

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.3.2019**Daň z příjmů****537/23.01.19 Daňové posouzení zvýšené náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu**

Předkládá: JUDr. Jana Hlásenská, daňový poradce, číslo osv. 1562

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit a sjednotit přístup ve věci daňového posouzení zvýšené náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu vyplacené na základě dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. Dle této dohody je zaměstnanci vyplacena zaměstnavatelem náhrada nad rámec náhrady vyplývající z bodového ohodnocení stanoveného lékařským posudkem dle nař. vlády č. 276/2015 Sb.

Záměrem je také předejít soudním sporům o zvýšení náhrady nemajetkové újmy při pracovním úrazu, pokud by k nim mělo docházet pouze z opatrnosti za účelem zajistit jednoznačné daňové zacházení s částkou zvýšené náhrady.

2. Obecný popis situace

Zaměstnanci, který utrpěl pracovní úraz s trvalými následky, náleží dle zákoníku práce náhrada škody nebo nemajetkové újmy vzniklé pracovním úrazem, která mimo jiné zahrnuje náhradu za bolest a ztížení společenského uplatnění.

Pojišťovna z titulu zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání vyplatí zaměstnanci náhradu za bolest a ztížení společenského uplatnění dle bodového ohodnocení na základě lékařského posudku podle prováděcího nař. vlády 276/2015 Sb., o odškodňování bolesti a ztížení společenského uplatnění způsobené pracovním úrazem nebo nemocí z povolání.

Jestliže zaměstnanec požaduje odškodnění vyšší, má možnost domáhat se zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění v rámci soudního řízení (dle ust. § 271s ZP). Zaměstnavatel však může ve smyslu ust. § 4a ZP a výslovné úpravy v ust. § 271c odst. 1 ZP odškodnit zaměstnance i bez soudního rozhodnutí ve vyšší částce, než je minimální náhrada stanovená dle prováděcího nař. vlády č. 276/2015 Sb. na základě dohody uzavřené se zaměstnancem.

Zákon o daních z příjmů nedává jednoznačnou odpověď, jak nahlížet na příjem v podobě zvýšené náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění.

3. Rozbor problematiky

3.1 Dohoda o zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění

Novelou zákoníku práce zákonem 205/2015 Sb. byla přesunuta právní úprava náhrady majetkové a nemajetkové újmy z přechodných ustanovení do části jedenácté ZP – Náhrada majetkové a nemajetkové újmy.

Ustanovení o náhradě za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu bylo z ust. § 372 přesunuto do ust. § 271c, přičemž byla současně doplněna druhá část věty daného ustanovení, které od účinnosti novely (1. 10. 2015) zní:

„Náhrada za bolest a ztížení společenského uplatnění se poskytuje zaměstnanci jednorázově, a to nejméně ve výši podle právního předpisu vydaného k provedení odstavce 2.“

V důvodové zprávě k citované novele ZP se v této souvislosti uvádí, že *„úprava reaguje na úpravu občanského zákoníku tak, aby na základě dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem bylo možné výši předmětných náhrad zvýšit nad rámec výše stanovené právním předpisem.“*

Z uvedeného vyplývá, že umožnit uzavření dohody mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem o vyšším odškodnění bylo záměrem zákonodárce. Odškodnění dle prováděcího právního předpisu představuje minimální odškodnění, ke kterému je zaměstnavatel vždy povinen; vyšší odškodnění však nevybočuje ze zákonného rámce.

3.1 Dílčí závěr: Dohoda zaměstnavatele se zaměstnancem o zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění je v souladu s ust. § 271c odst. 1 zákoníku práce.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas, zároveň však upozorňujeme, že výklad zákoníku práce nespadá do gesce GFŘ ani MF.

3.2. Daňové posouzení příjmu ve formě zvýšené náhrady

Dle ust. § 4 odst. 1 písm. d) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění se od daně z příjmů fyzických osob osvobozuje mimo jiné „**přijatá náhrada nemajetkové újmy**“. Uvedené ustanovení dále obsahuje taxativně stanovené výjimky z tohoto osvobození (např. náhradu za ztrátu příjmu). Náhrada za bolest a ztížení společenského uplatnění však do těchto výjimek nespadá.

Pro osvobození přijaté náhrady nemajetkové újmy nejsou v zákoně stanoveny žádné další podmínky. Zákon také nerozlišuje náhradu nemajetkové újmy v pracovněprávních či občanskoprávních vztazích.

