

2.2 Zahraniční zaměstnavatel

§ 6 odst. 2 ZDP

Zaměstnavatelem je i tuzemský subjekt (fyzická nebo právnická osoba), u kterého zaměstnanci vykonávají práci podle jeho příkazů, i když příjmy za tuto práci jsou na základě smluvního vztahu vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí – **zahraničního zaměstnavatele**. Z hlediska dalších ustanovení zákona se takto vyplácený příjem považuje za příjem vyplácený tuzemským zaměstnavatelem a v případě, že je v úhradách zaměstnavatele osobě se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí obsažena i částka za zprostředkování, považuje se za příjem zaměstnance nejméně 60 % z celkové úhrady.

PŘÍKLAD

Obchodní společnost Česká, s. r. o., si najala od obchodní společnosti Zahraniční, s. r. o., pracovníky na stavbu, přičemž za to vyplácí společnosti Zahraniční, s. r. o., částku 300 Kč za každého pracovníka a každou odpracovanou hodinu. Pracovníci (většinou ze zahraničí) sice poslouchají příkazy mistra, který je řádným zaměstnancem společnosti Česká, s. r. o., ale mzdu dostávají od společnosti Zahraniční, s. r. o., tedy od zahraničního zaměstnavatele. Jak plyne z názvu, společnost Česká, s. r. o., je obchodní společností se sídlem na území České republiky a společnost Zahraniční, s. r. o., má své sídlo v Kyjevě. Společnost Česká musí minimálně částku 180 Kč za každého pracovníka a každou odpracovanou hodinu (tedy 60 % z částky 300 Kč) považovat za mzdu zaměstnance a v tomto duchu postupovat (srážet zálohu na daň apod.).

POZNÁMKA

Od roku 2015 se postup zmiňovaný v příkladu netýká osoby se sídlem nebo bydlištěm v jiném členském státě EU nebo státě tvořícím Evropský hospodářský prostor, která má na území České republiky organizační složku, jejímž předmětem činnosti je zprostředkování zaměstnání na základě povolení podle zákona o zaměstnanosti.

Pokyn GŘ D-59,
bod 1 k § 6 odst. 2

V případě, že je za nájem pracovní síly fakturována i DPH, se při zjištění výše příjmu zaměstnance k hodnotě DPH nepřihlíží, vychází se tedy z částky bez DPH.

KAPITOLA 3

Co není předmětem daně, paušální náhrady

3.1 Obecně k tomu, co není předmětem daně

§ 6 odst. 7 ZDP

Co **není předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti**, je upraveno mimo obecné případy (§ 3 odst. 4 ZDP) také přímo pro dílčí základ daně ze závislé činnosti. V určitých případech jde o příjem, který není u zaměstnance předmětem daně z příjmů, i když zaměstnanec obdrží částky určené paušálně (§ 6 odst. 8 ZDP).

3.2 Náhrady cestovních výdajů

Mezi příjmy zaměstnance, které nejsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti, patří:

- **náhrady cestovních výdajů** poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené ZP pro zaměstnance odměňované platem (tj. zaměstnance zaměstnavatelů uvedených v § 109 odst. 3 ZP), jakož i
- hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách.

§ 6 odst. 7 písm. a)
ZDP

POZNÁMKA

Zaměstnavatelé, kteří jsou uvedeni v § 109 odst. 3 ZP, mají speciálními ustanoveními ZP (§ 173 až 181 ZP) speciálně upraveny (lépe řečeno omezeny) podmínky pro poskytování cestovních náhrad.

Aby nedošlo k určité diskriminaci zaměstnanců odměňovaných platem oproti zaměstnancům ostatních zaměstnavatelů, limituje ZDP příjem, který není předmětem daně ze závislé činnosti, podle výše pro zaměstnance odměňované platem i u ostatních zaměstnanců.

PŘÍKLAD

Tuzemské stravné při pracovní cestě trvající v kalendářním dnu 5 až 12 hodin u zaměstnanců odměňovaných platem může být poskytováno v roce 2024 pouze v rozmezí 140 až 166 Kč, kdežto zaměstnanec ostatních zaměstnavatelů může v takovém případě obdržet libovolně vysoké stravné od 140 Kč výše. Poskytne-li zaměstnanci podnikatelský subjekt (např. tuzemská s. r. o.) stravné za kalendářní den, ve kterém pracovní cesta zaměstnance trvala 5 až 12 hodin, např. ve výši 200 Kč, pak:

- částka 166 Kč nebude u zaměstnance předmětem daně ze závislé činnosti, ale
- částku 34 Kč (vypočteno jako 200 – 166) je nutno u zaměstnance zdanit a taktéž z ní odvést pojistné na sociální i zdravotní pojištění.

Zkoumáme-li daňový režim náhrady cestovních výdajů z pohledu zaměstnavatele, pak pokud je cestovní náhrada poskytnuta zaměstnanci do výše stanovené ZP, jedná se u zaměstnavatele o daňový výdaj (náklad) bez ohledu na daňový režim u zaměstnance.

§ 24 odst. 2 písm. zh)
ZDP

PŘÍKLAD

Poskytnuté stravné ve výši 200 Kč (z předchozího příkladu) bude pro tuzemskou s. r. o. plně daňově účinným nákladem.

Pokud ale v roce 2024 poskytne stravné ve stejné výši (tj. 200 Kč) např. státní příspěvková organizace, bude pro ni daňovým nákladem pouze částka 166 Kč a zbylých 34 Kč bude daňově neuznatelným nákladem. Také ale dodejme, že by v tomto případě příspěvková organizace porušila ZP.

K výdajům (nákladům) zaměstnavatele z titulu cestovních náhrad podrobněji viz část III, díl 1, kapitola 4.1.

Cestovními výdaji, za které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady, se rozumějí výdaje, které vzniknou zaměstnanci:

- při pracovní cestě (§ 42 ZP),
- při cestě mimo pravidelné pracoviště,

§ 152 ZP

- při mimořádné cestě v souvislosti s výkonem práce mimo rozvrh směn v místě výkonu práce nebo pravidelného pracoviště,
- při dočasném přidělení (§ 43a ZP),
- při přeložení (§ 43 ZP),
- při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru anebo
- při výkonu práce v zahraničí.

