

ZOSTAVENIE MIMORIADNEJ ÚČTOVNEJ ZÁVIERKY Z POHĽADU DANE Z PRÍJMOV¹

Processing of special financial statement from income tax aspect

Renáta Silná, Ján Solík

Daňové priznanie a zdaňovacie obdobie pri likvidácii, konkurze a reštrukturalizácii

Podkladom pre vyčíslenie základu dane z príjmov je **mimoriadna účtovná závierka** zostavená ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie alebo deň účinnosti vyhlásenia konkurzu.

Základom dane daňovníkov, ktorí sa zrušujú s likvidáciou alebo na ktorých bol vyhlásený konkurz, alebo ktorí sa zrušujú zamietnutím návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku v zdaňovacom období, je výsledok hospodárenia zistený z účtovníctva obchodnej spoločnosti – daňovníka upravený podľa § 17 zákona o dani z príjmov.

V súvislosti so zrušením daňovníka s likvidáciou alebo daňovníka, na ktorého bol vyhlásený konkurz, sa musí upraviť základ dane v zdaňovacom období, v ktorom dochádza k zrušeniu daňovníka. Úprava základu dane spočíva (okrem základných úprav vyplývajúcich z § 17 zákona o dani z príjmov pri bežnom daňovom priznaní):

1. vo zvýšení základu dane o:

- zostatky vytvorených rezerv, ktorých tvorba bola uznaná za daňový výdavok, s výnimkou tých, ktoré preukázateľne súvisia s obdobím likvidácie alebo konkurzu,
- zostatky vytvorených opravných položiek², ktorých tvorba bola uznaná za daňový výdavok, s výnimkou tých, ktoré súvisia s obdobím likvidácie alebo konkurzu,
- zostatky výnosov budúcich období, s výnimkou tých, ktoré preukázateľne súvisia s obdobím likvidácie alebo konkurzu,
- zostatky výdavkov budúcich období, okrem tých, ktoré preukázateľne súvisia s obdobím likvidácie alebo konkurzu,³

2. v znížení základu dane o:

- zostatky príjmov budúcich období, s výnimkou tých, ktoré preukázateľne súvisia s obdobím likvidácie alebo konkurzu,
- zostatky nákladov budúcich období, s výnimkou tých, ktoré preukázateľne súvisia s obdobím likvidácie alebo konkurzu.

Dňom vstupu do likvidácie alebo vyhlásením konkurzu sa začína nové špecifické zdaňovacie obdobie. Vo všeobecnosti sa toto zdaňovacie obdobie končí dňom skončenia likvidácie (v prípade konkurzu dňom zrušenia konkurzu).

Spoločnosť v likvidácii má v zmysle zákona o dani z príjmov stanovený odlišný režim zdaňovacieho obdobia (v porovnaní so zákonom o účtovníctve) takto:

¹ Príslušnosť ku grantovej úlohe

² § 19 ods. 3 písm. f) zákona č. 595/2003 o dani z príjmov v nadväznosti na § 20 ods. 2 tohto zákona (napr. opravné položky k nepremľaným pohľadávkam).

³ Vzhľadom k ukončeniu činnosti vstupom spoločnosti do likvidácie sa musí osobitne pristupovať k účtom časového rozlíšenia. Keďže účty časového rozlíšenia vychádzajú zo zásady aktuálnosti v nadväznosti na zásadu nepretržitosti v činnosti, dňom vstupu spoločnosti do likvidácie je potrebné upraviť základ dane o účty časového rozlíšenia. Je totiž možné že do ukončenia likvidácie náklady alebo výnosy vôbec nevzniknú.

