

Pracovné cesty podnikateľov z pohľadu dane z príjmov

Jedným z najčastejšie riešených daňových výdavkov znižujúcich zdaniteľné príjmy podnikateľa sú výdavky, ktoré vznikajú podnikateľovi v súvislosti s výkonom pracovnej cesty. V uvedenom príspevku budú preto rozobraté zásady, po splnení ktorých bude daňovník môcť uplatniť takéto výdavky do daňových výdavkov. Samozrejme je daňové posúdenie takýchto výdavkov riešené zákonom č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „ZDP“).

Podľa § 19 ods. 2 písm. e) ZDP sú daňovými výdavkami aj výdavky (náklady) daňovníka s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti podľa § 6 ods. 1 a 2 ZDP vynaložené v súvislosti s činnosťou vykonávanou v inom mieste (v tuzemsku alebo v zahraničí), ako je miesto, v ktorom daňovník činnosť pravidelne vykonáva („pracovné cesty“).

Pojem **miesto pravidelného vykonávania činnosti** nie je v ZDP špecifikovaný. Takýmto miestom môže byť napr. miesto podnikania uvedené v živnostenskom oprávnení, koncesnej listine alebo v inom oprávnení na výkon činnosti, miesto, v ktorom má daňovník zriadenú prevádzkareň, kanceláriu, ambulanciu, predajňu, ateliér a pod.

U daňovníkov, u ktorých je vzhľadom na charakter vykonávanej činnosti obtiažne vymedziť miesto pravidelného vykonávania činnosti (maliar, natierač, kominár, pilčík, geodet a pod.), je možné za miesto pravidelného vykonávania činnosti považovať miesto podnikania uvedené v oprávnení na vykonávanie takejto činnosti, a to aj vtedy, ak je ako miesto podnikania v oprávnení uvedené miesto trvalého pobytu daňovníka.

Uvedené sa rovnako vzťahuje aj na činnosti napr. audítora, daňového poradcu, účtovníka, ktorí tiež vykonávajú prácu u viacerých klientov, pričom činnosť vykonávajú pravidelne v mieste trvalého bydliska (napr. majú časť nehnuteľnosti zaradenú v obchodnom majetku – využíva ako kanceláriu).

Ak má daňovník v oprávnení na vykonávanie činnosti uvedené ako miesto podnikania miesto trvalého pobytu, ale činnosť vykonáva v prevádzke (predajni, ambulancii, kancelárii a pod.), ktorú má zriadenú na výkon činnosti a jej sídlo nie je totožné s miestom trvalého pobytu daňovníka potom je miestom pravidelného vykonávania činnosti miesto, v ktorom je zriadená prevádzka.

Príklad

Murár vykonávajúci činnosť na základe živnostenského oprávnenia, má ako miesto podnikania v živnostenskom oprávnení uvedené miesto trvalého bydliska. Má dohodnuté zákazky v ČR na pol roka, pričom pravidelne raz za dva týždne dochádza domov. Môže si uplatniť výdavky na ubytovanie, stravné a PHL do daňových výdavkov podľa § 19 ods. 2 písm. e) ZDP spojené s vykonávaním činnosti v ČR?

Áno.

Keďže daňovník má v živnostenskom oprávnení uvedené ako miesto podnikania trvalé bydlisko, pre daňové účely sa toto miesto bude považovať za miesto pravidelného vykonávania činnosti a všetky výdavky súvisiace s činnosťou vykonávanou v inom mieste ako je miesto uvedené v živnostenskom oprávnení, spĺňajúce charakter cestovných náhrad vymedzených v zákone o CN a v § 19 ods. 2 písm. e) ZDP budú daňovými výdavkami a to bez ohľadu na dĺžku trvania výkonu činnosti na inom mieste, ako je uvedené v živnostenskom oprávnení (mesiac, pol roka, rok), a teda daňovník má nárok na výdavky podľa § 19 ods. 2 písm. e) ZDP.

