

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 31.3.2016****Daň z příjmů****468/16.12.15 Daňové důsledky bezplatného výkonu funkce nebo jiné činnosti**

Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7  
Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv.3826

**1 Bezplatný výkon funkce nebo jiné činnosti**

V §59 odst. 3 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, je uvedeno: *“není-li odměňování ve smlouvě o výkonu funkce sjednáno v souladu s tímto zákonem platí, že výkon funkce je bezplatný”*. Pokud tedy nemá člen orgánu sjednanou odměnu, vykonává obecně funkci bezúplatně.

Obdobně je možné, aby fyzická osoba vykonávala bezúplatně pro jinou osobu další funkce (např. funkci člena výboru pro audit nebo jiného výboru, kdy výbor není orgánem společnosti – např. výbor pro kvalitu, výbor pro odměňování apod.), či jiné činnosti (např. poradenství v rámci marketingových akcí apod.).

Za předmět daně z příjmů fyzických osob nelze považovat situace, kdy korporace hradí náklady spojené s výkonem funkce člena orgánu fyzickou osobou. V praxi nastávají následující situace:

i) Korporace svým jménem a na své náklady nese náklady spojené s funkcí člena orgánu, jako jsou zejména náklady na dopravu (např. letenky) a ubytování při zasedání orgánu, odborný rozvoj člena orgánu v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu a poskytnutí telekomunikačních prostředků a telekomunikačních služeb nutných pro efektivní výkon funkce.

ii) Korporace hradí členovi svého orgánu v penězích náhradu nákladů, které člen vynaložil v přímé souvislosti s funkcí člena orgánu, a to v rozsahu a ve výši, kterou stanoví zákoník práce pro cestovní náhrady poskytované zaměstnancům zaměstnavatelem, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce.

**Stanovisko GFŘ:**

*Lze souhlasit s tím, že vlastní bezúplatný výkon činnosti dopad do daně z příjmů fyzických osob na straně osoby vykonávající činnost nemá.*

*Nelze souhlasit s tím, že pokud jsou osobě vykonávající funkci/činnost, poskytována plnění (uváděné: doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení), jedná se o plnění, která nepodléhají dani z příjmů fyzických osob. Vždy je třeba posoudit každý případ individuálně, může se jednat o příjem podle § 6, § 7 nebo 10 ZDP.*

## 2 Bezúplatný výkon z pohledu ZDP

Pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činnost poradce apod. vykonávána bezúplatně (dale "výkon funkce/činnosti"), předpokládáme, že tento výkon funkce/činnosti by neměl dopad do daně z příjmů na straně člena orgánu, výboru či osoby poskytující tuto činnost a ani na straně osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

Rovněž tak nemá na straně člena orgánu žádné dopady do daně z příjmů situace, kdy korporace zajišťuje hmotné podmínky pro výkon funkce (doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení) anebo korporace hradí v penězích členovi orgánu jeho náklady spojené s výkonem funkce, a to do výše náhrad dle § 6 odst. 7 ZDP (cestovní náhrady).

Odůvodnění názoru:

### 2.1 Dopad na straně fyzické osoby vykonávající funkci/činnost

Bezúplatně vykonávaná funkce/činnost znamená, že fyzické osobě vykonávající funkci/činnost nevzniká zdanitelný příjem, neboť nedochází k navýšení majetku fyzické osoby v souvislosti s výkonem funkce/činnosti. Tuto skutečnost potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soud, např. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 1. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136 konstatuje: „*Ize učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobné vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem skutečný a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využité. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.*“

Fyzická osoba a to ani spojená fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP tedy nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby.

Výše uvedené pak platí i v situacích, kdy korporace zajišťuje členovi svého orgánu podmínky pro výkon jeho funkce anebo mu v penězích poskytuje náhradu nákladů vynaložených členem orgánu v souvislosti s výkonem jeho funkce.

Zajištění podmínek pro výkon funkce na straně člena orgánu vůbec nepředstavuje jeho reálný příjem ve smyslu navýšení majetku, a proto nelze o zdanění tohoto „fiktivního“ příjmu uvažovat. To plyne z judikatury<sup>1</sup>, podle které zajištění podmínek umožňujících splnit závazek vyplývající ze smlouvy nelze považovat za příjem podléhající dani z příjmu fyzických osob. Není přitom podstatné, zda jde o příjem

<sup>1</sup> Rozsudek ÚS, č.j. II ÚS 686/05

podle příkazní nebo jiné smlouvy, neboť obdobné vynětí platí pro zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 7 písm. e) ZDP.<sup>2</sup>

