

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudkyň Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **ALPEX Przedsiębiorstwo Budownictwa Górniczego, Sp. z o. o.**, se sídlem Opolska 1E, Jastrzębie-Zdrój, Polská republika, zastoupená Mgr. Jakubem Sembolem, advokátem se sídlem nám. Svobody 527, Třinec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2023, č. j. 28506/23/5200-10421-712985, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2025, č. j. 25 Af 35/2023-57,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2025, č. j. 25 Af 35/2023-57, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále také „správce daně“) vydal dne 6. 4. 2022 a 14. 12. 2022 platební výměry, jimiž žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2017 a 2018. Rozhodnutím ze dne 31. 8. 2023 žalovaný k odvolání žalobkyně obě rozhodnutí správce daně změnil v části, v níž se žalobkyni ukládá zaplatit příslušenství daně, a ve zbytku je potvrdil. Daňové orgány žalobkyni, polské obchodní korporaci, doměřily daň za část stravného, které svým zaměstnancům vyplatila nad rámec jeho maximální výše stanovené českými právními předpisy v souvislosti s prací vykonávanou při jejich pracovních cestách do České republiky.

[2] Žalobkyně se v řízení před krajským soudem domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. Rozporovala jeho závěr, že se stran nároků na náhrady za tuzemské pracovní cesty vykonávané zahraničními zaměstnanci použije české pracovní právo. Jeho aplikace na pracovní cesty uskutečněné zahraničními zaměstnanci v České republice je diskriminující a rozporná s evropským právem. Žalobkyně rovněž dovozovala rozpor postupu žalovaného s polsko-českou smlouvou o zamezení dvojího zdanění. Diety a další náhrady polským zaměstnancům nadto nejsou součástí jejich mzdy. Sporným činila zejména výklad pojmu „zvláštní právní předpis“ ve smyslu § 6 odst. 7 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).

[3] Krajský soud posoudil žalobu jako důvodnou. Přisvědčil žalovanému v tom, že odkaz na zvláštní právní předpis obsažený v ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) zákona o dani z příjmů míří výlučně na české právo. Hranice zdanění cestovních náhrad je přitom upravena veřejným právem, není proto rozhodné, v režimu jakého národního soukromého práva byly uzavřeny pracovní smlouvy, z nichž byl nárok na cestovní náhrady odvozen. Protože však české právo nikterak neupravuje cestovní náhrady pro případ pracovní cesty zahraničního pracovníka do České republiky, je třeba užít analogie, a to při respektování zákazu diskriminace zahraničních pracovníků vůči těm tuzemským. Nejbližší analogická úprava však reguluje stravné pro českého zaměstnance na pracovní cestě v zahraničí, tu však žalovaný neuplatnil. S ohledem na to krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a zavázal jej, aby v novém rozhodnutí vyšel právě z výše zahraničního stravného stanoveného pro tento účel českými prováděcími právními předpisy.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhl, aby kasační soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k novému projednání.

[5] Stěžovatel předně namítl, že odůvodnění napadeného rozsudku je vnitřně rozporné. Krajský soud v něm sice konstatuje, že ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů odkazuje stran omezení výše cestovních náhrad na úpravu v zákoně č. 262/2006 Sb., zákoník práce (dále jen „zákoník práce“), současně však popírá, že by české právo vůbec stanovovalo výši cestovních výdajů zahraničního pracovníka konajícího pracovní cestu v České republice. Stěžovatel dále argumentoval, že žalobkyně i její zaměstnanci jsou v České republice daňovým nerezidentem, tj. poplatníkem, který má daňovou povinnost ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky. Tato zákonná daňová povinnost je přitom v souladu i s česko-polskou mezinárodní smlouvou o zamezení dvojího zdanění, která tuto možnost výslovně připouští. Odkazuje-li pak ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů na úpravu cestovních náhrad v zákoníku práce, je tento odkaz podle stěžovatele závazný i pro daňové nerezidenty. Právě status daňového nerezidenta je v daném případě rozhodný, nikoli státní příslušnost osoby, která jej při jeho pracovní cestě v České republice řídí.

