

---

## Komplexné riešenie predaja podniku ako typu kombinácie podnikov v Slovenskej republike

Martina Podmanická<sup>1</sup>

### Abstrakt

Predaj podniku je súčasťou širšej problematiky spájania podnikov do väčších ekonomických či právnych celkov. V medzinárodnej účtovnej terminológii je spájanie podnikov známe pod názvom podnikové kombinácie. Cieľom príspevku je komplexne prezentovať a analyzovať problematiku predaja podniku ako jedného z typov kombinácií podnikov v Slovenskej republike z právneho, účtovného a daňového hľadiska. Príspevok objasňuje transakciu predaja podniku ako jednu z možných kombinácií podnikov; ozrejmuje vzťahy medzi predávajúcim a kupujúcim, ktorých pochopenie je nevyhnutné pre správne účtovné zobrazenie transakcie predaja podniku alebo jeho časti; ponúka komplexné riešenie prevodu vecí, práv a majetkových hodnôt tvoriacich podnik v súlade s Obchodným zákonníkom, ktorý upravuje predovšetkým náležitosti zmluvy o predaji podniku, rieši prechod práv a záväzkov, oznamovacie povinnosti predávajúceho a kupujúceho, zodpovednosť za chýbajúce a vadné veci; zároveň predostiera i komplexné účtovné a daňové riešenie danej problematiky tak z hľadiska predávajúceho ako i kupujúceho podnik alebo jeho časť, ktoré zase vyplýva z platnej účtovnej a daňovej legislatívy.

### Kľúčové slová

podnik, predávajúci, kupujúci, zmluva o predaji podniku, reálna hodnota, goodwill

### Abstract

The sales of a business is a part of a broader issue of certain types of undertakings joining into larger economic or legal units. This is known as business combinations in international accounting terminology. The aim of this paper is to comprehensively present and analyse the issue of the sales of a business as one of the types of business combinations in the Slovak Republic from a legal, accounting and tax point of view. The paper clarifies the sales of a business transaction as one of the possible business combinations; explains the relationship between the seller and the buyer because their understanding is necessary for the correct accounting solution of this transaction; offers a comprehensive solution for the transfer of things, rights and property values forming a business in accordance with the Commercial Code. The Commercial Code primarily regulates the requirements of the sales of a business contract, solves the transfer of rights and liabilities, determines the seller and buyer notification obligations and determines responsibility for missing and defective items. The paper also presents a comprehensive accounting and tax solution to this issue from the point of view of both the seller and the buyer of a business or its part according to the currently valid accounting and tax legislation.

### Key words

business, seller, buyer, sales of a business contract, fair value, goodwill

### JEL classification

M40, M41

---

<sup>1</sup> Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a audítorstva, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, [martina.podmanicka@euba.sk](mailto:martina.podmanicka@euba.sk).

## 1 Úvod

Predaj a kúpa podniku nie je transakciou, ktorá by sa uskutočňovala často. Vo všeobecnosti k zvýšenému výskytu kombinácií podnikov ako takých dochádza predovšetkým vo fáze recesie a expanzie ekonomického cyklu. Ako sa v súčasnosti šíri Covid-19 vo svete a jednotlivé krajiny prijímajú rôzne preventívne opatrenia, šíria sa aj informácie, že jednotlivé krajiny dosahujú najhoršie ekonomické výsledky od čias finančnej krízy. To je dôvod, prečo práve v tomto období očakávame rastúci počet najrôznejších typov kombinácií podnikov. Jednou z možností ako sa vysporiadať s dôsledkami nepriaznivej situácie je predaj podniku. Preto tému predaja podniku považujeme v súčasnosti za vysoko aktuálnu.

Predmetom predaja podniku však nemusí byť len stagnujúci podnik či podnik, ktorý prechádza zložitým obdobím a jeho predajom sa docieli eliminácia strát, ktoré vyrobil a získa sa aspoň časť zdrojov vložených do podnikania, môže ním byť aj podnik prosperujúci, ktorému sa darí dlhodobo, je schopný generovať príjmy a jeho predajom sa späť získa vložený a v ideálnom prípade aj zhodnotený kapitál. Dôvodom pre predaj podniku môže byť aj zjednodušenie riadenia podnikov či zefektívnenie štruktúry skupiny podnikov. Na druhej strane investor kúpou podniku napr. výhodne investuje nadbytočný kapitál, expanduje do určitého geografického regiónu, rozširuje svoje aktivity z hľadiska rozsahu, zvyšuje objem obratu, skvalitňuje svoju činnosť, posilňuje svoju pozíciu v danom ekonomickom odvetví alebo ziskava zabehnutý, fungujúci a prosperujúci podnik napriek svojim minimálnym skúsenostiam v danom odvetví. Predaj podniku preto netreba vnímať výlučne negatívne, nemusí byť len spôsobom ako seba a svoje podnikanie vyviesť z krízy, môže byť aj impulzom pre nový začiatok. Samotný predaj podniku je náročnou operáciou z právneho, účtovného aj daňového hľadiska.

Z ekonomického hľadiska pri predaji podniku spoločnosti dochádza u predávajúceho k úbytku majetku a záväzkov spoločnosti (mení sa vlastník majetku a záväzkov) a ku vzniku pohľadávky z predaja podniku voči kupujúcemu vo výške predajnej ceny za podnik, u spoločnosti predávajúcej podnik nedochádza k zmenám vo vlastníckej štruktúre. Pri predaji podniku predávajúci nezaniká napriek tomu, že prichádza o všetky aktíva a pasíva. Namiesto aktív a pasív ziskava predajnú cenu za svoj podnik. V prípade, že predávajúcim je obchodná spoločnosť, predajná cena je výnosom, resp. príjmom obchodnej spoločnosti ako právnickej osoby a nie jej spoločníkov či akcionárov ako vlastníkov danej spoločnosti. Pri kúpe podniku dochádza u kupujúceho k prírastku jednotlivých zložiek majetku a záväzkov a ku vzniku záväzku z kúpy podniku voči predávajúcemu podnik alebo časť podniku vo výške kúpnej ceny za podnik. Predaj resp. kúpa podniku sa musia zapísať do príslušného obchodného registra.

Cieľom príspevku je komplexne prezentovať a analyzovať problematiku predaja podniku ako jedného z typov kombinácií podnikov v Slovenskej republike z právneho, účtovného a daňového hľadiska tak, ako je riešená v platnej právnej úprave tejto problematiky v súčasnosti, predovšetkým v súlade so zákonom č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), opatrením Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov (ďalej len „postupy účtovania pre podvojnú účtovníctvo“).

Na dosiahnutie stanoveného cieľa sme komplexne analyzovali nielen ustanovenia vyššie uvedených právnych noriem, ktoré upravujú danú problematiku z právneho, účtovného

i daňového aspektu, ale i knižné publikácie autorov (Farkaš a Vomáčková), ktorí sa danej problematike dlhodobo venujú.

Účtovné i daňové riešenie transakcie predaja podniku sa rôzni v závislosti od toho, či účtovná jednotka účtuje v sústave jednoduchého alebo podvojného účtovníctva. Právny aspekt predaja podniku riešený v Obchodnom zákonníku sa týka podnikateľov vymedzených v úvodných ustanoveniach, teda bez ohľadu na sústavu účtovníctva, v ktorej podnikateľ vedie účtovníctvo. V našom príspevku sa zaoberáme účtovným a daňovým riešením len tých účtovných jednotiek, ktoré účtujú v sústave podvojného účtovníctva.

