

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM

A) UZAVŘEN S ROZPOREM

B) UZAVŘEN

C) UZAVŘEN

Správa daní

405/26.06.13 Lhůta pro podání daňového tvrzení v souvislosti s ukončením likvidace

Předkládá: Ing. Jana Pytelková Svobodová, daňový poradce, č. osvědčení 3852

1. Úvod

Cílem tohoto příspěvku je navrhnout výkladové řešení určitých nejasností týkajících se určení lhůty pro podání daňového tvrzení v souvislosti s ukončením likvidace, a to vzhledem ke stávající a navrhované právní úpravě této oblasti v daňovém řádu a s přihlédnutím jak ke stávající úpravě likvidace v obchodním zákoníku, tak k její úpravě v novém občanském zákoníku.

2. Vymezení problému

Právnícké osobě, která je v likvidaci, trvá povinnost podávat daňová tvrzení až do dne jejího zániku. V souvislosti s likvidací vyvstávají dva okamžiky, k nimž se váže povinnost sestavit mimořádnou účetní závěrku a související povinnost podat daňové tvrzení, a to den předcházející vstupu do likvidace a den zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Toto období, za které má být daňové přiznání podáno, bude zpravidla kratší než 12 měsíců.

Příslušná ustanovení obchodního zákoníku¹ resp. nového občanského zákoníku² předpokládají, že zpravidla v průběhu likvidace dojde ke zpeněžení majetkové podstaty likvidované právnické osoby, která bude po úhradě závazků následována rozdělením likvidačního zůstatku mezi společníky. V takovém případě je úlohou likvidátora zpracovat zprávu o průběhu likvidace spolu s návrhem na rozdělení (resp. použití) likvidačního zůstatku a předložit je společníkům ke schválení, přičemž rozdělením likvidačního zůstatku společníkům likvidace končí. Ustanovení uvedených předpisů však upravují i jiné způsoby ukončení likvidace, a to za situace, kdy majetek likvidované právnické osoby nepostačuje k úhradě všech jejích závazků.³ V těchto případech sestavuje likvidátor zprávu o naložení s majetkem a ke stejnému dni též účetní závěrku.

Platné a v současné době účinné znění § 240 odst. 5 daňového řádu, které problematiku podávání daňových tvrzení v průběhu likvidace upravuje, fakticky

¹ § 75 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník

² § 205 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „nový občanský zákoník“)

³ § 75 odst. 5 obchodního zákoníku resp. § 201 a následující nového občanského zákoníku

nestanoví speciální lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku.⁴ Daňový řád také neobsahuje speciální definici pojmu „zpracování“ návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku a neupravuje ani problematiku podávání daňových tvrzení v situaci, kdy likvidace je ukončena jiným způsobem než rozdělením likvidačního zůstatku.

3. Návrh řešení

a. Lhůta pro podání daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku

Platné znění § 240 odst. 5 daňového řádu stanoví, že ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku je právnická osoba povinna podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení za uplynulou část zdaňovacího období, za které dosud nebylo podáno. Toto ustanovení upravuje počátek a konec období, za které má být daňové tvrzení podáno, avšak neupravuje lhůtu, ve které tak má být učiněno.⁵

Vzhledem ke stávající absenci speciální úpravy lhůty pro tuto konkrétní situaci je třeba použít úpravu obecnou s tím, že pokud tato obecná úprava nevyplyvá z legislativy upravující jednotlivé daně, bude postupováno podle obecné úpravy obsažené v § 136 daňového řádu.

Pokud jde o daň z příjmů právnických osob, zákon o daních z příjmů nestanoví speciální lhůtu pro podání daňového přiznání za část zdaňovacího období končící dnem zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, která je kratší než 12 měsíců. Zákon o daních z příjmů v ustanovení § 38m odst. 6 nicméně upravuje lhůtu pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob pro případy, kdy je zdaňovací období kratší než 1 rok. Podle § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů se v těchto případech daňové přiznání podává ve lhůtě a za podmínek pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců. Jak vyplývá z důvodové

⁴ Ustanovení § 240 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 a stejně tak i návrh novely daňového řádu v souvislosti s rekodifikací soukromého práva hmotného (sněmovní tisk 1004) již tuto problematiku upravují s tím, že pro toto podání je stanovena resp. navrhována lhůta 15 dnů.