[6] Stěžovatel také nesouhlasil se závěrem krajského soudu, podle něhož byl postup správce daně v rozporu se zákazem diskriminace ve smyslu článku 22 odst. 1 česko-polské

mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Krajský soud pravidlo uvedené v odkazovaném článku nijak nevyložil, ačkoli tak učinit měl a nerespektoval výkladová pravidla obsažená ve Vídeňské úmluvě o smluvním právu. S odkazem na výkladovou pomůcku – Modelovou smlouvu OECD o zamezení dvojího zdanění stěžovatel dovodil, že státní příslušník jednoho smluvního státu nesmí být podroben tíživějšímu zdanění než státní příslušník druhého smluvního státu, pokud se oba nacházejí ve stejné situaci z hlediska jejich rezidence. K diskriminaci žalobkyně tedy v daném případě dojít nemohlo. Maximální výše stravného osvobozeného od daně je totiž stejná pro kteréhokoli státního příslušníka, ať už je v České republice daňovým rezidentem či nerezidentem.

[7] Analogické použití úpravy maximální výše zahraničního stravného, upraveného pro rok 2017 ve vyhlášce Ministerstva financí č. 366/2016 Sb. (resp. vyhlášce č. 401/2017 pro následující rok), pak stěžovatel označil za chybné a právě tento krajským soudem prosazovaný postup za diskriminační. Krajský soud nadto tuto svou úvahu dostatečně nevysvětlil.

[8] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěry, které krajský soud vyslovil v napadeném rozsudku. Zopakovala, že otázka cestovních náhrad pro zahraničního zaměstnance konajícího pracovní cestu v České republice, není zdejším právem upravena, a proto je třeba užít analogie, tj. použít úpravu funkčně nejbližšího institutu zahraničního stravného. Polskému občanovi by v souladu principem zákazu diskriminace neměl příslušet nárok na nižší daňové zvýhodnění při cestě do České republiky, než by příslušelo českému občanovi při pracovní cestě do Polska podle vyhlášky Ministerstva financí č. 366/2016 Sb. Tato interpretace je jednoznačná a nevyžaduje žádných dalších výkladových pomůcek. Výklad smlouvy o zamezení dvojího zdanění, který v kasační stížnosti obhajoval stěžovatel, vytváří pro cizí státní příslušníky tíživější daňový režim. K týmž závěrům lze dospět i při použití výkladu podle Modelové smlouvy OECD. Oproti srovnatelné situaci daňových rezidentů jsou v konečném důsledku zahraniční zaměstnanci v České republice zdaněni více. Takový stav je podle žalobkyně rovněž v rozporu s evropským právem, resp. judikaturou Soudního dvora Evropské unie.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou a proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v rozsahu jeho napadení a uplatněných důvodů kasační stížnosti. Vady, kterými by byl povinen se zabývat i bez návrhu, byly součástí kasačních námitek.

[10] Jádrem kasačních námitek stěžovatele je výklad ustanovení § 6 odst. 7 psím. a) zákona o daních z příjmů a jeho aplikace na otázku rozsahu zdanění cestovních náhrad (stravného), poskytnutých zaměstnancům polského zaměstnavatele pro účely jejich pracovních cest do České republiky.

[11] Ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů stanoví, že *„[z]a příjmy ze závislé činnosti se nepovažují a předmětem daně, kromě příjmů, které nejsou předmětem daně*

podle § 3 odst. 4, dále nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem činnosti, ze které plyne příjem ze závislé činnosti, do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem[5]) pro zaměstnance odměňovaného platem, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1".

[12] Kasační soud pro pořádek předesílá, že zákon o daních z příjmů jednak definuje, co je předmětem daně z příjmů fyzických osob. Vedle dalších příjmů se daní předně příjmy ze závislé činnosti [§ 3 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů]. Ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) tohoto zákona pak negativně vymezuje, že příjmem ze závislé činnosti a tím pádem ani předmětem daně naopak nejsou náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s touto závislou činností. Cestovní náhrady, stravné nevyjímaje, překračující zvláštním předpisem stanovenou výši však již této dani podléhají.

