

Upozornenie na povinnosť predložiť od 1. októbra 2012 pri zápise spoločnosti do obchodného registra aj súhlas správcu dane

Informácia k vydávaniu súhlasu správcu dane

S účinnosťou od 1. októbra 2012 nadobudlo účinnosť nové (rozšírené) znenie ustanovenia § 54 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) o vydávaní súhlasu správcu dane v súvislosti so zmenami údajov o spoločnosti v obchodnom registri. Účelom novelizovaného znenia § 54 daňového poriadku bolo zabezpečiť zaplata daňových nedoplatkov, ktoré správca dane eviduje voči daňovému subjektu a tento žiada o súhlas správcu dane ako spoločníka v súvislosti so založením novej spoločnosti zápisom do obchodného registra alebo v zmene osoby spoločníka v súvislosti s predajom obchodného podielu v spoločnosti. Ustanovenie § 54 daňového poriadku bolo doplnené o nové odseky 1 a 2 v súvislosti s novelizovaním a doplnením nových ustanovení § 105b Obchodného zákonníka o založení spoločností, pričom uvedené ustanovenie sa vzťahuje len na spoločnosť typu spoločnosti s ručením obmedzeným podľa príslušných ustanovení Obchodného zákonníka a v súvislosti s novelizovaným znením § 115 a § 117 Obchodného zákonníka pri zmene osoby ako spoločníka v spoločnosti zápisom v obchodnom registri.

S účinnosťou od 1. 10. 2012 je podľa § 115 ods. 5 Obchodného zákonníka (OZ) pri zápise spoločnosti do obchodného registra súhlas správcu dane povinnou prílohou. Rovnako je povinnou prílohou aj pri zmenách vykonaných v obchodnom registri v súvislosti so zmenou obchodného podielu z hľadiska zmeny jeho výšky jednotlivých spoločníkov.

1. Informácia o legislatívnej úprave § 54 daňového poriadku v súvislosti so súhlasom správcu dane

Novela daňového poriadku, ktorá s účinnosťou od 1. októbra 2012 upravuje problematiku súhlasu správcu dane v súvislosti so zmenami spoločnosti v obchodnom registri je obsiahnutá v čl. V zákona č. 246/2012 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Legislatívne zmeny daňového poriadku bezprostredne nadväzujú na novelu ustanovení § 105b, § 115 a 117 Obchodného zákonníka vrátane prechodných ustanovení podľa § 768j k úpravám Obchodného zákonníka účinným od 1.10.2012.

Ustanovenie § 54 – súhlas správcu dane so zápisom v obchodnom registri a s návrhom na výmaz upravuje postup s udelením súhlasu správcu dane na základe žiadosti daňového subjektu na účel:

- založenia spoločnosti a jej vznik zápisom do obchodného registra - § 105b OZ,
- zápis zmeny v osobe spoločníka v prípade väčšinového obchodného podielu spoločnosti v obchodnom registri - § 115 ods. 5 až 6 a § 117 ods. 4 OZ,
- výmaz spoločnosti z obchodného registra.

➤ **Postup k vydaniu súhlasu správcu dane na zápisu vzniku spoločnosti do obchodného registra;**

Nové odseky 1 a 2 upravujú postup a podmienky vydania súhlasu správcu dane o daňových nedoplatkoch v súvislosti so zápisom spoločnosti do obchodného registra. Predložiť súhlas správcu dane pri založení spoločnosti majú len spoločníci spoločnosti typu spoločnosti s ručením obmedzeným.

Podľa odseku 1 vydá správca dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, na žiadosť daňového subjektu do troch pracovných dní od podania žiadosti písomný súhlas so zápisom v obchodnom registri podľa osobitného predpisu, pričom správca zisťuje v evidencii daňových pohľadávok a daňových nedoplatkoch, či neeviduje voči daňovému subjektu daňovú pohľadávku alebo, či daňový subjekt nemá daňový nedoplatok; za daňový nedoplatok považuje aj daňový nedoplatok postúpený na inú štátnu organizáciu súlade s § 86 (postúpenie pohľadávok) daňového poriadku, ak v čase vydania tohto potvrdenia nezanikol.

