

STRUČNÝ DAŇOVÝ A POJISTNÝ PRŮVODCE

NEJEN PRO SLOVENSKÉ STUDENTY A ZAČÍNÁJÍCÍ UMĚLCE PŮSOBÍCÍ
V ČESKÉ REPUBLICE

- DAŇOVÁ REZIDENCE
- PŘÍJMY Z ČR A ZE ZAHRANIČÍ
- SOCIÁLNÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ



[Mgr. Magdalena Vyškovská](#)

Obsah

I.	Úvod	3
II.	Daňová rezidence	3
1.	Daňový rezident podle slovenských předpisů	3
2.	Daňový rezident podle českých předpisů	4
3.	Určení daňové rezidence v případě, že fyzická osoba splňuje domácí podmínky obou smluvních států.....	6
III.	Příjmy ze zdrojů v České republice	8
2	Příjmy ze zaměstnání	8
2.1	Český daňový rezident.....	8
2.2	Slovenský daňový rezident	9
3	Příjmy ze samostatné činnosti (z podnikání)	9
3.1	Základ daně u příjmů ze samostatné činnosti	10
3.2	Paušální daň.....	11
3.3	Příjmy ze samostatné činnosti – český daňový rezident.....	11
3.4	Příjmy ze samostatné činnosti – slovenský daňový rezident.....	11
3.4.1	Příjmy ze stálé provozovny	12
3.4.2	Příjmy veřejně vystupujících umělců – daňových nerezidentů	13
3.4.3	Příjmy z autorských honorářů a z licenčních poplatků	14
IV.	Položky snižující základ daně a slevy na dani	14
V.	Lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů v České republice a sazby daně	15
VI.	Lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů na Slovensku	16
VII.	Pojistné na sociální a zdravotní pojištění	16
1	Zaměstnání nebo podnikání jen v České republice	17
2	Zaměstnání u zaměstnavatele se sídlem v České republice a výkon závislé činnosti v České republice a na Slovensku	18
2.1	Výkon podstatné části činnosti ve státě bydliště	18
2.2	Výkon menšího podílu, než je podstatná část činnosti, ve státě bydliště	18
3	Výkon samostatné výdělečné činnosti (podnikání) v České republice a na Slovensku.....	19
3.1	Výkon podstatné části činnosti ve státě bydliště	19
3.2	Výkon menšího podílu, než je podstatná část činnosti, ve státě bydliště	19
4	Výkon závislé činnosti a činnosti osoby samostatně výdělečně činné.....	19
5	Vyslání.....	20
5.1	Vyslání zaměstnance	20
5.2	Vyslané osoby samostatně výdělečně činné	20
VIII.	Závěr	20

I. Úvod

Slovenští občané často studují na vysokých školách v České republice a po studiích v České republice zůstávají. Je obvyklé, že již v průběhu studia pobírají různé příjmy, ať již z pracovněprávních vztahů, tak z podnikání či z nezávislé činnosti. Vedle zdanění těchto příjmů musejí rovněž řešit, v jakém státě mají být pojištěni.

Cílem tohoto dokumentu je rozebrat základní pravidla pro slovenské studenty a začínající umělce slovenské národnosti v České republice z hlediska určení jejich daňové rezidence (daňového domicilu), zdanění příjmů a povinnosti podat přiznání k dani z příjmů v České republice (a někdy i rovněž na Slovensku), jakož i z hlediska příslušnosti k předpisům sociálního a zdravotního pojištění. Dokument však může být použit i pro jiné národnosti s určitými specifiky danými konkrétní předpisy.

Tato metodická pomůcka, která je vytvořena jako obecný materiál, nemůže být považována za daňové poradenství pro konkrétní případy, protože poskytuje pouze rámcové a zevšeobecněné informace týkající se zdaňování zejména slovenských umělců v České republice a sociálního zabezpečení v EU a dalších státech, na něž se vztahují tzv. koordinační nařízení. Nemůže tak postihnout všechny situace, které se v praxi vyskytují a jejich nuance. Individuální případy a konkrétní smlouvy je třeba posuzovat především na základě konkrétních informací individuálně na základě konkrétního rozboru situace, smluvních ujednání, postavení smluvních stran, konkrétních předpisů na ně se vztahujících a splnění podmínek v nich uvedených.

II. Daňová rezidence

Důležitou skutečností při určení daňové rezidence je, že Česká republika a Slovenská republika uzavřely mezi sebou smlouvu o zamezení dvojího zdanění (v České republice publikována pod č. 100/2003 Sb.m.s., dále jen „SZDZ“).

Tato smlouva je dostupná na následujících stránkách:

<https://www.mfcr.cz/cs/zahranici-a-eu/smlouvy-o-zamezeni-dvojeho-zdaneni/prehled-platnych-smluv>

<https://www.mfsr.sk/sk/dane-cla-uctovnictvo/priame-dane/dane-z-prijmu/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/zmluvy-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/zoznam-platnych-ucinnych-zmluv-zamedzeni-dvojiteho-zdanenia/>

Článek 4 „Rezident“ v prvním odstavci s ohledem na fyzické osoby uvádí:

„1. Výraz "rezident smluvního státu" označuje pro účely této smlouvy každou osobu, která je podle právních předpisů tohoto státu podrobena v tomto státě zdanění z důvodu svého bydliště, trvalého pobytu, místa vedení nebo jakéhokoli jiného podobného kritéria (...). Tento výraz však nezahrnuje žádnou osobu, která je podrobena zdanění v tomto státě pouze z důvodu příjmu ze zdrojů v tomto státě nebo majetku tam umístěného.“

Vždy je tedy nejprve důležité prověřit, zda daná osoba splňuje podmínky daňové rezidence ve Slovenské republice a/nebo i v České republice.

1. Daňový rezident podle slovenských předpisů

Slovenský zákon o dani z příjmů (595/2003 Z.z., dále jen „slovenský ZDP“) označuje **slovenského daňového rezidenta** v § 2 jako **osobu s neomezenou daňovou povinností** a definuje ji takto:

d) daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou

1. fyzická osoba, ktorá má na území Slovenskej republiky trvalý pobyt, 1a) bydlisko alebo sa tu obvykle zdržiava, pričom

1a. fyzická osoba má na území Slovenskej republiky bydlisko, ak má možnosť ubytovania, ktoré neslúži len na príležitostné ubytovanie, a so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti vrátane osobných väzieb a ekonomických väzieb fyzickej osoby k územiu Slovenskej republiky je zrejмый zámer fyzickej osoby sa v tomto bydlisku trvale zdržiavať.

1b. fyzická osoba sa obvykle zdržiava na území Slovenskej republiky, ak sa tu zdržiava aspoň 183 dní v príslušnom kalendárnom roku, a to súvisle alebo v niekoľkých obdobiach; do tohto obdobia sa započítava každý, aj začatý deň pobytu..

Slovenský ZDP zároveň definuje v § 2 **slovenského daňového nerezidenta** (označuje jej jako **poplatníka s omezenou daňovou povinnosťou na Slovensku**) takto:

e) daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou

1. fyzická osoba neuvedená v písmene d) prvom bode alebo fyzická osoba uvedená v písmene d) prvom bode, ktorá sa v dôsledku uplatnenia medzinárodnej zmluvy považuje za daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou v inom zmluvnom štáte,

2. fyzická osoba uvedená v písmene d) prvom bode, ktorá sa na území Slovenskej republiky obvykle zdržiava len na účely štúdia alebo liečenia.

K určování daňové rezidence vydala slovenská daňová správa v roce 2020 pokyn, který lze najít na následujícím odkazu.

https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Dane/Metodicke_usmernenia/Medzinarodne_zdanovanie/2020/2020.10.08_002_MZ_2020_MU_rezident.pdf

Informace k trvalému pobytu na Slovensku a povinnosti jeho zrušení viz zde:

https://www.slovensko.sk/sk/zivotne-situacie/zivotna-situacia/_odhlasenie-z-trvaleho-pobytu

2. Daňový rezident podle českých předpisů

Český zákon o daních z příjmů (586/1992 Sb., dále jen „**český ZDP**“) definuje daňové rezidenty České republiky v § 2 odst. 2 a odst. 4.

„(2) Poplatníci jsou daňovými rezidenty České republiky, pokud mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti České republiky mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí.

