

Usmernenie č. 24/DZPaU/2020/MU k zdaňovacím obdobiam daňovníka pri jeho zrušení a zániku a k súvisiacim úpravám

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky vydáva usmernenie na zabezpečenie jednotného postupu pri určovaní zdaňovacích období daňovníkov, ktorí sú právnickými osobami, v nadväznosti na legislatívne úpravy zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), ktorý s účinnosťou od 01.10.2020 odlišne upravuje podmienky pre zrušenie, neplatnosť a zánik spoločností.

1. Právny rámec

Zákomom č. 390/2019 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony (ďalej len „zákon č. 390/2019 Z. z.“), došlo s účinnosťou od 01.10.2020 k legislatívnej úprave podmienok pre zrušenie, neplatnosť a zánik obchodných spoločností.

V nadväznosti na zmeny zrealizované v Obchodnom zákonníku sa v článku XIV zákona č. 390/2019 Z. z. menia a dopĺňajú aj súvisiace ustanovenia zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) upravujúce trvanie zdaňovacieho obdobia u daňovníkov pri ich zrušení a zániku.

Podľa článku XX zákona č. 390/2019 Z. z. nadobúda článok I tohto zákona týkajúci sa legislatívnych úprav Obchodného zákonníka a článok XIV tohto zákona týkajúci sa legislatívnych úprav zákona o dani z príjmov účinnosť dňa 01.10.2020.

2. Zmeny vybraných ustanovení Obchodného zákonníka

Zákomom č. 390/2019 Z. z. dochádza v Obchodnom zákonníku k odlišnej úprave ustanovení vymedzujúcich zrušenie, neplatnosť a zánik spoločností.

V § 68 Obchodného zákonníka je s účinnosťou od 01.10.2020 osobitne legislatívne upravené tzv. dobrovoľné a nedobrovoľné zrušenie spoločností.

Dôvodmi **dobrovoľného zrušenia spoločnosti**, ktoré sú vymedzené v § 68 ods. 3 Obchodného zákonníka, je uplynutie času, na ktorý bola spoločnosť založená a vstup spoločnosti do likvidácie.

Postup pri vedení likvidácie je uvedený v § 70 a nasl. Obchodného zákonníka. Spoločnosť v súlade s § 70 ods. 3 Obchodného zákonníka vstupuje do likvidácie zápisom likvidátora do obchodného registra. Postup po skončení likvidácie a s ním súvisiace povinnosti likvidátora sú uvedené v § 75j Obchodného zákonníka.

V prípade, ak bola spoločnosť vymazaná z obchodného registra bez právneho nástupcu a zistí sa majetok spoločnosti, ktorý mal byť predmetom likvidácie alebo konkurzu, súd rozhodne o nariadení dodatočnej likvidácie majetku spoločnosti a vymenuje likvidátora. Po rozhodnutí súdu o nariadení dodatočnej likvidácie súd zverejní uznesenie o nariadení dodatočnej likvidácie a obnoví zápis v spoločnosti v obchodnom registri. Podľa § 75k Obchodného zákonníka v znení účinnom od 01.10.2020 od obnovenia zápisu spoločnosti do obchodného registra sa na právnickú osobu hľadí, akoby nezanikla. Spôsob a podmienky vedenia dodatočnej likvidácie sú uvedené v § 75k Obchodného zákonníka.

Za **nedobrovoľné zrušenie spoločnosti** vymedzené v § 68 ods. 4 Obchodného zákonníka je považované zrušenie spoločnosti na základe rozhodnutia súdu, ukončením konkurzného konania z dôvodu nedostatku majetku alebo ukončením konkurzu, okrem zrušenia konkurzu z dôvodu, že tu nie sú predpoklady pre konkurz alebo z iného dôvodu, ak tak ustanoví tento zákon.

Vymedzenie dôvodov pre zrušenie spoločnosti na základe rozhodnutia súdu je uvedené v § 68b Obchodného zákonníka.

Podmienky a spôsob zastavenia konkurzného konania pre nedostatok majetku sú uvedené v § 20 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o konkurze“).

Konkurzné konanie sa končí uznesením súdu o zrušení konkurzu, pričom uznesenie o zrušení konkurzu a nadobudnutie právoplatnosti tohto uznesenia súd v súlade s § 102 zákona o konkurze uverejňuje v Obchodnom vestníku. Zverejnením oznámenia o právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu podľa § 102 ods. 5 zákona o konkurze účinky konkurzu zanikajú.

