

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Cestovní náhrady a jejich daňové dopady u zaměstnance a zaměstnavatele

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Stanislav DRNEC**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Mgr. Olga HOCHMANNOVÁ**

Znojmo, 2013

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem tuto bakalářskou práci vypracoval samostatně pod vedením Mgr. Ing. Olgy Hochmannové. Všechny použité prameny a publikace uvádím v použité literatuře.

PODĚKOVÁNÍ

Rád bych poděkoval paní Mgr., Ing. Olze Hochmannové za její ochotný přístup, metodické vedení práce a věnovaný čas.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Stanislav DRNEC
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Cestovní náhrady a jejich daňové dopady u zaměstnance a zaměstnavatele
Název (v angličtině)	Travel Expenses and Their Tax Implications for Employee and Employer

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Analýza daňových dopadů při poskytování cestovních náhrad na zaměstnance a zaměstnavatele a návrh opatření ke zmírnění rizik.

Postup práce:

1. Prostudování odborné literatury ke zvolené problematice.
2. Zpracování teoretické části.
3. Aplikace získaných poznatků na příkladech, zpracování praktické části.
4. Analýza daňových dopadů u zaměstnance a zaměstnavatele a upozornění na možná rizika a problémy.
5. Návrh opatření pro daňový subjekt ke zmírnění rizik.

Metody: Deskripce, analýza

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. MACHÁČEK, Ivan. *Fyzické osoby a daň z příjmu 2012*. 3. aktualizované vydání. Praha. Wolters Kluwer, 2012., 304 s. ISBN 978-80-7357-711-7.
2. PELECH, Petr; PELC, Vladimír. *Daně z příjmu s komentářem 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc. ANAG, spol.s r. o., 2012., 1 080 s. ISBN 978-80-7263-743-3.
3. SALAČOVÁ, Marie. *Cestovní náhrady v praxi*. 1. vydání. Praha. Grada Publishing, a. s., 128 s. ISBN 978-80-7273-167-1.
4. JANOUSEK, Karel. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. aktualizované vydání. Olomouc. ANAG, spol. s r. o., 2012, 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8.
5. HOFMANNOVÁ, Eva. *Cestovní náhrady 2012 podle zákoníku práce s komentářem a příklady k 1.1.2012*. 6. aktualizované vydání. Olomouc. ANAG, spol. s r. o., 2012, 231 s. ISBN 978-80-7263-712-6.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2012

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2013

L.S.


Stanislav DRNEC
student


Ing. Mgr. Olga HOCHMANNOVÁ
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Milan HRDÝ, Ph.D.
garant studijního oboru


prof. PhDr. Kamil FUCHS, CSc.
rektor SVŠE Znojmo

Abstrakt

V bakalářské práci „Cestovní náhrady a jejich daňové dopady u zaměstnance a zaměstnavatele“ jsem se zaměřil na pojem cestovní náhrady, popis zákonných podmínek poskytnutí cestovních náhrad a jejich daňových dopadů na zaměstnavatele i na zaměstnance. Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. V teoretické části práce jsou objasněny hlavní pojmy cestovních náhrad, právní úpravě cestovních náhrad a režimu zdanění. V praktické části aplikuji tyto teoretické poznatky na vybranou účetní jednotku. Na závěr vyhodnocuji dosažené výsledky a předkládám doporučení pro vybranou společnost.

Abstract

In my bachelor's thesis „Travel Expenses and Their Tax Implications for Employee and Employer“ I focus on the concept travel expenses, description of the legal conditions for the provision of travel expenses and their tax implication for Employee and Employer. This thesis is divided into a theoretical section and a practical section. In the theoretical section are described themain concepts of travel expenses, legal conditions of travel expenses and taxation regime. In the practical part of this thesis I apply the theoretical knowledges on the selected account unit. In the end this thesis I evaluate the results obtained and propose recommendations for the company.

Klíčová slova

Cestovní náhrady, zákonné podmínky, pracovní cesta, zaměstnanec, zaměstnavatel, daň z příjmů

Keywords

Travel expenses, statutory requirements, business trip, employee, employer, income tax

Obsah

1	Úvod	9
2	Cíl práce a metodika	11
3	Teoretická část	12
3.1	Daňová teorie, pojem daň	12
3.2	Funkce daní	12
3.3	Dělení daní podle objektu daně	12
3.4	Daň z příjmů	13
3.4.1	Daň z příjmů fyzických osob	13
3.4.2	Daň z příjmů právnických osob	13
3.5	Cestovní náhrady a jejich právní úprava	14
3.6	Komu cestovní náhrady přísluší	14
3.7	Kdy zaměstnanci cestovní náhrady přísluší	15
3.8	Druhy cestovních náhrad	17
3.8.1	Náhrada jízdních výdajů	18
3.8.2	Náhrada výdajů za ubytování	21
3.8.3	Náhrada zvýšených stravovacích výdajů (dále jen stravné)	22
3.8.4	Náhrada nutných vedlejších výdajů	24
3.8.5	Zahraniční stravné	25
3.8.6	Kapesné	27
3.8.7	Záloha na pracovní cestu	27
3.9	Vyúčtování pracovní cesty	27
3.10	Zaokrouhlování	28
3.11	Používání kurzů, přepočítání cizí měny	28
3.12	Účtování o cestovních náhradách	29
3.13	Daňový pohled na cestovní náhrady	29
3.13.1	Z pohledu příjemce cestovních náhrad	29
3.13.2	Z pohledu poskytovatele cestovních náhrad	30
4	Praktická část	31
4.1	Základní informace o společnosti	31
4.2	Pracovní cesty ve společnosti Gama, s. r. o. – obecné informace	32
4.3	Tuzemské pracovní cesty – popis současného stavu	35
4.3.1	Příklad č. 1 – tuzemská pracovní cesta pan Stehlíka	35

4.3.2	Daňové dopady z titulu uskutečněné pracovní cesty u zaměstnance.....	40
4.3.3	Daňové dopady z titulu uskutečněné pracovní cesty u zaměstnavatele.....	42
4.3.4	Návrhy na zmírnění dopadů zdanění	42
4.4	Zahraníční pracovní cesty – popis současného stavu.....	45
4.4.1	Příklad č. 2 – zahraniční pracovní cesta pana Sýkory	45
4.4.2	Příklad č. 3 – zahraniční pracovní cesta pana Nováka	48
5	Závěr.....	58
6	Seznam použitých zdrojů	59
6.1	Seznam použité literatury a zdrojů.....	59
6.2	Seznam tabulek	61
6.3	Seznam příloh.....	62

1 Úvod

V konkurenčním prostředí tržní ekonomiky jsou stále více kladeny požadavky na podnikatelské subjekty na přizpůsobení své podnikatelské činnosti aktuálním podmínkám trhu. Zaměstnavatelé vysílají své zaměstnance na pracovní cesty za účelem jednání s externími partnery, jako jsou například odběratelé, dodavatelé, banky, státní instituce, ale i s interními partnery, mezi které lze zařadit mateřské společnosti, dceřiné společnosti nebo ostatní provozovny podniku. V současné době se mnoha podnikatelským i nepodnikatelským subjektům vyplatí zajišťovat si některé služby dodavatelsky, jde o tzv. outsourcing a díky tomu mohou být někteří zaměstnanci dočasně přiděleni k jinému zaměstnavateli. Ve všech výše zmíněných případech vznikají jak zaměstnancům, tak i zaměstnavatelům určitá zákonná práva a povinnosti vycházející z aktuální legislativy, jejichž určitou část můžeme nazvat cestovní náhrady.

Problematiku cestovních náhrad upravuje celá řada právních předpisů, a to nejvýznamněji zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce. Ten, s účinností od 1.1.2007, nahradil zákon č. 119/1992 Sb., o cestovních náhradách, který do té doby poskytování cestovních náhrad řešil.

Poskytování cestovních náhrad je nutné podrobně sledovat z hlediska zjištění výsledku hospodaření účetní jednotky za účetní období. S tím velmi úzce souvisí i nutnost posuzování cestovních náhrad z hlediska zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a to jak z pohledu zaměstnavatele, tak i zaměstnance.

V této bakalářské práci se budu zabývat právě daňovými důsledky poskytování cestovních náhrad. Zákoník práce ve svém aktuálním znění rozděluje poskytovatele cestovních náhrad do dvou skupin. První skupinou jsou zaměstnavatelé uvedení v § 109 odst. 3 – tedy tzv. státní sféra, do které patří stát, územní samosprávné celky, státní fondy, příspěvkové organizace, školské právnické osoby zřízené Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy, krajem obcí nebo dobrovolným svazkem obcí podle školského zákona. Druhou skupinu pak tvoří zaměstnavatelé v tomto ustanovení neuvedení, tedy tzv. podnikatelská sféra. Zásadním rozdílem mezi těmito skupinami je ten, že zaměstnavatelé v podnikatelské sféře mohou, na rozdíl od zaměstnavatelů ve státní sféře, svým zaměstnancům poskytnout vyšší cestovní náhrady, než ukládá zákoník práce. S tím však velmi úzce souvisí již zmíněné daňové dopady.

Bakalářská práce je rozdělena do části teoretické a do části praktické. V teoretické části jsou řešeny druhy cestovních náhrad, práva i povinnosti zaměstnance a zaměstnavatele, podmínky daňové uznatelnosti cestovních náhrad. Praktická část se potom věnuje samotnému zachycení cestovních náhrad v účetnictví a posuzuje je z hlediska daňové účinnosti a upozorňuje na rizika a chyby, které s sebou praxe přináší. V závěru práce jsem se věnoval návrhům na zlepšení evidování cestovních náhrad.

Veškeré údaje uvedené v této bakalářské práci vycházejí z právní úpravy platné ke dni 1. 1. 2012.

2 Cíl práce a metodika

Cílem této práce je, na konkrétních případech poukázat na daňové dopady při poskytování cestovních náhrad, a to z pohledu zaměstnance, tak i zaměstnavatele.

V teoretické části bakalářské práce se věnuji studování odborné literatury a zákonných právních norem upravujících poskytování cestovních náhrad. Teoretická část se nevěnuje pouze daňovým dopadům v oblasti poskytování cestovních náhrad, ale uvádí také případy, ve kterých je povinnost zaměstnavatele poskytnout zaměstnanci cestovní náhrady, jaké cestovní náhrady je možno poskytnout, jaké jsou zákonné lhůty pro vypořádání nároku zaměstnance na poskytnutí cestovních náhrad. Takto získané informace sjednotím do jednoho celku.

V praktické části práce budu získané poznatky aplikovat na konkrétních případech ve vybrané účetní jednotce. Z pohledu zaměstnavatele zdůrazním, ve kterých případech je poskytování cestovních náhrad výdajem (náklad), který zákon o daních z příjmů neuznává, jako daňově uznatelný výdaj (náklad) a tudíž výdaj (náklad), který snižuje základ daně. Pokud by si totiž zaměstnavatel jako výdaj (náklad) uplatnil cestovní náhrady, na které podle zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce zaměstnanec nemá nárok, jednal by v rozporu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

V praxi může k takovým případům dojít jednoduše, a proto se v této bakalářské práci zaměřím na daňová rizika související s poskytováním cestovních náhrad. Těžiště této práce spočívá zejména v její praktické části.

Metodou práce bude analýza současného stavu ve vybrané účetní jednotce.

Zákoník práce rozděluje zaměstnavatele, kteří cestovní náhrady poskytují do dvou skupin. V praxi se tyto skupiny označují jako „podnikatelská sféra“ a „státní sféra“. Zaměřím se zejména na podnikatelskou sféru, a to z toho důvodu, že sledování nákladů z hlediska daní z příjmů, je prvořadým úkolem každého podnikatelského subjektu.

3 Teoretická část

3.1 Daňová teorie, pojem daň

Definici daně lze shrnout následující formulací: „*Daň je povinná, nenávratná, neekvivalentní, neúčelová platba do veřejného rozpočtu.*“¹

Povinnost odvést daň vzniká daňovým poplatníkům buď v pravidelných intervalech nebo při určité příležitosti. Mezi pravidelně odváděné daně patří například daně z příjmů, kde zákon jednoznačně určuje, že po skončení určitého zdaňovacího období vzniká daňovému poplatníkovi povinnost odvést daň. Naopak daňová povinnost z titulu dědictví, darování nebo převodu nemovitostí vzniká až při konkrétní příležitosti a zákon pouze uvádí lhůty, ve kterých je poplatník daně povinen splnit si své daňové povinnosti.

3.2 Funkce daní

Daňová teorie rozlišuje tyto základní funkce daní:

- **alokační** – prostřednictvím vybraných daní existuje možnost alokace do těch oblastí, ve kterých mají být veřejné statky a služby realizovány.
- **redistribuční** – přesunutí části důchodů od bohatších k chudším. Tato funkce může být aplikována např. prostřednictvím progresivního zdanění nebo existencí daňových slev.
- **stabilizační** – slouží ke zmírnění cyklických výkyvů ekonomiky. Daňová teorie tvrdí, že v době recese je vhodné aplikovat nižší daně než v době konjunktury a tím podpořit celkovou poptávku a množství peněz v ekonomice.

3.3 Dělení daní podle objektu daně

Daně lze dělit z mnoha hledisek a pohledů. S ohledem na téma bakalářské práce, uvádím pouze to nejdůležitější dělení pro tuto práci. Objektem daně vymezujeme to, co má zdanění podléhat, například:

¹ STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika I. díl pro kombinovanou formu studia*. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. 71 s. ISBN 978-80-7395-097-2. 7 s.

- Daň z příjmů fyzických osob,
- Daň z příjmů právnických osob,

3.4 Daň z příjmů

Daň z příjmů je univerzální daní, jejímž předmětem jsou daně z příjmů fyzických a právnických osob. Obě tyto daně upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

3.4.1 Daň z příjmů fyzických osob

Předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP) následující příjmy:

- Příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků - § 6 ZDP – základem daně z příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků jsou podle § 13 ZDP: *„zvýšené o částku odpovídající pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na všeobecné zdravotní pojištění, které je z těchto příjmů podle zvláštních právních předpisů povinen platit zaměstnavatel“*². V praxi se tato forma zvýšení základu daně nazývá jako tzv. superhrubá mzda nebo brutace mzdy.
- Příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti - § 7 ZDP
- Příjmy z kapitálového majetku - § 8 ZDP
- Příjmy z pronájmu - § 9 ZDP
- Ostatní příjmy - § 10 ZDP

Sazba daně z příjmů fyzických osob činí podle § 16 ZDP 15 %.

