

NAJVYŠŠÍ KONTROLNÝ ÚRAD SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Číslo poverenia: 631/01

Zo dňa: 05.02.2014

Počet výtlačkov: 2

Výtlačok číslo: 1

Počet strán: 35

Počet príloh/strán: 2/2



PROTOKOL

o výsledku kontroly postupu správcu dane pri registrácii daňového subjektu k dani z pridanej hodnoty a kontrola efektívnosti procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii daňového subjektu na dani z pridanej hodnoty

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Bratislava, júl 2014

Zoznam použitých skratiek:

DPH	Daň z pridanej hodnoty
DN	Daňový nedoplatok
DS	Daňový subjekt
DÚ BA	Daňový úrad Bratislava
DÚ BB	Daňový úrad Banská Bystrica
FR SR	Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky
IS RDS	Informačný systém reformy daňovej správy
NKÚ SR	Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky
NO	Nadmerný odpočet
SD	Správca dane

**Protokol
o výsledku kontroly**

Podľa poverenia predsedu Najvyššieho kontrolného úradu Slovenskej republiky (ďalej len „NKÚ SR“) č. 631/01 zo dňa 05.02.2014 vykonali:

- Ing. Mgr. Stanislava Jančiová - vedúca kontrolnej skupiny,
- Ing. Pavel Bordáč - člen kontrolnej skupiny,
- Ing. Branislav Ďurčík - člen kontrolnej skupiny,
- Ing. Viera Hajdučková – členka kontrolnej skupiny
- Mgr. Zuzana Krivosudská - členka kontrolnej skupiny,
- Ing. Edita Semková - členka kontrolnej skupiny,

kontrolnú akciu č. KA-030/2014/1050, ktorej účelom bolo preveriť postup správcu dane pri registrácii daňového subjektu k dani z pridanej hodnoty a kontrola efektívnosti procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii daňového subjektu na dani z pridanej hodnoty.

Kontrola bola vykonaná v čase od 25. 02. 2014 do 25.04.2014 na Finančnom riaditeľstve Slovenskej republiky. V rámci Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „FR SR“) bola kontrola vykonaná v Daňovom úrade Bratislava (ďalej len „DÚ BA“) a v Daňovom úrade Banská Bystrica (ďalej len „DÚ BB“) za kontrolované obdobie: rok 2012 a 2013 a bola zameraná na dodržiavanie zákonných postupov správcu dane v registračnom procese k DPH v súlade s príslušnými ustanoveniami 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“) a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ako aj súvisiacich Metodických pokynov a usmernení Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, ktoré sa týkali registrácie pre DPH a ukladania zábezpeky na daň.

Predmetom kontroly bolo:

- I. Preveriť postupu správcu dane pri registrácii daňového subjektu k dani z pridanej hodnoty, a to najmä:
 - Preveriť postup správcu dane pri registrácii osoby k DPH po splnení zákonom stanovených podmienok.
 - Preveriť postup správcu dane pri preverovaní žiadateľa o registráciu na DPH v rámci predregistračnej činnosti správcu dane.
 - Preveriť postup správcu dane pri rušení registrácie DPH osobám, ktoré sú nekontaktné, nekomunikujú so správcou dane alebo si neplnia zákonné povinnosti.
 - Preveriť postup správcu dane pri registrácii osoby za platiteľa DPH pred prvým predajom nehnuteľnosti.
 - Preveriť postup správcu dane pri vykonaní zmeny zdaňovacieho obdobia platiteľa DPH z úradnej moci.
 - Preveriť postup správcu dane pri ukladaní povinnosti zložiť finančnú zábezpeku rizikovým osobám pri registrácii DPH
- II. Efektívnosť procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii daňového subjektu na DPH za účelom eliminácie daňových únikov na DPH.

Súčasná situácia v oblasti dane z pridanej hodnoty si vyžaduje mimoriadne vážny prístup k boju proti daňovým podvodom na dani z pridanej hodnoty s cieľom ochrániť finančné záujmy Slovenskej republiky. Daňové podvody vo všeobecnosti, a na DPH špeciálne, negatívne ovplyvňujú všetky oblasti ekonomického a spoločenského života, a to hlavne:

- vážnymi výpadkami príjmov ŠR, ktorých dôsledkom je nedostatočná možnosť financovania oblastí potrebných na zabezpečenie štandardnej úrovne poskytovania služieb občanom (školsťvo, zdravotníctvo, sociálne služby, polícia, obrana,..),
- narušením zdravej hospodárskej súťaže podnikateľského sektora,
- investovaním ziskov z nelegálnych aktivít do ďalších foriem kriminálnych činností.

Aj z tohto dôvodu Vláda SR schválila dňa 31.05.2012 uznesením č. 235/2012 „Akčný plán boja proti podvodom na roky 2012 až 2016“, ktorým navrhla sériu systémových opatrení na elimináciu daňových podvodov na DPH a zároveň prijala podrobný harmonogram postupných krokov na ich implementáciu a stanovila zodpovednosť za ich plnenie. Legislatívnou podporou pre účinnosť vybraných prijatých opatrení Akčného plánu bolo aj prijatie novely zákona o DPH účinnnej od 01.10.2012. Novela zákona o DPH obsahuje legislatívne opatrenia, ktoré majú:

- efektívnym spôsobom eliminovať nelegálne aktivity podnikateľských subjektov, platiteľov dane, ktoré majú negatívne účinky na zdravú hospodársku súťaž a znižujú kvalitu podnikateľského prostredia,
- znemožniť zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty,
- zlepšiť legislatívne nástroje s cieľom odradiť subjekty páchajúce podvody v oblasti dane z pridanej hodnoty od takýchto aktivít,
- pozitívne ovplyvniť výber a príjmy štátneho rozpočtu z dane z pridanej hodnoty,
- v konečnom dôsledku prispieť k zlepšeniu podnikateľského prostredia pre legálne podnikajúce subjekty.

Predmetná novela zákona o DPH obsahuje zásadné legislatívne opatrenia v kľúčových oblastiach medzi ktoré okrem iného patrí aj:

- sprísnenie podmienok pre registráciu za platiteľa dane pre rizikové subjekty, ktoré v súčasnosti alebo v minulosti vlastnili alebo riadili spoločnosti, ktoré majú alebo mali nedoplatky na dani z pridanej hodnoty voči daňovému úradu,
- v súvislosti s registráciou na DPH bola zavedená povinnosť zloženia zábezpeky, ktorej výška závisí od rizikovosti žiadateľa,
- povinná registrácia za platiteľa DPH pred prvým predajom nehnuteľnosti,
- rozšírenie právomoci daňového úradu zrušiť registráciu za platiteľa dane v odôvodnených prípadoch s cieľom vylúčiť z registra platiteľov dane a zo systému dane z pridanej hodnoty osoby, ktoré sú rizikové a zneužívajú systém na neoprávnené čerpanie nadmerných odpočtov.

Úspešnosť prijatých opatrení je podmienená schopnosťou finančnej správy správne implementovať zámery jednotlivých legislatívnych opatrení a cielene ich využívať voči daňovým subjektom, ktorých zámerom je zneužívať systém dane z pridanej hodnoty a získať neoprávnene finančné prostriedky zo štátneho rozpočtu.

Počas výkonu kontroly bolo zistené:

I. Preverenie postupu správcu dane pri registrácii daňového subjektu k dani z pridanej hodnoty

Finančné riaditeľstvo SR evidovalo k 31.12.2013 v registri daňových subjektov 206 918 platiteľov DPH. V priebehu roka 2013 dosiahol počet novoregistrovaných platiteľov na základe podanej žiadosti podľa ustanovenia § 4 ods. 1, 2 a 4 zákona o DPH celkom 11 342 platiteľov DPH, čo predstavuje 75,8 % z podaných žiadostí podľa uvedených ustanovení. Podrobnejší prehľad dokumentuje nasledovná tabuľka:

Tabuľka č.1

DÚ sídlo	Počet prijatých žiadostí §4 zákona o DPH				Z toho počet akceptovaných žiadostí - registrácií				Podiel žiadosti akcept./prijaté v %
	ods. 1	ods. 2	ods. 4	spolu ks	ods. 1	ods. 2	ods. 4	spolu ks	
BA	1 587	78	2 619	4 284	1 232	50	1 683	2 965	69,21
BB	425	21	978	1 424	368	11	682	1 061	74,51
KE	473	26	1 222	1 721	418	16	859	1 293	75,13
TT	327	39	1 031	1 397	300	34	845	1 179	84,40
TN	334	26	860	1 220	306	22	686	1 014	83,11
NR	532	74	1 259	1 865	428	51	871	1 350	72,39
ZA	552	24	1 200	1 776	469	24	930	1 423	80,12
PO	439	16	827	1 282	408	11	637	1 056	82,37
VDS			1	1			1	1	100,00
spolu	4 669	304	9 997	14 970	3 929	219	7 194	11 342	75,76

Zdroj: FR SR § 4 ods. 1 zákona o DPH – zdaniteľná osoba povinná podať žiadosť o registráciu pre daň z dôvodu dosiahnutia obratu 49 790 eur za najviac 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov,
 § 4 ods. 2 zákona o DPH – zdaniteľné osoby spoločne podnikajúce na základe zmluvy o združení povinné podať žiadosť o registráciu pre daň z dôvodu dosiahnutia obratu 49 790 eur za najviac 12 po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov,
 § 4 ods. 4 zákona o DPH – zdaniteľná osoba žiadajúca o registráciu pre daň, ktorá nedosiahla obrat podľa odseku 1 a 2.

