

## **Analýza likvidácie obchodnej spoločnosti z právneho, účtovného a daňového hľadiska**

### **Analysis of liquidation of a business company from a legal, accounting and tax point of view**

Martina Podmanická<sup>1</sup>

#### **Abstrakt**

Likvidácia obchodnej spoločnosti je z hľadiska existencie obchodnej spoločnosti poslednou vlastníckou transakciou v živote obchodnej spoločnosti. Likvidácia je dlhodobý a náročný proces smerujúci k zániku obchodnej spoločnosti. Napriek jej negatívnemu vnímaniu, likvidácia predstavuje prirodzenú súčasť existencie obchodnej spoločnosti. Príspevok objasňuje likvidáciu spoločnosti ako jednu z foriem zrušenia spoločnosti, ozrejmuje povinnosti obchodnej spoločnosti i likvidátora spoločnosti spojené s likvidáciou a informuje o právnych súvislostiach likvidácie do tej miery, ktorá je nevyhnutná pre pochopenie likvidácie a správne účtovné zobrazenie danej transakcie, zároveň poskytuje účtovné i daňové riešenie danej problematiky z hľadiska zanikajúcej spoločnosti v súlade s platnou obchodnou, účtovnou i daňovou legislatívou.

#### **Kľúčové slová**

likvidácia, obchodná spoločnosť, zásada nepretržitosti pokračovania v činnosti podniku, mimoriadna účtovná závierka

#### **Abstract**

The liquidation of a company is the last ownership transaction involved in the existence of that company. Liquidation is a long-term and difficult process leading to the end of a company existence. Despite its negative perception, liquidation is a natural part of the existence of a business company. This paper explains liquidation as one of the forms for dissolving a company, clarifies the obligations of the accounting entity and the liquidator of the company connected with the liquidation, informs about the legal context of liquidation to the extent necessary to explain the liquidation and the accounting context of liquidation. The paper also presents a comprehensive accounting and tax solution to this issue from the point of view of the defunct company in accordance with the applicable business, accounting and tax legislation.

#### **Key words**

liquidation, business company, going concern principle, extraordinary financial statements

#### **JEL classification**

M40, M41

## **1 Úvod**

Súčasný stav riešenej problematiky likvidácie obchodnej spoločnosti z právneho, účtovného i daňového hľadiska je výsledkom neustáleho zdokonaľovania a spresňovania legislatívy v príslušnej oblasti s úmyslom dosiahnuť verné a pravdivé zobrazenie podstaty transakcie likvidácie spoločnosti. Ekonomickou podstatou transakcie likvidácie je, že likvidácia

---

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

spoločnosti predstavuje dlhodobý časovo náročný proces smerujúci k zániku obchodnej spoločnosti ako právnickej osoby, účtovnej jednotky i daňového subjektu. (Vomáčková, 2004) Samotná likvidácia je preto náročnou operáciou z právneho, účtovného aj daňového hľadiska. Aby obchodná spoločnosť mohla zaniknúť, musí ukončiť svoju podnikateľskú činnosť a uhradiť všetky svoje záväzky voči tretím osobám, napr. voči štátnym inštitúciám, finančným inštitúciám, dodávateľom, zamestnancom a napokon aj voči vlastným spoločníkom, ktorým vzniká nárok na podiel na likvidačnom zostatku. Z hľadiska priority uspokojovania záväzkov zanikajúcej spoločnosti podľa obchodného práva musia byť nároky všetkých známych veriteľov spoločnosti uprednostnené pred nárokmi majiteľov spoločnosti na podiel na likvidačnom zostatku. Význam riešenej problematiky priamoúmerne narastá s počtom zaniknutých spoločností vo svete i v Slovenskej republike. V Slovenskej republike každoročne zanikne niekoľko tisíc spoločností. Dôvodmi pre zánik môžu byť legislatívne zmeny (napr. vyčistiť obchodný register od nečinných spoločností, ktoré si dlhodobo neplnili svoje povinnosti, zvýšený počet zaniknutých spoločností bol aj po zavedení daňových licencií v roku 2013), strata motivácie podstupovať zvýšené riziko spojené s podnikateľskou činnosťou či únava z nadmerného pracovného vyťaženia, zodpovednosť plynúca zo samotného kolobehu podnikateľskej činnosti, pokles či stagnácia odbytu, útlm výroby, strata významného odberateľa či trhu, čo môže viesť k zadlžovaniu podnikateľského subjektu.

Cieľom predkladaného príspevku je komplexne prezentovať a analyzovať právne, účtovné a daňové aspekty likvidácie obchodnej spoločnosti v Slovenskej republike podľa v súčasnosti platnej právnej úpravy danej problematiky.

Príspevok prezentuje a analyzuje problematiku likvidácie obchodnej spoločnosti v Slovenskej republike z právneho aspektu, ktorý je nevyhnutný pre správne pochopenie ekonomickej podstaty likvidácie i správne pochopenie dosahov likvidácie na účtovné riešenie, ktoré v mnohých ohľadoch vyplýva z právneho usporiadania danej transakcie. 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 a rovnako aby sme ju správne posúdili z daňového hľadiska. Komplexnosť spracovania danej problematiky tkvie v analýze a prezentácii účtovného a daňového riešenia danej problematiky v nadväznosti na vysvetľované právne súvislosti danej problematiky 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“) a 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“). Preto sme pri písaní príspevku analyzovali najmä ustanovenia daných právnych predpisov. Inšpiráciou pre zostavenie príspevku nám boli i knižné publikácie a príspevky v odborných časopisoch uvádzané v časti Literatúra.

Z hľadiska používanej terminológie v predkladanom článku používame na označenie obchodnej spoločnosti alternatívne pojem účtovná jednotka vtedy, keď riešime účtovný aspekt likvidácie obchodnej spoločnosti, nakoľko pre účely účtovníctva je obchodná spoločnosť považovaná v súlade so zákonom o účtovníctve za účtovnú jednotku a vtedy, keď riešime daňový aspekt danej transakcie zväčša používame pre označenie obchodnej spoločnosti pojem daňovník, pretože obchodná spoločnosť ako daňový subjekt je v súlade so zákonom o dani z príjmov označovaná ako daňovník. Preto vzhľadom na okolnosti a súvislosti pre právnickú

osobu zapísanú v obchodnom registri požívame v predkladanom článku všetky tri pojmy – obchodná spoločnosť, účtovná jednotka i daňovník.

