

439/17.12.14 Postup pro zdaňování jednatelů – nerezidentů v roce 2014

Předkladatel: JUDr. Daniel Krempa, daňový poradce, číslo osvědčení 4126

Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce, číslo osvědčení 2371

Ing. Lucie Rytířová, daňový poradce, číslo osvědčení 4038

Ing. Michaela Felcmanová, daňový poradce, číslo osvědčení 3756

Příspěvek je uzavřen

Účelem tohoto příspěvku je snaha o odstranění pochybností, které mohou vzniknout při aplikaci § 22 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „ZDP“), ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, v souvislosti s odměnami jednatelů českých společností s ručením omezeným, kteří jsou pro účely ZDP (a případně i smluv o zamezení dvojího zdanění) považováni za tzv. daňové nerezidenty České republiky, a potvrzení správného postupu pro rok 2014 při aplikaci srážkové a/nebo zálohové daně.

1. Popis problematiky

V souvislosti s přijetím zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „NOZ“) s účinností od 1.1.2014 došlo k úpravě pozice a jednání orgánů obchodních korporací.

§ 152 NOZ stanoví, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo o více členech (kolektivní). Navazující ustanovení NOZ i zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZOK“) pak v některých ustanoveních tento terminologický posun potvrzují (např. ustanovení upravující zastupování právnické osoby, která nově stanoví, že statutární orgán „pouze“ zastupuje právnickou osobu), v jiných naopak utvrzují o tom, že se postavení jednatelů podle ZOK oproti roku 2013 nic nezměnilo (podle § 44 odst. 5 ZOK je statutárním orgánem společnosti s ručením omezeným každý jednatel, ledaže společenská smlouva určí, že více jednatelů tvoří kolektivní orgán). Stejně tak v § 194 ZOK uvádí, že statutárním orgánem společnosti je jeden nebo více jednatelů, důvodová zpráva k § 194 ZOK navíc uvádí, že obecné pojetí statutárního orgánu společnosti – jednatele – zůstává nezměněno. Na zachování odlišnosti mezi členem orgánu právnické osoby a orgánem právnické osoby poukazuje také ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP ve znění platném pro rok 2014, které rozlišuje mezi (1) odměnami členů orgánu právnické osoby a (2) odměnami orgánu právnické osoby a důvodová zpráva k novele zákona o daních z příjmů pro rok 2014 (sněmovní tisk 1004) v bodu 41⁶, která utvrzovala plátce daně v dosavadním přístupu tím, že

⁶ Viz text důvodové zprávy: „V případě úpravy § 6 odst. 1 písm. b) a c) se jedná legislativní úpravu, jejímž cílem je především zpřehlednění stávajícího ustanovení. Odměny statutárního orgánu – fyzické osoby, jsou nově zahrnuty do písmene c) bodu 2. Bude se jednat např. o odměny (příjmy za práci)

jednatele společnosti s ručením omezením, ředitele obecně prospěšné společnosti podle ustanovení § 9a zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, ve znění pozdějších předpisů nebo ředitele ústavu (§ 405 NOZ). Zároveň je z písmene b) do písmene c) přesunut likvidátor, který obdobně jako ostatní osoby uvedené v

výslovně uváděla jednatele – fyzickou osobu – jako orgán právnické osoby zdaňovanou podle § 6 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP.

Rozlišení mezi členem orgánu a orgánem právnické osoby je přitom podstatné pro určení postupu při zdaňování odměn daňových nerezidentů.

Podle ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 6) ZDP ve vazbě na § 36 ZDP podléhají odměny členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob zdanění v České republice bez ohledu na to, kde je činnost vykonávána. Na druhou stranu, ustanovení § 22 odst. 1 písm. b) ZDP stanoví (upravující ostatní příjmy ze závislé činnosti, mezi něž se v předchozích letech zahrnovaly také odměny statutárních orgánů právnických osob), že za příjmy ze zdrojů na území České republiky se považují příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky.