Odsek 2 upravuje vydanie súhlasu správcu dane aj v prípade, ak má daňový subjekt daňový nedoplatok, ale len do ustanovenej výšky. To znamená, že správca dane vydá súhlas ako podľa odseku 1 na založenie spoločnosti so zápisom do obchodného registra, ak ide o spoločníka, ktorý je daňovým subjektom ako fyzická osoba alebo právnická osoba, a ak správca dane eviduje voči nemu daňový nedoplatok v úhrne za všetky dane do výšky 170 eur. Stav o výške daňových nedoplatkov správca dane zisťuje z preverenia výšky daňových nedoplatkoch na všetkých daniach vrátane colných nedoplatkoch a ich vzájomného odsúhlasenia medzi daňovým úradom a colným úradom tohto daňového subjektu.

Ak správca dane eviduje voči daňovému subjektu daňový nedoplatok viac ako 170 € a tento daňový nedoplatok zaplatí daňový subjekt tiež v čase plynutia lehoty na vydania súhlasu, správca dane súhlas vydá.

To znamená, že podľa odseku 2 správca dane vydá súhlas, ak daňový subjekt nemá daňové nedoplatky alebo tento nedoplatok nie je vyšší ako 170 €.

Žiadosť o vydanie súhlasu so založením spoločnosti podáva každý zo zakladateľov samostatne, či je to fyzická osoba alebo právnická osoba; rovnako žiadosť o vydanie súhlasu správcu dane podáva aj zahraničná fyzická osoba alebo zahraničná právnická osoba ako zakladateľ novej spoločnosti, ak je daňovým subjektom; ak táto osoba nie je daňovým subjektom, správca dane súhlas nevydá; túto skutočnosť správca dane uvedie v odpovedi na žiadosť, ktorú daňový subjekt ako zakladateľ spoločnosti predloží Obchodnému registru. Žiadosť o vydanie súhlasu správcu dane sa podáva miestne príslušného správcu dane podľa trvalého pobytu fyzickej osoby a u právnickej osoby podľa jej sídla; zahraničná osoba, ktorá zakladá spoločnosť na území Slovenskej republiky požiada o súhlas správcu dane, ktorým je Daňový úrad Bratislava.

Otázka č. 1

Aké údaje musí obsahovať žiadosť o vydanie súhlasu správcu dane o daňových nedoplatkoch podľa § 54 ods. 1 daňového poriadku ?

Odpoveď:

Žiadosť o vydanie súhlasu správcu dane sa podľa § 13 daňového poriadku považuje za podanie; žiadosť je možno podať písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane.

Aj táto žiadosť je podaním, ktorá sa posudzuje podľa jeho obsahu, pričom musí byť jasné, kto ju podáva, v akej veci a čo sa navrhuje. Dôvod podania je potrebné v žiadosti uviesť, že ide napr. o udelenie súhlasu správcu dane v súlade s § 105b OZ o založenie spoločnosti, alebo o udelenie súhlasu v súlade s § 115 a § 117 OZ za účelom zápisu zmeny údajov o obchodnom podiele spoločníkov alebo jedného zo spoločníkov v tejto spoločnosti.

Ak má táto žiadosť z hľadiska správcu dane nedostatky, pre ktoré nie je žiadosť spôsobilá na prerokovanie- vybavenie, vyzve správca dane žiadateľa (daňový subjekt) žiadosti o doplnenie, prípadne, aby vysvetlil nejasnosti v lehote určenej vo výzve; vo výzve ho poučí o následkoch nevyhovenia výzve. Ak daňový subjekt nevyhoví v plnom rozsahu v lehote určenej vo výzve, správca dane túto žiadosť považuje ako by nebola podaná. Žiadateľ (daňový subjekt) musí podať opäť novú žiadosť o udelenie súhlasu príslušnému správcovi dane, ktorej vybavenie bude mať rovnaký postup ako tá predchádzajúca žiadosť.

