

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 20.11.2019**Daň z příjmů****546/26.06.19 Daňové souvislosti práce z domova (home office)**

Předkládají: JUDr. Ing. Dana Trezziová, daňový poradce, číslo osv. 7
Robert Bezecný, daňový poradce, číslo osv. 3321

V dnešní době je již téměř nemyslitelné, aby v oborech činnosti, kde je to z technického pohledu možné, zaměstnavatel neumožňoval zaměstnancům alespoň čas od času pracovat z domova. Využití práce z domova (tzv. „home office“) je zpravidla výhodný jak pro zaměstnavatele, který šetří náklady na nájem či pořízení drahých kanceláří, tak i pro zaměstnance, který naopak šetří čas a náklady spojené s dojížděním do často vzdálené kanceláře. Cílem tohoto příspěvku je potvrzení daňových dopadů náhrad poskytovaných zaměstnancům v souvislosti s plným nebo částečným pravidelným výkonem práce z domova, vyjasnění okruhu těchto nákladů a daňové dopady paušalizace těchto nákladů.

1. Daňové ošetření nákladů zaměstnance, které mu vznikly při práci z domova, kompenzovaných mu zaměstnavatelem, z pohledu DPFO

Pokud se zaměstnavatel se zaměstnancem dohodne, že zaměstnanec plně či částečně pracuje z domova, je zaměstnavatel v souladu s ust. §2 odst. 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“ nebo „ZP“) a ve smyslu ust. §151 zákoníku práce povinen poskytovat zaměstnanci náhradu výdajů, které mu vzniknou v souvislosti s výkonem práce, není-li stanoveno v zákoníku práce jinak (např. pro cestovní náhrady §152-189 ZP či náhrady za opotřebení §190 ZP). Tato skutečnost byla potvrzena i judikaturou Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek sp.zn. 5 Afs 68/2007: „*Dle § 2/2 ZP náklady, které vznikají zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, nese zaměstnavatel, tj. pokud při výkonu práce nebo v souvislosti s ním vzniknou zaměstnanci výdaje, má zaměstnavatel povinnost tyto výdaje (za zákonem stanovených podmínek) zaměstnanci nahradit.*“

V rozsudku sp.zn. 1 Afs 50/2013 Nejvyšší správní soud konstatuje: „*36] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné dodat, že zákon o daních z příjmů nikterak nepředepisuje, jak si mají zaměstnavatelé a zaměstnanci počínat v pracovněprávních vztazích. Pouze nastavuje podmínky, při nichž plnění určitého druhu v předepsané formě předmětem daně není. Je toliko na zaměstnavateli (tedy), aby si zvolil, za jakých podmínek bude poskytovat zaměstnancům plnění. Vybere-li takové podmínky, s nimiž zákon nespojuje preferenční daňové zacházení, musí počítat s tím, že plnění bude předmětem daně zaměstnance.*“ Z této citace by se dalo usuzovat, že zaměstnavatel může poskytovat kompenzace za náklady, které vznikly zaměstnanci při práci z domova např. formou navýšení peněžního plnění (paušálu)

za výkon práce (mzdy) nebo peněžního plnění vedle mzdy apod., což by obecně bylo považováno za zdanitelný příjem zaměstnance. Pokud zaměstnavatel poskytne zaměstnanci plnění ve formě náhrady výdajů vynaložených zaměstnancem dle §6, odst. 7 ZDP, musí být schopen prokázat, že poskytnutá kompenzace (plnění) nepředstavuje navýšení majetku zaměstnance.

Tato skutečnost byla potvrzena Nejvyšším správním soudem, např. rozsudek sp.zn. 5 Afs 68/2007:

„Finanční náhrady nákladů poskytnuté zaměstnavatelem, které nevnaší do majetkové sféry subjektu (zaměstnance) navýšení majetku (§ 6/7 ZDP), nemohou být předmětem daně. Toto kritérium musí být při zkoumání „příjmu“ vždy zkoumáno. Při zkoumání oprávněnosti náhrady nákladů musí být zohledněno i ekonomické hledisko, tzn. na zaměstnance nelze klást nároky, které by se mohly neblaze odrazit v jeho ekonomické sféře, jestliže lze problém uspokojení potřeb řešit účelněji a hospodárněji.