Ku dňu 31.12.2013 evidoval DÚ BB celkom 18 185 daňových subjektov ako registrovaných platiteľov na DPH. V priebehu roka 2013 DÚ BB zaevidoval celkom 1 424 žiadostí o registráciu. Počet novo registrovaných platiteľov na DPH dosiahol počet 1 061 daňových subjektov (t.j. 74,5 %), z toho v rámci dobrovoľnej registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH bolo zaregistrovaných 682 daňových subjektov (t.j. 64,3 %).

Ku dňu 31.12.2013 DÚ BA evidoval celkom 55 229 daňových subjektov ako registrovaných platiteľov na DPH. V priebehu roka 2013 DÚ BA zaevidoval celkom 4 284 žiadostí o registráciu. Počet novo registrovaných platiteľov na DPH dosiahol počet 2 965 daňových subjektov (t.j. 69,2 %), z toho v rámci dobrovoľnej registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH išlo o 1 683 daňových subjektov (t.j. 56,8 %).

V priebehu roka 2013 bolo finančnou správou SR predpísaných celkom 3 470 zábezpek pre daň, z toho 3 158 pri dobrovoľnej registrácii (t.j. 91 %). Podrobnejší prehľad dokumentuje nasledovná tabuľka:

Tabuľka č.2

DÚ sídlo	Predpísaná zábezpeka - počet subjektov				Podiel počtu predpísaných zábezpek/akceptovaných žiadostiach
	§4 ods. 1	§4 ods. 2	§4 ods. 4	spolu ks	v %
BA	87	10	600	697	23,51
BB	21	4	365	390	36,76
KE	25	5	449	479	37,05
TT	22	7	285	314	26,63
TN	25	8	406	439	43,29
NR	13	12	333	358	26,52
ZA	35	7	410	452	31,76
PO	27	4	310	341	32,29
VDS				0	0,00
spolu	255	57	3 158	3 470	30,59

Zdroj: FR SR

Kontrolná skupina NKÚ SR počas výkonu kontroly preverila celkom 136 vybraných daňových subjektov za DÚ BB a 158 vybraných daňových subjektov za DÚ BA (zoznam kontrolovaných daňových subjektov s priradeným identifikátorom je prílohou tohto Protokolu o výsledku kontroly)

Kontrola bola zameraná na dodržiavanie zákonných postupov správcu dane v registračnom procese k dani z pridanej hodnoty v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH a daňového poriadku, Metodických pokynov a usmernení (IRA) FR SR, ktoré sa týkali registrácie pre DPH a ukladania zábezpeky na daň.

Za účelom dosiahnutia cieľa a účelu kontroly bol výber vzorky kontrolovaných daňových subjektov uskutočnený náhodným výberom zo zostavy PrZiadRegDPH_Dan71– Žiadosti o registráciu DPH za obdobie od 01.10.2012 do 31.12.2012 a za obdobie od 01.01.2013 do 31.12.2013 v celkovom počte 126 daňových subjektov za DÚ BB a 143 daňových subjektov za DÚ BA.

Postup správcu dane (ďalej len „SD“) pri registrácii daňového subjektu (ďalej len „DS“) za platiteľa DPH, vrátane kontroly predregistračnej činnosti a kontroly procesu ukladania a vrátenia finančnej zábezpeky na daň bol preverený komplexne a to pri všetkých vybraných daňových subjektoch pod číslom **BB1 až BB126** a **BA1 až BA37**. Dodržanie lehôt na vrátenie zábezpeky podľa § 4c ods. 5 a ods.7 zákona o DPH bolo preverené u daňových subjektoch pod číslom **BA38 až BA143**.

Kontrolnou skupinou NKÚ SR bolo zistené:

1. Zo spisovej dokumentácie DS pod priradeným identifikátorom **BA36** predloženej kontrolnej skupine NKÚ SR bolo **zistené že:**

Daňový subjekt požiadal o dobrovoľnú registráciu k DPH v zmysle § 4 ods. 4 zákona o DPH dňa 12.11.2012. Dňa 19.12.2012 registrátor vydal rozhodnutie, ktorým podľa § 4c ods. 2 zákona o DPH určil žiadateľovi o registráciu zábezpeku vo výške 5000 eur, lehota na zloženie zábezpeky bola 24.01.2013. DS zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 08.01.2013. Dňa 10.01.2013 správca dane spísal úradný záznam podľa § 67 ods. 7 zákona daňového poriadku o vydaní osvedčenia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty, osvedčenie prevzal osobne dňa 11.01.2013 splnomocnený zástupca žiadateľa.

Registrátor odovzdal jeden exemplár rozhodnutia o uložení zábezpeky správcovi dane II. dňa 16.01.2013 (čo správkyňa II. potvrdila podpisom na predmetnom rozhodnutí). Dňa 02.04.2013 správca dane II vydal rozhodnutie podľa § 4c ods. 6 zákona o DPH v zmysle ktorého použil zábezpeku vo výške 699,30 eur na úhradu daňového nedoplatku na DPH vzniknutého po zaregistrovaní za platiteľa dane na základe riadneho daňového priznania podaného dňa 25.02.2013 za zdaňovacie obdobie január 2013. Daňová povinnosť bola splatná dňa 25.02.2013. Na nedoplatok vyplývajúci z daňového priznania za obdobie február 2013 vo výške 4300,70 eur správca dane zábezpeku nepoužil. Predmetný nedoplatok správca dane II odstúpil na vymáhanie. Exekútor správcu dane predmetný nedoplatok vymohol v daňovom exekučnom konaní. Správca dane II následne zvyšok zábezpeky vo výške 4300,70 eur vrátil daňovému subjektu dňa 31.01.2014.

V danom prípade **správca dane nepostupoval podľa ustanovenia § 4c ods. 6 zákona o DPH, keď zložená zábezpeka nebola použitá na úhradu nedoplatku na dani, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa.**

2. Zo spisovej dokumentácie DS pod priradeným identifikátorom **BA11** predloženej kontrolnej skupine NKÚ SR bolo **zistené že:**

Daňový subjekt požiadal o registráciu za platiteľa DPH v zmysle § 4 ods. 1 zákona o DPH dňa 22.02.2013. V žiadosti o registráciu uviedol prekročenie zákonom stanoveného obratu za posledných 12 mesiacov. Správca dane dňa 27.02.2013 vyzval žiadateľa podľa § 67 ods. 4 daňového poriadku aby svoju žiadosť doručil v lehote 5 dní na platnom tlačive. Výzvu DS prevzal dňa 6.3.2013 poštou. Dňa 19.3.2013 vydal SD rozhodnutie podľa § 67 ods. 6 daňového poriadku, ktorým žiadosť o registráciu zamietal, dôvodom zamietnutia bolo že DS nevyhovoval výzve. Rozhodnutie DS prevzal dňa 22.3.2013.

V uvedenom prípade správca dane **nevykonával miestne zisťovanie podľa § 37 ods. 2 daňového poriadku** aby preveril prekročenie zákonom stanoveného obratu. Ak by sa miestnym zisťovaním preukázalo prekročenie zákonom stanoveného obratu na registráciu a daňový subjekt by ani po výzve nepredložil žiadosť o registráciu, správca dane je povinný následne **postupovať podľa § 67 ods. 8 daňového poriadku**. „Ak správca dane zistí, že daňový subjekt nesplnil registračnú povinnosť podľa osobitných predpisov, vyzve ho

na splnenie tejto povinnosti. Ak daňový subjekt výzve nevyhoví v plnom rozsahu a v určenej lehote, správca dane zaregistruje daňový subjekt z úradnej moci. Správca dane môže rozhodnúť o registrácii z úradnej moci aj vtedy, ak daňový subjekt nevyhoví výzve podľa odseku 4 a sú opodstatnené dôvody na registráciu. Po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia správca dane doručí daňovému subjektu osvedčenie o registrácii“ v nadväznosti na INTERNÝ RIADIACI AKT č. 13/2012/1020603 účinný od 01.10.2012 podľa ktorého „Pri povinnej registrácii pre daň daňový úrad nemôže zamietnuť registráciu pre daň, preto odporúčame vykonať miestne zisťovanie. Pretože zákon o DPH neupravuje postup preverovania podaných žiadostí o registráciu pre daň, v zmysle § 84 zákona o DPH sa na správu dane použijú ustanovenia daňového poriadku.“.

3. Zo spisovej dokumentácie DS pod priradeným identifikátorom **BA34** predloženej kontrolnej skupine NKÚ SR bolo **zistené že:**

Daňový subjekt podal dňa 06.11.2013 žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH z dôvodu dosiahnutia zákonom stanoveného obratu za posledných 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov.

Dňa 28.11.2013 bolo s konateľkou spoločnosti vykonané ústne pojednávanie vo veci preverenia žiadosti o zákonnú registráciu pre daň z pridanej hodnoty v zmysle § 4 zákona o DPH. Pracovná skupina operatívnych činností Odboru kontroly vyhodnotila, že daňový subjekt je zdaniteľnou osobou podľa § 3 zákona o DPH, zákonom stanovený obrat bol dosiahnutý v mesiaci október a žiadosť o registráciu DPH bola podaná v zákonom stanovenom termíne.