(4) Poplatníky obvykle se zdržujícími na území České republiky jsou ti, kteří zde pobývají alespoň 183 dnů v příslušném kalendářním roce, a to souvisle nebo v několika obdobích; do doby 183 dnů se započítává každý započatý den pobytu. Bydlištěm na území České republiky se pro účely tohoto zákona rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat.“

Daňoví nerezidenti jsou definováni v § 2 odst. 3 českého ZDP takto:

„(3) Poplatníci jsou daňovými nerezidenty, pokud nejsou uvedeni v odstavci 2 nebo to o nich stanoví mezinárodní smlouvy. (...) Poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze za účelem studia

nebo léčení, jsou daňovými nerezidenty a mají daňovou povinnost, která se vztahuje pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, i v případě, že se na území České republiky obvykle zdržují.“

Pokyn Generálního finančního ředitelství D-59 ještě tuto problematiku rozvádí následovně v komentáři k § 2:

1. Stálým bytem se rozumí byt, který je poplatníkovi kdykoliv k dispozici podle jeho potřeby, ať již vlastní či pronajatý. Tento byt může být poplatníkem pronajat jiné osobě formou, která umožňuje podle potřeby poplatníka obnovení jeho užívání poplatníkem bez prodlevy. Úmysl poplatníka zdržovat se trvale ve stálém bytě se posuzuje vzhledem k okolnostem jeho osobního a rodinného stavu, tj. žije-li v něm rovněž např. s manželkou, dětmi, rodiči, či zda byt je využíván v návaznosti na jeho ekonomické aktivity (samostatnou činnost, zaměstnání apod.).

2. Dojde-li u poplatníka ke změně v rozsahu povinnosti vůči České republice (§ 2 odst. 2 nebo odst. 3 zákona) v průběhu zdaňovacího období v důsledku změny bydliště, posuzuje se jeho statut za příslušné části roku samostatně. V případě vzniku neomezené daňové povinnosti v České republice (§ 2 odst. 2 zákona) v důsledku skutečnosti, že se zde poplatník obvykle zdržuje, uplatní se tento statut pro celé zdaňovací období.

3. Zákon obsahuje dvě kritéria pro určení daňového rezidentství, kdy naplnění jen jednoho z nich stačí ke vzniku rezidenství, žádné nemá přednost a testovat je vždy potřeba obě kritéria. Podle toho, o jaké kritérium se jedná, je následně posuzováno samotné období, kdy je poplatník rezidentem. Jakmile je tedy např. naplněno kritérium obvyklého zdržování se, osoba je podle zákona rezidentem České republiky po celý kalendářní rok, a to bez ohledu na to, zda v České republice má či nemá bydliště.

4. U států, se kterými má Česká republika uzavřenou smlouvu o zamezení dvojímu zdanění všech druhů příjmů, která je prováděna, se v případě, kdy fyzická osoba naplní kritéria daňového rezidentství dle vnitrostátních právních předpisů obou smluvních států, použijí pro určení daňového rezidentství kritéria uvedená v příslušné smlouvě.

Je tedy důležité vědět, **zda fyzická osoba splňuje podmínky v obou nebo jen v jednom státě**, či zda je nespĺňuje ani v jednom z nich. V posledně jmenovaném případě by byla daná osoba daňovým nerezidentem jak v České republice, tak i ve Slovenské republice.

Je zřejmé, že na rozdíl od Slovenské republiky, v České republice typ pobytu ve vztahu k Ministerstvu vnitra nemá pro daňovou rezidenci žádnou relevanci. Není tedy ani podstatné, zda má slovenský občan také české občanství.

Častou otázkou je také, zda skutečnost, že daná osoba je studentem, ji vylučuje z daňové rezidence jednoho nebo druhého smluvního státu. V obou právních úpravách (české i slovenské) je uvedeno, že **daňovými nerezidenty** jsou osoby, které se na území daného státu zdržují **pouze** za účelem studia nebo léčení. Pokud by se jednalo o osobu, která pobývá v České republice sice déle než 183 dní za kalendářní rok, ale jediným důvodem tohoto pobytu na území České republiky by bylo studium, pak by se jistě jednalo o daňového nerezidenta České republiky. Pokud by ale nebylo studium jediným důvodem pobytu v České republice, český ZDP nevylučuje danou osobu z daňové rezidence podle tuzemských předpisů a je třeba ji posuzovat standardním způsobem. Obdobně stanoví i slovenský ZDP.

Příklad: Slovenský student přijel do České republiky studovat českou vysokou školu. V prvních 2 letech svého pobytu v České republice pouze studoval a bydlel na koleji. Jediným důvodem jeho pobytu v České republice bylo studium, proto se podle českého ZDP nestal českým daňovým rezidentem, i když se v České republice obvykle zdržoval. Splňoval podmínky jen ve Slovenské republice, kde měl trvalý pobyt.

Ve třetím roce svého pobytu začal pravidelně pracovat při studiu u zaměstnavatele se sídlem v České republice (uzavřel dohodu o pracovní činnosti). Jediným účelem jeho pobytu v České republice nebylo tak již jen studium v České republice, český ZDP jej tak nadále nevylučoval z testu pro určení daňové rezidence. Proto je třeba posoudit, zda splnil alespoň jedno z kritérií § 2 odst. 2 českého ZDP. Pokud by měl v České republice bydliště, pro účely českého ZDP by byl českým daňovým rezidentem. Protože podle zadání má tento student na Slovensku trvalý pobyt, je považován i za slovenského daňového rezidenta podle slovenského ZDP. V takovém případě je nutné určit daňovou rezidenci podle postupně aplikovaných kritérií článku 4 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění.

3. Určení daňové rezidence v případě, že fyzická osoba splňuje domácí podmínky obou smluvních států

Jak je evidentní z předchozí kapitoly, je velmi důležité ověřit, zda fyzická osoba splňuje podmínky jen v jednom smluvním státě nebo v obou smluvních státech.

V případě splnění podmínek jen v jednom smluvním státě nedochází k žádnému konfliktu úprav dvou států a daná osoba je daňovým rezidentem toho státu, jehož podmínky splnila.

Příklad: Slovenský umělec má trvalý pobyt i bydliště na Slovensku, kde se obvykle v daném roce zdržoval. Do České republiky jezdí jen občas (strávil zde v daném roce 100 dní) a vždy bydlel v hotelu. Nesplnil tedy ani jednu českou podmínku. Tento umělec splnil podmínky domácího zákona pro daňovou rezidenci jen ve Slovenské republice, a je proto slovenským daňovým rezidentem, jak podle slovenského ZDP, tak i podle článku 4 odst. 1 SZDZ.

Pokud ale daná fyzická osoba splňuje podmínky v obou smluvních státech, pak je třeba přikročit k dalším postupně aplikovaným kritériím článku 4 odst. 2 SZDZ, které stanoví:

2. Jestliže fyzická osoba je podle ustanovení odstavce 1 rezidentem obou smluvních států, určí se její postavení následujícím způsobem:

a) předpokládá se, že tato osoba je rezidentem pouze toho státu, ve kterém má k dispozici stálý byt; jestliže má k dispozici stálý byt v obou státech, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy (středisko životních zájmů);

b) jestliže nemůže být určeno, ve kterém státě má tato osoba středisko svých životních zájmů nebo jestliže nemá k dispozici stálý byt v žádném státě, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, ve kterém se obvykle zdržuje;

c) jestliže se tato osoba obvykle zdržuje v obou státech nebo v žádném z nich, předpokládá se, že je rezidentem pouze toho státu, jehož je státním příslušníkem;

d) jestliže je tato osoba státním příslušníkem obou států nebo žádného z nich, upraví příslušné úřady smluvních států tuto otázku vzájemnou dohodou.

Příklad: slovenský student má trvalý pobyt ve Slovenské republice a pokoj v rodinném domě u rodičů v Bratislavě, který je mu k dispozici bez omezení. V České republice, kde studuje vysokou školu, se zdržuje 300 dní v roce. Po celou dobu studia měl v České republice pronajatý byt v Praze. Od počátku studia pracuje na částečný úvazek u českého zaměstnavatele. Založil si v ČR bankovní účet. V České republice bydlí od počátku studia s přítelkyní. Na Slovensko jezdí jen na Vánoce a na týden v létě, pokud je v zahraničí, pobývá v Rakousku (je vášnivý lyžař).

Tento student splňuje podmínky pro daňovou rezidenci podle slovenského ZDP (trvalý pobyt a bydliště na Slovensku). Splňuje podmínky i podle českého ZDP, protože se v České republice obvykle zdržoval a

má v České republice bydliště. Český ZDP jej z daňové rezidence nevyklučuje, protože v České republice se nezdržuje pouze za účelem studia. Protože splňuje podmínky v obou smluvních státech, je třeba přejít k prvnímu kritériu článku 4 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podstatné je, kde má stálý byt. Ten má jak na Slovensku, tak v České republice. Dalším kritériem tedy bude, kde se nachází centrum jeho životních zájmů. Vzhledem k tomu, že žije v České republice s přítelkyní, studuje zde, vykonává zde závislou činnost, má zde bankovní účet, přátele, jeho centrum životních zájmů je v České republice, a proto je českým daňovým rezidentem.