## 2 Ekonomická a právna podstata likvidácie

Likvidácia obchodnej spoločnosti je všeobecne upravená v § 70 až § 75k Obchodného zákonníka a bližšie podľa jednotlivých právnych foriem spoločností je upravená v ustanoveniach špecifických pre tieto právne formy. Na ustanovenia Obchodného zákonníka nadväzujú ustanovenia zákona o účtovníctve a postupov účtovania pre podvojnú účtovníctvo i zákona o dani z príjmov. Obchodná spoločnosť, ktorá je právnickou osobou a rozhodne sa ukončiť svoju podnikateľskú činnosť alebo je nútená ju ukončiť, zaniká výmazom z obchodného registra. Zániku spoločnosti predchádza jej zrušenie, ktoré môže byť dobrovoľné, ak sa spoločnosť zrušuje uplynutím času, na ktorý bola založená alebo ak sa zrušuje na základe rozhodnutia spoločníkov alebo príslušného orgánu právnickej osoby, alebo zrušenie môže byť nútené, ak o zrušení rozhodne súd. Spoločnosť môže byť zrušená bez likvidácie, ak má právneho nástupcu, t. j. ak celé jej imanie prejde na právneho nástupcu, alebo po jej zrušení súdom nebol zložený preddavok na úhradu odmeny a výdavkov likvidátora (ďalej len „preddavok na likvidáciu“) vo výške ustanovenej osobitným predpisom. Spoločnosť sa zrušuje s likvidáciou, ak právneho nástupcu nemá. Z uvedenej úpravy vyplýva, že zánik právnickej osoby zapísanej v obchodnom registri je dvojstupňový. Obchodná spoločnosť sa musí najskôr zrušiť a následne po likvidácii (ak sa vyžaduje) vymazať z obchodného registra. Uvedené etapy zániku treba kvôli ich odlišným právnym účinkom dôsledne rozlišovať. Zrušená obchodná spoločnosť nestráca právnu subjektivitu, je aj naďalej spôsobilým subjektom práv a povinností a má spôsobilosť byť účastníkom konania. Právnym dôsledkom zrušenia obchodnej spoločnosti je povinnosť vykonať likvidáciu s výnimkou prípadov, keď zákon likvidáciu nevyžaduje. Obchodná spoločnosť ako ekonomický a právny subjekt zaniká až ku dňu výmazu z registra, zánikom obchodnej spoločnosti táto stráca spôsobilosť byť účastníkom právnych vzťahov. (Kolembus, Kolembusová, 2020)

K likvidácii môže dôjsť len vtedy, ak má spoločnosť dostatok majetku na vyrovnanie svojich záväzkov. Ak spoločnosť nespĺňa túto podmienku, je v predĺžení, nevstupuje do likvidácie, ale do konkurzu a postupuje podľa zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a vyrovnaní v znení neskorších predpisov. Likvidácia je proces v trvaní najmenej šesť mesiacov po oznámení o vstupe spoločnosti do likvidácie, ktorého dĺžka však môže dosiahnuť aj niekoľko rokov. Podľa Obchodného zákonníka likvidácia smeruje k uspokojeniu nárokov veriteľov a iných osôb, ktorým prislúcha právo na likvidačný zostatok. Pod likvidáciou možno teda rozumieť vyrovnanie majetku a záväzkov spoločnosti pred jej zánikom, preto zmyslom likvidácie je zistiť všetok majetok spoločnosti, speňažiť ho a zo získaného výťažku uhradiť existujúce záväzky ich veriteľom vrátane záväzkov voči štátnemu rozpočtu a prípadný likvidačný zostatok rozdeliť medzi majiteľov spoločnosti v súlade so zásadami ustanovenými v príslušných dokumentoch danej spoločnosti. Je preto potrebné, aby sa veritelia, ktorí majú byť uspokojení z majetku spoločnosti, prihlásili k svojim pohľadávkam alebo k iným právam. (Kolembus, Kolembusová, 2019)

Likvidáciu vykonáva likvidátor. Za likvidátora môže byť ustanovená osoba, ktorá je zapísaná do zoznamu správcov konkurznej podstaty, alebo iná osoba zapísaná v registri fyzických osôb, ktorá súhlasí s ustanovením za likvidátora a mohla by byť inak ustanovená za člena štatutárneho orgánu spoločnosti. Dokonca priamo spoločenská zmluva, zakladateľská zmluva, zakladateľská listina alebo stanovy môžu určiť, kto má byť ustanovený za likvidátora. Likvidátora môže ustanoviť aj súd. Likvidátor môže svoju funkciu vykonávať na základe pracovnoprávneho vzťahu, keď sa považuje za zamestnanca a spoločnosť za zamestnávateľa alebo na základe obchodného vzťahu, napr. na základe mandátnej zmluvy. (Gášparová, 2019)

Spoločnosť vstupuje do likvidácie zápisom likvidátora do obchodného registra. Pred zápisom likvidátora do obchodného registra je spoločnosť povinná zložiť do úschovy u notára preddavok na likvidáciu, ktorý slúži na úhradu odmeny a náhrady výdavkov likvidátora. Hodnotu preddavku na likvidáciu vydá notár v prospech likvidátora, ktorý bol po uplynutí 30 dní od výmazu spoločnosti z obchodného registra ako posledný zapísaný likvidátor tejto spoločnosti v obchodnom registri. Z účtovného hľadiska sa o preddavku na likvidáciu účtuje ako o poskytnutom preddavku. Po dobu likvidácie sa používa obchodné meno spoločnosti s dodatkom „v likvidácii“. Od zrušenia spoločnosti (od rozhodnutia valného zhromaždenia alebo rozhodnutia súdu) do dňa jej vstupu do likvidácie (deň zápisu likvidátora do obchodného registra) môže uplynúť určité obdobie, počas ktorého má spoločnosť povinnosti spoločnosti v kríze až do jej vstupu do likvidácie. (Farkaš, 2020) Z dôvodu zabrániť odlivu majetku spoločnosti v medziobdobí od zrušenia spoločnosti do jej vstupu do likvidácie podliehajú všetky transakcie spojené s nakladaním s majetkom spoločnosti, ktorého hodnota presahuje 10 % základného imania spoločnosti, oceneniu znaleckým posudkom a schváleniu najvyšším orgánom spoločnosti. Vstupom do likvidácie nemôže spoločnosť vykonávať podnikateľskú činnosť.

Vstupom spoločnosti do likvidácie prechádza na likvidátora pôsobnosť štatutárneho orgánu konať v mene spoločnosti okrem oprávnenia zvolať zasadnutie najvyššieho orgánu spoločnosti. (Máziková et al., 2016) Funkcia štatutárneho orgánu však nezaniká, len sa obmedzí v rozsahu, v akom prejde na likvidátora. Likvidátor robí v mene spoločnosti len úkony smerujúce k likvidácii spoločnosti, nemôže teda vykonávať nové podnikateľské aktivity v mene 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 uzavrieť len v súvislosti s ukončením doterajších právnych vzťahov.

Likvidátor je pri výkone svojej pôsobnosti povinný postupovať s odbornou starostlivosťou v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých jej spoločníkov a za výkon svojej pôsobnosti zodpovedá rovnako ako členovia štatutárneho orgánu spoločnosti. Pre plynulé a transparentné zvládnutie celého procesu likvidácie Obchodný zákonník ukladá likvidátorovi početné povinnosti, medzi ktoré patria najmä:

