



Diplomová práce

Daňové aspekty související se zaměstnáváním cizích státních příslušníků na území České republiky

Studijní program:

N0413A050007 Podniková ekonomika

Studijní obor:

Management podnikových procesů

Autor práce:

Bc. Kateřina Sudková

Vedoucí práce:

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Liberec 2023



Zadání diplomové práce

Daňové aspekty související se zaměstnáváním cizích státních příslušníků na území České republiky

<i>Jméno a příjmení:</i>	Bc. Kateřina Sudková
<i>Osobní číslo:</i>	E21000322
<i>Studijní program:</i>	N0413A050007 Podniková ekonomika
<i>Specializace:</i>	Management podnikových procesů
<i>Zadávající katedra:</i>	Katedra financí a účetnictví
<i>Akademický rok:</i>	2022/2023

Zásady pro vypracování:

1. Problematika zaměstnávání cizích státních příslušníků v prostředí Evropské unie.
2. Deskripce právní problematiky související se zaměstnáváním cizích státních příslušníků.
3. Daňové a pojistné aspekty související se zaměstnáváním cizích státních příslušníků.
4. Komparativní analýza zaměstnání občana ze země EU a mimo EU.

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 65 normostrů
Forma zpracování práce: tištěná/elektronická
Jazyk práce: Čeština

Seznam odborné literatury:

- GEDDES, Andrew, Leila HADJ ABDOU and Leiza BRUMAT, 2020. *Migration and Mobility in the European Union*. London: Red Globe Press. ISBN 978-1-352-00983-5.
- NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ, 2021. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-233-6.
- TOMŠEJ, Jakub a kol., 2020. *Zaměstnávání cizinců v České republice*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-648-1.
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, 2022. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob – cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-126-1.
- PROQUEST, 2022. *Databáze článků ProQuest* [online]. Ann Arbor, MI, USA: ProQuest. [cit. 2022-09-26]. Dostupné z: <http://knihovna.tul.cz/>.

Konzultant: Bc. Martina Knapová, ekonom

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání práce: 1. listopadu 2022
Předpokládaný termín odevzdání: 31. srpna 2024

L.S.

doc. Ing. Aleš Kocourek, Ph.D.
děkan

Ing. Martina Černíková, Ph.D.
vedoucí katedry

V Liberci dne 1. listopadu 2022

Prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracovala samostatně jako původní dílo s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Jsem si vědoma toho, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu Technické univerzity v Liberci.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti Technickou univerzitu v Liberci; v tomto případě má Technická univerzita v Liberci právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Současně čestně prohlašuji, že text elektronické podoby práce vložený do IS/STAG se shoduje s textem tištěné podoby práce.

Beru na vědomí, že má diplomová práce bude zveřejněna Technickou univerzitou v Liberci v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů.

Jsem si vědoma následků, které podle zákona o vysokých školách mohou vyplývat z porušení tohoto prohlášení.

Daňové aspekty související se zaměstnáváním cizích státních příslušníků na území České republiky

Anotace

Diplomová práce je zaměřena na daňové aspekty související se zaměstnáváním cizích státních příslušníků na území České republiky a je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část nejprve zkoumá vývoj cizích státních příslušníků v zemích Evropy včetně České republiky. Následně je provedena deskripce významné legislativy související se zaměstnáváním cizinců, kam se také řadí smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Další kapitola je věnována formám zaměstnávání cizinců. Následně jsou analyzovány daňové aspekty související se zaměstnáváním cizinců a předpisy vztahující se k příslušnosti právních předpisů pro sociální zabezpečení dle tuzemské a Evropské legislativy. Praktická část je demonstrována prostřednictvím modelové studie, která je zaměřena na zaměstnávání cizinců ze zemí EU, EHP a Švýcarska, ale také z tzv. třetích zemí a jejich zákonné a odvodové povinnosti.

Klíčová slova

cizí státní příslušníci, daňové rezidentství, daň z příjmu, smlouvy o zamezení dvojího zdanění, sociální pojištění, trh práce v České republice, zdravotní pojištění

Tax aspects related to the employment of foreign nationals in the Czech Republic

Annotation

The diploma thesis is focused on tax aspects related to the employment of foreign nationals in the Czech Republic and is divided into theoretical and practical parts. The theoretical part first examines the development of foreign nationals in European countries, including the Czech Republic. Subsequently, a description of the relevant legislation related to the employment of foreign nationals is made, which also includes double taxation treaties. The next chapter is devoted to forms of employment of foreign nationals. Subsequently, the tax aspects related to the employment of foreigners and the rules relating to the jurisdiction of social security legislation under domestic and European legislation are analysed. The practical part is demonstrated through a model study which focuses on the employment of foreigners from EU, EEA and Swiss countries, but also from so-called third countries and their legal and tax obligations.

Key Words

double taxation treaties, foreign nationals, health insurance, income tax, labour market in the Czech Republic, social insurance, tax residency

Obsah

Seznam zkratk	12
Seznam tabulek	13
Seznam obrázků	14
Úvod	15
1 Problematika cizinců v Evropské unii	18
1.1 Brain drain	23
1.2 Cizí státní příslušníci v České republice	25
2 Legislativa související se zaměstnáváním cizinců v České republice	28
2.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění	31
3 Formy zaměstnávání cizinců na území České republiky	34
3.1 Zaměstnávání cizinců z Evropské unie	36
3.2 Zaměstnávání cizinců ze třetích zemí	38
4 Daně a pojištění v kontextu zaměstnávání cizinců v České republice	41
4.1 Daňové aspekty související se zaměstnáváním cizinců	41
4.2 Cizinci a odvody sociálního pojištění	44
4.2.1 Sociální zabezpečení ve vztahu k cizincům.....	48
4.3 Cizinci a odvody zdravotního pojištění	50
4.3.1 Veřejné zdravotní pojištění ve vztahu k cizincům	51
5 Modelová studie analyzující zaměstnávání občanů ze zemí EU a mimo EU ...	54
5.1 Daňový nerezident – občan Polska	56
5.2 Daňový nerezident – občan Slovenska	61
5.3 Daňový nerezident – občan Ukrajiny	68
5.4 Shrnutí	72
Závěr	75
Seznam použité literatury	77
Seznam příloh	87

Seznam zkratek

BOZP	Bezpečnost a ochrana zdraví při práci
ČSÚ	Český statistický úřad
EESS	Electronic Exchange of Social Security Information
EHP	Evropský hospodářský prostor
EU	Evropská unie
EUR	Euro
MFČR	Ministerstvo financí České republiky
MPSV	Ministerstvo práce a sociálních věcí
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
MVČR	Ministerstvo vnitra České republiky
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
PLN	Polský zlotý
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění
UAH	Ukrajinská hřivna

Seznam tabulek

Tabulka 1: Počet cizinců v České republice	26
Tabulka 2: Počet cizinců v České republice dle typu pobytu (2015 – 2022).....	27
Tabulka 3: Přehled vybraných slev na dani za rok 2023	43
Tabulka 4: Sazby sociálního pojištění pro rok 2023.....	45
Tabulka 5: Pojištění zaměstnance v netradičních případech	49
Tabulka 6: Výpočet čisté mzdy.....	58
Tabulka 7: SaZ pojištění.....	59
Tabulka 8: Celosvětové příjmy občana Polska.....	61
Tabulka 9: Výpočet čisté mzdy.....	63
Tabulka 10: SaZ pojištění.....	64
Tabulka 11: Celosvětové příjmy občana Slovenska	67
Tabulka 12: Výpočet čisté mzdy	69
Tabulka 13: SaZ pojištění.....	70
Tabulka 14: Celosvětové příjmy občana Ukrajiny	71
Tabulka 15: Shrnutí.....	73

Seznam obrázků

Obrázek 1: Počet uprchlíků z Ukrajiny dle země k 6. 12. 2022	20
Obrázek 2: Růst populace v EU v letech 2011 – 2021	21
Obrázek 3: Počet osob, které získaly občanství v některé členské zemi EU.....	22
Obrázek 4: Podíl cizinců na obyvatelstvu ve vybraných evropských zemích.....	23
Obrázek 5: Odchod ukrajinských studentů do zahraničí.....	24
Obrázek 6: Hrubá měsíční mzda dle státního občanství v roce 2021.....	55

Úvod

Migraci osob přes hranice států bylo možné pozorovat již v minulosti. V současné době je migrace významným fenoménem, který ovlivňuje společnosti po celém světě. Zaměstnávání cizinců v České republice patří v poslední době k aktuálním tématům, neboť zahraniční pracovníci obsazují v České republice pracovní pozice v odvětvích ekonomiky, jež se nedaří obsadit či o ně občané České republiky nemají zájem. V roce 2022 byla migrace do Evropy ovlivněna zejména válečným konfliktem mezi Ruskou federací a Ukrajinou. Zahraniční pracovníci jsou v České republice přínosní, neboť trend stárnutí populace ohrožuje nejen země Evropy, ale také Českou republiku. Cizinci, kteří jsou v České republice zaměstnáni či podnikají, přispívají svými odvody do systému veřejných financí a tak se podílí na platbách kupříkladu starobních důchodů. Nevýhodou pro zaměstnavatele je splnění administrativních a právních požadavků, jež se mohou lišit oproti povinnostem souvisejícím se zaměstnáváním tuzemských zaměstnanců.

Tato diplomová práce je zaměřena na daňové aspekty, které souvisejí se zaměstnáváním cizích státních příslušníků na území České republiky. Cílem této diplomové práce je analyzovat zaměstnávání cizinců ze zemí EU, EHP a Švýcarska a z tzv. třetích zemí v České republice a aplikovat zjištěné informace do případové studie. V práci jsou využity metody analýzy a deskripce příslušné legislativy a dalších teoretických východisek. Také je zde provedena komparace daňových povinností a sociálního zabezpečení v souvislosti se zaměstnáním občanů ze zemí EU, EHP či Švýcarska a z tzv. třetí zemí.

První kapitola této diplomové práce slouží jako úvodní pohled na zkoumané téma. Nejprve je představen vývoj migrace v zemích Evropy včetně poslední migrační vlny, která vznikla v souvislosti s ozbrojeným konfliktem mezi Ruskem a Ukrajinou. Tato kapitola se také zaměřuje na vývoj počtu obyvatel včetně cizinců v zemích Evropské unie. Popsán je zde také pojem brain drain, který s pohybem obyvatelstva úzce souvisí. Druhá část této kapitoly se zaměřuje na cizince v Českém prostředí. Na základě dat z Českého statistického úřadu je popsán vývoj počtu cizinců v České republice v posledních letech.

Druhá kapitola je zaměřena na legislativu související se zaměstnáváním cizích státních příslušníků. Česká republika jako člen Evropské unie musí do svých zákonů implementovat legislativu Evropské unie. Pozornost tato kapitola věnuje daňovému rezidenství dle tuzemské legislativy, ale také smlouvám o zamezení dvojího zdanění. Další kapitola je zaměřena na formy zaměstnávání cizinců v České republice. V této části jsou popsány rozdíly při zaměstnávání občanů z EU, EHP a Švýcarska a z tzv. třetích zemí včetně podmínek, které musí splnit zaměstnavatelé při jejich zaměstnávání.

V rámci čtvrté kapitoly je zkoumána daň z příjmu a povinné odvody na sociální zabezpečení ve vztahu k cizincům zaměstnaným v České republice. V první části této kapitoly jsou popsány daňové aspekty v souvislosti s příjmy ze závislé činnosti. Podrobněji je zde charakterizována možnost uplatnění slev u daňových rezidentů i nerezidentů. V druhé části jsou zkoumány předpisy pro sociální zabezpečení. Nejprve je shrnuta legislativa dle tuzemských právních předpisů a také legislativa EU včetně bilaterálních smluv a koordinačních nařízeních. Pozornost je v druhé části kapitoly zaměřena na určení příslušnosti k právním předpisům pro sociální zabezpečení. Primárním cílem této části je posoudit okolnosti, jež je nezbytné znát při zaměstnávání cizích státních příslušníků. Pouze tehdy může zaměstnavatel bezchybně stanovit zálohy na daň z příjmů a povinné pojistné a následně správně vypočítat čistou mzdu.

V poslední páté kapitole je provedena modelová studie implementující poznatky získané v teoretických částech této práce. Pro účely modelové studie jsou definováni tři zaměstnanci, kteří jsou polské, slovenské a ukrajinské národnosti. V rámci studie je nejprve stanoveno daňové rezidentství jednotlivých občanů dle jejich sociálně-ekonomické pozice a v souvislosti s tím vypočteny daňové povinnosti, a také sociální a zdravotní pojištění. V praktické části jsou využity mediány mezd dle jednotlivých občanství za rok 2021. Všichni tři zaměstnanci vystupují v modelové studii jako čeští daňoví nerezidenti, neboť právě k nim jsou vztahovány odlišné podmínky při výpočtu daňových povinností oproti českým daňovým rezidentům, tedy občanům z České republiky.

Hlavním přínosem mé diplomové práce by mělo být představit zaměstnavatelům, kteří zaměstnávají cizince v České republice pravidla, které je nutné znát

a implementovat při výpočtu zálohy na daň z příjmů a také v souvislosti se sociálním a zdravotním pojištěním. Problematika zaměstnávání cizinců v České republice není prozatím tak rozšířená, a proto by tato práce měla rozkrývat nejednoduchou problematiku zaměstnávání cizinců.

1 Problematika cizinců v Evropské unii

Přesuny osob přes hranice státu lze sledovat po staletí. Lidé měli již v minulosti různé důvody, kvůli kterým migrovali na jiná území. A právě každá doba s sebou přinášela jiné popudy. V rámci kolonizace byly vyzývány celé komunity k přesídlování do jiných částí kontinentu. Koncem 15. století bylo možné sledovat přesuny lidí kvůli náboženskému pronásledování. Během 19. a 20. století prožívali lidé v Evropě nelehké časy. Během tohoto období docházelo k přesunům několika milionů lidí a to nejen kvůli dvěma světovým válkám, ale také kvůli jejich důsledkům v podobě holocaustu, fašismu a komunismu. Během 50. a 60. let 20. století lze také pozorovat migraci z rozpadlých kolonií do Evropy, převážně pak do Francie, Nizozemska a Velké Británie (Geddes et al. 2020).

Migraci v Evropě lze rozdělit do několika období, která vznikala v konsekvenci významných historických událostí. První období je datováno od 50. let do roku 1974, tedy do období ropné krize (Garcés-Mascareñas, Penninx 2015). Po druhé světové válce docházelo k přesunům mnoha lidí do západoevropských zemí, a to v konsekvenci s rozsáhlou hospodářskou obnovou. Od 50. do 70. let 20. století přijímaly evropské země migranty, aby vyřešily problém spojený s nedostatkem pracovních sil. Některé země k tomu využívaly programy tzv. hostujících pracovníků, kteří byli využiti pouze na dočasnou dobu. Západní Německo bylo jednou z nejvyhledávanější zemí pro pracovníky ze středomořských států. Naopak Velká Británie byla hostitelem migrantů z koloniálních zemí. Země v Evropě spolu postupně začaly uzavírat bilaterální dohody (Geddes et al. 2020). V této etapě byla migrace také ovlivněna studenou válkou, která rozdělila Evropu na dvě poloviny – východní a západní. Toto rozdělení Evropy mělo významný dopad na mobilitu, avšak migrace z východu na západ zcela přerušena nebyla, ti kteří migrovali z východu na západ, byli označováni za politické uprchlíky (Garcés-Mascareñas, Penninx 2015).

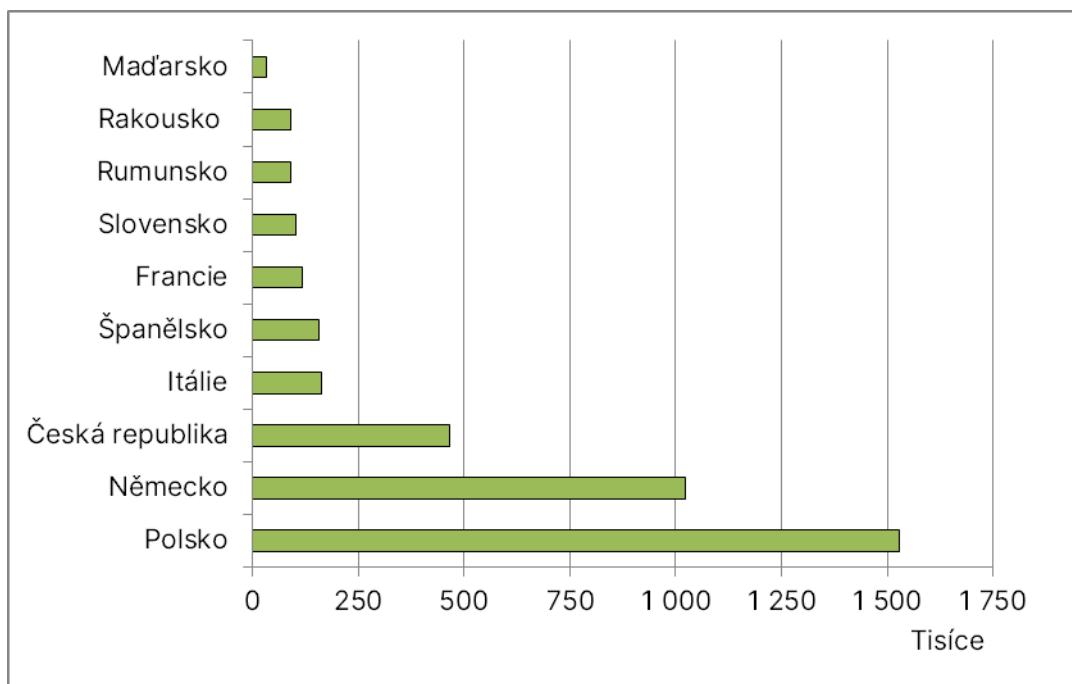
Další období začíná ropnou krizí a pokračuje až do 80. let, která jsou spojena s pádem železné opony. Ropná krize negativně ovlivnila ekonomiku zemí Evropy, což také působilo na potřebu pracovní síly. Kvůli recesi docházelo k nárůstu nezaměstnanosti, což vyvolalo nenávisť vůči některým skupinám migrantů. Některé země, kupříkladu Švédsko, Švýcarsko či Německo usilovaly o zastavení migrace, avšak počet cizinců se neustále zvyšoval a to v důsledku obměny evropských

migračních systémů. V tomto období dochází také ke zvyšování počtu cizinců z mimoevropských zemí, neboť tito cizinci začali přivážet do zemí Evropy své rodinné příslušníky. Vlády z počátku redukovaly rodinnou migraci, avšak právo na sloučení rodiny migrujících pracovníků bylo zakotveno v Evropské sociální chartě z roku 1961 (Garcés-Mascareñas, Penninx 2015).

Následující období je spojováno s pádem železné opony a s tím související otevření hranic. Po pádu Berlínské zdi, ale také po rozpadu Sovětského svazu je pozorován nárůst počtu žádostí o azyl v Evropě (Garcés-Mascareñas, Penninx 2015). V 90. letech po pádu železné opony došlo k upevnění a rozšíření režimu volného pohybu v rámci Evropy, a tak do této oblasti přicházeli pracovníci i ze severní a střední Afriky, Latinské Ameriky a Asie. Navíc docházelo ke geopolitickým nepokojům na Blízkém východě a v severní Africe, které způsobily prudký nárůst počtu žadatelů o azyl, kteří se snažili dostat do severoevropských destinací a do jižní Evropy (Migration Data Portal 2021). Od roku 2006 byla migrace v Evropě ovlivněna válečným konfliktem v Afghánistánu a Iráku. V této etapě se také evropské země snažily přitáhnout vzdělané a kvalifikované migranty (Garcés-Mascareñas, Penninx 2015).

V nedávné minulosti, tedy v letech 2020 a 2021 byla migrace ovlivněna pandemií covidu-19, která ztlumila migraci a mobilitu v rámci Evropy a to zejména kvůli opatřením, které jednotlivé země zaváděly na svých hranicích. Tato opatření měla vliv na pokles nelegální migrace do Evropské unie. Pandemie měla vliv také na zaměstnanost a integraci migrantů, neboť v důsledku opatření se prodlužovaly administrativní postupy k povolení pobytu či pracovního povolení. Pandemie také zobrazila důležitost migrantů na trhu práce (Migration Data Portal 2021).

V roce 2022 byla migrace v Evropě ovlivněna válečným konfliktem mezi Ruskou federací a Ukrajinou. Invaze na Ukrajinu vyvolala masivní migraci, která je označována jako největší od druhé světové války. Před válkou utíkají převážně ženy s dětmi (OECD 2022). Členské státy Evropské unie udělovaly uprchlíkům před válkou víza dočasné ochrany (Statista 2022a). Na následujícím obrázku 1 je zobrazen počet uprchlíků ve vybraných evropských zemích od 24. února do 6. prosince roku 2022.