Z těchto ustanovení vyplývá, že pokud bude jednatelem společnosti se sídlem v České republice daňový nerezident ve smyslu § 2 odst. 3 ZDP, resp. smluv o zamezení dvojího zdanění, bude jeho odměna za činnost jednatele považována za příjem pocházející ze zdrojů na území České republiky, a to buď na základě § 22 odst. 1 písm. b) jako příjem ze závislé činnosti nebo na základě § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP jako příjem člena statutárního orgánu. § 36 ZDP pak určuje, že na příjmy dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP se uplatňuje srážková daň (vypočtená ze „superhrubé“ mzdy, avšak bez uplatnění solidárního zvýšení daně podle § 38ha ZDP), zatímco příjmy dle § 22 odst. 1 písm. b) ZDP v tomto výčtu uvedeny nejsou, a proto se u těchto příjmů uplatní zálohová daň dle § 38h ZDP a solidární zvýšení daně podle § 38ha ZDP.

Rozdíl mezi srážkovou daní a zálohovou daní se v konečném důsledku stírá v případě daňových rezidentů jiného členského státu Evropské unie či Evropského hospodářského prostoru, zahrnou-li příjmy zdaněné srážkovou daní podle § 36 odst. 8 ZDP do svého daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob; srážková daň se v tomto případě stane daní zálohovou.

2. Legislativní úprava a diskuse

2.1. Připomínky KDP k návrhu novely ZDP na rok 2015

V březnu 2014 předložili zástupci KDP ČR v rámci jednání pracovní skupiny k dopadům NOZ zástupcům MF ČR a GŘŘ připomínky k návrhu novely ZDP pro rok 2015. Uvedený text uváděl:

„S ohledem na nejasnosti ohledně výkladu změny NOZ a ZOK ve vztahu k postavení jednatelů – daňových nerezidentů - doporučujeme upravit příslušné ustanovení § 22 ZDP tak, aby bylo zřejmé, že daňový režim zdanění nerezidentů v postavení

písmenu c) dostává za svou činnost odměnu (§ 195 NOZ). Navrhovaná úprava dále reaguje na zavedení institutu ústavu. Jeho statutárním orgánem je ředitel, jeho odměna se zahrne pod ustanovení písmene c).“

jednatele bude stejný jako u členů představenstva.“

2.2. Novela ZDP na rok 2015 (sněmovní tisk 252)

Návrh novely ZDP (sněmovní tisk 252) reflektoval tyto připomínky úpravou příslušných ustanovení § 6 odst. 1 písm. c) ZDP a § 22 odst. 1 písm. g) bodu 6 ZDP, a to v bodech 28 a 111 novely.

Důvodová zpráva k tomuto sněmovnímu tisku pak uvádí následující:

„K bodu 28 (§ 6 odst. 1 písm. c) bod 2)

Jedná se o legislativně technické zpřesnění potvrzující obecnou právní úpravu orgánů právnických osob v novém občanském zákoníku (§ 151 a násl. NOZ), která vychází z pojetí, že i jedno osobový orgán právnické osoby má člena (př. jednatel je členem statutárního orgánu s. r. o., obdobně statutární ředitel a. s.). Od 1. ledna 2014 tak odpadá nutnost rozlišovat mezi osobou, která je orgánem právnické osoby a osobou, která je členem orgánu právnické osoby. Nový občanský zákoník toto pojetí výslovně potvrzuje v § 152 odst. 1, kde stanovuje, že orgány právnické osoby tvoří orgány o jednom členu (individuální) nebo o více členech (kolektivní) a dále též v navazujících ustanoveních, ve kterých hovoří pouze o členech voleného orgánu (leg. zkratka v § 152 odst. 1 pro fyzickou osobu, která je členem orgánu právnické osoby a která je do funkce volena, jmenována či jinak povolána).

