

Příspěvek uzavřen k 23.2.2011

327/23.02.11 - Mzdové náklady členů statutárních orgánů obchodních společností a družstev v případech tzv. souběhu výkonu funkce a pracovního poměru

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Předkládají: Ing. Jiří Nekovář daňový poradce, č. osvědčení 0002

Ing. Jiří Nesrovnal, daňový poradce, č. osvědčení 1757

1. Popis problému

V Hospodářských novinách ze dne 10.2.2011 se objevil obsáhlý materiál, který se podrobněji zabývá problematikou tzv. souběhu výkonu funkce člena statutárního orgánu obchodních společností či družstev a pracovněprávního vztahu, jehož obsahem je to, co by daná osoba měla vykonávat jako člen daného statutárního orgánu. Tento materiál vychází z rozhodnutí NSS 3 Ads 119/2010-58 ze dne 9.12.2010. V tomto rozhodnutí vyšel NSS z judikatury NS (NS 31 Odo 11/2006 ze dne 15.10.2008 - Velký senát, NS 29 Cdo 4563/2008 ze dne 24.11.2009, NS 21 Cdo 3093/2008 ze dne 29.4.2009, NS 21 Cdo 2093/2006 ze dne 30.5.2007, NS 21 Cdo 2087/2006 ze dne 3.5.2007, NS 29 Odo 801/2005 ze dne 30.8.2006, NS 21 Cdo 525/2005 ze dne 13.12.2005, NS 26 Cdo 781/2005 ze dne 18.10.2005, NS 21 Cdo 894/2004 ze dne 29.9.2004, NS 21 Cdo 737/2004 ze dne 17.8.2004, NS 21 Cdo 963/2002 ze dne 15.1.2003, NS 21 Cdo 11/98 ze dne 17.11.1998) a na základě ní dovodil, že v případě, kdy je obsahem pracovně-právního vztahu to, co má vykonávat daná osoba jako člen statutárního orgánu (v daném případě jednatel), je takový pracovně-právní vztah absolutně neplatný, a proto na základě něj není jednatel nemocensky pojištěn a nemá nárok na dávky (např. nemocenskou). V souvislosti s komentáři k tomuto rozhodnutí se objevil i názor, že jedním z důsledků může být i daňová neuznatelnost odměn vyplácených na základě pracovně-právního vztahu.

S takovým výkladem není možné dle našeho názoru souhlasit, a to z těchto důvodů:

1) I když judikatura NSS není v otázce zohledňování absolutní neplatnosti právního úkonu do oblasti daňové zcela jednoznačná, zvláště v poslední době potvrzuje, že platnost právního vztahu není podmínkou pro daňovou uznatelnost nákladu dle § 24 odst. 1 ZDP:

1a) 7 Afs 130/2009-200 ze dne 2.12.2010

„...Daňové účinky absolutně neplatných soukromoprávních úkonů nenastávají, vyžaduje-li daňové právo, že určitý právní následek může nastat pouze na základě existujícího (platného) soukromoprávního úkonu určité konkrétní povahy (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 94/2004 - 50, publ. pod č. 979/2006 Sb. NSS, a z e d ne 1 7. 4. 2008, č. j. 7 Afs 8/2007 - 49, www.nssoud.cz). Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě

takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno, příp. dokonce bylo následně jeho poskytnutí zpětně uznáno a „legalizováno“ sjednáním dohody o narovnání, a projeví-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet v době, kdy ji činili, že se takto projeví – k tomu viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, č. j. 2 Afs 15/2005 - 90, publ. pod č. 718/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, podobně též usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 - 64, publ. pod č. 1984/2010 Sb. NSS a na www.nssoud.cz....“

1b) 5.2. NSS 7 Afs 65/2008-83 ze dne 19.12.2008
(obdobně 7 Afs 13/2009-69 ze dne 31.3.2009)

...K tomu Nejvyšší správní soud doplňuje, že ne každý uhrazený výdaj lze automaticky považovat za náklad vynaložený na dosažení, zajištění a udržení příjmů, ovšem stejně tak nelze automaticky jeho věrohodnost opřít pouze o právní hodnocení povahy platnosti či vyslovení nicotnosti nájemní smlouvy, ale je nutné hodnotit všechny okolnosti daného případu....“

1c) 5 Afs 26/2008-73 ze dne 25.9.2008

...Na druhou stranu ani v případě neplatné či neexistující písemné smlouvy by nebylo zcela vyloučeno, aby stěžovateli vznikl nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a na uplatnění výdaje pro účely stanovení daně z příjmů, pokud by stěžovatel i přes tuto skutečnost prokázal, že mu bylo deklarované plnění od zmíněné společnosti za jím uváděnou cenu fakticky poskytnuto a že toto plnění použil při podnikání, resp. daný výdaj vynaložil na dosažení, zajištění a udržení svých zdanitelných příjmů....“

2) Pokud by tento výklad platil, znamenalo by to, že by z takto vyplacených prostředků měl stát vracet zálohu na daň ze závislé činnosti a taktéž sociální a zdravotní pojištění.

3) Takové řešení by bylo v rozporu s dosavadní praxí, ekonomickou podstatou, ale i rozumným uspořádáním vztahu ve společnosti. Naopak daňová uznatelnost v těchto případech je v souladu s letitou praxí správců daně.

