

2017

Závěrečná správa

**Postup správcu dane pri výbere daňových licencií
právnických osôb**



Závěrečná správa

Postup správcu dane pri výbere daňových licencií právnických osôb

PREDKLADÁ

Ing. Karol Mitrík, predseda
Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky

Bratislava, marec 2017

OBSAH

ZOZNAM SKRATIEK A SKRÁTENÝCH POMENOVANÍ.....	4
ZOZNAM TABULIEK.....	4
ZOZNAM GRAFOV.....	4
ZHRNUTIE.....	5
1 CIEĽ KONTROLNEJ AKCIE.....	6
2 RÁMEC KONTROLNEJ AKCIE.....	6
2.1 OPIS PROSTREDIA.....	7
2.2 PROGNOZA IFP MF SR A DAŇOVÁ LICENCIA PRIZNANÁ NA ÚHRADU DO ŠR.....	7
2.3 VÝKON KONTROLY.....	8
3 ZISTENIA.....	8
3.1 PODANIE DAŇOVÉHO PRIZNANIA V ZÁKONOM STANOVENEJ LEHOTE.....	8
3.2 VÝZVA NA PODANIE DAŇOVÉHO PRIZNANIA V NÁHRADNEJ LEHOTE.....	9
3.3 VPLYV NEPODANIA DAŇOVÉHO PRIZNANIA NA PRÍJMY ŠR.....	9
3.4 PODANIE DAŇOVÉHO PRIZNANIA PRI ZÁNIKU PRÁVNICKEJ OSOBY S PRÁVNÝM NÁSTUPCOM.....	9
3.5 VPLYV NEZAPLATENEJ PRIZNANEJ DPPO NA PRÍJMY ŠR.....	9
4 ODPORÚČANIA.....	10
5 POSTUP NKÚ SR.....	10
6 REAKCIA KONTROLOVANÉHO SUBJEKTU.....	11
7 TÍM KONTROLÓROV.....	11
ZÁVER.....	11
KONTAKT.....	11
PRÍLOHA Č. 1.....	12

ZOZNAM SKRATIEK A SKRÁTENÝCH POMENOVANÍ

SKRATKA	VÝZNAM
Daňový poriadok	Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov
DPPO	Daň z príjmov právnickej osoby
DN	Daňový nedoplatok
DL	Daňová licencia
ESA 2010	Európsky systém národných a regionálnych účtov
FRSR	Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky
IFP MF SR	Inštitút finančnej politiky Ministerstva financií Slovenskej republiky
ISFS–SD	Integrovaný systém finančnej správy pre správu daní
NKÚ SR	Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky
SR	Slovenská republika
ŠR	Štátny rozpočet
ZDP	zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
ZO	Zdaňovacie obdobie

ZOZNAM TABULIEK

Tabuľka č. 1: Neuhradená daňová povinnosť k DPPO za zdaňovacie obdobie rokov 2014 až 2015.....	10
Tabuľka č. 2: Neuhradená daňová povinnosť k DPPO za zdaňovacie obdobie rokov 2014 až 2015 pri ktorej správca dane nepostupoval podľa daňového poriadku.....	10
Tabuľka č. 3: Neuhradená daňová povinnosť k DPPO za zdaňovacie obdobie rokov 2014 až 2015 pri ktorej správca dane nepristúpil k vymáhaniu.....	10
Tabuľka č. 4: Prehľad objemu neuhradenej daňovej povinnosti k DPPO odstúpenej na vymáhanie a vymoženej sumy za obdobie rokov 2015 až 2016.....	10
Tabuľka č. 5: Prehľad vývoja počtu daňových subjektov a výšky daňovej povinnosti k DPPO za zdaňovacie obdobie rokov 2013 až 2015.....	12

ZOZNAM GRAFOV

Graf č. 1: Priznanie daňovej povinnosti k DPPO a jej výber do príjmov ŠR za zdaňovacie obdobia 2013 – 2015	7
Graf č. 2: Vývoj počtu daňových subjektov registrovaných k DPPO podľa vybraných kategórií v zdaňovacích obdobiach 2013 – 2015.....	8

ZHRNUTIE

Kontrola bola vykonaná v súlade so Stratégiou kontrolnej činnosti NKÚ SR a jej nosnou témou – Fiškálna udržateľnosť. Do plánu kontrolnej činnosti NKÚ SR na rok 2016 bola zaradená ako kontrola na základe aktuálneho vývoja celospoločenského dopytu.

Hlavným cieľom kontroly bolo preveriť, či správca dane na účely zabezpečenia výberu daňových licencií do príjmov štátneho rozpočtu za zdaňovacie obdobie roka 2014 a 2015 pri výkone správy daní využil všetky možnosti v postupe ustanovenom zákonom, ako aj riadiace akty prijaté finančnou správou na zabezpečenie výberu DPPO do príjmov ŠR. Ďalej zistiť najmä príčiny, prečo správca dane nezabezpečil vybratie daňovej licencie do príjmov ŠR od právnických osôb založených pre účely podnikania, ktoré boli v zdaňovacom období roka 2014 a 2015 registrované k DPPO a túto povinnosť mali ustanovenú zákonom.

Daňová licencia je minimálna daň z príjmu, ktorú platí každý daňový subjekt – právnická osoba založená pre účely podnikania za každé zdaňovacie obdobie, a ktorého daňová povinnosť v daňovom priznaní je nižšia ako ustanovená výška daňovej licencie.

