

Informácia k zmenám v zákone o účtovníctve od 01.01.2018, ktoré sa týkajú zlúčenia, splynutia, rozdelenia účtovných jednotiek

Z dôvodu zabezpečenia jednotného postupu pri uplatňovaní zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov a súvisiacich predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“), odbor daňovej metodiky vydáva informáciu k zmenám v zákone o účtovníctve od 01.01.2018, ktoré sa týkajú zlúčenia, splynutia, rozdelenia účtovných jednotiek.

1. Zatriedenie účtovných jednotiek do veľkostných skupín k rozhodnému dňu

Podľa § 68 Obchodného zákonníka spoločnosť zaniká ku dňu výmazu z obchodného registra a jej zániku predchádza zrušenie s likvidáciou alebo bez likvidácie, ak jej imanie prechádza na právneho nástupcu. Právna úprava zrušenia spoločnosti bez likvidácie je obsahom § 69, 69a, 69aa Obchodného zákonníka.

Poznámka:

Podľa § 69 Obchodného zákonníka:

- **zlúčenie** je postup, pri ktorom na základe zrušenia bez likvidácie dochádza k zániku jednej spoločnosti alebo viacerých spoločností, pričom imanie zanikajúcich spoločností prechádza na inú už existujúcu spoločnosť, ktorá sa tým stáva právnym nástupcom zanikajúcich spoločností.
- **splynutie** je postup, pri ktorom na základe zrušenia 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** 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 (v tomto prípade sa jedná o rozdelenie spoločností zlúčením), alebo na novozaložené spoločnosti, ktoré sa svojím vznikom stávajú právnymi nástupcami zanikajúcich spoločností.

Z účtovného hľadiska pri zrušení spoločnosti bez likvidácie je dôležitý **rozhodný deň**, a to aj v súvislosti so zatriedením účtovných jednotiek. Zákon o účtovníctve sa pri rozhodnom dni odvoláva na § 69 ods. 6 písm. d) Obchodného zákonníka, podľa ktorého je rozhodný deň definovaný ako deň, od ktorého sa úkony zanikajúcich spoločností považujú z hľadiska účtovníctva za úkony vykonané na účet nástupníckej spoločnosti, pričom tento deň môže byť určený najskôr späť k prvému dňu účtovného obdobia, v ktorom je vypracovaný návrh zmluvy o splnutí alebo zmluvy o zlúčení spoločností alebo návrh projektu rozdelenia spoločnosti za predpokladu, že účtovná závierka zostavená ku dňu, ktorý predchádza tomuto dňu, nebola schválená príslušným orgánom. Podľa § 4 ods. 3 zákona o účtovníctve od rozhodného dňa skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva zanikajúcej právnickej osoby, sú súčasťou účtovníctva a účtovnej závierky nástupníckej účtovnej jednotky. Ak táto ešte nevznikla, vedie účtovníctvo a zostavuje účtovnú závierku za nástupnícku účtovnú jednotku, a to do dňa nadobudnutia účinkov splynutia alebo rozdelenia zanikajúca právnická osoba. Od rozhodného dňa sa vedie účtovníctvo tak, aby bolo možné jednoznačne vyčísliť majetok, záväzky a výsledok hospodárenia zanikajúcej právnickej osoby, ak nenastanú účinky zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia.

Od 01.01.2018 bolo v § 2 zákona o účtovníctve doplnené znenie odseku 11, ktorý upravuje zatriedenie účtovných jednotiek do veľkostných skupín, ktoré sa stali právnym nástupcom zanikajúcej účtovnej jednotky po zlúčení, splnutí, rozdelení (nástupnícka účtovná jednotka). Podľa § 2 ods. 11 zákona o účtovníctve v znení účinnom od 01.01.2018 nástupnícka účtovná jednotka, ktorá nie je novovzniknutou účtovnou jednotkou, má povinnosť prehodnotiť svoje zatriedenie do veľkostných skupín k rozhodnému dňu. V nadväznosti na vyššie uvedené definície zlúčenia, splynutia, rozdelenia podľa § 69 Obchodného zákonníka je nástupnícka účtovná jednotka **jestvujúcou spoločnosťou** (nejedná sa o novovzniknutú účtovnú jednotku) v prípade **zlúčenia** spoločností alebo **rozdelenia spoločností zlúčením**. V tomto prípade nástupnícka účtovná jednotka

po zostavení otváracej súvahy, ktorú zostavuje k **rozhodnému dňu**, prehodnotí veľkostné podmienky a zohľadňuje prevzatú hodnotu majetku a priemerný prepočítaný počet zamestnancov, ktoré prevzala od zanikajúcej účtovnej jednotky. Na základe prehodnotenia veľkostných podmienok vykoná nástupnícka účtovná jednotka potrebné účtovné operácie, a to najneskôr ku dňu zostavenia riadnej individuálnej účtovnej závierky, aby mohla správne zostaviť individuálnu účtovnú závierku pre danú veľkostnú skupinu. To znamená, v nástupníckej účtovnej jednotke môže z dôvodu zlúčenia alebo rozdelenia zlúčením dôjsť k zmene veľkostnej skupiny skôr ako dve po sebe idúce účtovné obdobia.

