

## Právna úprava premeny obchodných spoločností

### Legal regulation of transformation of business companies

Lucia Ondrušová<sup>1</sup>

#### Abstrakt

Vzhľadom k členstvu Slovenskej republiky v Európskej únii je potrebné implementovať požiadavky a právne predpisy Európskej únie aj do právnych predpisov Slovenskej republiky. Na základe ustanovení Smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/2121 týkajúcej sa cezhraničných premien, zlúčenia, splynutia a rozdelenia spoločností schválila Vláda Slovenskej republiky zákon o premenách obchodných spoločností. Cieľom zákona o premenách obchodných spoločností bolo vytvorenie jednotnej a prehľadnej právnej úpravy týkajúcej sa zlúčenia, splynutia a rozdelenia spoločností, zmeny právnej formy a ich cezhraničných alternatív. Zákon o premenách obchodných spoločností zavádza novú terminológiu a vzhľadom k tomu je cieľom príspevku poukázať na zmeny ohľadom právnej úpravy zrušenia obchodnej spoločnosti bez likvidácie, ktorú uskutočňujú obchodné spoločnosti nie len v rámci Slovenskej republiky, ale aj v rámci jednotlivých krajín Európskej únie v tzv. cezhraničných transakciách.

#### Kľúčové slová

zrušenie spoločnosti bez likvidácie, premena, fúzia, rozdelenie, rozštiepenie, odštiepenie

#### Abstract

Due to the membership of the Slovak Republic in the European Union, it is necessary to implement the requirements and legal regulations of the European Union into the legal regulations of the Slovak Republic. Based on the provisions of Directive (EU) 2019/2121 of the European Parliament and of the Council regarding cross-border transformations, mergers and divisions of companies, the Government of the Slovak Republic approved the Law on Transformations of Business Companies. The aim of the Act on Transformations of Business Companies was to create a uniform and transparent legal regulation regarding the merger and division of companies, change of legal form and their cross-border alternatives. The Act on the Transformation of Business Companies introduces new terminology, and in view of this, the aim of the paper is to point out the changes regarding the legal regulation of the dissolution of a business company without liquidation, which are carried out by business companies not only within the Slovak Republic, but also within the individual countries of the European Union in the so-called cross-border transactions.

#### Key words

Dissolution of a business company without liquidation, transformation, fusion, division, fission, splintering

#### JEL classification

M41, M48

---

<sup>1</sup> Ekonomická univerzita v Bratislave, Fakulta hospodárskej informatiky, Katedra účtovníctva a auditorstva, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, e-mail: lucia.ondrusova@euba.sk

## 1 Úvod

Slovenská republika sa vstupom do Európskej únie zaviazala implementovať do svojej právnej úpravy požiadavky schválené a upravené právnymi predpismi Európskej únie. Počas pôsobenia Slovenskej republiky v rámci Európskej únie sa postupne implementujú aj požiadavky ustanovené právnymi normami Európskej únie a Rady týkajúce sa obchodných spoločností a účtovníctva, ktoré sú obchodné spoločnosti povinné viesť a to odo dňa svojho vzniku. Dňom vzniku obchodnej spoločnosti je deň zápisu spoločnosti do obchodného registra. Od tohto dňa sú všetky transakcie týkajúce sa stavu a pohybu majetku, záväzkov, vlastného imania, výnosov, nákladov, príjmov, výdavkov a výsledku hospodárenia predmetom účtovníctva. Predmetom účtovníctva je aj vykazovanie účtovných prípadov v účtovnej závierke (Šlosárová, Blahušiaková, 2020).

Počas svojej existencie môže obchodná spoločnosť realizovať rôzne vlastnícke transakcie za účelom napr. vytvorenia väčšieho ekonomického celku, zníženia nákladov, využívania ekonomických možností zle riadeného podniku, zlúčenia doplňujúcich aktivít, realizovať prienik na nový trh, eliminovať konkurenciu (Kráľovič, Vlachynský, 2011). Zároveň by mala obchodná spoločnosť pri realizovaní vlastníckych transakcií prihliadať aj na požiadavky podnikateľskej etiky, ktorá posudzuje ekonomické aktivity obchodnej spoločnosti na základe morálnych hodnôt, kde primárnym cieľom nie je maximalizácia zisku, ale zameranie sa na dlhodobý rozvoj a prosperitu (Meteášová, Meluchová, 2015). Jednou z vlastníckych transakcií, prostredníctvom ktorej je možné uskutočniť niektorú možnosť z vyššie uvedených, s prihliadnutím na požiadavky podnikateľskej etiky, je zrušenie spoločnosti bez likvidácie – zlúčením, splynutím alebo rozdelením.

