

Daň z příjmu

330/30.03.11 - Daňový režim příjmů vyplácených řediteli obecně prospěšné společnosti

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, č. osvědčení 0007

Popis problému:

Podle § 9a zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech (dále OPS), který byl novelizován od 1.1.2011, je ředitel OPS statutárním orgánem obecně prospěšné společnosti, řídí činnost obecně prospěšné společnosti a jedná jejím jménem. Ředitele jmenuje a odvolává správní rada, ředitel nemůže být členem správní rady ani dozorčí rady, může se jednání těchto orgánů zúčastnit s hlasem poradním. Dle § 9a odst. 4 zákona o OPS vykonává ředitel funkci **ve smluvním vztahu**.

Ze zákona o OPS tedy nevyplývá, na základě jakého smluvního vztahu má ředitel OPS svoji činnost pro OPS vykonávat. Ze zákona plyne, že je statutárním orgánem, tzn., je v obdobném postavení jako jednatel ve společnosti s ručením omezeným. Příjmy jednatele jsou však v § 6 odst. 1 písm. b) ZDP explicitně uvedeny jako příjmy ze závislé činnosti, i když se nejedná o závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP; v případě ředitele OPS tomu tak není.

Podle uvedených zákonných ustanovení není ředitel OPS povinen dbát příkazů plátce, a proto se jeví jako možné postupovat v případě ředitele OPS obdobně jako např. u prokuristy, tzn., OPS má podle zákona možnost sjednat s ředitelem libovolný smluvní vztah a zdanění příjmů ředitele se pak bude řídit charakterem uzavřeného smluvního vztahu (pracovně právní vztah nebo smlouvu podle obchodního práva, např. mandátní smlouvu). Na základě uzavřeného smluvního vztahu se pak může z hlediska zákona o daních z příjmů jednat o příjmy ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. a) ZDP (pracovní poměr), nebo o příjmy podle § 7 odst. 1 písm. b) ZDP (držitel oprávnění k výkonu samostatné výdělečné činnosti), nebo půjde o příjmy podle § 7 odst. 1 písm. c) ZDP (z jiného podnikání podle zvláštních předpisů).

Obdobný přístup zaujalo ministerstvo financí ke zdaňování příjmů prokuristy nebo i likvidátora (v období, ve kterém příjmy za práci likvidátora nebyly zmíněny explicitně v §6 odst. 1 písm. b) ZDP), kde také připustilo možnost zdaňovat příjmy podle § 6 anebo podle § 7 ZDP, a to v závislosti na způsobu výkonu činnosti a na povaze uzavřeného smluvního vztahu. Výjimečně by mohlo jít i o příjem z příležitostné činnosti, která není provozována podnikatelem, tj. příjem podle § 10 ZDP.

V souvislosti s možným uzavřením pracovního poměru na výkon funkce ředitele OPS je však třeba mít na zřeteli, že podle judikatury např. činnost statutárního orgánu společnosti s ručením omezeným (nebo člena kolektivního statutárního orgánu) nevykonává fyzická v pracovním poměru, viz např. rozsudky R 13/1995 a R 14/1995

Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek nebo rozsudek 6 Cdo 108/92. Pracovní poměr na výkon funkce statutárního orgánu tedy nelze sjednat. Problematickým se dále jeví i sjednání pracovního vztahu, který by byl uzavírán mezi fyzickou osobou (ředitelem OPS) a obecně prospěšnou společností, protože dle dostupné judikatury nemůže např. jednatel jménem společnosti uzavřít sám se sebou pracovní smlouvu (rozsudek soudu 21 Cdo 963/2002).