Přitom musí být rovněž zachována rozumná rovnováha: Na jedné straně nestanovit zaměstnavateli ekonomické bariéry pro zajištění výkonu jím provozované činnosti a na straně druhé zamezit přelévání finančních prostředků na mzdy do nezdánitelných částek, kterou je právě náhrada nákladů vynaložených zaměstnancem a které mu vzniknou v bezprostřední souvislosti s výkonem práce.

Aby mohl správce daně „navýšit“ daň, kterou měl zaměstnavatel povinnost srazit a odvést z daňových základů svých zaměstnanců, musí mít postaveno najisto, že se skutečně jedná o příjmy zaměstnanců, které vstupují do jejich základu daně.“

Povinnost zaměstnavatele kompenzovat zaměstnancům náklady spojené s komunikací mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem jakož i další náklady, které vzniknou zaměstnanci při výkonu práce mimo pracoviště zaměstnavatele, je též upravena v navrhované změně zákoníku práce (nově znění §317).

Dílčí závěr č. 1:

Dle našeho názoru v případě kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem při práci z domova nevzniká na straně zaměstnance zdanitelný příjem. Je nicméně na zaměstnavateli, aby v souladu s výše uvedenou judikaturou prokázal, že plnění poskytnuté zaměstnanci je skutečně kompenzací jím účelně vynaložených nákladů.

Stanovisko GFR k dílčímu závěru č. 1:

Úvodem vyjádření je nutné k příspěvku samotnému konstatovat, že zákoník práce nezná pojem „práce z domova“, ani nijak šířeji neřeší související problematiku, pouze definuje „zvláštní povahu práce některých zaměstnanců“ v § 317. Současná právní

úprava stojí na zásadě, že závislá práce musí být vykonávána na náklady a odpovědnost zaměstnavatele ve smyslu § 2 odst. 2, § 151 a 346b odst. 2 zákoníku práce. **Z daňového hlediska k dílčímu závěru č. 1 konstatujeme, že za předpokladu splnění všech zákonných podmínek daných zákoníkem práce je zaměstnavatel povinen hradit zaměstnanci náklady, které mu prokazatelně vzniknou při výkonu práce, ať už zaměstnanec práci vykonává na pracovišti zaměstnavatele nebo pracuje např. z domova. Tyto náklady nemohou však být zahrnuty ve mzdě či platu. Zároveň platí, že pokud zaměstnanci žádné náklady spojené s výkonem práce mimo pracoviště zaměstnavatele nevzniknou, zaměstnavatel nic hradit nebude. Výši nákladů, které zaměstnavateli vznikly, je zaměstnanec povinen prokázat. Zaměstnanec tedy musí poskytnout zaměstnavateli součinnost pro stanovení výše náhrady nákladů. Za předpokladu, že tedy práce bude vykonávána v souladu se zákoníkem práce a budou splněny podmínky ZDP pro poskytnutí náhrady výdajů vynaložených zaměstnancem dle § 6 odst. 7 ZDP, pak lze ze strany GFŘ vyjádřit souhlas se závěrem.**

1.1 Praktický výpočet výše náhrady při výkonu práce z domova

V modelové situaci, která je níže uvažována, pracuje zaměstnanec 3 dny v týdnu (pondělí až středa) v sídle zaměstnavatele a 2 dny v týdnu (ve čtvrtek a v pátek) z domova (místa jeho bydliště). V pracovní smlouvě zaměstnance je uvedeno, že od pondělí do středy má zaměstnanec místo výkonu práce a pravidelné pracoviště v sídle zaměstnavatele a ve čtvrtek a v pátek má místo výkonu práce a pravidelné pracoviště v místě svého bydliště.

Nicméně, v praxi se velmi často setkáváme i se situacemi, kdy v pracovní smlouvě je se zaměstnancem sjednáno místo výkonu práce širěji než jedna konkrétní obec, ve které má zaměstnavatel sídlo a zaměstnanec své bydliště (užší pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad sjednáno není). Zaměstnavatel se pak dle potřeby zaměstnavatele či zaměstnance flexibilně se zaměstnancem domlouvá na konkrétních dnech, kdy zaměstnanec bude pracovat z domova

a) Náhrady cestovních výdajů

Náhrady cestovních výdajů u práce vykonávané z domova ve čtvrtek a v pátek přicházejí zejména v úvahu v případě vyslání na pracovní cestu, cestu mimo pravidelné pracoviště (např. z místa pravidelného pracoviště v bydlišti do druhého místa výkonu práce v sídle zaměstnavatele) či při mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn. Na straně zaměstnance bude daňové ošetření cestovních náhrad uskutečněno v souladu s §6/7a) ZDP a na straně zaměstnavatele dle §24/2/zh) ZDP.