Z tohoto důvodu se navrhuje vypustit pro nadbytečnost v § 6 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů bod 2, neboť fyzická osoba v chápání orgánů právnických osob občanským zákoníkem je vždy členem orgánu právnické osoby, nikoliv sama orgánem právnické osoby. Odměny člena ať již individuálního nebo kolektivního orgánu právnické osoby jsou od 1. ledna 2014 v důsledku občanského zákoníku vždy zahrnuty v § 6 odst. 1 písmenu c) bod 1 zákona o daních z příjmů.

Odměna je chápána ve smyslu zákona o obchodních korporacích, který v § 59 až § 61 upravuje smlouvu o výkonu funkce neboli práva a povinnosti mezi obchodní korporací a členem jejího orgánu. Součástí smlouvy jsou údaje o odměňování, které zahrnuje veškeré plnění, která této osobě za výkon funkce člena orgánu právnické osoby od obchodní korporace náleží.“

Text důvodové zprávy k bodu 111 (§ 22 odst. 1 písm. g) bod 6) novely je pak totožný s výše uvedeným.

2. Závěr 1

S ohledem na výše uvedené lze uzavřít, že změna navrhovaná s účinností od 1. 1. 2015 je koncipována jako potvrzení stavu existujícího od 1. 1. 2014, tj. již pro zdaňovací období roku 2014 by měl být jednatel – daňový nerezident považován za člena orgánu právnické osoby. Následně by měl být příjem takové osoby podřazen pod ustanovení § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP a uplatněna srážková daň dle § 36

ZDP.

Stanovisko GFR:

Souhlas.

3. Postup v průběhu roku 2014

S ohledem na zmíněná zavádějící ustanovení NOZ, ZOK a ZDP postupovala řada plátců daně v roce 2014 nadále tak, jako v roce 2013, tj. nadále aplikovali na příjmy jednatelů – daňových nerezidentů zálohovou daň dle § 38h ZDP.

Po zveřejnění návrhu novely a důvodové zprávy přistoupili někteří plátců daně ke změně postupu a zpětně začali podávat hlášení ke srážkové dani. Jiní plátců příjmů s ohledem na zavádějící text ZOK a ZDP zdaňují příjmy jednatelů – daňových nerezidentů zálohovou daní dodnes. Vzhledem k tomu, že v případě srážkové daně nedochází k uplatnění solidárního zvýšení daně, vzniká v těchto případech mnohdy „přeplatek“ na dani, tj. na původní zálohové dani bylo odvedeno více, než by mělo být odvedeno na srážkové dani.

V této souvislosti však plátců stojí před nejistotou ohledně postupu správce daně v následujících otázkách:

- 1) Bude sankcionován postup, kdy až do konce roku 2014 bude plátců aplikovat zálohovou daň a začne u jednatelů – nerezidentů aplikovat srážkovou daň až po účinnosti novely ZDP (viz sněmovní tisk 252)?
- 2) Bude vyměřována pokuta za pozdní podání hlášení pro srážkovou daň, pokud plátců daně opravil nebo opraví svůj dosavadní postup?
- 3) Jakým způsobem lze dosáhnout převodu prostředků z účtu správce daně pro zálohovou daň na účet pro srážkovou daň?

a. Závěr k otázce 1)

Vzhledem k tomu, že zákonná úprava ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 může být interpretována více možnými způsoby a plátců daně postupovali s ohledem na text zákona a důvodovou zprávu k němu, a s ohledem na předpoklad, že na zálohové dani bude odvedeno na účet správce daně stejně či více, než pokud by byla aplikována srážková daň, neměl by být postup, kdy plátců daně odváděli z odměn jednatelů zálohovou daň pozastavován a plátců daně postihováni za uplatňování postupu podle předpisů účinných do konce roku 2013, a to až do účinnosti příslušné novely ZDP (viz sněmovní tisk 252). Tento přístup je v souladu s principem „v pochybnostech ve prospěch daňového poplatníka“, vyplývajícím z ustálené judikatury.

