

17. 1. 2018

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

K poskytování cestovních náhrad členům statutárních orgánů

Obecně jsou cestovní náhrady poskytovány jednatelem společností s ručením omezeným ve stejném režimu, jako je tomu u zaměstnanců, tedy podle ustanovení § 151 a následující zákona č. [262/2006](#) Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“). Mezi cestovní výdaje ve smyslu § 152 zákoníku práce řadíme mimo jiné výdaje při pracovní cestě, dočasném přidělení či při přijetí do zaměstnání v pracovním poměru. Povahu nároku a jeho daňové konsekvence je třeba zjišťovat z vícero předpisů a vykládat v širších souvislostech. Níže podáváme linii postupu pro možné sjednání poskytování náhrad výdajů jednatele v souvislosti s výkonem funkce pro obchodní korporaci.



Primárně je třeba zaměřit se na úpravu v zákoníku práce, která široce vymezuje jednotlivé výdaje související s výkonem práce, které je povinen zaměstnavatel poskytovat. Zaměstnanci se náhrada výdajů podle § 151 zákoníku práce poskytuje vždy, pokud tyto výdaje vzniknou v souvislosti s výkonem práce, a to za podmínek a v rozsahu stanoveném zákonem. U cestovních výdajů je přirozené základním předpokladem to, že vznikly v důsledku výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce nebo případně mimo sjednané pravidelné pracoviště zaměstnance. Dále jsou zákonem upraveny podmínky poskytování náhrad za přeložení, dočasné přidělení nebo výkon práce zaměstnancem v zahraničí.

Poměrně zásadní je sama zákonná koncepce cestovních náhrad, která rozlišuje, zda jde o zaměstnance v tzv. podnikatelské sféře, resp. soukromém sektoru, a zaměstnance zaměstnavatele uvedeného v § 109 odst. 3 zákoníku práce, tedy tzv. nepodnikatelské sféře. Zaměstnavatel, který je uvedený v ustanovení § 109 odst. 3 může poskytovat zaměstnanci náhrady výdajů v rozsahu a výši jen do té míry, jakou určí zákoník práce a nemůže se od zákonné úpravy odchýlit. Tuto skutečnost uvádíme zejména s ohledem na to, že zákonem dané limity jsou pro zaměstnance a zaměstnavatele podnikatelské sféry významné z hlediska daňové optimalizace. Náhrady výdajů pouze v rozsahu zákonem stanoveném pro zaměstnavatele uvedené v § 109 odst. 3 jsou osvobozeny od daně z příjmů na straně zaměstnance a nejsou zahrnuty do vyměřovacích základů pro pojistné na zdravotní a sociální pojištění. Pro zaměstnavatele jsou pak tyto náhrady daňově uznatelným nákladem podle § 24 odst. 2 písm. zh) zákona č. [586/1992](#) Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Zaměstnavatel nepodnikatelské sféry může samozřejmě poskytovat i náhrady jiné, nebo vyšší, ale musí počítat s tím, že již podléhají daňovým odvodům a odvodům na pojištění zaměstnance, resp. jsou předmětem daně a započítávají se do vyměřovacího základu pro výpočet pojistného.

Náhrady cestovních výdajů lze obchodní společností poskytnout nejen zaměstnancům, ale také členům jejich orgánů, tj. typicky členům statutárních orgánů, a to za předpokladu, že dojde ke smluvnímu zakotvení. Práva a povinnosti mezi obchodní korporací a členem statutárního orgánu

včetně nároků plynoucích z výdajů v souvislosti s výkonem funkce se sjednává ve smlouvě o výkonu funkce[1] podle § 59 a násl. zákona č. [90/2012](#) Sb., zákon o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích), ve znění zákona č. [458/2016](#) Sb. Stranám této smlouvy nic nebrání v písemném sjednání poskytování náhrad výdajů, tak jak je poskytuje podle zákoníku práce zaměstnavatel zaměstnanci v pracovním poměru. Poměrně zásadní pro určení náhrad výdajů jsou však daňové předpisy, kde se stanoví v § 6 odst. 2 ZDP, že tyto příjmy členů statutárních orgánů jsou považovány za příjmy ze závislé činnosti a jsou také osvobozeny od daně, pokud jsou sjednány v rozsahu a výši podle zákoníku práce. Při výpočtu cestovních náhrad jsou tedy členové statutárních orgánů považováni za zaměstnance.

Členům statutárních orgánů vzniká, pokud je smluvně zakotveno, nárok na cestovné a také na stravné po 5 hodinách trvání pracovní cesty a stejně tak nárok na zahraniční stravné po 1 hodině strávené v zahraničí (za předpokladu že jim za dobu strávenou na pracovní cestě v ČR nevznikl nárok na tuzemské stravné, v takovém případě vzniká nárok na zahraniční stravné až po 5 hodinách strávených v zahraničí podle § 170 odst. 3 zákoníku práce). Pro obchodní korporaci jsou poskytnuté náhrady daňově uznatelnými náklady. Pokud jde o poskytování cestovních náhrad nad limit, než je stanoveno zákoníkem práce, nejsou v této sjednané nadlimitní výši, ať už je korporace poskytuje zaměstnanci nebo členům statutárních orgánů, osvobozeny od daně, ba naopak podléhají jak dani z příjmů, tak odvodu na sociální a zdravotní pojištění.

