

13. 9. 2023

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

Cestovní náhrady při dočasném přidělení zaměstnanců do zahraničí

Na základě dohody mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem lze zaměstnance dočasně přidělit k jinému zaměstnavateli, a to jak v rámci České republiky, tak i do zahraničí. To je v praxi hojně využíváno mezi společnostmi ze stejné skupiny, které mohou tímto způsobem efektivně rozložit pracovní síly svých zaměstnanců.

Kromě uzavření zvláštní písemné dohody o dočasném přidělení se zaměstnancem, která musí obsahovat celou řadu náležitostí[1], musí zaměstnavatel také myslet na náhradu cestovních výdajů, která dočasně přidělenému zaměstnanci v případě dočasného přidělení ze zákona náleží.

Tento článek se zabývá některými aspekty náhrady cestovních výdajů zaměstnanců zaměstnavatelů v podnikatelské sféře[2], kteří jsou dočasně přiděleni do místa odlišného od jejich bydliště.

Náhrada cestovních výdajů

Při dočasném přidělení náleží zaměstnanci dle § 165 zákoníku práce náhrada ve výši a za podmínek stanovených pro *tuzemskou* pracovní cestu, tedy náhrada:

- jízdních výdajů (tj. náhrada za použití dopravního prostředku, náhrada za spotřebovanou pohonnou hmotu, náhrada jízdních výdajů za použití místní hromadné dopravy),
- jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- výdajů za ubytování,
- zvýšených stravovacích výdajů (stravné),
- nutných vedlejších výdajů.

Jak ale postupovat v případě, kdy je zaměstnanec dočasně přidělen k jinému zaměstnavateli do zahraničí?

V § 165 zákoníku práce chybí pro případ dočasného přidělení do zahraničí odkaz na *zahraniční* pracovní cestu, tudíž se zdá, že při dočasném přidělení do zahraničí nevzniká zaměstnanci právo na cestovní náhrady jako při zahraniční pracovní cestě a je otázkou, zda se má i v takových případech aplikovat úprava pro tuzemskou pracovní cestu. Zaměstnavatel může zaměstnanci přiznat náhradu cestovních výdajů nad rámec zákona, je-li to pro zaměstnance příznivější, a mohl by tedy postupovat logicky dle úpravy pro zahraniční pracovní cestu; s tím jsou však spojeny nežádoucí daňové dopady (viz dále).

Na druhé straně existuje v řadách odborné veřejnosti názor[3], sdílený i Ministerstvem práce a sociálních věcí[4], že při dočasném přidělení mimo Českou republiku dochází vlastně ke sjednání místa výkonu práce v zahraničí, a proto je zapotřebí postupovat podle § 172 zákoníku práce, který upravuje poskytování cestovních náhrad při výkonu práce v zahraničí, tj. když bylo místo výkonu práce v pracovní smlouvě sjednáno mimo území České republiky. Podle tohoto výkladu by zaměstnanci náležely cestovní náhrady v omezeném rozsahu, jako v případě zahraniční pracovní cesty[5], tj. náhrada:

- jízdních výdajů,
- jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny,
- výdajů za ubytování,
- stravovacích výdajů v cizí měně (zahraniční stravné),
- nutných vedlejších výdajů.[6]

avšak pouze za dny první cesty z České republiky do místa výkonu práce a cesty zpět do České republiky.[7] Další cesty by byly považovány za soukromé a výdaje mimo první a poslední cestu by si dle tohoto výkladu musel zaměstnanec hradit sám.

Stejně jako autoři komentáře k zákoníku práce[8] se s tímto výkladem neztotožňujeme a zastáváme názor, že pokud bylo úmyslem zákonodárce poskytnout zaměstnanci dočasně přidělenému v rámci České republiky cestovní náhrady v rozsahu stanoveném pro tuzemskou pracovní cestu, měl by i zaměstnanec dočasně přidělený do zahraničí mít právo na cestovní náhrady v analogicky stejném rozsahu, tedy právo na cestovní náhrady jako při tuzemské pracovní cestě, ale poskytnuté v cizí měně (dle úpravy pro zahraniční pracovní cestu), a to po celou dobu dočasného přidělení.

Výše uvedenému názoru Ministerstva práce a sociálních věcí lze mimo jiné oponovat tím, že v případě dočasného přidělení se nejedná o sjednání místa výkonu práce mimo území České republiky, nýbrž o specifické případy dočasné změny místa výkonu práce[9] a použití § 172 zákoníku práce zde není zcela na místě.