⁵ Při čistě gramatickém výkladu by bylo možné vycházet z toho, že toto ustanovení stanoví lhůtu nulovou, tedy že daňový subjekt je povinen již poslední den období, za které se přiznání sestavuje, toto přiznání také podat. Vzhledem k tomu, že až do konce rozvahového dne mohou nastávat skutečnosti, které mají dopad do výsledku hospodaření a do základu daně, však není objektivně možné správně a úplně sestavit účetní závěrku a stanovit základ daně dříve, než první den po skončení období, za které se přiznání podává. Taková „nulová“ lhůta by tedy byla nesplnitelná. Jediný racionální výklad § 240 odst. 5 věty třetí daňového řádu je tedy takový, že toto ustanovení lhůtu, ve které má být daňové přiznání za uplynulou část zdaňovacího období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku podáno, neupravuje. Předkladatelce tohoto příspěvku je známo, že ministr financí v minulosti vydal rozhodnutí o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech, ke kterým vznikla povinnost podat daňové tvrzení podle § 240 odst. 5 věty třetí daňového řádu, a to pro období let 2011 – 2014 (19/2012 FZ a 3/2013 FZ). Uváděná nesrovnalost vyplývající z uplatňování předmětného ustanovení, která byla motivem pro vydání těchto rozhodnutí, zjevně vycházela právě z výkladu připouštějícího existenci nulové lhůty. Předkladatelka se nicméně domnívá, že tuto nesrovnalost lze překlenout výkladem navrhovaným v tomto příspěvku s tím, že uvedená prominutí by při uplatnění tohoto alternativního výkladu již nebyla zcela opodstatněná.

zprávy k zákonu č. 346/2010 Sb.⁶, záměrem zákonodárce bylo, aby se § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů stal speciálním vůči § 136 odst. 4 daňového řádu a aby pro podávání příznání k dani z příjmů právnických osob byla zachována tatáž lhůta jako v případě zdaňovacího období trvajících nejméně 12 měsíců.⁷

Protože, jak již bylo výše dovozeno, § 240 odst. 5 daňového řádu lhůtu pro podání daňového tvrzení za období končící dnem zpracování návrhu na použití likvidačního zůstatku nestanoví, neuplatní se v tomto případě ani princip sjednocení lhůt podle § 245 daňového řádu.

Dílčí závěr:

Vzhledem k tomu, že § 240 odst. 5 daňového řádu ani jiný právní předpis speciálně neupravuje lhůtu pro podání daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, bude se tato lhůta řídit obecnými pravidly stanovení lhůt pro podávání daňových příznání, přičemž v případě, že zvláštní daňový zákon upravuje lhůtu po podání příznání samostatně (např. § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů v případě daně z příjmů právnických osob), použije se tato zvláštní úprava. Pouze při absenci takovéto úpravy ve zvláštním předpisu se bude tato lhůta řídit obecnou úpravou obsaženou v § 136 daňového řádu.

b. Výklad pojmu „zpracování“ návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku

Daňový řád neobsahuje definici pojmu zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Bližší vymezení tohoto pojmu neobsahuje ani zákon o účetnictví, který se dnem následujícím po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku spojuje otevírání účetních knih.⁸

⁶ Důvodová zpráva k novelizovanému znění § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů: V návaznosti na přijetí nového daňového řádu je nezbytné upravit lhůty pro podání daňového příznání za zdaňovací období, které nenaplnuje definici § 136 odst. 1 daňového řádu. V zákoně o daních z příjmů se tak nově upravuje lex specialis k obecné úpravě daňového řádu, v jehož důsledku se v případě, je-li zdaňovací období kratší než 12 měsíců nebude aplikovat § 136 odst. 4 daňového řádu, ale daňové příznání se bude podávat ve lhůtě a za podmínky pro podání daňového příznání za zdaňovací období, které činí 12 měsíců.

