



GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

Sekce metodiky daní

Č. j.: 39105/26/7100-20113-010370

Vyřizuje: Ing. Lenka Jehličková

Tel: 953 110 153

E-mail: lenka.jehlickova@fs.gov.cz

ID datové schránky: p9iwj4f

Příjemce:

Všem FÚ, včetně SFÚ

OFŘ

Informace k určování daňové rezidence fyzických osob

Posouzení daňové rezidence je zásadní zejména pro určení rozsahu zdanění příjmů poplatníka. Daňový rezident České republiky má v tuzemsku neomezenou daňovou povinnost ze svých celosvětových příjmů, zatímco daňový nerezident České republiky zde má pouze omezenou daňovou povinnost, a to na příjmy ze zdrojů na území České republiky. Daňová rezidence v České republice je také podmínkou pro možnost uplatnění některých slev na dani a daňových zvýhodnění.

Posuzování daňové rezidence fyzických osob představuje relativně náročný proces, v rámci kterého se aplikují vnitrostátní (české, případně i zahraniční) právní předpisy a často také mezinárodní smlouvy. Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) proto za účelem sjednocení správní praxe a z důvodu zvýšení právní jistoty poplatníků vydává tuto informaci.

1. Pravidla určování daňové rezidence

Při určování daňové rezidence se nejprve aplikuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“). Pokud je fyzická osoba rovněž považována za daňového rezidenta jiného státu dle jeho vnitrostátní úpravy, v druhém kroku se aplikuje příslušná smlouva o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“), která je s druhým smluvním státem prováděna.¹

¹ Jedná se o situace, kdy je poplatník považován dle ZDP za daňového rezidenta České republiky, ale zároveň je podle daňových předpisů druhého (smluvního) státu považován za daňového rezidenta v tomto druhém státě.

1.1. První krok – posouzení daňové rezidence podle vnitrostátních právních předpisů

V **prvním kroku** je třeba posoudit kritéria daňového rezidentství podle tuzemských právních předpisů. Vždy je tedy nutné posoudit daňovou rezidenci podle ZDP. V České republice se daňová rezidence fyzických osob posuzuje podle dvou kritérií uvedených v § 2 odst. 2 ZDP. Těmi jsou (i) **bydliště** a (ii) **obvyklé zdržování na území České republiky**. Obě tato kritéria je nutné posuzovat nezávisle na sobě a aplikují se současně, tj. žádné z nich nemá přednost. V případě, že poplatník nesplní ani jedno z uvedených kritérií nebo to o něm stanoví mezinárodní smlouva, je dle § 2 odst. 3 ZDP daňovým nerezidentem České republiky.

Bydlištěm se pro daňové účely podle § 2 odst. 4 ZDP rozumí stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na úmysl se v tomto bytě **trvale zdržovat**. Pokyn GFR D-59 stanoví, že „(ú)mysl 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, zaměstnaní apod.“ Tyto okolnosti lze doložit například nájemní smlouvou, pracovní smlouvou, přítomností a školní docházkou dětí apod. Stálý byt musí být k dispozici kdykoli dle potřeby poplatníka. Nezáleží na tom, zda se jedná o byt vlastní či pronajatý. Bydlištěm přitom nemusí být pouze byt. V určitých případech může jít i o hotel či ubytování přes platformy jako je např. Booking.com, Hotel.cz či Airbnb. U těchto typicky spíše přechodných typů ubytování je vždy klíčové posouzení okolností, které mohou ukazovat na úmysl poplatníka se v České republice trvale zdržovat. Typickým příkladem, kdy je nutné i tento typ ubytování považovat za bydliště ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP, je příjezd zahraničního pracovníka (zaměstnance) do České republiky. Pokud zde takový poplatník již má např. pracovní smlouvu a tento typ ubytování slouží pro překlenutí doby před nalezením vhodného bytu na dlouhodobý pronájem či koupi, může i toto přechodné ubytování být považováno za stálý byt a splňovat tak podmínky pro posouzení poplatníka jako daňového rezidenta České republiky. Stejným způsobem se pak bude přistupovat k odjezdu takového poplatníka. Pokud například z důvodu plánovaného odjezdu z České republiky dojde k vypovězení nájemní smlouvy, avšak samotný odjezd je z jakéhokoli důvodu odložen a poplatník pokryje toto období například ubytováním v hotelu. Ubytování v hotelu je v takovém případě opět nutné považovat za bydliště ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP. Daňovým rezidentem České republiky se pak podle ZDP poplatník stává **od okamžiku vzniku** bydliště (případně daňovým rezidentem České republiky zůstává do okamžiku zániku bydliště). Jinými slovy, optikou tohoto kritéria může být fyzická osoba daňovým rezidentem České republiky pouze po část zdaňovacího období (kalendářního roku).

Obvyklým zdržováním na území České republiky se pro daňové účely podle § 2 odst. 4 ZDP rozumí situace, kdy poplatník na území České republiky pobývá alespoň 183 dní v příslušném kalendářním roce. Do doby pobytu se počítá každý započatý den. Přítomnost na našem území je možné prokázat např. bankovními výpisy, vlastní evidencí a cestovními či ubytovacími doklady. Na posouzení této podmínky nemá vliv, odkdy osoba získala povolení k pobytu nebo kdy se nahlásila na úřad práce. K těmto úkonům může totiž dojít až za několik měsíců po skutečném příjezdu do České republiky. Rozhodující není ani to, v jakém státě je osoba pojištěna (zdravotní a/nebo sociální pojištění). Splnění tohoto kritéria zapříčiní vznik daňové rezidence po celý kalendářní rok, tedy **retrospektivně** již od 1. ledna daného kalendářního roku, jelikož se daňová rezidence na základě tohoto kritéria posuzuje za celé

zdaňovací období.² Jinými slovy, optikou tohoto kritéria bude fyzická osoba buďto daňovým rezidentem České republiky po celé zdaňovací období, nebo bude po celé zdaňovací období daňovým nerezidentem.

Osoby, které se na území České republiky zdržují **pouze za účelem studia nebo léčení**, jsou podle § 2 odst. 3 ZDP daňovými nerezidenty bez ohledu na to, zda mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňovou povinnost v takovém případě mají pouze ve vztahu k příjmům plynoucím ze zdrojů na území České republiky. To ovšem **neznamená**, že student (nebo pacient) je vždy dle ZDP považován za daňového nerezidenta. V situaci, kdy v České republice například založí živnost a začne podnikat, případně zde začne například vykonávat závislou činnost, se taková osoba zde již nezdržuje pouze za účelem studia (nebo léčení) a může se tak stát daňovým rezidentem České republiky. Jinými slovy, v takovém případě se standardně aplikují výše popsaná kritéria zakotvená v § 2 odst. 2 ZDP.