DAŇOVÁ LICENCIA PRIZNANÁ NA ÚHRADU DO PRÍJMOV ŠR

V rámci konsolidačných opatrení vláda SR od 1. januára 2014 zaviedla pre slovenských podnikateľov, ktorí vykonávajú svoju činnosť ako právnické osoby, inštitút daňovej licencie.

Na základe údajov predložených FR SR bola za zdaňovacie obdobie:

- **roka 2014** výška priznanej daňovej licencie na úhradu z podaných daňových priznaní k DPPO na úrovni **104,1 mil. eur**
- **roka 2015** výška priznanej daňovej licencie na úhradu z podaných daňových priznaní k DPPO na úrovni **96,1 mil. eur**.

Daňová licencia na úhradu priznaná v zdaňovacom období 2014 dosiahla na zápočet v zdaňovacom období 2015 hodnotu 12,2 mil. eur a na zápočet v nasledujúcich dvoch zdaňovacích obdobiach hodnotu 74,2 mil. eur.

PODANIE DAŇOVÉHO PRIZNANIA V ZÁKONOM STANOVENEJ LEHOTE

V priebehu kontroly bolo zistené, že finančná správa **predloženie daňového priznania** k DPPO za zdaňovacie obdobie:

- **roka 2014** z celkového počtu 287 880 právnických osôb registrovaných k DPPO k 31.12.2014 **neevido-**

vala v prípade 63 748 právnických osôb (22,1 %). Z tohto počtu správca dane **vyzval 21 282 právnických osôb** na **podanie** daňového priznania **v náhradnej lehote**

- **roka 2015** z celkového počtu 285 388 právnických osôb registrovaných k DPPO k 31.12.2015, **neevidovala v prípade 69 518 právnických osôb** (24,4 %). Z tohto počtu správca dane **vyzval 16 071 právnických osôb** na **podanie** daňového priznania **v náhradnej lehote**.

Najväčší podiel z tejto skupiny (až 67 %) v oboch zdaňovacích obdobiach tvorili právnické osoby podnikajúce v právnej forme spoločnosť s ručením obmedzeným.

VÝZVA NA PODANIE DAŇOVÉHO PRIZNANIA V NÁHRADNEJ LEHOTE

NKÚ SR preverení, či **správca dane** vykonal všetky úkony ustanovené daňovým poriadkom, aby zabezpečil podanie daňového priznania k DPPO od právnickej osoby založenej pre účely podnikania zistil, že správca dane **nepostupoval** podľa daňového poriadku, keď **nevyzval daňový subjekt** na podanie daňového priznania v náhradnej lehote:

- **v 17 214 prípadoch** za zdaňovacie obdobie 2014
- **v 27 215 prípadoch** za zdaňovacie obdobie 2015.

Ďalej zistil, že napriek výzve správcu na podanie daňového priznania v náhradnej lehote, **nepodalo daňové priznanie k DPPO:**

- **20 319 právnických osôb** za zdaňovacie obdobie 2014
- **14 750 právnických osôb** za zdaňovacie obdobie 2015.

VPLYV NEPODANIA DAŇOVÉHO PRIZNANIA NA PRÍJMY ŠR

NKÚ SR na základe zistení konštatuje, že **79 498 právnických osôb založených pre účely podnikania** tým, že nepodali daňové priznanie k DPPO za zdaňovacie obdobie 2014 a 2015 **spôsobili na DPPO výpadok príjmov ŠR v minimálnej výške 38,1 mil. eur**, keď **neodviedli do príjmov ŠR daňovú licenciu** ustanovenú zákonom aspoň **v jej minimálnej výške 480 eur:**

- **v roku 2015 výpadok v sume 18,1 mil. eur**
- **v roku 2016 výpadok v sume 20,1 mil. eur.**

Uvedený prepočet vychádza z predpokladu, že všetkým podnikateľským subjektom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

VPLYV NEZAPLATENEJ PRIZNANEJ DPPO NA PRÍJMY ŠR

NKÚ SR pri preverení postupu správcu dane v procese zabezpečenia vymoženía daňových nedoplatkov zistil, že

finančná správa nezaplátanie DPPO priznanej vo výške daňovej licencie za zdaňovacie obdobie:

- **roka 2014** eviduje u 9 094 právnických osôb v celkovom objeme **6,7 mil. eur**
- **roka 2015** eviduje u 15 112 právnických osôb v celkovom objeme **11,2 mil. eur**.

NKÚ SR dospel k záveru, že táto skutočnosť mala podstatný a negatívny dosah na príjmy ŠR v rokoch 2015 a 2016. Ďalej zistil, že správca dane nekonal podľa daňového poriadku, keď nezisťoval, či sú splnené podmienky na začatie daňového exekučného konania za účelom vymoženia DPPO za zdaňovacie obdobie:

- **roka 2014** v prípade 1 314 daňových nedoplatkov v celkovom objeme **1,0 mil. eur**
- **roka 2015** v prípade 6 433 daňových nedoplatkov v celkovom objeme **4,7 mil. eur**.

Ide o prípady, keď daňový subjekt daňové priznanie podal, ale priznanú daň nezaplatil.

