

Ing. Lucia Jeleníková, Štefana Nikolaja Hýroša 4965/5, 034 01 Ružomberok

Daňový poradca

Číslo osvedčenia 1096/2015

Mesto Ružomberok

Nám. A. Hlinku 1

034 01 Ružomberok

Daňové a účtovné stanovisko k transformácii formy podnikania spoločnosti KULTÚRNY DOM Andreja Hlinku, a.s. so sídlom A. Bernoláka 1, 034 01 Ružomberok, IČO: 360 10 456, spoločnosť je zapísaná v Obchodnom registri Okresného súdu Žilina, Oddiel: Sa, Vložka číslo: 393/L vypracované na základe požiadavky Mesto Ružomberok, Nám. A. Hlinku 1, 034 01 Ružomberok.

ÚVOD

- Stanovisko bolo vypracované s použitím podkladov: Právne stanovisko k vhodnosti pôsobenia spoločnosti KD AH a.s. vypracované doc. JUDr. Jozefom Tekelim, PhD., Výročná správa za rok 2019 KD AH, a.s., účtovné evidencie spoločnosti KD AH a.s., (hlavná kniha k 31.12.2019, hlavná kniha k 30.11.2020, evidencia odpisovaného majetku)
- Stanovisko obsahuje formálne všeobecné posúdenie daňových aspektov podnikania akciovej spoločnosti a základné formálne všeobecné informácie o spôsobe a možnostiach vysporiadania akciovej spoločnosti pri zmene na inú formu podnikania alebo pri vstupe do likvidácie, stanovisko nie je záväzným daňovým posúdením konkrétnych daňových prípadov a účtovných operácií klienta.

VŠEOBECNÉ INFORMÁCIE

1. Analýza spoločnosti KULTÚRNY DOM Andreja Hlinku, a.s.

Klient Mesto Ružomberok, s prihliadnutím na závery právneho stanoviska doc. JUDr. Jozefa Tekeliho, PhD. zadal požiadavku na vypracovanie stanoviska, ktoré má objasniť účtovné a daňové aspekty pri rozhodovaní klienta o ďalšom pokračovaní v činnosti akciovej spoločnosti KULTÚRNY DOM Andreja Hlinku, a.s. (ďalej ako KD AH, a.s.).

KD AH, a.s. je v zmysle Obchodného zákonníka právnickou osobou založenou za účelom podnikania. Obchodná spoločnosť môže byť založená aj za iným účelom ako dosiahnutie zisku, avšak z podstaty právnej formy vyplýva, že z účtovného a daňového hľadiska bude vždy posudzovaná ako podnikateľský subjekt. Podnikateľské subjekty – spoločnosti zapísané v Obchodnom registri sú povinné viesť podvojnú účtovníctvo v zmysle zákona 431/2002 Z.z. a vyčísľujú základ dane v zmysle zákona 595/2000 Z.z.. Z rozboru ekonomických aktivít

spoločnosti vyplýva, že obchodné aktivity tvoria približne 50 %-ný podiel na celkových výnosoch spoločnosti, ostatné zdroje na zabezpečenie prevádzky spoločnosti sú zabezpečované predovšetkým dotáciami z verejných zdrojov. Všetky príjmy spoločnosti podliehajú zdaneniu daňou z príjmu právnických osôb.

Obdobie	Výnosy z hospodárskej činnosti	Dotácie
2019	503 274	493 296
2020*	254 085	477 577

*údaje z hlavnej knihy k 30.11.2020

Náklady spoločnosti tvoria bežné prevádzkové náklady na spotrebu materiálu, energií, obstaranie tovaru, osobné náklady a služby. Významnou nákladovou položkou sú odpisy majetku, ktorý tvorí základné imanie spoločnosti.

Druh nákladu	%-ny podiel na celkových nákladoch rok 2019	%-ny podiel na celkových nákladoch rok 2020*
Spotreba materiálu	2,24	1,68
Spotreba energií	6,76	7,69
Náklady na tovar	2,87	1,66
Osobné náklady	52,71	58,08
Služby	23,34	13,70
Odpisy	10,88	12,85

*údaje z hlavnej knihy k 30.11.2020

1.1 Základné imanie spoločnosti

Základné imanie spoločnosti bolo splatené okrem peňažného vkladu nepeňažným vkladom – nehnuteľnosťou. Nepeňažným vkladom môže byť len majetok, ktorého hodnota sa dá určiť v peniazoch. Podľa § 59 ods. 3 Obchodného zákonníka sa hodnota nepeňažného vkladu určí znaleckým posudkom. Táto hodnota musí byť uvedená v peňažnej sume aj v spoločenskej zmluve a je súčasne obstarávacou cenou vloženého majetku.

Nepeňažný vklad musí byť splatený pred zápisom základného imania do obchodného registra. Ak spoločnosť nenadobudne vlastníctvo k predmetu nepeňažného vkladu, je spoločník povinný zaplatiť jeho hodnotu v peniazoch a spoločnosť je povinná predmet nepeňažného vkladu mu vrátiť.

Daňové hľadisko

Postup pri oceňovaní nepeňažných vkladov daňovníkov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva do obchodných spoločností upravuje zákon o dani z príjmov (ďalej ZDP) v § 17b a § 17d. Pri nepeňažnom vklade zákon umožňuje zvoliť spôsob ocenenia vloženého majetku, a to reálnou hodnotou alebo pôvodnými cenami.

Prijímateľ nepeňažného vkladu

- a. **odpisuje hmotný majetok ako novoobstaraný** majetok postupom podľa § 26 ZDP z reálnej hodnoty alebo z hodnoty nepeňažného vkladu započítaného na vklad spoločníka alebo
- b. **môže pokračovať v odpisovaní hmotného majetku** z reálnej hodnoty alebo z hodnoty nepeňažného vkladu započítaného na vklad spoločníka, ak vkladateľ nepeňažného vkladu uplatní postup podľa § 17a ods. 1 písm. a) ZDP, pričom:
 1. pri rovnomernom odpisovaní sa doba odpisovania predĺži o dobu vyplývajúcu zo spôsobu výpočtu podľa § 27 ZDP,
 2. pri zrýchlenom odpisovaní sa postupuje podľa § 28 ZDP ako v ďalších rokoch odpisovania, a to počas zostávajúcej doby odpisovania podľa § 26 ZDP.

Ak počas najviac siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom došlo k splateniu nepeňažného vkladu, dôjde u prijímateľa nepeňažného vkladu k predaju alebo inému vyradeniu viac ako 50 % reálnej hodnoty hmotného majetku a nehmotného majetku nadobudnutého nepeňažným vkladom, je prijímateľ nepeňažného vkladu túto skutočnosť povinný oznámiť vkladateľovi nepeňažného vkladu, a to do 30 dní odo dňa vzniku tejto skutočnosti.

Budova bola ocenená pri vklade v hodnote 3 530 108,11 eur. Budova je zaradená v majetku spoločnosti a odpisovaná v odpisovej skupine 6, súčasná daňová zostatková cena k 31.12.2019 je v hodnote 2 053 210,08 eur.

1.2 Vlastné imanie spoločnosti

Vlastné imanie tvorí: základné imanie, kapitálové fondy a fondy tvorené zo zisku, prevedené výsledky hospodárenia minulých rokov a výsledok hospodárenia bežného účtovného obdobia. **Základné imanie akciovej spoločnosti** je rozvrhnuté na určitý počet akcií s určitou menovitou hodnotou (§ 154 ObchZ). Akcia predstavuje práva akcionára ako spoločníka podieľať sa podľa zákona a stanov spoločnosti na jej riadení, zisku a na likvidačnom zostatku po zrušení spoločnosti s likvidáciou, ktoré sú spojené s akciou ako s cenným papierom, ak zákon neustanovuje inak (§ 155 ods. 1 ObchZ).

Podľa § 59 ods. 3 a 4 postupov účtovania pre podnikateľov vydaných Opatrením MF SR č. 23054/2002-92 v znení n.p. (ďalej len „postupy účtovania v PÚ“), základné imanie a jeho zmeny sa účtujú na účte 411 – Základné imanie podľa § 25 postupov účtovania v PÚ.

Akciová spoločnosť pri svojom vzniku povinne vytvára **rezervný fond** (§ 217 Obchodného zákonníka), a to najmenej vo výške 10 % základného imania. Tento fond je povinná každoročne dopĺňať o sumu určenú v stanovách, najmenej však vo výške 10 % z čistého zisku vyčísleného v riadnej účtovnej závierke, až do dosiahnutia výšky rezervného fondu určenej v stanovách, najmenej však do výšky 20 % základného imania.

