



Sekce správy daní

Č. j.: 9299/23/7100-50123-010450

Všem finančním úřadům, vč. Specializovaného finančního úřadu
Odvolačímu finančnímu ředitelství

METODICKÝ POKYN
k evidenci zahraničních osob
a k vybraným otázkám souvisejícím s registrací a správou těchto subjektů

Článek I.
Základní pojmy

- [zahraniční osoba]** Za zahraniční osobu se pro účely tohoto metodického pokynu považuje
 - fyzická osoba, která není státním občanem České republiky¹ (dále také „*cizinec*“), a
 - právnícká osoba, která nemá sídlo v České republice².
- [místo pobytu]** Místem pobytu zahraniční fyzické osoby se pro účely správy daní podle § 13 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“), rozumí adresa hlášeného místa pobytu cizince [§ 93 a násl. zákona č. 326/1999 Sb., o pobytu cizinců na území České republiky a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o pobytu cizinců*“)]. Pokud cizinec hlášené místo pobytu nemá, považuje se za místo pobytu místo na území České republiky, kde se zahraniční fyzická osoba převážně zdržuje. Takovým místem nemusí být nutně pouze místo, kde zahraniční fyzická osoba na území České republiky přebývá, ale i jiná místa, která jsou blíže specifikována v čl. III. bodu 1. tohoto metodického pokynu.
- [sídlo]** Sídlem zahraniční právnické osoby se pro účely správy daní podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozumí adresa, pod kterou je právnická osoba zapsána v obchodním nebo obdobném veřejném rejstříku v zemi, ve které byla založena, nebo adresa v zahraničí, kde zahraniční právnická osoba sídlí skutečně, pokud se do těchto rejstříků nezapisuje.
- [odštěpný závod zahraniční osoby]** Obchodní závod (dříve „podnik“) je organizovaný soubor jmění (tj. majetek a dluhy), který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti [§ 502 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění

¹ Viz § 1 odst. 2 zákona o pobytu cizinců a § 13 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

² Viz § 3024 odst. 1 OZ.

pozdějších předpisů (dále jen „OZ“)]. Pobočka je část obchodního závodu, která vykazuje hospodářskou a funkční samostatnost a o které podnikatel rozhodl, že bude pobočkou. Pokud je tato pobočka zapsána do obchodního rejstříku, jedná se o **odštěpný závod** (§ 503 OZ). **Odštěpný závod není osobou, ale věcí** – jedná se o věc hromadnou³, která v sobě zahrnuje veškeré majetkové hodnoty (věci, práva), jakož i nehmotné statky v podobě např. klientské sítě či vzdělanostní úrovně zaměstnanců. **Odštěpný závod** (jak tuzemské, tak zahraniční osoby) **je tedy pouhým majetkem podnikatele, objektem práva, který nemá právní osobnost** (právní subjektivitu). **Právní osobnost má vždy přímo podnikatel (tj. zahraniční nebo tuzemská osoba) a pouze ten tedy může být daňovým subjektem.** Odštěpný závod může zřídit jak fyzická, tak právnická osoba – podnikatel. Podnikatel může zřídit i více než jeden odštěpný závod.

5. **[stálá provozovna]** Stálou provozovnou se podle § 22 odst. 2 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), rozumí místo k výkonu činností poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů⁴ na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo prodeje (odbytiště) nebo staveniště. Staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů a dále poskytování činností a služeb uvedených v § 22 odst. 1 písm. c) a f) bod 1 zákona o daních z příjmů poplatníkem nebo zaměstnanci či osobami pro něho pracujícími se považují za stálou provozovnu, přesáhne-li jejich doba trvání šest měsíců v jakémkoliv období 12 kalendářních měsíců po sobě jdoucích. Jestliže osoba jedná na území České republiky v zastoupení poplatníka uvedeného v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 zákona o daních z příjmů a má a obvykle zde vykonává oprávnění uzavírat smlouvy, které jsou závazné pro tohoto poplatníka, má se za to, že tento poplatník má stálou provozovnu na území České republiky, a to ve vztahu ke všem činnostem, které osoba pro poplatníka na území České republiky provádí.⁵ **Stálá provozovna, podobně jako odštěpný závod, nemá právní osobnost a nemůže tedy být sama daňovým subjektem. Právní osobnost má vždy přímo podnikatel (tj. zahraniční osoba) a pouze ten tedy může být daňovým subjektem.**

6. **[rodné číslo]** Rodné číslo se podle § 16 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a rodných číslech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o evidenci obyvatel“), přiděluje těmto cizincům:

- a. cizinci s povolením k pobytu na území České republiky⁶ – pokud je vyhověno žádosti cizince o
- udělení dlouhodobého víza,
 - vydání povolení k dlouhodobému pobytu,
 - vydání osvědčení o registraci přechodného pobytu občana EU,
 - vydání povolení k přechodnému pobytu rodinného příslušníka občana EU, nebo
 - vydání povolení k trvalému pobytu,

³ Viz § 501 OZ.

⁴ Netýká se všech cizinců, ale pouze těch, kteří jsou daňovými nerezidenty.

⁵ Podrobně je problematika stálých provozoven řešena v Metodickém pokynu k postupu při zdaňování příjmů daňových nerezidentů z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny č.j. 79599/19/7100-40113-010370 (k dispozici na <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/pokyny-sdeleni/2019>).

⁶ Zákon o pobytu cizinců.

Ministerstvo vnitra přidělí cizinci z moci úřední rodné číslo, pokud mu již dříve nebylo přiděleno⁷,

- b. cizinci, kterému byla na území České republiky udělena mezinárodní ochrana formou azylu nebo doplňkové ochrany⁸, a
- c. cizinci, který o přidělení rodného čísla požádal pro splnění podmínek podle zvláštních právních předpisů, popřípadě fyzické osobě, pro kterou o přidělení rodného čísla požádala Česká správa sociálního zabezpečení nebo okresní správa sociálního zabezpečení podle zvláštního právního předpisu.

Rodným číslem se podle zákona o evidenci obyvatel rozumí také rodné číslo přidělené na území Slovenské republiky před 1. lednem 1993 (§ 13 odst. 8 zákona o evidenci obyvatel).

7. [informační systémy evidence cizinců] Cizinci jsou primárně evidováni ve dvou informačních systémech, a to v **informačním systému evidence obyvatel** (dále jen „**ISEO**“) a v **informačním systému cizinců** (dále také „**CIS**“).

- a. V **ISEO** jsou vedeny údaje o cizincích, kteří jsou matkou, otcem, popřípadě jiným zákonným zástupcem, manželem, registrovaným partnerem nebo dítětem občana České republiky.
- b. V **CIS** jsou vedeny základní identifikační údaje cizince s povoleným pobytem na území České republiky včetně přiděleného rodného čísla a další údaje stanovené zákonem o pobytu cizinců, včetně údajů o druhu povoleného pobytu, době trvání tohoto pobytu, adresy hlášeného pobytu cizince a další (§ 158 a násl. zákona o pobytu cizinců). Informační systém cizinců provozuje Policie České republiky.

Údaje z těchto informačních systémů, které se týkají cizinců s povoleným trvalým pobytem, cizinců s povoleným dlouhodobým pobytem (viz výše bod 6. písm. a) a cizinců, kterým byla na území České republiky udělena mezinárodní ochrana formou azylu nebo doplňkové ochrany, a které jsou zároveň referenčními údaji podle zákona č. 111/2009 Sb., o základních registrech, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o základních registrech**“), jsou následně promítnuty do **registru obyvatel** (§ 16 a násl. zákona o základních registrech).

Údaje o zahraničních osobách (jak fyzických tak právnických), které obdržely živnostenské oprávnění, jsou evidovány v **živnostenském rejstříku**, dalším zdrojem údajů pak je zejména **obchodní rejstřík**, přičemž oba tyto rejstříky jsou zdrojovými informačními systémy pro **registr osob** (§ 24 a násl. zákona o základních registrech).

Článek II.

Stručný přehled podmínek pro podnikání zahraničních osob v tuzemsku

1. [podnikatel – obecné vymezení] Za podnikatele je považována osoba, která samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku (§ 420

⁷ Zdroj – internetové stránky Ministerstva vnitra, dostupné z: <https://www.mvcr.cz/clanek/rodne-cislo.aspx>.

⁸ Zákon č. 325/1999 Sb., o azylu, ve znění pozdějších předpisů.

odst. 1 OZ). Za podnikatele je tedy považována zejména osoba, která je zapsána v obchodním rejstříku, a/nebo osoba, která má k podnikání živnostenskou nebo jiné oprávnění podle příslušného zákona (§ 421 OZ).

- 2. [živnostenské oprávnění]** Podle § 5 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**živnostenský zákon**“), může fyzická osoba, která nemá bydliště na území České republiky, nebo právnická osoba, která nemá sídlo na území České republiky, na území České republiky provozovat živnost za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako česká osoba, pokud ze živnostenského nebo jiného zákona nevyplývá něco jiného. Živnostenský zákon považuje za zahraniční osobu takovou fyzickou osobu, která nemá v tuzemsku trvalý pobyt, a takovou právnickou osobu, která nemá v tuzemsku své sídlo. Ustanovení § 5 živnostenského zákona zároveň stanoví některé další podmínky pro provozování živnosti pro vymezené skupiny zahraničních fyzických osob (§ 5 odst. 5 a 6 živnostenského zákona). Živnostenský úřad potvrdí splnění podmínek pro provozování živnosti vydáním výpisu **zahraničním fyzickým osobám, které hodlají na území České republiky provozovat živnost prostřednictvím svého odštěpného závodu, nebo zahraničním právnickým osobám, přičemž živnostenské oprávnění těmto osobám vzniká až dnem jejich zápisu do obchodního nebo obdobného rejstříku, pokud se do něj na základě jiného zákona povinně zapisují. V ostatních případech vzniká živnostenské oprávnění dnem ohlášení, resp. dnem nabytí právní moci rozhodnutí o udělení koncese**⁹.

Fyzické osoby – občané členských států Evropské unie, které jsou na území členského státu Evropské unie oprávněny provozovat podnikatelskou činnost, a občané dalších smluvních států Dohody o Evropském hospodářském prostoru a občané Švýcarské konfederace a dále právnické osoby se sídlem (nebo ústřední správou nebo hlavním místem své podnikatelské činnosti) v některém z uvedených států, které jsou na území tohoto státu oprávněny provozovat podnikatelskou činnost, mohou podle § 69a živnostenského zákona na území České republiky **dočasně poskytovat služby** v rozsahu svého podnikatelského oprávnění¹⁰, **aniž by k tomu potřebovaly tuzemské živnostenské oprávnění**. Jedná-li se tedy o činnosti, které jsou v České republice volnou živností, resp. činností, pro jejíž provozování není v České republice požadováno splnění podmínky zvláštní odborné způsobilosti, mohou tak činit, aniž by před poskytnutím služby získaly oprávnění k podnikání v České republice a aniž by poskytování služby byly povinny oznámit živnostenskému úřadu nebo jinému správnímu orgánu v České republice. U živností, jejichž provozování, resp. získání živnostenského oprávnění, je vázáno na splnění podmínky odborné způsobilosti, se požaduje oznámení o poskytování služby před jejím prvním poskytnutím uznávacímu orgánu, jímž je Ministerstvo průmyslu a obchodu.

- 3. [zápis do obchodního rejstříku]** Podle § 44 zákona č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob a o evidenci svěřenských fondů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o veřejných rejstřících**“), se do obchodního rejstříku povinně zapisuje zahraniční fyzická osoba s bydlištěm mimo Evropskou unii a zahraniční právnická osoba se sídlem mimo Evropskou unii, které podnikají na území České republiky, popřípadě jejich závod nebo odštěpný závod. Fyzické osoby, které jsou státními občany

⁹ Viz § 10 odst. 4 a 5 živnostenského zákona.

¹⁰ Podmínky dočasného poskytování služeb vyplývají z čl. 56 a násl. Smlouvy o fungování Evropské unie.

členského státu Evropské unie, jiného státu tvořícího Evropský hospodářský prostor nebo Švýcarské konfederace, a další fyzické osoby vymezené v § 43 zákona o veřejných rejstřících, stejně jako právnické osoby se sídlem v členském státě Evropské unie se zapisují do obchodního rejstříku **pouze na vlastní žádost**.

Článek III. Místní příslušnost

1. **[zahraniční fyzické osoby]** Podle § 13 odst. 1 písm. a) daňového řádu se místní příslušnost správce daně řídí místem pobytu fyzické osoby. Pro účely určení místní příslušnosti se v případě zahraniční osoby za **místo pobytu** považuje:
 - a. **adresa hlášeného místa pobytu cizince** – má vždy při určení místní příslušnosti přednost;
 - b. **místo na území České republiky, kde se zahraniční fyzická osoba převážně zdržuje** – tímto místem může být:
 - i. **místo, kde fyzická osoba přebývá,**
 - ii. **v živnostenském rejstříku zapsané sídlo podnikatele,**
 - iii. **místo, kde je umístěn její odštěpný závod zapsaný v obchodním rejstříku** (dále jen „**odštěpný závod**“), **nebo kde jí vznikla stálá provozovna⁵** ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů, případně ve smyslu příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění,
 - iv. **místo, kde fyzická osoba vykonává činnost, která je zdrojem příjmů¹¹.**

V případě, že fyzická osoba má v České republice více adres, které lze podřadit pod pojem „místo pobytu“, **použijí se tyto adresy pro určení místní příslušnosti ve shora uvedeném pořadí.**

Teprve není-li možné místní příslušnost určit podle těchto kritérií, tedy zejména pokud se na území České republiky fyzická osoba vůbec nezdržuje, nebo pokud má více adres stejného typu v územní působnosti různých finančních úřadů, uplatní se § 12 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o Finanční správě**“), a místně příslušným bude Finanční úřad pro hlavní město Prahu.

2. **[zahraniční právnické osoby]** Podle § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu se místní příslušnost správce daně řídí u právnické osoby jejím sídlem; pro účely správy daní se sídlem právnické osoby rozumí především adresa, pod kterou je právnická osoba zapsaná v obchodním rejstříku nebo obdobném veřejném rejstříku v zemi, ve které byla založena, nebo adresa v zahraničí, kde zahraniční právnická osoba sídlí skutečně, pokud se tato osoba do těchto rejstříků nezapisuje.

Podle § 24 odst. 6 daňového řádu se ustanovení týkající se právnických osob použijí obdobně i na organizační složky státu nebo organizační složky obchodního závodu

¹¹ Tj. zejména místo výkonu samostatné činnosti, ale také místo výkonu závislé činnosti.

zahraniční osoby a na jiné jednotky, kterým zákon svěřuje výkon práv a povinností osob zúčastněných na správě daní. Přestože je tento odstavec začleněn do ustanovení, které se vztahuje k procesní způsobilosti (a i z důvodové zprávy k daňovému řádu vyplývá, že „*odstavec 6 pro potřeby navrhovaného zákona určuje, že v případě, jestliže byla jakémukoliv subjektu přiznána daňovým zákonem procesní způsobilost k jednání při správě daní, a to i když takový subjekt nemá právní subjektivitu v pravém slova smyslu, bude s ním procesně jednáno podle pravidel pro správu daní právnických osob*“), je nutné § 24 odst. 6 daňového řádu vykládat tak, že se vztahuje na všechna ustanovení v daňovém řádu, tedy i na ustanovení upravující místní příslušnost.

Jinými jednotkami je zde míněna např. stálá provozovna⁵ (§ 22 odst. 2 zákona o daních z příjmů) nebo provozovna ve smyslu § 4 odst. 1 písm. j) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o DPH**“). Za sídlo je tedy nutné pro účely stanovení místní příslušnosti považovat zejména také odštěpný závod zahraniční osoby či její stálou provozovnu.

Pro stanovení místní příslušnosti zahraničních právnických osob je předně nutné rozlišit, zda zahraniční právnická osoba má v České republice odštěpný závod / stálou provozovnu / provozovnu / organizační jednotku (dále také „**organizační jednotka**“), či nikoliv, a pokud tyto organizační jednotky má, pak je nutno rozlišit, zda má **pouze jednu** takovou organizační jednotku nebo zda má těchto organizačních jednotek **více**.

Pokud má zahraniční právnická osoba pouze **jeden odštěpný závod**, řídí se místní příslušnost u zahraniční právnické osoby, která tento odštěpný závod zřídila, **adresou zapsanou pro tento odštěpný závod v obchodním rejstříku. Adresa odštěpného závodu zapsaná v obchodním rejstříku má při určení místní příslušnosti vždy přednost** před ostatními typy adres, tzn. má-li zahraniční právnická osoba zapsán **právě jeden odštěpný závod**, pak bez ohledu na případné další existující organizační jednotky se **místní příslušnost určí vždy podle adresy tohoto odštěpného závodu**.

Pokud zahraniční právnická osoba nemá v obchodním rejstříku zapsaný odštěpný závod a má pouze **jednu jinou organizační jednotku**, odvozuje se místní příslušnost od **adresy, kde skutečně sídlí** tato organizační jednotka zahraniční osoby, pokud se tato jednotka nezapisuje do obchodního nebo obdobného veřejného rejstříku.

Uvedené platí obdobně i v případě, kdy zahraniční právnická osoba má více odštěpných závodů nebo více jiných organizačních jednotek, které nejsou odštěpnými závody zapsanými v obchodním rejstříku, ale **všechny jsou umístěny v územní působnosti téhož finančního úřadu**. Spis bude v takovém případě umístěn pouze na jednom územním pracovišti daného finančního úřadu; při umístění spisu přihledne finanční úřad k dostupnosti spisu pro daňový subjekt a k hospodárnosti výkonu správy daní (§ 13 odst. 3 zákona o Finanční správě).

Pokud má v České republice zahraniční právnická osoba **více** odštěpných závodů nebo více jiných organizačních jednotek, které nejsou odštěpným závodem zapsaným v obchodním rejstříku, umístěných v územní působnosti různých finančních úřadů, pak nelze určit místní příslušnost podle sídla, ale je nutno aplikovat § 12 zákona o Finanční správě a místně příslušným správcem daně tedy bude Finanční úřad pro hlavní město

Prahu. V odůvodněných případech je pak možné využít institut delegace místní příslušnosti¹².

Ustanovení § 12 zákona o Finanční správě se použije i v případě, kdy místní příslušnost právnické osoby nelze určit podle shora uvedených kritérií, tj. kdy právnická osoba nemá v České republice sídlo ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Je-li zahraniční právnická osoba vybraným subjektem ve smyslu § 11 odst. 2 zákona o Finanční správě, shora uvedená kritéria pro určení místní příslušnosti se neuplatní a místně příslušným správcem daně je Specializovaný finanční úřad.

- 3. [místní příslušnost ke správě daně z přidané hodnoty]** Samostatná úprava místní příslušnosti **ke správě daně z přidané hodnoty** je obsažena v § 93a odst. 2 zákona o DPH, a to pro zahraniční osoby, které jsou osobami povinnými k dani, které **nemají** v tuzemsku
- a. sídlo podle daňového řádu ani
 - b. místo pobytu podle daňového řádu ani
 - c. provozovnu podle § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH¹³.

Ke správě daně z přidané hodnoty takových daňových subjektů je v souladu s § 93a odst. 2 zákona o DPH místně příslušný Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj.

Pokud naopak zahraniční právnická osoba **má v tuzemsku své sídlo** ve smyslu § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tj. odštěpný závod, stálou provozovnu, nebo jinou organizační jednotku (kterou může být např. i provozovna ve smyslu živnostenského zákona¹⁴ či jiná organizační jednotka zahraniční osoby), nebo provozovnu podle zákona o DPH, **řídí se její místní příslušnost ke správě daně z přidané hodnoty podle daňového řádu**. Stejně se postupuje, jedná-li se o zahraniční fyzickou osobu, která **má místo pobytu** (viz čl. I. bod 2.) nebo provozovnu podle zákona o DPH v tuzemsku.

- 4. [dvojitá místní příslušnost neusazených osob]** Vzhledem k tomu, že § 93a zákona o DPH stanovuje místní příslušnost pouze pro správu daně z přidané hodnoty, může v některých případech dojít k tomu, že daňový subjekt, který je osobou neusazenou ve smyslu § 4 odst. 1 písm. l) zákona o DPH, má jednu místní příslušnost pro správu daně z přidané hodnoty (vyplývající z § 93a odst. 2 zákona o DPH) a jinou místní příslušnost pro správu ostatních daní (zejména daní z příjmů a daně silniční), pro které místní příslušnost vyplývá z § 13 odst. 1 daňového řádu, resp. z § 12 zákona o Finanční správě. V těchto případech je možné zvážit, zda by nebylo vhodné, **aby** (s výjimkou majetkových daní) **byla správa daní jednoho daňového subjektu soustředěna u jednoho finančního úřadu, což předpokládá provedení delegace místní příslušnosti podle § 18 daňového řádu**. Při určení cílového finančního úřadu, tj. úřadu, na který bude místní příslušnost delegována, stejně jako při samotném posouzení účelnosti delegace, je nutno vyhodnotit konkrétní

¹² Blíže viz Metodická pomůcka k delegaci místní příslušnosti č. j.: 58032/14/7100-40124-011654 ze dne 7. 11. 2014 (https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2014_MetPom-k-delegaci-mistni-prislusnosti.pdf).

¹³ Provozovnou pro účely zákona o DPH se rozumí taková organizační složka osoby povinné k dani, která **může** uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.

¹⁴ Blíže viz § 17 živnostenského zákona.

případ. Při provádění delegace místní příslušnosti se postupuje přiměřeně podle Metodické pomůcky k delegaci místní příslušnosti¹².

5. [zvláštní úprava stanovení místní příslušnosti] Je-li v daňovém řádu nebo v jiném daňovém zákoně zvláštní úprava stanovení místní příslušnosti, uplatní se v takovém případě tato zvláštní úprava stanovení místní příslušnosti.

6. [změna místní příslušnosti zahraničních osob] Ke změně místní příslušnosti zahraničních osob dojde v případě, kdy dojde ke změně adresy (resp. skutečnosti), podle které byla místní příslušnost určena doposud. Při určení nově místně příslušného finančního úřadu je nutno vyhodnotit, zda se místní příslušnost v konkrétním případě určuje podle § 13 odst. 1 daňového řádu nebo podle § 12 zákona o Finanční správě, případně podle § 93a odst. 2 zákona o DPH.

Nejpozději před samotným provedením změny místní příslušnosti zahraniční fyzické osoby je žádoucí zkontrolovat

- a. zda nebylo cizinci přiděleno rodné číslo (ověřením v CIS/ISEO), pokud ano, provést ještě před odstěhováním (přesunem spisu) změnu interního číselného identifikátoru, resp. daňového identifikačního čísla (dále také „**DIČ**“)¹⁵,
- b. zda cizinec má platné oprávnění k podnikatelské činnosti (v případě registrovaných daňových subjektů), resp. zda u něj trvají podmínky pro registraci a případně registraci zrušit ještě před vydáním rozhodnutí o změně místní příslušnosti a cizince již stěhovat (přesouvat jeho spis) jako neregistrovaný daňový subjekt.

Článek IV.

Evidence zahraničních osob

1. [evidence v IS ADIS – fyzické osoby] Při vkládání zahraniční fyzické osoby do Registru daňových subjektů IS ADIS je především nutné rozlišit, zda se jedná o cizince s povolením k trvalému pobytu či nikoliv. Pro cizince s povolením k trvalému pobytu platí, že do Registru daňových subjektů je vždy vkládána adresa trvalého pobytu v České republice. U ostatních cizinců je jako hlavní adresa vkládána ta, kterou má cizinec evidovanu v základních registrech (v Registru obyvatel); pokud cizinec v základních registrech není evidován, vkládá se zahraniční adresa fyzické osoby (trvalá adresa v zemi, jejímž občanem tato fyzická osoba je) a všechny relevantní adresy v České republice (čl. I. bod 2. a čl. III. bod 1.) se zaevidují jako doplňkové adresy příslušného typu. Dojde-li k ukončení trvalého pobytu cizince, nahradí se v IS ADIS adresa trvalého pobytu adresou fyzické osoby v zahraničí, resp. adresou evidovanou v základních registrech, a pokud tím došlo ke změně podmínek pro stanovení místní příslušnosti, provede se i změna místní příslušnosti.

Pokud je zahraniční fyzická osoba, která nemá v tuzemsku povolení k trvalému pobytu nebo dlouhodobému pobytu na dobu delší než 90 dnů, registrovaným daňovým subjektem,

¹⁵ S ohledem na § 130 odst. 4 daňového řádu je vhodné tuto změnu DIČ předem s registrovaným daňovým subjektem alespoň neformálně projednat, aby vzápětí nežádal o přidělení vlastního identifikátoru ve smyslu citovaného ustanovení.

má ohledně změny adresy místa pobytu (jakož i dalších registračních údajů) oznamovací povinnost ve smyslu § 127 odst. 1 daňového řádu¹⁶.

Adresa hlášeného pobytu cizince se vkládá jako adresa typu „Přechodný pobyt cizince (př_pob_Ciz)“.

Pokud se vkládá doplňková adresa odštěpného závodu (typ adresy „Org.sl./odš.záv.“), vyplní se u této adresy vždy identifikační číslo osoby (dále jen „IČO“)¹⁷ zapsané u tohoto odštěpného závodu v obchodním rejstříku. Podle tohoto údaje pak dojde ke ztotožnění a napojení záznamu odštěpného závodu na základní registry (takže záznam bude průběžně aktualizován údaji ze základních registrů – aktualizovat se v tomto případě bude vždy výhradně záznam odštěpného závodu, nikoli daňový subjekt).

Pokud bylo zahraniční fyzické osobě přiděleno rodné číslo, použije se jako číselný identifikátor v Registru daňových subjektů toto rodné číslo, v opačném případě se pro danou fyzickou osobu vygeneruje tzv. vlastní číslo plátce (dále jen „VČP“), jakožto unikátní číselný identifikátor. Pokud zahraniční fyzická osoba či její relevantní zástupce požádá o písemné sdělení VČP, které jí bylo vygenerováno, správce daně takové žádosti bez zbytečného odkladu vyhová.

Při vkládání je nutno prověřit všechny externí informační systémy, do nichž má správce daně zřízen dálkový a nepřetržitý přístup (zejména základní registry, ISEO a CIS), a využít data z těchto informačních systémů tak, aby daná fyzická osoba byla vložena se správnými údaji a její záznam byl napojen na záznam v základních registrech (pokud jsou v nich údaje o této osobě vedeny) – především je nutné ověřit, zda bylo cizinci přiděleno rodné číslo. Zároveň je nutné prověřit, zda konkrétní fyzická osoba již není vložena v Centrálním registru daňových subjektů (přitom je třeba využít i hledání podle jména, příjmení a data narození – cizinec mohl být např. zaevidován bez rodného čísla, které bylo přiděleno až následně a správce daně se o tom nedozvěděl), a předejít tak vzniku duplicitních záznamů.

Podle § 13 odst. 8 zákona o evidenci obyvatel se rodným číslem rozumí také rodné číslo přidělené na území Slovenské republiky před 1. lednem 1993, pokud splňuje požadavky na konstrukci rodného čísla a není zároveň přiděleno jiné osobě. V případech, kdy se daňový subjekt – občan Slovenské republiky bude prokazovat jak rodným číslem slovenským, tak rodným číslem českým, má přednost rodné číslo přidělené příslušným tuzemským orgánem veřejné moci (tj. Ministerstvem vnitra). V případě pochybností o tom, jaké rodné číslo bylo konkrétní fyzické osobě přiděleno, může správce daně využít oprávnění vyplývající z § 57 a § 58 daňového řádu a požádat o tuto informaci Ministerstvo vnitra jako správce registru rodných čísel.

Jméno, popřípadě jména, a příjmení se zapisují v podobě uvedené v matričním dokladu¹⁸. Nebyl-li matriční doklad vydán, zapisují se údaje o jménu, popřípadě jménech, a příjmení,

¹⁶ Viz Seznam údajů, na které se nevztahuje oznamovací povinnost registrovaných subjektů (<https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/organizacni-struktura/organy-financni-spravy/uzemni-pracoviste/uredni-desky>).

¹⁷ Viz § 24 písm. c) zákona o základních registrech.

¹⁸ Matričním dokladem jsou rodné, oddací a úmrtní listy a doklady o partnerství (§ 4 odst. 2 zákona č. 301/2000 Sb., o matrikách, jménu a příjmení, ve znění pozdějších předpisů).

v podobě uvedené latinkou v cestovním dokladu, v průkazu nebo v potvrzení cizince vydaném podle zákona o pobytu cizinců na území České republiky nebo zákona o azylu. V této podobě jsou tyto údaje vedeny i v základních registrech (v Registru obyvatel).

- 2. [evidence v IS ADIS – právnické osoby]** Do Registru daňových subjektů IS ADIS se **vždy vkládá zahraniční právnická osoba, protože jen ta je daňovým subjektem** (daňovým subjektem **není** odštěpný závod zahraniční právnické osoby zapsaný v obchodním rejstříku ani jiná organizační jednotka zahraniční právnické osoby – viz zejména čl. I. bod 4.). K zahraniční právnické osobě se vždy vkládá adresa jejího sídla v zahraničí. Všechny relevantní adresy v České republice (čl. III. bod 2.) budou podobně jako u zahraničních fyzických osob evidovány jako doplňkové adresy příslušného typu.

Tedy odštěpný závod bude vložen jako doplňková adresa typu „Org.sl./odš.záv.“; stálá provozovna jako doplňková adresa typu „stálá_provoZ“.

Pokud nebylo zahraniční právnické osobě přiděleno IČO, použije se jako číselný identifikátor v Registru daňových subjektů pro zahraniční právnickou osobu VČP.

Musí se jednat o IČO přidělené zahraniční právnické osobě jako celku – IČO zapsané v obchodním rejstříku pro odštěpný závod není identifikátorem celé zahraniční osoby, ale pouze její části – odštěpného závodu, proto jej není možné použít jako číselný identifikátor daňového subjektu.

Při vkládání odštěpného závodu zahraniční právnické osoby se postupuje stejně jako při vkládání odštěpného závodu zahraniční fyzické osoby (viz výše).

Článek V.

Daňové identifikační číslo a další otázky související s registrací a správou zahraničních osob

- 1. [daňové identifikační číslo]** Při registraci zahraniční osoby přidělí správce daně této osobě daňové identifikační číslo (§ 130 daňového řádu).

Kmenová část DIČ je tvořena obecným identifikátorem, kterým je v případě fyzických osob rodné číslo. Pokud tedy bylo cizinci přiděleno rodné číslo, bude kmenová část daňového identifikačního čísla tvořena tímto rodným číslem, v opačném případě přidělí správce daně cizinci vlastní identifikátor, kterým je VČP.

Obecným identifikátorem právnické osoby je IČO. V případě zahraničních právnických osob však může být **IČO obecným identifikátorem výhradně tehdy, pokud bylo přiděleno přímo zahraniční právnické osobě**, nikoli pouze jejímu odštěpnému závodu (viz výše). **Identifikační číslo přidělené odštěpnému závodu není obecným identifikátorem zahraniční osoby ve smyslu § 130 daňového řádu, ale pouze identifikátorem jejího odštěpného závodu.** Pokud zahraniční právnická osoba IČO nemá, přidělí jí správce daně vlastní identifikátor, kterým je VČP.

2. **[změna DIČ]** V případě, že je **registrované** zahraniční osobě, jejíž daňové identifikační číslo je tvořeno z VČP, přidělen obecný identifikátor ve smyslu § 130 odst. 3 daňového řádu (tj. rodné číslo fyzické osobě nebo IČO právnické osobě), rozhodne správce daně o změně DIČ, resp. o změně jeho kmenové části z VČP na rodné číslo / IČO. Pokud dojde k přidělení rodného čísla zahraniční fyzické osobě, je s ohledem na § 130 odst. 4 daňového řádu a v duchu zásady hospodárnosti a spolupráce vhodné tuto změnu DIČ **předem s daňovým subjektem projednat** a předejít tak případné následné žádosti o přidělení vlastního identifikátoru ve smyslu citovaného ustanovení.

Obdobně správce daně postupuje i u **neregistrovaných** zahraničních osob evidovaných v Registru daňových subjektů pod VČP, pokud je jim přiděleno rodné číslo / IČO. V těchto případech nevydává správce daně rozhodnutí, ale pokud má aktivní¹⁹ daňový subjekt adresu v tuzemsku, na které přebírá písemnosti, nebo disponuje některým z prostředků pro elektronickou komunikaci (datová schránka, e-mail), případně má relevantního zástupce pro daňové řízení, vhodným způsobem jej o provedené změně identifikátoru vyrozumí. Tuto změnu správce daně však neprojednává s daňovým subjektem, neboť se nejedná o registrovaný daňový subjekt, a tedy ani o změnu DIČ.

3. **[změna registračních údajů a zrušení registrace zahraničních osob]** V případě změny registračních údajů a zrušení registrace zahraniční osoby se postupuje podle obecných ustanovení daňového řádu.

Registrovaná zahraniční osoba má tedy oznamovací povinnost podle § 127 daňového řádu ohledně změny registračních údajů, s výjimkou údajů podle § 127 odst. 4 daňového řádu, které jsou zveřejněny na úřední desce správce daně¹⁶.

Poplatníkům daně z příjmů, kteří jsou daňovými nerezidenty, vzniká registrační povinnost podle § 39 odst. 2 a 3 ZDP v případě daně z příjmů fyzických osob a podle § 39a odst. 2 a 3 ZDP v případě daně z příjmů právnických osob, a to okamžikem, kdy nastala některá ze skutečností tam uvedených. Pokud poplatník přestane splňovat podmínky pro registraci stanovené příslušnými ustanoveními hmotněprávních daňových předpisů, pak je vždy namísto registraci zrušit, a to jak v případě, že o zrušení registrace požádá daňový subjekt, tak v případě, že pominutí podmínek pro registraci zjistí správce daně v rámci své vyhledávací činnosti. Podaná žádost o zrušení registrace podléhá standardnímu prověření údajů v ní uvedených ve smyslu § 128 odst. 1 DR. Uvedené platí přiměřeně i pro zahraniční osoby registrované jako plátce daně z příjmů podle § 39b ZDP.

4. **[označení zahraničních osob na písemnostech správce daně]** Zahraniční osoba je jako příjemce písemnosti vždy označena svým jménem a příjmením / názvem a adresou místa pobytu / sídla. Má-li zahraniční osoba odštěpný závod nebo stálou provozovnu pak se vždy připojí také označení a adresa odštěpného závodu a/nebo označení a adresa stálé provozovny.

5. **[jednání za zahraniční osobu se zapsaným odštěpným závodem]** Vedoucí odštěpného závodu zahraniční osoby zapsaný v obchodním rejstříku je oprávněn zastupovat zahraniční

¹⁹ Pro účely vyrozumění o změně identifikátoru se za aktivní daňový subjekt považuje takový subjekt, kterému v posledních třech zdaňovacích obdobích vznikly daňové povinnosti (tj. zejména podával daňové přiznání nebo platil daň).

osobu ve všech záležitostech týkajících se odštěpného závodu (§ 503 odst. 2 OZ). **V tomto rozsahu** je tedy na základě § 24 odst. 2 a 6 daňového řádu oprávněn jednat jménem této zahraniční osoby i před správcem daně. To však nevylučuje, aby v těchto věcech jednal se správcem daně přímo daňový subjekt – zahraniční osoba. Pokud by měl vedoucí odštěpného závodu jednat za celý daňový subjekt, vyžaduje se pověření ve smyslu § 24 odst. 3 daňového řádu či jiné standardní zmocnění. Oprávnění vedoucího odštěpného závodu jednat ve všech záležitostech týkajících se tohoto odštěpného závodu v souladu s § 24 odst. 2 daňového řádu zaniká dnem výmazu odštěpného závodu z obchodního rejstříku.

6. [jednání za zahraniční osobu se stálou provozovnou či jinou organizační jednotkou]

Za zahraniční osobu se stálou provozovnou či s jinou organizační jednotkou jedná vždy přímo zahraniční osoba sama, resp. její statutární orgán, případně jiná osoba oprávněná jednat jejím jménem, s výjimkou případů, kdy k jednání jinou osobu zmocní (§ 27 a násl. daňového řádu) nebo pověří (§ 24 odst. 3, resp. odst. 5 daňového řádu).