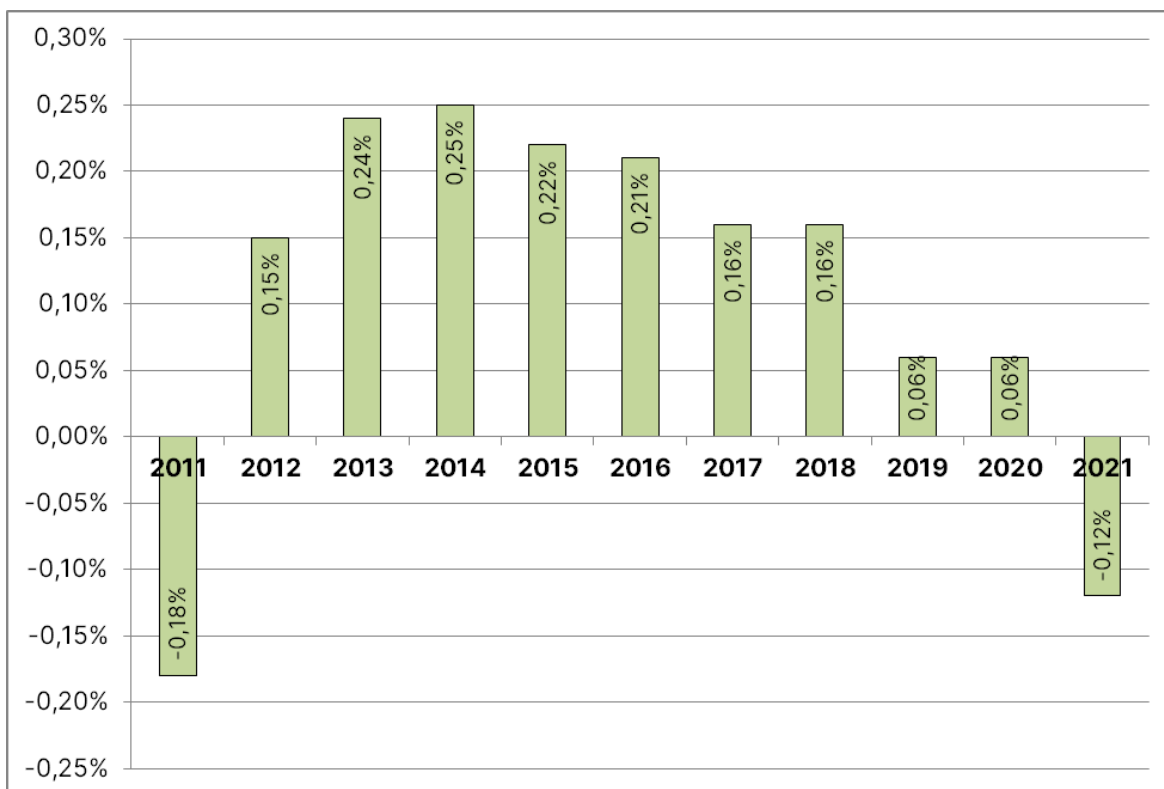


Obrázek 1: Počet uprchlíků z Ukrajiny dle země k 6. 12. 2022

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Statista (2022a)

Nejvíce víz uprchlíkům z Ukrajiny poskytlo Polsko, neboť Polsko je sousedícím státem s Ukrajinou, a právě v Polsku našlo ochranu více než 1,52 milionů lidí. Dalšími sousedy Ukrajiny jsou také Maďarsko, Rumunsko a Slovensko. Zde bylo poskytnuto výrazně méně víz ochrany, Maďarsko poskytlo ze všech tří zemí nejméně víz, konkrétně tedy 32,6 tisíc, téměř třikrát více víz, tedy téměř 92 tis. víz udělilo Rumunsko. Následovalo Slovensko, jež udělilo přes 100 tisíc víz ukrajinským uprchlíkům. V zemích Evropské unie dále také mnoho víz udělilo Německo, konkrétně přes 1 milion víz. Dále také Česká republika, Itálie, Španělsko či Francie (Statista 2022a).

Evropská unie vykazuje trend klesající porodnosti a stárnutí obyvatelstva, a proto pro ni je, byla a bude migrace významným činitelem, který mění počet obyvatel (Geddes et al. 2020). Ke konci roku 2022 dosahuje počet obyvatel v Evropě více než 748 milionů lidí. Obyvatelstvo v Evropě je rozmístěno nerovnoměrně. Nejvíce obyvatel je situováno ve východní Evropě naopak nejméně v Evropě severní (Worldometers 2022). Počet obyvatel v Evropské unii aktuálně dosahuje 447 milionů obyvatel, kteří obývají více než 4 miliony km² (European Union 2023). Na následujícím obrázku 2 je zobrazen růst populace v Evropské unii mezi lety 2011 až 2021 a to vždy ve srovnání s předcházejícím rokem.



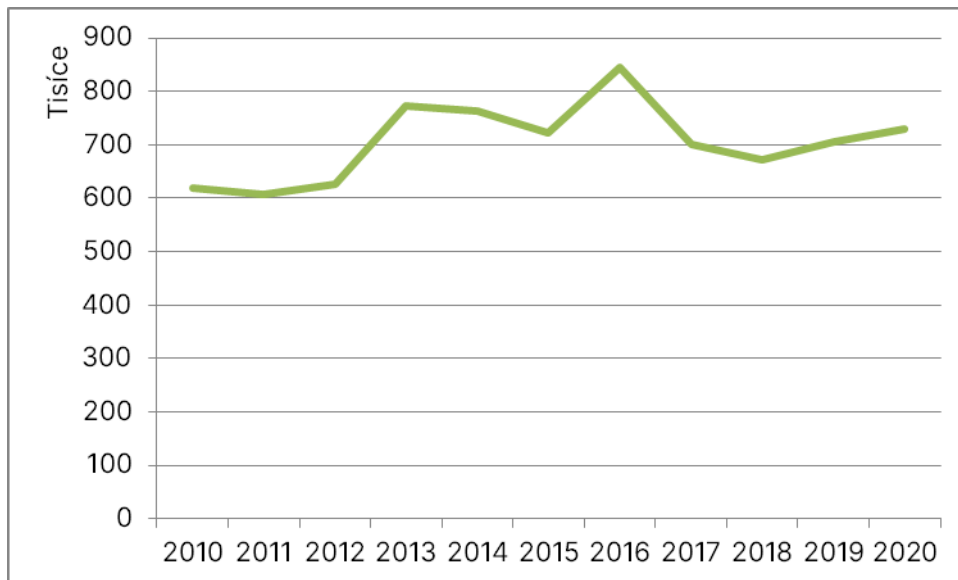
Obrázek 2: Růst populace v EU v letech 2011 – 2021

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Statista (2022b)

Z obrázku vyplývá, že k poklesu populace v Evropské unii došlo v roce 2011, kdy se populace oproti roku předcházejícímu, tedy roku 2010, snížila o 0,18 % (Statista 2022b). Naopak v dalších letech docházelo ke zvyšování počtu obyvatel Evropské unie, kdy jedním z faktorů zvyšování počtu obyvatelstva mohla být migrační krize, která zasáhla Evropu mezi lety 2015 a 2018. Ke konci roku 2018 bylo v členských státech Evropské unie umístěno okolo 2,4 milionů uprchlíků (Migration Data Portal 2021). K dalšímu poklesu populace došlo také v roce 2021, kdy došlo ke snížení populace Evropské unie oproti roku 2020 o 0,12 % (Statista 2022b). Tento pokles byl způsoben pandemií covidu-19, která zasáhla jednotlivé státy Evropské unie v několika vlnách. Veliká úmrtnost byla zaznamenána v pobaltských státech a také ve východních státech EU. Během pandemie došlo k poklesu migrace zejména kvůli opatřením, která měla zabránit šíření nemoci mezi obyvatelstvem (Eurostat 2022a).

Migrace v minulosti i nyní velmi ovlivňuje počet obyvatel v Evropě. Jak již bylo výše napsáno, v roce 2022 žilo v zemích Evropské unie okolo 447 milionů obyvatel, z toho téměř 23,8 milionů obyvatel představovali občané tzv. třetích zemí. Mimo jiné také 13,7 milionů občanů v roce 2022 žilo v jednom z členských států Evropské unie,

přítom vlastnilo občanství jiného členského státu Evropské unie (Eurostat 2022b). Občanství, které udělily souhrnně členské státy Evropské unie občanům, ve kterém žili, zobrazuje následující obrázek 3.

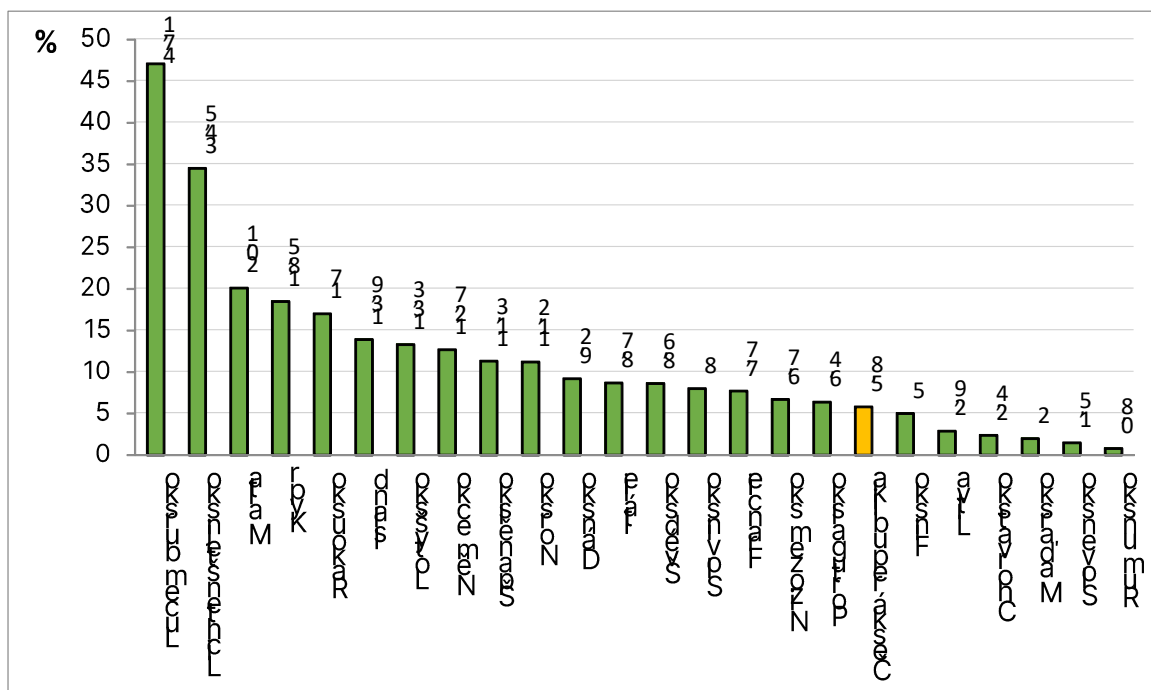


Obrázek 3: Počet osob, které získaly občanství v některé členské zemi EU

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Eurostat (2022b)

Členskými státy Evropské unie bylo každoročně uděleno několik stovek tisíců občanství. Mezi lety 2010 až 2020, bylo uděleno mezi 607 tis. (2011) až 844 tis. (2016) občanství. Během roku 2020 občanství od všech členských států Evropské unie získalo 729 013 lidí. Největší skupina mezi novými občany Evropské unie byla představována Maročany, kteří v roce 2020 získali vůbec nejvyšší počet občanství, a to téměř 67 tis. Další také velmi zastoupenou skupinu tvořili Syřani s více než 50 tis., Albánci s 40,5 tis. a také Rumuni s téměř 29 tis. (Eurostat 2022b).

Na dalším obrázku 4 je zachycen podíl cizích státních příslušníků v jednotlivých vybraných zemích, nacházející se v Evropě k 1. 1. 2021.



Obrázek 4: Podíl cizinců na obyvatelstvu ve vybraných evropských zemích
Zdroj: vlastní zpracování dle dat z ČSÚ (2022a)

Podíl cizinců na obyvatelstvu ve 24 zvolených zemích Evropy naznačuje obrázek výše. Průměr z výše 24 vybraných zemí dosáhl hodnoty 11,25 % zahraničních obyvatel. K 1. lednu 2021 nejvyšší podíl cizinců zaznamenalo Lucembursko, kde cizinci tvoří téměř polovinu všech obyvatel, tedy 47,1 %. Naopak nejmenší podíl cizinců je pozorován v Rumunsku, kde cizinci tvoří 0,8 % obyvatel. Česká republika se pohybuje pod průměrnou hodnotou, neboť cizinci tvoří v České republice pouhých 5,8 %. Sousední státy České republiky mají dosti rozdílný podíl cizinců. Kupříkladu v Německu dosahuje podíl cizinců 12,7 %, což je nad průměrem z výše uvedených zemí. Naopak cizinci na Slovensku představují pouze 1,5 % (ČSÚ 2022a).

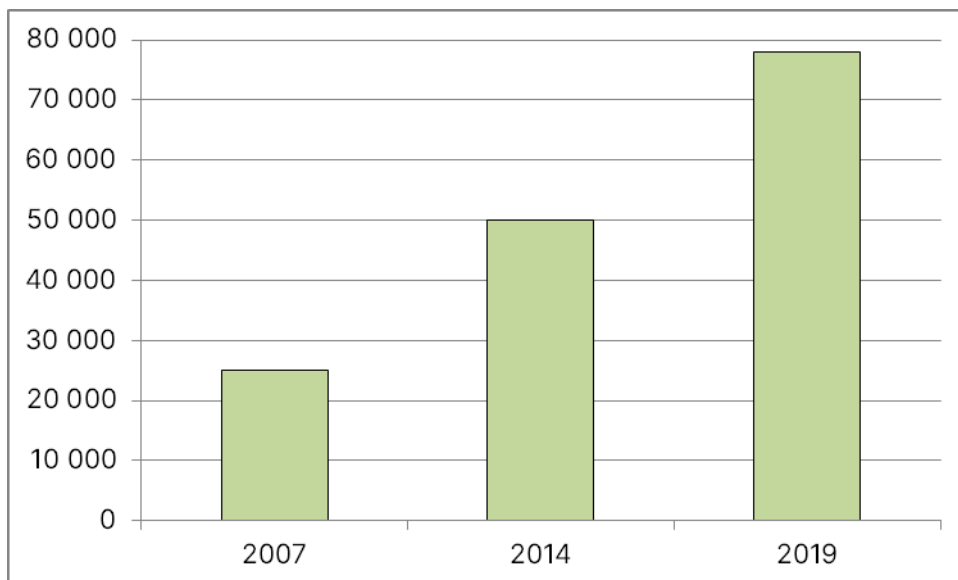
1.1 Brain drain

S pohybem obyvatelstva také souvisí pojem brain drain, tedy odliv mozků. Brain drain je spojen s migrací či imigrací jedinců, a to do jiného města či jiné země. Přemístění obyvatel z jednoho místa do druhého může být způsobeno různými skutečnostmi, jedním z příkladů jsou nepokoje uvnitř země, přání po vyšší životní úrovni, lepší přístup ke zdravotní péči, kvůli náboženskému pronásledování či profesní příležitosti. K odlivu mozků také dochází mezi organizacemi či na odvětvové úrovni. Brain drain je spojen s odlivem odborníků, a to zejména s vědci,

lékaři, zdravotnickými pracovníky či finančními odborníky. Brain drain ovlivňuje jak zemi, ze které se odchází, tak zemi do které se přichází. U země, která je ovlivněna odlivem mozků, dochází ke snižování příjmů z daní, ale také kupříkladu k poklesu zdravotní péče. Naopak země, do které přicházejí odborníci, mohou zaznamenat přelidnění zejména v metropolitních oblastech (Young 2021).

Brain drain lze zaznamenat v některých zemích Evropy. K zemím u kterých je odliv mozků zaznamenán nejvíce patří kupříkladu Albánie, Ukrajina, Rumunsko či Polsko. Naopak ve Švédsku, Norsku, Dánsku či Švýcarsku k odlivu mozků dochází minimálně (The Global Economy 2022).

V současnosti je odliv mozků pozorován na území Ukrajiny. Ukrajina se již dlouhodobě potýká s masivním odlivem mozků do zahraničí a válka na Ukrajině, která započala v únoru 2022, toto ještě umocnila. V minulosti prchali lidé z Ukrajiny zejména kvůli velké korupci a následně kvůli anexi Krymu Ruskou federací. Lidé z Ukrajiny odchází i přesto, že v nové zemi nenajdou práci, která by odpovídala jejich kvalifikaci a dovednostem (Talmazan 2019). Na následujícím obrázku 5 je zobrazen odchod ukrajinských studentů do zahraničí mezi lety 2007 až 2019.



Obrázek 5: Odchod ukrajinských studentů do zahraničí

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z Katsarova (2022)

Mezi lety 2007 až 2014 je pozorován téměř 50% nárůst odchodu studentů z Ukrajiny. V roce 2007 odešlo z Ukrajiny okolo 25 tis. studentů a o sedm let později, tedy v roce 2014 opustilo Ukrajinu téměř 50 tis. studentů. K roku 2019 opustilo

Ukrajinu přibližně 78 tis. studentů. Tyto obrovské odchody ukrajinských studentů jsou způsobeny anexí Krymu Ruskem v roce 2014. Ukrajínští studenti následně nejvíce studují v Polsku, Německu, České republice a na Slovensku (Katsarova 2022).

Další zemí, kde je možné odliv mozků spatřovat je Bulharsko. Od roku 2007 je pro Bulhary jednodušší odejít ze své země do zahraničí, neboť od tohoto roku jsou členem Evropské unie. Dle odhadů každoročně Bulharsko opustí okolo 30 tis. lidí, převážně studentů, kteří následně v zahraničí studují kupříkladu medicínu či IT. Po vystudování se zpět do země vrací okolo 10 tis. lidí, kteří následně pracují převážně v IT (Hope 2018).

1.2 Cizí státní příslušníci v České republice

Počet cizinců přicházejících do České republiky se v průběhu let diametrálně změnil. Před rokem 1989, tedy v éře socialismu, byl počet cizinců v České republice minimální. Cizí státní příslušníky na území České republiky tvořili buď cizinci, kteří se ale v České republice vyskytovali pouze po omezenou dobu, nebo také studenti a dělníci ze socialistických zemí (Chludilová 2003). Po rozpadu Československa a vzniku samostatné České republiky v roce 1993 se stala Česká republika imigrační a tranzitní zemí. Od poloviny 90. let 20. století započal růst počtu cizinců na území České republiky. A právě do tohoto období byla migrační politika České republiky docela liberální a ani v průběhu 90. let nedošlo k vytvoření jednotné migrační strategie. Migrační politika České republiky se začala vyvíjet v souvislosti s přístupovými jednáními do Evropské unie a související harmonizací české legislativy s právem Evropské unie (Čižinský et al. 2014).

Počet cizinců v České republice každoročně stoupá. Dle Českého statistického úřadu dosáhl počet cizinců na konci měsíce června roku 2022 celkem 1 053 568 osob. Občané tzv. třetích zemí představují 79 % (827 950) a občané členských států EU, EHP a Švýcarska tvoří 21 % (225 618). Občané z tzv. třetích zemí mají v České republice přechodný pobyt z těchto důvodů: 62 % činí dočasná ochrana, 20 % zaměstnání, 9 % sloučení rodiny, 5 % studium

a 1 % podnikání (MVČR 2022b). Množství cizinců v České republice v posledních 10 letech, tedy od roku 2012 do roku 2022, zobrazuje následující tabulka 1.

Tabulka 1: Počet cizinců v České republice

Rok	Ukrajina	Slovensko	Polsko	Celkem
2022	579 843	116 173	17 952	1 053 568
2021	183 250	126 720	20 805	668 238
2020	157 289	120 558	20 846	618 131
2019	137 674	117 659	21 335	575 357
2018	122 763	114 569	21 039	544 407
2017	112 956	109 610	20 411	509 963
2016	107 614	104 627	20 072	480 191
2015	104 438	98 969	19 684	458 229
2014	104 290	93 752	19 499	446 503
2013	109 316	88 162	19 325	438 636
2012	116 371	83 481	19 089	437 858

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z ČSÚ (2022b)

Z výše uvedené tabulky 1 vyplývá, že v roce 2022 je v České republice nejvíce cizinců od roku 2012. Mezi roky 2012 až 2022, tedy za 10 let došlo k více než 50% nárůstu počtu cizích státních příslušníků v České republice. Nejvíce jsou zastoupeni obyvatelé Ukrajiny, kteří tvoří v roce 2022 téměř polovinu cizinců v České republice, tedy 579 843 lidí. Tento významný nárůst počtu Ukrajinců je nutné přisoudit válečnému konfliktu mezi Ruskem a Ukrajinou, kvůli kterému jsou státním příslušníkům Ukrajiny vydávána víza dočasné ochrany. Ke konci června byla tato ochrana vydána pro 376 310 Ukrajinců. Další velmi výrazně zastoupenou skupinou cizinců jsou Slováci, kterých je v České republice 116 173, což představuje 11 %. Další skupinu cizinců, kteří ale nepocházejí ze zemí Evropy, tvoří Vietnamci, kterých je v České republice 65 527 (MVČR 2022b).

Počet cizinců podle jejich druhu pobytu v České republice mezi lety 2015 až 2022 zobrazuje následující tabulka 2. Zobrazená data jsou vždy k 31. březnu příslušného roku a zachycují občany z tzv. třetích zemí či ze zemí EU +. Evropská unie + zahrnuje veškeré členské státy Evropské unie, ale také čtyři další, kterými jsou: Norsko, Srbsko, Turecko a Spojené království (EOSC 2022).

Tabulka 2: Počet cizinců v České republice dle typu pobytu (2015 – 2022)

	Občané třetích zemí							
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Přechodný pobyt	84 719	93 354	106 884	131 075	141 756	175 628	211 862	475 289
Trvalý pobyt	186 465	193 981	199 250	203 363	207 804	215 305	218 629	223 182
Celkem	271 184	287 335	306 134	334 438	349 560	390 933	430 491	698 471
	Občané zemí EU +							
	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Přechodný pobyt	121 290	129 660	137 195	145 177	153 441	149 554	127 095	122 079
Trvalý pobyt	75 088	79 418	83 482	87 316	92 880	94 303	103 263	101 966
Celkem	196 378	209 078	220 677	232 493	246 321	243 857	230 358	224 045

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z MVČR (2022a)

Počty cizinců v České republice, ať už z tzv. třetích zemí či ze zemí Evropské unie +, se neustále zvyšují. Množství cizích státních příslušníků je ovlivněno různými faktory. Počet cizinců z tzv. třetích zemí mezi lety 2015 až 2022 vzrostl více než 2,5 krát. Jak již bylo výše poznamenáno, tento nárůst je způsoben díky občanům z Ukrajiny, kteří prchají kvůli ruské agresi. Mezi lety 2021 a 2022 vzrostl přechodný pobyt u občanů tzv. třetích zemí téměř 2,25 krát. Pro získání trvalého pobytu v případě cizinců z tzv. třetích zemí je nutné splnit přísnější testy z Českého jazyka a to od 1. září 2021, kdy je potřebné splnit znalost jazyka na úrovni A2 z původní A1 (MŠMT 2021). Podrobněji jsou podmínky pro získání trvalého a přechodného pobytu charakterizovány na jiném místě této práce. U občanů ze zemí Evropské unie + k takovému nárůstu nedošlo, mezi lety 2015 až 2022 došlo k růstu pouze 1,14 krát při zahrnutí přechodného a trvalého pobytu.

Z genderového pohledu převažuje u cizinců mužské pohlaví nad pohlavím ženským, konkrétně ženy představují 42,2 % ze souhrnného počtu všech cizinců. Okolo 25 % všech cizinců tvoří lidé ve věku 30 – 39 let, tedy zastupující kategorii mladšího produktivního věku. Více než 15 % cizinců tvoří nejmladší produktivní věk, což představuje věkovou kategorii 20 – 29 let. Dětská složka tvoří okolo 10 % a jsou to děti od narození do 19 let. Nejmenší složka je zastoupena kategorií nad 65 let, kde jsou cizinci zastoupeni pouze 5,6 % (Cizinci 2020).