[13] Obecně platí, že odkazuje-li zákon na zvláštní právní předpis, aniž by jej sám blíže konkretizoval, má se jím na mysli vždy takový, jehož existenci zákonodárce předpokládal a který je vůči odkazující normě ve vztahu speciality, tj. podrobně upravuje to, co v obecné právní úpravě chybí. Je přitom nabíledni, že takovou normou nemůže být bez dalšího právní předpis cizího státu, tj. právní norma, která není součástí právního řádu České republiky, neboť prameny práva jiných subjektů mezinárodního práva lze inkorporovat do českého pozitivního práva jen mezinárodní smlouvou (srov. čl. 10 a čl. 10a Ústavy). Ačkoli poznámka pod čarou v textu zákona sama o sobě nemá normativní povahu (k tomu srov. nález Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999, sp. zn. II. ÚS 485/98), nelze také zcela pominout, že odkázal-li zákonodárce ve shora citovaném ustanovení (byť jen příkladmo) na část sedmou hlavu třetí zákoníku práce, nepochybně nebyla účelem tohoto odkazujícího ustanovení aplikace cizího práva. Potud se kasační soud se závěry krajského soudu plně ztotožnil.

[14] Ustanovení § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů sice samo blíže nekonkretizuje, jaký zvláštní právní předpis připadá v úvahu. Stanoví-li však, že má jít o právní úpravu omezující výši cestovních náhrad pro zaměstnance odměňované platem, je přinejmenším zřejmé, že jedinou odpovídající právní normu zde představují ustanovení § 173 a následující zákoníku práce, která reglementují podmínky cestovních náhrad pro zaměstnance ve veřejném sektoru (přesněji zaměstnanců ve smyslu § 109 odst. 3 zákoníku práce).

[15] Jde-li pak jen o samotné stravné jako jednu z položek cestovních náhrad, stanoví zákoník práce pro tuto skupinu zaměstnanců jeho výši pevně, a to jednak obecně, jednak speciálně pro případy jejich zahraniční pracovní cesty (§ 176 a § 179 zákoníku práce). Ve druhém ze jmenovaných případů zmocnil zákonodárce Ministerstvo financí ke stanovení konkrétní výše základních sazeb zahraničního stravného vyhláškou (§ 189 odst. 4 zákoníku práce). Zahraničím je zde přitom bezpochyby třeba rozumět státy za hranicemi České republiky.

[16] Kasační soud je tak s krajským soudem zajedno, že pracovní zákonodárství na konstelaci, v níž v České republice koná pracovní cestu zaměstnanec zahraničního zaměstnavatele, výslovně nepamatuje. Proto mu lze přisvědčit i v tom směru, že tuto skrytou

mezeru v zákoně je namístě vyplnit analogií (*analogia legis*). Tato mezera se přitom nachází již v samotném zákoně o daních z příjmů, odkazuje-li na zvláštní právní předpis, který cestovní náhrady zaměstnanců cizích zaměstnavatelů přímo neupravuje.

[17] Není pochyb, že na předmětnou otázku zdanění cestovních náhrad dopadá rovněž bilaterální mezinárodní smlouva s Polskou republikou o zamezení dvojího zdanění, zveřejněná pod č. 102/2012 Sb. m. s. (dále jen „česko-polská smlouva"), jež byla ratifikována v režimu článku 10 Ústavy. I tam, kde musí být česká právní úprava aplikována, třebaže jen za použití analogie, proto musí být současně respektován zákaz diskriminace státních příslušníků druhého ze smluvních států, formulovaný v článku 22 česko-polské smlouvy.

[18] Krajský soud proto v odůvodnění napadeného rozsudku v souladu s těmito východisky odpovídal na otázku, která z právních úprav, které sám posoudil jako analogické, měla být žalovaným v předmětném případě aplikována, a to s přihlédnutím k zákazu diskriminace plynoucímu z mezinárodního práva. Posuzoval, zda je po právu, aby pro případ zahraničních zaměstnanců konajících pracovní cestu v České republice byla hranice zdanění stravného určena tak, jako by se jednalo o tuzemskou pracovní cestu zaměstnance českého zaměstnavatele, nebo zda je naopak třeba užít sazby stanovené prováděcím právním předpisem pro účely jeho zahraniční pracovní cesty.

