

## Daň z příjmů

### 433/08.10.14 Daňové ošetření naturální mzdy

*Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 7*

**Příspěvek je uzavřen s částečným rozporem v bodech, kde je vyjádřen nesouhlas**

### Odměna za práci versus Jiná odměna (Benefit)

#### **Pracovněprávní pohled**

*Z pracovněprávního pohledu lze odměnu zaměstnanců obecně členit na:*

- 1) Odměna za práci, tj. mzdu/plat (dále „mzda“), za mzdu jsou obecně považovány i odměny, prémie, bonusy, příplatky a jiná plnění poskytovaná vedle základní mzdy za výkon činnosti pro zaměstnavatele.
- 2) Jinou odměnu, která má povahu zaměstnanecké výhody (benefitu), je poskytována v souvislosti s existencí pracovního poměru a lze ji považovat za nadstandardní či mimopracovní podmínky a plnění, k jejichž vytváření a poskytování zaměstnavatel přistupuje dobrovolně nad rámec své právní povinnosti s cílem např. stimulovat zaměstnance k setrvání u zaměstnavatele či ocenit dosavadní věrnost zaměstnance zaměstnavateli (dále „jiná odměna“ nebo „benefit“).

Mzda dle § 109 zákoníku práce přísluší obecně zaměstnanci za vykonanou práci. Mzdou se dle zákoníku práce rozumí peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty, tj. naturální mzda, poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci za práci. Naturální mzdu lze poskytovat za podmínek uvedených v ustanovení § 119 zákoníku práce.

Jiná odměna, která není mzdou, obecně zhodnocuje pouhou existenci pracovněprávního vztahu a má obvykle stabilizační a věrnostní charakter a je součástí péče o zaměstnance, a může být poskytována v peněžní či nepeněžní formě.

Výše uvedené pracovněprávní posouzení bylo judikováno Nejvyšším soudem ČR, např. rozhodnutí sp. zn. 21 Cdo 537/2004: „*Základním pojmovým znakem mzdy tedy je, že přísluší za vykonanou práci; není přitom rozhodující, zda je poskytována v penězích nebo jako naturální mzda za podmínek uvedených v ustanovení § 13 zákona o mzdě. Vedle základní mzdy (měsíční, hodinové či podílové) je třeba za mzdu považovat i její ostatní složky (např. příplatky, odměny, prémie apod.), byly-li poskytnuty zaměstnanci za práci. Jestliže ovšem poskytnuté hmotné plnění nemá žádnou vazbu na vykonanou práci (např. na odvedený výkon, odpracovanou dobu apod.) a zhodnocuje jiné faktory (např. pouhou existenci pracovního poměru), nejedná se o mzdu.*“

České pracovní právo je ovládáno zásadou zákazu diskriminace. Je vyžadováno, aby bylo naplňováno právo na rovné zacházení ve vztahu zaměstnavatele ke svým zaměstnancům. Ve smyslu zákoníku práce jsou zaměstnavatelé povinni zajišťovat rovné zacházení se všemi zaměstnanci, pokud jde o jejich pracovní podmínky včetně

odměňování za práci a jiných peněžitých plnění a plnění peněžité hodnoty, atd. V rámci předkládaného příspěvku se předpokládá, že zaměstnavatel činí odpovídající kroky i v této rovině.

Poskytnutí mzdy nebo jiné odměny má další významné důsledky v oblasti pracovního práva (např. výpočet průměrného výdělků dle §351 a násl. zákoníku práce).

### **Daňový pohled na straně zaměstnavatele**

Pro daňové řešení by se mělo vycházet z pracovněprávního pohledu, tzn. mělo by být jednoznačně určeno, zda je zaměstnanci poskytována mzda (v penězích či naturáliích) nebo jiná odměna (benefity).

Mzda (peněžní i nepeněžní) by měla být vždy považována pro zaměstnavatele za daňově uznatelný náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, pokud vyplacená mzda souvisí s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelného příjmu zaměstnavatele. Tento názor potvrzuje i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 45/2003 - 118 „*Jestliže však správce daně ani žalovaný v projednávaném případě nezpochybnili, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci je daňově uznatelným nákladem ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., ačkoliv i tuto část mzdy nutně museli podrobit tam uvedenému testu, pak logicky stejný závěr musí učinit ohledně naturální části mzdy vyplacené stejnému zaměstnanci. Jinými slovy, jestliže správce daně i žalovaný uznali, že peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci představuje náklad daňově uznatelný ve smyslu cit. ustanovení, musí zároveň platit, že veškeré mzdové výdaje na tohoto zaměstnance jsou výdaji na dosažení, zajištění a udržení zisku. Takový závěr je tak nutno přijmout i pro tu část mzdy, která je vyjádřena v nepeněžité formě. Správce daně nemůže ve vztahu k jednomu zaměstnanci jednu část mzdy uznat jako výdaj ve smyslu cit. ustanovení a druhou část mzdy za takový výdaj neuznat.*“