2 Legislativa související se zaměstnáváním cizinců v České republice

V současném globalizovaném světě státní hranice mezi jednotlivými státy v rámci Evropské unie zůstávají pouhou čarou na mapě. Zaměstnavatelé při výběru svých zaměstnanců nevybírají pouze dle jejich národnosti, mnohem podstatnějším kritériem jsou pro ně kvalifikace, odborné znalosti a zkušenosti (Nováková, Králová 2021).

Česká republika je členským státem Evropské unie, která reguluje migraci a obzvláště migraci do členských států Evropské unie. A právě Evropská unie vydává velké množství směrnic a právních předpisů, jež musí Česká republika implementovat. Evropská unie je také významným iniciátorem, který navrhuje zákony související se zaměstnáváním cizinců v zemích Evropské unie. Dvěma nejvýznamnějšími zákony v České republice, zkoumající problematiku zaměstnávání cizinců, je Zákon o pobytu cizinců na území České republiky č. 326/1999 Sb. a také Zákon o zaměstnanosti č. 435/2004 Sb. (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

Zákon o pobytu cizinců je nejzásadnějším dokumentem, který upravuje cizinecké právo. V tomto zákoně je cizinec charakterizován jako fyzická osoba, která není občanem České republiky ani občanem Evropské unie (Šámalová, Vojtíšek 2021). Zákon o pobytu cizinců upravuje vstup cizinců do České republiky a s tím související postupy a podmínky, které musí cizinci splnit pro obdržení pobytového povolení (Zákon č. 326/1999 Sb.). V Zákoně o pobytu cizinců jsou cizinci rozděleny do dvou kategorií a to na:

- občany z tzv. třetích zemí (mimo země EU),
- občany EU a rodinné příslušníky občanů EU (+ EHP a Švýcarska).

Občané ze zemí mimo Evropskou unii se zdržují na území České republiky zejména na základě přechodného či trvalého pobytu. Aby cizinci z tzv. třetích zemí mohli v České republice pobývat, nebo pracovat, musí splnit docela přísné podmínky, které je k tomu opravňují. Pobyt nad 90 dní, tedy pobyt dlouhodobý je možné získat pouze z určitého důvodu, kterým může kupříkladu být zaměstnání, studium, podnikání či výzkum. Tato podmínka musí být plněna nepřetržitě po celou dobu

pobytu a pro prodlužování povolení k pobytu je nutné splnit řadu náležitostí, kupříkladu dostatečné finanční zajištění pro žadatele či členy jeho rodiny.

Druhá skupina cizinců, tedy občané Evropské unie a rodinní příslušníci občanů Evropské unie včetně občanů z Evropského hospodářského prostoru a Švýcarska, pobývají v České republice na základě trvalého či přechodného pobytu. Tito občané jsou oprávněni k volnému pohybu, který souvisí s výdělečnou činností po Evropské unii a nepotřebují tedy žádné povolení k pobytu ani k práci. Pokud chce ale občan členské země Evropské unie zůstat v České republice delší dobu než 90 dnů musí se zaregistrovat na cizinecké policii (Šámalová, Vojtíšek 2021).

Dalším významným zákonem je Zákon o zaměstnanosti. Zákon o zaměstnanosti byl od své účinnosti několikrát novelizován. Významná novelizace nastala se vstupem České republiky do Evropské unie, kdy byl tento zákon přizpůsoben legislativě evropské (Neščáková 2012). V tomto zákoně jsou stanoveny podmínky, na základě kterých smí být cizinec zaměstnán u zaměstnavatele v České republice. Mimo obecných pravidel jsou v zákoně také upraveny výjimky. Tyto výjimky umožňují některým cizincům volný vstup na trh práce v České republice či obráceně vyžadují, aby cizinci povolení k zaměstnání nabyli.

Mimo jiné je také v Zákoně o zaměstnanosti určena povinnost oznamovat nástup do zaměstnání či ukončení zaměstnání či vést zákonnou evidenci a to ve spojitosti k občanům Evropské unie a jejím rodinným příslušníkům a také k občanům z tzv. třetích zemí (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018). Zákon o zaměstnanosti také upravuje nelegální práci. Nelegální práce ve vztahu k cizinci je popsána jako práce, která je vykonávána cizincem v nesouladu s povinnými oprávněními. K povinným oprávněním se kupříkladu řadí povolení k zaměstnání, povolení k dlouhodobému pobytu či modrá karta (Neščáková 2012).

Zaměstnávání cizinců je také ovlivněno Zákoníkem práce, který se zabývá pracovněprávními vztahy mezi občany České republiky i cizinci. V Zákoníku práce ve vztahu k cizincům je kupříkladu upraveno školení bezpečnosti a ochrany zdraví při práci, kdy zaměstnavatel musí zajistit právě BOZP všem fyzickým osobám, které se s jeho vědomím zdržují na jeho pracovištích. K cizincům se také vztahují společná

ustanovení k odměňování, ve kterých je uvedeno, že mzda i plat je vyplácena v českých korunách (Tomšej 2022).

Zaměstnávání cizinců na území České republiky upravuje také Zákon o daních z příjmu, který primárně řeší daňové povinnosti cizince. Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. platí v České republice již od roku 1993, ale během své účinnosti byl již mnohokrát novelizován, k roku 2021 proběhlo téměř 190 novelizací. V tomto zákoně jsou fyzické osoby rozděleny na:

- daňové rezidenty,
- daňové nerezidenty (Vyškovská 2022).

Daňovým rezidentem České republiky je fyzická osoba, která má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje (Vychopeň 2022). Bydliště je v Zákoně o daních z příjmu charakterizováno, jako byt, který poplatník vlastní či pronajímá a který mu je vždy k dispozici, a to na základě jeho potřeb (Rytířová, Tepperová 2012). Obvyklým pobytem se rozumí to, že se fyzická osoba vyskytuje na území České republiky a to alespoň 183 dní. Těchto 183 dní lze splnit souvislým pobytem či součtem několika období. Do doby 183 dnů je začleněn každý započatý den pobytu (Zákon č. 586/1992 Sb.). A právě povinností daňového rezidenta je zdaňovat příjmy plynoucí ze zdrojů na území České republiky, tak má i povinnost zdanit příjmy plynoucí ze zdrojů ze zahraničí (Vychopeň 2022).

Daňovým nerezidentem je pak ten, který na území České republiky nemá bydliště a ani se zde nezdržuje či eventuálně ten, který je stanoven v rámci mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Daňová povinnost daňového nerezidenta je spojována k příjmům plynoucím pouze ze zdrojů na území České republiky (Nováková, Králová 2021). Výjimku z výše uvedeného tvoří poplatníci, kteří se na území České republiky zdržují pouze v důsledku studia nebo léčení. V tomto případě se jedná o českého daňového nerezidenta, jehož daňovou povinností jsou pouze příjmy plynoucí ze zdrojů v České republice, i přesto že se poplatník na území České republiky obvykle zdržoval (Vychopeň 2022).

Daňové rezidenství popřípadě daňové nerezidenství je podstatné pro určení, kde mají být zdaňovány celosvětové příjmy. Některé příjmy mohou být zdaňovány

dvakrát, jednak ve státě svého zdroje a následně znova ve státě, kde je osoba daňovým rezidentem. K eliminování dvojího zdanění slouží smlouvy o zamezení dvojího zdanění, ve kterých jsou uvedeny metody, kterými se dvojímu zdanění zamezí (Vyškovská 2022).

K roku 2022 má Česká republika uzavřeno 91 smluv o zamezení dvojího zdanění, jež jsou uplatňovány k 92 zemím. Daňovou smlouvu, kterou má Česká republika uzavřenou s dřívějším Srbskem a Černou horou uplatňuje na obě nástupnické země, tedy Srbsko a Černou Horu (GOV 2023). V příloze A je uveden přehled platných smluv, které má uzavřena Česká republika s ostatními státy o zamezení dvojího zdanění.

2.1 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Počátky vývoje zamezení dvojího zdanění sahají do období po první světové válce, kdy se na popud světových velmocí začala problematikou dvojího zdanění zabírat Liga národů, ze které později vzniklo OSN. Cílem jednotlivých států bylo nastavit postup, který povede k vytvoření bilaterálních nebo vícestranných mezinárodních dohod či zavedení jednostranných vnitrostátních opatření, které povedou k snížení negativních dopadů dvojího zdanění (Nováková, Králová 2021).

Napojení České republiky na mezinárodní smlouvy je stanoveno v článku Vídeňské úmluvy o smluvním právu, a tedy Mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou nadřazeny Zákonu o daních z příjmů (Vyškovská 2022). Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou mezinárodní smlouvy, uzavírané mezi dvěma státy, týkající se daní z příjmu a majetku. V případě dvojího zdanění je příjem fyzické osoby zdaněn shodnou nebo obdobnou daní dvakrát nebo vícekrát. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění vychází ze dvou modelů, tedy modelu OSN a modelu OECD (Rylová 2012). Při výběru modelu smlouvy závisí na tom, s jakou zemí bude smlouva o zamezení dvojího zdanění uzavřena. Pro vyspělé státy je zejména využívána modelová smlouva Organizace pro hospodářskou spolupráci, naopak v případě rozvojových zemí je uplatněna modelová smlouva Spojených národů. A právě modelová smlouva OSN představuje první bilaterální smlouvu, kterou představila Liga národů v roce 1928.

Tyto dvě formy se také liší zejména v kritériu, na základě kterého je stanoven stát ve kterém bude příjem zdaněn. U modelové smlouvy OSN je zdanění přenecháno státu, který je zdrojem příjmů. Naopak v případě modelové smlouvy OECD je zdanění určeno státu, ve kterém je poplatník rezidentem. Modelová smlouva OECD je velmi důležitým dokumentem v daňovém oboru. Smlouvy o zamezení dvojího zdanění se zaměřují na přímé daně, tedy na daně z příjmů fyzických a právnických osob, dále pak na daně majetkové, mimořádně se však mohou zabývat i dědickou a darovací daní (Nováková, Králová 2021).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou vytvořeny z několika důvodů, kdy jedním záměrem je to, aby bylo možné předcházet dvojímu zdanění mezi státem zdroje a státem residence. Dalším důvodem je eliminovat daňové úniky a podvody (Rylová 2012). Smlouvy o zamezení dvojího zdanění jsou využívány pro určení rezidenství pouze tehdy, pokud dochází ke sporu ohledně rezidentství mezi dvěma státy, tedy mezi jejich národními legislativami (Rytířová, Tepperová 2012). Cílem smluv o zamezení dvojího zdanění je primárně eliminovat situace, ve kterých bude fyzická osoba spatřována za rezidenta dvou států zároveň ve shodném okamžiku či naopak fyzická osoba nebude považována za rezidenta v žádném státě (Nováková, Králová 2021).

Počátky uzavírání smluv zamezující dvojímu zdanění jsou spojovány již s obdobím před druhou světovou válkou. Tehdejší Československo však po válečném konfliktu začalo uzavírat mezinárodní smlouvy zamezující dvojímu zdanění až v 70. letech. První smlouvy byly uzavřeny s Nizozemskem, Francií či Rakouskem (Rylová 2012).

Smlouvy o zamezení dvojího zdanění stanovují několik kritérií, na základě kterých je rozhodováno o daňovém rezidentství fyzické osoby. Kritéria jsou uvedena v článku 4. modelové smlouvy OECD a jsou jimi:

- stálý byt,
- středisko životních a ekonomických zájmů,
- obvyklý pobyt,
- občanství,
- dohoda příslušných úřadů.

Prvním kritériem je stálý byt, který je v modelové smlouvě OECD charakterizován mnohem rozsáhleji, než je tomu v případě české legislativy. Permanent home neboli stálý byt je takové bydliště, které je fyzickou osobou využíváno k dlouhodobému bydlení a předpokládá se, že fyzická osoba si toto bydlení zařídila a udržuje pro své bydlení.

Pokud má poplatník trvalé bydliště v obou smluvních státech, následuje druhé kritérium, které zkoumá, kde má poplatník bližší rodinné a ekonomické vztahy. Centre of vital and economic interests, čili středisko životních a ekonomických zájmů, zkoumá zemi, ve které má poplatník svoji rodinu, kde je jeho zaměstnání či místo podnikání nebo kde spravuje majetek. Dále k těmto kritériím spadají také politické a kulturní aktivity poplatníka (OECD 2017).

Pakliže ani druhé kritérium není dostačující pro přiřazení rezidentství, následuje kritérium obvyklého pobytu. Habitual abode neboli místo, kde se poplatník obvykle zdržuje, říká, že mají být porovnány délky pobytu poplatníka v jednotlivých zapojených smluvních státech. Pokud ani toto kritérium nepostačuje, následuje kritérium občanství, čili nationality. Pokud výše zmíněná kritéria nedokázala určit daňové rezidentství, následuje dohoda příslušných orgánů, tzv. mutual agreement, kterou za Českou republiku uzavírá ministr financí či jeho zástupce (Nováková, Králová 2021).

S určením rezidentství také souvisí pojem daňový domicil, který byl ve starších smlouvách využíván místo pojmu daňový rezident. Daňový domicil označuje stát, jemuž plyne neomezená daňová povinnost a to tehdy, pokud je na základě národní legislativy fyzická osoba považována za daňového rezidenta více států (Rytířová, Tepperová 2012). V České republice je potvrzení o daňovém domicilu vystavováno správcem daně za poplatek 100 Kč. Potvrzení je vydáváno dle potvrzení poplatníka, který smí podat žádost v jakékoli podobě, neboť tato žádost není nijak upravena (Nováková, Králová 2021). Avšak na webových stránkách finanční správy lze najít formulář pro podání žádosti, který zobrazuje nutné informace pro přiznání daňového domicilu.

3 Formy zaměstnávání cizinců na území České republiky

V roce 2022 tvoří cizí státní příslušníci v České republice přibližně 10 % populace. Obyvatelstvo Evropské unie stárne a roste počet seniorů a Česká republika není výjimkou. Veřejné finance jsou značně citlivé na demografický vývoj. V následujících 50 letech se skladba obyvatel výrazně obmění a obyvatelé věkové kategorie nad 65 let budou zastupovat čím dál tím větší podíl na obyvatelstvu České republiky. A právě tento neustále se zvyšující podíl starších obyvatel bude velkým odběratelem veřejných financí, neboť z veřejných financí jsou hrazeny starobní důchody.

Každoročně dochází k růstu důchodů v důsledku povinné valorizace a v roce 2023 se navíc důchod zvýší o tzv. výchovné, jednomu z rodičů se k důchodu připočte 500 Kč za každé vychované dítě. Nyní na hodnotu jednoho důchodu pro jednoho seniora vydělává 2,8 osob v produktivním věku. Dle Ministerstva práce a sociálních věcí cizinci, tedy cizí státní příslušníci v zaměstnaneckém poměru či OSVČ, participovali na výplatách českých důchodů 9,1 % v září roku 2022. Cizí státní příslušníci v České republice jsou tak přínosní nejen pro českou ekonomiku ale také pro důchodový systém (Bondareva Dubnová 2022).

Cizinci na území České republiky jsou podstatní pro české firmy, primárně pro průmysl, neboť u některých firem tvoří cizinci i desetinu zaměstnanců. A právě bez zahraničních zaměstnanců by některé firmy nebyly schopny zajistit a udržet výrobu, a to zejména kvůli nedostatku zaměstnanců na českém trhu práce. České firmy mají zájem především o pracovníky z Evropské unie či o pracovníky z Ukrajiny. Cizinci jsou zaměstnáváni na území České republiky v důsledku stárnutí obyvatelstva, které není fenoménem pouze v České republice, ale také v ostatní státech Evropské unie. Rivalita přitom na středoevropském pracovním trhu poroste, neboť stárnutí populace se také objevuje u českých sousedů v Německu, Rakousku, Polsku i na Slovensku. A i proto bude muset Česká republika zpřístupnit, ale také zatraktivnit pracovní trh nejen pro experty, ale také méně kvalifikované pracovníky (SPCR 2022).

Cizinci vykonávají v České republice svoji výdělečnou činnost jako zaměstnanci či jako podnikatelé. Zaměstnanci ze zahraničí jsou významní pro český trh práce, především v některých odvětvích ekonomiky. V roce 2020 bylo ve zpracovatelském průmyslu zaměstnáno nejvíce cizinců, kde 31,2 % z nich pocházelo ze zemí Evropské unie a 24,9 % zaměstnanců bylo občany tzv. třetí země. Ve značné míře jsou také cizinci zaměstnáni v oblasti administrativní a podpůrné činnosti, kde tyto pozice vykonávají především agenturní zaměstnanci. Dalšími odvětvími, jež jsou pro cizince ze zahraničí atraktivní, jsou stavebnictví, velkoobchod a maloobchod či opravy a údržba motorových vozidel. Naopak cizinci jsou na českém trhu práce nejméně zaměstnáni v oblastech správa a obrana.

Při zohlednění pohlaví v jednotlivých odvětvích ekonomických činností je patrné, že ve zpracovatelském průmyslu pracovalo nejvíce mužů i žen a na druhém místě obě pohlaví byla zaměstnána v administrativní a podpůrné činnosti. Muži cizinci byli dále nejvíce zaměstnáni ve stavebnictví. Naopak v podílu zaměstnání na třetím místě byl pro ženy cizinky velkoobchod a maloobchod. Malý podíl mužů cizinců byl zastoupen v odvětví zahrnující zdravotní a sociální péči a u žen k nejméně preferovanému odvětví se kupříkladu řadí doprava a skladování (ČSÚ 2021b).

Zaměstnanec, cizí státní příslušník, může vykonávat závislou činnost na území České republiky na základě:

- zaměstnání,
- vyslání,
- pronájmu pracovní síly, což je agenturní zaměstnávání.

Zaměstnání je využíváno nejčastěji pro závislou činnost cizího státního příslušníka. Mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem vzniká pracovněprávní vztah a to na základě pracovní smlouvy, dohody o pracovní činnosti či dohody o provedení práce. Mimo jiné je pracovněprávní vztah také předpoklad pro získání povolení k zaměstnání v případě sezónních zaměstnanců. Zaměstnání na základě dohod omezuje využití některých typů dlouhodobých pobytů. Dohoda o provedení práce zamezuje obdržení zaměstnanecké karty. Modrou kartu není možné získat ani na základě dohody o provedení práce ani pracovní činnosti, lze ji získat pouze na základě pracovní smlouvy (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

Vyslání na území České republiky je významně odlišné oproti zaměstnání. V případě vyslání je pracovněprávní vztah uzavřen mezi cizincem a zahraničním zaměstnavatelem, a tedy mezi českým zaměstnavatelem a cizincem žádný pracovněprávní vztah nevzniká. Cizinec je odměňován na základě pracovní smlouvy, která je uzavřena mezi cizincem a jeho zahraničním zaměstnavatelem. Sociální a zdravotní pojištění je také upraveno předpisy, které jsou vydané v zemi zaměstnavatele. Povinností zaměstnavatele v České republice je nahlásit cizince na příslušnou krajskou pobočku úřadu práce, a to nejpozději v den nástupu cizince do zaměstnání (MPSV 2020a).

Další formou závislé činnosti je agenturní zaměstnávání neboli pronájem pracovní síly. Agentury práce jsou speciální subjekty obstarávající zaměstnání a to dle povolení od generálního ředitelství Úřadu práce České republiky. Agentura práce přijímá zaměstnance, které pak dočasně přiděluje k jinému zaměstnavateli neboli uživateli. Po období, kdy je zaměstnanec přidělen uživateli, tak právě on přiděluje agenturnímu zaměstnanci úkoly, které i následně kontroluje. Agenturní zaměstnanec má nárok na obdobné či stejné pracovní podmínky, jako mají srovnatelní zaměstnanci uživatele. Avšak za vyplacení mzdy a právní jednání je zodpovědná agentura práce, která zůstává zaměstnavatelem agenturního zaměstnance (Tomšej 2022).

V současné době mohou být agenturami práce, na základě dočasného přidělení k výkonu práce, zaměstnání všichni cizinci a tudíž občané Evropské unie včetně jejich příslušníků, dále cizinci, kteří mají volný přístup na trh práce a také cizinci, kteří jsou držiteli různých povolení k zaměstnání, kupříkladu zaměstnanecké karty, modré karty či dalších oprávnění. Agentura práce však může přidělovat agenturního zaměstnance pouze k takovým uživatelům, u kterých bude zaměstnanec vykonávat pouze takové druhy prací, které jsou stanoveny v příslušném nařízení vlády (MPSV 2020b).

3.1 Zaměstnávání cizinců z Evropské unie

Mezi občany z členských států Evropské unie se řadí, také občané Evropského hospodářského prostoru, tedy občané Islandu, Lichtenštejnska, Norska, ale také

Švýcarska (MPSV 2020c). Občané z EU mají právo na volný pohyb a pobyt na území Evropské unie, a proto mohou na území České republiky vstupovat bez omezení a pouze na základě platného cestovního dokladu či průkazu totožnosti. Tato pravidla se vztahují také na rodinné příslušníky cizinců EU. Občané Evropské unie mají i určité povinnosti, mezi které patří ohlašovací povinnost. Občané ze zemí Evropské unie, jež pobývají na území České republiky delší dobu než 30 dní, musí svoji přítomnost ohlásit na cizinecké policii, a to právě do doby 30 dnů od vstupu na území České republiky. Pokud se občan Evropské unie zdrží na území České republiky po dobu delší než 3 měsíce, má právo zažádat o potvrzení o přechodném pobytu na pracovišti Odboru azylové a migrační politiky Ministerstva vnitra. Potvrzení o přechodném pobytu není cizincovou povinností, ale představuje jakousi výhodu při následné žádosti o nepřetržitý pobyt na území České republiky, o kterou cizinec žádá po 5 letech nepřetržitého pobytu v České republice. Naopak povinnost zažádat o toto potvrzení se vztahuje na rodinné příslušníky cizince z Evropské unie (Tomšej a kol. 2020).

