

AUDIT

Provádíte audit v koncernu? Pozor na daňová rizika

Hned úvodem článku si položíme otázku: je auditor odpovědný za to, že má jím auditovaná společnost správně spočtené daně? První reakcí na tuto otázku je: asi ne, to je přece práce daňového poradce. Zeptám se tedy jinak: Měl by auditor cítit odpovědnost v případě, že po provedení jeho auditu doměří finanční úřad jím auditovanému subjektu významný daňový doměrek? Pokud píšou významný, myslím tím takový, který přesahuje jím stanovenou výši významnosti (materiality). Samozřejmě, odpoví si pravděpodobně téměř každý. Určitě to tak cítí podnikatelé, kteří platí za auditorské razítko s odůvodněním, že chtějí mít jistotu, že mají všechno správně, všechno, myšleno i daně.



Otázka daňových rizik v rámci auditu nabývá na důležitosti u větších společností, u koncernů a především pak mezinárodních koncernů. Důvodem není jen ta skutečnost, že u větších koncernů je obvykle v porovnání s menší společností absolutní daňové zatížení vyšší, ale především ta skutečnost, že koncerny a především pak mezinárodní mají v rámci svých struktur více možností legálně snižovat své daňové zatížení. Mezinárodní koncerny mají zároveň i snahu snižovat daňové zatížení. Lze těžko říct, že snižování daňového zatížení je hlavním kritériem při sestavování podnikových a podnikatelských struktur, ale platí, že pokud není hlavním, je minimálně významným. Svědčí o tom i příběhy velkých nadnárodních společností z minulých let, které přivedly G20, OECD, Evropskou unii a její státy k iniciativám, které mají zabránit snahám podniků o vyhýbání se placení daní. Prvním krokem v tomto směru byla směrnice OECD o transferových cenách. Tak, jak se v rámci globalizace zrychluje aktivita nadnárodních koncernů v oblasti přelivání zisku do států s nižším daňovým zatížením, zrychluje se i aktivita nadnárodních organizací a především aktivita jednotlivých vyspělých států k zamezení takové činnosti. Jistě největší současnou takovou aktivitou je již přijatý dokument OECD, známý pod zkratkou BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), který je motivován snahou zamezit aktivitám označovaným jako tzv. agresivního neboli nekalého daňového plánování. BEPS má sloužit jako jakýsi návod jednotlivým státům tak, aby postupovaly podle jednotné platformy s cílem zamezit mimo jiné přelévání zisků do zemí s nižším daňovým zatížením. I Evropská komise (EK) považuje spravedlivější a efektivnější systém daně z příjmu právnických osob za základní podmínku pro lepší a spravedlivější vnitřní trh, jenž je nezbytný pro dosažení prosperující ekonomiky, která je přínosem pro všechny. Takový trh vychází podle EK ze zásady, že podniky by měly platit daně v zemi, kde vytváří své zisky. Agresivní daňové plánování tuto zásadu podkopává, i tím, že umožňuje snížit kapitálové náklady a narušuje podmínky na jednotném trhu. Podle Evropské komise takovéto narušování podmínek škodí především malým a středním podnikům. Kromě toho, agresivní daňové plánování negativně dopadá i na jednotlivé členské státy, neboť podniky především ty větší více mobilní se snaží přesouvat zisky do zemí s nižším daňovým zatížením.

Konkrétně tak Evropská komise chce řešit otázku agresivního daňového plánování následujícími opatřeními:

- omezit odpočet úroků, který je jedním z hlavních nástrojů přesouvání zisku,
- omezit negativní dopady hybridních uspořádání využívajících nesouladu mezi daňovými systémy, aby nedocházelo ke dvojímu nezdanění,
- posílit pravidla týkající se ovládaných zahraničních společností, která zajistí efektivní zdanění zisků vyvedených do zemí s nízkým či žádným zdaněním,
- posílit pravidla týkající se způsobu, jakým jsou zdaňována aktiva, když jsou přesouvána do jiného státu (zdanění při odchodu),
- odmítnout daňovou výjimku pro některé příjmy právnických osob s přeshraničním prvkem, jestliže nejsou efektivně zdaněny ve druhém státě (pravidla pro přechod),
- zavést celounijní obecné pravidlo proti zneužívání a
- upravit pravidla tak, aby bylo pro společnosti obtížnější uměle se vyhýbat zdanitelné přítomnosti v členských státech či zneužívat daňových úmluv (stálá provozovna a zneužívání úmluv—Dne

(Pokračování na stránce 2)

DAŇOVÝ KALENDAŘ

listopad

21.11.