Podľa DM 41 bol daňový subjekt vyhodnotený nasledovne: Zábezpeka na daň v zmysle zákona o DPH: hodnota atribútu: A – hodnota: 45 000 eur. DÚ BA následne dňa 04.12.2013 vydal rozhodnutie podľa § 4c ods. 2 zákona o DPH o určení zábezpeky. Rozhodnutie bolo daňovému subjektu doručené dňa 09.12.2013. Dňa 16.12.2013 daňový subjekt podal odvolanie proti rozhodnutiu. Na základe odvolania DÚ BA podľa § 73 ods. 2 zákona o správe daní postúpil Finančnému riaditeľstvu SR Banská Bystrica ako odvolaciemu orgánu predkladáciu správu na rozhodnutie. Predkladacia správa bola FR SR doručená dňa 20.01.2014. Oznámenie o postúpení odvolania bolo daňovému subjektu doručené dňa 23.01.2014. Dňa 21.1.2014 spísal správca dane úradný záznam o vydaní osvedčenia o registrácii pre daň z pridanej hodnoty. Zdaniteľná osoba sa stala platiteľom dne dňa 22.1.2014. Osvedčenie prevzal DS dňa 22.1.2014.

Správca dane v danom prípade nepostupoval podľa ustanovenia §4 ods. 5 zákona o DPH, keď nevykonal registráciu do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň.

4. Zo spisovej dokumentácie DS pod priradeným identifikátorom **BA72** predloženej kontrolnej skupine NKÚ SR bolo **zistené že:**

Daňový subjekt podal žiadosť o registráciu pre daň z pridanej hodnoty podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH dňa 18.10.2012. Správca dane určil žiadateľovi rozhodnutím povinnosť zložiť

zábezpeku na daň. Rozhodnutie bolo žiadateľovi doručené dňa 26.11.2012. Lehota na zloženie zábezpeky na daň uplynula 16.12.2012. DS zložil na účet správcu dane zábezpeku dňa 17.01.2013, čo bolo po 20 dňovej lehote určenej v rozhodnutí. Zábezpeka bola žiadateľovi vrátená dňa 07.03.2013, t.j. po 49 dňoch po jej zložení.

Správca dane DÚ BA v danom prípade nepostupoval podľa ustanovenia § 4c ods.5 zákona o DPH, keď bezodkladne nevrátil žiadateľovi o registráciu zábezpeku na daň zloženú peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu.

5. Zo spisovej dokumentácie DS pod priradeným identifikátorom **BA31, BA39, BA40, BA48, BA51, BA64, BA76, BA91, BA104, BA109, BA120, BA121, BA139**, predloženej kontrolnej skupine NKÚ SR bolo zistené že:

- DS **BA31** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 14.1.2013, prvý deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona nastal dňa 15.1.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 10.1.2014, t.j. **o 5 dní skôr**.
- DS **BA39** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 07.12.2012, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 06.01.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 21.1.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 15 dní**.
- DS **BA40** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 12.12.2012, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 11.01.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 23.1.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 12 dní**.
- DS **BA48** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 20.02.2013, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 22.03.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 24.03.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 2 dni**.
- DS **BA51** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 10.12.2012, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 9.1.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 14.01.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 5 dní**.
- DS **BA64** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 06.02.2013, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 08.03.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 14.3.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 6 dní**.
- DS **BA76** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 20.02.2013, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 22.03.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 16.04.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 25 dní**.
- DS **BA91** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 16.11.2012, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 16.12.2013, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 20.12.2013, t.j. **prekročenie lehoty o 4 dni**.
- DS **BA104** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 02.01.2013, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 01.02.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 26.2.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 25 dní**.
- DS **BA109** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 04.01.2013, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 03.02.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 05.03.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 32 dní**.

- DS **BA120** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 28.11.2012, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 28.12.2013, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 12.2.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 46 dní**.
- DS **BA121** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 16.01.2013, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa 15.02.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 12.3.2014, t.j. **prekročenie lehoty o 25 dní**.
- DS **BA139** zložil zábezpeku na účet správcu dane dňa 6.2.2013, posledný deň lehoty na vrátenie v zmysle zákona uplynul dňa do 8.3.2014, zábezpeka bola správcom dane vrátená dňa 17.4.2014 t.j. **prekročenie lehoty o 40 dní**.

Správca dane DÚ BA v daných prípadoch opakovane nepostupoval podľa ustanovenia § 4c ods. 7 zákona o DPH, keď porušil lehotu pri vrátení zábezpeky alebo jej časti.

6. Zo spisovej dokumentácie daňového subjektu pod priradeným identifikátorom **BB89** predloženej kontrolnej skupine NKÚ SR bolo zistené že:

Daňový subjekt požiadal o registráciu podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH, dňa 04.01.2013. Správca dane vykonal dňa 17.01.2013 miestne zisťovanie, z ktorého vyplynulo, že daňový subjekt vykonáva ekonomickú činnosť od septembra 2012, čo bolo preukázané dodávateľskými a odberateľskými faktúrami. Správca dane vyhotovil dňa 17.01.2013 písomnosť „Podklady k žiadosti o dobrovoľnú registráciu pre DPH“. V tejto písomnosti je uvedené, že daňový subjekt vykonáva ekonomickú činnosť, no v záverečnom stanovisku v bode 4 je uvedené, že „*Daňový subjekt vykonáva prípravnú činnosť*“ – čo nekorešponduje s obsahom tejto písomnosti ako aj s obsahom „Zápisnice o miestnom zisťovaní“, zo dňa 17.01.2013 v ktorej bolo konštatované, že daňový subjekt vykonáva ekonomickú činnosť. Vo výstupe z DM41 (deň prepočtu atribútov 08.01.2013) bola pod atribútom „Zábezpeka na daň v zmysle zákona o DPH“ uvedená hodnota X. Na základe uvedených skutočností malo byť žiadosti daňového subjektu vyhovieť bez povinnosti zložiť zábezpeku. Napriek tomu DÚ vydal dňa 21.01.2013 rozhodnutie o zložení zábezpeky, ktoré bolo daňovému subjektu doručené 24.01.2013. Daňový subjekt zábezpeku uhradil dňa 05.02.2013 a po uplynutí 12 mesiacov mu bola zábezpeka vrátená v zmysle zákona o DPH dňa 17.02.2014.

Správca dane nepostupoval v súlade s ustanovenie § 4c ods. 2 zákona o DPH a v súlade § 3 ods. 1 daňového poriadku, keď uložil daňovému subjektu povinnosť zložiť zábezpeku s odôvodnením, že žiadateľ o registráciu pre daň z pridanej hodnoty neuskutočňuje v čase podania žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty dodanie tovarov a služieb a vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie i napriek tomu, že z výsledku miestneho zisťovania vyplýva, že spoločnosť už vykonáva ekonomickú činnosť a konateľ predložil dodávateľské a odberateľské faktúry.

Kontrolnou skupinou NKÚ SR bolo v priebehu kontroly zistené, že v období roka 2013 správca dane DÚ BA zrušil registráciu na DPH v 4 162 prípadoch, z toho z úradnej moci

v 1 992 prípadoch. Správca dane DÚ BB v období roka 2013 zrušil registráciu na DPH celkom u 1 441 DS, z toho z úradnej moci v 438 prípadoch.

Tabuľka č. 3 Počet zrušených registrácií na DPH v období od 01.01.2013 do 31.12.2013

	spolu	z toho z úradnej moci
DÚ BA	4162	1992
DÚ BB	1441	438

Zdroj: údaje poskytnuté DÚ BA a DÚ BB

Postup správcu dane pri rušení registrácie DPH podľa § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH osobám, ktoré sú nekontaktné, nekomunikujú so správcou dane alebo si neplnia zákonné povinnosti bol preverený v celkovom počte 10 daňových subjektov za DÚ BB pod priradeným identifikátorom **BB127 až BB136** a v celkovom počte 15 daňových subjektov za DÚ BA pod priradeným identifikátorom **BA144 až BA158**. Výber vzorky kontrolovaných daňových subjektov bol uskutočnený náhodným výberom z ručnej evidencie správcu dane - Zoznam daňových subjektov, ktorým bola zrušená registrácia podľa § 81 ods. 4 písm. b) zákona o DPH. Kontrolná skupina NKÚ SR nezistila žiadne nedostatky.

Postup správcu dane pri vykonaní zmeny zdaňovacieho obdobia platiteľa DPH z úradnej moci nebolo možné preveriť nakoľko v kontrolovanom období správca dane DÚ BB a DÚ BA takýto úkon nevykonával.

Počas výkonu kontroly NKÚ SR na základe vyjadrenia kontrolovaného subjektu bolo ďalej zistené, že:

- Pri preúčtovaní NO DPH, IS RDS neupozorňuje správcu dane na skutočnosť, že daňový subjekt nezložil zábezpeku uloženú rozhodnutím (pri registrácii podľa § 4 ods. 1, 2 a 4 zákona o DPH s povinnosťou zložiť zábezpeku)

Podľa kontrolnej skupiny NKÚ SR vzniká riziko porušenia ustanovenia § 79 ods. 7 daňového poriadku.

- IS RDS pri vzniku daňového nedoplatku na DPH neupozorňuje správcu dane na skutočnosť, že daňový subjekt má zloženú zábezpeku. Správca dane túto skutočnosť musí ručne preveriť v stave nedoplatkov/ preplatiev.

Podľa kontrolnej skupiny NKÚ SR vzniká riziko porušenia ustanovenia § 4c ods. 6 zákona o DPH, keď zložená zábezpeka nebude použitá na úhradu nedoplatku na dani, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa.

