

Daň z příjmů

**Příspěvek 314/13.10.10 – MF předkládá stanovisko – předkladatelka doplnila příspěvek; GFŘ upraví stanovisko**

## **PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN**

### **314/13.10.10 - Cestovní náhrady zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce/pravidelného pracoviště v ČR**

*Předkládá: Dana Trezziová, daňový poradce, č. osvědčení 0007*

#### 1. Situace

Zákon o daních z příjmů neobsahuje úpravu daňového režimu cestovních náhrad zahraničního zaměstnance zahraničního zaměstnavatele v případě vyslání na zahraniční pracovní cestu do ČR či v případě místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště v ČR.

Ze znění zákona je vcelku jasná úprava pro zaměstnance českého zaměstnavatele vyslaného na zahraniční pracovní cestu, včetně daňových důsledků, které z takto vyplácených cestovních náhrad vyplývají. Nicméně není jednoznačně upraveno, že zmíněný daňový režim cestovních náhrad je do výše stanovené příslušnými zvláštními předpisy aplikovatelný i na zaměstnance zahraničního zaměstnavatele, který vykonává činnost na pracovní cestě v ČR či bylo s tímto zaměstnancem dohodnuto místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště v ČR. Tato nedostatečnost úpravy zakládá právní nejistotu. Tato problematika byla částečně již jednou na KOOV řešena, avšak ještě za použití zákona č. 119/1992 Sb. o cestovních náhradách a tehdejšího znění §6 odst. 7 písm. a) ZDP ( *Ing. Lenka Křoustková, Mgr. Ondřej Dráb, 121/25.04.06 - Náhrady cestovních výdajů a hodnota stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách, KV ze dne 28.4.2006 až*

29.6.2006 (Bulletin KDP ČR 12/2006 str. 23-29-  
<http://www.kdpcr.org/Main/Default.aspx?Template=TMMainPrivate.ascx&phContent=ArticleShow.ascx&ArtID=103391&LangID=0&mid=57&vol=2006&volnum=12>).

Cílem tohoto příspěvku je přinést řešení pro jednotlivé situace, které mohou v praxi nastat.

#### 2. Rozbor problematiky

Předpis obsahuje úpravu daňového režimu náhrad vyplácených tuzemským zaměstnavatelem zaměstnanci konajícímu práci v zahraničí. Domnívám se, že v případech zaměstnanců zahraničních, konajících práci v tuzemsku, mělo být postupováno obdobně.

#### a) Situace zaměstnance českého zaměstnavatele

Podle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též „ZDP“) se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce (dále „zákoník práce“), tj. pro zaměstnance státu, územních samosprávných celků, státních fondů, příspěvkových organizací apod.

V části sedmé, hlavě III, § 174 zákoníku práce je uvedeno, že při poskytování cestovních náhrad postupuje zaměstnavatel, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, podle části sedmé hlavy II s dále stanovenými odchylkami.

Zákoník práce je založen na principu minimálního sociálního standardu (práva zaměstnance, která musí dodržet každý zaměstnavatel) a současně je do něj promítnut ústavní princip autonomie vůle, podle kterého každý může činit, co zákon nezakazuje. Pro zaměstnavatele, který není uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, neomezuje tento předpis poskytování cestovních náhrad nad minimální práva stanovená v části sedmé zákoníku práce, a to ani co do výše ani co do druhů. Z toho je zřejmé, že pokud tento zaměstnavatel bude poskytovat svým zaměstnancům cestovní náhrady za stejných podmínek a do výše stanovené pro zaměstnance zaměstnavatele uvedeného v § 109 odst. 3 zákoníku práce, je u těchto cestovních náhrad splněna podmínka pro jejich osvobození od daně z příjmů zakotvená v § 6 odst. 7 ZDP.

V § 166 odst. 1 zákoníku práce je uvedeno, že zaměstnavatel poskytne zaměstnanci při zahraniční pracovní cestě stravné ve výši a za podmínek stanovených v § 163 pro tuzemské pracovní cesty a náhradu jízdních výdajů, jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny, výdajů za ubytování, stravovacích výdajů v cizí měně (zahraniční stravné), nutných vedlejších výdajů. Současně je v § 166 odst. 2 zákoníku práce stanoveno, že zaměstnavatel může při zahraniční pracovní cestě poskytnout zaměstnanci i další cestovní náhrady.

Vedle toho z § 172 zákoníku práce plyne, že pokud jde o výkon práce v zahraničí, tzn. v případě, že bylo sjednáno místo výkonu práce, popř. i pravidelné pracoviště mimo území České republiky, poskytne zaměstnavatel zaměstnanci cestovní náhrady za dny cesty z ČR do místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště a zpět a pokud se zaměstnancem cestuje se souhlasem zaměstnavatele i člen rodiny, poskytne zaměstnavatel zaměstnanci i náhradu prokázaných jízdních, ubytovacích a nutných vedlejších výdajů, které vznikly tomuto členu rodiny. Podle § 181 zákoníku práce nepřísluší zaměstnanci stravné za dobu pracovní cesty na území České republiky ani zahraniční stravné v zemi výkonu práce nebo pravidelného pracoviště.