[19] Kasační soud ovšem nemohl přehlédnout, že tato úvaha, byť ji krajský soud formuloval srozumitelně a logicky, není úplná. Je proto předně třeba přisvědčit stěžovateli v tom směru, že při použití analogie krajský soud postupoval nedůsledně. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že ve veřejném právu zásadně vyžaduje judikatura i doktrína posouzení vhodnosti analogicky aplikované právní úpravy, resp. posouzení teleologické její blízkosti (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 As 47/2011-105, srov. též WINTR, J. *Metody a zásady interpretace práva*. Praha: Auditorium, 2013, s. 161–162). Krajský soud jednak nijak nehodnotil, jaký je samotný účel zákonem upraveného nároku na stravné při zahraniční pracovní cestě. Vyšel-li bez dalšího přímo z vyhlášky Ministerstva financí č. 166/2016 Sb., zcela pominul související zmocňovací ustanovení § 189 odst. 4 zákoníku práce, podle něhož mají sazby zahraničního stravného odrážet cenovou hladinu v jednotlivých státech. Ceny stravování v České republice, které měly být předmětnými náhradami polským zaměstnancům kompenzovány, zahraniční stravné podle vyhlášky naopak nikterak nezohledňuje (k tomu srov. také rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 15. 4. 2010, sp. zn. 21 Cdo 1788/2009).

[20] Dospěl-li dále krajský soud k závěru, že uplatnění hranice zdanění stravného, kterou žalovaný opřel o limity platné pro tuzemské pracovní cesty (§ 176 odst. 1 zákoníku práce), je diskriminační ve smyslu článku 22 odst. 1 česko-polské smlouvy, bylo na něm, aby tento svůj závěr srozumitelně vysvětlil. Nelze v této souvislosti nepřipomenout závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v již v rozsudku ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 Afs 52/2015-29, na něž stěžovatel přiléhavě poukázal. Kasační soud v něm judikoval, že „[i]*nterpretace smlouvy o zamezení dvojího zdanění má vycházet především ze smlouvy samotné, přičemž v kontextu smlouvy je třeba zhodnotit historické, systematické a teleologické argumenty, včetně komentáře Výboru OECD pro fiskální záležitosti k Modelové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (je-li interpretovaná smlouva uzavřena podle této*

modelové smlouvy). Vnitrostátní právo by se mělo pro výklad smlouvy použít teprve tehdy, vyžaduje-li souvislost odlišný výklad."

[21] Krajský soud svůj závěr o porušení zákazu diskriminace vyslovil jen velmi stručně, aniž by článek 22 odst. 1 česko-polské smlouvy jakkoli blíže interpretoval, resp. vyložil jeho smysl. Nevysvětlil, proč za „stejnou situaci" daňového rezidenta ve smyslu tohoto článku, považoval podle všeho jen stav, kdy zaměstnanec českého zaměstnavatele koná pracovní cestu v Polsku. Kasační soud je toho názoru, že samotné znění článku 22 odst. 1 této mezinárodní smlouvy bez jeho další interpretace nepostačuje k závěru tak jednoznačnému, jaký krajský soud učinil. Právě pro ten případ shora uvedená judikatura žádá, aby byly smlouvy o zamezení dvojího zdanění vykládány také pomocí komentářů k příslušné vzorové smlouvě OECD o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. Tento výkladový přístup však krajský soud zcela opominul a ve svém důsledku dostatečně neobjasnil, proč měl být rozhodnutím žalovaného porušen zákaz diskriminace.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť v otázkách uplatnění analogické právní úpravy výše zahraničního stravného zaměstnanců a aplikace článku 22 česko-polské smlouvy nebyl dostatečně odůvodněn. Krajský soud tak zatížil rozsudek vadou ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Vzhledem k tomu kasační soud napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[23] Krajský soud znovu posoudí, která z právních úprav cestovních náhrad (stravného) zaměstnanců je nejvhodnější k analogickému použití v případě zaměstnance polského zaměstnavatele konajícího pracovní cestu do České republiky. Přihlédne přitom k účelu, pro který zákon zmocnil Ministerstvo financí stanovit právním předpisem výši základní sazby zahraničního stravného (§ 189 odst. 4 zákoníku práce). Volbu vhodné úpravy cestovních náhrad soud provede při současném respektování zákazu diskriminace ve smyslu článku 22 odst. 1 česko-polské smlouvy. Za tím účelem vyloží jeho smysl v kontextu celé této smlouvy a za pomoci příslušného komentáře k modelové smlouvě OECD, která byla vzorem pro formulaci česko-polské smlouvy.

[24] Krajský soud bude v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[25] V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 27. dubna 2026

pokračování

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu