

Daň z příjmů

PŘÍSPĚVEK UZAVŘENÝ S ROZPOREM

386/19.12.12 Cestovní náhrady při dočasném přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli do zahraničí

Předkládají: Ing. Věra Jankovcová, daňová poradkyně, č. osvědčení 3768,
JUDr. Jana Kopáčková, advokát, č. zápisu ČAK 10113

1. Úvod

Tento příspěvek představuje návrh na řešení dalšího dílčího problému spojeného s dočasným přidělením zaměstnance k jinému zaměstnavateli do zahraničí, přičemž navazuje na závěry přijaté Koordinačním výborem č. 358/22.02.12. Dočasné přidělení k jinému zaměstnavateli (předkládala Ditta Hlaváčková, Petra Pospíšilová, Dana Trezziová).

Jsme si vědomi, že se problematika cestovních náhrad obecně ve výše uvedeném příspěvku řešila, a to v bodě 4.2. Nicméně zde nebyla řešena úprava poskytování cestovních náhrad, pokud se jedná o dočasné přidělení do zahraničí. Domníváme se, že v tomto případě nelze použít úpravu §165 zákoníku práce, tj. poskytovat náhrady jako při tuzemských pracovních cestách.

Cílem tohoto příspěvku je vymezit, jaké cestovní náhrady přísluší zaměstnanci při dočasném přidělení k jinému zaměstnavateli do zahraničí. Dle stávající právní úpravy toto jednoznačně nevyplývá a může docházet k absurdním situacím.

2. Situace

S účinností od 01. 01. 2012 byl novelou zákoníku práce zaveden institut dočasného přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli, který umožňuje, aby si zaměstnavatelé mezi sebou bezplatně oficiálně půjčovali pracovní síly mimo režim zprostředkování zaměstnání.

Pro případ dočasného přidělení přísluší podle § 165 zákoníku práce zaměstnanci náhrady ve výši a za podmínky stanovených v § 156 až 164 zákoníku práce, tedy náhrady jako při tuzemských pracovních cestách.

Z právní úpravy jednoznačně nevyplývá, jaké cestovní náhrady přísluší zaměstnanci při dočasném přidělení do zahraničí.

3. Rozbor problematiky

a) Podstata dočasného přidělení podle § 43a zákoníku práce

Dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli může proběhnout výhradně na základě písemné dohody mezi zaměstnancem a kmenovým zaměstnavatelem nejdříve po uplynutí 6 měsíců ode dne vzniku pracovního poměru.

Za dočasné přidělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli nesmí být poskytována úplata – je pouze přípustné, aby kmenový zaměstnavatel obdržel od zaměstnavatele, k němuž bude zaměstnanec dočasně přidělen, úhradu mzdových nákladů a cestovních náhrad, které kmenový zaměstnavatel v době dočasného přidělení zaměstnanci poskytne.

Dohoda mezi zaměstnancem a kmenovým zaměstnavatelem o dočasném přidělení musí obsahovat následující údaje:

- označení zaměstnavatele, k němuž se zaměstnanec dočasně přiděluje
- den vzniku dočasného přidělení
- druh práce v rámci dočasného přidělení
- místo výkonu práce v rámci dočasného přidělení, popř. též pravidelné pracoviště pro účely cestovních náhrad
- doba trvání dočasného přidělení.

Mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem, k němuž je zaměstnanec dočasně přidělen, nevzniká pracovněprávní vztah – zaměstnanec zůstává v pracovním poměru výhradně ke kmenovému (vysílajícímu) zaměstnavateli.

b) Nárok zaměstnance na cestovní náhrady po dobu dočasného přidělení

Podle výslovného ustanovení zákoníku práce (§ 165) přísluší zaměstnanci při dočasném přidělení do jiného místa výkonu práce, než bylo sjednáno v pracovní smlouvě (které je současně odlišné od bydliště zaměstnance), náhrady ve výši a za podmínek podle § 157 až § 164 zákoníku práce, tedy náhrady jako při tuzemských pracovních cestách.

