

OBSAH

Seznam použitých zkratk	X
Úvod	XV

1 Hlavní principy zdaňování fyzických osob v České republice	1
1.1 Vývoj od roku 1993 do současnosti se zaměřením na zdaňování cizinců	2
1.2 Určení daňové rezidence v České republice	2
1.2.1 Určení daňové rezidence podle ZDP	3
1.2.2 Postavení smluv o zamezení dvojího zdanění v českém právním řádu	7
1.2.3 Určení daňové rezidence podle smluv o zamezení dvojího zdanění	9
1.3 Popis hlavních principů zdaňování fyzických osob v České republice	17
1.3.1 Předmět daně z příjmů fyzických osob – stručný popis jednotlivých druhů příjmů	18
1.3.2 Nezdánitelná část základu daně (§ 15 ZDP)	18
1.3.3 Sleva na poplatníka, na manželku, na osoby pobírající invalidní důchod a držitele ZTP/P, sleva na studenta (§ 35ba ZDP)	24
1.3.3.1 Slevy, které mohou uplatnit daňoví rezidenti i daňoví nerezidenti bez omezení	24
1.3.3.2 Slevy, které mohou uplatnit daňoví rezidenti a daňoví nerezidenti jen ve vybraných případech	24
1.3.4 Sleva za umístění dítěte (§ 35bb ZDP)	26
1.3.5 Daňové zvýhodnění na vyživované dítě (§ 35c ZDP)	26
1.3.6 Sazba daně (§ 16 ZDP)	27
1.4 Určení příjmu ze zdroje na území České republiky podle ZDP	28
2 Různé kategorie fyzických osob z pohledu rozdílnosti jejich povinností na území ČR a zdaňování – stručný popis	39
2.1 Zaměstnanec	40
2.1.1 Zaměstnanec, který uzavřel pracovněprávní vztah se zaměstnavatelem se sídlem na území České republiky	52
2.1.2 Zaměstnanec, který uzavřel pracovněprávní vztah se zaměstnavatelem se sídlem mimo území České republiky	52

2.1.2.1	Zaměstnanec vykonává závislou činnost u odštěpného závodu zahraničního zaměstnavatele	52
2.1.2.2	Zaměstnanec je svým zahraničním zaměstnavatelem, který ho řídí, vyslán do České republiky poskytovat služby	53
2.1.2.3	Zaměstnanec vykonává závislou činnost v režimu tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly	55
2.2	Osoby samostatně výdělečně činné	60
2.3	Jednatelé společností s ručením omezeným a další členové statutárních orgánů obchodních společností	65
2.4	Společníci a akcionáři obchodních společností	66
2.5	Fyzické osoby pobírající příjmy z ostatního kapitálového majetku	67
2.6	Fyzické osoby pobírající příjmy z nájmu	67
2.7	Fyzické osoby pobírající ostatní příjmy	68
3	Specifika zdanění každé z kategorií fyzických osob	69
3.1	Zaměstnanec	70
3.1.1	Zaměstnanec, který uzavřel pracovněprávní vztah se zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm v České republice	87
3.1.2	Zaměstnanec, který uzavřel pracovněprávní vztah se zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm mimo území České republiky	89
3.1.2.1	Zaměstnanec vykonává závislou činnost u odštěpného závodu zahraničního zaměstnavatele umístěného v ČR	89
3.1.2.2	Zaměstnanec je svým zahraničním zaměstnavatelem, který ho řídí, vyslán do České republiky poskytovat služby	90
3.1.2.3	Zaměstnanec vykonává závislou činnost v režimu tzv. mezinárodního pronájmu pracovní síly	91
3.2	Osoby samostatně výdělečně činné	98
3.2.1	Osoba, která vykonává činnost na základě živnostenského oprávnění vydaného v České republice	99
3.2.2	Osoba, která vykonává činnost na základě živnostenského oprávnění vydaného mimo Českou republiku	102
3.2.3	Advokát, daňový poradce	104
3.2.4	Sportovci, herci, zpěváci	106
3.2.5	Autoři	110
3.3	Členové orgánů právnických osob včetně jednatelů	113
3.4	Společníci a akcionáři obchodních společností	119