V případě, že místo výkonu práce je sjednáno jako jedna konkrétní obec (pravidelné pracoviště sjednáno nebylo), kde má zaměstnavatel sídlo a zaměstnanec současné své bydliště, při práci z domova zaměstnanec není na pracovní cestě a cestovní náhrady dle zákoníku práce mu v tomto případě nepřísluší.

b) Kompenzace za opotřebení vlastního majetku zaměstnance používaného pro výkon práce

Kompenzace za opotřebení vlastního majetku zaměstnance používaného pro výkon práce řeší náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle §190/1 ZP (§ 190/1), které nejsou předmětem DPFO dle § 6/7/d ZDP. Vlastním majetkem zaměstnance bývá zpravidla domácí počítač, tiskárna, mobilní telefon, ale může se jednat též např. o pracovní stůl, kancelářské židle, skříně či další vybavení kanceláře. Tyto náhrady lze poskytovat paušální částkou. Výdaje za tyto náhrady jsou ve smyslu § 6/8 ZDP považovány za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. Jde-li o paušál za použití vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odpisovány, uzná se jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování.

c) Kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem jiných než za opotřebení majetku zaměstnance

Ve smyslu výše citovaných ustanovení zákoníku práce i konstantní judikatury v této věci by zaměstnavatel měl zaměstnanci vedle nákladů za opotřebení majetku zaměstnance kompenzovat i jiné náklady vynaložené zaměstnancem v souvislosti s výkonem práce z domova, např. náklady na vytápění/chlazení, elektrickou energii, telekomunikační služby, náklady na úklid domácí kanceláře, apod.

Pro daňové ošetření těchto náhrad je klíčové ustanovení §6, odst. 7, písm. e) ZDP. Dle tohoto ustanovení nejsou předmětem daně: *„povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovená právním předpisem.“* Dle důvodové zprávy jde zejména o náklady zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch, tj. náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců, které je povinen hradit zaměstnavatel apod. Z hlediska textace ustanovení se jedná o promítnutí § 1a písm. b) a § 38 odst. 1 písm. a) zákoníku práce (zaměstnavatel poskytuje uspokojivé a bezpečné pracovní podmínky pro výkon práce a vytváří podmínky pro plnění pracovních úkolů a dodržuje ostatní pracovní podmínky stanovené právními předpisy, smlouvou nebo stanovené vnitřním předpisem). V souvislosti s daňovým ošetřením poskytnuté kompenzace nákladů zaměstnance vznikají následující otázky:

- Správné zařazení nákladů a správný výpočet kompenzace za výdaje hrazené zaměstnancem v souvislosti s home office. Domníváme se, že pro určení rozsahu kompenzovaných náhrad a pro výpočet těchto náhrad je možno využít argumentaci NSS obsaženou v již výše zmiňovaném rozsudku č.j. 5 Afs 68/2007, ve kterém NSS uvádí, že vhodným měřítkem pro posouzení náhrad by měl být rozsah nákladů, které je možné uznat jako daňově uznatelné u osoby, která by ve stejné situaci byla osobou samostatně výdělečně činnou. Pro výpočet výdajů za topení/chlazení, úklid, spotřebu elektrické energie apod. by mělo být možné podpůrně využít metodiku pro poměr nákladů spojených s provozem nemovitosti používané zčásti k podnikatelské nebo jiné SVČ nebo k pronájmu a zčásti k soukromým účelům (§ 24b ZDP), tj. rozpočítat výdaje na základě plochy domova využívané pro výkon závislé práce a v případě, že je tento prostor využívaný pouze 2 dny v týdnu, zohlednit tuto skutečnost v kalkulaci (např. výslednou částku vydělit 7 a znásobit 2).
- Správný výpočet kompenzace za výdaje hrazené zaměstnancem v souvislosti s home office, pro které nelze využít klíč plochy domova (např. náklady na telekomunikační připojení nebo náklady na internetové připojení) by se měl opírat o míru využití pro závislou práci z domova a případné soukromé využití zaměstnancem.
- Domníváme se, že by tato kompenzace mohla být poskytnuta zaměstnanci i paušální částkou, která by mohla být stanovena na základě skutečných obvyklých výdajů při práci z domova a to i přes to, že v §6/8 ZDP není uvedeno, že za prokázané výdaje do výše paušálu lze uplatnit i výdaje hrazené zaměstnavatelem paušální částkou dle odst. 7 písm. e) ZDP. Domníváme se, že řešení, kdy tuto část náhrady výdajů není možné na rozdíl od předchozí části hradit zaměstnancům paušální částkou, nebylo záměrem zákonodárce a že vzniklo neúmyslně v okamžiku, kdy bylo novelou ZDP přidáno do §6, odst. 7, písm. e). Nedává totiž smysl, aby zaměstnavatel část náhrad paušalizovat mohl a část nikoliv. Došlo by tím v podstatě k popření celého smyslu paušalizace, kterým je nepochybně snížení administrativních nákladů jak na straně zaměstnance, tak i na straně zaměstnavatele. Není snad ani třeba dodávat, že paušální částka musí být stanovena na základě věrohodných údajů a měla by být pravidelně aktualizována.