ODPORÚČANIA NKÚ SR

Pri správe daní správca dane musí postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov a chrániť záujmy štátu. Konat' v úzkej súčinnosti s daňovým subjek-

tom a poskytovať mu poučenie o jeho procesných právach a povinnostiach. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne mu určení a vyrubeniu dane. Vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, najmä vtedy, ak si daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

NKÚ SR vychádzajúc zo základných zásad správy daní a na základe výsledkov kontroly odporučil finančnej správe s využitím informačného systému operatívnejšie monitorovať nadväznosť procesných úkonov vykonaných a nevykonaných správcom dane pri výkone správy DPPO. Taktiež iniciovať sprísnenie zákonom stanovených podmienok pre zánik obchodných spoločností s právnym nástupcom a iniciovať odstránenie variability v povinnosti daňového subjektu podať daňové priznanie k DPPO za zdaňovacie obdobie pri zániku právnickej osoby bez likvidácie s právnym nástupcom, ustanovenej v zákone o dani z príjmov.

1 CIEĽ KONTROLNEJ AKCIE

Účelom kontrolnej akcie bolo získať primerané uistenie o tom, či správca dane pri výkone správy DPPO postupuje podľa ustanovení daňového poriadku a zákona o dani z príjmov v procese:

- zabezpečenia priznania daňovej povinnosti k DPPO daňovým subjektom za príslušné zdaňovacie obdobie
- určenia výšky DPPO správcom dane, ak nebola priznaná daňovým subjektom
- výberu a vymáhania splatnej daňovej povinnosti do príjmov ŠR.

Predmetom kontroly bolo:

- preveriť rozsah úkonov vykonaných, resp. nevykonaných správcom dane v procese výberu DPPO do príjmov štátneho rozpočtu za zdaňovacie obdobie roka 2014 a 2015, s dôrazom na výber zákonom ustanovenej daňovej licencie
- identifikovať príčiny nevybratia daňovej licencie od právnických osôb založených pre účely podnikania na základe poznatkov finančnej správy z aplikačnej praxe.

2 RÁMEC KONTROLNEJ AKCIE

NKÚ SR vykonal kontrolu v zmysle plánu kontrolnej činnosti na rok 2016. Kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom o NKÚ SR a štandardmi, ktoré vychádzajú zo základných princípov kontroly v rámci medzinárodných štandardov najvyšších kontrolných inštitúcií.

Kontrola bola vykonaná od 3. júna 2016 do 22. decembra 2016 na Finančnom riaditeľstve SR a na daňových úradoch v jeho organizačnej pôsobnosti. Kontrolovaným obdobím boli zdaňovacie obdobia k DPPO za roky 2014 a 2015, v prípade vecných súvislostí aj obdobia predchádzajúce.

FR SR je rozpočtovou organizáciou s právnou subjektivitou a pôsobnosťou na celom území SR. Kontrolovaný subjekt bol vybraný priamo ako jediným orgán, ktorý v rámci svojej pôsobnosti riadi a metodicky usmerňuje postup správcu dane pri výkone správy daní a tým zabezpečuje proces výberu daní a ich vymáhanie do príjmov ŠR.

K metódam a technikám, ktoré boli uplatnené pri kontrole, patrili najmä: štúdium všeobecne záväzných právnych predpisov a interných noriem, strategických materiálov, preverenie dokumentov, daňových dokladov a spisovej dokumentácie, analýza výstupov, dedukcia, rozhovor so zamestnancami a iné.

2.1 OPIS PROSTREDIA

V rámci konsolidačných opatrení vláda SR od 1. januára 2014 zaviedla pre slovenských podnikateľov, ktorí vykonávajú svoju činnosť ako právnické osoby, inštitút daňovej licencie. **Daňová licencia je zákonom ustanovená minimálna daň z príjmu**, ktorú platí každý daňový subjekt – právnická osoba zriadená na podnikanie, ak jeho daňová povinnosť vypočítaná v daňovom priznaní je nižšia ako výška daňovej licencie. **Výška daňovej licencie** závisí od ročného obratu daňovníka a od skutočnosti, či daňovník je alebo nie je platiteľom dane z pridanej hodnoty k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia.

Daňový subjekt podáva daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb správcovi dane v lehote určenej zákonom. V prípade, ak si daňový subjekt nesplní túto povinnosť, správca dane má povinnosť vyzvať ho podľa daňového poriadku na jeho podanie v náhradnej lehote. Ak daňový subjekt daňové priznanie nepodá ani v tejto lehote, správca dane má podľa daňového poriadku povinnosť určiť daňovému subjektu daň podľa pomôcok. Priznanú daň je daňový subjekt povinný zaplatiť v lehote na podanie daňového priznania. Ak daňový subjekt daň v tejto lehote nezaplatí, stáva sa v evidencii príjmov ŠR daňovým dlžníkom a správca dane je povinný jeho daňový

nedoplatok vymáhať v daňovom exekučnom konaní exekvovaním jeho majetku.

