito formami vzdělávání v tom, že prohlubování kvalifikace se v souladu s § 230 odst. 3 zákoníku práce považuje za výkon práce, za který přísluší zaměstnanci mzda nebo plat. Naproti tomu čas věnovaný zvyšování kvalifikace je považován za překážku v práci na straně zaměstnance – v tomto případě je zaměstnavatel povinen poskytnout pracovní volno s náhradou mzdy nebo platu pouze v případech vymezených v § 232 zákoníku práce (poznáváme, že

náhrada mzdy podle tohoto ustanovení je uznatelným daňovým výdajem podle § 24 odst. 2 písm. p) cit. zákona o daních z příjmů).

Z uvedeného vyplývá, že počínaje zdaňovacím obdobím započatém v roce 2008 je při posuzování forem vzdělávání zaměstnanců rozhodná úprava v zákoníku práce.

Placení pojistného za členy statutárních a dozorčích orgánů na pojištění odpovědnosti za škodu

Dotaz se týká daňového režimu pojistného placeného obchodní společností na pojištění odpovědnosti za škodu působenou členy statutárních a dozorčích orgánů. V dotazu se uvádí, že toto pojištění sjednává a platí jako pojistník akciová společnost (mateřská společnost v rámci Skupiny) a následně přefakturuje alikvotní část pojistného jiné společnosti v rámci Skupiny.

Stanovisko:

Odměny za výkon funkce členů statutárních a dalších kolektivních orgánů právnických osob jsou prohlášeny za příjmy ze závislé činnosti v § 6 odst. 1 písm. c) ZDP a za příjmy ze závislé činnosti jsou prohlášeny v § 6 odst. 1 písm. d) ZDP i příjmy, které plynou těmto poplatníkům v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem závislé činnosti bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává závislou činnost nebo od plátce, u kterého závislou činnost nevykonává. V § 6 odst. 2 ZDP je pak poplatník s příjmy ze závislé činnosti označen pro účely ZDP jako „zaměstnanec“ a plátce těchto příjmů jako „zaměstnavatel“. Za zaměstnance je tedy považován i např. člen statutárního nebo dozorčího orgánu právnické osoby, jestliže pobírá příjmy za výkon této činnosti [§ 6 odst. 1 písm. c) ZDP] nebo v souvislosti s výkonem této činnosti [§ 6 odst. 1 písm. d) ZDP].

Za předpokladu, že akciová společnost za členy svých statutárních a dozorčích orgánů nebo jiných obchodních společností „v rámci Skupiny“ platí pojistné na základě pojistné smlouvy o pojištění odpovědnosti za škodu podle § 43 zákona č. 37/2004 Sb. o pojistné smlouvě, ve znění pozdějších předpisů, ve které tito členové vystupují jako pojištěné osoby (tj. akciová společnost vystupuje sice v této pojistné smlouvě jako pojistník nikoliv však jako pojištěná osoba), posoudí se zaplacené pojistné na základě takové pojistné smlouvy podle našeho názoru jako zdanitelný příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. V daném případě se totiž nejedná o pojištění, které je zaměstnavatel za zaměstnance povinen platit podle zvláštních právních předpisů (tj. o zákonné veřejnoprávní pojištění, které není u zaměstnanců předmětem daně). V daném případě se také nejedná ani o tzv. soukromé životní pojištění, které je za podmínek stanovených v ust. § 6 odst. 9 ZDP u zaměstnanců od daně z příjmů ze závislé činnosti osvobozeno.

Za příjem ze závislé činnosti se v případě pojištění odpovědnosti za škodu považuje nabytí práva na krytí pojistného rizika, tj. jedná se o nepeněžní příjem, jehož výše je známa a odpovídá pojistnému placenému na toto pojištění. Dojde-li k pojistné události, vyplatí pojišťovna z tohoto pojištění pojistné plnění oprávněné osobě v průběhu trvání pojištění (tj. toto pojištění se průběžně spotřebovává) a pojištěnému plyne užitek z tohoto pojištění již od jeho počátku ve formě pojistné ochrany. Pojistné placené na pojištění odpovědnosti za škodu je proto zdanitelným příjmem ze závislé činnosti již v okamžiku, kdy je obchodní společností uhrazeno pojišťovně. Tzn. že tento příjem má obchodní společnost jako plátce daně povinnost zúčtovat ve prospěch členů zmíněných kolektivních orgánů obchodních společností a zdanit při

zúčtování mezd za příslušný kalendářní měsíc a tento vstupuje rovněž do vyměřovacích základů pro veřejnoprávní pojištění. U zaměstnavatele je tento výdaj (náklad) vyloučen z daňových výdajů podle § 25 odst. 1 písm. d).