- Správca dane disponuje slabou systémovou podporou na vrátenie zábezpeky, tzn. v IS RDS je k dispozícii browse cez správu zábezpek – prehľad – na vrátenie, ktorý obsahuje zoznam subjektov, ktorým je potrebné vrátiť zábezpeku. Tento browse považujú zamestnanci správcu dane len za podklad pre lepšiu orientáciu v tom, ktorý daňovník zložil zábezpeku a u ktorého je predpoklad vrátenia zábezpeky. Tento browse je potrebné tlačiť viackrát do mesiaca, z dôvodu podchytenia aj pridelimitovaných daňovníkov. Komplikáciou je aj skutočnosť, že pri správe zábezpeky pracuje správca II so samostatnou aplikáciou „Správa zábezpek“, pričom

rozhodujúcu časť správy daní (cca 99% všetkých činností) vykonáva v aplikácii IS RDS „Správa daní“. Ak sa daňové subjekty delimitujú, častokrát sa zabúda novému správcovi dane preniesť, resp. sprístupniť aj aplikácia „správa zábezpek“ u týchto daňovníkov, tzn. správca dane sa nedozvie o tom, že je potrebné zábezpeku vrátiť. Správca dane si musí viesť aj vlastnú ručnú evidenciu, čo nie je zárukou splnenia zákonnej podmienky včasného vrátenia zábezpeky.

Podľa kontrolnej skupiny NKÚ SR vzniká riziko porušenia ustanovenia § 4c ods. 7 zákona o DPH, keď zložená zábezpeka nebude vrátená platiteľovi dane v termíne v zmysle zákona.

II. Efektívnosť procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii daňového subjektu na DPH za účelom eliminácie daňových únikov na DPH.

V priebehu výkonu kontroly NKÚ SR bolo zistené, že prijatím 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 a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony, ktorý bol prijatý Národnou radou SR dňa 26. júla 2012 došlo v ustanovení § 4 zákona o DPH k sprísneniu podmienok pre registráciu platiteľov dane pre rizikové subjekty, ktoré v súčasnosti alebo v minulosti vlastnili alebo riadili spoločnosti, ktoré majú alebo mali nedoplatky na DPH voči DÚ. V súvislosti s registráciou na DPH bola v ustanovení § 4c zavedená povinnosť zloženia zábezpeky pre žiadateľov o registráciu pre daň, pričom podľa jednotlivých ustanovení § 4c zákona o DPH:

- zdaniteľná osoba, ktorá podala žiadosť o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1, 2 a 4, je povinná zložiť zábezpeku na daň zložením finančných prostriedkov na účet daňového úradu alebo bankovou zárukou poskytnutou bankou bez výhrad na obdobie 12 mesiacov v prospech daňového úradu vo výške požadovanej zábezpeky (ďalej len „zábezpeka na daň“), ak je dotknutá niektorou z podmienok ustanovených v § 4c ods. 1 písm. a) až d) zákona o DPH,
- žiadateľovi o registráciu podľa uvedených dôvodov evidencie daňový úrad určí rozhodnutím výšku zábezpeky na daň, ktorá je najmenej 1 000 eur a najviac 500 000 eur. Pri určení výšky zábezpeky na daň daňový úrad prihliada na riziko vzniku nedoplatku na dani zdaniteľnej osoby,
- žiadateľ o registráciu je povinný zložiť zábezpeku na daň. Ak žiadateľ o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 1, 2 a 3 zábezpeku na daň v lehote stanovenej daňovým úradom nezloží, alebo zloží zábezpeku na daň v nižšej čiastke, daňový úrad vykoná registráciu pre DPH, ale sumu vo výške nezloženej zábezpeky na daň následne vymáha od platiteľa dane v exekučnom konaní podľa ustanovení daňového poriadku,
- ak žiadateľ o registráciu pre daň podľa § 4 ods. 4 zábezpeku na daň v lehote stanovenej daňovým úradom nezloží, alebo zloží zábezpeku na daň v nižšej čiastke, daňový úrad žiadosť o registráciu pre daň DPH zamietne a bezodkladne vráti žiadateľovi o registráciu zábezpeku na daň zloženú peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu,
- zábezpeka na daň sa na základe rozhodnutia daňového úradu použije na úhradu nedoplatku na dani, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa,

- ak zábezpeka na daň alebo jej časť nebola použitá na úhradu nedoplatku na dani do 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky, daňový úrad peňažnú zábezpeku alebo jej časť zloženú peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu vráti do 30 dní odo dňa, kedy uplynulo 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky na daň,
- správca dane pred vrátením zábezpeky na daň primerane uplatní postup podľa § 79 ods. 1 daňového poriadku,
- zo zloženej zábezpeky na daň platiteľ nemá nárok na úroky.

Podľa vyjadrenia kontrolovaného subjektu bolo kontrolnou skupinou NKÚ SR zistené, že finančná správa pre výkon analýzy rizík pri registrácii žiadateľa pre DPH využíva dataminingové modely DM41 a DM42, ktoré boli vyvinuté za účasti Odboru riadenia rizík a daňovej exekúcie, Odboru vývoja IS, Odboru správy daní a Odboru daňovej a colnej metodiky, pričom:

DM41 – je zameraný pre určenie rizikovosti subjektu v období pred podaním žiadosti o registráciu,

DM42 – je zameraný pre určenie rizikovosti subjektu v období jedného roka po registrácii na DPH.

Kontrolnou skupinou NKÚ SR bolo ďalej zistené, že Dataminingový model DM41 sa začal od novely zákona o DPH účinnej od 01.10.2012 využívať aj ako softvérová podpora pre určenie dôvodov na udelenie zábezpeky, ako aj na samotný výpočet výšky zábezpeky na daň. V zmysle interných riadiacich aktov finančnej správy je registrátor v prípade splnenia podmienky na udelenie zábezpeky povinný samotnú výšku zábezpeky určiť na základe výpočtu DM41, čím je zabezpečená objektívnosť a jednotnosť výpočtu na každom daňovom úrade. Po zaevidovaní žiadosti o registráciu DPH v IS RDS model DM41 automaticky vypočíta jednotlivé atribúty vrátane výšky zábezpeky na daň a to v periodicite dva krát týždenne. Výstup modelu DM41 slúži okrem potrieb registrátorov aj ako pomocná informácia pre kontrolórov, ktorí vykonávajú miestne zisťovania v rámci procesu registrácie.

V priebehu výkonu kontroly bolo kontrolnou skupinou NKÚ SR zistené, že zavedenie povinnosti skladať finančnú zábezpeku rizikovými osobami pri registrácii na DPH je v legislatíve upravené spôsobom, ktorý je založený na vyhodnocovaní údajov, ktoré finančná správa nemá možnosť získať a aktualizovať. **Vzniká preto identifikované riziko nesprávneho vyhodnotenia skutočnosti, či žiadateľovi o registráciu DPH má byť udelená zábezpeka v zmysle § 4c, ods. 1, písmeno a) až c) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov z dôvodu nedoplatku na DPH nad 1 000 eur spôsobenom spoločníkmi v prepojených subjektoch, ktoré vznikli v čase ich pôsobenia. Dôvodom je, že finančná správa po 01.01.2012 nemá možnosť získať a ďalej evidovať jednoznačný identifikátor spoločníka, ktorým je v prípade fyzickej osoby rodné číslo a v prípade právnickej osoby IČO. Registrové súdy v súlade s platnou legislatívou informáciu o rodnom čísle spoločníka (resp. o IČO ak je spoločníkom právnická osoba) do obchodného registra nezapisujú. Obchodný register SR je pritom zdrojom údajov pre daňový informačný systém RDS a následne DM41. Získať uvedené**

údaje priamo od daňových subjektov nie je možné, pretože platná legislatíva neumožňuje správcovi dane požadovať od daňových subjektov identifikačné údaje spoločníkov.

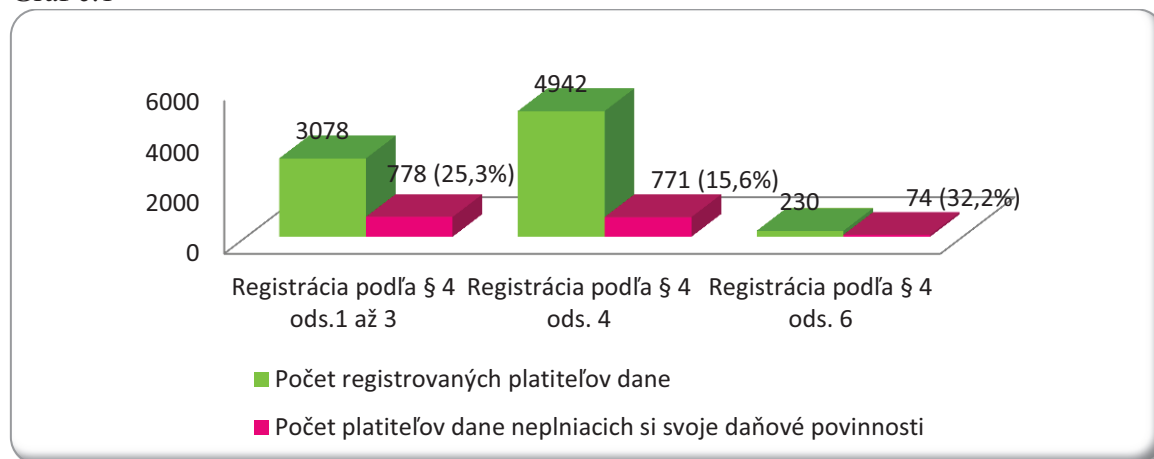
Podľa vyjadrenia kontrolovaného subjektu bolo kontrolnou skupinou NKÚ SR zistené, že Dataminingový model DM42 je využívaný oddelením správy daní pri analyzovaní novoregistrovaných subjektov pre DPH a oddelením riadenia a analýzy rizík daňovej kontroly ako jeden zo zdrojov informácií na výber subjektov na kontrolu alebo miestne zisťovanie, prioritne pri overovaní oprávnenosti požadovaného nadmerného odpočtu DPH. DM42 je prepočítavaný štvrťročne a po roku od registrácie DPH je daňový subjekt z prepočtov DM42 vyradený.