Daňové dopady

Jak bylo uvedeno výše, zaměstnavatel může zaměstnanci nahradit cestovní výdaje nad rámec povinných náhrad (tj. může zaměstnanci poskytnout vyšší či jiné cestovní náhrady)[10]. Z jakého důvodu je tedy důležité tuto mezeru v zákoně vyplnit a vyjasnit, jaké cestovní náhrady zaměstnanci při dočasném přidělení do zahraničí náleží, a zároveň postavit na roveň dočasné přidělení v rámci České republiky a dočasné přidělení do zahraničí, což je zajisté samo o sobě žádoucí a spravedlivé? Jedná se právě o daňové hledisko, které je pro tuto problematiku rozhodující.

Zákoník práce rozděluje úpravu cestovních náhrad na dvě sféry – cestovní náhrady poskytované zaměstnavatelem v nepodnikatelském sektoru a cestovní náhrady poskytované zaměstnavatelem v podnikatelském sektoru. Rozdíl je v tom, že zaměstnavatelé – „nepodnikatelé“ musí svým zaměstnancům poskytovat náhrady přesně v takovém rozsahu, který umožňuje zákoník práce, kdežto zaměstnavatelé v podnikatelském sektoru mohou jít nad rámec zákonných mezí.

I pro zaměstnavatele – podnikatele je však úprava cestovních náhrad pro nepodnikatelskou sféru důležitá. Rozhodne-li se takový zaměstnavatel poskytnout svým zaměstnancům cestovní náhrady nad rámec úpravy stanovené pro nepodnikatele, bude část náhrad poskytnutá nad tento rámec představovat pro zaměstnance zdanitelný příjem, který podléhá dani z příjmů ze závislé činnosti[11] a zároveň se stane součástí vyměřovacího základu pro odvod pojistného na všeobecné zdravotní pojištění a základu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti.

Za první krok k vyjasnění uvedené problematiky lze považovat rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasační stížnosti Odvolacího finančního ředitelství.[12] Jednalo se o případ, kdy finanční úřad doměřil zaměstnavateli (podnikateli) na základě daňové kontroly doplatek daně z příjmů, a to z poskytnutých cestovních náhrad spojených s přijetím zaměstnance do pracovního poměru, ze kterých zaměstnavatel neodvedl zálohu na daň z příjmu ze závislé činnosti, jelikož měl za to, že taková povinnost nebyla dána a cestovní náhrady nejsou v daném případě považovány za příjem fyzických osob ze závislé činnosti.

Odvolací finanční ředitelství argumentovalo tím, že od daně z příjmu fyzických osob jsou cestovní náhrady osvobozeny pouze v případě, kdy jsou poskytovány zaměstnavateli v nepodnikatelské sféře a navíc, že cestovní náhrady spočívaly v náhradě výdajů na cesty z bydliště zaměstnanců v zahraničí za výkonem práce do České republiky, z čehož Odvolací finanční ředitelství odvodilo, že se vůbec nejednalo o cestovní náhrady. Právě druhá část sporu – obsahující přeshraniční prvek – může být pro diskutovanou problematiku náznakem určitého východiska.

Nejvyšší správní soud totiž konstatoval, že ve vztahu k cestovním náhradám při přijetí do zaměstnání, které jsou jedním z druhů cestovních výdajů, mezi které se řadí i cestovní náhrady při dočasném přidělení, neplyne žádné omezení cestovních náhrad pouze na výdaje za cesty uskutečněné v rámci České republiky, a že opačný výklad Odvolacího finančního ředitelství je excesivní a nepřípustný.

Bez ohledu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu máme za to, že úprava cestovních náhrad u dočasného přidělení do zahraničí není v zákoníku práce zcela jasná, už i s ohledem na to, že se komentářové literatury při výkladu dočasného přidělení do zahraničí rozcházejí. Nezbývá tudíž než vyhlížet další soudní rozhodnutí, jež by do dané problematiky mohly vnést více světla a jistoty.



Barbora Bugová,
advokát



JUDr. Petra Konečná,
partner



Tomáš Jelínek,
senior advokát

**EVERSHEDS
SUTHERLAND**

Eversheds Sutherland, advokátní kancelář, s.r.o.