Fondy tvorené zo zisku sa vytvárajú z dosiahnutého zisku podniku pri jeho rozdeľovaní a sú dôležitým zdrojom krytia majetku účtovnej jednotky.

Podľa § 59 ods. 13 postupov účtovania v PÚ, na účte 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov alebo na účte 429 – Neuhradená strata minulých rokov sa účtujú okrem iných skutočností ustanovených týmto opatrením aj významné opravy chýb minulých účtovných období a rozdiely zo zmien použitých účtovných metód a účtovných zásad podľa § 7 ods. 3 zákona o účtovníctve.

Na účte 428 – Nerozdelený zisk minulých rokov a na účte 429 – Neuhradená strata minulých rokov sa účtuje aj významné dodatočné dorubenie dane z príjmov za prechádzajúce roky a významný nárok na vrátenie dane z príjmov za predchádzajúce roky so súvzťažným zápisom v prospech alebo na ľarchu účtu 341 – Daň z príjmov.

Za opravu chýb minulých účtovných období sa nepovažujú rozdiely zo zmeny účtovnej hodnoty majetku a záväzku vyplývajúce zo zmeny úprav ocenenia podľa § 26 a § 27 zákona o účtovníctve, napríklad účtovanie výšky opravnej položky a rezerv, úprava doby používania alebo spôsobu opotrebenia dlhodobého majetku.

Spoločnosť má vytvorený rezervný fond vo výške 70,37 eur zaúčtovaný na účte 421 – zákonný rezervný fond.

Výsledkom hospodárenia sú vykázané účtovné straty od vzniku spoločnosti po posledné uzatvorené účtovné obdobie.

Účtovné obdobie	Strata
Minulé obdobia	914 709,87
Rok 2016	77 124,65
Rok 2017	73 831,15
Rok 2018	83 812,28
Rok 2019	121 858,59
Oprava chýb MO roky 2015, 2016	61 871,63

Výsledkom hospodárenia spoločnosti KD AH, a.s. od vzniku je kontinuálne účtovná strata. Účtovná strata vzniká z rozdielu výnosov a nákladov spoločnosti. Výnosy z bežnej hospodárskej činnosti nepokrývajú prevádzkové náklady spoločnosti a to aj z dôvodu predmetu činnosti – spoločnosť zabezpečuje v mnohých oblastiach viac spoločenskú ako podnikateľskú funkciu čo je z dlhodobého hľadiska neudržateľné. Neuhradené straty ako súčasť vlastného imania zaťažujú spoločnosť čo sa neskôr prejaví záporným vlastnými imaním. Dôsledkom záporného vlastného imania je hroziaci úpadok spoločnosti čo následne v zmysle ustanovení Obchodného zákonníka vedie ku konkurzu a zániku spoločnosti.

Riešením by mohlo byť oddelenie aktivít, ktoré majú podnikateľský charakter a sú schopné vlastnou činnosťou pokryť náklady na prevádzku súvisiace s ďalej vykonávanou činnosťou, buď s zachovaním právnej formy akciovej spoločnosti, alebo zmenou právnej formy na spoločnosť s ručením obmedzeným, od aktivít spoločenského charakteru, ktoré by boli prenesené na Mesto Ružomberok. Vzhľadom k štruktúre základného imania, ktoré tvorí budova Kultúrneho domu od ktorého sú v prevažnej miere závislé všetky podnikateľské činnosti spoločnosti KD AH, a.s. nejaví sa ako alternatíva schopná zabezpečiť potrebné zdroje na pokrytie nákladov (aj po prípadnej redukcii nákladov a reštrukturalizačných zmenách).

Ďalšou možnosťou je rozdelenie aktivít podľa charakteru na príspevkové / rozpočtové organizácie, občianske združenia, reorganizácia zamestnancov, delimitácia, prípadne odpredaj, majetku nástupníckym spoločnostiam, a následne likvidácia spoločnosti KD AH, a.s..

2. LIKVIDÁCIA SPOLOČNOSTI

Spoločnosť môže byť zrušená:

a. bez likvidácie

- o ak celé imanie spoločnosti (obchodný majetok a záväzky) preberá právny nástupca spoločnosti a pokračuje v podnikaní pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení; alebo
- o po jej zrušení súdom nebol zložený preddavok na úhradu odmeny a výdavkov likvidátora vo výške ustanovenej osobitným predpisom,

b. s likvidáciou.

Likvidácia je riadený proces smerujúci k uspokojeniu nárokov veriteľov a iných osôb, ktorým prislúcha právo na likvidačný zostatok. Za likvidáciu obchodnej spoločnosti možno teda považovať vyrovnanie majetku a záväzkov spoločnosti pred jej zánikom. Účelom likvidácie je zistiť všetok majetok spoločnosti, tento speňažiť, uhradiť záväzky ich veriteľom vrátane záväzkov voči štátnemu rozpočtu a prípadný likvidačný zostatok rozdeliť medzi spoločníkov alebo akcionárov podľa zásad stanovených v spoločenskej zmluve alebo v iných dokumentoch spoločnosti. Štandardne má byť likvidačný zostatok vydaný spoločníkom v peniazoch. V zmysle dôvodovej správy však nie je úplne vylúčené, že v špecifických situáciách môže byť likvidačný zostatok vydaný (najmä v prípade takej osobitnej dohody zakladateľov v spoločenskej zmluve alebo zakladateľskej listine) aj so započítaním hodnoty na likvidačný zostatok. Likvidáciu vykonáva likvidátor.

Od 1. 10. 2020 sa zaviedla nová podmienka požadovaná na úspešné uskutočnenie likvidácie v oboch prípadoch ustanovenia likvidátora (súdom, spoločníkmi), a to podmienka zloženia preddavku na likvidáciu. Ak likvidátora ustanovia spoločníci alebo príslušný orgán spoločnosti, pred zápisom likvidátora do obchodného registra je spoločnosť povinná zložiť do úschovy u notára podľa osobitného predpisu preddavok na likvidáciu. Takémuto preddavku sa poskytuje exekučná ochrana a hodnota preddavku môže byť vyplatená likvidátorovi len v presne vymedzených prípadoch. Zloženie preddavku na likvidáciu do notárskej úschovy sa v prípadoch tzv. dobrovoľného zrušenia spoločnosti s likvidáciou preukazuje (okrem iných listín) priložením notárskej zápisnice o úschove peňazí (resp. jej osvedčenej kópie) k návrhu na zápis zmeny zapísaných údajov v obchodnom registri.

Výšku preddavku na likvidáciu za výkon funkcie likvidátora ustanovuje všeobecne záväzný právny predpis. Aktuálne je v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 193/2020 Z. z., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia Obchodného zákonníka o likvidácii, výška preddavku na likvidáciu 1 500 eur.

Likvidáciu obchodných spoločností upravujú ustanovenia § 70 až § 75a ObchZ a príslušné ustanovenia podľa jednotlivých foriem obchodných spoločností.

Podmienkou úspešnej likvidácie je dostatok majetku na vyrovnanie všetkých svojich záväzkov. Ak je spoločnosť v predlžení, je povinná podať návrh na vyhlásenie konkurzu do 30 dní, od

kedy sa dozvedela alebo sa pri zachovaní odbornej starostlivosti mohla dozvedieť o svojom predĺžení. Rovnako ak v priebehu likvidácie likvidátor zistí predĺženie likvidovanej spoločnosti, je povinný podať bez zbytočného odkladu návrh na vyhlásenie konkurzu, ibaže by konkurzné konanie alebo konkurz voči spoločnosti už boli ukončené pre nedostatok majetku. V týchto prípadoch vstupuje spoločnosť do konkurzu a postupuje sa v zmysle zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov („zákon o konkurze a reštrukturalizácii“), a to vyhlásením konkurzu, príp. zamietnutím návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku a pod.

2.1 Vstup spoločnosti do likvidácie a jej priebeh

Rozhodujúcim okamihom na určenie dňa vstupu spoločnosti do likvidácie je deň zápisu likvidátora do obchodného registra, ak osobitný zákon neustanovuje inak. **Oproti stavu do 30. 9. 2020 sa likvidácia ako proces začína „konštitutívnym“ zápisom prvého likvidátora do obchodného registra.** Prípadná zmena osoby likvidátora alebo jeho odvolanie v priebehu likvidácie nemá vplyv na priebeh likvidácie.