Na základe ustanovení Smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/2121 z 27. novembra 2019, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2017/1132, pokiaľ ide o cezhraničné premeny, zlúčenia alebo splynutia a rozdelenia bolo potrebné do slovenskej právnej úpravy implementovať nové ustanovenia týkajúce sa uvedenej problematiky. Na základe tejto požiadavky bol Vládou Slovenskej republiky predložený a následne schválený zákon č. 309/2023 Z. z. o premenách obchodných spoločností a družstiev a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len zákon o premenách obchodných spoločností). Cieľom tohto zákona bolo vyhotovenie jednotnej a prehľadnej právnej úpravy týkajúcej sa zlúčenia, splynutia a rozdelenia spoločností, zmeny právnej formy a taktiež ich cezhraničných alternatív. Zákon o premenách obchodných spoločností zavádza novú terminológiu, ktorá vychádza z právnych ustanovení Európskej únie a tým aj zosúladiť právnej úpravy Slovenskej republiky s právnou úpravou v krajinách Európskej únie.

Cieľom príspevku je poukázať na zmeny ohľadom právnej úpravy zrušenia obchodnej spoločnosti bez likvidácie vzhľadom na typ vlastníckej transakcie, ktorú uskutočňujú obchodné spoločnosti nie len v rámci Slovenskej republiky, ale aj v rámci jednotlivých krajín Európskej únie v tzv. cezhraničných transakciách.

## 2 Zrušenie obchodnej spoločnosti bez likvidácie z právneho hľadiska

Na základe ustanovení zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len obchodný zákonník) sa môže obchodná spoločnosť zrušiť buď s likvidáciou alebo bez likvidácie. Spoločnosť sa zrušuje bez likvidácie, ak celé imanie spoločnosti prešlo na právneho nástupcu. Podľa ustanovení obchodného zákonníka platného do 29.02.2024, možnosti zrušenia spoločnosti bez likvidácie sú zlúčením, splynutím alebo rozdelením. Zlúčenie, splynutie a rozdelenie spoločnosti je definované v § 69 obchodného zákonníka.

**Zlúčením** sa podľa § 69 ods. 3 obchodného zákonníka chápe postup, pri ktorom na základe zrušenia spoločnosti bez likvidácie dochádza k zániku jednej spoločnosti alebo

viacerých spoločností, pričom imanie zanikajúcich spoločností prechádza na inú už jestvujúcu spoločnosť, ktorá sa tým stáva právnym nástupcom zanikajúcich spoločností.

**Splynutím** sa podľa § 69 ods. 3 obchodného zákonníka chápe postup, pri ktorom na základe zrušenia spoločnosti bez likvidácie dochádza k zániku dvoch alebo viacerých spoločností, pričom imanie zanikajúcich spoločností prechádza na inú novozaloženú spoločnosť, ktorá sa svojím vznikom stáva právnym nástupcom zanikajúcich spoločností.

**Rozdelenie** je podľa § 69 ods. 4 obchodného zákonníka postup, pri ktorom na základe zrušenia spoločnosti bez likvidácie dochádza k zániku spoločnosti, pričom imanie zanikajúcej spoločnosti prechádza na iné už jestvujúce spoločnosti, ktoré sa tým stávajú právnymi nástupcami zanikajúcej spoločnosti (rozdelenie zlúčením), alebo na novozaložené spoločnosti, ktoré sa svojím vznikom stávajú právnymi nástupcami zanikajúcej spoločnosti.

Na zlúčenie spoločnosti alebo splynutie spoločnosti sa vyžaduje schválenie návrhu zmluvy o zlúčení alebo zmluvy o splynutí v súlade s obchodným zákonníkom § 69 ods. 6, ktorá obsahuje základné identifikačné údaje o obchodných spoločnostiach, ktoré sa zúčastňujú zlúčenia alebo splynutia spoločností, podiely spoločníkov, návrh spoločenskej zmluvy prípadne zakladateľskej zmluvy alebo stanov spoločnosti, určenie dňa, od ktorého sa úkony zanikajúcich spoločností považujú z hľadiska účtovníctva za úkony nástupníckej spoločnosti, určenie času, odkedy nadobudnú spoločníci zanikajúcich spoločností právo na podiel na zisku ako spoločníci nástupníckej spoločnosti, určenie členov štatutárneho orgánu prípadne dozornej rady.