O trvalý pobyt v případě občana Evropské unie lze zažádat po 5 letech nepřetržitého přechodného pobytu v České republice. V situaci rodinného příslušníka občana Evropské unie je možno zažádat o trvalý pobyt už po 2 letech nepřetržitého přechodného pobytu a to za předpokladu, že je již nejméně 1 rok rodinným příslušníkem občana České republiky, který má na území České republiky trvalý pobyt či je rodinným příslušníkem občana Evropské unie, který má také trvalý pobyt v České republice. Pokud rodinný příslušník výše zmíněnou roční podmínku nesplní, smí zažádat o povolení k trvalému pobytu na území České republiky po 5 letech nepřetržitého přechodného pobytu. Povolení k trvalému pobytu je jak pro občany Evropské unie či jejich rodinné příslušníky vydáváno na dobu 10 let, avšak toto povolení lze opětovně prodlužovat a to vždy o 10 let (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

Také k zaměstnavateli jsou vztahovány dvě povinnosti a to v souvislosti se zaměstnáváním cizinců z Evropské unie. První povinností je povinnost informační. Povinností zaměstnavatele je oznámit na pobočku Úřadu práce České republiky nástup zaměstnance cizince do zaměstnání a to nejpozději v den nástupu. Toto oznámení je nutné učinit v písemné podobě buď elektronicky či prostřednictvím

papírového formuláře, který je nutné doručit na příslušnou pobočku Úřadu práce ČR (Kapoun 2012).

Evidenční povinnost ukládá zaměstnavateli závazek evidovat určité informace vztahující se k zaměstnancovi – cizincovi. Zaměstnavatel je povinen evidovat o zaměstnanci jeho identifikační údaje, pohlaví, nejvyšší dosažené vzdělání a vzdělání, které je požadované pro výkon povolání a také číslo cestovního dokladu včetně názvu orgánu, který ho vydal. Dále je nutné zaznamenat adresu a to trvalou adresu, kterou má zaměstnanec ve své zemi a adresu pro doručování zásilek. Zaměstnavatel také musí evidovat údaje ohledně druhu práce, místa výkonu práce a dobu, po kterou cizinec práci konal. Dalšími nutnými informacemi k evidenci je den nástupu a skončení zaměstnání a také zařazení dle odvětvové klasifikace ekonomických činností (Zákon č. 435/2004 Sb.).

3.2 Zaměstnávání cizinců ze třetích zemí

Cizinci z tzv. třetích zemí mají odlišný přístup na trh práce v České republice, než tomu bylo u cizinců ze zemí Evropské unie, EHP a Švýcarska. Pro cizince ze třetích zemí platí mnohem přísnější podmínky nutné k zaměstnání. Zaměstnat cizince ze třetí země je možné pouze na základě povolení k pobytu na území České republiky a dle povolení k výkonu práce. V praxi je zpravidla využívána tzv. duální zaměstnanecká karta, která zahrnuje obě povolení. Cizinci z tzv. třetích zemí mohou být v České republice zaměstnáváni i na základě jiných dalších povolení. Zaměstnanecká karta je jedním z nejpreferovanějších povolení, dle kterých jsou osoby z tzv. třetích zemí zaměstnány. Předchůdkyní zaměstnanecké karty byla tzv. zelená karta, která byla obdobná, nicméně v praxi nevyužívaná (Tomšej a kol. 2020).

Zaměstnanecká karta také zastupuje víza nad 90 dnů, která jsou vydávána za účelem zaměstnání či pro pobyty dlouhodobé za účelem zaměstnání. Zaměstnanecká karta slouží pro povolení k dlouhodobému pobytu v České republice a jako podklad pro zaměstnání jakéhokoli druhu či jakékoli odborné kvalifikace. Zaměstnanecká karta je vydávána vždy k určité pozici a je vystavována na dobu, po kterou má být vykonáván pracovněprávní vztah, maximálně však na 2 roky s tím, že

kartu lze opakovaně prodloužit. Zaměstnanecká karta má dvě obdoby, tedy duální a neduální. V případě tzv. duální zaměstnanecké karty je cizinec ze třetí země oprávněn pobývat na území České republiky a zároveň být také zaměstnán. Tzv. neduální zaměstnanecká karta umožňuje cizinci v České republice pouze pobývat (MVČR 2022c). A právě tzv. neduální zaměstnaneckou kartu je možné využít absolventem vysoké školy v České republice, který na základě absolvování vysoké školy získá volný vstup na trh práce, avšak nevlastní povolení k pobytu (Tomšej a kol. 2020).

Zaměstnání cizince v České republice přináší vleklé papírování. Vyřídění zaměstnaneckou kartu trvá několik týdnů, neboť žádost o tuto kartu předloží nejprve cizinci na určeném zastupitelském úřadu v zemi původu. Poté se žádost zkontroluje, a pokud jsou povinné přílohy a zaplacené poplatky v pořádku, žádost je předána do České republiky. V České republice se žádostí zabývá Ministerstvo vnitra, které má na vyřízení 60 dnů. Pokud je v žádosti vše v pořádku, z Ministerstva vnitra ČR putuje žádost na zastupitelský úřad, což trvá také několik dnů. Posledním krokem je vyzvednutí víza, které zajistí cizinci volné vycestování do České republiky. Žádostí o zaměstnanecké karty, ale i další související dokumenty se neustále podávají v papírové podobě. Svaz průmyslu prosazuje zjednodušení při zaměstnávání pracovníků ze zahraničí (SPCR 2022).

Modrá karta je další povolení, jež je využíváno cizinci z tzv. třetích zemí a slouží k získání pobytu v zemích Evropské unie a to za účelem zaměstnání, pro které je nutná vysoká kvalifikace. Cílem modré karty je snížit dopady stárnutí populace v Evropské unii (Euronews 2023). Modrá karta umožňuje cizinci z tzv. třetí země na území České republiky pobývat a zároveň pracovat, je obdobou tzv. duální zaměstnanecké karty, vyžadující však odbornou kvalifikaci. Modrá karta je určena pro cizince z tzv. třetích zemí, kteří mají vyšší odborné vzdělání trvajícím alespoň 3 roky či vysokoškolské vzdělání (MPSV 2020e).

Pro získání modré karty je nutné splnit několik kritérií. Povinností cizince je mít podepsanou pracovní smlouvu na období alespoň jednoho roku a dle zákona stanovenou týdenní pracovní dobu. Další povinností, z pracovní smlouvy vyplývající, je sjednaná hrubá měsíční či roční mzda, jejíž hodnota musí být minimálně 1,5 násobku průměrné hrubé měsíční či roční mzdy v České

republice (Neščáková 2012). V České republice je 1,5 násobek průměrné roční mzdy v roce 2023 ve výši 725 832 Kč, což dle kurzu 23,75 EUR/CZK odpovídá 30 561 EUR (Accace 2023). V dalších zemích Evropské unie je však tato hodnota roční mzdy odlišná, kupříkladu ve Francii musí být minimální hodnota mzdy 53 836,50 EUR/rok, v Německu 56 400 EUR/rok v Itálii 24 789 EUR/rok a na Maltě 16 036 EUR/rok (Euronews 2023).

Modrá karta je udělována na přesné pracovní místo v České republice, které není či se ho nedaří zaplnit pracovníky z České republiky či z Evropské unie (MPSV 2020e). Modrá karta má platnost dle doby, která je určena v pracovní smlouvě, a k tomuto časovému období jsou přičteny 3 měsíce. Modrou kartu lze však získat maximálně na 2 roky (Neščáková 2012).

Povinností zaměstnavatelů při zaměstnávání cizinců z tzv. třetích zemí je také povinnost informační a evidenční. V případě oznamovací povinnosti postupuje zaměstnavatel obdobně u cizinců z tzv. třetích zemí, tak i u cizinců ze zemí Evropské unie. Cizince ze třetích zemí, tedy jejich osobní údaje, eviduje zaměstnavatel také téměř totožně. U cizince z tzv. třetí země v případě zaměstnanecké karty či modré karty přibude údaj ohledně doby, na kterou byla karta vydána a povolen pobyť (Zákon č. 435/2004 Sb.).

Mimo oznamovací a evidenční povinnosti má zaměstnavatel vůči cizincům z tzv. třetích zemí i jiné povinnosti. V případě zaměstnání cizince se zaměstnaneckou kartou je zaměstnavatel povinností informovat Ministerstvo vnitra, pokud se změní pracovní zařazení držitele této karty. Další povinností zaměstnavatele, kterou mu stanovuje Zákon o zaměstnanosti, je evidence a uchování dokladů cizinců, jež prokazují oprávnění k pobytu cizince v České republice a to po dobu 3 let od ukončení pracovního poměru s cizincem (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

4 Daně a pojištění v kontextu zaměstnávání cizinců v České republice

Ať už v České republice pracují občané ze zemí EU či z tzv. třetích zemí dle různých forem zaměstnávání, dopadají na ně povinnosti spojené s odvodem daní a pojištění. Zaměstnavatel musí u každého zaměstnance stanovit jeho daňové rezidenství a následně určit a splnit jeho daňové povinnosti. Podstatné jsou také odvody sociálního a zdravotního pojištění, jež jsou stanoveny dle příslušnosti zaměstnance k právním předpisům určitého státu. Určení daně a pojištění je prováděno dle odlišných zásad, avšak obě mají dopad na správné určení čisté mzdy. Daňové povinnosti včetně sociálního a zdravotního pojištění je blíže popsáno v této kapitole, která patří k podstatné pasáži teoretické části, neboť informace z této kapitoly budou aplikovány v praktické části této práce.

4.1 Daňové aspekty související se zaměstnáváním cizinců

Zdaňování příjmů cizinců je komplexní téma, avšak tato diplomová práce je zaměřena pouze na příjmy ze závislé činnosti. Výpočet daně z příjmů v konkrétním státě ovlivňuje mnoho faktorů, které mají vliv na samotný výpočet daňové povinnosti, ale také na následný odvod. Velmi podstatným faktorem je stanovení daňového rezidenství zaměstnance cizince.

V České republice upravuje daně z příjmů Zákon č. 586/1992 Sb., který rozlišuje několik předmětů daně a to:

- § 6 příjmy ze závislé činnosti,
- § 7 příjmy ze samostatné činnosti,
- § 8 příjmy z kapitálového majetku,
- § 9 příjmy z nájmu,
- § 10 ostatní příjmy (Marková 2023).

Celkový základ daně je vypočten jako součet jednotlivých dílčích základů daně, kromě příjmů, které jsou zdaněny srážkou u zdroje, tedy pokud tyto příjmy neuvede poplatník ve svém daňovém přiznání. Do základu daně nejsou zahrnovány osvobozené příjmy či příjmy, které jsou zahrnuté do samostatného základu daně.

Celkový základ daně je možné snížit o tzv. nezdanitelné části, slevy na dani či o daňové zvýhodnění na vyživované děti (Vyškovská 2022).

Příjmy ze závislé činnosti (§ 6) mohou být zdaněny dvěma způsoby, a to tedy zálohou na daň z příjmů či srážkovou daní. Příjmy dle § 6 jsou nejčastěji zdaňovány u zdroje, tedy zaměstnavatelem. V případě daňových rezidentů ČR i nerezidentů ČR, EU či EHP a Švýcarska se uvedená srážková daň do daňového přiznání změní na daň zálohovou. Avšak pokud poplatník srážkovou daň do daňového přiznání neuvede, je pro něj srážková daň daní konečnou (Nováková, Králová 2021).

Poplatníkem daně z příjmů fyzických osob jsou jak daňoví rezidenti České republiky, tak i daňoví nerezidenti (Marková 2023). Nejběžnějším příjmem cizinců jsou příjmy ze zaměstnání, a proto primárně zdaňují příjmy ze závislé činnosti (§ 6). Pro správné zdanění je nutné určit peněžní i nepeněžní příjmy, které jsou předmětem daně ze závislé činnosti a příjmy, které jsou od daně osvobozeny. Dále je také nutné stanovit daňový domicil poplatníka a to dle § 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (Vybíhal a Přib 2022). Určení daňového domicilu je podstatné pro zaměstnance cizince, neboť na základě něho jsou aplikována pravidla při výpočtu daňové povinnosti. Pokud si zaměstnavatel není jist daňovým rezidenstvím svého zaměstnavatele požádá o „Potvrzení o daňovém domicilu“, které je vydáváno finančním úřadem. Avšak ani toto potvrzení nezajistí zaměstnavateli 100% jistotu, neboť je vydáváno za předchozí zdaňovací období či k určitému datu (Vyškovská 2022).

Při určování daňového rezidenství je nutné vycházet z českých zákonů, tedy zákona o daních z příjmů a ze smluv o zamezení dvojího zdanění, které má Česká republika uzavřené s jednotlivými státy. Pokud má zaměstnanec v České republice své bydliště či obvyklý pobyt je označován za daňového rezidenta s neomezenou daňovou povinností tzn., že zdaňuje příjmy z území České republiky i příjmy ze zahraničí. Naopak daňový nerezident má omezenou daňovou povinnost a zdaňuje příjmy pouze z České republiky. Pokud tento poplatník nemá povinnost podat daňové přiznání, smí požádat svého zaměstnavatele o roční zúčtování daně z příjmu FO (Vybíhal a Přib 2022).

Určení daňového rezidentství ovlivňuje také možnost uplatnění slev na dani. Slevu na poplatníka mohou uplatnit, jak daňoví rezidenti, tak i daňoví nerezidenti. Slevu na studenta mohou uplatnit také daňoví rezidenti i nerezidenti, kteří se soustavně připravují na výkon budoucího povolání a to buď studiem či předepsaným výcvikem, a to až do věku 26 let u prezenčního studia. V případě doktorského studia se věková hranice posouvá o 2 roky, tedy na 28 let.

Některé slevy mohou uplatnit jen daňoví rezidenti České republiky či daňoví rezidenti členského státu Evropské unie či státu, který tvoří Evropský hospodářský prostor a to tehdy, pokud je jejich celkový příjem ze zdrojů na území České republiky nejméně 90 % z veškerých jejich příjmů. Do výše zmíněných 90 % nespádají příjmy, jež jsou od daně osvobozeny, nebo je z nich vybírána daň srážkou dle zvláštní sazby daně.

Jednou ze slev je sleva na manžela či manželku, kterou lze uplatnit tehdy, pokud manžel či manželka nemá vlastní příjmy, které jsou ve zdaňovacím období vyšší než 68 000 Kč a současně žijí ve společně hospodařící domácnosti. Další slevou, kterou je možné uplatnit je daňové zvýhodnění na vyživované děti (Vyškovská 2022). Tuto slevu uplatní poplatník, který žije s dítětem ve společně hospodařící domácnosti, avšak je ji možné uplatnit pouze v daňovém přiznání (Verlag Dashöfer 2022). V následující tabulce 3 je zobrazen přehled platných slev na dani pro rok 2023 pro daňové rezidenty i daňové nerezidenty.

Tabulka 3: Přehled vybraných slev na dani za rok 2023

Typ slevy	Kč/rok	Zálohy Kč/měsíc
Základní sleva (na poplatníka)	30 840 Kč	2 570 Kč
Sleva na manželku/manžela	24 840 Kč	X
Sleva na studenta	4 020 Kč	335 Kč
Daňové zvýhodnění na 1. vyživované dítě	15 204 Kč	1 267 Kč
Daňové zvýhodnění na 2. vyživované dítě	22 320 Kč	1 860 Kč
Daňové zvýhodnění na 3. a další vyživované děti	27 840 Kč	2 320 Kč

Vlastní zpracování na základě dat z Finanční správa (2023a)

Roční sleva na poplatníka je v roce 2023 ve výši 30 840 Kč, měsíčně lze uplatnit slevu ve výši 2 570 Kč. Slevu na manželku či manžela lze uplatnit pouze ročně a to

ve výši 24 840 Kč. V roce 2023 lze uplatnit slevu na studenta ve výši 4 020 Kč za rok či 335 Kč za měsíc. Další slevou je daňové zvýhodnění na vyživované děti, kde sleva na první dítě je 15 204 Kč za rok neboli 1 267 Kč měsíčně. Slevu na druhé dítě lze uplatnit v hodnotě 22 320 Kč ročně či 1 860 Kč měsíčně. Slevu na třetí a další vyživované děti lze uplatnit ročně ve výši 27 840 Kč, měsíčně lze pak uplatnit 2 320 Kč (Finanční správa 2023a).

Česká daňová legislativa rozlišuje dvě sazby daně z příjmu fyzických osob. První sazba je ve výši 15 % a je vztahována k základu daně, který je nižší než 48násobek průměrné mzdy. Druhou sazbou, která je o 8 procentních bodů vyšší, tedy 23 % se zdaňuje základ daně, jehož výše přesahuje 48násobek průměrné mzdy. Pro rok 2023 byla stanovena průměrná mzda na 40 324 Kč, a tedy 48násobek průměrné mzdy je ve výši 1 935 552 Kč. Daňová povinnost poplatníka je vypočtena jako součin základu daně, který je zaokrouhlen na celé stokoruny dolů a příslušné sazby daně. Vypočtenou daň je následně možno snížit o slevy na dani (Marková 2023, Accace 2023).

Povinnost podat daňové přiznání má každý, jehož roční příjmy jsou vyšší než 15 000 Kč. Daňové přiznání musí také podat poplatník, jehož příjmy dle § 6 jsou postupně od více zaměstnavatelů a nepodepsali u každého z nich tzv. prohlášení k dani. Daňové přiznání musí také podat daňový nerezident, který uplatňuje slevu dle § 35ba odst. 1 písm. b) až e) nebo g) (tedy slevu na manželku či manžela, slevu na invaliditu, slevu na držitele průkazu ZTP/P či slevu za umístění dítěte) či daňové zvýhodnění nebo nezdánitelnou část základu daně (Finanční správa 2023a). Naopak povinností cizinců, kteří jsou daňovými nerezidenty, není podat daňové přiznání, pokud mají příjmy jenom ze zaměstnání a to od jednoho zaměstnavatele či od více zaměstnavatelů za sebou (Neotax 2018).

4.2 Cizinci a odvody sociálního pojištění

Sociální zabezpečení v české legislativě zahrnuje tři oblasti, kde první skupinu tvoří nemocenské pojištění, druhou pak důchodové pojištění a třetí příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018). K nemocenskému pojištění je vztahován zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění.

Nemocenské pojištění musí povinně odvádět zaměstnanci, avšak pro osoby samostatně výdělečně činné je účast na tomto pojištění pouze dobrovolná. Nemocenské pojištění primárně slouží k zaopatření peněžními dávkami v období, kdy zaměstnanci či OSVČ přicházejí o svůj příjem, který mají ze své výdělečné činnosti. Svůj příjem ztrácí v důsledku sociální události, kterou může být nemoc, těhotenství nebo mateřství (MPSV 2023a).

Důchodové pojištění je vztahováno kromě vyplácení starobního důchodu, také k invalidnímu důchodu, vdovskému či vdoveckému důchodu a sirotčímu důchodu. Poplatníkovi vznikne právo na starobní důchod na základě minimálně 25 letého pojištění a důchodového věku. Pokud osoba dosáhne věku 65 let je podmínkou pro získání starobního důchodu minimálně 15 leté pojištění. V důsledku stárnutí obyvatelstva bylo od ledna roku 2010 zavedeno postupné prodlužování doby pojištění, kdy nárok na důchod se prodlužuje o 10 let a v případě kratší doby pojištění na 5 let, tedy z 25 let na 35let a z 15 let na 20 let (MPSV 2020d). Státní politika zaměstnanosti upravuje zejména rovnováhu mezi nabídkou a poptávkou po pracovních silách či právo občanů na zaměstnání (Vybíhal a Přib 2022).

Povinnost účastnit se na sociálním pojištění je vztahována na zaměstnance, zaměstnavatele a OSVČ. Sociální pojištění je v rámci pracovněprávního vztahu, odváděno zaměstnavatelem Okresní správě sociální zabezpečení každý měsíc a je vypočteno jako součin vyměřovacího základu a procentní sazby, které jsou zobrazeny v následující tabulce 4 (MPSV 2023a).

Tabulka 4: Sazby sociálního pojištění pro rok 2023

	Zaměstnanec	Zaměstnavatel
Nemocenské pojištění	0 %	2,1 %
Důchodové pojištění	6,5 %	21,5 %
Státní politika zaměstnanosti	0 %	1,2 %
Celkem	6,5 %	24,8 %

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z MPSV (2023a)

Zaměstnanec odvádí svůj podíl ve výši 6,5 % z hrubé mzdy. Zaměstnavatelovým základem je součet vyměřovacích základů jeho zaměstnanců, který je vynásoben

24,8 %, kde 2,1 % je odvedeno na nemocenské pojištění, nejvyšší podíl, tedy 21,5 % je vztahován k důchodovému pojištění a 1,2 % tvoří státní politiku zaměstnanosti (MPSV 2023a).

Odvody do systému sociálního zabezpečení jsou upraveny několika právními předpisy, mezi nejvýznamnější patří evropská koordinační nařízení, bilaterální smlouvy o sociálním zabezpečení či české předpisy upravující sociální zabezpečení (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

Problematika sociálního zabezpečení pro cizince ze členských států EU, EHP a Švýcarska je upravena tzv. koordinačním nařízením. Česká republika se vstupem do Evropské unie zavázala přijmout předpisy Evropského společenství (Vyškovská 2022). Jedním z práv občana Evropské unie je možnost volného pohybu v rámci zemí Evropské unie a toto pravidlo se také uplatňuje v koordinačním nařízení (Rytířová, Tepperová 2012). Cílem koordinačních nařízení je zajistit cizincům z členských států Evropské unie totožnou sociální ochranu v jiném členském státě Evropské unie jakou by získali ve státě svého bydliště (Úřad práce 2023). Koordinační nařízení jsou vztahována k různým oblastem sociálního pojištění a upravují kupříkladu dávky v nemoci a mateřství, dávky v nezaměstnanosti, dávky v invaliditě či zabezpečují zdravotní péči v jiném členském státě (EUR-Lex 2022).

U systému sociálního zabezpečení není prováděna harmonizace v rámci sociálních systémů jednotlivých členských států, ale dochází pouze k jejich koordinaci. A to primárně v důsledku toho, že sociální systémy jednotlivých členských států jsou založeny na rozdílných principech a také odlišném institucionálním uspořádání. V rámci koordinace vytváří Evropská unie vlastní pravidla, kterými nahrazuje národní pravidla, která znevýhodňují migrující pracovníky (Úřad práce 2023).

Koordinační nařízení Evropské unie vychází z následujících principů:

- princip rovného zacházení,
- princip použití jednoho právního řádu,
- princip sčítání dob pojištění,
- princip zachování nabytých práv (Štefko a Koldinská 2013).