Vstup spoločnosti do likvidácie sprevádzajú nasledovné právne skutočnosti:

- Po dobu likvidácie spoločnosti používa spoločnosť dodatok k svojmu obchodnému menu „v likvidácii“.
- Vstupom spoločnosti do likvidácie prechádza na likvidátora pôsobnosť štatutárneho orgánu konať v mene spoločnosti okrem oprávnenia zvolať zasadnutie najvyššieho orgánu spoločnosti.
- Vstupom spoločnosti do likvidácie zanikajú jednostranné právne úkony spoločnosti, najmä jej príkazy, poverenia, splnomocnenia a prokúry okrem splnomocnení udelených na zastupovanie spoločnosti v súdnych konaniach. Priamo zo zákona teda zaniknú všetky splnomocnenia konať za spoločnosť okrem procesných, keďže najmä v prípadoch súdom ustanoveného likvidátora by iné riešenie v zmysle dôvodovej správy mohlo u tretích osôb spôsobovať právnu neistotu.
- Likvidátor robí v mene spoločnosti len úkony smerujúce k likvidácii spoločnosti. Pri výkone tejto pôsobnosti likvidátor najmä plní záväzky spoločnosti, uplatňuje pohľadávky a prijíma plnenia, koná za spoločnosť pred súdmi a inými orgánmi, uzaviera zmiery a dohody o zmene a zániku práv a záväzkov. Nové zmluvy môže uzavierať len v súvislosti s ukončením doterajších právnych vzťahov.
- Likvidátor ustanovený súdom má pri zisťovaní majetku spoločnosti rovnaké oprávnenia ako správca konkurznej podstaty pri zisťovaní majetku úpadcu podľa osobitného zákona.

Ustanovením likvidátora do funkcie prechádza pôsobnosť štatutárneho orgánu na likvidátora. Dochádza teda k prechodu oprávnenia konať v mene spoločnosti zo štatutárneho orgánu na likvidátora. Kompetencie štatutárneho orgánu sa budú sústreďovať v zásade iba na zvolávanie rokovania najvyššieho orgánu spoločnosti. Likvidátor môže vykonávať len úkony nevyhnutné na vykonanie likvidácie t. j. nie je možné, aby začal vykonávať nové podnikateľské aktivity spoločnosti.

2.2 Likvidátorom môže byť:

- osoba, ktorá je zapísaná do zoznamu správcov vedeného podľa osobitného zákona („správca konkurznej podstaty“), alebo

- b. iná osoba, ak je zapísaná v registri fyzických osôb, s ustanovením za likvidátora súhlasí a mohla by byť inak ustanovená za člena štatutárneho orgánu spoločnosti.

Spoločenská zmluva, zakladateľská zmluva, zakladateľská listina, stanovy alebo osobitný zákon môžu určiť, kto má byť ustanovený za likvidátora. Osobitný zákon môže určiť, kto je oprávnený navrhnúť ustanovenie likvidátora.

2.3 Skončenie likvidácie

Moment ukončenia likvidácie závisí najmä od uspokojenia nárokov veriteľov a je spravidla určený likvidátorom po urovnaní majetkových a iných pomerov v spoločnosti. **Maximálna dĺžka likvidácie nie je časovo obmedzená. Likvidáciu však nie je možné ukončiť skôr ako šesť mesiacov po oznámení o vstupe spoločnosti do likvidácie.**

Ku dňu skončenia likvidácie likvidátor zostavuje:

- účtovnú závierku,
- konečnú správu o priebehu likvidácie a
- návrh na rozdelenie likvidačného zostatku medzi tých, ktorí majú právo na likvidačný zostatok.

Oznámenie o zostavení účtovnej závierky, konečnej správy o priebehu likvidácie a návrhu na rozdelenie likvidačného zostatku (oznámenie o skončení likvidácie) likvidátor bezodkladne zverejní.

Šesťmesačná lehota uvedená vyššie sa predlžuje o ďalších šesť mesiacov, ak likvidátor zistí, že má spoločnosť ku dňu zostavenia účtovnej závierky a konečnej správy o priebehu likvidácie daňový nedoplatok, alebo ak sa u nej vykonáva daňová kontrola. Z uvedeného nepriamo vyplýva, že likvidátor nemôže ukončiť likvidáciu pred skončením prebiehajúcej daňovej kontroly a pred uhradením daňového nedoplatku.

2.4 Povinnosti počas likvidácie

a) zostavenie mimoriadnej účtovnej závierky: mimoriadna účtovná závierka musí obsahovať časti:

- súvahu,
- výkaz o výsledku hospodárenia,
- poznámky.

V prípade, že účtovná jednotka podlieha auditu, musí byť aj mimoriadna účtovná závierka overená audítorom.

Pred zostavením účtovnej závierky musí byť vykonaná inventarizácia majetku a záväzkov v súlade s § 29 a § 30 zákona o účtovníctve, ktorá zabezpečí pravdivý obraz o majetku a záväzkoch spoločnosti. Inventarizácii podliehajú všetky zložky majetku vrátane prechodných položiek – rezerv, opravných položiek a účtov časového rozlíšenia.

V rámci inventarizácie je potrebné posúdiť opodstatnenosť trvania vytvorených:

- rezerv,
- opravných položiek,
- príjmov a výdavkov budúcich období,
- nákladov a výnosov budúcich období.

Rezervy predstavujú záväzok účtovnej jednotky na jej budúce výdavky vyplývajúce z minulej činnosti a je pravdepodobné, že v budúcnosti znížia ekonomické úžitky spoločnosti. Účtovná jednotka musí individuálne posúdiť každú jednotlivú rezervu z pohľadu jej odôvodnenosti aj v priebehu likvidácie spoločnosti.

Za oprávnené rezervy, ktoré budú ponechané aj do obdobia likvidácie spoločnosti, je možné považovať vytvorené rezervy napr. na:

- odstupné,
- nevyfakturované dodávky a služby,
- rekultiváciu pozemkov,
- náklady na zostavenie, overenie, zverejnenie účtovnej závierky a daňového priznania,
- náklady na pokuty a penále,
- prebiehajúce súdne spory,
- náklady na uvedenie prenajatého majetku do pôvodného stavu a pod.

Povinnosť uhradiť výdavky, na ktoré boli vyššie uvedené rezervy vytvorené, bude trvať aj v priebehu likvidácie spoločnosti.

Niektoré druhy **rezerv stratia pri vstupe spoločnosti do likvidácie svoju opodstatnenosť**. Za takéto rezervy je možné považovať rezervy na:

- vyplácanie prémie a odmien,
- členské príspevky do zväzov, spolkov, profesijných komôr,
- stratové a nevýhodné zmluvy a pod.

Opravné položky sa tvoria na základe opatrnosti účtovnej jednotky na ťarchu nákladov k účtom majetku, ak zníženie hodnoty majetku je v účtovníctve preukázateľné a nie je trvalého charakteru. V prípade, že pri inventarizácii sa preukáže opodstatnenosť vytvorených opravných položiek, účtovná jednotka ich aj naďalej ponechá v účtovníctve.

Účty časového rozlíšenia nákladov a výnosov, príjmov a výdavkov slúžia na účtovanie nákladov a výnosov do účtovného obdobia, s ktorým časovo a vecne súvisia. Jednotlivé položky je potrebné individuálne posúdiť. V prípade, že zúčtované, časovo rozlíšené náklady a výnosy, príjmy a výdavky budú vecne a časovo súvisieť aj s obdobím likvidácie spoločnosti, ich ponechanie v účtovníctve je opodstatnené.

Náklady budúcich období predstavujú výdavok účtovnej jednotky, ktorý patrí nákladovo do nasledujúceho účtovného obdobia. V prípade, že zaúčtovaný náklad budúceho obdobia bude mať súvis s obdobím likvidácie, účtovná jednotka ho ponechá, napr. nájomné zaplatené vopred za priestory, ktoré bude používať aj v priebehu likvidácie.

Podobne **výdavky budúcich období**, k úhrade ktorých bude účtovná jednotka povinná v priebehu likvidácie spoločnosti, účtovná jednotka ponechá v účtovníctve. Napr. spoločnosť má

finančnú pôžičku so splatnosťou v čase likvidácie. Ku dňu splatnosti sú splatné aj úroky z pôžičky.

Výnosy budúcich období predstavujú prijaté sumy na budúce plnenia účtovnej jednotky. Ak sú uvedené sumy opodstatnené a účtovná jednotka ich nebude musieť vrátiť, rozpustia sa pri účtovnej závierke do výnosov na príslušný účet. V prípade, že z dôvodu likvidácie spoločnosti účtovná jednotka nebude môcť plnenia uskutočniť, vznikne jej záväzok voči spoločnosti, ktorá výkon predplatila. Zaúčtovaný výnos budúceho obdobia by mala účtovná jednotka preúčtovať na účet záväzku.

