








## INTERNÍ SDĚLENÍ

Č. j.: 1178/17/7100-10110-



### **Metodický pokyn ve věci podávání DAP DPPO podle § 240c DŘ v případech, kdy je postupováno podle § 208 OZ nebo podle § 209 OZ**

V návaznosti   
 na část týkající se účetních a daňových souvislostí při likvidaci právnické osoby, vyplynul z diskuse dotaz týkající se povinnosti podávat daňové přiznání v případech, kdy po podání daňového přiznání ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku je zjištěn majetek, respektive vznikne daňová povinnost, a to buď v době do výmazu právnické osoby z veřejného rejstříku nebo v době po výmazu právnické osoby z veřejného rejstříku a dojde k obnovení likvidace právnické osoby.

K uvedené problematice ve spolupráci s Odborem daňového procesu III. Sekce právní na základě dotčených ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“) a zákona č. 89/2013 Sb., občanský zákoník (dále jen „OZ“) uvádíme:

**[§ 240c odst. 3 DŘ]** Právnická osoba je povinna podat řádné daňové tvrzení do 15 dnů ode dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, a to za část zdaňovacího období, která uplynula přede dnem zpracování tohoto návrhu; tuto lhůtu nelze prodloužit.

**[§ 240c odst. 4 DŘ]** Vznikne-li po dni zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku právnické osobě daňová povinnost, považuje se tato povinnost za daňovou povinnost vzniklou do dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku a je právnická osoba povinna podat dodatečné daňové tvrzení.

**[§ 208 OZ]** Zjistí-li se ještě před výmazem právnické osoby z veřejného rejstříku její dosud neznámý majetek nebo objeví-li se potřeba jiných nezbytných opatření, likvidace neskončí a likvidátor tento majetek vypořádá nebo provede další nezbytná opatření. Po ukončení těchto jednání postupuje podle § 205 až 207; ustanovení § 170 se nepoužije.

**[§ 209 odst. 1 OZ]** Zjistí-li se neznámý majetek právnické osoby po jejím výmazu z veřejného rejstříku nebo objeví-li se jiný zájem hodný právní ochrany, soud na návrh toho, kdo osvědčí právní zájem, zruší výmaz právnické osoby, rozhodne o její likvidaci a jmenuje likvidátora. Kdo vede veřejný rejstřík, do něho podle tohoto rozhodnutí запиše obnovení právnické osoby, skutečnost, že je v likvidaci a údaje o likvidátorovi. Od obnovení se na právnickou osobu hledí, jako by nikdy nezanikla.

**[§ 209 odst. 2 OZ]** Byla-li právnická osoba obnovena vzhledem k zjištění neznámého majetku, obnoví se neuspokojené pohledávky jejích věřitelů.

S ohledem na znění dotčených ustanovení, důvodových zpráv a publikovaných komentářů k nim lze dojít ve věci podávání daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob k těmto závěrům:

Vstup do likvidace dne 01.05.2014	→ DAP za období 01.01.2014 - 30.04.2014 → DAP DPPO typu „B“ → lhůta pro podání 30 dnů dle § 240c odst. 2 DŘ
Průběh likvidace	→ DAP za období 01.05.2014 – 31.12.2014 → DAP DPPO typu „C“ podle § 240c odst. 1 DŘ → lhůta pro podání 3/6 měsíců dle § 136 DŘ
Den zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku 20.03.2015	→ DAP za období 01.01.2015 – 20.03.2015 <sup>1</sup> → DAP DPP typu „H“ → lhůta pro podání 15 dnů dle § 240c odst. 3 DŘ
Výmaz PO z OR 05.11.2015	→ DAP za období od 21.03.2015 do 05.11.2015 se nepodává

### **1) Je-li zjištěn majetek před výmazem právnické osoby z veřejného rejstříku**

Pokud je zjištěn neznámý (nelikvidovaný) majetek právnické osoby ještě před jejím výmazem z veřejného rejstříku a vznikne poplatníkovi daňová povinnost, tj. daňová povinnost za mezidobí od zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku do dne zániku právnické osoby (v uvedeném příkladu v období od 21.03.2015 do 05.11.2015), postihuje tuto situaci DŘ v ustanovení § 240c odst. 4 DŘ a je namístě podání dodatečného daňového přiznání. Protože není stanovena speciální lhůta pro podání, bude dodatečné daňové přiznání podáváno v obecné lhůtě stanovené v § 141 DŘ.

Aplikováno na výše uvedený příklad:

Zjištění majetku (daňové povinnosti) dne 20.05.2015 → povinnost podat DODAP typu „H“ za období 01.01.2015 – 20.03.2015.

Na výše uvedený postup nemá vliv ani skutečnost, že podle ustanovení § 208 OZ bude likvidátor postupovat dle § 205 OZ až 207 OZ, a to tak, že po vypořádání majetku (nově zjištěného) musí znovu podat zprávu o svém postupu, sestavit účetní závěrku a navrhnout způsob použití likvidačního zůstatku. Přestože tak bude zřejmě existovat další den

<sup>1</sup> Zahnutí dne zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku do období, za které je podáváno daňové přiznání je předmětem metodického pokynu č. j. 14925/15 ze dne 02.04.2015.

zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, nebude tato skutečnost zakládat povinnost podat další navazující řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob podle § 240c odst. 3 DŘ.