Na rozdelenie spoločnosti sa vyžaduje v súlade s obchodným zákonníkom, § 69 ods. 9 schválenie projektu rozdelenia spoločnosti. Obsah projektu rozdelenia spoločnosti je totožný s obsahom zmluvy o zlúčení resp. zmluvy o splynutí. Zároveň musí obsahovať presný popis a určenie častí obchodného majetku a záväzkov zanikajúcej spoločnosti, ktoré prechádzajú na jednotlivé nástupnícke spoločnosti a pravidlá rozdelenia podielov jednotlivých nástupníckych spoločností medzi spoločníkov.

Ku dňu účinnosti zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia v súlade s § 69 ods. 11 obchodného zákonníka:

- a) nesmie hodnota záväzkov nástupníckej spoločnosti presahovať hodnotu jej majetku,
- b) nástupnícka spoločnosť alebo zanikajúca spoločnosť nesmú byť v likvidácii,
- c) voči nástupníckej spoločnosti alebo zanikajúcej spoločnosti nemôžu pôsobiť účinky vyhlásenia konkurzu, iba ak správca konkurznej podstaty súhlasí so zlúčením, splynutím alebo rozdelením,
- d) voči nástupníckej spoločnosti alebo zanikajúcej spoločnosti nemôžu pôsobiť účinky začatia reštrukturalizačného konania alebo povolenia reštrukturalizácie,
- e) voči nástupníckej spoločnosti alebo zanikajúcej spoločnosti sa nemôže viesť konanie o ich zrušení a nemôžu byť súdom alebo na základe rozhodnutia súdu zrušené.

Zároveň sú obchodné spoločnosti povinné informovať správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, prostredníctvom oznámenia o vypracovaní návrhu zmluvy o zlúčení, zmluvy o splynutí alebo návrhu projektu rozdelenia spoločnosti.

Podľa ustanovení § 69 ods. 14 obchodného zákonníka po prijatí rozhodnutia spoločníkov a príslušných orgánov o zlúčení, splynutí a rozdelení spoločnosti vyhotoví audítora určený v schválenej zmluve o zlúčení, zmluve o splynutí alebo v projekte rozdelenia správu, ktorá osvedčuje, že nebudú porušené ustanovenia právnych predpisov a k zlúčeniu, splynutiu alebo rozdeleniu spoločnosti môže dôjsť.

Podľa zákona o premenách obchodných spoločností sa spoločnosť zrušuje bez likvidácie, ak celé jej imanie prešlo na právneho nástupcu. Prechod imania pri zrušení spoločnosti bez likvidácie je možný prostredníctvom premeny obchodnej spoločnosti. **Premena** je definovaná v § 2 zákona o premenách obchodných spoločností ako fúzia alebo rozdelenie spoločnosti.

**Fúziou** sa rozumie zlúčenie alebo splynutie. Definície zlúčenia a splynutia obchodných spoločností v zákona o premenách obchodných spoločností sú totožné s terajšími definíciami zlúčenia a splynutia, upravenými v obchodnom zákonníku.

**Rozdelenie** spoločnosti je definované taktiež v § 2 zákona o premenách obchodných spoločností ako rozštiepenie alebo odštiepenie.

**Rozštiepenie** je postup, pri ktorom rozdeľovaná spoločnosť zaniká a jej imanie prechádza na iné už existujúce spoločnosti, ktoré sa tým stávajú právnymi nástupcami zanikajúcej spoločnosti (rozštiepenie zlúčením) alebo jej imanie prechádza na novozaložené spoločnosti, ktoré sa svojím vznikom stávajú právnymi nástupcami zanikajúcej spoločnosti (rozštiepenie splynutím) alebo kombináciu rozštiepenia zlúčením a rozštiepenia splynutím.

**Odštiepenie** je postup, pri ktorom rozdeľovaná spoločnosť nezaniká a časť jej imania špecifikovaná v projekte premeny prechádza buď na jednu alebo viac už existujúcich spoločností (odštiepenie zlúčením) alebo na jednu alebo viac novozaložených spoločností (odštiepenie splynutím) alebo kombináciou odštiepenia zlúčením a odštiepenia splynutím.

Z ustanovení § 2 zákona o premenách obchodných spoločností môžeme vyvodit' záver, že pod rozdelením zlúčením sa rozumie buď rozštiepenie zlúčením alebo odštiepenie zlúčením. A pod rozdelením splynutím sa chápe rozštiepenie splynutím alebo odštiepenie splynutím.