2. Návrh řešení

Na základě výše uvedených skutečností, dle našeho názoru platí, že prostředky vyplacené na základě pracovněprávního vztahu jakožto mzda budou daňově uznatelné dle § 24 odst. 1 ZDP i v případě, kdy se následně ukáže být tento pracovněprávní vztah neplatný (ať již absolutně či relativně). To platí i v případě popisovaném výše, to je pokud dojde k vyslovení neplatnosti pracovněprávního vztahu (soudem, správním orgánem, dohodou o narovnání a podobně) z důvodu tzv. souběhu výkonu funkce člena statutárního orgánu obchodních společností adružstev a pracovněprávního poměru, jehož obsahem je to, co by daná osoba měla vykonávat jako člen statutárního orgánu. Tento závěr se vztahuje jak na mzdové prostředky vyplácené jednateli či jednatelům, tak na mzdové prostředky vyplácené členům kolektivních orgánů právnických osob, to je především členům představenstva či dozorčí rady. Pro

daný závěr také není relevantní, zda je funkce člena statutárního orgánu, resp. jednatele vykonávána úplatně či bezúplatně a zda má daná osoba uzavřenu smlouvu o výkonu funkce.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru a potvrzení navrhaného závěru a jeho širokou publikaci.

Doplnění argumentace příspěvku

Je nutné zdůraznit, že rozsudek NSS 3 Ads 119/2010-58 ze dne 9.12.2010. posuzoval právní úpravu platnou do konce roku 2006. S účinností od 1.1.2007 platí v oblasti pracovně právních vztahů nový zákoník práce - zákon č. 262/2006 Sb. V návaznosti na judikaturu ÚS (Pl. ÚS 83/06 ze dne 12.03.2008) je možné v souvislosti s novým zákoníkem práce mluvit pouze o relativní neplatnosti právního úkonu. V této souvislosti je pak nutné zdůraznit, že v případě relativní neplatnosti není možné, aby se na tuto relativní neplatnost správce daně odvolával:

1. 1 Afs 157/2004-70 ze dne 22.2.2006 (viz. výše 1.1.2.2.)

Absolutní neplatnost právního úkonu se tak odlišuje svými účinky od relativní neplatnosti právních úkonů (§ 40a občanského zákoníku), které se považují za platné, pokud se ten, kdo je takovým úkonem dotčen, neplatnosti právního úkonu nedovolá.“

2. 2 Afs 13/2005-60 ze dne 4.8.2005 (Sbírka rozhodnutí NSS 12/2005, str. 1071, č. 718/2005 Sb. NSS)

3. 7 Afs 65/2008-83 ze dne 19.12.2008
(obdobně 7 Afs 13/2009-69 ze dne 31.3.2009)

„...Nejvyšší správní soud je však toho názoru, že v daném případě ke zpochybnění věrohodnosti dokladů prokazujících platby prováděné v hotovosti Bohdanem Žákovským údajnému S. Jelenovi došlo již na základě podstatných nedostatků účetních dokladů a výsledku svědků v průběhu kontroly, a proto nutnost posouzení předběžné otázky ohledně platnosti smlouvy ani nevznikla, neboť v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu je předběžnou otázkou taková otázka, o které je nutno si učinit úsudek, aby vůbec ve věci mohlo být rozhodnuto (viz blíže rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2006, č. j. 5 Afs 82/2005 – 66, www.nssoud.cz). Případné právní posouzení smlouvy jako relativně neplatné (u účastníka, který ji uzavřel v dobré víře a mínil vážně) samo o sobě neznamená, že v případě části plateb nájemného - plateb v hotovosti předávaných údajnému S. Jelenovi, by tím unesl důkazní břemeno...“

Z výše uvedeného je dle našeho zřejmé, že při postupu dle nového ZP (obecně účinného od 1.1.2007), se již může hovořit pouze o relativní neplatnosti právního

úkonu a té se správce daně již nemůže vůbec dovolávat. Jinak z hlediska absolutní neplatnosti právního úkonu samozřejmě platí také naše výše uvedená argumentace.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství

Z pohledu Generálního finančního ředitelství je nutné uvést, že v příspěvku zmiňovaný rozsudek NSS 3 Ads 119/2010-58 nemá ve své podstatě vliv na dosavadní správní praxi orgánů daňové správy (viz níže) a není ani důvodu za stávající legislativy tuto praxi měnit.

Daňové řízení je ovládáno mimo jiné zásadou materiální pravdy (§ 8 odst. 3 DŘ), kdy správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu ve všech jeho souvislostech s tím, že je pak na daňovém subjektu, aby prokázal, že příjmy plynoucí v souvislosti s jeho činností pro právnickou osobu, jsou v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 písm. a) ZDP (pracovněprávní nebo obdobný vztah) anebo naplňují znaky § 6 odst. 1 písm. b) a c) ZDP (práce členů družstev, společníků s.r.o. a dalších, odměny členů statutárních orgánů právnických osob).

Pokud daňovému subjektu (tj. členu statutárního orgánu či jednatele) budou vypláceny mzdové prostředky, ze kterých bude plátcem daně odvedena daň ze závislé činnosti i zákonné odvody na sociální a zdravotní pojištění dle příslušných právních předpisů, jedná se u právnické osoby ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 ZDP o náklady daňově účinné. Toto platí v případě, kdy není jednoznačně prokázáno, že se jedná zcela o výplatu odměny členovi statutárních orgánů právnických osob, která by nebyla daňově účinným nákladem dle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP.

Odlišné daňově právní posouzení se bude vztahovat k příjmům jednatele společnosti s ručením omezeným souvisejícím s jeho činností pro společnost, kdy jak v případě příjmů z pracovněprávního poměru (§ 6 odst. 1 písm. a) ZDP), tak v případě příjmů z činnosti jednatele (§ 6 odst. 1 písm. b) ZDP), půjde o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů dle § 24 ZDP.