## 2 Predaj podniku ako súčasť kombinácie podnikov

Predaj podniku je súčasťou širšej problematiky spájania podnikov do väčších ekonomických či právnych celkov, nakoľko vo väčšine prípadov platí, že práve spájanie podnikov do väčších celkov so sebou prináša zvýšenie hospodárnosti a efektívnosti činnosti podnikateľských subjektov. V medzinárodnej účtovnej terminológii je spájanie podnikov známe pod názvom podnikové kombinácie (angl. business combinations). Podľa IFRS 3 *Podnikové kombinácie* je podniková kombinácia taká transakcia alebo udalosť, pri ktorej nadobúdateľ, ktorý realizuje podnikovú kombináciu, získava kontrolu nad nadobúdaným podnikom alebo nadobúdanými podnikmi. Z definície podnikovej kombinácie vyplýva, že získané aktíva a prevzaté záväzky musia tvoriť podnik (angl. business). Rozlišujeme niekoľko typov kombinácií podnikov, pričom medzi najfrekvencovanejšie patria:

- prevod akcií alebo obchodných podielov (tzv. kapitálová akvizícia),
- kúpa a predaj podniku alebo jeho časti (tzv. majetková akvizícia),
- spájanie obchodných spoločností formou zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia spoločnosti zlúčením.

Prevod akcií alebo obchodných podielov môže mať podobu odplatného alebo bezodplatného prevodu. Ak ide o odplatný prevod, uskutočňuje sa na základe kúpnej zmluvy podľa Obchodného zákonníka s odchýlkami ustanovenými v zákone o cenných papieroch, bezodplatný prevod sa spravuje darovacou zmluvou podľa Občianskeho zákonníka s odchýlkami vyplývajúcimi zo zákona o cenných papieroch. K zmene majiteľa akcie či obchodného podielu môže dôjsť aj na základe dedenia, právoplatného rozhodnutia štátneho orgánu alebo na základe iných právnych skutočností. Predaj resp. kúpa podniku alebo jeho časti sa realizuje na základe zmluvy o predaji podniku podľa Obchodného zákonníka. Na zlúčenie spoločností sa podľa Obchodného zákonníka vyžaduje schválenie zmluvy o zlúčení, na splynutie spoločností sa vyžaduje schválenie zmluvy o splynutí a na rozdelenie spoločnosti sa vyžaduje schválenie projektu rozdelenia spoločnosti.

Najpočetnejšiu skupinu z uvedených typov kombinácií podnikov predstavujú kapitálové akvizície, ktoré vedú k vzniku väčšieho ekonomického celku, tzv. konsolidovaného celku, pričom kombinované podniky si zachovávajú svoju právnu subjektivitu. Subjektu, ktorý je identifikovaný ako nadobúdateľ podnikovej kombinácie, následne vzniká povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku za konsolidovaný celok. Do konsolidovanej účtovnej závierky sú okrem dcérskych účtovných jednotiek zahrňované aj pridružené a spoločné podniky. Povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku nemá každá účtovná jednotka, ale iba materská účtovná jednotka a aj to nie vždy. Ak však materskej účtovnej jednotke vznikne podľa zákona o účtovníctve povinnosť zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, zostaví ju výlučne podľa IFRS v znení prijatom EÚ.

Rovnaký ekonomický efekt ako dosiahneme kúpou akcií či obchodných podielov danej spoločnosti, dosiahneme i kúpou podniku alebo jeho časti. K rovnakému ekonomickému efektu dochádza aj pri splynutí a zlúčení obchodných spoločností alebo aj pri rozdelení spoločnosti zlúčením. Právne dôsledky uvedených transakcií sú však odlišné. U spoločnosti

predávajúcej podnik dochádza k úbytku majetku a záväzkov a ku vzniku pohľadávky z predaja podniku voči kupujúcemu, nedochádza však k zmenám vo vlastníckej štruktúre. Naopak pri predaji/kúpe akcií či obchodných podielov spoločnosti dôjde k zmene vlastníka danej spoločnosti. Pri zmene vlastníka danej spoločnosti jej majetok ani záväzky touto transakciou nie sú dotknuté. V prípade, že pri predaji podniku predávajúcim je obchodná spoločnosť, predajná cena je výnosom, resp. príjmom obchodnej spoločnosti ako právnickej osoby a nie jej spoločníkov či akcionárov ako vlastníkov danej spoločnosti ako je tomu v prípade odplaty za akcie alebo obchodné podiely. Rovnako ako pre kúpu podniku, tak i pre kúpu akcií alebo obchodných podielov platí, že sa musia zapísať do príslušného obchodného registra. Splynutie je postup, pri ktorom na základe zrušenia bez likvidácie dochádza k zániku dvoch alebo viacerých spoločností, pričom imanie zanikajúcich spoločností prechádza na novozaloženú spoločnosť, ktorá sa svojím vznikom stáva ich právnym nástupcom. Splynutie znamená prechod všetkých aktív a pasív zanikajúcich spoločností do novozaloženej spoločnosti. Zlúčenie je postup, pri ktorom na základe zrušenia bez likvidácie dochádza k zániku jednej alebo viacerých spoločností, pričom imanie zanikajúcich spoločností prechádza na inú už existujúcu spoločnosť, ktorá sa tým stáva právnym nástupcom zanikajúcich spoločností. Zlúčenie spoločností znamená prechod všetkých aktív a pasív tej spoločnosti, ktorá sa zlučuje do inej obchodnej spoločnosti, teda obchodná spoločnosť, do ktorej sa iná spoločnosť zlúčila, je jej právnym nástupcom. Rozdelenie spoločnosti je postup, pri ktorom na základe zrušenia bez likvidácie dochádza k zániku spoločnosti, pričom imanie zanikajúcej spoločnosti prechádza na iné už existujúce spoločnosti, ktoré sa tým stávajú právnymi nástupcami zanikajúcej spoločnosti alebo na novozaložené spoločnosti, ktoré sa svojím vznikom stávajú právnymi nástupcami zanikajúcej spoločnosti. Účinky splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti nastávajú jeho zápisom do obchodného registra, kedy prechádza imanie zanikajúcich spoločností na nástupnícku spoločnosť.

V ďalších častiach príspevku sa venujeme výlučne problematike predaja podniku alebo jeho časti tak zo strany predávajúceho ako i kupujúceho.

### 3 Definícia podniku

Existuje niekoľko spôsobov ako vymedziť podnik. Každá právna norma disponuje vlastnou definíciou podniku.

Podľa IFRS 3 *Podnikové kombinácie* je podnik súbor činností a aktív, ktoré možno spravovať a riadiť tak, aby investorom alebo ostatným vlastníkom, členom alebo účastníkom poskytovali úžitok vo forme dividend, dosahovania nižších nákladov alebo vo forme iných ekonomických úžitkov. Aby sa v zmysle IFRS 3 *Podnikové kombinácie* mohla transakcia alebo udalosť považovať za podnikovú kombináciu, treba najskôr analyzovať, či získané aktíva alebo skupiny aktív a prevzaté záväzky tvoria podnik. Podnik sa všeobecne skladá zo vstupov, procesov aplikovaných na tieto vstupy a výstupov, ktoré vytvárajú alebo budú vytvárať výnosy. Aj keď podnik zvyčajne má výstup, na splnenie definície podniku podľa IFRS 3 *Podnikové kombinácie* výstup nie je nevyhnutný. Aby sa jednotka mohla považovať za podnik, musí mať dva základné prvky – vstupy a procesy.