§ 156 ZP

Zaměstnanci lze poskytnout tyto náhrady cestovních výdajů:

- náhradu jízdních výdajů,
- náhradu výdajů za ubytování,
- náhradu zvýšených stravovacích výdajů (označovanou jako stravné), u zahraničních služebních cest i kapesné až do výše 40 % stravného,
- náhradu nutných vedlejších výdajů a
- náhrady jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny.

Výši sazeb náhrad cestovních výdajů upravuje zákon a v některých případech také vyhlášky, které bývají vydávány většinou s účinností na kalendářní rok. Pro rok 2024 platí tyto vyhlášky:

- pro stanovení výše průměrných cen pohonných hmot a stravného při tuzemských pracovních cestách (§ 189 odst. 1 ZP) vyhláška Ministerstva práce a sociálních věcí č. 398/2023 Sb.,
- pro základní sazby stravného v cizí měně při zahraničních pracovních cestách (§ 189 odst. 4 ZP) vyhláška Ministerstva financí č. 341/2023 Sb.

O jednotlivých cestovních náhradách podrobněji viz část III, díl 1, kapitola 4.1.

§ 182 ZP

Náhrady cestovních výdajů lze také paušalizovat. Při výpočtu paušální částky vychází zaměstnavatel z průměrných podmínek rozhodných pro poskytování náhrad zaměstnanci nebo skupině zaměstnanců z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů tohoto zaměstnance nebo této skupiny zaměstnanců. Současně se určí způsob krácení paušální částky za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci.

Pokud se změní podmínky, za nichž byla paušální částka náhrad stanovena, měl by zaměstnavatel tuto částku přezkoumat a upravit.

3.3 Ochranné pracovní prostředky, pracovní oblečení

§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP

Pro zaměstnavatele vyplývají povinnosti k ochraně zdraví zaměstnanců v důsledku ustanovení ZP. Hodnota osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků poskytovaných v rozsahu stanoveném ZP a souvisejícími předpisy není pro zaměstnance zdanitelným příjmem.

Osobní ochranné pracovní prostředky jsou ochranné prostředky, které musejí chránit zaměstnance před riziky, nesmějí ohrožovat jejich zdraví, nesmějí bránit při výkonu práce a musejí splňovat požadavky stanovené nařízením vlády.

POZNÁMKA

§ 104 odst. 5 ZP

I při poskytování ochranných pomůcek musíme být obezřetní. Speciálně upozorňujeme na to, že zaměstnavatel nesmí nahrazovat poskytování osobních ochranných pracovních prostředků finančním plněním.

Zaměstnavatel je povinen poskytovat zaměstnancům **mycí, čisticí a dezinfekční prostředky** na základě rozsahu znečištění zaměstnanců při práci nebo jejich ohrožení dráždivými látkami. Aktuální předpis, který toto upravuje, je nařízení vlády č. 390/2021 Sb., o bližších podmínkách poskytování osobních ochranných pracovních prostředků, mycích, čisticích a dezinfekčních prostředků.

Na pracovištích s nevyhovujícími mikroklimatickými podmínkami lze poskytovat i **ochranné nápoje**. Rozsah a podmínky stanovuje nařízení vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci.

Zdanitelným příjmem zaměstnance nejsou ani přijaté částky na udržování osobních ochranných pracovních prostředků.

Povinnost poskytnout zaměstnanci pracovní oblečení a obuv v prostředí, v němž oděv nebo obuv podléhá při práci mimořádnému opotřebením nebo znečištění, vyplývá přímo ze zákona.

§ 104 odst. 4 ZP

Za příjem ze závislé činnosti se nepovažuje a předmětem daně není hodnota pracovního oblečení a pracovní obuvi určených zaměstnavatelem pro výkon zaměstnání. Ve smyslu tohoto ustanovení je za pracovní oblečení považováno tzv. jednotné pracovní oblečení (stejnokroje) poskytnuté zaměstnavatelem zaměstnancům (např. prodejních organizací, poskytovatelů služeb pohostinských, ubytovacích zařízení apod.), pokud plní zejména reklamní, propagační a organizační účely. Předpokladem je, že zaměstnavatel ve vnitřním předpise nebo smluvní strany v kolektivní smlouvě stanoví povinnost zaměstnanců používat pracovní oblečení pouze při výkonu zaměstnání a vymezí charakter a podobu jednotného pracovního oblečení a všech jeho součástí. Zaměstnavatel musí ale také zajistit, aby jednotné pracovní oblečení, a to i ve firemních barvách, bylo trvale a viditelně označeno identifikačními znaky zaměstnavatele, čímž se rozumí např. obchodní jméno či ochranná známka. Další součástí jednotného pracovního oblečení, které nelze opatřit viditelným či trvalým označením, by měly být poskytovány v přiměřené hodnotě a množství.

Pokyn GFR D-59 k § 6 odst. 7 písm. b) ZDP

POZNÁMKA

Poskytnutí stejnokroje souvisí s prezentací dané firmy na veřejnosti, ale zákon povinnost poskytnutí stejnokroje nenařizuje. V praxi bývají určité problémy v případech, kdy by stejnokroj mohl být zaměnitelný s běžným občanským oblečením. Blíže viz část III, díl 1, kapitola 5.2.

3.4 Zálohy poskytnuté zaměstnanci, náhrada výdajů

Předmětem zdanění u zaměstnance nejsou ani případné **zálohy poskytnuté zaměstnanci** za účelem, aby je jeho jménem vydal. Ani stálá provozní záloha poskytnutá zaměstnanci není považována za příjem ze závislé činnosti.

§ 6 odst. 7 písm. c) ZDP

POZNÁMKA

Pozor však na případy, kdy je takto „maskována“ např. peněžní zápůjčka. Pak by správce daně mohl posoudit situaci jako formálně zastřený stav (§ 8 odst. 3 DŘ) se všemi důsledky.