Z judikatury také plyne<sup>3</sup>, že pojmy „zaměstnanec“ a „zaměstnavatel“ použité v ZDP jsou širší než pojmy v zákoníku práce. Cestovní náhrady (ve smyslu pojmu „cestovní náhrady“ uvedeném v §152 zákoníku práce) lze vyplácet i jiným osobám, než pouze těm v pracovním poměru. To vyplývá jednak ze smluvní volnosti, jednak ze systematiky ZDP, který v § 6 odst. 7 počítá s náhradami cestovních výdajů v souvislosti s výkonem závislé činnosti (tedy náhrada od zaměstnavatele zaměstnanci v širším daňovém smyslu dle § 6 odst. 1 ZDP). Pro uplatnění vynětí cestovní náhrad poskytnutých členovi orgánu dle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP ze zdanění tedy není podstatné, zda v souvislosti s výkonem činnosti plyne tomuto členovi též jiný příjem ve formě odměny za tuto činnost.

## **2.2 Dopad na straně osoby, ve které je funkce/činnost vykonávána**

U právnické osoby jsou předmětem daně z příjmů pouze příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (§18 odst. 1 ZDP). Bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby ve vztahu k právnické osobě nedochází rozhodně k nakládání s majetkem právnické osoby ale také ani k realizaci jakékoli činnosti této právnické osoby. S ohledem na §18 odst. 1 ZDP se tak lze domnívat, že pokud právnická osoba nevykonává sama činnost či nenakládá se svým majetkem, nemůže ani realizovat zdanitelný příjem. Současně je třeba zdůraznit, že v návaznosti na zrušení zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí nedošlo k rozšíření předmětu daně z příjmů právnických osob. Na základě této úvahy by tak právnické osobě vůbec nevznikl zdanitelný příjem z titulu výkonu bezúplatné funkce/činnosti fyzické osoby.

I pokud by bylo možné připustit, že by bezúplatným výkonem funkce/činnosti fyzické osoby mohlo dojít k realizaci příjmu z činnosti právnické osoby, je třeba zdůraznit, že judikatura Nejvyššího správního soudu potvrdila, že i pro právnickou osobu platí, že za zdanitelný příjem je možné považovat pouze příjem reálný. Např. v rozsudku ze dne 19.4.2012 č.j. 5 Afs 45/2011-94 Nejvyšší správní soud uvedl, že obdobné závěry pro definici zdanitelného příjmu fyzické osoby platné pro fyzickou osobu platí i pro osobu právnickou: *“Od uvedených závěrů nemá senát nyní ve věci rozhodující důvodu se odchýlit, přitom skutečnost, že ve výše uvedené věci byl posuzován příjem ve vztahu k fyzické osobě, je zcela nerozhodná, neboť závěr o požadavku reálnosti příjmu, nikoli o pouhou jeho „zdánlivost“ či „virtuálnost“, je beze zbytku platný i pro případ, kdy poplatníkem daně z příjmů je osoba právnická.”*

U fyzické osoby jsou příjmem podléhajícím dani z příjmů všechny peněžní i nepeněžní příjmy. Nepeněžní příjem se obecně oceňuje podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Lze konstatovat, že fyzická osoba a to ani spojená

---

<sup>2</sup> Podle důvodové zprávy k návrhu z.o.S. č. 344/2013 Sb. bylo toto ustanovení do ZDP vloženo pro právní jistotu poplatníků i správců daně. Jde o výdaje (náklady) zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch. Jde zejména o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců.

<sup>3</sup> Rozsudek NSS, č.j. 1 Afs 87/2015, bod 20

fyzická osoba ve smyslu §23 odst. 7 ZDP, nemůže dosáhnout zdanitelného příjmu, pokud se příjem reálně neprojevil v majetkové sféře této fyzické osoby, resp. nedošlo k navýšení majetku fyzické osoby (odůvodnění viz bod 2.1 výše).

Pokud by bezúplatný příjem mohl být považován za reálný zdanitelný příjem u fyzické nebo právnické osoby, bylo by možné bezúplatný výkon funkce/činnosti fyzické osoby ošetřit na straně příjemce z pohledu zákona odaních z příjmů zvýšením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP) a následným snížením základu daně (dle §23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP). Detailně je zvýšení a snížení základu daně v případě bezúplatného zdanitelného příjmu rozebráno předkladateli příspěvku na KOOV č. 452/22.04.15 „*Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů*“. Závěrem využití tohoto způsobu by byl celkový základ daně stejný (jednalo by se o zdanitelný příjem a vynaložení daňově relevantního nákladu) jako v případě, kdy bezúplatný příjem by vůbec nebyl předmětem daně. Co se týká možného vztahu s §23 odst. 7 ZDP, odkazujeme taktéž na zmíněný příspěvek.

