

Zdaňování jednatelů a společníků

V S.R.O.

Mnohdy je jedna a tatáž osoba v pozici společníka i jednatele, a navíc může být i v roli zaměstnance. Jak na zdaňování jednatelů a společníků ve společnosti s ručením omezeným v různých situacích, vám poradíme v následujícím článku.

Jednatel i společník jsou nejvyššími orgány společností s ručením omezeným (dále jen „s. r. o.“). Společník jakožto vlastník korporace nemusí ani vykonávat žádnou činnost nebo být zaměstnán, případně může mít nějakou funkci, a přesto mu mohou plynout zdanitelné příjmy z činnosti jeho s. r. o.

Naproti tomu jednatel je už funkce, a pokud není vykonávána bezúplatně, rovněž plynou jednatelem zdanitelné příjmy. **Oba druhy příjmů** (jak jednatelů, tak i společníků) **se mohou zdaňovat různě**, v závislosti na smluvních vztazích a činnostech vykonávaných těmito osobami.

Vztah jednatelů a společníků je komplexně složitou otázkou. Mnohdy je to jedna a tatáž fyzická osoba v pozici společníka i jednatele, a navíc může být i v roli zaměstnance. Ať už je to „all in one person“ (jeden člověk ve všech pozicích), nebo tři samostatné osoby, vždy se musí u každé pozice přistupovat zvlášť ke specifikám jejího zdanění.

Společník, který je současně jednatelem i zaměstnancem

Pokud máme asi nejzákladnější pojetí s. r. o., tj. jeden **společník, který je současně jednatelem a případně i zaměstnancem** sám sobě, který **vykonává hlavní činnost společnosti** (např. s. r. o. poskytující poradenské služby, kde je jediným odborníkem právě společník = jednatel = zaměstnanec, nebo velice rozšířený model lékařských praxí, kdy lékař založí s. r. o. a zaměstná navíc sestru apod.), budeme zde řešit základní tři přístupy ke zdanění.

Hlavní bod k řešení bude **zdanění společníka v roli zaměstnance**. Teoreticky by mohl mít klasickou zaměstnaneckou smlouvu, i když někteří právní praktici to vidí jako rizikové, jelikož dle jejich názorů nejsou splněny znaky závislé práce ve vztahu podřízenosti. Společník přikáže svému zaměstnanci (jedna a tatáž osoba), aby něco vykonal. Právně si to můžeme představit, že to může fungovat, prakticky asi těžko sám sobě člověk přikáže z pozice nadřízenosti a podřízenosti něco konat. To je spíše otázka vnitřní morálky a motivace, nikoliv věc právního nastavení. Proto se někteří odborníci přiklánějí spíše k řešení takového vztahu **smlouvou příkazní, ve které není společník omezován zákoníkem práce**.

Tak či tak by byla jeho odměna (**přesahující alespoň 2.500 Kč měsíčně**) zdaněna stejně i se stejnými dopady na odvody sociálního a zdravotního pojištění **jako mzda**. Odměna

jednatele nebo společníka, která **nedosahuje částky 2.500 Kč měsíčně**, nepodléhá zákonnému sociálnímu pojištění, ale **pouze odvodům na zdravotní pojištění**. Společnost s ručením omezeným (zaměstnavatel) má stejné registrační a odvodové povinnosti jako za zaměstnance, a to včetně zmíněného sociálního a zdravotního pojištění a zdanění fyzických osob.

Zatímco jsme výše vyřešili společníka a zaměstnance, stále nám zbývá u té samé fyzické osoby (občana) vyřešit jeho vztah ke společnosti z titulu jednatele. Fakultativní možností je tento vztah **upravit smlouvou o výkonu funkce se sjednanou odměnou**. Opět, pokud tato osoba dosáhne příjmu ve výši 2.500 Kč měsíčně a více (ať již z příkazní smlouvy, nebo ze smlouvy o výkonu funkce), bude podléhat tak jako tak odvodům sociálního a zdravotního pojištění a zdanění fyzických osob (zálohovou či srážkovou daní). Je vhodné zmínit **ověření podpisů na takových smlouvách**, a to z toho důvodu, že jednu smlouvu podepisuje tatáž osoba za obě strany, tak aby formálně bylo dosaženo shody s novým občanským zákoníkem („NOZ“) a zákonem o obchodních korporacích („ZOK“).

Jedna s. r. o. má více společníků či jednatelů

V případě, kdy je **v jedné s. r. o. více společníků nebo více jednatelů**, ať již má korporace své zaměstnance, či nikoliv, je situace z formálního hlediska relativně jednodušší. A to z toho důvodu, že může dojít ke křížení pravomocí a rozhodování a není vše (formálně, podpisově) pouze na jediné osobě. Počínaje samotným aktem jmenování jednatele a následně podepisování pracovních smluv atd.

