

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 22. 6. 2022**Daň z příjmů****593/18.05.22 Daňová uznatelnost nákladů na zajištění stravování zaměstnanců při pracovní cestě a cestě mimo pravidelné pracoviště.....2**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

1. Předmět příspěvku

Předmětem příspěvku je posouzení daňové uznatelnosti nákladů zaměstnavatele na zajištění stravování zaměstnanců při výkonu práce při pracovní cestě a při cestě mimo pravidelné pracoviště, a to jak v rámci interních akcí, které mají charakter např. školení nebo výjezdních jednání, tak i v rámci akcí pořádaných pro dodavatele anebo zákazníky, např. vícedenních prezentačních akcí, přičemž se ale nejedná o mimopracovní aktivitu zaměstnanců např. v rámci společného trávení volného času mimo výkon práce na zaměstnavatele.

2. Popis problému

Zákon o daních z příjmů nedává jednoznačnou odpověď na otázku daňové uznatelnosti nákladů na zajištění stravování v rámci akcí pořádaných zaměstnavatelem mimo pravidelné pracoviště zaměstnanců, kdy je zaměstnancům kráceno stravné z důvodu zajištění stravování zaměstnavatelem ve smyslu § 163 odst. 2 zákoníku práce. Zákon o daních z příjmů (ZDP) pouze ve vztahu k zaměstnancům v § 6 odst. 7 písm. a) stanoví, že předmětem daně není hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovní cestě.

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

Pokud by zaměstnavatel na své náklady stravování nezajišťoval, ale v souladu se zákoníkem práce by zaměstnancům poskytl stravné, pak jsou náklady na toto stravné bez ohledu na jeho výši daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP. Na straně zaměstnanců by stravné do výše stanovené zákoníkem práce nebylo předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

Daňová uznatelnost nákladů na stravování zaměstnanců v rámci firemních akcí vyplývá nepřímo pouze ze závěrů uvedených ve stanovisku Ministerstva financí v příspěvku č. 172/21.02.07 - Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům projednaném v rámci koordinačního výboru.

Na druhé straně jsou náklady na občerstvení a pohoštění, které jsou demonstrativně vymezeny jako náklady na reprezentaci v § 25 odst. 1 písm. t) ZDP, daňově neuznatelné. ZDP nicméně jasně neuvádí, zda náklady na reprezentaci mohou vzniknout vůči zaměstnancům v rámci výkonu jejich práce pro zaměstnavatele.

Omezení daňové uznatelnosti nákladů na závodní stravování není v tomto ohledu relevantní, neboť závodní stravování se netýká situace, kdy zaměstnanec vykonává práci při pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště, a náleží mu tedy cestovní náhrady podle zákoníku práce.

V praxi navíc může být obtížné rozlišit mezi stravováním, které má charakter snídaně, oběda nebo večeře, u kterých lze krátit stravné, a stravováním, které má charakter občerstvení nebo pohoštění, které mohou být reprezentací. Přitom i dodavatel stravovacích služeb nemusí být schopen vždy jednoznačně oddělit cenu za snídani, oběd a večeři, a cenu za ostatní stravování v průběhu konání akce, kdy je z důvodu různých sazeb DPH schopen rozlišit pouze podávání alkoholických nápojů (s výjimkou sudového piva) a poskytování ostatních stravovacích služeb.

Pro účely daně z příjmů však rozdělení nákladů na stravování podle sazeb DPH nemá význam, protože buď jsou takové náklady uznatelné celé, nebo nejsou uznatelné vůbec. Omezení uznatelnosti např. do výše stravného nebo např. pouze na nealkoholické nápoje nemá v ZDP oporu.

3. Stanovisko předkladatele

Podle názoru předkladatele neomezuje ZDP daňovou uznatelnost prokázaných nákladů zaměstnavatele na stravování zaměstnanců při cestě mimo pravidelné pracoviště a pracovní cestě, pokud právo na zajištění takového bezplatného stravování jako alternativa k cestovním náhradám vyplývá z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, nebo z pracovní či jiné smlouvy ve smyslu § 24 odst. 2 písm. j) bod 5 ZDP. Omezení uvedená pro služební cestu uvedená v § 24 odst. 2 písm. k) ZDP se týkají pouze poplatníků s příjmy podle § 7 ZDP.