7. [doručování] Při doručování zahraničním osobám se postupuje primárně podle § 39 daňového řádu, tedy se doručuje buď při jednání nebo jiném úkonu, nebo elektronicky (tj. zejména prostřednictvím datové schránky). Teprve pokud ani jeden z těchto způsobů doručení není možný, doručuje se některým ze způsobů uvedených v § 39 odst. 2 daňového řádu, včetně případného využití možnosti doručení v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní²⁰. Při splnění zákonných podmínek není vyloučeno ani doručení veřejnou vyhláškou podle § 49 daňového řádu.

Pokud se zahraniční fyzické osobě doručuje v listinné podobě, doručuje se na adresu jejího místa pobytu v České republice nebo na adresu jejího bydliště v cizině (§ 44 odst. 1 daňového řádu). Pokud se nedaří doručit písemnosti na adresu místa pobytu, a to ani fikcí, je namíste doručovat propříště na adresu bydliště v cizině.

V případě, že se doručuje v listinné podobě zahraniční právnické osobě, doručuje se podle § 45 odst. 1 daňového řádu na adresu sídla její pobočky nebo jiné organizační složky jejího obchodního závodu zřízené v České republice, týká-li se písemnost činnosti této pobočky / organizační složky²¹. V ostatních případech se listinnou formou doručuje na adresu jejího sídla v zahraničí.

V případě doručování v listinné podobě na adresu v zahraničí nelze v zásadě využít fikci doručení podle § 47 daňového řádu, neboť doručení probíhá v souladu s poštovními zvyklostmi a pravidly státu, do něhož je doručováno, a nemusejí tedy při doručení být dodrženy všechny podmínky stanovené tuzemskými právními předpisy pro uplatnění fikce doručení. Pokud byla předmětná písemnost zahraničním provozovatelem poštovních služeb vrácena (či jinak prokazatelně fyzicky nedodána) a správce daně nemá prokázáno,

²⁰ Např. § 20 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, nebo čl. 25 a násl. Nařízení Rady (EU) č. 904/2010, o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty.

²¹ Pokud je odštěpnému závodu zahraniční právnické osoby zapsanému v obchodním rejstříku zřízena datová schránka (§ 5 odst. 1 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů), jedná se vždy o datovou schránku zřízenou tomuto odštěpnému závodu, nikoli celému daňovému subjektu – zahraniční osobě. Proto lze prostřednictvím této datové schránky doručovat pouze písemnosti vážící se k činnosti tohoto odštěpného závodu.

že byly dodrženy podmínky pro uplatnění fikce doručení podle daňového řádu, je třeba na ni nahlížet jako na nedoručenou²².

Pro doručování zahraničním právnickým osobám je tedy rozhodující, zda se písemnost týká činnosti jedné konkrétní organizační jednotky nebo zda se písemnost týká činnosti celé zahraniční právnické osoby, resp. činnosti více jejích organizačních jednotek²³. V případě, že se písemnost týká činnosti jedné z více organizačních jednotek, avšak její obsah může mít dopad i do činnosti dalších organizačních jednotek téže zahraniční právnické osoby, není vyloučeno, aby taková písemnost byla těmto ostatním organizačním jednotkám zaslána „na vědomí“, aniž by však se zasláním „na vědomí“ byly spojovány právní účinky doručení.

Článek VI.

Zrušovací ustanovení

Tento metodický pokyn zrušuje tato dříve vydaná dílčí metodická stanoviska:

- a. Zápis z porady metodiků správy daní konané ve dnech 28. až 29. května 2009 ve VZ Přehrada Luhačovice – Pozlovice (v rozsahu týkajícím se problematiky řešené tímto metodickým pokynem),
- b. č. j. 6680/11-2110-011654 Místní příslušnost zahraničních osob dle právní úpravy daňového řádu a souvisejících právních předpisů od 1. 1. 2011,
- c. č. j. 25994/11-2110-010160 Registrace – přidělování vlastního identifikátoru správce daně (tzv. VČP),
- d. č. j. 43/49280/2009-431 Evidence zahraničních fyzických osob v registru daňových subjektů.

Článek VII.

Účinnost

Tento metodický pokyn nabývá účinnosti šestým pracovním dnem po jeho podpisu.

Mgr. Ladislav Henáč
ředitel sekce

²² Blíže viz Metodický pokyn k doručování do Ruska č.j. 65226/14/7100-40123-050167 ze 13. 1. 2015 (https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/2015_MetPok-k-dorucovani-do-Ruska.pdf).

²³ Obdobně to platí i pro zahájení řízení či postupu z moci úřední – rozhodující je, zda se zahajované řízení/postup týká činnosti jedné organizační jednotky nebo celého daňového subjektu. Podle toho správce daně zvolí, komu oznámí zahájení řízení, resp. vůči komu učiní úkon.

Na vědomí

Odboru 32 - Daňová legislativa Ministerstva financí

Odboru 39 - Správní činnosti Ministerstva financí

Generálnímu ředitelství cel

Sekci výkonu daní Generálního finančního ředitelství

Sekci informatiky Generálního finančního ředitelství

Odboru daní z příjmů I Generálního finančního ředitelství

Odboru daní z příjmů II Generálního finančního ředitelství

Odboru nepřímých daní Generálního finančního ředitelství

Odboru majetkových daní, oceňování a ostatních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení soudních a správních agend Generálního finančního ředitelství

Oddělení metodiky daňového procesu II Generálního finančního ředitelství

Oddělení opravných prostředků Generálního finančního ředitelství