Příklad: slovenský občan vystudoval vysokou školu v České republice. Má trvalý pobyt ve Slovenské republice a pokoj v rodinném domě u rodičů v Bratislavě, který je mu k dispozici bez omezení. V České republice se zdržuje 260 dní. V České republice pracuje u zaměstnavatele se sídlem v České republice. V Praze má pronajatý malý byt, téměř každý víkend ale jezdí na Slovensko k rodičům. Často pracuje z home office na Slovensku ze svého pokoje u rodičů.

Tento občan Slovenska splňuje podmínky pro daňovou rezidenci podle slovenského ZDP (trvalý pobyt a bydliště). Splňuje podmínky i podle českého ZDP, protože se v České republice obvykle zdržoval a má bydliště i v České republice. Protože splňuje podmínky v obou smluvních státech, je třeba přejít k prvnímu kritériu článku 4 odst. 2 smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Podstatné je, kde má stálý byt. Ten má jak na Slovensku, tak v České republice. Dalším kritériem tedy bude, kde se nachází centrum jeho životních zájmů. Vzhledem k tomu, že má stále velmi silné vazby na Slovenskou republiku, na své slovenské zázemí u rodičů, kam se pravidelně na víkendy vrací a pracuje tam i často na home office, centrum jeho životních zájmů zůstává nadále na Slovensku. Je tedy slovenským daňovým rezidentem.

Může nastat i situace, že centrum životních zájmů má daná osoba v obou státech. Pak je rozhodující, ve kterém státě se obvykle zdržuje.

Příklad. Slovenský umělec s trvalým pobytem na Slovensku má vlastní byt na Slovensku a pronajatý byt v České republice. Jedná se o herce, který má angažmá jak u divadla v Bratislavě, tak i v Brně. Na Slovensku se v daném roce zdržoval 220 dní, v České republice 150 dní (započítává se každý i započatý den). Tento umělec splňuje podmínky domácí legislativy v obou státech (trvalý pobyt, bydliště i obvyklé zdržování na Slovensku, bydliště v České republice). Podle kritéria stálého bytu v článku 4 odst. 2 SZDZ rozhodnout nelze (má-jej v obou smluvních státech). Co se týče centra životních zájmů, vzhledem k tomu, že je svobodný a nemá větší osobní vazby k jednomu nebo k druhému státu, nelze rozhodnout ani podle kritéria, ke kterému státu jsou užší osobní a hospodářské vztahy (centrum životních zájmů). Rozhodující pak bude kritérium obvyklého zdržování, podle něhož se bude jednat o slovenského daňového rezidenta.

Pokud by nebylo možné rozhodnout ani podle tohoto kritéria, rozhodující by bylo občanství dané osoby. Pokud by byla občanem obou smluvních států, musela by se dohodnout Ministerstva financí obou smluvních států.

Může dojít i k situaci, že se **situace u fyzické osoby změní v průběhu roku**. Oba státy, tedy jak Česká republika, tak i Slovenská republika, akceptují výklad, že fyzická osoba může změnit daňovou rezidenci v průběhu roku.

Typickým příkladem může být situace, kdy se ženatý slovenský občan, který žije s rodinou na Slovensku, přestěhuje dlouhodobě i s rodinou do České republiky. Byt na Slovensku pronajme. Pak je obvykle českým daňovým rezidentem od data přestěhování.

Může jít také o situaci slovenského studenta, který studuje v České republice a zdržuje se zde pouze za účelem studia. Tím je po dobu studia vyloučen z daňové rezidence v České republice. Pátý rok studia v červnu dostuduje. Od července začne pracovat u českého zaměstnavatele. První polovinu roku (leden – červen) bude v České republice daňovým nerezidentem. Druhou polovinu roku bude třeba jeho situaci posoudit podle výše uvedených kritérií. Výsledkem může být, že polovinu roku bude slovenským daňovým rezidentem, druhou polovinu roku českým daňovým rezidentem.

Je tedy patrné, že při určování daňové rezidence je nezbytné vycházet z individuální situace každého jedince. Výše uvedené příklady, jakož i příklady v metodice slovenského Daňového ředitelství (viz příloha) jsou pouze ilustrativní a je třeba vždy zkoumat podrobně situaci každého jednotlivce s ohledem na jeho konkrétní život a jeho okolnosti.

Je velmi důležité vědět, zda je fyzická osoba, daňovým rezidentem České republiky nebo Slovenské republiky, a to z hlediska rozsahu daňových povinností k jednomu nebo druhému státu a způsobu zdanění konkrétního příjmu. Daňový rezident jednoho státu, např. České republiky, totiž má povinnost v České republice deklarovat všechny svoje příjmy. To znamená, že pokud bude mít například český daňový rezident příjem z pronájmu bytu v Bratislavě, sice takový příjem nejdříve zdaní na Slovensku, ale jako český daňový rezident bude muset uvést tento příjem i do svého českého přiznání k dani z příjmů s tím, že bude mít právo na zápočet daně zaplacené na Slovensku podle článku 22 SZDZ.

Stejná situace může nastat i obráceně. Slovenský daňový rezident, který bude mít příjmy ze zdrojů z České republiky, například ze zaměstnání či z podnikání (pokud mu vznikne stálá provozovna, viz dále), je bude povinen zdanit nejprve v České republice, ale pak je bude muset deklarovat i na Slovensku, kde má tzv. celosvětovou daňovou povinnost.

III. Příjmy ze zdrojů v České republice

V následujícím textu budou uvedeny příklady nejčastějších druhů příjmů, které by mohl mít student, začínající umělec ze zdrojů v České republice.

Zjednodušený výklad je rozveden vždy podle toho, zda se jedná o českého nebo slovenského daňového rezidenta. Podrobnější povinnosti je třeba probrat s daňovým poradcem.

2 Příjmy ze zaměstnání

Příjmy ze zaměstnání se pro účely této kapitoly rozumí příjmy z pracovněprávních vztahů (tzn. pracovního poměru, dohody o provedení práce, dohody o pracovní činnosti) uzavřených mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem se sídlem v České republice. Může se stát, že práce je pro českého zaměstnavatele vykonávána v České republice i v zahraničí. Podle toho, kde je zaměstnanec daňovým rezidentem, bude rozdíl mezi jejich zdaněním za práci realizovanou mimo území České republiky.

Podrobnější informace o příjmech ze závislé činnosti:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/zamestnanci-zamestnavatele/obecne-informace>

2.1 Český daňový rezident

Příjem ze zaměstnání (tj. za závislou práci) v České republice podléhá vždy zdanění v České republice. Pokud by zaměstnanec pracoval dočasně krátkodobě v zahraničí (např. byl vyslán na pracovní cestu na

Slovensko, nebo by pracoval, jakožto český daňový rezident, vzdáleně z bytu svých rodičů na Slovensku), podléhal by tento jeho příjem nadále zdanění jen v České republice¹.

2.2 Slovenský daňový rezident

Příjem ze zaměstnání (tj. za závislou práci) v České republice podléhá vždy zdanění v České republice. Pokud by zaměstnanec pracoval dočasně krátkodobě v zahraničí (např. byl vyslán na pracovní cestu na Slovensko, nebo by pracoval vzdáleně z bytu svých rodičů na Slovensku), takový příjem za práci mimo území České republiky by podléhal zdanění jen ve Slovenské republice.

Pokud by k takové situaci došlo, musí jeho zaměstnavatel ověřit, kdo má povinnost na Slovensku odvádět zálohy na daň z příjmů, t.j. zda je to zaměstnavatel či zaměstnanec sám.

Speciální režim mají **příjmy veřejně vystupujících umělců, daňových nerezidentů, na území České republiky**. Bez ohledu na to, zda se jedná o příjem ze závislé činnosti nebo ze samostatné činnosti, podléhá takový příjem za veřejné vystoupení v České republice daňového nerezidenta zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně. Ačkoliv se jedná o příjem ze závislé činnosti, nemůže z důvodu speciálního režimu zdanění takový zaměstnanec uplatnit u zaměstnavatele ani základní slevu na dani. Podrobněji ke zdanění tohoto druhu příjmů viz: III. 3.4.2.

