



Finančné riaditeľstvo SR

25/DZPaU/2023/MU

Usmernenie k priebežnej účtovnej závierke

Z dôvodu zabezpečenia jednotného postupu pri uplatňovaní zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) odbor daňovej metodiky vydáva usmernenie k priebežnej účtovnej závierke účtovných jednotiek účtujúcich podľa 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 „postupy účtovania“), v prípade ak sa zrušujú s likvidáciou, alebo na ktoré bol vyhlásený konkurz.

1. Povinnosť zostavenia priebežnej účtovnej závierky

Podľa § 18 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka zostavuje okrem riadnej a mimoriadnej účtovnej závierky (ďalej len „mimoriadna ÚZ“) v priebehu účtovného obdobia aj priebežnú účtovnú závierku (ďalej len „priebežná ÚZ“), ak to vyžaduje osobitný predpis. Týmto osobitným predpisom je napríklad § 14 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (tento zákon sa nevzťahuje na účtovné jednotky účtujúce podľa postupov účtovania).

Ustanovenie § 14 ods. 2 zákona o dani z príjmov upravuje základ dane daňovníkov, ktorí sa zrušujú s likvidáciou alebo na ktorých bol vyhlásený konkurz a základ dane daňovníkov v iných situáciách v nadväznosti na vymedzenie zdaňovacieho obdobia podľa § 41 cit. zákona. Týmto základom dane je výsledok hospodárenia zistený podľa zákona o účtovníctve, upravený podľa § 17 zákona o dani z príjmov. Ak zdaňovacie obdobie je 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 kalendárny rok. Tento základ dane sa určí z **výsledku hospodárenia vykázaného v priebežnej ÚZ** zostavenej ku koncu každého kalendárneho roka, ktorý je súčasťou zdaňovacieho obdobia počas trvania likvidácie alebo konkurzu. Zdaňovacie obdobie počas trvania likvidácie a konkurzu upravuje zákon o dani z príjmov nasledovne:

- § 41 ods. 4 zákona o dani z príjmov v prípade daňovníka, ktorý vstúpil do likvidácie - zdaňovacie obdobie 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;
- § 41 ods. 6 zákona o dani z príjmov v prípade daňovníka, na ktorého bol vyhlásený konkurz - zdaňovacie obdobie daňovníka sa začína dňom vyhlásenia konkurzu a končí sa dňom zrušenia konkurzu. Ak konkurz nebol zrušený do 31. decembra druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom bol na daňovníka vyhlásený konkurz, končí sa toto zdaňovacie obdobie 31. decembra druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom bol na daňovníka vyhlásený konkurz. Ak konkurz nebol zrušený do 31. decembra druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom bol na daňovníka vyhlásený konkurz, je až do zrušenia konkurzu zdaňovacím obdobím kalendárny rok. Ak sa konkurz zruší v priebehu kalendárneho roka, končí sa zdaňovacie obdobie dňom zrušenia konkurzu.

Z uvedeného vyplýva, že na účely zistenia základu dane je účtovná jednotka, ktorá vstúpila do likvidácie alebo na ktorú bol vyhlásený konkurz, povinná zostaviť priebežnú ÚZ ku koncu každého kalendárneho roka, ktorý je súčasťou zdaňovacieho obdobia likvidácie alebo konkurzu.

Účtovné obdobie počas trvania likvidácie a konkurzu upravuje § 16 ods. 7 a 8 zákona o účtovníctve. Podľa týchto ustanovení 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 - ide o tzv. účtovné obdobie likvidácie,
- účtovná jednotka v účtovnom období odo dňa účinnosti vyhlásenia konkurzu do dňa právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu otvorí účtovné knihy ku dňu účinnosti vyhlásenia konkurzu a uzavrie účtovné knihy ku dňu právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu - ide o tzv. účtovné obdobie konkurzu.

Poznámka: Ku dňu skončenia likvidácie a ku dňu právoplatnosti uznesenia o zrušení konkurzu účtovná jednotka zostaví mimoriadnu ÚZ (§ 17 ods. 6 zákona o účtovníctve).