- v záujme ochrany veriteľov oznámenie vstupu spoločnosti do likvidácie všetkým známym veriteľom a zverejnenie oznámenia o tom, že spoločnosť vstúpila do likvidácie v Obchodnom vestníku ako prevencia proti situácii, keď likvidátor nezašle oznámenie o vstupe spoločnosti do likvidácie, pretože nesplní svoju povinnosť alebo likvidovaná spoločnosť má neúplne záznamy o svojich veriteľoch. Veritelia majú právo svoje pohľadávky a iné práva prihlásiť do likvidácie prihláškou, a to bez ohľadu na ich splatnosť. Neprihlásenie pohľadávky alebo iného práva však nemá vplyv na jeho trvanie. Prihlásené pohľadávky likvidátor priebežne zapisuje do zoznamu pohľadávok, ktorý likvidátor v stanovenej lehote uloží do zbierky listín;
- zostavenie mimoriadnej účtovnej závierky podľa stavu ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu spoločnosti do likvidácie;
- zisťovanie stavu majetku počas celého trvania likvidácie, ako aj vyhotovenie základného zoznamu majetku spoločnosti a jeho následné uloženie do zbierky listín v rovnakej lehote ako zoznam prihlásených pohľadávok;
- v prípade zistenia predĺženia spoločnosti bezodkladné podanie návrhu na vyhlásenie konkurzu;
- priebežné uspokojovanie pohľadávok veriteľov v priebehu likvidácie;
- ku dňu skončenia likvidácie, najskôr však šesť mesiacov po oznámení vstupu spoločnosti do likvidácie, zostavenie účtovnej závierky, konečnej správy o priebehu likvidácie a návrhu na rozdelenie likvidačného zostatku a následné bezodkladné

zverejnenie oznámenia o ich zostavení (oznámenie o skončení likvidácie) v Obchodnom vestníku. Uvedená šesťmesačná lehota 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 sa u nej vykonáva daňová kontrola. Ak do 60 dní po zverejnení oznámenia o skončení likvidácie spoločníci alebo príslušný orgán spoločnosti nerozhodne inak, považujú sa účtovná závierka, konečná správa o priebehu likvidácie a návrh na rozdelenie likvidačného zostatku márnym uplynutím tejto lehoty za schválené;

- zverejnenie oznámenia o schválení účtovnej závierky, konečnej správy o priebehu likvidácie a návrhu na rozdelenie likvidačného zostatku a bezodkladné poukázanie likvidačného zostatku tým, ktorým naň vzniklo právo;
- po ukončení likvidácie podanie návrhu na výmaz spoločnosti z obchodného registra, ku ktorému likvidátor priloží účtovnú závierku, konečnú správu o priebehu likvidácie a návrh na rozdelenie likvidačného zostatku.

Obchodný zákonník upravuje aj tzv. dodatočnú likvidáciu. Jedná sa o prípad, ak bola spoločnosť vymazaná z obchodného registra bez právneho nástupcu a po jej zániku sa zistí majetok, ktorý mal byť predmetom likvidácie alebo konkurzu. Dodatočnú likvidáciu môže nariadiť iba súd a iba na návrh osoby, ktorá osvedčí právny záujem a zloží preddavok na likvidáciu. Takouto osobou je zväčša spoločník alebo veriteľ zaniknutej spoločnosti. Dodatočne možno likvidovať majetok spoločnosti bez ohľadu na jej právny dôvod výmazu, t. j. spoločnosti, ktorá prešla konkurzom, likvidáciou či bola vymazaná bez akéhokoľvek majetkového vysporiadania. Ak sú splnené podmienky pre dodatočnú likvidáciu, súd rozhodne o nariadení dodatočnej likvidácie a zároveň rozhodne o ustanovení likvidátora. Súd obnoví zápis spoločnosti v obchodnom registri, a to v rozsahu údajov zapísaných do jej výmazu z obchodného registra s doplnením údajov o nariadení dodatočnej likvidácie a údajov o ustanovenom likvidátorovi. Po dobu dodatočnej likvidácie sa používa obchodné meno spoločnosti s dodatkom „v dodatočnej likvidácii“. Ustanovenia o likvidácii sa primerane použijú i na dodatočnú likvidáciu. Obchodný zákonník jasne ustanovuje, že na obchodnú spoločnosť sa po nariadení jej dodatočnej likvidácie hľadí, akoby nezanikla. Po obnovení zápisu spoločnosti v obchodnom registri sa spoločnosť hneď dostáva do fázy likvidácie, v ktorej je rozsah jej spôsobilosti obmedzený na úkony smerujúce k likvidácii. Dodatočná likvidácia nemá vplyv na už uskutočnenú likvidáciu alebo konkurz. Ak však zistený ďalší majetok nepostačuje na uspokojenie veriteľov, musí byť podiel na likvidačnom zostatku, ktorý nebol prijatý dobromyseľne, vrátený. Výnimkou sú teda plnenia podielov na likvidačnom zostatku, ktoré neboli prijaté dobromyseľne napr. preto, lebo spoločníci vedeli, že spoločnosť má veriteľa, ktorý sa do likvidácie neprihlásil, a ktorého pohľadávka nebola uspokojená. (Kolembus, Kolembusová, 2020) Rozhodnutím súdu o dodatočnej likvidácii sa všetky neuspokojené pohľadávky prípadne iné práva voči spoločnosti, ktoré existovali v čase zániku spoločnosti, obnovujú. Počas doby, keď bola spoločnosť vymazaná z obchodného registra, premlčacia doba neplynie. Po nariadení dodatočnej likvidácie a obnovení zápisu spoločnosti v obchodnom registri platí, že premlčacia doba nemôže byť kratšia ako jeden rok od nariadenia dodatočnej likvidácie. Všetci veritelia tak majú aspoň jeden rok od nariadenia dodatočnej likvidácie na uplatnenie si svojich nárokov. Motiváciou na čo najskoršie usporiadanie neuspokojených vzťahov má byť časovo ohraničená lehota na podanie návrhu na nariadenie dodatočnej likvidácie. Príslušné ustanovenie Obchodného zákonníka totiž uvádza, že ak návrh na nariadenie dodatočnej likvidácie nie je podaný do štyroch rokov od výmazu spoločnosti z obchodného registra, uplynutím tejto lehoty majetkové hodnoty spoločnosti pripadnú do vlastníctva štátu.

### 3 Likvidácia obchodnej spoločnosti z účtovného hľadiska

Obchodná spoločnosť ako právnická osoba, pre účely účtovníctva považovaná za účtovnú jednotku, vedie účtovníctvo odo dňa svojho vzniku (od jej zápisu do obchodného registra) až do dňa svojho zániku (do dňa jej výmazu z obchodného registra), teda aj v priebehu likvidácie spoločnosti, t. j. odo dňa zápisu likvidátora do obchodného registra až do dňa skončenia likvidácie. Povinnosť viesť účtovníctvo však účtovnej jednotke pretrváva aj v období po skončení likvidácie až do dňa výmazu z obchodného registra.

Povinnosť opäť začať viesť účtovníctvo vzniká aj už raz vymazanej účtovnej jednotke, ktorá sa znova zapíše do obchodného registra, stáva sa účtovnou jednotkou odo dňa obnovenia zápisu obchodnej spoločnosti z dôvodu nariadenia dodatočnej likvidácie do dňa výmazu obchodnej spoločnosti z obchodného registra z dôvodu skončenia dodatočnej likvidácie.

Počas obdobia likvidácie účtovná jednotka vedie účtovníctvo v súlade so zákonom o účtovníctve, postupmi účtovania pre podvojnú účtovníctvo a pri zostavovaní účtovnej závierky postupuje podľa príslušných opatrení v závislosti od veľkostnej skupiny, do ktorej je zatriedená. Uvedené účtovné predpisy nestanovujú na obdobie pred vstupom do likvidácie ani na obdobie likvidácie účtovnej jednotky osobitný spôsob účtovania či vykazovania. Účtovná jednotka účtuje a vykazuje skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva vo vecnej a časovej súvislosti v tom účtovnom období, ktorého sa týkajú.