3 Příjmy ze samostatné činnosti (z podnikání)

Umělec, ať již student či po ukončení studia, může mít také příjmy ze samostatné činnosti. Příjmem ze samostatné činnosti může být jak příjem **z podnikání na základě živnostenského oprávnění, tak příjem z autorských honorářů či příjem z nezávislého povolání** (např. v případě umělecké činnosti herců). Osoby, které mají příjmy ze samostatné činnosti, jsou rovněž označovány jako osoby samostatně výdělečně činné, tedy dále rovněž „**OSVČ**“.

Podrobnější informace o příjmech ze samostatné činnosti:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby/podnikatel-osvc>

Živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání. Živnosti jsou řemeslné, vázané a volné. Nejčastěji jsou využívány živnosti volné, k jejichž provozování musí splnit podnikatel jen základní předpoklady (svéprávná a bezúhonná fyzická osoba). Bezúhonnost se prokazuje u občanů České republiky výpisem z evidence Rejstříku trestů a u osob, které jsou občany Slovenské republiky, výpis z evidence trestů vydaný příslušným orgánem na Slovensku².

Živnostenský zákon včetně příloh se seznamy živností lze najít např. zde:

<https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-455>

Podrobné informace k živnostenskému podnikání lze také najít zde:

<https://www.rzp.cz/portal/cs/podnikani>

¹ Mohou se sice vyskytnout výjimky (např. pokud by měl zaměstnavatel v zahraničí stálou provozovnu, k jejíž tíži by odměna byla účtována, nebo by zaměstnanec byl vyslán např. na Slovensko na dobu delší než 183 dní za 12 po sobě jdoucích měsíců, kdy by i u českého daňového rezidenta mělo právo na zdanění Slovensko. Tato problematika ale není předmětem tohoto dokumentu.

² Je-li členským státem posledního pobytu Česká republika, postupuje se jako u občanů ČR (tj. Živnostenský úřad si vyžádá výpis z evidence trestů z Rejstříku trestů v ČR)

Živností volnou je např.

67. Návrhářská, designérská, aranžérská činnost a modeling

68. Fotografické služby

72. Mimoškolní výchova a vzdělávání, pořádání kurzů, školení, včetně lektorské činnosti

73. Provozování kulturních, kulturně-vzdělávacích a zábavních zařízení, pořádání kulturních produkcí, zábav, výstav, veletrhů, přehlídek, prodejních a obdobných akcí

Živností ale není např. využívání výsledků duševní tvůrčí činnosti, chráněných zvláštními zákony, jejich původci nebo autory. Příjem z takové činnosti je sice příjmem ze samostatné činnosti, živnostenské oprávnění se k ní ale nevydává. Zde se jedná například o činnost herců, zpěváků nebo autorů.

Novinkou od roku 2024 je, že byla zrušena povinnost fyzických osob registrovat se k dani z příjmů fyzických osob pro osoby, které vykonávají samostatnou činnost. To však neznamená, že by neměly plnit svou daňovou povinnost. Osoby s příjmy ze samostatné činnosti mají povinnost podávat přiznání k dani z příjmů ve lhůtách stanovených zákonem a v tomto přiznání svou daňovou povinnost vypořádat. Povinnost registrovat se jako plátce pojistného zůstala zachována. Podrobněji viz kapitola V. a VII.

3.1 Základ daně u příjmů ze samostatné činnosti

Základ daně u těchto činností může být stanoven **dvěma způsoby, a to uplatněním skutečných výdajů nebo výdajů v procentní výši stanovené procentem.** Vedle toho je také možné přistoupit k režimu tzv. **paušální daně.**

Při standardním režimu jsou základem daně ze samostatné činnosti příjmy, které se snižují o výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. U fyzické osoby jsou příjmem vždy příjmy, které za svou činnost v daném zdaňovacím období obdržela.

Výdaje mohou být odečteny buď v prokázané, doložené výši (v takovém případě je povinen vést podnikatel tzv. daňovou evidenci³), nebo může volit poplatník výdaje tzv. procentní z deklarovaných příjmů bez jejich prokazování.

Základním rozdílem mezi příjmy ze živnostenského podnikání, příjmy z nezávislého povolání nebo z autorských honorářů je pak procentní sazba uplatňovaných výdajů. Zatímco u příjmů z živnostenského podnikání je obecně možné odečíst 60 % z deklarovaných příjmů⁴, maximálně pak 1 200 000 Kč, u příjmů z autorských honorářů nebo z nezávislého povolání je možné uplatnit pouze 40 % z deklarovaných příjmů, tedy pouze maximálně 800 000 Kč.

Příklad:

Příklad: Podnikatel má živnostenské oprávnění na živnost volnou, a to „Mimoškolní výchova a vzdělávání, pořádání kurzů, školení, včetně lektorské činnosti“. Vyučuje rétoriku v komerčních kurzech i individuálně. Za zdaňovací období činily jeho příjmy 900 000 Kč. Skutečné a doložené výdaje činily 150 000 Kč. Proto zvolil výdaje uplatňované v paušální výši, které jsou v tomto případě 60 % z jeho příjmů. Základ daně činí tedy $900\,000 - 540\,000 = 360\,000$ Kč.

³ Tato evidence obsahuje údaje o příjmech a výdajích, v členění potřebném pro zjištění základu daně, majetku a dluhů

⁴ U příjmů z živností řemeslných lze odečíst dokonce 80 % z příjmů, maximálně 1 600 000 Kč.

Příklad: *Herec, český daňový rezident, má smlouvu jako nezávislý umělec s divadlem v České republice (vystupuje jen v České republice) a hraje ve známém seriálu promítaném v televizi v České republice. Za zdaňovací období 2024 vydělal za tuto činnost 2 100 000 Kč. Skutečné výdaje činily 250 000 Kč. Zvolil tedy výdaje uplatňované v paušální výši, které v případě nezávislého povolání činí 40 % z příjmů, jsou však limitovány částkou 800 000 Kč. Základ daně byl tedy v tomto případě 2 100 000 – 800 000 Kč = 1 300 000 Kč.*

Podrobněji k příjmům ze samostatné činnosti viz zde: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby/podnikatel-osvc>

Speciální režim mají u českých daňových rezidentů příjmy autorů za příspěvek do novin, časopisu, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky. Ten je samostatným základem daně pro daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za předpokladu, že úhrn těchto příjmů od téhož plátce daně nepřesáhne v kalendářním měsíci 10 000 Kč. Tento speciální režim se uplatní při splnění těchto podmínek u příjmu z užití nebo poskytnutí práv z průmyslového vlastnictví, autorských práv včetně práv příbuzných právu autorskému, a to včetně příjmů z vydávání, rozmnožování a rozšiřování literárních a jiných děl vlastním nákladem. Sazba daně je v tomto případě 15 %.

3.2 Paušální daň

Speciálním režimem je pak poplatník v tzv. **paušálním režimu**. Jedná se o speciální režim, kdy osoba samostatně výdělečně činná, jejíž příjmy nepřekročí 2 000 000 Kč za zdaňovací období, může dobrovolně vstoupit do tohoto režimu oznámením správci daně ve lhůtě stanovené zákonem.

Tento režim je specifický tím, že podnikatel platí měsíčně pouze jednu platbu, která zahrnuje, jak daň z příjmů, tak i pojistné na sociální zabezpečení a na zdravotní pojištění, a je zproštěn povinnosti podávat přiznání k dani z příjmů. Tento režim však má mnoho podmínek a specifík, kdy při jejich nedodržení poplatník je buď povinen přiznání k dani z příjmů a daň i pojistné deklarovat standardním způsobem, nebo je dokonce při nedodržení z tohoto režimu vyloučen.

S ohledem na to, že podrobný popis tohoto režimu přesahuje rozsah tohoto materiálu, níže naleznete odkaz na webové stránky české daňové správy, který tento režim velmi detailně popisuje:

<https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/pausalni-dan>

3.3 Příjmy ze samostatné činnosti – český daňový rezident

Český daňový rezident zdaňuje v České republice všechny svoje příjmy ze samostatné činnosti v České republice podáním přiznání k dani z příjmů.

3.4 Příjmy ze samostatné činnosti – slovenský daňový rezident

Jak uvedeno v úvodu, slovenský daňový rezident zdaňuje v České republice jen příjmy ze zdrojů na území České republiky. Pokud by tedy vykonával samostatnou činnost na území Slovenska, jeho příjem by zdanění v České republice nepodléhal. Speciální režim pak mají licenční poplatky.

