

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

DAŇOVÁ INFORMACE

Příspěvky profesním komorám placené za zaměstnance

V podnikatelské praxi právnických osob je již běžným jevem, že některé činnosti mohou tyto právnické osoby vykonávat pouze za splnění nutné podmínky, že zaměstnanec této právnické osoby je současně členem jiné právnické osoby – odborné profesní komory. Povinné členství v této právnické osobě - odborné profesní komoře může vyplývat jednak ze zvláštního právního předpisu, nebo může být stanoven jako nutná podmínka k provozování předmětu podnikání zaměstnavatele.

Tento způsob provozování určitých předmětů podnikání je obvyklý např. u:

- činnosti daňový poradců
- činnosti auditorů
- činností lékárníků
- činnosti autorizovaných architektů a inženýrů.

Zvláštní zákony vztahující se k činnosti těchto profesní komor pak mohou stanovit povinnost placení členských příspěvků jednotlivými členy těchto odborných profesních komor.

Pokud však fyzická osoba, která je členem této profesní odborné komory nevykonává tuto činnost jako osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ), ale v rámci uzavřeného pracovně-právního vztahu ve prospěch zaměstnavatele, lze považovat členské příspěvky zaplacené zaměstnavatelem za svoje zaměstnance do příslušné odborné profesní komory za daňový náklad ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. d) zákona 586/1992 Sb. o daních z příjmu.

Současně je však nutno posuzovat, zda tento „nepeněžní příjem“ zaměstnance spočívající v zaplacení členského příspěvku od odborné komory za zaměstnance jeho zaměstnavatelem je či není předmětem daně z příjmu ze závislé činnosti u zaměstnance. Podle ustanovení § 6 odst. 3 zákona o daních z příjmu se za příjmy ze závislé činnosti považují příjmy pravidelné i jednorázové, bez ohledu na to, zda na tyto příjmy je nebo není právní nárok, zda je od zaměstnavatele dostává zaměstnanec nebo jiná osoba na kterou přešlo příslušné právo podle zvláštních předpisů, zda jsou vypláceny nebo připisovány k dobru nebo spočívají v jiné formě plnění prováděné zaměstnavatelem za zaměstnance. Z tohoto pohledu je tedy nutno tyto částky placené zaměstnavatelem za zaměstnance považovat na straně zaměstnance za příjem, který je předmětem daně z příjmu ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 zákona o daních z příjmu. Tyto příjmy však nelze považovat za příjmy osvobozené od dani z příjmu ze závislé činnosti dle ustanovení § 6 odst. 9 ZDP, protože tento důvod osvobození není v daném ustanovení zákona o daních z příjmu uveden a současně se nejedná ani o příjem osvobozený od daně z příjmu dle obecného ustanovení § 4 ZDP.

Je tedy nutno tento příjem zahrnovat do základu daně z příjmů ze závislé činnosti u těch zaměstnanců, za které byly příspěvky odborným profesním komorám zaplacený jejich zaměstnavatelem.

Tento příjem vstupuje i do základu pro výpočet zdravotního pojištění zaměstnance, neboť podle ustanovení § 3 odst. 1 zákona 592/1992 Sb. jsou vyměřovacím základem pojistného

příjmy ze závislé činnosti, které jsou předmětem daně z příjmu a nejsou od této daně osvobozeny.

Stejným způsobem bude postupováno i při stanovení základu na sociální pojištění, přičemž tento postup vychází z ustanovení § 5 odst. 1 zákona 589/1992 Sb..

V některých případech bývá členům odborných profesních komor stanovena povinnost pojištění jejich činnosti. Tuto problematiku pojistného však nelze posuzovat paušálně, protože povinnosti pojištění z odpovědnosti za škody způsobené výkonem činnosti jsou pro jednotlivé profesní komory upraveny v příslušných zákonech odlišně.

Například u autorizovaných architektů, autorizovaných inženýrů a techniků činných ve výstavbě je nutno vycházet z ustanovení zákona 360/1992 Sb., kde je v § 16 odst. 1 uvedeno, že „...nejpozději při započetí výkonu své činnosti je autorizovaná osoba povinna uzavřít pojištění z odpovědnosti za škody způsobené výkonem činnosti. **To neplatí, vykonává-li autorizovaná osoba tuto činnost v pracovním, služebním nebo jiném odborném poměru...**“. Z tohoto citovaného ustanovení tedy jednoznačně vyplývá, že tato autorizovaná osoba vykonávající předmětnou autorizovanou činnost pouze v pracovním, členském nebo podobném poměru není povinna mít uzavřenou smlouvu o pojištění odpovědnosti. Pokud by bylo toto pojištění uzavřeno nad rámec zákona a zapláceno zaměstnavatelem za zaměstnance, nejednalo by se u zaměstnavatele o daňový náklad.