Pri **splynutí** alebo **rozdelení** spoločnosti je nástupnícka účtovná jednotka **novozaložená spoločnosť**. V tomto prípade sa novozaložená spoločnosť do veľkostnej skupiny zatriedi k rozhodnému dňu na základe vlastného rozhodnutia a zostáva v tejto veľkostnej skupine aj v bezprostredne nasledujúcom účtovnom období.

Príklad:

Účtovná jednotka A, ktorá má účtovné obdobie kalendárny rok, k 01.01.2017 splnila podmienky pre mikro účtovnú jednotku a rozhodla sa postupovať v účtovnom období roku 2017 ako mikro účtovná jednotka. V roku 2018 kedy sa považuje za mikro účtovnú jednotku sa zlúčila s účtovnou jednotkou B, ktorá bola zatriedená ako veľká účtovná jednotka, tzn. celková suma majetku bola vyššia ako 4 000 000 €, čistý obrat presiahol 8 000 000 € a priemerný prepočítaný počet zamestnancov presiahol 50. Imanie účtovnej jednotky B prešlo na nástupnícku účtovnú jednotku A. Môže účtovná jednotka A v roku 2018 zostaviť účtovnú závierku ako mikro účtovná jednotka?

Účtovná jednotka A, ktorá splnila podmienky pre mikro účtovnú jednotku k 01.01.2017 a rozhodla sa v roku 2017 postupovať ako mikro účtovná jednotka, od 01.01.2018 sa považuje za mikro účtovnú jednotku. Z dôvodu zlúčenia má podľa § 2 ods. 11 zákona o účtovníctve povinnosť prehodnotiť svoje zatriedenie do veľkostnej skupiny k rozhodnému dňu, pričom zohľadňuje veľkosť majetku a priemerný prepočítaný počet zamestnancov, ktoré prevzala od zanikajúcej účtovnej jednotky. Účtovná jednotka A prevzala od účtovnej jednotky B majetok v sume vyššej ako 4 000 000 € a jej priemerný prepočítaný počet zamestnancov bol viac ako 50, z čoho vyplýva, že účtovná jednotka A je povinná zmeniť zatriedenie a zostaviť účtovnú závierku k 31.12.2018 ako veľká účtovná závierka.

2. Ukladanie dokumentov do registra účtovných závierok po zlúčení, splynutí, rozdelení

Zanikajúca účtovná jednotka je v zmysle § 16 ods. 4 písm. d) zákona o účtovníctve povinná ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu uzatvoriť účtovné knihy, v zmysle § 17 ods. 6 zákona o účtovníctve k tomuto dňu zostaviť mimoriadnu účtovnú závierku a vyhotoviť ostatné súvisiace dokumenty. Tieto dokumenty vrátane mimoriadnej účtovnej závierky sa v zmysle § 23 ukladajú do registra účtovných závierok. Od 01.01.2018 v súvislosti s ukladáním dokumentov do registra účtovných závierok v prípade zrušenia spoločnosti bez likvidácie bolo v § 23a zákona o účtovníctve doplnené znenie odseku 3, v zmysle ktorého nástupnícka účtovná jednotka ukladá dokumenty podľa § 23 ods. 2 do registra účtovných závierok za zanikajúcu účtovnú jednotku, prípadne ich môže do dňa účinkov splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia uložiť zanikajúca účtovná jednotka.

Upozornenie:

*V súvislosti so zrušením spoločností bez likvidácie je potrebné upozorniť na novelu Obchodného zákonníka (zákon č. 264/2017 Z. z.), v ktorom bol doplnený § 69 o odsek 13, ktorý nadobudol účinnosť dňom vyhlásenia v Zbierke zákonov (08.11.2017). Podľa § 69 ods. 13 Obchodného zákonníka **oznámenie** o tom, že bol vypracovaný návrh zmluvy o splynutí alebo zmluvy o zlúčení spoločností alebo návrh projektu rozdelenia spoločností, doručí každá zanikajúca spoločnosť **príslušnému správcovi dane**, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, najneskôr 60 dní pred dňom konania valného zhromaždenia. **V predmetnom oznámení odporúčame, okrem identifikácie spoločností a informácie o tom, že bol vypracovaný návrh zmluvy o splynutí, zmluvy o zlúčení alebo návrh projektu rozdelenia, uviesť aj dátum rozhodného dňa.** Podľa prechodného ustanovenia § 768p Obchodného zákonníka na splynutie, zlúčenie a rozdelenie spoločností sa použijú predpisy v znení účinnom do 08.11.2017, ak bol návrh zmluvy o splynutí, zmluvy o zlúčení alebo projektu rozdelenia spoločnosti schválený pred dňom nadobudnutia účinnosti zákona č. 264/2017 Z. z. a návrh na zápis splynutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti do obchodného registra bol podaný najneskôr do 90 dní odo dňa nadobudnutia účinnosti tohto zákona. Ak sa podľa predpisov o ochrane hospodárskej súťaže vyžaduje*

rozhodnutie príslušného orgánu, predlžuje sa lehota na zápis splnutia, zlúčenia alebo rozdelenia spoločnosti do obchodného registra podľa prvej vety o šesť mesiacov.

*Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica
Odbor daňovej metodiky
február 2018*