Dále zaměstnanec nezdaní ani částky, jimiž zaměstnavatel hradí zaměstnanci prokázané výdaje, které za zaměstnavatele zaměstnanec vynaložil ze svého tak, jako by je vynaložil přímo zaměstnavatel.

§ 190a odst. 1
písm. a) ZP

Jedná se např. o výdaje, které zaměstnanci prokazatelně vznikly v souvislosti s výkonem práce na dálku.

POZNÁMKA

Podle § 151 ZP je zaměstnavatel 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 části sedmé tohoto zákona.

PŘÍKLAD

Zaměstnanec – správce počítačové sítě použil vzdálený přístup do podnikové sítě svého zaměstnavatele přes internet ze svého bydliště, aby odstranil problémy se zálohováním dat. Zaměstnavatel mu proplatil alikvotní část měsíčních nákladů na soukromé připojení k internetu vzhledem k času, který zaměstnanec strávil odstraňováním problémů. Z hlediska zaměstnance nejde o příjem podléhající dani ze závislé činnosti, u zaměstnavatele bude poskytnutá náhrada plně daňově účinným nákladem.

3.5 Náhrady za vlastní nářadí

§ 6 odst. 7 písm. d)
ZDP

Předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti nejsou ani **náhrady za opotřebení vlastního nářadí, zařízení a předmětů ve vlastnictví zaměstnance**, které zaměstnanec použil pro výkon práce u svého zaměstnavatele.

POZNÁMKA

§ 190 odst. 1 ZP

Sjedná-li zaměstnavatel, popř. vnitřním předpisem stanoví nebo individuálně písemně určí podmínky, výši a způsob poskytnutí náhrad za opotřebení vlastního nářadí, zařízení nebo jiných předmětů potřebných k výkonu práce zaměstnance, poskytuje mu tuto náhradu za dohodnutých, stanovených nebo určených podmínek. Toto ustanovení se nevztahuje na používání motorového vozidla, u kterého se poskytování náhrad řídí § 157 až 160 ZP.

3.6 Vytváření pracovních podmínek zaměstnavatelem

§ 6 odst. 7 písm. e)
ZDP

U zaměstnance nejsou předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti rovněž ani **plnění zaměstnavatele na vytváření a dodržování pracovních podmínek pro výkon práce**.

PŘÍKLADY

Zaměstnanci žádné zdanění nehrozí v situaci, kdy zaměstnavatel v zázemí výrobní haly zřídil plně vybavenou kuchyňku (vč. sporáku, lednice, mikrovlnné trouby, myčky nádobí apod.), kterou může zaměstnanec během přítomnosti v práci využívat.

Předmětem daně nebude také plnění poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci v podobě možnosti využít sportovní nebo jiné podobné vybavení, které je k dispozici na pracovišti zaměstnavatele a má sloužit k zajištění odreagování, uvolnění stresu apod. s cílem zlepšení pracovní výkonnosti zaměstnance. Takovým sportovním vybavením mohou být v přiměřeném rozsahu různé cvičební nástroje či pomůcky, které má zaměstnanec volně k dispozici na pracovišti v rámci své pracovní doby, např. rotoped, veslovací stroj, žebříny, činky, horolezecká stěna, fotbálek, šipky, stolní tenis, boxovací pytel, kulečnickový stůl atd. Do této kategorie ale nespádají plnění poskytovaná zaměstnavatelem, která jsou srovnatelná s běžnou komerční službou, resp. nelze je od takové služby odlišit, a svojí povahou by nahradila veřejně přístupná sportoviště, lekce, kurzy či služby, které jsou běžně poskytované veřejnosti (např. kurzy jógy, sauna, masáže, plnohodnotné sportoviště, fitness apod.).

Pokud je plnění podle § 6 odst. 7 písm. e) ZDP poskytováno v podobě **paušální částky na náhradu nákladů spojených s výkonem práce na dálku (tj. z jiného místa dohodnutého se zaměstnavatelem, než je pracoviště zaměstnavatele)**, nepovažuje se za příjem a není předmětem daně do výše paušální částky, kterou lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem.

POZNÁMKA

Poskytování paušální náhrady nákladů spojených s výkonem práce na dálku je s účinností od 1. 10. 2023 upraveno v § 190a ZP, podle kterého se paušální částka na náhradu nákladů spojených s výkonem práce na dálku poskytuje za každou započatou hodinu práce na dálku a její výši stanoví Ministerstvo práce a sociálních věcí vyhláškou. Dnem 1. 1. 2024 nabyla účinnosti vyhláška MPSV č. 397/2023 Sb., o stanovení výše paušální částky náhrady nákladů při práci na dálku pro rok 2024, podle které tato paušální částka činí 4,50 Kč.

PŘÍKLAD

Zaměstnanec pracující na dálku má od 1. 3. 2024 se zaměstnavatelem písemně sjednáno, že za každou hodinu práce obdrží paušální náhradu při práci na dálku ve výši 4,50 Kč. Pokud zaměstnanec odpracuje v březnu 2024 prací z domova (prací na dálku) celý pracovní fond, bude mu za všechny pracovní dny tohoto měsíce náležet paušální náhrada ve výši 720 Kč (160 hod x 4,50 Kč). Tato náhrada nebude podléhat dani z příjmů, tudíž ani pojistnému na nemocenské pojištění, pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na zdravotní pojištění

Pokud by ale v daném případě byla sjednána paušální náhrada při práci na dálku ve výši 6 Kč a zaměstnanec by tak náležela za měsíc březen paušální náhrada ve výši 960 Kč (160 x 6 Kč), podléhala by částka 240 Kč (960 - 720) dani z příjmů i pojistnému na nemocenské pojištění, pojistnému na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a pojistnému na zdravotní pojištění.

3.7 Paušalizace náhrad

Příjemné pro zaměstnavatele je ustanovení ZDP, které zaměstnavatelům umožňuje hradit zaměstnancům **výdaje (náhrady) podle § 6 odst. 7 písm. b) až d) ZDP paušální částkou**, přičemž tyto výdaje nejsou považovány za zdanitelný příjem zaměstnance.

§ 6 odst. 8 ZDP

POZNÁMKA

Jak bylo již dříve uvedeno, paušalizaci cestovních náhrad umožňuje § 182 ZP.