Pro výpočet kompenzace výdajů zaměstnance na práci z domova lze nicméně dle našeho názoru využít i jiné způsoby, např. výpočet obvyklých výdajů na práci z domova stanovených odborným posouzením znalce na základě kalkulace odhadu skutečných výdajů.

d) Kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem na připojení k internetu

Domníváme se, že se jedná o velmi specifickou položku, a to z toho důvodu, že zaměstnavatelé zpravidla kladou velké nároky na zaměstnance z důvodu nutnosti

připojení k internetu tak, aby zaměstnanec mohl efektivně pracovat mimo svoji kancelář (tj. v rámci home office). Může tak nastat situace, že někteří zaměstnanci při práci z domova vynaloží vyšší náklady na připojení k internetu a někteří nikoliv, jelikož jejich stávající internetové připojení, které mají doma k dispozici, je postačující. Domníváme se tedy, že v situaci, kdy to vyžadují pracovní nároky zaměstnavatele, měl by zaměstnavatel kompenzovat zaměstnanci náklady na připojení k internetu související s prací zaměstnance z domova. Výpočet kompenzace by se měl opírat o míru využití internetu pro závislou práci z domova a případné soukromé využití zaměstnancem. V návaznosti na situaci se může jednat o veškeré náklady, pokud je připojení k internetu využíváno výhradně pro výkon práce zaměstnance z domova, případně o poměrnou část nákladů odpovídající např. počtu dní, ve kterých zaměstnanec z domova pracoval oproti jeho celkovým pracovním dnům v příslušném kalendářním měsíci.

1.2 Určení náhrady výdajů znaleckým posudkem

Jak již bylo uvedeno výše, zaměstnavatel je povinen s ohledem na příslušná výše citovaná ustanovení zákoníku práce kompenzovat zaměstnanci náklady jím vynaložené při výkonu pracovní činnosti pro zaměstnavatele. Není tak možné, aby zaměstnavatel tzv. „přenášel“ část výdajů na své zaměstnance. Na druhé straně je v případě poskytnutí jakéhokoliv plnění zaměstnavatelem zaměstnanci vždy na zaměstnavateli (plátcí daně), aby prokázal, že jím poskytnuté plnění je vypočteno ve správné výši a není tak předmětem daně.

V případě nesoučinnosti ze strany zaměstnance se zaměstnavatel dostává do velmi nezáviděníhodné situace, kdy na jedné straně je povinen plnění poskytnout, na druhé straně ale neví, zda informace o výši plnění poskytované zaměstnanci jsou správné.

Dílčí závěr č. 2:

Navrhujeme potvrdit, že v případě kompenzace nákladů vynaložených zaměstnancem při práci z domova nevzniká na straně zaměstnance zdanitelný příjem a tato kompenzace zahrnuje vedle možných cestovních nákladů a nákladů za opotřebení majetku zaměstnance i jiné náklady vynaložené zaměstnancem v souvislosti s výkonem práce z domova, např. náklady na vytápění/chlazení, elektrickou energii, telekomunikační služby vč. internetového připojení, náklady na úklid domácí kanceláře, apod. Tuto kompenzaci je možné v plné výši paušalizovat.

