

## Metodické usmernenie č. MF/008944/2018-352 zo dňa 7.2. 2018 k účtovaniu nákladov na pracovné cesty zamestnancov

Rozpočtové organizácie štátu, príspevkové organizácie štátu, štátne fondy, obce (vrátane ich rozpočtových a príspevkových organizácií) a vyššie územné celky (vrátane ich rozpočtových a príspevkových organizácií) vedú účtovníctvo v zmysle zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a na základe Opatrenia MF SR č. 16786/2007-31, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre rozpočtové organizácie, príspevkové organizácie, štátne fondy, obce a vyššie územné celky v znení neskorších predpisov (ďalej len „Opatrenie“).

Zákon č. 283/2002 Z. z. o cestovných náhradách v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o cestovných náhradách“) upravuje poskytovanie náhrad výdavkov a iných plnení pri pracovných cestách a pri ďalších presne vymedzených právnych úkonoch, zamestnancom v pracovnom pomere, štátnozamestnaneckom pomere, fyzickým osobám činným na základe dohôd o prácach vykonávaných mimo pracovného pomeru a ďalšiemu presne vymedzenému okruhu osôb. V zmysle § 3 zákona o cestovných náhradách zamestnávateľ vysielaajúci zamestnanca na pracovnú cestu písomne určí miesto nástupu na pracovnú cestu, miesto výkonu práce, čas trvania a spôsob dopravy a môže určiť aj ďalšie podmienky.

V zmysle § 4 zákona o cestovných náhradách patrí zamestnancovi vyslanému na pracovnú cestu (tuzemskú aj zahraničnú):

1. náhrada preukázaných cestovných výdavkov
2. náhrada preukázaných výdavkov za ubytovanie
3. stravné
4. náhrada preukázaných potrebných vedľajších výdavkov
5. náhrada preukázaných cestovných výdavkov za cesty na návštevu rodiny do miesta pobytu, ak pracovná cesta trvá viac ako 7 po sebe idúcich kalendárnych dní

Zamestnancovi vyslanému na zahraničnú služobnú cestu môže zamestnávateľ v zmysle § 14 zákona o cestovných náhradách poskytnúť aj vreckové v eurách alebo v cudzej mene vo výške 40% stravného ustanoveného podľa §13 ods. 4 a 5 zákona o cestovných náhradách.

Vzhľadom na to, že zákon o cestovných náhradách rieši len základné podmienky poskytovania cestovných náhrad vo všeobecnej rovine, je potrebné, aby každá účtovná jednotka mala vypracované svoje vlastné interné smernice, upravujúce podmienky a zásady poskytovania cestovných náhrad v zmysle zákona o cestovných náhradách, avšak rešpektujúc špecifické podmienky vyplývajúce z charakteru činnosti každej účtovnej jednotky.

Interná smernica zamestnávateľa vo vzťahu k zákonu o cestovných náhradách by mala obsahovať napr.:

- vymedzenie podmienok uskutočnenia pracovných ciest – napr. spôsob dopravy (používanie služobných motorových vozidiel, využívanie vlakovej dopravy – I. trieda, II. trieda, využívanie súkromných motorových vozidiel na vykonanie služobnej cesty, letecká preprava – určenie limitu ceny letenky, ubytovanie – určenie limitu ubytovania)
- vypracovanie podmienky poskytovania vreckového pri zahraničných služobných cestách – určenie výšky vreckového
- vymedzenie podmienky napr. poskytovania sťahovacích výdavkov (§ 6 ods. 4 zákona o cestovných náhradách)
- vypracovanie pravidiel poskytovania preddavkov na pracovné cesty zamestnancom (výška preddavku, preddavok v hotovosti, preddavok poskytnutý formou cestovného šeku, zapožičaním platobnej karty zamestnávateľa, bankovým prevodom)
- riešenie poistenia nevyhnutných liečebných nákladov v zahraničí (poistenie dojednáva a uhrádza zamestnávateľ, poistenie uzatvára zamestnanec sám, prípadne určenie poisťovne v ktorej sa poistenie dojednáva)
- riešenie náhrady výdavkov za povinné alebo odporúčané očkovanie zamestnanca, ktorý je vyslaný do tropických, resp. zdravotne obťažných oblastí
- rozpracovanie podmienky poskytovania cestovných náhrad v zmysle zákona o cestovných náhradách u zamestnancov, ktorých častá zmena pracoviska vyplýva z charakteru vykonávanej práce (napr. vodiči kamiónovej dopravy, vodiči autobusovej, železničnej dopravy)
- určenie oprávnenej osoby, ktorá môže vyslať zamestnanca na pracovnú cestu
- spôsob vyúčtovania pracovnej cesty, lehota na vyúčtovanie, doklady, ktoré je zamestnanec povinný predložiť

