

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN ke dni 14.11.2018

Daň z příjmů

535/14.11.18 Hlášení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v souvislosti s výplatou, poukázáním nebo připsáním odměny člena orgánu právnické osoby (českého daňového nerezidenta)

Předkládají: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991
Bc. Klára Javůrková, asistent daňového poradce
Mgr. Lucie Fuksová, advokátní koncipientka

1. Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je sjednocení přístupu ve věci podávání hlášení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v souvislosti s výplatou, poukázáním nebo připsáním odměny člena orgánu právnické osoby (českého daňového nerezidenta) v návaznosti na novelu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů – provedenou zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní s účinností od 1. 7. 2017 a souvisejících práv a povinností dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“ nebo „DŘ“).

2. Obecný popis situace

Odměna člena orgánu právnické osoby je považována za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Pokud odměna plyne členu orgánu právnické osoby, který je považován za českého daňového nerezidenta, jedná se o příjem, který dle § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP je považován za příjem ze zdrojů na území České republiky, a to bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plyne, i na to, zda je činnost člena orgánu právnické osoby vykonávána na území České republiky či nikoliv.

Tento příjem ze závislé činnosti je u českého daňového nerezidenta zdaňován daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP (popřípadě dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP). Z hlediska smluv o zamezení dvojího zdanění, uzavíraných Českou republikou, bude v takovém případě obvykle příjem podřazen pod článek tantiémy. Dle tohoto článku má stát zdroje příjmu obvykle právo na zdanění tohoto příjmu bez ohledu na místo fyzického výkonu činnosti.

Dle § 38d odst. 1 ZDP je plátce daně povinen provést srážku při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak nejpozději v den, kdy o dluhu účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem (tj. v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů).

Plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku. Dle aktuálně účinného zdanění § 38d odst. 3 ZDP je **plátce povinen tuto skutečnost s výjimkou příjmů podle § 6 odst. 4 ZDP týkající se pouze zahraničních subjektů současně oznámit správci daně na tiskopise**

vydaném Ministerstvem financí. Správce daně může plátce daně na základě jeho žádosti zprostit v odůvodněných případech této oznamovací povinnosti. Srážka daně se provádí ze základu daně stanoveného podle § 36 ZDP.

3. Rozbor problematiky

Výše uvedenou novelou ZDP upravenou zákonem č. 170/2017 Sb. došlo k 1. 7. 2017 v § 38d odst. 3 ZDP k následujícím úpravám:

161. V § 38d odst. 3 větě třetí se slova „v hlášení“ nahrazují slovy „na tiskopise vydaném Ministerstvem financí“ a větě čtvrté se slova „povinnosti podat hlášení“ nahrazují slovy „této oznamovací povinnosti“.

V platném znění se změna projevila následujícím způsobem:

*(3) Plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku podle odstavců 1 a 2. Pokud je plátce povinen podat daňové přiznání v průběhu zdaňovacího období, je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně nejpozději do termínu pro podání tohoto daňového přiznání. Tuto skutečnost s výjimkou příjmů podle § 6 odst. 4 týkající se pouze zahraničních subjektů je současně povinen oznámit správci daně ~~v hlášení~~ **na tiskopise vydaném Ministerstvem financí**. Správce daně může plátce daně na základě jeho žádosti zprostit v odůvodněných případech ~~povinnosti podat hlášení~~ **této oznamovací povinnosti**. Srážka daně se provádí ze základu daně stanoveného podle § 36.*

V důvodové zprávě k této úpravě § 38d odst. 3 ZDP je uvedeno následující:

K bodu 154 (§ 38d odst. 3 věta třetí a čtvrtá)

Skutečnost stanovenou podle § 38d odst. 3 věty třetí zákona o daních z příjmů je plátce daně povinen správci daně podat na tiskopisu nazvaném Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou. Tento tiskopis slouží k vydání potvrzení poplatníkovi o sražené dani. Použití výrazu „hlášení“ v textu ustanovení je matoucí s ohledem na institut hlášení podle daňového řádu. Na základě tiskopisu, o který se jedná v § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů, se nepředepisuje do evidence daní, nejedná se tedy o hlášení ve smyslu daňového řádu, a proto se pro lepší srozumitelnost navrhuje slovo „hlášení“ v tomto ustanovení nepoužívat.

Na výše uvedené změny nicméně doposud nezareagovala Finanční správa ČR úpravou příslušného formuláře. Formulář požadovaný ze strany správce daně je tak stále nazýván HLÁŠENÍ PLÁTCE DANĚ o dani z příjmů vybírané srážkou (tiskopis č. 25 5478 MFin 5478 - vzor č. 13). Navíc je u tohoto formuláře i nadále ponechána možnost podání řádného nebo následného hlášení včetně kolonky pro uvedení data, kdy byly zjištěny důvody pro podání následného hlášení.