Stanovisko GFR:

Souhlas s názorem KDP.

Finanční správa nebude u zdaňovacího období 2014 rozporovat způsob zdanění, pokud byla u daňových nerezidentů z odměn jednatelů, ale i ředitelů obecně

prospěšných společností nebo ředitelů ústavů sražena zálohová daň, a to vzhledem k výše uvedenému v příspěvku KDP, zejména s přihlédnutím ke skutečnosti, že důvodová zpráva k novele ZDP pro zdaňovací období 2014 výslovně uváděla, že jednatel – fyzická osoba je orgán právnické osoby, který se zdaňuje podle § 6 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP a v § 22 odst. 1 písm. g) bod 6. ZDP bylo pro zdaňovací období 2014 uvedeno, že daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně se aplikuje na odměny členů... tzn. výslovně na § 6 odst. 1 písm. c) bod 1 ZDP.

b. Závěr k otázce 2)

S ohledem na nejasnosti ve znění výše zmíněných předpisů a v souladu s principy řádné správní praxe a právní jistoty poplatníků navrhuje přijmout závěr, že pozdní podání hlášení pro srážkovou daň nebude předmětem pokuty za opožděné tvrzení daně od správce daně.

Stanovisko GŘ:

Souhlas s názorem KDP:

Odůvodnění: V případech, kdy plátce daně v průběhu roku 2014 srážel z příjmů jednatelů - nerezidentů zálohovou daň a rozhodne se, že toto sám napraví (přesto, že správce daně nebude rozporovat způsob srážení zálohovou daní), pak musí provést opravu ve způsobu srážení (nelze v této souvislosti hovořit o chybně směřované platbě) – a následně v této souvislosti zašle opožděně „Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou“, tak pokuta za pozdní podání tohoto hlášení, které plátce daně podává podle §38d odst. 3 ZDP nebude použita, a to z důvodu, že se nejedná o hlášení podávané podle daňového řádu (úprava tiskopisu pro ZO 2015), tzn. nejedná se v tomto případě o daňové tvrzení. Na základě uvedeného hlášení nedochází k předepsání do evidence daní, ale uvedené hlášení slouží pouze pro účely vystavení „Potvrzení o sražené dani“ podle § 38d odst. 7 ZDP.

Po konci roku plátce daně následně uvede do

a) Vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti: mělo být sraženo na zálohové dani (sl. 1) „0“ a bylo sraženo (sl. 2) „xxx“ – oprava se promítne do sl. 1 příslušného měsíce,

b) Vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob: mělo být sraženo xxx (sl. 1) bylo sraženo „0“ – oprava se promítne do sl. 1 příslušného měsíce

Případný nedoplatek na dani – DP 772, popř. přeplatek na dani – DP 71 vzniká až na základě předepsání jednotlivých částek z vyúčtování do evidence daní (poz. v průběhu roku bylo předepisováno pouze dle plateb) a porovnáním se stavem ODÚ.

c. Závěr k otázce 3)

V případech, kdy došlo k řádnému odvodu zálohové daně v částce stejné nebo vyšší, než by byla srážková daň, měly by být příslušné finanční prostředky v plné výši

převedeny z účtu zálohové daně na účet srážkové daně. Z administrativních důvodů na straně správce daně navrhujeme provést tento převod na základě podání hlášení pro srážkovou daň a podnětu plátce daně. Správce daně převede přeplatek na účet daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na účet daně z příjmů fyzických osob – vybírané srážkou podle zvláštní sazby, a to ke dni vzniku přeplatku, tj. ke dni následujícímu původnímu dni úhrady daně zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Po projednání v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry publikovat formou sdělení, aby byli poplatníci o uvedeném výkladu informováni.

Stanovisko GFŘ:

Nesouhlas. Ze stanoviska k bodu 2 je zřejmé, že případný přeplatek vzniká až na základě vyúčtování.