Pojistné: splatnost zálohy na pojistné na důchodové pojištění a pojistné na nemocenské pojištění OSVČ za říjen 2016 (splatnost od 1. do 20. dne)

Daň z příjmů: měsíční odvod úhrnu sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků

25.11.

Spotřební daň: splatnost spotřební daně z lihu za září 2016

Spotřební daň: podání přiznání za říjen 2016, podání přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z topných olejů, zelené nafty a technického benzinu a mazacích olejů za říjen 2016 (pokud vznikl nárok)

DPH: Souhrnné hlášení za říjen 2016

DPH: podání kontrolního hlášení za měsíc říjen 2016

DPH: podání přiznání a zaplacení daně za říjen 2016 plátců s měsíčním zdaňovacím obdobím

Energetické daně: daňové přiznání a splatnost daně z plynu, pevných paliv a elektřiny za říjen 2016

30.11.

Daň z nemovitých věcí: poslední splátka daně (všichni poplatníci s daňovou povinností vyšší než 5 000 Kč)

Daň z příjmů: odvod daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za říjen 2016

Daň z příjmů: odvod částek zajištění daně za říjen 2016

EU TAX TRANSPARENCY

Nové směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem

Dne 12. července byla přijata směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem, která je součástí tzv. evropského balíčku, jehož cílem je posílení pravidel pro boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem právnických osob. Připravovaná opatření vychází z doporučení OECD (Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj) z roku 2015 k řešení problematiky eroze základu daně a přesouvání zisku (tzv. BEPS).

Hlavní cíle, jenž si Evropská rada pro boj proti vyhýbání se daňovým povinnostem stanovila, jsou: a) Předcházení agresivnímu plánování; b) Zvýšení transparentnosti; c) Vytváření spravedlivějšího prostředí pro podniky v EU.

K dosažení těchto cílů je dle Evropské rady nutno zavést taková pravidla, která omezí situace, při nichž skupiny společností snižují své globální daňové povinnosti pomocí rozdílů v jednotlivých národních daňových systémech. A právě za tímto účelem došlo mj. k přijetí směrnice Rady proti vyhýbání se daňovým povinnostem a zavedení pravidel v těchto oblastech: (i) omezení odčitelnosti úroků, (ii) zdanění při odchodu (přesunutí aktiv), (iii) obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu, (iv) pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti a (v) pravidlo pro řešení

(Pokračování na stránce 2)

(Pokračování ze stránky 1)

28. ledna 2016 Evropská komise představila Balíček proti vyhýbání se daňovým povinnostem (The Anti Tax Avoidance Package).

To, že dochází k přitvrzování v boji s daňovými úniky i v České republice je bez pochyby. Svědčí o tom i některá, ať již schválená či plánovaná zákonná opatření, jako je elektronická evidence tržeb, kontrolní hlášení v oblasti DPH, přísnější kontroly v oblasti převodních cen ze strany české daňové zprávy, zavedení automatické výměny informací, ...

Z výše uvedeného krátkého shrnutí současného dění v oblasti daňových změn je jednoznačné, že se auditor při auditu koncernových podniků daněmi a daňovými riziky zabývat musí. Jaká jsou tedy daňová rizika při provádění auditu a kde na nás číhají?

V prvé řadě je potřeba si uvědomit, že daně jsou nákladovou položkou a že je snahou každého manažera náklady snižovat. V okamžiku, kdy auditujeme podnik, který je součástí koncernu umístěného v několika státech s různým daňovým zatížením, automaticky vyvstane otázka rizika cíleného přesouvání zisků do zemí s nižším daňovým zatížením. Uvedené riziko by se dalo pojmenovat jako riziko správného stanovení převodních cen v rámci skupiny podniků v rámci mezinárodního koncernu.