2.2 DAŇOVÁ LICENCIA PRIZNANÁ NA ÚHRADU DO ŠR

Na základe údajov predložených FR SR bola za zdaňovacie obdobie:

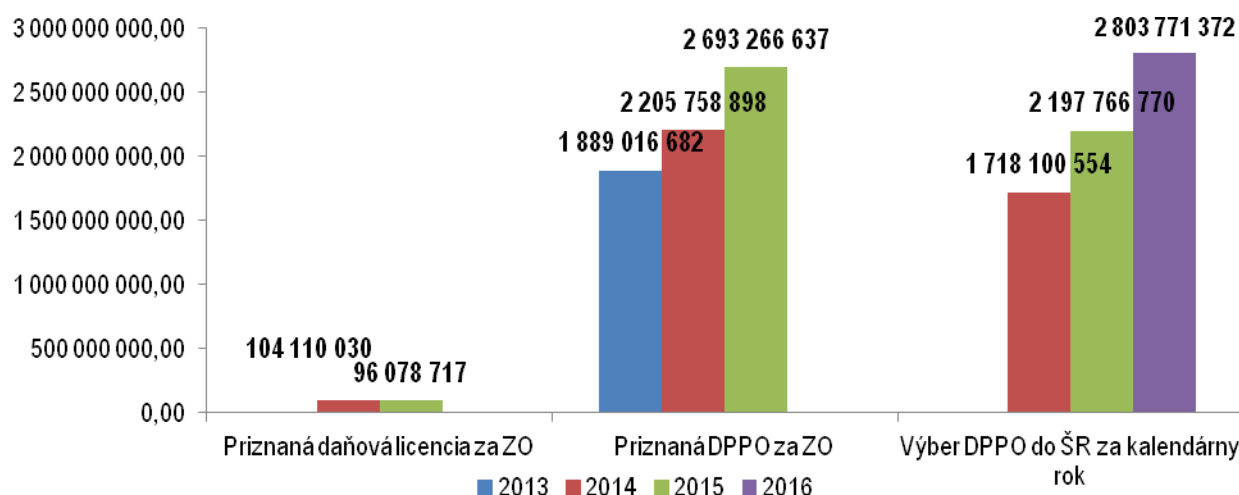
- **roka 2014** výška priznanej daňovej licencie na úhradu z podaných daňových priznaní k DPPO na úrovni **104,1 mil. eur**
- **roka 2015** výška priznanej daňovej licencie na úhradu z podaných daňových priznaní k DPPO na úrovni **96,1 mil. eur**.

Daňová licencia na úhradu priznaná v zdaňovacom období 2014 dosiahla **na zápočet v zdaňovacom období roka 2015 hodnotu 12,2 mil. eur** a **na zápočet v nasledujúcich dvoch zdaňovacích obdobiach** (roka 2016 a roka 2017) **hodnotu 74,2 mil. eur**.

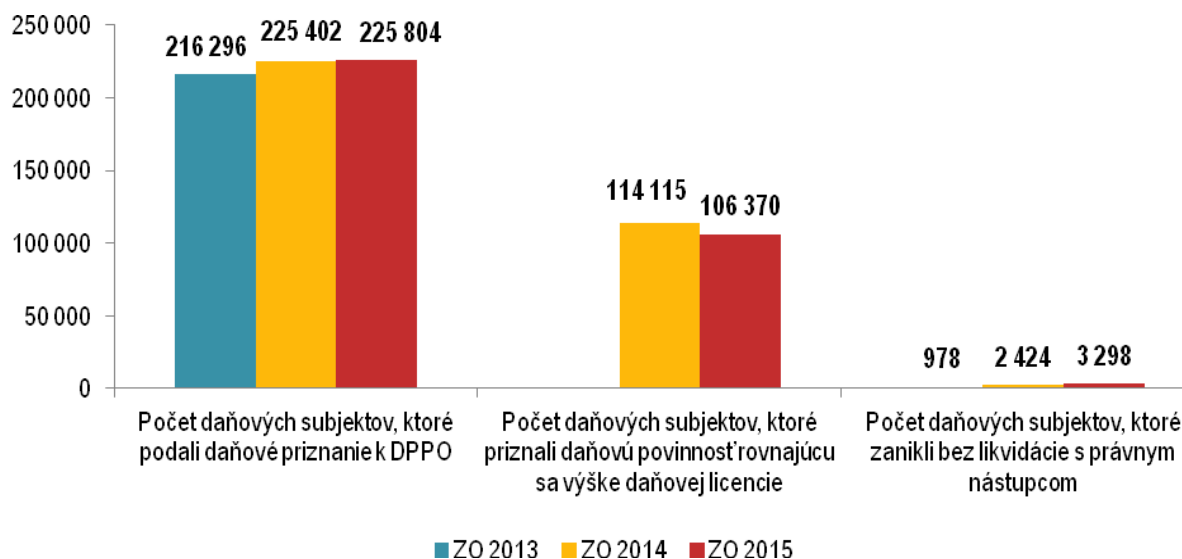
Finančná správa nesleduje osobitne úhrady daňových licencií, preto údaje predložené NKÚ SR zodpovedajú len kvalifikovanému odhadu (príloha č. 1). Medziročné porovnanie vývoja indikátorov ovplyvňujúcich výber DPPO do príjmov ŠR na základe údajov predložených z FR SR ilustrujú – graf č. 1 a graf č. 2.

Graf č. 1

Priznanie daňovej povinnosti k DPPO a jej výber do príjmov ŠR za zdaňovacie obdobia 2013 – 2015 (v eurách)



Vývoj počtu daňových subjektov registrovaných k DPPO podľa vybraných kategórií v zdaňovacích obdobiach 2013 – 2015



2.3 VÝKON KONTROLY

Kontrola bola vykonaná v rozsahu predmetu kontroly, s cieľom zistiť príčiny nevybratia daňovej licencie od právnických osôb založených pre účely podnikania do príjmov SR, ktoré boli v zdaňovacom období roka 2014 a 2015 registrované u správcu dane k DPPO a mali túto povinnosť ustanovenú zákonom.