Z účtovného hľadiska podnik predstavuje majetok a záväzky vykázané v súvahe. K podniku však patria aj také práva a povinnosti, ktoré nie sú vykázané v súvahe, ale v poznámkach účtovnej závierky ako napr. informácie o skutočnostiach sledovaných na podsúvahových účtoch, informácie o iných aktívach a iných pasívach, či významné položky ostatných finančných povinností. Účtovná hodnota podniku je potom rozdiel účtovných hodnôt jednotlivých položiek majetku a záväzkov. Účtovná hodnota podniku je rovnaká ako účtovná hodnota jeho vlastného imania. V tejto súvislosti treba rozlišovať medzi účtovnou hodnotou podniku, reálnou hodnotou podniku a hodnotou podniku ako celku. (Farkaš, 2008)

Podľa § 5 Obchodného zákonníka je podnikom súbor hmotných, osobných a nehmotných zložiek podnikania, pričom k podniku patria veci, práva a iné majetkové hodnoty, ktoré patria podnikateľovi a slúžia na prevádzkovanie podniku alebo vzhľadom na svoju povahu majú tomuto účelu slúžiť. Z pohľadu obchodného práva ide teda o všetky aktíva spoločnosti. Z tejto definície je zrejmé, že podnik je objektom právnych vzťahov, nie jeho subjektom. Podnik je výsledkom činnosti podnikateľského subjektu, ktorým môže byť fyzická osoba (podnikateľ, jednotlivec) alebo právnická osoba (obchodná spoločnosť alebo družstvo). Podnikateľský subjekt je ten, ktorý rozhoduje o veľkosti, štruktúre, činnosti, zameraní, smerovaní či finančnom zdraví podniku. Podnik možno predat', kúpiť, prenajať, vložiť ako vklad do obchodnej spoločnosti, darovať, dediť či založiť. Podľa Obchodného zákonníka možno predat' aj časť podniku, ktorá tvorí samostatnú organizačnú zložku.

## **4 Právne hľadisko predaja podniku v Slovenskej republike**

### **4.1 Zmluva o predaji podniku**

Zmluva o predaji podniku je upravená v ustanoveniach § 476 až § 488 Obchodného zákonníka a je obligatórne zmluvou odplatnou.

Zmluvou o predaji podniku sa predávajúci zaväzuje previesť na kupujúceho vlastnícke právo k veciam, iné práva a iné majetkové hodnoty, ktoré slúžia prevádzkovaniu podniku a kupujúci sa zaväzuje prevziať záväzky predávajúceho súvisiace s podnikom a zaplatiť kúpnu cenu. V tejto súvislosti treba uviesť, že z porovnania ustanovenia definujúceho podnik (§ 5) a základného ustanovenia definujúceho zmluvu o predaji podniku (§ 476) vyplýva, že Obchodný zákonník v základnom ustanovení definujúcom zmluvu o predaji podniku (§ 476) sa odkláňa od definície podniku (§ 5). Súčasťou predaja podniku podľa základného ustanovenia sú aj záväzky predávajúceho súvisiace s podnikom. Podľa definície podniku záväzky podnikateľa súvisiace s podnikom nie sú súčasťou podniku.

Základným účelom právnej úpravy zmluvy o predaji podniku ako komplexného riešenia prevodu vecí, práv a majetkových hodnôt tvoriacich podnik je umožniť, aby podnik tvorený veľkým objemom majetku rôzneho druhu mohol byť prevedený ako celok bez obmedzenia jeho prevádzky. (Kajba, 2013)

Ustanovenia § 477 až § 486 platia aj pre zmluvy, ktorými sa predáva časť podniku tvoriaca samostatnú organizačnú zložku. V prípade predaja časti podniku je nevyhnutné, aby predmetom zmluvy o predaji bola taká časť podniku, ktorá tvorí jeho samostatnú organizačnú zložku. Keďže organizačná zložka nie je samostatnou právnickou osobou, zákon o účtovníctve neustanovuje osobitne povinnosť viesť účtovníctvo za organizačnú zložku. Ak sa má však zabezpečiť verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a o finančnej situácii účtovnej jednotky, je možné toto ustanovenie aplikovať analogicky aj na organizačnú zložku bez právnej subjektivity. Je žiaduce, aby účtovníctvo takejto časti podniku bolo oddeliteľné od ostatnej časti podniku a teda, aby z neho bolo zrejmé, ktoré veci, iné práva a iné majetkové hodnoty slúžia k prevádzkovaniu práve tejto časti podniku. Samostatnou organizačnou zložkou bude najmä odštepny závod alebo iná organizačná zložka, ktorá sa zapisuje do obchodného registra. Predmetom zmluvy o predaji časti podniku však môžu byť aj iné organizačné zložky podniku, ktoré sa nezapisujú do obchodného registra. Podmienkou je, aby išlo o časť podniku, ktorá je oddeliteľná a relatívne samostatná od zvyšnej časti podniku.

Podnik, ktorý je predmetom predaja, musí byť jasne vymedzený. To isté platí aj pri predaji časti podniku. Jednotlivé veci (s výnimkou nehnuteľnosti), práva a iné majetkové hodnoty nemusia byť v zmluve exaktne vymenované, musí byť však zrejmé, aký súhrn

majetkových hodnôt je obsahom prevodu. Presné vymedzenie podniku alebo časti podniku, ktorý je predmetom predaja, je podstatnou náležitosťou zmluvy o predaji podniku.

Zmluvnými stranami zmluvy o predaji podniku, rovnako ako pri klasickej kúpnej zmluve, sú predávajúci a kupujúci. Zmluva o predaji podniku sa od kúpnej zmluvy odlišuje predovšetkým svojím predmetom. Predmetom zmluvy o predaji je podnik ako súbor hmotných, osobných a nehmotných zložiek podnikania, kým predmetom kúpnej zmluvy sú jednotlivé veci, práva a iné majetkové hodnoty, ak to ich povaha pripúšťa. Pre zmluvu o predaji podniku je charakteristické, že sa kupujúci zaväzuje prevziať záväzky predávajúceho súvisiace s podnikom. Spoločným znakom kúpnej zmluvy a zmluvy o predaji podniku je to, že v oboch prípadoch sa kupujúci zaväzuje zaplatiť dohodnutú kúpnu cenu predávajúcemu.

Obchodný zákonník pojem výšky kúpnej ceny ani spôsob jej určenia v právnej úprave zmluvy o predaji podniku nijako nešpecifikuje. V zmluve o predaji podniku však musí byť určená výška kúpnej ceny alebo aspoň určený spôsob, akým bude dodatočne stanovená.

Vzhľadom na zložitosť predmetu predaja podniku, samotnému uzatvoreniu zmluvy predchádzajú dlhodobé rokovania zmluvných strán. Konštrukcia samotnej zmluvy je zložitá, nakoľko sa odporúča v zmluve o predaji podniku špecifikovať jednotlivé prevádzané zložky podniku – veci, práva a záväzky tvoriace predmet predaja, aby sa predišlo možným sporom v budúcnosti. Takáto identifikácia jednotlivých práv a záväzkov, ktoré sú súčasťou predávaného podniku v samotnej zmluve o predaji podniku, však nie je nevyhnutná, pretože na kupujúceho prechádzajú aj práva a záväzky súvisiace s podnikom, ktoré v zmluve identifikované neboli. Obchodný zákonník vyžaduje písomnú formu zmluvy o predaji podniku a notársky osvedčené podpisy predávajúceho a kupujúceho.

Deň účinnosti zmluvy o predaji podniku nie je v právnej úprave explicitne upravený, preto by mal byť uvedený v samotnej zmluve. V prípade, že zmluva výslovne neuvádza deň svojej účinnosti, účinná bude dňom jej uzavretia, t. j. dňom podpisu oboma zmluvnými stranami.

Predaj podniku alebo jeho časti sa zapisuje do obchodného registra v prípade, že predávajúci je osoba zapísaná o obchodnom registri. Deň zápisu predaja podniku v obchodnom registri nie je dňom účinnosti zmluvy o predaji podniku. Právnická osoba, ktorá predala podnik tvoriaci jej imanie, môže ukončiť svoju likvidáciu a byť vymazaná z obchodného registra, kvôli ručiteľským záväzkom však nemôže ukončiť svoju činnosť okamžite, Obchodný zákonník umožňuje spoločnosti zaniknúť až po uplynutí jedného roka od predaja podniku.

## 4.2 Prechod práv a záväzkov

Na kupujúceho prechádzajú všetky práva a záväzky, na ktoré sa predaj vzťahuje. Prechádzajú práva aj záväzky z existujúcich právnych vzťahov, napr. práva a záväzky z nájomných, poisťných i úverových zmlúv. Prevod práv znamená zmenu v osobe veriteľa. Namiesto predávajúceho sa veriteľom stane kupujúci.