Zápis spoločnosti do obchodného registra upravuje Obchodný zákonník. Založenie a zápis spoločnosti s ručením obmedzeným do obchodného registra a súvislosti s tým upravuje § 105 – 124 Obchodného zákonníka.

Nové ustanovenie § 105b OZ ustanovuje, že spoločnosť s ručením obmedzeným nemôže založiť osoba, ktorá má daňový nedoplatok. Aby bola naplnená skutková podstata tohto ustanovenia, osoba (alebo osoby a každá z nich) zakladajúca spoločnosť musí nadväzne na § 115 ods. 5 OZ predložiť spolu so žiadosťou o zápis do obchodného registra aj súhlas správcu dane o tom, že táto osoba (osoby) nemá daňové nedoplatky alebo správca dane nemá voči tejto osobe daňovú pohľadávku. Ak ide o spoločníka, ktorý nebol dovtedy evidovaný ako živnostník alebo spoločník inej v spoločnosti, t.j. nebol daňovým subjektom podľa § 4 ods. 2 písm. c) daňového poriadku, súhlas nie je potrebný. Tieto osoby sú však povinné pri návrhu na zápis do obchodného registra doložiť písomné vyhlásenie spoločníka, že takúto povinnosť nemajú a takéto vyhlásenie musí byť potvrdené správcom dane.

Otázka č. 2

Ktorá osoba má pri založení spoločnosti s ručením obmedzeným požiadať o vydanie súhlasu správcu dane za účelom založenia spoločnosti ?

Odpoveď:

Nové ust. § 105b OZ účinné od 1. 10.2012 ustanovuje, že spoločnosť s ručením obmedzeným nemôže založiť osoba, ktorá má daňový nedoplatok. Zakladateľom spoločnosti môže byť § 56 OZ fyzická osoba ako aj právnická osoba, pričom spoločnosť môže založiť jedna alebo viac osôb, ale najviac 50 spoločníkov.

Naplniť skutkovú podstatu § 105b OZ bezprostredne nadväzuje na § 54 daňového poriadku, podľa ktorého žiadosť o udelenie súhlasu správcom dane podáva každá osoba samostatne ako zakladateľ.

Pri udelení súhlasu pre účely § 105b OZ, pokiaľ je zakladateľom spoločnosti s ručením obmedzeným fyzická osoba alebo právnická osoba, a tieto osoby sú podľa 4 ods. 2 písm. c) daňového poriadku daňovým subjektom, správca dane pri podaní žiadosti o vydanie súhlasu so založením spoločnosti, správca dane preveruje, či voči týmto daňovým subjektom eviduje daňové nedoplatky k dátumu vydania súhlasu.

➤ **Postup k vydaniu súhlasu správcu dane v súvislosti so zmenou obchodného podielu spoločníkov v obchodnom registri;**

Ustanovenie § 54 ods. 1 a 2 o vydaní súhlasu správcom dane sa vzťahuje aj na prípady, keď dochádza k zmene o výške obchodného podielu spoločnosti medzi spoločníkmi. Vydanie súhlasu na zmenu obchodného podielu v spoločnosti bezprostredne nadväzuje na novelizované ustanovenia § 117 OZ.

Ustanovenie § 117 OZ pojednáva o rozdelení obchodného podielu spoločnosti, pričom toto rozdelenie musí byť v takom pomere, aby výška vkladu po zmene obchodného podielu bola zachovaná; minimálna výška na jedného spoločníka podľa § 109 ods. 1 OZ je vo výške 750 €.

Žiadosť o súhlas správcu dane pri vykonaní zmeny obchodného podielu, t.j. pri prevode, rozdelení väčšinového podielu majú povinnosť len spoločnosti s ručením obmedzeným; súhlas

správca dane sa nevyžaduje pri založení verejnej obchodnej spoločnosti, komanditnej spoločnosti a akciovej spoločnosti.

Podľa § 115 ods. 7 OZ väčšinovým obchodným podielom na vydanie súhlasu správcu dane sa považuje obchodný podiel, ktorý vzhľadom na pomer hodnoty vkladu spoločníka k výške základného imania spoločnosti spoločníkovi priznáva aspoň polovica všetkých hlasov alebo obchodný podiel, s ktorým spája aspoň polovicu všetkých hlasov spoločenská zmluva.

