

ÚVOD

Do ruky se vám dostává již šesté vydání knihy *Cizinci a daně*.

Od pátého vydání uplynuly další tři roky a za tu dobu se v oblastech, kterým se věnuje tato publikace, změnilo mnohé. Zdanění fyzických osob se po letech vrátilo k progresivnímu zdanění a v souvislosti s tím se do zákona o daních z příjmů vrátil i samostatný základ daně u některých příjmů ze zahraničí. Dále byla zavedena paušální daň u podnikajících fyzických osob, vyvinuly se výklady i judikatura Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu (dále jen také „ÚS“)¹, jakož i výklady Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFR“) prostřednictvím stanovisek a pokynů nebo koordinačních výborů. Poslední roky navíc do pracovněprávních vztahů zasáhla pandemie koronaviru, která přinesla nové situace, zejména práci zaměstnanců z domova. U zahraničních pracovníků se práce z domova odehrává často v zahraničí a pro české zaměstnavatele to znamená řešit nové pojistné i daňové otázky. I když pandemie skončí, zahraniční homeofficy zůstanou zčásti zachovány, proto je důležité znát pravidla, jakými se řídí. Nadále platí omezení uplatnění nezdanitelných položek a slev na dani u daňových nerezidentů ze zemí, které nejsou členskými státy Evropské unie (dále také jen „EU“) nebo Evropského hospodářského prostoru (dále také jen „EHP“).

Stejně tak jako v předchozích vydáních je cílem této publikace přehledné a uživatelsky komfortní zpracování problematiky zdaňování cizích státních příslušníků v České republice, a to v členění podle různých druhů příjmů fyzických osob. Vzhledem k tomu, že každý zaměstnavatel i osoba samostatně výdělečně činná (dále také jen „OSVČ“) musí řešit nejen zdanění, ale i pojištění, je do publikace zařazena také kapitola týkající se koordinačních nařízení v oblasti sociálního zabezpečení migrujících občanů EU, které musí do posouzení svých mezinárodních aktivit každá fyzická osoba rovněž zahrnout.

Byť tomu její název nenapovídá, kniha má širší použití, a to i pro občany České republiky, kteří mají příjmy ze zahraničí nebo jsou sami daňovými nerezidenty a mají nějaké příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Členění fyzických osob do jednotlivých kategorií je úmyslně zvoleno částečně odlišně od rozdělení podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále také jen „ZDP“). Důvodem je docílení větší přehlednosti, kdy je například věnována samostatná kapitola společníkům obchodních společností, kteří mohou mít příjmy podle § 6, § 7, § 8 i § 10 ZDP. Kategorie, do nichž jsou rozděleny fyzické osoby, vyplývají z jejich činnosti a z veřejnoprávního pojetí jejich příjmů.

¹ Rozsudky NSS citované v této publikaci jsou dostupné online z: www.nssoud.cz, usnesení ÚS jsou dostupné online z: www.nalus.usoud.cz.

První a nejpočetnější skupinou jsou zaměstnanci. Čeští zaměstnavatelé dnes standardně zaměstnávají cizince, občany Evropské unie, dalších států Evropského hospodářského prostoru nebo Švýcarska. Ačkoliv tyto osoby mají volný přístup na trh práce, i tak musí zaměstnavatel řešit ohlašování jejich nástupu či ukončení zaměstnání na úřad práce a dále řešit specifické otázky jejich pojištění a zdanění.

Další, neméně početnou skupinou zahraničních zaměstnanců, kteří pracují v České republice, jsou zaměstnanci z Ukrajiny, Ruska, Běloruska či Vietnamu. K tomu, aby je zaměstnavatel mohl na území České republiky zaměstnat, je nezbytné, aby byly splněny všechny imigrační a pracovněprávní podmínky (obvykle tito zaměstnanci potřebují schengenské vízum za účelem zaměstnání a povolení k zaměstnání nebo duální zaměstnaneckou kartu nebo jiné obdobné povolení dle zákona o pobytu cizinců). Dále pak musí český zaměstnavatel řešit jejich pojištění a zdanění.

Nesmíme zapomínat na to, že vedle standardního přímého zaměstnávání využívají čeští zaměstnavatelé i tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly, a to ať již od zahraničních agentur práce, tak i od zahraničních společností ze stejné skupiny. Pro české uživatele pracovní síly je velmi důležité znát všechny povinnosti s tím související, zejména povinnosti daňové.

V České republice je mnoho společností se zahraniční majetkovou účastí. V takových společnostech pracují na manažerských pozicích či vykonávají funkce jednatelů či dalších členů orgánů právnických osob i cizinci. Jednatelé a členové orgánů právnických osob pak vykonávají svou funkci v České republice (rovněž i mimo ni) na základě smlouvy o výkonu funkce nejen u společností, které jsou součástí velkých skupin (koncernů), ale i v menších společnostech typu s. r. o. Podle toho, z jakých zemí tyto osoby pocházejí, je potřeba řešit jejich imigrační povinnosti v České republice, ale zejména také jejich zdanění podle toho, jakého státu jsou daňovými rezidenty.