Z predávajúceho na kupujúceho prechádza vlastnícke právo k veciam, ktoré sú zahrnuté do predaja účinnosťou zmluvy. Zvyčajne sa zmluvou o predaji podniku prevádza i vlastnícke právo k nehnuteľnostiam, ktoré sú súčasťou podniku, vlastnícke právo k nehnuteľnostiam prechádza vkladom do katastra nehnuteľností, pričom podkladom pre zápis zmien v katastri nehnuteľností je práve zmluva o predaji podniku.

Na kupujúceho prechádzajú tiež práva a povinnosti z pracovnoprávných vzťahov k zamestnancom podniku. Je potrebné zdôrazniť skutočnosť, že ide o práva a povinnosti len voči tým osobám, ktoré majú ku dňu účinnosti zmluvy o predaji podniku status zamestnanca

v prevádzanom podniku, a teda nie voči osobám, ktorých pracovnoprávny vzťah do účinnosti zmluvy už skončil.

Na kupujúceho prechádzajú i všetky práva vyplývajúce z priemyselného (patenty, vynálezy, zlepšovacie návrhy, ochranné známky, úžitkové vzory a pod.) alebo iného duševného (najmä autorské práva a práva príbuzné autorskému právu) vlastníctva, ktoré sa týkajú podnikateľskej činnosti predávaného podniku s výnimkou prípadov, ak by to odporovalo zmluve o poskytnutí výkonu práv z priemyselného alebo iného duševného vlastníctva alebo povahy týchto práv.

Ak zo zmluvy nevyplýva niečo iné, prechádza na kupujúceho aj oprávnenie používať obchodné meno spojené s predávaným podnikom, ibaže by to bolo v rozpore so zákonom alebo s právom tretej osoby.

Predaj podniku alebo jeho časti sa pri pohľadávkach považuje za postúpenie pohľadávok, preto pokiaľ na kupujúceho prechádzajú i pohľadávky, tak prechod pohľadávok sa spravuje ustanoveniami o postúpení pohľadávok. S pohľadávkou prechádza na kupujúceho aj jej príslušenstvo (úroky, úroky z omeškania, náklady spojené s uplatnením pohľadávky) a všetky práva s ňou spojené (záložné právo, ručenie). Predávajúci je povinný bez zbytočného odkladu oznámiť dlžníkom prechod pohľadávok na kupujúceho.

Prevzatie peňažných záväzkov kupujúcim znamená pre predávajúceho skutočnosť, že sa zbaví povinnosti zaplatiť dlh, pričom túto povinnosť na seba preberá kupujúci, ktorý sa stáva novým dlžníkom. Na prechod záväzku sa nevyžaduje súhlas veriteľa. Kupujúcemu vzniká oznamovacia povinnosť oznámiť veriteľom prevzatie záväzkov. Povinnou náležitosťou zmluvy o predaji podniku je záväzok kupujúceho prevziať všetky záväzky predávajúceho súvisiace s podnikom ako i zaplatiť kúpnu cenu. Aby bolo možné zmluvu o predaji podniku skutočne považovať za zmluvu o predaji podniku podľa § 476 až § 488 Obchodného zákonníka, je dôležité, aby sa kupujúci zaviazal prevziať všetky záväzky predávajúceho. Toto je základná nevýhoda predaja podniku. Na kupujúceho totiž spolu s právami prechádzajú aj záväzky predávajúceho, ktorých rozsah nemusí byť v momente predaja preukázateľne zistiteľný, pričom predávajúci len ručí za splnenie prevedených záväzkov, pričom na ručiteľskú povinnosť predávajúceho nemá vplyv ani ďalší prípadný predaj podniku.

Zákonný prechod práv a záväzkov súvisiacich s predávaným podnikom z predávajúceho na kupujúceho sa však týka len práv a záväzkov súkromnoprávnej povahy, ktoré vznikli na základe noriem súkromného práva, nie práv a záväzkov, ktoré vznikli na základe noriem verejného práva. (Bombor, 2019) Na kupujúceho prechádzajú len práva majetkové, a nie oprávnenia verejnoprávnej povahy napr. živnostenské oprávnenie, či iné oprávnenie alebo povolenie udelené predávajúcemu na podnikateľskú činnosť, rovnako na kupujúceho neprechádzajú daňové povinnosti, záväzky voči štátnemu rozpočtu, povinnosť platiť clo, pokuty uložené orgánmi verejnej správy a iné záväzky verejnoprávnej povahy.

Ku dňu účinnosti zmluvy je predávajúci povinný odovzdať a kupujúci prevziať veci zahrnuté do predaja. O prevzatí sa spíše zápisnica a podpíše sa oboma stranami. Zákon ukladá povinnosť predávajúcemu najneskôr v zápisnici o odovzdaní a prevzatí upozorniť kupujúceho na vady prevádzaných vecí, práv alebo iných majetkových hodnôt, o ktorých predávajúci vie alebo musí vedieť. Prevzatím vecí prechádza nebezpečenstvo škody na týchto veciach z predávajúceho na kupujúceho.

## 5 Účtovné hľadisko transakcie predaja podniku

Účtovníctvo by v súlade so všeobecne uznávanou zásadou prednosti podstaty pred formou malo pri účtovnom riešení problematiky predaja podniku uprednostniť ekonomickú podstatu transakcie predaja pred jej právnym riešením. (Vomáčková, 2004) Vecná podstata transakcie predaja podniku spočíva v tom, že sa jedná o transakciu s podnikom ako

ekonomickým celkom, ktorý vykonáva svoju podnikateľskú činnosť, disponuje určitým množstvom rôznych druhov majetku, pričom množstvo a štruktúra tohto majetku závisí od druhu a rozsahu jeho činnosti. Majetok, ktorý subjekt potrebuje pre svoju činnosť, získava z rôznych zdrojov. Činnosť podniku predstavuje vo svojej podstate transformačný proces, v ktorom sa vložené vstupy spotrebúvajú a ich účelovou transformáciou vznikajú finálne výkony. Väčšina položiek majetku a záväzkov v rámci transformačného procesu kontinuálne vzniká a zaniká.

Pre správne účtovné zobrazenie predaja podniku je dôležité ocenenie samotnej transakcie predaja podniku, ocenenie úbytku majetku a záväzkov u predávajúceho a následne ocenenie prírastku majetku a záväzkov u kupujúceho. Kúpna cena podniku sa dá objektívne zistiť, je výsledkom realizovanej transakcie, predstavuje podstatnú náležitosť zmluvy o predaji podniku a je záväzná pre obe zmluvné strany. U predávajúceho je výnosom a pohľadávkou z predaja podniku a u kupujúceho je záväzkom z kúpy podniku a zároveň cenou za kúpený podnik ako celok.

Pri predaji podniku sa kúpna cena odvodzuje spravidla od hodnoty podniku ako celku. Zistenie skutočnej hodnoty podniku je však mimoriadne náročné a komplexné zadanie, nakoľko každý podnik je jedinečný, je treba zohľadňovať nielen súčasnú hodnotu majetku a záväzkov, ale aj jeho výnosový potenciál, investície do podniku, štruktúru majetku a záväzkov. Je pochopiteľné, že predávajúci sa snaží, aby predajná (kúpna) cena bola vyššia než reálna hodnota podniku (rozdiel reálnych hodnôt jednotlivých zložiek majetku a reálnych hodnôt jednotlivých záväzkov) a kupujúci sa snaží o pravý opak. Na druhej strane však kupujúci je veľakrát ochotný zaplatiť za podnik väčšiu cenu, ako je jeho reálna hodnota. Podnik ako ekonomický celok obsahuje jedinečné zloženie majetku, ktoré čo najlepšie zodpovedá činnosti podniku, rovnako môže obsahovať aj také zložky majetku, ktoré nie sú vykázané v súvahe, nakoľko nie je ich možné vždy identifikovať a spoľahlivo oceniť, zamestnáva kvalifikovaných, skúsených zamestnancov s dobrou pracovnou morálkou, pôsobí v prostredí spoľahlivých obchodných partnerov na strane odberateľov i dodávateľov, či vo výhodnej lokalite vzhľadom na infraštruktúru. Práve prítomnosť uvedených elementov naznačuje, že v podniku je prítomný synergický efekt, a preto je hodnota podniku ako celku spravidla vyššia ako je jeho reálna hodnota. Vyjadrením synergického efektu v účtovníctve kupujúceho je goodwill.

