

2 | PRÁVNE FORMY PODNIKATEĽSKÝCH SUBJEKTOV V SLOVENSKEJ REPUBLIKE (DAŇOVÝ A ÚČTOVNÝ ASPEKT)

Zdaňovanie ekonomickej činnosti podnikateľských subjektov možno posudzovať z dvoch uhlov pohľadu. Jedným je snaha štátu maximalizovať objem dane z príjmov právnických osôb plynúci do verejných rozpočtov, druhý je snaha minimalizovať základ dane spoločností formou maximálneho využitia legislatívnych možností. Súčasne tiež platí, že správanie spoločností, či už z hľadiska dane z príjmu, ale aj z hľadiska účtovania, sa odlišuje v závislosti od ich právnej formy. V Slovenskej republike môžeme podnikanie a osoby uskutočňujúce podnikanie rozdeliť na sedem základných foriem (tab. 3).

Tabuľka 3 Základné typy podnikateľských štruktúr v Slovenskej republike

Typ daňovníka	Špecifikácia podnikania
Podnikanie jednotlivca – fyzickej osoby	<ul style="list-style-type: none"> ● živnosť (živnostenský zákon) ● súkromné podnikanie (živnostenský zákon) ● osobitné podnikanie (živnostenský zákon)
Podnikanie obchodnej spoločnosti	<ul style="list-style-type: none"> ● osobná (Obchodný zákonník): <ul style="list-style-type: none"> – verejná obchodná spoločnosť (v. o. s.) – komanditná spoločnosť (k. s.) ● kapitálová (Obchodný zákonník): <ul style="list-style-type: none"> – spoločnosť s ručením obmedzeným (s. r. o.) – akciová spoločnosť (a. s.)
Družstvo	Obchodný zákonník
Štátny podnik	zákon č. 111/1990 Zb. o štátnom podniku v znení neskorších predpisov
Rozpočtová a príspevková organizácia	zákon č. 523/2004 Z. z. o rozpočtových pravidlách verejnej správy a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov
Ostatné organizácie	<ul style="list-style-type: none"> ● zákon o DzP ● profesijné komory, občianske združenia, politické strany, štátom uznané cirkvi, spoločenstvá vlastníkov bytov, vysoké školy, Úrad pre dohľad nad zdravotnou starostlivosťou, Sociálna poisťovňa, Fond ochrany vkladov, Rozhlas a televízia Slovenska, neziskové organizácie poskytujúce všeobecne prospešné služby
Európska akciová spoločnosť	<ul style="list-style-type: none"> ● zákon č. 562/2004 Z. z. o európskej spoločnosti a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov ● v SR evidované od roku 2004

Zdroj: Vlastné spracovanie.

➤ Príklad

Verejná obchodná spoločnosť založená Jánom S. (FO) a Petrom D. (PO) vykazuje za účtovné obdobie roka 20XX celkové výnosy 95 539,50 € a celkové náklady 41 238,40 €, čo tvorilo výsledok hospodárenia v hodnote 54 301,10 €. V spoločenskej zmluve sa dohodli, že podiel na zisku si budú deliť rovným dielom. Na konci účtovného obdobia pri transformácii výsledku hospodárenia na základ dane zohľadnila spoločnosť pripočítateľné položky (daňovo neuznané výdavky na reprezentáciu a poskytnuté dary) v hodnote 2 119,90 € a odpočítateľné položky (rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi dlhodobého majetku) v hodnote 3 540 €.

Riešenie

Výsledok hospodárenia pred zdanením (pred úpravou) ako rozdiel celkových výnosov a nákladov je 54 301,10 €, čo predstavuje nárok spoločníkov na podiel na zisku.

Tabuľka 6 Spôsob účtovania nároku a vyplatenia podielu na zisku v spoločnosti v. o. s.