3.4.2 Daň z příjmů právnických osob

Předmětem daně z příjmů právnických osob podle § 18 odst. 1 příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem, pokud zákon nestanoví jinak.

² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

ZDP tedy pro právnické osoby neurčuje rozdělení příjmů podle jejich charakteru, tak, jako tomu je v případě fyzických osob (příjmy z podnikání, příjmy z pronájmu, atd.).

Sazba daně z příjmů právnických osob činí podle § 21 odst. 1 ZDP 19 %. Sazba daně 5 % uvedená v § 21 odst. 2 se použije zejména u investičního a podílového fondu.

3.5 Cestovní náhrady a jejich právní úprava

Problematiku poskytování cestovních náhrad upravuje více právních předpisů. Z největší části je to zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce.

Mezi další nejvýznamnější právní předpisy, které se poskytováním cestovních náhrad zabývají, patří:

- Vyhláška č. 429/2011 Sb., platná pro rok 2012 - o změně základní sazby za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad,
- Vyhláška č. 379/2011 Sb., platná pro rok 2012 – o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2012,
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční.

3.6 Komu cestovní náhrady přísluší

Podle § 151 zákoníku práce „zaměstnavatel je povinen poskytovat zaměstnanci, není-li v tomto zákoně dále stanoveno jinak, náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, v rozsahu a za podmínek stanovených v této části.“³. Cestovní náhrady tedy vždy náleží zaměstnanci. Pro poskytování cestovních náhrad je zásadní, že příjemce cestovních náhrad musí pro zaměstnavatele vykonávat tzv. závislou činnost. Tu zákoník práce definuje v § 3. Tedy osoby, které vykonávají pro zaměstnavatele závislou činnost,

³ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

jsou zaměstnanci. „Zaměstnavatelem je právnická nebo fyzická osoba, která zaměstnává fyzickou osobu v pracovněprávním vztahu.“⁴

Podle § 155 odst. 1 „cestovní náhrady je možné zaměstnanci, který koná pro zaměstnavatele práci na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, poskytnout pouze v případě, že bylo sjednáno toto právo, jakož i místo pravidelného pracoviště zaměstnance.“⁵. Zákoník práce tedy jednoznačně uvádí, že mají-li být cestovní náhrady poskytnuty na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, musí tak být v této dohodě uvedeno.

Společníci, jednatelé společností s ručením omezeným a komanditisté komanditních společností, a to i když nejsou povinni při výkonu práce pro družstvo nebo společnost dbát příkazů plátce a příjmy za práci likvidátorů. Tento taxativně uvedený výčet příjmů, které jsou příjmy ze závislé činnosti uvádí § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Na výkon funkce jednatele nebo společníka s. r. o. nelze uzavřít pracovněprávní vztah. „Poplatník s příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků je dále označen jako „zaměstnanec“, plátce příjmu jako „zaměstnavatel“.“ Tak uvádí v § 6 odst. 2 ZDP. Výše uvedené osoby jsou tedy také považovány za zaměstnance.

Analogicky lze postupovat i u členů statutárních orgánů a dalších orgánů právnických osob.

3.7 Kdy zaměstnanci cestovní náhrady přísluší

Podle § 152 zákoníku práce cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumí výdaje, které vzniknou zaměstnanci při:

- pracovní cestě,
- cestě mimo pravidelné pracoviště,
- mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,

⁴ PELCL, Luděk. *Daně, účetnictví vzory a případy 4/07*. 1. Český Těšín: Poradce, s. r. o., 2007. 192 s. ISBN 978-80-7365-254-8. 79 s.

⁵ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

- přeložení,
- dočasném přidělení,
- přijetí do zaměstnání v pracovním poměru,
- výkonu práce v zahraničí.

Co je to pracovní cesta uvádí § 42 zákoníku práce takto: *„Pracovní cestou se rozumí časově omezené vyslání zaměstnance zaměstnavatelem k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce.“*⁶

Zásadní význam pro poskytování cestovních náhrad má místo nebo místa výkonu práce. Tento údaj je podle § 34 odst. 1 písm. b) povinným údajem, který musí být zakotven v pracovní smlouvě. V tomto ustanovení zákoník práce připouští, že míst výkonu práce může být i více. Je-li místo výkonu práce v pracovní smlouvě sjednáno širěji než jedna obec (např. okres, kraj, ale i celá Česká republika), pak je možné ještě sjednat pro účely poskytování cestovních náhrad pravidelné pracoviště. Takto určené pravidelné pracoviště nesmí být sjednáno širěji než jedna obec.

*„Pro účely poskytování cestovních náhrad právní úprava rozlišuje mezi místem výkonu práce sjednaným v pracovní smlouvě a pravidelným pracovištěm zaměstnance. Místem výkonu práce sjednaným v pracovní smlouvě je zpravidla „obec, organizační jednotka nebo jinak určené místo“, v němž se zaměstnanec v pracovní smlouvě zavázal konat práci pro zaměstnavatele.“*⁷

Pokud není místo pravidelného pracoviště v pracovní smlouvě sjednáno, postupuje se podle § 34a zákoníku práce takto: Není-li v pracovní smlouvě sjednáno pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad, platí, že pravidelným pracovištěm je místo výkonu práce sjednané v pracovní smlouvě. Jestliže je však místo výkonu práce sjednáno širěji než jedna obec, považuje se za pravidelné pracoviště obec, ve které nejčastěji začínají cesty zaměstnance za účelem výkonu práce. Pravidelné pracoviště nesmí být sjednáno širěji než jedna obec.

⁶ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

⁷ HÁCHOVÁ, Kateřina; FETTER, Richard. *Místo výkonu práce: pracovní cesta a cestovní náhrady*. [online]. 2010-03-25 [cit. 2012-12-16]. Dostupné z: <http://www.financninoviny.cz/kariera/pracovni-pravo/zpravy/misto-vykonu-prace-pracovni-cesta-a-cestovni-nahrady/439544>.

„Pokud zaměstnanec vykonává práci pravidelně na různých místech (pravidelně určité dny v týdnu, v pravidelnou dobu), pak lze sjednat všechna tato místa jako místa pravidelného pracoviště zaměstnance.“⁸

3.8 Druhy cestovních náhrad

Zaměstnanci při tuzemské pracovní cestě přísluší podle § 156 tyto cestovní náhrady:

- náhrady jízdních výdajů,
- náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- náhrada výdajů za ubytování,
- náhrada zvýšených stravovacích výdajů,
- náhradu nutných vedlejších výdajů.

Důležité je zdůraznit, že zákoník práce umožňuje poskytnout zaměstnanci i další náhrady výdajů. *„Jiné náhrady může zaměstnavatel poskytovat za podmínek a ve výši, ke kterým se zaváže, avšak za cestovní náhrady se považují pouze ty, které jsou poskytnuty v souvislosti s případy uvedenými v § 152 písm. a) až g), například náhrady výdajů v souvislosti s přijetím do zaměstnání.“⁹*

„Zaměstnavatel z podnikatelské sféry však může poskytovat úhrady i v jiných případech, ty však nebudou považovány za cestovní náhrady podle části sedmé zákoníku, ale budou považovány za peněžité plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci podle § 156 odst. 3 zákoníku. Tyto jiné náhrady mají dopad na zdanění a platby pojistného z toho důvodu, že se nejedná o cestovní náhrady a nejsou považovány za výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.“¹⁰

⁸ JANOUŠEK, Karel. *Místo výkonu práce a místo pravidelného pracoviště*. In VOŘÍŠEK, Václav. a kol. *Mzdová účtárna aktuálně*. Praha: Verlag Dashöfer, 2007, 8.5.1. 2 s.

⁹ JAKUBKA, Jaroslav; HLOUŠKOVÁ, Pavla. a kol. *Zákoník práce s komentářem*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 1239 s. ISBN 978-80-7263-713-3. 280 s.

¹⁰ HOFMANNOVÁ, Eva. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce s komentářem a příklady od 1. 1. 2012*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 231 s. ISBN 978-80-7263-712-6. 18 s.

Při zahraniční pracovní cestě náleží zaměstnanci podle § 156 zákoníku práce náhradu těchto výdajů:

- náhrada jízdních výdajů,
- náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- náhrada výdajů za ubytování,
- náhrada stravovacích výdajů v cizí měně,
- náhradu nutných vedlejších výdajů.

Zde v § 166 odst. 2 zákoníku práce je možnost „poskytnout zaměstnanci i další cestovní náhrady.“

3.8.1 Náhrada jízdních výdajů

Podmínky konání pracovní cesty určuje zaměstnavatel, tedy i způsob dopravy, jakým se zaměstnanec dostane do místa, kam byl zaměstnavatelem vyslán.

„Náhrada jízdních výdajů přísluší zaměstnanci za dopravní prostředek, který k použití při pracovní cestě prokazatelně zaměstnavatel před pracovní cestou stanovil, nebo jehož použití zaměstnanci povolil, a to v prokázané výši.“¹¹

„Jestliže podle ustanovení § 157 odst. 2 zákoníku použije zaměstnanec se souhlasem zaměstnavatele pro účely přepravy na pracovní cestě soukromé motorové vozidlo namísto hromadného dopravního prostředku, vzniká zaměstnanci právo na náhradu výdajů ve výši odpovídající ceně jízdného za původně určený hromadný dopravní prostředek.“¹²

¹¹ JANOUŠEK, Karel. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. Olomouc: Anag, 2012. 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8. 104 s.

¹² HOFMANNOVÁ, Eva. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce s komentářem a příklady od 1. 1. 2012*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 231 s. ISBN 978-80-7263-712-6. 18 s.

3.8.1.1 Použití silničního motorového vozidla, které zaměstnavatel zaměstnanci neposkytl

Použije-li zaměstnanec se souhlasem zaměstnavatele své soukromé vozidlo, nebo jiné vozidlo, které mu zaměstnavatel neposkytl, přísluší mu podle § 157 odst. 3 za každý 1 km jízdy základní náhrada a náhrada výdajů za spotřebovanou pohonnou hmotu.

Výši základní sazby a průměrné ceny pohonných hmot určuje každoročně Ministerstvo práce a sociálních věcí svojí vyhláškou. Pro rok 2012 je platná Vyhláška č. 429/2011 Sb.

Výpočet základní náhrady:

$$ZN = SZN \times km$$

SZN = sazba základní náhrady

km = počet ujetých kilometrů

Výše základní náhrady za 1 km jízdy je podle vyhlášky č. 429/2011 Sb. za použití jednostopého vozidla a tříkolek 1,00 Kč a osobního silničního motorového vozidla 3,70 Kč.

Výpočet náhrady za spotřebovanou pohonnou hmotu:

$$NPHM = (S \times km \times C) / 100$$

S = spotřeba podle technického průkazu

km = počet ujetých kilometrů

C = prokázaná cena pohonné hmoty

„Spotřeba pohonné hmoty vozidla v l/100 km se zjistí výhradně z technického průkazu vozidla. Jde o údaj o spotřebě pro kombinovaný provoz vozidla podle norem Evropské unie.“¹³

„Spotřebu pohonné hmoty silničního motorového vozidla vypočítá zaměstnavatel z údajů o spotřebě uvedených v technickém průkazu použitého vozidla, které je zaměstnanec povinen zaměstnavateli předložit.“¹⁴

¹³ JANOUŠEK, Karel. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. Olomouc: Anag, 2012. 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8. 104 s.

¹⁴ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

V případě, že by v technickém průkazu nebyl uveden údaj o spotřebě pro kombinovaný provoz vozidla, spočítá se spotřeba aritmetickým průměrem ze všech hodnot, které jsou v technickém průkazu o spotřebě uvedeny. Cenu pohonné hmoty dokládá podle § 158 odst. 3 zákoníku práce zaměstnanec dokladem o nákupu. „Cena pohonné hmoty je zaměstnancem doložena, i když je na nákupním dokladu uvedeno menší množství, než je deklarovaná spotřebovaná pohonná hmota při jejím vyúčtování.“¹⁵ Z uvedeného dokladu o nákupu pohonné hmoty musí být ovšem zřejmá patrná souvislost s pracovní cestou. „Posuzování otázky souvislosti doloženého dokladu prokazujícího cenu pohonné hmoty s pracovní cestou zaměstnance je ponechána zaměstnavateli. Pravděpodobně nebude např. akceptován doklad s datem po ukončení pracovní cesty. Zmíněné ustanovení pak ještě v návaznosti stanoví, že jestliže zaměstnanec hodnověrným způsobem cenu pohonné hmoty zaměstnavateli neprokáže, použije zaměstnavatel pro určení výše náhrady průměrnou cenu stanovenou prováděcím právním předpisem vydaným podle § 189 ZP, tj. příslušnou vyhláškou Ministerstva práce a sociálních věcí.“¹⁶

Předloží-li zaměstnanec ve vyúčtování pracovní cesty zaměstnavateli více dokladů o nákupu pohonné hmoty do svého soukromého vozidla, použije se aritmetický průměr ze všech doložených dokladů o nákupu pohonné hmoty. Pokud zaměstnanec zaměstnavateli neprokáže cenu nakoupené pohonné hmoty dokladem o jejím nákupu, použije se ve vyúčtování pracovní cesty cena pohonné hmoty uvedená ve vyhlášce.

Podle Vyhlášky č. 429/2011 Sb. je výše průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty platná pro rok 2012 následující:

- 34,90 Kč u benzínu automobilového 95 oktanů,
- 36,80 Kč u benzínu automobilového 98 oktanů,
- 34,70 Kč u motorové nafty.

¹⁵ JAKUBKA, Jaroslav; HLOUŠKOVÁ, Pavla. a kol. *Zákoník práce s komentářem*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 1239 s. ISBN 978-80-7263-713-3. 280 s.

¹⁶ SALAČOVÁ, Marie. *Používání soukromého silničního vozidla při pracovních cestách zaměstnanců*. [online]. 2010-05-20 [cit. 2012-12-19]. Dostupné z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9871v12744-pouzivani-soukromeho-silnicniho-motoroveho-vozidla-pri-pra/?search_query=\\$source=3](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9871v12744-pouzivani-soukromeho-silnicniho-motoroveho-vozidla-pri-pra/?search_query=$source=3)>.

3.8.1.2 Použití hromadné dopravy

Pokud použije zaměstnanec při pracovní cestě prostředek hromadné dopravy, přísluší mu náhrada v prokázané výši, tedy zaměstnanec musí zaměstnavateli skutečně prokázat výši vynaložených výdajů, např. jízdním dokladem.