- a) ak sa likvidácia neskončí do 31. 12. druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie, končí sa prvé zdaňovacie obdobie po vstupe do likvidácie dňom 31. 12. druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie (napr. ak vstup účtovnej jednotky do likvidácie nastal k 1. 7. 2006, za zdaňovacie obdobie sa pokladá obdobie od 1. 7. 2006 do 31. 12. 2008),
- b) ak obchodná spoločnosť neskončí likvidáciu do 31. 12. druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie, je až do skončenia likvidácie zdaňovacím obdobím každý nasledujúci kalendárny rok počas trvania likvidácie (napr. ak vstup účtovnej jednotky do likvidácie nastal k 1. 7. 2006 a pokračuje stále aj počas roku 2008 za prvé zdaňovacie obdobie sa pokladá obdobie od 1. 7. 2006 do 31. 12. 2008 a za ďalšie zdaňovacie obdobie sa bude považovať obdobie od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009),
- c) ak sa likvidácia skončí v priebehu kalendárneho roku, končí sa zdaňovacie obdobie dňom skončenia likvidácie (napr. ak vstup účtovnej jednotky do likvidácie nastal k 1. 7. 2006 a ku skončeniu procesu likvidácie došlo 30. 11. 2006, za zdaňovacie obdobie sa považuje interval od 1. 7. 2006 do 30. 11. 2006),
- d) ak sa na daňovníka v likvidácii vyhlási konkurz, zdaňovacie obdobie sa končí dňom predchádzajúcim dňu vyhlásenia konkurzu (napr. ak vstup účtovnej jednotky do likvidácie nastal k 1. 7. 2006 a na danú účtovnú jednotku bol vyhlásený konkurz k 1. 2. 2007, k 31. 1. 2007 sa končí zdaňovacie obdobie od začatia procesu likvidácie).

Ak zdaňovacie obdobie je 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 alebo konkurzu. Ak daňovníkovi bola povolená reštrukturalizácia, nedochádza z tohto dôvodu k zmene zdaňovacieho obdobia ku dňu povolenia reštrukturalizácie alebo počas reštrukturalizácie.

V zdaňovacích obdobiach, ktoré nasledujú po dni vstupe do likvidácie alebo vyhlásení konkurzu si obchodná spoločnosť nemôže upraviť základ dane o daňovú stratu. Zákon o dani z príjmov v zmysle § 14 ods. 2 v nadväznosti na § 30 ods. 1 ku dňu vstupe obchodnej spoločnosti (daňovníka) do likvidácie ustanovuje, že nárok na odpočet daňovej straty odo dňa vstupe do likvidácie alebo vyhlásenia konkurzu zaniká.

Daňové priznanie za daňovníka, na ktorého bol vyhlásený konkurz podáva správca konkurznej podstaty.

Daňové priznanie a zdaňovacie obdobie pri zrušení spoločnosti bez likvidácie

Pri zrušení daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva bez likvidácie (t. j. pri zrušení obchodnej spoločnosti zlúčením, splynutím a rozdelením) sa základ dane ku dňu jeho zrušenia upraví o zostatky:

- vytvorených rezerv,
- opravných položiek vrátane opravnej položky k odplatne nadobudnutému majetku,
- položiek časového rozlíšenia (príjmov budúcich období, výnosov budúcich období, výdavkov budúcich období a nákladov budúcich období),

okrem tých položiek, ktoré preberá právny nástupca zaniknutej obchodnej spoločnosti, ak sa preukázateľne vzťahujú k právam a záväzkom právneho nástupcu daňovníka podľa § 2 písm.

d) druhého bodu zákona o dani z príjmov (tzn. fyzická alebo právnická osoba, ktorá je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou).

V návrhu novely zákona o dani z príjmov sa zapracovávajú ustanovenia týkajúce sa úpravy základu dane z príjmov pri zlúčení splynutí a rozdelení v dvoch smeroch:

- zlúčenie, splynutie alebo rozdelenie obchodných spoločností v **reálnych hodnotách** (v tomto prípade sa dopĺňa skutočnosť, že základ dane sa upraví o sumu vo výške oceňovacích rozdielov z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení obchodných spoločností, ak tieto oceňovacie rozdiely nezahrnuje do základu dane právny nástupca tohto daňovníka,
- zlúčenie, splynutie alebo rozdelenie obchodných spoločností v pôvodných cenách.

Rovnaký postup sa uplatní pri splynutí, zlúčení a rozdelení obchodnej spoločnosti, ak súčasťou splynutia, zlúčenia a rozdelenia obchodnej spoločnosti je aj majetok obchodnej spoločnosti so sídlom v členských štátoch Európskej únie.

Ak právnym nástupcom je daňovník so sídlom v členských štátoch Európskej únie, úprava základu dane podľa predošlej vety sa nevykoná, ak práva a záväzky, ktoré preberá právny nástupca, sa preukázateľne vzťahujú na majetok, ktorý je súčasťou stálej prevádzkarne umiestnenej na území Slovenskej republiky.