Príjmy budúcich období – účtovná jednotka musí v rámci uzávierkových období posúdiť, či jej vznikol právny nárok na uvedený výnos. V prípade oprávnenosti právneho nároku preúčtuje účtovná jednotka príjem budúceho obdobia na ťarchu účtu pohľadávok.

O **odloženej daňovej pohľadávke** sa účtuje len vtedy, ak je pravdepodobné, že základ dane, voči ktorému bude možné vyrovnať sumy odloženej pohľadávky, bude dosiahnuteľný. Pri uzávierke sa prehodnotí účtovná hodnota odloženej daňovej pohľadávky a preverí sa pravdepodobnosť dostatočného základu dane v budúcnosti, ktorý by umožnil vyrovnanie celej jej hodnoty alebo jej časti. V prípade, že v budúcnosti sa nepredpokladá dostatočné vytvorenie daňového základu, odložená daňová pohľadávka sa zruší úplne alebo čiastočne do výšky očakávaného základu dane.

2.5 Povinnosti účtovnej jednotky po vstupe do likvidácie

Dňom vstupu do likvidácie začína nové účtovné obdobie. Počas celého obdobia trvania likvidácie ide o jedno účtovné obdobie, tzv. obdobie likvidácie. Ku dňu vstupu spoločnosti do likvidácie likvidátor zostaví likvidačnú účtovnú (otváračiu) súvahu. Likvidačná súvaha musí byť podložená inventarizáciou majetku a záväzkov (§ 29 – § 30 zákona o účtovníctve). Likvidačná súvaha nadväzuje na mimoriadnu účtovnú závierku, ktorú likvidátor zostavuje ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie.

Likvidačná účtovná súvaha má mimoriadny význam pre ďalší postup likvidácie. Likvidačná súvaha obsahuje súbor obchodného majetku a záväzkov, ktoré budú predmetom likvidácie. Prehľad záväzkov bude závisieť od stavu účtovnej evidencie a neskôr od toho, ako sa veritelia prihlásia k svojim pohľadávkam.

Ak účtovné obdobie v priebehu obdobia likvidácie je dlhšie ako kalendárny rok alebo presahuje koniec kalendárneho roka, je účtovná jednotka povinná na účely zistenia základu dane z príjmov zostaviť priebežnú účtovnú závierku (§ 18 ods. 1 zákona o účtovníctve). Podľa § 18 ods. 1 zákona o účtovníctve sa pri zostavovaní priebežnej účtovnej závierky účtovné knihy neuzavrú a inventarizácia sa vykonáva len na účely vyjadrenia ocenenia podľa § 26 ods. 3 zákona o účtovníctve. Priebežná účtovná závierka musí byť zostavená v rozsahu riadnej účtovnej závierky. Priebežná účtovná závierka nemusí byť overená audítorom (§ 19 ods. 5 zákona o účtovníctve).

Priebežná účtovná závierka zostavená v priebehu likvidácie sa doručuje daňovému úradu v termíne na podanie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby v súlade s § 49 ods. 2 a 3 zákona o dani z príjmov. Priebežnú účtovnú závierku zostavenú v priebehu likvidácie daňový úrad do registra účtovných závierok nepostupuje.

Odo dňa vstupu do likvidácie až do skončenia likvidácie pokračuje účtovná jednotka v účtovaní účtovných prípadov súvisiacich s procesom likvidácie a otvorí účtovné knihy. Celý proces likvidácie obchodnej spoločnosti z pohľadu účtovníctva smeruje k postupnému vyrovnaní účtov aktív a pasív, tzn. že ku dňu uzavretia účtovných kníh (ku dňu skončenia likvidácie) by mali účty majetku a záväzkov vykazovať nulový zostatok okrem záväzku zo splatnej dane z príjmov, prípadne vykázaného likvidačného zostatku a odmeny likvidátora.

Okrem bežných účtovných prípadov sa budú účtovať špecifické účtovné operácie súvisiace s likvidáciou spoločnosti, ako sú inkasá pohľadávok, úhrady záväzkov, predaj hmotného a nehmotného majetku, plnenie záväzkov súvisiacich s prepustením zamestnancov. K špecifickým účtovným prípadom patria napr.:

- odstupné zamestnancom stanovené zákonom alebo dohodnuté v kolektívnej zmluve,
- odstupné zamestnancom nad rámec zákona a kolektívnej zmluvy,
- odpis neuhradených pohľadávok pri upustení od ich vymáhania,
- odmena likvidátora.

Počas likvidácie sa musia zrušiť opravné položky k majetku, rezervy a účty časového rozlíšenia, ktoré neboli zrušené pri vstupe spoločnosti do likvidácie.

Daňovníkovi v priebehu zdaňovacieho obdobia likvidácie **nevzniká nárok na uplatnenie odpisov z dlhodobého majetku**. Splnenie podmienky, že má majetok v evidencii k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia, nie je postačujúce na uplatnenie odpisu, pretože ďalšou podmienkou uplatnenia je používať majetok na dosiahnutie zdaniteľných príjmov.

Osobitným problémom v likvidovanej spoločnosti je vysporiadanie zamestnancov. Pri hromadnom prepúšťaní zamestnancov musí zamestnávateľ o tomto postupe informovať zástupcov zamestnancov a súčasne príslušný úrad práce. Vyplatené odstupné zamestnancom stanovené zákonom alebo dohodnuté v kolektívnej zmluve sa zaúčtuje MD 527 – Záonné sociálne náklady/D 331 – Zamestnanci. Odstupné vyplatené zamestnancom nad rámec zákona a kolektívnej zmluvy sa zaúčtuje MD 528 – Ostatné sociálne náklady/D 331 – Zamestnanci.

Rovnako sa musia ukončiť nájomné či lízingové zmluvy, zmluvy s telekomunikačnými operátormi či inými dodávateľmi a vyrovnať úvery.

Uplatňovanie pohľadávok, ktoré má likvidovaná spoločnosť voči svojim dlžníkom, je oprávnenie a zároveň povinnosť likvidátora. Likvidátor ich môže vymáhať mimosúdne alebo núteným výkonom rozhodnutia. Dôležité je ich rozčlenenie podľa lehoty splatnosti – pri pohľadávkach, ktoré ešte nenadobudli splatnosť, dohodnúť s dlžníkmi ich skorší termín splatnosti. Vhodné je aj speňaženie pohľadávok ich predajom.

S týmto cieľom zákon zmocňuje likvidátora na uzatváranie zmierov a dohôd o zániku práv a záväzkov. Takýto postup nesmie byť na ujmu veriteľov a nemôže ním byť krátené uspokojenie ich nárokov.

V prípade nedobytných pohľadávok je možné tieto odpísať do nákladov. Zákon o účtovníctve nezakazuje odpísať do nákladov nevymožiteľnú pohľadávku, avšak z hľadiska dane z príjmov sa táto nepovažuje za náklad spoločnosti a spoločnosť si musí výšku uvedenej pohľadávky pripočítať k základu dane.

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v § 19 ustanovuje možnosť odpisu pohľadávok, len ak sú skutočne preukázané dôvody na ich odpis. To znamená, že v prípade nedobytných pohľadávok sa za podmienku preukázateľnosti považuje najmä rozhodnutie súdu o tom, že majetok dlžníka skutočne nepostačuje na úhradu pohľadávok s tým, že veriteľ vykonával úkony, ktoré viedli k vymoženiu pohľadávky. Za takúto pohľadávku uznanú za daňový výdavok je považovaná aj neuhradená časť hodnoty pohľadávky za dlžníka v konkurznom a reštrukturalizačnom konaní vyplývajúca z výsledku konkurzného alebo reštrukturalizačného konania. Rovnako je to v prípade, ak súd zamietne návrh na vyhlásenie konkurzu z dôvodu nedostatku majetku dlžníka. Aj napriek uvedenej preukázateľnosti i nedobytnosti pohľadávky súdom je však na daňové účely potrebné skúmať i podmienku starostlivosti veriteľa o vymoženie pohľadávky ešte pred rozhodnutím súdu o nevyhlásení konkurzu pre nedostatok majetku dlžníka. Nevymožiteľnú pohľadávku je potrebné dokumentovať doložením písomných podkladov o tom, že vymáhanie bolo adresátovi (dlžníkovi) oznámené a včas doručené, príp. vymáhanie bolo realizované súdnou cestou až cez exekútorov.

Ak dlžník na urgencie nereaguje, treba dbať na to, aby nedošlo k premlčaniu pohľadávky (podľa § 397 Obchodného zákonníka je všeobecná premlčacia lehota 4 roky). Súčasťou inventarizácie majetku je aj dokladová inventarizácia pohľadávok, v rámci ktorej sa má požadovať písomné potvrdenie pohľadávok od všetkých dlžníkov, pričom jednotliví dlžníci potvrdzujú výšku svojich záväzkov.