⁷ Vzhledem k tomu, že ustanovení § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů je speciálním ustanovením ve vztahu k obecné úpravě § 136 odst. 4 daňového řádu, domníváme se, že pojem „zdaňovací období“, který zákonodárce užil v ustanovení § 38m odst. 6 zákona o daních z příjmů, je třeba vykládat spíše ve smyslu daňového řádu, pro nějž je „zdaňovací období“ obecným pojmem, který *de facto* (tzn. bez výslovné definice) zahrnuje všechny časové úseky, k nimž se dle zvláštních daňových zákonů nebo úpravy v samotném daňovém řádu vztahuje povinnost podat daňové příznání. Přestože se tedy obě uvedená ustanovení výslovně použijí pouze v případě zdaňovacího období, jež je pro účely daně z příjmů právnických osob definováno v ustanovení § 17a zákona o daních z příjmů, mělo by být podle našeho názoru možné jejich použití výkladem rozšířit též na část zdaňovacího období, za kterou je podáváno daňové příznání. V opačném případě by úprava této lhůty v daňové legislativě zcela absentovala a takový výklad by tedy nebyl racionální.

⁸ § 17 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví

V dané situaci je tedy třeba při výkladu tohoto pojmu vycházet z ustanovení obchodního zákoníku upravujících likvidaci společností.⁹ Podle § 75 odst. 1 obchodního zákoníku sestaví likvidátor zprávu o průběhu likvidace s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku bez zbytečného odkladu po provedení všech úkonů nezbytných k provedení likvidace. Tento okamžik navazuje na situaci, kdy bylo dokončeno zpeněžení majetku likvidované společnosti a byly ukončeny veškeré zákonem předvídané procesy směřující k vypořádání pohledávek a dluhů likvidované společnosti. I sestavení konečné zprávy o průběhu likvidace spojené s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku však představuje proces, mezi jehož zahájením a dokončením zpravidla uplyne určité časové období.

Vzhledem k výše uvedenému navrhuje potvrdit, že dnem zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku ve smyslu § 240 odst. 5 daňového řádu se rozumí den uvedený likvidátorem ve zprávě o průběhu likvidace (spojené s návrhem na rozdělení likvidačního zůstatku) jako den sestavení této zprávy, který je zároveň rozvahovým dnem.

Dílčí závěr:

Dnem zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku ve smyslu § 240 odst. 5 daňového řádu se rozumí den uvedený ve zprávě o průběhu likvidace jako den sestavení této zprávy.

c. Postup v případě ukončení likvidace jiným způsobem než rozdělením likvidačního zůstatku

Ustanovení § 75 odst. 5 obchodního zákoníku resp. § 201 a následující nového občanského zákoníku předpokládají za určitých okolností i likvidaci předluženého subjektu, tj. situaci, kdy majetek likvidovaného subjektu nepostačuje k úhradě všech závazků. V takovém případě budou prostředky získané zpeněžením majetkové podstaty (případně přímo majetková podstata jako taková) v plné výši použity k uspokojení pohledávek věřitelů a nedochází tudíž v průběhu likvidace ke zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Likvidátor je nicméně povinen vyhotovit zprávu o naložení s majetkem (resp. konečnou zprávu o průběhu likvidace, v níž uvede, jako bylo s likvidační podstatou naloženo), a ke dni vyhotovení této zprávy sestaví také účetní závěrku.

Vzhledem k tomu, že § 240 odst. 5 daňového řádu (resp. nově navržené znění daňového řádu v souvislosti s rekodifikací soukromého práva) výslovně spojuje povinnost podat daňové přiznání v souvislosti s ukončením likvidace pouze v návaznosti na zpracování návrhu na rozdělení resp. použití likvidačního zůstatku, bylo by možné dovodit, že v případě likvidace, která nebyla spojena s vytvořením čistého majetkového zůstatku k rozdělení (tj. v případě likvidace předlužené právnické osoby), tato povinnost nevzniká. Přitom není zřejmé, jakým způsobem by byla případná daňová povinnost připadající na období předcházející dni vyhotovení zprávy o naložení s majetkem následně vypořádána.

⁹ S účinností od 1. ledna 2014 jsou obecná ustanovení o likvidaci přesunuta do nového občanského zákoníku s tím, že v oblasti likvidace nedochází z věcného hlediska ke změnám v právní úpravě likvidace. Zde navrhovaný výklad by tedy mělo být možné uplatnit i v podmínkách nového občanského zákoníku.