Při **podezření na kolizi v podobě souběžné daňové rezidence v dalším státě je nutné posoudit daňovou rezidenci nejen v České republice, ale také v tomto druhém státě**. Ta se opět posoudí podle vnitrostátních právních předpisů, ale tentokrát onoho druhého státu. Správce daně může pro prvotní posouzení vyjít z veřejně dostupných databází, například z materiálů OECD či stránek daňové správy příslušného státu.³ Doplnujícím zdrojem mohou být také informace uvedené na stránkách mezinárodních poradenských společností.

Výše zmíněné materiály OECD, kde lze nalézt základní obecné informace o vnitrostátních pravidlech pro určení daňové rezidence členských států OECD (často včetně odkazů na relevantní webové stránky zahraničních daňových správ), jsou k dispozici zde:

<https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/>

1.2. Druhý krok – kolizní kritéria při souběžné daňové rezidenci ve více státech

Aplikace SZDZ⁴ jako kolizní normy nastupuje ve **druhém kroku**. Při určování daňové rezidence se tedy SZDZ použije pouze v případě, kdy je fyzická osoba souběžně⁵ považována

² Stejně tak při odjezdu z České republiky platí, že bude-li naplněn test obvyklého zdržování na území České republiky, bude odjíždějící poplatník považován podle ZDP za daňového rezidenta České republiky i prospektivně (tj. až do konce příslušného kalendářního roku).

³ V této souvislosti upozorňujeme, že je nutné vždy vycházet z konkrétní vnitrostátní právní úpravy, včetně definic jako například bydliště (stálý byt), obvyklé zdržování apod. (které mohou být upraveny odlišně od české právní úpravy).

⁴ Tato informace GFŘ vychází z předpokladu, že SZDZ odpovídá Modelové smlouvě OECD.

⁵ To znamená, že po určité časové období je fyzická osoba považována za daňového rezidenta podle vnitrostátní právní úpravy obou států. Toto období nemusí být celé zdaňovací období (viz další kapitoly).

za daňového rezidenta dle vnitrostátní právní úpravy⁶ obou států. V takovém případě je nutné podle článku týkajícího se daňové rezidence v příslušné SZDZ určit, ve kterém z obou smluvních států je fyzická osoba daňovým rezidentem. Obvykle jsou tato **kolizní kritéria**⁷ uvedena v čl. 4 odst. 2 SZDZ⁸.

Kritéria jsou zde uvedena v pořadí, v jakém se mají při posuzování daňové rezidence aplikovat. Ve většině smluv a v Modelové smlouvě OECD je na prvním místě stálý byt. Pokud má fyzická osoba stálý byt v obou státech, následuje posouzení tzv. střediska životních zájmů, následně kritérium obvyklého zdržování a pak případně další kritéria, jako např. státní občanství. Vždy je ovšem třeba postupovat podle konkrétního znění příslušné SZDZ. Pokud má například fyzická osoba stálý byt pouze v jednom smluvním státě (druhý smluvní stát ji dle vnitrostátní úpravy považuje za svého daňového rezidenta na základě jiného kritéria), testování bude ukončeno u prvního kritéria a fyzická osoba bude podle SZDZ daňovým rezidentem v tom státě, ve kterém je umístěn tento byt. Jinými slovy, při naplnění prvního kritéria jen v jednom ze smluvních států se již další kritéria netestují.

Vzhledem k tomu, že SZDZ představuje kolizní normu, není možné daňovou rezidenci fyzické osoby posuzovat rovnou (v prvním kroku) dle SZDZ, tj. podle kolizních kritérií uvedených v čl. 4 (rezident) odst. 2 SZDZ. Pokud totiž poplatník nenaplní vnitrostátní podmínky daňové rezidence v obou státech, ke kolizi dvojí daňové rezidence vůbec nedojde. V takovém případě není použití čl. 4 odst. 2 příslušné SZDZ možné.

Pro úplnost je nicméně nutné upozornit, že SZDZ se vždy aplikuje jako celek. Pro zjednodušení tedy v níže uvedených případech rovnou aplikujeme kolizní kritéria uvedená v čl. 4 odst. 2. Avšak SZDZ obsahuje i další články, které mohou mít vliv na její aplikaci, tedy i na posouzení daňové rezidence dle SZDZ. Těmito články jsou v Modelové smlouvě OECD zejména čl. 4 odst. 1, nebo články 1 a 3. Zde je třeba zdůraznit, že v různých SZDZ se může znění článků výrazně lišit, a proto je třeba vždy vycházet z konkrétního znění příslušné SZDZ. Toto bude klíčové v posledním modelovém příkladu, který ilustruje specifika SZDZ uzavřené mezi Českou republikou a USA.

Připomínáme, že důkazní břemeno spočívá na poplatníkovi, který je tak v případě jakýchkoli pochybností povinen prokázat správci daně svá tvrzení, a to např. potvrzením o daňové rezidenci (daňovém domicilu) ve druhém státě. Správce daně či plátce daně (dle toho, komu je potvrzení primárně předkládáno) přijme toto potvrzení jako důkazní prostředek, nicméně v případě, že by správce daně měl pochybnosti např. o jeho pravosti nebo by potvrzení bylo vystaveno prospektivně, případně se okolnosti případu jeví odlišně, nemusí jej správce daně akceptovat. V České republice potvrzení o daňovém domicilu vydává místně příslušný finanční úřad poplatníka, a to buď pouze dle vnitrostátních právních předpisů nebo i s ohledem

⁶ Striktně technicky se nicméně jedná o souběh daňové rezidence podle čl. 4 odst. 1 SZDZ, který však odkazuje na vnitrostátní právní úpravu smluvních států.

⁷ Často se můžete setkat s anglickým pojmem „tie-breaker rules“

⁸ Vycházíme z předpokladu, že SZDZ vychází z Modelové smlouvy OECD, ve které jsou tzv. kolizní (tie-breaker) kritéria obsažena v čl. 4 odst. 2 SZDZ.

na existující SZDZ⁹. Předpokládáme, že podobným způsobem je možné získat potvrzení i v ostatních státech. Pro účely potvrzení vzniku samotné kolize dvojí daňové rezidence, kterou je nutné vyřešit dle kolizních kritérií příslušné SZDZ, může postačovat potvrzení o daňové rezidenci dle vnitrostátních právních předpisů příslušného státu. Nicméně pro účely potvrzení finálního určení daňové rezidence v jednom ze smluvních států je vždy nutné doložit potvrzení o daňovém domicilu s ohledem také na relevantní SZDZ, která je mezi Českou republikou a druhým státem prováděna. Právě toto potvrzení poté slouží jako důkazní prostředek pro uplatnění výhod plynoucích ze SZDZ ve smyslu pokynu č. D-286. Avšak i toto potvrzení vydané v zahraničí může být českým správcem daně zpochybněno. V praxi se jedná zejména o situace, kdy se ukáže, že existují fakta či důkazní prostředky, které nevzal zahraniční správce v potaz při vystavování potvrzení o daňovém domicilu.