Princip rovného zacházení říká, že osoba nesmí být diskriminována na základě své státní příslušnosti a zároveň se k ní vztahují stejné povinnosti a stejná legislativa jako je tomu u státních příslušníků dané země. Druhý princip, tedy použití jednoho právního řádu má za cíl eliminovat situace, kdy jedna osoba je současně pojištěna ve více členských státech EU či naopak v žádném státě pojištěna není. Sčítání dob pojištění je vztahováno k sociálnímu i zdravotnímu pojištění a tento princip je významným kupříkladu při přiznání starobního důchodu či jiných dávek. Poslední princip, tedy zachování nabytých práv říká, že dávku je nutné vyplatit do jakéhokoliv členského státu Evropské unie, ve kterém se jedinec mající na dávku nárok vyskytuje (Vyškovská 2022).

Obdobu koordinačních nařízení představují bilaterální smlouvy, avšak liší se ve svém obsahu. Bilaterální smlouvy jsou mezinárodní smlouvy uzavírané mezi dvěma státy zabývající se sociálním zabezpečením. Bilaterální smlouvy jsou upřednostňovány před zákony jednotlivých členských států (Vyškovská 2022). Bilaterální smlouvy lze rozdělit do tří kategorií:

- proporcionální smlouvy,
- teritoriální smlouvy,
- kombinované smlouvy.

Proporcionální smlouvy vychází z totožných principů, jako koordinační nařízení Evropské unie. Proporcionální smlouvy jsou tedy založeny na principech rovného zacházení, jediného pojištění, sčítání dob pojištění a výplatě dávek do druhého smluvního státu. Proporcionální smlouvy má Česká republika uzavřené kupříkladu s Austrálií, Bulharskem, Kyprem či Jižní Koreou. Teritoriální smlouvy jsou založeny na základě trvalého pobytu pojištěnce. Dávka je tedy přiznána státem, ve kterém je poplatníkově bydliště. Tyto smlouvy již Česká republika uzavřené nemá. V minulosti však byla teritoriální smlouva uzavřena s Ruskou federací, avšak tato smlouva byla ukončena ke konci roku 2008. Kombinované smlouvy v sobě zahrnují jak prvky ze smluv proporcionálních tak i teritoriálních. Tyto smlouvy má Česká republika uzavřené se Slovenskem, Ukrajinou a Ruskem (CSSZ 2023a).

4.2.1 Sociální zabezpečení ve vztahu k cizincům

V rámci sociálního zabezpečení je v některých oblastech pozorována změna ve vztahu k cizincům, avšak nemocenské pojištění a státní politika zaměstnanosti žádnou speciální úpravu nemá (Koudelka 2018). Úprava je pozorována v rámci důchodového pojištění. Pokud cizinec ze zemí Evropské unie přispíval do systému pojištění v jiném členském státu Evropské unie, tato doba se mu započítá při přiznávání důchodu v České republice. Jinak je tomu v případě cizince ze třetí země, kde doba, která bude zohledněna při započítání důchodu, záleží na příslušné smlouvě, kterou má Česká republika uzavřenou s jednotlivými třetími zeměmi (MPSV 2020d). V určitých situacích může cizinec dostávat důchod z více států, neboť jednotlivé země vyplácí důchod na základě počtu odpracovaných let. Pokud má cizinec na území České republiky trvalý pobyt, důchod je zasílán v hotovosti či na bankovní účet. Důchod v případě cizince s trvalým pobytem mimo Českou republiku je zasílán na bankovní účet v zemi trvalého bydliště či do banky v České republice.

Cizinci mají také nárok na sociální dávky, kupříkladu na přídavek na dítě, rodičovský příspěvek či porodné. Avšak nárok na dávky mají pouze osoby při splnění určitých podmínek, mezi které kupříkladu patří trvalý pobyt v České republice, občanství Evropské unie dle aplikovatelných předpisů či povolení k dlouhodobému pobytu v České republice na základě zaměstnání, které požaduje vysokou kvalifikaci (Koudelka 2018).

Při výpočtu sociálního zabezpečení zaměstnance – cizince je podstatné stanovit stát pojištění neboli určit příslušnost k právním předpisům dle Nařízení č. 883/2004. Je tedy důležité stanovit stát, kterému má být odvedeno pojistné. Základní pravidlo, které je aplikováno při stanovování příslušnosti právních předpisů sociálního zabezpečení se nazývá „lex loci laboris“. Toto pravidlo stanovuje sociální pojištění státu, na jehož území vykonává zaměstnanec výdělečnou činnost, nehledě na místo zaměstnavcovy bydliště. Není také důležité, jaké místo výkonu práce je stanoveno v pracovní smlouvě naopak podstatné je místo, kde je práce skutečně vykonávána (Vyškovská 2022).

Pokud zaměstnanec vykonává svoji činnost ve dvou či více členských státech zároveň, řídí se také Nařízením č. 883/2004. Podstatné je určit jeden členský stát, kterého právní předpisy budou aplikovány a kterému státu bude odváděno sociální pojištění. Povinností zaměstnance, který vykonává svou výdělečnou činnosti ve dvou či více členských státech zároveň, je ohlásit tuto skutečnost příslušné instituci do členského stát, kde má své bydliště (CSSZ 2023b)

Zaměstnanec pracující ve dvou členských státech se řídí dle následujících předpisů. Pokud zaměstnanec vykonává podstatnou část své činnosti ve státu, kde má také své bydliště, jsou aplikovány přepisy domovského státu. Avšak zaměstnanec nemusí vykonávat podstatnou část svých pracovních aktivit v zemi svého bydliště. Netradiční případy, zobrazuje následující tabulka 5.

Tabulka 5: Pojištění zaměstnance v netradičních případech

Pokud ...	Zaměstnanec je pojištěn ...
... zaměstnanec nevykonává podstatnou činnost v zemi, kde má své bydliště.	... v zemi, ve které má jeho zaměstnavatel sídlo či kde je sídlo zaměstnancovi společnosti.
... zaměstnanec pracuje pro dva zaměstnavatele a každý má sídlo v odlišné zemi. Jeden zaměstnavatel sídlí v místě zaměstnancova bydliště, avšak zaměstnanec zde nevykonává podstatnou činnost. Druhý zaměstnavatel má sídlo v zemi, která není zaměstnancovým bydlištěm.	... v zemi, která není jeho bydlištěm, avšak tam, kde má jeho zaměstnavatel sídlo či místo podnikání.
... zaměstnanec pracuje pro dva zaměstnavatele, ale oba mají sídlo v zemi, která je mimo zaměstnancovo bydliště. Zaměstnanec nevykonává žádnou podstatnou činnost v zemi, kde má své bydliště.	... v zemi, kde má své bydliště.
... je zaměstnanec v jedné zemi zaměstnán a v další pracuje jako OSVČ.	... v zemi, ve které je zaměstnán.

Zdroj: vlastní zpracování na základě dat z Evropa (2023)

V tabulce výše je popsáno sociální zabezpečení v netradičních případech, tedy v situacích, kdy zaměstnanec nevykonává svou výdělečnou činnost v zemi svého bydliště a pracuje pro zaměstnavatele, jehož sídlo není v zemi jeho bydliště či je

zaměstnán u dvou zaměstnavatelů, z nichž má každý sídlo v jiné zemi, které je mimo zaměstnancovo bydliště.

Podstatná část činnosti je vázána na pracovní dobu a odměnu. Pokud je odměna zaměstnance či jeho pracovní doba vyšší než 25 % v členském státě bydliště vykonává zde podstatnou část činností (Evropa 2023).

Jedním z nejdůležitějších formulářů vůči institucím sociálního zabezpečení pro cizince pracující v České republice je formulář A1. Tento formulář se obvykle vystavuje, pokud je zaměstnanec vyslán z jednoho státu do druhého a tyto státy aplikují koordinační nařízení či pokud zaměstnanec pracuje ve dvou či více státech. Na území České republiky je možné o tento formulář požádat na příslušném pracovišti Okresní správy sociálního zabezpečení, Pražské správy sociálního zabezpečení či Městské správy sociálního zabezpečení Brno. Pokud tento formulář předá zaměstnanec českému zaměstnavateli a z formuláře vyplývá, že na zaměstnance jsou vztahovány právní předpisy státu dle koordinačních nařízení je povinností zaměstnavatele ověřit, jaké podmínky musí splnit. Avšak nejčastější povinností zaměstnavatele je registrování se jako plátce a následné odvádění pojistného dle legislativy určitého státu (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

Dále také pomáhá k vyměňování informací o sociálním zabezpečení mezi jednotlivými institucemi v rámci celé Evropské unie informační systém, který se nazývá EESSI neboli Electronic Exchange of Social Security Information. Instituce sociálního zabezpečení z jednotlivých členských států EU si vyměňují strukturované elektronické dokumenty, které následně zpracovávají dle společně dohodnutých postupů. V důsledku tohoto dochází k rychlejší a efektivnější výměně informací mezi institucemi sociálního zabezpečení, které mají pozitivní vliv na mobilitu občanů. Tento systém také pomáhá ke správné implementaci pravidel koordinace sociálního zabezpečení (European Commission 2023).

4.3 Cizinci a odvody zdravotního pojištění

Zdravotní pojištění je upraveno v zákoně o veřejném zdravotním pojištění č. 48/1997 Sb. a je jedním z pilířů sociálního zabezpečení v České

republiky (Tomšej a kol. 2020). Dle české legislativy je zdravotní pojištění povinné pro všechny osoby, které mají v České republice trvalý pobyt. Ale také pro všechny osoby, které jsou v České republice zaměstnány u českého zaměstnavatele, jež má na území České republiky sídlo či trvalý pobyt. Každý pojištěnec má dle zákona č. 48/1997 Sb. nárok na volbu zdravotní pojišťovny, kterou však lze jednou za 12 měsíců změnit, avšak pouze k 1. dni kalendářního pololetí, tedy k prvnímu lednu nebo prvnímu červenci. V roce 2023 je v České republice sedm zdravotních pojišťoven, jejichž cílem je zabezpečit zdravotnické služby svým pojištěncům (Vybíhal a Přib 2022).

Plátcem zdravotního pojištění je pojištěnec, zaměstnavatel a stát a to dle zákona č. 48/1997 Sb. Pojištěnec si odvádí pojištění sám, pokud je osobou samostatně výdělečně činnou či osobou bez zdanitelných příjmů (VZP 2023).

Sazby na veřejné zdravotní pojištění dle české legislativy jsou dvě, tedy 4,5 % v případě zaměstnance a 9 % odvádí zaměstnavatel. Odvod na veřejné zdravotní pojištění je vypočten jako součin sazby veřejného zdravotního pojištění a vyměřovacího základu. Vyměřovací základ je tvořen souhrnem příjmů ze závislé činnosti v případě zaměstnance a zaměstnavatele za kalendářní měsíc. Povinností zaměstnavatele je odvádět vypočtené zdravotní pojištění, tedy 13,5 % z vyměřovacího základu - 9 % odvádí za sebe a 4,5 % za zaměstnance. Vypočtené zdravotní pojištění je odváděno zdravotní pojišťovně, u které je zaměstnanec pojištěn (Srpková a kol. 2020). K pojištěncům, za které odvádí zdravotní pojištění stát, kupříkladu patří nezaopatřené děti, ženy na mateřské dovolené či za osoby pobírající starobní důchod (Vybíhal a kol. 2022).

4.3.1 Veřejné zdravotní pojištění ve vztahu k cizincům

Při zaměstnávání cizího státního příslušníka je nejdříve nutné zkontrolovat, zda na něj nejsou aplikována Koordinační nařízení či bilaterální smlouvy obdobně jako v případě sociálního zabezpečení. Až po vyloučení zaměstnance z výše zmíněných předpisů je možné použít českou legislativu (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

Na Českou republiku, jakožto členský stát EU jsou vztahována nařízení EU a Rady č. 883/2004 o koordinaci systému sociálního zabezpečení včetně jeho prováděcího

nařízení č. 987/2009. Tyto nařízení upravují sociální zabezpečení a zdravotní pojištění je jeho součástí. Koordinační nařízení upravující sociální zabezpečení byly charakterizovány na jiném místě této práce. Stát pojištění je možné stanovit dle následujících pravidel. První pravidlo říká, že osoba je pojištěna ve státě, kde fakticky vykonává svou výdělečnou činnost, kterou je kupříkladu zaměstnání či samostatně výdělečná činnosti. Druhé pravidlo říká, že osoba je pojištěná v zemi, z níž jí jsou vypláceny některé druhy dávek, kupříkladu starobní a vdovský důchod či nemocenské dávky. Třetí pravidlo zobrazuje vazbu nezaopatřených rodinných příslušníků na živitele. Zdravotní pojištění, které je vztahováno k nezaopatřeným rodinným příslušníkům, závisí na státu jejich živitele. Dle českých právních předpisů jsou nezaopatřenými rodinnými příslušníky kupříkladu manžel či manželka, jež nejsou výdělečně činní. Čtvrté pravidlo se týká osob, jež nebyly výše zmíněny, tedy osoby neaktivní. Neaktivní osoby jsou pojištěny ve státě, ve kterém mají své faktické bydliště (VOZP 2022).

S koordinací systému sociálního zabezpečení souvisí také EHIC, tedy Evropský průkaz zdravotní pojišťovny. Evropský průkaz zdravotní pojišťovny je vystavován zdravotní pojišťovnou pojištěnce a zajišťuje pojištěncům zdržující se v jiném členském státě zdravotní péči za identických podmínek a ceny jako mají pojištěnci v dané zemi (EUR-Lex 2022).

Pro cizince, kteří chtějí na území České republiky pobývat, je zdravotní pojištění povinné, neboť bez zdravotního pojištění nelze obdržet povolení k pobytu. Přihlásit se ke zdravotnímu pojištění však není povinností pro cizince z Evropské unie, EHP či Švýcarska (Tomšej a kol. 2020). Avšak může nastat situace, kdy zaměstnanec dle koordinačního nařízení podléhá české legislativě, tedy bude na území České republiky pojištěn, avšak v České republice nemá trvalý pobyt. Cizí státní příslušník, na něhož jsou vztahována koordinační nařízení má kartičku zdravotní pojišťovny v modré barvě, která je označována jako tzv. European Health Insurance Card (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

Kromě českých zákonů a koordinačních nařízení EU je zdravotní pojištění také upravováno bilaterálními smlouvami, které jsou vztahovány k zdravotnímu pojištění (VOZP 2022).

V případě zdravotního pojištění jsou také uzavírány bilaterální smlouvy mezi jednotlivými státy, avšak u nich je nutné zkontrolovat, zda se vztahují i na veřejné zdravotní pojištění, neboť to nemusí být podmínkou. Bude-li zaměstnanec cizinec pojištěn na základě bilaterální smlouvy, jeho kartička zdravotní pojišťovny má zelenou barvu (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018). Bilaterální smlouvy má Česká republika kupříkladu uzavřené s USA, Japonskem či Albánií. Pokud je cizinec ze států s uzavřenou bilaterální dohodou je účastníkem systému zdravotního pojištění v České republice, avšak toto neplatí v případě turistických pobytů či studia (Tomšej a kol. 2020).

Zaměstnavatel má vůči českým zaměstnancům a zaměstnancům cizincům povinnosti vztahující se k zdravotním pojišťovnám. Zaměstnavatel má povinnost oznámit zdravotní pojišťovně nástup zaměstnance do zaměstnání, a to nejpozději do 8 dnů od vzniku pracovního poměru, který je uveden v pracovní smlouvě. Zaměstnavatelovou povinností je také informovat pojišťovnu v případě změn, které nastanou u zaměstnance. Kupříkladu pokud zaměstnanec mění svoji zdravotní pojišťovnu zaměstnavatelovou povinností je odhlásit zaměstnance z plateb u původního subjektu a přihlásit ho k subjektu novému. Zaměstnavatel také musí oznámit zdravotní pojišťovně skutečnost, která souvisí se vznikem či zánikem platit státu povinné pojistné (IRS Czech 2023).

Obdobou formuláře A1, avšak vztahující se na zdravotní pojištění je formulář S1. Formulář S1 je vystavován dle žádosti zdravotní pojišťovnou státu, jež aplikuje koordinační nařízení. Tento formulář prokazuje nárok na plnou zdravotní péči v zemi bydliště a to tehdy, pokud je osoba pojištěna v odlišném státě, než je jeho stát bydliště. Formulář S1 je podstatný kupříkladu pro přeshraniční pracovníky a jejich vyživované osoby či státní zaměstnance (Daněk, Vyškovská, Fojtíková 2018).

5 Modelová studie analyzující zaměstnávání občanů ze zemí EU a mimo EU

V praktické části diplomové práce je zpracována modelová studie, zaměřující se na odvodové povinnosti zaměstnanců – cizinců, kteří jsou v České republice zaměstnáni. V této kapitole jsou aplikovány poznatky získané v teoretické části. Hlavním cílem této diplomové práce je zkoumat odlišnosti v daňových povinnostech a také platbách sociálního zabezpečení mezi jednotlivými cizinci, ať už ze zemí EU, EHP či Švýcarska, tak i z tzv. třetích zemí. Pro lepší přehlednost a vyšší vypovídající schopnost jsou zjištěná data zobrazena tabulkami, jež komparují a interpretují zjištěné výsledky.

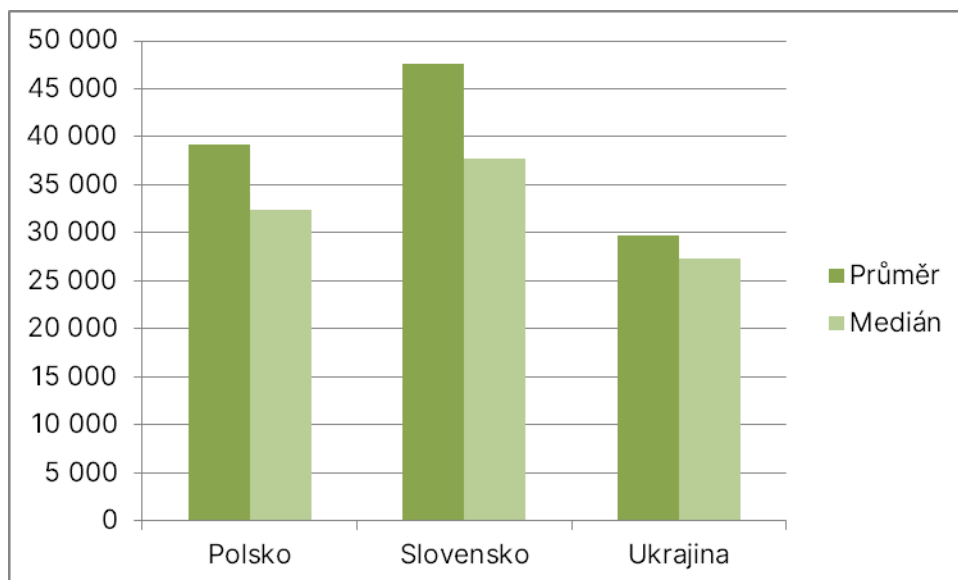
V případě zaměstnávání cizích státních příslušníků je nejprve nutné stanovit daňový domicil zaměstnanců, neboť určení daňového rezidentství, případně nerezidentství, má významný vliv na výpočet záloh daně z příjmů fyzických osob. Při určování rezidentství je významná ekonomicko-sociální pozice jednotlivých pracovníků. A proto je v modelové studii nejprve stanoven daňový domicil cizince a v návaznosti na něj je vypočtena jeho daňová povinnost včetně sociálního a zdravotního pojištění. Při stanovování daňového rezidentství, Česká republika jako člen Evropské unie, musí implementovat pravidla upravující daňové povinnosti, ale i sociální zabezpečení při zaměstnávání cizinců.

Tato modelová studie si klade za cíl zkoumat daňové povinnosti různých cizinců, kteří jsou v České republice zaměstnáni. V modelových situacích jsou představeni občané Polska, Slovenska a Ukrajiny. Tyto národnosti byly vybrány záměrně a to na základě jejich zastoupení ve struktuře obyvatel České republiky, neboť v roce 2022 je v České republice okolo 580 tis. Ukrajinců, více než 116 tis. Slováků a téměř 18 tis. Poláků (ČSÚ 2022b). Občané Slovenska a Polska reprezentují občany ze zemí EU a občan Ukrajiny je zástupcem tzv. třetí země.

Zaměstnanci cizinci jsou v České republice rozmístěni nerovnoměrně. Nejvíce obyvatel Ukrajiny bylo v roce 2021 zaznamenáno v hlavním městě Praze, dále pak ve Středočeském kraji a v Jihomoravském kraji. Slováci také nejčastěji obývají

Prahu, Středočeský kraj a kraj Jihomoravský. Naopak nejvíce Poláků se usídlilo v Moravskoslezském kraji a dále také v Praze a Středočeském kraji (ČSÚ 2021a).

Na následujícím obrázku 6 je zobrazena hrubá měsíční mzda cizinců pracujících v České republice v roce 2021.



Obrázek 6: Hrubá měsíční mzda dle státního občanství v roce 2021

Zdroj: vlastní zpracování dle dat ČSÚ (2021c)

Obrázek 6 zobrazuje průměrnou mzdu a medián mezd, jež si cizí státní příslušníci vydělali za rok 2021 v České republice. Průměrná měsíční mzda obyvatel Ukrajiny byla téměř 30 tis. Kč, obyvatelé Slovenska získali měsíčně o téměř 18 tis. Kč více než obyvatelé Ukrajiny a průměrná mzda Poláků dosáhla výše bezmála 40 tis. Kč. Medián hrubých mezd cizinců byl nižší, neboť medián vyjadřuje hodnoty hrubých mezd uprostřed mzdového rozdělení. Medián hrubých měsíčních mezd za rok 2021 dosáhl u Ukrajinců téměř 27 tis. Kč, u Slováků okolo 38 tis. Kč a u Poláků 32 tis. Kč. Pro srovnání obyvatelé České republiky si v roce 2021 vydělali průměrně 40 tis. Kč a medián mezd dosáhl výše 34 tis. Kč (ČSÚ 2021c).

Výše uvedené skutečnosti byly zohledněny v modelové studii, která využívá mediány mezd pro jednotlivá občanství za rok 2021. V modelové studii je uvažováno o společnosti se sídlem v České republice, která zaměstnává tři pracovníky. Prvním pracovníkem je pan P., který je občanem Polska, druhým pracovníkem je pan S.,

kteřý je původem ze Slovenska a třetí zaměstnankyní je paní U. z Ukrajiny. Všichni tito tři zaměstnanci podepsali tzv. prohlášení k dani.