Převodní ceny

Problematika převodních cen je velmi rozsáhlá a není možné ji popsat v rámci jednoho článku. Zkusím tedy upozornit pouze na některé, z mého pohledu nejdůležitější nebo nejčastější oblasti, ve kterých může ke zkreslování ceny obvyklé docházet. Pro začátek je dobré zjistit, jakým způsobem a v jakém stavu je dokumentace transferových cen koncernu, zda je vůbec zpracována a na jakých zásadách a principech jsou transferové ceny stanoveny. Samotná existence dokumentace výrazně snižuje auditorské riziko, nicméně viděl jsem v praxi mnoho dokumentací, především pak dokumentací používaných v jiných státech než v České republice, které absolutně nevyhovovaly dokumentaci, kterou je potřeba sestavit v České republice, neboli dokumentaci, kterou předepisuje směrnice OECD o transferových cenách. Ale ani v případě existence dokumentace nebývá nebo nemusí být vyhráno.

V praxi se nejčastěji se špatně stanovenými transferovými cenami setkávám v následujících oblastech:

- úročení či neúročení dlouhodobých pohledávek a závazků po splatnosti,
- úročení a stanovení úroků z úvěrů a půjček,
- nedoložení faktického přínosu a nedoložení obvyklé ceny při fakturaci tzv. nákladů na řízení (management fees),
- nedoložení obvyklé ceny při fakturaci koncernových služeb,
- odlišné stanovení prodejní ceny výrobků pro koncernové a pro třetí zákazníky bez dostatečného zdůvodnění,
- nedostatečné či nesprávné stanovení odměny za využívání nehmotného aktiva, a to jak licence, patenty, know-how či jiných nehmotných aktiv,
- poskytování záruk ze strany mateřských společností bez požadavku na úplatu za poskytnutou záruku,
- neprovedení nebo špatné provedení komparační neboli srovnávací analýzy při srovnání nezávisle zjištěných cen s cenou fakturovanou v koncernu mezi spojenými osobami (nebo chcete-li mezi podniky ve skupině).

Při provádění srovnávací analýzy je vždy nutné porovnávat minimálně následujících pět faktorů:

- charakteristika výrobku nebo služby,
- obchodní strategie,
- ekonomická situace, ekonomické podmínky,
- obchodní a smluvní ujednání,
- srovnání rizik, majetku a funkcí ve vztahu ke srovnatelné transakci (správné provedení funkční analýzy rizik, použitého majetku a funkcí).

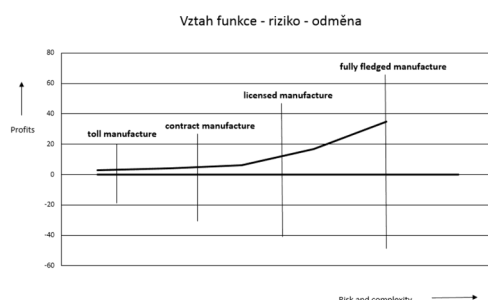
Mezi další chyby pak často patří:

- špatný nebo nedostatečný výběr srovnatelných transakcí a srovnatelných vzorků,
- špatně nastavená zisková marže s ohledem na vykonávané funkce a přijatá rizika,
- špatně nastavené distribuční a prodejní marže.

V neposlední řadě může být problémem i nevhodně vybraná metoda stanovení srovnatelné obvyklé ceny.

U výrobních kooperací pak nesprávné stanovení ceny s ohledem na typ výroby podle toho zda se jedná o tzv. toll manufacture (výrobu za poplatek) nebo contract manufacture (výrobu na zakázku) nebo licensed manufacture (licencovanou výrobu) nebo fully fledged manufacture

(Pokračování na stránce 3)



Newsletter Daně Probyznys.iHned.cz vydává Economia, a.s.,
ve spolupráci s auditorskou a poradenskou firmou