V priebehu výkonu kontroly NKÚ SR bolo ďalej zistené, že oddelenie výkonu správy daní Odboru správy daní Finančného riaditeľstva SR v rámci využitia dataminingového modelu DM42 spracovalo po prvý krát „Monitoring odhaľovania rizikového správania zdaniteľných osôb – platiteľov dane po registrácii pre daň z pridanej hodnoty“ k 06.09.2013. Monitoring bol zameraný na novoregistrované zdaniteľné osoby pre daň v zmysle § 4 ods. 1 až 3, § 4 ods. 4 a § 4 ods. 6 zákona o DPH. Cieľom prvého monitoringu bolo definovať porušenia, resp. neplnenie daňových povinností zo strany platiteľov DPH ako aj poukázanie na rizikové oblasti pri registrácii pre DPH (z pohľadu výkonu správy daní ide o riziká súvisiace s plnením si daňových povinností a podávaním daňových priznaní – podávanie po lehote, nepravdivé podávanie, nepodanie daňového priznania vôbec). Následne oddelenie správy daní spracovalo porovnanie dvoch výstupov modelu – prepočet údajov k 06.09.2013 a k 12.11.2013, cieľom ktorého bolo poskytnúť prehľad o stave, resp. o vývoji správania sa novoregistrovaných platiteľov DPH v rámci dvoch po sebe nasledujúcich časových období, a to z pohľadu podávania daňových priznaní a plnenia daňových povinností.

Kontrolná skupina NKÚ SR na základe výsledkov analýzy „Monitoring odhaľovania rizikového správania zdaniteľných osôb – platiteľov dane po registrácii pre daň z pridanej hodnoty“ konštatuje, že za sledované obdobie od 01.10.2012 do 06.09.2013 **z celkového počtu 8 250** zaregistrovaných platiteľov dane bolo celkom 1 623 platiteľov dane, ktorí si **neplnili daňové povinnosti** na DPH, čo **predstavuje 19,7 %**. Z nich bol najvyšší podiel platiteľov dane, ktorí si dobrovoľne neplnia svoje povinnosti v rámci zákonnej registrácie podľa § 4 ods. 6 zákona o DPH, a to 32,2 %. V rámci zákonnej registrácie podľa § 4 ods. 1 až 3 zákona o DPH bol podiel platiteľov dane neplniacich si svoje povinnosti k celkovému počtu takto registrovaných platiteľov za dané obdobie vo výške 25,3% a v rámci dobrovoľnej registrácie podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH vo výške 15,6%. Z celkového počtu zaregistrovaných platiteľov dane v sledovanom období právnické osoby tvorili 75,4 % čo je v absolútnom vyjadrení 6 223 platiteľov dane a fyzické osoby tvorili 24,6 %, t.j. 2 027 platiteľov dane.

Podiel platiteľov dane neplniacich si svoje daňové povinnosti k celkovému počtu registrovaných platiteľov za obdobie od 01.10.2012 do 06.09.2013 dokumentuje nasledovný graf:

Graf č.1



Zdroj: FR SR

Povinnosť skladať finančnú zábezpeku rizikovými osobami pri registrácii DPH je jedným z prijatých opatrení a nástrojov proti daňovým podvodom, ktoré vláda SR schválila dňa 31.05.2012 uznesením č. 235/2012 „Akčný plán boja proti podvodom na roky 2012 až 2016“. V súvislosti s priebežným vyhodnocovaním účinnosti prijatého opatrenia FR SR odbor správy daní štvrťročne sleduje stanovené ukazovatele, ktoré dokumentuje nasledovná tabuľka:

Tabuľka č. 4

Sledované ukazovatele	Stav k 31.12.2012 od 01.10.2012	Stav k 31.12.2013 od 01.01.2013	Stav k 31.12.2013 od 01.10.2012
Počet podaných žiadostí o registráciu DPH (§ 4 ods. 1 až 4)	2 881	14 798	17 679
Počet podaných žiadostí o registráciu DPH (§ 4 ods. 4)	1 853	9 880	11 733
Počet rozhodnutí o zamietnutí žiadosti o registráciu DPH podľa § 4c ods. 5	96	781	877
Počet rozhodnutí o uložení zábezpeky na daň podľa § 4c ods. 2	775	3 392	4 167
Výška uložených zábezpek celkom (v eur)	8 952 000	59 544 000	68 496 000
Počet zaplatených zábezpek bankovou zárukou	0	5	5
Výška zaplatených zábezpek bankovou zárukou (v eur)	0	137 000	137 000
Počet zaplatených zábezpek peňažnými prostriedkami	322	2 618	2 940
Výška zaplatených zábezpek peňažnými prostriedkami (v eur)	858 500	8 863 626,82	9 722 126,82
Počet použitia zábezpek na úhradu daňových nedoplatkov	0	165	165
Výška zábezpek použitej na úhradu daňových nedoplatkov (v eur)	0	88 745,07	88 745,07

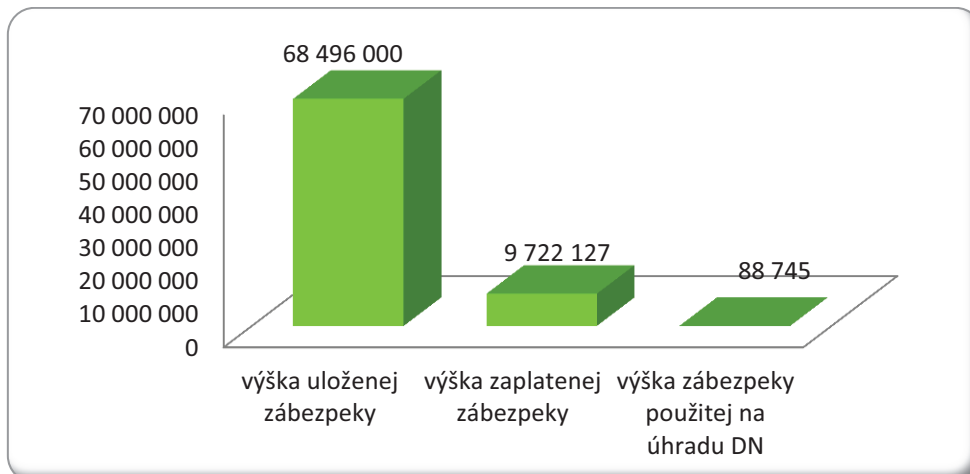
Zdroj: FR SR

Na základe predložených údajov FR SR bolo kontrolnou skupinou NKÚ SR zistené, že:

- od účinnosti povinnosti skladať finančnú zábezpeku k 31.12.2013 podiel počtu zložených (zaplatených) zábezpek na počte uložených zábezpek predstavuje 70,5 %, avšak podiel výšky zložených zábezpek peňažnými prostriedkami na celkovej výške uložených zábezpek predstavuje iba 14,19 %.

Graf č. 2

v eur



Zdroj: FR SR *DN – daňový nedoplatok

- z celkovej sumy zložených zábezpeky bolo na úhradu daňových nedoplatkov použitých 0,9 %, z celkového počtu zložených zábezpeky na úhradu daňových nedoplatkov bolo na úhradu použitých 5,6 %, t.j. z predpísanej zábezpeky vo výške 68,4 mil. eur bolo v skutočnosti na účet daňových úradov zložených 9,7 mil. eur, z čoho bolo na úhradu daňových nedoplatkov použitých 88,7 tis. eur.

Z dôvodu, že požadované informácie zo strany kontrolnej skupiny NKÚ SR potrebné na naplnenie ukazovateľov vyjadrujúcich efektívnosť procesu ukladania zábezpeky na daň finančná správa nesleduje, nemonitoruje a súčasný informačný systém finančnej správy neumožňuje ich generovanie, bolo potrebné ich získať formou neštandardných výstupov z Kompetenčného centra finančných operácií FR SR a manuálnym napočítaním v spolupráci so zamestnancami odboru správy daní. Z dôvodu náročnosti získania požadovaných údajov je **efektívnosť procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii daňového subjektu na DPH** hodnotená iba za DÚ BA.

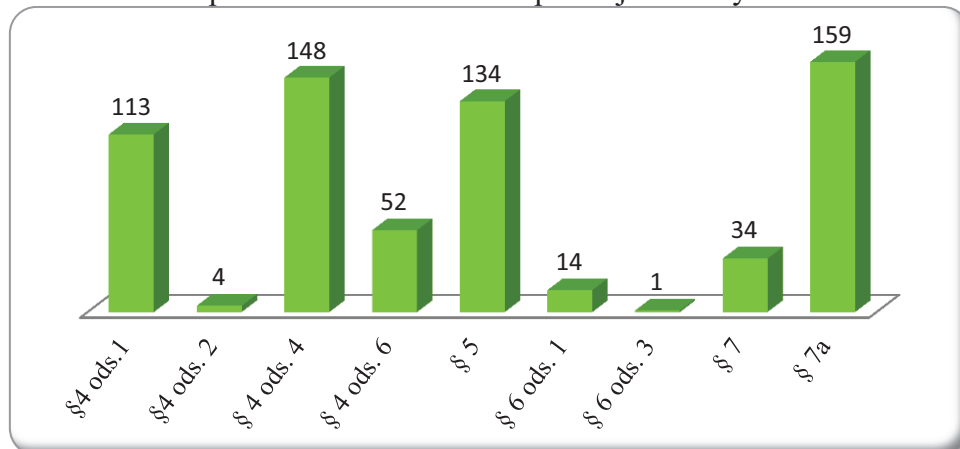
Kontrolná skupina NKÚ SR do analýzy vybrala daňové subjekty, ktoré podali žiadosť o registráciu pre DPH po 01.10.2012 a zároveň boli zaregistrované za platiteľov dane v období od 01.10.2012 do 31.12.2012 v zmysle novely zákona o DPH účinnej od 01.10.2012 (zákon č. 246/2012 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré zákony). Na základe stanovených kritérií bolo do analyzovanej vzorky vyselektovaných celkom 659 registrovaných platiteľov dane na DÚ BA v členení podľa ustanovenia zákona o DPH - § 4 ods. 1, § 4 ods. 2, § 4 ods. 4, § 4 ods. 6, § 5, § 6 ods. 1, § 6 ods. 2, § 6 ods. 3, § 7, § 7a.