Príklad

Daňovník s príjmami zo živnosti používal v roku na pracovné cesty vlastné osobné motorové vozidlo nezaradené do obchodného majetku, pričom nezaplatil v roku daň z motorových

vozidiel za toto vozidlo za rok. Môže si v zdaňovacom období uplatniť cestovné náhrady za používanie tohto motorového vozidla, keď nemá zaplatenú daň z motorových vozidiel?

Uplatňovanie cestovných náhrad, ako aj výdavkov na cestovanie pri používaní vlastného osobného motorového vozidla nezaraďeného do obchodného majetku nie je podmienené zaplatením dane z motorových vozidiel, a z toho dôvodu výdavky na cestovanie môžu byť daňovými výdavkami. Pri nesplnení si povinnosti podania daňového priznania k dani z motorových vozidiel a zaplataenia tejto dane bude daňovníkovi zo strany správcu dane vyrubená sankcia.

Daňovými výdavkami vymedzenými v ustanovení § 19 ods. 2 písm. e) ZDP sú výdavky (náklady)

1. určené najviac vo výške ako je stanovená pre zamestnancov podľa zákona o CN:

- na stravovanie, okrem výdavku na stravu, ktorá bola poskytnutá ako nepeňažné plnenie držiteľom [§ 9 ods. 2 písm. y)] poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti,
- na ubytovanie,
- na cestovné dopravnými prostriedkami,
- nevyhnutné výdavky spojené s pobytom v tomto mieste.

Stravné ako daňový výdavok

Výška stravného v tomto prípade uznaná ako daňový výdavok je rovnaká ako výška stravného určená ako nárok pre zamestnanca podľa zákona č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o CN“), ktorý je vyslaný na pracovnú cestu, na ktoré vzniká nárok podľa zákona o CN.

Tento nárok je upravený

- v § 5 zákona o CN, ak ide o činnosť vykonávanú v tuzemsku. Výška stravného je určená Opatrením MPSVR.,
- v § 13 zákona o CN, ak ide o činnosť vykonávanú v zahraničí. Základné sadzby stravného v eurách alebo v cudzej mene sú ustanovené Opatrením Ministerstva financií SR.

V nadväznosti na cit. ustanovenia zákona o CN, výška výdavkov (nákladov) na stravovanie závisí od doby trvania výkonu činnosti v inom mieste, pričom do tejto doby sa započítava aj čas strávený cestovaním z miesta pravidelného vykonávania činnosti do iného miesta výkonu činnosti a späť.

Výdavky na stravovanie daňovník nie je povinný preukázať dokladom o nákupe stravy.

Stravné pri tuzemských pracovných cestách podľa zákona o CN

obdobie	nad 5 – 12 h.	nad 12 – 18 h.	nad 18 h.
od 1.12.2016 – 31.5.2018	4,50 €	6,70 €	10,30 €
od 1.6.2018	4,80 €	7,10 €	10,90 €

Náhrada preukázaných cestovných výdavkov ako daňový výdavok

V tomto prípade ide o výdavky na cestovné mestskou hromadnou dopravou resp. diaľkovou hromadnou dopravou alebo v prípade dohody zamestnanca so zamestnávateľom aj náhrada za

použitie motorového vozidla zamestnanca na vykonanie pracovnej cesty, na ktorú ho vysiela zamestnávateľ.

Výdavkami vynaloženými na dopravu hromadnými prostriedkami diaľkovej dopravy sú výdavky na zakúpenie cestovného lístku na vlak, autobus, lietadlo, ďalej výdavkami na cestovné môže byť aj výdavok za zaplatenie taxislužby alebo v prípade, ak ide o dopravu miestnou hromadnou dopravou ide o náhradu za lístky na autobus, električku, trolejbus, metro. Takéto výdavky teda musia byť preukázateľné, t.j. musia byť doložené zakúpeným cestovným lístkom, lôžkovým alebo lehátkovým lístkom, letenkou a pod.