V zmysle § 18 ods. 1 zákona o účtovníctve sa pri zostavovaní priebežnej ÚZ účtovné knihy neuzavrú a inventarizácia sa vykonáva len na účely vyjadrenia ocenenia podľa § 26 ods. 3 zákona o účtovníctve. Priebežná ÚZ musí byť zostavená v rozsahu riadnej účtovnej závierky (ďalej len „riadna ÚZ“). Priebežná ÚZ nemusí byť overená audítorom (§ 19 ods. 6 zákona o účtovníctve).

V zmysle § 18 ods. 7 zákona o účtovníctve sa priebežná ÚZ zostavená v priebehu likvidácie a konkurzu doručuje daňovému úradu v termíne na podanie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby (ďalej len „daňové priznanie“) v súlade s § 49 ods. 2, 3 a 11 zákona o dani z príjmov (bližšie pozri príklad č. 1). V zmysle § 49 ods. 2 zákona o dani z príjmov sa daňové priznanie podáva do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia. Túto lehotu možno predĺžiť o tri kalendárne mesiace v zmysle § 49 ods. 3 písm. c) zákona o dani z príjmov na základe podanej žiadosti. Účtovná jednotka, ktorá má v zmysle § 14 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) povinnosť doručovať podania elektronickými prostriedkami podľa § 13 ods. 5 daňového poriadku, doručí priebežnú účtovnú závierku prostredníctvom elektronickej podateľne prevádzkovej podľa daňového poriadku. Ak sa povinnosť doručovania elektronickými prostriedkami na účtovnú jednotku podľa daňového poriadku nevzťahuje, má možnosť doručiť priebežnú účtovnú závierku v listinnej podobe.

Priebežnú ÚZ zostavenú v priebehu konkurzu a likvidácie daňový úrad do registra účtovných závierok nepostupuje.

2. Vykazovanie údajov v priebežnej účtovnej závierke

Mikro účtovná jednotka (ďalej len „mikro ÚJ“)

Vykazovanie údajov v **súvahe priebežnej ÚZ** pre **mikro ÚJ** upravuje § 2 ods. 8, 9, 10 opatrenia MF SR č. MF/15464/2013-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre mikro účtovné jednotky v znení neskorších predpisov (ďalej len „opatrenie MF SR č. MF/15464/2013-74“) nasledovne:

- v časti bežné účtovné obdobie sa vykazujú údaje ku dňu, ku ktorému sa zostavuje priebežná ÚZ, tzn. odo dňa vstupu do likvidácie alebo odo dňa účinnosti vyhlásenia konkurzu do dňa, ku ktorému sa zostavuje priebežná ÚZ (kumulatívne);
- v časti bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa údaje nevykazujú.

Vykazovanie údajov vo **výkaze ziskov a strát priebežnej ÚZ** pre **mikro ÚJ** upravuje § 3 ods. 5 opatrenia MF SR č. MF/15464/2013-74 nasledovne:

- v časti bežné účtovné obdobie – ku dňu, ku ktorému sa zostavuje priebežná ÚZ za vykazovanú časť účtovného obdobia, tzn. nie od začiatku účtovného obdobia (nie kumulatívne);
- v časti bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa údaje nevykazujú.

Vykazovanie údajov v **poznámkach priebežnej ÚZ** upravuje § 18 ods. 5 zákona o účtovníctve, v zmysle ktorého sa v poznámkach priebežnej ÚZ 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. V poznámkach uvedie účtovná jednotka tiež informácie o skutočnostiach, ktoré ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, nevykazuje v ostatných súčiastiach účtovnej závierky, ale ich dôsledky menia významným spôsobom pohľad na finančnú situáciu účtovnej jednotky.

Údaje za bezprostredne prechádzajúce účtovné obdobie sa v poznámkach mikro ÚJ nevykazujú (§ 4 ods. 3 opatrenia MF SR č. MF/15464/2013-74).