2. Dělená daňová rezidence

Dělená daňová rezidence je situace, kdy je fyzická osoba daňovým rezidentem příslušného státu pouze po část zdaňovacího období (v České republice tedy po část kalendářního roku). Dělená daňová rezidence může vzniknout jak na základě aplikace vnitrostátních právních předpisů, tak na základě aplikace SZDZ.

Nastane-li u fyzické osoby dělená daňová rezidence, bude tato osoba po část zdaňovacího období, po kterou je daňovým rezidentem České republiky, podléhat v České republice zdanění svých celosvětových příjmů, zatímco po zbylou část zdaňovacího období, po kterou je daňovým nerezidentem, zde bude podléhat zdanění pouze ve vztahu k příjmům ze zdrojů na území České republiky. Například tedy v období od 1. ledna do 30. dubna bude v České republice zdaňovat své celosvětové příjmy a v období od 1. května do 31. prosince zde bude zdaňovat pouze příjmy ze zdrojů na území České republiky.

Během roku tak lze být daňovým rezidentem více států. Stále ovšem platí, že v každé části (tj. de facto každý den) zdaňovacího období může být osoba daňovým rezidentem pouze jednoho státu (pokud nejde o nesmluvní státy, kde konflikt daňové rezidence nevyřeší SZDZ, jelikož žádná SZDZ není mezi těmito státy sjednána a prováděna).

3. Modelové příklady

Následující kapitola se věnuje několika modelovým příkladům, které ilustrují základní principy a postupy při určování daňové rezidence fyzických osob.

3.1. Modelový příklad uplatnění SZDZ – celé období bez dělené daňové rezidence

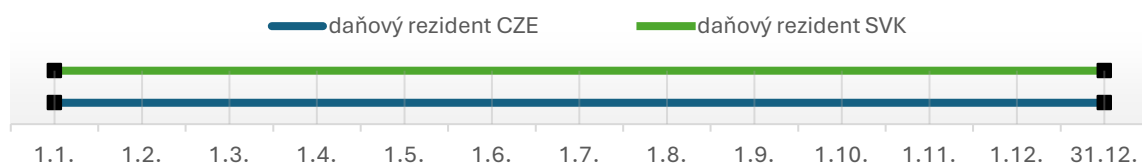
Jako příklad využití SZDZ pro vyřešení konfliktu dvojí daňové rezidence uveďme situaci, kdy fyzická osoba, český občan, žije s rodinou v České republice, ovšem 4 dny v týdnu pracuje na Slovensku, kde má pro tyto účely také k dispozici stálý byt. Nicméně veškeré jeho mimopracovní aktivity a zájmy jsou soustředěny v České republice.

První krok:

⁹ Metodický pokyn k vydání potvrzení o daňovém domicilu 108757/19/7100-40112-803723 [Daně seznam | Daně \(ÚSKS\) | Intranet FS](#)

Z pohledu **českých vnitrostátních předpisů** bude tato osoba dle § 2 odst. 2 ZDP považována za **daňového rezidenta České republiky** po celé zdaňovací období. Na území České republiky má stálý byt. Související okolnosti indikují záměr se v daném bytě trvale zdržovat, tedy poplatník má na území České republiky bydliště podle § 2 odst. 4 ZDP. Splní zde také kritérium přítomnosti alespoň 183 dní v kalendářním roce.¹⁰

Slovenské vnitrostátní předpisy používají pro stanovení daňové rezidence stejná dvě kritéria jako Česká republika, tedy kritéria bydliště a obvyklého zdržování.¹¹ I na Slovensku jsou obě tato kritéria naplněna. Fyzická osoba je tak považována za **daňového rezidenta Slovenské republiky** dle slovenských vnitrostátních právních předpisů rovněž po celé zdaňovací období.



Druhý krok:

Na časové ose je evidentní, že dochází k situaci, kdy je uvedená fyzická osoba považována po celé zdaňovací období (kalendářní rok) za daňového rezidenta obou států. Tento **konflikt dvojí daňové rezidence** řeší právě **kolizní kritéria** zakotvená v čl. 4 (rezident) odst. 2 SZDZ mezi Českou a Slovenskou republikou. Ta daňovou rezidenci přisoudí pouze jednomu státu. Jak bylo uvedeno výše, kritéria je nutné posuzovat v pořadí, v jakém jsou ve smlouvě uvedena.

V tomto případě je kritérium stálého bytu dle SZDZ splněno v obou státech. Dalším kritériem je středisko životních zájmů. To ve světle všech okolností (hlavní osobní vazby, tedy rodina a zájmy v ČR) bude zřejmě převládat v České republice.¹²

Pro úplnost uvádíme, že i v případě, že by nebylo možné určit, ve kterém státě se středisko životních zájmů poplatníka nachází (např. pokud by pro poplatníka byly ekonomické vazby

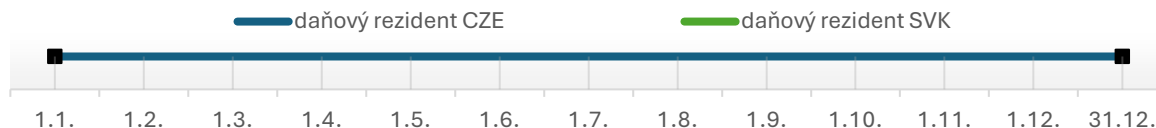
¹⁰ Den příjezdu i den odjezdu se započítají jako den fyzické přítomnosti na území obou států.