Jak výše uvedeno, ze znění zákona je vcelku jasný daňový režim náhrad vyplácených českému zaměstnanci českého zaměstnavatele, pokud bude tento konat práci v zahraničí.

## b) Situace zahraničního zaměstnance

Byť není jednoznačně upraveno, že zmíněný daňový režim cestovních náhrad je do výše stanovené příslušnými zvláštními předpisy aplikovatelný i na zaměstnance zahraničního zaměstnavatele, který vykonává činnost na pracovní cestě v ČR či bylo s tímto zaměstnancem dohodnuto místo výkonu práce nebo pravidelné pracoviště v ČR, je třeba se zabývat otázkou, zda v těchto případech nemá být postupováno analogicky. Za tímto účelem je nutno vycházet nejen ze zákona o daních z příjmů, ale i z obecných zásad právních, z přímého účinku práva EU a postupovat při výkladu práva tak, aby výklad byl ústavně konformní a v souladu s mezinárodními smlouvami, kterými je ČR vázána. Obdobně se může jednat o zahraničního zaměstnance českého zaměstnavatele (např. při změně místa výkonu práce z organizační složky v zahraničí do ČR) nebo i českého zaměstnance zahraničního zaměstnavatele (např. v případě změny místa výkonu práce ze zahraničí do organizační složky v ČR). Pro zjednodušení je použit dále v textu „zahraniční“ zaměstnanec a „zahraniční“ zaměstnavatel.

### 1) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR dle dikce zákona o daních z příjmů

Ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP obsahuje zásadu, podle které se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše regulované zvláštním právním předpisem (tj. soubor norem určitého právního řádu, který obsahuje regulaci cestovních náhrad vyplácených zaměstnancům), přičemž odkaz na zvláštní právní předpis je uveden v poznámce pod čarou, podle které jde například o vymezenou část zákoníku práce.

Přestože jsme toho názoru, že zákonodárce měl na mysli české právní předpisy, bylo by možné připustit i aplikaci zahraničních předpisů, podle kterých jsou zahraničním zaměstnancům vypláceny cestovní náhrady a tyto předpisy jsou zvláštním právním předpisem ve smyslu ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Česká republika je povinna podle našeho názoru reflektovat existenci a závaznost právních předpisů zahraničních právních řádů v případech, kdy tyto objektivně zavazují subjekty podrobené daňové suverenitě ČR, tj. kdy dopadají na jejich práva a povinnosti a tvoří základ pro skutkovou situaci, ve které je zdaňování v jurisdikci ČR následně prováděno. Analogii tohoto postupu lze nalézt např. ve vyloučení účinků insolvenčního zákona (ČR) v případech, kdy dlužník je vázán zahraničním předpisem upravujícím jeho právní postavení účastníka zahraničního platebního systému nebo systému vyrovnání. Insolvenční zákon zde vychází ze stejné logiky. Uvedené je i v souladu s logikou náhledu Mezinárodního soudního dvora v Haagu („soud“), podle kterého jsou předpisy jiného právního řádu nežli toho, který je soudem aplikován, považovány za „skutkové okolnosti“, tj. účinně vstupují do právní úvahy soudu. Od zahraničních předpisů by nemělo být ze všech výše uvedených důvodů abstrahováno. Opačným výkladem by totiž byla mj. porušení zásada autonomie vůle promítající se do výše cit. ust. zákoníku práce a potažmo ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

## 2) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR v logice obecných zásad právních

Obecná zásada rovného zacházení a zákazu diskriminace osob nacházejících se ve srovnatelné situaci se do daňového práva promítá v podobě tzv. zásady srovnatelnosti situací. Z těchto zásad vyplývá, že osobám nacházejícím se ve srovnatelné situaci musí právo poskytnout stejné nebo obdobné postavení, tj. srovnatelný soubor subjektivních práv a povinností. Subjektu tedy nemůže být ukládána povinnost nebo zdaňován příjem, pokud jinému subjektu ve srovnatelné situaci taková povinnost ukládána není nebo jehož příjem zdaňován není.

Zahranichní zaměstnanec vykonávající činnost v ČR je zpravidla ve srovnatelné situaci jako zaměstnanec český, vykonávající činnost v zahraničí. Rozhodným kritériem srovnání je charakteristika závislé činnosti, tj. charakter právního vztahu mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem. Pokud u českého zaměstnance daň uplatňována není, nelze ji uplatnit u zaměstnance zahraničního, zejména pak v situaci, jako je situace popisovaná, kdy zákon rozdílný postup u českého a zahraničního zaměstnance výslovně nepředpokládá. Jednostranný výklad v neprospěch pouze některých subjektů by byl svévolnou protiústavní dezinterpretací nepřipustně prolamující právní jistotu, nadto dovozováním daňové povinnosti nad rámec povinnosti zákonem stanovené.