Speciální ustanovení § 6 zák. o daních z příjmů pro příjmy ze závislé činnosti v návěti k odstavci 9 uvádí, že **od daně jsou kromě příjmů uvedených v § 4, dále osvobozeny** Tímto potvrzuje, že osvobození dle § 4 lze vztáhnout i na příjmy z titulu nemajetkové újmy, které jsou předmětem daně ze závislé činnosti.

3.2 Dílčí závěr: Příjmy vyplacené na základě dohody o zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu uzavřené mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem jsou osvobozeny od daně z příjmů dle ust. § 4 odst. 1 písm. d) zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění (stejně jako náhrada za bolest a ztížení společenského uplatnění vyplacená pojišťovnou z titulu plnění z pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání).

Stanovisko GFR:

Souhlas

3.3 Posouzení nákladů zaměstnavatele na zvýšenou náhradu

S ohledem na ust. § 4 vyhl. 125/1993 Sb., kterou se stanoví podmínky a sazby zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu při pracovním úrazu nebo nemoci z povolání v platném znění, zůstává sporné, zda pojišťovna nahradí zaměstnavateli plnění, k němuž se zavázal nad rámec minima stanoveného dle prováděcího vládního nařízení. Dle informací z praxe pojišťovna takové plnění spíše odmítá. Proto je namístě vyjasnit, zda lze náklad zaměstnavatele na zvýšenou náhradu považovat za daňově uznatelný, nebude-li pokryt plněním pojišťovny. Zaměstnavatel je však objektivně odpovědný za škodu nebo nemajetkovou újmu vzniklou pracovním úrazem, jestliže škoda nebo nemajetková újma vznikla při plnění pracovních úkolů nebo v přímé souvislosti s ním. Zaměstnavatel je povinen škodu nebo nemajetkovou újmu nahradit, ledaže se povinnosti nahradit škodu nebo nemajetkovou újmu zcela nebo zčásti zprostí. Pokud ke zproštění povinnosti k náhradě nedojde, zákoník práce upravuje druhy náhrad, k nimž je zaměstnavatel povinen, v ust. §§ 271a až 271f. Základní výši náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění a způsob určování výše náhrady stanoví vláda nařízením. Zákonodárce však předjímá, že takto stanovená výše je „nejméně“ tou částkou, která musí být zaměstnanci nahrazena. Zvýšení odškodnění nad toto minimum stále zůstává v zákonném rámci.

3.3 Dílčí závěr: Náklady zaměstnavatele na tuto zvýšenou náhradu za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu nehrazené ze zákonného pojištění zaměstnavatele z titulu odpovědnosti za škodu jsou jeho nákladem na

dosažení, zajištění a udržení příjmů dle ust. § 24 odst. 2 písm. p) zákona o daních z příjmů, tj. jedná se o náklady, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů, v daném případě dle ust. § 269 odst. 1 ZP a dle § 271c ZP.

Podpůrně by bylo možné podřadit uvedený náklad i pod ust. § 24 odst. 2 písm. j) bod 5. zákona o daních z příjmů – náklad na pracovní a sociální podmínky vynaložený na právo zaměstnance vyplývající z jiné smlouvy, pokud zákon o daních z příjmů nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Součástí základních práv zaručených Listinou základních práv a svobod je též právo zaměstnance na uspokojivé pracovní podmínky (čl. 28). Pod obecný pojem „uspokojivé pracovní podmínky“ je třeba dle nálezu ÚS (sp.zn. I. ÚS 2283/17 z 28. 8. 2018) zahrnout jejich jednotlivé součásti, mj. též právo na bezpečnost a ochranu zdraví při práci. Součástí těchto práv je i nárok zaměstnance na satisfakci, jestliže utrpí újmu na zdraví v důsledku pracovního úrazu nebo nemoci z povolání. Touto satisfakcí je jeho právo na odčinění způsobené újmy. Konkrétní zvýšení náhrady za bolest a ztížení společenského uplatnění upravuje dohoda mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem.

Stanovisko GFŘ:

Částečný nesouhlas.

Náklady zaměstnavatele na zvýšenou náhradu za bolest a ztížení společenského uplatnění při pracovním úrazu nehrazené ze zákonného pojištění zaměstnavatele z titulu odpovědnosti zaměstnavatele, lze při splnění všech zákonem stanovených podmínek uplatnit jako daňově uznatelné v souladu s § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP.

Ustanovení § 24 odst. 2 písm. p) ZDP se v těchto případech nepoužije, neboť náklady hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci na základě dohody nad minimální limit stanovený pracovněprávními předpisy nelze podřadit pod náklady, k jejichž úhradě je poplatník povinen podle zvláštních zákonů.

4. Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ k dílčím závěrům pod body 3.1 až 3.3 vhodně publikovat.