

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM v bodu 2.2**

### **393/20.02.13 Zúčtováný příjem ze závislé činnosti**

Předkládají: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 0007  
Marie Pelešková, daňový poradce č. osvědčení 0683

#### **1 SITUACE**

Cílem tohoto příspěvku je potvrzení vztahu mezi tvorbou dohadných položek pasivních v návaznosti na nedávno vydaný judikát Nejvyššího správního soudu České republiky (dále též „NSS“) spis. zn. 8 Afs 1/2012 – 58 ze dne 26.9.2012 týkající se dohadných položek na bonusy zaměstnanců, a daňovými povinnostmi zaměstnavatele (plátce) při sražení a zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (dále též „příjmy ze závislé činnosti“) a plnění dalších povinností zaměstnavatele jako plátce daně.

Příspěvek má sjednotit řešení pro základní situace, které mohou nastat při zúčtování odměn ze závislé činnosti, zejména z hlediska povinnosti sražení a zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti.

#### **2 ROZBOR PROBLEMATIKY**

Z rozhodnutí NSS (spis. zn. 8 Afs 1/2012 – 58 ze dne 26.9.2012) vyplývá, že roční odměny (bonusy) mohou být plátcem zaúčtovány formou dohadné položky pasivní za předpokladu, že na tyto odměny vznikl zaměstnancům právní nárok již v období, za které je o tvorbě dohadné položky účtováno. Judikát dále upřesňuje okolnosti, za kterých vzniká zaměstnanci nárok na odměny (bonusy). S ohledem na závěry výše uvedeného judikátu považujeme za vhodné potvrdit vztah mezi tvorbou dohadných položek pasivních a daňovými povinnostmi plátce (zúčtováním).

Zákon o daních z příjmů neobsahuje definici pojmu „zúčtováný“ příjem ze závislé činnosti. Tento pojem je použit v několika právních předpisech, výkladech státních orgánů či judikatuře (např. § 38h odst. 1 ZDP, § 6 odst. 16 ZDP, 1 Afs 81/2008 – 68, § 358 ZP, § 5 zákona č. 589/1992 Sb.), ale interpretace pojmu „zúčtováný“ příjem není jednotná. V některých praktických situacích je pak obtížné s jistotou určit, kdy by mělo dojít ke srážce záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Např. podle legislativy k pojistnému na sociální zabezpečení se za zúčtováný příjem rozumí plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě nebo formou výhody poskytnuto zaměstnavatelem zaměstnanci nebo předáno v jeho prospěch, popřípadě připsáno k jeho dobru anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.

Na pojem „zúčtování“ lze také pohlížet jako na situaci, kdy plátce daně srazil, nebo měl srazit zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti, ale nedošlo k poukázání (fyzickému předání) příjmů poplatníkovi. Půjde například o situaci, kdy plátce příjmu měl příjem poplatníkovi vyplatit, ale neučinil tak, nebo o případ, kdy plátce příjmu poskytl zálohu na mzdu v průběhu kalendářního měsíce. Toto pojetí termínu „zúčtování“ vychází ze zákoníku práce a souvisí tak se vznikem nároku poplatníka na mzdu/plat/roční odměnu na základě jím vykonané práce. Ve smyslu pracovně-právní

úpravy, ustanovení § 141 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále též „ZP“), jsou mzda nebo plat splatné po vykonání práce, a to nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, ve kterém vzniklo zaměstnanci právo na mzdu nebo plat nebo některou jejich složku. V případě, že k výplatě roční odměny v tomto termínu nedoručí, vystavuje se zaměstnavatel postihu v oblasti pracovně právních předpisů.

O zúčtování pojednává také judikát NSS 1 Afs 81/2008 – 68, dle kterého se za zúčtovaný příjem považuje vždy takový příjem, o kterém bylo plátcem účtováno jako o závazku. Z tohoto judikátu také vyplývá, že otázka vyplacení odměn není pro povinnost odvést zálohu na daň rozhodná. Ve smyslu tohoto judikátu, pokud plátce o odměně účtoval jako o závazku vůči zaměstnanci a na tomto základě mu vznikla povinnost odvést zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti, je plátce povinen zálohu odvést ve zdaňovacím období, ve kterém je o tomto závazku účtováno.