## 3) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR v logice judikatury NSS

Podle judikatury NSS náhrady, které nevnáší do majetkové sféry subjektu navýšení majetku, nemohou být předmětem daně, včetně cestovních náhrad, jelikož nejsou ani příjmem ani výdajem zaměstnance, ale tyto náhrady jsou výdajem zaměstnavatele. Podle NSS *„...náklady, které vznikají zaměstnancům v souvislosti s výkonem práce, nese zaměstnavatel. Tuto zásadu obecně vyjadřuje nyní např. §2 odst. 4 zákoníku práce (č. 262/2006 Sb.). Pokud tedy při výkonu práce nebo v souvislosti s ním vzniknou zaměstnanci výdaje, má zaměstnavatel povinnost tyto (za zákonem stanovených podmínek) zaměstnanci nahradit.“* (čj. 5 Afs 68/2007-121).

## 4) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR interpretována v souladu s právem EU

S ohledem na směrnici 96/71/ES (dále jen „Směrnice“), podle níž se práce řídí právními předpisy země, do které je pracovník vyslán a ve které je zakotven zákaz diskriminace v případě vyslání pracovníků v rámci poskytování služeb (tj. včetně mezinárodního pronájmu pracovní síly), lze konstatovat, že zahraniční zaměstnanec zahraničního zaměstnavatele z EU vyslaný do ČR na pracovní cestu či v případě stanovení jeho místa výkonu práce/ pravidelného pracoviště v ČR má nárok na obdobné náhrady jako český zaměstnanec vyslaný českým zaměstnavatelem do zahraničí na zahraniční pracovní cestu nebo se stanoveným místem výkonu práce/ pravidelného pracoviště v zahraničí. Ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) ZDP pak u tohoto zahraničního zaměstnance nejsou tyto cestovní

náhrady do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem (tj. náhrady stanovené pro zahraniční pracovní cestu nebo pro výkon práce v zahraničí) předmětem daně z příjmů fyzických osob. Opačný výklad by byl v rozporu se Směrnicí.

Zdanění cestovních náhrad zahraničních zaměstnanců by bylo ostatně opatřením způsobilým omezit volný pohyb pracovníků mezi členskými státy. Zdanění náhrad by bylo zakázanou potenciální překážkou volného pohybu, přesněji *skutečnou překážkou volného pohybu pracovníků* ve smyslu judikatury Soudního dvora, jelikož by mohlo odrazovat dotčené osoby z jiných členských států od toho, aby přijali nabídku práce s místem výkonu v České republice. Viz analogicky např. rozsudek Soudního dvora ze dne 11. ledna 2007 ve věci C-208/05 *ITC*, Sb. rozh. s. I-181, podle kterého „vnitrostátní předpisy, které pracovníkovi, který je příslušníkem určitého členského státu, brání nebo ho odrazují od toho, aby opustil stát svého původu za účelem výkonu svého práva na volný pohyb, tvoří překážky této svobody, i když jsou používány nezávisle na státní příslušnosti dotčených pracovníků“.

Výklad zákona, který by zdanění náhrad dovedl, by byl v rozporu nejen se sekundárním, ale i s primárním právem EU, a to s přímým účinkem svobody volného pohybu pracovníků (povinnost odstranit překážky volného pohybu) i účinkem nepřímým (povinnost výkladu ZDP *eurokonformně*). V daném případě text zákona eurokonformnímu výkladu nebrání, jak výše uvedeno (viz ad 1). Všechny státní orgány jsou proto povinny interpretovat předpis tak, aby svobodě volného pohybu pracovníků bráněno nebylo.

5) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR z pohledu mezinárodního práva

Výše uvedený výklad nachází další právní základ pro zaměstnance ze zemí, se kterými ČR uzavřela smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. Mezinárodní smlouvy o dvojím zdanění zpravidla obsahují ustanovení o zákazu diskriminace uplatněním zásady srovnatelnosti situací. Příkladem je smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku, publikovaná pod č. 257/1993 Sb., která v článku 24 stanoví, že státní příslušníci jednoho smluvního státu nebudou podrobena v druhém smluvním státě žádnému zdanění nebo povinností s ním spojeným, které jsou jiné nebo tíživější než zdanění a s ním spojené povinnosti, kterým jsou nebo mohou být podrobena státní příslušníci tohoto druhého státu, kteří jsou ve stejné situaci. Nutnost objektivního uplatnění uvedené zásady akcentoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku čj. NSS2 Afs 79/2007 – 51, ve kterém uvedl: „*Toto ustanovení se bez ohledu na (vymezení obsažené ve smlouvě) uplatní rovněž na osoby, které nejsou rezidenty jednoho nebo obou smluvních států. Na základě tohoto ustanovení mají v daňové rovině zaměstnanci stěžovatele právo na náhrady za stejných podmínek jako zaměstnanci čeští, tedy tak, jak bylo uvedeno výše. Správce daně byl tudíž povinen cestovní výdaje zohlednit a nezatěžovat daní z příjmu, pokud to zákon výslovně zakazuje*“.

Obdobnou nebo shodnou právní úpravu obsahuje řada dalších mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, kterými je ČR vázána na základě čl. 1 odst. 2 Ústavy ČR. Všechny orgány ČR jsou vázány ke konformnímu výkladu zákona o daních z příjmů.