Keďže účelom likvidácie je vyrovnanie záväzkov a obchodného imania likvidovanej obchodnej spoločnosti, je potrebné, aby sa veritelia, ktorí majú byť uspokojení z majetku spoločnosti, prihlásili k svojim pohľadávkam, prípadne iným právam. Z tohto dôvodu je likvidátor povinný oznámiť vstup spoločnosti do likvidácie všetkým známym veriteľom. Povinnosť zverejnenia je splnená zverejnením oznámenia a výzvy v Obchodnom vestníku.

Veritelia si môžu uplatniť svoje pohľadávky, prípadne iné práva na základe výzvy likvidátora, ale aj bez nej, a to aj vtedy, keď ešte nie sú splatné, resp. keď ich spoločnosť nebola v čase výzvy povinná splniť.

2.6 Povinnosti účtovnej jednotky ku dňu skončenia likvidácie

Účtovné obdobie po vstupe do likvidácie končí dňom skončenia likvidácie. Ku dňu skončenia účtovného obdobia (skončenia likvidácie) uzatvorí účtovná jednotka účtovné knihy a vykoná mimoriadnu účtovnú závierku. Táto účtovná závierka sa zostavuje v súlade so zákonom o účtovníctve. Vztahuje sa na ňu povinnosť auditu, ak sú splnené podmienky. Mimoriadna účtovná závierka zostavená ku dňu skončenia likvidácie je poslednou účtovnou závierkou účtovnej jednotky, ktorá sa zrušuje s likvidáciou.

Účtovanie pri ukončení likvidácie spoločnosti a jej následnom zrušení sa riadi § 28 postupov účtovania.

Ku dňu skončenia likvidácie obchodnej spoločnosti sa zostaví mimoriadna účtovná závierka, ktorá obsahuje vyčíslenie záväzku z dôvodu splatnej dane z príjmov.

Účty likvidovanej spoločnosti by nemali vykazovať ku dňu skončenia likvidácie žiadne zostatky s výnimkou vykázaného likvidačného zostatku a záväzku zo splatnej dane z príjmov.

Pri zostavení účtovnej uzávierky by účtovná jednotka mala uskutočniť tieto kroky:

- zistiť výsledok hospodárenia ako rozdiel nákladov a výnosov,
- mimoúčtovne vyčíslieť základ dane za príslušné zdaňovacie obdobie likvidácie,
- vypočítať daň z príjmu a vypočítanú daň zaúčtovať,
- vyčíslieť výsledok hospodárenia po zdanení na účte 710 – Účet ziskov a strát,
- vypočítať výšku likvidačného zostatku pomocou účtu 702 – Konečný účet súvahový,
- vypočítať podiely na likvidačnom zostatku a tieto zaúčtovať ako záväzky voči spoločníkom súvzťažne na vrub účtov vlastného imania,
- zostaviť účtovnú závierku.

Zostavením účtovnej závierky sa končí likvidačný proces, v rámci ktorého je potrebné:

- ukončiť zmluvné vzťahy s ostávajúcimi dodávateľmi, ktorí zabezpečovali režijnú prevádzku a vyrovnať voči nim prípadné záväzky,
- miestne príslušnému správcovi dane podať daňové priznanie na daň z príjmov z likvidácie, odvieť daň z príjmov,
- po odsúhlasení správnosti výšky dane z príjmov správcovi dane a zaplatení daní vyplatiť podiely na likvidačnom zostatku,
- vypracovať návrh na výmaz spoločnosti z obchodného registra,
- zrušiť účet spoločnosti v peňažnom ústave,
- vyplatiť odmenu likvidátorovi,
- usporiadať všetky dokumenty a písomnosti a zabezpečiť ich uloženie.

Likvidačný zostatok je výťažok, ktorý zostane z majetku spoločnosti po tom, čo sú uspokojení všetci veritelia.

Pri likvidačnom zostatku zákon nestanovuje spôsob jeho vyplatenia (vyrovnania), nevylučuje sa finančné, ako aj vecné plnenie.

2.7 Podiel na likvidačnom zostatku

Pri zrušení spoločnosti s likvidáciou majú spoločníci nárok na podiel na likvidačnom zostatku. Likvidácia sa ukončí, ak boli vyrovnané záväzky voči všetkým veriteľom. Ak z likvidácie vyplynie majetkový zostatok, má spoločník obchodnej spoločnosti nárok na podiel z tohto majetkového zostatku – podiel na likvidačnom zostatku.

Spôsob určenia podielu na likvidačnom zostatku ObchZ pre jednotlivé obchodné spoločnosti upravuje osobitne:

- pri akciovej spoločnosti/jednoduchej spoločnosti na akcie v § 220 ObchZ – likvidačný zostatok sa rozdelí medzi akcionárov v pomere zodpovedajúcom menovitej hodnote ich akcií, ak zo stanov nevyplýva niečo iné. V prípade, že akcie neboli splatené úplne, vyplatí sa akcionárom najskôr suma, ktorú splatili a zvyšok sa následne rozdelí medzi akcionárov v pomere k výške menovitej hodnoty ich akcií; ak likvidačný zostatok nestačí na úhradu menovitej hodnoty akcií, delia sa akcionári v pomere zodpovedajúcom splatenej menovitej hodnoty akcií;

2.8 Povinnosti účtovnej jednotky po skončení likvidácie

Po skončení likvidácie je likvidátor povinný podať návrh na výmaz spoločnosti. Pravosť podpisu navrhovateľa musí byť osvedčená.

K návrhu na výmaz spoločnosti z obchodného registra likvidátor priloží účtovnú závierku a konečnú správu spolu s návrhom na rozdelenie likvidačného zostatku. K návrhu na výmaz musí byť v stanovených prípadoch priložené aj písomné vyhlásenie o neexistencii daňového nedoplatku alebo o ukončení daňovej kontroly. Ak spoločnosť nepripojí požadované prílohy, registrový súd musí vyzvať spoločnosť na ich doplnenie.

Pri akciovej spoločnosti a jednoduchej spoločnosti na akcie musí spoločnosť tiež preukázať, že všetky listinné akcie akciovej spoločnosti boli zničené alebo vyhlásené za neplatné alebo že všetky zaknihované akcie akciovej spoločnosti alebo jednoduchej spoločnosti na akcie boli zrušené.

Ak akciová spoločnosť vydala:

- listinné akcie, likvidátor po schválení účtovnej závierky, konečnej správy o priebehu likvidácie a návrhu na rozdelenie likvidačného zostatku vyzve akcionárov spôsobom ustanoveným zákonom a určeným stanovami na zvolávanie valného zhromaždenia, aby v ustanovenej lehote predložili akcie na zničenie. Predložením akcií vzniká akcionárovi nárok na vyplatenie podielu na likvidačnom zostatku. Predložené akcie musí likvidátor zničiť;
- zaknihované akcie, likvidátor po schválení účtovnej závierky, konečnej správy o priebehu likvidácie a návrhu na rozdelenie likvidačného zostatku zabezpečí ich zrušenie v evidencii zaknihovaných cenných papierov ustanovenej osobitným zákonom. Zrušením akcií v evidencii cenných papierov ustanovenej osobitným zákonom vzniká akcionárovi nárok na vyplatenie podielu na likvidačnom zostatku.

Dňom nasledujúcim po dni ukončenia likvidácie účtovná jednotka otvorí účtovné knihy (§ 28 postupov účtovania v PÚ) a bude účtovať o vyrovnaní daňovej povinnosti a vyplatení podielu spoločníkom na likvidačnom zostatku. Po týchto účtovných operáciách by mali všetky účty vrátane ich analytických účtov vykazovať nulový zostatok. Ďalšia účtovná závierka ku dňu zániku účtovnej jednotky sa už nezostavuje.

Po zaplatení nákladov súvisiacich s ukončením likvidácie a vyplatením likvidačných podielov na likvidačnom zostatku likvidátor vykoná už len úkony spojené s právnym zánikom spoločnosti.