Podľa zákona o účtovníctve účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou uzavrie účtovné knihy vždy ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie a k tomuto dátumu zostaví aj mimoriadnu účtovnú závierku v rozsahu riadnej účtovnej závierky. Ak deň, ku ktorému sa zostavuje mimoriadna účtovná závierka, je totožný s dňom riadnej účtovnej závierky, zostavená účtovná závierka sa považuje aj za riadnu účtovnú závierku, preto účtovné jednotky vstupujúce do likvidácie zvyknú dátumy určiť tak, aby nemuseli zostavovať mimoriadnu účtovnú závierku k inému dátumu než ku ktorému zostavujú riadnu účtovnú závierku. V prípade, že účtovná jednotka má povinnosť mať overenú účtovnú závierku audítorom, musí mať overenú audítorom riadnu aj mimoriadnu účtovnú závierku. Ku dňu, ku ktorému sa zostavuje mimoriadna účtovná závierka má účtovná jednotka povinnosť vykonať inventarizáciu, ktorou účtovná jednotka overuje, či stav majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov zodpovedá skutočnosti. V rámci inventarizácie sa okrem fyzickej inventúry posudzuje aj reálnosť ocenenia majetku a záväzkov, prehodnocuje sa opodstatnenosť tvorby a výška už vytvorených položiek časového rozlíšenia v širšom zmysle, ku ktorým patria napr. opravné položky, rezervy, položky časového rozlíšenia v užšom zmysle či odložená daň z príjmov. (Gášpárová, 2019) V tejto súvislosti je dôležité si uvedomiť, že mimoriadna účtovná závierka je zostavená v situácii, keď účtovná jednotka má úmysel alebo povinnosť ukončiť svoju činnosť. To znamená, že mimoriadna účtovná závierka nemôže byť zostavená za predpokladu nepretržitosti pokračovania v činnosti, ktorý je považovaný za jeden zo základných predpokladov pri zostavovaní riadnej účtovnej závierky. V prípade, že účtovná jednotka vstupuje do likvidácie, a teda nebude pokračovať vo svojej činnosti aj v budúcnosti, je podľa zákona o účtovníctve povinná použiť tomu zodpovedajúci spôsob účtovania, pričom je povinná uviesť informáciu o použítom spôsobe účtovania v účtovnej závierke v poznámkach. Prakticky to znamená, že v mimoriadnej účtovnej závierke zostavenej ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie je pri všetkých položkách uvedených vyššie dôležité preukázať, či ich opodstatnenosť pretrváva aj v priebehu likvidácie.

Ak sa pri inventarizácii zistí opodstatnenosť účtovania tvorby opravnej položky či trvanie opodstatnenosti existencie a sumy už vytvorenej opravnej položky v priebehu likvidácie, pretože sa predpokladá, že tento majetok sa predá za nižšiu cenu ako bude jeho účtovná hodnota, opravná položka sa vytvorí alebo ponechá a v období likvidácie sa zúčtuje z dôvodu vyradenia majetku pri jeho predaji.

V prípade rezerv, ak existuje predpoklad, že sa v období likvidácie znížia ekonomické úžitky účtovnej jednotky napr. úhradou istého záväzku, ktorý v priebehu likvidácie vznikne, t. j. nepreukáže sa nepotrebnosť daných rezerv, nie je dôvod vytvorené rezervy zrušiť. V priebehu likvidácie sa dané rezervy použijú v momente vzniku riadneho záväzku. Účtovná jednotka preto musí každú rezervu individuálne posúdiť. K rezervám, ktorých existencia sa v priebehu likvidácie oprávnené predpokladá, patria napr. rezervy na odstupné, nevyfakturované dodávky a služby, na náklady na zostavenie, overenie a zverejnenie účtovnej závierky, náklady na zostavenie daňového priznania za vykazované účtovné obdobie, rezervy na pokuty a penále.

Rovnako aj položky časového rozlíšenia v užšom zmysle je potrebné individuálne posúdiť. Ich ponechanie v účtovníctve je opodstatnené v takej výške, ktorá zodpovedá predpokladanému obdobiu likvidácie. Výšku položiek časového rozlíšenia, ktorá presahuje obdobie likvidácie, je potrebné zrušiť.

V prípade, že účtovná jednotka pred vstupom do likvidácie účtovala o odloženej daňovej pohľadávke, je potrebné prehodnotiť výšku predpokladaného základu dane, voči ktorému bude možné vyrovnať sumy odloženej daňovej pohľadávky. Odložená daňová pohľadávka sa vykazuje len vtedy, ak je pravdepodobné, že sa využije. V prípade predpokladu, že odložená daňová pohľadávka sa v priebehu likvidácie nedokáže využiť, t. j. že sa nedokáže vytvoriť dostatočný základ dane, odložená daňová pohľadávka sa úplne alebo čiastočne zruší. (Sandtner, 2023)

Zostavená mimoriadna účtovná závierka slúži ako podklad pre zostavenie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, ktoré sa začalo pred vstupom daňovníka do likvidácie a končí sa dňom predchádzajúcim dňu jeho vstupu do likvidácie.

Ako sme už uvádzali vyššie, v súlade s ustanoveniami Obchodného zákonníka povinnosť zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie má likvidátor, na ktorého prechádza pôsobnosť štatutárneho orgánu konať v mene spoločnosti a k jeho povinnostiam okrem vymáhania pohľadávok, úhrady záväzkov a ukončovania zmluvných vzťahov v priebehu likvidácie napr. v podobe ukončenia nájomných či lízingsových zmlúv, zmlúv s telekomunikačnými operátormi, dodávateľmi energií či poskytovateľmi úverov, patrí i vedenie účtovníctva. Spoločnosť, ktorá vstupuje do likvidácie, je preto povinná poskytnúť likvidátorovi dokumentáciu potrebnú na určenie finančnej situácie spoločnosti, napr. inventúrne súpisy, účtovné doklady, účtovné knihy, zoznam pohľadávok a záväzkov, pracovnoprávnú agendu, súpis platných zmlúv, práv a povinností či súpis prebiehajúcich súdnych sporov. Bez nej je úloha likvidátora značne sťažená. (Kolembus, Kolembusová, 2020)

Ku dňu vstupu do likvidácie zostavuje účtovná jednotka otváraciu súvahu, ktorá nadväzuje na mimoriadnu súvahu zostavenú ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie. Otváracia súvaha má pre ďalší priebeh likvidácie kľúčový význam, nakoľko obsahuje majetok a záväzky, ktoré budú predmetom likvidácie. Od výšky majetku účtovnej jednotky závisí uspokojovanie veriteľov, výška likvidačného zostatku, no napr. i posúdenie podmienok pre úpadok spoločnosti vo forme predĺženia a následné podanie návrhu na vyhlásenie konkurzu z dôvodu predĺženia účtovnej jednotky. Preto je mimoriadne dôležité, aby likvidátor spoľahlivo zistil stav majetku spoločnosti, následne je povinný vyhotoviť základný zoznam majetku spoločnosti a uložiť ho do zbierky listín v rovnakej lehote ako zoznam prihlásených pohľadávok veriteľov. V zmysle dôvodovej správy by sa hodnota majetku zahrnutého v zozname majetku mala v prevažnej miere určovať na podklade kvalifikovaného odhadu likvidátora (pri súčasnom zohľadnení účtovnej evidencie). Likvidátor má tento odhad vykonať pri dodržaní princípu náležitej odbornej starostlivosti, v tejto súvislosti to najmä znamená, že si likvidátor na tento účel má zaobstaráť a zohľadniť všetky dostupné informácie a prehľady, napr. týkajúce sa vývoja cien nehnuteľností v danej oblasti. Ak to vzhľadom na povahu likvidovaného majetku bude nevyhnutné, je v kompetencii likvidátora na určenie

hodnoty majetku využiť prípadne aj určenie hodnoty majetku znaleckým posudkom. (Kolembus, Kolembusová, 2020) Účtovná jednotka po vstupe do likvidácie nemení svoje zatriedenie do veľkostnej skupiny.