Je třeba upozornit, že za příjmy ze závislé činnosti se podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP u členů statutárních orgánů nepovažují a předmětem daně nejsou „náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze 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“. Nutnou podmínkou u členů statutárních orgánů je tedy ta skutečnost, že jim plyne příjem ze „závislé činnosti“, jak specifikuje ZDP a zároveň se jedná o výdaje vynaložené při pracovní cestě. K tomuto jasně doplňuje Pokyn generálního finančního ředitelství D-6, který stanoví, že „za pracovní cesty se považují také cesty členů statutárních orgánů vykonávané v souvislosti s výkonem této funkce, pokud se příslušná jednání konají na jiném místě, než je sídlo společnosti (družstva). Obdobně se posuzují i cesty jednatelů jako statutárních orgánů“, jak je stanoveno v části věnované § 24 odst. 2 ZDP pod bodem 32. Shodně pak pokyn Generálního finančního ředitelství D-22 (bod 31) doplňuje, že za pracovní cesty se považují cesty členů statutárních orgánů, které jsou vykonávané v souvislosti s výkonem jejich funkce, a to za předpokladu, že se příslušná jednání konají na jiném místě, než je sídlo obchodní korporace.

Problémem u proplácení cestovních náhrad členům statutárních orgánů může být situace, kdy členové statutárních orgánů dojíždí ze svého bydliště do sídla společnosti, kdy se u exponovanějších pozic může jednat i o dojíždění ze zahraničí. Takové cesty nejsou předpisy považovány za pracovní cesty. Za pracovní cestu se, stejně jako tomu je podle zákoníku práce, nepovažuje cesta do sídla společnosti z místa bydliště nebo ubytování členů statutárních orgánů. V pokynu Ministerstva financí ČR D-22 v bodu 31 se přímo stanoví, že „pracovními cestami jednatelů nejsou cesty do sídla společnosti. Pokud by cestovní náhrady přesto vypláceny byly, nejednalo by se o pracovní cesty v souladu se zákonem. Šlo by o daňově neuznatelný výdaj společnosti a na straně jednatelů o zdanitelný příjem“.

Proto, aby cestovní náhrady, včetně stravného a náhrady výdajů za ubytování, poskytované členům statutárních orgánů nebyly předmětem daně, je třeba tedy zajistit, aby se jednalo skutečně o cesty pracovní, tzv. služební, a nikoli cesty do místa bydliště nebo v případě, kde je jednatel ubytován. Stejně tak se posuzuje nárok na poskytování stravného v zahraničí podle § 170 odst. 3 zákoníku práce, kdy je třeba dodržet tu zásadu, že se skutečně jedná o služební cestu členů statutárních

orgánů a nikoli např. cestu do zahraničí za účelem návratu domů.

Situaci dojíždění lze dle našeho názoru po přechodnou dobu řešit za využití § 177 zákoníku práce, kterou mohou strany pracovního poměru mezi sebou sjednat nebo zaměstnavatel určit vnitřním předpisem. Tato náhrada pokrývá výdaje zaměstnance na ubytování a jízdné v souvislosti s přijetím do zaměstnání, kdy pracoviště nebo sjednané místo výkonu práce zaměstnance je daleko od jeho bydliště. Tento institut pokrývá dojíždění na dlouhých trasách při přijetí do zaměstnání, přičemž toto dojíždění nelze podle výše uvedených ustanovení považovat za pracovní cestu. Náhrada výdajů při přijetí do zaměstnání tak doplňuje systém náhrad výdajů a umožňuje v tomto jediném případě hradit zaměstnavatelem i cestu mezi domovem zaměstnance a místem výkonu práce. Není žádnou výjimkou, že především u nestandardních specifických pozicí najímají zaměstnavatelé odborníky, u nichž jsou sjednány mnohá práva a povinnosti nad standard běžného pracovního poměru. Při takto sjednaných náhradách výdajů je však zaměstnavatel vázán limity podle § 165 zákoníku práce, tedy maximální výší a jejich rozsahem a také stanovením maximální délky poskytování této náhrady, která činí 4 roky od vzniku pracovního poměru. Domníváme se, že i toto ustanovení zákoníku práce lze analogicky vztáhnout na členy statutárních orgánů společnosti, kdy při sjednání smlouvy o výkonu funkce obsahující ujednání o cestovních náhradách není nic na překážku sjednat poskytování náhrad výdajů podle § 177 zákoníku práce.

JUDr. Tomáš Pokorný

Mgr. Silvie Čadská

[Advokátní kancelář Vych & Partners, s.r.o.](#)

Lazarská 11/6
120 00 Praha 2

Tel.: +420 222 517 466
Fax: +420 222 517 478
e-mail: office@ak-vych.cz

[1] Smlouva o výkonu funkce musí být sjednána mezi obchodní korporací a členem jejího orgánu písemně a podléhá schválení nejvyšším orgánem společnosti (§ 59 odst. 2 ZOK).

© EPRAVO.CZ - Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

Další články:

- [Vybrané otázky poskytování zdravotních služeb na dálku](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [„Za každou kauzou je živý příběh“](#)
- [Ombudsman na Maltě - základní parametry a role. A v čem bychom se mohli poučit i my v Česku?](#)
- [DEAL MONITOR](#)

- [DEAL MONITOR](#)
- [Rozhovor s JUDr. Veronikou Janoušek Rudolfovou, samostatnou advokátkou specializující se na sportovní právo](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [DEAL MONITOR](#)
- [Fotbaloví agenti vs. FIFA ve světle stanoviska generálního advokáta Soudního dvora Evropské unie](#)