Tedy za každou cestu do místa dočasného přidělení obdrží zaměstnanec následující náhrady:

- náhrada jízdních výdajů
- náhrada výdajů za ubytování
- stravné (za každý kalendářní den dočasného přidělení)
- náhrada nutných vedlejších výdajů, popř. též

- náhrada jízdních výdajů k návštěvě člena rodiny.

V § 165 **není výslovně řešen režim cestovních náhrad pro případ dočasného přidělení do zahraničí**. Absence výslovné úpravy nabízí 3 možné interpretace:

b.1) Nároky jako při tuzemských pracovních cestách ve smyslu § 157 až 164

(doslovný jazykový výklad)

Z výslovného odkazu na paragrafy 157 až 164 by se dalo soudit, že při dočasném přidělení do zahraničí se bude při poskytování cestovních náhrad postupovat výhradně podle úpravy pro tuzemské pracovní cesty. To by mělo zásadní dopad, pokud jde o stravné – zaměstnanec by obdržel stravné v českých korunách podle podmínek pro tuzemské pracovní cesty.

Tento závěr plynoucí z doslovného jazykového výkladu se jeví jako poněkud absurdní, přinášel by zaměstnancům, kteří jsou do zahraničí dočasně přidělení, neopodstatněnou nevýhodu oproti zaměstnancům, kteří jsou do zahraničí vysláni na „klasickou pracovní cestu“ a kteří by tudíž obdrželi vyšší stravné.

b.2) Nároky jako při výkonu práce v zahraničí ve smyslu § 172

(systematický výklad)

Protože § 157 až 164 nepokrývají práci v zahraničí, jsou pro účely dočasného přidělení do zahraničí nepoužitelné, a zároveň výslovný odkaz na paragrafy upravující nároky při zahraničních pracovních cestách v § 165 zákoníku práce chybí, bude třeba použít speciální úpravu o náhradách při výkonu práce v zahraničí podle § 172 zákoníku práce.

§ 172 míří na případy, kdy je sjednáno místo výkonu práce (ať už v pracovní či jiné smlouvě) mimo území ČR. A protože podstatnou náležitostí dohody o dočasném přidělení je výslovné ujednání o místě výkonu práce, nabízí se závěr, že v případě dočasného přidělení do zahraničí je „*sjednáno místo výkonu práce mimo území ČR*“ ve smyslu § 172, protože existuje výslovné písemné ujednání o místě výkonu práce v zahraničí. Lze tedy dovodit, že se splnila hypotéza § 172 zákoníku práce – tj.že „*bylo sjednáno místo výkonu práce mimo území ČR*“.

To má ovšem pro zaměstnance fatální následek – obdrží náhrady pouze za dny první cesty z ČR do zahraničí a zpět, za celou dobu pobytu v zahraničí mu na náhradách nebude příslušet nic.

b.3) Nároky jako při zahraničních pracovních cestách

(teleologický výklad)

Z § 165 zákoníku práce vyplývá jednoznačný záměr zákonodárce přiznat zaměstnanci při dočasném přidělení tytéž nároky, jaké má zaměstnanec při pracovní cestě. Tj. zaměstnanec by měl mít zásadně stejné náhrady, jaké by obdržel, kdyby nešlo o dočasné přidělení, ale o „klasickou“ pracovní cestu. Podle této úvahy by se úprava § 166 až 171 použila, i když § 165 na ni výslovně neodkazuje – jiný postup by totiž znamenal, že pro zaměstnance

dočasně přidělovaného v rámci ČR by platil stejný režim, jako při pracovní cestě v rámci ČR, zatímco pro zaměstnance dočasně přidělovaného do zahraničí by platil méně výhodný režim, než při pracovní cestě do zahraničí.

c) Daňové dopady

Jednoznačný závěr o tom, která z popsaných interpretací je správná, má klíčový význam i pro daňový režim prostředků, které zaměstnanec při dočasném přidělení do zahraničí obdrží, resp. které zaměstnavatel při dočasném přidělení vynaloží.

