

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN k 2.5.2018**

K navrženým bodům a), b)

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

K navrženému bodu c)

Částečný rozpor GFŘ se závěrem předkladatele

**Daň z příjmů****514/24.01.18 Zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta)**

Předkládá: Ing. Lenka Nováková, daňový poradce, č. osv. 4991

**1. Cíl příspěvku**

Cílem příspěvku je potvrzení způsobu zdanění odměny člena výboru pro audit, který je považován za českého daňového nerezidenta.

Příspěvek navazuje na příspěvek č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit a na příspěvek č. 489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně.

**2. Obecný popis situace**

Vzhledem k tomu, že tento příspěvek velmi úzce navazuje na příspěvek č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit níže krátce shrňme závěry, se kterými byl tento příspěvek uzavřen:

1. Dne 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona č. 334/2014 Sb., o auditorech, kterou bylo zrušeno zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti.
2. Nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonávajících členů kontrolního orgánu nebo ze třetích osob.
3. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy výboru pro audit jeho kontrolní orgán.
4. Člen výboru pro audit vystupuje v zájmu subjektu veřejného zájmu a slouží k zajištění jeho předmětu činnosti.
5. Jestliže nejvyšší orgán nebo kontrolní orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit, pak se jedná o jednostranný akt, kterým oprávněná osoba stanovuje určitou osobu (s její akceptací) do funkce a zároveň stanoví funkční období výboru pro audit (v těchto případech je uzavírána smlouva o výkonu funkce, kde jsou sjednány podmínky pro výkon funkce člena výboru pro audit).
6. Výbor pro audit je útvarem společnosti, jehož člen vystupuje vždy jménem subjektu veřejného zájmu a jeho výstup je vždy kolektivní. Jedná se tedy o

kolektivní poradní a monitorovací těleso vrcholného vedení společnosti, které dohlíží nad řádným plněním povinností v oblasti účetnictví a jeho nezávislého externího ověřování.

7. Podle § 6 odst. 10 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZDP"), jsou funkčními požitky odměny za výkon funkce a plnění poskytovaná v souvislosti se současným nebo dřívějším výkonem funkce v:

*„jiných orgánech a institucích“.*

8. V ZDP je použita právní fikce, podle níž se za příjem ze závislé činnosti (funkční požitek) považují také odměny za výkon funkce v blíže určených orgánech.
9. Plnění v podobě funkčního požitku člena výboru pro audit se pak zdaňuje dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP, bez ohledu na:

- právní předpis, který upravuje vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu,
- smluvní typ, který vzájemná práva a povinnosti člena výboru pro audit a subjektu veřejného zájmu zakládá,
- způsob výkonu práce a vyplacení odměny za ní,
- skutečnost, že člen výboru pro audit je nevýkonným členem kontrolního orgánu subjektu veřejného zájmu nebo třetí osobou.

Z výše uvedeného vyplývá, že odměna člena výboru pro audit je považována dle ZDP za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2 ZDP.

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit způsob zdanění odměny člena výboru pro audit, který je považován za českého daňového nerezidenta (daňového rezidenta jiného členského EU/EHP státu).

### **3. Rozbor problematiky**

#### **a) Záloha na daň z příjmů ze závislé činnosti versus daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně**

V § 22 odst. 1 písm. b) ZDP je stanoveno, že za příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky se u poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 (daňových nerezidentů) považují příjmy ze závislé činnosti (zaměstnání), která je vykonávána na území České republiky. Tento příjem pak podléhá záloze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti dle § 38h ZDP.

Dále v § 22 odst. 1 písm. g) bod 6 ZDP je stanovena speciální úprava týkající se odměn členů orgánů právnických osob bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou. Na toto ustanovení následně navazuje § 36 odst. 1 písm. a) bod 1 ZDP, který

stanoví, že odměna člena (českého daňového nerezidenta) orgánů právnických osob podléhá v České republice zvláštní sazbě dani („srážkové dani“) ve výši 15%.