Povinnosťou likvidátora je aj usporiadanie účtovných a iných podnikových písomností a ich zabezpečenie proti strate, zničeniu a následné odovzdanie na archiváciu v zmysle zákona č. 395/2002 Z. z. o archívoch a registratúrach a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

3. LIKVIDÁCIA Z ÚČTOVNÉHO POHĽADU

Prehľad povinností obchodných spoločností v súvislosti s likvidáciou, ktoré vyplývajú zo zákona o účtovníctve (ZoÚ) a postupov účtovania (PÚ):

Predpis	Povinnosť
§ 16 ods. 4 písm. d) ZoÚ	Uzavretie účtovných kníh ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie a povinnosť zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku – uzavretie obdobia pred vstupom do likvidácie.
§ 17 ods. 6 ZoÚ	
§ 17 ods. 7 písm. b) ZoÚ	Zostavenie otváracej (likvidačnej) súvahy ku dňu vstupu do likvidácie (§ 74 Obchodného zákonníka ukladá túto povinnosť likvidátorovi).
	Otvorenie účtovných kníh ku dňu vstupu do likvidácie.
§ 16 ods. 7 ZoÚ	
§ 17 ods. 6 ZoÚ	Uzavretie účtovných kníh ku dňu skončenia likvidácie a zostavenie mimoriadnej účtovnej závierky (§ 75 Obchodného zákonníka ukladá povinnosť zostavenia účtovnej závierky ku dňu skončenia likvidácie likvidátorovi).
§ 18 ods. 1 ZoÚ v nadväznosti na § 14 ods. 2 ZDP	Zostavenie priebežnej účtovnej závierky v priebehu likvidácie.
§ 28 PÚ	Účtovanie pri zrušení obchodných spoločností s likvidáciou
§ 35 ods. 5 ZoÚ	Uchovanie účtovných záznamov.

Obchodná spoločnosť je podľa § 4 ods. 1 zákona o účtovníctve povinná **viest' účtovníctvo odo dňa svojho vzniku až do dňa svojho zániku**, t. j. aj v priebehu likvidácie a až do dňa výmazu z obchodného registra. Podľa § 16 ods. 4 písm. d) zákona o účtovníctve účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou, uzavrie účtovné knihy vždy ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie. Ku dňu vstupu do likvidácie podľa § 16 ods. 7 ZoÚ otvorí účtovné knihy a v súlade s § 17 ods. 7 písm. b) ZoÚ zostaví otváraciu súvahu. Účtovná jednotka v likvidácii podľa § 16 ods. 7 ZoÚ uzavrie účtovné knihy ku dňu skončenia likvidácie. Obdobie likvidácie je z pohľadu účtovníctva jedno účtovné obdobie, a to bez ohľadu na skutočnosť, koľko rokov bude trvať likvidácia. Postupy účtovania osobitný režim pre účtovanie v období likvidácie nestanovujú.

Aj v priebehu likvidácie sa účtuje o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, v časovej a vecnej súvislosti. Účtovná jednotka je povinná zabezpečiť vedenie účtovníctva aj po skončení likvidácie do dňa svojho zániku. Na účely zabezpečenia vedenia účtovníctva v súlade s § 28 postupov účtovania v PÚ otvorí účty majetku a záväzkov a účtuje o vyrovnaní daňovej povinnosti a vyplatení podielu na likvidačnom zostatku. Z § 16 ods. 4 zákona o účtovníctve povinnosť uzatvorenia účtovných kníh a zostavenia mimoriadnej účtovnej závierky ku dňu zániku účtovnej jednotky nevyplýva.

Podľa § 17 ods. 6 zákona o účtovníctve, ak účtovná jednotka uzavrie účtovné knihy, zostavuje účtovnú závierku. Ak uzavrie účtovné knihy k poslednému dňu účtovného obdobia, zostavuje účtovnú závierku ako riadnu, v ostatných prípadoch uzavretia účtovných kníh zostavuje účtovnú závierku mimoriadnu. Okrem riadnej a mimoriadnej účtovnej závierky zostavuje v priebehu účtovného obdobia aj priebežnú účtovnú závierku, ak to vyžaduje osobitný predpis. Ak deň, ku ktorému sa zostavuje riadna alebo mimoriadna účtovná závierka, je totožný s dňom priebežnej účtovnej závierky, priebežná účtovná závierka sa nezostavuje. Ak deň, ku ktorému sa zostavuje mimoriadna účtovná závierka, je totožný s dňom riadnej účtovnej závierky, zostavená účtovná závierka sa považuje za riadnu účtovnú závierku.

Z pohľadu účtovníctva v súvislosti s likvidáciou obchodnej spoločnosti sú rozhodujúce obdobia:

- obdobie, ktoré končí v deň predchádzajúci dňu vstupu do likvidácie a je spojené s činnosťou zameranou na zostavenie mimoriadnej účtovnej závierky k tomuto dňu,
- obdobie likvidácie, ktoré je odo dňa vstupu do likvidácie do dňa skončenia likvidácie, ktoré predstavuje jedno účtovné obdobie bez ohľadu na dĺžku trvania likvidácie a je spojené s vedením účtovníctva, zostavovaním priebežnej účtovnej závierky vždy k poslednému dňu kalendárneho roka a zostavením mimoriadnej uzávierky ku dňu skončenia likvidácie,
- obdobie po dni skončenia likvidácie do dňa výmazu obchodnej spoločnosti, kedy účtovná jednotka v deň nasledujúci po dni skončenia likvidácie otvára účtovné knihy a vedie účtovníctvo do dňa výmazu z obchodného registra.

Pri zostavovaní účtovných uzávierok spoločnosť v závislosti od veľkostnej skupiny postupuje podľa:

- opatrenia MF SR č. MF/15464/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre mikro účtovné jednotky,
- opatrenia MF SR č. MF/23378/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre malé účtovné jednotky,
- opatrenia MF SR č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky.

4. LIKVIDÁCIA SPLOČNOSTI Z POHĽADU DANE Z PRÍJMOV PRÁVNICKEJ OSOBY

Základ dane daňovníkov, ktorí sa zrušujú s likvidáciou, upravuje § 14 ods. 2 zákona o dani z príjmov. Základom dane daňovníka v zdaňovacom období v priebehu likvidácie je výsledok hospodárenia zistený z účtovníctva, upravený o pripočítateľné a odpočítateľné položky v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o dani z príjmov. Súčasťou hospodárskeho výsledku dosiahnutého počas obdobia likvidácie sú príjmy realizované v súvislosti s likvidáciou majetku, upravené o bežné príjmy a výdavky vzniknuté v priebehu likvidácie.

Ak je zdaňovacie obdobie dlhšie ako kalendárny rok alebo presahuje koniec kalendárneho roka, celkový základ dane sa rovná súčtu jednotlivých základov dane vypočítaných za jednotlivé kalendárne roky alebo obdobie kratšie ako kalendárny rok. Tento základ dane sa určí z výsledku hospodárenia vykázaného v priebežnej účtovnej závierke zostavenej ku koncu každého kalendárneho roka, ktorý je súčasťou zdaňovacieho obdobia počas trvania likvidácie. Každý tzv. čiastočný výsledok hospodárenia sa upraví na základ dane podľa znenia zákona o dani z príjmov platného k 31.12. toho kalendárneho roka, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná závierka. Takto upravené výsledky hospodárenia budú tvoriť jeden základ dane za celé prvé zdaňovacie obdobie počas likvidácie.

Zákon o dani z príjmov v § 41 upravuje zdaňovacie obdobie, za ktoré sa podáva daňové priznanie. Podľa § 2 písm. l) zákona zdaňovacím obdobím je kalendárny rok, ak zákon nestanovuje inak. V prípade zrušenia daňovníka s likvidáciou zákon v § 41 ods. 3 a 4 ZDP určuje aj iné zdaňovacie obdobia, ktoré spravidla nie sú totožné s kalendárnym rokom. Zistenie **základu dane** z príjmov je všeobecne upravené v § 17 ZDP, osobitne pre daňovníka, ktorý sa zrušuje s likvidáciou – v § 14 ods. 2 ZDP.

Povinnosti daňovníka pred vstupom do likvidácie

Podľa § 41 ods. 3 zákona o dani z príjmov, ak sa daňovník zrušuje s likvidáciou, zdaňovacie obdobie, ktoré sa začalo pred vstupom do likvidácie, sa končí dňom predchádzajúcim dňu vstupu do likvidácie. Podkladom pre vyčíslenie základu dane z príjmov a zostavenie daňového priznania je mimoriadna účtovná závierka zostavená ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie.

Základom dane za toto zdaňovacie obdobie je podľa § 14 ods. 2 zákona o dani z príjmov výsledok hospodárenia zistený z účtovníctva, upravený podľa § 17 ods. 8 písm. b) ZDP o:

- zostatky vytvorených rezerv,
- zostatky vytvorených opravných položiek,
- zostatky príjmov budúcich období, výnosov budúcich období, výdavkov budúcich období a nákladov budúcich období,

s výnimkou tých, ktoré preukázateľne súvisia s likvidáciou. Uvedená úprava sa týka zostatkov zaúčtovaných daňovo uznateľných rezerv a opravných položiek podľa § 20 zákona o dani z príjmov a zostatkov účtov časového rozlíšenia, okrem tých, ktoré sa prenášajú do obdobia likvidácie, za predpokladu, že táto úprava nie je súčasťou výsledku hospodárenia.