Výkon kontroly bol realizovaný v dvoch hlavných krokoch:

- preverenie postupu správcu dane, či v procese výkonu správy daní vykonal všetky úkony ustanovené zákonom, aby zabezpečil priznanie daňovej povinnosti od právnickej osoby, ktorá nepodala daňové priznanie k dani z príjmov i keď túto povinnosť mala ustanovenú zákonom,
- preverenie postupu správcu dane, či v procese zabezpečenia výberu DPPO do príjmov SR vykonal všetky úkony ustanovené zákonom na vymozenie daňového nedoplatku od daňových subjektov, ktoré nezplatili priznanú daň v plnej výške.

Kontrola zároveň preverila ako má finančná správa v informačnom systéme nastavené monitorovanie procesu výberu DPPO za zdaňovacie obdobie, nie len na účely relevantného výkazníctva a identifikovania možných rizík a príčin nevybratia DPPO do príjmov SR, ale aj pre potreby zabezpečenia operatívneho riadenia tohto procesu.

Podkladom pre výkon kontroly boli údaje z informačného systému finančnej správy predložené samostatne za každý daňový úrad v nasledovnej štruktúre:

- prehľad daňových subjektov, ktoré daňové priznanie k DPPO za zdaňovacie obdobie rokov 2014 a 2015 podali po lehote stanovenej zákonom, resp. nepodali vôbec podľa stavu k 26. septembru 2016
- prehľad daňových nedoplatkov evidovaných na DPPO so splatnosťou daňovej povinnosti od 1. januára 2015 do 31. augusta 2016; prehľad procesu ich výberu a vymáhania v daňovom exekučnom konaní podľa stavu k 23. septembru 2016.

3 ZISTENIA

3.1 PODANIE DAŇOVÉHO PRIZNANIA V ZÁKONOM STANOVENEJ LEHOTE

V priebehu výkonu kontroly bolo zistené, že finančná správa k 26. septembru 2016 **predloženie daňového priznania** k DPPO za zdaňovacie obdobie:

- **roka 2014** z celkového počtu 287 880 právnických osôb registrovaných k DPPO k 31.12.2014 **neevidovala v prípade 63 748 právnických osôb** (22,1 %). Z tohto počtu správca dane **vyzval 21 282 právnických osôb** na **podanie** daňového priznania **v náhradnej lehote**

- **roka 2015** z celkového počtu 285 388 právnických osôb registrovaných k DPPO k 31.12.2015, **neevidovala v prípade 69 518 právnických osôb** (24,4 %). Z tohto počtu správca dane **vyzval 16 071 právnických osôb** na **podanie** daňového priznania **v náhradnej lehote**.

V oboch zdaňovacích obdobiach najväčší podiel z tejto skupiny (až 67 %) tvorili právnické osoby podnikajúce v právnej forme spoločnosť s ručením obmedzeným.

NKÚ SR na vzorke právnických osôb založených pre účely podnikania v právnej forme akciová spoločnosť,

komanditná spoločnosť a spoločnosť s ručením obmedzeným, ktoré za kontrolované zdaňovacie obdobia nepodali daňové priznanie k DPPO v zákonom stanovenej lehote **preveril, či správca dane** vykonal všetky úkony ustanovené daňovým poriadkom, aby zabezpečil priznanie daňovej povinnosti a odvedenie dane do príjmov ŠR. Kontrolou **bolo zistené, že správca dane nepostupoval** v súlade so zákonom, keď nevyzval daňové subjekty na podanie daňového priznania v náhradnej lehote:

- **v 17 214 prípadoch** za zdaňovacie obdobie 2014
- **v 27 215 prípadoch** za zdaňovacie obdobie 2015.

Podľa daňového poriadku môže správca dane ešte vyzvať daňové subjekty na podanie daňového priznania do 5 rokov.

3.2 VÝZVA NA PODANIE DAŇOVÉHO PRIZNANIA V NÁHRADNEJ LEHOTE

NKÚ SR na vzorke právnických osôb založených pre účely podnikania v právnej forme akciová spoločnosť, komanditná spoločnosť a spoločnosť s ručením obmedzeným **ďalej zistil**, že v prípade ak správca dane aj postupoval podľa daňového poriadku a vyzval daňové subjekty na podanie daňového priznania v náhradnej lehote, daňové subjekty **nepodali daňové priznanie k DPPO**:

- **v 20 319 prípadoch** za zdaňovacie obdobie 2014
- **v 14 750 prípadoch** za zdaňovacie obdobie 2015.