Ekonomicko-sociální pozice jednotlivých pracovníků je následující. Pan P. je občanem Polska. V Polsku pan P. vlastní řadový dům, ve kterém bydlí se svojí ženou a dcerou. Do České republiky pan P. dojíždí v pracovní dny za prací. Pan P. však v Polsku ještě příležitostně pronajímá chalupu v lyžařském středisku Szczyrk, z níž má roční příjem ve výši 7 500 PLN, což při kurz 4,98 CZK/PLN odpovídá 37 350 Kč. Zaměstnanec P. si každý měsíc vydělá v České republice 32 457 Kč hrubého.

Pan S. je obyvatelem Slovenska. Pan S. odpracuje dva dny v týdnu v České republice a zbylé tři dny pracuje ze svého domova na Slovensku a využívá tzv. home office. Na Slovensku má pan S. manželku, se kterou obývá rodinný dům. Hrubá mzda pana S. je 37 696 Kč/měsíc.

Paní U. je obyvatelekou Ukrajiny. Zaměstnankyně U. bydlí v České republice v pronajatém bytě se svými dvěma dětmi, avšak trvalý pobyt má ve svém domě na Ukrajině, který momentálně obývají její rodiče společně s manželem. Paní U. do května pracovala v ukrajinském městě Lvov, ale po napadení Ruskou federací utekla z Ukrajiny, avšak její manžel musel na Ukrajině zůstat, neboť byl povolán do armády. Paní U. je v České republice zaměstnaná od července 2022, ale po ukončení války má v plánu se společně s dětmi vrátit do své vlasti. Hrubá mzda paní U. je 27 269 Kč/měsíc.

5.1 Daňový nerezident – občan Polska

Občané Polska jsou obyvatelé členského státu Evropské unie od roku 2004, kdy došlo k tzv. velkému rozšíření. V tomto roce přistoupila do Evropské unie také Česká republika (Euroskop 2023a). Povinností členských států Evropské unie je řídit se směrnicí Evropského parlamentu a Rady, která mimo jiné stanovuje, že občané EU a jejich rodinní příslušníci se smí volně pohybovat a pobývat na území jiných členských států EU (MVČR 2023). Občané Polska, tak mají volný vstup na trh práce v České republice a mají i právo na rovnocenné pracovněprávní postavení jako čeští zaměstnanci, tedy stejné pracovní podmínky, odměnu za práci či

povýšení (Europa 2022). Česká republika má společně s Polskem uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňového úniku v oboru daní z příjmu č. 102/2012 Sb. (DAUC 2023).

Při zaměstnávání cizinců je nutné stanovit daňový domicil zaměstnance, neboť ten má významný vliv na výpočet daňových odvodů v zemi zaměstnání. Polský občan pan P. nesplňuje podmínky bydliště ani obvyklého pobytu dle zákona o dani z příjmu. V České republice nemá bydliště, neboť jeho řadový dům je v Polsku a do zaměstnání v České republice každodenně dojíždí.

Naopak pan P. splňuje podmínku polského daňového rezidenta, neboť na území Polska má bydliště. Bydliště je v polské legislativě charakterizováno jako centrum osobních či ekonomických zájmů, ale také pobytem přesahujícím 183 dnů. Pro splnění kritéria bydliště stačí splnit pouze jednu z výše zmíněných podmínek, avšak pan P. splňuje obě, neboť na území Polska má svoji rodinu, také tam pronajímá chalupu a v Polsku pobývá déle než 183 dnů. Pan P. je českým daňovým nerezidentem a jeho daňová povinnost je vztahována pouze k příjmům z České republiky. Naopak povinností pana P. je zdanit své celosvětové příjmy v Polsku (Podatki.Gov 2021). Čistá mzda českého daňového nerezidenta, tedy pana P., je vypočtena v několika krocích, jak zobrazuje následující tabulka 6.

Tabulka 6: Výpočet čisté mzdy

	zaměstnanec P. občan Polska
Hrubá mzda	32 457,-
Základ daně	32 500,-
Záloha na daň	4 875,- (32 500 · 0,15)
Daňové slevy	
- na poplatníka	2 570,-
Slevy na dani celkem	2 570,-
Záloha na daň po slevách	2 305,-
Sociální a zdravotní pojištění	3 571,-
Čistá mzda	26 581,-

Zdroj: vlastní zpracování

Hrubá mzda zaměstnance je zaokrouhlena na celé stokoruny nahoru, a v tomto případě je základ daně 32 500 Kč. Následně je vypočtena záloha na daň z příjmů, a to jako součin 15% sazby daně a základu daně. Záloha na daň z příjmů je ve výši 4 875 Kč. Vypočtenou zálohu na daň z příjmů je možné snížit o slevy na dani. Pan P. je českým daňovým nerezidentem, ale kromě toho je také rezidentem členského státu EU, konkrétně Polska.

Příjmy pana P. z České republiky tvoří více než 90 % veškerých jeho příjmů, a proto smí uplatnit daňové zvýhodnění na poplatníka a vyživované dítě, a to i v důsledku podepsaného tzv. prohlášení poplatníka. Avšak daňové zvýhodnění na vyživované děti lze uplatnit pouze v daňovém přiznání. Příjmy z pronájmu chalupy v Polsku byly nízké, avšak tento příjem je nutné v České republice prokázat potvrzením zahraničního správce daně.

Pan P. uplatní slevy v celkové výši 2 570 Kč. Dalším krokem je výpočet zálohy na daň po slevách, která je ve výši 2 305 Kč. Sociální a zdravotní pojištění je ve výši 3 571 Kč. Avšak podrobnému výpočtu sociálního a zdravotního pojištění je věnována

pozornost na jiném místě této práce. Posledním krokem je výpočet čisté mzdy. Čistá mzda neboli částka, jež obdrží zaměstnanec P. na výplatní pásce, je 26 581 Kč.

Při podání daňového přiznání v České republice uplatní zaměstnanec P. daňové zvýhodnění na vyživované děti, neboť nejméně 90 % z veškerých jeho příjmů v posuzovaném roce pochází z území České republiky. Příjmy z pronájmu nemovitosti v Polském městě Szczyrk jsou ve výši 37 350 Kč (8,8 %) a příjmy ze závislé činnosti u zaměstnavatele v České republice 389 484 Kč (91,2 %) (Verlag Dashöfer 2022).

Povinné odvody na sociální zabezpečení jsou regulovány ve vztahu k zaměstnancům z Evropské unie, EHP a Švýcarska koordinacími nařízeními. Zaměstnanec P. vykonává svoji závislou činnost pouze v jednom členském státu EU, tedy na území České republiky. A proto dle základního pravidla „lex loci laboris“ podléhá předpisům smluvního státu, ve kterém vykonává svoji výdělečnou činnost, nehledě na místo jeho bydliště (MPSV 2023b, CSSZ 2023c). Pan P. tedy podléhá předpisům sociálního zabezpečení dle české legislativy. Výpočet sociálního a zdravotního pojištění dle tuzemských předpisů je ukázán v následující tabulce 7.

Tabulka 7: SaZ pojištění

zaměstnanec P. občan Polska	
Vyměřovací základ	32 457,-
Zdravotní pojištění	
Zaměstnanec	1 461,-
Zaměstnavatel	2 922,-
Σ Zdravotní pojištění	4 383,-
Sociální pojištění	
Zaměstnanec	2 110,-
Zaměstnavatel	8 050,-
Σ Sociální pojištění	10 160,-

Zdroj: vlastní zpracování

Pan P. má v případě sociálního a zdravotního pojištění stejný vyměřovací základ 32 457 Kč. Rozhodné období je pro zaměstnance i zaměstnavatele kalendářní měsíc v případě sociálního i zdravotního pojištění. Zaměstnavatel odvádí za svého zaměstnance 9 % z vyměřovacího základu (2 922 Kč) v případě zdravotního pojištění a 24,8 % z vyměřovacího základu (8 050 Kč) v případě sociálního pojištění. U sociálního pojištění je zaměstnanci strháváno z vyměřovacího základu z hrubé mzdy 6,5 % (2 110 Kč) a zdravotní pojištění tvoří 4,5 % (1 461 Kč) taktéž z hrubé mzdy. Sociální i zdravotní pojištění je zaokrouhlováno na celé koruny nahoru. Jak již bylo uvedeno v tabulce 5, čistá mzda je u zaměstnance snížena o 3 571 Kč. Celkově zaměstnavatel odvede správně sociální zabezpečení pojistné ve výši 10 160 Kč za svého zaměstnance. Odvody příslušné zdravotní pojišťovně budou nižší, avšak celkově zaměstnavatel odvede 4 383 Kč.

Pan P. je českým daňovým nerezidentem, který má vůči České republice tzv. omezenou daňovou povinnost, a tak má závazek zdanit příjmy pouze z České republiky (Money S3 2022). Příjem, který má pan P. z pronájmu chalupy v Polsku, nijak neovlivní daňovou povinnost v České republice. Polský daňový rezident má povinnost zdanit v Polsku veškeré příjmy pocházející jak z Polska, tak i ze zahraničí (Podatki.gov 2021).

Daně z příjmu fyzických osob jsou na území Polska označovány jako PIT a daňové přiznání je podáváno v různých formulářích a to na základě druhu příjmů. Pan P. podá v Polsku daňové přiznání ve formuláři PIT-36, neboť má příjem z pronájmu a také příjem ze zdrojů v zahraničí. Za rok 2022 je nutné odevzdat toto daňové přiznání do 2. května 2023 (E-pity 2023a). Pan P. musí společně s daňovým přiznáním odevzdat také přílohu PIT/ZG, která je povinností pro všechny osoby, které získali příjmy v zahraničí a je jí nutné vyplnit pro každou zemi zvlášť (E-pity 2023b).

Polská legislativa rozlišuje dvě sazby daně z příjmů fyzických osob. První sazba ve výši 12 % je vztahována k příjmům, které jsou nižší než 120 000 PLN. Následně bude daň snížena o částku 3 600 PLN. Sazba 32 % je použita pro základ daně, jež je vyšší než 120 000 PLN. K částce 10 800 PLN bude připočten součin sazby 32 % a přebytku nad 120 000 PLN. Pan P. zdaní své příjmy sazbou 12 %, neboť jeho příjmy jsou nižší než 120 000 PLN (Podatki.gov 2022).

Pro podání daňového přiznání v Polsku je nutné přepočíst příjmy do polské měny, kterou jsou polské zloté. Pro přepočet je využíván průměrný směnný kurz Polské národní banky, který je uveden poslední pracovní den před datem získání příjmu (Wolters Kluwer 2023). Pro výpočty v této práci je předpokládán kurz 4,98 PLN/CZK pro celý kalendářní rok. V následující tabulce 8 je naznačen výpočet daňové povinnosti pana P. v Polsku, avšak při výpočtu je abstrahováno od odčitatelných položek či slev na dani.

Tabulka 8: Celosvětové příjmy občana Polska

	v CZK	v PLN
Součet celosvětových příjmů	426 834,-	85 710,-
Příjmy, které jsou zdaněny v ČR	389 484,-	78 210,-
Příjmy, na které budou uplatněny SZDZ	389 484,-	78 210,-
Příjmy, které jsou zdaněny v Polsku	37 350,-	7 500,-
Daňová povinnost v Polsku	4 482,-	900,-

Zdroj: vlastní zpracování

Součet celosvětových ročních příjmů pana P. je 426 834 Kč či 85 710 PLN. V případě pana P. budou v Polsku zdaněny příjmy jak ze zaměstnání v České republice, tak i z pronájmu chalupy v Polsku. Avšak příjmy pana P. z České republiky nebudou zdaněny dvakrát, neboť k eliminaci dvojího zdanění poslouží smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které má Polsko uzavřené s Českou republikou (Podatki.gov 2021, MFČR 2023). A proto příjem ve výši 389 484 Kč je vyřešen dle jedné z metod zamezení dvojího zdanění. Daňová povinnost v Polsku u pana P. je tedy vztahována pouze k příjmu z pronájmu chalupy v městě Szczyrk. Tento příjem zdaní pan P. sazbou daně ve výši 12 %. Daňová povinnost pana P. v Polsku je ve výši 4 482 Kč či 900 PLN.

5.2 Daňový nerezident – občan Slovenska

Po rozpadu Československa a vzniku samostatného Českého státu v roce 1993 uzavřela Česká republika společně se Slovenskou republikou Smlouvu o vzájemném zaměstnávání občanů č. 227/1993 Sb., která umožňuje vzájemný volný pohyb pracovních sil. Na základě této smlouvy nepotřebují občané Slovenska získat

povolání k zaměstnání v České republice (Zákon pro lidi 1993). Avšak občané Slovenska, ale také občané EU a jejich rodinní příslušníci mají právo na volný pohyb a pobyt, ale také zaměstnání na území České republiky, neboť jsou členy Evropské unie. Občané členských států EU mají možnost být zaměstnání také v jiných členských státech EU a to na základě obdobných předpisů, jež jsou vztahovány na občany těchto států (Evropský parlament 2022).

Z práva Evropské unie vyplývá, že sociální a zdravotní pojištění je vztahováno ke státu, kde je cizinec zaměstnán (Euroskop 2023b). Česká republika a Slovenská republika mají společně uzavřenou smlouvu o sociálním zabezpečení a jejím hlavním cílem je zajistit práva osobám, jež migrují mezi těmito dvěma státy (MPSV 2020f).

U dalšího zaměstnance, tedy pana S. je nutné také stanovit daňový domicil. Pan S. nesplňuje žádnou z podmínek českého daňového rezidenství, neboť dům, který pan S. vlastní je na Slovensku. A obvyklý pobyt, který je podmíněn alespoň 183 dny na území České republiky také není splněn, neboť pan S. je na území České republiky pouze dva dny v týdnu, což za rok činí 104 dnů. Pan S. je českým daňovým nerezidentem.

Postup výpočtu čisté mzdy bude odlišný oproti českému daňovému nerezidentovi pocházejícímu z Polska, neboť pan S. pracuje zároveň ve dvou členských státech Evropské unie. Již stanovení základu daně bude rozdílné. Základ daně a záloha na daň u pana S. bude stanovena dle následujících pravidel. Plátce daně neboli zaměstnavatel má povinnost vypočítat zálohu na daň v České republice dle zákona o daních z příjmů. V případě zaměstnance pana S. bude zaměstnavatel srážet zálohu na daň z příjmů z části mzdy, která vychází z jeho pracovní činnosti na území České republiky (ASPI 2020). Zaměstnavatel bude odvádět zálohy na daň z příjmů za svého zaměstnance na základě pracovních dnů v České republice, které doloží jeho docházkou, pracovním či cestovním kalendářem (Portál.POHODA 2018). V následující tabulce 9 je naznačen výpočet čisté mzdy zaměstnance S.

Tabulka 9: Výpočet čisté mzdy

	zaměstnanec S. občan Slovenska
Hrubá mzda	37 696,-
Základ daně	15 100,- (37 696 · 0,4 = 15 078)
Záloha na daň	2 265,- (15 100 · 0,15)
Daňové slevy	
- na poplatníka	2 570,-
Slevy na dani celkem	2 570,-
Záloha na daň po slevách	0,-
Sociální a zdravotní pojištění	5 052,-
Čistá mzda	32 644,-

Zdroj: vlastní zpracování

Pan S. pracuje na území České republiky 40 % svých pracovních dnů a na Slovensku na tzv. home office odpracuje zbylých 60 % své pracovní doby. Daňová povinnost v České republice je vztahována k 40 % z hrubé mzdy, a tedy zaokrouhlený základ daně pana S. je ve výši 15 100 Kč. Záloha na daň z příjmů je vypočtena jako součin 15% sazby daně a základu daně a je ve výši 2 265 Kč.

Pan S. má příjmy pouze z České republiky, je zároveň daňovým rezidentem Slovenska – tedy EU a podepsal u českého zaměstnavatele tzv. prohlášení poplatníka. Pan S. uplatní pouze slevu poplatníka ve výši 2 570 Kč. Zaměstnavatel strhne zaměstnanci měsíční zálohy ve výši 0 Kč. Sociální a zdravotní pojištění je ve výši 5 052 Kč, avšak povinnosti vůči sociálnímu a zdravotnímu pojištění jsou přiblíženy na jiném místě této práce. Pan S. získá čistou měsíční mzdu ve výši 32 644 Kč.

Sociální a zdravotní pojištění je ve vztahu k občanovi Slovenska upraveno koordináčními nařízenými. Na pana S. nelze uplatnit pravidlo „lex loci laboris“ neboť svoji pracovní činnost vykonává ve dvou státech Evropské unie zároveň. Pan S. vykonává svou činnost ze 40 % v České republice (2 dny) a z 60 % na

Slovensku (3 dny). Proto zaměstnavatel v případě pana S. uplatní pravidlo, které říká, že pokud pracovník vykonává svoji práci na území dvou či více členských států zároveň, pojištění mu plyne ze systému sociálního zabezpečení ve státě, na jehož území má své bydliště a zároveň pokud v tomto státě vykonává podstatnou část své činnosti, která je ve výši 25 % pracovní doby či mzdy (Euroskop 2023b). Na občana S. jsou vztahovány předpisy slovenského státu a v následující tabulce 10 je naznačen výpočet sociálního a zdravotního pojištění dle slovenské legislativy.

Tabulka 10: SaZ pojištění

zaměstnanec S. občan Slovenska	
Vyměřovací základ	37 696 Kč
Zdravotní pojištění	
Zaměstnanec	1 508 Kč
Zaměstnavatel	3 770 Kč
Σ Zdravotní pojištění	5 278 Kč
Zdravotní pojištění v EUR	220 EUR
Sociální pojištění	
Zaměstnanec	3 544 Kč
Zaměstnavatel	9 500 Kč
Σ Sociální pojištění	13 044 Kč
Sociální pojištění v EUR	544 EUR

Zdroj: vlastní zpracování

Sazby zdravotního pojištění jsou na Slovensku ve výši 4 % a 10 %. Kdy 4 % (1 508 Kč) z vyměřovacího základu, tedy hrubé mzdy jsou vztahovány k zaměstnanci. Zaměstnavatel odvádí ze zaměstnancova vyměřovacího základu 10 % (3 770 Kč) (VSZP 2023). Sazby sociálního pojištění na Slovensku jsou také odlišné oproti sazbám uplatňovaným v České republice. Zaměstnanec na Slovensku odvádí sociální pojištění ve výši 9,4 %, kde:

- 1,4 % tvoří nemocenské pojištění,
- 4 % jsou vztahována ke starobnímu pojištění,
- 3 % jsou odváděny na invalidní pojištění,
- 1 % na pojištění v nezaměstnanosti.

Ke slovenskému zaměstnavateli je vztahováno sociální pojištění v celkové výši 25,2 %, které je sestaveno z různých druhů:

- 1,4 % tvoří nemocenské pojištění,
- 14 % je vztahováno ke starobnímu pojištění,
- 3 % jsou odváděny na invalidní pojištění,
- 1 % je spojováno s pojištěním v nezaměstnanosti,
- 0,25 % je vázáno ke garančnímu pojištění,
- 0,8 % tvoří úrazové pojištění,
- 4,75 % je odváděno na rezervní fond solidarity (Sociálna poisťovňa 2023).

Sociální pojištění za zaměstnance bude odvedeno ve výši 3 544 Kč a za zaměstnavatele 9 500 Kč. Na zaměstnance S. jsou vztahovány slovenské předpisy, a tak povinností českého zaměstnavatele je přihlásit se k sociálnímu a zdravotnímu pojištění na Slovensku. Povinností pana S. je požádat na Slovensku o formulář A1, který je vydáván Sociálnou poisťovňou. Tento formulář je pro českého zaměstnavatele významný, neboť slouží jako důkaz pro případné kontroly ze strany Okresní správy sociálního zabezpečení nebo zdravotní pojišťovny, že pojištění za zaměstnance je odváděno do sociálního systému na Slovensku a zaměstnavatelovou povinností není odvádět ho i v České republice (DU 2023, Podnikajte 2020)

Pro odvody pojistného slovenským institucím je nutné znát tzv. IBAN, který představuje číslo účtu v mezinárodním formátu. Sociální a zdravotní pojištění je nutné přepočítat ke slovenské měně, kterou je Euro. K přepočtu je využíván kurz, který vyhláší Česká národní banka a to vždy k poslednímu dni kalendářního měsíce ke kterému se pojistné odvádí (DU 2023). Pro výpočty v této práci je předpokládán kurz 24 CZK/EUR. Na základě tohoto kurzu odvede zaměstnavatel sociální pojištění ve výši 544 EUR a zdravotní pojištění ve výši 220 EUR institucím sociálního zabezpečení na Slovensku.

Pan S. je slovenským daňovým rezidentem, neboť má na Slovensku trvalý pobyt a také se na jeho území zdržuje více než 183 dní v roce. Povinností rezidenta Slovenska dle příslušné daňové legislativy je zdanit veškeré příjmy zahrnující příjmy ze Slovenska, ale i ze zahraničí. Daňové přiznání za rok 2022 má povinnost podat poplatník, jehož celkové zdanitelné příjmy dosáhly v roce 2022 částku 2 289,63 EUR a daňové přiznání za rok 2022 je nutné podat do 31. března 2023 (Finančná správa 2023a).

Na Slovensku existují dva typy daňového přiznání. Pokud má rezident Slovenska příjmy pouze ze závislé činnosti, neboli zaměstnání, od českého či zahraničního zaměstnavatele podává přiznání k dani typu A. Tento typ daňového přiznání podá na Slovensku zaměstnanec S. Druhý typ daňového přiznání, tedy typ B, by zaměstnanec S. podal tehdy, pokud by měl více druhů příjmů z různých činností (Finančná správa 2023a).

Pokud slovenský daňový rezident pobírá příjmy ze zaměstnávání ze zahraničí, není jeho pravomocí vybrat si stát, ve kterém bude zdaňovat své příjmy. Pokud zaměstnanec vykonává pracovní činnost ve smluvním státě, řídí se smlouvami o zamezení dvojího zdanění, které stanoví, jaký stát má právo na zdanění těchto příjmů. Příjem ze zaměstnání je dle smlouvy zdaněn ve státě, kde je závislá činnost vykonávána, avšak daňový rezident Slovenska má povinnost uvést tento příjem i v daňovém přiznání podávaném na Slovensku. K tomuto příjmu se uplatní metody zamezující dvojímu zdanění, buď metoda vynětí či metoda zápočtu dle příslušné smlouvy. K příjmům ze závislé činnosti, jež pocházejí ze smluvního státu, je možné využít výjimku, a tedy využít metodu vynětí i přesto, že ve smlouvách je uvedena metoda zápočtu, a to za předpokladu, že příjmy ze závislé činnosti byly v zahraničí zdaněny a zároveň je tato metoda pro poplatníka výhodnější (Finančná správa 2023b).