Výplata šestinásobku hrubé měsíční mzdy pozůstalým po zemřelém zaměstnanci na základě ujednání v pracovní smlouvě

Poplatník měl v pracovní smlouvě následující ustanovení: „V případě předčasného úmrtí zaměstnance za trvání jeho pracovního poměru k zaměstnavateli poskytne zaměstnavatel manžel/manželce nebo druhu/družce zaměstnance (je-li oprávněným dědicem) a dětem zaměstnance, které mají nárok na výživné, úhradu ve výši šestinásobku hrubé měsíční mzdy. Tato částka bude oprávněným osobám vyplacena naráz po doložení pravomocného rozhodnutí o dědictví při dodržení zákonem stanovených daňových srážek. Otázka zní, zda se jedná ještě o příjem podle § 6 ZDP (tj. o mzdový nárok - příjem zemřelého zaměstnance), nebo o příjem podle § 10 ZDP u oprávněných osob a nebo zda se příp. již nejedná o příjem, který podléhá dani darovací podle zákona č. 357/1992 Sb., zda se bude u zaměstnavatele v tomto případě jednat o daňový výdaj (náklad) a kdy resp. jakým způsobem oprávněné osoby vypořádají svoji daňovou povinnost.

Stanovisko:

Z pohledu daně darovací: zaměstnavatel neposkytuje nejbližším pozůstalým po zemřelém zaměstnanci dar, ale v pracovní smlouvě předem sjednané plnění související s existencí pracovního poměru zemřelého zaměstnance. Toto plnění je svým charakterem bližší sociální výpomoci než daru a proto nabytí tohoto majetku není předmětem daně darovací, ale předmětem daně z příjmů fyzických osob.

Z pohledu daně z příjmů ze závislé činnosti: Podle § 6 odst. 3 ZDP jsou prohlášeny za příjmy ze závislé činnosti též příjmy zaměstnance, které dostává od zaměstnavatele osoba, na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních právních předpisů. Například podle § 328 zákoníku práce smrtí zaměstnance pracovněprávní vztah zaniká, avšak některá práva (peněžní) a povinnosti jeho smrtí nezanikají a existují relativně nezávisle na zaniklém pracovněprávním vztahu. Do výše trojnásobku jeho průměrného výdělku přecházejí pak mzdová a platová práva z pracovněprávního vztahu na jiné osoby (postupně na jeho manžela, děti a rodiče, jestliže s ním žili v době smrti v domácnosti). Předmětem dědictví se pak stávají, není-li těchto osob a rovněž v částce, která přesahuje trojnásobek průměrného měsíčního výdělku. Podle publikovaných výkladů k zákoníku práce přecházejí však mohou pouze taková práva, která na základě pracovněprávních vztahů před smrtí zaměstnance vznikla a v okamžiku smrti ještě existovala. Zaměstnavatel tyto „doplnené“ mzdové nároky zúčtuje do stanovené výše ještě ve prospěch zemřelého zaměstnance (jako příjem ze závislé činnosti) a může je vyplatit po zdanění oprávněným osobám (nejbližším pozůstalým). V daném případě se ale podle našeho názoru nejedná o zmíněný případ - nejedná se o mzdová či peněžní práva (nároky) bývalého zaměstnance, která vznikla před jeho smrtí (za trvání pracovněprávního vztahu, ale až po jeho skončení).

Z pohledu daně z příjmů fyzických osob: Nepůjde-li o mzdové nároky zaměstnance vzniklé za trvání pracovněprávního vztahu, ale o plnění pro pozůstalé po zemřelém