Hradí-li zaměstnavatel zaměstnanci uvedené výdaje (náhrady) paušální částkou, považují se tyto výdaje za prokázané do výše paušálu stanoveného zvláštními předpisy nebo paušálu uvedeného v kolektivní smlouvě, popř. ve vnitřním předpisu zaměstnavatele za předpokladu, že výše paušálu byla zaměstnavatelem prokazatelně stanovena na základě kalkulace skutečných výdajů.

Dojde-li ke změně podmínek, za nichž byl paušál stanoven, je třeba změnit i kalkulaci.

Pokyn GFŘ D-59,
bod 4 k § 24 odst. 1

Pokyn GFŘ D-59 k problematice hrazení výdajů paušálem uvádí, že v případech výdajů na udržování jednotného pracovního oblečení je třeba změnit výši paušálu s účinností od počátku měsíce, který následuje po měsíci, v němž ke změně podmínek došlo. Tento striktní výklad („až od následujícího měsíce“) nemusí být v konkrétních situacích nejvhodnější (např. změnil-li se ceny v důsledku změny DPH od ledna, měnit paušál až od února nemusí být správné). Proto lze doporučit případné úpravy paušálu řešit individuálně.

PŘÍKLAD

Zaměstnanec, v jehož pracovní náplni je 2krát až 3krát týdně objíždět obchůdky zaměstnavatele rozmístěné po celém městě a kontrolovat stav zboží na prodejních, má stanovenou paušální náhradu za použití dopravního prostředku městské hromadné dopravy ve výši 720 Kč/měsíc. Výpočet byl odvozen od ceny přestupní jízdenky místní hromadné dopravy (24 Kč) a od 30 jízd (tj. předpokladu 2krát až 3krát týdně 3 jízdenky). V případě změny ceny jízdenky od března 2024 z 24 Kč na 26 Kč je třeba přepočítat paušál. Ten bude nově 780 Kč a zaměstnavatel proto bude od března 2024 vyplácet zvýšenou částku paušální náhrady.

POZNÁMKA

V případě, že jde 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.

KAPITOLA 4**Osvobození od daně****4.1 Obecně k osvobozeným příjmům zaměstnance**

§ 6 odst. 9 ZDP

V případě příjmů ze závislé činnosti lze kromě obecných případů příjmů fyzických osob osvobozených od daně podle § 4 ZDP a § 4a ZDP využít i speciální možnosti **daňového osvobození příjmů zaměstnance**.

Nutno předeslat, že zatímco z hlediska zaměstnance se za splnění dále uvedených podmínek jedná o příjem osvobozený od daně, související výdaj (náklad) na straně zaměstnavatele již nemusí být daňově účinným nákladem.

Jelikož od 1. 1. 2024 došlo v některých ustanoveních upravujících osvobození příjmů ze závislé činnosti od daně k velmi významným změnám, vydalo Generální finanční ředitelství za účelem posílení právní jistoty ohledně těchto změn (ale i některých dalších souvisejících změn) **Metodickou informaci ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024**, která obsahuje nejen výklad příslušných ustanovení ZDP ve znění účinném od 1. 1. 2024 zastávaný Finanční správou, ale také podrobnější vysvětlení obecného přístupu k interpretaci práva v oblasti plnění zaměstnavatelů vůči zaměstnancům nad rámec mzdy či platu, resp. odměny za práci.

4.2 Vzdělávání zaměstnanců

Osvobozeným příjmem u zaměstnance jsou nepeněžní plnění vynaložená zaměstnavatelem na:

§ 6 odst. 9 písm. a)
ZDP

- **odborný rozvoj zaměstnanců** související s předmětem činnosti zaměstnavatele anebo
- **rekvalifikaci zaměstnanců** podle zákona o zaměstnanosti.

Osvobození se nevztahuje na příjmy plynoucí zaměstnancům v této souvislosti jako mzda, plat, odměna nebo jako náhrada za ušlý příjem ani na další peněžní plnění poskytovaná v této souvislosti zaměstnancům.

Toto ustanovení má úzkou vazbu na pracovněprávní předpisy.

Odborným rozvojem zaměstnanců se podle zákoníku práce rozumí:

- povinné zaškolení nebo zaučení zaměstnance, který vstupuje do zaměstnání bez kvalifikace, § 228 ZP
- odborná praxe absolventů středních škol, konzervatoří, vyšších odborných škol a vysokých škol, § 229 ZP
- účast na školení nebo jiných formách přípravy anebo studiu za účelem prohloubení kvalifikace (prohloubení kvalifikace bylo v předchozích letech nejběžnějším případem osvobozeného vzdělávání zaměstnance), § 230 ZP
- zvyšování kvalifikace, kterým je studium, vzdělávání, školení nebo jiná forma přípravy k dosažení vyššího stupně vzdělání, jestliže jsou v souladu s potřebou zaměstnavatele. § 231 až 235 ZP

Rekvalifikací se rozumí získání nové kvalifikace a zvýšení, rozšíření nebo prohloubení dosavadní kvalifikace, včetně jejího udržování nebo obnovování. Za rekvalifikaci se považuje i získání kvalifikace pro pracovní uplatnění fyzické osoby, která dosud žádnou kvalifikaci nezískala. § 108 ZZ

Při určování obsahu a rozsahu rekvalifikace se vychází z dosavadní kvalifikace, zdravotního stavu, schopností a zkušeností fyzické osoby, která má být rekvalifikována formou získání nových teoretických znalostí a praktických dovedností v rámci dalšího profesního vzdělávání.

Jak již bylo řečeno, vzdělávání, které je rekvalifikací, se považuje za osvobozený příjem zaměstnance. Je ale třeba zdůraznit, že musejí být splněny další předpoklady zákona o zaměstnanosti, zejména z pohledu subjektu, který je oprávněn rekvalifikaci provádět.

Daňový náklad zaměstnavatele v souvislosti se vzděláváním zaměstnanců je upraven na podobných principech [§ 24 odst. 2 písm. j) bod 3 ZDP].

