



Výdaje na stravování zaměstnanců při pracovní cestě a cestě mimo pravidelné pracoviště z hlediska jejich daňové uznatelnosti

Zdroj: shutterstock.com

Nedílnou součástí podnikání je i výkon činnosti zaměstnanců na pracovní cestě anebo cestě mimo jejich pravidelné pracoviště. Cílem následujícího článku je seznámit jeho čtenáře se závěry z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 22. 6. 2022 na výše uvedené téma, neboť zákonné předpisy nedávají na související otázky jednoznačné odpovědi.[1]

Úvodem bych rád upozornil, že Koordinační výbor je platformou k projednávání problematických otázek a výkladů daňových předpisů mezi daňovými poradci a představiteli Ministerstva financí, nově Generálního finančního ředitelství. Koordinační výbory vyjadřují odborný názor předkladatelů a státní správy a přispívají tak ke zkvalitňování účetních či daňových předpisů České republiky. Zároveň se tímto usiluje o jednotné a správné interpretování předmětných právních předpisů.

V praxi je běžné, že zaměstnanci svoji pracovní činnost vykonávají i mimo standardní pracovní pravidelné pracoviště. Může se jednat například o interní akce mající charakter školení či externích výjezdů, at' už jedno či vícedenních.

Zákon o daních z příjmů

Jak je již více naznačeno, bohužel ZDP[2] jednoznačně neodpovídá na otázku daňové uznatelnosti nákladů na zajištění stravování v rámci akcí pořádaných zaměstnavatelem mimo pravidelné pracoviště zaměstnanců.

Zaměstnancům je sice stravné kráceno z důvodu zajištění stravování zaměstnavatelem ve smyslu § 163 odst. 2 ZP[3]. Ve vztahu k zaměstnancům pak ZDP v § 6 odst. 7 písm. a) pouze stanoví, že předmětem daně z příjmů není hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovní cestě.

Pokyn GFŘ D-22

Na rozdíl od účetních předpisů není ZDP jakkoliv dále "prováděn", tj. rozpracován a vysvětlován prostřednictvím prováděcích vyhlášek. Správce se v zájmu uplatňování jednotného postupu v ne vždy zcela jasných ustanoveních zákona vydává Pokyny řady D.

Je však nutné podotknout, že Pokyn D-22[4] není na úrovni zákona, není dokonce ani součástí právních předpisů, nevychází se Sbírce zákonů a není jej možné považovat za jakkoliv právně závazný. Na druhou stranu je však nutné podotknout, že správci daně se jimi musí řídit a lze tedy legitimně předvídat jeho názor při případné daňové kontrole.

V pokynu GFŘ D-22 je daňová uznatelnost výslovně řešena pouze ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP, tedy pro situace, kdy je při školení zajištěno stravování. V těchto případech jsou náklady daňově uznatelné bez ohledu na formu stravování uvedenou na pozvánce, pokud takové školení souvisí s předmětem činnosti zaměstnavatele nebo s pracovním zařazením zaměstnance.

V opačném případě, tedy nezajištění stravování zaměstnavatelem, by tento měl s odkazem na ZP poskytnout stravné. Náklady na takovéto stravné jsou bez ohledu na

jeho výši daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, přičemž na straně zaměstnanců by stravné do výše stanovené ZP nebylo předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

Koordinační výbor - Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům

Náklady na stravování zaměstnanců v rámci různých firemních akcí lze dle mého názoru posoudit jako daňově účinné, nepřímo právě pouze ze závěrů uvedených ve stanovisku Ministerstva financí v příspěvku projednaném v rámci koordinačního výboru. [5]

Zároveň je na místě také podotknout, že náklady na občerstvení a pohoštění, které jsou demonstrativně vymezeny jako náklady na reprezentaci v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, jsou jednoznačně daňově neuznatelné.

Bohužel praxe přináší mnohdy nejasné a obtížně rozlišitelné situace mezi stravováním, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, u kterých lze krátit stravné, a stravováním, které má charakter občerstvení nebo pohoštění, které mohou být reprezentací. Dokonce ani dodavatelé stravovacích služeb mnohdy nejsou schopni vždy jednoznačně oddělit cenu za snídani - oběd - večeři ve srovnání s cenou za ostatní stravování v průběhu konání akce.

Lze se domnívat, že pokud právo na zajištění bezplatného stravování jako alternativy k cestovním náhradám vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele nebo z pracovní či jiné smlouvy ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP není daňová uznatelnost prokázaných nákladů zaměstnavatele na stravování zaměstnanců při cestě mimo pravidelné pracoviště jakkoliv omezena. Omezení uvedená pro služební cestu uvedená v § 24 odst. 2 písm. k) ZDP se totiž týkající pouze poplatníků s příjmy podle § 7 ZDP.

Rád bych v této souvislosti upozornil na výjimečné excesivní situace, kdy způsob ubytování, dopravy anebo i stravování hrazené zaměstnavatelem mají převážně nebo pouze charakter odměňování zaměstnance zaměstnavatelem, jsou tedy naprosto nepřiměřené s ohledem na okolnosti pracovní cesty a lze tedy očekávat námitky správce daně ve smyslu zneužití daňového práva. Tyto situace nejsou předmětem článku tohoto příspěvku a správce daně má právo v takovém případě postupovat ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu. Zajištění stravování ze strany zaměstnavatele v souvislosti s výkonem práce svých zaměstnanců nelze považovat za pohoštění nebo občerstvení, nota bene pokud se jedná o standardní formu snídaně, obědu či večeře.

Dle názoru překladatelů KOOV a potvrzení představitelů GFR lze tedy uzavřít, že na straně zaměstnavatele jsou daňově uznatelné veškeré náklady na zajištění stravování (veškerého jídla i všech nápojů a souvisejícího servisu, a to formou servírovaného menu, balíčků na cestu, volně přístupného bufetu, atd.) zaměstnanců na pracovní cestě anebo cestě mimo pravidelné pracoviště. [6]

Dále se pak na straně zaměstnance nejedná v případě bezplatně zajištěného stravování hrazeného zaměstnavatelem na pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště předmětem daně o zdanitelný příjem zaměstnance.

Ing. Petr Koubovský
daňový poradce
Associate Partner