Mimo jiné **lze bezstarostně uzavřít pracovní právní vztah se společníkem** místo příkazní smlouvy. I když nutno dodat, že v tomto případě záleží spíše na libovůli jednotlivých zúčastněných společníků, jak svou práci pro společnost pojmu. Pouze se musí **dodržet pravidlo rozhodování prostřednictvím valné hromady** a nikoliv pouze rozhodnutím společníka v působnosti valné hromady, jako je tomu v předešlém případě jednočlenné s. r. o.

Z pohledu zdanění to však nikterak nehraje roli. Jakmile odměna za práci společníka pro společnost, ať už by byl i jednatel, či nikoliv, **přesáhne 2.500 Kč měsíčně**, bude se s tím zacházet opět stejně z pohledu odvodů sociálního a zdravotního pojištění a zdanění fyzické osoby.

Pokud by jednatel pro s. r. o. nevykonával činnost jako zaměstnanec, ale **působil pouze jako řídicí prvek** společnosti, měla by mu náležet **odměna za výkon funkce jednatele**, pokud se nejedná o bezúplatnou funkci, což je také možné. Byť to podle ZOK a NOZ je umožněno, mohlo by být **vhodnější alespoň nějakou odměnu jednatele sjednat** v případě, že se jedná o **jednatele a společníka v jedné osobě**. Mohlo by totiž dojít k situaci, kdy by byl podíl na zisku společníka, zdaněn řádně dle § 8 zákona o daních z příjmů („ZDP“) jako příjem z kapitálového majetku podléhající dani ve výši 15 %, **překlasifikován na odměnu jednatele a zdaněn v režimu pracovní právního vztahu** se všemi dopady včetně odvodů sociálního a zdravotního pojištění.

Vzhledem k tomu, že tzv. **souběh funkcí** vždy byl problematický a navíc je i zakázaný, měl

by mít jednatel na svou činnost vedení společnosti **vždy smlouvu o výkonu funkce** (nerozlišujeme, zda písemnou, či ústní – viz detaily výše v článku) a **na ostatní činnosti** vykonávané pro firmu (např. lékař na lékařskou praxi apod.) **mít pracovní smlouvu**, která se nebude svými právy a povinnostmi překrývat se smlouvou o výkonu funkce. Jinými slovy tyto dvě činnosti by měly být nejen prakticky, ale i smluvně odlišné a nekolidovat navzájem.

Zdaňování zahraničních jednatelů

U zdaňování zahraničních jednatelů (nerezidentů) se postupuje rozdílně. Zde nejsou jejich odměny považovány za příjem ze závislé činnosti, ale jako **speciální příjem**, který se **daní srážkovou daní** (jako člen statutárního orgánu). Srážková daň je dle ZDP **15 %**, nebo dále zmíněných **35 % u států**, se kterými **ČR nemá uzavřenou bilaterální dohodu o zamezení dvojího zdanění**.

Základ pro výpočet zdanění (srážkové daně) u těchto nerezidentů je **totožný s výpočtem základu daně pro zálohovou daň ze závislé činnosti u rezidentů** včetně brutace o sociální a zdravotní pojištění. Oproti výplatám podílů na zisku (dividendám) se ve smlouvě o zamezení dvojího zdanění použije **článek Tantiémy pro odměny jednatelů** a nikoliv článek Zaměstnání. Většinou se tantiémy (odměna jednatele) **zdaní v zemi sídla společnosti**, a to bez ohledu na fyzické místo výkonu práce.

Výplata podílu na zisku

Zatímco jednatelé a zaměstnanci jsou, nebo by alespoň měli být bráni a zdaňováni relativně totožně, tj. měli bychom pohlížet na oba případy jako na závislou činnost a odvádět sociální a zdravotní pojištění (samozřejmě při splnění veškerých souvisejících okolností a podmínek), pak **společníci s. r. o. mají možnost** získat peníze z výkonů svých společností **formou výplaty podílu na zisku**. Tento institut zná česká legislativa upravující obchodní korporace, podnikání a daňové a účetní zákony již téměř od svého zavedení v novodobé historii České republiky.

Vzhledem k tomu, že odměna jednatele i společníka je zdaňována podobně (stejně) jako příjem zaměstnance, **lze využívat daňových výhod jako pro zaměstnance**.

Odměňovaného jednatele nebo i společníka lze pro účely zákona o daních z příjmů považovat za zaměstnance.

Mohou mu být poskytovány např. cestovní náhrady, příspěvek na stravování, služební automobil i pro soukromé účely, příspěvky na penzijní připojištění a životní pojištění, rekreaci, sportovní a kulturní vyžití apod. To vše za stejných podmínek jako řadovým zaměstnancům včetně veškerých daňových a odvodových dopadů a povinností. Jen by **veškeré výhody**, které by mu měly plynout, **měly být taxativně vyjmenovány ve smlouvě o výkonu funkce**. Teoreticky můžeme hovořit i o možnostech poskytovat jednatele či společníkovi cestovní náhrady i bez toho, aniž by obdrželi zdanitelný příjem od společnosti.