4.3 Stravování zaměstnanců, poskytování nápojů

! § 6 odst. 9 písm. b)
ZDP

Od 1. 1. 2024 nabylo účinnosti nové znění § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, podle kterého je od daně osvobozen příjem zaměstnance ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem za jednu směnu podle jiného právního předpisu, pokud během této směny zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během této směny nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu, a to v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, a v úhrnu do výše 70 % této hranice, je-li příspěvek poskytnut jako další příspěvek v rámci stejné směny, pokud její délka v úhrnu s přestávkou v práci povinně poskytovanou zaměstnavatelem podle jiného právního předpisu je delší než 11 hodin; v případě zaměstnance vykonávajícího činnost, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, jejíž výkon není rozvržen na směny podle jiného právního předpisu, je příjem ve formě příspěvku na stravování poskytnutého zaměstnavatelem od daně osvobozen, pokud během kalendářního dne zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny a nevznikl mu během tohoto dne nárok na stravné v rámci cestovních náhrad podle jiného právního předpisu ani na stravné v rámci cestovních náhrad na základě smlouvy, a to v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, které lze poskytnout zaměstnancům odměňovaným platem při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin, a v úhrnu do výše 70 % této hranice, je-li příspěvek poskytnut jako další příspěvek v rámci stejného kalendářního dne, pokud během tohoto dne zaměstnanec vykonával práci alespoň 11 hodin; příspěvkem na stravování se pro účely daní z příjmů rozumí

- 1) stravování poskytované jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnance nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného subjektu než zaměstnavatele a
- 2) peněžité příspěvek na stravování.

Od 1. 1. 2024 je tedy nově limitována hodnota osvobozeného příjmu od daně z příjmů ze závislé činnosti na straně zaměstnance nejen u peněžitého příspěvku na stravování (tzv. stravenkový paušál), jako tomu bylo v roce 2023, ale také u všech ostatních forem stravování zaměstnanců, tedy i při poskytování stravenek jako nepeněžního příspěvku na stravování.

Od 1. 1. 2024 je ve vyhlášce MPSV č. 397/2023 Sb. stanoven horní limit stravného při pracovní cestě trvající 5 až 12 hodin ve výši 166 Kč, takže od 1. 1. 2024 je u zaměstnance osvobozen od daně z příjmů nepeněžité příspěvek zaměstnavatele na stravování (např. ve formě poskytnutí stravenky) i peněžité příspěvek zaměstnavatele na stravování (tzv. stravenkový paušál) až do výše 70 % z částky 166 Kč za jednu směnu, tedy 116,20 Kč. Část poskytnutého nepeněžitého i peněžitého příspěvku nad výše uvedený limit příspěvku na stravování bude u zaměstnance jeho zdanitelným příjmem, který rovněž vstupuje do vyměřovacího základu zaměstnance pro odvod pojistného na zdravotní a sociální pojištění (v roce 2024 nově také na nemocenské pojištění).

Na rozdíl od roku 2023 se v roce 2024 osvobození od daně z příjmů u zaměstnance vztahuje i na poskytnutí dalšího peněžitého příspěvku na stravování v úhrnu do výše 70 % horní hranice stravného, je-li poskytnut jako další příspěvek v rámci stejné směny, pokud její délka v úhrnu s přestávkou v práci povinně poskytovanou zaměstnavatelem podle jiného právního předpisu je delší než 11 hodin. Nově stanovenou podmínkou pro osvobození nepeněžitého i peněžitého příspěvku na stravování u zaměstnance je, že během směny zaměstnanec vykonával práci alespoň 3 hodiny.

POZNÁMKA

V pokynu GFŘ D-59 je uvedeno několik stanovisek GFŘ k poskytování peněžitého příspěvku na stravování, např.:

- u pracovníků vykonávajících práci na základě dohod o provedení práce nebo dohod o pracovní činnosti lze posuzovat peněžitý příspěvek na stravování jako příjem osvobozený od daně podle § 6 odst. 9 písm. b) ZDP, pokud mají zaměstnavatelem stanovenou směnu v souladu se zákoníkem práce,
- pokud má zaměstnanec se zaměstnavatelem uzavřeny dva pracovněprávní vztahy (např. pracovní smlouvu a dohodu o provedení práce) a jsou k oběma poměrům stanoveny směny, posuzuje se peněžitý příspěvek na stravování ke každé směně samostatně,
- při splnění podmínky stanovení směny lze peněžitý příspěvek na stravování osvobodit od daně i jednatelům společností s ručením omezeným a uvolněným zastupitelům,
- podmínkou pro osvobození peněžitého příspěvku na stravování od daně není odpracování celé stanovené směny.

Od 1. 1. 2024 veškeré příspěvky na stravování poskytnuté od 1. 1. 2024 představují pro zaměstnavatele daňově uznatelné náklady, pokud jsou poskytovány za podmínek uvedených v § 24 odst. 2 písm. j) bodu 4 ZDP, tj. jako práva zaměstnanců vyplývající z kolektivní smlouvy, vnitřního předpisu zaměstnavatele, pracovní nebo jiné smlouvy. Bude-li tedy příspěvek na stravování se zaměstnancem odpovídajícím způsobem sjednán, bude takto vzniklý náklad na straně zaměstnavatele daňově uznatelný bez ohledu na jeho výši.

!
§ 24 odst. 2 písm. j)
bod 4 ZDP

V Metodické informaci ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024 je uvedeno, že od stravování zaměstnanců ve smyslu § 236 ZP, příp. § 5 vyhlášky č. 296/2022 Sb. je nezbytné odlišovat jiná plnění zaměstnavatele vůči zaměstnancům, ať už v podobě pracovních obědů souvisejících s výkonem práce pro zaměstnavatele, či benefitů v podobě poskytnutého občerstvení, které je v přiměřené míře zaměstnancům k dispozici na pracovišti jako plnění přispívající k vytváření pracovních podmínek pro efektivní výkon práce. Poskytnutím těchto dalších plnění nejsou naplněny definiční znaky stravování, neboť jejich smyslem není poskytnout zaměstnanci jídlo v rámci přestávky za směnu ve smyslu § 88 ZP, nýbrž poskytnout či zajistit občerstvení či pohoštění v souvislosti s výkonem práce a efektivním plněním pracovních povinností.

