



Stanovisko CzELA k právním otázkám institutu home office – 6. část

Zdroj: shutterstock.com

Home office (práce z domova) představoval v České republice až donedávna vyhledávaný benefit, který byl využíván v omezené míře, ne-li sporadicky. To se však poměrně radikálně změnilo na jaře 2020 v souvislosti s pandemií onemocnění COVID-19; samotné šíření koronaviru, snahy firem o zavádění hygienických opatření a v neposlední řadě i krizová opatření vlády vedly k tomu, že se potřeba využití práce z domova masivním způsobem zvýšila a tato problematika tak představuje nebývale aktuální téma.

Tento posun nicméně dosud nereflektovaly příslušné pracovněprávní předpisy – zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZP“), problematiku home office upravuje zcela nedostatečně a praxe se tak potýká s množstvím výkladových problémů.

Spolek CzELA (Czech Employment Lawyers Association) se proto rozhodl přijmout k dané problematice výkladové stanovisko, jehož cílem je přispět ke správné aplikaci pravidel vztahujících se k home office a podpořit případné budoucí legislativní aktivity^[1] v této oblasti, a to zejména ve vztahu k bezpečnosti a ochraně zdraví při práci a náhradě nákladů vznikajících při práci z domova.

Vzhledem ke svému rozsahu je dané výkladové stanovisko zveřejňováno v rámci devítidílného seriálu. Předmětem následující šesté části jsou právní otázky vztahující se k nákladům vznikajícím při práci z domova.

Náklady při práci z domova

Náklady spojené s prací z domova, resp. s prací mimo pracoviště zaměstnavatele, jsou s ohledem na stávající právní úpravu jedním z hlavních problémů realizace home office. Jak již bylo zmiňováno, zákoník práce v § 2 odst. 2 stanoví, že závislá práce musí být vykonávána na náklady zaměstnavatele. Podle § 151 ZP je zaměstnavatel povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu v souvislosti s výkonem práce vzniknou, a to v rozsahu a za podmínek stanovených v části sedmé zákoníku práce.^[2] Dalším ustanovením zákoníku práce, které upravuje právní rámec náhrady nákladů spojených s výkonem práce, je § 190. Zaměstnavatel může podle tohoto ustanovení sjednat nebo vnitřním předpisem stanovit či individuálně písemně určit podmínky, výši a způsob poskytnutí náhrad za opotřebení vlastního náradí, zařízení nebo jiných předmětů potřebných k výkonu práce (dále jen „**náhrada za opotřebení náradí**“).

Je nepochybné, že se zaměstnanci vykonávajícímu práci v rámci home office zvýší náklady v souvislosti s užíváním domácího prostoru v době, kdy plní pracovní úkoly (oproti zaměstnanci, který z domova odchází na pracoviště). Uvažovat můžeme např. o zvýšených nákladech na spotřebu elektřiny, vody, tepla, telekomunikační služby včetně internetu, na úklid, ale také o nákladech na pořízení, resp. hodnoty opotřebení vybavení nezbytného k výkonu práce (tiskárna, skener, telekomunikační technika, pracovní stůl, židle a další).

Rozsah a limity hrazených nákladů

Zaměstnavatel má tedy povinnost neponechat žádný náklad, který by zaměstnanec při výkonu práce vynaložil, na bedrech zaměstnance. Nabízí se otázka, jestli je možné, aby **zaměstnanec souhlasil** s tím, že mu zaměstnavatel nějakou náhradu **neposkytne vůbec nebo ve snížené výši**. S odkazem na § 346c ZP je třeba odpovědět, že to možné není[3]. Dohoda zaměstnance a zaměstnavatele o tom, že zaměstnanec souhlasí se snížením či nepřiznáním jakýchkoli náhrad výdajů, by byla zdánlivým právním jednáním (tedy hledělo by se na ni, jako by nebyla vůbec uzavřena).

Na druhou stranu ale nic nebrání tomu, aby zaměstnavatel poskytl zaměstnanci **vyšší náhradu nákladů**, než ukládá zákon (tedy vyšší než zaměstnancem prokázanou výši skutečně vynaložených nákladů). Pokud tak učiní, bude to ale mít daňové konsekvence.