zaměstnanci (kteří na něj byly odkázáni výživou) a poskytnuté za účelem určité pomoci v sociální tísní, lze využít pro účely daňového osvobození zmíněného peněžního plnění ust. § 4 odst. 1 písm. k) ZDP, podle kterého jsou u fyzických osob osvobozeny od daně z příjmů při úmrtí zaměstnance sociální výpomoci vyplacené zaměstnavatelem z FKSP nejbližším pozůstalým a u zaměstnavatelů, na které se vyhláška o FKSP nevztahuje, poskytnuté ze sociálního fondu nebo ze zisku po zdanění. Podle vyhlášky o FKSP je možné poskytovat takové sociální výpomoci až do částky 15.000 Kč a do této výše jsou pak tyto sociální výpomoci u jednotlivých pozůstalých osvobozeny a částky nad stanovený limit se posoudí jako ostatní příjem podle § 10 ZDP. Bude-li se jednat o jinou peněžní formu kompenzace pro pozůstalé (nikoliv o příjem charakteru sociální výpomoci) související se zaniklým pracovním poměrem, posoudí se zmíněné plnění u pozůstalých jako příjem, který je předmětem daně z příjmů fyzických osob podle § 10 ZDP (tj. jako ostatní příjem). Pro úplnost dodáváme, že nabytí tohoto majetku není předmětem daně darovací podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Poplatníci fyzické osoby (jednotliví pozůstalí) pak po uplynutí zdaňovacího období vypořádají svoji daňovou povinnost prostřednictvím přiznání k dani z příjmů fyzických osob, a to za podmínek stanovených v ust. § 38g ZDP.

Z pohledu daně z příjmů právnických osob:

Vzhledem k tomu, že se nejedná o mzdové plnění ani jiný náklad, který by bylo možno podřadit pod definici uvedenou v ust. § 24 odst. 1 resp. odst. 2 ZDP, nebude poskytnuté peněžní plnění na straně zaměstnavatele daňově uznatelné. Ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP, který je zde relevantní zejména, na popsané plnění nedopadá, neboť toto plnění nepředstavuje zlepšení sociálních podmínek zaměstnance, nýbrž jiných osob – pozůstalých. Obecně lze říci, že přestože popsané plnění souvisí s pracovním poměrem, nárok na něj vzniká až v důsledku skončení tohoto poměru (§ 48 odst. 4 věta první zákoníku práce) a plnění tak nemá vazbu na podnikatelskou činnost zaměstnavatele zemřelého.

Nepeněžní plnění ve formě použití zdravotnických zařízení a úhrada za zhotovení brýlí pro zaměstnance

Lze za „zdravotnická zařízení“ považovat pro daňové účely také oční optiky, které nejsou členy Registru zdravotnických zařízení, avšak mají smlouvy se zdravotními pojišťovnami a jsou u těchto pojišťoven registrovány jako výdejny zdravotnického materiálu (brýlí, kontaktních čoček a optických pomůcek). ZDP pojem zdravotnická zařízení blíže nedefinuje.

Stanovisko:

Dle hlavy druhé zákona č. 20/1996 Sb., o péči o zdraví lidu, ve znění pozdějších předpisů úkoly ve zdravotnictví obstarávají zdravotnická zařízení (státu, obcí, fyzických nebo právnických osob) a další zdravotnické organizace, uspořádané do soustavy zdravotnických zařízení (§ 31 cit. zákona). Dalšími zdravotnickými zařízeními (a součástí soustavy zdravotnických zařízení) jsou mimo jiné též dle § 32 písm. b) cit. zákona organizace zabývající se zdravotnickou výrobou, zásobováním léčivy a jinými prostředky zdravotnické techniky a jejich kontrolou (dle § 81 cit. zákona se organizací pro účely tohoto zákona rozumí i fyzická osoba nebo právnická osoba podnikající podle zvláštních předpisů). Dle přílohy č. 3 k zákonu č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů se

prostředky zdravotnické techniky rozumí též např. brýle a jiné optické pomůcky, pro daňové účely by však mělo jít o prostředky resp. pomůcky vydané nebo zhotovené výlučně v součinnosti s lékařem.

Dle našeho názoru proto lze za nepeněžní plnění spočívající v možnosti používat zdravotnická zařízení, které je u zaměstnanců osvobozeno od daně z příjmů za podmínek stanovených v ust. § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, považovat i částky vynaložené zaměstnavatelem na zhotovení dioptrických brýlí, kontaktních čoček a jiných optických pomůcek pro jeho zaměstnance, a to za podmínky, že budou zhotoveny na základě lékařského předpisu vystaveného ve zdravotnickém zařízení. Tzn. i pokud budou zhotoveny na základě lékařského předpisu v oční optice, která má uzavřeny smlouvy se zdravotními pojišťovnami a je u těchto pojišťoven registrována jako výdejna zdravotnické techniky (jako tzv. další zdravotnická organizace). U zaměstnavatele je tento výdaj (náklad) vyloučen z daňových výdajů podle § 25 odst. 1 písm. h) bodu 2 ZDP.