Navrhujeme dále odsouhlasit, že zaměstnavatel může kalkulaci výše náhrady účelně vynaložených nákladů nahradit znaleckým posudkem znalce v příslušném oboru oceňování a předejít tak situaci, kdy budou informace poskytnuté zaměstnancem, které představují podklad pro výpočet náhrady, zpochybněny správcem daně s tím, že takto lze postupovat u náhrad poskytovaných podle § 6, odst. 7, písm. b, c, d, i e) ZDP

Stanovisko GŘ k dílčímu závěru č. 2:

Ve svém stanovisku se GŘ nevyjadřuje k praktickému výpočtu popsanému pod bodem 1.1. – tj. místo výkonu práce a pravidelné pracoviště, což nespadá do gesce GŘ.

K samotnému dílčímu závěru č. 2 GŘ konstatuje, že nesouhlasí s paušalizací pod § 6 odst. 7 písm. e) ZDP a s možností použít pro náhrady znalecké posudky.

Zdůvodnění: V ustanovení § 6 odst. 8 ZDP je uvedeno, že hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci výdaje (náhrady) podle odstavce 7 písm. b) až d) paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, ve vnitřním předpise zaměstnavatele, v pracovní nebo jiné smlouvě za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů. Stejným způsobem postupuje zaměstnavatel při stanovení paušálu v případech, kdy dojde ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven. Jde-li o paušál za použití vlastního nářadí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce zaměstnance, které by jinak byly odpisovány, uzná se jen do výše, v jaké by zaměstnavatel uplatňoval odpisy srovnatelného hmotného majetku při rovnoměrném odpisování v dalších letech odpisování. Samotné náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, upravuje § 6 odst. 7 písm. a) ZDP s odkazem na zvláštní právní předpis, což je zákoník práce. Z výše uvedené citace § 6 odst. 8 ZDP je tedy zřejmé, že v tomto ustanovení **není uvedena možnost paušalizace pro § 6 odst. 7 písm. e) ZDP, tj. pro povinná plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce stanovené právním předpisem** – jako je např. plnění typu - náklady na vytápění/chlazení, elektrickou energii, telekomunikační služby vč. internetového připojení, náklady na úklid domácí kanceláře, apod. jak uvádí předkladatel ve svém dílčím závěru č. 2. Samotný ZDP zde předpokládá prokázání přímo skutečných výdajů. Doplnění pod písm. e) bylo do ZDP zakotveno pro „právní jistotu“, že se jedná o náklady, které je povinen hradit zaměstnavatel. V důvodové zprávě k zákonu č. 344/2013 Sb. je k § 6 odst. 7 písm. e) uvedeno, že „Pro právní jistotu poplatníků i správců daně se doplňuje, že předmětem daně u zaměstnance nejsou výdaje (náklady) zaměstnavatele, ze kterých zaměstnanci nemají žádný majetkový prospěch. Jde zejména o náklady vynaložené na vybavení, osvětlení, otop a bezpečnostní a hygienické zabezpečení pracoviště, na pracovní nástroje, zdravotní prohlídky a povinná očkování zaměstnanců, které je povinen hradit zaměstnavatel apod. Z hlediska textace ustanovení se jedná o promítnutí § 1a písm. b) a § 38 odst. 1 písm. a) zákoníku práce.

K samotným znaleckým posudkům uvádíme, že **zaměstnavatel je povinen hradit náklady, které zaměstnanci prokazatelně vzniknou při výkonu práce, ať už zaměstnanec práci vykonává na pracovišti zaměstnavatele, nebo pracuje např. z domova.** Zároveň platí, že pokud zaměstnanci žádné náklady spojené s výkonem práce mimo pracoviště zaměstnavatele nevzniknou, zaměstnavatel nic hradit zaměstnanci nebude. Výši nákladů, které zaměstnavateli vznikly, je zaměstnanec povinen prokázat a jsou nezbytné i pro samotné stanovení paušální náhrady, tzn. je nutné kdykoliv dokázat rozložit a doložit výdajovými doklady, ze kterých se vycházelo při stanovení paušálu, tzn., zaměstnavatel nemůže stanovit paušální náhradu pouze na základě kvalifikovaného odhadu bez potřebných výdajových dokladů, či za použití znaleckého posudku, takto postupuje i správce daně při dokazování.

2. Daňové ošetření nákladů zaměstnance, které mu vznikly při práci z domova, kompenzovaných mu zaměstnavatelem, z pohledu daně z příjmů právnických osob na straně zaměstnavatele

Obecně je kompenzace zaměstnavatele zaměstnanci poskytnutá za práci z domova daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele, a to dle §24/1 a v případech paušalizovaných náhrad též dle §24/2/x) ZDP.