6) Náhrada vyplacená zahraničnímu zaměstnanci vykonávajícímu práci v ČR z pohledu minimálního sociálního standardu chráněného pracovněprávní úpravou

Podle našeho názoru zvláštní předpis ve smyslu ust. § 6 odst. 7 ZDP (tj. např. zákoník práce nebo předpis zahraniční) určuje minimální sociální standard, který zaměstnanci nezpochybnitelně a s konečnou platností náleží a který proto není co do zvláštním předpisem regulovaného rozsahu a výše předmětem zdanění u zaměstnance.

## ZÁVĚR

Podle našeho názoru tedy v případě, kdy zahraniční zaměstnavatel vysílá svého zaměstnance na pracovní cestu do ČR, náhrady cestovních výdajů, jako např. jízdné k návštěvě člena rodiny, náhrady za ubytování, které zaměstnanec vynaložil v souladu s podmínkami zahraniční cesty a náhrady nutných vedlejších výdajů a stravné jsou z hlediska daňového v režimu cestovních náhrad podle § 6 odst. 7 písm.

a) ZDP. Obdobně pokud zahraniční zaměstnavatel se dohodl se svým zahraničním zaměstnancem, že místo výkonu práce tohoto zahraničního zaměstnance či jeho pravidelné pracoviště bude v ČR, bude bez ohledu na způsob vyslání/přidělení zahraničního zaměstnance do ČR (např. dodávka služeb prostřednictvím tohoto zaměstnance, mezinárodní pronájem pracovní síly apod.) plnění ve formě (např. náhrady za dny cesty ze zahraničí do místa výkonu práce nebo pravidelného pracoviště v ČR a zpět, včetně náhrad za člena rodiny pokud se zaměstnancem cestuje se souhlasem zaměstnavatele, apod.) považováno za cestovní náhrady, která není dle §6 odst. 7 písm. a) ZDP předmětem daně z příjmů u zaměstnance a to do výše a v rozsahu tzv. minimálního sociálního standardu daného příslušnými předpisy.

Toto podpořeno různými metodami výkladu a ověřeno použitím různých kriterií, jak plyne z výše uvedeného rozboru. Navrhujeme proto formulovat závěr KOOV takto:

Stejný daňový režim cestovních náhrad, který vyplývá z právních předpisů pro zaměstnance českého zaměstnavatele v případě jeho vyslání na zahraniční pracovní cestu či v případě stanovení místa výkonu práce /pravidelného pracoviště v zahraničí, lze aplikovat i na zaměstnance zahraničního zaměstnavatele, který vykonává závislou činnost v ČR a to jak v případě vyslání tohoto zahraničního zaměstnance do ČR na zahraniční pracovní cestu, či vyslání zahraničního zaměstnance do ČR v případě stanovení místa výkonu práce / pravidelného pracoviště v ČR a to formou mezinárodního pronájmu pracovní síly i v systému dodávky služeb zahraničním dodavatelem českému subjektu prostřednictvím zahraničních zaměstnanců apod. Za těchto okolností by i v těchto posledně

jmenovaných případech byly cestovní náhrady poskytované zaměstnancům jejich zahraničním zaměstnavatelem posuzovány z hlediska daňového tak, jak vyplývá z § 6 odst. 7 ZDP, tzn., že do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem platným v ČR by nebyly předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti.

### Návrh řešení

Po projednání na Koordinačním výboru doporučuji příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí vhodným způsobem publikovat.

### **Stanovisko MF:**

Stanovisko MF k této problematice bylo předáno KV KDP již v roce 2006. Jednalo se o příspěvek č. 121/25.04.06, který byl tehdy projednán také s legislativním odborem MF (odbor 29). Opětovně konstatujeme, že ZDP v § 6 odst. 7 písm. a) neupravuje podmínky pro poskytování cestovních náhrad, jejich výši či nároky a u zahraničního zaměstnance neblokuje ani aplikaci zahraničních právních předpisů pro poskytování cestovních náhrad. Pouze stanoví, do jaké výše nejsou cestovní náhrady u zaměstnance předmětem daně, pokud jeho příjmy ze závislé činnosti podléhají zdanění v ČR.

V této souvislosti nadále trváme na stanovisku odsouhlaseném legislativním odborem MF, že formulace v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, cit.: „do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem“, znamená vždy pouze a jen český zvláštní právní předpis. Pokud je tedy úmyslem zákonodárce vztáhnout konkrétní ustanovení tuzemského ZDP i na zahraniční zvláštní právní předpis, pak je nutno tuto skutečnost výslovně v textu zákona nebo v odkazu pod čarou uvést. Podle našeho názoru by pro možnou aplikaci zahraničních předpisů při poskytování cestovních náhrad muselo být v ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP výslovně uvedeno, že předmětem daně nejsou jak náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené zvláštním předpisem (§ 109 odst. 3 zákoníku práce), tak i „obdobná plnění do výše stanovené v zahraničních právních předpisech“.

Souhlasíme s tím, že poznámka pod čarou ve výše cit. ustanovení nemá normativní charakter. V této poznámce je slovem „například“ pouze vyjádřen princip, že je nutno akceptovat nejen platný tuzemský zvláštní právní předpis o cestovních náhradách (zákoník práce), ale i navazující tuzemské právní předpisy, např. vyhlášku č. 462/2009 Sb., nařízení vlády č. 62/1994 Sb. atd. Zmíněná poznámka pod čarou rozhodně ale nezakládá princip, že v úvahu pro vyloučení částky cestovních náhrad ze zdanění (z předmětu daně) u zaměstnance přicházejí v úvahu i jiné než české právní předpisy v oblasti cestovních náhrad.