Na základe analýzy predložených údajov požadovaných kontrolnou skupinou NKÚ SR v priebehu výkonu kontroly v rozsahu dekompozície ukazovateľa efektívnosti procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii platiteľa dane podľa zákona o DPH (príloha č. 1 a č. 2) bolo zistené, že:

- v priebehu hodnoteného obdobia t.j. od 01.10.2012 do 31.12.2012 DÚ Bratislava vykonal registráciu k DPH v znení zákona o DPH účinného od 01.10.2012 u 659 platiteľov dane.

Štruktúru platiteľov dane podľa dôvodov registrácie uložených zákonom o DPH prezentuje nasledovný graf:

Graf č. 3 Počet platiteľov dane v členení podľa jednotlivých ustanovení zákona o DPH



Zdroj: FR SR

- z celkovej analyzovanej vzorky tvoria právnické osoby 83,9 % čo je v absolútnom vyjadrení 553 platiteľov dane a fyzické osoby 16,1 %, t.j. 106 platiteľov dane. Počet subjektov na ktorých sa po splnení príslušných ustanovení zákona o DPH môže vzťahovať povinnosť zložiť zábezpeku (t.j. § 4 ods. 1, 2 a 4 zákona o DPH) tvorí z analyzovanej vzorky 265 platiteľov dane (40,2 %),

Ďalej bolo v priebehu kontroly NKÚ SR zistené, že:

- podľa § 4 ods. 1, 2 ide o povinnú registráciu za platiteľa dane podľa zákona o DPH a DÚ Bratislava podľa tohto dôvodu evidencie registroval za sledované obdobie spolu 117 platiteľov dane,
- podľa § 4 ods. 4 ide o dobrovoľnú registráciu za platiteľa dane podľa zákona o DPH a DÚ Bratislava podľa tohto dôvodu evidencie registroval za sledované obdobie spolu 148 platiteľov dane,
 - registrácia za platiteľa dane podľa týchto dôvodov evidencie je podmienená § 4c zákona o DPH v znení účinnom od 01.10.2012
- podľa § 4 ods. 6 ide o povinnú registráciu za platiteľa dane podľa zákona o DPH na základe oznámenia platiteľa dane a DÚ Bratislava podľa tohto dôvodu evidencie registroval za sledované obdobie spolu 52 platiteľov dane,
- podľa § 5, § 6 ods. 1, § 7 ods. 1 a § 7a ide o povinnú registráciu za platiteľa dane podľa zákona o DPH na základe žiadosti o registráciu pre daň, podľa § 6 ods. 3 § 7 ods. 2 ide o dobrovoľnú registráciu za platiteľa dane podľa zákona o DPH na základe žiadosti o registráciu pre daň a DÚ Bratislava podľa týchto dôvodov evidencie registroval za sledované obdobie spolu 394 platiteľov dane,
 - registrácia za platiteľa dane podľa týchto dôvodov evidencie nie je podmienená § 4c zákona o DPH v znení účinnom od 01.10.2012.

Kontrolná skupina NKÚ SR v priebehu výkonu kontroly detailnejšou analýzou údajov z dekompozície ukazovateľa efektívnosti procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii platiteľa dane podľa zákona o DPH (príloha č. 1) hodnotila efektívnosť z pohľadu:

- *výberu zábezpeky na daň z objemu uloženej zábezpeky na daň*
- *procesu vymáhania nezaplatenej zábezpeky na daň v daňovom exekučnom konaní*
- *použitia zábezpeky na daň na úhradu nezaplatenej dane,*

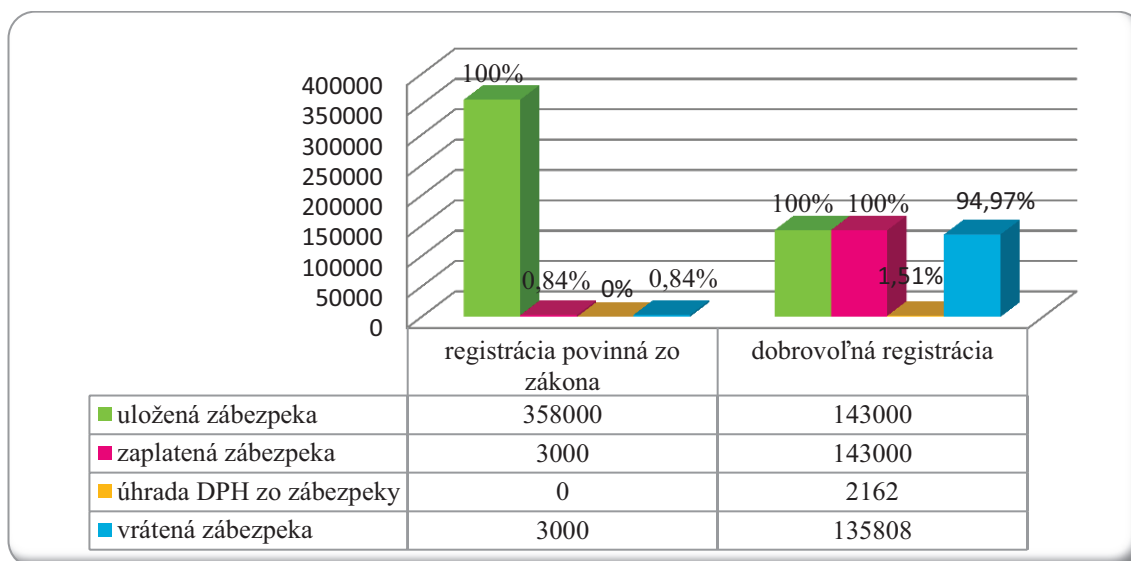
a zistila, že:

Efektívnosť výberu zábezpeky na daň z objemu uloženej zábezpeky na daň

- **pri povinnej registrácii na DPH** (t.j. podľa § 4 ods. 1, 2 zákona o DPH) bola kontrolnou skupinou NKÚ SR vyhodnotená ako veľmi nízka, **len vo výške 0,84 %** z celkového objemu uložených zábezpek pre daň a to v sume 3 000 eur. Povinnosť zložiť zábezpeku na daň z počtu 117 zaregistrovaných platiteľov dane bola uložená len v 7 prípadoch (6,0 %), a len za dôvod evidencie podľa § 4 ods. 1 (registrácia povinná zo zákona na základe dosiahnutia obratu) v celkovej sume 358 000 eur. Uložením zábezpeky na daň boli dotknuté len ekonomicky činné daňové subjekty podnikajúce právnou formou spoločnosť s ručením obmedzeným. K zaplaceniu uloženej zábezpeky na daň v prospech účtu daňového úradu došlo len v 1 prípade zo 7 (14,3 %). V danom prípade išlo o úhradu uloženej zábezpeky v plnej výške,
- **pri dobrovoľnej registrácii na DPH** (t.j. podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH) bola kontrolnou skupinou NKÚ SR vyhodnotená vo výške 100 %, a to z dôvodu, že v prípade dobrovoľnej registrácie, nezaplatenie zábezpeky pre daň v plnej výške a včas má za následok zamietnutie žiadosti o registráciu. Povinnosť zložiť zábezpeku na daň z počtu 148 zaregistrovaných platiteľov dane bola uložená len v 47 prípadoch (31,8 %), a v celkovom objeme 143 000 eur. Uložením zábezpeky na daň boli dotknuté 1 fyzická osoba - podnikateľ, 1 komanditná spoločnosť a 45 spoločností s ručením obmedzeným.

Graf č. 4

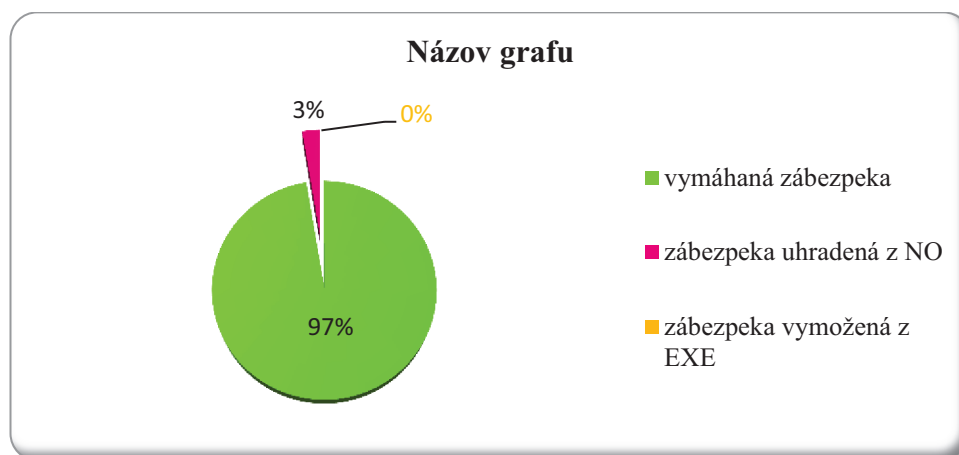
v eur



Efektívnosť procesu vymáhania nezaplatenej zábezpeky na daň v daňovom exekučnom konaní

- bola kontrolnou skupinou NKÚ SR pri povinnej registrácii na DPH (t.j. podľa § 4 ods. 1, 2 zákona o DPH) vyhodnotená na úrovni 0 %. Nezaplatená zábezpeka na daň v celkovom objeme 355 000 eur v priebehu výkonu kontroly NKÚ SR bola v procese vymáhania správcom dane podľa daňového poriadku v sume 350 000 eur. Z tohto procesu nedošlo k žiadnej úhrade vymáhanej zábezpeky na daň v kontrolovanom období. Taktiež na základe predložených údajov bolo zistené, že za hodnotené obdobie k vymáhaniu nezaplatenej zábezpeky na daň v sume 5 000 eur DÚ Bratislava nepristúpil vôbec. Zároveň bolo z analyzovaných údajov ale zistené, že k čiastočnej úhrade vymáhanej zábezpeky na daň došlo len na základe preúčtovania nadmerného odpočtu DPH, a to v sume 9 155 eur (2,58 % z celkového objemu nezaplatenej zábezpeky na daň).