Vzor priebežnej ÚZ pre mikro ÚJ

Priebežná ÚZ zostavená	Mikro ÚJ
k 31.12.2016 a neskôr	<p>Na zostavenie priebežnej ÚZ sa použije vzor súvahy a výkazu ziskov a strát a obsahová náplň poznámok podľa opatrenia MF SR č. MF/15464/2013-74.</p> <p>Vzory výkazov:</p> <p>Úč MÚJ (označenie tlačiva a elektronického formulára: UZMUJv14), ktorej neoddeliteľnými súčasťami sú:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Súvaha (Úč MÚJ 1-01), - Výkaz ziskov a strát (Úč MÚJ 2-01), - Poznámky (Úč MÚJ 3-01).

Malá účtovná jednotka a veľká účtovná jednotka (ďalej len „malá ÚJ“ a „veľká ÚJ“)

V zmysle § 18 ods. 3 zákona o účtovníctve sa v **súvahe priebežnej ÚZ** pre **malé ÚJ** a **veľké ÚJ** vykazujú informácie o majetku, záväzkoch a rozdiel majetku a záväzkov účtovnej jednotky:

- v časti bežné účtovné obdobie – ku dňu, ku ktorému sa zostavuje priebežná ÚZ, tzn. odo dňa vstupu do likvidácie alebo odo dňa účinnosti vyhlásenia konkurzu do dňa, ku ktorému sa zostavuje priebežná ÚZ,
- v časti bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa údaje nevykazujú [§ 5 ods. 2 opatrenia MF SR č. MF/23378/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre malé účtovné jednotky v znení neskorších predpisov (ďalej len „opatrenie MF SR č. MF/23378/2014-74“) a § 5 ods. 5 opatrenia MF SR č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu v znení neskorších predpisov (ďalej len „opatrenie MF SR č. MF/23377/2014-74“)].

V zmysle § 18 ods. 4 zákona o účtovníctve sa vo **výkaze ziskov a strát priebežnej ÚZ** pre **malé ÚJ** a **veľké ÚJ** vykazujú náklady, výnosy a výsledok hospodárenia:

- v časti bežné účtovné obdobie - od začiatku účtovného obdobia do dňa, ku ktorému sa zostavuje priebežná ÚZ za účtovné obdobie likvidácie alebo konkurzu (tzn. údaje sa vykazujú kumulatívne).
- v časti bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa údaje nevykazujú (§ 5 ods. 2 opatrenia MF SR č. MF/23378/2014-74 a § 5 ods. 5 opatrenia MF SR č. MF/23377/2014-74).

Vykazovanie údajov v **poznámkach priebežnej ÚZ** pre **malé ÚJ** a **veľké ÚJ** je zhodné s vykazovaním týchto údajov s mikro ÚJ.

Údaje za bezprostredne prechádzajúce účtovné obdobie v poznámkach tiež nevykazujú **malé ÚJ** a **veľké ÚJ** (§ 5 ods. 2 opatrenia MF SR č. MF/23378/2014-74 a § 5 ods. 5 opatrenia MF SR č. MF/23377/2014-74).

Opatrenia a vzory priebežnej ÚZ malej ÚJ a veľkej ÚJ

Priebežná ÚZ zostavená	Malé ÚJ	Veľké ÚJ
k 31.12.2016 a neskôr	Na zostavenie priebežnej ÚZ sa použije vzor súvahy a výkazu ziskov a strát a obsahová náplň poznámok uvedená v prílohe č. 1 k opatreniu MF SR č. MF/23378/2014-74.	Na zostavenie priebežnej ÚZ sa použije vzor súvahy a výkazu ziskov a strát a obsahová náplň poznámok uvedená v prílohe č. 1 k opatreniu MF SR č. MF/23377/2014-74.
<p>Vzory výkazov pre malé a veľké účtovné jednotky:</p> <p>Úč POD (označenie tlačiva a elektronického formulára: UZPODv14), ktorej neoddeliteľnými súčasťami sú:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Súvaha (Úč POD 1-01), - Výkaz ziskov a strát (Úč POD 2-01), - Poznámky (Úč POD 3-01). <p><i>Poznámka:</i> Ak účtovná jednotka vstúpila do likvidácie alebo bol na ňu vyhlásený konkurz pred tým ako sa zatriedila do veľkostnej skupiny (pred 1.1.2015), zostavuje po 1.1.2015 priebežnú ÚZ v priebehu likvidácie alebo konkurzu a mimoriadnu ÚZ ku dňu skončenia likvidácie a ku dňu zrušenia konkurzu ako malá ÚJ podľa opatrenia MF SR č. MF/23378/2014-74.</p>		