Vzhledem k tomu, že v příspěvku č. 459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit bylo uzavřeno, že odměna člena výboru pro audit je funkční požitkem dle § 6 odst. 1 písm. a bod 2 ZDP a v návaznosti na výše uvedené **navrhujeme potvrdit, že bude dle § 38h ZDP** odměna člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) **podléhat záloze na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti**, nikoli srážkové dani dle § 36 odst. 1 písm. a bod 1 ZDP.

**b) Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti z odměny člena výboru pro audit českého daňového nerezidenta**

Příspěvek č. 489/14.12.16 Povinnost odvodu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti za práci vykonávanou v zahraničí plátcí daně se zabýval sjednocením postupu u povinnosti odvodů záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti v případě, že poplatník (zaměstnanec) vykonává činnost (částečně vykonává činnost) v zahraničí.

V rámci daného příspěvku bylo uzavřeno, že pokud je plátcé daně schopen prokázat, že zaměstnává českého daňového nerezidenta s místem výkonu práce v zahraničí (tj. že se jedná o daňového nerezidenta vykonávajícího fyzicky práci mimo území České republiky), nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, neboť daný příjem nemá zdroj v České republice.

Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň v daném případě nemá opodstatnění a plátcé tak v tomto případě správce daně žádat nebude.

Dále bylo uzavřeno, že pokud plátcé daně zaměstnává daňového nerezidenta, který částečně pracuje jak v České republice, tak i částečně v zahraničí, příjmy daňového nerezidenta za práci mimo území České republiky nemají zdroj v České republice, tj. v souladu s § 22 ZDP a příslušnou smlouvou o zamezení dvojího zdanění nepodléhají dani z příjmů v České republice a plátcé daně tak nemá povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů z části mzdy zaměstnance, která odpovídá jeho práci v zahraničí, pokud je schopen tyto podstatné skutečnosti prokázat.

V České republice bude tedy odvádět zálohy na daň pouze z té části mzdy, která bude odpovídat dnům práce vykonávané na území České republiky. Výši příjmu zdanitelného v České republice prokazatelně doloží plátcé daně vhodnou evidencí docházky zaměstnance, cestovním kalendářem apod. V těchto případech také nebude žádán správce daně o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti.

Na základě výše uvedeného lze uzavřít a navrhuje potvrdit, že **plátce daně nebude mít povinnost odvádět zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta), který bude plně pracovat mimo území České republiky** (tj. dle jeho pracovního kalendáře v České republice nebude fyzicky vykonávat žádnou pracovní činnost).

Pokud by člen výboru pro audit, český daňový nerezident, pracoval na území České republiky pouze částečně (např. přijel do České republiky pouze 1x za měsíc na zasedání výboru a měl dohodnutu měsíční odměnu za výkon funkce člena výboru pro audit), pak by plátce daně měl povinnost odvést měsíční zálohu na daň z příjmů ze závislé činnosti pouze z příjmu připadajícího na tento jeden pracovní den odpracovaný na území České republiky.

Příjem ze závislé činnosti vážící se k ostatním pracovním dnům vykonaným mimo území České republiky v daném měsíci není považován za příjem ze zdrojů v České republice v souladu s § 22 odst. 1 písm. b ZDP a nepodléhá zdanění v České republice.

Žádost o zrušení povinnosti srážet zálohy na daň ve výše uvedených případech nemá opodstatnění a plátce tak v těchto případech správce daně žádat nebude.

Pokud si plátce daně není zcela jist rezidentskou pozicí člena výboru pro audit (což v okamžiku počátku práce může být nejasné), může správce daně požádat o zproštění povinnosti odvádět zálohy na daň tak, jako by se jednalo o daňového rezidenta a vyčkat na rozhodnutí správce daně.

Pokud plátce daně tento postup z jakéhokoliv důvodu nevyužije, odvádí plátce daně zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z plné výše zúčtovaného příjmu ze závislé činnosti (tj. z plné výše odměny zúčtované členu výboru pro audit).