Na realizáciu premeny obchodných spoločností sa vyžaduje vypracovanie návrhu projektu premeny. Návrh projektu premeny obsahuje tie isté informácie, ako ustanovoval obchodný zákonník pri zmluve o zlúčení, zmluve o splynutí alebo pri projekte rozdelenia spoločnosti. Zmena nastala iba v súvislosti s určením dňa, od ktorého sa úkony zanikajúcich spoločností považujú z hľadiska účtovníctva za úkony vykonané na účet nástupníckej spoločnosti a aj to iba v prípade odštiepenia spoločnosti, kde tieto účinky nastávajú len vo vzťahu k majetku a záväzkom, ktoré majú podľa návrhu projektu premeny prejsť na nástupnícku spoločnosť.

Taktiež aj podľa ustanovení zákona o premenách obchodných spoločností je potrebné oznámiť správcovi dane, na základe oznámenia, vypracovanie návrhu projektu premeny ako aj vypracovanie správy audítora určeného v projekte premeny.

Na základe ustanovení obchodného zákonníka a zákona o premenách obchodných spoločností môžeme konštatovať, že zmena nastala predovšetkým v terminológii a pri rozdelení spoločnosti, vid'. Tabuľka č. 1 – Zrušenie spoločnosti bez likvidácie. Podľa novej terminológie sa budú možnosti zrušenia spoločnosti bez likvidácie označovať spoločným názvom premena, ktorú však bude možné uskutočniť tak ako doteraz buď zlúčením, splynutím alebo rozdelením. Významná zmena nastala pri rozdelení spoločnosti. Podľa obchodného zákonníka môže nastať rozdelenie spoločnosti iba v prípade, ak zanikajúca obchodná spoločnosť zanikne a nástupníckymi obchodnými spoločnosťami sa stanú buď už existujúce obchodné spoločnosti alebo novozaložené obchodné spoločnosti. Na základe implementácie smernice Európskej únie a Rady (EÚ) bude možné od 01. 03. 2024 rozdelenie uskutočniť buď rozštiepením alebo odštiepením. Rozdiel oproti predchádzajúcej právnej úprave je v tom, že pri odštiepení rozdeľovaná spoločnosť nezaniká a iba jej časť prechádza na právneho nástupcu. Ďalšia zmena pri rozdelení je v tom, že aj pri rozštiepení a aj pri odštiepení môže v súvislosti s nástupníckymi spoločnosťami nastať kombinácia zlúčenia a splynutia. Čo znamená, že pri rozdelení spoločnosti nebudú musieť byť iba buď novozaložené spoločnosti alebo už existujúce spoločnosti, ale je tam možnosť kombinácie tak novozaložených spoločností s už existujúcimi spoločnosťami.

Tab. 1: Zrušenie spoločnosti bez likvidácie

Zrušenie spoločnosti bez likvidácie do 29.02.2024	Zrušenie spoločnosti bez likvidácie od 01.03.2024		
Zlúčenie spoločnosti	Premena	Fúzia spoločnosti	Zlúčenie spoločnosti
Splynutie spoločnosti			Splynutie spoločnosti
Rozdelenie spoločnosti		Rozdelenie spoločnosti	Rozštiepenie spoločnosti Odštiepenie spoločnosti

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe ustanovení zákona č. 513/1991 Zb. obchodného zákonníka v znení neskorších predpisov a zákona č. 309/2023 o premenách obchodných spoločností a družstiev a o zmene a doplnení niektorých zákonov

Zároveň právna úprava upravuje podmienky v súvislosti s právnou formou obchodných spoločností zúčastňujúcich sa zrušenia spoločnosti bez likvidácie. Podľa ustanovení obchodného zákonníka musí mať zanikajúca spoločnosť ako aj nástupnícka spoločnosť rovnakú právnú formu. Výnimky sú v prípade, ak zanikajúcou obchodnou spoločnosťou je spoločnosť s ručením obmedzeným a nástupníckou spoločnosťou je akciová spoločnosť, resp. zanikajúcou spoločnosťou je jednoduchá spoločnosť na akciu a nástupníckou spoločnosťou akciová spoločnosť. Tieto isté ustanovenia budú platiť aj od 01. 03. 2024 v súvislosti so zákonom o premenách obchodných spoločností.

### 3 Zrušenie obchodnej spoločnosti bez likvidácie z pohľadu účtovníctva a daní

Obchodná spoločnosť ako účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo a to v súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o účtovníctve). Podľa ustanovení zákona o účtovníctve platnom do 29. 02. 2024 § 4, sú účtovné jednotky povinné viesť účtovníctvo odo dňa svojho vzniku až do dňa svojho zániku. Avšak v prípade, ak sa účtovná jednotka zrušuje bez likvidácie, vedie účtovníctvo do dňa, ktorý predchádza rozhodnému dňu. Rozhodný deň je deň určený podľa ustanovení obchodného zákonníka a tento deň nesmie byť neskorší ako deň nadobudnutia účinkov zlúčenia, splynutia a rozdelenia spoločnosti. Od rozhodného dňa všetky skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva zanikajúcej obchodnej spoločnosti, sú súčasťou účtovníctva a účtovnej závierky nástupníckej obchodnej spoločnosti.