Účtovný doklad	Účtovný prípad	Suma	MD	D
ID	Nárok spoločníkov na podiel na zisku	54 301,10 €	596	364
BV	Vyplatenie podielu na zisku Jánovi S.	27 150,55 €	364 ₁	221
BV	Vyplatenie podielu na zisku Petrovi D.	27 150,55 €	364 ₂	221

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Následne, aby obaja spoločníci, tak Ján S. (FO), ale aj Peter D. (PO), v zastúpení jeho spoločnosti s ručením obmedzeným, zistili svoju daňovú povinnosť, ktorá im z ich podielu na zisku vo verejnej obchodnej spoločnosti vychádza, musí v. o. s. upraviť výsledok hospodárenia na základ dane tak, že zohľadní pripočítateľné a odpočítateľné položky a vypočíta základ dane (ZD):

$$\begin{aligned} \text{ZD} &= 54\,301,10 \text{ €} + 2\,119,90 \text{ €} - 3\,540 \text{ €} \\ \text{ZD} &= 52\,881 \text{ €} \end{aligned}$$

Zo zisku prípadne na každého spoločníka 27 150,55 €, no každý spoločník si zdaní svoj zo základu dane, vo výške 26 440,50 €, sám vo svojom daňovom priznaní.

Tabuľka 7 Základná charakteristika verejnej obchodnej spoločnosti

Právna úprava v. o. s.	Obchodný zákonník
Podnik	osobná spoločnosť
Minimálne základné imanie	nie je stanovené
Minimálny vklad spoločníka	nie je stanovený
Počet spoločníkov	minimálne dve osoby

2.2.7 Podnikanie právnických osôb v európskom priestore

Od vzniku samostatnej SR v roku 1993 patril vstup do EÚ medzi priority slovenskej zahraničnej politiky. Vzťahy SR a EÚ mali od začiatku prístupového procesu stabilnú právnú a inštitucionálnu základňu, ktorá sa dynamicky rozvíjala najmä v politickej a hospodárskej oblasti. Začali sa rozvíjať na základe vzťahov, ktoré predtým nadviazala Československá federatívna republika s Európskym spoločenstvom (ES).¹¹

Vzťahy SR a EÚ sú založené na Európskej dohode o pridružení, podpísanej v októbri 1993. Slovenská republika bola spolu s ďalšími asociovanými krajinami zo strednej a východnej Európy zapojená do rozširovacieho procesu EÚ. V roku 1995 požiadali o prijatie za člena EÚ okrem SR aj Rumunsko, Lotyšsko, Litva, Bulharsko, ČR a Slovinsko. Súčasne v novembri 1995 dostala vláda SR tzv. *Bielu knihu*, vypracovanú ako prípravu na integráciu do vnútorného trhu EÚ¹². Boli vytvorené gestorské skupiny zodpovedné za implementáciu legislatívy EÚ do slovenského právneho poriadku. V roku 2013 prostredníctvom siedmeho rozšírenia vstúpilo ako zatiaľ posledná krajina Chorvátsko.

Jednou z podmienok získania členstva SR v EÚ bolo plnenie tzv. kodanských kritérií:

- politické kritériá v podobe inštitucionálnej stability, ako záruky demokratického zriadenia a právneho štátu, ako aj dodržiavanie ľudských práv a ochrany menšín,
- ekonomické kritériá zamerané na fungujúcu trhovú ekonomiku so schopnosťou odolávať konkurenčným tlakom,
- prevzatie *acquis communautaire* ako podmienky harmonizácie právneho poriadku SR s právnym poriadkom EÚ.

Na základe spomenutých skutočností si treba uvedomiť, že **daň z príjmov právnických osôb je tak legislatívne upravená nielen v zákone o dani z príjmov, ale tiež v smerniciach EÚ**. Cieľom týchto smerníc je vytvoriť vhodné podmienky fungovania vnútorného trhu únie. Obsahová náplň jednotlivých smerníc stanovuje minimálne úľavy a obmedzenia, pričom je na jednotlivých členských štátoch, či uvedené smernice budú aplikovať v takomto alebo vo väčšom rozsahu. Smernice týkajúce sa právnických osôb sú napríklad:

- smernica Rady 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozdielnych členských štátoch, pričom upravuje situácie, keď spoločnosť vykonáva operácie, ktoré sú svojou podstatou zamerané na zneužitie výhody o vylúčení podielu na zisku z predmetu dane z príjmov;
- smernica Rady 2009/133/ES o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla;