FUČÍK & PARTNEŘI
AUDITOŘI – DAŇOVÍ PORADCI
www.fucik.cz

„Informace obsažené v této publikaci mají obecnou povahu. Nedoporučujeme podnikat na základě těchto informací jakékoliv konkrétní kroky bez dodatečné odborné konzultace.“

Společnost Fučík & partneři, s.r.o., a její zaměstnanci a spolupracovníci neposkytují žádné záruky (výslovné ani učiněné mlčky) týkající se úplnosti a přesnosti informací obsažených v této publikaci. Společnost Fučík & partneři, s.r.o., její zaměstnanci a její spolupracovníci neodpovídají za jakékoliv následky způsobené případným jednáním, zdržením se jednání, spoléháním se na informace obsažené v této publikaci či jakýmkoliv rozhodnutím učiněným na základě informací v této publikaci.

Jakékoliv Vaše kroky učiněné na základě této publikace doporučujeme vždy odborně konzultovat. V případě Vašeho zájmu Vám rádi odbornou konzultaci nabídneme.“

(Pokračování ze stránky 1)

hybridních struktur (nesouladů).



(i) Omezení odčitelnosti úroků

Ve snaze omezit přesouvání zisků do jiných zemí prostřednictvím dluhového financování a úrokových plateb počítá směrnice s tzv. „omezením odčitelnosti úroků“. Toto pravidlo spočívá v omezení daňové uznatelnosti úroků buďto do výše:

- 30 % zisku daňového poplatníka před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací (dále jen „EBITDA“); nebo
- 3 mil. EUR, přičemž tato částka se vztahuje na celou skupinu.

Prokáže-li však daňový poplatník, který je členem konsolidované skupiny, že poměr vlastního kapitálu k celkovým aktivům je stejný jako poměr skupiny nebo vyšší, bude moci uplatnit úroky v plné výši. Stejně tak se omezení uznatelnosti úroků neaplikuje na případy, kdy jde o subjekt stojící mimo skupinu.

V českém daňovém právu je v současné době také pravidlo, omezující odčitelnost úroku od základu daně, a to tzv. pravidlo nízké kapitalizace. Omezení se vztahuje na úroky placené mezi spojenými osobami, přičemž výše úroku, který lze odečíst od základu daně, je limitována poměrem přijatých půjček vůči čtyřnásobku vlastního kapitálu (resp. šestinásobku u bank a pojišťoven).

(Pokračování na stránce 3)

(Pokračování ze stránky 2)

(plnohodnotnou výrobu).

Nesprávné přidělení funkcí jednotlivým podnikům ve skupině, může se jednat se o následující funkce – design, výzkum a vývoj, nákup, výroby, distribuce, financování, řízení, transport, marketing, podpora prodeje, ... a jiné.

Nedovolím si nepřipomenout, že samotná neexistence dokumentace k cenám obvyklým nemusí být příčinou daňového doměrku. Je na zvážení každého auditora, aby zhodnotil všechny zjištěné skutečnosti a všechna zjištěná rizika a postavil se k nim ve své auditorské zprávě.

I když je chybně stanovená transferová cena obvykle největším daňovým rizikem při provádění auditu koncernových společností, nejedná se o riziko jediné.

Podkapitalizace

Za další rizika pak považuji problém podkapitalizace. Zákon o dani z příjmu podrobuje úroky poskytnuté spřízněnou společností testu tzv. nízké kapitalizace. Abychom nízkou kapitalizaci mohli vyhodnotit, je nutné mít v první řadě seznam spřízněných osob, a v případě poskytnutí úvěru od takové osoby porovnat výši vlastního kapitálu s výši průměrného stavu úvěrů a půjček od takto spřízněných osob a vyhodnotit daňovou uznatelnost účtovaných úroků.

Snižování základního kapitálu a výplata dividend

Mezi operace, které zasluhují při auditu z daňového pohledu pozornost, patří operace se základním kapitálem, či vlastním kapitálem, především pak operace snižování základního kapitálu. V tomto okamžiku při snižování základního kapitálu je nutné posoudit, zda toto snížení je daňově neutrální nebo zda podléhá zdanění a zda je nutné z něj odvést srážkovou daň.