Argumentace uvedená pod bodem 5. týkající se aplikace mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění je zcela irelevantní a předmětné ustanovení mezinárodních smluv nebylo správně pochopeno. Česká republika v daném

kontextu zcela jistě uplatňuje naprosto stejný daňový režim u českého státního příslušníka, který je rezidentem Slovenské republiky, a slovenského státního příslušníka, který je také rezidentem Slovenské republiky. Upozorňujeme, že v předloženém příspěvku předkladatelka cituje ustanovení smlouvy, ale asi nedopatřením vypustila slovní spojení „zejména s ohledem na rezidenci“. Takže tato argumentace nemá v předmětné věci žádné opodstatnění a je zcela zbytečná.

Dále poznamenáváme, že podle § 6 odst. 9 písm. f) ZDP jsou veškeré příjmy ze závislé činnosti vykonávané zahraničním zaměstnancem na území ČR pro zahraničního zaměstnavatele zcela od daně osvobozeny v případě, že se na území ČR nezdržuje déle než 183 dnů.

V příspěvku je dále výslovně zmíněna situace mezinárodního pronájmu pracovní síly. Není nám známo, že by u této problematiky došlo k nějaké změně v dříve prezentovaných stanoviscích. Tzn., že u pronajatých zahraničních zaměstnanců je třeba na všechny jejich příjmy (včetně cestovních náhrad, resp. tzv. zahraničních diet) plynoucí jim od jejich formálně právního zahraničního zaměstnavatele pohlížet tak, jako kdyby byly vyplaceny tuzemským ekonomickým (skutečným) zaměstnavatelem. Skutečnost je totiž taková, že je tento tuzemský ekonomický zaměstnavatel do ČR na žádnou zahraniční pracovní cestu do místa výkonu práce, tj. jak je výslovně uvedeno v příspěvku „formou pronájmu pracovní síly“, resp. „v systému dodávky služeb zahraničním dodavatelem českému subjektu prostřednictvím zahraničních zaměstnanců“, nevyslal. Proto nelze na tyto zahraniční diety plynoucí od formálně právního (vysílajícího) zaměstnavatele pohlížet jako na příjem, který je u těchto pronajatých zahraničních zaměstnanců vyloučen z předmětu daně podle § 6 odst. 7 písm. a) ZDP. Vyloučeny z předmětu daně jsou jen dle cit. ustanovení náhrady cestovních výdajů plynoucí tomuto zaměstnanci v souvislosti s výkonem závislé činnosti u tuzemského ekonomického zaměstnavatele.

### **Doplnění příspěvku v otázce cestovních náhrad u mezinárodního pronájmu pracovní síly**

Po projednání příspěvku na jednání koordinačního výboru dne 1.12.2010 děkujeme za souhlasné stanovisko k uvedenému příspěvku a pro úplnost uvádíme ještě doplnění k otázce cestovních náhrad u mezinárodního pronájmu pracovní síly, tak, aby se vyjasnil poslední odstavec stanoviska MF.

Vycházíme z toho, že v systému tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se jedná o cestovní náhrady zaměstnance, jehož právní zaměstnavatel je mimo území České republiky („agentura práce“) a uživatelem této pracovní síly je tuzemský subjekt. Z hlediska platných ustanovení obchodního zákoníku a zákona o zaměstnanosti lze tento vztah považovat za vztah mezi agenturou práce na jedné straně a uživatelem pracovní síly na straně druhé. Podle stanoviska MPSV ze dne 27. června 2006 č.j. 15/68922/2006-151) ponechává zákoník práce agentuře práce jako zaměstnavateli na jedné straně a uživateli na straně druhé široké možnosti pro smluvní úpravu podmínek, za kterých bude zaměstnanec u uživatele

práci vykonávat a pro nároky zaměstnance budou rozhodující podmínky, na kterých se dohodne s agenturou práce.

MPSV např. ve svém výše citovaném stanovisku připouští, že agentura práce sjedná se zaměstnancem místo výkonu práce tak, aby se shodovalo s místem výkonu práce u uživatele. Místo výkonu práce pak je určující pro zahájení případných pracovních cest zaměstnance konaných z místa výkonu práce. Obecně tedy souhlasíme s MF, že pobyt zaměstnance ve sjednaném místě výkonu práce u uživatele není pracovní cestou.

Lze proto shrnout, že náhrady cestovních výdajů, které souvisí s výkonem práce zaměstnance v systému tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly, a které nese na základě smluvního ujednání jedna nebo druhá strana smluvního vztahu (zaměstnavatel a uživatel) anebo se podle specifického ujednání ve smlouvě o ně podělí, jsou dvojího charakteru:

1. část je za cestu do místa výkonu práce a zpět podle § 172 a 181 zákoníku práce. Toto místo výkonu práce, popřípadě i pravidelné pracoviště, které bylo se zaměstnancem sjednáno mimo území státu sídla jeho zaměstnavatele je
2. část za cesty z místa výkonu práce, které tomuto zaměstnanci bylo jeho zahraničním zaměstnavatelem určeno u uživatele této pracovní síly v ČR, pokud je zaměstnanec z tohoto místa výkonu práce vysílán na tuzemskou nebo zahraniční pracovní cestu.