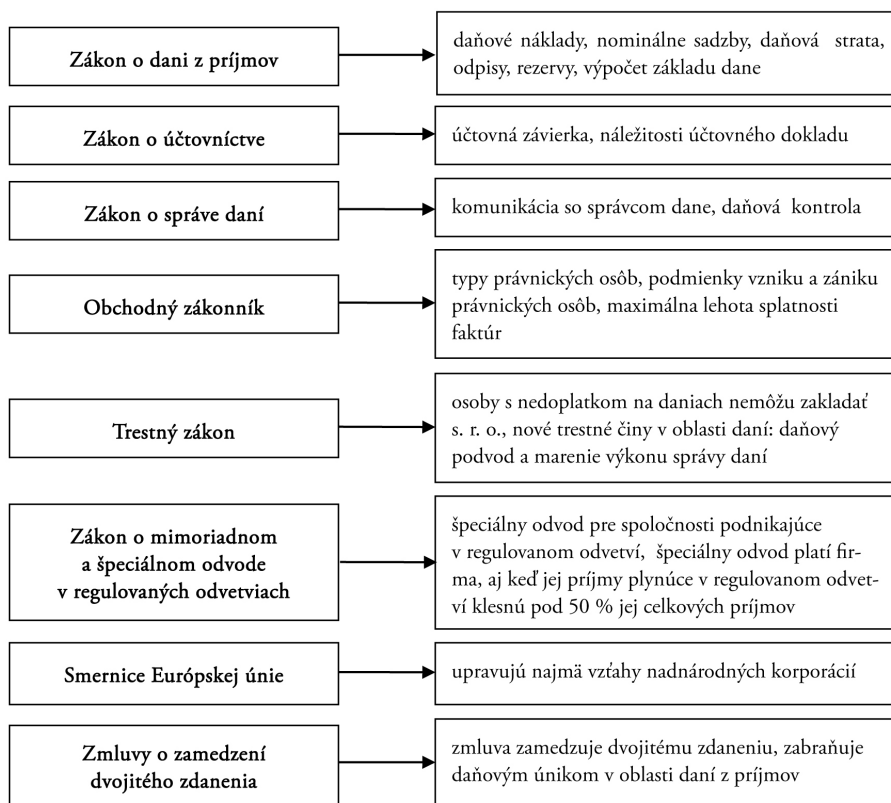
¹¹ Medzi ČSFR a ES bola podpísaná aj asociačná dohoda, ktorá nestihla vstúpiť do platnosti.

¹² Slovenská republika vstúpila do Európskej únie 1. 5. 2004.

Zahraničné závislé osoby použijú pri výpočte základu dane jednu z metód zamedzujúcu dvojité zdanenie, pričom rozhodujúcou skutočnosťou je výška ich priameho podielu na základnom imaní. Oslobodené príjmy plynúce zo zdroja v SR sú taxatívne vymedzené daňovníkom, ak je odo dňa výplaty príjmu počas obdobia najmenej 24 mesiacov nasledujúce bezprostredne po sebe:

- daňovník, ktorý tento príjem vypláca, má najmenej 25 % priamy podiel na ZI konečného príjemcu,
- konečný príjemca má najmenej 25 % priamy podiel na ZI daňovníka, ktorému tento podiel vypláca,
- iná právnická osoba so sídlom v členskom štáte EÚ má najmenej 25 % priamy podiel na základnom imaní daňovníka, ktorý tento príjem vypláca, a súčasne má aj najmenej 25 % priamy podiel na základnom imaní konečného príjemcu tohto podielu.

Rozdielne typy právnických osôb a rozsiahla nielen daňová legislatíva ovplyvňujú podnikanie právnických osôb v SR. **Vybrané prípady legislatívnych noriem** prezentuje obr. 1.



