

~~UVEŘEJNĚNO NA WEBOVÝCH STRÁNKÁCH FINANČNÍ SPRÁVY~~

~~www.financnisprava.gov.cz~~

~~Dne 7. 5. 2025 byl zveřejněn **Vzor oznámení o odložení zdanění příjmu zaměstnance v podobě nabytí podílu v obchodní korporaci nebo opce na nabytí takového podílu v rámci zaměstnaneckých akciových a opčních plánů (ESOP)**. Jedná se o nepovinný formulář, prozatím zveřejněný ve formátu MS Word, později bude ve spolupráci s Ministerstvem financí zpracován ve standardním formátu a zařazen mezi ostatní formuláře do sekce Daňové tiskopisy. Podrobně byl problematice odloženého zdanění zaměstnaneckých podílů věnován článek Ing. Ivy Rindové a Ing. Jany Rohlíkové ve Mzdové účetní 5/2025 na str. 18–22. Oproti v článku na vrženému vzoru oznámení jsou ve vzoru zveřejněném Finanční správou zařazeny rovněž sloupce Druh a Množství.~~

~~Dne 14. 5. 2025 byla zveřejněna **Informace pro zaměstnavatele pronajímající své zaměstnance do zahraničí (tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly) k povinnosti odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**, která se týká postupu správce daně při rozhodnutí o plném nebo částečném zrušení povinnosti srážet z předmětných příjmů zálohy na daň.~~

REDAKCE



ZMĚNY PO FLEXINOVELE V OBLASTI PRŮMĚRNÉHO VÝDĚLKU

Mgr. Michal VRAJÍK,
samostatný advokát,

Mgr. Tomáš TROJAN,
advokátní koncipient

Od 1. 6. 2025 nabyla účinnosti tzv. flexinovela¹⁾ zákoníku práce (zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „zákoník práce“ nebo „ZP“), která přinesla do pracovního práva celou řadu změn. Některé jsou v souvislosti s přijetím flexinovele zákoníku práce často zmiňovány (např. změny v oblasti zkušební doby či výpovědní doby). Vedle nich však flexinovela přináší i změny méně diskutované, které mají spíše technický charakter. V tomto článku se zaměříme konkrétně na dvě změny, které byly přijaty v oblasti průměrného výdělku.

¹⁾ Zákon č. 120/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

VÝPOČET PRŮMĚRNÉHO MĚSÍČNÍHO VÝDĚLKU PŘI ZMĚNĚ TÝDENNÍ PRACOVNÍ DOBY

Právní úprava před účinností flexinovele zákoníku práce stanovovala, že **průměrný měsíční výdělek** se počítá tak, že se **průměrný hodinový výdělek** vynásobí týdenní pracovní dobou zaměstnance a koeficientem 4,348, který vyjadřuje průměrný počet týdnů v průměrném měsíci v průměrném roce, který má 365,25 dne, a je v něm zohledňována i přestupnost (tedy to, že jednou za 4 roky nastane přestupný rok, který má 366 dnů). Tato právní úprava zůstala flexinovelou nedotčena.

Nicméně právní úprava dosud neřešila to, jak by měl být správně vypočítán průměrný měsíční výdělek v případech, kdy **v rozhodném období**, kterým je zpravidla předchozí kalendářní čtvrtletí (výjimky jsou stanoveny např. pro zaměstnance pracující v kontu pracovní doby²⁾ nebo pro účely náhrady škody při pracovních úrazech³⁾), **došlo ke změně týdenní pracovní doby** zaměstnance, ať už v důsledku změny směnného pracovního režimu (např. z vícesměnného na dvousměnný), nebo v důsledku změny úvazku (např. sjednání polovičního úvazku namísto plného).

Odborná literatura k tomuto tématu byla poměrně sporadická, přičemž jako příklad lze uvést následující citaci:

„Zákon ovšem nestanoví, že by se týdenní pracovní doba zjišťovala za rozhodné období, ať již k nějakému dni v jeho rámci (někteří zaměstnavatelé nesprávně berou v úvahu její délku k prvnímu nebo k poslednímu dni rozhodného období), nebo jako průměrná hodnota, i když by taková úprava byla na místě. Autor považuje takový postup v současnosti za nesprávný, neboť pro něj není opora v zákoně. Navíc by šlo i o postup věcně chybný, protože při nerovnoměrném rozvržení pracovní doby není tato rozvrhována na kalendářní čtvrtletí, ale na vyrovnávací období až 26, resp. 52 týdnů.“⁴⁾

I z výše uvedených důvodů se autor výše uvedené citace i další odborná veřejnost přiklání k tomu, že je nezbytné vyjít striktně z příslušného ustanovení zákoníku práce, které stanovuje, že:

„průměrný výdělek se zjistí k prvnímu dni kalendářního měsíce následujícího po rozhodném období“.