¹¹ Třetím kritériem je pak trvalý pobyt – evidenční. viz: <https://www.zakonypreludi.sk/zz/2003-595/#p2-1-d-1>

¹² Často skutečnost, že si poplatník ponechal bydliště i svůj majetek a rodinu v České republice, spolu s dalšími hledisky svědčí jako znak pro to, že středisko životních zájmů nebylo přesunuto do zahraničí a poplatník zůstal daňovým rezidentem České republiky. Naopak v případě, že by veškeré výše uvedené záležitosti týkající se jeho osoby již byly řešeny v rámci zahraničí, a rodina zůstala v České republice například pouze z důvodu ukončení školní docházky dětí, nelze určit středisko životních zájmů. Pak je třeba přejít na kritérium obvyklého zdržování se, které obvykle rozhodne o daňovém rezidentství poplatníka. V situaci, kdy se za prací do zahraničí přesune poplatník, který nemá rodinu (ve smyslu partner a děti), je pravděpodobné, že se jeho daňová rezidence změní z titulu užších ekonomických vazeb v zahraničí, a to i v případě, že mu v České republice zůstane k dispozici byt.

stejně důležité jako osobní), stále by byl dle SZDZ českým daňovým rezidentem, a to z důvodu dalšího (čtvrtého) kritéria¹³ dle SZDZ, kterým je státní příslušnost.

Na základě tohoto kritéria SZDZ bude tedy **daňová rezidence** posuzované fyzické osoby po celé zdaňovací období přiřazena **České republice**.



3.2. Modelový příklad neuplatnění SZDZ

Jak již bylo zmíněno výše, tzv. kolizní kritéria zakotvená v čl. 4 (rezident) odst. 2 SZDZ se využijí pouze v případě, kdy je fyzická osoba v příslušném zdaňovacím období považována podle vnitrostátních předpisů za daňového rezidenta více států, a je tedy nutné tento konflikt vyřešit. Pokud je ale tato osoba ve sledovaném období považována za daňového rezidenta pouze v jednom státě, není důvod tato kritéria využít a k jejich aplikaci se tak vůbec nepřistoupí.

Taková situace může nastat například v případě, kdy se daňové rezidenství podle vnitrostátní právní úpravy druhého státu určuje podle jediného kritéria, kterým je kritérium fyzické přítomnosti na území daného státu po určitou dobu. Takovým státem je např. Thajsko¹⁴. Zde se kritérium obvyklého zdržování (180 a více dní) aplikuje na zdaňovací období. Tím je stejně jako v České republice u fyzických osob kalendářní rok.

Pokud se tedy fyzická osoba přestěhuje společně s rodinou z Thajska do České republiky v první polovině kalendářního roku (např. 1. dubna 2024), posoudí se daňová rezidence následovně.

První krok:

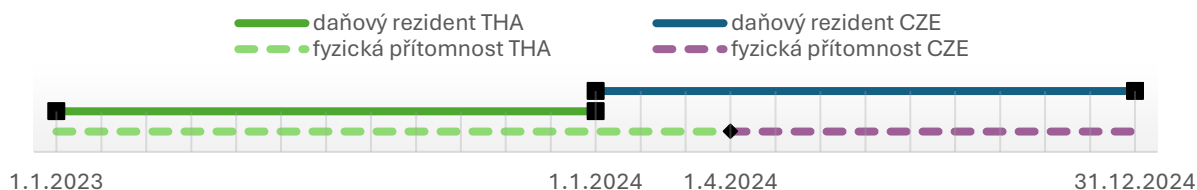
Z pohledu **českých vnitrostátních předpisů** bude tato osoba dle § 2 odst. 2 ZDP daňovým rezidentem České republiky po celý kalendářní rok. Podle kritéria bydliště bude tato fyzická osoba považována za daňového rezidenta České republiky od okamžiku přemístění do konce kalendářního roku. Nicméně podle kritéria přítomnosti alespoň 183 dní na území České republiky bude považována za **daňového rezidenta České republiky za celý kalendářní rok**.

Z pohledu **vnitrostátních předpisů Thajska** však fyzická osoba bude fyzicky přítomna na thajském území méně než 180 kalendářních dnů v kalendářním roce. Z tohoto důvodu ve sledovaném období nesplní kritérium obvyklého zdržování dle thajských právních předpisů. Obvyklé zdržování je přitom jediné kritérium pro vznik daňové rezidence dle thajských právních předpisů. Proto bude fyzická osoba v daném roce podle vnitrostátních právních předpisů

¹³ Třetím kritériem dle SZDZ je obvyklé zdržování, přičemž to je naplněno v obou státech.

¹⁴ <https://taxsummaries.pwc.com/Thailand/Individual/Residence>

Thajsko považována za **daňového nerezidenta Thajska po celý kalendářní rok**, tedy i za měsíce leden až březen.



Druhý krok:

Posuzovaná fyzická osoba je tak v uvedeném kalendářním roce (2024) považována za daňového rezidenta dle vnitrostátních předpisů pouze v České republice. Ke konfliktu dvojí daňové rezidence dle vnitrostátních právních předpisů obou států tedy vůbec nedojde. Kolizní kritéria uvedená v č. 4 (rezident) odst. 2 SZDZ mezi těmito dvěma státy se proto neaplikují, resp. ani není možné je aplikovat.

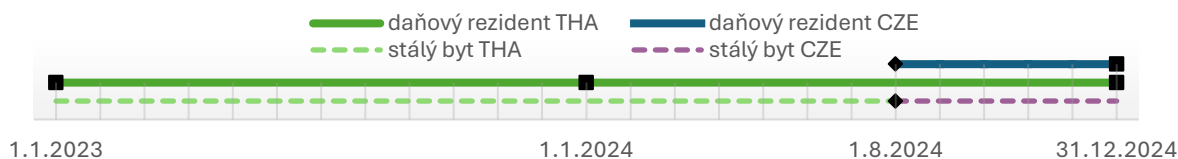
3.3. Modelový příklad uplatnění SZDZ – dělená daňová rezidence

Modifikujeme předchozí příklad v kapitole 3.2. tím, že se fyzická osoba přestěhuje z Thajska do České republiky v druhé polovině kalendářního roku (např. 1. srpna 2024).

První krok:

Kritérium daňové rezidence dle **thajských vnitrostátních právních předpisů** – 180 dní na území Thajska je naplněno. Tato osoba je tak považována za **daňového rezidenta Thajska** dle tamní vnitrostátní právní úpravy **po celý kalendářní rok 2024**.

Z pohledu **českých vnitrostátních předpisů** je od okamžiku přestěhování do České republiky naplněno kritérium **bydliště**. Druhé kritérium (obvyklé zdržování na území České republiky) není naplněno, jelikož fyzická osoba na území České republiky v daném kalendářním roce pobývala méně než 183 dní. Fyzická osoba je proto dle ZDP **daňovým rezidentem České republiky od 1. srpna 2024**.