Vzniká tedy rozpor mezi textem zákona a zněním formuláře, který byl sice vydán k provedení zákona, avšak nereflektuje změnu provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. Zatímco zákon hovoří o „oznámení“, formulář stále uvedenou písemnost označuje jako „hlášení“.

ZDP dále neupravuje pravidla pro formu podávání výše uvedeného oznámení/hlášení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, postup při podání následného hlášení či sankce za nepodání hlášení. Lze se tak domnívat, že se uplatní tedy obecná úprava podle daňového řádu.

S ohledem na výše uvedené nastala situace, kdy není zcela jednoznačné, jaká ustanovení jsou závazná při podávání oznámení/hlášení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v souvislosti s výplatou, poukázáním nebo připsáním odměny člena orgánu právnické osoby (českého daňového nerezidenta) a jaká související práva či povinnosti vznikají dle daňového řádu v návaznosti na plnění této povinnosti, kterou ukládá ZDP. Není ani zřejmé, jak bude správcem daně postupováno v případě, že plátce opomene oznámení na formuláři hlášení k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně podat ve lhůtě stanovené ZDP. Smyslem tohoto příspěvku je potvrzení interpretace zákona ve smyslu důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. ze strany Finanční správy a Ministerstva financí a tím posílení právní jistoty plátců i správců daně.

Důsledky vyplývající z nejasné interpretace pojmu oznámení/hlášení a návrhy dílčích závěrů

a) Ke konkurenci obsahu formuláře a zákona

Je zřejmé, že formulářem není možné stanovit daňovým subjektům žádné povinnosti nad rámec zákona. Dále platí, že pokud je formulář v rozporu se zněním zákona, je třeba postupovat podle zákona.

Platí dokonce, že nejenže formulář nemůže být v rozporu se zákonem, ale zákon ani nemůže moci výkonné stanovit příliš široký prostor pro specifikaci povinností daňových subjektů prostřednictvím formuláře.

Ke vztahu formulářů a zákona se v nedávné době vyjádřil Ústavní soud, a je tedy třeba upozornit na jeho nálezy sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016, uveřejněný ve Sbírce rozhodnutí Ústavního soudu pod č. 40/2017 Sb., kterým Ústavní soud zrušil část zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, týkající se formulářů pro podávání kontrolního hlášení. Dle Ústavního soudu nepřijatelným způsobem přenášel pravomoc, která měla být svěřena moci zákonodárné (zákon) do rukou moci výkonné (formulář Ministerstva financí). Ústavní soud mj. uvedl, že „Zákon „předepsané údaje“ nijak blíže neupřesňuje a prostřednictvím ustanovení § 72 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 458/2011 Sb., ponechává na Ministerstvu financí, aby tyto údaje konkretizovalo v elektronickém formuláři kontrolního hlášení. [...] kontrolní hlášení musí plátci podávat bez vyzvání a uvádět v něm údaje dle aktuální podoby formuláře. Tento formulář tak získává podobu jakéhosi podzákonného předpisu, který neurčitěmu okruhu adresátů ukládá konkrétní povinnosti. A protože povinnosti jsou v zákoně vymezeny velmi neurčitě a široce, jejich konkretizace je na Ministerstvu financí. Lze souhlasit s návrhovateli, že výkonné moci je tak svěřena moc, která dle Ústavy náleží jen moci zákonodárné.“

Systematickým výkladem závěrů daného nálezu jakož i příslušných ustanovení zákona lze dojít k jednoznačnému závěru, že pokud jsou v rozporu znění formuláře a zákonného ustanovení, je třeba upřednostnit zákon.

Proto vzhledem ke znění § 38d odst. 3 ZDP a důvodové zprávy k novele provedené zákonem č. 170/2017 Sb. navrhujeme uzavřít, že podání oznámení dle § 38d odst. 3 ZDP je plněním oznamovací povinnosti, a nejedná se o hlášení dle daňového řádu. Navrhujeme přijmout závěr, že do doby úpravy znění příslušného formuláře tak, aby korespondovalo se zněním zákona, bude na Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou nahlíženo jako na oznámení, nikoliv jako na hlášení ve smyslu daňového řádu.

b) Povinná elektronická forma podání

Výše uvedený rozpor má konsekvence týkající se povinné elektronické formy podání dle § 72 daňového řádu. Toto ustanovení v odst. 1 taxativně vyjmenovává typy podání, u nichž je požadována elektronická forma v případě, že daňový subjekt nebo jeho zástupce má zpřístupněnu datovou schránku. Jelikož hlášení je součástí legislativní zkratky daňové tvrzení, v případě upřednostnění formy „hlášení“ by se povinná elektronická forma vztahovala i na něj. To ale odporuje důvodové zprávě k novele § 38d ZDP, která uvádí, že *„Na základě tiskopisu, o který se jedná v § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů, se nepředepisuje do evidence daní, nejedná se tedy o hlášení ve smyslu daňového řádu“*.