Tedy, že je nezbytné vycházet z toho, že:

„je relevantní délka pracovní doby zaměstnance k 1. dni po rozhodném období, a eventuální změny této pracovní doby v průběhu nastávajícího nového rozhodného období pak nehrají žádnou roli.“⁵⁾

Je zřejmé, že ani toto řešení se nejvíce jeví jako nejspravedlivější např. v situaci, kdy se zaměstnanci v rozhodném období týdenní pracovní doba vůbec neměnila, ale došlo k její změně právě až 1. den po rozhodném období. K tomuto řešení se navíc ve své judikatuře nepřiklonil Nejvyšší soud. Ten totiž dospěl k závěru, že:

„**pod pojmem týdenní pracovní doby** ve smyslu ustanovení § 356 odst. 2 věta druhá zák. práce **je nutné rozumět dobu, kterou byl zaměstnavatel povinen zaměstnanci rozvrhovat v rozhodném období.**“⁶⁾

²⁾ Viz § 354 odst. 4 ZP.

³⁾ Viz § 271m odst. 1 ZP.

⁴⁾ Viz ŠUBRT, B.: *Odměňování zaměstnanců a jeho obsluha – průměrný výdělek, srážky ze mzdy a další*. 1. vydání, Olomouc: ANAG, 2018, str. 377.

⁵⁾ Tamtéž, str. 378.

⁶⁾ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 10. 2022, sp. zn. 21 Cdo 2483/2021.

Na rozdíl od výše citované odborné literatury tedy Nejvyšší soud právní úpravu před účinností flexinovele vyložil tak, že je nutné vycházet ze stanovené či sjednané týdenní pracovní doby platné v průběhu rozhodného období. Byť se Nejvyšší soud výslovně nezabýval tím, co dělat, když se v průběhu rozhodného období týdenní pracovní doba změní, z jeho právního názoru nepřímo vyplývá, že bude nutné tuto pracovní dobu „zprůměrovat“. Od té doby se proto v odborné literatuře vyskytuje názor, že je třeba vycházet z váženého průměru pracovní doby.⁷⁾

Flexinovela zákoníku práce proto přinesla změnu § 356 odst. 2 tak, že nově zní:

„Má-li být uplatněn průměrný hrubý měsíční výdělek, přepočítá se průměrný hodinový výdělek na 1 měsíc podle průměrného počtu pracovních hodin připadajících na 1 měsíc v průměrném roce; průměrný rok pro tento účel má 365,25 dnů. Průměrný hodinový výdělek zaměstnance se vynásobí týdenní pracovní dobou zaměstnance uplatněnou v rozhodném období a koeficientem 4,348. Dojde-li ke změně týdenní pracovní doby v rozhodném období, vypočte se týdenní pracovní doba tak, že se úhrn součinů jednotlivých týdenních pracovních dob v hodinách a kalendářních dnů, po které byly tyto týdenní pracovní doby uplatněny, vydělí celkovým počtem kalendářních dnů v rozhodném období; výsledná hodnota se zaokrouhluje na tisíce nahoru.“

Prakticky to znamená následující **postup**:

1. Spočítat průměrný hodinový výdělek postupem podle zákoníku práce.
2. Spočítat, kolik kalendářních dnů trvala příslušná délka týdenní pracovní doby v daném rozhodném období.
3. Vynásobit vždy příslušnou délku týdenní pracovní doby počtem kalendářních dnů, po které trvala.
4. Dílčí výsledky sečíst.
5. Součet podle bodu 4 vydělit celkovým počtem kalendářních dnů rozhodného období.
6. Výsledek zaokrouhlit na tisíce nahoru (tedy nikoliv matematicky, ale vždy nahoru).
7. Průměrný měsíční výdělek spočítat jako násobek průměrného hodinového výdělku, průměrné týdenní pracovní doby (viz bod 6) a koeficientu 4,348. I zde se doporučuje výsledek zaokrouhlit, a to na nejbližší celou korunu nahoru.