## **2.1 Právní nárok na roční odměnu vznikl v předchozím zdaňovacím období a o tomto nároku bylo účtováno prostřednictvím dohadných položek, odměna byla vyplacena v následujícím období**

Ve smyslu závěrů judikátu 8 Afs 1/2012 – 58 jsou odměny, na které vznikl zaměstnanci právní nárok, zaúčtovány formou dohadné položky pasivní jako náklad roku, ve kterém nárok zaměstnance vznikl. Podle Pokynu GŘ D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP, jmenovitě k ustanovení § 38d zákona, se dohadné položky pasivní pro účely daně vybírané srážkou podle § 38d ZDP nepovažují za závazky. Domníváme se, že tento přístup vychází z povahy dohadných položek jako účetní kategorie, a postup k § 38d ZDP by tedy měl být aplikován obecně. Účtování o dohadných položkách pasivních na odměnyby protonemělo být považováno za účtování o závazcích zaměstnavatele vůči zaměstnanci. Znamená to, že tyto odměny nejsou považovány za zúčtovaný příjem zaměstnance a v případě, že odměny nebyly vyplaceny, není zaměstnavatel při zaúčtování dohadné položky na odměny povinen srazit a odvést zálohu dle §38h ZDP. Tato úvaha vyústí v závěr, že aplikováním daného postupu právní nárok zaměstnance nebyl zúčtován.

Z hlediska časového lze tedy postup shrnout následovně:

Vznik (právního) nároku zaměstnance → zaúčtování dohadné položky pasivní → výpočet přesné výše odměny a potvrzení nároku odpovědnými osobami/orgány → vznik (finančního) závazku zaměstnavatele vůči zaměstnanci → rozpuštění dohadné položky a zaúčtování závazku → zúčtování příjmu zaměstnance → srážka zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti → výplata odměny (a následně po skončení roku vyúčtování).

### **Závěr 2.1**

**Pokud zaměstnanci vznikne na odměnu nárok a odměna je ve smyslu judikátu 8 Afs 1/2012 – 58 zaúčtována formou dohadné položky pasivní, zaúčtování dohadné položky není považováno za závazek a zaměstnavateli nevzniká tímto okamžikem povinnost srazit zálohu na daň. Postup podle Pokynu GŘ D-6 k §38d ZDP lze aplikovat nejen v případě srážkové daně, ale i v případě srážky zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti. Za „zúčtování“ příjmu ze závislé činnosti ve smyslu ZDP se považuje situace, kdy příjem byl zaúčtován jako závazek zaměstnavatele vůči zaměstnanci na účet 33x.**

## **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

### **Závěr 2.1 - souhlas.**

Je skutečností, že ZDP definici pojmu „**zúčtovaný příjem**“ neobsahuje. Pro účely zdravotního pojištění byl **v minulosti** tento pojem vykládán jako **příjem, který je uveden na mzdovém listu zaměstnance**. Daňová praxe tuto definici převzala.

Zákonem č. 264/2006 Sb., kterým se změnilly některé zákony v souvislosti s přijetím nového zákoníku práce, byla s účinností **od 1.1.2007** do zákona o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (č. 589/1992 Sb.) a do zákona o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění (č. 592/1992 Sb.) **zavedena nová definice**, podle které se pod pojmem „zúčtovaný příjem“ rozumělo **plnění, jehož hodnota je na příslušném účtu zaměstnavatele účtována jako náklad nebo úbytek prostředků a které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě poskytnuto zaměstnanci** nebo předáno v jeho prospěch. Tuto definici „zúčtovaného příjmu“ nebylo možné aplikovat na ZDP, neboť slučovala pojem „zúčtovaný příjem“ s pojmem „vyplacený nebo obdržený příjem“.

Zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů byla s účinností od 1.1.2008 definice zúčtovaného příjmu **upravena** tak, že zúčtovaným příjmem se nyní rozumí **plnění, které bylo v peněžní nebo nepeněžní formě** nebo formou výhody **poskytnuto** zaměstnavatelem **zaměstnanci** nebo předáno v jeho prospěch, **popřípadě připsáno k jeho dobru** anebo spočívá v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance.