Pri účtovaní pracovných ciest je často diskutovanou otázkou, ktorý deň sa považuje za deň uskutočnenia účtovného prípadu. V zmysle § 2 Opatrenia je dňom uskutočnenia účtovného prípadu deň, v ktorom dôjde k vzniku pohľadávky a záväzku, platbe pohľadávky a záväzku, poskytnutiu alebo prijatiu preddavku, výplate alebo prevzatíu hotovosti a pod. Pri účtovaní pracovných ciest nie je v žiadnom predpise striktné určené, čo sa považuje za deň uskutočnenia účtovného prípadu. Preto je potrebné, aby účtovná jednotka mala túto skutočnosť riešenú vo svojom internom účtovnom predpise, čím sa toto rozhodnutie stáva pre ňu záväzná. V praxi sa najčastejšie považuje za deň uskutočnenia účtovného prípadu ten deň, kedy dôjde ku konečnému zúčtovaniu pracovnej cesty na základe všetkých predložených dokladov zo strany zamestnanca v zmysle zákona o cestovných náhradách.

V zmysle § 58 ods. 3 Opatrenia sa na účte 512 – Cestovné účtujú náhrady výdavkov poskytované pri tuzemských a zahraničných pracovných cestách podľa zákona. o cestovných náhradách. Medzi výdavky spojené s pracovnou cestou zamestnancov patria výdavky v súvislosti s obstaraním cestovného lístka, prípadne letenky pre zamestnancov, ktorí vykonávajú pracovnú cestu, výdavky spojené s ubytovaním zamestnancov, stravné v zmysle ustanovení zákona o cestovných náhradách platných pre tuzemské a zahraničné pracovné cesty, náhrada nevyhnutných vedľajších výdavkov (napr. parkovanie, mýto, diaľničná známka), vreckové v zmysle zákona o cestovných náhradách pri zahraničných služobných cestách, spotreba pohonných hmôt, ak nieje pracovná cesta vykonávaná služobným motorovým vozidlom.

Tieto výdavky môžu byť hradené buď z poskytnutej zálohy, ktorú poskytne zamestnávateľ zamestnancovi pred nástupom na pracovnú cestu, alebo hradené zamestnávateľom popredu, pred nástupom zamestnanca na pracovnú cestu, na základe vystavených faktúr, prípadne môžu byť hradené platobnou kartou, ktorú poskytne zamestnávateľ zamestnancovi.

Zamestnanec je povinný všetky výdavky na pracovnú cestu riadne preukázať dokladmi o úhrade a zúčtovať ich prostredníctvom cestovného príkazu.

Dokladmi sa nepreukazujú výdavky na stravné, suma základnej náhrady za používanie cestných motorových vozidiel pri pracovných cestách ak sa zamestnanec a zamestnávateľ dohodli, že zamestnanec vykoná pracovnú cestu svojim súkromným motorovým vozidlom a vreckové pri zahraničných pracovných cestách. Tieto náhrady sa priznávajú na základe cestovného príkazu a vyúčtovania pracovných ciest, ktoré preukazujú oprávnenosť vykonania pracovných ciest a nárok na uvedené výdavky.

V prípade, že zamestnávateľ hradil niektoré cestovné výdavky pred nástupom zamestnanca na pracovnú cestu, neuvádza zamestnanec tieto výdavky na cestovnom príkaze.