Příjmy ze zdrojů na území České republiky určují jak příslušné články SZDZ, tak i ustanovení § 22 ZDP, který udává úplný výčet takových příjmů. Kromě příjmů ze závislé činnosti vykonávané na území České republiky sem patří zejména příjmy ze samostatné činnosti vykonávané na území ČR, které jsou z pohledu daňových nerezidentů v České republice rozděleny do několika speciálních kategorií. Je nutné prověřit, zda jsou splněny podmínky pro zdanění příjmu daňového rezidenta Slovenska v České republice, protože při jejich nesplnění právo na zdanění Česká republika nemá.

3.4.1 Příjmy ze stálé provozovny

Stálá provozovna je termín, který se používá jak v ZDP (§ 22), tak i v článku 5 SZDZ. Nejčastějším typem stálé provozovny je tzv. „**kamenná stálá provozovna**“ nebo tzv. „**službová stálá provozovna**“. V obou případech se musí jednat o činnosti, které jsou vykonávány na území České republiky. Kamenná stálá provozovna je určité trvalé místo k podnikání, které má slovenský daňový rezident v České republice a jeho prostřednictvím vykonává na území České republiky činnost.

Pro vznik stálé provozovny jsou podstatná níže uvedená kritéria:

- **Existence (umístění)**, tj. existence určitého prostoru, ve kterém daňový nerezident vykonává v České republice zcela nebo z části svou činnost;
- **Stálost (trvalost)** - místní i časová, tedy daňový nerezident hodlá na území České republiky, resp. v prostoru, který je mu k dispozici, provádět svou činnost nikoliv pouze jednorázově nebo krátkodobě, ale trvale či opakovaně;
- **Výkon činnosti** - v daném místě je vykonávána činnost, příp. část činnosti daňového nerezidenta.

Kamenná stálá provozovna vzniká již při jejím otevření. Jedná se například o otevření ateliéru v České republice, v němž bude fotograf vykonávat svou činnost (na základě živnostenského oprávnění obvykle získaného v České republice).

Službová stálá provozovna je stálou provozovnou, která vzniká v případě, že nevznikne kamenná stálá provozovna. Vzniká v případě, že jsou poskytovány služby na území České republiky bez existence trvalého místa po určitou dobu předpokládanou ZDP (časový test 6 měsíců v jakémkoliv období 12 měsíců po sobě jdoucích), respektive podle článku 5 SZDZ. Ta stanoví, že se musí jednat o služby trvajících na území České republiky po jedno nebo více období přesahujících v úhrnu šest měsíců v jakémkoliv dvanáctiměsíčním období. Službová stálá provozovna vznikne při naplnění časového testu zpětně.

Službová stálá provozovna může vzniknout například osobě, která vykonává nezávislé povolání (např. choreograf, režisér, scénárista apod.), pokud vyvíjí svou činnost na území České republiky dostatečně dlouho (viz výše časový test)⁵.

Podrobněji k stálým provozovnám viz pokyn Generálního finančního ředitelství zde:

https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Methodicky_pokyn_k_SP.PDF

Nezávislí umělci často uzavírají smíšené smlouvy, které obsahují část, která spočívá ve **vytvoření díla** (služba) a v **udělení licenčního oprávnění k tomuto dílu**. Zatímco dílo jakožto služba realizovaná na území České republiky se bude posuzovat podle výše uvedených kritérií pro vznik buď kamenné nebo službové stálé provozovny, **speciální režim** však bude mít část odměny za licenční oprávnění užít dílo (viz III.3.4.3.).

Vznikne-li slovenskému daňovému rezidentovi na území České republiky stálá provozovna, má povinnost podávat přiznání k dani z příjmů v České republice a zdaňovat příjmy této stálé provozovny v České republice. Povinnosti i lhůty i sazby daně jsou stejné jako u českého daňového rezidenta.

⁵ SZDZ (uzavřená mezi Českou republikou a Slovenskou republikou) neobsahuje speciální článek „Nezávislá povolání“, který obsahují některé starší smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Příjmy ze služeb z titulu nezávislé povolání provozované jako OSVČ se tedy vždy budou zdaňovat podle článku „Stálá provozovna“, budou-li naplněny podmínky tohoto článku.

Příklad

Slovenský daňový rezident, režisér, režíroval několik představení v České republice. Celkem služby poskytované na území České republiky přesáhly svým rozsahem 6 měsíců za 12 po sobě jdoucích měsíců, v ČR mu vznikla tedy stálá provozovna. Sice není povinen se k dani z příjmů v České republice registrovat (viz bod 3 poslední odstavec výše), ale musí v České republice podat přiznání k dani z příjmů fyzických osob a uhradit daň z příjmů, která z daňového přiznání vyjde. Může si uplatnit výdaje v procentní výši nebo ve skutečné výši (podle toho, co je výhodnější), základní slevu na dani. Položky snižující základ daně a další slevy na dani lze uplatnit v České republice jen v případě, že bude zdaňovat v České republice alespoň 90 % svých celosvětových příjmů. Přiznáním k dani z příjmů v České republice není jeho povinnost splněna, jako slovenský daňový rezident bude muset podávat i přiznání k dani z příjmů na Slovensku. Daň zaplacenou v České republice si bude moci započíst na daň, která mu poměrně vyjde z příjmů zdaňovaných v České republice, v jeho slovenském daňovém přiznání (maximálně do výše této daně).

3.4.2 Příjmy veřejně vystupujících umělců – daňových nerezidentů

Příjmy veřejně vystupujících umělců, tedy **herců, operních zpěváků, hudebníků, dirigentů či performerů**, kteří vystupují na veřejnosti v České republice, spadají **u daňových nerezidentů do speciální kategorie příjmů, které podléhají v České republice zdanění daní vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 15 %⁶** (viz § 22 odst. 1 písm. f) bod 2 ZDP a článek 16 „Umělci a sportovci“ SZDZ). **Bez ohledu na to, jak dlouho jsou tyto činnosti vykonávány**, plátce daně (např. divadlo v České republice) má povinnost z honoráře veřejně vystupujícího umělce na území České republiky srazit a odvést českému finančnímu úřadu daň. Pokud by u osoby s příjmy ze samostatné činnosti byla sjednána samostatně i odměna za licenční oprávnění k sdělování živého výkonu přímo související s veřejným vystoupením, zdaňoval by se tento příjem rovněž podle článku „Umělci a sportovci“ ve výše uvedeném režimu.

Tento režim platí jak u osob samostatně výdělečně činných, tak i u osob s příjmy ze závislé činnosti (zaměstnanců).

Vzhledem k tomu, že tento materiál pojednává o slovenských daňových rezidentech, kteří jsou daňovými rezidenty členského státu EU, nemusí být celková výše daně sražená v České republice konečná, ale je možné ji snížit. Daňoví rezidenti členských států EU nebo EHP mohou v případě, že jejich příjem podléhal v České republice srážkové dani, tak jako tomu je u veřejně vystupujících umělců – daňových nerezidentů v České republice, podat v České republice přiznání k dani z příjmů. V tomto daňovém přiznání mohou uplatnit základní slevu na dani, případně, jedná-li se o nezávislého umělce (OSVČ) i související výdaje obdobně jako čeští daňoví rezidenti (viz III.3.3). U položek snižujících základ daně a dalších slev na dani je potřeba splnit další podmínky (viz podrobně kapitola IV.).

Příklad.

Slovenský herec, který je i slovenským daňovým rezidentem, vystupuje v představení v divadle v České republice. Za celý rok měl příjem za všechna představení v divadle v České republice 90 000 Kč, z nichž české divadlo srazilo daň ve výši 15 %, tedy 13 500 Kč. Slovenský daňový rezident má v České republice možnost podat přiznání k dani z příjmů a v něm uplatnit základní slevu na dani, která činí 30 840 Kč. Bude mít přeplatek na dani ve výši 13 500 Kč, protože základní slevu na dani lze uplatnit jen do výše daňové povinnosti. Pokud by se jednalo o nezávislého umělce (nikoliv zaměstnance), mohl by uplatnit i

⁶ Vzhledem k tomu, že vůči nesmluvním státům se uplatňuje sazba daně 35 %, je třeba, aby slovenský daňový rezident doložil svou daňovou rezidenci potvrzením slovenského finančního úřadu.

výdaje, například výdaj v procentní výši 40 % z příjmů. V tomto případě by to ale na výši přeplatku nemělo vliv, přeplatek by činil 13 500 Kč.