!

POZNÁMKA

Podle bodu 3 přechodných ustanovení čl. XVI zákona č. 349/2023 Sb. se na stravování poskytované zaměstnavatelem zaměstnanci jako nepeněžní plnění ke spotřebě na pracovišti zaměstnance nebo v rámci stravování zajišťovaného prostřednictvím jiného poplatníka než zaměstnavatele a na peněžitý příspěvek na stravování poskytovaný zaměstnavatelem zaměstnanci, dojde-li k jejich poskytnutí po dni nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije § 6 odst. 9 písm. b) a § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, ve znění účinném od 1. 1. 2024; v případě, že právo na poskytnutí těchto příspěvků vzniklo za kalendářní měsíc skončený před 1. 1. 2024, použije se na tyto příspěvky § 6 odst. 9 písm. b) a § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, ve znění účinném před 1. 1. 2024.

Také hodnota **nealkoholických nápojů**, které zaměstnavatel poskytne (jako nepeněžní plnění) zaměstnancům ke spotřebě na pracovišti, je příjmem zaměstnanců osvobozeným od daně. Pro zaměstnavatele se ale v tomto případě jedná o daňově neuznatelný náklad [§ 25 odst. 1 písm. zm) ZDP].

§ 6 odst. 9 písm. c)
ZDP

POZNÁMKA

Nezaměňujeme toto ustanovení s povinnostmi zaměstnavatele podle ZP k poskytnutí ochranných nápojů v případech stanovených nařízením vlády č. 361/2007 Sb., kterým se stanoví podmínky ochrany zdraví zaměstnanců při práci. V takových případech jde u zaměstnance o nepeněžní příjem, který není předmětem daně [§ 6 odst. 7 písm. b) ZDP], a z hlediska zaměstnavatele jde o plně uznatelný daňový výdaj.

4.4 Plnění z fondů, ze zisku nebo jako nedaňový náklad

Zákon o daních z příjmů stanoví několik dalších případů osvobozených příjmů zaměstnanců, kterými se rozumí následující plnění:

- 1) **plnění z fondů:**
 - z fondu kulturních a sociálních potřeb nebo

POZNÁMKA

Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, upravuje tvorbu tohoto fondu a hospodaření s tímto fondem ve státním podniku, v organizačních složkách státu, ve státních příspěvkových organizacích a příspěvkových organizacích zřízených územními samosprávnými celky.

- ze sociálního fondu nebo
- 2) **plnění ze zisku:**
 - ze zisku (příjmu) po jeho zdanění nebo
 - 3) **plnění jako nedaňový náklad:**
 - na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

!
§ 6 odst. 9 písm. d)
ZDP

Od 1. 1. 2024 nabylo účinnosti nové znění § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, podle kterého jsou od daně osvobozena nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci nebo jeho rodinnému příslušníkovi z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku (příjmu) po jeho zdanění anebo na vrub výdajů (nákladů), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, v úhrnu do výše poloviny průměrné mzdy za zdaňovací období ve formě

- 1) pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od zdravotnických zařízení, pořízení zdravotnických prostředků na lékařský předpis, použití vzdělávacích nebo rekreačních zařízení nebo poskytnutí rekreace nebo zájezdu,
- 2) použití zařízení péče o děti předškolního věku včetně mateřské školy podle školského zákona, knihovny zaměstnavatele, tělovýchovných a sportovních zařízení,
- 3) příspěvku na kulturní nebo sportovní akce,
- 4) příspěvku na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy.

POZNÁMKA

Pokud jsou uvedená nepeněžní plnění poskytnuta pro rodinné příslušníky zaměstnance, považují se za příjem tohoto zaměstnance.

POZNÁMKA

V pokynu GFŘ D-59 je uvedeno, že plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP může zaměstnavatel pro daňové účely založit nejen na principu příbuzenského vztahu nebo na manželském svazku, ale i např. na faktickém soužití, neposkytuje-li zaměstnavatel plnění pro rodinné příslušníky zaměstnance podle zvláštního právního předpisu (např. podle vyhlášky o FKSP).

S účinností od 1. 1. 2024 je výše příjmů z titulu nepeněžních plnění uvedených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP, které mohou být podle tohoto ustanovení osvobozeny od daně, omezena, a to zavedením limitu úhrnné hodnoty takových plnění poskytnutých zaměstnavatelem zaměstnanci za zdaňovací období. Od uvedeného data je stanoven celkový roční limit osvobozených příjmů v podobě nepeněžních plnění uvedených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP včetně příspěvku na rekreaci a zájezd v úhrnné částce do výše poloviny průměrné mzdy. Pro účely daní z příjmů je průměrná mzda definována v § 21g odst. 2 ZDP jako průměrná mzda stanovená podle zákona upravujícího pojistné na sociální zabezpečení (pro rok 2024 je průměrná mzda stanovena ve výši 43 967 Kč; limit pro osvobození příjmů v podobě nepeněžních plnění uvedených v § 6 odst. 9 písm. d) ZDP je tedy pro tento rok stanoven ve výši 21 983,50 Kč).

V Metodické informaci ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024 je uvedeno, že úhrnný limit, do jehož výše budou nepeněžní plnění podle § 6 odst. 9 písm. d) ZDP včetně příspěvků na rekreaci a zájezd osvobozena, se posuzuje ve vztahu ke každému zaměstnavateli zvlášť. Pokud jsou tedy zaměstnanci poskytována tato nepeněžní plnění více zaměstnavateli současně v jednom zdaňovacím období, limit pro osvobození těchto plnění od daně z příjmů zaměstnance bude posuzován u každého zaměstnavatele samostatně, a nikoliv v souhrnu za všechny zaměstnavatele. Na zaměstnavateli bude, aby vedl úplnou a průkaznou evidenci poskytnutých nepeněžních benefitů jednotlivým zaměstnancům v návaznosti na sledování hranice pro osvobození dle tohoto ustanovení. Jestliže hodnota nepeněžních plnění poskytnutých zaměstnanci v určitém zdaňovacím období přesáhne hranici pro osvobození, částka přesahující tuto hranici bude na straně zaměstnance příjmem podléhajícím dani z příjmů podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP.