PŘÍKLAD 1

Je třeba zjistit průměrný měsíční výdělek zaměstnance za I. kalendářní čtvrtletí. Zaměstnanec přitom pracoval v lednu a únoru po stanovenou týdenní pracovní dobu 40 hodin, přičemž měl pracovní dobu rozvrženu do 8hodinových pracovních směn ve dnech pondělí až pátek. Zaměstnanec tak v lednu odpracoval 22 pracovních směn (176 hodin) a na 1 jeho směnu (1. 1.) připadl státní svátek, za který zaměstnanci náleží náhrada mzdy. Mzda za leden činila 46 200 Kč hrubého (z toho 44 000 Kč za 176 odpracovaných hodin a dále náhrada mzdy 2 200 Kč za směnu, na kterou připadl svátek). V únoru zaměstnanec odpracoval 20 pracovních směn (160 hodin). Mzda za únor činila 40 000 Kč hrubého. Od března se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodl na zkrácení týdenní pracovní doby zaměstnance na 30 hodin při rozvržení pracovní doby do 6hodinových směn ve dnech pondělí až pátek. V březnu zaměstnanec odpracoval 21 pracovních směn (126 hodin). Mzda za březen činila 31 500 Kč hrubého.

⁷⁾ Viz např. VRAJÍK, M., SVĚŘČINOVÁ, E., PŘÍHODOVÁ, V., SKOUMALOVÁ, A., DANĚK, A., ZTRATIL, M., PŘIKRYLOVÁ, H., ŠUPČÍKOVÁ, L., DORČÁKOVÁ, J., MIKYSKA, M.: *Abeceda mzdové účetní*, 35. vydání, Olomouc: ANAG, 2025, s. 175.

Průměrný hodinový výdělek (dále jen „PHV“) se vypočte jako podíl součtu mezd za odpracované hodiny a součtu odpracovaných hodin v rozhodném období, tedy:

$$PHV = \frac{44\,000 + 40\,000 + 31\,500}{176 + 160 + 126} = \frac{115\,500}{462} = 250 \text{ Kč}$$

Průměrná týdenní pracovní doba (dále jen „Prům.TPD“):

$$\text{Prům.TPD} = \frac{(40 \times 59) + (30 \times 31)}{31 + 28 + 31} = \frac{3\,290}{90} = 36,556 \text{ hodin (zaokrouhljeno na tisíce nahoru)}$$

Průměrný měsíční výdělek (dále jen „PMV“):

$$PMV = PHV \times \text{Prům.TPD} \times 4,348 = 250 \times 36,556 \times 4,348 = 39\,737 \text{ Kč}$$

(Pro srovnání lze uvést, že při použití týdenní pracovní doby, kterou měl zaměstnanec 1. den následující po rozhodném období (tedy k 1. 4.), kdy jeho týdenní pracovní doba byla jen 30 hodin, by průměrný měsíční výdělek zaměstnance činil jen 32 610 Kč, ačkoliv si přitom v rozhodném období vydělával v průměru zjevně více.)

PŘÍKLAD 2

V květnu vyvstane potřeba zjistit průměrný měsíční výdělek zaměstnance, který pracuje v kontu pracovní doby, u něhož je s odborovou organizací v kolektivní smlouvě sjednáno, že vyrovnávací období trvající 52 týdnů začíná vždy 1. 1. daného kalendářního roku. V předchozím kalendářním roce však zaměstnanec pracoval nejprve ve dvousměnném pracovním režimu se stanovenou týdenní pracovní dobou 38,75 hodin, a to od ledna do dubna včetně. Od května do září zaměstnavatel v důsledku zvýšené sezónní poptávky přešel na třísměnný pracovní režim se stanovenou týdenní pracovní dobou 37,5 hodin a následně od října do prosince se zaměstnanci opět vrátili do dvousměnného pracovního režimu se stanovenou týdenní pracovní dobou 38,75 hodin. Průměrný hodinový výdělek zaměstnance činil i v tomto případě 250 Kč.

Podle § 354 odst. 4 ZP je nezbytné vycházet z toho, že při uplatnění konta pracovní doby je rozhodným obdobím předchozích 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích před začátkem vyrovnávacího období. Pro výpočet zde uvažujeme nepřestupný rok.

$$\text{Prům.TPD} = \frac{(38,75 \times 212) + (37,5 \times 153)}{365} = \frac{13\,952,5}{365} = 38,226 \text{ hodin (zaokrouhljeno na tisíce nahoru)}$$

Průměrný měsíční výdělek:

$$PMV = PHV \times \text{Prům.TPD} \times 4,348 = 250 \times 38,226 \times 4,348 = 41\,552 \text{ Kč}$$

(Pro srovnání lze i zde uvést, že při použití týdenní pracovní doby, kterou měl zaměstnanec 1. den následující po rozhodném období, tedy k 1. 1., kdy jeho týdenní pracovní doba byla 38,75 hodin, by průměrný měsíční výdělek zaměstnance činil 42 122 Kč.)