„Náhrada jízdních výdajů za použití určeného hromadného dopravního prostředku dálkové přepravy a taxislužby přísluší zaměstnanci v prokázané výši.“¹⁷

Použije-li zaměstnanec ovšem místní hromadnou dopravu, nemusí prokazovat zaměstnavateli výši jízdních výdajů, které vynaložil, a přesto mu náhrada za tyto výdaje přísluší, a to ve výši odpovídající ceně jízdného platné v době konání pracovní cesty, jak uvádí v § 159 odst. 2 zákoník práce.

„Pokud však v obci zaměstnanec nemá konkrétní adresou sjednáno místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště, nelze zaměstnanci hradit výdaje spojené s místní hromadnou dopravou ani jiné další cestovní náhrady, neboť je v rámci obce zaměstnanec na svém pracovišti.“¹⁸

3.8.2 Náhrada výdajů za ubytování

Podmínky konání pracovní cesty určuje zaměstnavatel a ten není v tomto ohledu v žádné právní normě limitován.

Náhrada výdajů za ubytování přísluší zaměstnanci, „a to bez ohledu na výši ceny, je-li doložena řádným dokladem o ubytování. Po dobu předem dohodnutého přerušení pracovní cesty z důvodů na straně zaměstnance není zaměstnavatel povinen zaměstnanci náhradu výdajů za ubytování poskytnout, i když musel po tuto dobu zaměstnanec s ohledem na podmínky pracovní cesty nebo ubytovací služby výdaje za ubytování uhradit.“¹⁹

¹⁷ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

¹⁸ JAKUBKA, Jaroslav; HLOUŠKOVÁ, Pavla. a kol. *Zákoník práce s komentářem*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 1239 s. ISBN 978-80-7263-713-3. 283 s.

¹⁹ MACHÁČEK, Ivan. *Fyzické osoby a daň z příjmu 2012.1*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. 304 s. ISBN 978-80-7357-711-7. 186 s.

Z hlediska poskytování cestovních náhrad je ovšem důležitá i informace, zda bylo zaměstnanci v ubytovacím zařízení poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře a zda je cena takto poskytnutého jídla obsažena v celkové ceně za ubytování. Tato informace má totiž konsekvence v poskytování stravného. „V případě, pokud není samostatně vyčíslena částka za jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, lze považovat celou částku za ubytování za „cestovní náhradu“.“²⁰

3.8.3 Náhrada zvýšených stravovacích výdajů (dále jen stravné)

Rozdíl mezi poskytováním stravného a ostatních výdajů, které zákoník práce uvádí jako cestovní náhrady, spočívá v tom, že výši stravného, na které má zaměstnanec při konání pracovní cesty zákonný nárok, nemusí prokazovat ve skutečné výši.

„Výše stravného nemusí vždy odpovídat skutečným výdajům zaměstnance za stravování a tohoto důvodu se nepožaduje jejich prokazování.“²¹

Výše stravného je závislá na délce trvání pracovní cesty a také na tom, zda bylo zaměstnanci poskytnuto jídlo, které má formu snídaně, oběda nebo večeře, na které zaměstnanec finančně nepřispívá. Výši stravného, na které mají zaměstnanci zákonný nárok ovlivňuje velmi výrazným způsobem skutečnost, jestli je jejich zaměstnavatel uveden jako zaměstnavatel podle § 109 odst. 3 zákoníku práce. V tomto ustanovení zákoníku práce jsou uvedeni zaměstnavatelé z tzv. nepodnikatelské sféry. **Zaměstnavatelé v podnikatelské sféře jsou limitováni pouze minimální výši stravného. Maximální výše není pro tyto zaměstnavatele stanovena.** Naopak pro zaměstnance v nepodnikatelské sféře jsou tyto horní hranice stravného stanoveny.

Zákoník práce, respektive Vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí, která je každoročně aktualizovaná, nestanovuje konkrétní částky, které zaměstnanci za pracovní cestu náleží. Tato vyhláška stanovuje pouze minimální a maximální výši stravného, na kterou má zaměstnanec nárok v závislosti na době trvání pracovní cesty. Pro rok 2012 je platná Vyhláška č. 429/2011 Sb.

²⁰ PELCL, Luděk. *Daně, účetnictví vzory a případy 4/07*. 1. Český Těšín: Poradce, s. r. o., 2007. 192 s. ISBN 978-80-7365-254-8. 108 s.

²¹ HOFMANNOVÁ, Eva. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce s komentářem a příklady od 1. 1. 2012*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 231 s. ISBN 978-80-7263-712-6. 69 s.

Stravné se určuje zvlášť za každý den pracovní cesty. Podle § 163 odst. 4 zákoníku práce je možnost u pracovní cesty, která spadá do 2 kalendářních dnů upustit od odděleného posuzování doby trvání pracovní cesty a to v případě, že je to pro zaměstnance výhodnější.

Pokud pracovní cesta trvá méně než 5 hodin, stravné se neposkytuje. Toto platí pro obě dvě skupiny zaměstnavatelů. „Tato úprava v podstatě prakticky znamená, že zaměstnavatelé v podnikatelské sféře mohou svým zaměstnancům toto tuzemské stravné libovolně navyšovat, podle vlastního uvážení bez jakéhokoliv omezení, avšak s tím, že pokud bude překročena horní hranice závazně stanovená (§ 173 a 176 ZP) pro zaměstnance zaměstnavatele v rozpočtové sféře, musí být uplatněn zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Za takové situace pak platí pro zaměstnance ve zmíněné podnikatelské sféře § 6 odst. 7 písm. a) a pro zaměstnavatele § 24 odst. 2 písm. zh) citovaného zákona o daních z příjmů spolu s povinností odvodů na sociální a zdravotní pojištění a politiku zaměstnanosti za každého takového zaměstnance, z částky, která převyšuje nárok zaměstnance v rozpočtové sféře.“²²

3.8.3.1 Krácení stravného

Je-li zaměstnanci během pracovní cesty bezplatně poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, je zaměstnavatel povinen zaměstnanci nárok na stravné zkrátit. Pro tyto případy se aplikuje § 163 odst. 2 a 3 pro podnikatelskou sféru a pro nepodnikatelskou sféru § 176 odst. 3 a 4.

Pro krácení stravného existuje obdobná analogie jako při poskytování stravného. Podnikatelským subjektům jsou určeny naopak pouze maximální hodnoty, o které musí svým zaměstnancům stravné zkrátit.

²² SALAČOVÁ, Marie. *Cestovní náhrady v praxi*. 1. Praha: Bova Polygon, 2012. 127 s. ISBN 978-80-7273-167-1. 13 s.

Tabulka č. 1 – Snížení stravného ve státní a příspěvkové sféře

Doba trvání pracovní cesty nebo tuzemské části zahraniční pracovní cesty v kalendářním dni	Výše stravného (Vyhláška č. 429/2011 Sb.)	Povinné snížení stravného při bezplatně poskytnutém jídle			
		1 jídlo	2 jídla	3 jídla	4 jídla
5 – 12 hodin	64 – 76 Kč	o 70 %	stravné nepřísluší		
nad 12 – 18 hodin	96 – 116 Kč	o 35 %	o 70 %	stravné nepřísluší	
nad 18 hodin	151 – 181 Kč	o 25 %	o 50 %	o 75 %	o 100 %

Zdroj: JANOŠEK, K. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. Olomouc: Anag, 2012. 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8. 144 s.

Tabulka č. 2 – Snížení stravného v podnikatelské sféře

Doba trvání pracovní cesty nebo tuzemské části zahraniční pracovní cesty v kalendářním dni	Výše stravného (Vyhláška č. 429/2011 Sb.)	Povinné snížení za jedno bezplatně poskytnuté jídlo
5 – 12 hodin	min. 64 Kč	až o 70 %
nad 12 – 18 hodin	min. 96 Kč	až o 35 %
nad 18 hodin	min. 151 Kč	až o 25 %

Zdroj: JANOŠEK, K. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. Olomouc: Anag, 2012. 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8. 145 s.

3.8.4 Náhrada nutných vedlejších výdajů

Zaměstnanci podle § 164 zákoníku práce náleží náhrada nutných vedlejších výdajů, které mu v přímé souvislosti s konání pracovní cesty vznikly v prokázané výši. Nutné vedlejší výdaje by neměly být výdaje soukromého charakteru.

„Zaměstnavatel poskytne tuto náhradu ve výši, kterou mu zaměstnanec prokáže. V praxi se jedná např. o vstupenky na odborné akce, které jsou cílem cesty (na veletrh nebo výstavu)

dálniční nálepkou (na období pracovní cesty), mapy, poplatky za úschovu zavazadel, za parkování, za telefonní hovory.“²³

3.8.5 Zahraniční stravné

Výši zahraničního stravného určuje pro každý rok svojí vyhláškou Ministerstvo financí pro každý jednotlivý stát. Platná vyhláška pro rok 2012 je Vyhláška č. 379/2011 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2012. Poskytování zahraničního stravného doznalo od 1. 1. 2012 zásadních změn oproti předešlým rokům. Byla vytvořena časová pásma, která jsou závazná pro stanovení nároku zaměstnance na výši stravného. Odborná literatura tvrdí, „že zaměstnanci přísluší zahraniční stravné ve výši základní sazby, jestliže doba strávená mimo území České republiky (tedy fakticky pobytu v zahraničí) trvá v kalendářním dni déle než 18 hodin, trvá-li tato doba déle než 12 hodin, nejvýše však 18 hodin, přísluší zahraniční stravné ve výši dvou třetin této sazby zahraničního stravného, a ve výši jedné třetiny této sazby zahraničního stravného, trvá-li doba strávená mimo území České republiky 12 hodin a méně, avšak alespoň 1 hodinu, nebo déle než 5 hodin, pokud zaměstnanci vznikne za cestu na území České republiky právo na tuzemské stravné, tj. podle § 163 nebo § 176. Trvá-li doba strávená mimo území České republiky méně než 1 hodinu, zahraniční stravné se neposkytuje a tyto minuty (od 1 do 59 minut) se i nadále podle § 170 odst. 4 věty druhé ZP započítávají do doby rozhodné pro poskytování tuzemského stravného a podobně nově i hodiny pobytu v zahraničí od jedné do pěti hodin v případě, kdy zaměstnanci vzniká právo na tuzemské stravné.“²⁴

²³ DĚRGEL, Martin. *Cestovní náhrady* [online]. 2009-10-09 [cit. 2012-12-21]. Dostupné z: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6908v9672-cestovni-nahrady/>>.

²⁴ SALAČOVÁ, Marie. *Cestovní náhrady v praxi*. 1. Praha: Bova Polygon, 2012. 127 s. ISBN 978-80-7273-167-1. 21 s.

Tabulka č. 3 – Poskytování zahraničního stravného

Kalendářní den	
Počet hodin v zahraničí	Zahraněční stravné
Za cestu na území ČR právo na stravné vzniklo	
déle než 5 hodin	1/3 základní sazby
5 hodin a méně	zahraniční stravné nepřisluší, doba trvání příslušné cesty v zahraničí se připočte k tuzemské části této pracovní cesty
Za cestu na území ČR právo na stravné nevzniklo	
méně než 1 hodina	zahraniční stravné nepřisluší, doba trvání příslušné cesty v zahraničí se připočte k tuzemské části této pracovní cesty
1 – 12 hodin	1/3 základní sazby
12 – 18 hodin	2/3 základní sazby
déle než 18 hodin	3/3 základní sazby

Zdroj: JANOŠEK, K. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. Olomouc: Anag, 2012. 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8. 172 s.

„Při krácení zahraničního stravného se postupuje obdobně jako při krácení stravného tuzemského. I tady je změna ve slovním spojení zaměstnavatel je oprávněn krátit na zaměstnanci přísluší. Jestliže bylo zaměstnanci během zahraniční pracovní cesty bezplatně poskytnuto jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, na které zaměstnanec finančně nepřispívá, přísluší zaměstnanci zahraniční stravné za každé poskytnuté jídlo ve výši:

- základní sazby snižené za každé bezplatné jídlo až o hodnotu 25 %,
- dvoutřetinové základní sazby snižené za každé bezplatné jídlo až o hodnotu 35 %,
- třetinové výši základní sazby snižené za každé bezplatné jídlo až o hodnotu 70 %.²⁵

²⁵ KUČEROVÁ, Dagmar. *Zahraniční cestovní náhrady v roce 2012* [online]. 2012-01-05 [cit. 2012-12-20]. Dostupné z: < <http://www.podnikatel.cz/clanky/zahranicni-cestovni-nahrady-v-roce-2012/>>.

3.8.6 Kapesné

Podle § 180 zákoníku práce může zaměstnavatel poskytnout zaměstnanci kapesné až do výše 40 % zahraničního stravného poskytnutého zaměstnanci podle § 170 odst. 3 a § 179.

„Když zaměstnavatel v podnikatelské sféře poskytne kapesné ve vyšší výši než může poskytnout zaměstnavatel v státní a příspěvkové sféře, je rozdíl zdanitelným příjmem zaměstnance a součástí vyměřovacího základu pro pojistné na sociální a zdravotní pojištění.“²⁶

3.8.7 Záloha na pracovní cestu

Zákoník práce ukládá zaměstnavateli povinnost poskytnout zaměstnanci zálohu na pracovní cestu, a to do předpokládané výše náhrad. Zaměstnavatel se ovšem může se zaměstnancem dohodnout na tom, že záloha poskytnuta nebude. *„Pokud zaměstnanec odjede na pracovní cestu bez zálohy, má se za to, že s neposkytnutím zálohy souhlasil.“²⁷*

3.9 Vyúčtování pracovní cesty

„Jestliže se zaměstnanec se zaměstnavatelem nedohodne na jiné době, je zaměstnanec povinen do 10 pracovních dnů po dni ukončení pracovní cesty nebo jiné skutečnosti zakládající právo na cestovní náhradu předložit zaměstnavateli písemné doklady potřebné k vyúčtování cestovních náhrad a vrátit nevyúčtovanou zálohu.“²⁸ I v tomto případě je dána volnost domluvy mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem. *„Při vyúčtování zahraniční pracovní cesty má významnou úlohu záloha poskytnutá na cestovní náhrady. Tato záloha se vyúčtovává (nejde ještě o vypořádání ani o účtování) v měně, ve které byla zaměstnanci poskytnuta. Postup při vyúčtování zálohy je však závislý také na tom, zda skutečný nárok zaměstnance na cestovní náhrady týkající se zahraniční části pracovní cesty je vyšší nebo nižší než poskytnutá výše zálohy, tzn. má-li zaměstnanec doplatek nebo přeplatek.“*

²⁶ MACHÁČEK, Ivan. *Fyzické osoby a daň z příjmu 2012*. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. 304 s. ISBN 978-80-7357-711-7. 193 s.