Podľa zákona o účtovníctve účtovná jednotka v účtovnom období odo dňa vstupu do likvidácie do dňa skončenia likvidácie otvorí účtovné knihy ku dňu vstupu do likvidácie a uzavrie účtovné knihy ku dňu skončenia likvidácie. Z uvedeného vyplýva, že obdobie trvania likvidácie predstavuje jedno účtovné obdobie bez ohľadu na dĺžku trvania likvidácie. Ak bola nariadená dodatočná likvidácia, účtovné obdobie sa začína dňom obnovenia zápisu účtovnej jednotky v obchodnom registri a končí sa dňom výmazu účtovnej jednotky z obchodného registra z dôvodu skončenia dodatočnej likvidácie. Ku dňu obnovenia zápisu v obchodnom registri účtovná jednotka otvorí účtovné knihy a zostaví otváraciu súvahu, v ktorej uvedie začiatkové stavy súvahových účtov, ktoré sa rovnajú konečným zostatkom súvahových účtov z poslednej zostavenej účtovnej závierky.

V priebehu likvidácie sa zostavuje priebežná účtovná závierka, ktorú vyžaduje zákon o dani z príjmov zostavovať ku koncu každého kalendárneho roka, ktorý je súčasťou zdaňovacieho obdobia počas trvania likvidácie v prípade, že zdaňovacie obdobie je dlhšie ako kalendárny rok alebo presahuje koniec kalendárneho roka. Priebežná účtovná závierka sa doručuje daňovému úradu v termíne na podanie daňového priznania. Pri zostavovaní priebežnej účtovnej závierky sa účtovné knihy neuzavrú a inventarizácia sa vykonáva len na účely vyjadrenia ocenenia podľa § 26 ods. 3. Priebežná účtovná závierka musí byť zostavená v rozsahu riadnej účtovnej závierky. Priebežnú účtovnú závierku zostavuje účtovná jednotka v úplnej štruktúre alebo v skrátenej štruktúre. Priebežná účtovná závierka v skrátenej štruktúre nadväzuje na položky účtovnej závierky v úplnej štruktúre. V súvahe priebežnej účtovnej závierky sa v časti bežné účtovné obdobie vykazujú informácie o stave majetku, záväzkov a rozdiel majetku a záväzkov ku dňu, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná závierka a v časti bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa vykazujú tieto informácie ku dňu, ku ktorému sa zostavuje riadna alebo mimoriadna účtovná závierka za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie. Vo výkaze ziskov a strát priebežnej účtovnej závierky sa v časti bežné účtovné obdobie vykazujú informácie od začiatku účtovného obdobia do dňa, ku ktorému sa zostavuje priebežná účtovná závierka za účtovné obdobie a v časti za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa vykazujú informácie za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie, tieto údaje sú teda neporovnateľné. V poznámkach priebežnej účtovnej závierky sa uvádzajú informácie, ktoré vysvetľujú a dopĺňajú údaje v súvahe a výkaze ziskov a strát, prípadne ďalšie výkazy a údaje, ktoré ich vysvetľujú a dopĺňajú. V poznámkach sa uvádzajú aj informácie, ktoré sa týkajú použitia účtovných zásad a účtovných metód a ďalšie informácie podľa požiadaviek ustanovených zákonom o účtovníctve.

O skutočnostiach, ktoré vznikli počas likvidácie sa účtuje ako o bežných účtovných prípadoch v súlade s postupmi účtovania. Keďže cieľom likvidácie je vyrovnanie účtov majetku a záväzkov, pre obdobie likvidácie sú typické také účtovné prípady ako napr. predaj majetku, úhrada záväzkov každého druhu, vyplatenie odstupného zamestnancom, inkaso a vymáhanie pohľadávok, prípadne odpis nedobytných pohľadávok. V priebehu likvidácie sa musia zrušiť všetky položky časového rozlíšenia v širšom zmysle, ktoré neboli zrušené pri vstupe do likvidácie. Z podstaty likvidácie vyplýva, že ku dňu skončenia likvidácie by účty majetku a záväzkov mali vykazovať nulový zostatok okrem záväzku zo splatnej dane z príjmov, prípadne vykázaného likvidačného zostatku a majetku, ktorý zodpovedá neuhradenej daňovej povinnosti a likvidačnému zostatku.

Pri zrušení spoločnosti s likvidáciou majú spoločníci nárok na podiel na likvidačnom zostatku. Likvidácia sa ukončí, ak boli vyrovnané záväzky voči všetkým veriteľom. Likvidačný zostatok je zostatok, ktorý zostane z majetku po tom, čo sú uspokojení všetci veritelia. Spoločníkom nie je možné poskytnúť plnenie z dôvodov ich nároku na podiel na likvidačnom



zostatku skôr, ako dôjde k uspokojeniu nárokov všetkých známych veriteľov spoločnosti. Pri likvidačnom zostatku zákon nestanovuje spôsob jeho vyplatenia, môže byť vyplatený v peňažnej forme alebo nepeňažnej forme. Obchodný zákonník ustanovuje spôsob určenia podielu na likvidačnom zostatku pre jednotlivé právne formy osobitne. V priebehu likvidácie sa z fungujúceho podniku stane nefungujúci podnik. Na konci likvidácie ako likvidačný zostatok už nebude fungujúci podnik ako celok, ale samostatné položky majetku a záväzkov. Účtovnou hodnotou likvidačného zostatku je vlastné imanie likvidovanej spoločnosti vykázané v mimoriadnej účtovnej závierke zostavenej ku dňu skončenia likvidácie. (Farkaš, 2020)

Ku dňu skončenia likvidácie sa uzatvárajú účtovné knihy a zostaví sa mimoriadna účtovná závierka, ktorá obsahuje vyčíslenie záväzku z dôvodu splatnej dane z príjmov. Na účely zabezpečenia vedenia účtovníctva do dňa zániku účtovnej jednotky sa otvoria účty majetku a záväzkov a účtuje sa o vysporiadaní daňovej povinnosti a vyplatení podielu spoločníkov na likvidačnom zostatku. Po týchto účtovných prípadoch by mali všetky účty vykazovať nulový zostatok.

Mimoriadna účtovná závierka zostavená ku dňu skončenia likvidácie je poslednou účtovnou závierkou účtovnej jednotky, ktorá sa zrušuje s likvidáciou. Ku dňu zániku účtovnej jednotky (ku dňu jej výmazu z obchodného registra) sa žiadna ďalšia účtovná závierka nezostavuje. Ku dňu skončenia likvidácie je účtovná jednotka povinná v súlade so zákonom o účtovníctve vykonať inventarizáciu.