Do konce roku 2010 nebyl ředitel statutárním orgánem společnosti, řídil běžný chod OPS a jednal navenek jako zmocněný zástupce. V důvodové zprávě k novele zákona č. 248/1995 Sb., o obecně prospěšných společnostech, která byla schválena jako zákon č. 231/2010 Sb., se uvádí, že cílem této novely je zvýšení odpovědnosti statutárního orgánu (ředitele a správní rady). V návrhu novely zákona předložené k projednání do poslanecké sněmovny bylo ustanovení, že „ředitel vykonává funkci v pracovním poměru“ a tento návrh byl zohledněn v důvodové zprávě k návrhu zákona. V průběhu legislativního procesu, resp. při schvalování v poslanecké sněmovně se toto ustanovení změnilo a bylo schváleno tak, že „pracovní poměr“ byl změněn na „smluvní poměr“, resp. smluvní vztah. Poslanci tedy odmítli jediný koncept pracovního právního vztahu a zakotvili do zákona pro vztah ředitel-OPS možnost volby, jaký smluvní vztah má být uzavřen.

Návrh řešení:

Příjmy ředitele OPS budou podléhat dani ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) ZDP jako příjmy ze závislé činnosti, pokud ředitel uzavře na výkon funkce ředitele s OPS pracovní právní vztah /standardní smlouvu o výkonu funkce – statutárního orgánu, a to analogicky dle § 66 ObchZ (dále nerozebíráme právní okolnosti uzavření pracovního právního vztahu na výkon funkce statutárního orgánu OPS).

Bude-li činnost ředitele v OPS vykonávána na základě jiné smlouvy a nikoliv na základě pracovního právního vztahu, bude příjem dosahovaný touto činností podle povahy činnosti (pravidelná, nepřetržitá činnost nebo příležitostná činnost) považován z hlediska zákona o daních z příjmů za příjem ze samostatné výdělečné činnosti podle § 7 odst. 1 ZDP nebo může výjimečně jít o příjem podle § 10 ZDP.

V návaznosti na to bude režim veřejnoprávního pojištění: v případě pracovní smlouvy a v případě příjmů osoby samostatně výdělečně činné, které budou vykazovány v dílčím základu daně podle § 6 nebo podle § 7 ZDP, bude příjem ředitele vstupovat do vyměřovacího základu pro pojistné na sociální a zdravotní pojištění (buďto zaměstnanec, nebo OSVČ), v případě příležitostných příjmů vykazovaných v dílčím základu daně podle § 10 ZDP nebude příjem podléhat odvodu pojistného na sociální a zdravotní pojištění.

Na straně OPS bude odměna vyplácená řediteli daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP bez ohledu na skutečnost, zda se u příjemce této odměny jedná o příjem podle § 6 ZDP nebo podle § 7 či podle § 10 ZDP.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství:

V návaznosti na probíhající diskusi na jednáních KV KDP (30.3. a 27.4.2011) k problematice zdanění odměn ředitele obecně prospěšné společnosti (dále jen „ředitel OPS“) a následného doplnění o stanovisko České správy sociálního zabezpečení (ČSSZ) byly opakovaně posouzeny všechny skutečnosti z pohledu ZDP. GFŘ setrvává na původním stanovisku, že pro účely zdanění odměn ředitele OPS se vždy jedná o příjem, který podléhá zdanění podle ustanovení § 6 ZDP, a jedná se buď:

- příjem podle ust. § 6 odst. 1 písm. a) ZDP
- příp. podle ust. § 6 odst. 10 písm. b) ZDP.

Uvedené posouzení zdanění příjmů podporuje i názor ČSSZ ohledně účasti ředitele OPS na nemocenském a důchodovém pojištění viz. níže.