Lze tedy učinit závěr, že pokud by byla funkce člena orgánu nebo činnost člena výboru, který není orgánem nebo činností poradce apod. vykonávána bezúplatně, neměla by tato skutečnost dopad do základu daně z příjmů na straně fyzické a/nebo právnické osoby, v jejímž orgánu či výboru osoba bezúplatně působí či vykonává jinou bezúplatnou činnost.

### **Stanovisko GFR:**

#### **K bodům 2.1. a 2.2. - fyzické osoby**

➤ **Souhlas za předpokladu, že poplatník spadá pod režim § 6 ZDP.**

➤ **Co se týká plnění poskytovaných osobě vykonávající „jiné činnosti“ (viz např. 2. odstavec bodu 1 příspěvku) mimo vztah zaměstnavatel-zaměstnanec ve smyslu zákona o daních z příjmů, nelze na tyto aplikovat ustanovení § 6 odst. 7 a 9 ZDP, ale je nutné vycházet z obecné úpravy zákona o daních z příjmů, a to zejména ustanovení § 3 odst. 2, dle kterého je příjmem ve smyslu odstavce 1 příjem peněžní i nepeněžní dosažený i směnou.**

**Pokud plynou fyzické osobě nepeněžní plnění v souvislosti s prováděnou činností např. ve formě zajištění dopravy, ubytování, odborného rozvoje a případně poskytnutí technického vybavení, jedná se o úplatná plnění, které se reálně projeví v majetkové sféře fyzické osoby (nemusí nic hradit ze svých prostředků), a tedy o nepeněžní příjmy fyzické osoby, které je třeba podle § 3 odst. 3 ZDP ocenit podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Pokud by bylo dovozováno v případě uvedených plnění (zajištění dopravy, ubytování, odborného rozvoje, poskytnutí technického vybavení), že se nejedná na straně fyzické osoby o zdanitelné (nepeněžní) příjmy, byla by zcela nadbytečná úprava v ustanovení § 6 odst. 7 resp. § 6 odst. 9 ZDP, která pro účely závislé činnosti uvedená plnění výjimá z předmětu daně resp. je od daně osvobozuje.**

**V příspěvku uvedený rozsudek NSS 2 Afs 42/2005 – 136 řešil případ vzniku příjmu z titulu technického zhodnocení provedeného nájemcem na najatém majetku se souhlasem pronajímatele a nelze jej aplikovat obecně na situace uvedené v příspěvku. Zmiňovaný Nález Ústavního soudu II. ÚS 686/05 pak řeší případ mandátní smlouvy a nelze jej zobecňovat na jakýkoliv vztah, jak vyplývá např. z rozsudku NSS č. j. 7 Afs 36/2008-162, kde je mj. konstatováno, že „Již z povahy věci**

je totiž vyloučena podobnost činností mandantáře podle mandátní smlouvy a závazkového vztahu (innominátního), na jehož základě dosahoval stěžovatel zdanitelných příjmů (činnost výkonného sportovce)“. Stejně tak příspěvek KV KDP 338/14.09.11 uzavřený k 13. 10. 2011 řeší daňový režim úhrady nákladů mandantem mandantáři, tedy režim mandátní smlouvy.

Na straně fyzické osoby, která „bezplatně“ vykonává funkci nebo jinou činnost pro právnickou osobu, avšak pobírá některá plnění (doprava, ubytování, odborný rozvoj, technické vybavení), se nejedná o bezúplatný příjem, ale o nepeněžní **úplatný** příjem pobíraný v souvislosti s touto činností. V případě nezávislého vztahu se pak jedná o zdanitelný příjem. Vzhledem k tomu, že se nejedná o bezúplatný příjem, nelze na straně fyzické osoby vykonávající činnost aplikovat § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 a § 23 odst. 3 písm. c) bod 8 ZDP.

#### K bodu 2.2. – právnické osoby

Z pohledu daně z příjmů právnických osob platí, že u právnické osoby, v jejímž orgánu (výboru) nebo pro níž je činnost fyzickou osobou vykonávána bezúplatně, se bude jednat o bezúplatný příjem, na který bude aplikováno ustanovení § 23 odst. 3 písm. a) bod 16 ZDP s možností postupu podle § 23 odst. 3 písm. c) ZDP za předpokladu splnění zákonem stanovených podmínek. Podrobnější stanovisko GFŘ k aplikaci těchto dvou ustanovení včetně aplikace § 23 odst. 7 ZDP je obsahem příspěvku č. 452/22.04.15 Některé případy daňových dopadů bezúplatných příjmů.

O bezúplatný příjem se nebude jednat, pokud bezúplatná činnost bude vykonávána společníkem pro společnost.

### **3 Závěr**

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFŘ ke zdanění výkonu bezúplatné činnosti vhodně publikovat.