POZNÁMKA

V Pokynu GFŘ D-59 je k § 6 odst. 9 písm. d) bodu 1 ZDP uvedeno, že

- v případě pořízení zboží nebo služeb zdravotního, léčebného, hygienického a obdobného charakteru od jiného než zdravotnického zařízení je hodnota tohoto zboží nebo služby na straně zaměstnance zdanitelným příjmem plynoucím v souvislosti s činností, ze které plyne příjem ze závislé činnosti podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP,
- v případě zdravotnických prostředků na lékařský předpis není podmínkou pro aplikaci osvobození od daně podle § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 ZDP jejich pořízení od zdravotnických zařízení.

V pokynu GFŘ D-59 je dále uvedeno, že zdravotnickým zařízením se podle § 4 odst. 1 zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, ve znění pozdějších předpisů, rozumí prostory určené pro poskytování zdravotních služeb. Evidence zdravotnických

zařízení je vedena v Národním registru poskytovatelů zdravotních služeb (NRPZS), který poskytuje kompletní přehled o všech poskytovatelích zdravotní péče v České republice.

POZNÁMKA

Podle stanoviska GFŘ (viz zápis z jednání Koordinačního výboru ze dne 24. 1. 2018, ID 515/24.01.18) lze osvobození nepeněžního příspěvku zaměstnavatele na tištěné knihy, včetně obrázkových knih pro děti, mimo knih, ve kterých reklama přesahuje 50 % plochy, použít v případě, kdy:

1. zaměstnavatel poskytne zaměstnanci poukázky (v listinné nebo v elektronické podobě), jež lze vyměnit za knihy tištěné,
2. zaměstnavatel zajistí pro zaměstnance výběr knih u prodejce, přičemž faktura za tyto knihy bude vystavena přímo na zaměstnavatele,
3. zaměstnavatel poskytne zaměstnanci tištěné knihy přímo.

Osvobození od daně lze aplikovat i tehdy, jestliže se zaměstnanec na úhradě knihy (knih) v uvedených případech částečně podílí; nesmí se však jednat o nákup knih přímo zaměstnancem, a to ani s následným proplacením či poskytnutím peněžního příspěvku zaměstnavatelem např. na základě předloženého paragonu.

! § 6 odst. 9 písm. g) ZDP

Od 1. 1. 2024 nabylo účinnosti nové znění § 6 odst. 9 písm. g) ZDP, podle kterého jsou od daně osvobozeny **příjmy plynoucí z účasti zaměstnance nebo jeho rodinného příslušníka na sportovní nebo kulturní akci pořádané zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků, pokud vzhledem k její povaze je pořádání takové akce zaměstnavateli obvyklé a její forma a rozsah jsou přiměřené.**

!

V Metodické informaci ke zdaňování benefitů a jiných plnění poskytovaných zaměstnavateli zaměstnancům od 1. ledna 2024 je k podmínkám osvobození příjmů podle nového znění § 6 odst. 9 písm. g) ZDP uvedeno:

- a) pořadatelem akce musí být zaměstnavatel, a to včetně kulturního nebo sportovního programu (přítom není vyloučeno, aby si zaměstnavatel pro zorganizování akce najal profesionálního dodavatele služeb),
- b) kulturní a sportovní akcí ve smyslu tohoto ustanovení tedy není např. koncert či sportovní zápas pořádaný jiným pořadatelem, kdy vstupenky na takovou kulturní či sportovní akci by byly součástí společenské akce širšího rozsahu pořádané zaměstnavatelem – tyto vstupenky by představovaly příspěvek na kulturní nebo sportovní akce, jehož daňový režim upravuje § 6 odst. 9 písm. d) ZDP,
- c) z věcného hlediska je třeba rovněž rozlišit sportovní nebo kulturní akci pořádanou zaměstnavatelem pro omezený okruh účastníků a nepeněžní plnění, které má povahu rekreace nebo zájezdu, jehož daňový režim upravuje § 6 odst. 9 písm. d) ZDP,
- d) musí být omezen okruh účastníků – zaměstnanci, rodinní příslušníci, případně obchodní partneři, půjde tedy v principu o akci „jen pro zvané“,
- e) obvyklost pořádání akce je posuzována s ohledem na existující běžné standardy v podnikatelské praxi, v návaznosti na okruh osob, pro které je akce pořádána (pouze zaměstnanci, zaměstnanci včetně rodinných příslušníků, obchodní partneři atd.), druh pořádané akce (sportovní den pro děti, sportovní hry pro zaměstnance apod.) a pravidelnost pořádané akce,
- f) přiměřenost rozsahu akce bude posuzována v návaznosti na všechny okolnosti vyplývající z povahy konané akce, tzn. celopodniková akce, akce určená pouze pro určitý okruh lidí (oddělení, vrcholoví manažeři atd.), také dána místem pořádání akce, tedy lokalitou, ve které se akce pořádá,

- g) podmínka omezeného okruhu účastníků je posuzována jako omezení možnosti účastnit se akce pořádané zaměstnavatelem podle podmínek určených zaměstnavatelem, tedy v návaznosti na obvyklou praxi by se mělo jednat o akci pro zvané osoby z řad zaměstnanců zaměstnavatele a jejich rodinných příslušníků, popřípadě obchodních partnerů a dalších zvaných hostů, kteří se budou akce účastnit.

4.5 Zápůjčky zaměstnancům

Zaměstnanci vzniká nepeněžní příjem také v případě, že mu zaměstnavatel poskytne zápůjčku bez úroku nebo s úrokem nižším než obvyklým.