3.3 VPLYV NEPODANIA DAŇOVÉHO PRIZNANIA NA PRÍJMY ŠR

NKÚ SR na základe kontrolných zistení konštatuje, že **79 498 právnických osôb založených pre účely podnikania** bez bližšej špecifikácie, či v kontrolovanom zdaňovacom období boli v postavení platiteľa DPH alebo nie, ako aj bez zohľadnenia výšky ich ročného obratu tým, že si nesplnili zákonom ustanovenú povinnosť podaním daňového priznania priznať DPPO **spôsobili** v rokoch 2015 a 2016 na DPPO **výpadok príjmov ŠR v minimálnej výške 38,1 mil. eur**, keď **neodviedli do príjmov ŠR daňovú licenciu ustanovenú zákonom aspoň v jej minimálnej výške 480 eur**:

- **v roku 2015 výpadok v sume 18,1 mil. eur**
- **v roku 2016 výpadok v sume 20,1 mil. eur.**

Uvedený prepočet vychádza z predpokladu, že všetkým podnikateľským subjektom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

3.4 PODANIE DAŇOVÉHO PRIZNANIA PRI ZÁNIKU PRÁVNICKEJ OSOBY S PRÁVNÝM NÁSTUPCOM

NKÚ SR na vzorke 126 právnických osôb ďalej **preveril**, ako správca dane pri výkone správy daní postupoval v procese zabezpečenia priznania daňovej povinnosti k DPPO od daňových subjektov, ktoré zanikli bez likvidá-

cie s právnym nástupcom v priebehu kontrolovaných zdaňovacích období rokov 2014 a 2015. Všetky zlúčené právnické osoby podnikali v právnej forme spoločnosť s ručením obmedzeným. Z údajov predložených kontrolovaným subjektom bolo zistené, že za kontrolované zdaňovacie obdobia až v 172 prípadoch (za 2014 v 66 prípadoch a za 2015 v 106 prípadoch) nebola zaniknutým daňovým subjektom ani jeho právnym nástupcom priznaná daňová povinnosť k DPPO podaním daňového priznania. Z tohto počtu nedošlo k odvedeniu daňovej licencie do príjmov ŠR v zákonom ustanovenej výške až v 156 prípadoch.

NKÚ SR na základe kontrolných zistení a vyjadrenia kontrolovaného subjektu zistil, že zánik právnickej osoby bez likvidácie s právnym nástupcom (zlúčenie a splynutie) je často využívaný daňovými subjektmi, ktoré majú postavenie daňového dlžníka; v čase zániku nevykonávajú žiadnu ekonomickú činnosť; nekomunikujú so správcou dane; neplnia si svoje daňové povinnosti a nemajú žiaden daňovou exekúciou postihnuteľný majetok. Najčastejšie sa zlučujú s právnym nástupcom - právnickou osobou, ktorá v čase zlúčenia už nie je ekonomicky činná; nekomunikuje so správcou dane; neplní si svoje daňové povinnosti a nemá žiaden daňovou exekúciou postihnuteľný majetok. NKÚ SR konštatuje, že finančná správa má za daného stavu od takýchto daňových subjektov výrazne sťažené podmienky pri zabezpečovaní výberu daní do príjmov štátneho rozpočtu.

NKÚ SR pozitívne hodnotí snahu FR SR, ktoré z týchto dôvodov už iniciovalo legislatívne zmeny na účely riešenia problematiky „podvodných“ zánikov obchodných spoločností.

NKÚ SR na základe kontrolných zistení ďalej konštatuje, že právnické osoby, ktoré zanikli bez likvidácie s právnym nástupcom, v čase ich zániku upúšťajú od plnenia svojich daňových povinností ustanovených ZDP a daňovým poriadkom. Ich benevolentná daňová disciplína, umožnená aj variabilitou danou zákonom v povinnosti daňového subjektu priznať daňovú povinnosť podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie ukončené ku dňu zániku, má v konečnom dôsledku negatívny dosah pre nasledujúci proces výkonu správy daní, ktorého cieľom je zabezpečiť výber daní do príjmov ŠR v maximálne možnej miere.

3.5 VPLYV NEZAPLATENEJ PRIZNANEJ DPPO NA PRÍJMY ŠR

NKÚ SR z predložených údajov zistil, že FR SR v priebehu výkonu kontroly **evidoval na DPPO** za kontrolované zdaňovacie obdobia 61 625 **daňových nedoplatkov v celkovej výške 147,7 mil. eur**.

Z tohto objemu k 20. septembru 2016 sume predpisu daňovej povinnosti vo výške „daňovej licencie“, ktorá ne-

bola ani čiastočne uhradená zodpovedalo **24 206 daňových nedoplatkov v celkovej výške 17,9 mil. eur.**

Tabuľka č. 1

v mil. eur

Splatnosť daňovej povinnosti	DN na DPPO		DN na DL	
	počet	objem	počet	objem
od 01.01. do 31.12.2015	25 013	71,8	9 094	6,7
od 01.01. do 31.08.2016	36 612	75,9	15 112	11,2
Spolu	61 625	147,7	24 206	17,9

NKÚ SR z tohto objemu výkon kontroly zameral na daňové nedoplatky v evidencii príjmov ŠR považované za vymožiteľné a zistil, že:

- **v prípade 11 978 daňových nedoplatkov** (vo výške od 170,1 eur do 3 000,00 eur), **v celkovom objeme 9,2 mil. eur, správca dane nepostupoval v súlade s daňovým poriadkom**, keď nezisťoval, či sú splnené podmienky na začatie daňového exekučného konania. Z toho bolo 7 747 daňových nedoplatkov ktorých suma predpisu zodpovedá zákonom ustanovenej výške „daňovej licencií v celkovom objeme 5,7 mil. eur“.

