

ÚVOD

Do ruky se vám dostává páté, rozšířené vydání knihy *Cizinci a daně*.

Od čtvrtého vydání uplynuly dva roky a za tu dobu se sice nezměnily základní principy v oblasti zdaňování fyzických osob, nicméně se samozřejmě vyvíjí výklady i judikatura Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) a Ústavního soudu (dále jen také „ÚS“)¹, výklady Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) a nastávají nové situace, které musejí zaměstnavatelé i samotné fyzické osoby řešit. 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“). Za poslední dva roky byly vydány nové závěry koordinačních výborů, které interpretují některé složité otázky mezinárodního zdanění.

Téma zdaňování příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v České republice je po vstupu České republiky (dále také jen „ČR“) do Evropské unie stále aktuálnější.

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.

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.

První a nejpočetnější skupinou jsou zaměstnanci. Již na počátku 90. let minulého století se v České republice objevili první tzv. expatrioti, tedy cizí státní příslušníci, kteří byli vysláni svými zahraničními zaměstnavateli do České republiky, aby zde zakládali jejich organizační složky či dceřiné společnosti. Další skupinou byli zahraniční experti, kteří v prvních letech po změně politického systému vykonávali v českých podnicích či ústředních orgánech roli poradců za zvýhodněných

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

daňových podmínek. V této době bylo zdaňování zahraničních poradců v zákoně o daních z příjmů řešeno specificky tím, že těmto osobám byly poskytovány poměrně rozsáhlé výhody při zdanění jejich příjmů dosažených ze zdrojů na území České republiky. Později však byly veškeré daňové výhody, které byly poskytovány této kategorii osob, bez náhrady zrušeny. Většina těchto zaměstnanců pocházela z členských států EU nebo EHP, jimž zůstaly alespoň zvýhodněné podmínky pro uplatnění odpočitatelných položek a slev na dani.

Další, neméně početnou skupinou zahraničních zaměstnanců, kteří se vyskytovali a doposud vyskytují v České republice, jsou pracovníci pocházející ze zemí bývalého Sovětského svazu, zejména Ukrajiny či Ruska, případně dalších zemí, například Vietnamu. Nově se mezi tyto pracovníky zařadili pro zjednodušený přístup na pracovní trh i například občané Bulharska a Rumunska. Institut tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly podle § 6 ZDP má za cíl zdanění příjmů těchto osob od počátku jejich výdělečné činnosti. Zavedení režimu agenturního zaměstnávání podle zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, (dále jen „zákon o zaměstnanosti“) nepřineslo v tomto směru žádnou úlevu s výjimkou některých rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a SDEU, na jejichž základě došlo i ke změně ustanovení § 6 odst. 2 ZDP.

V České republice je mnoho společností se zahraniční majetkovou účastí. V takových společnostech pracují na manažerských pozicích či vykonávají funkce jednatelů nebo členů statutárních orgánů i cizinci. V prvním případě se někdy jedná o zaměstnance vyslané do České republiky nebo také o zaměstnance, kteří uzavřeli pracovní smlouvu přímo s českou společností. Jednatelé a členové statutárních orgánů pak vykonávají svou funkci v České republice (rovněž i mimo ni) na základě smlouvy o výkonu funkce. Zaměstnavateli jsou často společnosti, které jsou součástí velkých skupin (koncernů), výjimkou však nejsou české společnosti, jejichž společníci jsou cizinci – fyzické osoby. V takových případech vykonávají tyto osoby funkci jednatelů či členů dalších statutárních orgánů a je potřeba se také zabývat jejich zdaněním.

Vedle zahraničních zaměstnanců a členů statutárních orgánů 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. Jim 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 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 mají bydliště na území České republiky, tak těch, které jej mají pouze v zahraničí. 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 22 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 dvojímu 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. Nařízení Rady (EHS) č. 1408/71 a nařízení Rady (EHS) č. 574/72 byla od 1. května 2010 nahrazena „unijními“ nařízeními, tj. 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.

Nakonec si dovoluji uvést, že 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 1. 5. 2018.