V případě lékárníků není povinnost uzavření odpovědnostního pojištění přímo vymezena zákonem, ale ustanovení § 9 odst. 2 písm. e) zákona 220/1991 Sb. o České lékařské komoře, České stomatologické komoře a České lékárnické komoře dává oprávnění jednotlivým komorám stanovit případnou povinnost uzavření odpovědnostního pojištění. Organizační řád České lékárnické komory však povinnost odpovědnostního pojištění přímo nestanoví, pouze v § 7 stanoví jako povinnost členů uzavřít odpovědnostní pojištění v případech stanovených komorou.

U činnosti daňových poradců je stanovena daňovým poradcům zákonná povinnost uzavření pojištění o odpovědnosti za škodu v ustanovení § 6 odst. 10 písm. a) zákona 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců.

Pokud by však zaměstnavatel usoudil, že je nezbytné v rámci jeho podnikatelské činnosti pojistit určitá rizika vznikající z činnosti jeho zaměstnanců, je možno uzavřít příslušné pojistné jménem zaměstnavatele (nikoliv uhradit pojistné za zaměstnance) a v tomto případě by pak uhrazené pojistné bylo možno kvalifikovat jako daňový náklad za předpokladu, že bude zaměstnavatelem prokázáno, že se jedná o náklad k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu ustanovení § 24 odst. 2 písm. e) ZDP, tedy jako pojistné související s příjmy, které jsou předmětem daně z příjmu.

V praxi může docházet i k souběhu výkonu činnosti fyzických osob – členů odborných profesních komor, a to jak v závislé činnosti, tak i jako osoby samostatně výdělečně činné (OSVČ).

V těchto případech by pak nebylo možno uznat jako daňový náklad plnou výši příspěvku hrazeného odborné profesní komoře za zaměstnance a výši příspěvku jako daňového nákladu by bylo nutné krátiť. Žádný způsob krácení těchto výdajů však není ZDP stanoven a proto bude povinností zaměstnavatelů prokázat a odůvodnit výši těchto daňových nákladů.

Jako prokazatelný postup propočtu výše daňových nákladů by bylo možno doporučit porovnání výše příjmů zaměstnance, za kterého byl členský příspěvek uhrazen, a to jak ze

závislé činnosti, tak i z jeho příjmů jako OSVČ. K tomu by však musel zaměstnanec poskytnout zaměstnavateli potřebné údaje o výši jeho příjmů jako OSVČ, což by mělo být v zájmu zaměstnance, aby tak mohl zaměstnavatel část těchto nákladů uhradit za zaměstnance ze svých daňových nákladů. Výši příjmů lze prokázat např. kopií daňového přiznání k dani z příjmu fyzických osob, které by v případě souběhu dvou dílčích základů daně z příjmu musel daňový poplatník – fyzická osoba zpracovat a předložit správci daně.

V případě souběhu obou výše uvedených činností lze doporučit fyzickým osobám, aby si část členských příspěvků placených odborným komorám vztahujících se k činnosti OSVČ hradili ze svého a tyto částky tak mohli zahrnout do nákladů OSVČ.

V případě, že by celá hodnota členského příspěvku byla hrazena i při souběhu činností za zaměstnance pouze zaměstnavatelem a tato částka byla rozdělována u zaměstnavatele na daňové a nedaňové náklady, bylo by možno posuzovat toto nepeněžitě plnění ze strany zaměstnavatele jako dar poskytnutý z nedaňových nákladů dle ustanovení § 6 odst. 9 písm. g) ZDP a v případě, že by tento nepeněžitý dar nepřekročil hodnotu 2 000,- Kč, byl by tento dar posuzován u zaměstnance jako plnění osvobozené od daně z příjmu ze závislé činnosti.

Částka, která by byla podle citovaného ustanovení ZDP osvobozena od daně z příjmu ze závislé činnosti by nevstupovala ani do základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění zaměstnance, neboť částky osvobozené od daně z příjmu se do základu pro výpočet pojistného nezahrnují.

Pokud by však hodnota tohoto nepeněžitého daru poskytnutého zaměstnanci ze strany zaměstnavatele přesáhla ročně 2 000,- Kč, byla by částka přesahující stanovený limit předmětem daně z příjmu ze závislé činnosti a vstupovala by i do základu pro výpočet sociálního a zdravotního pojištění zaměstnance.

Tento postup byl konzultován i s pracovníky správy daní a i když nelze vyloučit některé odlišné názory jednotlivých správců daně, měl by být tento postup obecně přijatelný a akceptovatelný.

Ing. Vladimír Šretr – daňový poradce

V Ústí nad Labem 2. 11. 2011