²⁷ JANOUŠEK, Karel. *Cestovní náhrady ve 180 příkladech 2009*. 2. Olomouc: Anag, 2009. 261 s. ISBN 978-80-7263-505-4. 151 s.

²⁸ Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce

V případě, kdy zaměstnanci byla poskytnuta záloha vyšší, než je jeho nárok na cestovní náhrady, vrací zaměstnanec zaměstnavateli přeplatek:

- *v měně, ve které mu byla poskytnuta záloha,*
- *v měně, na kterou poskytnutou měnu v zahraničí směnil,*
- *v české měně,*
- *v jakékoliv kombinaci uvedených měn.*“²⁹

Lhůtu pro vypořádání nároku zaměstnance na poskytnutí cestovních náhrad stanovuje zákoník práce 10 dní od předložení dokladů zaměstnancem zaměstnavateli, nedohodnou-li se obě strany na jiné lhůtě. „*Nedodržení stanovené nebo sjednané lhůty nemá za následek ztrátu práva zaměstnance na cestovní náhrady.*“³⁰

„*Pokud není v dalších ustanoveních uvedeno jinak, je promlčecí doba tříletá a běží ode dne, kdy právo mohlo být vykonáno poprvé.*“³¹

3.10 Zaokrouhlování

Vznikne-li z titulu pracovní cesty přeplatek v české měně, jeho výše se zaokrouhlí na celé koruny nahoru. Analogický postup je i u nedoplatku pracovní cesty.

3.11 Používání kurzů, přepočítání cizí měny

Zákoník práce uvádí v § 183 a § 184, které kurzy se pro vyčíslení nároku zaměstnance na cestovní náhrady použijí. „*Je výrazný rozdíl v použití kurzů pro přepočítání nároku zaměstnance na náhrady cestovních výdajů (doplatku, přeplatku) z jedné měny na jinou měnu a použitím kurzů pro účtování o takto vypočtených částkách, tj. pro účtování o uskutečnění příslušných účetních případů.*“³²

²⁹ JANOUŠEK, Karel. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. Olomouc: Anag, 2012. 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8. 241 s.

³⁰ JAKUBKA, Jaroslav; HLOUŠKOVÁ, Pavla. a kol. *Zákoník práce s komentářem*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 1239 s. ISBN 978-80-7263-713-3. 307 s.

³¹ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník

³² JANOUŠEK, Karel. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. Olomouc: Anag, 2012. 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8. 243 s.

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud by účetní jednotka používala například měsíční účetní kurzy, nelze tyto kurzy použít pro přepočítání cizí měny na českou při vyčíslování nároku zaměstnance na cestovní náhrady. Použití kurzů se budu věnovat zejména v praktické části této práce.

3.12 Účtování o cestovních náhradách

O cestovních náhradách se obvykle účtuje na účtě 512 – Cestovné. „*Na tomto účtu se zachycují všechny náhrady související s pracovními cestami v tuzemsku i v zahraničí – jízdné všemi druhy dopravních prostředků, použití osobního automobilu, stravné, náklady na ubytování, vedlejší náklady, kapesné, atd.*“³³

3.13 Daňový pohled na cestovní náhrady

3.13.1 Z pohledu příjemce cestovních náhrad

Za příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně nejsou podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, § 6 odst. 7 písm a) náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1.

„*Zákon o daních z příjmu nadále stanoví, že nezdanitelné limity umožněné u zaměstnanců ze státní sféry jsou pro daň z příjmů současně i nezdanitelnými limity pro zaměstnance u zaměstnavatelů podnikatelské sféry, z občanských sdružení atd.*“³⁴

„*Jiné a vyšší cestovní náhrady, než stanoví nebo umožňuje zákoník práce pro zaměstnance státu, jsou zdanitelným příjmem u všech zaměstnanců.*“³⁵

³³ JINDROVÁ, Blanka. *Účetní souvztažnosti v kostce pro podnikatelskou sféru*. 2. Praha: Dashöfer, 2008. 242 s. ISBN 978-80-86897-21-9. 159 s.

³⁴ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. Olomouc: Anag, 2012. 1079 s. ISBN 978-80-7263-742-3. 158 s.

Tento daňový aspekt je vhodné demonstrovat na poskytování stravného. Pro zaměstnavatele v podnikatelské sféře jsou závazné pouze minimální limity, maximální limity nejsou stanoveny. Ale pokud by výše poskytnutého stravného pro zaměstnance v podnikatelské sféře přesáhlo stravné, na které by za stejných podmínek měl nárok zaměstnanec ve státní sféře, je tento rozdíl zdanitelným příjmem zaměstnance.

3.13.2 Z pohledu poskytovatele cestovních náhrad

Poskytovatelem cestovních náhrad rozumějme zaměstnavatele. Podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů jsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zvláštním právním předpisem, tedy zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce. „*Výdaje nad limity stanovené tímto zákonem nebo zvláštními právními předpisy,*“³⁶ jsou pak podle § 25 odst. 1 písm. j) zákona o daních z příjmů výdajem (nákladem), zejména který nelze uznat jako daňový. „*Daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele jsou podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), cestovní náhrady do výše stanovené zákoníkem práce. Protože v tomto ustanovení ani v zákoníku práce není pro zaměstnavatele v podnikatelské sféře uveden žádný horní limit, jsou v této sféře v zásadě všechny cestovní náhrady poskytnuté zaměstnancům v souladu s § 152 zákoníku práce daňově uznatelné v neomezené výši. Zaměstnavatel je však povinen postupovat také podle ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) ZDP a případný rozdíl proti náhradám, které přísluší nebo může za stejných podmínek poskytnout zaměstnanci zaměstnavatel ve státní a příspěvkové sféře, musí u zaměstnance zahrnout mezi příjmy zdaňované podle § 6 odst. 1 ZDP. Stejná částka je také součástí vyměřovacího základu pro pojistné na všeobecné zdravotní pojištění a vyměřovacího základu pro pojistné na sociální zabezpečení a státní politiku zaměstnanosti.*“³⁷ Daňově neuznatelnými náklady jsou tedy ty, které nejsou podle zákoníku práce a pak dále ty, které jsou nad limit, který zákoník práce povoluje. Více se budu daňovým aspektům cestovních náhrad věnovat v praktické části práce.

³⁵ PELC, Vladimír; PELECH, Petr. *Daně z příjmů s komentářem 2012*. 12. Olomouc: Anag, 2012. 1079 s. ISBN 978-80-7263-742-3. 158 s.

³⁶ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

³⁷ JANOUŠEK, Karel. *Cestovní náhrady*. [online]. 2012-06-01. [cit. 2012-12-22]. Dostupné z: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38759v48732-cestovni-nahrady/>>.

4 Praktická část

V praktické části se zaměřím na demonstraci daňových dopadů při poskytování cestovních náhrad zaměstnancům. Uvedené pracovní cesty byly skutečně uskutečněny v popisované účetní jednotce.

4.1 Základní informace o společnosti

Společnost si nepřeje, aby bylo její jméno použito, proto jí nazýváme například společnost Gama, s. r. o. Účetní jednotka byla založena v roce 2007 německou matkou Gama, GmbH, která sídlila v Mannheimu a její vlastnický podíl na nově vzniklé společnosti byl 100 %. V roce 2011 došlo ke vstupu strategického investora do společnosti Gama, s. r. o., který od společnosti Gama, GmbH odkoupil 50 % vlastnický podíl na účetní jednotce. Nazýváme tohoto investora jménem Delta, AG, její sídlo je v německém Regensburgu. Následně v roce 2012 došlo k situaci, kdy společnost Delta, AG odkoupila zbývajících 50 % vlastnického podílu na společnosti Gama, s. r. o. od společnosti Gama, GmbH a stala se tak 100 % vlastníkem účetní jednotky Gama, s. r. o.

Společnost se zabývá poskytováním konstrukčních prací v oboru strojírenství, elektrotechniky. Klienty společnosti Gama, s. r. o. jsou v České republice zejména společnosti z oboru automobilového průmyslu a dopravního inženýrství. Pro tyto klienty vykonávají zaměstnanci společnosti Gama, s. r. o. konstrukční práce buď v sídle společnosti v Plzni, nebo, v případě potřeby, i přímo na pracovišti u zákazníka.

Největším klientem společnosti Gama, s. r. o. v zahraničí je její mateřská společnost Delta, AG, která se zabývá vývojem, výrobou a dodáváním stáčecích linek pro nápoje, zejména do pivovarů a výrobou ostatního zařízení pro potravinářský průmysl. V Německu má 19 poboček a 17 po celém světě, například v USA, Francii, Číně, Indii a v Austrálii. Stav zaměstnanců k 31.1.2012 byl v rámci celého světa více než 14 000. Pro svoji mateřskou společnost provádí společnost Gama, s. r. o. konstrukční práce v kanceláři v Plzni. Pokud je ze strany společnosti Delta, AG zájem, je společnost Gama, s. r. o. schopna vyslat své zaměstnance na pracovní cestu v rámci celého světa. Nejčastější cíl pracovních cest pro společnost Delta, AG je ovšem do jejího sídla v Regensburgu.

Konstrukční práce pro mateřskou společnost byly za rok 2012 ve výši 70 % celkového obrátu společnosti Gama, s. r. o., 30 % obrátu činily práce pro klienty v tuzemsku, stav zaměstnanců k 31.12.2012 byl 69.

4.2 Pracovní cesty ve společnosti Gama, s. r. o. – obecné informace

Jelikož tržní prostředí vyvíjí tlak na podnikatelské subjekty, aby flexibilně reagovaly na vývoj trhu, musí společnost Gama, s. r. o. mimo jiné vysílat své zaměstnance na pracovní cesty.

Tabulka č. 4 – Přehled výše vyplacených cestovních náhrad společnosti Gama, s. r. o.

Rok	Náklady na cestovní náhrady	Celkové náklady	Podíl cestovních náhrad na celkových nákladech
2007	277 177,09 Kč	5 954 405,67 Kč	4,65 %
2008	506 621,48 Kč	12 979 750,47 Kč	3,90 %
2009	740 499,05 Kč	13 459 793,21 Kč	5,50 %
2010	642 152,60 Kč	14 749 535,42 Kč	4,35 %
2011	3 590 148,85 Kč	29 520 909,25 Kč	12,16 %
2012	3 299 377,79 Kč	50 861 155,83 Kč	6,49 %

Zdroj: vlastní zpracování autora

Z uvedené tabulky vyplývá, že hodnota poskytnutých cestovních náhrad tvoří nezanedbatelnou výši nákladů. Těmto nákladům je věnována pozornost ze strany managementu, vlastníků společnosti, ale i ze strany kontrolních orgánů, jako je Finanční úřad nebo Inspektorát bezpečnosti práce. V roce 2011 došlo k výraznému nárůstu cestovních náhrad, a to z důvodů vstupu společnosti Delta, AG do společnosti Gama, s. r. o. Tato skutečnost vyvolala nutnost zaškolení zaměstnanců na nový software, seznamování se s pracovními úkoly v Německu, osobní jednání na úrovni managementu. Všechny tyto okolnosti způsobily nárůst poskytnutých cestovních náhrad.

Zaměstnanci jsou vysíláni na pracovní cesty jak v tuzemsku, tak i v zahraničí. Všichni pracovníci společnosti Gama, s. r. o. souhlasili se svým vysláním na pracovní cesty v pracovní smlouvě.

Pro účely pracovních cest vznikla ve společnosti Gama, s. r. o. interní směrnice o poskytování cestovních náhrad. Následující informace jsou hlavními body, které je nutno v souvislosti s cestovními náhradami zmínit:

- Na pracovní cestu vysílá zaměstnance jeho přímý nadřízený. Podmínky konání pracovní cesty určí zaměstnavatel zaměstnanci prostřednictvím cestovního příkazu, kde zaměstnanci zaměstnavatel sdělí zejména následující údaje:
 - čas a místo, kde pracovní cesta začíná,
 - čas a místo, kde pracovní cesta končí,
 - cíl pracovní cesty,
 - účel pracovní cesty,
 - způsob dopravy,
 - způsob ubytování,
 - informace o poskytnuté záloze na pracovní cestu.

O cestovních náhradách účtuje společnost Gama, s. r. o. na následujících účtech:

Tabulka č. 5 – Přehled analytických účtů účetní jednotka Gama, s. r. o.

Účet	Název účtu
512100	Tuzemské stravné
512200	Zahraniční stravné
512210	Kapesné
512300	Náhrada výdajů za použití soukromého vozidla
512400	Náhrada výdajů za ubytování
512999	Cestovní náhrady nad limit

Zdroj: vlastní zpracování autora

Tuzemské stravné se řídí vyhláškou 429/2011 Sb., (vyhláška je přílohou bakalářské práce) a v rámci společnosti Gama, s. r. o. je dále upraveno interní směrnicí o poskytování cestovních náhrad. Aby byli zaměstnanci motivováni pracovní cesty absolvovat, je tuzemské stravné poskytováno ve vyšších hodnotách, než jsou vyhláškou č. 429/2011 Sb., určeny minimální hodnoty poskytovaného stravného. Vnitřní směrnice upravuje poskytování tuzemského stravného následovně:

Tabulka č. 6 – Výše poskytovaného stravného a krácení stravného společností Gama

Délka trvání pracovní cesty	Minimální výše stravného podle Vyhlášky č. 429/2011 Sb.	Výše stravného upravené podle směrnice	Krácení stravného podle Zákoníku práce	Krácení stravného podle směrnice
5 až 12 hodin	64,00 Kč	80,00 Kč	70 %	50 %
Déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin	96,00 Kč	130,00 Kč	35 %	25 %
Déle než 18 hodin	151,00 Kč	180,00 Kč	25 %	15 %

Zdroj: vlastní zpracování autora

Vyšší stravné než je uvedeno ve vnitřní směrnici společnost Gama, s. r. o. neposkytuje.

Zahraniční stravné se řídí Vyhláškou č. 379/2011 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2012. Tato vyhláška je přílohou této bakalářské práce.