Od zavedení NOZ a ZOK vznikla také možnost **výplaty podílů na zisku společníkovi formou zálohy**. Do konce roku 2013 bylo možné totiž vyplácet podíly na zisku společností

pouze po skončení účetního období, po schválení účetní závěrky vrcholným orgánem společnosti (tj. např. u s. r. o. valnou hromadou a jejím rozhodnutím o rozdělení zisku). Dřívější obchodní zákoník tuto možnost totiž striktně zakazoval.

Od roku 2014 je umožněno vyplácet i tzv. **zálohy na podíly na zisku**. Z pohledu cash flow u vlastníků společností to je sice vítaná změna, která má však i svá „ale“. Například by se měli společníci mít na pozoru při výplatách záloh na podíly na zisku, aby se jejich společnosti i nadále dařilo tak jako do doby výplaty, sledovat sezonní výkyvy hospodaření a aby skončila společnost v kladných číslech a ve finále bylo co rozdělovat.

V České republice dochází **při výplatě a zdanění dividend** (prozatím) **k dvojitmu zdanění zisku** (na straně **společnosti zdanění zisku 19 %** a **při výplatě podílníkovi dalšími 15 %** z již zdaněného zisku). Toto nespravedlivé dvojí zdanění mělo být zcela odstraněno zrušením daně při výplatě dividend a veškerých podílů na zisku. Prozatím toto schváleno nebylo, takže musíme postupovat dle stávající úpravy.

Podle současného znění § 8 odst. 1 písm. a) ZDP **příjmy z kapitálového majetku**, pokud nejde o příjmy podle § 6 odst. 1 ZDP (příjmy ze závislé činnosti) nebo § 7 odst. 1 písm. d) ZDP (příjmy ze samostatné činnosti – podíl na zisku společníka v. o. s. a komplementáře k. s.), **jsou podíly na zisku z obchodní korporace a úroky z držby cenných papírů**.

Společník, který je zahraniční osobou, a výplata podílu na zisku

Pokud by se jednalo ovšem o **společníka zahraniční osobu** (nerezidenta), muselo by se postupovat při výplatě podílu na zisku obezřetněji. Tento fakt může přinést nejen komplikace do procesu zdanění výplaty podílu, ale může toto zdanění i zlevnit.

Český základní právní daňový systém se zabývá vesměs zdaněním v rámci České republiky. Ovšem je myšleno i na mezinárodní prvky, a to především formou mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, kterých má ČR uzavřeno necelou stovku a stále se pracuje na dalších. Tyto smlouvy redukují české daňové právo na zdanění podílů na zisku. Zatímco v ZDP je základní sazbou v tomto případě 15 %, **mezinárodní smlouvy mohou umožnit zdanit dividendy i nižší sazbou** ve výši např. **až 0 %**.

Vždy ale záleží nejen na vztahu české společnosti (s. r. o.) k jejímu zahraničnímu vlastníkov, kolika procentní podíl vlastní, zda je to právnická či fyzická osoba apod., ale především také z jakého smluvního státu je. Přestože OECD nám dává jakýsi jednotný návod, jak takové smlouvy mají či mohou vypadat, každá se liší a má svá specifika, podle toho, jak si to ČR s jednotlivými zeměmi domluvila. Vesměs je v nich ale obsaženo snížení této naší české 15% daně.

Při aplikaci srážkové daně provede český plátce vyplácející podíl na zisku **řádné zdanění** podle dané konkrétní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Tyto **smlouvy mají totiž vyšší právní sílu** nad český ZDP, a proto se **použije sazba dle smlouvy** a nikoliv dle ZDP.

V České republice se **neuplatňuje refundační systém**, tj. zdanění plné sazby dle českých předpisů daňového nerezidenta ve výši 15 % a následné požádání tohoto nerezidenta u

českého správce daně o vrácení rozdílové části. Proto **český plátce** (s. r. o.) **vyplácí podíly na zisku již po sražené dani**, a to ve výši **podle příslušné mezinárodní smlouvy** o zamezení dvojího zdanění.

Pokud by se dividenda (podíl na zisku) vyplácela rezidentovi nějaké jurisdikce s preferenčním daňovým režimem (někdy také nazýváno jako „**daňový ráj**“), pak český ZDP na to pamatuje **zdaněním ve výši 35 %** oproti standardním 15 %.

Autor: **Ing. Filip Sinecký**

15. 2. 2016

Zdroj: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zdanovani-jednatelu-a-spolecniku-v-s-r-o/>