Povinnosť súdu vykonať aj bez návrhu výmaz spoločnosti, ktorá bola zrušená právoplatným rozhodnutím súdu, je vymedzená v § 8a ods. 1 zákona č. 530/2003 Z. z. o Obchodnom registri a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa prechodných ustanovení k úpravám účinným od 01.10.2020 uvedeným v § 768s ods. 2 písm. b) Obchodného zákonníka registrový súd v spolupráci s Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky vymaže z obchodného registra osoby, ktoré vstúpili do likvidácie pred 01.10.2016 a podľa odseku 9 sa predpokladá ich úpadok.

Likvidácie, v ktorých bol likvidátor zapísaný do obchodného registra do 30.09.2020, sa v súlade s § 768s ods. 7 Obchodného zákonníka dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30.09.2020. Likvidátor v takýchto likvidáciách je v súlade s § 768s ods. 8 Obchodného zákonníka povinný najneskôr do 31.12.2020 uložiť do zbierky listín zoznam majetku vyhotovený podľa tohto zákona v znení účinnom od 01.10.2020 a to podľa stavu majetku zisteného do 30.09.2020. V prípade, ak likvidátor nespĺní túto povinnosť včas, predpokladá sa v súlade s § 768s ods. 9 Obchodného zákonníka úpadok spoločnosti alebo družstva.

Ustanovenie § 68 ods. 4 písm. c) Obchodného zákonníka v znení účinnom od 01.10.2020 sa v súlade s § 768s ods. 10 použije aj na likvidácie, ktoré sú do 30.09.2020 prerušené.

3. Zmeny v zákone o dani z príjmov

Zmeny v zákone o dani z príjmov sa týkajú nasledujúcich ustanovení:

- **zmeny v § 14 ods. 2 zákona o dani z príjmov**

Ustanovenie § 14 ods. 2 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 30.09.2020 stanovuje postup pri zisťovaní základu dane daňovníkov, ktorí sa zrušujú s likvidáciou, na ktorých bol vyhlásený konkurz a ktorí sa zrušujú zamietnutím návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku.

Základom dane takýchto daňovníkov v zdaňovacom období podľa § 41 zákona o dani z príjmov je výsledok hospodárenia zistený podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov upravený podľa § 17 zákona o dani z príjmov, pričom zistený základ dane sa počas týchto zdaňovacích období neznižuje o odpočet daňovej straty.

V nadväznosti na úpravy § 68 Obchodného zákonníka sa s účinnosťou od 01.10.2020 do § 14 ods. 2 zákona o dani z príjmov dopĺňa, že spôsobom uvedeným v tomto ustanovení sa bude zisťovať základ dane aj u daňovníkov, ktorí sa zrušujú zastavením konkurzného konania pre nedostatok majetku, u daňovníkov, ktorí sa zrušujú rozhodnutím súdu o výmaze spoločnosti, alebo ktorým bola nariadená dodatočná likvidácia.

V súvislosti s predmetnou úpravou sa dopĺňa poznámka pod čiarou k odkazu 75 o ustanovenie § 68b Obchodného zákonníka upravujúce zrušenie spoločnosti rozhodnutím súdu, ďalej o ustanovenie § 75k Obchodného zákonníka upravujúce podmienky pre výkon dodatočnej likvidácie a o ustanovenia § 309d až 309h zákona č. 161/2015 Z. z. Civilného mimosporového poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „CMP“) upravujúce postup pri rozhodovaní o zrušení spoločnosti a predpoklade úpadku spoločnosti.

Rovnako dochádza k zmene znenia poznámky pod čiarou k odkazu 133, z ktorej sa vypúšťa ustanovenie § 75 ods. 1 Obchodného zákonníka a dopĺňa sa § 75j ods. 1 Obchodného zákonníka upravujúce postup likvidátora pri skončení likvidácie a § 768s Obchodného zákonníka obsahujúci prechodné ustanovenia k úpravám tohto zákona účinným od 01.10.2020.

- **zmeny v § 41 ods. 8 zákona o dani z príjmov**

V ustanovení § 41 zákona o dani z príjmov dochádza z dôvodu nadbytočnosti k vypusteniu znenia pôvodného odseku 8 v znení účinnom do 30.09.2020, ktorý upravuje zdaňovacie obdobie daňovníka nasledujúce po skončení konkurzu. Podľa § 68 ods. 4 písm. c) a ods. 6 Obchodného zákonníka spoločnosť, ktorá bola zrušená ukončením

konkurzného konania z dôvodu nedostatku majetku alebo ukončením konkurzu, súd bez zbytočného odkladu vymaže z obchodného registra, pričom súd ďalej nezisťuje, či existujú predpoklady na likvidáciu.