Posouzení GFŘ je plně v souladu s ustanovením § 8 odst. 3 Daňového řádu, dle kterého správce daně vychází ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Obsah funkce ředitele OPS bez ohledu na to, zda je vykonávána na základě pracovní smlouvy nebo jiné smlouvy, nenaplnuje definici pojmu podnikání ani příjmů z jiné samostatně výdělečné činnosti dle ust. § 7 ZDP, neboť ředitel OPS nejedná vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku. Naopak jeho činnost je naplňováním podstaty založené společnosti, jedná jménem společnosti (nikoliv svým), na účet společnosti (nikoliv na svůj účet) a svým jednáním zavazuje společnost (nikoliv sebe). Pro podnikání jsou stanoveny základní tři pojmové znaky – jednání vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost. Aby se mohlo jednat o podnikání je nezbytné, aby byly naplněny všechny tyto pojmové znaky. V případě ředitele OPS minimálně dva tyto znaky naplněny nejsou, takže se nemůže jednat o příjmy z podnikání. Nejedná se evidentně také o příjmy ze zemědělské výroby, příjmy ze živnosti, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních právních předpisů, podíly společníků v.o.s., příjmy z výkonu nezávislého povolání, příjmy z průmyslového vlastnictví, příjmy z práv autorských apod. Např. pokud bychom zobecnili podmínky pro výkon činnosti podle zvláštních předpisů, jsou na tyto podnikatele kladeny vyšší požadavky na kvalifikaci (převážně vysokoškolské vzdělání), absolvování praxe, složení profesní zkoušky a výkon činnosti je regulován tzv. profesními komorami (např. KDP), a to nejsou ze zákona o OPS požadavky kladené na funkci ředitele OPS. Dále nelze zařadit odměnu za funkci ředitele OPS pod příjmy z nezávislého povolání tvořící specifickou skupinu činností např. sportovců, herců, kteří v žádném případě svoji činnost nevykonávají jako funkci.

Odměny ředitele OPS nelze zařadit ani do ostatních příjmů dle §10 ZDP, neboť se nejedná o příležitostnou činnost a podřazení příjmů ředitele OPS pod příjmy dle § 6 ZDP (viz výše) vyřazuje možnost obecného použití tohoto ustanovení.

Činnost ředitele OPS je definována v § 9a odst. 4 zákona o obecně prospěšných společnostech jako výkon funkce a pro daňový režim není relevantní, jakým způsobem je konkrétní osoba do funkce ustanovena. Pro daňové účely jsou příjmy z funkčních požitků příjmem dle § 6 odst. 10 ZDP. Institucí je míněna organizace, tedy více méně trvalý a účelový společenský útvar s jasnou hranicí, členstvím, vnitřní dělbou činností atd. (viz definice organizace ve Wikipedii). Organizací a tedy i institucí je z tohoto pohledu nepochybně i obecně prospěšná společnost (OPS).

Závěr GFŘ je také v souladu jak s nálezy NSS ale i ÚS např. 5 Afs 22/2003, 5 Afs 71/2006-91, sp. zn. III. ÚS 410/01 – viz. citace z rozsudků:

Pro posouzení, zda se v konkrétním případě jedná o závislou činnost je rozhodné to, zda posuzovaná činnost nese znaky závislé činnosti podle ZDP, nikoli to, jakou právní skutečností byla tato činnost založena. ZDP sice používá pojem „závislá činnost,“ tento pojem však není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce.“ Pro kvalifikaci příjmů, podřazených pro účely daně z příjmů pod ustanovení § 6 ZDP není rozhodující na základě jakého právního vztahu poplatníkovi příjmy plynou. Podstatným rysem závislé činnosti je skutečnost, že není vykonávána zcela nezávisle, tzn. pod vlastním jménem, na vlastní účet a s vlastní odpovědností poplatníka. Ředitel OPS je personifikací OPS jako právnické osoby, nejedná nezávisle a vlastním jménem, ale jménem OPS. Závislost ředitele OPS na společnosti je nepochybná.

Pro stanovení veřejnoprávní daňové povinnosti není rozhodné jaký smluvní typ, který je zdrojem příjmu a má být podroben zdanění, účastníci mezi sebou uzavřou ve sféře pracovněprávní, obchodněprávní nebo občanskoprávní, tzn. ve sféře práva soukromého, ale to, jak je obsah takového úkonu definován, v daném případě pro účely zdanění, v právu veřejném. Zatímco předpisy soukromého práva umožňují subjektům zvolit si jakým právním úkonem zamýšlený právní vztah založí - v dané věci, zda bude uzavřena např. smlouva mandátní, apod. - veřejnoprávní předpisy již nedávají subjektům volbu v tom, jakým způsobem příjem z uzavřeného právního vztahu mohou zdanit.