Pan S. pobírá mzdu v českých korunách, avšak pro podání daňového přiznání na Slovensku je nutné příjmy z České republiky přepočítat na Eura, tedy měnu Slovenské republiky. Pan S. má čtyři možnosti, na základě kterých přepočítá své příjmy z České republiky. První možností je přepočítat příjmy na základě průměrného kurzu za kalendářní měsíc, ve kterém poplatník příjem získal. Druhá možnost říká, že poplatník využije kurz, který je platný v den, ve kterém byl příjem v cizí měně

připsán bankou na účet. Třetí možnost využívá průměrný kurz za zdaňovací období, ve kterém je podáváno daňové přiznání. A čtvrtá možnost využívá průměr z průměrných měsíčních kurzů za kalendářní měsíce, za které poplatník podává daňové přiznání a ve kterých obdržel příjmy (Finančná správa 2023b).

Celosvětové příjmy pana S. jsou ve výši 452 352 Kč a pro převod české koruny na Eura je využíván kurz 24 CZK/EUR. V České republice je zdaněno 40 % z ročních mezd pana S. a na tyto příjmy se uplatní smlouva o zamezení dvojího zdanění, která je uzavřená mezi Českou a Slovenskou republikou (MFČR 2023). Zaměstnanec S. zdaní na Slovensku příjmy, které jsou ve výši 60 % z jeho roční mzdy, tedy 11 309 EUR. V následující tabulce 11 je zobrazen přehled celosvětových příjmů Slovenského zaměstnance.

Tabulka 11: Celosvětové příjmy občana Slovenska

	v CZK	v EUR
Součet celosvětových příjmů	452 352,-	18 848,-
Příjmy, které jsou zdaněny v ČR	180 941,-	7 539,-
Příjmy, na které budou uplatněny SZDZ	180 941,-	7 539,-
Příjmy, které jsou zdaněny na Slovensku	271 411,-	11 309,-
Daňová povinnost na Slovensku	51 568,-	2 149,-

Zdroj: vlastní zpracování

Slovenská legislativa rozlišuje dvě sazby daně z příjmů, kde první je ve výši 19 % a je vztahována k základu daně do 41 445,46 EUR, neboli do 176,8 násobku životního minima. Druhá sazba, která je o 6 procentních bodů vyšší je vázána na základ daně vyšší než 41 445,46 EUR (Finančná správa 2023c). Pan S. zdaní své příjmy na Slovensku nižší sazbou daně, která je ve výši 19 %, neboť bude zdaňovat příjem ve výši 11 309 EUR. Daňová povinnost zaměstnance S. bude ve výši 2 149 EUR či 51 568 Kč, avšak při výpočtu je abstrahováno od slev na dani či daňového zvýhodnění.

5.3 Daňový nerezident – občan Ukrajiny

Pro občany Ukrajiny platí stejné podmínky, jako pro zaměstnávání zaměstnanců z tzv. třetích zemí, neboť Ukrajina není prozatím součástí Evropské unie. Avšak v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny jsou občanům Ukrajiny vydávána víza dočasné ochrany, která jsou nástrojem EU, jež se využívají při velkém přílivu osob a poskytují okamžitou a kolektivní ochranu. Zpočátku byl mechanismus dočasné ochrany zaveden na jeden rok, avšak došlo k jeho prodloužení do 4. března 2024. Tyto víza umožňují Ukrajincům volný vstup na trh práce České republiky, a tedy podmínky zaměstnání jsou obdobné, jako mají občané České republiky (Rada EU a Evropská rada 2023).

Paní U. je v České republice na základě víza dočasné ochrany, a proto má volný vstup na trh práce v České republice. Aby zaměstnavatel mohl provést správný výpočet daňové povinnosti, je nutné u zaměstnankyně z Ukrajiny stanovit daňový domicil. Určení daňového rezidenství případně nerezidenství v případě paní U. je nejednoznačné. Ukrajinská zaměstnankyně má pobyt i svoji rodinu v obou zemích.

Dle české daňové legislativy splňuje paní U. obě podmínky daňového rezidenství, neboť na území České republiky se zdržuje déle než 183 dní v roce, čímž naplňuje podmínku obvyklého pobytu. V České republice má tato zaměstnankyně i bydliště v pronajatém bytě. Paní U. je dle českých daňových zákonů českým daňovým rezidentem. Kromě toho je také nutné posoudit rezidentství pracovnice dle ukrajinské legislativy. Ta stanovuje rezidentem osobu, která má na Ukrajině své bydliště. Paní U. splňuje také podmínku daňového rezidenství na Ukrajině, neboť tam má trvalé bydliště ve svém domě a do května se také na území Ukrajiny fyzicky vyskytovala (Worldwide Tax Summaries 2023a).

Paní U. je daňovou rezidentkou obou zemí, a proto je nutné přihlídnout ke smlouvě o zamezení dvojího zdanění, která je uzavřena mezi Českou republikou a Ukrajinou. V této smlouvě je stanoveno několik podmínek, které pomohou stanovit daňový domicil pracovnice. První podmínka říká, že osoba je rezidentem smluvního státu, ke kterému má užší osobní a hospodářské vztahy, neboli kde je jeho středisko životních zájmů (Zákony pro lidi 2015).

Paní U. přijela do České republiky, aby sebe i své děti ukryla před válkou a v České republice bydlí v dočasně pronajatém bytě. Po skončení války má v plánu se vrátit na Ukrajinu. Na Ukrajině má tato zaměstnankyně svého manžela a rodiče a také tam vlastní dům a do května také na Ukrajině pracovala.

Zaměstnavatel nedokáže s jistotou stanovit daňovou rezidenci paní U., a proto si od ní vyžádá Potvrzení o daňovém domicilu, které vydává finanční úřad. Z tohoto potvrzení vyplývá, že užší osobní a hospodářské vztahy má paní U. na Ukrajině, a proto zaměstnavatel považuje paní U. za českou daňovou nerezidentku. Výpočet čisté mzdy ve vztahu k daňovému rezidentovi Ukrajiny je zobrazen v následující tabulce 12.

Tabulka 12: Výpočet čisté mzdy

	zaměstnankyně U. občanka Ukrajiny
Hrubá mzda	27 269,-
Základ daně	27 300,-
Záloha na daň	4 095,- (27 300 · 0,15)
Daňové slevy	
- na poplatníka	2 570,-
Slevy na dani celkem	2 570,-
Záloha na daň po slevách	1 525,-
Sociální a zdravotní pojištění	3 001,-
Čistá mzda	22 743,-

Zdroj: vlastní zpracování

Paní U. je českou daňovou nerezidentkou, ale je považována za rezidentku Ukrajiny, tedy rezidentku tzv. třetí země. Výpočet čisté mzdy paní U. probíhá v následujících krocích. Základ daně, který představuje hrubou mzdu zaokrouhlenou na celé koruny nahoru, je ve výši 27 300 Kč. Následně je vypočtena záloha na daň jako součin 15% sazby daně a základu daně.

Zálohu na daň (4 095 Kč) je možné snížit o slevy na dani. Paní U. jako daňová rezidentka tzv. třetí země smí uplatnit pouze slevu na poplatníka a případně studenta. Zaměstnankyně podepsala u svého zaměstnavatele tzv. prohlášení poplatníka, a uplatní pouze slevu na poplatníka ve výši 2 570 Kč a její záloha na daň po slevách je ve výši 1 525 Kč. V případě daňové rezidentky Ukrajiny nelze uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované děti i přesto, že s nimi žije ve společně hospodařící domácnosti (Finanční správa 2023b). Z čisté mzdy je dále odečteno sociální a zdravotní pojištění ve výši 3 001 Kč a tento výpočet je přiblížen dále v této práci. Čistá mzda, kterou paní U. získá na výplatní pásce, je ve výši 22 743 Kč.

Při výpočtu sociálního zabezpečení nelze vycházet z koordinačních nařízení, neboť Ukrajina se řadí do tzv. třetích zemí. V případě občana z Ukrajiny je nutné přihlídnout ke smlouvě, již má Česká republika uzavřenou s Ukrajinou o sociálním zabezpečení. V této smlouvě je stanoveno, že na pracovníky jsou vztahovány právní předpisy té smluvní strany, kde vykonává pracovní činnosti (MPSV 2020f). V následující tabulce 13 je zobrazen výpočet sociálního a zdravotního pojištění z pohledu zaměstnance a zaměstnavatele.

Tabulka 13: SaZ pojištění

zaměstnankyně U. občanka Ukrajiny	
Vyměřovací základ	27 269,-
Zdravotní pojištění	
Zaměstnanec	1 228,-
Zaměstnavatel	2 455,-
Σ Zdravotní pojištění	3 683,-
Sociální pojištění	
Zaměstnanec	1 773,-
Zaměstnavatel	6 763,-
Σ Sociální pojištění	8 536,-

Zdroj: vlastní zpracování

Vyměřovací základ paní U. je její hrubá mzda, tedy 27 269 Kč. Zaměstnankyně podléhá českým právním předpisům, a proto zaměstnavatel bude odvádět za sebe 2 455 Kč (9 % z 27 269) v rámci zdravotního pojištění a 6 763 Kč (24,8 % z 27 269) vůči správě sociálního zabezpečení. Zaměstnankyni je z její hrubé mzdy strženo celkem 3 001 Kč, kde 1 773 Kč je odvedeno správě sociálního zabezpečení, což je 6,5 % z hrubé mzdy a 1 228 Kč je odvedeno příslušné zdravotní pojišťovně, tedy 4,5 % z hrubé mzdy. Povinností zaměstnavatele je odvádět sociální a zdravotní pojištění za sebe, ale i za svého zaměstnance každý kalendářní měsíc správě sociálního zabezpečení a zdravotním pojišťovnám. Za zaměstnankyni U. zaměstnavatel celkem odvede 12 219 Kč.

Zaměstnankyně může požádat svého zaměstnavatele o provedení ročního zúčtování záloh za rok 2022 do 15. února 2023. Zaměstnavatel, tedy plátce daně do ročního zúčtování zahrnuje pouze příjmy ze zdrojů v České republice a u zaměstnankyně paní U. uplatní pouze slevu na poplatníka v plné výši, která je 30 840 Kč (Finanční správa 2023c).

Sazba daně z příjmů je dle ukrajinské legislativy ve výši 18 %. Od srpna roku 2014 platí na Ukrajině dočasná vojenská daň, která je ve výši 1,5 % a je vztahována k příjmům daňových rezidentů i nerezidentů. Tato daň byla zavedena, aby mohly být reformovány vojenské síly na Ukrajině. Zaměstnanci na Ukrajině zdaňují své příjmy 19,5 % (Worldwide Tax Summaries 2023b). V následující tabulce 14 jsou zobrazeny celosvětové příjmy paní U.

Tabulka 14: Celosvětové příjmy občana Ukrajiny

	v CZK	UAH
Součet celosvětových příjmů	206 024,-	346 120,-
Příjmy, které jsou zdaněny v ČR	163 614,-	274 872,-
Příjmy, na které budou uplatněny SZDZ	163 614,-	274 872,-
Příjmy, které jsou zdaněny na Ukrajině	42 410,-	72 249,-
Daňová povinnost na Ukrajině	8 270,-	13 894,-

Zdroj: vlastní zpracování

Tato zaměstnankyně pracovala do května na Ukrajině, kde si každý měsíc vydělala průměrně 14 250 UAH, což při kurzu 1,68 UAH/CZK odpovídá 8 482 Kč. V České

republice odpracovala paní U. v roce 2022 celkem 6 měsíců a její hrubý měsíční příjem činil 27 269 Kč za měsíc.

Součet celosvětových příjmů paní U. je 206 024 Kč, které má povinnost uvést v daňovém priznání na Ukrajině. Česká republika má s Ukrajinou uzavřenou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, která bude uplatněna na příjem z České republiky (MFČR 2023). Paní U. má tedy povinnost na Ukrajině zdanit pouze příjem za 5 měsíců, který je ve výši 72 249 UAH. Při výpočtu daňové povinnosti je uplatněna sazba daně ve výši 19,5 %. Daňová povinnost vztažena k Ukrajině je ve výši 13 894 UAH, což odpovídá 8 270 Kč, avšak při výpočtu je abstrahováno od daňových slev včetně odčitatelných položek.

5.4 Shrnutí

Při zaměstnávání cizího státního příslušníka je prvotní zaměstnancovou povinností správně stanovit, zda je zaměstnanec ve vztahu k České republice daňovým rezidentem či nerezidentem. Kvalifikované posouzení daňového rezidentství má významný vliv na výpočet daňové povinnosti a souvisejících záloh. Zaměstnavatel posuzuje daňové rezidenství cizince ve vztahu k zákonu o daních z příjmů a dle smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které má Česká republika uzavřené s jednotlivými státy. Při stanovování daňového rezidentství je vycházeno ze sociálně-ekonomické situace zaměstnance (Verlag Dashöfer 2021). V následující tabulce 15 jsou shrnuty podstatné teze případové studie.

Tabulka 15: Shrnutí

Státní občanství	Polské	Slovenské	Ukrajinské
Český daňový rezident			
Daňový rezident EU, EHP a Švýcarska	X	X	
Daňový rezident tzv. třetí země			X
Podepsané tzv. prohlášení k dani	X	X	X
90 % příjmů z České republiky	X		
Uplatnění slevy na poplatníka	X	X	X
Uplatnění slevy na vyživované děti	X		
Země zdaňování celosvětových příjmů	Polsko	Slovensko	Ukrajina
Předpisy pro sociální a zdravotní pojištění	Koordinační nařízení	Koordinační nařízení	Smlouva mezi ČR a Ukrajinou o sociálním zabezpečení

Zdroj: vlastní zpracování

Povinností zaměstnavatelů je ve vztahu k daňovým rezidentům i nerezidentům vypočítávat základ daně. Zaměstnavatelé dále sráží zálohy na daň z příjmů při zaměstnávání dle § 6, které následně odvádí příslušnému správci daně. Pokud zaměstnanci splní podmínek, zaměstnavatelovou povinností je provést roční zúčtování záloh na daň z příjmů fyzických osob. Kromě výše zmíněného zaměstnavatelé vedou mzdové listy včetně další evidence, které se mzdami souvisí.

Zákon o daních z příjmu také upravuje odlišnosti, které vznikají v souvislosti se zdaňováním příjmů daňových nerezidentů. Kupříkladu uplatnění slev je ovlivňováno zemí daňového rezidenství, neboť pro daňové rezidenty z EU, EHP a Švýcarska jsou v České republice výhodnější podmínky, neboť EU podporuje volný pohyb v rámci zemí EU (Verlag Dashöfer 2022).

K daňovým rezidentům z České republiky je vztahována tzv. neomezená daňová povinnost, což znamená, že v České republice zdaní své celosvětové příjmy. Naopak daňoví nerezidenti České republiky zdanění v České republice pouze příjmy,

jež jsou taxativně vymezeny v § 22 ZDP avšak v návaznosti na příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění (Verlag Dashöfer 2021).

Český daňový nerezident uplatní na základě podepsaného tzv. prohlášení poplatníka základní měsíční slevu na poplatníka ve výši 2 570 Kč. Slevy na vyživované děti smí uplatnit za předpokladu, že žije s dětmi ve společně hospodařící domácnosti. Daňový nerezident České republiky, ale rezident EU, EHP a Švýcarska uplatní vždy slevu na poplatníka na základě podepsaného tzv. prohlášení poplatníka. Další slevu, kupříkladu na vyživované děti uplatní za předpokladu, že jeho příjmy z České republiky tvoří 90 % jeho světových příjmů. Při splnění této podmínky lze uplatnit slevu na vyživované děti avšak pouze v daňovém přiznání, kdy je oprávněnost jejich uplatnění posouzena správcem daně. U daňových rezidentů z tzv. třetích zemí lze uplatnit pouze slevu na poplatníka a to při podepsaném tzv. prohlášení poplatníka. I když občan tzv. třetí země splní podmínku 90 % veškerých příjmů z České republiky, daňové zvýhodnění na vyživované děti neuplatní (Verlag Dashöfer 2022).

Další podstatnou součástí zaměstnávání cizinců je také výpočet sociálního zabezpečení. Na zaměstnance – cizince, kteří jsou ze zemí EU, EHP a Švýcarska jsou vztahována koordinální nařízení, které problematiku sociálního zabezpečení upravují na úrovni Evropské Unie. Na cizince z tzv. třetích zemí jsou vztahovány smlouvy o sociálním zabezpečení uzavřené mezi jednotlivými státy.

Závěr

Diplomová práce byla zaměřena na daňové aspekty související se zaměstnáváním cizích státních příslušníků na území České republiky. Cílem práce bylo analyzovat nejdůležitější aspekty, jež souvisejí se zaměstnáváním cizinců ze zemí EU, EHP a Švýcarska a tzv. třetích zemích.

K pohybu obyvatel přes hranice států docházelo již v minulosti, avšak v souvislosti s válečným konfliktem mezi Ruskou federací a Ukrajinou je možné pozorovat největší migraci od druhé světové války. Narůstající počet cizinců v České republice potvrzuje také analýza dat z Českého statistického úřadu. Počet cizinců v České republice každoročně roste a válka tento trend ještě umocnila. Cizinci obsazují český trh práce a jejich zaměstnání přináší zaměstnavatelům složitější byrokracii.

V teoretické části této diplomové práce byla nejprve představena problematika cizinců v prostředí Evropy a České republiky. Byl zde popsán historický vývoj migrace včetně aktuálních dat související s počtem cizích státních příslušníků. Druhá kapitola analyzovala významnou legislativu vztahující se k zaměstnávání cizinců v České republice. Podstatnou pasáží této kapitoly bylo stanovení daňového rezidentství dle tuzemské legislativy či smluv o zamezení dvojího zdanění. Následující kapitola shrnuje informace o formách zaměstnávání cizinců. Další kapitola byla zaměřena na daň z příjmu a povinné odvody na sociální a zdravotní pojištění zaměstnanců cizinců.

Poznatky získané v teoretické části byly aplikovány při tvorbě modelové studie, jež se zaměřuje na odvodové povinnosti vybraných pracovníků ze zemí EU, EHP a Švýcarska a tzv. třetích zemí. Národnosti jednotlivých pracovníků byly zvoleny na základě jejich zastoupení ve struktuře obyvatel České republiky, kde nejvíce cizinců je z Polska, Slovenska a Ukrajiny. U každého zaměstnance bylo nejprve stanoveno daňové rezidentství dle tuzemské legislativy či smluv o zamezení dvojího zdanění. Další podstatnou částí bylo stanovení příslušnosti k právním předpisům, které upravují sociální zabezpečení. Sociální zabezpečení je v zemích Evropské unie upraveno koordináčními nařízeními či bilaterálními smlouvami, avšak při zaměstnání cizinců z tzv. třetích zemí je nutné nahlédnout do jednotlivých smluv, jež jsou mezi státy uzavřeny.

Všichni tři zaměstnanci vystupují v modelové studii jako čeští daňoví nerezidenti, neboť právě k nim jsou vztahovány odlišné podmínky při výpočtu daňových povinností oproti českým daňovým rezidentům, tedy občanům z České republiky. Po určení daňového rezidenství a příslušnosti k právním předpisům pro sociální zabezpečení byla vypočtena čistá mzda jednotlivých pracovníků. U každého zaměstnance bylo také vyřešeno roční zúčtování celosvětových příjmů, neboť k zemi daňového rezidentství je zaměstnanci vztahována neomezená daňová povinnost, která mu ukládá závazek zdanit veškeré příjmy v domovské zemi dle jejich daňové legislativy. Avšak země mezi sebou uzavírají smlouvy o zamezení dvojího zdanění, které určují několik metod, které brání, aby byl jeden příjem zdaněn dvakrát či vícekrát.

V rámci zemí Evropské unie je zajištěn volný pohyb pracovních sil. Evropská unie usiluje o to, aby zaměstnanci měli ve všech členských státech obdobné pracovní podmínky, které zajišťuje Evropská unie prostřednictvím nařízení, které jsou povinny jednotlivé země implementovat. K zaměstnancům z tzv. třetích zemí jsou vztahovány přísnější podmínky pro zaměstnání, ale i pro následné zdanění příjmů či možnosti uplatnit daňové slevy. Souhrnně lze konstatovat, že být zaměstnán v České republice je výhodnější pro občany z členských států EU, EHP a Švýcarska oproti zaměstnaným z tzv. třetích zemí.

Diplomová práce se zabývala nejednoduchou problematikou zaměstnávání cizinců, která není v České republice prozatím dobře známa, avšak dá se očekávat, že počet cizinců zaměstnaných v České republice v následujících letech poroste a zaměstnavatelé budou muset být lépe seznámeni s příslušnou legislativou. Související legislativa nezahrnuje pouze tuzemské právní předpisy, ale také mezinárodní legislativu, kupříkladu smlouvy o zamezení dvojího zdanění, koordinační nařízení či bilaterální smlouvy.

Seznam použité literatury

- Accace, 2023. *Minimální, průměrná a zaručená mzda pro rok 2023* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://accace.cz/minimalni-prumerna-a-zarucena-mzda/>
- ASPI, 2020. *Práce zaměstnanců českých subjektů v zahraničí a povinnost zaměstnavatele srážet zálohy na daň z příjmů v České republice* [online]. [cit. 2023-04-12]. Dostupné z: https://www.aspi.cz/products/lawText/7/282725/1/2#c_2003
- BONDAREVA DUBNOVÁ, Ivana 2022. *Proč potřebujeme v Česku cizince? Jejich práce pomáhá platit naše důchody* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: https://www.mesec.cz/clanky/proc-potrebuje-v-cesku-cizince-jejich-prace-pomaha-platit-nase-duchody/?utm_source=selfpromo&utm_medium=direct&utm_campaign=contentLinkB
- Cizinci, 2020. *Data o cizincích v ČR: 2020* [online]. [cit. 2022-11-17]. Dostupné z: <https://eosc-portal.eu/policy/EU-Countries>
- CSSZ, 2023a. *Mezinárodní smlouvy* [online]. [cit. 2023-02-10]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/mezinarodni-smlouvy>
- CSSZ, 2023b. *Mezinárodní smlouvy* [online]. [cit. 2023-02-10]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/soubezny-vykon-cinnosti>
- CSSZ, 2023c. *Určení státu pojištění* [online]. [cit. 2023-03-25]. Dostupné z: <https://www.cssz.cz/urceni-statu-pojisteni-mezinarodni-smlouvy>
- ČIŽINSKÝ, Pavel, Eva ČECH VALENTOVÁ, Pavla HRADEČNÁ, Klára HOLÍKOVÁ, Marie JELÍNKOVÁ, Martin ROZUMEK a Pavla ROZUMKOVÁ, 2014. *Zahraniční zaměstnanci na trhu práce v ČR a ve vybraných zemích EU*. Praha: Simi. ISBN 978-80-260-7201-0.
- ČSÚ, 2021a. *Vybraná státní občanství cizinců podle regionu soudržnosti, kraje a okresu v letech 2004 - 2021 (k 31. 12.)* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/11292/27320905/c01R06_2021.xlsx/3e4117b7-9d1b-4190-90af-2eedff319402?version=1.0

- ČSÚ, 2021b. *Život cizinců v ČR 2021* [online]. Český statistický úřad [cit. 2023-04-28]. ISBN 978-80-250-3176-6. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/142303958/29002621.pdf/118e8383-5088-4e32-b777-e1706a636225?version=1.3>
- ČSÚ, 2021c. *Hrubá měsíční mzda podle státního občanství v roce 2021* [online]. [cit. 2023-04-15]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/10180/165384708/290027220319.pdf/599b1556-7309-4712-82fd-887e0fde81f3?version=1.1>
- ČSÚ, 2022a. *Podíl cizinců na obyvatelstvu ve vybraných evropských státech* [online]. [cit. 2022-12-20]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/cizinci/1-ciz_zahranici
- ČSÚ, 2022b. *Počet cizinců v ČR 2022* [online]. [cit. 2022-12-08]. Dostupné z: https://www.czso.cz/documents/11292/27320905/c01R02_202212.xlsx/3778730b-d4ec-47be-8153-72db0dffaf80?version=1.0
- DANĚK, Matěj, Magdaléna VYŠKOVSKÁ a Jaroslava FOJTÍKOVÁ, 2018. *Zaměstnávání cizinců na území České republiky*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7554-148-2.
- DAUC, 2023. *102/2012 Sb.m.s. o sjednání Smlouvy mezi Českou republikou a Polskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu* [online]. [cit. 2023-04-12]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/predpisy/2626/102-2012-sb-m-s>
- DU, 2023. *Zaměstnání občana EU - placení povinného zahraničního pojištění* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/zamestnani-obcana-eu-placeni-povinneho-zahranicniho-pojisteni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ElbwbxjXlw96S6gbZeCs7cwnUIF2BSLUXQ/>
- EOSC, 2022. *EU+ Countries* [online]. [cit. 2022-12-30]. Dostupné z: <https://eosc-portal.eu/policy/EU-Countries>
- E-pity, 2023a. *PIT 36 / PIT-36S w sezonie 2022/2023 – instrukcja* [online]. [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.e-pity.pl/pit-36/>
- E-pity, 2023b. *PIT-36 Załącznik PIT/ZG* [online]. [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.e-pity.pl/pit-36/zalacznik-pit-zg/>

- EUR-Lex. 2022. *Koordinace systémů sociálního zabezpečení* [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/CS/legal-content/summary/coordination-of-social-security-systems.html>
- Euronews, 2023. *EU Blue Cards: Are you eligible for this work permit and how can you apply?* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://www.euronews.com/travel/2023/02/16/eu-blue-cards-are-you-eligible-for-this-work-permit-and-how-can-you-apply>
- Europa, 2022. *Rovné zacházení v zaměstnání* [online]. [cit. 2023-03-08]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/work-abroad/equal-treatment-with-nationals/index_cs.htm
- Europa, 2023. *Sociální zabezpečení v zahraničí* [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/unemployment-and-benefits/country-coverage/index_cs.htm#shortcut-0
- European Commission, 2023. *Electronic Exchange of Social Security Information (EESSI)* [online]. [cit. 2023-03-12]. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1544&langId=en>
- European Union, 2023. *Facts and figures on life in the European* [online]. [cit. 2023-01-10]. Dostupné z: https://european-union.europa.eu/principles-countries-history/key-facts-and-figures/life-eu_en
- Euroskop, 2023a. *Členské státy* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://euroskop.cz/evropska-unie/clenske-staty/jednotlive-staty/>
- Euroskop, 2023b. *Sociální pojištění migrujících osob* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://euroskop.cz/ja-a-eu/pojisteni/socialni-pojisteni-migrujicich-osob/>
- Eurostat, 2022a. *Regions in Europe 2022 interactive edition* [online]. [cit. 2022-12-14]. ISBN 978-92-76-55213-0. Dostupné z: <https://ec.europa.eu/eurostat/cache/digpub/regions/#population-change>
- Eurostat, 2022b. *Migration and migrant population statistics* [online]. [cit. 2022-12-17]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Migration_and_migrant_population_statistics&oldid=584068#Migration_flows:_Immigration_to_the_EU_was_2.3_million_in_2021

- Evropský parlament, 2022. *Volný pohyb pracovníků* [online]. [cit. 2023-04-10].
Dostupné z: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/41/volny-pohyb-pracovniku>
- Finančná správa, 2023a. *Všeobecné informácie o dani z príjmov* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/obcania/dane/dan-z-prijmov/informovanie-dan-prijem#KdePodatDP>
- Finančná správa, 2023b. *Občania SR v zahraničí* [online]. [cit. 2023-04-10].
Dostupné z: <https://www.financnasprava.sk/sk/obcania/dane/dan-z-prijmov/obcania-sr-v-zahranici#PrepocetZahranicnejMenyNaEur>
- Finančná správa, 2023c. *Sadzba dane za rok 2023* [online]. [cit. 2023-04-10].
Dostupné z: <https://podpora.financnasprava.sk/938857-Sadzba-dane-za-rok-2023>
- Finanční správa, 2023a. *Obecné informace* [online]. [cit. 2023-03-24]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/fyzicke-osoby/obecne-informace>
- Finanční správa, 2023b. *Daňový nerezident ČR / Податковий нерезидент ЧР* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/informace-valka-na-ukrajine/informace-k-danovym-pravum-a/3-danovy-nerезидент-cr>
- Finanční správa, 2023c. *Informace pro zaměstnance / Інформація для працівників* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/informace-valka-na-ukrajine/informace-k-danovym-pravum-a/4-informace-pro-zamestnance>
- GARCÉS-MASCAREÑAS, Blanca and Rinus PENNINX, 2015. *Integration Processes and Policies in Europe Contexts, Levels and Actors*. Springer Cham. ISBN 978-3-319-21674-4.
- GEDDES, Andrew, Leila HADJ ABDU and Leiza BRUMAT, 2020. *Migration and Mobility in the European Union*. London: Red Globe Press. ISBN 978-1-352-00983-5.
- GOV, 2023. *Dohody o zamezení dvojího zdanění* [online]. [cit. 2023-04-01].
Dostupné z: <https://portal.gov.cz/informace/double-taxation-agreements-INF-297>

- HOPE, Kerin, 2018. *Bulgaria battles to stop its brain drain* [online]. [cit. 2023-01-18].
Dostupné z: <https://www.ft.com/content/51f1bd86-d6cc-11e7-ae3e-563c04c5339a>
- CHLUDILOVÁ Iva, 2003. *Cizinci v České republice* [online]. [cit. 2022-10-08].
Dostupné z: <https://cvvm.soc.cas.cz/cz/cvvm/casopis-nase-spolecnost/prehled-clanku/49-2003-1-2/578-cizinci-v-eske-republice>
- IRS Czech, 2023. *První přihlášení cizince ke zdravotnímu pojištění* [online]. [cit. 2023-02-10]. Dostupné z: <https://irsczech.com/prvni-prihlaseni-cizince-ke-zdravotnimu-pojisteni>
- KAPOUN, Radek, 2012. *Aktuální průvodce problematikou nelegálního zaměstnávání pro podnikatele*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-755-3.
- KATSAROVA, Ivana, 2022. *RUSSIA 'S WAR ON UKRAINE: UKRAINIAN STUDENTS IN THE EU* [online]. [cit. 2023-01-18]. Dostupné z: https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/ATAG/2022/729318/EPRS_ATA%282022%29729318_EN.pdf
- KOUDELKA, Michal, 2018. *Zdravotní a sociální pojištění cizinců* [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/mzdy-a-prace/zdravotni-a-socialni-pojisteni-cizincu/>
- MARKOVÁ, Hana, 2023. *Daňové zákony 2023: úplná znění platná k 1.1.2023*. 34. vyd. Praha: Grada. ISBN 978-80-271-0023-1.
- MFČR, 2023. *Přehled platných smluv* [online]. [cit. 2023-05-02]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/dvoji-zdaneni/prehled-platnych-smluv>
- Migration Data Portal, 2021. *Migration data in Europe* [online]. [cit. 2022-12-10].
Dostupné z: <https://www.migrationdataportal.org/regional-data-overview/europe>
- Money S3, 2022. *Jak na vymezení příjmů daňových nerezidentů ze zdrojů na území České republiky?* [online]. [cit. 2023-03-24]. Dostupné z: <https://money.cz/novinky-a-tipy/dane/jak-na-vymezeni-prijmu-danovych-nerezidentu-ze-zdroju-na-uzemi-ceske-republiky/>

- MPSV, 2020a. *Vysílání cizince zahraničním zaměstnavatelem na území ČR (podle § 95 zákona o zaměstnanosti* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/web/cz/vysilani-cizince-zahranicnim-zamestnavatelem-na-uzemi-cr-podle-95-zakona-o-zamestnanosti>
- MPSV, 2020b. *Agenturní zaměstnávání cizinců* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/agenturni-zamestnavani-cizincu>
- MPSV, 2020c. *Postup občana EU/EHP* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/web/cz/postup-obcana-eu/ehp>
- MPSV, 2020d. *Sociální zabezpečení cizinců v ČR* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/socialni-zabezpeceni-cizincu-v-cr>
- MPSV, 2020e. *Modré karty pro cizince v České republice* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/pro-cizince-1>
- MPSV, 2020f. *Smlouva mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o sociálním zabezpečení* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/smlouva-mezi-ceskou-republikou-a-slovenskou-republikou-o-socialnim-zabezpeceni>
- MPSV, 2023a. *Nemocenské pojištění v roce 2023* [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/socialni-pojisteni>
- MPSV, 2023b. *Sociální zabezpečení osob pohybujících se v rámci EU* [online]. [cit. 2023-03-25]. Dostupné z: <https://www.mpsv.cz/socialni-zabezpeceni-osob-pohybujicich-se-v-ramci-eu>
- MŠMT, 2021. *Informace o navýšení úrovně zkoušky z ČJ pro trvalý pobyt* [online]. [cit. 2022-10-16]. Dostupné z: <https://www.msmt.cz/informace-o-navyseni-urovne-zkousky-z-ceskeho-jazyka-pro>
- MVČR, 2022a. *Čtvrtletní zpráva o migraci I. 2022* [online]. [cit. 2022-12-08]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/migrace/soubor/ctvrtletni-zprava-o-migraci-i-2022-priloha.aspx>
- MVČR, 2022b. *Čtvrtletní zpráva o migraci II. 2022* [online]. [cit. 2022-12-08]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/migrace/soubor/ctvrtletni-zprava-o-migraci-ii-2022.aspx>

- MVČR, 2022c. *Zaměstnanecká karta* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/zamestnanecka-karta.aspx?q=Y2hudW09MTM%3d>
- MVČR, 2023. *Volný pohyb osob v EU* [online]. [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.mvcr.cz/migrace/clanek/volny-pohyb-osob-v-eu.aspx?q=Y2hudW09MQ%3d%3d>
- NOVÁKOVÁ, Lenka a Daniela KRÁLOVÁ, 2021. *Daň z příjmů fyzických osob v mezinárodním kontextu*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-233-6
- Neotax, 2018. *Cizinci v ČR, kdy a jak podat přiznání?* [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://neotax.eu/cs/blog/cizinci-v-cr-kdy-a-jak-podat-priznani>
- NEŠČÁKOVÁ, Libuše, 2012. *Pracovní právo pro neprávnický: rozbor vybraných ustanovení, praktická aplikace, vzory a příklady*. Praha: Grada. ISBN 978-80-247-4091-1.
- OECD, 2017. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page5
- OECD, 2022. *Russia's war of aggression against Ukraine generates historic migration flows: More support needed for integration now and possible future return* [online]. [cit. 2022-11-13]. Dostupné z: <https://www.oecd.org/newsroom/russia-s-war-of-aggression-against-ukraine-generates-historic-migration-flows.htm#:~:text=OECD%20International%20Migration%20Outlook%202022%20says%20that%20Russia%E2%80%99s,recorded%20across%20the%20EU%20and%20other%20OECD%20countries.>
- Podatki.gov, 2021. *Objaśnienia podatkowe dot. rezydencji podatkowej* [online]. [cit. 2023-03-08]. Dostupné z: <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-rezydencja/>
- Podatki.gov, 2022. *Stawki podatkowe PIT* [online]. [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.podatki.gov.pl/pit/stawki-podatkowe/>

- Podnikajte, 2020. *Formulár A1 – na čo slúži a kto ho potrebuje* [online]. [cit. 2023-04-08]. Dostupné z: <https://www.podnikajte.sk/socialne-a-zdravotne-odvody/formular-a1-na-co-sluzi-kto-potrebuje>
- Portál.POHODA, 2018. *Jak zdanit zaměstnance pracujícího v cizině?* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/jak-zdanit-zamestnance-pracujiciho-v-cizine/>
- Rada EU a Evropská rada, 2023. *Infografika – Dočasná ochrana vysídlených osob poskytovaná EU* [online]. [cit. 2023-05-02]. Dostupné z: <https://www.consilium.europa.eu/cs/infographics/temporary-protection-displaced-persons/>
- RYLOVÁ, Zuzana, 2012. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. vyd. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-724-9.
- RYTÍŘOVÁ, Lucie a Jana TEPPEROVÁ, 2012. *Mezinárodní zaměstnávání, vysílání a pronájem pracovníků: daň z příjmů a pojištění, mezinárodní smlouvy, pravidla EU, podrobné případové studie*. Olomouc: ANAG. ISBN 978-80-7263-732-4.
- Sociálna poisťovňa, 2023. *Platiť poistné – Zamestnávateľ* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.socpoist.sk/kto-som/zamestnavatel/platenie-poistneho/platit-poistne-zamestnavatel>
- SPCR, 2022. *Česko se bez pracovníků ze zahraničí neobejde* [online]. [cit. 2023-04-01]. Dostupné z: <https://www.spcr.cz/news/15131-cesko-se-bez-pracovniku-ze-zahranici-neobejde-2>
- SRPOVÁ, Jitka a kol., 2020. *Začínáme podnikat: s případovými studii začínajících podnikatelů*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2253-0.
- Statista, 2022a. *Estimated number of refugees from Ukraine recorded in Europe and Asia since February 2022 as of December 6, 2022, by selected country* [online]. [cit. 2022-12-29]. Dostupné z: <https://www.statista.com/statistics/1312584/ukrainian-refugees-by-country/>
- Statista, 2022b. *European Union: Population growth from 2011 to 2021* [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://www.statista.com/statistics/253389/population-grwoth-in-the-european-union-eu/>

- ŠÁMALOVÁ, Kateřina a Petr VOJTÍŠEK, 2021. *Sociální správa: Organizace a řízení sociálních systémů*. Grada Publishing. ISBN 978-80-271-2195-3.
- ŠTEFKO, Martin a Kristina KOLDINSKÁ, 2013. *Sociální práva cizinců*. V Praze: C.H. Beck. ISBN 978-807-4004-643.
- TALMAZAN, Yuliya, 2019. *A brain drain is devastating Ukraine* [online]. [cit. 2022-11-18]. Dostupné z: <https://www.nbcnews.com/news/world/brain-drain-devastating-ukraine-n976936>
- The Global Economy, 2022. *Human flight and brain drain - Country rankings* [online]. [cit. 2022-12-29]. Dostupné z: https://www.theglobaleconomy.com/rankings/human_flight_brain_drain_index/Europe/
- TOMŠEJ, Jakub a kol., 2020. *Zaměstnávání cizinců v České republice*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7598-648-1.
- TOMŠEJ, Jakub, 2022. *Zákoník práce 2022 s výkladem*. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3539-4.
- Úřad práce, 2023. *Legislativní rámec a obecné principy koordinace systémů sociálního zabezpečení v zemích EU/EHP/Švýcarsku 2023* [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://www.uradprace.cz/obecne-principy-koordinace>
- Verlag Dashöfer, 2021. *Postup při určení daňového rezidentství*[online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/cizinci-zamestnavani-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmtBL-kb09JE9ICTtso2UGo/>
- Verlag Dashöfer, 2022. *Cizinci – zaměstnávání* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/cizinci-zamestnavani-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EmtBL-kb09JE9ICTtso2UGo/>
- VSZP, 2023. *Preddavky na poistné* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.vszp.sk/platitelia/platenie-poistneho/preddavky-poistne.html>
- VOZP, 2022. *Zahraničí – práva a povinnosti (EU, smluvní státy)* [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://www.vozp.cz/zahranici-prava-a-povinnosti>
- VZP, 2023. *2.1. Plátcí pojistného na zdravotní pojištění* [online]. [cit. 2022-12-10]. Dostupné z: <https://www.vzp.cz/platci/informace/povinnosti-platcu-metodika/2-1-platci-pojistneho-na-zdravotni-pojisteni>

- Worldwide Tax Summaries, 2023a. *Ukraine Individual – Residence* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z:
<https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/individual/residence>
- Worldwide Tax Summaries, 2023b. *Individual - Taxes on personal income* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z:
<https://taxsummaries.pwc.com/ukraine/individual/taxes-on-personal-income>
- VYCHOPEŇ, Jiří, 2022. *Meritum Daň z příjmů 2022*. 18. vyd. Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-357-9.
- VYBÍHAL, Václav a Jan Přib 2022. *Mzdové účetnictví 2022: praktický průvodce*. 25. vyd. Praha: Grada Publishing. ISBN 978-80-271-3108-2.
- VYŠKOVSKÁ, Magdaléna, 2022. *Cizinci a daně: zdaňování všech druhů příjmů fyzických osob - cizích státních příslušníků v ČR: zaměstnání, podnikání, příjmy členů statutárních orgánů, pronájem, kapitálové příjmy, ostatní příjmy, sociální zabezpečení v EU*. 6. vyd. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7676-126-1.
- Wolters Kluwer, 2023. *Art. 11a. - [Przeliczenie przychodów w walutach obcych] - Podatek dochodowy od osób fizycznych* [online]. [cit. 2023-04-30]. Dostupné z: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/podatek-dochodowy-od-osob-fizycznych-16794311/art-11-a>
- Worldometers, 2022. *Europe Population* [online]. [cit. 2022-12-28]. Dostupné z:
<https://www.worldometers.info/world-population/europe-population/>
- YOUNG, Julie, 2021. *Brain Drain: Definition, Causes, Effects, and Examples* [online]. [cit. 2022-12-26]. Dostupné z:
https://www.investopedia.com/terms/b/brain_drain.asp
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpis
- Zákon č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů
- Zákony pro lidi, 1993. *Sdělení č. 227/1993 Sb.* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1993-227>
- Zákony pro lidi, 2015. *Sdělení č. 103/1999 Sb.* [online]. [cit. 2023-04-10]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1999-103>

Seznam příloh

Příloha A	Přehled SZDZ, které má ČR k 24. 3. 2023.....	88
-----------	--	----

Příloha A Přehled SZDZ, které má ČR k 24. 3. 2023

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. sbírka mezinárodních smluv)
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.
Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb.m.s.
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.
Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.
Bahrajn	10.4.2012	59/2012 Sb.m.s.
Bangladéš	15.1.2021	8/2021 Sb.m.s.
Barbados	06.6.2012	69/2012 Sb.m.s.
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.
Botswana	26.11.2020	49/2020 Sb.m.s.
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.
Čína	4.5.2011	65/2011 Sb.m.s.
Dánsko	17.12.2012	14/2013 Sb.m.s.
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.
Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.m.s.
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.
Ghana	11.8.2020	38/2020 Sb.m.s.
Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.
Hongkong	24.1.2012	49/2012 Sb.m.s.
Chile	21.12.2016	5/2017 Sb.m.s.
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.

Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.
Írán	4.8.2016	47/2016 Sb.m.s.
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.
JAR	3.12.1997	7/1998 Sb.
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.
Katar	25.10.2022	45/2022 Sb.m.s.
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.
Korejská republika	20.12.2019	1/2020 Sb.m.s.
KLDR	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.
Kolumbie	6.5.2015	39/2015 Sb.m.s.
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.
Kyrgyzstán	30.11.2020	50/2020 Sb.m.s.
Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.
Lichtenštejnsko	22.12.2015	8/2016 Sb.m.s.
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.
Lucembursko	31.7.2014	51/2014 Sb.m.s.
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.
Malajsie	09.3.1998	71/1998 Sb.
Malta	06.6.1997	164/1997 Sb.
Maroko	18.7.2006	83/2006 Sb.m.s.

Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.
Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.
Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.
Pákistán	30.10.2015	58/2015 Sb.m.s.
Panama	25.2.2013	91/2013 Sb.m.s.
Polsko	11.6.2012	102/2012 Sb.m.s.
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.
Rakousko	22.3.2007	31/2007 Sb.m.s.
Rumunsko	10.8.1994	180/1994 Sb.
Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.
Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.
San Marino	19.7.2022	27/2022 Sb.m.s.
Saúdská Arábie	1.5.2013	42/2013 Sb.m.s.
Senegal	29.8.2022	32/2022 Sb.m.s.
Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.
Slovensko	14.7.2003	100/2003 Sb.m.s.
Slovinsko	28.4.1998	214/1998 Sb.
Spojené arabské emiráty	9.8.1997	276/1997 Sb.
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	88/2005 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.
Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.

Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.
Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.
Turkmenistán	27.3.2018	23/2018 Sb.m.s.
Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.
Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.
Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z MFČR (2023)