Podľa ustanovení zákona o účtovníctve platnom od 01. 03. 2024 § 4 ods. 3, vedie premenou zanikajúca účtovná jednotka alebo odštiepením rozdeľovaná účtovná jednotka účtovníctvo do dňa, ktorý predchádza rozhodnému dňu. Rozhodný deň je deň určený v projekte premeny, ktorý nesmie byť neskorší ako deň účinnosti premeny.

Z uvedeného vyplýva, že podľa zákona o účtovníctve nedošlo k zmene ustanovení o vedení účtovníctva, iba sa v zákone o účtovníctve upravila terminológia týkajúca sa zrušenia spoločnosti bez likvidácie a to v súvislosti so zákonom o premenách obchodných spoločností.

Rozhodný deň si určujú a uvádzajú obchodné spoločnosti v zmluve o zlúčení, zmluve o splynutí alebo v projekte rozdelenia samy, pričom môže byť určený najskôr spätne k prvému dňu účtovného obdobia, v ktorom je vypracovaný návrh zmluvy o zlúčení, zmluvy o splynutí alebo návrh projektu rozdelenia spoločnosti a to za predpokladu, že účtovná závierka zostavená ku dňu, ktorý predchádza tomuto dňu, nebola schválená. Po novele zákona o účtovníctve od 01.03.2024 sa rozhodný deň uvedie v projekte premeny presne podľa tých istých podmienok ako tomu bolo doteraz.

Rozhodný deň nastáva v súlade s obchodným zákonníkom dňom zápisu zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia obchodnej spoločnosti do obchodného registra. Zápisom do obchodného registra podľa obchodného zákonníka § 69a:

- a) prechádza imanie zanikajúcich spoločností na nástupnícku spoločnosť,
- b) spoločníci zanikajúcich spoločností sa stávajú spoločníkmi nástupníckej spoločnosti,
- c) spoločnosti zanikajúce splynutím, zlúčením alebo rozdelením zanikajú,
- d) pri splynutí alebo rozdelení vznikajú nástupnícke spoločnosti.

Podľa ustanovení zákona o premenách obchodných spoločností účinnosť nastáva pri premenách zápisom premeny do obchodného registra. V § 5 zákona o premenách obchodných spoločností sú rozpísané podmienky v súvislosti s imaním, spoločníkmi tak ako to bolo upravené aj v obchodnom zákonníku.

V súvislosti s právnou úpravou účtovníctva je potrebné uviesť, že zanikajúce účtovné jednotky majú povinnosť ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku a majetok a záväzky preceniť na reálnu hodnotu. Účtovná závierka je podľa § 17 zákona o účtovníctve štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú – používatelia. Cieľom účtovnej závierky je poskytovanie informácií o finančnej situácii, výkonnosti a zmenách vo finančnej situácii účtovnej jednotky (Parajka, 2015). Účtovná závierka tiež informuje o tom, ako manažment hospodáril so zverenými zdrojmi (Šlosárová, Blahušiaková, 2020).

K rozhodnému dňu je potrebné, aby nástupnícka obchodná spoločnosť zostavila otváraciu súvahu. Ak nástupnícka obchodná spoločnosť nevznikla, zostaví otváraciu súvahu a otvorí účtovné knihy premenou zanikajúca obchodná spoločnosť alebo pri odštiepení rozdeľovaná obchodná spoločnosť. V prípade premeny, kde nástupnícka obchodná spoločnosť nie je novovzniknutou obchodnou spoločnosťou, nie je potrebné otvoriť účtovné knihy, iba zostaviť otváraciu súvahu a následne doplniť účty z podkladov otváracej súvahy do účtovných kníh nástupníckej obchodnej spoločnosti. Zároveň v prípade nástupníckej obchodnej spoločnosti, ktorá nie je novovzniknutou obchodnou spoločnosťou je potrebné uviesť, že táto nástupnícka obchodná spoločnosť nemá povinnosť zostavenia účtovnej závierky ani uzavretia účtovných kníh. Takáto nástupnícka obchodná spoločnosť musí zistiť konečné stavy účtov a to iba za účelom zostavenia otváracej súvahy.