Na prevod alebo rozdelenie obchodného podielu, ktorý nespĺňa definíčné znaky väčšinového obchodného podielu, sa nevyžaduje pripojenie súhlasu správcu dane, ale je potrebné pripojiť písomné vyhlásenia o tom, že osoba nemá povinnosť predložiť súhlas správcu dane podľa § 115 alebo § 117 OZ; vyhlásenie spoločníka nemá predpísaný formulár ani obsah.

Zároveň je potrebné uviesť, že záväzné **pravidlá a záväzný postup podľa § 115 ods. 5 OZ** na vydanie súhlasu správcu dane a jeho predloženie pri zmene zápisu v osobe spoločníka do obchodného registra **sa nepoužije na prípady, ak**

- spoločnosť nadobúda vlastný väčšinový obchodný podiel, - § 115 ods.8
- spoločnosť prevádza vlastný väčšinový obchodný podiel - § 115 ods. 8
- dochádza k prevodu obchodného podielu v rámci zrušenia spoločnosti bez likvidácie ((zlúčenie splynutie, rozdelenie, rozdelenie zlúčením), v dôsledku zániku účasti spoločníka v spoločnosti - § 115 ods. 5 druhá časť ustanovenia,
- je spoločníkom alebo nadobúdateľom obchodného podielu zahraničná osoba - § 115 ods. 8

Následné účinky prevodu väčšinového obchodného podielu nastávajú až zápisom zmeny v osobe spoločníka v obchodnom registri.

Podľa prechodných ustanovení § 768j OZ sa konanie vo veciach zápisu spoločnosti s ručením obmedzeným do obchodného registra a konanie vo veciach zápisu zmeny v osobe spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným do obchodného registra začaté pred 1. 10.2012 dokončí podľa predpisov účinných do 30. 09.2012, t.j. podľa znenia § 115 a 117 OZ platného do 30.9.2012, t.j. súhlas správcu dane sa nevyžaduje.

Pre úplnosť uvádzame, že súhlas správcu dane sa vyžaduje pri výmaze spoločnosti z obchodného registra aj do 30. 09.2012.

Otázka č. 3

Aký je postup pri udelení súhlasu daňového úradu so zápisom v obchodnom registri podľa ustanovenia § 54 ods. 1 daňového poriadku s účinnosťou od 1. 10.2012, ak zakladateľom spoločnosti s ručením obmedzeným je zahraničná osoba alebo neregistrovaná osoba, t.j. osoba nie je daňovým subjektom?

Odpoveď:

Podľa § 105b Obchodného zákonníka spoločnosť s ručením obmedzeným nemôže založiť osoba, ktorá má daňový nedoplatok.

V súlade s § 54 ods. 1 daňového poriadku daňový úrad vydá na žiadosť daňového subjektu v lehote do troch pracovných dní písomný súhlas so zápisom v obchodnom registri podľa § 105b Obchodného zákonníka, ak nemá daňový úrad voči daňovému subjektu daňovú pohľadávku a daňový subjekt nemá daňový nedoplatok.

Ak ide o fyzickú osobu s trvalým pobytom v zahraničí alebo právnická osoba so sídlom v zahraničí a nie je daňovým subjektom podľa § 4 ods. 2 písm. c) daňového poriadku, správca dane súhlas nevydá. V odpovedi na žiadosť tejto osobe uvedie, že osoba nie je daňovým subjektom.

Ak fyzická osoba nie je daňovým subjektom podľa daňového poriadku a ide o osobu, ktorá prvýkrát zakladá spoločnosť s ručením obmedzeným a doteraz jej nevznikla žiadna daňová povinnosť, správca dane súhlas neudelí, ale v odpovedi na žiadosť uvedie, že táto osoba nie je daňovým subjektom a nevznikla jej doteraz daňová povinnosť.