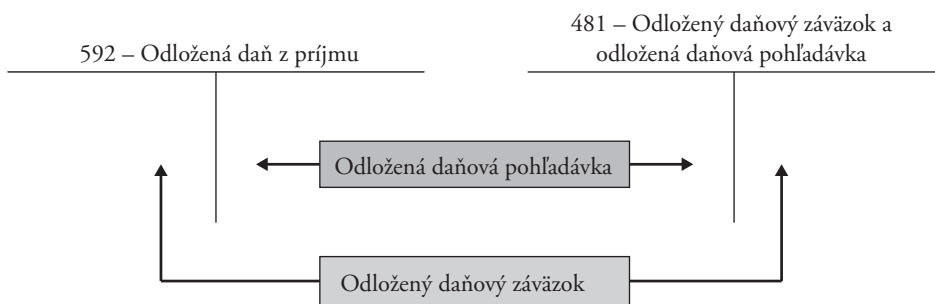
Obrázok 1 Vybrané legislatívne normy ovplyvňujúce podnikanie spoločností v SR

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Odložené daňové záväzky sú sumy daní z príjmov splatných v budúcich obdobiach vzhľadom na zdaniteľné dočasné rozdiely. **Odložené daňové pohľadávky** sú sumy daní z príjmov prijaté v budúcich obdobiach vzhľadom na odpočítateľné dočasné rozdiely, nevyužitú daňovú stratu prevedené z minulých období, nevyužitú daňovú úľavu prevedené z minulých období. Odložené daňové pohľadávky a záväzky sa ocenia sadzbami dane, ktorých splatnosť sa očakáva v období, v ktorom sa odložená daňová pohľadávka zrealizuje alebo odložený daňový záväzok vyrovná. **Očakávané daňové sadzby** sú založené na daňových sadzbách a daňovej legislatíve, ktoré sú platné ku koncu vykazovaného obdobia alebo očakávané daňové sadzby sú vyhlásené a ich uzákonenie sa očakáva.

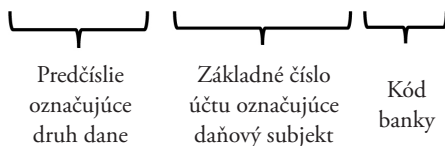
Efektívna sadzba dane = daň zo zisku / výsledok hospodárenia pred úpravou

Pri zhrnutí základných postupov pri vymedzení, výpočte a účtovaní odloženej dane sa teda postupuje tak, že sa ako prvé identifikujú položky, pri ktorých vzniká dočasný daňový rozdiel, následne sa zistí ich účtovná hodnota a daňový základ, hodnoty sa porovnajú a na základe výsledku sa určí výška zdaniteľných alebo odpočítateľných dočasných daňových rozdielov a ich celkový súčet za účtovné obdobie. Na záver sa vypočíta odložená daňová pohľadávka alebo odložený daňový záväzok (dočasný daňový rozdiel vynásobený sadzbou dane pre nasledujúce obdobie) a odložená daň sa zaúčtuje na účtoch hlavnej knihy.



➤ Príklad

Spoločnosť Red Lab, s. r. o., pri sledovaní a výpočte odloženej dane využíva súvahový princíp. V rámci evidencie sú dostupné informácie o položkách a ich účtovných hodnotách k 31. 12. 20XX. Zostatková cena odpisovaného majetku je 15 450 € (daňová hodnota 9 260 €), opravné položky k zásobám v hodnote 550 €, rezerva na reklamácie 10 430 €, rezerva na zostavenie účtovnej závierky 2 200 € a neuhradená faktúra za poradenstvo v oblasti daní a účtovníctva 7 300 €. Na účte odloženej dane bol k 1. 1. 20XX začiatkový zostatok vo výške 7 652 €.

XXXXXX-800000001/8180

Obrázok 7 Vzor vlastného osobného čísla účtu spoločnosti

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Tabuľka 44 Predčísliá účtov právnickej osoby

Názov účtu	Predčísliie účtu
Daň z pridanej hodnoty	500240
Daň z príjmov právnických osôb so sídlom v tuzemsku	500224
Daň z príjmov právnických osôb so sídlom v zahraničí	500232
Daň z príjmu vyberaná zrážkou	500267
Zabezpečenie dane na DPPO	501139
Daň z motorových vozidiel	501163
Osobitný odvod finančných inštitúcií	501075
Osobitný odvod z podnikania v regulovaných odvetviach	501382
Vratky prostriedkov poukázaných na osobitné účely	500689

Zdroj: Prevzaté zo stránky Finančnej správy SR.