Z daňového hlediska je nepodstatné, zda závislost poplatníků na plátcích příjmů má zčásti nebo dokonce zcela základ v právních předpisech, zakládajících plátcem určité povinnosti či nikoliv. Pro posouzení otázky, v jakém režimu budou zdaňovány příjmy z takových vztahů plynoucí, je vždy směrodatným pouze vzájemný faktický vztah plátce příjmů a poplatníka při výkonu práce.

Závěr: Generální finanční ředitelství je z výše uvedených důvodů toho názoru, že odměna vyplácená řediteli OPS, bez ohledu na to jaký smluvní vztah účastníci mezi sebou uzavřou, bude příjmem ze závislé činnosti a funkčních požitků podle § 6 odst. 1, případně § 6 odst. 10 ZDP a na straně OPS daňově účinným nákladem podle § 24 odst. 1 ZDP. Konkrétně, bude-li ředitel OPS vykonávat činnost nikoliv v pracovněprávním vztahu, ale na základě jiné smlouvy (např. podle obch. nebo obč. zákoníku), bude i přesto jeho příjem podléhat dani podle § 6 odst. 10 písm. b) ZDP. Veřejnoprávní pojistné za něj bude odvádět OPS

Závěrem pro informaci uvádíme, že pro zpřehlednění textu ZDP byl podán návrh na jeho úpravu tak, aby jeho znění neimplikovalo pochyby o zdanění příjmů ředitele OPS podle § 6 ZDP.

Příloha: Stanovisko ČSSZ

Vážený pan inženýre,

k Vašemu dotazu ohledně účasti ředitele obecně prospěšné společnosti na nemocenském a důchodovém pojištění od 1. 1. 2011 sdělujeme následující:

Souhlasíme s Vašimi závěry ohledně možnosti vykonávat funkci ředitele OPS v pracovním poměru. Smluvní poměr, ve kterém je funkce ředitele obecně prospěšné společnosti vykonávána, v sobě zahrnuje pracovní poměr, tedy že smluvní poměr je širší než pracovní poměr. Ředitel, který vykonává svou funkci v pracovním poměru k obecně prospěšné společnosti, se bude při splnění stanovených podmínek účastnit nemocenského a důchodového pojištění, a to bez ohledu na to, zda mu vznikl pracovní poměr před 1.1.2011 nebo po 31.12.2010 [§ 5 písm. a) bod 1. zákona č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění a § 5 odst. 1 písm. a) zákona č. 155/1995 Sb., o důchodovém pojištění].

Vzhledem k tomu, že je podle právní úpravy funkce ředitele obecně prospěšné společnosti vykonávána ve smluvním poměru, nelze dle našeho názoru u pracovního poměru ředitele obecně prospěšné společnosti přihlížet k judikatuře týkající se pracovního poměru jednatele s.r.o..

Jestliže bude ředitel obecně prospěšné společnosti vykonávat svou funkci na základě smlouvy o výkonu funkce, nemocenského a důchodového pojištění se účastnit nebude, neboť není zařazen do taxativního výčtu nemocensky a důchodově pojištěných osob.

Taktéž souhlasíme se stanoviskem Generálního finančního ředitelství, že odměna za funkci ředitele OPS není příjmem podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Závěr: je-li tedy funkce vykonávána ve smluvním poměru může být uzavřen pracovní poměr, ze kterého vyplývá účast na nemocenském a důchodovém pojištění. Toto řešení považujeme za nejvhodnější. Je-li však funkce vykonávána na základě smlouvy o výkonu funkce, nebude se jednat o pojištěnce.

S pozdravem

*Mgr. Ivana Žáčková
ředitelka odboru
sociálního pojištění OSVČ a přípravného důchodového řízení*