Príklad č. 1:

Účtovná jednotka, ktorá je malá ÚJ, vstúpila dňa 5.2.2020 do likvidácie a jej likvidácia sa skončí dňa 10.2.2024. Účtovná jednotka zostaví za obdobie pred vstupom do likvidácie v zmysle § 17 ods. 6 zákona o účtovníctve a v nadväznosti na § 16 ods. 4 písm. d) cit. zákona mimoriadnu ÚZ za obdobie od 1.1.2020 do 4.2.2020. Uvedené obdobie je aj samostatným zdaňovacím obdobím v súlade s § 41 ods. 3 zákona o dani z príjmov. Účtovné obdobie likvidácie trvá od 5.2.2020 do 10.2.2024. Na účely zistenia základu dane z príjmov za zdaňovacie obdobia podľa § 41 ods. 4 zákona o dani z príjmov je potrebné, aby účtovná jednotka zostavila priebežnú ÚZ ku koncu jednotlivých kalendárnych rokov, tzn. k 31.12.2020, 31.12.2021, 31.12.2022, 31.12.2023. Ku dňu skončenia likvidácie k 10.2.2024 zostaví mimoriadnu ÚZ za obdobie likvidácie od 5.2.2020 do 10.2.2024.

Podávanie daňového priznania a zostavenie priebežnej ÚZ za obdobie likvidácie:

- prvé daňové priznanie účtovná jednotka podáva za obdobie od 5.2.2020 do 31.12.2022, pričom celkový základ dane sa určí ako súčet základov dane za časť roka 2020, za celý rok 2021 a 2022, ktoré sa určia z výsledkov hospodárenia vykázaných z priebežných ÚZ zostavených k 31.12.2020, 31.12.2021 a 31.12.2022. Každý tzv. čiastočný výsledok hospodárenia sa upraví na základ dane podľa znenia zákona o dani z príjmov platného k 31.12. toho kalendárneho roka, ku ktorému sa zostavuje priebežná ÚZ. Takto upravené výsledky hospodárenia budú tvoriť jeden základ dane za celé prvé zdaňovacie obdobie počas likvidácie, tzn. od 5.2.2020 do 31.12.2022. Tzn. na účely výpočtu základu dane k 31.12.2022 sú zostavené nasledovné priebežné ÚZ; na výkaze pre malé ÚJ (UZPODv14):
 - k 31.12.2020 za obdobie od 5.2.2020 do 31.12.2020 sa údaje vykazujú nasledovne:
 - údaje za bežné účtovné obdobie sa v súvahe aj vo výkaze ziskov a strát vykazujú k 31.12.2020, tzn. od 5.2.2020 do 31.12.2020,
 - údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevykazujú.
 - k 31.12.2021 za obdobie od 5.2.2020 do 31.12.2021 sa údaje vykazujú nasledovne:
 - údaje za bežné účtovné obdobie sa v súvahe aj vo výkaze ziskov a strát vykazujú k 31.12.2021, tzn. kumulatívne od 5.2.2020 do 31.12.2021,
 - údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevykazujú.
 - k 31.12.2022 za obdobie od 5.2.2020 do 31.12.2022 sa údaje vykazujú nasledovne:
 - údaje za bežné účtovné obdobie sa v súvahe aj vo výkaze ziskov a strát vykazujú k 31.12.2022, tzn. kumulatívne od 5.2.2020 do 31.12.2022,

- údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevykazujú.