Ani tuto definici „zúčtovaného příjmu“ nelze na ZDP aplikovat, neboť podle § 38h odst. 6 ZDP má zaměstnavatel povinnost srazit zálohu na daň při výplatě nebo připsání příjmu k dobru zaměstnanci, avšak provádí-li zúčtování mezd měsíčně, má povinnost srazit zálohu na daň při zúčtování. Z toho vyplývá, že v ZDP je pojem „zúčtování“ chápán v odlišném významu než pojem „připsání k dobru“, který je používán ve smyslu jiné formy výplaty mzdy spočívající v připsání nebo převedení peněžních prostředků na účet. Předpisy upravující povinné pojistné naopak pojem „připsání k dobru“ ztotožňují s pojmem „zúčtování mzdy“.

Dokud nebude definice pojmu „**zúčtovaný příjem**“ do ZDP začleněna, nezbyvá než zachovat dosavadní praxi a tento pojem vykládat jako „**zápis závazku zaměstnavatele vůči zaměstnanci ve výši dlužné mzdy na mzdový list zaměstnance do položky - úhrn zúčtovaných mezd.**“

Z důvodů shora uvedených pojem „**zúčtovaný příjem**“ nelze zaměňovat s pojmem „**zaúčtovaný příjem**“. Je zřejmé, že v případě, kdy zaměstnanci vznikne nárok na odměnu a odměna bude ve smyslu judikátu 8 Afs 1/2012 – 58 zaúčtována formou dohadné položky pasivní do účetnictví, ale nebude zapsána (zúčtována) na mzdový list zaměstnance protože zaměstnavatel ještě nezná její skutečnou výši, **pak zaúčtování dohadné položky není považováno za zúčtovaný příjem pro účely ZDP a zaměstnavateli tímto okamžikem nevzniká povinnost srazit zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti.**

## **2.2 Právní nárok na roční odměnu vznikl v předchozím zdaňovacím období a tento nárok byl zúčtován v předchozím zdaňovacím období, ale vyplacen až v následujícím zdaňovacím období**

Pokud by se jednalo o roční odměnu, která již byla zaměstnanci zúčtována v předcházejícím zdaňovacím období, a jako taková byla zahrnuta do mzdových nákladů předcházejícího zdaňovacího období (např. situace kdy v účetnictví by bylo oprávněně účtováno na skupině účtů 521/33x a nebylo by již o ní účtováno jako o dohadné položce), pak by měl zaměstnavatel v souladu s § 38h ZDP vypočítat a srazit z této roční odměny zálohu na daň z příjmů fyzických osob v předcházejícím zdaňovacím období.

Ve smyslu ustanovení § 5 odst. 4 ZDP se příjmy ze závislé činnosti vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období. Příjmy vyplacené nebo obdržené po 31.dni po skončení zdaňovacího období jsou příjmem zdaňovacího období, ve kterém byly vyplaceny nebo obdrženy a sražené zálohy z těchto příjmů plátcem daně podle § 38h se započítají u poplatníka na daňovou povinnost v tom zdaňovacím období, ve kterém budou vyplaceny nebo obdrženy. Obdobně se postupuje při stanovení základu daně a při evidenci příjmů ze závislé činnosti. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá, že roční odměna zaměstnanců, která by byla vyplacena až po 31.lednu po skončení zdaňovacího období, je podle zákona považována za příjem následujícího zdaňovacího období.

Podle § 38h odst. 1 plátce daně vypočte zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti ze základu pro výpočet zálohy. Tato záloha se spravuje jako daň podle daňového řádu. Základem pro výpočet zálohy je úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků **zúčtovaný nebo vyplacený** poplatníkovi.