Každá obchodná spoločnosť zrušujúca sa bez likvidácie je povinná ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu zostaviť účtovnú závierku. Vzhľadom k zostaveniu účtovnej závierky je potrebné, aby zanikajúca obchodná spoločnosť precenila majetok a záväzky na reálnu hodnotu a to ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka. Práve precenenie majetku a záväzkov na reálnu hodnotu môže byť jedným z hlavných dôvodov realizácie procesu zrušenia spoločnosti bez likvidácie, aby mohla byť správne vykázaná hodnota majetku v účtovníctve. Táto snaha o precenenie a zvýšenie hodnoty majetku v účtovníctve vyplýva z ustanovení zákona o účtovníctve, kde nie je možné preceniť majetok na vyššiu hodnotu a to z titulu dodržania zásady opatrnosti, pri ktorej majetok má byť vykázaný v čo najnižšej hodnote.

Precenenie majetku a záväzkov na reálnu hodnotu vyplýva z ustanovení zákona o účtovníctve. V zákone o účtovníctve, v § 25 ods. 1 písm. f) sa reálnou hodnotou preceňuje majetok a záväzky prevzaté nástupníckou obchodnou spoločnosťou od premenou zanikajúcej obchodnej spoločnosti alebo odštiepením rozdeľovanej obchodnej spoločnosti.

V prípade rozdielov medzi reálnou hodnotou majetku a záväzkov a ich účtovnou hodnotou sa vzniknuté rozdiely v súlade s § 26 ods. 1 opatrenia MF SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len opatrenie o postupoch účtovania) účtujú

- a) na účet opravných položiek a to v prípade, ak je reálna hodnota majetku nižšia ako účtovná hodnota tohto majetku,
- b) na účet rezerv,
- c) výsledkovo alebo na účet 414 - Oceňovacie rozdiely z precenenia majetku a záväzkov,
- d) v ostatných prípadoch neuvedených v písmenách a) až c) na účet 416 - Oceňovacie rozdiely z precenenia pri zlúčení, splynutí a rozdelení.

V súvislosti s novou terminológiou v prípade zrušenia spoločnosti bez likvidácie ešte nie je novelizované opatrenie o postupoch účtovania, avšak sa dá očakávať, že v najbližšej dobe bude schválená novela, vzhľadom na meniace sa podmienky v prípade odštiepenia spoločností a to z dôvodu, že rozdeľovaná spoločnosť nemusí zaniknúť, môže naďalej pokračovať v realizovaní podnikateľskej činnosti, čo predstavuje najväčšiu zmenu týkajúcu sa zrušenia spoločnosti bez likvidácie od 01. 03. 2024.

Pri preceňovaní majetku a záväzkov na reálnu hodnotu môže obchodná spoločnosť vychádzať z dvoch spôsobov preceňovania a to:

- a) brutto spôsobu precenenia,
- b) netto spôsobu precenenia.

Výber spôsobu precenenia majetku a záväzkov na reálnu hodnotu závisí od preferencií obchodných spoločností, či chcú mať majetok vykázaný v čisto reálnych hodnotách alebo chcú mať uvedenú aj výšku oprávok z predchádzajúcich účtovných období, kedy bol majetok využívaný pri realizovaní podnikateľskej činnosti. Precenenie majetku brutto alebo netto spôsobom sa uplatňuje predovšetkým pre dlhodobý hmotný majetok odpisovaný a dlhodobý nehmotný majetok odpisovaný.

Brutto spôsob precenenia majetku vychádza z účtovnej hodnoty majetku vykázanej v účtovníctve a následného precenenia na reálnu hodnotu s tým, že sa aj naďalej ponechá výška doteraz vytvorených oprávok k danému majetku.

Netto spôsob precenenia majetku vychádza z účtovnej hodnoty majetku vykázanej v účtovníctve, kde sa najskôr zúčtujú oprávky s príslušným majetkovým účtom a následne sa majetok precení na reálnu hodnotu. Následne je majetok vykázaný v účtovníctve len v reálnej hodnote a obchodná spoločnosť nevykazuje v účtovníctve výšku doteraz vytvorených oprávok.

Výber spôsobu precenenia majetku na reálnu hodnotu, buď brutto alebo netto spôsobom závisí od rozhodnutia obchodných spoločností zúčastňujúcich sa na zrušení spoločnosti bez likvidácie a aj v závislosti na uplatňovaní požiadaviek zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o dani z príjmov). Zákon o dani z príjmov umožňuje obchodným spoločnostiam pri vyčíslení základu dane a s tým súvisiacimi pripočítateľnými a odpočítateľnými položkami týkajúcich sa dlhodobého majetku odpisovaného vychádzať:

- a) z ocenenia v reálnych hodnotách,
- b) z ocenenia v pôvodných cenách.