Podle citovaného stanoviska MPSV může agentura práce ve smlouvě s uživatelem přenést na uživatele i pravomoc při určování podmínek výkonu práce (včetně vysílání na pracovní cesty) a úhradu cestovních náhrad. Uhrazené cestovní náhrady jsou pak jednoznačně náklady práce, které si uživatel odečítá ze základu daně z příjmů. Agentuře práce v této oblasti žádné výdaje nevzniknou (nemůže tedy s nimi ani kalkulovat ve zprostředkovatelské odměně). Druhou krajní mezí může být případ, kdy o podmínkách výkonu práce, včetně vysílání na pracovní cestu, rozhoduje uživatel, který předává pouze podklady agentuře práce a ta pak uspokojuje nároky zaměstnance a nese náklady s pracovními cestami zaměstnance spojené, které si pak promítne při stanovení základu daně z příjmů a může jejich úhradu požadovat od uživatele např. jako součást zprostředkovatelské odměny. Pro uživatele se pak takto hrazená částka také stane nákladem práce a promítá se do základu daně z příjmů.

Podle názoru MPSV publikovaného ve výše citovaném stanovisku se lze v praxi setkat s celou škálou možností smluvního ujednání mezi zaměstnancem a agenturou práce a mezi agenturou práce a uživatelem, které pak mají také vliv na nároky zaměstnance v oblasti cestovních náhrad a jejich uspokojování.

Obecně lze konstatovat, že agentura práce obvykle sjedná (popř. smluvně změní) se zaměstnancem místo výkonu práce tak, aby se shodovalo s místem výkonu práce u uživatele. Agentura práce pak vysílá svého zaměstnance k uživateli do ČR, kde má zaměstnanec nově místo výkonu práce. V duchu výkladu MPSV lze

mezi agenturou práce a uživatelem dohodnout, že cestovní náhrady vyplácené agenturou práce zaměstnanci za cestu do místa výkonu práce v ČR bude hradit vysílající (právní) zaměstnavatel (agentura práce) a cestovní náhrady související s pracovními cestami z místa výkonu práce určeného v ČR pak český uživatel této pracovní síly, který tohoto „najatého“ zaměstnance na pracovní cestu vysílá. V jiném případě lze pak na základě dohody dospět např. i k řešení, že veškeré cestovní náhrady ponese jedna nebo druhá strana tohoto smluvního vztahu, tj. zcela agentura práce anebo zcela uživatel.

Jak vyplývá z výkladu MPSV mohou být mezi těmito případy i další kombinace, které vyhovují smluvním stranám. Z pohledu dodržování daňových předpisů je důležité, aby zaměstnanci nebyly poskytnuty duplicitně cestovní náhrady, tj. např. za stejnou pracovní cestu cestovní náhrady jak agenturou práce tak i uživatelem a pokud by k tomu došlo, byly by nadlimitní náklady zdanitelným příjmem zaměstnance a jejich daňové ošetření z pohledu agentury práce či uživatele by bylo nutné dále revidovat, zejména dle smluvního ujednání mezi agenturou a uživatelem.

Za situace, kdy bude smluvně dohodnuto, že cestovní náhrady ponese český uživatel pracovní síly a cesta ze zahraničí do místa výkonu práce bude předběžně uhrazena zahraniční agenturou práce, která pak v souladu s uvedeným smluvním ujednáním tyto částky cestovních náhrad českému uživateli přefakturuje, pak tato částka přefakturovaných cestovních náhrad nebude u českého uživatele předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti ve smyslu ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) ZDP, přestože i tato částka bude příjmem zaměstnance ve smyslu § 6 odst. 2 ZDP.

#### Příklad 1:

Slovenská agentura práce vyšle slovenského zaměstnance k uživateli do ČR a smluvní ujednání s českým uživatelem této pracovní síly je takové, že cestovní náhrady za cestu do místa výkonu práce u českého uživatele uhradí zaměstnanci agentura práce a cestovní náhrady za cesty konané z místa výkonu práce v ČR bude hradit zaměstnanci uživatel, nebo může sjednat, že na uživatele přenesou i cestovní náhrady, které za cestu do ČR zaplatila zaměstnanci sama. V obou případech nebudou u zaměstnance uhrazené náhrady cestovních výdajů spojené s výkonem práce v zahraničí (a to jak cestovní náhrady dle § 172 zákoníku práce, tak i další cestovní náhrady za tuzemské či pracovní cesty z místa výkonu práce v ČR) považovány za příjmy ze závislé činnosti zaměstnance ve smyslu ust. § 6 odst. 7 písm. a) ZDP cestovní náhrady do výše stanovené nebo umožněné zvláštními právními předpisy platnými v ČR.