### **c) Odměna člena výboru pro audit českého daňového nerezidenta z pohledu mezinárodního zdanění**

Dle názoru autorky lze odměnu člena výboru pro audit z pohledu mezinárodního zdanění podřadit pod článek „Příjmy ze zaměstnání/Zaměstnání“ smluv o zamezení dvojího zdanění vycházejících z OECD modelu.

Pokud tedy plátce daně odváděl zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti z plné výše zúčtovaného příjmu ze závislé činnosti českého daňového nerezidenta, ale finální daň nepřísluší České republice, neboť zde nepracoval, je třeba zálohu poplatníkovi (členovi výboru pro audit) vrátit.

Navrhujeme potvrdit, že poplatník (člen výboru pro audit) daňový nerezident podá podle § 38g ZPD přiznání k dani z příjmů fyzických osob za příslušné zdaňovací

období, kde bude deklarovat a zdaňovat pouze svůj příjem vztahující se k práci vykonané v České republice v daném zdaňovacím období.

Plátce daně vystaví poplatníkovi potvrzení o zdanitelných příjmech za dané zdaňovací období, na němž uvede celkovou částku zúčtovaných zdanitelných příjmů (příjmy vztahující se jak k práci vykonané na území České republiky, tak i k práci vykonané mimo území České republiky), sražené zálohy na daň a současně vystaví vyrozumění pro správce daně, že činnost byla vykonávána (částečně vykonávána) mimo území České republiky. Tyto dokumenty doloží poplatník správci daně jako přílohy k daňovému přiznání za dané zdaňovací období.

**Správce daně tak poplatníkovi (členovi výboru pro audit) českému daňovému nerezidentovi za podmínek daňového řádu přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vrátí.**

#### 4. Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhujeme názor GFR k dílčím závěrům pod body 3a), 3b) a 3c ke zdanění odměny člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta) vhodně publikovat.

#### **Stanovisko GFR**

##### **K části 3 písm. a) příspěvku**

Podle zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, ve znění zákona č. 334/2014 Sb. a pozdějších předpisů výbor audit **není orgánem** subjektu veřejného zájmu ze zákona, nicméně **je i nadále možné, aby jako orgán společnosti veřejného zájmu zřízen byl<sup>1</sup>**. V této souvislosti je třeba upozornit, že **předmětem příspěvku na KV KDP č. 459/24.01.18 bylo zdanění příjmů členů výboru pro audit, který status orgánu právnické osoby nemá, a příspěvek neřešil případ, kdy by členem výboru pro audit byl daňový nerezident.**

S ohledem na výše uvedené je v případě nerezidenta s příjmem v podobě odměny člena výboru pro audit popsaném v nově podaném příspěvku, nutné zohledňovat:

1. **jestli byl výbor pro audit v daném případě zřízen jako orgán právnické osoby a**
2. **znění smlouvy o zamezení dvojího zdanění aplikovatelné na konkrétní případ.**

**V případě, že výbor pro audit nebyl zřízen jako orgán právnické osoby, odměna jeho člena je příjmem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) bod 2. zákona č.**

<sup>1</sup> viz důvodová zpráva k návrhu zákona č. 334/2014 Sb. k bodu č. 184:

DZ k bodu 184 (§ 44 odst. 1 věta druhá)

Novelizačním bodem se zrušuje zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti především z důvodu **disproporce vůči ostatním výborům zřizovaným i v rámci téže společnosti** (výbor pro rizika, výbor pro odměňování aj.). **Touto úpravou samozřejmě není dotčena možnost zřídit výbor pro audit jako orgán společnosti, stanoví-li tak zakladatelské právní jednání subjektu veřejného zájmu.**

586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“), který se coby příjem ze závislé činnosti podle **§ 22 odst. 1 písm. b)** zákona u nerezidentů považuje za příjem ze zdrojů na území České republiky **jen za předpokladu, že je činnost vykonávána na území České republiky**. Příjem nerezidenta dle § 22 odst. 1 písm. b) zákona nepodléhá zdanění srážkovou daní, plátce tedy z něho za výše uvedených podmínek sráží **zálohy podle § 38h zákona** (od zdaňovacího období 2018 příp. použije srážkovou daň v souladu s § 6 odst. 4 písm. b) zákona, pokud se bude jednat o příjem do 2.500 Kč a poplatník u plátce daně neučiní prohlášení k dani dle § 38k zákona). Z hlediska smlouvy o zamezení dvojího zdanění bude v takovém případě příjem poplatníka podřazen článku Zaměstnání.