➤ Príklad

Spoločnosť na základe oznámenia, ktoré podala daňovému úradu 30. 3. 2024, si predĺžila lehotu na podanie daňového priznania za rok 2023 do 30. 6. 2024. V daňovom priznaní bola daň za predchádzajúce zdaňovacie obdobie vo výške 81 000 €. Posledná známa daňová povinnosť za rok 2022 bola vo výške 14 300 €. Doplňte výšku a frekvenciu platenia preddavkov na daň z príjmov spoločnosti zobrazenú v tab. 45.

Riešenie

Tabuľka 45 Platenie preddavkov na daň z príjmov v roku 2024

Dátum	Suma	Frekvencia platenia preddavkov
do 31. 03. 2024	3 575 €	štvrtročne
do 30. 06. 2024	3 575 €	štvrtročne
do 31. 07. 2024	6 750 €	mesačne

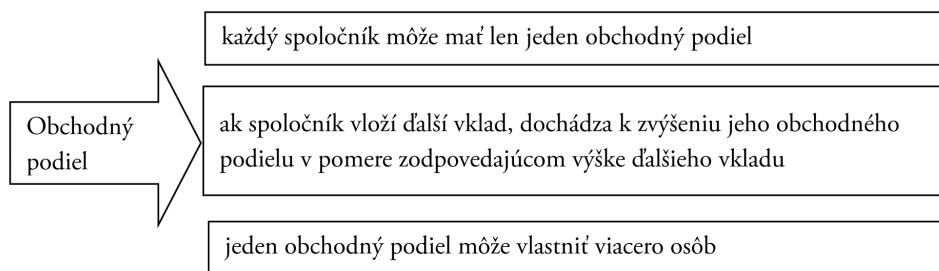
Spoločnosť užívajúca stroj zvýši základ dane o sumu 20 000 €. O túto sumu súčasne zvýši aj dohodnutú kúpnu cenu hmotného majetku, ktorá bude v hodnote 75 000 € (55 000 + 20 000 = 75 000 €). Spoločnosť zaplatí vyššiu daň z dôvodu zvýšenia základu dane, súčasne však dôjde k zvýšeniu kúpnej ceny hmotného majetku, a tým aj veľkosti odpisu. Odpisy predstavujú daňový náklad, ktorý sa prejaví znížením základu dane spoločnosti.

Aby spoločnosť mohla kúpiť motorové vozidlo (MV), musí mať dostatok finančných prostriedkov. Ak dostatočné množstvo prostriedkov nemá, možnosťou je vziať si na obstaranie automobilu úver. V tomto prípade budú úroky ďalším daňovým nákladom pre spoločnosť. Tie bude musieť banke alebo inej inštitúcii splácať. Úroky z úverov na obstaranie dlhodobého hmotného majetku sa môžu do dňa uvedenia majetku do užívania účtovať ako súčasť obstarávacej ceny majetku alebo priamo do nákladov. Ak by sa účtovali ako súčasť obstarávacej ceny, do daňových nákladov sa dostanú prostredníctvom daňových odpisov počas doby odpisovania majetku. V druhom prípade si spoločnosť môže znížiť základ dane hneď v tom zdaňovacom období, keď o úrokoch z úveru účtuje. Komparáciu výhod, nevýhod a daňových nákladov pri rôznych formách obstarania vozidla obsahuje tab. 50.