Účtovné predpisy nestanovujú ani v oblasti oceňovania majetku a záväzkov v mimoriadnej účtovnej závierke zostavenej ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie, otvárajúcej súvahy zostavenej ku dňu vstupu do likvidácie či v mimoriadnej účtovnej závierke zostavenej ku dňu skončenia likvidácie osobitné požiadavky na oceňovanie, ako je to napr. v prípade zostavenia mimoriadnej účtovnej závierky ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu pri zániku obchodnej spoločnosti bez likvidácie či v prípade otvárajúcej súvahy zostavenej k rozhodnému dňu v prípade, keď účtovné predpisy vyžadujú ocenenie majetku a záväzkov prevzatých nástupníckou účtovnou jednotkou od obchodnej spoločnosti zanikajúcej bez likvidácie v reálnej hodnote. Pred likvidáciou i v priebehu likvidácie sa uplatňujú v prípade oceňovania majetku a záväzkov rovnaké princípy oceňovania ako v prípade zostavenia riadnej účtovnej závierky.

#### **4 Likvidácia obchodnej spoločnosti z daňového hľadiska**

Likvidácia obchodnej spoločnosti má tiež svoje daňové dôsledky a špecifiká, ktoré vyplývajú zo samotnej podstaty likvidácie ako poslednej „životnej etapy“ obchodnej spoločnosti. Základom mnohých daňových súvislostí zrušenia spoločnosti s likvidáciou je práve skutočnosť, že likvidácia je proces, pri ktorom dochádza k zániku obchodnej spoločnosti nielen ako právnickej osoby a účtovnej jednotky, ale aj ako daňového subjektu. Je to rozdiel oproti situácii, keď sa daňovník zrušuje bez likvidácie, a teda má svojho právneho nástupcu, ktorý na seba preberá jednak daňové povinnosti a jednak si môže v budúcnosti uplatniť daňové úľavy. Z daňového hľadiska je teda nutné, aby došlo k vysporiadaniu daňových povinností zanikajúcej obchodnej spoločnosti ako zanikajúceho daňového subjektu zo všetkých daní. Daňovník, ktorý vstúpil do likvidácie, je preto povinný túto skutočnosť oznámiť príslušným správcom jednotlivých daní do 30 dní od vstupu do likvidácie. Daňovník, ktorý sa zrušuje s likvidáciou na účely vysporiadania daňových povinností k jednotlivým daniam postupuje v súlade s ustanoveniami príslušných daňových zákonov, ktoré sa k obdobiu pred vstupom do likvidácie alebo k obdobiu likvidácie priamo viažu.

Ak sa daňovník zrušuje s likvidáciou, zdaňovacie obdobie, ktoré sa začalo pred vstupom daňovníka do likvidácie, končí sa dňom predchádzajúcim dňu jeho vstupu do likvidácie. Podkladom na zostavenie daňového priznania bude mimoriadna účtovná závierka daňovníka zostavená ku dňu, ktorý predchádza dňu jeho vstupu do likvidácie. Podľa zákona o dani

z príjmov sa základ dane daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva v zdaňovacom období, v ktorom dochádza k zrušeniu daňovníka s likvidáciou, upraví o zostatky vytvorených rezerv a opravných položiek, príjmov budúcich období, výnosov budúcich období, výdavkov budúcich období a nákladov budúcich období s výnimkou tých, ktoré preukázateľne súvisia s obdobím likvidácie. Daňovník je povinný podať daňové priznanie do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia a v tomto termíne aj daň uhradiť.

Zdaňovacie obdobie daňovníka, ktorý vstúpil do likvidácie, sa začína dňom jeho vstupu do likvidácie a končí sa dňom skončenia likvidácie. Ak sa likvidácia neskončí do 31. decembra druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie, končí sa toto zdaňovacie obdobie 31. decembra druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie. Ak daňovník neskončil likvidáciu do 31. decembra druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie, je až do skončenia likvidácie zdaňovacím obdobím kalendárny rok. Ak sa likvidácia skončí v priebehu kalendárneho roka, končí sa toto zdaňovacie obdobie dňom skončenia likvidácie. Ak sa na daňovníka v likvidácii vyhlási konkurz, zdaňovacie obdobie sa končí dňom predchádzajúcim dňu vyhlásenia konkurzu. Uvedené ustanovenie reaguje na skutočnosť, že likvidácia ako proces vedúci k zániku daňového subjektu môže trvať aj niekoľko rokov, nesmie však skončiť skôr ako šesť mesiacov po oznámení vstupu spoločnosti do likvidácie. K nesúladu medzi účtovnými predpismi a zákonom o dani z príjmov ohľadne stanovenia dĺžky účtovného obdobia a zdaňovacieho obdobia môže dôjsť v priebehu likvidácie v prípade, že trvá niekoľko rokov. V zvyšnej časti existencie obchodnej spoločnosti sú účtovné a zdaňovacie obdobie identické. Kým pre účely účtovníctva sa obdobie likvidácie považuje vždy za jedno účtovné obdobie bez ohľadu na dĺžku trvania likvidácie, pre daňové účely môže byť obdobie likvidácie trvajúce viac rokov rozdelené na viac zdaňovacích období. Tento nesúlad treba vyriešiť, nakoľko aj v priebehu likvidácie platí, že podkladom na vyčíslenie daňovej povinnosti v daňovom priznaní je produkt účtovníctva, a to účtovná závierka. Zákon o dani z príjmov uvádza, že základom dane daňovníkov, ktorí sa zrušujú s likvidáciou, je výsledok hospodárenia zistený z účtovníctva, upravený podľa § 17 zákona o dani z príjmov. 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 jeden rok. Tento základ sa určí z výsledku hospodárenia vykázaného v priebežnej účtovnej závierke zostavenej ku koncu každého kalendárneho roka, ktorý je súčasťou zdaňovacieho obdobia počas trvania likvidácie. Práve na toto ustanovenie zákona o dani z príjmov sa odvoláva zákon o účtovníctve, keď stanovuje, že účtovná jednotka má v priebehu účtovného obdobia zostavovať aj priebežnú účtovnú závierku. Priebežná individuálna účtovná závierka sa doručuje daňovému úradu v termíne na podanie daňového priznania. Keďže ide o priebežnú účtovnú závierku zostavenú povinne a nie dobrovoľne, musí byť zostavená v rozsahu riadnej účtovnej závierky. Každý výsledok hospodárenia vyčíslený v priebežnej účtovnej závierke zostavenej ku koncu každého kalendárneho roka sa upraví na základ dane. Takto upravené výsledky hospodárenia budú tvoriť základ dane za prvé zdaňovacie obdobie počas trvania likvidácie. Z roku kedy sa podáva daňové priznanie za obdobie likvidácie, sa vychádza aj pri použití platnej sadzby dane. V prípade, že likvidácia trvá niekoľko rokov, tak po prvom zdaňovacom období, ktoré sa končí 31. decembra druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie, je až do skončenia likvidácie zdaňovacím obdobím každý kalendárny rok. Podkladom na zostavenie daňového priznania v každom ďalšom zdaňovacom období v priebehu likvidácie nasledujúcom po prvom zdaňovacom období je výsledok hospodárenia vykázaný v priebežnej účtovnej závierke zostavenej ku koncu každého kalendárneho roka. Po skončení likvidácie nové zdaňovacie obdobie nezačne, a teda

ani za obdobie od skončenia likvidácie do dňa zániku obchodnej spoločnosti výmazom z obchodného registra sa daňové priznanie nepodáva.