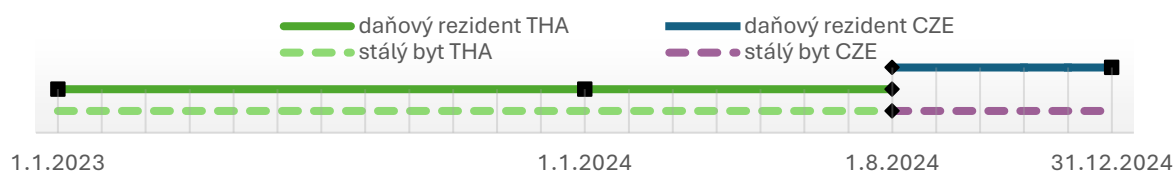


Druhý krok:

Konflikt vnitrostátních právních úprav obou států tak na rozdíl od předchozího příkladu popsaného v kapitole 3.2. nastává. V období od 1. ledna do okamžiku přistěhování do České republiky je ovšem poplatník daňovým rezidentem pouze podle thajské vnitrostátní právní úpravy. Oproti prvnímu příkladu (viz kapitola 3.1. výše) tak konflikt vnitrostátních právních úprav obou států nenastává po celý kalendářní rok, ale **pouze v období od 1. srpna 2024 do 31. prosince 2024**. Daňovou rezidenci jednomu ze států v tomto období (od 1. srpna 2024 do 31. prosince 2024) opět přiřadíme podle kolizních (tie-breaker) kritérií zakotvených v čl. 4 (rezident) odst. 2 SZDZ, která aplikujeme v uvedeném pořadí. SZDZ jako první kritérium uvádí

stálý byt.¹⁵ Ten má poplatník v období konfliktu dvojí daňové rezidence (1. srpen 2024 – 31. prosinec 2024) pouze v České republice. Na základě tohoto kritéria SZDZ tedy bude tato osoba od 1. srpna 2024 daňovým rezidentem České republiky.

V tomto případě tak dojde k **dělené daňové rezidenci**. V období od 1. ledna 2024 do 31. července 2024 má právo na zdanění celosvětových příjmů tohoto poplatníka Thajsko. Od 1. srpna 2024 dojde ke změně daňové rezidence a neomezenou daňovou povinnost bude mít poplatník od tohoto data v České republice.



3.4. Modelový příklad (ne)uplatnění SZDZ – dělená daňová rezidence a zahraniční právní úprava, podle které zdaňovací období není shodné s kalendářním rokem

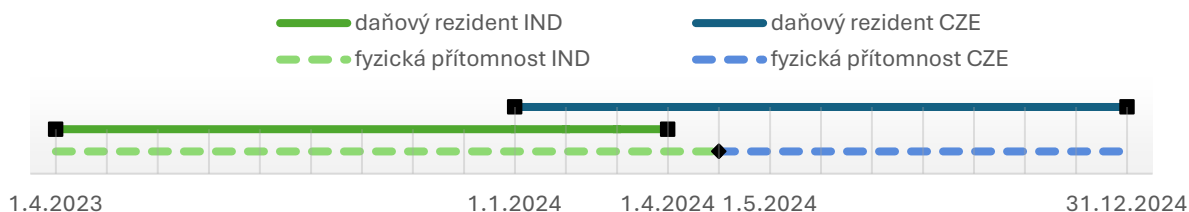
Pouze jediné kritérium v podobě fyzické přítomnosti na území daného státu po určitou dobu využívá pro posouzení daňové rezidence také Indie. Určení daňové rezidence je zde nicméně komplikovanější kvůli skutečnosti, že Indie u fyzických osob nevyužívá jako zdaňovací období kalendářní rok, ale fiskální rok od 1. dubna do 31. března následujícího kalendářního roku. Předpokládejme situaci, kdy se fyzická osoba přestěhuje z Indie do České republiky 1. května 2024.

První krok:

Vzhledem k tomu, že zdaňovací období v Indii končí 31. března, bude kritérium fyzické přítomnosti dle indické vnitrostátní právní úpravy posuzováno od 1. dubna daného fiskálního roku. V Indii tedy poplatník v předmětném fiskálním roce (1. duben 2024 až 31. březen 2025) stráví pouze jeden měsíc (duben). Ve fiskálním roce od 1. dubna 2024 do 31. března 2025 tak bude dle **vnitrostátních právních předpisů Indie** považován za **daňového nerezidenta**.

Podle **českých vnitrostátních předpisů** dojde k naplnění obou kritérií (bydliště i obvyklé zdržování na území ČR) ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP. Zde se projeví důležitost retrospektivního vzniku daňové rezidence plynoucího z kritéria obvyklého zdržování, podle kterého se status poplatníka posuzuje za celé zdaňovací období (kalendářní rok). Pokud by se poplatník stal daňovým rezidentem České republiky pouze z titulu kritéria bydliště, byl by v příslušném kalendářním roce v období od 1. dubna 2024 do 30. dubna 2024 považován za daňového nerezidenta jak Indie, tak i České republiky. Právě vznik daňové rezidence na základě kritéria přítomnosti alespoň 183 dní na území České republiky však způsobí, že poplatník bude dle ZDP považován za **daňového rezidenta České republiky** již od 1. ledna (tj. po celý kalendářní rok, tedy v období 1. leden 2024 až 31. prosinec 2024).

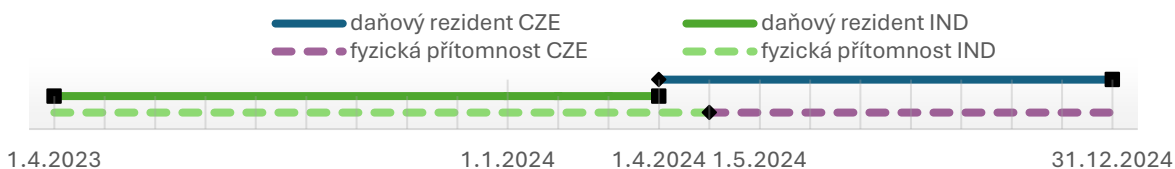
¹⁵ Předpokládáme, že v Thajsku poplatník žádný byt k dispozici nemá.



Druhý krok:

Je patrné, že opět dochází k **souběžné daňové rezidenci** v obou státech, a to v období **od 1. ledna 2024 do 31. března 2024** (konec prvního zdaňovacího období v Indii). Je proto nutné aplikovat kolizní kritéria článku 4 příslušné SZDZ. Ta jako první opět uvádí kritérium stálého bytu, který v daném období měla fyzická osoba pouze v Indii. Fyzická osoba tak dle SZDZ **v prvních 3 měsících** roku 2024 zůstane **daňovým rezidentem v Indii**. Po celé první zdaňovací období Indie (1. duben 2023 až 31. březen 2024) tak bude daňovým rezidentem Indie.