Jsme názoru, že v dané situaci by byl možný i jiný výklad, podle kterého by se v případě likvidace nekončící rozdělením likvidačního zůstatku postupovalo z hlediska podávání daňových tvrzení obdobně jako v případě likvidace končící rozdělením likvidačního zůstatku, tedy podle kterého by vznikla povinnost podat daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula ke dni vyhotovení zprávy o naložení s majetkem (resp. konečné zprávy v podmínkách nového občanského zákoníku). Tento výklad je podle našeho názoru racionální s tím, že uvedený postup by byl konzistentní i s obecnými principy stanovení základu daně, neboť by daňový základ za toto období vycházel z výsledku hospodaření vykázaného v účetní závěrce sestavené ke dni vyhotovení zprávy o naložení s majetkem.

Dílčí závěr:

V případě, že likvidace nekončí zpracováním návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, postupuje se z hlediska podávání daňových tvrzení obdobně jako v případě likvidace končící rozdělením likvidačního zůstatku s tím, že daňový subjekt v likvidaci by podával daňové tvrzení za část zdaňovacího období, která uplynula ke dni zpracování zprávy o naložení s majetkem (resp. konečné zprávy).

4. Návrh na opatření

Navrhujeme přijmout výše uvedené závěry a po projednání příspěvku na Koordinačním výboru doporučujeme přijaté závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko GFŘ:

V první řadě je nutné uvést, že Generální finanční ředitelství nesouhlasí s názorem uvedeným v příspěvku, že „*Platné znění § 240 odst. 5 daňového řádu, které problematiku podávání daňových tvrzení v průběhu likvidace upravuje, nestanoví speciální lhůtu pro podání řádného daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku.*“

Z tohoto důvodu rovněž Generální finanční ředitelství nesouhlasí s názorem uvedeným v příspěvku, že „*Vzhledem ke stávající absenci speciální úpravy lhůty pro tuto konkrétní situaci je třeba použít úpravu obecnou s tím, že pokud tato obecná úprava nevyplývá z legislativy upravující jednotlivé daně, bude postupováno podle obecné úpravy obsažené v § 136 daňového řádu.*“

Ke lhůtě pro podání daňového tvrzení za období ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku (bod 3. a. příspěvku)

V případě zániku právnické osoby s likvidací je podle ust. § 240 odst. 5 třetí věty daňového řádu tato právnická osoba povinna podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení **ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku** za uplynulou část zdaňovacího období. Zároveň tuto lhůtu nelze prodloužit, protože spolu s podáním tvrzení je většinou provázaná také povinnost úhrady, s níž musí být při rozvrhu počítáno.

Ze současného znění daňového řádu tedy vyplývá, že daňové tvrzení musí být sestaveno **ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku**, a v tento den

také podáno. V tomto případě je lhůta pro podání daňového tvrzení 0 dnů, a jak již bylo výše uvedeno, lhůtu nelze prodloužit.

To vyplývá mimo jiné i z důvodové zprávy k zákonu o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (dále jen „zákon o JIM“). K důvodové zprávě k zákonu o JIM je změna ust. § 240 odst. 5 daňového řádu¹⁰ odůvodněna následovně: „*Navrhuje se úprava lhůty pro podání daňového přiznání tak, aby byl umožněn reálný časový prostor pro jeho zpracování, ke kterému musí dojít ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku. Obdobná konstrukce je obsažena např. v § 244 odst. 5 daňového řádu. Jde tak o úpravu pro daňový subjekt příznivější, neboť **současná textace jej de facto nutí zpracovat a podat daňové přiznání v „nulovém“ čase.***“

Rovněž v Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech, 2011-2012, č. j. MF-18701/2012/904, a v Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech, 2013-2014, č. j. MF-118798/2012/904, se v odůvodnění rozhodnutí uvádí, že „*Podle současného znění ust. § 240 odst. 5 věty třetí daňového řádu musí být daňové tvrzení sestaveno ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, a v tento den také podáno. V tomto případě je tedy právnická osoba povinna podat a zpracovat daňové tvrzení v nulovém čase.*“