Vzhledem k výše uvedenému navrhujeme přijmout dílčí závěr, že na formulář Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou se povinná elektronická forma podání dle § 72 daňového řádu nevztahuje, a toto podání je možno podávat jak v písemné, tak elektronické formě ve smyslu obecného ustanovení § 71 daňového řádu.

c) Lhůta pro podání oznámení/hlášení

Další nejasností, která v současnosti z nejasné interpretace oznámení/hlášení plyne, je režim lhůt pro podání takového oznámení/hlášení. Dle formuláře je nutno označit, zda se jedná o řádné nebo následné hlášení.

Dle § 142 daňového řádu je možno následné hlášení podat jen do uplynutí lhůty pro podání vyúčtování nebo do doby, než správce daně stanoví daň plátcí k přímé úhradě. Dále je plátce vázán lhůtou podle § 141 odst. 1 daňového řádu (do konce měsíce následující po měsíci, ve kterém daňový subjekt zjistil, že daň měla být stanovena jinak). Dle § 38d odst. 3 ZDP je ovšem plátce povinen oznámení podat současně s odvedením sražené daně správci daně. To je nutno provést buď *„do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku“*, nebo pokud je plátce povinen v průběhu zdaňovacího období podat daňové přiznání, *„nejpozději do termínu pro podání tohoto daňového přiznání“*. Tato povinnost ovšem v případě oznámení není omezena podáním vyúčtování.

Navrhujeme přijmout dílčí závěr, že pro formulář Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou platí povinnost toto oznámení podat ve lhůtě definované § 38d odst. 3 ZDP. V případě včasného a řádného nesplnění této povinnosti pak může správce daně přistoupit k uložení sankce v podobě pokuty za nesplnění povinností nepeněžité povahy (viz bod d).

d) Sankce za pozdní podání oznámení/hlášení

Také sankce za pozdní podání oznámení/hlášení může být předmětem pochybností. Vzhledem k tomu, že v případě sankcí vztahujících se k nesplnění povinností tvrzení/platební povinnosti se výše sankce určuje z částky daně, která se vyměřuje/předepisuje do evidence daní na základě daného tvrzení, v případě oznámení/hlášení není de facto z čeho takovou sankci vypočítat.

Oproti tomu u ohlašovací povinnosti se jako možná sankce uplatní pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247a odst. 1 písm. a) DŘ, který stanoví, že správce daně **může** pokutu do 500 000 Kč uložit tomu, kdo nesplní registrační, ohlašovací nebo jinou oznamovací povinnost stanovenou daňovým zákonem nebo správcem daně.

Navrhujeme přijmout dílčí závěr, že pro případ nesplnění povinnosti podat oznámení dle § 38d odst. 3 ZDP na formuláři Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou jako sankce **může být** uplatněna pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247a odst. 1 písm. a) daňového řádu (tj. pokuta do výše 500 000 Kč).

4. Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFŘ k dílčím závěrům pod body a), b), c) a d) vhodně publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se navrženými závěry KDP:

K bodu a)

Do doby úpravy znění příslušného formuláře tak, aby korespondovalo s platným zněním zákona, bude na Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou nahlíženo jako na oznámení, nikoliv jako na hlášení ve smyslu daňového řádu, nejedná se o daňové tvrzení.

K bodu b)

Na formulář Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou se povinná elektronická forma podání dle § 72 daňového řádu nevztahuje, a toto podání je možno podávat jak v písemné, tak elektronické formě ve smyslu obecného ustanovení § 71 daňového řádu.

K bodu c)

Pro formulář Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou platí povinnost toto oznámení podat ve lhůtě definované § 38d odst. 3 ZDP.

K bodu d)

Pro případ nesplnění povinnosti podat oznámení dle § 38d odst. 3 ZDP na formuláři Hlášení plátce daně o dani z příjmů vybírané srážkou jako sankce může být uplatněna pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247a odst. 1 písm. a) daňového řádu (tj. pokuta do výše 500 000 Kč)

Tyto závěry jsou také v souladu se závěry KV KDP 439/17.12.14.