V případě, že výbor pro audit **byl zřízen jako orgán právnické osoby**, odměna jeho člena je příjmem dle **§ 6 odst. 1 písm. c)** zákona. U nerezidenta, pokud mu příjem plyne od rezidenta České republiky nebo od stálé provozovny v České republice, se jedná o příjem, který je podle **§ 22 odst. 1 písm. g) bod 6.** zákona považován za příjem ze zdrojů na území České republiky bez ohledu na to, z jakého právního vztahu plynou a **bez ohledu na to, kde je činnost člena tohoto orgánu vykonávána**. Tento příjem ze závislé činnosti se u nerezidentů zdaňuje **srážkovou daní podle § 36 odst. 1 písm. a) bod 1.** zákona (případně podle § 36 odst. 1 písm. c) zákona), **nestanoví-li smlouva o zamezení dvojího zdanění jinak**.

V závislosti na znění článku Tantiémy ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění aplikovatelné na konkrétní případ **může být právo státu na zdanění předmětného příjmu omezeno**. Protože textace tohoto článku se v jednotlivých smlouvách o zamezení dvojího zdanění liší, bude v některých případech tento příjem poplatníka podřazen pod článek **Tantiémy** (v takovém případě má stát zdroje příjmu právo na zdanění zpravidla bez ohledu na místo výkonu činnosti). V ostatních případech se jeho zdanění bude řídit článkem **Zaměstnání** (právo státu zdroje příjmu je pak **podmíněno mimo jiné výkonem činnosti na jeho území**).

**K části 3 písm. b) příspěvku** (povinnost srážet poplatníkovi zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti):

V případě, kdy odměna člena výboru pro audit představuje **příjem ze závislé činnosti**, přísluší České republice právo na zdanění jen v případě, že práce (činnost) je vykonávána v České republice.

a) Plátce daně nemá povinnost srážet zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze **závislé činnosti člena výboru pro audit (českého daňového nerezidenta), který plně pracoval mimo území České republiky**.

b) Pokud by byla část práce vykonána v zahraničí a část v České republice, pak je **třeba měsíční odměnu za výkon funkce rozdělit v poměru počtu dnů odpracovaných v České republice a počtu dnů odpracovaných v zahraničí**. Plátce v takovém případě nemá povinnost odvádět zálohy podle § 38h zákona **z části příjmu za práci vykonávanou mimo území České republiky**.

Zálohy podle § 38h ZDP je tedy plátce je povinen z předmětných příjmů nerezidenta srážet, pokud se nejedná o případ pod písm. a) nebo b) ve vztahu k části příjmů za práci vykonanou mimo území ČR, ledaže se jedná o příjmy, jejichž zdanění v České republice by bylo v rozporu se smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Srážka zálohy na daň z příjmů poplatníka ze závislé činnosti je **institutem sloužícím k vybrání daně z příjmu poplatníka za zdaňovací období**. V případě, že plátcí není prokázána skutečnost, že příjem zdaněn být nemá, např. z důvodu daňové rezidence

poplatníka v jiném smluvním státě, je plátce povinen zálohy (případně daň) srážet. Zproštění povinnosti srážet zálohy z příjmů poplatníka z důvodu **pravděpodobného** daňového domicilu poplatníka v jiném smluvním státě, když domicil v jiném státě pravděpodobným nerezidentem nebyl plátcí prokázán, by bylo proti smyslu tohoto institutu. Jde o stejný princip, jaký platí v případě finálního zdanění příjmu srážkou daně, kdy plátce může poskytnout výhodu ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění až poté, co je mu nárok na tuto výhodu poplatníkem prokázán (daňová rezidence poplatníka v jiném smluvním státě musí **být prokázána potvrzením o daňovém domicilu poplatníka vydaným ve státě daňové rezidence**), v případě nároku na osvobození od daně v případě zajištění podle § 38e apod. Je tedy v zájmu poplatníka - daňového nerezidenta, aby svému zaměstnavateli co nejdříve prokázal svůj daňový domicil v jiném smluvním státě, nechce-li strpět, aby jeho příjmy byly dočasně zatíženy srážením záloh na daň. Pokud tak neučiní, je plátce povinen zálohy z jeho příjmu srážet. Zproštění povinnosti plátce srážet zálohy domnělému nerezidentovi v takovém případě není důvodné.