3.4.3 Příjmy z autorských honorářů a z licenčních poplatků

Specifickým typem příjmů daňových nerezidentů jsou **příjmy z titulu náhrady za poskytnutí práva na užití nebo za užití práva autorského nebo práva příbuzného právu autorskému**, které jsou vyplácené českými plátcí daně (daňovými rezidenty nebo stálými provozovny daňových nerezidentů). Může se například jednat o udělení licenčního oprávnění režisérem k poskytnutí licence k oprávnění užití režijní koncepce. Zatímco vytvoření režijní koncepce spadá do kategorie příjmů ze stálé provozovny (viz podmínky III.3.4.1.), licenční oprávnění je u daňového nerezidenta považováno za příjem odlišného charakteru s odlišným daňovým režimem.

Obecně taková **odměna za licenční oprávnění** vyplacená daňovému nerezidentovi podléhá podle českého ZDP dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně ve výši 15 %. **Avšak v případě daňového rezidenta Slovenské republiky se uplatní článek 12 „Licenční poplatky“ SZDZ**, podle něhož příjmy obdržené jako náhrada za užití nebo za právo na užití jakéhokoliv autorského práva k dílu literárnímu, uměleckému nebo vědeckému, včetně kinematografických filmů a filmů nebo nahrávek a jakýchkoliv jiných prostředků obrazové nebo zvukové reprodukce používaných pro televizní nebo rozhlasové vysílání s výjimkou počítačových programů (softwaru) podléhají zdanění jen na Slovensku.

Speciální režim zdanění příjmů autora za příspěvek do novin, časopisu, rozhlasu nebo televize plynoucí ze zdrojů na území České republiky ve výši do 10 000 Kč se v tomto případě neuplatní.

Je však důležité zdůraznit, že pro uplatnění takové výhody podle SZDZ pro nezdanění v České republice je třeba, aby slovenský daňový rezident doložil českému plátcí daně svou daňovou rezidenci (daňový domicil) aktuálním potvrzením vydaným jeho místně příslušného slovenského finančního úřadu.

Z tohoto režimu existuje výjimka. V případě, že **by se licenční poplatek vázal k činnosti, která plyne ze stálé provozovny na území České republiky**, zdaňoval by se takový licenční poplatek jako součást základu daně stálé provozovny (tzn. neuplatnila by se výhoda ze smlouvy o zamezení dvojího zdanění, že se licenční poplatek zdaní jen na Slovensku). Pokud příjem z licenčních poplatků podléhá zdanění v České republice z důvodu, že se vážou ke stálé provozovně slovenského daňového rezidenta umístěné v České republice, zdaňují se podáním daňového přiznání v rámci základu daně této stálé provozovny (viz III.3.3.3).

IV. Položky snižující základ daně a slevy na dani

Základ daně mohou buď zaměstnanci nebo i OSVČ snížit o nezdanitelné části základu daně. Jedná se zejména o dary, úroky z úvěrů na financování bytových potřeb či produkty spoření na stáří (příspěvky na penzijní připojištění, penzijní pojištění a doplňkové penzijní spoření či důchodový investiční produkt, dále na pojistné na soukromé životní pojištění).

Uplatnění těchto nezdanitelných částí základu daně je podmíněno splněním obecných zákonných podmínek. Čeští daňoví rezidenti je mohou uplatnit u zaměstnavatele v rámci ročního zúčtování nebo při podání daňového přiznání.

Daňoví rezidenti jiných členských států EU a EHP, tedy i slovenští daňoví rezidenti, je mohou uplatnit při splnění obecných zákonných podmínek výhradně v daňovém přiznání za podmínky, že jejich příjmy ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP činí nejméně 90 % všech jejich příjmů. Do tohoto limitu se nezapočítávají příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozeny nebo je z nich vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby daně.

Daň má každý daňový poplatník právo si snížit o základní slevu na dani ve výši 30 840 Kč za rok (resp. 1/12 za měsíc v případě zaměstnanců, kteří učinili u zaměstnavatele prohlášení k dani), a to maximálně do výše daňové povinnosti. To se týká jak českých daňových rezidentů, tak i daňových nerezidentů, pokud jejich příjem nepodléhá dani vybírané srážkou.

Daňoví rezidenti EU a EHP, tedy i slovenští daňoví rezidenti, mohou u příjmů, které byly zdaňovány srážkou u zdroje, uplatnit základní slevu na dani v daňovém přiznání (např. veřejně vystupující umělci, jejichž příjem podléhá bez ohledu na to, zda se jedná o závislou činnost nebo samostatnou činnost, dani vybírané srážkou u zdroje).

Ostatní slevy na dani (například slevu na manžela či manželku, daňové zvýhodnění na děti či slevu na invaliditu) mohou uplatnit čeští daňoví rezidenti při splnění podmínek.

Daňoví nerezidenti obecně tyto další slevy uplatňovat nemohou s výjimkou daňových rezidentů EU a EHP, tedy i slovenských daňových rezidentů. Ti mohou tyto slevy uplatnit výhradně v daňovém přiznání za podmínky, že jejich příjmy ze zdrojů na území České republiky podle § 22 ZDP činí nejméně 90 % všech jejich příjmů. Do tohoto limitu se nezapočítávají příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou osvobozeny nebo je z nich vybírána daň srážkou podle zvláštní sazby daně.

V. Lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů v České republice a sazby daně

Přiznání k dani z příjmů fyzických osob se podává podle § 136 odst. 1 daňového řádu nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je daňový poplatník povinen přiznání zaplatit. Je-li lhůta prodloužena, prodlužuje se i lhůta pro úhradu daně.

Základní lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období 2024 je do 1. 4. 2025.

Bude-li přiznání k dani z **příjmů podáno elektronicky**, tato lhůta se prodlužuje o 1 měsíc, tzn. za rok 2024 bude lhůta pro podání přiznání 2. 5. 2025 (1. 5. 2025 je státní svátek). To však neplatí, pokud by poplatník podal elektronicky přiznání k dani z příjmů do 1. 4. 2025. V takovém případě by lhůta pro zdaňovací období 2024 uplynula 1. 4. 2025.

Bude-li **přiznání daňového poplatníka podáno daňovým poradcem na základě plné moci**, pak je lhůta pro podání daňového přiznání 6 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, tzn. pro zdaňovací období 2024 uplyne 1. 7. 2025. To však neplatí, podá-li přiznání k dani z příjmů daňový poradce v základní lhůtě do 1. 4. 2025. V takovém případě by lhůta uplynula 1. 4. 2025.

Pokud má poplatník, český daňový rezident, **příjmy zdaňované v zahraničí a požádá finanční úřad před uplynutím lhůty sám nebo prostřednictvím daňového poradce o prodloužení některé z výše uvedených lhůt**, může být obecná lhůta prodloužena až na 10 měsíců po skončení zdaňovacího období, tj. za zdaňovací období 2024 až do 3. 11. 2025 (1. a 2. 11. 2025 připadá na víkend).

V daňovém přiznání uvádí poplatník jak příjmy ze závislé činnosti, tak i příjmy ze samostatné činnosti, případně další příjmy (příjmy z nájmu, z prodeje cenných papírů, z obchodování z kryptoměn atd.).

Pokud má poplatník pouze příjmy ze závislé činnosti pouze od jednoho plátce nebo i postupně více plátců daně a u všech těchto plátců daně učinil prohlášení k dani, není povinen podávat přiznání k dani z příjmů. To platí i v případě, že má vedle toho příjmy ze závislé činnosti, z nichž je daň vybírána srážkou u zdroje (např. příjem z dohody o provedení práce, který podléhal zdanění srážkovou daní ve výši 15 %).

Podrobněji viz zde: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby/obecne-informace>

V návaznosti na to, že **byla zrušena povinnost registrovat se k dani z příjmů fyzických osob pro osoby s příjmy ze samostatné činnosti (viz bod 3. poslední odstavce)**, byla zavedena speciální oznamovací povinnost pro ty, kteří podali v předchozím zdaňovacím období daňové přiznání, a proto u nich český finanční úřad očekává finanční úřad, že budou podávat daňové přiznání. **Proto platí, že poplatník daně z příjmů fyzických osob, kterému nevznikla ve zdaňovacím období daňová povinnost**, má povinnost oznámit místně příslušnému finančnímu úřadu v České republice tuto skutečnost ve lhůtě pro podání přiznání k dani z příjmů za konkrétní zdaňovací období v těchto případech:

- Český daňový rezident, pokud v tomto nebo bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období vykonával činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti
- Daňový nerezident, pokud v tomto nebo bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období vykonával na území České republiky činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti.

Tato povinnost nevzniká poplatníkovi, kterému v tomto i bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období plynuly pouze příjmy, které nejsou předmětem daně, které jsou osvobozené od daně nebo z nich byla daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (a nebyly zahrnuty do daňového přiznání).