Všetky vyššie uvedené náklady sa účtujú na účet 512 – Cestovné, pričom nie je podstatné, či sú doklady napr. za ubytovanie, dopravu (napr. letenky) vystavené na meno zamestnanca alebo na organizáciu. **Dôležitý je druh nákladu**, teda že sa jedná o náklad spojený s pracovnou cestou **konkrétneho zamestnanca**.

Preto je potrebné, aby všetky doklady týkajúce sa pracovnej cesty zamestnanca, ktoré nezúčtováva zamestnanec prostredníctvom cestovného príkazu boli označené dátumom konania pracovnej cesty, miestom konania pracovnej cesty a menom zamestnanca, ktorý sa zúčastnil pracovnej cesty.

V prípade, že zamestnanec vykonáva pracovnú cestu motorovým vozidlom zamestnávateľa a súčasťou cestovných nákladov je aj platba diaľničnej známky (tuzemskej, alebo zahraničnej, prípadne mýta) takýto náklad sa účtuje na účet 512 – Cestovné.

Ak však zamestnávateľ obstaral na svoje motorové vozidlo celoročnú tuzemskú diaľničnú známku, nákup diaľničnej známky sa účtuje na účet 538 – Ostatné dane a poplatky, pretože nesúvisí s konkrétnou služobnou cestou a je využívaná celoročne. Ak účtovná jednotka zakúpi celoročnú zahraničnú diaľničnú známku napr. z dôvodu častých jazd do zahraničia, vzhľadom na to, že kúpa diaľničnej známky sa nevzťahuje na konkrétnu pracovnú cestu a výdavok má charakter poplatku plateného v zahraničí, nákup diaľničnej známky sa účtuje na ľarchu účtu 518 – Ostatné služby.

V prípade, že účtovná jednotka bude uhrádzať napr. faktúru za hromadnú prepravu svojich zamestnancov (napr. objednaný autobus na prepravu zamestnancov na školenie), vzhľadom na to, že takýto náklad nie je možné priradiť ku konkrétnemu zamestnancovi, účtuje sa preprava zamestnancov na účet 518 – Ostatné služby, a to aj napriek tomu, že zamestnanci vykonávajú pracovnú cestu a majú vyplnené cestovné príkazy v zmysle zákona o cestovných náhradách. Uvedené vyplýva aj z § 58 ods. 5 písm. c) Opatrenia v zmysle ktorého sa na účte 518 – Ostatné služby účtujú aj náklady na prepravu a transportné náklady.

Ak je napr. školenie zamestnancov spojené aj s ubytovaním zamestnancov, ktoré hradí zamestnávateľ hromadnou faktúrou za všetkých zamestnancov, ubytovanie zamestnancov sa účtuje na účet 512 – Cestovné aj napriek tomu, že zamestnanec nepredkladá ako súčasť cestovného príkazu doklad o ubytovaní. Účtovná jednotka je povinná na účtovnom doklade uviesť informáciu o dátume a mieste konania hromadnej služobnej cesty, doplniť vystavené cestovné príkazy jednotlivých zamestnancov. Ak hromadná faktúra za ubytovanie bude vystavená tak, že z nej nebude možné zistiť cenu ubytovania konkrétneho zamestnanca v takom prípade sa faktúra zaúčtuje na účet 518 – Ostatné služby.

Pre názornosť uvádzame niekoľko účtovných prípadov v súvislosti s pracovnou cestou:

Text	MD	D
Hotelový účet za ubytovanie zamestnanca v hoteli (predložil zamestnanec ako súčasť cestovného príkazu)	512	333
Faktúra za nákup leteniek pre 3 zamestnancov uhradená pred konaním cesty (je známa cena letenky každého zamestnanca)	512	321
Faktúra od autobusového prepravcu za hromadnú prepravu zamestnancov na školenie a späť	518	321
Faktúra za ubytovanie – prenájom ubytovacieho zariadenia za paušálny poplatok pre zamestnancov na školení	518	321
Mýtna poplatky (diaľničné poplatky, parkovanie) uhradené v zahraničí (cesta konaná služobným motorovým vozidlom)- súčasť cestovného príkazu	512	333
Tuzemská diaľničná známka kúpená na celý rok dopredu (nesúvisí s konkrétnou služobnou cestou)	538	22.
Zahraničná diaľničná známka kúpená na rok dopredu (nesúvisí s konkrétnou služobnou cestou)	518	22., 211
Cestovné poistenie hradené za zamestnanca pred nástupom na služobnú cestu	512	22.,211