Podľa § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, ktoré sa začalo pred vstupom do likvidácie a skončilo dňom predchádzajúcim dňu vstupu do likvidácie, sa podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia, pričom na základe žiadosti daňovníka v likvidácii o predĺženie tejto lehoty podanej najneskôr 15 dní pred uplynutím lehoty na podanie daňového priznania môže správca dane v súlade s § 49 ods. 3 písm. c) zákona o dani z príjmov predĺžiť lehotu na podanie daňového priznania najviac o tri kalendárne mesiace. Na účely podania daňového priznania je daňovník povinný zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku ku koncu zdaňovacieho obdobia a v termíne na podanie daňového priznania ju uložiť do registra podľa § 23 zákona o účtovníctve.

Zostatková cena majetku

Zostatková cena majetku je účtovnou aj daňovou kategóriou. Úžitková hodnota majetku sa postupne znižuje o opotrebenie, ktoré je vyjadrené odpismi. Hodnota trvalého zníženia hodnoty majetku vyjadrená v odpisoch znižuje jeho obstarávaciu hodnotu. Zostatková cena vyjadruje zníženú hodnotu alebo cenu majetku o jeho opotrebenie.

V účtovníctve sa so zostatkovou cenou spája pojem oprávok k dlhodobému hmotnému majetku, ktoré sa účtujú mesačne vo výške odpisov do nákladov. Rozdiel medzi ocenením dlhodobého hmotného majetku a vytvorenými oprávkami predstavuje zostatkovú cenu dlhodobého majetku. Na účely dane z príjmov predstavuje zostatková cena rozdiel medzi vstupnou cenou a výškou

odpisov zahrnutých do daňových výdavkov. Medzi účtovnou a daňovou zostatkovou cenou môžu vzniknúť rozdiely, ktoré sa vyrovnajú v daňovom priznaní.

Zostatková cena v zákone o dani z príjmov

Na účely zákona o dani z príjmov je zostatkovou cenou v súlade s § 25 ods. 3 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) rozdiel medzi vstupnou cenou hmotného majetku a nehmotného majetku a celkovou výškou odpisov z tohto majetku zahrnutých do daňových výdavkov [§ 19 ods. 3 písm. a) a § 22 ods. 12 tohto zákona].

Zostatková cena v účtovníctve

V podvojnom účtovníctve, vzhľadom na to, že dlhodobý hmotný majetok sa odpisuje na základe odpisového plánu, sa spravidla účtovné odpisy líšia od daňových odpisov, ktoré sa vypočítajú podľa zásad určených v zákone o dani z príjmov. Potom aj zostatková cena v účtovníctve nie je zhodná s daňovou zostatkovou cenou. Uvedené rozdiely sú súčasťou položiek zvyšujúcich, resp. znižujúcich výsledok hospodárenia v daňovom priznaní k dani z príjmov u subjektov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, najmä pri vyradení z majetku.

Nadväzne zákon o dani z príjmov vo svojich ustanoveniach rieši, v ktorých prípadoch vyradenia majetku, resp. v akej výške sa zostatková cena uzná ako daňový výdavok [§ 19 ods. 3 písm. b), c), a d) ZDP]. Z § 21 ods. 2 písm. f) vyplýva, že daňovým výdavkom nie je zostatková cena trvale vyradeného hmotného majetku a nehmotného majetku s výnimkou uvedenou v § 19 ods. 3 písm. b) až d).

Majetok vylúčený z odpisovania (§ 23 zákona o dani z príjmov) sa vyraduje vo vstupnej cene. Aj v prípade tohto majetku je v zákone o dani z príjmov uvedené, ako sa táto posúdi z hľadiska jej uplatnenia v daňových výdavkoch [§ 19 ods. 3 písm. e) zákona].

Pretože daňovník v prípade vyradenia majetku nemôže o ňom účtovať ani ho evidovať k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia, nie je možné uplatniť v roku vyradenia žiadny odpis ako daňový výdavok. Výnimka z tohto postupu je u majetku:

- ktorý sa odpisuje tzv. časovou metódou odpisovania podľa § 26 ods. 6 a 7 zákona (napr. otvárky nových lomov, pieskovní, hlinísk, technická rekultivácia, dočasné stavby, banské diela, formy, modely, šablóny), kedy sa pri vyradení majetku v priebehu zdaňovacieho obdobia uplatní odpis vo výške pripadajúcej na toto zdaňovacie obdobie v závislosti od počtu mesiacov, počas ktorých sa majetok účtoval alebo evidoval podľa § 6 ods. 11, ako to vyplýva z § 22 ods. 11 zákona,
- pri ktorom je zostatková cena daňovým výdavkom len do výšky príjmov (výnosov) z predaja podľa § 19 ods. 3 písm. b) prvého bodu, kedy môže daňovník uplatniť odpis vo výške pripadajúcej na počet celých mesiacov, počas ktorých daňovník majetok účtoval alebo majetok evidoval podľa § 6 ods. 11 zákona.

a ďalej budovy a stavby zaradené do odpisovej skupiny 6 okrem technického zhodnotenia vykonaného nájomcom na budove a stavbe zaradenej v tejto odpisovej skupine.

Nájomca môže uplatniť daňovú zostatkovú cenu technického zhodnotenia pri jeho vyradení predajom do daňových výdavkov v plnej výške bez ohľadu na to, v ktorej odpisovej skupine odpisuje prenajímanú nehnuteľnosť a bez ohľadu na výšku príjmov z predaja.

5. LIKVIDÁCIA OBCHODNEJ SPOLOČNOSTI A DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov („zákon o DPH“) neobsahuje osobitnú úpravu pre daňovníkov v období likvidácie spoločnosti, priamo neukladá spoločnosti vstupujúcej do likvidácie požiadať správcu dane o zrušenie registrácie k DPH. Plateľ dane v takomto prípade naďalej ostáva aj po vstupe do likvidácie platiteľom DPH, ak nepožiadala o zrušenie registrácie v súlade s § 81 zákona o DPH. Právnické osoby zapísané do obchodného registra by mali pri ukončení podnikateľskej činnosti podať žiadosť o zrušenie registrácie pre daň, a to najneskôr dňom podania návrhu na výmaz z obchodného registra.

Podľa § 81 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty platiteľ dane je povinný požiadať o zrušenie registrácie pre daň, keď prestal vykonávať podnikanie podľa § 3 ods. 2 ZDPH.

Podnikaním na účely zákona o DPH je činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb. Keďže obchodná spoločnosť v likvidácii podnikateľskú činnosť nevykonáva, je povinná požiadať o zrušenie registrácie pre DPH. Zákon neukladá lehotu na podanie žiadosti o zrušenie registrácie, je vhodné podať ju bezodkladne po skončení vykonávania podnikateľskej činnosti.

Ak daňový úrad na základe žiadosti zistí, že sú splnené podmienky pre zrušenie registrácie, o zrušení vydá rozhodnutie, v ktorom určí deň, uplynutím ktorého osoba prestáva byť platiteľom dane. Proti rozhodnutiu o zrušení registrácie pre daň nie je možné podať odvolanie. Uplynutím určeného dňa končí prebiehajúce zdaňovacie obdobie a zaniká platnosť registrácie pre daň a platnosť identifikačného čísla pre daň. Spoločnosť v likvidácii je povinná do 10 dní odo dňa, kedy prestala byť platiteľom, odovzdať daňovému úradu osvedčenie o registrácii.

Osoba, ktorej bola zrušená registrácia pre daň, má povinnosť podať daňové priznanie do 25 dní od skončenia posledného zdaňovacieho obdobia a v tej istej lehote je povinná zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť. Taktiež táto osoba je povinná podať v lehote do 25 dní po skončení posledného zdaňovacieho obdobia aj kontrolný výkaz, ak ho má podľa § 78a zákona o DPH povinnosť podať.

V poslednom zdaňovacom období vzniká daňová povinnosť vzťahujúca sa na majetok:

- pri ktorého nadobudnutí (kúpe) bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná,
- pri ktorého vytvorení vlastnou činnosťou (napr. vyrobené výrobky, stavba postavená vo vlastnej réžii) bola daň úplne alebo čiastočne odpočítaná,
- ktorý nadobudol bez dane (napr. v rámci kúpy podniku) a pri ktorého nadobudnutí alebo vytvorení vlastnou činnosťou bola daň u predchádzajúceho vlastníka úplne alebo čiastočne odpočítaná.