Priebežná ÚZ k 31.12.2022 spolu s priebežnými ÚZ zostavenými k 31.12.2020 a k 31.12.2021 sa doručujú na daňový úrad v termíne na podanie daňového priznania, tzn. v termíne do troch kalendárnych mesiacov po uplynutí zdaňovacieho obdobia (31.3.2023), ak v danom prípade nedôjde k predĺženiu lehoty na podanie daňového priznania podľa § 49 ods. 3 písm. c) zákona o dani z príjmov.

- ďalšie daňové priznanie účtovná jednotka podáva za obdobie od 01.01.2023 do 31.12.2023 na základe priebežnej ÚZ zostavenej k 31.12.2023. Pri jej zostavovaní sa údaje vykazujú nasledovne:
 - údaje za bežné účtovné obdobie sa v súvahe aj vo výkaze ziskov a strát vykazujú k 31.12.2023, tzn. kumulatívne od 5.2.2020 do 31.12.2023;
 - údaje za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie sa nevykazujú.

Priebežná ÚZ k 31.12.2023 sa doručuje na daňový úrad v termíne na podanie daňového priznania, tzn. v termíne do 31.3.2024, ak v danom prípade nedôjde k predĺženiu lehoty na podanie daňového priznania podľa § 49 ods. 3 zákona o dani z príjmov.

Rozdiel výsledku hospodárenia zisteného z priebežnej ÚZ zostavenej k 31.12.2023 za účtovné obdobie od 5.2.2020 do 31.12.2023 a výsledku hospodárenia zisteného z priebežnej ÚZ zostavenej k 31.12.2022 za účtovné obdobie od 5.2.2020 do 31.12.2022 sa upraví na základ dane podľa § 17 až 29 zákona o dani z príjmov účinného k 31.12.2023.

- posledné daňové priznanie účtovná jednotka podáva za obdobie od 1.1.2024 do 10.2.2024 (daňové priznanie za obdobie od 5.2.2020 do 10.2.2024 sa nepodáva) na základe mimoriadnej ÚZ zostavenej k 10.2.2024 za obdobie od 5.2.2020 do 10.2.2024; mimoriadna ÚZ k 10.2.2024 sa ukladá do registra účtovných závierok v termíne na podanie daňového priznania, tzn. v termíne do 31.5.2024, ak v danom prípade nedôjde k predĺženiu lehoty na podanie daňového priznania podľa § 49 ods. 3 zákona o dani z príjmov.

Rozdiel výsledku hospodárenia zisteného z mimoriadnej ÚZ zostavenej k 10.2.2024 za účtovné obdobie od 5.2.2020 do 10.2.2024 a výsledku hospodárenia zisteného z priebežnej ÚZ zostavenej k 31.12.2023 za obdobie od 5.2.2020 do 31.12.2023 sa upraví na základ dane podľa § 17 až 29 zákona o dani z príjmov účinného k 10.2.2024.

Príklad č. 2:

Zadanie príkladu vychádza z príkladu č. 1 s tým rozdielom, že do likvidácie vstúpi mikro ÚJ. Pri zostavení a podávaní priebežnej ÚZ sa postupuje rovnako ako v príklade č. 1. Rozdiel je vo vzoroch výkazov, na ktorých účtovná jednotka zostavuje priebežnú ÚZ (ako aj mimoriadnu ÚZ) a vo vykazovaní údajov vo výkaze ziskov a strát priebežnej účtovnej závierky, kde sa údaje za bežné účtovné obdobie nevykazujú kumulatívne, ale len za vykazovanú časť. Termíny na podávanie daňového priznania sú rovnaké ako v príklade č. 1.

Poznámka: Keďže údaje za bezprostredne predchádzajúce obdobie sa neuvádzajú, tento údaj sa neuvádza ani na prvej strane priebežnej účtovnej závierky mikro, malej a veľkej ÚJ.

Vypracoval: Odbor daňovej metodiky FR SR
september 2023