

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 20.1.2016**Daň z příjmů****459/16.09.15 Zdanění odměny člena výboru pro audit**

Předkládá: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, č. osv. 7

1 Novela zákona o auditorech

Dnem 13. ledna 2015 nabyla účinnosti novela zákona o auditorech zveřejněná ve Sbírce zákonů pod č. 334/2014 Sb. Touto novelou došlo mimo jiné k úpravě §44 odst. 1 zákona č. 93/2009 Sb., o auditorech, kterou se zrušilo zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti. Důvodová zpráva obsahovala následující komentář: „*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.*“

Dle §44 odst. 1 zákona o auditorech musí být většina členů výboru pro audit nezávislá a musí mít nejméně tříleté praktické zkušenosti v oblasti účetnictví nebo povinného auditu.

V §44 odst. 2 zákona o auditorech je stanoveno, že nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit z nevykonných členů kontrolního orgánu nebo z třetích osob. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, jmenuje členy tohoto výboru jeho kontrolní orgán.

2 Zdanění odměny člena výboru pro audit**2.1 Popis situace**

Subjekt veřejného zájmu (dále „SVZ“) na základě rozhodnutí valné hromady ustaví v létě 2015 nový výbor pro audit, který již není orgánem společnosti. Do nového výboru pro audit jsou jmenováni členové. Členové výboru pro audit uzavřeli s SVZ příkazní smlouvy upravující výkon jejich funkcí. Na základě těchto smluv pobírají členové výboru odměnu.

Členem nového výboru pro audit je:

- a) zaměstnanec SVZ,
- b) člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ,
- c) bývalý člen dozorčí rady (kontrolního orgánu) SVZ, který byl jmenován do funkce člena výboru pro audit po jeho odchodu z dozorčí rady, nicméně jmenování do funkce člena výboru pro audit nebylo jakkoli podmíněno a nesouviselo s předchozím výkonem člena dozorčí rady,
- d) třetí osoba, která není členem jiného orgánu SVZ, není společníkem SVZ a ani nemá uzavřen pracovněprávní či obdobný vztah k SVZ, v nichž by byla povinna při výkonu práce dbát příkazů SVZ (dále „třetí osoba“).

2.2 Zdanění odměny člena výboru pro audit ve výše uvedené situaci

- a) Odměna člena výboru pro audit, který je zaměstnancem SVZ a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem pracovněprávního vztahu k SVZ, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdržенý v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
- b) Odměna člena výboru pro audit, který je členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován právě v souvislosti s výkonem své funkce člena kontrolního orgánu, bude zdaněna jako příjem ze závislé činnosti ve smyslu §6 odst. 1 písm. d) ZDP, jelikož se jedná o příjem obdržенý v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c) ZDP.
- c) Odměna člena výboru pro audit, který byl členem kontrolního orgánu a do výboru pro audit byl jmenován bez jakékoli souvislosti s jeho výkonem funkce člena kontrolního orgánu v minulosti, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP).
- d) Odměna člena výboru pro audit, který je třetí osobou, bude zdaněna jako příjem ze samostatné činnosti ve smyslu §7 ZDP (např. §7 odst. 1 písm. b) nebo odst. 2 písm. c) ZDP). Toto platí i v případě, že třetí osoba byla členem v „starém“ výboru pro audit SVZ („starý“ výbor pro audit byl výbor pro audit vymezený jako orgán společnosti).

Vyjádřený názor k daňovému ošetření odměny člena výboru pro audit, který není orgánem SVZ vychází z důvodové zprávy k novele zákona o auditorech, tj. v podstatě se jedná o stejnou situaci, jako když ve společnosti existuje např. výbor pro rizika, výbor pro odměňování apod. a členové těchto výborů jsou za výkon své funkce ve výboru odměňováni. I v této situaci je tedy důležité zejména dbát na to, zda člen výboru obdržel příjem v podobě příjmů uvedených v §6 odst. 1 písm. a) až c) nebo v souvislosti se současným, budoucím nebo dřívějším výkonem činnosti, ze které plynou příjmy podle §6 odst. 1 písm. a) až c).

Stanovisko GFR:

*Podle § 44 odst. 2 zákona o auditorech, nejvyšší orgán subjektu veřejného zájmu **jmenuje** členy výboru pro audit z nevykonávajících členů kontrolního orgánu nebo z třetích osob. Nemá-li subjekt veřejného zájmu nejvyšší orgán, **jmenuje** členy tohoto výboru jeho kontrolní orgán. Na výše uvedené nemá žádný vliv skutečnost, že úpravou § 44 odst. 1 zákona o auditorech bylo zrušeno výslovné zákonné vymezení výboru pro audit jako orgánu společnosti.*

Člen výboru pro audit vystupuje v zájmu subjektu veřejného zájmu a nelze dovodit, že by tuto činnost měl vykonávat svým vlastním jménem jako podnikatel a na svůj účet (viz ustanovení § 420 odst. 1 občanského zákoníku – “kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo

obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele”).