Základná schéma účtovných prípadov v súvislosti s pracovnými cestami:

Text	Suma	MD	D
<b>Poskytnutie preddavku na pracovnú cestu – preddavok bol nižší ako skutočné náklady:</b>			
Poskytnutie preddavku zamestnancovi na pracovnú cestu v hotovosti	100	335	211
Zaučtovanie skutočných nákladov na základe predloženého vyúčtovania od zamestnanca	120	512	333
Zúčtovanie poskytnutého preddavku a skutočne vyúčtovaných nákladov	100	333	335
Doplatok zamestnancovi v hotovosti (preddavok bol nižší ako skutočné náklady)	20	333	211
<b>Poskytnutie preddavku na pracovnú cestu – preddavok bol vyšší ako skutočné náklady:</b>			
Poskytnutie preddavku zamestnancovi na pracovnú cestu v hotovosti	100	335	211
Zaučtovanie skutočných nákladov na základe predloženého vyúčtovania od zamestnanca	80	512	335
Vrátenie nespotrebovaného preddavku	20	211	335

V súvislosti s poskytnutím cestovných náhrad zamestnancom je potrebné upozorniť na ustanovenie § 5 ods. 5 písm. a) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v zmysle ktorého platí, že vreckové poskytnuté zamestnancovi pri zahraničnej pracovnej ceste je zdaniteľným príjmom zamestnanca a teda je aj súčasťou vymeriavacích základov na povinné sociálne a zdravotné poistenie.

### Zahraničná pracovná cesta

Pri zahraničných pracovných cestách mimo krajín Európskej únie, a pri vyslaní zamestnanca na pracovnú cestu do štátov v rámci Európskej únie, je zamestnávateľ povinný poskytnúť zamestnancovi preddavok na pracovnú cestu. Preddavok na stravné sa

poskytuje vo výške a mene ustanovenej opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky z 12. decembra 2012 č. 401/2012 Z. z ktorým sa ustanovujú základné sadzby stravného v eurách alebo v cudzej mene pri zahraničných pracovných cestách.

V zmysle § 24 zákona o účtovníctve sa majetok a záväzky vyjadrené v cudzej mene prepočítavajú na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným ECB alebo NBS v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu, alebo v deň, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, alebo v deň, ktorým je rozhodný deň, ku ktorému sa preberá majetok a záväzky od zahraničnej zanikajúcej právnickej osoby.

Na ocenenie prírastku cudzej meny zakúpenej za menu euro, sa použije kurz, za ktorý bola táto mena zakúpená, alebo referenčný kurz v deň uzavretia obchodu.

Na úhradu záväzku rovnakej cudzej meny v hotovosti alebo z devízového účtu sa použije cena zistená váženým aritmetickým priemerom alebo cena zistená spôsobom, keď prvá cena na ocenenie prírastku cudzej meny v eurách sa použije ako prvá cena na ocenenie úbytku cudzej meny v eurách.

Na ocenenie pohľadávky a záväzkov v cudzej mene spojených s účtovaním poskytnutého alebo prijatého preddavku v cudzej mene sa použije kurz v čase prijatia alebo poskytnutia preddavku.

Účtovná jednotka by mala problematiku požitia kurzov upraviť vo svojom vnútornom účtovnom predpise (napr. aký kurz použije na príjem cudzej meny do pokladnice, pri výdaji z pokladnice, prípadu a pod.).

Podľa § 36 ods. 6 zákona o cestovných náhradách sa pri vyúčtovaní cestovných náhrad a prepočte stravného z cudzej meny na euro a naopak použije referenčný výmenný kurz vyhlásený Európskou centrálnou bankou („ECB“) alebo Národnou bankou Slovenska („NBS“) platný k prvému dňu v mesiaci v ktorom sa pracovná cesta začala.