Keďže počas obdobia likvidácie sa uskutočňujú okrem bežných účtovných prípadov aj špecifické účtovné prípady vyplývajúce z likvidácie spoločnosti ako sú inkasá pohľadávok, úhrady záväzkov, predaj majetku, aj v procese transformácie výsledku hospodárenia na základ dane sa okrem úprav o bežné pripočítateľné a odpočítateľné položky realizované v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o dani z príjmov vyskytujú úpravy, ktoré sú typické práve pre obdobie likvidácie.

V období likvidácie daňovníkovi nevzniká napr. nárok na uplatnenie si odpisov z dlhodobého majetku z dôvodu nesplnenia podmienok naviazaných na uplatnenie daňových odpisov ako výdavku na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Daňovník v likvidácii nie je jednak oprávnený pokračovať vo svojej činnosti, svoju činnosť viac menej sústreďuje na aktivity smerujúce k utlmeniu podnikateľskej činnosti, t. j. majetok nevyužíva na zabezpečenie zdaniteľných príjmov a jednak majetok v účtovníctve nie je evidovaný k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia, keďže dochádza k predaju majetku s cieľom speňažiť ho a výťažok použiť na úhradu záväzkov voči veriteľom a vyplatenie likvidačného zostatku spoločníkom obchodnej spoločnosti. (Kolembus, 2020) V súvislosti s predajom majetku vo výdavkoch na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov je možné uplatniť si zostatkovú cenu majetku v súlade s ustanoveniami zákona o dani z príjmov. Všeobecne platí, že zostatková cena hmotného alebo nehmotného majetku pri jeho vyradení predajom je daňovo uznateľným výdavkom v plnej výške okrem zostatkovej ceny menovite v zákone o dani z príjmov uvedených druhov majetku, ktorá sa zahrňuje do daňovo uznateľných výdavkov do výšky príjmov (výnosov) z predaja zahrnutých do základu dane.

Keďže účelom likvidácie je i vysporiadanie pohľadávok, v prípade, že pohľadávka likvidovanej spoločnosti nebude inkasovaná či postúpená, zákon o dani z príjmov umožňuje odpísať menovitú hodnotu pohľadávky, ktorá bola zahrnutá do zdaniteľných príjmov alebo výdavkov do výšky odpisu postupníkom uhradenej obstarávacej ceny pohľadávky nadobudnutej postúpením u daňovníka, ak napr.:

- súd zamietol návrh na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku alebo zastavil konkurzné konanie pre nedostatok majetku, alebo zrušil konkurz z dôvodu, že majetok dlžníka nepostačuje na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty, alebo zrušil konkurz z dôvodu, že majetok úpadcu nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate, a to aj u daňovníka, ktorý neprihlásil pohľadávku, ale sa preukáže uznesením súdu o zrušení konkurzu z dôvodu, že majetok dlžníka nepostačuje ani na úhradu výdavkov a odmenu správcu konkurznej podstaty alebo uznesením súdu, že majetok úpadcu nepostačuje ani na úhradu pohľadávok proti podstate, alebo oznámením v Obchodnom vestníku, že konkurzná podstata nepokryje náklady konkurzu;
- to vyplýva z výsledku konkurzného konania, reštrukturalizačného konania alebo z výsledku oddĺženia splátkovým kalendárom;
- dlžník zomrel a pohľadávka nemohla byť uspokojená ani vymáhaním od dedičov dlžníka.

Pri odpise pohľadávky treba zohľadniť aj vytvorenú opravnú položku zahrnutú do základu dane v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach.

Na zníženie základu dane v priebehu likvidácie nemôže daňovník použiť odpočet daňovej straty, a to i napriek tomu, že by likvidácia trvala niekoľko zdaňovacích období a daňovník v likvidácii by si vytvoril dostatočne veľký základ dane na uplatnenie si tohto odpočtu. Podľa zákona o dani z príjmov totiž ku dňu vstupu daňovníka do likvidácie nárok na odpočet daňovej straty odo dňa vstupu do likvidácie zaniká. Daňovník vstupujúci do likvidácie si preto môže odpočet daňovej straty uplatniť poslednýkrát v zdaňovacom období, ktoré sa začalo pred

vstupom daňovníka do likvidácie a končí sa dňom predchádzajúcim dňu jeho vstupu do likvidácie. Ak je toto zdaňovacie obdobie kratšie ako 12 bezprostredne po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov, daňovník si môže uplatniť celý ročný odpočet daňovej straty.

Ak správca dane neurčí inak, daňovník v likvidácii preddavky na daň z príjmov neplatí.

Ako už bolo spomenuté vyššie, ukončenie likvidácie je závislé od uspokojenia nárokov veriteľov a od urovnania majetkových a iných pomerov v obchodnej spoločnosti. Z Obchodného zákonníka priamo vyplýva, že ukončenie likvidácie nemôže nastať skôr ako šesť mesiacov po oznámení vstupu spoločnosti do likvidácie. Uvedená šesťmesačná lehota 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 sa u nej vykonáva daňová kontrola. Z uvedeného vyplýva, že likvidátor nemôže ukončiť likvidáciu pred skončením prebiehajúcej daňovej kontroly a pred uhradením daňového nedoplatku. (Kolembus, Kolembusová, 2020)

S ukončením likvidácie obchodnej spoločnosti bezprostredne súvisí aj rozdelenie likvidačného zostatku. Likvidačným zostatkom sa rozumie hodnota majetku spoločnosti po vysporiadaní nárokov všetkých veriteľov. Spoločníci spoločnosti, ktorá sa ruší s likvidáciou či akcionári majú na podiel na likvidačnom zostatku právny nárok. Pomer, akým sa rozdelí likvidačný zostatok medzi spoločníkov či akcionárov sa určuje podľa typu právnej formy obchodnej spoločnosti. Podiel na likvidačnom zostatku obchodnej spoločnosti vyplatený fyzickej osobe je podľa zákona o dani z príjmov predmetom dane z príjmu. Vyplatený podiel na likvidačnom zostatku sa zdaňuje osobitnou sadzbou dane, ktorá je závislá od toho, či sa podiel na likvidačnom zostatku vypláca rezidentovi alebo nerezydentovi SR. Ak sa podiel na likvidačnom zostatku vypláca fyzickej osobe, sadzba dane je 7 % alebo 35 %, pričom daň sa vyberá zrážkovou daňou alebo v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov. Podiel spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti a podiel komplementára komanditnej spoločnosti na likvidačnom zostatku pri likvidácii spoločnosti sa považuje podľa zákona o dani z príjmov za príjem z podnikania a zahrnie sa do základu dane spoločníka verejnej obchodnej spoločnosti alebo komplementára komanditnej spoločnosti. Podiel na likvidačnom zostatku tuzemskej obchodnej spoločnosti alebo obchodnej spoločnosti zahraničného zmluvného štátu vyplatený právnickej osobe - rezidentovi SR sa nezdaňuje, pretože nie je predmetom dane. Ak by však bol právnickej osobe - rezidentovi SR vyplatený likvidačný zostatok zo zahraničnej obchodnej spoločnosti pôsobiacej v nezmluvnom štáte, sadzba dane je 35 % a právnická osoba je povinná tento príjem zdaňovať v podanom daňovom priznaní. V prípade, že likvidačný zostatok vypláca tuzemská právnická osoba – nerezydentovi SR, platí, že ak tento príjem plynie nerezydentovi zmluvného štátu, likvidačný zostatok nie je predmetom dane, ale ak plynie nerezydentovi nezmluvného štátu, likvidačný zostatok sa zdaňuje zrážkovou daňou vo výške 35 %. Základom dane pre daň vyberanú zrážkou je podiel na likvidačnom zostatku znížený o hodnotu splateného vkladu zistenú podľa zákona o dani z príjmov za každý podiel jednotlivo. Vo všeobecnosti zrážku dane vykonáva obchodná spoločnosť pri výplate, poukázaní alebo pripísaní príjmu v prospech spoločníka. Zrazením dane zrážkou je daňová povinnosť vyrovnaná a spoločníkovi už žiadna daňová povinnosť z tohto príjmu nevzniká.