Dle §24/2/j)/4. ZDP lze příspěvek na stravování uplatnit jako daňově uznatelný výdaj (náklad), pokud přítomnost zaměstnance v práci během této stanovené směny trvá aspoň 3 hodiny a zaměstnanci nevznikl nárok na stravné při pracovní cestě dle zákoníku práce. Jelikož i práce z domova je výkonem závislé práce a jedná se o přítomnost zaměstnance v práci v místě výkonu práce sjednaném se zaměstnavatelem, lze předpokládat, že pro účely uplatnění tohoto ustanovení se bude práce z domova považovat za „přítomnost zaměstnance v práci“.

Pokud tedy bude místo výkonu práce bylo se zaměstnancem sjednáno jako jedna konkrétní obec (pravidelné pracoviště sjednáno není), ve které má zaměstnavatel sídlo i zaměstnanec bydliště, bude práce z domova také považována za přítomnost zaměstnance v práci a budou aplikovány výše popsané závěry ohledně daňové uznatelnosti příspěvku na stravování.

Dílčí závěr č.3:

Navrhujeme odsouhlasit, že kompenzace poskytnutá zaměstnanci představuje daňově uznatelný náklad zaměstnavatele. Zároveň navrhujeme odsouhlasit, že v případech stravování poskytnutého zaměstnanci při jeho práci z domova, která trvá alespoň 3 hodiny, lze příspěvek na stravování uplatnit jako daňově uznatelný výdaj.

Stanovisko GFR dílčímu závěru č. 3:

K první větě závěru č. 3 se nelze konkrétně vyjádřit, protože z této věty nevyplývá, jaké výdaje mají být kompenzovány.

Obecně bude platit, že pokud ZDP uplatnění výdaje (náhrady) umožňuje, budou tyto u zaměstnavatele daňově uznatelným výdajem za splnění všech zákonem stanovených podmínek.

K větě druhé závěru č. 3

Ve druhé větě tohoto závěru předkladatel zřejmě hovoří o výdajích na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů, jejichž daňová uznatelnost závisí na splnění podmínek stanovených v § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4. ZDP.

Podle tohoto ustanovení jsou zde vymezené výdaje na pracovní a sociální podmínky daňově uznatelné, přitom jednou z nezbytných podmínek jejich daňové uznatelnosti,

je přítomnost zaměstnance v práci během stanovené směny trvající alespoň 3 hodiny.

V situaci, kdy zaměstnanec pracuje v režimu § 317 zákoníku práce (tzn. nepracuje na pracovišti zaměstnavatele, ale podle dohodnutých podmínek pro něj vykonává sjednanou práci v pracovní době, kterou si sám rozvrhuje), je rozhodující, zda lze v těchto případech stanovit směnu, kterou se podle § 78 odst. 1 písm. c) zákoníku práce rozumí část týdenní pracovní doby bez práce přesčas, kterou je zaměstnanec povinen na základě předem stanoveného rozvrhu pracovních směn odpracovat. Pokud lze v souladu se zákoníkem práce v těchto případech směnu stanovit a příspěvek na stravování naplní podmínky § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4. ZDP, lze tento náklad u zaměstnavatele považovat za daňově uznatelný.

3. Nájem kanceláře zaměstnancem zaměstnavateli

Od výše v bodě 2 popsané kompenzace nákladů účelně vynaložených zaměstnancem při výkonu práce z domova pro zaměstnavatele je třeba odlišit situaci, kdy by zaměstnanec přenechal svoji kancelář k dlouhodobému užívání zaměstnavateli. V tomto případě, kdy by zaměstnanec účtoval zaměstnavateli tržní nájem (tj. náklady vynaložené na chod kanceláře a obvyklý zisk spojený s nájmem), představoval by tento nájem příjem dle § 9 ZDP (v případě poskytování dalších souvisejících služeb případně příjem dle § 7 ZDP).