Graf č. 5

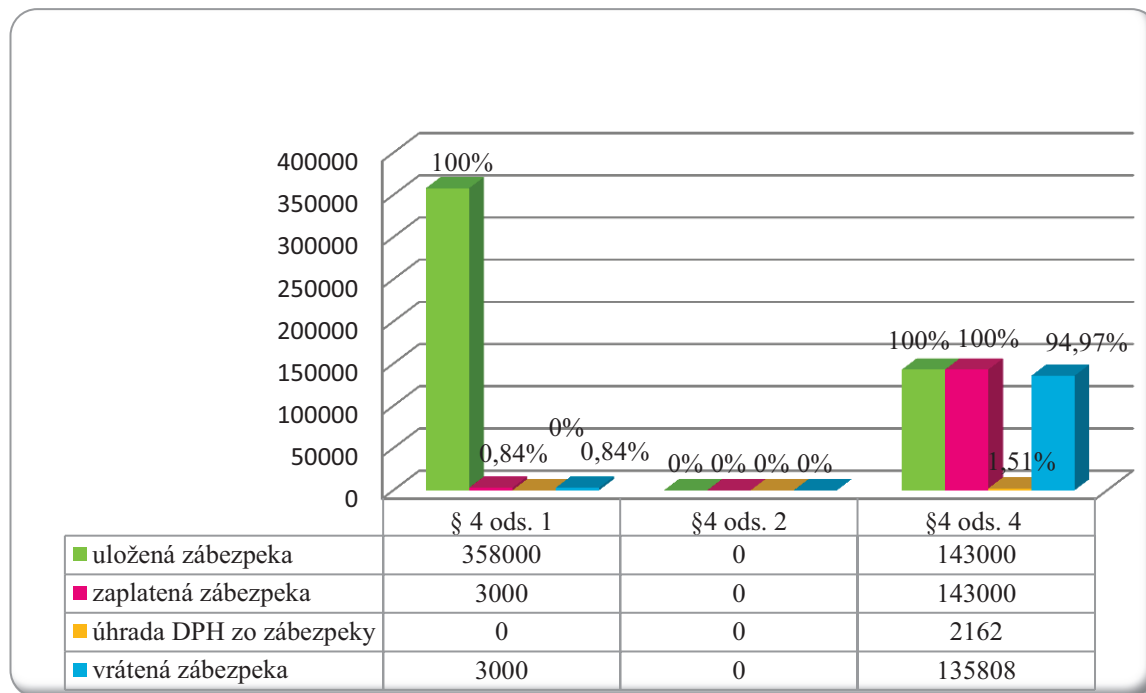


Efektívnosť použitia zábezpeky na daň na úhradu nezaplatenej dane

- **pri povinnej registrácii platiteľa dane k DPH zo zákona** (podľa § 4 ods. 1, 2 zákona o DPH) bola kontrolnou skupinou NKÚ SR za obdobie od registrácie platiteľa dane do dňa vrátenia zábezpeky na daň platiteľovi dane na základe analýzy predložených údajov z DÚ Bratislava vyhodnotená **na úrovni 0 %**. Za sledované obdobie nebol z celkového objemu zloženej zábezpeky na daň použitý ani jeden eurocent na úhradu nezaplatenej priznanej daňovej povinnosti na DPH. Taktiež bolo zistené, že žiaden eurocent z celkového objemu zloženej zábezpeky na daň nebol použitý správcom dane ani na úhradu nezaplatenej inej dane v lehote stanovenej zákonom na tento úkon. DÚ Bratislava zábezpeku na daň zloženú peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu vo výške 3 000 eur vrátil v lehote stanovenej zákonom platiteľovi dane v plnej výške.

Graf č. 6

v eur



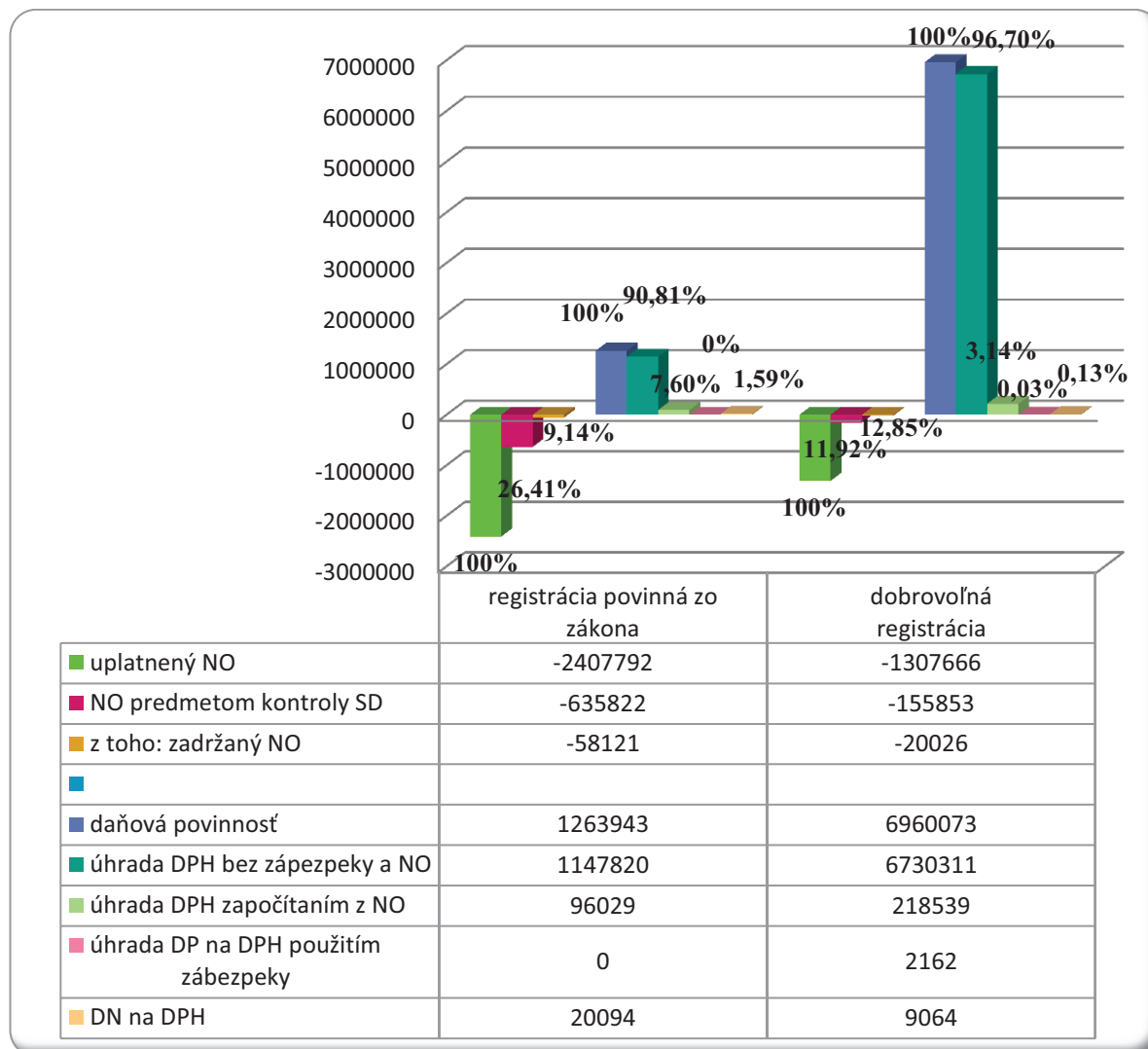
- **pri dobrovoľnej registrácii platiteľa dane k DPH** (podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH) bola kontrolnou skupinou NKÚ SR na základe analýzy predložených údajov z DÚ Bratislava za obdobie od registrácie platiteľa dane do dňa vrátenia zábezpeky na daň platiteľovi dane vyhodnotená **na úrovni 1,51 %**. Za sledované obdobie z celkového objemu zloženej zábezpeky na daň v sume 143 000 eur u 47 registrovaných platiteľov dane bola zábezpeka na daň použitá len u 2 registrovaných platiteľov dane (4,3 %) vo výške 2 162 eur na úhradu nezaplatenej daňovej povinnosti na DPH (čo predstavuje 58,29 % z celkovej sumy nimi priznanej daňovej povinnosti na DPH). Taktiež bolo zistené, že žiaden eurocent z celkového objemu zloženej zábezpeky na daň nebol použitý správcom dane ani na úhradu nezaplatenej inej dane v lehote stanovenej zákonom na tento úkon. Kontrolná skupina NKÚ SR ďalej zistila, že zložená zábezpeka na daň peňažnými prostriedkami na účet daňového úradu, ktorá nebola použitá na úhradu nedoplatku na dani do 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky vo výške 135 808 eur, bola DÚ Bratislava vrátená iba v objeme 130 808 eur (dvom platiteľom dane bol objem zloženej zábezpeky na daň v celkovej výške 5000 eur zo strany DÚ Bratislava vykázaný ako nevrátený v zákonnej lehote).