Pokud totiž pro zaměstnavatele není omezena uznatelnost nákladů na cestovní náhrady včetně stravného podle zákoníku práce (za podmínky existence smlouvy nebo interního předpisu) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zh) ZDP, analogicky by neměla být omezena ani uznatelnost nákladů na přímé zajištění stravování, což je pouze alternativa k výplatě cestovních náhrad v penězích.

Tento závěr podporuje i skutečnost, že ZDP neomezuje uznatelnost jiných nákladů souvisejících s pracovní cestou nebo cestou mimo pravidelné pracoviště, jako jsou náklady na ubytování nebo náklady na dopravu, kdy je pouze na volné úvaze zaměstnavatele v jak kvalitním (a drahém) hotelu bude zaměstnanec ubytován nebo jak pohodlný (a drahý) způsob dopravy použije. Stejně tak proto není zaměstnavatel omezen ve způsobu, jakým pro zaměstnance zajistí při pracovní cestě bezplatně jeho stravování. Je na úvaze zaměstnavatele jakým způsobem zajistí stravování a jaký typ jídla a nápojů bude moci zaměstnanec konzumovat.

Výjimkou jsou pouze excesivní situace, ve kterých je zřejmé, že způsob ubytování, dopravy anebo stravování hrazené zaměstnavatelem mají převážně nebo pouze charakter odměňování zaměstnance zaměstnavatelem, jsou naprosto nepřiměřené s ohledem na okolnosti pracovní cesty a může se tedy jednat o zneužití daňového práva. Tyto situace nejsou předmětem tohoto příspěvku a správce daně má právo v takovém případě postupovat ve smyslu § 8 odst. 4 daňového řádu.

Omezení uznatelnosti nákladů na občerstvení a pohoštění dle § 25 odst. 1 písm. t) ZDP nejsou pro situaci, kdy je zaměstnanec na pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště, relevantní, neboť zaměstnavatel zajišťuje stravování v souvislosti s výkonem práce zaměstnanců pro zaměstnavatele, nikoliv v rámci svojí reprezentace nebo v rámci volného času zaměstnanců. Navíc v případě zajištění stravování, které má formu standardní snídaně, oběda nebo večeře nelze považovat za pohoštění nebo občerstvení.

Navíc pokud pokyn D-22 výslovně připouští daňovou uznatelnost nákladů na stravování v rámci školení zajišťovaného třetími osobami, a to bez ohledu na výši těchto nákladů, není logické, aby v situaci, kdy je školení nebo jiná akce v rámci výkonu práce zajišťována zaměstnavatelem, byl režim daňové uznatelnosti souvisejících nákladů odlišný.

Skutečnost, že příjem zaměstnance ve formě bezplatného stravování na pracovní cestě není na jeho straně předmětem daně ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, není pro režim daňové uznatelnosti u zaměstnavatele podstatná. Neplatí zde totiž vzájemná podmínka, která režim vynětí ze zdanění podmiňuje daňovou uznatelností souvisejícího nákladu u zaměstnavatele.

4. Závěr

Předkladatel navrhuje potvrdit, že:

- a) na straně zaměstnavatele jsou daňově uznatelné veškeré náklady na zajištění stravování (tzn. veškerého jídla i všech nápojů a souvisejícího servisu) zaměstnanců na pracovní cestě anebo cestě mimo pravidelné pracoviště, pokud toto stravování má charakter snídaně, oběda anebo večeře, a to bez ohledu na formu, jakou je toto stravování zajištěno (např. servírované menu, balíčky na cestu, volně přístupný bufet);
- b) na straně zaměstnance není veškerý příjem v podobě bezplatně zajištěného stravování hrazeného zaměstnavatelem na pracovní cestě nebo cestě mimo pravidelné pracoviště předmětem daně.

Stanovisko GFŘ:

Souhlas se závěrem předkladatele.

Lze souhlasit se závěrem, že na straně zaměstnavatele jsou daňově uznatelné náklady na zajištění stravování zaměstnanců na pracovní cestě anebo cestě mimo pravidelné pracoviště podávané formou snídaně, oběda anebo večeře (např. servírované menu, balíčky na cestu, volně přístupný bufet), pokud oprávněnost výše uplatňovaného daňového nákladu poplatník prokáže a za předpokladu, že jsou vyloučny excesivní situace, ze kterých je zřejmé, že způsob stravování hrazeného zaměstnavatelem má převážně nebo pouze charakter odměňování zaměstnance zaměstnavatelem a je nepřiměřený s ohledem na okolnosti pracovní cesty.

Souhlas se závěrem předkladatele pod písmenem b) ohledně daňového režimu na straně zaměstnance.