Oasis Florenc
Pobřežní 394/12
186 00 Praha 8

Tel.: +420 255 706 500
Fax: +420 255 706 550
e-mail: paha@eversheds-sutherland.cz

[1] § 43a zákoníku práce stanoví následující náležitosti dohody o dočasném přidělení mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem: název nebo jméno a příjmení zaměstnavatele, k níž se zaměstnanec dočasně přiděluje; den, kdy dočasné přidělení vznikne; druh a místo výkonu práce; doba, na kterou se dočasné přidělení sjednává; fakultativně pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad.

[2] Zaměstnavatelem v podnikatelské sféře je míněn zaměstnavatel, který není uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce - tím je stát, územní samosprávný celek, státní fond a příspěvková organizace a školská právnická osoba za podmínek stanovených v § 109 odst. 3 zákoníku práce.

[3] Komentář (DOLEŽÍLEK, J., DOUDOVÁ, S., HORNA, V., HŮRKA, P., KAHLE, B., KOŠNAR, M., RANDLOVÁ, N., ROUČKOVÁ, D., VYSOKAJOVÁ, M. Zákoník práce: Komentář. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2023-6-28]. ASPI_ID KO262_2006CZ. Dostupné z: www.aspi.cz. ISSN 2336-517X) k § 165 zákoníku práce uvádí: „Jde o náhrady při pracovní cestě na území České republiky. Pokud by byl zaměstnanec přeložen nebo přidělen k jinému zaměstnavateli mimo území České republiky, pak by zaměstnavatel postupoval obdobně podle § 172.“

[4] Stanovisko Odboru pracovněprávní legislativy Ministerstva práce a sociálních věcí k dotazu Generálního finančního ředitelství ze dne 8. 1. 2023 ve věci odpovědi na podání týkající se poskytování cestovních náhrad při dočasném přidělení zaměstnance do zahraničí dostupné >>> [zde](#).

[5] VALENTOVÁ, Klára. § 172 [Místo výkonu práce v zahraničí]. In: VALENTOVÁ, Klára, PROCHÁZKA, Jan, JANŠOVÁ, Marie, ODROBINOVÁ, Veronika, BRŮHA, Dominik a kol. Zákoník práce. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 567 - 568.

[6] § 166 zákoníku práce

[7] § 172 zákoníku práce

[8] VALENTOVÁ, K., PROCHÁZKA, J., JANŠOVÁ, M., ODROBINOVÁ, V., BRŮHA, D. a kol. Zákoník práce. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, 1210 s.

[9] VALENTOVÁ, Klára. § 165 [Přeložení a dočasné přidělení]. In: VALENTOVÁ, Klára, PROCHÁZKA, Jan, JANŠOVÁ, Marie, ODROBINOVÁ, Veronika, BRŮHA, Dominik a kol. Zákoník práce. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2022, s. 555, marg. č. 3.

[10] Odchylnou úpravu zaměstnavatel může zakotvit v kolektivní smlouvě s odborovou organizací, individuální smlouvě se zaměstnancem, či ve vnitřním předpisu zaměstnavatele.

[11] Dle § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. [586/1992](#) Sb., o daních z příjmů.

[12] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Afs 413/2018-34 ze dne 26. 1. 2021

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

Další články:

- [Nová „tlačítková“ povinnost pro e-shopy](#)
- [Digital Omnibus: Revoluce v datech, nebo jen nová zátěž pro podnikatele?](#)
- [Darování pro případ smrti nemovité věci zapsané v katastru nemovitostí a určení výše odměny soudního komisaře](#)
- [Flotilová novela: Kdo a kdy musí nově získat licenci k distribuci pojištění?](#)
- [Nová pravidla pro ground handling v EU a jejich dopady na letecký sektor](#)
- [Právní due diligence nemovitostí: na co se v praxi skutečně zaměřit](#)
- [Hmotněprávní opatrovník obchodní korporace: mezi efektivní ochranou a zásahem do korporační autonomie](#)
- [Byznys a paragrafy, díl 32.: Konkurenční doložka](#)
- [Skryté ujednání v realitní smlouvě - zbytečná hra na schovávanou](#)
- [Odpovědnost člena voleného orgánu dle § 159 OZ a vymezení škody způsobené právnické osobě](#)
- [Vnosy do společného jmění manželů a jejich valorizace v aktuální judikatuře Nejvyššího soudu a Ústavního soudu](#)