Podľa prechodného ustanovenia k úpravám účinným od 01.10.2020 uvedeného v § 52zgz ods. 1 zákona o dani z príjmov sa ustanovenie § 41 ods. 8 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 30.09.2020 použije u daňovníka, ak daňovník po skončení konkurzu vstúpil do likvidácie najneskôr 30.09.2020 alebo sa u neho pokračuje v likvidácii najneskôr do 30.09.2020.

V nadväznosti na uvedené zmeny došlo k prečíslovaniu pôvodného odseku 9 (a nasledujúcich) na nový odsek 8, ktorý s účinnosťou od 01.10.2020 vymedzuje osobitné zdaňovacie obdobia pri zrušení daňovníka zamietnutím návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku a pri zrušení daňovníka zastavením konkurzného konania pre nedostatok majetku.

Zdaňovacie obdobie daňovníka, ktorý bol zrušený zamietnutím návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku, sa končí dňom zamietnutia návrhu na vyhlásenie konkurzu pre nedostatok majetku daňovníka.

Pri zrušení daňovníka zastavením konkurzného konania pre nedostatok majetku sa zdaňovacie obdobie končí dňom zverejnenia oznamu o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku.

Príklad č. 1:

Voči daňovníkovi, ktorého zdaňovacím obdobím je kalendárny rok, začalo konkurzné konanie zverejnením uznesenia v Obchodnom vestníku dňa 03.09.2020. Dňa 05.11.2020 bolo v Obchodnom vestníku zverejnené oznámenie, že okresný súd rozhodol o zastavení konkurzného konania voči daňovníkovi z dôvodu nedostatku majetku.

Následne dňa 02.12.2020 bol v Obchodnom vestníku uverejnený oznam o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku s uvedením dátumu o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia dňa 22.11.2020.

Aké zdaňovacie obdobie má daňovník?

Zdaňovacie obdobie daňovníka zrušeného zastavením konkurzného konania pre nedostatok majetku v predloženej príhode začína 01.01.2020 a končí dňom zverejnenia oznamu o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku v Obchodnom vestníku, t. j. 02.12.2020.

Príklad č. 2:

Voči daňovníkovi, ktorého zdaňovacím obdobím je kalendárny rok, začalo konkurzné konanie zverejnením uznesenia v Obchodnom vestníku dňa 03.09.2019. Dňa 05.11.2019 bolo v Obchodnom vestníku zverejnené oznámenie, že okresný súd rozhodol o zastavení konkurzného konania voči daňovníkovi z dôvodu nedostatku majetku.

Následne dňa 02.12.2019 bol v Obchodnom vestníku uverejnený oznam o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku s uvedením dátumu o nadobudnutí právoplatnosti uznesenia dňa 22.11.2019.

Aké zdaňovacie obdobie má daňovník?

Keďže zákon o dani z príjmov v znení do 30.09.2020 osobitne nevymedzuje ukončenie zdaňovacieho obdobia daňovníka zrušeného zastavením konkurzného konania pre nedostatok majetku, je pri jeho určovaní potrebné postupovať analogicky podľa § 41 ods. 9 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 30.09.2020.

V takomto prípade sa zdaňovacie obdobie daňovníka zrušeného zastavením konkurzného konania pre nedostatok majetku začína 01.01.2019 a končí dňom predchádzajúcim dňu nadobudnutiu právoplatnosti uznesenia o zastavení konkurzného konania pre nedostatok majetku dlžníka, t. j. 21.11.2019.

V súvislosti s touto legislatívnou úpravou sa dopĺňa nová poznámka pod čiarou k odkazu 133b, ktorá obsahuje odkaz na § 20 zákona o konkurze vymedzujúci podmienky a spôsob zastavenia konkurzného konania pre nedostatok majetku a § 68 ods. 4 písm. c) Obchodného zákonníka.

- **zmeny v § 41 ods. 13 zákona o dani z príjmov**

Do § 41 zákona o dani z príjmov sa dopĺňa nový odsek 13, podľa ktorého ak bolo vydané rozhodnutie o zrušení daňovníka a zverejnené oznámenie o predpoklade úpadku spoločnosti alebo družstva a nebol podaný návrh na ustanovenie likvidátora spolu so zloženým preddavkom a nebol ani podaný návrh na vyhlásenie konkurzu na majetok daňovníka, zdaňovacie obdobie sa končí dňom výmazu daňovníka z obchodného registra.