Daňový efekt hrazených nákladů z pohledu zaměstnance

Náhrada nákladů vynaložených zaměstnancem při výkonu práce pro zaměstnavatele **nemůže být předmětem daně z příjmů**, protože nevnaší do majetkové sféry zaměstnance navýšení jeho majetku[4].

Podle ustanovení **§ 6 odst. 7 písm. d)** zákona č. [586/1992](#) Sb., zákon o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**ZoDP**“), se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou **náhrady za opotřebení vlastního náradí**, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle [zákoníku práce](#).

Podle **§ 6 odst. 7 písm. e) ZoDP** se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou **povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek** pro výkon práce stanovená právním předpisem.

Pokud tedy zaměstnavatel zaměstnanci nahradí náklady ve skutečně vynaložené výši, nebude uhrazená částka podléhat dani z příjmů na straně zaměstnance (nepůjde o příjem podléhající dani). Jakmile ale náhrada vyplacená zaměstnavatelem skutečně výdaje zaměstnance přesáhne, bude muset být zdaněna. V praxi je však velkým problémem **prokázání skutečně vynaložených nákladů** při práci z domova, neboť je třeba oddělit jak (i) náklady, které zaměstnanci vznikly při užívání domácího prostoru v pracovním versus soukromém čase, tak (ii) náklady, které byly vynaloženy nikoli v souvislosti s výkonem práce zaměstnancem, ale proto, že zaměstnanec sdílí stejný prostor s jinými členy domácnosti.

Aby zaměstnavatel mohl splnit svou povinnost uhradit zaměstnanci veškeré náklady v souvislosti s prací z domova, musí vědět, o jakou částku se jedná. **Zaměstnanec** tedy logicky **musí poskytnout součinnost** v podobě (i) tvrzení – o jaké náklady a v jaké výši půjde a (ii) důkazů či dokladů, které to prokazují. Jak vyplývá ze stanoviska Generálního finančního ředitelství k příspěvku Komory daňových poradců Daňové souvislosti práce z domova (home office)[5], ZoDP předpokládá prokázání skutečných výdajů. Jakmile nebude zaměstnavatel schopen prokázat, že částka vyplacená zaměstnanci z titulu náhrady nákladů spojených s výkonem práce odpovídá (přesně) výši nákladů, které skutečně zaměstnanci v této souvislosti vznikly, může správce daně učinit závěr, že jde o majetkový prospěch zaměstnance podléhající dani z příjmů (a učiní kroky k dodanění této částky na straně zaměstnance).

Některé druhy nákladů budou v určitých situacích zřejmě **snáze prokazatelné**. Pokud si zaměstnanec v souvislosti se zahájením výkonu práce z domova zavede (nově) internetové připojení a zároveň bude se zaměstnavatelem sjednán závazek, že připojení nebude používáno k soukromým účelům, bude náklad jednoznačně prokazatelný. Ve všech ostatních případech, kde nepůjde určit, zda náklad vznikl při soukromém nebo pracovním využití domácího prostoru, je stěží představitelné, že by se vůbec podařilo výši nákladů spojených čistě s výkonem práce přesně vyčíslit a doložit. Vždy půjde o více či méně kvalifikovaný odhad (např. poměrný výpočet spotřeby vody či elektřiny v návaznosti na odpracovanou dobu). V případě, že se výše určitých nákladů při výkonu práce z domova vůbec nezmění (např. stále stejná paušální cena za internetové připojení), pak samozřejmě nebude co refundovat.

Problém vyčíslení a prokázání některých druhů nákladů by zcela jistě vyřešila **možnost paušalizace náhrady nákladů**. Právní úprava však počítá pouze s možností paušalizace náhrady za opotřebení náradí. Podle § 6 odst. 8 ZoDP se považují **náhrady za opotřebení náradí** (§ 6 odst. 7 písm. d) ZoDP) za prokázané do výše **paušálu** stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Paušál je uznatelný v případě předmětů, které by byly jinak odepisovány, jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování. ZoDP tedy výslovně umožňuje zjednodušení v podobě paušálu, který by zaměstnavatel poskytl zaměstnanci jako náhradu za opotřebení náradí (byť i stanovení paušálu musí být opřeno o kalkulaci skutečných výdajů).