Náhrada preukázaných výdavkov za ubytovanie ako daňový výdavok

Zákon o CN, ani ZDP výšku výdavkov na ubytovanie nelimituje. Do daňových výdavkov je možné zahrnúť len taký výdavok na ubytovanie, ktorý je preukázaný dokladom z ubytovacieho zariadenia v tuzemsku alebo v zahraničí, pričom prevádzkovateľ takéhoto ubytovacieho zariadenia je držiteľom živnostenského oprávnenia alebo obdobného oprávnenia s predmetom podnikania poskytované ubytovacích služieb. Povinnosť preukázať výdavok (náklad) vyplýva zo zákona o CN (§ 4 ods. 1 písm. b) zákona o CN) a aj zo ZDP (§ 2 písm. i) ZDP).

Náhrada preukázaných potrebných vedľajších výdavkov ako daňový výdavok

Ide napr. o výdavky vynaložené na úschovu batožiny, na vstupenku na veľtrh alebo výstavu, letiskový poplatok, diaľničné poplatky, poplatky za parkovanie, poplatky za použitie tunela alebo mosta, poplatky za použitie garáže, a pod. Výdavky (náklady) musia byť preukázané. Za nevyhnutné výdavky nie je možné považovať výdavky osobného charakteru (napr. poplatok za používanie toalety, sprchy a pod.), úhrada pokút za dopravný priestupok a pod.

2. súvisiace s využitím motorového vozidla

Pri výdavkoch na spotrebu PHL je potrebné rozlišovať, či je na „pracovnú cestu“ využívané

1. vlastné osobné motorové vozidlo nezahrnuté do obchodného majetku
2. iné vozidlo.

1. Ak daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti využije na cestovanie **vlastné** (nie prenajaté a ani vypožičané) **osobné** (nie nákladné) **motorové vozidlo nezahrnuté do obchodného majetku** môže si do daňových výdavkov uplatniť buď:

- **preukázateľne vynaložené výdavky na spotrebu PHL spolu so základnou sadzbou náhrady** za každý jeden km jazdy podľa zákona o CN, čo **vyžaduje aj vedenie evidencie jász** z pracovných ciest. Základnú sadzbu náhrady si môže uplatniť daňovník len v prípade, ak automobil nemal zaradený v obchodnom majetku ani v čase vykonania jazdy ani v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach alebo Suma základnej náhrady pre jednostopové vozidlá a trojkolky a pre osobné cestné motorové vozidlá ustanovuje opatrenie MPSVR SR č. 632/2008 Z.z., ktorá je pre osobné cestné motorové vozidlá vo výške 0,183 eur za 1 km jazdy.

Príklad

Daňovník pri svojej podnikateľskej činnosti používa vlastné motorové vozidlo nezaradené do obchodného majetku. Vozidlo bolo do konca roku 2015 zaradené do obchodného majetku, z ktorého daňovník uplatňoval daňové odpisy. V roku 2016 daňovník vozidlo vyradil z obchodného majetku a preradil do osobného užívania. Nad'alej ho však využíva na cestovanie v súvislosti s podnikaním. Môže si uplatniť v roku 2018 aj sadzbu základnej náhrady za každý jeden km jazdy?

Kedže bolo vozidlo zaradené v obchodnom majetku v roku 2015 a 2016, daňovníkovi už nevzniká nárok na uplatnenie sadzby základnej náhrady za každý jeden km jazdy.

- **paušálnymi výdavkami do výšky 50 % z celkového preukázaného nákupu PHL** za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne, pri ktorých **nebude musieť viesť žiadnu evidenciu.**

Ak daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti na cestovanie v súvislosti s výkonom podnikania a inej samostatnej zárobkovej činnosti využije vlastné osobné motorové vozidlo nezahrnuté v obchodnom majetku, uplatní výdavky (náklady) do výšky náhrady za spotrebované pohonné látky podľa cien platných v čase ich nákupu, t. j. spotrebu pohonných látok musí rovnako ako podľa § 19 ods. 2 písm. 1) zákona preukazovať dokladom o ich nákupe.

2. Ak daňovník s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti využije na cestovanie **iné motorové vozidlo** ako napr. zaradené v obchodnom majetku, prenajaté, vypožičané a pod. postupuje pri uplatnení PHL podľa § 19 ods. 2 písm. 1) ZDP.