V prípade, ak sa obchodné spoločnosti rozhodnú vychádzať z ocenenia v reálnych hodnotách (netto spôsob precenenia majetku na reálnu hodnotu), postupujú v súlade so zákonom o dani z príjmov, § 17c). V prípade ocenenia v reálnych hodnotách sa základ dane obchodnej spoločnosti, ktorá sa zruší bez likvidácie, upraví o sumu vo výške oceňovacích

rozdielov z precenenia majetku a záväzkov pri zlúčení, splynutí a rozdelení. Zároveň sa upraví o rozdiel medzi účtovnou hodnotou dlhodobého majetku odpisovaného a jeho reálnou hodnotou. Následne právny nástupca odpisuje dlhodobý majetok odpisovaný z reálnej hodnoty a pristupuje k nemu ako k novoobstaranému majetku. Právna úprava umožňuje právnenému nástupcovi aj pri precenení majetku na reálnu hodnotu netto spôsobom pokračovať v odpisovaní podľa požiadaviek ustanovených v interných smerniciach obchodnej spoločnosti zrušujúcej sa bez likvidácie, ale musí vychádzať z reálnej hodnoty majetku a následne upraviť výšku ročného odpisu.

Ak sa obchodné spoločnosti rozhodnú vychádzať z ocenenia v pôvodných cenách (brutto spôsob precenenia majetku na reálnu hodnotu), postupujú v súlade so zákonom o dani z príjmov, § 17e. V tomto prípade si obchodná spoločnosť zrušujúca sa bez likvidácie nezahŕnie do základu dane oceňovací rozdiel, ktorý vznikol v súvislosti s precenením majetku a záväzkov a teda aj dlhodobého majetku odpisovaného z precenenia pri zlúčení, splynutí alebo rozdelení. Následne právny nástupca obchodnej spoločnosti zrušujúcej sa bez likvidácie pokračuje v odpisovaní dlhodobého majetku, tak ako to mala nastavené obchodná spoločnosť zrušujúca sa bez likvidácie a uplatňuje daňové odpisy tak ako ich uplatňovala zrušujúca sa obchodná spoločnosť.

V súvislosti s novou právnou úpravou platnou od 01. 03. 2024 týkajúcou sa zrušenia obchodnej spoločnosti bez likvidácie, zákon o dani z príjmov upravil súvisiace paragrafy a rozdelil požiadavky kladené na zrušenie obchodnej spoločnosti zlúčením, splynutím a rozštiepením. Zvlášť sa venuje požiadavkám kladeným na zrušenie obchodnej spoločnosti odštiepením. Avšak aj právna úprava týkajúca sa dani z príjmov právnických osôb ostáva ponechaná a naďalej umožňuje obchodným spoločnostiam vychádzať z ocenenia majetku brutto spôsobom – ocenenie v pôvodných cenách alebo netto spôsobom – ocenenie v reálnych hodnotách. Požiadavky kladené zákonom o dani z príjmov ostávajú rovnaké, obchodné spoločnosti buď vykazujú majetok v reálnych hodnotách alebo vychádzajú z ocenia v pôvodných cenách.

V súvislosti s odštiepením obchodných spoločností sa upravuje základ dane taktiež vychádzajúc v reálnych hodnotách alebo v pôvodných cenách, avšak je potrebné si sledovať tú časť majetku a záväzkov, ktoré prešli na právneho nástupcu a tú časť majetku a záväzkov, ktoré si ponechala obchodná spoločnosť, ktorá sa síce zrušila bez likvidácie odštiepením, ale ako právnická osoba nezanikla a naďalej pokračuje v realizácii podnikateľskej činnosti.

#### 4 Záver

Vzhľadom k tomu, že Slovenská republika je súčasťou Európskej únie, je potrebné, aby do svojej právnej úpravy implementovala aj požiadavky vyplývajúce zo smerníc schválených a prijatých Európskou úniou a Radou. Jednou z požiadaviek bolo aj implementovanie ustanovení prijatých smernicou Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/2121 týkajúcej sa cezhraničných premien, zlúčenia, splynutia a rozdelenia spoločností. Vláda Slovenskej republiky na základe ustanovení smernice schválila zákon o premenách obchodných spoločností, ktorého cieľom bolo vytvorenie jednotnej a prehľadnej právnej úpravy týkajúcej sa zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností, zmeny právnej formy a ich cezhraničných alternatív.