Jiné odměny (benefity) mohou být považovány jako náklad zaměstnavatele a to dle § 24 odst. 1 ZDP pokud existuje věcná souvislost se získáním zdanitelných příjmů zaměstnavatele či dle §24 odst. 2, pokud existuje souvislost nákladu s činností zaměstnavatele.

V ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) zákona o daních z příjmů jsou uvedeny jako daňově uznatelný náklad i výdaje na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah odpočinku zaměstnanců (tj. související s činností zaměstnavatele) vynaložené na specifikované oblasti, a to včetně práv zaměstnanců vyplývajících z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy (bod 5). V ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 zákona o daních z příjmů je na konci uvedeno, že výdaje na pracovní a sociální podmínky, kterými jsou práva zaměstnanců, jsou daňově uznatelným nákladem, pokud zákon o dani z příjmů nebo zvláštní zákon nestanoví jinak. Právě ustanovení § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů pamatuje na tuto skutečnost, kdy určitá plnění, která tvoří pracovní a sociální podmínky zaměstnanců, nelze považovat za daňově uznatelný náklad (např. příspěvek/podílení se na nákladech zaměstnance vynaložené na zájezdy a sportovní a kulturní akce či umožnění zaměstnanci a jeho rodinným příslušníkům využít zdravotnická, vzdělávací, zdravotnická a další zařízení). Je možné na §25 odst. 1 písm. h) ZDP nahlížet i jako na zvláštní ustanovení k §24 odst. 2 písm. j) bod 5. ZDP.

Není zcela jasné, zda naturální mzdu je možné obecně podřadit pod nepeněžní plnění poskytovaná formou zmíněnou v ustanovení §25 odst. 1 písm. h) ZDP, resp. zda při použití jazykového výkladu ustanovení §25 odst. 1 písm. h) ZDP by bylo možné dospět k názoru, že pokud je naturální mzda poskytována ve formě zájezdu/rekreace, letenek, školného pro děti zaměstnance, zdravotní péče apod., není takto poskytovaná naturální mzda daňově uznatelným nákladem. Při použití výkladu systematického a historicko–teleologického a s ohledem na existující judikaturu NSS lze však spíše konstatovat, že naturální mzda je daňově uznatelným nákladem, pokud splňuje kritéria daná v §24 odst. 1 ZDP bez ohledu na znění ust. §25 odst. 1 písm. h) ZDP.

#### **Závěr:**

- a) **Mzda (odměna za práci) je obecně daňově uznatelným nákladem pokud splňuje podmínky dle §24 odst. 1 ZDP. Naturální mzdu poskytovanou ve formě zájezdu, letenek, zdravotní a lázeňské péče, školného apod. může zaměstnavatel považovat za daňově uznatelný náklad, pokud splňuje podmínky pro daňovou uznatelnost ve smyslu §24 odst. 1 ZDP.**
- b) **Zaměstnavatel má právo se rozhodnout, zda takto poskytnutou naturální mzdu zahrn do svých daňově uznatelných nákladů či ji do daňově uznatelných nákladů nezahrne a to i v případě, že mzdu v peněžní formě vyplacenou zaměstnanci do daňově uznatelných nákladů zahrnul.**

#### ***Daňový pohled na straně zaměstnance***

Naturální mzda i ostatní odměna jsou obecně považovány za příjem ze závislé činnosti a podléhá dani z příjmů dle §6 ZDP.

Nepeněžitá plnění poskytovaná ve formě zmíněné v §6 odst. 9 písm. d) ZDP jsou osvobozena od daně z příjmů ze závislé činnosti.