Podľa § 19 ods. 2 písm. 1) prvého bodu ZDP sú výdavky na spotrebované pohonné látky daňovými výdavkami vo výške stanovenej podľa cien platnými v čase ich nákupu, prepočítaných podľa spotreby uvedenej v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze.

Ak sa táto spotreba v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze nezhoduje so skutočnou spotrebou pohonných látok alebo sa tam neuvádza, vychádza sa zo spotreby preukázanej:

- dokladom vydaným špecializovanou organizáciou alebo osobou oprávnenou na vydávanie osvedčenia o spotrebe pohonných látok alebo
- doplňujúcimi údajmi výrobcu alebo predajcu preukazujúcimi inú spotrebu pohonných látok,

ak ide o nákladné automobily alebo pracovné mechanizmy, pri ktorých sa táto spotreba v osvedčení o evidencii alebo v technickom preukaze nezhoduje so skutočnou spotrebou pohonných látok alebo sa tam neuvádza:

- podľa preukázanej spotreby vrátane
- spotreby preukázanej vlastným vnútorným aktom riadenia (napr. oznámenie MF SR č. 8029/2000-72 o spôsobe stanovenia výšky daňového výdavku na spotrebu pohonných látok motorového vozidla určeného na prepravu desať a viac osôb, motorového vozidla určeného na nákladnú dopravu a motorového vozidla určeného na špeciálne použitie uverejnené vo Finančnom spravodajcovi č. 12/2000), ktorý preukázateľným spôsobom určuje a odôvodňuje spôsob výpočtu spotreby pohonných látok.

Podľa § 19 ods. 2 písm. 1) **druhého a tretieho bodu** sa preukazovanie spotreby pohonných látok môže uplatniť aj:

- na základe dokladov o nákupe pohonných látok najviac do výšky vykázanéj z prístrojov satelitného systému sledovania prevádzky vozidiel alebo
- vo forme paušálnych výdavkov do výšky 80 % z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie primeraného počtu najazdených kilometrov podľa stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne.

Daňovník si môže sám určiť, akým spôsobom bude uplatňovať preukázateľne vynaložené daňové výdavky na spotrebované pohonné látky.

Daňovník, ktorý používa vozidlo **vybavené jednotkou satelitného sledovania pohybu vozidla** a táto zaznamenáva všetky vykonávané jazdy, môže si ako daňové výdavky uplatniť nákup pohonných látok, ktoré spotreboval. Zároveň evidencia jász podľa tohto zariadenia slúži ako podklad, na aké cesty bolo vozidlo použité. V tomto prípade daňovník nebude prepočítavať spotrebu pohonných látok podľa osvedčenia alebo podľa technického preukazu, ale uplatní preukázané výdavky na ich nákup.

Upozornenie:

Aby bolo možné uznať celú spotrebu pohonných látok týmto spôsobom, daňovník musí mať satelitnú jednotku schopnú sledovať ich spotrebu a vykonané jazdy. V prípade, že jednotka satelitného sledovania pohybu nie je schopná sledovať aj spotrebu pohonných látok, daňovník nemôže uplatňovať tento spôsob uplatňovania výdavkov na spotrebované pohonné látky, ale musí použiť spôsob uvedený v bode 1 a 3 tohto ustanovenia.

Daňovník môže uplatniť paušálne výdavky na spotrebu pohonných látok do výšky 80 % z celkového preukázateľného nákupu pohonných látok za príslušné zdaňovacie obdobie. Počet najazdených kilometrov daňovník zistí zo stavu tachometra na začiatku a na konci príslušného zdaňovacieho obdobia pre každé motorové vozidlo samostatne. Pri tomto spôsobe preukazovania spotreby pohonných látok nie je potrebné viesť knihu jász. Aj napriek možnosti uplatňovania paušálnych výdavkov na spotrebu pohonných látok má správca dane možnosť preveriť správnosť takto vykazovanej spotreby pohonných látok daňovníka, napr. v nadväznosti na spotrebu vykazovanú v minulých zdaňovacích obdobiach.