Tabuľka č. 2

v mil. eur

Splatnosť daňovej povinnosti	DN na DPPO		DN na DL	
	počet	objem	počet	objem
od 01.01. do 31.12.2015	2 184	1,7	1 314	1
od 01.01. do 31.08.2016	9 794	7,5	6 433	4,7
Spolu	11 978	9,2	7 747	5,7

- **v prípade 14 080 daňových nedoplatkov** (vo výške do 170,00 eur) v celkovom objeme **808,8 tis. eur správca dane nepristúpil k vymáhaniu v daňovom exekučnom konaní** (finančná správa z dôvodu efektívnosti a hospodárnosti pri výkone správy daní pristupuje k vymáhaniu daňových nedoplatkov len ak ich celková výška za daňového dlžníka je nad 170 eur).

Tabuľka č. 3

v tis. eur

Splatnosť daňovej povinnosti	DN na DPPO	
	počet	objem
od 01.01. do 31.12.2015	4 596	263,5
od 01.01. do 31.08.2016	9 484	545,3
Spolu	14 080	808,8

NKÚ SR z predložených údajov ďalej zistil, že k 23. septembru 2016 správca dane odstúpil na vymáhanie **daňové nedoplatky evidované na DPPO** za kontrolované zdaňovacie obdobia **v celkovom objeme 137,1 mil. eur. Z tohto objemu bolo** v iných konaniach alebo vymože-

ných v daňovom exekučnom konaní **uhradených do príjmov ŠR celkom 34,8 mil. eur (25,4 %).**

Tabuľka č. 4

v mil. eur

Splatnosť daňovej povinnosti	DN odstúpené na vymáhanie	Vymôžená suma
od 01.01. do 31.12.2015	67,5	20,4
od 01.01. do 31.08.2016	69,6	14,4
Spolu	137,1	34,8

4 ODPORÚČANIA

Pri správe daní správca dane musí postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov a chrániť záujmy štátu. Konať v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a poskytovať mu poučenie o jeho procesných právach a povinnostiach. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, najmä vtedy, ak si daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

NKÚ SR vychádzajúc zo zásad daňového konania a na základe výsledkov kontroly odporučil finančnej správe:

- 1) operatívnejšie monitorovať nadväznosť procesných úkonov vykonaných a nevykonaných správcami dane (s využitím ISFS-SD):
 - v procese výberu DPPO do príjmov ŠR, ktorý sa viaže na predpis daňovej povinnosti z podaného daňového priznania daňovým subjektom za príslušné zdaňovacie obdobie
 - v procese zabezpečenia priznania daňovej povinnosti, ak daňové priznanie nebolo podané daňovým subjektom v lehote stanovenej zákonom za príslušné zdaňovacie obdobie
 - v procese zabezpečenia vymáhania nezaplatených daňových povinností v daňovom exekučnom konaní;
- 2) iniciovať sprísnenie zákonom stanovených podmienok pre zánik obchodných spoločností s právnym nástupcom (v daňovom poriadku ustanoviť súhlas správcu dane pri tomto právnom úkone);
- 3) iniciovať v ustanovení ZDP odstránenie variability v uložení povinnosti podať daňové priznanie k DPPO za zdaňovacie obdobie ukončené ku dňu zániku právnickej osoby bez likvidácie s právnym nástupcom.

5 POSTUP NKÚ SR

NKÚ SR v priebehu kontroly aj v štádiu oboznámenia so zisteniami a nedostatkami aktívne komunikoval s kontrolovaným subjektom. Náležitost' prijatých opatrení,

i samotné ich plnenie, resp. splnenie bude NKÚ SR v rámci svojej kontrolnej činnosti priebežne monitorovať.

Pre informáciu a využitie bude záverečná správa zaslaná prezidentovi SR, predsedovi vlády SR, predsedo-

vi Výboru NR SR pre financie a rozpočet, ministrom financií SR a prezidentovi finančnej správy SR.

6 REAKCIA KONTROLOVANÉHO SUBJEKTU

Finančná správa v súvislosti s procesom zabezpečenia priznania daňovej povinnosti daňovým subjektom, ako aj v súvislosti s procesom zabezpečenia jej výberu do príjmov SR je toho názoru, že daňový poriadok neustanovuje lehotu na vyzvanie daňového subjektu na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, ale ustanovuje lehotu zániku práva na vyrubenie dane (§ 69 daňový poriadok), a to do päť rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

Na základe poznatkov z aplikačnej praxe pri výkone správy k DPPO zároveň konštatuje, že až 95 % zaslaných výziev na podanie daňového priznania k DPPO v náhradnej lehote sa vracia späť správcovi dane ako zásielky neprevzaté v odbernej lehote, alebo adresát neznámy, a k podaniu daňového priznania daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie nedôjde. Pritom úkon zaslania výzvy daňovému subjektu na podanie daňového priznania v náhradnej lehote stanovenej správcom dane zvyšuje administratívnu náročnosť procesu výberu daní a to nielen z časového, ale aj finančného hľadiska.

Finančná správa, vychádzajúc z počtu zamestnancov správcu dane na odbore kontroly a analýz, konštatuje, že nie je kapacitne schopná preveriť v období roku podania daňového priznania každý prípad nepodania daňového priznania daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie a daň určiť vykonaním daňovej kontroly alebo podľa pomôcok.