Daňová povinnosť sa vypočíta zo zostatkovej ceny majetku zistenej podľa § 25 zákona o dani z príjmov ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia a z účtovnej ceny zásob zistenej podľa § 25 zákona o účtovníctve ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia. Pri

výpočte dane sa použije sadzba dane platná v čase vzniku daňovej povinnosti. Úprava dane sa vykoná v súlade s § 54 a nasl. Zákona o dani z pridanej hodnoty.

Ak platiteľ odpočítal daň pomerne koeficientom podľa § 50 zákona, potom v poslednom zdaňovacom období vykoná vyrovnanie dane od začiatku roka do posledného zdaňovacieho obdobia.

V poslednom zdaňovacom období vzniká povinnosť vrátiť odpočítanú daň z prijatej platby pred dodaním tovaru alebo služby, ak ku dňu skončenia posledného zdaňovacieho obdobia tovar alebo služba nebola dodaná.

6. LIKVIDÁCIA OBCHODNEJ SPOLOČNOSTI A DAŇ Z NEHNUTEĽNOSTÍ

Podľa § 18 ods. 2 zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach na vyrubenie dane z nehnuteľnosti je rozhodujúci stav k 1. januáru zdaňovacieho obdobia. Na zmeny skutočností rozhodujúcich pre daňovú povinnosť, ktoré nastanú v priebehu zdaňovacieho obdobia, sa neprihliada. Daňová povinnosť k dani z nehnuteľností zaniká 31. decembra zdaňovacieho obdobia, v ktorom daňovníkovi zanikne vlastníctvo, napr. predajom nehnuteľnosti v období likvidácie spoločnosti. Po predaji nehnuteľnosti daňové priznanie podáva správcovi dane nový vlastník nehnuteľnosti k 1. januáru nasledujúceho roka.

7. LIKVIDÁCIA OBCHODNEJ SPOLOČNOSTI A DAŇ Z MOTOROVÝCH VOZIDIEL

Podľa § 3 písm. a) zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel daňovníkom je osoba, ktorá je ako držiteľ motorového vozidla zapísaná v doklade. Daňová povinnosť vzniká prvým dňom mesiaca, v ktorom sa vozidlo začalo používať na podnikanie, a zaniká posledným dňom mesiaca, v ktorom došlo k zmene držiteľa vozidla alebo ukončeniu podnikania.

Podľa § 8 ods. 2 zákona č. 361/2014 Z. z. o dani z motorových vozidiel a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov („zákon o dani z motorových vozidiel“) daňová povinnosť k dani z motorových vozidiel zaniká dňom, v ktorom sa vozidlo prestalo používať na podnikanie. Činnosť likvidátora je obmedzená len na realizáciu úkonov smerujúcich k likvidácii spoločnosti. Z uvedeného vyplýva, že motorové vozidlá v majetku spoločnosti už nebudú využívané na podnikanie ani v súvislosti s podnikaním s výnimkou automobilu využívaného likvidátorom pri svojej činnosti.

Podľa § 9 ods. 5 zákona o dani z motorových vozidiel, ak sa daňovník zrušuje s likvidáciou, daňové priznanie za zdaňovacie obdobie, ktoré končí posledným dňom mesiaca jeho vstupu do likvidácie, podáva likvidátor do jedného mesiaca po uplynutí tohto zdaňovacieho obdobia. Zdaňovacie obdobie daňovníka, ktorý sa zrušuje s likvidáciou, sa začína prvým dňom mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa daňovník zrušuje s likvidáciou, a končí sa posledným dňom kalendárneho roka, v ktorom sa zrušuje s likvidáciou. Z vyššie uvedeného vyplýva, že pri zrušení daňovníka s likvidáciou zákon o dani z motorových vozidiel odlišne upravuje zdaňovacie obdobie pred a po vstupe do likvidácie.

ZÁVER

Z analýzy hospodárenia a zdrojov krytia vyplýva, že spoločnosť KD AH, a.s. je vo veľkej miere závislá na dotáciách z verejných zdrojov, bez nich nie je schopná z vlastných zdrojov kompletne zabezpečiť bežnú prevádzku. Aj vzhľadom na súčasný vývoj situácie v súvislosti s ochorením COVID 19 nie je predpoklad, že by došlo k oživeniu vlastných obchodných aktivít, ktoré by pomohli znížiť závislosť od cudzích zdrojov a preto je vhodné uvažovať nad oddelením niektorých aktivít alebo nad likvidáciou spoločnosti. Zabezpečenie aktivít, ktoré sú predmetom činnosti KD AH a.s. je možné inou formou – príspevkovou alebo rozpočtovou organizáciou.

Po zostavení účtovnej závierky za obdobie 2020 by bolo potrebné vykonať analýzu jednotlivých činností, s presným priradením nákladov a výnosov (vrátane ich zdrojov), ktorá by mohla byť podkladom pre rozhodnutie o ďalšej forme vhodnej pre zabezpečenie doterajších činností.

Právna forma	Spôsob hospodárenia
Akciová spoločnosť	podnikateľská činnosť, dotácie, vlastné zdroje (nerozdelený zisk, fondy)
Spoločnosť s ručením obmedzeným	podnikateľská činnosť, dotácie, vlastné zdroje (nerozdelený zisk, fondy)
Občianske združenie	dotácie, doplnkovo podnikateľská činnosť
Príspevková organizácia	dotácie, doplnkovo podnikateľská činnosť
Rozpočtová organizácia	dotácie

Vzhľadom na prevažujúci charakter činností, ktoré vykonáva spoločnosť KD AH, a.s. a s prihliadnutím na spôsob financovania, riadenia, zdanenia, administratívnej náročnosti vedenia účtovníctva, sa javí ako najvhodnejšia alternatíva prechod z formy akciovej spoločnosti na niektorú z foriem spoločnosti zriadenej nie za účelom podnikania a dosahovania zisku. Z právnej analýzy rovnako vyplýva, že hlavným záujmom je zabezpečenie služieb v oblasti kultúry a spoločenského života dôležitých pre kvalitu života obyvateľstva. Ako najproblematickejší sa javí spôsob financovania pravidelnými dotáciami z rozpočtu Mesta Ružomberok a zároveň dlhodobým vykazovaním straty, prakticky od založenia spoločnosti po poslednú účtovnú závierku. Vývoj hospodárenia spoločnosti KD AH, a.s. tak môže viesť až ku spoločnosti v kríze a následne hrozbe konkurzu, prípadne ku kolízii s inými právnymi predpismi (zákon 583/2004 Z.z. o rozpočtových pravidlách územnej samosprávy).

Oddelením činností na novo založené spoločnosti, následne prevodom majetku z KD AH, a.s., na základe vykonanej inventúry a inventarizácie majetku (predajom, darovaním ... s ohľadom na ustanovenia zákonov o dani z príjmu a dani z pridanej hodnoty) by bolo možné zabezpečiť plynulé pokračovanie činností. KD AH, a.s. by následne vstupoval do likvidácie už len s pôvodnými záväzkami a pohľadávkami, kumulovanú stratu bude umorovať buď zo zisku, ktorý dosiahne počas roka 2021 alebo strata ostane neuhradená. Vytvorený rezervný fond svojou výškou nepostačuje na úhradu strát. Neuhradená strata bude vysporiadaná s likvidačným zostatkom. Tak ako bolo už vyššie spomenuté ak nie je možné vyplatiť podiel na likvidačnom zostatku môže byť vysporiadaný inou formou, započítaním. V prípade nehnuteľnosti –

nepeňažného vkladu do základného imania, pri určení likvidačného zostatku likvidátor vychádza z poslednej zostavenej mimoriadnej účtovnej závierky, pričom pri jej zostavovaní sa v zmysle zákona o účtovníctve majetok na reálnu hodnotu nepreceňuje, tzn. majetok v mimoriadnej účtovnej závierke zostavenej ku dňu skončenia likvidácie je vykázaný v účtovnej hodnote. Z uvedeného dôvodu obchodnej spoločnosti, ktorá vypláca likvidačný zostatok v nepeňažnej forme (budovou), nevzniká rozdiel medzi reálnou hodnotou a účtovnou hodnotou budovy, podiel na likvidačnom zostatku vyplatený právnickej osobe je oslobodený od dane z príjmov.

V Ružomberku dňa 15.01.2021

Vypracovala: Ing. Lucia Jeleníková

Počet odovzdaných vyhotovení:

Slovom: vyhotovenia

Evidenčné číslo: 01/2021