### **K části 3 písm. c) příspěvku**

Výbor pro audit, který není zřízen jako orgán společnosti (zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti)

Plátce je povinen srážet správně s ohledem na rozhodné okolnosti, jak jsou mu prokázány k datu, kdy je povinen daň/zálohu na daň srazit. Zjistí-li následně, že **srazil chybně** více, než měl, je povinen provést opravu podle § 38i ZDP.

Pokud **poplatník až dodatečně doloží svůj nárok** na nižší zdanění či nezdanění, může plátce ve prospěch poplatníka rovněž použít postup dle § 38i ZDP.

Pokud plátce z příjmu poplatníka srážel zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti, **potvrdí poplatníkovi** v souladu se zákonem **celkovou částku zúčtovaných příjmů** poplatníka a výši skutečně sražených záloh za příslušné období. K tomu využije vydané tiskopisy potvrzení, pokud tyto tiskopisy nebudou využitelné z důvodu jich obsahu, potvrdí tyto údaje jiným způsobem.

Pokud poplatník prokáže potvrzením o daňovém domicilu až správci daně s podáním daňového přiznání, že je daňovým nerezidentem, musí současně unést důkazní břemeno ve vztahu k tvrzení ohledně části příjmu, který v České republice zdaněn být nemá, nejčastěji z důvodu místa výkonu práce mimo území České republiky (zpravidla s pomocí důkazních prostředků opatřených od plátce příjmu). Dokazování se řídí daňovým řádem, žádné zvláštní důkazní prostředky zákonem předepsány nejsou. Převyšuje-li úhrn záloh sražených poplatníkovi výši daně, která poplatníkovi za zdaňovací období stanovena, vznikne mu přeplatek na dani z příjmů fyzických osob.

Pro způsob „vracení přeplatků“ na dani mají vliv i skutečnosti ohledně daňové rezidence poplatníka, respektive zda plátce daně ze závislé činnosti disponoval důkazním prostředkem o daňové rezidenci poplatníka v jiném státě. Pokud je daňová nerezidence plátcí **prokázána** již v průběhu aktuálního zdaňovacího období, tedy před podáním vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za uvedené zdaňovací období, postupuje se za podmínek stanovených zákonem, zejména při splnění relevantních lhůt, při opravě a vrácení přeplatku na zálohách v souladu s § 38i odst. 1 ZDP. Nicméně nelze vyloučit ani postup za využití daňového přiznání, pakliže poplatník správci daně předloží pravdivé potvrzení o výši příjmů a sražených zálohách a plátce daně v souladu s § 38i nepostupoval.

**Srážková daň** (výbor pro audit jako orgán společnosti, popř. příjem ze ZČ dle § 6 odst. 4 písm. b) ZDP)

Příjem podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 6. ZDP patří mezi příjmy, které nerezident České republiky, který je rezidentem jiného členského státu EU nebo státu EHP může podle § 36 odst. 8 zákona zahrnout do daňového přiznání.

V závislosti na konkrétním znění článku Tantiémy v aplikovatelné SZDZ může být zdanitelnost příjmu v České republice mezinárodní smlouvou případně omezena podmínkou výkonu činnosti v České republice (viz za určitých okolností např. smlouva o zamezení dvojího zdanění s Belgií).

**K navrženým bodům a), b)**

Částečný souhlas se závěrem předkladatele.

**K navrženému bodu c)**

Částečný rozpor GFR se závěrem předkladatele.