Zároveň kontrolovaný subjekt zastáva názor, že v súvislosti s procesnými úkonmi správcu dane na účely výberu a vymáhania daňových nedoplatkov žiaden z nedoplatkov evidovaný na DPPO nebol ešte premlčaný, to znamená, že zákonom daná lehota na vykonanie úkonov na účely ich výberu alebo vymáhania stále plynie.

Kontrolovaný subjekt **nevzniesol žiadne námietky proti pravdivosti, úplnosti a preukázateľnosti kontrolných zistení**. V zmysle zápisnice o prerokovaní protokolu sa kontrolovaný subjekt zaviazal prijať opatrenia a následne zaslať správu o plnení, resp. splnení opatrení.

7 TÍM KONTROLÓROV

Kontrola bola vykonaná piatimi kontrolórmí, ktorí počas kontroly uplatňovali svoj profesionálny úsudok a profesionálny skepticizmus založený na poznatkoch

získaných z dlhoročnej odbornej praxe v oblasti kontroly súladu.

ZÁVER

Kontrolná akcia v plnom rozsahu splnila ciele kontroly. Preverila dodržiavanie všeobecne záväzných právnych predpisov pri výkone správy DPPO, monitorovanie stavu daňových nedoplatkov evidovaných na DPPO a proces ich vymáhania do príjmov SR. Preverila rozsah zavedených funkcionalít v rámci informačného systému finančnej správy pre relevantný výkon správy daní. Poukázala na nedostatky správcu dane v procese zabezpečenia priznania daňovej povinnosti k DPPO daňovým subjektom za zdaňovacie obdobie 2014 a 2015, ako aj v procese zabezpečenia výberu zákonom stanovenej minimálnej výšky dane z príjmov právnických osôb (daňovej licencie) od právnických osôb založených na účely podnikania do príjmov SR.

Poukázala tiež na nedostatky vo výkazníctve o stave daňových nedoplatkov v procese ich vymáhania

v daňovom exekučnom konaní a pri považovaní daňového nedoplatku za dočasne nevymožiteľný podľa daňového poriadku.

Výsledky kontroly boli prerokované so štatutárnym orgánom kontrolovaného subjektu, pričom na eliminovanie kontrolou zistených nedostatkov NKÚ SR navrhol odporúčania.

NKÚ SR konštatuje, že kontrola bola z pohľadu splnenia jej cieľa konštruktívna, čo prezentuje skutočnosť, že kontrolovaný subjekt už v priebehu výkonu kontroly pristúpil k odstráneniu kontrolou zistených nedostatkov a zároveň aj prezentoval, že inicioval niekoľko legislatívnych zmien na eliminovanie únikov na DPPO, napr. aj sprísnením riešenia problematiky „podvodných“ zánikov obchodných spoločností.

KONTAKT

Najvyšší kontrolný úrad SR,
Priemyselná 2, 824 73 Bratislava 26,
☎ +421 2 501 14 451 ✉ info@nku.gov.sk

Finančné riaditeľstvo SR
Lazovná 63,
974 01 Banská Bystrica

PRÍLOHA Č. 1

Tabuľka č. 5: Prehľad vývoja počtu daňových subjektov a výšky daňovej povinnosti k DPPO za zdaňovacie obdobie rokov 2013 až 2015

Agregovaný prehľad	ZO 2013		ZO 2014		ZO 2015	
	Agregovaná suma	Počet daňovníkov	Agregovaná suma	Počet daňovníkov	Agregovaná suma	Počet daňovníkov
	v eurách		v eurách		v eurách	
Počet DS, ktoré podali DP k DPPO	x	216 296	x	225 402	x	225 804
Počet DS, ktoré zanikli bez likvidácie s právnym nástupcom	x	978	x	2 424	x	3 298
Priznaná daň k DPPO	1 889 016 682	x	** 2 205 758 898	x	** 2 693 266 637	x
Zaplatená DPPO (vrátane preddavkov)	1 718 100 554	x	** 2 197 766 770	x	** 2 803 771 372	x
Daňová licencia na úhradu	x	x	104 110 030	114 115	96 078 717	106 370
celková výška zaplatenej daňovej licencie	x	x	*** 98 672 110	x	*** 88 661 277	x
celková výška neuhradenej daňovej licencie k 31.12.	x	x	***5 437 920	x	*** 7 417 440	x
započítaná daňová licencia	x	x	x	x	12 160 890	x
Daňová licencia na zápočet v nasledujúcom. ZO	x	x	x	x	74 164 742	x

Zdroj: FR SR

Legenda: DP – daňové priznanie, DS – daňový subjekt; ZO – zdaňovacie obdobie

Vysvetlivky: * FR SR sleduje cez štandardné zostavy nedoplatky na dani, neeviduje sledovanie nedoplatkov, resp. úhrad špecifickej daňovej povinnosti k DPPO ako sú DL.

** Výška priznanej dane k DPPO podľa konkrétnych riadkov DP za konkrétne zdaňovacie obdobie nie je porovnateľná s DPPO, zaplatenou za príslušné zdaňovacie obdobie, pretože daň zaplatená zahŕňa aj platby preddavkov právnickými osobami, ktoré majú zdaňovacie obdobie finančný rok a iné lehoty na zaplatenie resp. priznanie dane.

*** Kvalifikovaný odhad – FR SR sleduje cez štandardné zostavy nedoplatky na dani, neeviduje sledovanie nedoplatkov, resp. úhrad špecifickej daňovej povinnosti k DPPO ako sú DL.