Zjišťování průměrné týdenní pracovní doby výše popsanou metodou váženého průměru tak do značné míry připomíná způsob, jakým se v praxi postupuje např. i při výpočtu dovolené v případě změny týdenní pracovní doby, byť v rámci právní úpravy dovolené tento mechanismus výpočtu není takto výslovně popsán.

Nyní tak **v důsledku nově přijaté změny právní úpravy je postaveno na jisto, jak má být postupováno** v případě změny týdenní pracovní doby v průběhu rozhodného období. Průměrný měsíční výdělek je vyčíslován typicky pro účely výpočtu odstupného, peněžitého vyrovnání z konkurenční doložky, limitu pro náhradu škody způsobené zaměstnancem či při výpočtu podpory v nezaměstnanosti, a ve všech těchto případech se tedy projeví ve výpočtu i to, pokud v průběhu rozhodného období došlo ke změně týdenní pracovní doby zaměstnance.

ZMĚNA PŘI POUŽITÍ PRŮMĚRNÉHO VÝDĚLKU PO SKONČENÍ PRACOVNĚPRÁVNÍHO VZTAHU

V některých případech vyvstává potřeba **použití průměrného výdělku až po skončení pracovněprávního vztahu**, přičemž se jedná zejména o případy, kdy má být použit pro účely odstupného, peněžitého vyrovnání z konkurenční doložky nebo pro účely podpory v nezaměstnanosti. Vedle těchto případů může jít i o plnění (náhradu mzdy či platu) z neplatně rozvázaného pracovního poměru. I zde v praxi docházelo k pochybnostem o tom, jak průměrný výdělek pro tyto účely správně vyčíslit.

Například v případech, kdy končí pracovní poměr zaměstnance pro nadbytečnost dnem 30. 6., je v praxi nejčastější, že odstupné se vyplácí společně s výplatou mzdy či platu za měsíc červen, která se vyplácí v červenci. V těchto případech pak vyvstávala otázka, za jaké rozhodné období má být průměrný výdělek zjišťován. V úvahu přitom připadalo jak II. kalendářní čtvrtletí (protože pracovní poměr končí půlnocí dne 30. 6. a právo na odstupné tak formálně vzniká až následující den), tak i I. kalendářní čtvrtletí (protože odstupné bude vypláceno s výplatou za červen).

Pro první z výše uvedených variant (že rozhodným obdobím ve výše uvedeném případě má být II. kalendářní čtvrtletí) svědčila např. judikatura Nejvyššího soudu, která vycházela i z komentářové literatury:

„Ve smyslu výše citovaných ustanovení se průměrný měsíční výdělek pro účely odstupného zjišťuje k prvnímu dni následujícímu po dni, v němž skončil pracovní poměr (srov. BĚLINA, M., DRÁPAL, L. a kol.: *Zákoník práce. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 401).“⁸⁾

Naopak proti této variantě se vymezilo např. Kolegium expertů Asociace pro rozvoj kolektivního vyjednávání a pracovních vztahů (dále jen „AKV“), když ve svém stanovisku č. XXVII./2. přijatém dne 8. 12. 2020 dovodilo:

„Kolegium setrvává na svém závěru z roku 2014 a nevidí jediný důvod na něm cokoliv měnit, protože odpovídá právní úpravě a podstatě odstupného. Ke svým dřívějším argumentům přitom Kolegium ještě dodává:

1. Splatné je odstupné v nejbližším výplatním termínu po skončení pracovního poměru určeném u zaměstnavatele pro výplatu mzdy nebo platu. Zákoník práce ale dává ve svém ustanovení § 67 odst. 4 zaměstnavateli a zaměstnanci možnost, aby se písemně dohodli na výplatě odstupného v den skončení pracovního poměru. K tomuto dni tak vzniká právo na odstupné a jeho výše musí být již známa a odvozena z příslušného průměrného měsíčního výdělku zaměstnance.
2. Podpůrně lze ve smyslu ustanovení § 4 ZP uvést, že dle ustanovení § 601 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, platí, že „podmiňuje-li zánik určitého práva vznik jiného práva ve vzájemné návaznosti, nastává oboje v též okamžik. Není-li ujednáno nebo stanoveno něco jiného, nastane takový právní účinek koncem dne.“ S ohledem na provázanost vzniku práva na odstupné se skončením pracovního poměru je proto nutné považovat den skončení pracovního poměru za den, k němuž vzniká zaměstnanci současně právo na odstupné a podle kterého se určuje též rozhodné období pro zjištění průměrného výdělku za účelem vyčíslení odstupného.
3. Náзор, který vztahuje rozhodný den až k prvnímu dni po skončení pracovního poměru, přehlíží navíc skutečnost, že v daném případě by se průměrný (měsíční) výdělek podle ustanovení § 354 odst. 2 ZP zjišťoval ke dni, kdy pracovní poměr již netrvá (v tomto případě 1. červenec).

