

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 2.5.2018

Daň z příjmů

520/02.05.18 Daňový režim cestovních náhrad a ostatních příjmů fyzické osoby obdržených v souvislosti s bezplatným výkonem funkce člena orgánu právnické osoby

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Situace

Předmětem příspěvku je stanovení daňového režimu cestovních náhrad a ostatních příjmů fyzické osoby obdržených v souvislosti s bezplatným výkonem funkce člena orgánu právnické osoby.

Jedná se o situace, kdy fyzická osoba vykonává pro právnickou osobu činnost jako člen jejího orgánu, přičemž tato fyzická osoba buď s právnickou osobou nemá uzavřenu smlouvu o výkonu funkce člena orgánu, nebo je tato smlouva uzavřena a ve smlouvě není stanovena žádná odměna, popř. je zde stanoveno, že výkon funkce je bezúplatný.

V rámci tohoto bezúplatného výkonu funkce fyzickou osobou vznikají právnické osobě související náklady, přičemž obě strany se mohou dohodnout, jakým způsobem právnická osoba tyto náklady ponese (viz níže popsané dvě varianty).

Jedná se zejména o tyto náklady:

- Ubytování
- Doprava
- Školení
- Cestovní náhrady (stravné)
- Nutné vedlejší výdaje (parkovné)
- Zajištění výpočetní a komunikační techniky a související telekomunikační služby

Náklady související s výkonem funkce člena orgánu právnické osoby mohou být hrazeny dvěma způsoby (přičemž ale finální dopad na obě strany je stejný):

Varianta 1: Náklady nejprve hradí fyzická osoba svým jménem a na svůj účet a právnická osoba následně poskytne fyzické osobě náhradu těchto nákladů v prokázané výši.

Varianta 2: Právnická osoba hradí svým jménem a na svůj účet přímo poskytovatelům jednotlivých plnění všechny náklady související s činností jednotlivých fyzických osob.

Legislativní úprava

§ 6

(1) Příjmy ze závislé činnosti jsou

a) plnění v podobě

1. příjmu ze současného nebo dřívějšího pracovněprávního, služebního nebo členského poměru a obdobného poměru, v nichž poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce,

2. funkčního požitku,

b) příjmy za práci

1. člena družstva,

2. společníka společnosti s ručením omezeným,

3. komanditisty komanditní společnosti,

c) odměny

1. člena orgánu právnické osoby,

2. likvidátora,

d) příjmy plynoucí v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle písmen a) až c), bez ohledu na to, zda plynou od plátce, u kterého poplatník vykonává činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, nebo od plátce, u kterého poplatník tuto činnost nevykonává.

(2) Poplatník **s příjmy ze závislé činnosti** je dále označen jako "zaměstnanec", plátce příjmu jako "zaměstnavatel".

(7) Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně podle § 3 odst. 4, dále nejsou

a) náhrady cestovních výdajů **poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti**, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem⁵⁾ pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1,

c) částky přijaté zaměstnancem zálohově od zaměstnavatele, aby je jeho jménem vydal, nebo částky, kterými zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje,

keré za zaměstnavatele vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel,

Popis problému a návrh řešení

ZDP legislativní zkratku „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ neváže primárně na výkon určité činnosti nebo funkce, ale na existenci příjmu za tuto činnost nebo výkon funkce. To znamená, že aby určitá osoba byla považována za „zaměstnance“ ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP, nepostačí, aby byla např. jednatelem s.r.o., ale musí od této s.r.o. pobírat jako jednatel také odměnu. To znamená, že jednatel bez odměny nenaplní definici zaměstnance podle § 6 odst. 1 a 2 ZDP.

Při gramatickém výkladu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP by bylo možno dojít k závěru, že náhrady cestovních výdajů nepodléhají zdanění pouze v případě, že zaměstnanci plynou v souvislosti s výkonem závislé činnosti (i jiné) příjmy ze závislé činnosti – a to z toho důvodu, že čistě gramaticky stojí cestovní náhrady mimo předmět daně z příjmů ze závislé činnosti a za tento příjem se nepovažují, jak stojí v návěti § 6 odst. 7 ZDP.