## 5 Záver

Podnikateľský subjekt, ktorý je obchodnou spoločnosťou zapísanou v obchodnom registri, zaniká výmazom z obchodného registra. Výmazu z obchodného registra predchádzajú určité právne, účtovné a daňové povinnosti, ktoré si musí účtovná jednotka splniť, aby mohla riadne ukončiť svoju podnikateľskú činnosť. Pred zánikom obchodnej spoločnosti sa vyžaduje jej likvidácia, pokiaľ celé jej imanie nenadobúda právny nástupca. K likvidácii dochádza len vtedy, ak má spoločnosť dostatok majetku na vyrovanie svojich záväzkov. Likvidáciu vykonáva likvidátor. Likvidátor robí v mene spoločnosti len úkony smerujúce k likvidácii

spoločnosti, plní záväzky spoločnosti, uplatňuje pohľadávky a prijíma plnenia, zastupuje spoločnosť pred súdmi a inými orgánmi, uzaviera zmiery a dohody o zmene a zániku práv a záväzkov. Obchodný zákonník obsahuje i úpravu tzv. dodatočnej likvidácie, ktorá predstavuje postup vysporiadania majetkových práv a povinností už zaniknutej právnickej osoby.

Likvidujúca účtovná jednotka ku dňu predchádzajúcemu deň vstupu do likvidácie zostaví mimoriadnu účtovnú závierku, ktorú však nemôže zostaviť za predpokladu nepretržitosti pokračovania v činnosti, ale pri jej zostavení musí zohľadniť skutočnosť, že účtovná jednotka má úmysel alebo povinnosť ukončiť svoju činnosť a prispôbiť tomu postupy účtovania. Takto zostavená účtovná závierka pre následný proces likvidácie má kľúčový význam. Jednak obsahuje majetok a záväzky, ktoré budú predmetom likvidácie a jednak sa na jej základe zistí, či sú splnené podmienky pre likvidáciu. Na ňu následne nadväzuje zostavenie otváracej súvahy ku dňu vstupu do likvidácie. Obdobie trvania likvidácie predstavuje jedno účtovné obdobie bez ohľadu na dĺžku trvania likvidácie. V priebehu likvidácie sa okrem bežných účtovných prípadov účtujú špecifické účtovné prípady vyplývajúce z útlmu a ukončovania podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky. Pre obdobie likvidácie účtovné predpisy nestanovujú osobitný spôsob účtovania, oceňovania ani vykazovania. Moment skončenia likvidácie v zásade určuje likvidátor a odvíja sa od uspokojenia nárokov veriteľov. Stanovením minimálnej doby trvania likvidácie sa má zabrániť konaniu, ktoré by zrýchlením likvidačného procesu mohlo poškodiť veriteľov. Ku dňu skončenia likvidácie sa opäť zostaví mimoriadna účtovná závierka, ktorá obsahuje vyčíslenie záväzku z dôvodu splatnej dane. Je poslednou účtovnou závierkou účtovnej jednotky, ktorá sa zrušuje s likvidáciou.

Likvidácia obchodnej spoločnosti má svoje špecifiká, ktoré vyplývajú zo skutočnosti, že likvidácia je proces, pri ktorom dochádza k zániku obchodnej spoločnosti nielen ako právnickej osoby a účtovnej jednotky, ale aj ako daňového subjektu, a to bez právneho nástupcu, ktorý by prebral jej daňové povinnosti. Z daňového hľadiska je teda nutné, aby došlo k vysporiadaniu daňových povinností zanikajúcej obchodnej spoločnosti ako zanikajúceho daňového subjektu zo všetkých daní. Daňovník, ktorý vstúpil do likvidácie, má preto oznamovaciu povinnosť voči správcom jednotlivých daní. Zdaňovacie obdobie daňovníka, ktorý vstúpil do likvidácie, sa začína dňom jeho vstupu do likvidácie a končí sa dňom skončenia likvidácie. Ak daňovník neskončil likvidáciu do 31. decembra druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom daňovník vstúpil do likvidácie, je až do skončenia likvidácie zdaňovacím obdobím kalendárny rok. Pre daňové účely môže byť teda obdobie likvidácie trvajúce viac rokov rozdelené na viac zdaňovacích období. Ku špecifikám transformácie výsledku hospodárenia na základ dane v období likvidácie patrí napr. neuplatňovanie daňových odpisov pri dlhodobom majetku, či nemožnosť odpočítania daňovej straty od základu dane v priebehu likvidácie. Ukončenie likvidácie je závislé od uspokojenia nárokov veriteľov a od urovnania majetkových a iných pomerov v obchodnej spoločnosti vrátane výplaty likvidačného zostatku. Pomer, akým sa rozdelí likvidačný zostatok medzi spoločníkov či akcionárov sa určuje podľa typu právnej formy obchodnej spoločnosti. Zdanenie likvidačného zostatku následne závisí od subjektu, ktorý vypláca likvidačný zostatok ako i od subjektu, ktorému je zostatok vyplácaný.

## Literatúra

- [1] Farkaš, R. (2020). *Účtovná závierka obchodných spoločností*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [2] Gášpárová, E. (2019). Likvidácia obchodnej spoločnosti. *Dane a účtovníctvo: Rady a riešenia*, 19(2), s.52-65.
- [3] Kolembus, A. (2020). Likvidácia spoločnosti z pohľadu účtovníctva a daní. *Dane a účtovníctvo: Rady a riešenia*, 20(11), s. 22-39.

- [4] Kolembus, A., Kolembusová, I. (2019). Zrušenie a likvidácia obchodnej spoločnosti obchodnej spoločnosti z právneho, účtovného a daňového hľadiska. *Daňový a účtovný poradca podnikateľa*, 19(2-3), s. 179-218.
- [5] Kolembus, A., Kolembusová, I. (2020). Zrušenie a likvidácia obchodnej spoločnosti po 1. 10. 2020. *Dane a účtovníctvo: Rady a riešenia*, 20(10), s. 57-70.
- [6] Máziková, K., Ondrušová, L. & Seneši, N. (2016). *Účtovníctvo vlastníckych transakcií*. Bratislava: Wolters Kluwer.
- [7] 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.
- [8] Sandtner, L. (2023). Zánik obchodnej spoločnosti likvidáciou z daňového a účtovného pohľadu. *Dane a účtovníctvo: Rady a riešenia*, 23(4), s. 31-44.
- [9] Vomáčková, H. (2004). *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí (vyšší účetnictví)*, 2.vydání, výrazně přepracované a aktualizované. Praha: Polygon.
- [10] Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.
- [11] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [12] Zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.