Goodwill je špecifický druh dlhodobého nehmotného majetku, ktorý v porovnaní s inými druhmi nehmotného majetku má niekoľko osobitostí. Nemôže existovať ako samostatná položka, len v spojitosti s inými položkami majetku a len v prípade, ak ide o ocenenie podniku ako celku a to pri zmene vlastníctva podniku alebo jeho časti. Goodwill, resp. záporný goodwill súvisí s podnikom, nie s individuálnymi položkami majetku a záväzkov. Preto pri predaji podniku alebo jeho časti predajná cena môže obsahovať goodwill, resp. záporný goodwill, zatiaľ čo pri predaji individuálnych položiek majetku a záväzkov ich predajná cena goodwill, resp. záporný goodwill neobsahuje. (Farkaš, 2008)

Všeobecnými problémami pri predaji a kúpe podniku, ktoré rieši tak predávajúci ako aj kupujúci, je otázka vymedzenia jednotlivých predávaných položiek majetku a záväzkov ako aj ich ocenenie. Kúpna cena podniku totiž nemusí nijako korešpondovať s ocenením jednotlivých zložiek majetku či záväzkov nakúpeného podniku.

Predaj ani kúpa podniku alebo jeho časti nie sú dôvodom pre zostavenie mimoriadnej účtovnej závierky u predávajúceho ani u kupujúceho. Z dôvodu preukázateľnosti je však žiaduce, aby bola u predávajúceho ku dňu účinnosti zmluvy o predaji podniku vykonaná inventarizácia všetkého majetku a záväzkov predávaného podniku, nakoľko môže slúžiť ako podklad pre vymedzenie majetku a záväzkov predávaného podniku. Inventúrny súpis majetku a záväzkov zároveň predstavuje presnú identifikáciu predmetu predaja, pretože vymedzuje majetok a záväzky, ktoré k dátumu účinnosti v predávanom podniku existujú.



Účtovanie predaja podniku účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva je v Slovenskej republike upravené v § 27 Účtovanie predaja podniku postupov účtovania pre podvojnú účtovníctvo.

### 5.1 Účtovanie predaja podniku u predávajúceho

Pri predaji podniku alebo jeho časti sa v účtovníctve predávajúceho účtuje predávaný majetok alebo jeho časti na ľarchu nákladového účtu 548 – Ostatné náklady na hospodársku činnosť a záväzky v prospech výnosového účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti. Predajná cena sa účtuje na ľarchu účtu 371 – Pohľadávky z predaja podniku a v prospech účtu 648 – Ostatné výnosy z hospodárskej činnosti. Rozdiel súm zaúčtovaných na príslušných účtoch nákladov a výnosov viažucich sa k danej transakcii predaja vyjadruje zisk alebo stratu z predaja podniku, pre predávajúceho je predaj podniku teda výsledkovou transakciou.

Čo sa týka ocenenia jednotlivých položiek majetku a záväzkov pri predaji podniku, tu je situácia jednoznačná. Úbytok majetku a záväzkov sa uskutočňuje v takých cenách, v akých bol majetok či záväzky ocenené v účtovníctve predávajúceho.

Predajom podniku podnikateľský subjekt nezaniká, nedochádza k ukončeniu jeho podnikateľskej činnosti. Naďalej vedie účtovníctvo, účtuje a vykazuje majetok a záväzky, ktoré neboli súčasťou predaja, vlastné imanie a pohľadávku z predaja podniku. Predávajúci sa môže rozhodnúť o ďalšej existencii a fungovaní podniku s rovnakým, podobným alebo odlišným zameraním alebo sa môže rozhodnúť aj pre zánik podniku.

### 5.2 Účtovanie nákupu podniku u kupujúceho

Prevzatie jednotlivých položiek majetku a záväzkov kupujúcim a ich ocenenie je samostatným účtovným problémom. Nakoľko pri predaji podniku na kupujúceho prechádza všetok majetok a všetky záväzky, nie je výnimkou, že sa u kupujúceho môže po kúpe podniku objaviť i majetok a záväzky, ktoré predávajúci vo svojej súvahe nevykazoval.

V účtovníctve kupujúceho sa kupovaný majetok podniku alebo jeho časti účtuje na ľarchu príslušných účtov majetku a prevzaté záväzky sa účtujú v prospech príslušných účtov záväzkov. Kúpna cena podniku alebo jeho časti sa účtuje v prospech účtu 372 – Záväzky z kúpy podniku. Kúpa podniku je teda pre kupujúceho súvahová transakcia.

Podľa § 25 ods. 1 písm. e) bodu 1. zákona o účtovníctve kupujúci majetok a záväzky nadobudnuté kúpou podniku alebo jeho časti ocení reálnou hodnotou podľa § 27 ods. 2 zákona o účtovníctve, bez ohľadu na kúpnu cenu podniku alebo jeho časti. Špecifikom kúpy podniku je skutočnosť, že sa reálnou hodnotou neocceňuje len majetok a záväzky, ktoré boli vykázané v súvahe predávajúceho, ale aj tie, ktoré vykázané neboli z dôvodu, že nespĺňali kritériá pre ich vykávanie. Typickým príkladom je napr. nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou. Z hľadiska predávajúceho sa tento majetok v jeho súvahe vykávať nemohol, pretože bol vytvorený vlastnou činnosťou. Avšak z hľadiska kupujúceho už nejde o majetok vytvorený vlastnou činnosťou, ale o majetok, ktorý je obstaraný kúpou, preto je potrebné takýto majetok identifikovať a spoľahlivo ho oceniť reálnou hodnotou. K takémuto nehmotnému majetku patria napr. know-how, licencie, obchodné značky, zákaznicke kmene.

Podkladom pre zaúčtovanie predmetných účtovných prípadov v účtovníctve predávajúceho i kupujúceho je zmluva o predaji podniku a zápisnica, ktorá sa povinne vyhotovuje pri prevode a prevzatí vecí, práv, iných majetkových hodnôt a záväzkov, ako aj vystavené interné účtovné doklady.

V prípade, ak je kúpna cena podniku alebo jeho časti vyššia ako je reálna hodnota jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktorou sa tento majetok a záväzky ocenia v účtovníctve kupujúceho podnik alebo jeho časť, v účtovníctve kupujúceho vzniká goodwill, ktorý sa účtuje na ľarchu účtu 015 - Goodwill. Ak je kúpna cena podniku alebo jeho časti