Dílčí závěr č. 4:

Navrhujeme přijmout závěr, že se zaměstnavatel a zaměstnanec mohou dohodnout na nájmu (nebo podnájmu) domácí kanceláře zaměstnancem zaměstnavateli. V tomto případě, kdy zaměstnavatel poskytne zaměstnanci odměnu za nájem a provoz (např. energie, úklid apod.) domácí kanceláře, bude veškeré plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci představovat příjem dle § 9 (případně příjem dle § 7 ZDP) a to až do výše obvyklého nájmu kanceláře v daném čase a dané lokalitě. Odměna přesahující výši obvyklého nájmu kanceláře by představovala příjem dle § 6 ZDP. Výše obvyklého nájmu a souvisejících poskytnutých služeb (náklady na energie, úklid apod.) může být v tomto případě stanovena např. znaleckým posudkem.

Stanovisko GŘ k dílčímu závěru č. 4:

Nelze zřejmě vyloučit možnost nájmu kanceláře zaměstnancem zaměstnavateli. V této chvíli však již nelze hovořit o tom, že by měl zaměstnavatel zaměstnanci hradit v souvislosti s tímto úkonem (nájemem) jakékoliv další kompenzace. Jde pak o zcela jiný režim, než je předmětem příspěvku, tj. práce z domova (home office), neboť v této situaci by již zaměstnanec nepracoval „z domova“, ale v prostorách svého zaměstnavatele.

V případě, že zaměstnanec pronajme zaměstnavateli „kancelář“, platba za tento pronájem se posoudí jako zdanitelný příjem podle § 9 ZDP. Sjednání nájemného, a způsob úhrady dalších služeb s tím spojených je obecně upraveno občanským

zákoníkem (příp. zvláštními právními předpisy) a nikoliv v ZDP. Lze ale konstatovat, že se současně nesmí jednat o nežádoucí "přelévání" mzdových prostředků do úhrady za nájem zaměstnanci. Takové situace nelze ale předem předjímat. Ty záleží na konkrétním posouzení správce daně. Dodanění finančních prostředků majících charakter mzdy jako příjmů podle § 6 ZDP samozřejmě ani za těchto okolností vyloučit nelze. Přitom součástí za pronájem „prostory“ může být i úhrada s tím spojených nákladů za její provoz (např. za energie, úklid aj.). Pokud by nebyly tyto náklady obsaženy v platbě za pronájem, pak by je měl (vedle nájmu) zaměstnavatel hradit v prokázané výši. Jakékoliv vyšší než prokázané a jiné úhrady by pak představovaly příjem zaměstnance podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. Dále je otázkou, proč by se mělo v případě ceny za pronájem jednat pouze o pronájem ve výši ceny obvyklé. Domníváme se, že u pronájmů je smluvní volnost, a záleží pouze na smluvních stranách, na jaké výši nájemného se dohodnou (viz např. § 2217 odst. 1 občanského zákoníku, podle kterého se: nájemné platí v ujednané výši, a není-li ujednána, platí se ve výši obvyklé v době uzavření nájemní smlouvy s přihlédnutím k nájemnému za nájem obdobných věcí za obdobných podmínek). Nicméně, bude-li se jednat o nájemné ujednané ve výši obvyklého nájemného za kancelář v daném čase a dané lokalitě, lze tento postup akceptovat. Samozřejmě by do ceny za pronájem neměl být "přelévány" mzdové prostředky resp. příjem ze závislé činnosti.

4. Závěr

V případě, že zaměstnanec pravidelně pracuje z domova, má zaměstnavatel povinnost uhradit zaměstnanci s tím spojené účelně vynaložené náklady. Je-li práce z domova vykonávána pouze částečně, je odpovědností zaměstnavatele řádně vypočítat výši těchto náhrad s přihlédnutím k rozsahu práce z domova.

Navrhujeme přijmout závěr, že celkovou kompenzací výdajů poskytovaných zaměstnanci je možné paušalizovat a pro stanovení paušální výše náhrady je možné využít též znalecký posudek.

Kompenzace výdajů hrazená zaměstnavatelem zaměstnanci za práci z domova je daňově uznatelným nákladem zaměstnavatele a stejně tak i příspěvek na stravování poskytnutý zaměstnanci při práci z domova pokud zaměstnanec odpracuje více než 3 hodiny v rámci práce z domova.

Zaměstnavatel a zaměstnanec se mohou dohodnout na nájmu domácí kanceláře. V tomto případě by se jednalo o příjem dle § 9 (popřípadě §7) ZDP a to do obvyklé výše nájemného v dané lokalitě.

Stanovisko GFR k závěru:

K závěru se GFR již nevyjadřuje, a to z důvodu, že bylo odpovězeno pod dílčími body příspěvku.