4/ ODVOD POJISTNÉHO NA VZP Z ODMĚN ČLENŮ KOMISÍ V OBCÍCH

Uvolněným i neuvolněným funkcionářům v obcích se již odvody pojistného na VZP provádí, protože se jedná o funkční požitky podle § 6 odst. 10 ZDP (odměna za výkon funkce v orgánech obcí). Podle stanoviska Ministerstva zdravotnictví a VZP je třeba od 1. 1. 2008 odvádět zdravotní pojištění i v případě, že jsou vypláceny odměny členům komisí.

Proto doporučujeme, pokud budou členům komisí v obcích vypláceny odměny za jejich činnost v těchto komisích, přihlásit tyto osoby na zdravotní pojišťovnu v měsíci, kdy jim bude odměna poskytnuta. Z odměny odvést pojistné na VZP a pro účely daně ji navýšit o pojistné na VZP na „superhrubou mzdu“. Zároveň je třeba tyto osoby po skončení měsíce opět odhlásit na příslušné zdravotní pojišťovně. I v těchto případech je třeba, aby si obec nechala doložit, že si tyto osoby platí minimálně z minimální mzdy u jiného zaměstnavatele nebo je za ně plátcem pojistného na VZP stát. Pokud toto nebude doloženo, měla by obec odvést pojistné minimálně z minimální mzdy, tj. 1080 Kč.

ZÁVĚR: Zde stojí na zvážení, zda by nebylo vhodné řešit poskytování odměny jinou „vhodnou“ formou, protože administrativa spojená s výplatou odměn (jejichž výše je mnohdy v částkách mezi 100 až 200 Kč) je větší než částka, kterou tito občané obdrží...

5/ ODPOVĚDI NA DOTAZY

24/08 Doposud jsme sjednávali mzdu v pracovní smlouvě. Náš nový právník tvrdí, že je výhodnější stanovit mzdu mzdovým výměrem, což je jednostranný úkon, který může zaměstnavatel kdykoliv změnit. Je toto možné? V případě, že ano, podle kterého zákona?

Podle § 113 odst. 1 ZP se mzda sjednává v kolektivní smlouvě, pracovní smlouvě nebo jiné smlouvě, popřípadě ji zaměstnavatel stanoví vnitřním předpisem nebo mzdovým výměrem. Z toho vyplývá, že pokud je mzda stanovena mzdovým výměrem, může ji zaměstnavatel jednostranným úkonem změnit. Měl by ale mít pro

tyto účely vydán vnitřní předpis nebo dodržovat NV 567/2006 Sb., ve kterém je stanovena minimální mzda a minimální výše zaručené mzdy.

25/08 Vzhledem k tomu, že se blíží doba prázdnin, zajímalo by nás, zda je třeba si od mladistvých vyžadovat souhlas rodičů k výkonu práce a zda nás musí požádat o sjednání doby určité?

Po vydání nového zákoníku práce není třeba ani jeden Vámi uváděný úkon provádět, protože podle něj již nejsou vyžadovány. V této souvislosti Vás chceme upozornit, že mladiství od 1. 1. 2008 mohou opět pracovat 40 hodin týdně, ale směna u nich nesmí překročit 8 hodin.

26/08 Máme plný archiv, který potřebujeme vyčistit. Hodně místa nám zabírají píchačky. V typovém skartačním rejstříku mají označení S 3, což znamená, že je lze skartovat po třech letech. Můžeme skartovat píchačky starší než 3 roky nebo existuje nějaký předpis, který upravuje tuto dobu jinak.

Podle § 23 zákona 582/91 Sb. je organizace povinna uschovávat záznamy o evidenci v oblasti nemocenského pojištění po dobu 10 kalendářních roků. Za záznamy o těchto skutečnostech se mimo jiné považují i záznamy o evidenci pracovní doby. Z toho vyplývá, že pokud jsou tzv. „píchačky“ jediným dokladem evidence pracovní doby, měly by se archivovat po dobu 10 let.

27/08 Zaměstnankyně v pracovním poměru na dobu neurčitou byla nemocná od 10. 9. 2007 do 27. 5. 2008. Od 28. 5. začala pracovat, tento den obdržela výpověď pro nadbytečnost a její pracovní poměr skončí výpovědí dne 31. 7. 2008. Na kolik dnů dovolené má nárok, když v podniku začíná celozávodní dovolená dne 21. 7. a končí dne 1. 8. 2008?