Pokud např. jednatel s.r.o. kromě cestovních náhrad ve výši dle § 109 odst. 3 zákoníku práce nepobírá jinou odměnu za činnost jednatele, bylo by možné dojít gramatickým výkladem k absurdnímu závěru, že takovému jednatele neplynou příjmy ze závislé činnosti, a proto mu tyto cestovní náhrady **neplynou v souvislosti s výkonem činnosti, ze které mu plyne příjem ze závislé činnosti**, a tedy není možné tyto náhrady vyjmout ze zdanění dle § 6 odst. 7 ZDP, což by vedlo k jejich zdanění.

Obdobně může vyvstat pochybnost ohledně daňového režimu situace, kdy jednatel uhradí své ubytování v souvislosti s bezúplatným výkonem funkce a společnost mu tyto náklady v prokázané výši uhradí, přičemž tento jednatel od společnosti nedostává za výkon funkce žádnou odměnu a nenaplní tak definici zaměstnance podle § 6 odst. 1 a 2 ZDP.

Předkladatel je toho názoru, že před gramatickým výkladem je nutno dát přednost výkladu teleologickému. Smyslem vynětí ze zdanění položek uvedených v § 6 odst. 7 ZDP a osvobození od daně položek uvedených v § 6 odst. 9 ZDP je zabránit zdanění v situacích, kdy u fyzické osoby reálně nedochází ke zvýšení jejího majetku, ale náhrady přijaté od „zaměstnavatele“ mají pouze pokrýt související výdaje „zaměstnance“ (oba pojmy uvedené v uvozovkách jsou zde ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP). Přitom tyto výdaje jsou hrazeny buď v prokázané výši (§ 6 odst. 7 písm. c) ZDP) nebo jde o paušalizované náhrady (§ 6 odst. 7 písm. a) ZDP), popř. jde o nepeněžní příjmy, jejichž reálnou hodnotu pro zaměstnance nelze spolehlivě vyčíslit (§ 6 odst. 9 písm. a) ZDP).

Z hlediska daňové logiky nedává žádný smysl, aby příjmy z cestovních náhrad měly fyzické osoby jiný daňový režim podle toho, zda příjemce těchto náhrad dostává navíc od právnické osoby za výkon činnosti pro tuto právnickou osobu také odměnu nebo dostává pouze plnění uvedená v § 6 odst. 7 a 9 ZDP.

Z tohoto důvodu navrhuje předkladatel, aby byl potvrzen závěr, že i v případě, kdy fyzická osoba vykonává funkci člena orgánu právnické osoby bezplatně (tzn. bez odměny), uplatní se u příjmů uvedených v § 6 odst. 7 ZDP vyloučení ze zdanění a u příjmů uvedených v § 6 odst. 9 ZDP osvobození od daně.

Stanovisko GFR:

S výše uvedeným závěrem, "že i v případě, kdy fyzická osoba vykonává funkci člena orgánu právnické osoby bezplatně (tzn. bez odměny), uplatní se u příjmů uvedených v § 6 odst. 7 ZDP vyloučení ze zdanění a u příjmů uvedených v § 6 odst. 9 ZDP osvobození od daně" – se ztotožňujeme. Tato problematika již byla řešena v příspěvku 468/16.12.15 . Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti, stejného předkladatele JUDr. Ing. Martina Kopeckého.

Závěr:

Fyzická osoba vykonávající funkci člena orgánu právnické osoby nemusí za tuto činnost pobírat odměnu a přesto má jako zaměstnanec ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP nárok v souvislosti s výkonem této funkce na vynětí příjmů, které nejsou předmětem daně z příjmů podle § 6 odst. 7 ZDP a na osvobození příjmů podle § 6 odst. 9 ZDP.