Od začátku nového zdaňovacího období v Indii (od 1. dubna 2024) už nejsou naplněny podmínky daňové rezidence v Indii dle vnitrostátních právních předpisů. Od 1. dubna 2024 je tak poplatník daňovým rezidentem dle vnitrostátních právních předpisů (ZDP) pouze v České republice. Proto od tohoto data již nedochází ke konfliktu vnitrostátních právních předpisů obou smluvních států. Článek 4 odst. 2 SZDZ proto není možné pro období od 1. dubna 2024 aplikovat.



Poplatník bude daňovým rezidentem v České republice již od 1. dubna 2024, tedy před svým fyzickým příchodem do České republiky (který nastane 1. května 2024), obdobně jako v modelovém příkladu uvedeném v kapitole 3.2. výše. Důvodem je opět to, že naplnění kritéria obvyklého zdržování na území České republiky má za důsledek vznik daňové rezidence za celé zdaňovací období (kalendářní rok), nikoliv pouze za jeho část.

Poplatník tedy bude mít neomezenou daňovou povinnost v České republice od 1. dubna 2024, kdy již není daňovým rezidentem Indie dle tamních daňových předpisů, ale je z titulu kritéria obvyklého zdržování na území České republiky daňovým rezidentem České republiky za celé zdaňovací období (tj. zpětně již od 1. ledna 2024). Z pohledu České republiky tak v rámci zdaňovacího období 2024 vznikne, po zohlednění dopadů SZDZ, dělená daňová rezidence s přelomovým datem 1. dubna 2024.

3.5. Modelový příklad – Ukrajina

Ve vztahu k Ukrajině se nejčastěji vyskytovaly situace, kdy se začátkem roku 2022 (např. 1. dubna 2022) přistěhovala do České republiky matka s dětmi, přičemž manžel fyzicky zůstal na Ukrajině. Tato matka získala v České republice stálý byt (může jít i o ubytovnu, pronajatý pokoj apod.), měla v České republice zaměstnání, děti zde navštěvovaly školu či školku.

Z veřejně dostupných databází¹⁶ vyplývá, že pravidla určování daňové rezidence dle **ukrajinských vnitrostátních právních předpisů** jsou inspirovaná kritérii uvedenými v čl. 4 (rezident) odst. 2 Modelové smlouvy OECD. Kritérii jsou stálý byt, středisko životních zájmů a alespoň 183 dní ve zdaňovacím období strávených na území Ukrajiny. Stejně jako v SZDZ se kritéria dle veřejně dostupných zdrojů posuzují v daném pořadí. Pokud však při posuzování daňové rezidence z pohledu ukrajinských vnitrostátních právních předpisů fyzická osoba splní dané kritérium (např. stálý byt) také v jiném státě, nestává se na základě tohoto kritéria daňovým rezidentem, ale rozhoduje se podle kritéria následujícího. Postup tedy není srovnatelný se standardním určováním daňové rezidence dle vnitrostátních právních předpisů, ale je určitým způsobem podobný aplikaci SZDZ.¹⁷

Zde je důležité upozornit na zásadní rozdíl posuzování daňové rezidence dle české a ukrajinské vnitrostátní právní úpravy. Existence stálého bytu ve druhém státě, ani skutečnost, že členové rodiny (manžel) zůstali ve druhém státě, **nemá vliv** na posouzení daňové rezidence z pohledu vnitrostátní právní úpravy České republiky (**první krok**). Tyto skutečnosti by byly brány v potaz až při konfliktu dvojí daňové rezidence, tedy ve **druhém kroku** při použití příslušné SZDZ. Při posouzení daňové rezidence na Ukrajině jsou tyto skutečnosti ovšem klíčové již při posouzení dle vnitrostátních právních předpisů (**první krok**).

První krok:

Z pohledu posouzení daňové rezidence dle **vnitrostátních předpisů České republiky** nemuselo být zřejmé, zda od okamžiku přistěhování v roce 2022 mají tyto osoby v České republice **bydliště**¹⁸ ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP. Nebylo totiž často jasné, jak dlouho se osoby budou zdržovat na území České republiky. Zda se zapojí do běžného života na našem území, nebo zde pouze přečkají nejnutnější období a po krátké době se vrátí zpět na Ukrajinu.

¹⁶<https://web-archiv.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Ukraine-Tax-Residency.pdf>

¹⁷ I přes snahu zástupců GFŘ získat podrobné informace od ukrajinské daňové správy ohledně určování daňové rezidence podle ukrajinské vnitrostátní právní úpravy jsou jediné informace, které se podařilo získat, údaje z veřejně dostupných databází. Z dostupných informací nic nenasvědčuje tomu, že by vnitrostátní právní úprava Ukrajiny či praxe při aplikaci kritérií pro posouzení daňové rezidence upřednostňovala či neaplikovala některé z kritérií.

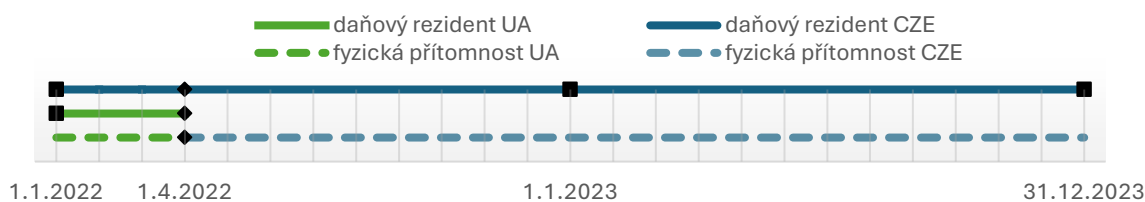
¹⁸ Bydlištěm na území České republiky se pro účely ZDP rozumí místo, kde má poplatník stálý byt za okolností, z nichž lze usuzovat na jeho **úmysl trvale se v tomto bytě zdržovat**. Viz kapitola 1. (Pravidla určování daňové rezidence).

Na konci roku 2022 však nepochybně tyto osoby naplnily druhý test, tj. **přítomnost alespoň 183 dní** v kalendářním roce na území České republiky ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP. Z tohoto důvodu se tak dle ZDP jednalo o **české daňové rezidenty po celý kalendářní rok 2022**. Později bylo ve většině případů zřejmé, že tyto osoby mají úmysl se trvale zdržovat na území České republiky, a tedy mají v České republice od určitého okamžiku i **bydliště** ve smyslu § 2 odst. 4 ZDP.