Tabuľka 50 **Komparácia vybraných foriem obstarania motorového vozidla**

Operatívny lízing	Finančný lízing	Bankový úver
Daňové náklady vlastníka: <ul style="list-style-type: none"> • daňové odpisy, • DzMV, • HP a PZP, • opravy. Daňové náklady nájomcu: <ul style="list-style-type: none"> • mesačná lízingová splátka 	Daňové náklady nájomcu: <ul style="list-style-type: none"> • daňové odpisy, • úrok, • HP je povinné, pričom vinkulácia poistného plnenia je v prospech lízingovej spoločnosti. 	Daňové náklady vlastníka: <ul style="list-style-type: none"> • daňové odpisy, • bankový úrok, • HP je dobrovoľné.
Predmet nájmu sa vracia pre-najímateľovi.	Predmet nájmu prechádza na nájomcu.	Vlastníkom je spoločnosť od okamihu kúpy.
Prenajímateľ poskytuje ná-jomcovi súvisiace služby.	Prenajímateľ neposkytuje ná-jomcovi súvisiace služby.	Vhodný na financovanie pou-žitého majetku.
Nižšie nároky na cash flow, pretože na začiatku sa neplatí takmer žiadna akontácia.	Zníženie potreby vlastných fi-nančných zdrojov.	Vlastník MV je odo dňa pre-vzatia a zaplattenia kúpnej ceny dodávateľovi.
Nie je stanovený minimálny čas prenájmu, čo umožňuje rýchlejšiu inováciu majetku.	Administratívne nenáročný.	Možnosť kombinácie s pro-striedkami z fondov EÚ.

Zdroj: Vlastné spracovanie.


 Obrázok 17 **Obchodný podiel a jeho právna úprava**

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Prevod obchodného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným je najčastejším spôsobom zániku účasti spoločníka v spoločnosti s ručením obmedzeným za jej trvania. Obchodný podiel možno prevádzať kedykoľvek od vzniku spoločnosti až do zániku spoločnosti výmazom z obchodného registra, pričom prípadný proces likvidácie spoločnosti prevodu nebráni. Takisto zrušenie spoločnosti a jej vstup do likvidácie nič nemení na postavení spoločníka spoločnosti. Spoločníkovi stále patrí obchodný podiel a obchodný podiel v spoločnosti s ručením obmedzeným zrušenej s likvidáciou možno preto prevádzať až do okamihu zániku spoločnosti.

 Tabuľka 81 **Daňové aspekty prevodu obchodného podielu**

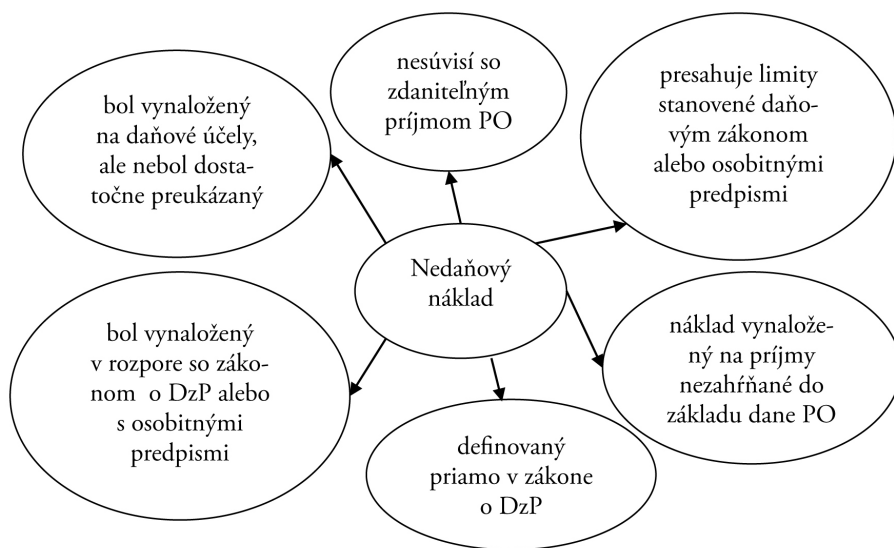
Predávajúci je právnická osoba so sídlom v SR	Predávajúci je právnická osoba so sídlom v zahraničí
<ul style="list-style-type: none"> • zdaniteľný príjem spoločníka je predajná cena obchodného podielu • daňovo uznaný náklad spoločníka pri predaji obchodného podielu: <ol style="list-style-type: none"> 1. hodnota splateného vkladu 2. obstarávacia cena obchodného podielu • náklad je daňovo uznaný maximálne do výšky príjmu z predaja obchodného podielu, strata z predaja obchodného podielu je daňovo neuznaná, predaj každého jednotlivého obchodného podielu sa posudzuje osobitne • oslobodenie od dane z príjmov sa uplatňuje rovnako ako pri akciách, ak PO vlastní akcie s podielom väčším ako 10 % 	<ul style="list-style-type: none"> • príjem z prevodu obchodného podielu je príjem zo zdrojov v SR • príjem môže, ale nemusí byť zdaniteľný v SR, vždy rozhoduje zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia a rezidencia všetkých zúčastnených strán (emitent, kupujúci aj predávajúci)

Zdroj: Vlastné spracovanie.