Daňové dopady má i výplata dividend společníkům. V rámci mateřské a dceřiné společnosti obvykle platí osvobození od daně při výplatě dividend. Pokud však osvobození nelze uplatnit, musí společnost dle zákona o daních z příjmů doplatit 15% či 35% srážkové daně. Sazba srážkové daně může být redukována smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Opominutí zaplacení srážkové daně nebo špatného posouzení osvobození od této daně bývá obvykle spojeno s významnými finančními dopady.

Licenční poplatky

Pozornost zasluhují i platby za licenční poplatky a povinnost sražení srážkové daně z takovýchto licenčních poplatků. V případě licenčních poplatků je srážková daň limitována buď přímo osvobozením podle Zákona o dani z příjmu, popřípadě je limitována sazbou uvedenou ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Problémem však mohou být různé poplatky za softwarové licence, jejichž součástí mohou být i licenční poplatky, ze kterých pak není odváděna žádná srážková daň nebo je odváděna z chybné nebo nesprávné částky.

Náklady mateřské společnosti související s držbou podílů v dceřiné společnosti

S auditem koncernů bezesporu souvisí i jiné náklady mateřské společnosti související s držbou podílů v dceřiné společnosti podle Zákona o dani z příjmu. Mezi takové náklady patří mimo jiné i úroky z úvěrů a půjček přijatých na nákup obchodního podílu. Nedaňovými jsou i režijní nepřímé náklady související s držbou podílu dceřiné společnosti ve výši 5 % z příjmů z podílu na zisku, pokud poplatník neprokáže, že skutečná výše těchto režijních nepřímých nákladů je nižší.

Přeměny a podnikové transakce

Negativní daňové dopady mohou mít operace související s přeměnami společností. Obecně platí, že přeměny společností (fúze, sloučení, rozdělení) jsou daňově neutrální, ale to pouze při splnění předpokladů uvedených v Zákoně o dani z příjmu. V tomto pohledu lze doporučit auditorům vyžádat si daňová stanoviska daňových poradců, kteří doprovázeli společnosti při provádění fúzí a to z pohledu daňové neutrality provedené fúze.

DPH

V neposlední řadě je nutné se při auditu koncernových podniků se zabývat otázkou správného nastavení režimu odvádění daně z přidané hodnoty. Z praxe mohu potvrdit, že většina transakcí mezi koncernovými podniky je z pohledu DPH nastavena správně a nevznikají časté chyby. Je však třeba upozornit na to, že pokud vznikne chyba v nastavení, bývá tato chyba významná, někdy tak fatální, že může mít za následek likvidaci veškerého zisku dosaženého společností či koncernem. Z tohoto důvodu doporučuji věnovat při auditech pozornost i správnému nastavení transakcí mezi podniky v koncernu z pohledu daně z přidané hodnoty.

Daňové doměrky koncernového podniku ve skupině ze zahraničí

Riziko správně či chybně stanovené transferové ceny mezi dvěma koncernovými podniky je nutné

(Pokračování na stránce 4)

(Pokračování ze stránky 2)

(ii) Zdanění při odchodu

Tento bod reaguje na snižování daňových povinností formou přesouvání aktiv do státu s nižším daňovým zatížením, avšak ke změně vlastníka aktiv nedochází. Nově bude takovéto přesouvání aktiv považováno za prodej, a to bez ohledu na to, zda jsou aktiva přesouvána do jiného členského státu nebo do zemí mimo EU. Daň bude následně kalkulována z tržní hodnoty přesunutých aktiv.

(iii) Obecné pravidlo proti zneužívání daňového režimu

Evropská unie se tímto bodem snaží zamezit především velkým nadnárodním korporacím daňovou optimalizaci, která je dle jejich slov postavena na umělých transakcích bez ekonomické podstaty. Tyto operace často bývají označovány jako agresivní daňové plánování. Záměrem tohoto ustanovení spočívá v zavedení obecného pravidla proti zneužívání práva. Bude-li tak hlavním důvodem uskutečněné transakce pouze získání daňové výhody, má správce daně možnost tyto výhody daňovému subjektu odepřít.