V případě, kdy byl příjem zaměstnance zúčtován v předcházejícím zdaňovacím období a vyplacen v následujícím, vznikají otázky pramenící z povinností plátce dle § 38h ZDP v daném zdaňovacím období a definice zdanitelného příjmu ze závislé činnosti dle § 5 odst.4 ZDP, který může být příjmem období následujícího. Dále je v ustanovení § 6 odst.16 ZDP uvedeno, že příjmy ze závislé činnosti zúčtované zaměstnavatelem ve prospěch zaměstnance ve zdaňovacím období a vyplacené zaměstnanci nebo jím obdržené až po 31.lednu po uplynutí tohoto zdaňovacího období, se při zahrnutí do základu daně podle § 5 odst. 4 zvyšují o povinné pojistné, které byl z těchto příjmů v době jejich zúčtování povinen platit zaměstnavatel. Pro stanovení dílčího základu daně z těchto příjmů (tzv. superhrubé mzdy) se tedy pro výpočet použijí předpisy pojistného platné ve zdaňovacím období, ve kterém byla mzda zúčtována, bez ohledu na to, ve kterém byla vyplacena.

Plátce daně ze závislé činnosti, který vyplácí nebo zúčtuje příjem ze závislé činnosti, má řadu zákonných povinností. V § 38j odst. 2 ZDP jsou definovány údaje, které musí mzdový list obsahovat pro účely daně. Mzdový list musí mimo jiné obsahovat úhrn **zúčtovaných** mezd, ale není výslovně stanoveno, že by v něm měla být uvedena informace o tom, v jaké výši byly mzdy zaměstnanci skutečně vyplaceny. Povinnost uvádět na mzdovém listu tento údaj by příp. vyplývala pouze ze znění poslední věty § 5 odst. 4 ZDP: „Obdobně se postupuje při stanovení základu daně a **při evidenci** příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků“. Návazně v potvrzení příjmů ze závislé činnosti uvádí plátce ve smyslu §38j odst.3 ZDP údaje uvedené ve mzdovém listě. Dle § 38j odst. 4 plátce je povinen podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti.

Vzniká tak otázka, zda plátce daně má při svých povinnostech uvedených v §38j ZDP rozlišovat, zda daň je sražena a odvedena z příjmů běžného nebo následujícího roku, tj. se zohledněním ust. § 5 odst. 4 ZDP, dle kterého příjmy zúčtované ale nevyplacené v tomto zdaňovacím období jsou příjmem až zdaňovacího období následujícího.

## **Závěr 2.2**

**Na základě ustanovení § 5 odst.4 ZDP a § 6 odst. 16 ZDP by měly být z odměn sraženy zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti (a případné související pojistné) podle platných právních předpisů zdaňovacího období, v rámci kterého došlo k zúčtování těchto odměn bez ohledu na skutečnost, ve kterém zdaňovacím období došlo pak k vyplacení odměn. V potvrzení vystaveném zaměstnavatelem, jakož i pro účely ročního zúčtování záloh, by se měly brát v potaz pouze příjmy, které byly v daném roce skutečně vyplaceny a sražené pojistné i zálohy, které odpovídají pouze tomuto vyplacenému příjmu. Pokud jsou odměny za předcházející zdaňovací období vyplaceny až po 31.lednu následujícího zdaňovacího období, jedná se o příjem zaměstnance následujícího zdaňovacího období a v potvrzení za zdaňovací období, kdy došlo k jejich výplatě, budou tyto příjmy uvedeny, včetně souvisejících záloh na daň a pojistného (vypočteno podle platných právních předpisů předcházejícího zdaňovacího období). Ve vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti uvede však zaměstnavatel veškeré příjmy ze závislé činnosti, které byly v příslušném zdaňovacím období podrobeny srážce zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, resp. vyúčtovává zálohy, které v průběhu tohoto zdaňovacího období srazil a správci daně odvedl.**

**Zároveň je třeba vyřešit situaci, kdy v předchozím zdaňovacím období nebylo účinné solidární zvýšení daně dle § 16a ZDP a v předpisech zdaňovacího období, ve kterém jsou příjmy zaměstnanci vyplaceny, již solidární zvýšení daně účinné bylo.**

**Ze znění zákona, jmenovitě z ustanovení § 5 odst. 4 první věty ZDP je možno konstatovat, že na příjmy zaměstnance, které mu byly zúčtovány a zdaněny v předcházejícím zdaňovacím období a byly zaměstnanci vyplaceny nejdéle do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy a považují se za příjmy vyplacené v tomto zdaňovacím období, se solidární zvýšení daně neuplatní.**