V súvislosti s uvedenou legislatívnou zmenou sa dopĺňa nová poznámka pod čiarou k odkazu 134aa, ktorej znenie odkazuje na § 68 a § 68b Obchodného zákonníka vymedzujúci predpoklady pre zrušenie spoločnosti na základe rozhodnutia súdu a súčasne odkazuje na § 309d až 309h CMP upravujúce postup pri rozhodovaní o zrušení spoločnosti a predpoklade úpadku spoločnosti.

V súlade s ustanoveniami § 309d až 309h CMP sa predpokladá sa, že spoločnosť je v úpadku, ak do 90 dní od zverejnenia oznámenia súdu o zrušení spoločnosti v Obchodnom vestníku nevstúpi do likvidácie, pričom ak do šiestich mesiacov od zverejnenia tohto oznámenia v Obchodnom vestníku nebude podaný návrh na ustanovenie likvidátora, osvedčené zloženie preddavku na jeho odmenu a náhradu výdavkov alebo nebude podaný návrh na vyhlásenie konkurzu na majetok spoločnosti, táto spoločnosť bude vymazaná z obchodného registra.

Príklad č. 3:

Súd uverejnil dňa 01.03.2021 v Obchodnom vestníku oznámenie o predpoklade úpadku daňovníka. Do šiestich mesiacov od zverejnenia tohto oznámenia nebol podaný návrh na ustanovenie likvidátora ani návrh na vyhlásenie konkurzu, preto súd dňa 30.09.2021 daňovníka vymazal z obchodného registra.

Kedy dochádza k skončeniu zdaňovacieho obdobia daňovníka?

Keďže do šiestich mesiacov od uverejnenia oznámenia o predpoklade úpadku daňovníka v Obchodnom vestníku nebol podaný návrh na ustanovenie likvidátora, osvedčené zloženie preddavku ani návrh na vyhlásenie konkurzu na majetok spoločnosti a súd daňovníka vymazal dňa 30.09.2021 z obchodného registra, zdaňovacie obdobie tohto daňovníka sa končí 30.09.2021.

- **zmeny v § 41 ods. 14 zákona o dani z príjmov**

Do § 41 zákona o dani z príjmov sa dopĺňa nový odsek 14, ktorý upravuje začiatok a ukončenie zdaňovacieho obdobia v prípade, ak bola spoločnosti nariadená dodatočná likvidácia v súlade s § 75k Obchodného zákonníka. V takomto prípade sa zdaňovacie obdobie daňovníka začína dňom obnovenia zápisu spoločnosti alebo družstva v obchodnom registri a končí sa dňom výmazu daňovníka z obchodného registra z dôvodu skončenia dodatočnej likvidácie.

V súvislosti s touto legislatívnou zmenou sa dopĺňa nová poznámka pod čiarou k odkazu 134ab, ktorá odkazuje na ustanovenie § 75k Obchodného zákonníka upravujúce podmienky a postup pre nariadenie dodatočnej likvidácie súdom.

Podľa prechodného ustanovenia k úpravám účinným od 01.10.2020 uvedeného v § 52zzg ods. 2 zákona o dani z príjmov sa ustanovenie § 41 ods. 14 použije na daňovníka, ktorému bola nariadená dodatočná likvidácia po 30.09.2020.

Príklad č. 4:

Daňovník vstúpil do likvidácie 17.10.2016, ktorá sa skončila 30.04.2020, daňovník podal za zdaňovacie obdobie od 01.01.2020 do 30.04.2020 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby. Daňovník bol dňa 29.05.2020 vymazaný z obchodného registra.

Súd na návrh osoby, ktorá osvedčila právny záujem na nariadení dodatočnej likvidácie z dôvodu zistenia majetku, ktorý mal byť predmetom likvidácie, rozhodol o nariadení dodatočnej likvidácie majetku spoločnosti a ustanovil likvidátora. Súd dňa 01.10.2020 obnovil zápis spoločnosti v obchodnom registri. Dodatočná likvidácia bola ukončená 30.11.2020, pričom súd vymazal spoločnosť z obchodného registra dňa 31.12.2020.

Aké zdaňovacie obdobie má daňovník?