3.4.1	Závislá činnost (§ 6 ZDP)	119
3.4.2	Příjmy OSVČ (§ 7 ZDP)	120
3.4.3	Příjmy podle § 8 ZDP	123
3.4.4	Příjmy podle § 10.	125
3.5	Fyzické osoby pobírající příjmy z kapitálového majetku	130
3.6	Fyzické osoby pobírající příjmy z nájmu	133
3.7	Fyzické osoby pobírající ostatní příjmy	137
4	Zamezení dvojího zdanění	147
5	Procesní povinnosti s ohledem na každou z uvedených kategorií fyzických osob	157
5.1	Registrace k dani z příjmů fyzických osob	158
5.1.1	Zaměstnanci	160
5.1.2	Osoby samostatně výdělečně činné	161
5.1.3	Jednatelé společnosti s ručením omezeným a další členové statutárních orgánů obchodních společností	162
5.1.4	Společníci a akcionáři obchodních společností	162
5.1.5	Fyzické osoby pobírající příjmy z ostatního kapitálového majetku	163
5.1.6	Fyzické osoby pobírající příjmy z nájmu	163
5.1.7	Fyzické osoby pobírající ostatní příjmy	163
5.2	Povinnost podávat přiznání k dani z příjmů fyzických osob	163
5.2.1	Zaměstnanci	168
5.2.2	Osoby samostatně výdělečně činné	169
5.2.3	Jednatelé společnosti s ručením omezeným a další členové orgánů obchodních společností	170
5.2.4	Společníci a akcionáři obchodních společností	170
5.2.5	Fyzické osoby pobírající příjmy z ostatního kapitálového majetku	171
5.2.6	Fyzické osoby pobírající příjmy z nájmu	172
5.2.7	Fyzické osoby pobírající ostatní příjmy	173
5.3	Placení záloh na daň z příjmů fyzických osob	173
5.3.1	Zaměstnanci	175
5.3.2	Osoby samostatně výdělečně činné	176
5.3.3	Jednatelé společnosti s ručením omezeným a další členové statutárních orgánů obchodních společností	177
5.3.4	Společníci a akcionáři obchodních společností	177
5.3.5	Fyzické osoby pobírající příjmy z ostatního kapitálového majetku	178
5.3.6	Fyzické osoby pobírající příjmy z nájmu	178
5.3.7	Fyzické osoby pobírající ostatní příjmy	179

5.4	Oznámení o osvobozených příjmech	179
5.5	Přepoččet příjmů v cizí měně	180
6	Povinnosti plátců příjmů z pohledu zákona o daních z příjmů	181
6.1	Zaměstnavatelé, kteří mají sídlo nebo bydliště na území České republiky	182
6.2	Zaměstnavatelé, kteří mají sídlo nebo bydliště mimo území České republiky	188
6.2.1	Zaměstnavatel, který je odštěpným závodem	188
6.2.2	Zahraniční zaměstnavatel, který vyslal zaměstnance, kterého řídí, do České republiky poskytovat služby	189
6.2.3	Zaměstnavatel se sídlem nebo bydlištěm v ČR, který uzavřel smlouvu o mezinárodním pronájmu pracovní síly	189
6.3	Plátcí, kteří vyplácejí příjmy, z nichž jsou povinni vybrat daň srážkou podle zvláštní sazby	191
6.4	Plátcí, kteří jsou povinni provádět zajištění daně	196
6.5	Oznamovací povinnost	198
7	Sociální zabezpečení v EU, EHP a Švýcarsku	199
7.1	Základní principy	200
7.2	Definice některých výrazů používaných v Nařízeních	203
7.3	Základní principy určení příslušnosti k právním předpisům	205
7.3.1	Zaměstnanci vykonávající činnost v jednom členském státě	206
7.3.2	Osoba samostatně výdělečně činná na území jednoho členského státu	208
7.3.3	Vyslání zaměstnance a osoby samostatně výdělečně činné	208
7.3.3.1	Vyslání zaměstnanci	208
7.3.3.2	Vyslané osoby samostatně výdělečně činné	210
7.3.4	Zaměstnanci vykonávající činnost ve dvou nebo více členských státech	211
7.3.4.1	Zaměstnanci vykonávající činnost ve dvou nebo více členských státech	212
7.3.4.1.1	Ve státě bydliště je vykonávána podstatná část činnosti	212
7.3.4.1.2	Ve státě bydliště není vykonávána podstatná část činnosti	213
7.3.5	Osoba samostatně výdělečně činná na území dvou a více členských států	216

7.4	Kombinace výkonu zaměstnání v jednom členském státě a činnosti osob samostatně výdělečně činných v druhém členském státě	218
7.5	Zvláštní případy souběžně vykonávané činnosti ve dvou a více členských státech	220
7.6	Výjimka z pravidel pro určení použitelných právních předpisů	221
7.7	Nezaopatření rodinní příslušníci	222
7.8	Povinnosti zaměstnavatelů, zaměstnanců a osob samostatně výdělečně činných.	223
7.8.1	Povinnosti zaměstnanců	223
7.8.2	Povinnosti zaměstnavatelů.	223
7.8.3	Povinnosti osob samostatně výdělečně činných	224
7.9	Platnost formulářů E 101 vystavených podle Původních nařízení	225
	Příloha 1	226
	Věcný rejstřík	231

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.