(iv) Pravidlo pro ovládané zahraniční společnosti

Snahou tohoto ustanovení je odradit mezinárodní korporace od umělého převádění zisků do států s nízkým zdaněním, a snížit tak svou globální daňovou povinnost. Podstatou tohoto omezení je přiřazení příjmů níže zdaněné ovládané dceřiné společnosti zpět její matce. Mateřská společnost je následně povinna odvést z těchto přiřazených příjmů daň ve státě, ve kterém má sídlo. Mateřskou společností se v tomto případě rozumí subjekt, který drží sám nebo spolu se svými přidruženými podniky přímou nebo nepřímou účast představující více než 50 procent hlasovacích práv.

(v) Hybridní struktury (nesoulady)

Cílem tohoto ustanovení je zamezit případy, kdy díky nesouladu v právních systémech dvou států dochází buďto k daňovému odpočtu v obou státech (nebo-li dvojí odpočet) nebo odpočtu v jednom státě, aniž by došlo k zahrnutí příjmů do základu daně druhého státu (nebo-li odpočet bez zahrnutí).

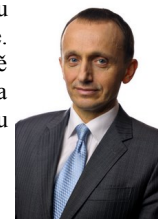
Směrnice proti vyhýbání se daňovým povinnostem vstoupí v platnost dvanáctým dnem po vyhlášení v Úředním věstníku EU. Body uvedené ve směrnici musí být následně implementovány do daňových systémů jednotlivých členských států nejpozději do 31. 12. 2018, vyjma bodu o tzv. zdanění při odchodu, u kterého je nejzazší termín implementace posunut do 31. 12. 2019.

Ing. Štěpán Hrubý
stepan.hruby@fucik.cz



(Pokračování ze stránky 3)

zvažovat nejen z pohledu českého subjektu, ale i z pohledu subjektu zahraničního. V případě, že v České republice neexistuje nebo je riziko daňové doměrky minimální z toho důvodu, že transferová cena je stanovena právě ve prospěch českého státu a v České republice jsou vykazovány dostatečné či větší zisky, hrozí riziko, že v případě doměrků z druhého státu vznikne dodatečný požadavek na vrácení již zaplacené daně. Většinou je pak situace komplikovanější o to, že daňová kontrola prováděná v jiném státě zasahuje do již promlčeného období v České republice. Tak to může být například v případě Německa. Požadavek na dodatečné vrácení daně pak bývá ze strany správce daně velmi bedlivě kontrolován a obvykle představuje nutnost předložit dokumentaci k této ceně. Pokud taková dokumentace neexistuje a nebyla předložena ani ve druhém státě, může se stát, že správce daně v České republice požadavek na vrácení daně neuzná a z tohoto důvodu bude ze stejného příjmu daň fakticky zaplacená dvakrát.



Ing. Ivan Fučík

ivan@fucik.cz

V případě, že se Vás tato problematika dotýká a máte zájem o konzultaci, neváhejte nás kontaktovat.

DANĚ Z PŘÍJMŮ

Vlastní stravovací zařízení a příspěvek na stravování zajištěné subdodavatelsky

Dle ustanovení § 236 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákoník práce“) je zaměstnavatel povinen umožnit (nikoliv zajistit) svým zaměstnancům stravování a to ve všech směnách, přičemž se tato povinnost nevztahuje na zaměstnance vyslané na pracovní cestu. Rozhodne-li se zaměstnavatel stravování zaměstnancům zajišťovat, je nutné jasně vymezit podmínky nároku, způsob poskytování či výši finančního příspěvku v kolektivní smlouvě či vnitřním předpisu společnosti.

Jak u zaměstnanců, tak u samotného zaměstnavatele je důležitý pohled daňový.

Na straně zaměstnanců je rozhodující skutečnost, zda se jedná o peněžní či nepeněžní příspěvek. V případě, že zaměstnavatel zajišťuje svým zaměstnancům občerstvení na pracovišti určené přímo ke spotřebě nebo poskytuje stravenky – bez doplatku anebo s doplatkem zaměstnanců, jsou tato plnění osvobozena od daně z příjmů ze závislé činnosti. Jinak tomu je, jedná-li se o peněžní příspěvek na stravování. V takovém případě se jedná o příjem podléhající zdanění a rovněž vstupuje do vyměřovacího základu pro odvod pojistného.