Ujednání mezi oběma smluvními stranami může být dále i takové, že všechny náklady vynaložené na cestovní náhrady při pracovních cestách – a to jak za cestu do místa výkonu práce v ČR tak i za pracovní cesty z místa výkonu práce v ČR – ponese slovenská agentura a k tomu účelu jí český uživatel předá podklady týkající se pracovních cest pro uživatele z místa výkonu práce a ta podle nich nároky zaměstnance uspokojí.

#### Příklad 2:

Vietnamská agentura práce vyšle Vietnamce do ČR, tento zaměstnanec dostane od ní letenku a vedle toho mu přizná peněžní kompenzaci zvýšených životních nákladů (které budou do výše dle nařízení vlády č. 62/1994 Sb., o poskytování náhrad některých výdajů zaměstnancům rozpočtových a příspěvkových organizací s pravidelným pracovištěm v zahraničí). Podle smlouvy mezi vietnamskou agenturou práce a českým uživatelem pracovní síly bude v tomto případě hradit agentura práce cestovní náhrady vynaložené za cesty zaměstnance do ČR a náhrady za zvýšené životní náklady a český uživatel bude hradit cestovní náhrady na pracovní cesty, které bude tento zaměstnanec konat z místa výkonu práce u uživatele, tj. sjednaného v ČR.

Dohodnout lze také, že český uživatel ponese v daném případě i náhrady cestovních výdajů včetně náhrady zvýšených životních nákladů související s cestou do ČR a jako takové je bude mít v nákladech na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

V obou uvedených případech, kdy je český zaměstnavatel zavázán smluvně platit cestovní náhrady, nebude z hlediska daně z příjmů fyzických osob u „najatého zaměstnance“ předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti částka zaměstnanci příslušejících cestovních náhrad (jak podle § 172 a 181 zákoníku práce, tak i podle ostatních ustanovení zákoníku práce a dalších zvláštních právních předpisů) a to do výše stanovené nebo umožněné zvláštními předpisy platnými v ČR.

Stejně tak by bylo možno smluvně přenést všechny náklady na náhrady cestovních výdajů tohoto zaměstnance na vietnamskou agenturu práce. Český uživatel této pracovní síly by pak v nákladech neměl náklady na cestovní výdaje „najatého zaměstnance“, neboť agentura práce by mu uhradila i ty, které příp. předběžně vynaložil např. za pracovní cesty „najatého zaměstnance“ z místa výkonu práce v ČR.

#### **Stanovisko Generálního finančního ředitelství:**

Nadále trváme na již dříve projednaných závěrech KV KDP k uvedenému příspěvku a k předloženému doplnění příspěvku předkladatele sdělujeme:

Cestovní náhrady za cestu pronajatého zaměstnance z místa jeho bydliště (popř. z místa sídla agentury práce) do sjednaného místa výkonu práce u uživatele (tzv. ekonomického zaměstnavatele) v ČR je nutno, bez ohledu na smluvní podmínky mezi agenturou práce a českým uživatelem této pracovní síly, považovat za příjem dle § 6 odst. 2 ZDP. Tyto cestovní náhrady nespadají do definice uvedené v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP.

Odvolávka na § 172 zákoníku práce není dle našeho názoru relevantní vzhledem k tomu, že toto ustanovení se vztahuje na pracovní cesty z České republiky do zahraničí a nikoli opačně.

K uváděnému výkladu MPSV týkajícímu se agenturního zaměstnávání jsme toho názoru, že uvedený výklad MPSV k cestovním náhradám poskytovaným v rámci tzv. agenturního zaměstnávání nelze aplikovat na cestovní náhrady poskytnuté

agenturou práce (tzv. jeho právním zaměstnavatelem mimo území ČR) při tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly u zaměstnavatele v České republice.

Z důvodů vyjasnění situace, která nastává při mezinárodním pronájmu pracovní síly, rozebíráme níže charakteristiky agenturního zaměstnávání tuzemskou agenturou práce a zaměstnávání při tzv. mezinárodním pronájmu pracovní síly.

Je třeba rozlišit dvě základní situace, a to agenturní zaměstnání v tuzemsku a mezinárodní pronájem pracovní síly.

### **Ad) TUZEMSKÉ AGENTURNÍ ZAMĚŠTNÁVÁNÍ**

V případě agenturního zaměstnávání podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZOZ), může agentura práce (AP) ve smyslu tohoto zákona své kmenové zaměstnance dočasně přidělit k výkonu práce k jinému zaměstnavateli – uživateli na základě dohody uzavřené mezi AP a uživatelem.

Zaměstnanci AP, která je daňovým rezidentem ČR, vykonávají sice na základě dočasného přidělení práci podle pokynů uživatele, v jeho prostorách apod., nadále však zůstávají kmenovými zaměstnanci AP, která je nadále povinna podle zákoníku práce dočasně „uvolněným“ pracovníkům vyplácet mzdu za práci provedenou u uživatele. AP má přitom povinnost tuto mzdu – příjem ze závislé činnosti zdanit. AP se tak nemůže smluvně s uživatelem zprostit poskytování mzdy dočasně uvolněným zaměstnancům za vykonanou práci a v této souvislosti též povinností plátce daně podle § 38h až § 38l zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP).