Upozornenie:

Uplatňovanie výdavkov týmto spôsobom, t. j. v paušálnej výške 80 % z preukázateľne nakúpených pohonných látok, nemá vplyv na ostatné ustanovenia ZDP týkajúce sa uplatňovania výdavkov na odpisovanie auta alebo výdavkov vynaložených v súvislosti s týmto obchodným majetkom, t. j. ak daňovník využíva auto len v súvislosti s príjmami z podnikania a účtuje o ňom alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 11 ZDP výlučne ako o obchodnom majetku (100 % využíva len ako obchodný majetok), neznamená to, že uplatnením 80 % paušálnych výdavkov na pohonné látky deklaruje, že celkovo využíva auto na podnikanie len na 80 %. Tento spôsob uplatňovania výdavkov na pohonné látky má zabezpečiť len väčší komfort a zjednodušenie pre podnikateľské prostredie.

Ak daňovník, využíva motorové vozidlo výlučne v súvislosti s podnikaním, môže zahrňovať výdavky na PHL do daňových výdavkov **vo výške 80%** z celkového nákupu PHL.

Daňovník, ktorý používa vozidlo aj na súkromné účely môže zahrnúť výdavky na spotrebu PHL do daňových výdavkov **len vo výške, v akej ho používa v súvislosti s podnikaním, najviac však do výšky 80%** z celkového preukázaného nákupu PHL. Vzhľadom na možnosť paušálneho uplatnenia výdavkov vo výške 80% pri majetku, ktorý môže byť využívaný aj na osobné účely v § 19 ods. 2 písm. t) ZDP je predpoklad uplatnenia minimálnej paušálnej výšky spotrebovaných PHL vo výške 80%.

V žiadnom prípade zákon neupravuje, že ak daňovník využije možnosť upravenú v § 19 ods. 2 písm. t) ZDP, musí krátiť paušálnu výšku spotrebovaných PHL v § 19 ods. 2 písm. l) ZDP na nižšiu výšku ako 80% resp. napr. počítať 80% zo sumy 80% spotrebovaných PHL.

Príklad

Daňovník má v obchodnom majetku zaradený elektromobil. Akým spôsobom preukazuje spotrebu elektriny ako PHL?

V prípade elektromobilov je pohonnou látkou elektrická energia a v technickom preukaze alebo osvedčení o evidencii elektromobilov sa neuvádza spotreba, ale len výkon.

Elektromobil môže daňovník nabíjať:

- *v nabíjacej stanici, v ktorej získa doklad, ktorý si môže uplatniť ako daňový výdavok podľa § 19 ods. 2 písm. l) ZDP alebo*
- *nabíjaním na báze striedavého prúdu (klasická zástrčka) – prostredníctvom faktúry za elektrickú energiu. V prípade, ak by bolo predmetné vozidlo zaradené do obchodného majetku, daňovník si môže uplatňovať daňový výdavok podľa § 2 písm. i) ZDP (elektrárne zatiaľ nemajú špeciálnu sadzbu pre odber elektrickej energie špeciálne pre tieto vozidlá).*

Daňovník môže preukazovať spotrebu elektrickej energie:

- ***vlastným meraním*** (pri ktorom si daňovník musí viesť knihu jász) – spotreba preukázaná na základe vlastnej internej smernice, ktorou sa preukáže skutočná spotreba a postup, akým bola táto spotreba zistená. Pri tomto spôsobe určenia spotreby elektrickej energie je potrebné na účely správneho zistenia výšky daňového výdavku sledovať skutočnú spotrebu elektrickej energie a viesť osobitné záznamy spotreby elektrickej energie v prepočte na 100 km jazdy. Pri vlastnom meraní spotreby elektrickej energie je možné primerane použiť aj postup stanovený v oznámení Ministerstva financií SR č. 8029/2000-72 o spôsobe stanovenia výšky daňového výdavku na spotrebu pohonných látok motorového vozidla určeného na nákladnú dopravu a špeciálne použitie (publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 12/2000), v tomto prípade si daňovník môže uplatniť daňové výdavky podľa § 19 ods. 2 písm. l) ZDP, alebo
- ***meračom (zabudovaným priamo vo vozidle)***, prostredníctvom ktorého by sa dalo zistiť presný odber kWh elektrickej energie.