Daňové řešení výdajů (nákladů) na stravování zaměstnanců z pohledu zaměstnavatelů vyplývá z ustanovení § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona o daních z příjmů (ZDP). Rozeznáváme následující dvě formy zajištění stravování:



1) *závodní stravování zajišťované ve vlastním zařízení, a to vlastními silami i prostřednictvím jiných subjektů*

2) *příspěvek na stravování zajišťované prostřednictvím cizích subjektů*

U závodního stravování (ad 1) zajišťovaného ve vlastním zařízení lze uplatnit jako daňově účinné náklady na provoz tohoto zařízení, např. spotřebu energie, opravy a údržbu stravovacího zařízení, daňové odpisy kuchyňského vybavení, mzdy vč. pojistného pracovníků zabezpečující stravování. Naopak nelze uplatnit hodnotu potravin jako takovou, ta je daňově neuznatelným nákladem, který bývá hrazen buď zaměstnanci anebo s finanční účastí zaměstnavatele z fondu kulturních a sociálních potřeb či ze zisku po zdanění. Jelikož ZDP neomezuje výši těchto daňově uznatelných výdajů (nákladů), zákoník práce umožňuje zaměstnavatelům poskytovat zvýhodněné stravování i svým bývalým zaměstnancům, kteří odešli do starobního anebo invalidního důchodu 3. stupně, i zaměstnancům při čerpání jejich dovolené anebo zaměstnancům po dobu jejich pracovní neschopnosti.

Generální finanční ředitelství ve svém pokynu D-22 stanovuje, že v případě, že zaměstnavatel provozuje zařízení poskytující stravování pro širokou veřejnost (např. restaurace, hotel) a rovněž ho poskytuje i svým zaměstnancům, jsou tyto výdaje považovány jako výdaje na stravování ve vlastním zařízení.

Za stravování zajišťované prostřednictvím cizích subjektů (ad 2) dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP se považuje stravování, které je zabezpečené zaměstnavatelem kdekoli jinde než v prostorách vlastního stravovacího zařízení. Příspěvky na stravování zajišťované jinými subjekty jsou daňově uznatelné až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance při trvání pracovní cesty 5-12 hodin. Zároveň musí být splněna podmínka, že je přítomnost zaměstnance během dané směny minimálně 3 hodiny. Přesáhne-li délka směny v úhrnu s povinnou přestávkou jedenáct hodin, lze uplatnit daňově uznatelný náklad na další jedno jídlo za zaměstnance v souladu s výše uvedenými procentními limity. Z toho plyne, že v těchto případech nelze využít poskytování zvýhodněného stravování pro bývalé zaměstnance, zaměstnance na dovolené či v pracovní neschopnosti jako daňově uznatelný náklad, protože nesplní podmínku odpracování 3 hodin za danou směnu.

V praxi se často objevují hybridní formy závodního stravování, u kterých je mnohdy komplikované určit, zda se jedná o vlastní závodní stravování anebo již o stravování prostřednictvím jiného subjektu. Jde například o situaci, která byla řešena na společném zasedání Sekcí DPPO a DPFO Komory daňových poradců, kdy na jedné straně sám zaměstnavatel nenakupuje potraviny, nezaměstnává personál pro přípravu a výdej pokrmů, avšak závodní jídelna není za úplatu pronajata externímu subjektu. Zaměstnanci platí za jídlo pouze ve výši nákladů na nákup surovin (potravin) a ostatní náklady jsou přeučtovávány na zaměstnavatele ve skutečné výši jako odměna za zajištění závodního stravování. Při dotazu na zástupce Generálního finančního ředitelství však byla přijata odpověď, že ve výše popsaném případě se jedná o zajištění stravování prostřednictvím cizích subjektů a daňově uznatelné náklady by měly být posuzovány podle bodu 2 a stravování nelze považovat za zajištěné ve vlastním zařízení a náklady posuzovat dle bodu 1.



Marie Crhonková
marie.crhonkova@fucik.cz