Závěr: Jak vyplývá ze současného znění daňového řádu, rovněž z důvodové zprávy k zákonu o JIM a z rozhodnutí o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech 2011-2012 (č. j. MF-18701/2012/904) a 2013-2014 (č. j. MF-118798/2012/904), daňové tvrzení musí být sestaveno ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, a v tento den také podáno. **V tomto případě je lhůta pro podání daňového tvrzení nula dnů.** V rozhodnutích o prominutí příslušenství daně na daňových povinnostech 2011-2012 (č. j. MF-18701/2012/904) a 2013-2014 (č. j. MF-118798/2012/904) ministr financí prominul právnickým osobám, kterým v letech 2011-2014 vznikla povinnost podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podle ust. § 240 odst. 5 věty třetí daňového řádu, tj. za uplynulou část zdaňovacího období, za které do dne zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebylo řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení podáno, na všech daňových povinnostech stanovenou pokutu za opožděné tvrzení daně podle ust. § 250 daňového řádu, a to za období ode dne vzniku povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně do 15. dne od vzniku této povinnosti; a předepsaný úrok z prodlení podle ust. § 252 daňového řádu, a to za období ode dne vzniku povinnosti uhradit úrok z prodlení do 15. dne od vzniku této povinnosti.

K výkladu pojmu „zpracování“ návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku (bod 3. b. příspěvku)

¹⁰ V zákoně o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů (dále jen „zákon o JIM“) se v části druhé nazvané změna daňového řádu k bodu 51, tj. k § 240 odst. 5 daňového řádu:

- slova „*podat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení za uplynulou část zdaňovacího období, za které dosud nebylo podáno*“

- nahrazuje slovy „*zpracovat řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení za uplynulou část zdaňovacího období, za které dosud nebylo podáno, a podat jej nejpozději do 15 dnů ode dne zpracování tohoto návrhu*“.

Pojem den zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku podle ust. § 240 odst. 5 daňového řádu vychází z ust. § 75 odst. 1 obchodního zákoníku. Je tím tedy myšlen den, kdy sestaví likvidátor zprávu o průběhu likvidace s návrhem na rozdělení čistého majetkového zůstatku, jenž vyplyne z likvidace (likvidační zůstatek), mezi společníky. K tomuto dni, tj. ke dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku, je nutno podat daňové tvrzení za uplynulou část zdaňovacího období, za které ještě dosud nebylo podáno.

K postupu v případě ukončení likvidace jiným způsobem než rozdělením likvidačního zůstatku (bod 3. c. příspěvku)

V případě, že majetek likvidované právnické osoby nepostačuje na vyrovnání dluhů věřitelů, a tedy nemůže vzniknout žádný likvidační zůstatek, je majetek právnické osoby předlužen ve smyslu zákona č. 182/2006 Sb., insolvenční zákon, ve znění p. p. (dále jen „insolvenční zákon“). Likvidátor právnické osoby má v důsledku této skutečnosti povinnost podat insolvenční návrh podle insolvenčního zákona.¹¹ V takovém případě se následně uplatní speciální úprava povinnosti podávat daňová tvrzení, která platí pro daňový subjekt v insolvenční.¹² Pro úplnost uvádíme, že čistě teoreticky by mohla nastat situace, že se nebude vyhotovovat ani návrh na rozdělení likvidačního zůstatku, ani se nebude podávat insolvenční návrh likvidátorem nebo bude insolvenční návrh zamítnout. V takovém případě by se pojem „den zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku“ v ustanovení § 240 odst. 5 třetí věty daňového řádu mohl analogicky aplikovat i na pojem „den zpracování zprávy o naložení s majetkem“.

¹¹ Ustanovení § 98 odst. 1 první věty insolvenčního zákona stanoví, že „Dlužník, který je právnickou osobou nebo fyzickou osobou - podnikatelem, je povinen podat insolvenční návrh bez zbytečného odkladu poté, co se dozvěděl nebo při náležité pečlivosti měl dozvědět o svém úpadku.“ K definici úpadku – viz § 3 insolvenčního zákona

¹² Srov. § 244 daňového řádu