**Druhá věta § 5 odst.4 a druhá část věty v § 16 odst.6 stanoví, že příjmy zúčtované zaměstnavatelem ve prospěch zaměstnance ve zdaňovacím období a vyplacené zaměstnanci až po 31.lednu po uplynutí tohoto zdaňovacího období jsou příjmem až toho zdaňovacího období, ve kterém byly vyplaceny.**

**Základ daně se přitom z těchto příjmů stanoví s přihlédnutím k pojistnému, které byl z těchto příjmů povinen platit zaměstnavatel v době jejich zúčtování a sražené zálohy z takto stanoveného základu daně se u těchto příjmů započítají na daňovou povinnost.**

**Domníváme se, že analogicky by měla být řešena i otázka solidárního zvýšení daně v tomto případě, tzn. když se základ daně, maximální hranice pro pojistné a z toho plynoucí zálohy řídí daňovým režimem platným v době zúčtování těchto příjmů, stejně tak navrhuje posuzovat i otázku uplatnění solidárního zvýšení daně. Vzhledem k tomu, že při zúčtování příjmů v roce 2012 solidární zvýšení uplatněno být nemohlo, neboť je právní předpisy platné a účinné pro**

**zdanění příjmů neobsahovaly, nebude uplatněno ani při vyplacení těchto příjmů po 31. lednu 2013.**

### **3 Závěr**

Po vyjasnění výše uvedených otázek a odsouhlasení závěrů navrhuje finální řešení vhodně publikovat.

#### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství :**

##### **Závěr 2.2 -viz. následující**

a) Vzhledem k tomu, že příjem ze závislé činnosti náleží osobě, která nikdy nevede účetnictví (zaměstnanci), musí při zdaňování tohoto příjmu platit stejná zásada jako u OSVČ, která nevede účetnictví, tj. **zdaňuje se pouze příjem, který zaměstnanec obdržel ve zdaňovacím období.** Z pohledu zdanění příjmu u zaměstnance tedy není rozhodující období zúčtování, ale období vyplacení/obdržení příjmu.

b) Zákoník práce stanovuje (§ 141 odst.1), že mzda nebo plat jsou splatné po vykonání práce, a to nejpozději v kalendářním měsíci následujícím po měsíci, ve kterém vzniklo zaměstnanci právo na mzdu nebo plat nebo některou jejich složku. Proto bylo **pro zaměstnance zdaňovací období posunuto o jeden měsíc dopředu oproti kalendářnímu roku** (viz. § 5 odst. 4 ZDP). Začíná tedy měsícem únorem běžného kalendářního roku a končí měsícem lednem následujícího kalendářního roku.

c) V § 38h odst. 7 ZDP je řečeno, že "Plátce daně srazí zálohu při výplatě nebo připsání příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "mzda") poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí. Provádí-li plátce zúčtování mezd měsíčně nebo pravidelně za delší časové období, srazí zálohu při zúčtování mzdy. Mzdy plynoucí do konce ledna za uplynulé zdaňovací období se zahrnují do základu pro výpočet zálohy v tomto období."

d) V § 16a odst.1 ZDP je stanoveno, že "při výpočtu podle § 16 se daň zvýší o solidární zvýšení daně". Z toho vyplývá, že solidární zvýšení daně u zálohy musí zaměstnavatel zohlednit při výpočtu zálohy = při zúčtování příjmu. Pokud provedl zúčtování příjmu v roce 2012, kdy neplatila úprava §16a ZDP, pak v souladu se zákonem vypočetl zálohu bez solidárního zvýšení daně. V případě příjmů vyplacených až ve zdaňovacím období roku 2013 ( po 31.1.2013) zúčtovaných původně v roce 2012, bude aplikováno solidární zvýšení, jsou-li pro to splněny podmínky dle z.č.500/2012 Sb.

e) Pro účely potvrzení o zdanitelných příjmech a ročního zúčtování záloh se použijí příslušné vzory daňových tiskopisů, které vydává Ministerstvo financí a zveřejňuje finanční správa.

f) Do potvrzení o zdanitelných příjmech pro období 2013 již byl doplněn řádek, na kterém se uvádí, že „solidární zvýšení daně u zálohy bylo použito v měsících.....,“ protože tyto poplatníci vypořádávají svou povinnost prostřednictvím DAP (nelze provést roční zúčtování).