⁸⁾ Viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 4. 2021, sp. zn. 21 Cdo 3396/2020.

4. Odstupné má povahu jednorázového plnění. Tím se odlišuje např. od přiměřeného peněžitého vyrovnání z konkurenční doložky (viz ustanovení § 310 odst. 1 ZP) nebo od náhrady mzdy (platu) poskytované zaměstnanci z titulu překážky v práci na straně zaměstnavatele po odvolání z vedoucího pracovního místa nebo jeho vzdání se (viz ustanovení § 73a odst. 2 ZP). Jestliže u posléze uvedených plnění dovodila soudní judikatura, že jejich výše se zjišťuje ke dni následujícímu po skončení pracovního poměru nebo po skončení výkonu funkce, ve vztahu k odstupnému by to nedávalo smysl. Ostatně též ustanovení § 68 odst. 1 ZP o vrácení odstupného se zmiňuje v této souvislosti nikoliv o době, za kterou odstupné přísluší, ale době určené podle počtu násobků průměrných výdělků, z nichž byla výše odstupného odvozena.⁹⁾

Kolegium expertů AKV se tedy přiklonilo ke druhé z výše uvedených variant (vycházející z toho, že rozhodným obdobím bude I. kalendářní čtvrtletí). Tato varianta je navíc častěji uplatňována v praxi, protože běžně používané mzdové systémy zpravidla pracují s tím, že odstupné je zahrnuto na výplatní pásce za měsíc červen, a automaticky pak počítají s průměrným výdělkem zjišťovaným za I. kalendářní čtvrtletí.

Vzhledem k tomu, že se tyto situace řešily výkladem, přičemž v praxi docházelo k různým postupům ve stejných skutkových situacích¹⁰⁾, přistoupil zákonodárce k novelizaci zákoníku práce a v § 360 nově stanovil toto pravidlo:

„Má-li být průměrný výdělek použit po skončení pracovněprávního vztahu, použije se průměrný výdělek zjištěný naposledy v průběhu trvání pracovněprávního vztahu.“

Zákonodárce tak vyšel vstříc častější praxi a výslovně stanovil, že se bude v těchto případech používat průměrný výdělek, který se naposledy používal v pracovněprávním vztahu. Do budoucna tak **nová právní úprava překonává výše citovanou judikaturu Nejvyššího soudu a komentářovou literaturu** požadující, aby v těchto případech byl zjišťován průměrný výdělek až po skončení pracovněprávního vztahu. Díky novému znění § 360 také bude možné snáze realizovat to, že odstupné může být na základě dohody zaměstnavatele a zaměstnance vyplaceno již v den skončení pracovněprávního vztahu (protože se nebude muset vyčíslovat průměrný výdělek až ke dni následujícímu po jeho skončení).

Jak bylo uvedeno již výše, tak v praxi bude uvedené pravidlo používáno při vyčíslení odstupného nebo pro účely potvrzení pro úřad práce ke stanovení výše podpory v nezaměstnanosti, ale svůj význam bude mít i při případném peněžitém vyrovnání z konkurenční doložky, při propłácení nevyčerpané dovolené a dále v případech, kdy zaměstnanec u soudu úspěšně napadne neplatnost rozvázání pracovního poměru, oznámí zaměstnavateli trvání na dalším zaměstnávání a vznikne mu právo na náhradu mzdy nebo platu podle § 69 ZP, protože i v tomto případě se bude používat naposledy zjištěný průměrný výdělek za trvání pracovněprávního vztahu.

ZÁVĚR

Obě výše popsané změny zákoníku práce týkající se oblasti průměrného výdělku by měly vést ke zjednodušení praxe. Zároveň však nejpraktičtější radou pro zaměstnavatele je, aby si buď sám zkontroloval nebo dotazem u svého dodavatele personálního a mzdového softwaru zjistil, zda dodavatel výše popsané změny zaznamenal a do svého softwaru správně nastavil. Případně, aby až do provedení příslušné aktualizace tyto výpočty kontroloval a podle potřeby opravoval tak, aby byly v souladu s novou právní úpravou.

⁹⁾ Stanovisko Kolegia expertů AKV ze dne 8. 12. 2020, dostupné zde: https://www.akvpravo.cz/wp-content/uploads/108_vykladova-stanoviska-xxvii-08122020.pdf.

¹⁰⁾ Viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 120/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.