Otázka č. 4

Aký je postup pri udelení súhlasu daňového úradu od 1. 10.2012 v prípade, ak spoločníkom (doterajším) alebo nadobúdateľom pri prevode väčšinového obchodného podielu spoločnosti s ručením obmedzeným je zahraničná osoba alebo neregistrovaná fyzická osoba,, t.j. osoba nie je daňovým subjektom?

Odpoveď:

Zahraničnou osobou sa na účely Obchodného zákonníka rozumie fyzická osoba s bydliskom alebo právnická osoba so sídlom mimo územia Slovenskej republiky.

Osoba, ktorá nie je doteraz registrovaná ako daňový subjekt podľa § 4 ods. 2 písm. c) daňového poriadku sa rozumie osoba, ktorej daňový poriadok alebo osobitné predpisy ukladajú povinnosti a priznávajú práva.

Na vykonanie zápisu v zmene osoby spoločníka spoločnosti s ručením obmedzeným predchádza súhlas správcu dane o stave daňových nedoplatkov obidvoch osôb, ktorých sa zmena výšky obchodného podielu týka v súlade s OZ. Podľa § 115 ods. 5 OZ návrh na zápis zmeny v osobe spoločníka do obchodného registra pri prevode obchodného podielu je spoločnosť povinná doložiť súhlasom správcu dane. Zároveň je potrebné uviesť, že tento postup pre zmene spoločníka podľa druhej vety § 115 ods. 8 OZ sa nepoužije voči zahraničnej osobe bez ohľadu na to, či je spoločníkom alebo nadobúdateľom obchodného podielu.

Ak podľa § 115 ods. 9 OZ spoločnosť nemá podľa odseku 8 povinnosť doložiť návrh na zápis zmeny v osobe spoločníka do obchodného registra súhlasom správcu dane podľa osobitného zákona, doloží návrh na zápis písomným vyhlásením spoločníka a nadobúdateľa o tom, že túto povinnosť nemá. Z vyššie uvedeného vyplýva, že ak spoločníkom alebo nadobúdateľom obchodného podielu je zahraničná osoba, súhlas správcu dane na zápis zmeny v osobe spoločníka sa nevyžaduje, spoločník a nadobúdateľ dokladajú k návrhu na zápis písomné vyhlásenie. Rovnaký postup správca dane uplatní aj pri vydaní súhlasu fyzickej osobe doteraz neregistrovanej ako daňový subjekt, t.j. správca dane súhlas tejto osobe neudelí, ale oznámi, že tento nadobúdateľ alebo spoločník nie je daňovým subjektom a nevznikla jej žiadna daňová povinnosť.

Rovnako bude správca dane postupovať aj pri vybavovaní žiadostí o vydanie súhlasu so zápisom v obchodnom registri v prípade **rozdelenia väčšinového obchodného podielu**, ak prevodcom alebo nadobúdateľom rozdelenej časti obchodného podielu je osoba, ktorá nie je daňovým subjektom a je zahraničnou osobou.

Otázka č. 5

Ktorá z osôb (spoločník - prevodca a nadobúdateľ obchodného podielu) v súvislosti so zmenou výšky obchodného podielu má požiadať o udelenie súhlasu so zápisom v obchodnom registri, či a komu správca dane súhlas vystaví?

Odpoveď:

S účinnosťou od 1. 10. 2012 sa podľa nového znenia odseku 5 § 115 OZ súhlas správcu dane o tom, že spoločníci nemajú daňové nedoplatky a správca dane nemá voči nim žiadnu daňovú pohľadávku, stáva neoddeliteľnou súčasťou návrhu na zápis zmeny v osobe spoločníka do obchodného registra. To znamená, že tento súhlas je spoločnosť povinná doložiť spolu s predloženým návrhom na zmenu spoločníka. Za spoločnosť súhlas spolu s návrhom na zápis predkladá osoba poverená konať v mene spoločnosti a nie spoločníci.