Zaměstnanci se do cíle pracovní cesty dopravují služebními vozidly společnosti Gama, s. r. o. nebo svými soukromými automobily.

Ubytování zaměstnanců na pracovní cestě zajišťuje zaměstnavatel v hotelu s ohledem na dopravní dostupnost tohoto zařízení v místě výkonu práce na pracovní cestě.

4.3 Tuzemské pracovní cesty – popis současného stavu

Na tuzemské pracovní cesty jsou vysíláni zaměstnanci v rámci celé České republiky, ale nejčastěji v rámci Plzeňského, Karlovarského a Středočeského kraje. Důvodem pracovních cest v tuzemsku je z největší části dočasná přítomnost zaměstnanců společnosti Gama, s. r. o. na pracovišti u klientů, školení, účast zaměstnanců na odborných seminářích, veletrzích.

4.3.1 Příklad č. 1 – tuzemská pracovní cesta pan Stehlíka

Zaměstnanec společnosti Gama, s. r. o., kterého budeme nazývat pan Stehlík, pracuje jako strojní konstruktér. Podle jeho pracovní smlouvy je místem výkonu práce sídlo společnosti Gama, s. r. o., tedy město Plzeň. Pan Stehlík byl vyslán na pracovní cestu ke klientovi společnosti Gama, s. r. o. do Domažlic. Účelem této cesty je předání zhotovené zakázky klientovi.

Podmínky konání pracovní cesty byly zaměstnanci určeny vedoucím na tiskopise cestovní příkaz:

datum, čas a místo, kde pracovní cesta začíná: 3.9.2012, 9:00 hod, Gama, s. r. o.

datum, čas a místo, kde pracovní cesta končí: 5.9.2012, 17:00 hod, Gama, s. r. o.

cíl pracovní cesty: Společnost XY, Domažlice

účel pracovní cesty: předání zakázky

způsob dopravy: vlastním motorovým vozidlem

způsob ubytování: Penzion Skalka

informace o poskytnuté záloze na pracovní cestu: 3 000,00 Kč

Zaměstnanec souhlasil s těmito podmínkami pracovní cesty.

Průběh pracovní cesty:

3.9.2012 Zaměstnanec začal pracovní cestu odjezdem z kanceláře společnosti Gama, s. r. o. vlastním soukromým vozidlem v 9:00 hod. Před odjezdem si vyzvedl v účtárně zálohu ve výši 3 000,00 Kč. Po příjezdu do Domažlic v 10:00 hod byl přijat u klienta XY. V 17:00 hod se dostavil pan Stehlík do hotelu Skalka, kde mu byla poskytnuta večeře, na kterou finančně nepřispíval.

4.9.2012 Od 8:00 hod do 17:00 hod byl pan Stehlík u klienta XY. Tento den mu byla v hotelu poskytnuta snídaně a večeře, na obě tato jídla finančně nepřispíval.

5.9.2012 Pan Stehlík dostal v hotelu snídani, na kterou nepřispíval a poté opustil hotel. Celková výše ubytování byla 2 500,00 Kč, pan Stehlík tuto částku uhradil hotově na recepci hotelu. V 16:00 hod odjel pan Stehlík od klienta a v 17:00 hod. se dostavil do sídla společnosti Gama, s. r. o.

Stravné:

Tabulka č. 7 – Přehled výše poskytnutého stravného

Datum	Délka trvání pracovní cesty	Nárok na stravné dle směrnice	Bezplatně poskytnutá jídla	Krácení stravného	Stravné po krácení
3.9.2012	15 hodin	130,00 Kč	1	1 x 25 %	97,50 Kč
4.9.2012	24 hodin	180,00 Kč	2	2 x 15 %	126,00 Kč
5.9.2012	17 hodin	130,00 Kč	1	1 x 25 %	97,50 Kč
Celkem					321,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování autora

Výpočet:

$$130,00 \text{ Kč} \times 0,25 = 32,50 \text{ Kč} \qquad 130 \text{ Kč} - 45,50 \text{ Kč} = 97,50 \text{ Kč}$$

$$180,00 \text{ Kč} \times 0,15 = 27,00 \text{ Kč} \qquad 180 \text{ Kč} - 54,00 \text{ Kč} = 126,00 \text{ Kč}$$

$$130,00 \text{ Kč} \times 0,25 = 32,50 \text{ Kč} \qquad 130 \text{ Kč} - 45,50 \text{ Kč} = 97,50 \text{ Kč}$$

Jelikož pan Stehlík během pracovní cesty obdržel několik jídel, která měla formu snídaně, oběda nebo večeře a na tato jídla finančně nepřispíval, je zaměstnavatel povinen mu stravné pokrýt. Tuto povinnost zaměstnavatel splnil.

Náhrada jízdních výdajů:

Pan Stehlík použil při této pracovní cestě své soukromé motorové vozidlo. Podle technického průkazu tohoto vozidla, který předložil zaměstnanec po skončení pracovní cesty společně s vyúčtováním pracovní cesty na účtárnu, se jedná o osobní automobil Škoda Octavia s následujícími parametry:

Palivo: BA 95

Spotřeba PHM na 100 km: 10,0 / 5,8 / 7,4

Metodika zápisu spotřeby: ES 2004/3

Vzdálenost ze sídla společnosti Gama, s. r. o. ke klientovi XY v Domažlicích je 87 kilometrů.

Základní náhrada za použití soukromého motorového vozidla

$$ZN = S_{ZN} \times km$$

$$ZN = 3,70 \text{ Kč} \times 174 \text{ km} = 643,80 \text{ Kč}$$

Náhrada výdajů za spotřebované pohonné hmoty:

Pan Stehlík předložil účtárně doklad o tom, že pohonné hmoty zakoupil na čerpací stanici den před začátkem pracovní cesty, tedy 2.9.2012. Uvedená cena činí 36,50 Kč za litr 95-ti oktanového benzínu. Tímto dokladem o nákupu PHM pan Stehlík prokázal časovou souvislost nákupu PHM s uskutečněnou pracovní cestou.

Spotřeba vozidla je v technickém průkazu zapsána metodikou ES 2004/3, tzn. že pro zjištění kombinované spotřeby vozidla bude použita hodnota 7,4 litru na 100 kilometrů.

$$NPHM = S \times km \times C / 100$$

$$NPHM = 36,50 \text{ Kč} \times 174 \text{ km} \times 7,4 \text{ l} / 100 = 469,97 \text{ Kč}$$

Náhrada výdajů za použití vlastního vozidla je součtem základní náhrady a náhrady za spotřebované pohonné hmoty, tedy 643,80 Kč + 469,97 Kč = 1 113,77 Kč.

Náhrada výdajů za ubytování:

Pan Stehlík předložil doklad o zaplacení ubytování během pracovní cesty v celkové částce 2 500,00 Kč.

Celková výše cestovních náhrad, které z titulu uskutečněné pracovní cesty panu Stehlíkovi vznikly, jsou součtem náhrady za stravné, náhrady jízdních výdajů a náhrady za ubytování.

Vzhledem k tomu, že byla panu Stehlíkovi poskytnuta záloha na pracovní cestu, bude tato záloha od celkové výše cestovních náhrad odečtena.

Tabulka č. 8 – Přehled poskytnutých cestovních náhrad

Druh náhrady	Výše náhrady
Stravné	321,00 Kč
Náhrada jízdních výdajů	1 113,77 Kč
Náhrada výdajů za ubytování	2 500,00 Kč
Záloha	- 3 000,00 Kč
Celkem	934,77 Kč
Zaokrouhlení	0,23 Kč
Doplatek	935,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování autora

Doplatek cestovních náhrad ve výši 935,00 Kč byl panu Stehlíkovi vyplacen dne 7.9.2012 hotově z pokladny.

Účtování o cestovních náhradách

Tabulka č. 9 – Účtování o uskutečněné pracovní cestě

Datum	Text	Částka Kč	MD	D
3.9.2012	Záloha na pracovní cestu	3 000,00	335100	211100
5.9.2012	Stravné	321,00	512100	---
5.9.2012	Náhrada jízdních výdajů	1 113,77	512300	---
5.9.2012	Náhrada výdajů za ubytování	2 500,00	512400	---
5.9.2012	Zúčtování poskytnuté zálohy	3 000,00	---	335100
5.9.2012	Zaokrouhlení	0,23	568900	---
5.9.2012	Doplatek cestovních náhrad	935,00	---	333100
7.9.2012	Výplata doplatku cestovních náhrad	935,00	333100	211100

Zdroj: vlastní zpracování autora

4.3.2 Daňové dopady z titulu uskutečněné pracovní cesty u zaměstnance

Stravné bylo poskytnuto ve vyšší částce, než by za stejných podmínek pracovní cesty náležela zaměstnancům státní sféry. Tento rozdíl považován za zdanitelný příjem zaměstnance.

Tabulka č. 10 – Výpočet výše stravného a rozdíly mezi státní a podnikatelskou sférou

Datum	Stravné pro státní sféru	Stravné Gama, s. r. o.	Rozdíl
3.9.2012	75,40 Kč	97,50 Kč	22,10 Kč
4.9.2012	90,00 Kč	126,00 Kč	36,00 Kč
5.9.2012	75,50 Kč	97,50 Kč	22,10 Kč
Celkem	240,80 Kč	321,00 Kč	80,20 Kč

Zdroj: vlastní zpracování autora

Celkový rozdíl ve výši stravného, který by obdržel zaměstnanec státní sféry a stravného, které obdržel pan Stehlík je zaokrouhleně 81,00 Kč. Tato částka musí být panu Stehlíkovi „přidaněna“ a zároveň se stává součástí vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

Tabulka č. 11 – Zdanění nadlimitních cestovních náhrad

Text	Částka
Nadlimitní cestovní náhrada	81,00 Kč
Sociální pojištění firma (25 %)	21,00 Kč
Zdravotní pojištění firma (9 %)	8,00 Kč
Sociální pojištění zaměstnanec (6,5 %)	6,00 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnanec (4,5 %)	4,00 Kč
Základ daně	110,00 Kč
Základ daně (zaokrouhlený na 100 nahoru)	200,00 Kč
Daň (15 %)	30,00 Kč
Cestovní náhrada po dani a odvodech	41,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování autora

Ve výpočtu daně není zohledněna existence např. slev na dani z příjmů, atd. Částka, kterou by v „čistém“ pan Stehlík obdržel po dani a odvodech pojistného, činí 41,00 Kč.

4.3.3 Daňové dopady z titulu uskutečněné pracovní cesty u zaměstnavatele

Podle zákoníku práce není zaměstnavatel ohledně poskytování stravného limitován žádnou maximální částkou. Zároveň podle ZDP platí, že jako daňově účinné náklady, jsou cestovní výdaje do výše stanovené právním předpisem. Celkový náklad, který z titulu uskutečněné pracovní cesty zaměstnavateli vznikl, plně uznatelným daňovým nákladem, přestože část cestovních náhrad musí být na straně zaměstnance zdaněna a je součástí vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

Pro zaměstnavatele však platí, že hodnota vyšších cestovních náhrad se stává vyměřovacím základem pro odvod zdravotního a sociálního pojištění, které je povinen za své zaměstnance odvádět. Platná výše pojistného pro rok 2012 činí celkem 34 % z vyměřovacího základu.

4.3.4 Návrhy na zmírnění dopadů zdanění

Na straně zaměstnavatele jsou vyplacené cestovní náhrady z výše uvedené pracovní cesty plně uznatelným daňovým nákladem, jelikož byly poskytnuty podle zvláštního právního předpisu (zákoník práce). Na straně zaměstnance pana Stehlíka nejsou cestovní náhrady předmětem daně z příjmů fyzických osob pouze do výše, které umožňuje zákoník práce.

V oblasti cestovních náhrad, konkrétně poskytování tuzemského stravného, se společností Gama, s. r. o. nabízí více možností.

První možnost je změna interní směrnice, ve které by došlo ke zvýšení procentuálního krácení stravného za každé poskytnuté jídlo, na které by i nadále zaměstnanci finančně nepřispívali, na hodnoty, které jsou zákoníkem práce vyžadovány u zaměstnanců pracujících ve státní sféře.

Na základě podmínek u výše zmíněné pracovní cesty, by tedy výše stravného činila uvedených 240,80 Kč. Tato částka je sice o 80,20 Kč nižší, než částka, na kterou má pan Stehlík nárok na základě platné interní směrnice, nicméně je nutno si uvědomit, že rozdíl

80,20 Kč je nutné „očistit“ o daň a o pojistné na zdravotní a sociální pojištění za zaměstnance.

Druhá možnost spočívá v poskytování kapesného. Zákoník práce uvádí, že kapesné činí x % z hodnoty poskytovaného stravného. Podnikatelská sféra není ve výši % limitována žádnou horní sazbou, oproti tomu pro státní sféru je maximální hodnota poskytovaného kapesného ve výši 40 % hodnoty stravného. Pokud však poskytne zaměstnavatel zaměstnanci kapesné vyšší, než by za současných podmínek bylo možné poskytnout zaměstnanci ve státní sféře, je rozdíl zdanitelným příjmem zaměstnance a zároveň také tento rozdíl vstoupí do vyměřovacího základu pro pojistné na všeobecné zdravotní pojištění a do vyměřovacího základu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti. V případě poskytování kapesného platí stejná analogie jako v případě, kdy je stravné kráceno o nižší hodnoty, než by bylo kráceno zaměstnancům ve státní sféře (viz. uvedená pracovní cesta pana Stehlíka).

Vycházejme tedy z předpokladu, že byla upravena interní směrnice společnosti Gama, s. r. o. o poskytování cestovních náhrad následovně, zejména v těchto bodech:

V případě, že bude na pracovní cestě poskytnuto zaměstnanci jídlo, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře a na toto jídlo nebude zaměstnanec finančně přispívat, bude denní stravné kráceno za každé takto bezplatně poskytnuté jídlo dle následující tabulky:

Tabulka č. 12 – Upravená interní směrnice

Délka trvání pracovní cesty	Snížení stravného o hodnotu
5 – 12 hodin	70 %
12 – 18 hodin	35 %
déle než 18 hodin	25 %

Zdroj: vlastní zpracování autora

Zaměstnavatel poskytne zaměstnanci kapesné ve výši 40 % z hodnoty denního stravného.