Příklad

Slovenský daňový rezident (režisér z příkladu v kapitole 3.4.1.), který podal přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2023, v roce 2024 měl příjem z režie z České republiky jen 30 000 Kč. Povinnost podávat přiznání k dani z příjmů vzniká v České republice jen, pokud jsou příjmy vyšší než 50 000 Kč. Režisér tedy není povinen podat v České republice přiznání k dani z příjmů, je však povinen oznámit tuto skutečnost místně příslušnému finančnímu úřadu, u něhož přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2023 podával. Přiznání však může samozřejmě podat režisér v České republice i dobrovolně.

Sazba daně pro fyzické osoby je v České republice 15 % a 23 %. Sazba 23 % se uplatňuje na základ daně převyšující částku 36násobku průměrné mzdy. Pro rok 2024 se jedná celkem o částku 1 582 812 Kč. Pro rok 2025 bude částka známa později.

VI. Lhůty pro podání přiznání k dani z příjmů na Slovensku

Slovenský daňový rezident nemá své povinnosti zdaněním v České republice vypořádány. Obvykle má povinnost podat na Slovensku daňové přiznání a do něj zahrnout své celosvětové příjmy včetně příjmů ze zahraničí. Daň zaplacenou v České republice si může na daň, která mu vyjde ve slovenském daňovém přiznání, započítat, to však s určitými limity, které stanoví článek 22 SZDZ.

Základní lhůta pro podání přiznání k dani z příjmů je na Slovensku do 3 kalendářních měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je daňový poplatník povinen daň zaplatit.

Poplatník může oznámit před uplynutím této lhůty svému místně příslušnému správci daně, že si přeje lhůtu prodloužit. Maximální prodloužení je o 3 celé kalendářní měsíce. Na rozdíl od České republiky se nejedná o žádost, na jejímž základě vystavuje finanční úřad rozhodnutí, ale o oznámení.

Má-li příjmy ze zdrojů v zahraničí, může poplatník oznámit do uplynutí základní lhůty, že jeho lhůta se prodlužuje maximálně o celých 6 kalendářních měsíců.

VII. Pojistné na sociální a zdravotní pojištění

U občanů Slovenska, stejně jako u občanů jiných států EU, EHP a Švýcarska, je také nutné řešit, do jakého členského státu mají platit sociální, zdravotní pojištění a v případě příjmů ze závislé činnosti i pojistné na zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele.

Sociální zabezpečení v EU se řídí 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**“), souborně pak „**Nařízení**“, obě ve znění pozdějších předpisů, zejména Nařízení EP a Rady (EU) č. 465/2012, kterým se mění obě výše uvedená Nařízení.

Jedním ze **základních principů** obou Nařízení, je, že **fyzická osoba podléhá předpisům jednoho členského státu**. Tento princip platí ve všech následujících situacích: (i) fyzická osoba pracuje jako zaměstnanec či jako OSVČ jen na území jednoho jediného státu, (ii) fyzická osoba střídavě pracuje jako zaměstnanec nebo OSVČ ve dvou a více státech, (iii) fyzická osoba z jednoho členského státu do jiného státu dočasně vysílána či (iv) fyzická osoba souběžně vykonává zaměstnání v jednom státě a činnost OSVČ v jiném státě.

Pokud není vykonávána činnost jen v jednom státě, je potřeba požádat vždy o vystavení formuláře potvrzujícího příslušnost k předpisům sociálního zabezpečení (**formulář A1**) příslušnou správu sociálního zabezpečení. Žádost se v případě tzv. souběžně vykonávané činnosti ve více členských státech podává vždy ve státě bydliště dané osoby. V případě vyslání se o formulář A1 žádá ve státě, odkud je zaměstnanec vyslán. V případě, že by fyzická osoba požadovala, aby podléhala předpisům jiného členského státu, než jaké by měly být aplikovány podle Nařízení, může požádat o udělení výjimky. Na její udělení není právní nárok.

<https://www.cssz.cz/web/cz/podani-zadosti-o-urceni-prislusnosti-883-2004-987-2009>

Níže naleznete nejčastější situace, k nimž může dojít. S ohledem na rozsah tohoto materiálu se nejedná o kompletní výčet situací. Podrobněji popsaná pravidla lze nalézt na tomto odkazu:

<https://www.cssz.cz/web/cz/urceni-statu-pojisteni>

1 Zaměstnání nebo podnikání jen v České republice

Pokud slovenský občan bude zaměstnán v České republice a práci bude vykonávat jen v České republice nebo bude podnikat jen v České republice (obvykle na základě českého živnostenského oprávnění) nebo zde bude vykonávat nezávislé povolání, bude podléhat českým předpisům pro sociální a zdravotní pojištění.

Je třeba si uvědomit, že **toto pravidlo se týká i slovenských studentů**, kteří jsou často zdravotně pojištěni na Slovensku jako nezaopatřené osoby, za které je plátcem stát. Pokud ale takový student uzavře pracovněprávní vztah v České republice (včetně dohody o provedení práce), pak podléhá českým předpisům. Slovenskou zdravotní pojišťovnu o takové změně příslušnosti k pojištění má tento student povinnost informovat, protože nemůže být pojištěn ve dvou členských státech zároveň. Pozor však na dopady toho, že při uzavření dohody o provedení práce v České republice a absenci bydliště v České republice nebude student účasten systému veřejného zdravotního pojištění. Je proto vhodnější volit jiné formy zaměstnání, kde vzniká podle českých předpisů účast na pojištění.

Zaměstnanec přihlásí u příslušných institucí v České republice zaměstnavatel, u osoby samostatně výdělečně činné musí přihlášení provést slovenský občan sám. Více o povinnostech, lhůtách a sazbách naleznete na níže uvedeném odkazu:

<https://www.cssz.cz/web/cz/osvc-povinnosti>

Podrobněji k určování příslušnosti k předpisům sociálního zabezpečení: viz zde:

<https://www.cssz.cz/web/cz/pravidla-pro-urcovani-prislusnosti-dle-narizeni-883/2004-a-987/2009>

2 Zaměstnání u zaměstnavatele se sídlem v České republice a výkon závislé činnosti v České republice a na Slovensku

Pro zjištění, jakým předpisům podléhá fyzická osoba, která vykonává **střídavě činnost v České republice a na Slovensku** (nejčastěji v případě sjednaného režimu práce na dálku formou home office), je nezbytné vědět, **kde se nachází její bydliště**. To má pro účely sociálního zabezpečení svou vlastní definici. Dále je nutné ověřit, zda tento zaměstnanec ve státě bydliště definovaném pro účely sociálního zabezpečení vykonává tzv. **podstatnou část činnosti**.

Bydlištěm se rozumí **obvyklé bydliště**, kde se nachází střed zájmů zaměstnance. Podstatnými okolnostmi pro posouzení bydliště jsou: délka a nepřetržitost přítomnosti na území členských států, kterých se určení týká, osobní situace dané osoby, a to zejména povaha a konkrétní znaky všech vykonávaných činností, místo, kde je činnost vykonávána, stabilita činnosti a doba platnosti každé pracovní smlouvy, rodinná situace dané osoby a její rodinné vazby, vykonávání jakýchkoliv nevýdělečných činností, v případě studentů zdroje jejich příjmu, situace týkající se bydlení dané osoby, zejména trvalost bydlení a také daňová rezidence. **Pro účely Nařízení musí být určeno jen jedno jediné bydliště.**

Podstatnou částí činnosti se rozumí u zaměstnanců alespoň **25 % činnosti z hlediska pracovního času a/nebo odměny vykonávané ve státě Bydliště**. Do úvahy se bere i očekávaný vývoj v následujících 12 měsících

2.1 Výkon podstatné části činnosti ve státě bydliště

Pokud zaměstnanec vykonává podstatnou část činnosti ve státě bydliště a zbývající činnost v druhém členském státě EU, **pak je pojištěn ve státě bydliště**, a to z činností v obou státech bez ohledu na to, zda má jednoho nebo více zaměstnavatelů.

Příklad: zaměstnanec je zaměstnaný u zaměstnavatele se sídlem v České republice. Dohodl se s ním, že 2 dny bude pracovat z domova na Slovensku, kde se nachází jeho bydliště ve smyslu Nařízení.

Vzhledem k tomu, že tento zaměstnanec vykonává 40 % činnosti ve státě bydliště (Slovensko), bude podléhat slovenským předpisům. Český zaměstnavatel bude muset odvádět pojistné do slovenského systému pojištění.