Opět je třeba posoudit i splnění kritérií daňové rezidence podle **vnitrostátní právní úpravy Ukrajiny**. Z popisu modelové situace vyplývá, že dané osoby v období od začátku roku 2022 do okamžiku přistěhování do České republiky (1. duben 2022) zřejmě splnily kritérium stálého bytu pouze na Ukrajině. Od 1. ledna do 31. března 2022 by tak byly dle ukrajinských vnitrostátních právních předpisů **daňovými rezidenty Ukrajiny**.

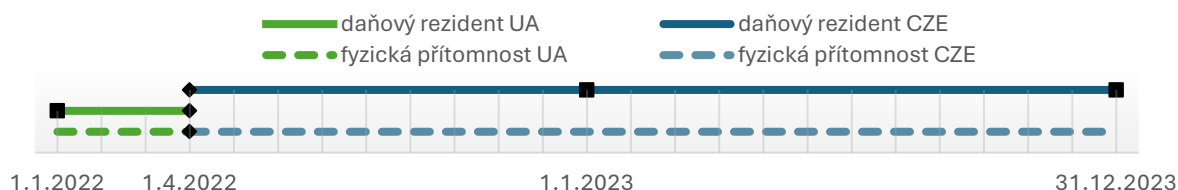
Následně však stálý byt měly jak v České republice, tak na Ukrajině. Středisko životních zájmů nebylo možné určit, jelikož manžel zůstal na Ukrajině, zatímco manželka a děti byly v České republice, kde matka také vykonávala ekonomickou činnost. Na základě těchto (prvních dvou) kritérií tak nelze jednoznačně dospět k určení daňové rezidence dle vnitrostátních právních předpisů Ukrajiny. Rozhodující tak bylo až kritérium obvyklého zdržování se. Podle toho byly manželka a děti dle vnitrostátních právních předpisů Ukrajiny od 1. dubna 2022 **daňovými nerezidenty Ukrajiny**. Jinými slovy, již aplikace ukrajinských vnitrostátních předpisů vede k dělené daňové rezidenci v roce 2022. Manžel podle příkladu zůstává na Ukrajině, je tedy daňovým rezidentem Ukrajiny.

Pro celý rok 2023 a 2024 je manželka (s dětmi) dle vnitrostátních právních předpisů České republiky **daňovým rezidentem České republiky** z důvodu obvyklého zdržování (a pravděpodobně i z titulu bydliště). Dle vnitrostátních právních předpisů Ukrajiny stejně jako v předchozím odstavci dojdeme až ke kritériu obvyklého zdržování. Na základě toho je v těchto letech manželka **daňovým nerezidentem Ukrajiny**.



Druhý krok:

V období před příchodem manželky s dětmi do České republiky (tj. od 1. ledna do 31. března roku 2022) tedy dochází ke konfliktu při určování daňové rezidence dle vnitrostátních právních úprav obou států a je třeba použít příslušnou SZDZ. Zde se při aplikaci čl. 4 odst. 2 dané SZDZ rozhodne na základě prvního kritéria, stálého bytu. Do okamžiku přestěhování z Ukrajiny do České republiky měla manželka s dětmi stálý byt pouze na Ukrajině. V období od 1. ledna do 31. března 2022 tedy dle SZDZ bude **daňovým rezidentem Ukrajiny**.



SZDZ s Ukrajinou na období po přistěhování již není třeba aplikovat. Manželka s dětmi je **daňovým rezidentem** České republiky dle ZDP a dle ukrajinského zákona je považována **za daňového nerezidenta**, jak bylo vysvětleno v prvním kroku. Nedochozí tak již ke konfliktu vnitrostátních předpisů obou států. **Pro rok 2022** tak lze předpokládat, že u manželky s dětmi došlo k **dělené daňové rezidenci**.¹⁹

3.6. Modelový příklad – specifická ustanovení v SZDZ v případě USA

Je také důležité upozornit, že ne všechny SZDZ v postupu určování daňové rezidence vycházejí z Modelové smlouvy OECD. V některých SZDZ je možné najít specifická ustanovení, která se od Modelové smlouvy OECD odlišují. Jednou z těchto smluv je např. SZDZ mezi Českou republikou a USA.²⁰

USA za své daňové rezidenty dle vnitrostátních právních předpisů považují, mimo jiné, všechny své občany. Snadno tak může nastat konflikt souběžné daňové rezidence ve více státech dle vnitrostátních právních předpisů. Nejvýznamnějším specifikem USA pak je v tomto ohledu skutečnost, že občané USA mají vždy povinnost zdaňovat své celosvětové příjmy v USA, a to i v situaci, kdy podle SZDZ nejsou považováni za daňové rezidenty USA. Nicméně, jak je uvedeno dále, SZDZ na toto pamatuje a specifika amerického daňového systému zohledňuje (např. v čl. 1 – osoby, na které se smlouva vztahuje, v čl. 4 – rezident a v čl. 24 – vyloučení dvojího zdanění²¹).

Jako modelový příklad si vezmeme situaci, kdy občan USA pracuje po celý kalendářní rok 2024 v České republice. V České republice s ním ve stálém bytě žije také jeho manželka a děti. Zároveň předpokládejme, že tato osoba nadále může (ale také nemusí) mít v USA k dispozici stálý byt (máme tedy 2 varianty této modelové situace).

První krok:

Z pohledu **českých vnitrostátních právních předpisů** bude tato osoba daňovým rezidentem České republiky po celé zdaňovací období. Stráví totiž v České republice stráví více než 183

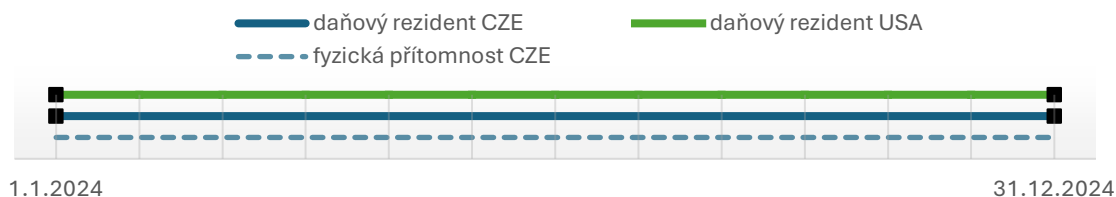
¹⁹ Nebyly dohledány informace o tom, že by vnitrostátní právní úprava Ukrajiny vylučovala přípustnost dělené daňové rezidence.