Toto ustanovenie zákona sa vzťahuje iba na prípady, kedy sa zamestnanec so zamestnávateľom dohodnú na poskytnutí preddavku na stravné v inej mene ako je mena ustanovená pre danú krajinu a pri vyúčtovaní náhrad pri prepočte sumy stravného ustanoveného v eurách na cudziu menu a naopak, ako aj pri prepočte sumy stravného ustanoveného v cudzej mene na inú cudziu menu (napr. ak sa zamestnanec a zamestnávateľ dohodli, že nárok na stravné pri vykonaní pracovnej cesty do Českej republiky bude poskytnutý v eurách a nie v českých korunách, alebo ak zamestnanec vykoná služobnú cestu do Českej republiky a Švajčiarska a nárok na stravné v Českej republike sa prepočíta z českej koruny na švajčiarske franky). V tomto prípade dochádza k „rozporu“ medzi ustanoveniami zákona o cestovných náhradách a zákona o účtovníctve, v otázke použitia platného kurzu na prepočet cudzej meny na euro a opačne, prípadne medzi dvomi cudzími menami navzájom. V takomto prípade sa uplatní zásada „Lex specialis derogat legi generali“, čo znamená, že prednosť má špeciálny právny predpis pred všeobecným, teda zákon o cestovných náhradách je „nadradený“ zákonu o účtovníctve. To znamená, že v spomínaných prípadoch sa použije kurz platný v prvý deň mesiaca kedy sa služobná cesta alebo iná skutočnosť zakladajúca nárok na stravné začala v zmysle zákona o cestovných náhradách a nie kurz platný v deň predchádzajúci dňu uskutočnenia účtovného prípadu, v zmysle zákona o účtovníctve.

#### **Príklad:**

Zamestnanec účtovnej jednotky ABC je vyslaný na služobnú cestu do Prahy v trvaní 1 dňa a z Prahy odlieta na druhý deň do Londýna, odkiaľ sa potom vracia letecky na Slovensko priamym letom. Pred nástupom na pracovnú cestu mu zamestnávateľ preplatil preddavok vo výške 740,- CZK a 263,60 GBP. Po návrate z pracovnej cesty predložil zamestnanec vyúčtovanie dňa 15.1.2018:

10.1.2018 odchod zo SR – štátna hranica o 9.00 hod. – autobus. Príchod do Prahy 12.30 hod.

11.1.2018 odlet z Prahy do Londýna o 9.00 hod.

12.1.2018 Londýn

13.1.2018 odlet Londýn a prílet Bratislava o 18.00 hod.

Upozorňujeme, že kurzy cudzích mien použité v príklade sú vymyslené a nekorešponujú s platnými kurzami vyhlásenými NBS príp. ECB.

Náklady na pracovnú cestu:

Dátum	Text	Suma
10.1.2018	Cestovný lístok Bratislava - Praha	12,00 eur
10.1.2018	Praha – hotel ubytovanie bez raňajok	500,00 CZK
10.1.2018	MHD Praha	30,00 CZK
10.1.2018	Stravné Praha	600,00 CZK
10.1.2018	Vreckové 40%	240,00 CZK
11.1.2018	Praha – taxík na letisko	90,00 CZK
11.1.2018	Stravné Veľká Británia (podľa § 13 ods. 5 zákona o cestovných náhradách tu strávil viac hodín ako v Českej republike)	37,00 GBP
11.1.2018	Vreckové 40%	14,80 GBP
11.1.2018	Hotel – ubytovanie bez raňajok	160,00 GBP
11.1.2018	MHD Londýn	20,00 GBP
12.1.2018	Stravné Veľká Británia	37,00 GBP

12.1.2018	Vreckové 40%	14,80 GBP
13.1.2018	Stravné Veľká Británia	37,00 GBP
13.1.2018	Vreckové 40%	14,80 GBP

Celkové náklady na služobnú cestu sú:

Krajina	Poskytnutý preddavok	Celkové náklady	-Doplatok/+preplatok
Slovenská republika	0,00 eur	12,00 eur	-12,00 eur
Česká republika	1 340,00 CZK	1 460,00 CZK	-120,00 CZK
Veľká Británia	310,00 GBP	303,60 GBP	+6,40 GBP

Účtovanie:

Text	Suma /mena	kurz	Suma v Eur	MD	D
Príjem CZK do valutovej pokladne – z banky (kurzom banky)	1340,00 CZK	26,00 CZK/1 eur	51,54	211	261
Príjem GBP do valutovej pokladne- z banky (kurzom banky)	310,00 GBP	0,87GBP/1 eur	356,32	211	261
Výplata preddavku zamestnancovi v CZK (na základe vnútorného predpisu je použitá metóda FIFO)	1340,00 CZK	26,00 CZK/1 eur	51,54	335	211
Výplata preddavku zamestnancovi V GBP (na základe vnútorného predpisu je použitá metóda FIFO)	310,00 GBP	0,87GBP/1 eur	356,32	335	211
Náklady na SC - Slovensko	12,00 eur	xxx	12,00	512	333
Náklady na SC – Česká republika (kurz v zmysle zákona o účtovníctve – zo dňa predchádzajúceho dňu vyúčtovania)	1460,00 CZK	25,86 CZK/1 eur	56,46	512	333
Vzájomné zúčtovanie záväzku a pohľadávky voči zamestnancovi za cestu v Českej republike	1340 CZK	26,00 CZK/1 eur	51,54	333	335
Kurzový rozdiel zo vzájomného zúčtovania v preddavku a nákladov na SC v Českej republike	xxx	xxx	0,28	333	663
Doplatok za SC v CZK (kurz zo dňa predchádzajúceho dňu vyúčtovania)	120 CZK	25,86 CZK/1 eur	4,64	333	211
Náklady na SC Veľká Británia – (použitý kurz v zmysle zákona o účtovníctve – zo dňa predchádzajúceho dňu vyúčtovania)	303,60 GBP	0,886 GBP/1 eur	342,66	512	335
Príjem preplatku v GBP od zamestnanca	6,40 GBP	0,886 GBP/1 eur	7,22	211	335
Kurzový rozdiel zo zúčtovania v GBP	xxx	xxx	6,44	563	335
Doplatok za autobus - Slovensko	12,00 eur	xxx	12,00	333	211

#### Príklad:

Zamestnanec nastúpil na služobnú cestu dňa 10.2.2018. Služobná cesta sa uskutočnila 1 deň v Českej republike a 2 dni vo Veľkej Británii. Zamestnanec mal zamestnávateľom dopredu zabezpečené ubytovanie. Zamestnávateľ poskytol zamestnancovi preddavok na pracovnú cestu vo výške 300,- eur.

Nárok na stravné v Českej republike je : 600 CZK

Nárok na stravné 2 dni vo Veľkej Británii je: 2 x 37 GBP = 74 GBP

Po návrate z pracovnej cesty zamestnanec zúčtoval so zamestnávateľom poskytnutý preddavok. Keďže náklady na stravné sú po vzájomnej dohode poskytnuté zamestnancovi v mene euro, zamestnávateľ musí postupovať v zmysle § 36 ods. 6 zákona o cestovných náhradách a stravné v cudzej mene prepočíta na euro kurzom platným k 1.2.2018.

Kurz platný k 1.2.2018 sú:

1 euro = 25,494 CZK

1 euro = 0,88953 GBP

Z toho vyplýva:

600,- CZK = 23,53 eur

74,- GBP = 83,19 eur

Zamestnávateľ musí vyplatiť zamestnancovi stravné vo výške 106,72 eur ( 23,53 eur + 83,19 eur) a v tejto čiastke sa stravné aj zaúčtuje.

V tejto súvislosti upozorňujeme, že vyššie spomínané ustanovenie § 36 ods. 6 zákona o cestovných náhradách sa týka iba položky **stravné**.

Dátum: 07.02.2018

Vypracoval: Ing. Jana Hvojníková  
samostatné oddelenie legislatívy a metodiky výkazníctva verejnej správy  
tel.: 02/59 58 32 35

Schválil: Ing. Ladislav Zakhar, PhD.  
vedúci samostatného oddelenia legislatívy a metodiky výkazníctva verejnej správy  
tel.: 02/59 58 32 22

Ing. Miriam Majorová, PhD  
generálna riaditeľka sekcie štátneho výkazníctva