Kvůli poměrně problematickému prokazování skutečně vynaložených ostatních nákladů spadajících pod § 6 odst. 7 písm. e) ZoDP se v praxi diskutuje možnost stanovení či sjednání paušální náhrady také u nich (typicky půjde o elektřinu, vodu, internet, úklid domácích pracovních prostor atd.). **Stanovisko Generálního finančního ředitelství**^[6] je v tomto ohledu ale **jednoznačně negativní** s jednoduchým vysvětlením, že to ZoDP neumožňuje, a naopak počítá s prokazováním skutečných výdajů.

Stejně odmítavě se Generální finanční ředitelství staví k návrhu Komory daňových poradců, aby byla kalkulace výše jakýchkoli náhrad nákladů (tedy bez ohledu na to, jestli půjde o náklady na opotřebení náradí nebo např. elektřinu, teplo, vodu, internet či jiné) opřena nikoli o doklady předložené zaměstnancem k proplacení, ale o **znalecký posudek**. Znalecký posudek tak nebude zřejmě stačit ani pro účely prokázání přiměřenosti výše jinak zákonem předvídaného paušálu u náhrad nákladů za opotřebení náradí. Generální finanční ředitelství k tomu uvedlo, že výši nákladů „...je zaměstnanec povinen prokázat a jsou nezbytné i pro samotné stanovení paušální náhrady, tzn. je nutné kdykoliv dokázat rozložit a doložit výdajovými doklady, ze kterých se vycházelo při stanovení paušálu, tzn. zaměstnavatel nemůže stanovit paušální náhradu pouze na základě kvalifikovaného odhadu bez potřebných výdajových dokladů...“.^[7]

Při hledání cesty z komplikované situace ven se nabízí myšlenka **zálohového poskytování kompenzace nákladů** s následným vyúčtováním po skončení určitého období. Tomu zřejmě nic nebrání, protože zejména u nákladů typu voda, teplo či elektřina v průběhu vyúčtovacího období hradí i zaměstnanec poskytovatelům pouze zálohy a až po jeho skončení ví jistě (a je tedy schopen prokázat), jakou měl spotřebu. Ani zálohy ale nevyřeší problém stanovení přesné výše těchto nákladů (poměr soukromá versus pracovní spotřeba) a odložení vyúčtování nákladů v čase může být

problematické např. v situaci, kdy dojde v průběhu vyúčtovacího období k rozvázání pracovního poměru.

S ohledem na takto jednoznačně striktní názor správce daně praxi nepomůže ani myšlenka náhradu nákladů spojených s home office zaměstnanci **kompensovat zvýšením samotné mzdy, aniž by bylo výslovně sjednáno/stanoveno, že se jedná o náhradu nákladů**. Tato varianta je poměrně riziková, neboť zaměstnavatel bude mít problém vůbec prokázat splnění povinnosti refundovat zaměstnanci veškeré náklady. Mzda je plnění poskytované za výkon práce, má tedy zcela jiný smysl a účel. Zároveň by šlo o částku podléhající dani i pojistnému a zřejmě by se musela započítat i do výpočtu průměrného výdělku (což u náhrady nákladů obecně neplatí). Nicméně, kde není žalobce, není ani soudce. Pokud by sám zaměstnanec nevznášel nárok na náhradu určitých nákladů a vznik těchto nákladů nedoložil, stěžít by mohl kdokoli (včetně kontrolních orgánů) uložit zaměstnavateli povinnost uhradit nějakou částku nad rámec mzdy nebo mu uložit sankci za porušení povinnosti.

Vhodnější, byť opět ne zcela bezpečnou alternativou, je **dohodnout se se zaměstnancem na paušální částce náhrady nákladů** spojených s prací z home office, ze které budou provedeny řádné odvody jako ze mzdového plnění. Tato částka by neměla být započítávána do průměrného výdělku zaměstnance. Zaměstnanec ovšem teoreticky může prokázat, že jeho reálně vynaložené náklady byly vyšší, a zaměstnavatel by je v takovém případě byl povinen zaměstnanci doplatit. Zároveň je zde určité daňové riziko na straně zaměstnavatele (viz níže).