²⁰[32/1994 Sb., 15. 2. 1994, smlouva platná pro ČR \(nebo právní předchůdce\), informativní znění systému e-Sbírka](#)

²¹ Vyloučení dvojího zdanění příjmů formou zápočtu české daně z příjmů vůči americké dani z příjmů je umožněno i poplatníkovi, který je fyzickou osobou mající občanství USA a který je pro účely SZDZ považován za daňového rezidenta České republiky, kde daní své celosvětové příjmy (viz čl. 24 odst. 3 předmětné SZDZ).

dní v daném kalendářním roce (2024). Z titulu obvyklého zdržování tak bude dle ZDP považována za **daňového rezidenta České republiky** po celé zdaňovací období. Zároveň splní kritérium bydliště (tj. také podle tohoto kritéria je pro účely ZDP považována za daňového rezidenta České republiky po celé zdaňovací období).

Jelikož se však jedná o občana USA, dle **vnitrostátní právní úpravy USA** bude považována po celé zdaňovací období (kalendářní rok 2024) za **daňového rezidenta USA**, a to bez ohledu na skutečnost, zda má nebo nemá v USA v tomto období k dispozici stálý byt.²²



Druhý krok:

Dle vnitrostátních právních předpisů se tedy jedná o daňového rezidenta obou smluvních států. Následuje proto druhý krok v podobě aplikace SZDZ. Jak je uvedeno v kapitole 1.2. výše, SZDZ je vždy nutné aplikovat jako celek. Čl. 4 odst. 1 předmětné SZDZ je obdobný úvodní částí čl. 4 odst. 1 Modelové smlouvy OECD. Na první pohled by se proto mohlo jevit, že ve smyslu čl. 4 odst. 1 předmětné SZDZ je posuzovaná fyzická osoba považována za daňového rezidenta České republiky a současně za daňového rezidenta USA, a měla by se tak aplikovat kolizní kritéria (ta se nacházejí v čl. 4 odst. 4 SZDZ). Nicméně v čl. 4 odst. 2 písm. c) předmětné SZDZ nalezneme následující ustanovení:

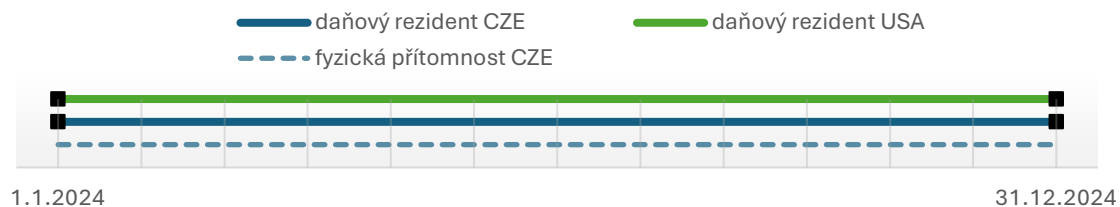
„Česká republika bude považovat občana Spojených států nebo cizince majícího legální povolení k trvalému pobytu (držitel „zelené karty“) za rezidenta Spojených států, pouze má-li taková osoba podstatnou přítomnost, stálý byt nebo obvyklý pobyt ve Spojených státech.“

Fyzická osoba mající občanství USA proto nebude pro účely aplikace článku 4 SZDZ považována za daňového rezidenta USA, pokud zároveň nesplní alespoň jednu z dalších výše uvedených podmínek, např. stálý byt v USA.

- Pokud fyzická osoba stálý byt v USA k dispozici nemá, není považována za daňového rezidenta USA ve smyslu čl. 4 odst. 1 SZDZ a není tedy možné aplikovat kolizní kritéria podle čl. 4 odst. 4 předmětné SZDZ. Pro účely SZDZ tedy bude posuzovaná osoba považována za **daňového rezidenta České republiky**, aniž bychom museli (přesněji mohli) aplikovat kolizní kritéria.
- Pokud fyzická osoba stálý byt v USA k dispozici má, je považována za daňového rezidenta obou států a aplikují se kolizní kritéria podle čl. 4 odst. 4 předmětné SZDZ. Protože má v České republice rodinu a rovněž zde pracuje (středisko životních zájmů), bude tato osoba

²² <https://www.irs.gov/individuals/international-taxpayers/us-citizens-and-resident-aliens-abroad>

pro účely SZDZ považována za **daňového rezidenta České republiky**, a to na základě aplikace kolizních kritérií dle SZDZ.



Obě varianty modelového příkladu tedy vedou k závěru, že fyzická osoba je pro účely SZDZ považována za daňového rezidenta České republiky. K totožnému závěru jsme se nicméně v každé variantě dostali aplikací jiných ustanovení SZDZ.

Pro názornost uvádíme, že k jinému závěru bychom mohli dojít v následující modelové situaci. Občan USA pracuje po celý kalendářní rok 2024 v České republice. V České republice má k dispozici stálý byt. Rodinu má nicméně v USA, kde má k dispozici také stálý byt. V prvním kroku zjistíme, že je tato osoba považována za daňového rezidenta obou států podle vnitrostátních právních předpisů těchto států (a to za celý kalendářní rok 2024). Ve druhém kroku zjistíme, že daná osoba je ve smyslu čl. 4 odst. 1 SZDZ (a při zohlednění čl. 4 odst. 2) také považována za daňového rezidenta obou států. Aplikují se tedy kolizní kritéria podle čl. 4 odst. 4 SZDZ. Jelikož má fyzická osoba k dispozici stálý byt v obou státech, druhým kritériem je středisko životních zájmů. Poplatník pracuje v České republice a rodinu má v USA. Tyto informace nemusí být dostačující k určení střediska životních zájmů. Pokud bychom zjistili, že se poplatník pravidelně vrací do USA za rodinou, má tam své lékaře a další osobní vazby, dospěli bychom pravděpodobně k závěru, že pro účely SZDZ je považován za daňového rezidenta USA.

4. Závěr

Při určování daňové rezidence je třeba vždy provést analýzu kritérií daňové rezidence podle vnitrostátní právní úpravy příslušných států (první krok). Teprve v případě kolize právních norem obou států, tedy v situaci, kdy je podle vnitrostátních úprav fyzická osoba považována za daňového rezidenta v obou státech, lze následně postupovat podle příslušné SZDZ (druhý krok). V žádném případě není možné určovat daňovou rezidenci pouze na základě kolizních kritérií SZDZ. Zároveň je třeba SZDZ aplikovat jako celek (viz příklad USA popsany v kapitole 3.6. výše).

Také je vhodné zdůraznit, že každý případ je nezbytně vždy posuzovat v kontextu všech relevantních okolností a ve všech souvislostech. Nelze vytrhávat jednotlivé informace sdělené poplatníkem například v rámci dobrovolného dotazníku k žádosti o vydání „Potvrzení o daňovém domicilu“, neboť je třeba posoudit komplexní situaci poplatníka.

Ing. Vítězslav Kapoun
ředitel sekce