Vedle zahraničních zaměstnanců a členů orgánů právnických osob v České republice podniká rovněž i značný počet cizinců jako tzv. osoby samostatně výdělečně činné na základě živnostenského oprávnění, případně jiného oprávnění. Do této kategorie patří rovněž advokáti, daňoví poradci, sportovci, herci, zpěváci a autoři. Jím jsou v knize věnovány také samostatné části.

Speciální kapitola je věnována příjmům z pronájmu a také kapitálovým příjmům.

Co se týče konkrétního členění knihy, v úvodní kapitole, zabývající se hlavními principy zdaňování fyzických osob v České republice, je uvedeno rozdělení fyzických osob do různých kategorií podle zdanění jejich příjmů s tím, že jsou popsány základní povinnosti týkající se cizinců z hlediska zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky (dále jen „**zákon o pobytu cizinců**“), s jejich pobytem v České republice, podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti (dále jen „**zákon o zaměstnanosti**“), případně z hlediska zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (dále jen „**živnostenský zákon**“), či zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) (dále jen „**zákon o obchodních korporacích**“).

I když právní postavení těchto cizinců v České republice není hlavním předmětem této publikace, považuji za důležité podat ucelenější pohled na výkon výdělečné činnosti cizinců na území České republiky a zejména upozornit na některé rozdíly, které vyplývají z národnosti cizince či z povahy jeho výdělečné činnosti. Povinnosti vyplývající zejména ze zákona o pobytu cizinců a ze zákona o živnostenském podnikání nelze úplně oddělit od daňových povinností cizinců, protože cílem každé takové osoby je vykonávat svoji činnost na území České republiky v souladu s jejím zákonodárstvím.

Tématem další kapitoly je popis nejdůležitějších bodů týkajících se daňových povinností těchto fyzických osob, a to jak těch, které jsou daňovými rezidenty České republiky, tak těch, které jsou v České republice považovány za daňové nerezidenty. Správné určení daňové rezidence je u fyzické osoby alfoou a omegou správného zdanění.

Při výkladu vycházím z textů zákona, výkladů Ministerstva financí publikovaných formou pokynů řady D, z judikatury Nejvyššího správního soudu ČR, jakož i z vlastních zkušeností, které jsem získala při zastupování cizinců před finančním úřadem za posledních 25 let.

Ačkoliv ubývá států, s nimiž ČR nemá uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, u každého druhu příjmů je uvedeno formou konkrétních příkladů srovnání, jak bude tento konkrétní příjem zdaněn v situaci, kdy cizinec bude považován za daňového rezidenta ČR, za daňového nerezidenta a zároveň za daňového rezidenta nesmluvního či smluvního státu.

Pro větší názornost jsou při posuzování mezinárodních aspektů v souladu se smlouvami o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmu a majetku (dále také jen „SZDZ“) uváděny jako příklad Smlouva mezi vládou České republiky a vládou Francouzské republiky o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 79/2005 Sb. m. s. (dále jen „SZDZ ČR – FR“) a Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu a z majetku, č. 100/2003 Sb. m. s. (dále jen „SZDZ ČR – SR“). V některých zajímavých případech jsou uváděny i příklady z jiných smluv o zamezení dvojího zdanění, pokud se úpravou zdanění konkrétního příjmu liší od výše uvedených smluv.

Samostatná kapitola je věnována zamezení dvojího zdanění, jež se zejména s přílivem cizinců do České republiky, kteří jsou českými daňovými rezidenty, stává aktuálnějším.

Vzhledem k tomu, že každá z kategorií zdaňovaných fyzických osob má rozdílné procesní povinnosti z hlediska ZDP, jakož i zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále také jen „DŘ“), samostatně je rozvedena i tato problematika.

Předposlední kapitola je věnována některým povinnostem zaměstnavatelů, které se vážou k zaměstnávání cizinců a cizích státních příslušníků, a které vyplývají ze ZDP a z DŘ. Zmíněny jsou i povinnosti plátců dalších příjmů vyplývající z dalších zákonů. Ne všichni zaměstnavatelé či plátcí si je totiž uvědomují v celé šíři, a to ať se jedná o zaměstnavatele nebo plátce se sídlem na území České republiky, či mimo něj.

Poslední kapitola je věnována sociálnímu zabezpečení migrujících občanů v EU, tedy zejména zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Situace je v členských státech EU, dalších státech EHP a Švýcarsku řešena nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 883/2004 o koordinaci systémů sociálního zabezpečení (dále jen „Nařízení 883/2004“) a nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 987/2009, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení (ES) č. 883/2004 o koordinaci sociálního zabezpečení (dále jen „Nařízení 987/2009“). Obě nařízení byla novelizována nařízením Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 465/2012.

Tato kniha si klade za cíl podat ucelené a přehledné zpracování tématu zdaňování fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice s důrazem na to, zda jsou daňovými rezidenty v České republice, či v jiné zemi.

Všude tam, kde je použit u kategorií jednotlivých fyzických osob – cizinců pro zjednodušení mužský rod, je jím myšlen i rod ženský. Veškerá jména či situace uvedené v příkladech jsou smyšlené. Jakákoliv případná podobnost se skutečnými osobami je zcela náhodná.

Tato publikace je napsána podle právního stavu ke dni 31. 12. 2021 s aktualizovanými údaji pro daň z příjmů pro rok 2022.