Při zachování současných parametrů pracovní cesty pana Stehlíka, by tedy jeho nárok na cestovní náhrady vypadal následovně:

Tabulka č. 13 – Poskytnuté stravné a kapesné

Datum	Stravné po krácení	Kapesné	Celkem
3.9.2012	75,40 Kč	30,16 Kč	105,56 Kč
4.9.2012	90,00 Kč	36,00 Kč	126,00 Kč
5.9.2012	75,40 Kč	30,16 Kč	105,56 Kč
Celkem	240,80 Kč	96,32 Kč	337,12 Kč

Zdroj: vlastní zpracování autora

Tabulka č. 14 – Výše cestovních náhrad celkem

Druh náhrady	Výše náhrady (Kč)
Stravné	240,80 Kč
Kapesné	96,32 Kč
Náhrada jízdních výdajů	1 113,77 Kč
Náhrada výdajů za ubytování	2 500,00 Kč
Záloha	- 3 000,00 Kč
Celkem	950,89 Kč
Zaokrouhlení	0,11 Kč
Doplatek	951,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování autora

Výše stravného bude činit částku 240,80 Kč a výše kapesného částku 96,32 Kč. Pro zaměstnance nebude ani jedna částka předmětem daně, ani povinností odvést z této částky zdravotní a sociální pojištění. Pro zaměstnavatele jsou obě částky plně uznatelným daňovým nákladem.

V případě poskytování jiných cestovních náhrad, například náhrady výdajů za použití soukromého motorového vozidla nebo náhrady výdajů za ubytování nemá společnost možnost poskytnout zaměstnanci cestovní náhrady vyšší, než je výše skutečných výdajů. Z tohoto důvodu zůstávají hodnoty poskytnutých náhrad za použití soukromého motorového vozidla a výdajů za ubytování nezměněny.

Těmito kroky by společnost Gama, s. r. o. poskytla na cestovních náhradách panu Stehlíkovi více peněz, než při aplikaci neupravené interní směrnice o poskytování cestovních náhrad a zároveň by nevznikla zaměstnanci daňová povinnost a odvody na pojistné.

4.4 Zahraniční pracovní cesty – popis současného stavu

Zaměstnanci společnosti Gama, s. r. o. jsou vysíláni na pracovní cestě v rámci celého světa, nejvíce však do Německa, kde sídlí mateřská společnost Delta, AG, přesně ve městě Regensburg.

Ubytování zaměstnanců je na pracovních cestách zajištěno v ubytovacím zařízení, které těsně sousedí s budovou, ve které se během výkonu práce v zahraničí nacházejí. Výdaje za ubytování hradí hotelu přímo společnost Gama, s. r. o. bezhotovostně. Zaměstnanci tedy nemusejí platit hotově za ubytování, což má výhodu v tom, že nemusejí s sebou na pracovní cestu vozit tak velkou zálohu. Jídlo, na které by zaměstnanci finančně nepřispívali, jim poskytováno na pracovní cestě není. Zaměstnanci totiž mají možnost stravování v sídle mateřské společnosti za finančně příznivých podmínek.

Pro přepravu zaměstnanců na zahraničních pracovních cestách jsou využívány vozy, která má zaměstnavatel ve svém obchodním majetku, jedná se o dva vozy Ford S-Max a jeden vůz Škoda Octavia.

4.4.1 Příklad č. 2 – zahraniční pracovní cesta pana Sýkory

Pan Sýkora byl vyslán zaměstnavatelem na pracovní cestu, která se koná v termínu od 10.12.2012 do 14.12.2012. Zaměstnanec byl vyslán do města Regensburg, do místa sídla společnosti Delta, AG, kde se účastní školení. Dne 7.12.2012 dostal pan Sýkora

v hotovosti zálohu ve výši 150,00 EUR. Po skončení pracovní cesty, v pondělí 17.12.2012 předložil pan Sýkora v účtárně vyúčtování pracovní cesty s následujícími údaji.

10.12.2012 začátek pracovní cesty v 7:30 hod v kanceláři v Plzni, kde si převzal služební vůz Ford S-Max. V 8:30 hod překročil pan Sýkora hraniční přechod Rozvadov a do sídla společnosti Delta, AG dorazil v 10:00 hod.

V termínu 11.12.2012 až 13.12.2012 se účastnil pan Sýkora školení každý den v době 8:00 hod až 17:00 hod.

14.12.2012 odjezd z Regensburgu v 15:00 hod, překročení státní hranice v 16:30 hod, příjezd do kanceláře v Plzni v 17:45 hod. V této době také pan Sýkora předal nazpátek zaměstnavateli firemní vozidlo.

Během pracovní cesty nebylo panu Sýkorovi poskytnuto žádné jídlo, na které by finančně nepřispíval.

Při kontrole předloženého vyúčtování pracovní cesty, při které vzniklo panu Sýkorovi právo pouze na poskytnutí stravného, postupovala pracovnice odpovědná za likvidaci cestovních náhrad následovně:

Tabulka č. 15 – Stravné na zahraniční pracovní cestě

Datum	Tuzemská část pracovní cesty	Zahraníční část pracovní cesty	Nárok na stravné
10.12.2012	1:00 hod	15:30 hod	30,00 EUR
11.12.2012		24:00 hod	45,00 EUR
12.12.2012		24:00 hod	45,00 EUR
13.12.2012		24:00 hod	45,00 EUR
14.12.2012	1:15 hod	16:30 hod	30,00 EUR
Celkem			195,00 EUR

Zdroj: vlastní zpracování autora

Výpočet:

10.12.2012 v případě, že za tuzemskou část pracovní cesty nevznikne zaměstnanci právo na stravné, připočítá se doba strávená na tuzemské části pracovní cesty k době strávené na zahraniční části pracovní cesty, tedy 1:00 hod + 15:30 hod = 16:30 hod, tato doba odpovídá 2/3 hodnoty denního stravného, které je ve výši 45,00 EUR. Nárok na stravné za tento den je tedy 30,00 EUR.

V termínu 11.12.2012 – 13.12.2012 byl pan Sýkora celý den v zahraničí, náleží mu tedy za každý den v tomto termínu nárok na stravné ve výši 45,00 EUR

14.12.2012 tento den strávil pan Stehlík na zahraniční části pracovní cesty 16:30 hod a na tuzemské části 1:15 hod. Nárok na tuzemské stravné panu Stehlíkovi nevzniklo, a proto bude čas strávený na tuzemské části pracovní cesty připočten k době strávené v zahraničí. Celková doba je tedy 17:45 hod. Za tuto dobu náleží zaměstnanci zahraniční stravné ve výši 30,00 EUR za den.

Na této uskutečněné pracovní cestě nevznikly panu Stehlíkovi žádné jiné výdaje, které by se dali považovat za výdaje, které s pracovní cestou souvisí.

Celková výše cestovních náhrad tedy činí 195,00 EUR. Vzhledem k tomu, že ještě před začátkem pracovní cesty obdržel pan Stehlík zálohu ve výši 150,00 EUR, doplatek, na který má ještě zaměstnanec nárok činí 45,00 EUR. Tato částka byla vyplacena v hotovosti.

Tabulka č. 16 – Účtování o cestovních náhradách

Datum	Text	Částka	MD	D
7.12.2012	Záloha na pracovní cestu	150,00 EUR	335200	211200
17.12.2012	Zahraníční stravné	190,00 EUR	512200	---
17.12.2012	Zúčtování zálohy	150,00 EUR	---	335200
17.12.2012	Doplatek	45,00 EUR	---	333200
18.12.2012	Výplata cestovních náhrad	45,00 EUR	335200	211200

Zdroj: vlastní zpracování autora

V titulu uvedené pracovní cesty byly zaměstnanci poskytnuty pouze ty cestovní náhrady, na které má zaměstnanec právo. Za uskutečněnou pracovní cestu by za stejných okolností dostal zaměstnanec státní sféry naprosto stejnou výši cestovních náhrad, jako pan Sýkora. Z tohoto důvodu, nejsou cestovní náhrady u pana Sýkory předmětem daně, pro zaměstnavatele jsou plně uznatelným daňovým nákladem.

4.4.2 Příklad č. 3 – zahraniční pracovní cesta pana Nováka

Ve společnosti Gama, s. r. o. nastala výjimečná situace, kdy bylo potřeba operativně vyslat zaměstnance pana Nováka na pracovní cestu do města Rosenheim v Německu, aby provedl revizi na poškozeném výrobním zařízení. Jelikož se jednalo o mimořádnou situaci, bylo panu Novákovi slíbeno, že kromě cestovních náhrad, na které má podle zákoníku práce nárok, mu bude poskytnuta i cestovní náhrada ve výši 100,00 EUR za každou strávenou noc na pracovní cestě. Zaměstnanec s uvedenými podmínkami souhlasil. Dopravu pana Nováka do Rosenheimu a zpět zajistil jiný zaměstnanec společnosti Gama, s. r. o. Pracovní cesta začala dne 17.12.2012 a skončila 21.12.2012, záloha poskytnuta nebyla.

Nárok pana Nováka na cestovní náhrady na které má podle zákoníku práce nárok jsou 180,00 EUR za stravné, podle dokladu z hotelu 160,00 EUR za ubytování, tedy celkem 340,00 EUR. S panem Novákem však bylo dohodnuto ještě poskytnutí paušální částky za každou strávenou noc na pracovní cesty. Těchto nocí bylo 4, tedy celkem 400,00 EUR.

Tabulka č. 17 – Účtování o pracovní cestě

Datum	Text	Částka	MD	D
27.12.2012	Stravné	180,00 EUR	512200	---
27.12.2012	Výdaje za ubytování	160,00 EUR	518400	---
27.12.2012	Výdaje nad limit	400,00 EUR	512999	---
27.12.2012	Doplatek EUR	740,00 EUR	---	333400

Zdroj: vlastní zpracování autora

Před pracovní cestou nebyla panu Novákovi poskytnuta žádná záloha. Pan Novák se dohodl se zaměstnavatelem, že výše doplatku uskutečněné pracovní cesty bude provedeno

v české měně. S ohledem na to, že nebyla poskytnuta záloha, použije se pro přepočtení výše doplatku v EUR na českou měnu kurz ČNB platný ke dni zahájení pracovní cesty, v tomto případě ke dni 17.12.2012. Kurz české koruny vůči euru byl tento den 1 / 25,220.

Celková výše doplatku v české měně je $740,00 \times 25,220 = 18\,662,80$ Kč. Podle zákoníku práce se výše doplatku cestovních náhrad zaokrouhluje na celé koruny nahoru. Pan Novák má nárok na 18 663,00 Kč.

4.4.2.1 Daňové dopady u zaměstnance

Panu Novákovi poskytl na pracovní cestě zaměstnavatel i cestovní náhrady, na které neměl podle zákoníku práce nárok a tedy je zákon o dani z příjmů fyzických osob pokládá za příjem, který je nutno zdanit. Zároveň vzniká povinnost zvýšit o tuto částku vyměřovací základy pro platbu pojistného. Zaměstnavatel tento příjem zdaní společně se mzdou za měsíc prosinec 2012. ZDP neuvádí, jakým způsobem, resp. jakým kurzem má být přepočítána takto nad limit poskytnutá částka v případě, že je mzda zaměstnanci vyplácena v české měně, ale výše nad limit poskytnutého příjmu je v jiné měně. V praxi se běžně vyskytují dvě možnosti.

Panu Novákovi nebyla poskytnuta na pracovní cestu žádná záloha. Z toho důvodu byl pro přepočtení celkové výše doplatku cestovních náhrad použit kurz ke dni, kdy pracovní cesta začala, tzn. 17.12.2012. Pro přepočtení nadlimitně poskytnutých cestovních náhrad použije zaměstnavatel tentýž kurz. Zaměstnavatel tedy zaměstnanci navíc přidání $400,00 \text{ EUR} \times 25,220 = 10\,088,--$ Kč.

Druhá, v praxi aplikovaná možnost, by nastala v případě, že zaměstnanci záloha poskytnuta byla. V tom případě by se pro přepočtení nadlimitních cestovních náhrad použil kurz ke dni, kdy byla vyplacena záloha.

Pokud bude společnost Gama, s. r. o. postupovat podle prvního modelu, bude zaměstnanci dodána částka 10 088,-- Kč.

Tabulka č. 18 – Zdanění nadlimitních cestovních náhrad

Text	Částka
Nadlimitní cestovní náhrada	10 088,00 Kč
Sociální pojištění firma (25 %)	2 522,00 Kč
Zdravotní pojištění firma (9 %)	908,00 Kč
Sociální pojištění zaměstnanec (6,5 %)	656,00 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnanec (4,5 %)	454,00 Kč
Základ daně	13 518,00 Kč
Základ daně (zaokrouhlený na 100 nahoru)	13 600,00 Kč
Daň (15 %)	2 040,00 Kč
Cestovní náhrada po dani a odvodech	6 938,00 Kč

Zdroj: vlastní zpracování autora

Uvedená tabulka znázorňuje, nakolik ovlivní faktor zdanění a odvody zdravotního a sociálního pojištění „čistou“ výši nadlimitních cestovních náhrad. V tomto výpočtu je nutné zdůraznit, že nebyl brán ohled na existenci daňových slev a jiných faktorů ovlivňujících konečnou výši daně. Z původních náhrad nad limit ve výši 10 088,00 Kč obdrží zaměstnanec nakonec 6 938,00 Kč. Zaměstnanec tedy z přiznaných cestovních náhrad ve výši 18 663,00 Kč po odečtení daně a pojistného obdrží 15 513,00 Kč

4.4.2.2 Daňové dopady u zaměstnavatele

Z pohledu zaměstnavatele, jsou jako plně uznatelné cestovní náhrady všechny ty, které jsou poskytnuty do limitu podle zákoníku práce. V uvedené pracovní cestě pana Nováka však zaměstnavatel poskytl zaměstnanci i ty cestovní náhrady, na které nemá podle zákoníku práce nárok, jedná se o částku 400 EUR.

Uvedená účetní jednotka podle své vnitřní účetní směrnice používá pro přepočet cizích měn kurzy ČNB platné vždy pro první pracovní den v měsíci; zjednodušeně pevné měsíční kurzy. Z tohoto důvodu vznikají účetní jednotce tzv. kurzové rozdíly, které mají charakter kurzového zisku nebo kurzové ztráty. Daňový základ zaměstnavatele z titulu pracovní cest nebudou tedy ovlivňovat pouze poskytnuté cestovní náhrady, ale zcela jistě i vzniklé kurzové rozdíly, a to buď jeho zvýšením nebo snížením. V uvedené pracovní cestě se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodl na tom, že výše doplatku cestovních náhrad bude vypořádáno v české měně. Jelikož zaměstnanci nebyla na pracovní cestu poskytnuta záloha, použije se pro přepočet cizí měny na českou měnu kurz ČNB platný ke dni, kdy pracovní cesta začala, tedy ke dni 17.12.2012. Celkový nárok pana Nováka na cestovní náhrady byl 740,00 EUR, kurz české korunu vůči euru ke dni začátku pracovní cesty byl 25,220. Jelikož je výrazný rozdíl mezi tím, jaké kurzy se použijí pro přepočet nároku doplatku cestovních náhrad pro zaměstnance a tím, jak bude tento nárok oceněn v účetnictví, dojde logicky ke vzniku kurzového rozdílu. Společnost Gama, s. r.o. používá pevné měsíční kurzy. Kurz české koruny k euru pro měsíc prosinec 2012 je tedy 25,250.

Tabulka č. 19 – Výpočet kurzových rozdílů

Datum	Text	Částka EUR	Částka Kč	MD	D
27.12.2012	Stravné	180,00	4 545,00	512200	---
27.12.2012	Výdaje za ubytování	160,00	4 040,00	512400	---
27.12.2012	Výdaje nad limit	400,00	10 100,00	512999	---
27.12.2012	Doplatek EUR	740,00	18 685,00	---	333200
27.12.2012	Doplatek v CZK	740,00	18 662,80	333200	---
27.12.2012	<i>Kurzový rozdíl</i>		22,20	333200	663100
27.12.2012	Zaokrouhlení		0,20	568900	---
27.12.2012	Doplatek v CZK		18 663,00	---	333100

Zdroj: vlastní zpracování autora

Na základě údajů z této pracovní cesty, vznikl účetní jednotce kurzový rozdíl ve výši 22,20 Kč. V tomto případě došlo ke vzniku kurzového zisku, jelikož celkový závazek 740,00 EUR byl v účetnictví oceněn vyšším kurzem, než byl kurz, který se použil pro výpočet výše nároku závazku v české měně. Pokud by došlo k opačné situaci, kdy kurz použitý v účetnictví bude nižší než kurz, který by se použil pro přepočtení závazku z EUR na českou měnu, vznikla by kurzová ztráta. Kurzová ztráta je považována nákladem, který snižuje základ daně.

Kurzový zisk ve výši 22,20 Kč ovlivní základ daně zaměstnavatele jeho zvýšením.

Ke kurzovým rozdílům vzniklým kvůli cestovním náhradám, může dojít i v případě, že bude zaměstnanci poskytnuta záloha v cizí měně v jiném měsíci, než ve které je tato záloha zúčtována.

Nicméně v případě pracovní cesty pana Nováka je důležité upozornit na fakt, že cestovní náhrady, které mu společnost Gama, s. r. o. poskytla, nejsou pro ni nákladem, který je daňově uznatelný. Cestovné nad limit bude muset účetní jednotka ve svém daňovém přiznání vyloučit z daňově uznatelných nákladů a připočítat je k daňovému základu.

Tabulka č. 20 – Daňová uznatelnost cestovních náhrad

Druh cestovních náhrad	Výše cestovních náhrad v Kč	Daňová uznatelnost
Zahraniční stravné	4 545,00	Daňový náklad
Výdaje za ubytování	4 040,00	Daňový náklad
Výdaje nad limit	10 100,--	Nedaňový náklad
<i>Kurzový rozdíl</i>	22,20	Daňový výnos
Zaokrouhlení	0,20	Daňový náklad

Zdroj: vlastní zpracování autora

Celková výše nákladů vzniklých s pracovní cestou je celkem 18 663,00 Kč. Ale pro účely stanovení daňového základu účetní jednotky je nutné vyloučit hodnotu nadlimitních cestovních náhrad. Daňově uznatelné cestovní náhrady sníží daňový základ účetní jednotky o částku 8 563,00 Kč. K této částce, která bude zaměstnanci „přidaněna“, je nutno

připočítat i zdravotní a sociální pojištění, které je za zaměstnance povinen odvést zaměstnavatel, to činí 3 430,00 Kč ((10 088,00 Kč x 25 %) + (10 088,00 Kč x 9 %)). Celkové daňově uznatelné náklady jsou celkem 11 993,00 Kč.

4.4.2.3 Návrhy na zmírnění dopadů zdanění

V uvedené pracovní cestě pana Nováka byly vedle zákonných cestovních náhrad poskytnuty i cestovní náhrady, které zaměstnavatel zaměstnanci poskytl nad zákonný rámec. Z tohoto důvodu došlo u zaměstnance ke skutečnosti, že nadlimitní cestovní náhrady mu musely být přidáněny a zatíženy odvody zdravotního a sociálního pojištění. Na straně zaměstnavatele pak vznikl daňově neuznatelný náklad, díky kterému bude muset zvýšit svůj daňový základ pro výpočet daně z příjmů právnických osob. Pokud bychom uvažovali nad tím, jakým způsobem optimalizovat daňový základ zaměstnance i zaměstnavatele, nabízí se vícero možností:

Vycházejme ze situace, kdy zaměstnavatel i zaměstnanec bude dále trvat na poskytnutí částky 100,00 EUR za každou strávenou noc v zahraničí, celkem tedy 400,00 EUR. Ostatní parametry pracovní cesty pana Nováka zůstávají nezměněny. Jistě nejsnadnější možností by bylo poskytnutí kapesného, v maximální částce, kterou zaměstnanec nemusí danit, tedy 40 % z hodnoty denního stravného.

Tabulka č. 21 – Výše kapesného za uskutečněnou pracovní cestu

Datum	Stravné v EUR	Kapesné v EUR
17.12.2012	30,00	12,00
18.12.2012	45,00	18,00
19.12.2012	45,00	18,00
20.12.2012	45,00	18,00
21.12.2012	15,00	6,00
Celkem	180,00	72,00

Zdroj: vlastní zpracování autora

Celková výše kapesného je 72,00 EUR.

$400,00 \text{ EUR} - 72,00 \text{ EUR} = 328,00 \text{ EUR}$. Částku, na kterou má pan Novák nárok je 328,00 EUR. Tato částka mu bude muset být zdaněna.

Z pohledu zaměstnance je toto jedinou možností jak optimalizovat dopady zákona o dani z příjmů fyzických osob.

Větší prostor pro optimalizaci má zaměstnavatel. Poskytnuté kapesné ve výši 72,00 EUR je pro něj plně uznatelným daňovým nákladem snižujícím základ daně z příjmů právnických osob.

Zbývajících 328,00 EUR může zaměstnavatel panu Novákovi poskytnout jako nadlimitní cestovní náhrady, ale v tom případě se bude jednat o nedaňový náklad. Tomuto faktu se může zaměstnavatel vyhnout tím, že zbývajících 328,00 EUR poskytne panu Novákovi ne ve formě cestovních náhrad, ale ve formě například odměny k jeho mzdě. V tomto případě by se jednalo o daňově uznatelný náklad.

Porovnejme tedy dvě varianty. Variantou číslo 1 je současný stav, variantou číslo 2 je situace, kdy se bude zaměstnavatel snažit o maximální využití daňové uznatelnosti nákladů (poskytnutí 72,00 EUR jako kapesného a 328,00 EUR přepočte zaměstnavatel kurzem platným k začátku pracovní cesty a částku v české měně přizná zaměstnanci jako odměnu ke mzdě).

Tabulka č. 22 – Porovnání daňových řešení u zaměstnavatele

Zaměstnavatel		
Text	Varianta č. 1 v Kč	Varianta č. 2 v Kč
Stravné	4 545,00	4 545,00
Kapesné	0,00	1 818,00
Ubytování	4 040,00	4 040,00
Nad limit	10 100,00	0,00
Kurzový rozdíl	-22,20	-12,36
Zaokrouhlení	0,20	0,36
Prémie	0,00	8 273,00
SP firma	2 522,00	2 069,00
ZP firma	908,00	745,00
Daňově uznatelné náklady	11 993,00	21 478,00

Zdroj: vlastní zpracování autora

Uvedená tabulka ukazuje, jak velký rozdíl ve smyslu snížení daňového základu společnosti Gama, s. r. o. vznikl. Vynásobíme-li tento rozdíl sazbou daně z příjmů právnických osob pro rok 2012, která je ve výši 19 %, dostaneme částku uspořené daně ve výši 1 802,00 Kč. Tento výpočet nebere v úvahu existenci žádné ostatní možnosti optimalizace daňového základu a slev (neuplatněná daňová ztráta z uplynulých let, rozdíl daňových a účetních odpisů, slevu na dani za zaměstnávání invalidů, atd...).

V situaci, kdy cestovní náhrady tvoří společnosti Gama, s. r. o. výrazný podíl na celkových nákladech, lze doporučit revizi interní směrnice o poskytování cestovních náhrad a způsobech, jakým cestovní náhrady vypořádat do budoucna.

Tabulka č. 23 – Porovnání daňových řešení u zaměstnance

Zaměstnanec		
Text	Varianta č. 1	Varianta č. 2
Stravné	180,00 EUR	180,00 EUR
Kapesné	0,00 EUR	72,00 EUR
Ubytování	160,00 EUR	160,00 EUR
Nad limit	400,00 EUR	0,00 EUR
Cestovní náhrady celkem	740,00 EUR	412,00 EUR
Cestovní náhrady celkem po přepočtení na českou měnu	*18 663,00 Kč	*10 391,00 Kč
Předmět daně	10 088,00 Kč	8 273,00 Kč
Sociální pojištění firma	2 522,00 Kč	2 069,00 Kč
Zdravotní pojištění firma	908,00 Kč	745,00 Kč
Sociální pojištění zaměstnanec	656,00 Kč	538,00 Kč
Zdravotní pojištění zaměstnanec	454,00 Kč	373,00 Kč
Daňový základ	13 518,00 Kč	9 556,00 Kč
Daňový základ zaokrouhlený	13 600,00 Kč	9 600,00 Kč
Daň 15 %	2 040,00 Kč	1 440,00 Kč
Daň + pojistné	3 150,00 Kč	2 351,00 Kč
Příjem celkem	15 513,00 Kč	16 313,00 Kč

* pro přepočet byl použit kurz 25,220 (kurz ke dni začátku pracovní cesty)

Zdroj: vlastní zpracování autora

Rozdíl mezi aplikacemi těchto variant je 800,00 Kč. Pokud by se zaměstnavatel pana Nováka společnost Gama, s. r. o. zachovala podle varianty č. 2, ochránila by ho před odvody ve výši 800,00 Kč.

5 Závěr

V této bakalářské práci jsem se zaměřil na analýzu daňových dopadů pro zaměstnance i zaměstnavatele z titulu poskytování cestovních náhrad.

V teoretické části jsem se zaměřil na výklad právních předpisů upravujících poskytování cestovních náhrad, zejména zákonu č. 262/2006 Sb., zákoníku práce a zákonu č. 586/1992 Sb., zákonu o daních z příjmů. Výklad těchto předpisů je doplněn o názory autorů, kteří k dané problematice pravidelně publikují. Teoretická část má tak sloužit jako souhrn nejzásadnějších informací, které je potřeba při aplikaci cestovních náhrad znát.

V praktické části bakalářské práce jsem představil účetní jednotku Gama, s. r. o., která se s cestovními náhradami potkává pravidelně. Náklady na cestovní náhrady tvoří významnou složku celkových nákladů společnosti. Zákoník práce rozděluje příjemce cestovních náhrad podle toho, zda poskytovatelem cestovních náhrad je zaměstnavatel státní nebo podnikatelské sféry. Jelikož zaměstnancům ve státní sféře lze poskytnout cestovní náhrady pouze v tom limitu, který uvádí zákoník práce, zpravidla nemůže dojít k situaci, kdy by vznikla nutnost těmto zaměstnancům poskytnuté cestovní náhrady „přidaňovat“ a zatížit je odvody sociálního a zdravotního pojistného. Tato situace se ale může vyskytnout u zaměstnanců podnikatelské sféry, kde neplatí v určitých případech horní limity pro výši poskytnutých cestovních náhrad. K těmto situacím v praxi běžně dochází a je nutno postupovat tak, aby zaměstnavatel postupoval v souladu se zákonnými předpisy České republiky.

Těžiště této práce spočívá zejména v její praktické části. Bylo demonstrováno několik příkladů, ve kterých došlo ke konfrontaci cestovních náhrad a zákona o daních z příjmů. Na těchto příkladech jsem ukázal, jakým způsobem by bylo možné optimalizovat daňový základ jak u zaměstnance, tak i u zaměstnavatele. Jedná se o případy, kdy společnost nekrátila svým zaměstnancům stravné v takové výši, v jaké by stravné bylo kráceno zaměstnancům ve státní sféře nebo poskytla cestovní náhrady, které jsou předmětem daně.

Účetní jednotka, které byla navržena opatření na zmírnění daňových dopadů při poskytování cestovních náhrad předložena, má tak možnost tato opatření zakomponovat do své interní směrnice, která poskytování cestovních náhrad upravuje. Přínosem takovýchto změn by byla daňová úspora jak na straně účetní jednotky samotné, tak i pro její zaměstnance.

6 Seznam použitých zdrojů

6.1 Seznam použité literatury a zdrojů

1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
2. Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce
3. Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník
4. STEJSKAL, Jan. *Daňová teorie a politika I. díl pro kombinovanou formu studia*. 1. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2008. 71 s. ISBN 978-80-7395-097-2.
5. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie – úvod do problematiky*. 1. Praha: ASPI, a. s., 2005. 112 s. ISBN 80-7357-092-0.
6. PELCL, Luděk. *Daně, účetnictví vzory a případy 4/07*. 1. Český Těšín: Poradce, s. r. o., 2007. 192 s. ISBN 978-80-7365-254-8.
7. JANOUSHEK, Karel. *Místo výkonu práce a místo pravidelného pracoviště*. In VOŘÍŠEK, Václav. a kol. *Mzdová účtárna aktuálně*. Praha: Verlag Dashöfer, 2007, 8.5.1. s. 2.
8. JAKUBKA, Jaroslav.; HLOUŠKOVÁ, Pavla. a kol. *Zákoník práce s komentářem*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 1239 s. ISBN 978-80-7263-713-3.
9. HOFMANNOVÁ, Eva. *Cestovní náhrady podle zákoníku práce s komentářem a příklady od 1. 1. 2012*. 6. Olomouc: Anag, 2012. 231 s. ISBN 978-80-7263-712-6.
10. JANOUSHEK, Karel. *Cestovní náhrady ve 234 příkladech*. 5. Olomouc: Anag, 2012. 383 s. ISBN 978-80-7263-718-8.
11. MACHÁČEK, Ivan. *Fyzické osoby a daň z příjmu 2012*. 1. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. 304 s. ISBN 978-80-7357-711-7.
12. SALAČOVÁ, Marie. *Cestovní náhrady v praxi*. 1. Praha: Bova Polygon, 2012. 127 s. ISBN 978-80-7273-167-1.

13. JANOŠEK, Karel. *Cestovní náhrady ve 180 příkladech 2009.2*. Olomouc: Anag, 2009. 261 s. ISBN 978-80-7263-505-4.
14. JINDROVÁ, Blanka. *Účetní souvztažnosti v kostce pro podnikatelskou sféru. 2*. Praha: Dashöfer, 2008. 242 s. ISBN 978-80-86897-21-9.
15. JANOŠEK, Karel. *Cestovní náhrady*. [online]. 2012-06-01. [cit. 2012-12-22]. Dostupné z: < <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d38759v48732-cestovni-nahrady/>>.
16. HÁCHOVÁ, Kateřina; FETTER, Richard. *Místo výkonu práce: pracovní cesta a cestovní náhrady*. [online]. 2010-03-25 [cit. 2012-12-16]. Dostupné z: <http://www.financninoviny.cz/kariera/pracovni-pravo/zpravy/misto-vykonu-prace-pracovni-cesta-a-cestovni-nahrady/439544>.
17. SALAČOVÁ, Marie. *Používání soukromého silničního vozidla při pracovních cestách zaměstnanců*. [online]. 2010-05-20 [cit. 2012-12-19]. Dostupné z: < [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9871v12744-pouzivani-soukromeho-silnicniho-motoroveho-vozidla-pri-pra/?search_query=\\$source=3](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9871v12744-pouzivani-soukromeho-silnicniho-motoroveho-vozidla-pri-pra/?search_query=$source=3)>.
18. DĚRGEL, Martin. *Cestovní náhrady*. [online]. 2009-10-09 [cit. 2012-12-21]. Dostupné z: < <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6908v9672-cestovni-nahrady/>>.
19. KUČEROVÁ, Dagmar. *Zahraniční cestovní náhrady v roce 2012* [online]. 2012-01-05 [cit. 2012-12-20]. Dostupné z: < <http://www.podnikatel.cz/clanky/zahranicni-cestovni-nahrady-v-roce-2012/>>.
20. Vyhláška č. 429/2011 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad.
21. Vyhláška č. 379/2011 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2012.

6.2 Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Snížení stravného ve státní a příspěvkové sféře

Tabulka č. 2 – Snížení stravného v podnikatelské sféře

Tabulka č. 3 – Poskytování zahraničního stravného

Tabulka č. 4 – Přehled výše vyplacených cestovních náhrad společnosti Gama, s. r. o.

Tabulka č. 5 – Přehled analytických účtů účetní jednotka Gama, s. r. o.

Tabulka č. 6 – Výše poskytovaného stravného a krácení stravného společností Gama

Tabulka č. 7 – Přehled výše poskytnutého stravného

Tabulka č. 8 – Přehled poskytnutých cestovních náhrad

Tabulka č. 9 – Účtování o uskutečněné pracovní cestě

Tabulka č. 10 – Výpočet výše stravného a rozdíly mezi státní a podnikatelskou sférou

Tabulka č. 11 – Zdanění nadlimitních cestovních náhrad

Tabulka č. 12 – Upravená interní směrnice

Tabulka č. 13 – Poskytnuté stravné a kapesné

Tabulka č. 14 – Výše cestovních náhrad celkem

Tabulka č. 15 – Stravné na zahraniční pracovní cestě

Tabulka č. 16 – Účtování o cestovních náhradách

Tabulka č. 17 – Účtování o pracovní cestě

Tabulka č. 18 – Zdanění nadlimitních cestovních náhrad

Tabulka č. 19 – Výpočet kurzových rozdílů

Tabulka č. 20 – Daňová uznatelnost cestovních náhrad

Tabulka č. 21 – Výše kapesného za uskutečněnou pracovní cestu

Tabulka č. 22 – Porovnání daňových řešení u zaměstnavatele

Tabulka č. 23 – Porovnání daňových řešení u zaměstnance

6.3 Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vyhláška č. 429/2011 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad,

Příloha č. 2 – Vyhláška č. 379/2011 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2012.

429

VYHLÁŠKA

ze dne 13. prosince 2011

o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad

Ministerstvo práce a sociálních věcí stanoví podle § 189 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce:

§ 1

Sazba základní náhrady za používání silničních motorových vozidel

Sazba základní náhrady za 1 km jízdy podle § 157 odst. 4 zákoníku práce činí nejméně u

- a) jednostopých vozidel a tříkolek 1,00 Kč,
- b) osobních silničních motorových vozidel 3,70 Kč.

Stravné

§ 2

Za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné podle § 163 odst. 1 zákoníku práce nejméně ve výši

- a) 64 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- b) 96 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- c) 151 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

§ 3

Za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné podle § 176 odst. 1 zákoníku práce ve výši

- a) 64 Kč až 76 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- b) 96 Kč až 116 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- c) 151 Kč až 181 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.

§ 4

Průměrná cena pohonných hmot

Výše průměrné ceny za 1 litr pohonné hmoty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákoníku práce činí

- a) 34,90 Kč u benzínu automobilového 95 oktanů,
- b) 36,80 Kč u benzínu automobilového 98 oktanů,
- c) 34,70 Kč u motorové nafty.

§ 5

Vyhláška č. 377/2010 Sb., kterou se pro účely poskytování cestovních náhrad mění sazba základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stanoví průměrná cena pohonných hmot, se zrušuje.

§ 6

Tato vyhláška nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2012.

Ministr:

Dr. Ing. Drábek v.r.

379

VYHLÁŠKA

ze dne 28. listopadu 2011

o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2012

Ministerstvo financí stanoví podle § 189 odst. 4
zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce:

§ 2

Vyhláška č. 350/2010 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2011, se zrušuje.

§ 1

Základní sazby zahraničního stravného v cizí měně pro rok 2012 jsou stanoveny v příloze k této vyhlášce.

§ 3

Tato vyhláška nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2012.

Ministr:

Ing. Kalousek v. r.

Příloha k vyhlášce č. 379/2011 Sb.

Základní sazby zahraničního stravného pro rok 2012

Země	Měnový kód	Měna	Základní sazby stravného
Afghánistán	EUR	euro	35
Albánie	EUR	euro	35
Alžírsko	EUR	euro	35
Andorra	EUR	euro	40
Angola	USD	americký dolar	60
Argentina	EUR	euro	35
Arménie	EUR	euro	35
Austrálie a Oceánie – ostrovní státy ¹⁾	USD	americký dolar	50
Ázerbájdžán	EUR	euro	35
Bahamy	USD	americký dolar	50
Bahrajn	EUR	euro	40
Bangladéš	USD	americký dolar	50
Belgie	EUR	euro	45
Belize	USD	americký dolar	50
Benin	EUR	euro	40
Bermudy	USD	americký dolar	50
Bělorusko	EUR	euro	45
Bhútán	USD	americký dolar	50
Bolívie	USD	americký dolar	40
Bosna a Hercegovina	EUR	euro	40
Botswana	USD	americký dolar	55
Brazílie	USD	americký dolar	55
Brunej	USD	americký dolar	40
Bulharsko	EUR	euro	35
Burkina Faso	EUR	euro	40
Burundi	USD	americký dolar	55
Čad	EUR	euro	45
Černá Hora	EUR	euro	40
Čína	EUR	euro	40
Dánsko	EUR	euro	50
Džibuti	EUR	euro	45
Egypt	EUR	euro	35
Ekvádor	USD	americký dolar	45
Eritrea	USD	americký dolar	50
Estonsko	EUR	euro	45
Etiopie	EUR	euro	40
Filipíny	EUR	euro	35
Finsko	EUR	euro	45
Francie	EUR	euro	45

Francouzská Guayana	EUR	euro	45
Gabon	EUR	euro	45
Gambie	EUR	euro	45
Ghana	EUR	euro	45
Gibraltar	EUR	euro	40
Gruzie	EUR	euro	35
Guatemala	USD	americký dolar	45
Guinea	EUR	euro	45
Guinea-Bissau	EUR	euro	45
Guyana	USD	americký dolar	50
Honduras	USD	americký dolar	45
Hongkong	EUR	euro	40
Chile	USD	americký dolar	50
Chorvatsko	EUR	euro	40
Indie	EUR	euro	35
Indonésie	EUR	euro	35
Irák	EUR	euro	40
Írán	EUR	euro	35
Irsko	EUR	euro	45
Island	EUR	euro	55
Itálie včetně Vatikánu a San Marina	EUR	euro	45
Izrael	USD	americký dolar	55
Japonsko	USD	americký dolar	65
Jemen	EUR	euro	35
Jihoafrická republika	EUR	euro	40
Jordánsko	EUR	euro	35
Kambodža	EUR	euro	35
Kamerun	EUR	euro	40
Kanada	USD	americký dolar	45
Kapverdy	EUR	euro	40
Karibik – ostrovní státy ²⁾	USD	americký dolar	50
Katar	USD	americký dolar	50
Kazachstán	EUR	euro	45
Keňa	EUR	euro	45
Kolumbie	USD	americký dolar	45
Komory	USD	americký dolar	55
Konžská republika (Brazzaville)	USD	americký dolar	60
Konžská demokratická republika (Kinshasa)	USD	americký dolar	60
Korejská lidově demokratická republika	EUR	euro	40
Korejská republika	EUR	euro	45
Kosovo	EUR	euro	45
Kostarika	USD	americký dolar	50
Kuba	EUR	euro	45
Kuvajt	EUR	euro	40

Kypr	EUR	euro	40
Kyrgyzstán	EUR	euro	40
Laos	EUR	euro	35
Lesotho	USD	americký dolar	50
Libanon	USD	americký dolar	55
Libérie	EUR	euro	45
Libye	EUR	euro	45
Lichtenštejnsko	EUR	euro	45
Litva	EUR	euro	40
Lotyšsko	EUR	euro	40
Lucembursko	EUR	euro	45
Macao	EUR	euro	40
Madagaskar	EUR	euro	40
Maďarsko	EUR	euro	35
Makedonie	EUR	euro	35
Malajsie	USD	americký dolar	40
Malawi	USD	americký dolar	45
Maledivy	USD	americký dolar	55
Mali	EUR	euro	40
Malta	EUR	euro	45
Maroko	EUR	euro	35
Mauretánie	EUR	euro	35
Mauricius	USD	americký dolar	55
Mexiko	USD	americký dolar	50
Moldavsko	EUR	euro	40
Monako	EUR	euro	45
Mongolsko	EUR	euro	35
Mozambik	USD	americký dolar	50
Myanmar (Barma)	USD	americký dolar	45
Namibie	USD	americký dolar	50
Německo	EUR	euro	45
Nepál	USD	americký dolar	50
Niger	EUR	euro	40
Nigérie	EUR	euro	45
Nikaragua	USD	americký dolar	45
Nizozemsko	EUR	euro	45
Norsko	EUR	euro	55
Nový Zéland	USD	americký dolar	50
Omán	EUR	euro	40
Pákistán	EUR	euro	35
Panama	USD	americký dolar	45
Paraguay	EUR	euro	30
Peru	USD	americký dolar	50
Pobřeží Slonoviny	EUR	euro	40
Polsko	EUR	euro	35
Portugalsko a Azory	EUR	euro	40

Rakousko	EUR	euro	45
Rovníková Guinea	EUR	euro	40
Rumunsko	EUR	euro	35
Rusko	EUR	euro	45
Rwanda	USD	americký dolar	55
Řecko	EUR	euro	40
Salvador	USD	americký dolar	45
Saúdská Arábie	EUR	euro	40
Senegal	EUR	euro	40
Seychely	USD	americký dolar	60
Sierra Leone	EUR	euro	40
Singapur	USD	americký dolar	50
Spojené arabské emiráty	USD	americký dolar	55
Slovensko	EUR	euro	30
Slovinsko	EUR	euro	35
Somálsko	USD	americký dolar	55
Spojené státy americké	USD	americký dolar	50
Srbsko	EUR	euro	40
Srí Lanka	USD	americký dolar	50
Středoafriická republika	USD	americký dolar	45
Súdán	USD	americký dolar	55
Surinam	USD	americký dolar	50
Svatý Tomáš a Princův ostrov	EUR	euro	35
Svazijsko	USD	americký dolar	55
Sýrie	EUR	euro	35
Španělsko	EUR	euro	40
Švédsko	EUR	euro	50
Švýcarsko	CHF	švýcarský frank	75
Tádžikistán	EUR	euro	40
Tanzanie	USD	americký dolar	55
Thajsko	EUR	euro	35
Tchaj-wan	EUR	euro	40
Togo	EUR	euro	40
Tunisko	EUR	euro	40
Turecko	EUR	euro	40
Turkmenistán	EUR	euro	40
Uganda	USD	americký dolar	55
Ukrajina	EUR	euro	45
Uruguay	USD	americký dolar	50
Uzbekistán	EUR	euro	40
Velká Británie	GBP	anglická libra	40
Venezuela	USD	americký dolar	55
Vietnam	EUR	euro	35
Zambie	USD	americký dolar	55
Zimbabwe	USD	americký dolar	50
ostatní neuvedené země	EUR	euro	35

1) Například – Americká Samoa, Cookovy ostrovy, Fidži, Guam, Kiribati, Kokosové ostrovy, Marshallovy ostrovy, Midwayské ostrovy, Mikronesie, Nauru, Niue, Nová Kaledonie, Norfolk, Palau, Papua Nová Guinea, Pitcairnův ostrov, Šalamounovy ostrovy, Společenství Severních Marian, Tahiti, Tokelau, Tonga, Tuvalu, Vanuatu, Velikonoční ostrov, Východní Timor, Ostrov Wake, Walis a Futuna, Západní Samoa.

2) Například – Anguila, Antigua a Barbuda, Aruba, Barbados, Curacao, Dominika, Dominikánská republika, Grenada, Guadeloupe, Haiti, Jamajka, Kajmanské ostrovy, Martinique, Monserrat, Britské panenské ostrovy, Portoriko, Svatá Lucie, Svatý Kryštof a Nevis, Svatý Vincent a Grenadiny, Trinidad a Tobago.