nižšia ako je reálna hodnota jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktorou sa tento majetok a záväzky ocenia v účtovníctve kupujúceho, v účtovníctve kupujúceho vzniká záporný goodwill, ktorý sa účtuje v prospech účtu 015 – Goodwill. Pri účtovaní goodwillu sa zisťuje, v akej výške sa v budúcnosti v súvislosti s goodwillom zvýšia ekonomické úžitky a v súvislosti so záporným goodwillom znížia ekonomické úžitky. Ak budúce zvýšenie ekonomických úžitkov bude pravdepodobne nižšie ako je výška goodwillu zaúčtovaná na účte 015 – Goodwill, príslušná časť goodwillu sa odpíše pri kúpe podniku alebo jeho časti, je to vtedy, keď je pravdepodobné, že goodwill nemá žiaden vplyv na budúce ekonomické úžitky. Takýto prípad môže vzniknúť vtedy, keď kupujúci zaplatil bez opodstatnenia predávajúcemu za podnik viac. Vzniknutý záporný goodwill sa jednorazovo odpíše v prospech účtu 551 – Odpisy dlhodobého nehmotného majetku a dlhodobého hmotného majetku so súvzťažným zápisom na ľarchu účtu 075 – Oprávky ku goodwillu, teda ako zníženie nákladov. Podľa zákona o účtovníctve, ak sa nedá životnosť goodwillu spoľahlivo odhadnúť, musí ho účtovná jednotka odpísať najneskôr do piatich rokov od jeho obstarania. Ak sa však spoľahlivo dá odhadnúť doba, počas ktorej bude goodwill prinášať ekonomické úžitky, doba jeho odpisovania môže byť pokojne kratšia i dlhšia ako päť rokov. Na prvotné zaúčtovanie goodwillu alebo záporného goodwillu sa nevzťahuje požiadavka účtovania o odloženej dani. Ak v budúcnosti vznikne rozdiel medzi účtovnou hodnotou goodwillu a daňovou základňou goodwillu, napr. z dôvodu rôznych účtovných odpisov a daňových odpisov, potom sa na tento dočasný rozdiel odložené dane vzťahujú v prípade, ak pri prvotnom účtovaní goodwillu alebo záporného goodwillu nevznikol dočasný rozdiel, t. j. v prípade, ak odpisy goodwillu sú daňovo uznané. Tu je potrebné sledovať ako sa vyvíja daňová legislatíva.

## 6 Daňové hľadisko transakcie predaja podniku

Zákon o dani z príjmov pri úprave základu dane v zdaňovacom období, v ktorom nastane účinnosť zmluvy o predaji podniku rozlišuje, či daňovník predávajúci podnik účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 zákona o dani z príjmov alebo účtuje v sústave podvojného účtovníctva, resp. vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS. Ustanovenia § 17a zákona o dani z príjmov upravujú problematiku predaja podniku alebo jeho časti tak zo strany predávajúceho ako aj kupujúceho.

Predajom podniku alebo jeho časti nevzniká špecificky definované zdaňovacie obdobie, preto dôsledky predaja podniku alebo jeho časti sa premietnu v daňovom priznaní k dani z príjmov za to zdaňovacie obdobie, v ktorom nastane účinnosť zmluvy o predaji. V zásade platí, že daňové dôsledky transakcií, ktoré vznikli do predaja podniku, znáša predávajúci, ktorý ako daňový subjekt aj po predaji podniku naďalej existuje a daňové dôsledky vyplývajúce z kúpy podniku, t. j. z prechodu majetku a záväzkov a následne z činnosti nadobudnutého podniku po dátume účinnosti zmluvy o predaji podniku znáša kupujúci. Daňové hľadisko transakcie predaja podniku býva takisto významným faktorom pri rozhodovaní o realizácii danej transakcie.

### 6.1 Daňovník predávajúci podnik

Daňovník, ktorý predáva podnik alebo jeho časť a účtuje v sústave podvojného účtovníctva alebo vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS postupuje na účely dane z príjmov podľa § 17a ods. 3 a 4 zákona o dani z príjmov.

Podľa § 17a ods. 3 zákona o dani z príjmov daňovník predávajúci podnik upraví, t. j. zvýši alebo zníži výsledok hospodárenia zistený v účtovníctve o rozdiel vzniknutý:

- pri odpisovanom majetku medzi účtovnou zostatkovou cenou a daňovou zostatkovou cenou podľa § 25 ods. 3 zákona o dani z príjmov a

- pri neodpisovanom majetku nadobudnutom darom medzi reálnou hodnotou, ktorou je tento majetok ocenený v účtovníctve a jeho vstupnou cenou pre daňové účely podľa § 25 ods. 1 písm. a) a g), ktorou je obstarávacia cena zistená u darcu – fyzickej osoby.

Pre charakter rozdielu, ktorý upravuje výsledok hospodárenia je pri odpisovanom majetku určujúca daňová zostatková cena majetku a pri neodpisovanom majetku, ktorý bol nadobudnutý darom od fyzickej osoby je určujúca daňová vstupná cena neodpisovaného majetku.

Podľa § 17a ods. 4 písm. a) sa základ dane daňovníka predávajúceho podnik zníži o výšku rezervy prevzatej daňovníkom kupujúcim podnik, ktorá v čase tvorby nebola daňovým výdavkom podľa § 20 a bola položkou zvyšujúcou výsledok hospodárenia pri úprave na základ dane (jedná sa o typ rezervy, ktorá sa zahrnie do základu dane až v tom zdaňovacom období, v ktorom dôjde k použitiu rezervy a to do výšky, v akej je tento náklad súčasne uznaný za daňový výdavok podľa § 19 zákona o dani z príjmov). Prechod rezervy sa pri predaji podniku účtuje súvzťažne s výnosom zvyšujúcim výsledok hospodárenia, a preto bude takto zaúčtovaná nedaňová rezerva položkou znižujúcou základ dane.

V súlade s § 17a ods. 4 písm. b) sa daňovníkovi predávajúcemu podnik pri predaji podniku umožňuje znížiť si základ dane o celý rozdiel, o ktorý opravné položky vytvorené v účtovníctve prevyšujú sumu opravných položiek už zahrnutých do základu dane podľa § 20 zákona o dani z príjmov. Výnimkou sú opravné položky k dlhodobému nehmotnému a hmotnému majetku.

Podľa § 17a ods. 4 písm. c) sa základ dane u daňovníka predávajúceho podnik zníži o sumu záväzku prislúchajúceho k výdavku (nákladu), o ktorú zvýšil základ dane podľa § 17 ods. 27. Podľa §17 ods. 27 postupujú tí daňovníci, ktorí pri zisťovaní základu dane vychádzajú z výsledku hospodárenia zisteného z podvojného účtovníctva alebo z výsledku hospodárenia vykázaného v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS. Vznik záväzku môže, ale nemusí mať priamy vplyv na základ dane. Na druhej strane ani úhrada záväzku spravidla neovplyvňuje základ dane. Daňový výdavok (náklad) zväčša vzniká až v momente spotreby materiálu či odpisu napr. výrobného zariadenia. Priamo to súvisí s tým, že podvojný účtovníctvo je založené na akruálnom princípe a jednoduché účtovníctvo je založené na pohybe peňažných prostriedkov. Ak daňovník eviduje nesplatený záväzok, prípadne jeho časť, pričom sa jedná o záväzok, ktorý prislúcha k daňovému výdavku podľa § 19 a od splatnosti ktorého uplynula doba dlhšia ako zákonom o dani z príjmov stanovený počet dní (360, 720 alebo 1 080 dní), potom je daňovník povinný v zdaňovacom období, v ktorom od dohodnutej lehoty splatnosti príslušného záväzku uplynie doba dlhšia ako je stanovený počet dní, zvýšiť základ dane o sumu nesplateného záväzku, ktorá závisí od doby, ktorá uplynula od jeho splatnosti (najmenej 20 % menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti po uplynutí doby dlhšej ako 360 dní, najmenej 50 % menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti po uplynutí doby dlhšej ako 720 dní, najmenej 100 % menovitej hodnoty záväzku alebo jeho nesplatennej časti po uplynutí doby dlhšej ako 1 080 dní). V zdaňovacom období, v ktorom dochádza k predaju podniku a za predpokladu, že tento nesplatený záväzok prechádza na kupujúceho, daňovník predávajúci podnik si môže o sumu, ktorá bola v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach pripočítateľnou položkou, znížiť základ dane.

Predajom podniku daňovník nezaniká, nedochádza k ukončeniu jeho podnikateľskej činnosti, preto v prípade, že z predaja podniku dosiahol daňovú stratu, má možnosť umorovať túto daňovú stratu podľa zákonom o dani z príjmov ustanovených podmienok. Daňovník - právnická osoba, ktorá predala podnik tvoriaci jej imanie, však môže ukončiť svoju likvidáciu a byť vymazaná z obchodného registra až po uplynutí jedného roka po tomto predaji. V tomto prípade ku dňu vstupu daňovníka do likvidácie nárok na odpočet daňovej straty odo dňa vstupu do likvidácie zaniká.