Pokud by se jednalo o tzv. **teleworking ve státě bydliště zaměstnance** (např. SR) pro zaměstnavatele se sídlem v jiném státě (např. ČR), bylo by možné požádat o udělení výjimky na základě tzv. Rámcové dohody, aby zaměstnanec byl pojištěn ve státě sídla svého českého zaměstnavatele. Jednou z podmínek je, že podíl činnosti vykonávané na Slovensku je nižší než 50 %. Při splnění podmínek a podání žádosti o tuto výjimku má pojištěnec na kladné rozhodnutí nárok (na rozdíl od obecné výjimky). K dalším podmínkám viz níže:

<https://www.cssz.cz/web/cz/-/telework-eu>

2.2 Výkon menšího podílu, než je podstatná část činnosti, ve státě bydliště

Pokud zaměstnanec nevykonává podstatnou část činnosti ve státě bydliště a má pouze jednoho zaměstnavatele se sídlem v České republice, pak podléhá z činností vykonávaných v obou státech předpisům státu, v němž sídlí jediný zaměstnavatel.

Příklad: zaměstnanec je zaměstnaný u zaměstnavatele se sídlem v České republice. Dohodl se s ním, že bude 1 den v týdnu pracovat z domova na Slovensku, kde se nachází jeho bydliště ve smyslu Nařízení.

Vzhledem k tomu, že vykonává tento zaměstnanec pouze 20 % činnosti ve státě bydliště (Slovensko), tedy nevykonává podstatnou část činnosti ve státě bydliště, bude podléhat českým předpisům, tj. předpisům státu sídla jediného zaměstnavatele.

3 Výkon samostatné výdělečné činnosti (podnikání) v České republice a na Slovensku

3.1 Výkon podstatné části činnosti ve státě bydliště

I zde je velmi důležité vědět, kde je bydliště dané osoby ve smyslu koordinačních nařízení. Pro posouzení rozsahu činnosti se bere v úvahu období následujících 12 měsíců. Pokud je samostatná výdělečná činnost vykonávána ve státě bydliště v rozsahu, který dosahuje podstatné části činnosti (tedy alespoň 25 %), pak podléhá daná osoba předpisům sociálního a zdravotního pojištění ve státě bydliště. V případě samostatné výdělečné činnosti rozsah podstatné činnosti posuzuje podle obratu, pracovní doby, počtu poskytnutých služeb nebo příjmu.

Příklad: slovenský herec vystupuje v divadle v České republice a vystupuje také na Slovensku. V obou případech vykonává tuto činnost jako nezávislé povolání. Jeho bydliště je na Slovensku, kde vykonává 40 % činnosti. Vzhledem k tomu, že se jedná o podstatnou činnost vykonávanou ve státě bydliště, podléhá slovenským předpisům pro sociální a zdravotní pojištění.

3.2 Výkon menšího podílu, než je podstatná část činnosti, ve státě bydliště

Nevykonává-li osoba samostatně výdělečně činná podstatnou část činnosti ve státě bydliště, je rozhodující, kde je střed zájmu jejích činností.

Střed zájmu činností osoby samostatně výdělečně činné je stanoven s ohledem na všechna hlediska profesních činností dotyčné osoby, zejména místo, kde se nachází stálé a trvalé sídlo podnikání dotyčné osoby, obvyklá povaha nebo doba trvání vykonávaných činností, počet poskytnutých služeb a záměr dotyčné osoby vyplývající ze všech okolností.

Příklad: slovenský herec vystupuje v divadle v České republice a vystupuje také spíše nárazově na Slovensku. Jeho bydliště je na Slovensku, kde vykonává jen 10 % činnosti spíše nahodile. V obou případech vykonává tuto činnost jako nezávislé povolání. Vzhledem k tomu, že se nejedná o podstatnou část činnosti vykonávanou ve státě bydliště, je nutné zkoumat, kde se nachází střed zájmů jeho činnosti. V České republice má trvale nasmlouvané angažmá s divadlem na 2 roky, má zde svou šatnu, v České republice svou činnost více rozvíjí a má zde profesionální zázemí, je proto možné uzavřít, že střed zájmu jeho činnosti je v České republice. Bude podléhat českým předpisům na sociální a zdravotní pojištění.

Podrobnější informace naleznete zde:

<https://www.cssz.cz/web/cz/soubezny-vykon-cinnosti>

4 Výkon závislé činnosti a činnosti osoby samostatně výdělečně činné

Jsou-li obě činnosti vykonávány jen v jednom členském státě, například v České republice, podléhá daná osoba předpisům státu, kde je činnost vykonávána, tedy předpisům českým.

Pokud je vykonávána závislá činnost v jednom členském státě a samostatná výdělečná činnost v jiném členském státě, pak je rozhodující, jakým předpisům podléhá daná osoba jako zaměstnanec.

Příklad: slovenský herec má angažmá u divadla v České republice jako zaměstnanec. Vystupuje v České republice. Vedle toho vystupuje jako nezávislý umělec (osoba samostatně výdělečně činná) na Slovensku několikrát do měsíce. Vzhledem k tomu, že z titulu závislé činnosti vykonávané na území České republiky podléhá tento herec českým předpisům pro sociální zabezpečení, bude jim podléhat i z titulu nezávislé činnosti, přesto že ji vykonává na Slovensku. Z obou druhů příjmů tak bude odváděno pojistné do českého systému. Herec se bude muset registrovat jako OSVČ v České republice jako poplatník sociálního pojištění a zdravotního pojištění.

5 Vyslání

Vyslání je speciální režim, kdy zaměstnanec nebo OSVČ jsou vysláni z jednoho členského státu na omezenou dobu do druhého smluvního státu. Nejedná se o opakované pracovní cesty zaměstnance nebo OSVČ, ty jsou považovány za souběžně vykonávanou činnost (viz výše body 3 a 4).

5.1 Vyslání zaměstnance

Jedná se o vyslání zaměstnance z jednoho členského státu do druhého členského státu na omezenou dobu maximálně 24 měsíců při splnění dalších podmínek:

- Zaměstnanec podléhal pojistným předpisům státu, odkud je vyslán, alespoň 1 měsíc
- Zaměstnavatel má sídlo ve státě, odkud je zaměstnanec vyslán
- Zaměstnavatel vykonává ve státě, odkud je zaměstnanec vyslán, podstatnou část činnosti
- Mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem zůstává přímý vztah
- Vyslaný zaměstnanec nenahrazuje jiného zaměstnance, který byl vyslán na stejné místo před ním

<https://www.cssz.cz/web/cz/vyslani-pracovnici>

5.2 Vyslané osoby samostatně výdělečně činné

I OSVČ se může vyslat sama sebe z jednoho členského státu do druhého členského státu. Základní podmínkou je, že vyslání nepřesáhne 24 měsíců. Další podmínky vyslání OSVČ jsou:

- OSVČ vykonávala samostatnou výdělečnou činnost ve státě, odkud bude vysílána, alespoň 2 měsíce před vysláním,
- ve státě, kam bude vysílána musí vykonávat stejnou nebo podobnou samostatnou výdělečnou činnost,
- OSVČ splňuje nadále ve státě, odkud je vysílána, všechny nezbytné předpoklady pro výkon své činnosti (například nemá pozastavené živnostenské podnikání, ponechává si administrativní zázemí, je registrována v profesních organizacích atd.

<https://www.cssz.cz/web/cz/vyslani-pracovnici>

VIII. Závěr

Tento materiál je stručným přehledem řešení situací, s nimiž se student nebo začínající umělec může setkat v mezinárodním kontextu České republiky a Slovenské republiky. Obdobnou problematiku musejí řešit samozřejmě i umělci z jiných států, kteří přicházejí do České republiky. Z hlediska zdanění je vždy třeba řešit, kde je daná osoba daňovým rezidentem. Každý stát má své domácí podmínky definované lokálním zákonem. Konkrétní podmínky jiného státu než Slovenské republiky nebo České republiky tak mohou být odlišné. Postup při určování daňové rezidence podle článku 4 smluv o zamezení dvojího zdanění je ale pak obdobný, stejně tak jako dopady toho, zda se jedná o českého daňového rezidenta nebo rezidenta jiného státu. Vždy je ale třeba vycházet z konkrétní smlouvy o

zamezení dvojího zdanění. Z hlediska sociálního a zdravotního pojištění je tato situace obdobná zejména tam, kde se jedná o umělce, který je občanem jiného členského státu EU, EHP nebo Švýcarska.

Mgr. Magdaléna Vyškovská, daňový poradce

Tento materiál je zpracován k právnímu stavu k 1. 9. 2024