Snahu usnadnit si prakticky neřešitelný problém prokazování skutečných nákladů nespasí ani postup, kdy si zaměstnavatel **od zaměstnance pronajme část jeho domácího prostoru**. Pokud by tak učinil, z domácího pracoviště by se stalo pracoviště zaměstnavatele (navzdory omezené kontrole zaměstnavatele nad tímto prostorem). Potom již nemá smysl uvažovat o kompenzaci nákladů vynaložených zaměstnancem při práci z domova.

Daňový efekt hrazených nákladů z pohledu zaměstnavatele

Refundace nákladů vynaložených zaměstnancem v souvislosti s výkonem práce mimo pracoviště zaměstnavatele je **daňově uznatelným nákladem** podle § 24 odst. 1 ZoDP (obecné ustanovení) a § 24 odst. 2 písm. x) ZoDP (paušální částky hrazené zaměstnavatelem zaměstnanci podle § 6 odst. 8 ZoDP).

Problematická však může být daňová uznatelnost u **částek, které nebudou podepřeny dostatečnými doklady** ze strany zaměstnance. V případech, kde bude mít příslušný správce daně tendenci doměřit zaměstnanci daň z příjmu proto, že částka uhrazená zaměstnavatelem dle jeho názoru představuje ve skutečnosti navýšení majetku zaměstnance, se **nedá vyloučit ani tendence takovou platbu vyjmout z daňově uznatelných nákladů** (a tedy doměřit daň i na straně zaměstnavatele).

Pokud by správce daně posoudil konkrétní platbu jako zdanitelný příjem na straně zaměstnance, stále by šlo o platbu zaměstnavatele zaměstnanci v souvislosti s výkonem práce. Nabízel by se tedy argument, že by mohlo jít o daňově uznatelné náklady s odkazem na § 24 odst. 2 písm. j) ZoDP, neboť jde o výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců. V úvahu by zřejmě přicházel bod 5 upravující náklady vynaložené na práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy. Je ovšem otázkou, jestli by správce daně akceptoval tento

výklad jen s obecným odkazem na dohodu zaměstnance a zaměstnavatele o výkonu práce z domova.

Závěr k nákladům při práci z domova

Pravděpodobnou příčinou toho, proč se brání Generální finanční ředitelství ve zmiňovaném stanovisku analogickému použití § 6 odst. 8 ZoDP také pro ostatní druhy náhrad nákladů, je obava formulovaná už Nejvyšším správním soudem z přelévání finančních prostředků na mzdy do nezdanitelných částek (jak bylo výše uvedeno, náhrada nákladů nepodléhá dani z příjmů na straně zaměstnance).“[\[8\]](#)

Pokud ale není aprobována správcem daně možnost paušálních náhrad všech druhů nákladů vynaložených zaměstnancem při výkonu práce (k opačnému závěru by za použití jazykového či sémantického výkladu zákoníku práce a zákona o daních z příjmů musela být použita překvapující benevolence až fantazie), není, zdá se, jiné alternativy, než je **změna právní úpravy**. Umožnění paušálních náhrad také u ostatních nákladů alespoň způsobem upraveným pro náhrady za opotřebení náradí (tedy i s vědomím nutnosti doložení racionální kalkulace) by výrazně pomohlo zejména zaměstnancům. Na nich totiž leží důkazní břemeno, co se uplatnění náhrady nákladů týče. Změna by se musela zřejmě projevit jak v § 190 ZP, tak v § 6 odst. 8 ZoDP.

S ohledem na současnou právní úpravu v tuto chvíli nezbyvá, než zaměstnavatelům i zaměstnancům doporučit věnovat při sjednávání home office velkou pozornost při nastavení pravidel pro hrazení nákladů spojených s výkonem práce z domova.

Za spolek CzELA bylo výše uvedené stanovisko zpracováno pracovní skupinou ve složení:

Mgr. Veronika Bočanová

JUDr. Markéta Cibulková, Ph.D.

Mgr. Ondřej Chlada

Mgr. Ladislava Jasanská

JUDr. Tereza Landwehrmann, Ph.D.

JUDr. Eva Procházková, Ph.D.

Mgr. Barbora Suchá

Mgr. Michal Vrajík