So súhlasom valného zhromaždenia môže spoločník zmluvou previesť svoj obchodný podiel na iného spoločníka, ak uvedená skutočnosť nie je inak upravená

5.16 Daňovo neuuznané náklady právnickej osoby

Uznateľnosť daňového nákladu treba posudzovať nielen vo vecnej (použitie na účely dosahovania, zabezpečenia a udržania zdaniteľných príjmov), ale aj v časovej súvislosti. Týka sa to predovšetkým spoločností účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, pretože jedným z jeho základných princípov je účtovanie nákladov a výnosov do toho účtovného obdobia, s ktorým vecne a časovo súvisia.



Obrázok 22 Charakteristika nedaňového nákladu právnickej osoby

Zdroj: Vlastné spracovanie.

Daňovo neuuznané náklady môžeme na základe zákona o DzP rozdeliť na:

- **trvalé nedaňové náklady** – náklady neslúžia na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie príjmov spoločnosti. V tomto prípade ide tiež o náklady, ktoré sú limitované buď zákonom o DzP, alebo iným osobitným predpisom:
 1. podľa zákona o DzP – dary, manká a škody presahujúce prijaté náhrady a iné neoprávnené výhody, tvorba rezerv a opravných položiek (výnimkou sú zákonné rezervy) a pokuty,
 2. podľa iných osobitných predpisov – náklady na stravovanie zamestnancov nad rámec Zákonníka práce, náklady na služobné cesty nad rámec zákona o cestovných náhradách;
- **dočasné nedaňové náklady** – náklady, ktoré spĺňajú podmienky na uznanie za daňový náklad definované v zákone o DzP. Ich dočasnosť je len v roku účtovania, v tom, v ktorom ovplyvňuje výsledok hospodárenia. Po splnení stanovených podmienok v budúcich zdaňovacích obdobiach sa môžu stať daňovým nákladom. Všeobecné znaky nedaňového nákladu znázorňuje obr. 22.

Tabuľka 112 Výpočet daňovej povinnosti

Celkové výnosy	21 258 653 €
Celkové náklady	19 108 453 €
Výsledok hospodárenia	2 150 200 €

Pripočítateľné položky

Nadspotreba PHL	17 400 €
Náklady na reprezentáciu	11 400 €
Tvorba nedaňových rezerv	140 300 €
Manká a škody	4 250 €
Dary	4 600 €
Spolu pripočítateľné položky	177 950 €

Odpočítateľné položky

Rozdiel medzi daňovými a účtovnými odpismi	26 725 €
Spolu odpočítateľné položky	26 725 €

Základ dane	2 301 425 €
Sadzba dane	21 %
Daňová povinnosť	483 299,25 €

Zdroj: Vlastné spracovanie.

➤ Príklad

Spoločnosť dosiahla za zdaňovacie obdobie 2024 výnosy vo výške 4 390 074,80 € a náklady vo výške 3 407 171,15 €. Vypočítajte výšku pripočítateľných a odpočítateľných položiek, výsledok hospodárenia spoločnosti pred zdanením a po zdanení. Pri výpočte daňovej povinnosti zohľadnite skutočnosti uvedené v tab. 113.

Tabuľka 113 **Pripočítateľné položky**

Nedaňová spotreba PHL	655 €
Súkromná cesta štatutára nad limit (bez zahrnutia do jeho zdaniteľných príjmov)	26 €
Náklady na reprezentačné	2 028 €
Tvorba opravných položiek k finančnému majetku	550 123 €
Neuhradené úroky z omeškania súvisiace s platením pohľadávok	199 €
Neuhradené zmluvné pokuty	172 240 €
Tvorba rezervy na ročné odmeny vrátane zákonného sociálneho poistenia	13 350 €
Tvorba krátkodobej rezervy na odchodné a odstupné	8 256 €