## 6.2 Daňovník kupujúci podnik

Daňovník, ktorý kupuje podnik alebo jeho časť a účtuje v sústave podvojného účtovníctva alebo vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS postupuje na účely dane z príjmov podľa § 17a ods. 5, 6 a 7 zákona o dani z príjmov.

V súlade so zákonom o účtovníctve a postupmi účtovania pre podvojnú účtovníctvo daňovník kupujúci podnik a účtujúci v sústave podvojného účtovníctva oceňuje majetok a záväzky nadobudnuté kúpou podniku alebo jeho časti reálnou hodnotou podľa § 25 ods. 1 písm. e) prvého bodu zákona o účtovníctve, pričom pri odpisovaní majetku na daňové účely uplatní postup podľa § 26, t. j. majetok ocenený reálnou hodnotou zaradiť do príslušnej odpisovej skupiny a odpisuje ho ako novoobstaraný z reálnej hodnoty, ktorá je na účely daňového odpisovania vstupnou cenou. Logickým vyústením povinnosti oceniť majetok a záväzky reálnou hodnotou teda je, že aj náklady a výnosy viažuce sa k tomuto majetku a záväzkom musia vychádzať z ich reálnych hodnôt, napr. odpisy dlhodobého majetku či spotreba materiálu. Túto skutočnosť akceptuje aj daňová legislatíva v ustanovení § 17a ods. 9, v ktorom sa uvádza, že aj na uplatnenie daňových výdavkov pri majetku a záväzkoch nadobudnutých kúpou podniku alebo jeho časti sa vychádza z reálnej hodnoty majetku a záväzkov.

Ak vznikne rozdiel medzi kúpou cenou zaplattenou za podnik a reálnou hodnotou podniku (súčet reálnych hodnôt jednotlivých položiek majetku znížený o súčet reálnych hodnôt jednotlivých položiek záväzkov) u daňovníka kupujúceho podnik vznikne goodwill alebo záporný goodwill, ktorý je považovaný za dlhodobý nehmotný majetok. Pri goodwille, resp. zápornom goodwille však zákon o dani z príjmov neumožňuje tak ako pri ostatnom nehmotnom majetku, aby sa odpisoval v súlade s účtovnými odpismi, teda aby jeho výška pre účely vyčíslenia výsledku hospodárenia i zistenia základu dane bola rovnaká. Na daňové účely sa goodwill zistený u kupujúceho musí odpisovať v súlade s § 17a ods. 5 zákona o dani z príjmov. Podľa tohto ustanovenia goodwill alebo záporný goodwill daňovník kupujúci podnik zahrnie do základu dane až do jeho úplného zahrnutia, najdlhšie počas siedmich bezprostredne po sebe nasledujúcich zdaňovacích období, najmenej vo výške jednej sedminy ročne, počnúc zdaňovacím obdobím, v ktorom nastane účinnosť zmluvy o predaji podniku alebo jeho časti. Goodwill, resp. záporný goodwill teda môže kupujúci zahrnúť do základu dane buď jednorazovo ešte v zdaňovacom období, v ktorom nadobudla účinnosť zmluva o predaji podniku (goodwill bude položkou znižujúcou základ dane a záporný goodwill bude položkou zvyšujúcou základ dane) alebo postupne, nie však viac ako sedem zdaňovacích období. V situácii, že počas týchto najviac siedmich rokov zahrňania goodwillu, resp. záporného goodwillu do základu dane sa daňovník zruší s likvidáciou, zruší bez likvidácie, je na daňovníka vyhlásený konkurz alebo dôjde k následnému predaju podniku či k nepeňažnému vkladu podniku, potom je daňovník povinný zahrnúť do základu dane aj ešte nezahrnutú zvyšnú časť goodwillu, resp. záporného goodwillu a to najneskôr v zákonom o dani z príjmov stanovenom zdaňovacom období.

Podľa § 17a ods. 6 daňovník kupujúci podnik upraví základ dane o rozdiel medzi sumou prevzatej rezervy a výškou skutočnej úhrady záväzku v zdaňovacom období, v ktorom došlo k úhrade záväzku, ku ktorému bola tvorená táto rezerva, ak náklad vzťahujúci sa k tomuto záväzku by bol daňovým výdavkom. Z uvedeného ustanovenia vyplýva, že v prípade, ak daňovník kupujúci podnik použije rezervu, ktorú od predávajúceho prevzal (a ktorá znížila základ dane u predávajúceho), do základu dane zahrnie len rozdiel medzi sumou prevzatej rezervy a výškou skutočnej úhrady záväzku, t. j. v prípade, že výška skutočnej úhrady záväzku je vyššia, ako je prevzatá rezerva, základ dane u kupujúceho sa v súlade s účtovným riešením zníži a v prípade, že výška skutočnej úhrady záväzku je nižšia, ako je prevzatá rezerva, v súlade s účtovným riešením sa základ dane u kupujúceho zvýši. Tento

postup je logický, nakoľko v okamihu predaja podniku sa prevzatá nedaňová rezerva v súlade s § 17a ods. 4 písm. a) stala u predávajúceho daňovým výdavkom a následným postupom u kupujúceho sa jej výška, čo sa týka daňovej uznateľnosti, upravila na výšku skutočnej úhrady záväzku. V prípade, ak sa ukáže, že rezerva nadobudnutá kúpou bola nepotrebná, musí kupujúci zaúčtovať jej zrušenie opačným účtovným zápisom ako sa účtovala jej tvorba u predávajúceho. Zrušenie takejto rezervy ovplyvní základ dane u kupujúceho v súlade s účtovným riešením. Na následnú tvorbu rezerv u daňovníka kupujúceho podnik po dni účinnosti zmluvy o predaji podniku sa budú vzťahovať ustanovenia § 17 ods. 23 a § 20 o tvorbe, použití alebo zrušení rezerv.

Zákon o dani z príjmov v § 17a ods. 7 ustanovuje pre daňovníka kupujúceho podnik možnosť uplatnenia daňových výdavkov pri postúpení alebo odpise pohľadávky nadobudnutej kúpou podniku alebo jeho časti ocenenej v reálnej hodnote, ktorá nesmie byť vyššia ako jej menovitá hodnota, pričom musí ísť o pohľadávku, ktorá bola v zdaňovacom období jej postúpenia alebo odpisu aspoň jeden kalendárny deň nepremlčaná. Pri postúpení uvedenej pohľadávky daňovým výdavkom bude reálna hodnota tejto pohľadávky bez príslušenstva najviac do výšky príjmu z jej postúpenia alebo daňovým výdavkom bude suma v ustanovenom rozsahu z reálnej hodnoty pohľadávky bez príslušenstva (20 %, 50 % alebo 100 %) v závislosti od uplynutia lehoty odo dňa nadobudnutia účinnosti zmluvy o predaji podniku alebo jeho časti (360 dní, 720 dní alebo 1 080 dní) a to podľa toho, ktorá je vyššia. Ak dôjde k odpisu uvedenej pohľadávky daňovým výdavkom bude suma v ustanovenom rozsahu z reálnej hodnoty pohľadávky bez príslušenstva (20 %, 50 % alebo 100 %) a to v závislosti od uplynutia lehoty odo dňa nadobudnutia účinnosti zmluvy o predaji podniku alebo jeho časti (360 dní, 720 dní alebo 1 080 dní).