4. Návrh řešení

Podle našeho názoru by se zaměstnancům dočasně přidělovaným do zahraničí měly poskytovat cestovní náhrady jako při „klasické“ zahraniční pracovní cestě, a to i přes absenci výslovného odkazu na odpovídající právní úpravu v § 165 zákoníku práce. Zaměstnanec dočasně přidělený do zahraničí by tedy měl podle našeho názoru obdržet cestovní náhrady podle pravidel pro zahraniční pracovní cesty, nikoliv pouze za dny první cesty z ČR do zahraničí a zpět a nikoliv pouze v rozsahu nároků přiznaných zákonem pro tuzemské pracovní cesty. Jakýkoliv jiný postup by de facto znevýhodňoval zaměstnance dočasně přidělované do zahraničí ve srovnání se zaměstnanci dočasně přidělovanými v rámci ČR. Zaměstnanci dočasně přidělovaní v rámci ČR by na tom při jiném výkladu byli finančně výhodněji než zaměstnanci dočasně přidělovaní do zahraničí, a to vzdor skutečnosti, že dočasné přidělení do ciziny je jistě pro člověka razantnějším zásahem do soukromí a běžného způsobu života, než pobyt v ČR.

5. Závěr

Po projednání tohoto příspěvku v Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

Nelze souhlasit s návrhem řešení předkladatele, že by se zaměstnancům dočasně přidělovaným do zahraničí měly poskytovat cestovní náhrady jako při „klasické“ zahraniční pracovní cestě.

V uvedené věci si GFŘ vyžádalo stanovisko věcně příslušného resortu, tj. MPSV (č.j. 2012/95388-51). Jedná se o uváděnou variantu **předkladatele pod bodem b.2)**-tzn. použití speciální úpravy o náhradách při výkonu práce v zahraničí podle § 172 zákoníku práce.

Jak uvádí MPSV jednou z povinných náležitostí dohody o dočasném předělení zaměstnance k jinému zaměstnavateli je také ujednání o místě výkonu práce dle § 43a odst.3 zákoníku práce. Pokud je tedy místo výkonu práce sjednáno písemně v zahraničí, pak se postupuje podle § 172 zákoníku práce a zaměstnanci přísluší cestovní náhrady jako při zahraniční pracovní cestě pouze za ty dny první cesty z ČR do místa výkonu práce a zpět, jakož i náhrada prokázaných jízdních, ubytovacích a nutných vedlejších výdajů. Poskytování jiných náhrad výdajů jsou ponechány na dohodě smluvních stran, v tomto ohledu je režim stejný jako při standardním sjednání místa výkonu práce v zahraničí v pracovní smlouvě.

Příčemž zaměstnavatel, který je uveden v § 109 odst.3 zákoníku práce, je podle § 181 zákoníku práce povinen vedle náhrad uvedených v § 172 zákoníku práce poskytovat zaměstnanci náhrady stanovené v provádějícím předpisu (nařízení vlády č. 62/1994 Sb., o poskytování náhrad některých výdajů zaměstnancům rozpočtových a příspěvkových organizací s pravidleným pracovištěm v zahraničí), přičemž zaměstnavateli, který není uveden v § 109 odst.3 zákoníku práce, není zakázáno využít této úpravy, a to ani u dočasného přidělení podle § 43 zákoníku práce.

K argumentům předkladatele k nepoužití § 172 zákoníku práce – “jakýkoliv jiný postup by de facto znevýhodňoval zaměstnance dočasně přidělované do zahraničí ve srovnání se zaměstnanci dočasně přidělovanými v rámci ČR”, uvádíme, že se jedná o vzájemnou písemnou dohodu, tzn. se souhlasem přiděleného zaměstnance.