Tento súhlasu správcu dane o stave daňových nedoplatkov alebo daňovej pohľadávke správcu dane musí spoločnosť podľa ust. § 115 ods. 6 OZ doložiť za obidvoch, t.j. aj o osobe spoločníka ako prevodcu, ako aj o osobe nadobúdateľa väčšinového podielu, a to aj vtedy, ak ide o iného spoločníka spoločnosti.

Správca dane nadväzne na § 54 ods. 1 daňového poriadku na žiadosť daňového subjektu vydá do troch pracovných dní od podania žiadosti písomný súhlas so zápisom v obchodnom registri podľa osobitného predpisu, ak nemá voči daňovému subjektu daňovú pohľadávku a daňový subjekt nemá daňový nedoplatok.

Žiadateľom súhlasu o stave daňových nedoplatkoch je každý z týchto spoločníkov samostatne, t.j. spoločník ako prevodca požiada o súhlas, ako aj osoba ako nadobúdateľ obchodného podielu požiada o súhlas.

O vydanie súhlasu správcu dane o daňových nedoplatkoch a daňových pohľadávkach môže požiadať spoločnosť za spoločníka a aj za nadobúdateľa obchodného podielu ako aj samostatne spoločník ako prevodca obchodného podielu a samostatne aj nadobúdateľ obchodného podielu.

Podľa § 115 ods. 5 OZ súhlas do obchodného registra predkladá spoločnosť, u ktorej dochádza k zmene väčšinového obchodného podielu na iného spoločníka ako nadobúdateľa; zároveň však nestanovuje jednoznačný postup, kto má v tomto prípade podať žiadosť o vydanie súhlasu správcu dane.

Rovnako ani ust. § 54 ods. 1 daňového poriadku nestanovuje postup, kto má v tomto prípade podať žiadosť o vydanie súhlasu správcu dane.

Vzhľadom na novelizované znenie § 11 ods. 7 písm. b) daňového poriadku, podľa ktorého sa za porušenie daňového tajomstva nepovažuje vydanie súhlasu podľa § 54 daňového poriadku, je možné, aby o súhlas spoločníka ako prevodcu ako aj o osobe ako nadobúdateľa požiadala spoločnosť, u ktorej dochádza k zmene výšky obchodných podielov medzi spoločníkmi. Správca dane následne zašle informáciu o stave daňových nedoplatkoch oboch spoločníkov osobe, ktorá požiadala o vydanie súhlasu na zmenu v osobe spoločníka do obchodného registra.

➤ **Postup k vydaniu súhlasu správcu dane na výmaz spoločnosti z obchodného registra**

Odsek 3 pojednáva o vydaní súhlasu správcu dane o stave daňových nedoplatkoch pre žiadateľa v súvislosti s výmazom daňového subjektu z obchodného registra, keď daňový subjekt zaniká bez likvidácie s právnym nástupcom (splynutie, zlúčenie alebo rozdelenie) alebo s likvidáciou bez právneho nástupcu. Znenie odseku 3 ostáva aj po legislatívnom doplnení § 54 o nové odseky 1 a 2 nezmenený.

Správca dane vydá daňového subjektu na jeho žiadosť písomný súhlas s návrhom na výmaz z obchodného registra, ak nemá voči daňovému subjektu daňovú pohľadávku a daňový subjekt nemá daňový nedoplatok.

V prípade, že u tohto daňového subjektu prebieha výkon daňovej kontroly, určenie dane podľa pomôcok alebo vyrubovacie konanie podľa § 68 daňového poriadku; až po ukončení týchto procesov vydá správca dane súhlas na výmaz. Za daňový nedoplatok sa považuje aj daňový nedoplatok postúpený podľa § 86, ktorý v čase vydania potvrdenia nezanikol.

Žiadosť o vydanie súhlasu správcu dane (daňový úrad, colný úrad, obec) na účely výmazu podáva správcovi dane každý daňový subjekt zapísaný v obchodnom registri nadväzne na § 68 ods. 11 Obchodného zákonníka, podľa ktorého daňový subjekt pri podaní návrhu na výmaz z obchodného registra je povinný doložiť aj súhlas správcu dane o stave jeho daňových nedoplatkoch.

Spracoval: Ing. Juraj Jurčík, MBA