Zdaňovacie obdobie daňovníka, ktorému bola súdom nariadená dodatočná likvidácia, sa začína dňom obnovenia zápisu spoločnosti v obchodnom registri, t. j. 01.10.2020 a končí dňom výmazu spoločnosti z obchodného registra, t. j. 31.12.2020.

Príklad č. 5:

Daňovník vstúpil do likvidácie 17.10.2016, ktorá sa skončila 31.01.2020, pričom daňovník podal za zdaňovacie obdobie od 01.01.2020 do 31.01.2020 daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby a dňa 28.02.2020 bol vymazaný z obchodného registra.

Súd na návrh osoby, ktorá osvedčila právny záujem na nariadení dodatočnej likvidácie z dôvodu zistenia majetku, ktorý mal byť predmetom likvidácie, rozhodol o nariadení dodatočnej likvidácie majetku spoločnosti a ustanovil

likvidátora. Súd dňa 01.04.2020 obnovil zápis spoločnosti v obchodnom registri. Dodatočná likvidácia bola ukončená 30.10.2020, pričom súd vymazal spoločnosť z obchodného registra dňa 30.11.2020.

Má daňovník povinnosť podať daňové priznanie za obdobie trvania dodatočnej likvidácie?

Keďže dodatočná likvidácia bola súdom nariadená pred 01.10.2020, po ukončení dodatočnej likvidácie daňovníkovi nevzniká samostatné zdaňovacie obdobie a tak nemá povinnosť podať daňové priznanie.

- **zmeny v § 49 ods. 13 zákona o dani z príjmov**

V § 49 zákona o dani z príjmov sa dopĺňa nový odsek 13, ktorý vymedzuje osoby, ktoré sú v prípade zrušenia a zániku daňovníka povinné za príslušné zdaňovacie obdobie podať daňové priznanie k dani z príjmov a zaplatiť daň.

Podľa doplneného znenia § 49 ods. 13 zákona o dani z príjmov za zdaňovacie obdobia podľa § 41 ods. 8, 13 a 14 podáva daňové priznanie v lehote podľa odseku 2 posledný štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu zapísaný v obchodnom registri pred výmazom daňovníka z obchodného registra, oprávnený konať za daňovníka v rozsahu zapísanom v obchodnom registri pred výmazom daňovníka z obchodného registra a v lehote na podanie daňového priznania je povinný daň aj zaplatiť.

Podľa prechodného ustanovenia k úpravám účinným od 01.10.2020 uvedeného v § 52zzg ods. 3 zákona o dani z príjmov pri zrušení daňovníka bez likvidácie sa zdaňovacie obdobie končí dňom výmazu daňovníka z obchodného registra. Za toto zdaňovacie obdobie podáva daňové priznanie v lehote podľa § 49 ods. 2 posledný štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu zapísaný v obchodnom registri pred výmazom daňovníka z obchodného registra, oprávnený konať za daňovníka v rozsahu zapísanom v obchodnom registri pred výmazom daňovníka z obchodného registra a v lehote na podanie daňového priznania je povinný daň aj zaplatiť.

V súvislosti s uvedenou legislatívnou zmenou sa dopĺňa nová poznámka pod čiarou k odkazu 153d, ktorá odkazuje na ustanovenie § 768s ods. 2 písm. b) a c) a ods. 9 Obchodného zákonníka vymedzujúce osoby, ktoré registrový súd vymaže z obchodného registra. Ide o osoby, ktoré vstúpili do likvidácie pred 01.10.2016 a podľa odseku 9 sa predpokladá ich úpadok a osoby, ktoré si nespĺnili povinnosť premeny menovitej hodnoty vkladov a menovitej hodnoty základného imania zo slovenskej meny na euro podľa osobitných predpisov ani do 01.12.2020.

Poznámka: Ak likvidátor podľa § 768s ods. 9 Obchodného zákonníka nespĺní včas povinnosť uložiť do zbierky listín zoznam majetku v súlade s § 768s ods. 8 Obchodného zákonníka, predpokladá sa úpadok spoločnosti alebo družstva.

Posledné zdaňovacie obdobie takýchto daňovníkov sa končí dňom výmazu spoločnosti z obchodného registra, pričom toto daňové priznanie je povinná podať osoba vymedzená v § 49 ods. 13 zákona o dani z príjmov v znení účinnom od 01.10.2020.

Vypracoval: Finančné riaditeľstvo SR Banská Bystrica

Odbor daňovej metodiky

Júl 2020