Na daňovníka kupujúceho podnik alebo jeho časť sa podľa § 17 ods. 13 zákona o dani z príjmov vzťahuje aj ustanovenie § 17 ods. 19 zákona o dani z príjmov, podľa ktorého sú určité náklady súčasťou základu dane až po ich zaplatení. Na daňovníka kupujúceho podnik tak prechádza právo zníženia základu dane po splnení podmienky zaplatenia, nakoľko predajom podniku alebo jeho časti došlo k prechodu záväzkov na kupujúceho a s ním aj k prechodu povinnosti kupujúceho uhradiť prevzaté záväzky. Medzi náklady, ktorých daňová uznateľnosť je podmienená zaplatením patria napr. kompenzačné platby u ich dlžníka; výdavky (náklady) na nájomné za prenájom hnutelnej veci, nehnuteľnosti, odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použité predmetu priemyselného vlastníctva, počítačových programov, návrhov alebo modelov, plánov, výrobnotechnických a iných hospodársky využiteľných poznatkov a odplaty za poskytnutie práva na použitie alebo za použitie autorského práva alebo práva príbuzného autorskému právu, pričom tieto výdavky (náklady) a odplaty zaplatené fyzickej osobe za príslušné zdaňovacie obdobie sa uznávajú najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy prislúchajúcej na zdaňovacie obdobie; výdavky (náklady) na marketingové štúdie a iné štúdie a na prieskum trhu u dlžníka; odplaty za sprostredkovanie u prijímateľa služby; výdavky (náklady) na poradenské služby a právne služby; zmluvné pokuty, poplatky z omeškania a úroky z omeškania u dlžníka a odstupné u oprávnenej osoby a iné.

## 7 Záver

Podnik ako objekt vlastníckeho práva môže byť predmetom predaja i kúpy. Predkladaný príspevok rieši súčasný stav problematiky predaja podniku, ktorý je výsledkom neustáleho zdokonaľovania a spresňovania obchodnej, účtovnej a daňovej legislatívy v príslušnej oblasti.

Z právneho hľadiska sa predaj podniku alebo jeho časti realizuje na základe zmluvy o predaji podniku podľa Obchodného zákonníka. Zmluvou o predaji podniku na kupujúceho prechádzajú všetky práva a záväzky, na ktoré sa predaj vzťahuje, všetky práva vyplývajúce z

priemyselného alebo iného duševného vlastníctva, ktoré sa týkajú podnikateľskej činnosti predávaného podniku, práva a povinnosti vyplývajúce z pracovnoprávných vzťahov k súčasným zamestnancom podniku, ako i oprávnenie používať obchodné meno spojené s predávaným podnikom, ak to zmluva nevyklučuje. Prechod pohľadávok sa spravuje ustanoveniami o postúpení pohľadávok, na prechod záväzkov sa nevyžaduje súhlas veriteľa, predávajúci však ručí za splnenie prevedených záväzkov kupujúcim, pričom kupujúci je bez zbytočného odkladu povinný veriteľom oznámiť prevzatie záväzkov a predávajúci zas dlžníkom prechod pohľadávok na kupujúceho. Pochopenie vzťahov medzi predávajúcim a kupujúcim daného podniku z obchodného hľadiska je mimoriadne dôležité tak pre správne účtovné zobrazenie transakcie predaja podniku ako aj pre daňové riešenie transakcie predaja podniku.

Nakoľko účtovníctvo má verne a pravdivo zobrazovať danú transakciu, ak nechápeme podstatu transakcie a jej právnym dôsledkom, je takmer vylúčené, aby sme verne a pravdivo zobrazili danú transakciu v účtovníctve podnikateľa. Účtovné riešenie predaja podniku účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva je v Slovenskej republike upravené v postupoch účtovania pre podvojnú účtovníctvo v nadväznosti na zákon o účtovníctve. Kľúčovým pre účtovné riešenie problematiky predaja, resp. kúpy podniku alebo jeho časti je pochopenie skutočnosti, že predaj a nákup podniku musíme vnímať ako transakciu s podnikom ako ekonomickým celkom, ktorý je predávaný resp. kupovaný za kúpnu cenu stanovenú ako výsledok ponuky a dopytu po danom podniku. Pri kúpe podniku sa spravidla kúpna cena odvodzuje od hodnoty podniku ako celku. Racionálnym dôsledkom tejto skutočnosti je, že v účtovníctve kupujúceho sú jednotlivé položky majetku a záväzkov ocenené v reálnej hodnote, ktorá nahrádza obstarávaciu cenu pre jednotlivé položky, ktoré sú v účtovníctve samostatne sledované a tiež, že kúpna cena ako peňažné vyjadrenie hodnoty podniku sa bude líšiť od súčtu reálnych hodnôt jednotlivých položiek majetku a záväzkov, ktorými budú predmetné položky majetku a záväzkov ocenené v účtovníctve kupujúceho. Pri kúpe podniku teda spravidla vznikne goodwill resp. záporný goodwill ako druh nehmotného majetku, ktorý kvantifikuje špecifické podmienky, v ktorých podnik uskutočňuje svoju činnosť. Napriek istým špecifikám môžeme skonštatovať, že transakcia predaja podniku ako celku sa vo svojej podstate významne nelíši od transakcie predaja, resp. kúpy jednotlivého majetku. Predaj podniku je výsledkovou transakciou, pričom kúpa podniku je súvahovou transakciou.

Rovnako daňové hľadisko transakcie predaja podniku býva často významným faktorom pri rozhodovaní o realizácii danej transakcie, nakoľko pri predaji podniku daňovníkovi, ktorý predáva podnik alebo jeho časť a účtuje v sústave podvojného účtovníctva alebo vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS, vznikajú zdaniteľné výnosy z predaja podniku alebo jeho časti. Na vyčíslenie základu dane sa pri kúpe podniku alebo jeho časti použije ocenenie majetku i záväzkov v reálnych hodnotách. Z dôvodu dodržania zásady, že daňové dôsledky transakcií, ktoré vznikli do predaja podniku, znáša predávajúci a daňové dôsledky vyplývajúce z kúpy podniku a následne z činnosti nadobudnutého podniku po dátume účinnosti zmluvy o predaji podniku znáša kupujúci, základ dane u predávajúceho i kupujúceho musí prejsť špecifickými úpravami. Daňová úprava predaja a kúpy podniku je riešená v zákone o dani z príjmov.

## Literatúra

- [1] Bombor, T. (2019). Zmluva o predaji podniku z právneho hľadiska. *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 19(1), s. 16-21.
- [2] Farkaš, R. (2008). *Kombinácie podnikov (účtovné aspekty)*. Bratislava: Iura Edition.

- 
- [3] Farkaš, R. (2020). *Účtovná závierka obchodných spoločností*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [4] Gášpárová, E. (2018). Predaj podniku v podvojnóm účtovníctve. *Dane a účtovníctvo v praxi*, 18(11), s. 45-54.
- [5] IFRS 3 *Podnikové kombinácie* v znení neskorších predpisov.
- [6] Kajba, J. (2013). Zmluva o predaji podniku. *Právo a podnikateľ*, 13(3), s.172-186.
- [7] Krupová, L. (2012). Podnikové kombinácie podľa IFRS 3/1. *Účtovníctvo, audítorstvo a daňovníctvo v praxi*, 12(2), s. 39-47.
- [8] Murínová, M. (2010). Predaj podniku alebo jeho časti z pohľadu účtovných a daňových aspektov. *Účtovníctvo, audítorstvo a daňovníctvo*, 10(7 - 8), s. 285-291.
- [9] Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 23054/2002-92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, v znení neskorších predpisov.
- [10] Petrovická, I. (2019). Predaj podniku a základ dane u daňovníkov účtujúcich v podvojnóm účtovníctve. *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 19(1), s. 22-38.
- [11] Sklenka, M., Šlosárová, A., Hornická, R., & Blahušiaková, M. (2019). *Účtovníctvo podnikateľských subjektov II* (2. doplnené a prepracované vydanie). Bratislava: Wolters Kluwer.
- [12] Vomáčková, H. (2004). *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*, 2.vydání, výrazně přepracované a aktualizované. Praha: Polygon.
- [13] Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.
- [14] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [15] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.