Z uvedeného vyplýva, že právny nástupca preberá všetky práva a záväzky zanikajúcej spoločnosti, ale nie je povinný upraviť základ dane o vyššie uvedené položky. V prípade, že právny nástupca preberie všetky práva a záväzky zanikajúcej spoločnosti, tá už nebude povinná uskutočniť úpravu základu dane o vyššie uvedené položky.

Zákon o dani z príjmov v § 41 ods. 2 stanovuje, že zo zdaniteľných príjmov daňovníka, ktorý zanikol bez likvidácie, podáva daňové priznanie jeho právny nástupca.

Daňové priznanie je právny nástupca povinný podať do troch mesiacov od zrušenia zanikajúcej obchodnej spoločnosti bez likvidácie za časť zdaňovacieho obdobia, ktoré končí dňom jeho zrušenia. Táto povinnosť sa môže vzťahovať nielen na právneho nástupcu, pretože z § 49 ods. 6 zákona o dani z príjmov vyplýva, že povinnosť podať daňové priznanie má právny nástupca **alebo** daňovník zanikajúci bez likvidácie, čiže zanikajúca obchodná spoločnosť. V lehote na podanie daňového priznania je teda jeden z nich povinný daňové priznanie podať a daň aj zaplatiť.

Osobitnou kategóriou je i platenie preddavkov na daň z príjmu. Platenie preddavkov na daň z príjmov rieši zákon o dani z príjmov rozdielne:

- u novovzniknutých daňových subjektov,
- u tých, ktorí zmenili právnu formu alebo vznikli splynutím, zlúčením alebo rozdelením,
- u daňovníkov, ktorí v daňovom priznaní za predchádzajúce zdaňovacie obdobie vykázali daňovú povinnosť.

Vo všeobecnosti platí, že interval platenia preddavkov je rôzny v závislosti od výšky dane, ktorú daňovník dosiahol za predchádzajúce zdaňovacie obdobie. Podľa toho môže byť periodicita platenia preddavkov na daň:

1. mesačná – ak daňovník dosiahol v predchádzajúcom zdaňovacom období daň vyššiu ako 16 596,96 Eur, v nasledujúcom zdaňovacom období platí mesačné preddavky vo výške 1/12 dane.
2. štvrtročná – ak daňovník mal za predchádzajúce zdaňovacie obdobie daň nižšiu ako 16 596,96 Eur, ale vyššiu ako 1 659,70 Eur, v nasledujúcom zdaňovacom období platí štvrtročné preddavky vo výške 1/4 dane za predchádzajúce obdobie.

Daňovník, ktorého daňová povinnosť za predchádzajúce zdaňovacie obdobie bola nižšia ako 1 659,70 Eur, neplatí preddavky na daň a svoju celoročnú daňovú povinnosť vyrovná v termíne pre podanie daňového priznania.

Abstrakt

V súčasnom období globalizačného trendu dochádza stále častejšie k mimoriadnym udalostiam v živote obchodných spoločností, ku ktorým je potrebné osobitne pristupovať i z daňového hľadiska. Špecifiká úpravy základu dane uvedené v tomto príspevku pri zostavovaní mimoriadnej účtovnej závierky sú dôkazom osobitostí týchto udalostí. Vzhľadom na dôležitosť problematiky je doplnenie uvedených špecifík úpravy základu dane predmetom návrhu novely zákona o dani z príjmov.

Kľúčové slová: základ dane, likvidácia, konkurz, zlúčenie, splynutie, rozdelenie, mimoriadna účtovná závierka

Summary

In actual period of global trend still more appears special cases in life of business companies, which require individual approach also from tax aspect. Specialties of tax base adjustment of extraordinary financial statements presented in this article confirm specialty of this cases. In regard to importance of this topic is completing of this specialties subject of amendment Act on income tax.

Key words: tax base, liquidation, bankruptcy, merger, amalgamation, demerger, extraordinary financial statements

JEL klasifikácia: M41

Použitá literatúra

- [1] KOLEMBUS, A.: Likvidácia obchodnej spoločnosti. In: Poradca, 10/2006.
- [2] KALETOVÁ, V.: Likvidácia obchodných spoločností. In: Daňový a účtovný poradca podnikateľa, 15/2007.
- [3] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [4] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

Kontakt

Renáta Silná, Ing., Ph.D., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 761, ren@post.sk

Ján Solík, Ing., Ph.D., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 761, jan@solik.sk