Pokud tato zaměstnankyně odpracuje do skončení pracovního poměru všechny směny, vznikne ji nárok na dovolenou za odpracované dny v maximální délce 2 dvanáctiny. V případě celozávodní dovolené ji budete muset přidělovat práci, protože její nárok na dovolenou bude nižší než 9 dnů celozávodní dovolené v období její výpovědní doby (tj. od 21. 7. do 31. 7.). V případě, že ji práci nebudete přidělovat, měla by dostat náhradu mzdy ve výši průměrného výdělku pro překážku v práci na straně zaměstnavatele.

28/08 Na naši zaměstnankyni byl doručen exekuční příkaz. Tato pracovnice je rozvedená a pečuje o 2 děti, z nichž jedno je zdravotně postižené (ZTP/P). Budeme při výpočtu nezabavitelné části pro účely exekuce počítat postižené dítě jako dvě osoby?

Srážky ze mzdy se provádí podle občanského soudního řádu, který při výpočtu nezabavitelných částek nezvýhodňuje osoby, jimž jsou srážky prováděny z titulu péče o zdravotně postižené dítě. Tzn., že u této zaměstnankyně započtete 2 osoby, kterým je povinna poskytovat obživu. To, že je dítě držitelem průkazky ZTP/P se ji zhodnotí v rámci daňového zvýhodnění na vyživované dítě, kde je možno odečíst dvojnásobek částky 10680 Kč za rok. Při měsíčním zálohovém srážení je možno uplatnit daňové zvýhodnění na toto dítě ve výši 1780 Kč (890x2).

29/08 Zaměstnanec pracoval dne 1. 5. 2008 (čtvrtek) a odpracoval 8 hodin. Chce si vzít za tento den 2 dny náhradního volna, a to za práci přesčas a za práci ve svátek. Je to vůbec možné? V případě, že ano, jak to bude placeno?

Pokud tento zaměstnanec pracuje v režimu pondělí až pátek, mohl by si vybrat pouze náhradní volno za práci ve svátek, protože se u něho nejedná o práci přesčas. Pokud ovšem pracuje podle harmonogramu a na tento den neměl rozepsanou směnu, jednalo by se u něho o práci přesčas i o práci ve svátek a mohl by si čerpat 2 dny náhradního volna. V případě, že by nahlásil čerpání náhradního volna za takto odpracovaný den 1. 5., obdržel by za něj pouze dosaženou mzdu a v den, kdy by čerpal NV za přesčas by neobdržel nic a za den NV za práci ve svátek by obdržel náhradu mzdy ve výši průměrného výdělku.

30/08 Od 19. 5. do 30. 5. 2008 k nám nastupuje na odbornou praxi žák střední průmyslové školy. Můžeme s ním uzavřít dohodu o provedení práce na 80 hodin s odměnou 4000 Kč?

V případě, že tento žák bude u Vás pracovat na základě smlouvy se školou a bude pracovat na tzv. „produktivní činnosti“, není třeba s ním uzavírat žádný pracovněprávní vztah a můžete mu vyplácet odměnu minimálně ve výši 30% minimální mzdy. Z této odměny za produktivní práci učňů se neodvádí ani sociální ani zdravotní pojištění a pokud podepíše prohlášení k dani, tak ani daň. Podrobný výklad k problematice odměňování učňů najdete v DIS 4/2008.

31/08 Naši zaměstnanci byli po celý měsíc květen na 60% z důvodu dočasného omezení odbytu našich výrobků. Jak se toto omezení jejich výdělku promítne do zjištění průměrného výdělku na III. čtvrtletí?

Podle § 353 odst. 1 ZP se průměrný výdělek zjistí z hrubé mzdy zúčtované zaměstnanci v rozhodném období a z odpracované doby v rozhodném období. Vzhledem k tomu, že náhrada mzdy není mzdou, tak se při výpočtu průměrného výdělku náhrada mzdy vyloučí a stejně se vyloučí i hodiny, po které byla poskytována. Průměrný výdělek se zjistí z doby odpracované v měsíci dubnu a červnu.

Závěrečný pozdrav od pana MURPHYHO se týká přesnosti:

NENÍ TŘEBA BÝT PŘESNÝ, KDYŽ NEVÍTE, O ČEM MLUVÍTE.