#### **Závěr:**

**Pokud zaměstnavatel zahrnul naturální mzdu poskytovanou ve formě poskytnutí zájezdu/rekreace, letenek, školného pro děti zaměstnance, nadstandardní zdravotní péče apod. do svých daňově neuznatelných nákladů může být takto poskytnutá naturální mzda osvobozena od daně z příjmů ze závislé činnosti dle §6 odst. 9 písm. d) ZDP.**

#### **Dohoda mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem o výplatě části mzdy nebo jiné odměny nepeněžní formou**

Zaměstnanec se může se zaměstnavatelem dohodnout, jaká část jeho mzdy bude vyplacena peněžní a nepeněžní formou. K této dohodě však může dojít před i po přiznání určité složky mzdy zaměstnanci (např. po přiznání bonusů, prémie apod.), která je obecně vyjádřena v hrubé peněžní výši. Pokud dojde nejprve k přiznání mzdy (např. bonusu/prémie) ve výši 1000 Kč a zaměstnanec se následně dohodne se zaměstnavatelem o výplatě části mzdy (bonusu/prémie) např. ve výši 200 Kč v

nepeněžní formě (tj. ve formě naturální mzdy např. formou 5 ks lístků na plavání), je tato naturální mzda stanovena v hrubé výši 200 Kč pro účely dalšího ošetření naturální mzdy na straně zaměstnavatele jako plátce daně a pojistného na veřejnoprávní pojištění. Tato úvaha vyplývá ze skutečnosti, že jak peněžité plnění tak i plnění peněžité hodnoty (naturální mzda) jsou vždy stanoveny ve hrubé výši a k dohodě mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem o výplatě části mzdy naturální formou dojde v hodnotě reprezentující hrubou výši mzdy zaměstnance (dle §119 odst. 3 zákoníku práce se výše naturální mzdy vyjadřuje v peněžní formě a to tak, aby odpovídala v podstatě obvyklé ceně).

Je však třeba připomenout, že s ohledem na ust. §38h odst. 1 ZDP, dle kterého je základem pro výpočet zálohy na daň úhrn příjmů ze závislé činnosti zúčtovaný nebo vyplacený příjem poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období, je vhodné, aby k vyjasnění, zda příjem bude vyplacen v peněžní nebo nepeněžní formě a jak zaměstnavatel s příjmem zaměstnance naloží z pohledu daně z příjmů právnických osob, došlo nejpozději do okamžiku, kdy plátce má povinnost srazit zálohu na daň (§38h odst. 7 ZDP). Lze vyjít i ze skutečnosti, že za „zúčtovaný příjem“ pro účely ZDP je možné považovat zápis závazku zaměstnavatele vůči konkrétnímu zaměstnanci ve výši dlužné mzdy do účetnictví zaměstnavatele včetně zápisu na mzdový list zaměstnance, a do tohoto okamžiku by měla být vyjasněna forma výplaty příjmu a daňové ošetření příjmů z pohledu DPPO na straně zaměstnavatele. Obdobně se hrubá výše pro účely daňového ošetření a ošetření v oblasti pojistného na veřejnoprávní pojištění aplikuje u přiznané jiné odměny.

**Závěr: Pokud existuje dohoda mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem o výplatě části mzdy nepeněžní formou, která je učiněná před i po přiznání výše hrubé mzdy (např. bonusu/prémie), je s touto částí mzdy vyplacené naturální formou nakládáno zaměstnavatelem/ plátcem daně ze závislé činnosti a pojistného na veřejnoprávní pojištění v hrubé výši. Obdobně je předmětem daně ze závislé činnosti i část přiznané jiné odměny v hrubé výši, která byla po jejím přiznání zaměstnanci na základě dohody se zaměstnavatelem poskytnuta v nepeněžní formě.**

## **Stanovisko GFŘ**

### **K závěru č. 1**

#### **Ad a) Souhlas.**

Mzda je definována v § 109 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“), jako peněžité plnění a plnění peněžité hodnoty (dále jen „naturální mzda“) poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci za práci.

Podle ustálené judikatury platí, že pokud plnění poskytnuté zaměstnanci nemá žádnou vazbu na vykonanou práci (např. na odpracovanou dobu nebo na odvedený výkon), pak se nejedná o mzdu ale o zaměstnanecký benefit. Podmínky pro poskytování naturální mzdy stanovuje § 119 zákoníku práce. Naturální mzdou mohou být i služby.

Pojmy „naturální mzda“ a „zaměstnanecký benefit v nepeněžní formě“ je třeba důsledně odlišovat, neboť mzda (peněžní i naturální) by měla být vždy daňově uznatelným nákladem, pokud splňuje podmínky § 24 odst.1 ZDP. Naproti tomu zaměstnanecký benefit zpravidla daňově uznatelným nákladem není.