článek velmi pozorně číst, protože se velmi liší okruh osob, na které se vztahuje, a podmínky osvobození od zdanění takového příjmu v České republice.

Pokud článek „Profesoři a výzkumní pracovníci“ v SZDZ chybí. V nově uzavíraných smlouvách o zamezení dvojího zdanění již tento článek sjednáván není. Tak například smlouva o zamezení dvojího zdanění mezi ČR a Slovenskem tento článek neobsahuje, proto se příjmy za závislou práci vědců, profesorů a jiných vyučujících zdaní ve standardním režimu zaměstnanců podle článku 14 této smlouvy. Žádný speciální článek neobsahuje například ani smlouva uzavřená s Rakouskem či s Polskem. **3035**

Status zaměstnavatele a jeho vliv na zdanění daňového nerezidenta. Důležitou skutečností, kterou je nutné ověřit u zaměstnanců – daňových nerezidentů, je kromě délky pobytu (blíže viz 3019 an.) status jejich zaměstnavatele. U daňových nerezidentů, jejichž pobyt nepřesáhl 183 dní na území České republiky, tento status může mít zásadní vliv na právo České republiky na zdanění, resp. nezdanění jejich příjmu. **3036**

Následující podkapitoly jsou věnovány každé z výše uvedených kategorií zaměstnanců. Rozebrány jsou však jen ty příjmy, jejichž daňové posouzení může být odlišné od obecné úpravy, nebo se naopak pouze v jejich případě uplatní.

3.1.1 Zaměstnanec, který uzavřel pracovní vztah se zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm v České republice

• Cestovní výdaje

U zaměstnance, který uzavřel pracovní vztah podle českého práva se zaměstnavatelem, jehož sídlo, případně bydliště se nachází v České republice, se náhrada cestovních výdajů řídí standardně zákoníkem práce. Pokud pojedje zaměstnanec na pracovní cestu, zaměstnavatel vyplácí zaměstnanci náhrady cestovních výdajů v souladu se zákonem č. 262/2006 Sb., zákoník práce, a to ve výši jím stanovené. Tyto náhrady cestovních výdajů nejsou považovány za předmět daně do výše stanovené pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce. Pokud by případně zaměstnavatel poskytoval dávky vyšší, stal by se rozdíl mezi jejich skutečně vyplacenou a zákonem limitovanou výší zdanitelným příjmem zaměstnance. **3037**

Pokud by byla se zaměstnavatelem se sídlem na území ČR a zaměstnancem uzavřena pracovní smlouva podle cizích právních předpisů, a náhrady cestovních výdajů by proto byly hrazeny v souladu s těmito cizími právními předpisy, nepředstavovaly by předmět daně u zaměstnance jen do výše stanovené v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP (podrobněji viz 3015).

3038 • Školné

Je velmi časté, že zaměstnavatel hradí za zahraniční zaměstnance školné za děti, a to mateřskou školou počínaje a vysokou školou konče. Zejména na zahraničních školách v České republice může představovat toto školné nemalé částky, které jsou při splnění podmínek výše uvedených osvobozeným příjmem na straně zaměstnance (podrobněji viz 3016).

3039 • Příjmy daňových nerezidentů za období nepřesahující 183 dní

Osvobození v období nepřesahujícím 183 dní se zde neuplatní nikdy vzhledem k tomu, že není splněna základní podmínka, že zaměstnavatel nemá své sídlo mimo území České republiky.

3040 • Přechodné ubytování

Hodnota přechodného ubytování do výše 3 500 Kč za měsíc je osvobozena od daně za podmínky, že je nájemní smlouva uzavřena mezi pronajímatelem a zaměstnavatelem, přechodné ubytování je poskytnuto zaměstnanci v souvislosti s výkonem jeho závislé činnosti a obec přechodného ubytování je jiná než obec, kde se nachází jeho bydliště.

Pokud by zaměstnavatel přispíval zaměstnanci na úhradu nájemného na základě nájemní smlouvy, jejíž smluvní stranou je zaměstnanec, přímo zaměstnanci, nejsou splněny podmínky uvedené v ZDP a uvedený příjem nemůže být osvobozen.