Při tuzemském agenturním zaměstnávání je zaměstnavatelem a plátcem daně agentura práce. Místo výkonu práce zaměstnanců je v místě sídla agentury práce (pokud není smluvně dohodnuto jinak, např. dle § 34 odst. 2 zákoníku práce). V zásadě však musí být dodrženo pravidlo, že zaměstnanci nesmí být poskytnuty dvojí náhrady za tytéž dny. Jakákoli pracovní cesta, na kterou je zaměstnanec vyslán svým zaměstnavatelem (= agenturou práce), spadá do kategorie služebních cest a cestovní náhrady se tudíž nezdaňují v režimu § 6 ZDP.

### **Ad) MEZINÁRODNÍ PRONÁJEM PRACOVNÍ SÍLY**

U tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly se jedná o vztah mezi daňovým nerezidentem, formálně právním zaměstnavatelem – pronajímatelem pracovní síly, a daňovým rezidentem ČR – uživatelem pracovní síly, tzv. ekonomickým zaměstnavatelem, kterému jsou kmenoví pracovníci formálně právního zaměstnavatele pronajati na práci v České republice.

Tuto situaci řeší ZDP v § 6 odst. 2, který mj. stanoví, že **zaměstnavatelem** je i poplatník uvedený v § 2 odst. 2 nebo v § 17 odst. 3, 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**. Z uvedeného ustanovení je jednoznačné, že ZDP přiznává zahraničním pracovníkům pronajatým českým rezidentům pro účely ZDP statut zaměstnance.

Formálně právní zaměstnavatel práci pronajatých pracovníků sám neřídí, nezodpovídá za ni, nepřivlastňuje si a nepředává její výsledky. Příjem vyplácený pronajatým pracovníkům, který je obvykle součástí úhrady vyplácené pronajímateli, je chápán jako příjem vyplácený ekonomickým zaměstnavatelem. Veškeré povinnosti plátce daně podle § 38h až § 38l ZDP má k příjmům, které dostávají jemu pronajatí pracovníci prostřednictvím pronajímatele, uživatel pracovní síly, tj. český daňový rezident jako tzv. ekonomický zaměstnavatel.

Při mezinárodním pronájmu pracovní síly, kdy zahraniční agentura pro daňové účely není plátcem příjmu zaměstnance ani plátcem daně v ČR a její sídlo není místem výkonu práce zaměstnance, je situace z výše naznačených důvodů odlišná od situace tuzemské agentury práce. Místo výkonu práce je u tzv. ekonomického zaměstnavatele v ČR, který je zároveň plátcem daně a plátcem příjmů zaměstnance (viz § 6 odst. 2 ZDP). Na základě výše uvedeného a rovného přístupu lze v tomto případě za zaměstnancovy služební cesty (za které mu náleží nezdanitelné cestovní náhrady) považovat veškeré pracovní cesty, na něž je vyslán svým zaměstnavatelem (= tzv. ekonomickým zaměstnavatelem). Cestu do určeného místa výkonu práce od zahraniční agentury práce naopak nelze do kategorie služebních cest z pohledu českého ekonomického zaměstnavatele zahrnout.

U tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly pak tedy mají pronajatí zaměstnanci – daňoví nerezidenti – z hlediska zdanění jejich příjmů za práci u ekonomického zaměstnavatele stejná práva jako jeho kmenoví zaměstnanci – rezidenti ČR. I u těchto pracovníků se ustanovení § 6 odst. 7, 8 a 9 ZDP použijí stejně, tj. příslušná plnění vedle mzdy jsou i u nich vyjmuta z předmětu daně a od daně osvobozena za stejných podmínek jako u ostatních kmenových zaměstnanců ekonomického zaměstnavatele. Pronajatí zaměstnanci mohou v ČR u ekonomického zaměstnavatele při splnění zákonných podmínek podepsat prohlášení poplatníka podle § 38k ZDP a také požádat po uplynutí zdaňovacího období o roční zúčtování záloh. Jen vybrané slevy na dani podle § 35ba ZDP, daňové zvýhodnění na vyživované dítě (děti) a počínaje rokem 2011 i všechny nezdanitelné části základu daně mohou tito poplatníci uplatnit výlučně v daňovém přiznání za podmínky, že ze všech jejich zdanitelných příjmů nejméně 90 % má zdroj na území ČR. Tzn., že pronajatí zaměstnanci – daňoví nerezidenti – nejsou v ČR z titulu svého výkonu práce u ekonomického zaměstnavatele daňově diskriminováni.

V případě, že ekonomický zaměstnavatel vyšle své zaměstnance – ať již daňového rezidenta či nerezidenta – na služební cestu související s výkonem jejich práce, nejsou tyto cestovní náhrady, bez ohledu na statut rezidence, zdaňovány.

Mezinárodní pronájem pracovní síly nelze zaměňovat s agenturním zaměstnáváním v rámci České republiky, kterého se týkalo také v příspěvku KV KDP zmiňované stanovisko MPSV, a to vzhledem k výše uvedenému.

Z uvedeného vyplývá, že GFŘ nesouhlasí se závěrem navrženým předkladatelem a věcně se ztotožňuje s dřívějšími stanovisky, která vydalo MF a která byla prezentována na předchozích jednáních KV KDP.