#### **Ad b) Nesouhlas.**

Zaměstnavatel se musí se zaměstnancem smluvně dohodnout, že mu poskytne část mzdy v naturální podobě (§ 119 zákoníku práce), není to na rozhodnutí zaměstnavatele.

Ačkoli lze polemizovat nad právem zaměstnavatele zahrnout některý z daňově uznatelných nákladů (§ 24 ZDP) do nákladů daňově neuznatelných (§ 25 ZDP), zastáváme názor, že v případě naturální mzdy zaměstnavatel takovou volbu nemá. Pokud bychom toto právo volby připustili, mohl by zaměstnavatel svým rozhodnutím ovlivnit skutečnost, zda bude či nebude příslušná mzda u zaměstnance osvobozena od daně v režimu § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a současně i to, zda bude příslušná mzda podléhat či nepodléhat povinnému pojistnému. Daňové a pojistné zatížení jednoho subjektu, nemůže být závislé na rozhodnutí jiného subjektu. Taková úprava by mohla poskytovat prostor ke zneužití práva.

Jestliže peněžní část mzdy vyplacené konkrétnímu zaměstnanci představuje náklad daňově uznatelný, musí zároveň platit, že veškeré mzdové náklady na tohoto zaměstnance jsou náklady daňově uznatelnými. Takový závěr je nutno přijmout i pro tu část mzdy, která je vyjádřena v nepeněžní formě (naturální mzdu) – viz Rozhodnutí NSS sp. zn. 2 Afs 45/2003 - 118 ze dne 31.8.2004.

#### **K závěru č. 2**

##### **Nesouhlas.**

Podle shora uvedeného stanoviska GŘ by naturální mzda neměla být hrazena z daňově neuznatelných nákladů. Zaměstnanecký benefit z takových nákladů hradit lze. Současně platí, že ne každý nepeněžní příjem zaměstnance hrazený z daňově neuznatelných nákladů (§ 25 ZDP) nebo ze zisku po zdanění je u zaměstnance osvobozen od daně. Aby mohl být takový nepeněžní příjem zaměstnance osvobozen od daně, musí splňovat ještě další podmínky uvedené v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, tj. zejména účel – rekreace, zdravotnické služby, vzdělávání atd... a ve vymezených případech jeho hodnota nesmí překročit stanovený limit 20 000 Kč za kalendářní rok.

Záměrem zákonodárců bylo vytvoření přímé vazby mezi úpravou uvedenou v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP a úpravou uvedenou v § 25 odst.1 písm. h) ZDP, tj. nastavení takového pravidla, podle kterého by na straně zaměstnance bylo osvobozeno od daně z příjmů pouze nepeněžní plnění poskytované na shora uvedený účel z daňově neuznatelných nákladů zaměstnavatele, přičemž za takové plnění nelze považovat naturální mzdu.

#### **K závěru č. 3**

##### **Souhlas.**

Naturální mzda je součástí hrubé mzdy zaměstnance. Podle právní úpravy poskytování naturální mzdy (§ 119 zákoníku práce) však, je poskytování naturální mzdy založeno na smluvním principu s určitými zákonnými limity.

I když je možné obecné podmínky pro poskytování naturální mzdy dohodnout v kolektivní smlouvě (nebo stanovit ve vnitřním předpisu zaměstnavatele) zákon vyžaduje ve všech případech individuální souhlas zaměstnance s poskytováním naturální mzdy a uzavření individuální dohody o podmínkách jejího poskytování. Tento souhlas a podmínky je možné dohodnout již v pracovní smlouvě (nebo v dodatku k ní) nebo v jiné smlouvě (např. manažerské).

Ze shora uvedeného je zřejmé, že naturální mzda nemůže být zúčtována jako hrubý příjem zaměstnance za vykonanou práci bez předchozí dohody zaměstnance se zaměstnavatelem o podmínkách výplaty mzdy v této formě. Zároveň platí, že část mzdy musí být vyplacena v penězích (§ 119 odst.1 zákoníku práce) a naturální mzda nemůže být oceněna cenou smluvní, ale musí být oceněna cenou obvyklou, stanovenou podle § 119 odst. 3 zákoníku práce.

Dohoda, v rámci které by zaměstnanec souhlasil s poskytováním celé mzdy v naturální formě nebo s oceněním naturální mzdy jinak než cenou obvyklou, by byla neplatná, neboť ustanovení § 119 zákoníku práce je kogentní a nelze se od něj odchýlit.