

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 10.12.2025

Daň z příjmů

635/10.12.25 Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí u vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku

Předkládá: Ing. Otakar Machala, daňový poradce č. osv. 2252

1. Úvod

Cílem příspěvku je sjednocení výkladu ustanovení § 38da zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), které upravuje povinnost, pravidla a termíny oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí, a to v případě výplaty vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku.

2. Právní úprava

Ustanovení § 38da ZDP ukládá plátcům daně, kteří jsou plátcí příjmu plynoucího ze zdrojů na území České republiky daňovému nerezidentovi, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně, povinnost podat správci daně podat oznámení o tomto příjmu, jedná-li se o příjem a) v podobě licenčního poplatku, nebo b) podle § 22 odst. 1 písm. g) bodu 3 nebo 4. ZDP.

Výše uvedené platí i o příjmu, který je od daně osvobozen nebo o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice.

Mezi příjmy podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3. ZDP patří i příjmy, kterými jsou vypořádací podíly, podíly na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiné příjmy z držby kapitálového majetku.

Tyto příjmy podléhají v případě daňových nerezidentů, tj. poplatníků uvedených v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP, srážkové dani ve výši 15 % podle ustanovení § 36 odst. 1 písm. b) bod 1. ZDP⁹.

Podle tohoto ustanovení zároveň platí, že příjem z vypořádacího podílu, z podílu na likvidačním zůstatku a jiný příjem z držby kapitálového majetku ve formě vrácení emisního ážia, příplatku mimo základní kapitál nebo těmto plněním obdobná plnění se snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Pokud jde o lhůty pro podání oznámení, ZDP rozlišuje: a) příjem, ze kterého je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně a

⁹ Pro naše účely ponecháváme stranou vliv možného použití vyšší sazby daně dle § 36 odst. 1 písm. c) ZDP a naopak nižší sazby daně s ohledem na mezinárodní smlouvy o zamezení dvojímu zdanění.

b) příjem, který je od daně osvobozen nebo o němž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhá zdanění v České republice.

V případě první skupiny příjmů je plátce povinen podat oznámení ve lhůtě pro odvedení daně, která byla z daného příjmu sražena nebo vybrána.

U druhé skupiny příjmů, tj. těch, které nepodléhají zdanění z důvodu osvobození nebo mezinárodní smlouvy, je plátce daně povinen správci daně podat do 31. ledna kalendářního roku bezprostředně následujícího po kalendářním roce, ve kterém by byl povinen provést srážku daně, kdyby daný příjem nebyl od daně osvobozen a podléhal by zdanění v České republice.

Jak bylo uvedeno výše, v případě příjmu z vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku, ZDP tento příjem snižuje o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

V případě prokázané nabývací ceny podílu to z pohledu § 38da ZDP znamená, že oznamovací povinnosti podléhá pouze část vypořádacího podílu, podílu na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiného příjmu z držby kapitálového majetku snížená o nabývací cenu podílu.

V případě, kdy prokázaná nabývací cena podílu pokryje celou výši vyplacených částek výše uvedených plateb, žádná oznamovací povinnost ve smyslu § 38da ZDP nevzniká. V takovém případě nejde o příjem osvobozený či nepodléhající zdanění v ČR z důvodu mezinárodní smlouvy, ale příjem vůbec nevzniká, resp. je nulový (snížen na nulu).

Závěry k bodu 2.:

2.1. Příjmy z titulu vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku plynoucí ze zdrojů na území České republiky daňovému nerezidentovi, podléhají oznamovací povinnosti podle § 38da ZDP, a to i v případě, že se jedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy o nichž mezinárodní smlouva stanoví, že nepodléhají zdanění v České republice.

2.2. V případě, kdy prokázaná nabývací cena podílu pokryje část hodnoty vyplacených vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku, oznamovací povinnosti ve smyslu § 38da ZDP podléhají příjmy snížené o prokázanou nabývací cenu podílu.

2.3. V případě, kdy prokázaná nabývací cena podílu pokryje celou výši hodnoty vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku obchodních korporací a jiných příjmů z držby kapitálového majetku, žádná oznamovací povinnost ve smyslu § 38da ZDP nevzniká.