Naopak **výkon funkce člena výboru pro audit** slouží k zajištění předmětu činnosti subjektu veřejného zájmu. Jestliže nejvyšší orgán nebo kontrolní orgán subjektu veřejného zájmu jmenuje členy výboru pro audit, pak se jedná o jednostranný akt, kterým oprávněná osoba ustanovuje 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 mj. sjednány další podmínky pro výkon funkce, jako i odměna, cestovní náhrady apod.)** Jak již bylo řečeno - **výbor pro audit je útvarem společnosti, jehož člen vystupuje vždy jménem subjektu a jeho výstup je vždy kolektivní. Jak uvádí důvodová zpráva – jedná se o kolektivní poradní a monitorovací těleso vrcholného vedení společnosti, které dohlíží nad řádným plněním povinností v oblasti účetnictví a jeho nezávislého externího ověřování.**

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**

1. orgánech obcí a jiných orgánech územní samosprávy,
2. státních orgánech,
3. spolcích a zájmových sdruženích,
4. odborových organizacích,
5. komorách,
6. **jiných orgánech a institucích.**

Ve shora uvedeném ustanovení ZDP je použita tzv. právní fikce, podle níž se za příjem ze závislé činnosti (funkční požitky) považují také odměny za výkon funkce v blíže neurčených orgánech, byť by šlo obecně za jiných skutkových okolností o příjem z činnosti, která není závislou. **Příčemž plnění v podobě funkčního požitku se zdaňuje podle § 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 ni,**
- **skutečnost, že člen výboru pro audit je nevýkonným členem kontrolního orgánu subjektu veřejného zájmu nebo třetí osobou.**

Je nutné zdůraznit, že z pohledu zdanění “pojem závislá činnost” ve smyslu zákona o daních z příjmů není totožný s pracovněprávním pojmem „závislá práce“.

Touto fikcí příjmu ze závislé činnosti, která se uplatní pouze pro účely daňové, nejsou nijak dotčeny jiné právní předpisy. Pro daňové posouzení není tedy

podstatné, že na jmenovanou funkci členové výboru pro audit případně uzavřou se subjektem veřejného zájmu příkazní smlouvy upravující výkon jejich funkcí.

Výše uvedené zdůvodnění "proč se jedná o příjem ze závislé činnosti" není ani v rozporu s **nezávislostí jednotlivých členů výboru** jak je uvedeno v § 44 odst. 1 zákona o auditorech (že většina členů výboru pro audit je nezávislá). Tím je míněno: přímé či nepřímé vazby (ať už obchodní, rodinné či jiné vztahy), které by mohly mít za následek střet zájmů zhoršující úsudek, a to nejen ve vztahu k auditované společnosti či auditorovi, který provádí audit.

Toto stanovisko platí pouze pro odměny členů výboru pro audit a nelze jej aplikovat paušálně.

3 Uznatelnost odměny člena výboru pro audit pro účely DPPO na straně SVZ

Odměna člena výboru pro audit je daňově uznatelným nákladem pro SVZ ve smyslu §24 odst. 1 ZDP. Pokud SVZ hradí za člena výboru pro audit pojistné z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou členem výboru pro audit SVZ při výkonu funkce, jedná se o daňově uznatelný náklad SVZ, resp. není třeba vylučovat pojistné dle §25 odst. 1 písm. d) ZDP.

Stanovisko GFR:

a) Za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek lze považovat odměnu člena výboru pro audit za daňově uznatelný výdaj právnické osoby dle § 24 odst. 1 ZDP.

b) K daňovému režimu pojistného z titulu odpovědnosti za škodu způsobenou členem výboru pro audit subjektu veřejného zájmu při výkonu funkce uvádíme, že v případě, kdy subjektem z pojistného vztahu zavázaným k úhradě pojistného je:

- člen statutárního orgánu, jedná se z pohledu právnické osoby o dobrovolnou úhradu výdaje - pojistného právnickou osobou za jiný subjekt (člena výboru pro audit), a proto je tento náklad podle § 25 odst. 1 písm. d) ZDP daňově neuznatelný.

- právnická osoba a pojistné je hrazeno na základě vlastní smluvní povinnosti k pojištění škod, tedy nikoliv úhrady "za" člena výboru pro audit, pak pojistné lze uplatnit jako daňově uznatelný výdaj v režimu § 24 odst. 1 ZDP. Právnická osoba musí prokázat příčinnou souvislost mezi uzavřením předmětné pojistné smlouvy a dosažením zajištění a udržení příjmů.

Závěr

Po projednání příspěvku na KOOV navrhuji názor GFR ke zdanění odměny člena orgánu vhodně publikovat.