§ 6 odst. 3 ZDP

Podle § 6 odst. 9 písm. r) ZDP je od daně osvobozen **příjem od téhož zaměstnavatele plynoucí zaměstnanci v podobě majetkového prospěchu při bezúročně zápůjčce až do úhrnné výše jistin 300 000 Kč z těchto zápůjček; majetkový prospěch z bezúročných zápůjček přesahujících výši jistin 300 000 Kč vypočtený za jednotlivé kalendářní měsíce se oceňuje podle odstavce 3 a zahrnuje do základu daně alespoň jednou za zdaňovací období, a to nejpozději při zúčtování mzdy za měsíc prosinec.**

POZNÁMKA

Podle pokynu GŘF D-59 se v případě, že je zaměstnanci poskytnuta úročená zápůjčka, popř. od zdaňovacího období 2015 bezúročná zápůjčka, u které přesahuje výše nesplacené jistiny limit uvedený v § 6 odst. 9 písm. r) ZDP, ustanovení § 6 odst. 3 ZDP použije jen pro částky nad stanovený limit, který je od daně osvobozen, tj. pro částky nad 300 000 Kč. Pro určení výše úroku obvyklého se pak použije následující postup. Úrokem obvyklým se rozumí úrok, který je v době sjednání zápůjčky obvykle používán peněžními ústavami v místě při poskytování obdobných produktů (úvěrů) veřejností a za jakých úrokových podmínek. Výše úroku obvyklého nemusí být ale stejná po celou dobu splácení a plátce daně z příjmů ze závislé činnosti v tomto případě má povinnost přihlídnout k výši úroku obvykle používaného v příslušném čase (musí reagovat na změny). Při stanovení obvyklé výše úroku musí plátce daně z příjmů ze závislé činnosti vzít v úvahu všechny skutečnosti, za kterých jsou peněžními ústavami obdobné zápůjčky (úvěry) poskytovány, a vybrat takový produkt, který se bude nejvíce blížit podmínkám, za jakých zápůjčku on sám poplatníkovi s příjmy ze závislé činnosti poskytuje. Takto vypočtený úrok se použije na nesplacené zůstatky jistin.

Tento výpočet se pro účely zdanění provádí nejméně jedenkrát za zdaňovací období (nejpozději při zúčtování mzdy za prosinec příslušného roku). Takto vypočtený úrok je zdanitelným příjmem poplatníka podle § 6 odst. 1 písm. d) ZDP. V případě, kdy je sjednán se zaměstnancem úrok nižší, než je úrok obvyklý, je zdanitelným příjmem rozdíl mezi obvyklým úrokem a sjednaným nižším úrokem.

4.6 Příspěvek na daňově podporované produkty spoření na stáří

Od 1. 1. 2024 nabylo účinnosti nové znění § 6 odst. 9 písm. m) ZDP, podle kterého je od daně osvobozen **příjem v podobě příspěvku uhrazeného zaměstnavatelem na daňově podporované produkty spoření na stáří jeho zaměstnance nebo na daňově podporované pojištění dlouhodobé péče, jehož pojistníkem je jeho zaměstnanec, do úhrnné výše 50 000 Kč ročně.**

!
§ 6 odst. 9 písm. m)
ZDP

Produkty spoření na stáří jsou pro účely daní z příjmů vymezeny v § 15a ZDP a v § 15b ZDP je upraveno, za jakých podmínek jsou produkty daňově podporovány, tj. kdy jsou příspěvky, které na tento produkt svého zaměstnance zasílá zaměstnavatel, osvobozeny od daně podle § 6 odst. 9 písm. m) ZDP.

Okruh produktů spoření na stáří, uvedený v § 15a odst. 1 ZDP, odpovídá dosavadním daňově podporovaným produktům uvedeným v § 6 odst. 9 písm. p) ZDP, ve znění účinném do 31. 12. 2023, s tím, že nově byl přidán dlouhodobý investiční produkt, který je pro účely daní z příjmů definován v § 15a odst. 5 ZDP.

§ 24 odst. 2 písm. j)
bod 4 ZDP

Příspěvky hrazené zaměstnavatelem na daňově podporované produkty spoření na stáří jeho zaměstnance nebo na daňově podporované pojištění dlouhodobé péče, jehož pojistníkem je jeho zaměstnanec, může zaměstnavatel uplatnit jako daňové náklady, a to bez omezení. Podmínkou ale je, že si poskytování těchto příspěvků zaměstnavatel sjedná se zaměstnancem v pracovní nebo obdobné smlouvě anebo v kolektivní smlouvě. Zaměstnavatel to může také stanovit interním předpisem.

4.7 Přejídné ubytování

§ 6 odst. 9 písm. i)
ZDP

Přejídné ubytování, které by poskytl zaměstnavatel jako nepeněžní plnění zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce (např. formou poskytnutí ubytovny, bytu apod.), bude u zaměstnance osvobozeným příjmem, pokud:

- obec přejídného ubytování není shodná s obcí, kde má zaměstnanec bydliště, a
- bude maximálně ve výši do 3 500 Kč měsíčně.

POZNÁMKA

V tomto případě se nejedná o případy ubytování na pracovní cestě, které řeší ZP jako náhradu cestovních výdajů u zaměstnance nezdaňovanou podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

POZNÁMKA

Podle pokynu GFŘ D-59 se daňové osvobození nepeněžního plnění poskytnutého zaměstnavatelem formou přejídného ubytování vztahuje za podmínek stanovených v § 6 odst. 9 písm. i) ZDP také na zaměstnance, který je v České republice daňovým nerezidentem. Podmínka přejídného ubytování v České republice nebude splněna, pokud by pro účely získání daňové rezidence v České republice takový poplatník tvrdil, že v místě pobytu (ubytování) v České republice má stálý byt s úmyslem se trvale zdržovat. V tomto kontextu by pak místo poskytnutého ubytování v České republice mělo pro daňové účely charakter jeho bydliště (stálého bytu), nikoliv místa jeho přejídného ubytování.

V případě hodnoty přejídného ubytování se jedná o částku včetně DPH.

§ 24 odst. 2 písm. j)
bod 4 ZDP

Na straně zaměstnavatele půjde o daňové účinný náklad, a to bez omezení jeho výše. Zaměstnavatel ale musí povinnost k zajištění přejídného ubytování sjednat v kolektivní smlouvě nebo přímo v pracovní smlouvě se zaměstnancem, případně stanovit podmínky interním předpisem.