

2 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB

2.1 Daňové rezidentství

2.1.1 Daňové rezidentství dle zákona o daních z příjmů

Fyzická osoba je **daňovým rezidentem** České republiky, pokud má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje⁵⁴ v příslušném zdaňovacím období (tj. v kalendářním roce). Postačí tedy, aby byla naplněna pouze jedna z výše uvedených podmínek. Naopak za českého **daňového nerezidenta** je považován ten, kdo se na území České republiky obvykle nezdržuje a ani zde nemá bydliště, popřípadě ten, o kom to stanoví mezinárodní smlouva o zamezení dvojího zdanění.⁵⁵

Daňový rezident České republiky má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.⁵⁶ Český daňový rezident má tak povinnost deklarovat v České republice své celosvětové příjmy bez ohledu na to, odkud tyto příjmy plynou.

Daňový nerezident má daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Příjmy ze zdrojů na území České republiky jsou taxativně vymezeny v § 22 zákona o daních z příjmů. Jedná se např. o příjmy ze závislé činnosti vykonávané na území České republiky (zejména tedy o příjmy ze závislé činnosti vázící se k práci fyzicky vykonané na území České republiky), odměny členů orgánů právnických osob (bez ohledu na to z jakého právního vztahu plynou), příjmy z nezávislé činnosti lékaře, právníka, daňového poradce či účetního poradce atd.

Zákon o daních z příjmů také pamatuje na poplatníky (fyzické osoby), kteří se na území České republiky zdržují **pouze za účelem studia nebo léčení**. V takovém případě se vždy dle zákona o daních z příjmů jedná o českého daňového nerezidenta majícího daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, a to i v případě, že by se takovýto poplatník na území České republiky obvykle zdržoval.⁵⁷

Bydliště ve smyslu zákona o daních z příjmů je chápáno jako místo, kde má fyzická osoba stálý byt a zároveň okolnosti naznačují, že má v plánu takové místo využívat dlouhodobě (trvale se v tomto bytě zdržovat).⁵⁸ Je však důležité upozornit na skutečnost,

⁵⁴ § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

⁵⁵ § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

⁵⁶ § 2 odst. 2 zákona o daních z příjmů.

⁵⁷ § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů.

⁵⁸ § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

na kterou velmi často zapominají i samotní správci daně, že by se mělo jednat o faktické bydliště, nikoliv jen formální bydliště uvedené např. v občanském průkazu. V praxi se setkáváme s tím, že správce daně požaduje po cizinci např. doložení kopie vystaveného potvrzení o přechodném pobytu v České republice. Mnohdy je pak velmi komplikované správcem daně vysvětlit, že tento dokument, který je jistě významný pro imigrační účely, jednak nemusí být občanovi Evropské unie vždy k dispozici, ale především tento dokument neprokazuje naplnění výše uvedené podmínky bydliště na území České republiky.

Obvyklý pobyt (obvyklé zdržování se na území České republiky) představuje fyzickou přítomnost na území České republiky alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo i v několika obdobích. Do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu (tzn. i jakákoliv část dne jako celý den)⁵⁹. Pokud by tedy poplatník přistál na pražském letišti Václava Havla 10 minut před půlnocí, tento den by se mu pak pro účely stanovení časového testu fyzické přítomnosti na území České republiky započítával jako celý den.

Výše uvedené pojmy dále blíže vymezuje pokyn Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) D-22 čj. 5606/15/7100-10110-011620, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „pokyn GFŘ D-22“), který uvádí, že **stálým bytem** se tak rozumí byt, který je kdykoliv k dispozici podle potřeby poplatníka ať už je vlastní či pronajatý. Tento byt může být i pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání bez prodlevy. **Úmysl** poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě by se také měl posuzovat vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. manželka, děti, rodiče atd., či zda je byt využíván v návaznosti na ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).

V souvislosti s pojmem stálý byt se Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku čj. 7 Afs 120/2014-68 ze dne 13. 11. 2014 zabýval otázkou, zda lze za stálý považovat i byt, ve kterém měla fyzická osoba nahlášený trvalý pobyt, avšak neměla v úmyslu se na této adrese trvale zdržovat. Dle vyjádření Nejvyššího správního soudu: „*„stálost‘ bytu mimo jiné znamená, že daňový subjekt může místo užívat neustále (nepřetržitě) a nejen příležitostně pro účely krátkodobého pobytu, jako je rekreace, vzdělávací kurzy či krátkodobé pobyty související s podnikatelskými aktivitami apod. Podstatné pro posouzení ‚stálosti‘ bytu je tedy možnost stěžovatele daný byt užívat bez jakéhokoliv omezení. Je třeba zdůraznit, že možnost byt užívat neznamena povinnost nepřetržitě fyzické přítomnosti v tomto bytě. Jedná se pouze o možnost využívání bytu podle vlastního uvážení. Nejvyšší správní soud pro posouzení úmyslu stěžovatele hodnotil jako rozhodné následující skutečnosti: stěžovatel má v bytě svých rodičů nahlášený trvalý pobyt a je zde veden jako bydlící osoba (spolu s rodiči), otec stěžovatele netvrdil, že stěžovatel nesmí jejich byt využívat, resp. že by ho mohl užívat jen nějakým omezeným způsobem.“*⁶⁰

⁵⁹ § 2 odst. 4 zákona o daních z příjmů.

⁶⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. listopadu 2014, sp. zn. 7 Afs 120/2014-68.