3. Návrh na opatření

Po projednání na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry obvyklým způsobem publikovat.

Stanovisko GFR:

Částečný souhlas s návrhem řešení předkladatele.

Důvodem zavedení § 38da do zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p.p. (dále jen „ZDP“) byl dle důvodové zprávy, mimo jiné, poměrně vysoký odliv důchodů z přímých zahraničních investic, který je v mezinárodním srovnání ojedinělý, a tudíž je nutný nástroj pro

kontrolu, zda nedochází k nezákonné daňové optimalizaci, která tak snižuje inkasa nejen státního rozpočtu, ale i obcí a krajů.

Při jeho zavedení do právního řádu v roce 2019 se oznamovací povinnost vztahovala na všechny příjmy podléhající srážkové dani, které jsou hrazeny poplatníkům dle § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4 ZDP - daňovým nerezidentům. V rámci jeho novelizace (2024) došlo ke zúžení oznamovací povinnosti, která se nově nevztahuje na příjmy od daně osvobozené a příjmy, které nepodléhají zdanění v České republice na základě mezinárodní smlouvy. Výjimku pak, mimo jiné, dle § 38da odst.1 písm. b) tvoří příjmy podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP v podobě podílů na zisku, které podléhají oznamovací povinnosti vždy, a to bez ohledu na jejich výši či zdanění.

Příjmy uvedené v příspěvku svým charakterem představují příjmy z podílů na zisku, které jsou daňovému nerezidentovi vyplaceny. V souladu s ust. § 36 odst. 1 písm. b) bod 1 ZDP je možné pro určení základu daně v České republice snížit takový příjem o nabývací cenu podílu na obchodní korporaci, je-li plátcí poplatníkem prokázána.

Dle prováděných smluv o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“) se v uvedených případech jedná o příjmy dle čl. 10 – Dividendy. Tyto příjmy se dle SZDZ obvykle zdaňují modifikovanou (sníženou oproti ZDP) sazbou daně z hrubé částky příjmu. SZDZ určuje maximální výši daně, která může být z tohoto příjmu odvedena. V případě, že daň podle SZDZ z hrubé částky příjmu je nižší, než daň vypočtená dle ZDP z částky po odečtení nabývací ceny, uplatní se daň vypočtená dle SZDZ. Naopak, pokud by daň vypočtená podle ZDP (15% z částky příjmu sníženého o nabývací cenu) byla nižší než daň vypočtená z hrubé částky příjmu za použití modifikované sazby daně dle čl. 10 příslušné SZDZ, uplatní se daň vypočtená dle ZDP.

V rámci oznamovací povinnosti plátce daně oznámí:

- výši vyplaceného příjmu v hrubé částce,
- stanovený základ daně (buď znovu hrubá částka příjmu, použije-li postup dle SZDZ, nebo základ daně dle ZDP, tj. příjem snížený o nabývací cenu podílu),
- sazbu daně v návaznosti na aplikaci SZDZ, tj. buď ve výši korigované příslušnou SZDZ nebo ve výši 15% dle ZDP,
- výši uhrazené daňové povinnosti.

Příklady vyplnění formuláře Oznámení o příjmech plynoucích do zahraničí dle § 38da ZDP u vybraných příjmů lze nalézt v následující tabulce:

	Dividenda	Podíl na likvidačním zůstatku	Podíl na likvidačním zůstatku
příjem	100	100	100
nabývací cena podílu	-	60	100
základ daně	100	40	0
daň	10	6	0
FORMULÁŘ			
řádek 24	90	94	100
řádek 27	100	40	0

S odkazem na výše uvedené lze uzavřít, že oznamovací povinnost ve vztahu k popsaným příjmům musí být splněna vždy bez ohledu na výši základu daně, který může být ovlivněn uplatněním nabývací ceny, a bez ohledu na konečnou výši daňové povinnosti v České republice.

Z tohoto důvodu lze souhlasit se závěrem uvedeným v bodě 2.1., ale nelze souhlasit se závěrem uvedeným v bodě 2.2. a v bodě 2.3.