Aplikováno na výše uvedený příklad:

zpracování „dalšího“ návrhu na použití likvidačního zůstatku dne 06.06.2015 → DAP DPPO typu „H“ za období od 21.03.2015 do 06.06.2015 se nepodává.

## **2) Je-li zjištěn majetek po výmazu právnické osoby z veřejného rejstříku**

Pokud je zjištěn neznámý (nelikvidovaný) majetek právnické osoby, rozhodne soud o zrušení rozhodnutí o výmazu společnosti a obnoví likvidaci právnické osoby. Zápis má konstitutivní účinky, které ruší zápisy předchozí, tj. na zapisovanou osobu se hledí, jako kdyby nikdy nezanikla. Komentáře k předmětnému ustanovení uvádějí, že likvidátor pokračuje v likvidaci s tím, že ke dni obnovení likvidace sestaví zahajovací rozvahu, a to i přesto, že ustanovení § 209 OZ o jejím sestavení výslovně nehovoří na rozdíl od předchozí úpravy v § 75b zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů<sup>2</sup>.

Způsob vypořádání daňové povinnosti vzniklé z obnovené likvidace DŘ explicitně neupravuje. Kloníme se však k názoru, že ustanovení § 240c odst. 4 DŘ a z něj vyplývající povinnost podat dodatečné daňové přiznání dopadá i na případy obnovení likvidace právnické osoby při zrušení jejího výmazu z veřejného rejstříku a bude tedy aplikován stejný postup popsany v bodě 1) pro případy zjištění majetku před výmazem právnické osoby z veřejného rejstříku<sup>3</sup>.

Vzhledem k tomu, že ustanovením § 209 OZ není nijak omezen časový rámec, kdy nejpozději může k obnovení likvidace dojít, není tak limitováno ani období, kdy může právnické osobě vzniknout daňová povinnost. Pokud ke zjištění majetku, respektive daňové povinnosti, která zakládá povinnost podat dodatečné daňové přiznání za období předcházející zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku, dojde v době, kdy již uplynula lhůta pro stanovení daně za předmětnou část zdaňovacího období, nelze již dodatečné daňové přiznání podat.

Aplikováno na výše uvedený příklad:

- Zjištění majetku (daňové povinnosti) dne 20.05.2016 a následné zrušení výmazu PO z OR a obnovení likvidace 30.6.2016 → povinnost podat DODAP typu „H“ za období 01.01.2015 – 20.03.2015, neboť ještě neuplynula lhůta pro stanovení daně za toto období.
- Zpracování „dalšího“ návrhu na použití likvidačního zůstatku → DAP DPPO typu „H“ za část zdaňovacího období před jeho zpracováním se nepodává.
- Zjištění majetku (daňové povinnosti) dne 20.05.2020 a následné zrušení výmazu PO z OR a obnovení likvidace 30.6.2020 → DODAP typu „H“ za období 01.01.2015 – 20.03.2015 se nepodá, neboť již uplynula lhůta pro stanovení daně za toto období<sup>4</sup>.

S podání dodatečného daňového přiznání je úzce spjat vznik úroku z prodlení podle ustanovení § 252 odst. 2 DŘ. Neboť se na právnickou osobu při obnovení likvidace hledí,

<sup>2</sup> Ke dni zápisu do obchodního rejstříku podle odstavce 1 nebo 2 sestaví likvidátor zahajovací rozvahu. Ustanovení § 68 odst. 8 se nepoužije.

<sup>3</sup> Viz též komentář k DŘ, Wolters Kluwer, k § 240 DŘ (pozn. ve znění do 31.12.2013): „Přestože daňový řád neobsahuje výslovnou úpravu způsobu vypořádání daňové povinnosti vzniklé z obnovené likvidace, autoři se domnívají, že se v takovém případě postupuje dle odst. 5 komentovaného ustanovení obdobně.“

<sup>4</sup> Pro účely příkladu se vychází z předpokladu, že je aplikována pouze základní lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 DŘ.

jako by nikdy nezanikla, vzniká daňovému subjektu z tohoto důvodu v případě, že je povinen podat dodatečné daňové tvrzení v souladu s § 240c odst. 4 DŘ, úrok z prodlení i za období výmazu právnické osoby. V případě, že daňový subjekt podá žádost o prominutí úroku z prodlení, správce daně má možnost, pokud dospěje k názoru, že je to spravedlivé a v mezích právních předpisů, takový úrok prominout. Správce daně však musí při rozhodování o žádosti postupovat v souladu s Pokynem GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně, č. j. 4260/15/7100-10123 ze dne 12.02.2015 (dále jen „Pokyn“). To znamená, že pokud správce daně rozhodne o žádosti o prominutí příslušenství daně právnické osoby z důvodu, že byla obnovena její likvidace, jedná se o rozhodnutí prominutí příslušenství daně nad rámec Pokynu<sup>5</sup>. V takovém případě je nutno postupovat dle Čl. V. Pokynu – Vztah k veřejné podpoře.



<sup>5</sup> Článek V. druhý odstavec Pokynu zní následovně: „Pokud bude chtít správce daně vybočit svým rozhodnutím o žádosti podniku o prominutí z hranic stanovených pokynem, dostane se do režimu podpory de minimis za předpokladu, že majetková výhoda nepřekročí limity stanovené pro podporu de minimis, nebo veřejné podpory za předpokladu, že majetková výhoda překračuje limit stanovení pro podporu de minimis (v tomto případě se další postup řídí dle čl. V. 3. Odst. [podpora mimo režim de minimis] tohoto pokynu).“