Prijatý zákon o premenách obchodných spoločností nadobúda účinnosť v prípade zrušenia spoločnosti bez likvidácie od 01. 03. 2024 a predstavuje prehľadnú právnú úpravu týkajúcu sa zrušenia spoločnosti bez likvidácie. Prijatím tohto zákona nastala úprava predovšetkým v terminológii týkajúcej sa zrušenia spoločnosti bez likvidácie. Podľa ustanovení



obchodného zákonníka platného do 29. 02. 2024 zrušenie obchodnej spoločnosti bez likvidácie môže nastať zlúčením, splynutím alebo rozdelením. Podľa ustanovení zákona o premenách obchodných spoločností sa zrušením spoločnosti bez likvidácie rozumie premena. Premenu sa rozumie fúzia alebo rozdelenie spoločnosti. Fúziou sa chápe zlúčenie alebo splynutie obchodných spoločností. Rozdelením sa chápe rozštiepenie alebo odštiepenie obchodných spoločností. V súvislosti so zlúčením a splynutím obchodných spoločností nenastali významné zmeny v právnej úprave. Významnejšie zmeny nastali v súvislosti s rozdelením obchodných spoločností, kde je možná kombinácia rozdelenia zlúčením alebo rozdelenia splynutím. Ďalšia významná zmena v súvislosti s rozdelením nastala v pridaní možnosti odštiepenia obchodnej spoločnosti do právnej úpravy, kde rozdeľovaná obchodná spoločnosť nezaniká a naďalej pokračuje vo svojej podnikateľskej činnosti. Táto možnosť nebola doteraz prípustná, pri zrušení spoločnosti bez likvidácie musela byť spoločnosť, ktorá zaniká a jej majetok, záväzky a imanie prechádza na právneho nástupcu. Prijatie tohto ustanovenia predstavuje veľký posun pri zrušení obchodnej spoločnosti bez likvidácie, nakoľko je možnosť časť majetku a záväzkov zlúčením alebo splynutím previesť na iné účtovné jednotky, ale zároveň naďalej pokračovať v podnikateľskej činnosti.

V súvislosti s právnou úpravou týkajúcou sa zrušenia spoločnosti bez likvidácie z pohľadu účtovného a daňového, nenastali výrazné zmeny v ustanoveniach právnej úpravy, zmenila sa len terminológia v súvislosti s terminológiou vyplývajúcou zo zákona o premenách obchodných spoločností. Najväčšia zmena sa očakáva v súvislosti s postupmi účtovania vzhľadom k ustanoveniam o odštiepení obchodných spoločností, avšak opatrenie o postupoch účtovania nebolo doteraz novelizované.

Na záver môžeme konštatovať, že implementácia smernice Európskej únie a Rady v súvislosti s premenami obchodných spoločností priniesla do slovenskej právnej úpravy jednotnú a prehľadnú právnú úpravu týkajúcu sa zlúčenia, splynutia a rozdelenia obchodných spoločností. Dopad na obchodné spoločnosti z hľadiska právnej úpravy nie je výrazný a právna úprava bola novelizovaná len z titulu prevzatej novej terminológie.

**Príspevok bol spracovaný v rámci riešenia grantovej úlohy VEGA č. 1/0121/21 *Analýza vplyvu krízy súvisiacej s COVID-19 na finančné zdravie subjektov v Slovenskej republike***

## Literatúra

- [1] Kráľovič, J. & Vlachynský, K. (2011). *Finančný manažment* (3. prepracované a doplnené vydanie). Wolters Kluwer SR.
- [2] Meluchová, J., & Mateášová, M. (2015). The Ethical aspect of the business in insurance in the conditions of a globalized financial market. *Financial management of firms and financial institutions: proceedings: 10th international scientific conference: 7th - 8th september 2015, Ostrava, Czech Republic*, 783-790.
- [3] Opatrenie MF SR č. 23054/2002 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.
- [4] Parajka, B. (2015). Are information needs of financial entities served by financial statements in the Slovak Republic. *Financial management of firms and financial institutions: proceedings: 10th international scientific conference: 7th - 8th september 2015, Ostrava, Czech Republic*, 950-957.
- [5] Smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2019/2121 z 27. novembra 2019, ktorou sa mení smernica (EÚ) 2017/1132, pokiaľ ide o cezhraničné premeny, zlúčenia alebo splynutia a rozdelenia

- [6] Šlosárová, A., & Blahušiaková, M. (2020). *Analýza účtovnej závierky* (2. prepracované a doplnené vydanie). Wolters Kluwer SR.
- [7] Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.
- [8] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [9] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [10] Zákon č. 309/2023 o premenách obchodných spoločností a družstiev a o zmene a doplnení niektorých zákonov.