PŘÍKLAD

Zaměstnavatel, společnost ABC, s. r. o., uzavřel pracovní poměr s rezidentem Slovenské republiky, panem Vetvou, a to na dobu určitou jednoho roku. Pracovní smlouva se řídí českým právem, tedy českým zákoníkem práce. Kromě měsíční hrubé mzdy ve výši 25 000 Kč přiznal zaměstnavatel p. Vetvovi nárok na různá nepeněžní plnění, a to:

- služební vozidlo v pořizovací hodnotě 500 000 Kč včetně DPH, a to i k používání k soukromým účelům,
- školné za soukromou školku, kterou navštěvuje syn pana Vetvy v Praze (školné hradí zaměstnavatel přímo mateřské školce),
- příspěvek na životní pojištění hrazené slovenské pojišťovně, a to ve výši 2 000 Kč měsíčně [pojistka splňuje podmínky podle § 6 odst. 9 písm. p) ZDP], a
- PHM za soukromé cesty služebním vozem hradí p. Vetva zaměstnavateli.

Pan Vetva má dvě děti, jedno žije s ním v České republice, druhé s manželkou ve Slovenské republice, kam pan Vetva pravidelně s prvním dítětem jezdí o víkendech. Pan Vetva je daňovým rezidentem Slovenské republiky.

ŘEŠENÍ

Zdanitelným měsíčním příjmem pana Vetvy je hrubá mzda ve výši 25 000 Kč a 1 % z 500 000 Kč, tj. 5 000 Kč z titulu používání služebního vozidla k soukromým účelům. Naopak, nepeněžní plnění spočívající v úhradě školného a příspěvek na životní pojištění hrazené slovenské pojišťovně jsou od daně osvobozeny. Vzhledem k tomu, že PHM hradí

p. Vetva zaměstnavatel, nelze uvažovat o zdanitelném příjmu p. Vetvy. Zaměstnavatel nepřihledne ke slevě na manželku a na děti. Tyto by si mohl uplatnit pan Vetva v daňovém přiznání, pokud podíl jeho příjmů ze zdrojů na území České republiky bude alespoň 90 % z jeho celosvětových příjmů a tuto skutečnost doloží finančnímu úřadu potvrzením svého místně příslušného slovenského finančního úřadu.

3.1.2 Zaměstnanec, který uzavřel pracovněprávní vztah se zaměstnavatelem se sídlem nebo bydlištěm mimo území České republiky

Vzhledem k tomu, že se podmínky osvobození, případně zdanění některých příjmů u jednotlivých kategoriích zaměstnanců pracujících pro zaměstnavatele se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí liší podle statusu zaměstnavatele, je uveden komentář samostatně ke každé z nich.

3.1.2.1 Zaměstnanec vykonává závislou činnost u odštěpného závodu zahraničního zaměstnavatele umístěného v ČR

Odštěpný závod. V případě, že je zaměstnanec zaměstnán u zaměstnavatele s odštěpným závodem (dříve organizační složkou) zřízeným v České republice, můžeme se setkat nejčastěji s následujícími plněními, která zaměstnanec od zaměstnavatele dostává. **3041**

- **Cestovní výdaje** **3042**
V tomto případě, vzhledem k tomu, že pracovněprávní vztah je obvykle uzavřen podle cizích právních předpisů, se výplata náhrad cestovních výdajů řídí rovněž cizím právem. V takovém případě by tyto náhrady cestovních výdajů nepředstavovaly předmět daně u zaměstnance **jen do výše** stanovené v § 6 odst. 7 písm. a) ZDP (podrobněji viz 3015).

- **Příjmy daňových nerezidentů za období nepřesahující 183 dní** **3043**
Zde je třeba rozlišovat, zda **odštěpný závod** je **stálou provozovnou** ve smyslu § 22 odst. 2 ZDP, respektive příslušné SZDZ, či nikoliv. V případě, že je odštěpný závod stálou provozovnou, uvedené osvobození nelze uplatnit, pokud jde mzda k tíži stálé provozovny⁸⁷.

⁸⁷ Skutečnost, že zaměstnavatel má sice v České republice stálou provozovnu, ale mzdu zaměstnance jako výdaj neuplatnil z jakýchkoliv důvodů, nemá na zdanění zaměstnance, který pracoval na území České republiky, vliv. Viz komentář k článku 15 týkající se příjmů ze závislé činnosti, bod 7.1, Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, stručná verze 2014, edice OECD, anglická verze, autorský překlad, s. 313.