Detailnejšia analýza získaných výsledkov z monitorovaných údajov za obdobie od registrácie dane k DPH až k 31.12.2013, resp. do dňa vrátenia zaplatenej zábezpeky na daň ak bola zábezpeka na daň uložená zaregistrovanému platiteľovi dane (obsiahnuté v prílohe č. 1 a v prílohe č. 2 tohto protokolu) je prezentovaná nasledovnými grafmi:

- **Štruktúra spôsobu úhrady daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľom dane DPH za obdobie od registrácie k DPH až k 31.12.2013 do ŠR s dopadom na vznik DN na DPH a jeho možná eliminácia z objemu uloženej a zaplatenej zábezpeky na daň pri registrácii platiteľa dane:**

Graf č.7

v eur



Z analýzy predložených údajov monitorujúcich plnenie si daňových povinností dotknutých platiteľov dane podliehajúcich povinnej registrácii k DPH podľa § 4 ods. 1 a 2 zákona o DPH v porovnaní s platiteľmi dane podliehajúcich dobrovoľnej registrácii k DPH podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH bolo zistené, že:

- pri povinnej registrácii podľa zákona o DPH bol objem uplatneného NO DPH až 1,9-násobne vyšší ako objem priznanej daňovej povinnosti. Pri dobrovoľnej registrácii podľa zákona o DPH bol naopak objem priznanej daňovej povinnosti 5,3-násobne vyšší ako objem uplatneného NO DPH. **Pri povinnej registrácii v porovnaní s dobrovoľnou registráciou bol objem uplatneného NO DPH 1,8-násobne vyšší a objem priznanej daňovej povinnosti 5,5-násobne nižší.**

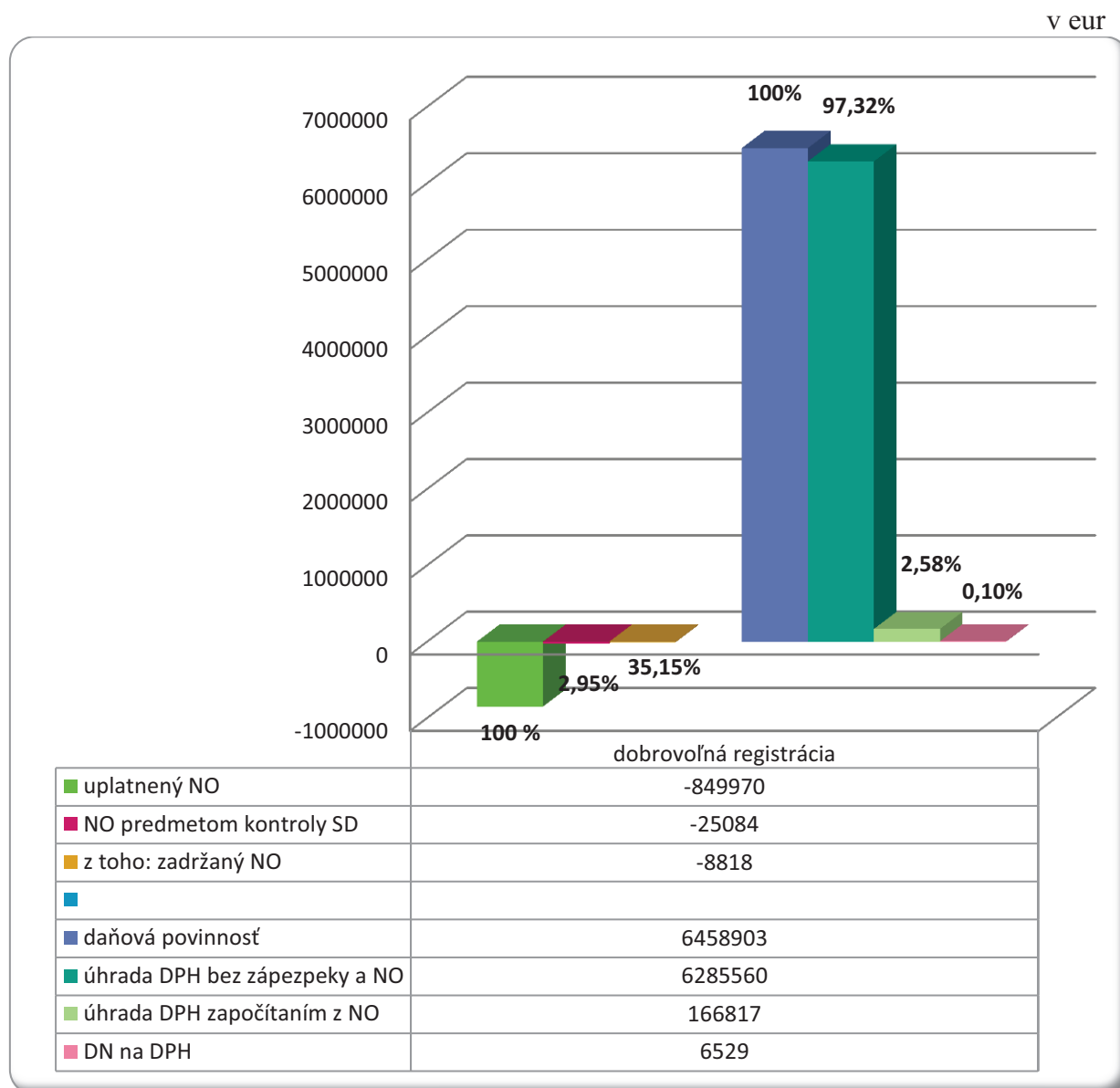
- pri povinnej registrácii podľa zákona o DPH objem uhradenej daňovej povinnosti na DPH bez použitia zábezpeky na daň a bez preúčtovania uplatneného NO DPH bol vo výške 90,81 % z celkovej výšky daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľmi dane podliehajúcich povinnej registrácii a bol o 5,89 % nižší v porovnaní s dobrovoľnou registráciou k DPH, kde objem uhradenej daňovej povinnosti DPH bez použitia zábezpeky na daň a bez preúčtovania uplatneného NO DPH bol vo výške až 96,70 % z celkovej výšky daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľmi dane podliehajúcich dobrovoľnej registrácii,
- pri povinnej registrácii podľa zákona o DPH objem uhradenej daňovej povinnosti na DPH len preúčtovaním uplatneného NO DPH bol vo výške 7,6 % z celkovej výšky daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľmi dane podliehajúcich povinnej registrácii a bol až o 4,46 % vyšší v porovnaní s dobrovoľnou registráciou k DPH, kde objem uhradenej daňovej povinnosti na DPH len preúčtovaním uplatneného NO DPH bol vo výške len 3,14 % z celkovej výšky daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľmi dane podliehajúcich dobrovoľnej registrácii,
- **pri povinnej registrácii podľa zákona o DPH objem nezaplatenej daňovej povinnosti na DPH** (t.j. daňový nedoplatok na DPH) **bol vo výške 1,59 %** z celkovej výšky daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľmi dane podliehajúcich povinnej registrácii. Inštitút úhrady nezaplatenej daňovej povinnosti na DPH **použitím zloženej zábezpeky na daň nebol využitý vôbec** (t.j. objem uhradenej daňovej povinnosti na DPH použitím zloženej zábezpeky na daň bol vo výške 0 % z celkovej výšky daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľmi dane podliehajúcich povinnej registrácii), a to z dôvodu, že daňový nedoplatok na DPH bol evidovaný u platiteľov dane, ktorým DÚ Bratislava neuložil rozhodnutím povinnosť zložiť zábezpeku na daň pri registrácii k DPH (t.j. neboli pri registrácii za platiteľov dane vyhodnotení ako rizikovní),
- **pri dobrovoľnej registrácii podľa zákona o DPH objem nezaplatenej daňovej povinnosti na DPH bol vo výške len 0,13 %** z celkovej výšky daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľmi dane podliehajúcich dobrovoľnej registrácii. V priebehu sledovaného obdobia objem uhradenej daňovej povinnosti na DPH **použitím zloženej zábezpeky na daň bol vo výške len 0,03 %** z celkovej výšky daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľmi dane podliehajúcich dobrovoľnej registrácii, čo evokuje záver, že inštitút úhrady nezaplatenej daňovej povinnosti na DPH použitím zloženej zábezpeky na daň viac menej nebolo možné uplatniť ani u platiteľov dane podliehajúcich dobrovoľnej registrácii.

Zistenia z analýzy monitorovaných údajov v členení podľa zákonnej a dobrovoľnej registrácie v kombinácii s povinnosťou zložiť, resp. bez povinnosti zložiť zábezpeku na daň je prezentovaná nasledovnými grafmi:

- ***Štruktúra spôsobu úhrady daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľom dane DPH pri dobrovoľnej registrácii bez povinnosti zložiť zábezpeku na daň za obdobie od registrácie k DPH až k 31.12.2013 do ŠR s dopadom na vznik DN na DPH a jeho***

možná eliminácia z objemu uloženej a zaplatenej zábezpeky na daň pri registrácii platiteľa dane:

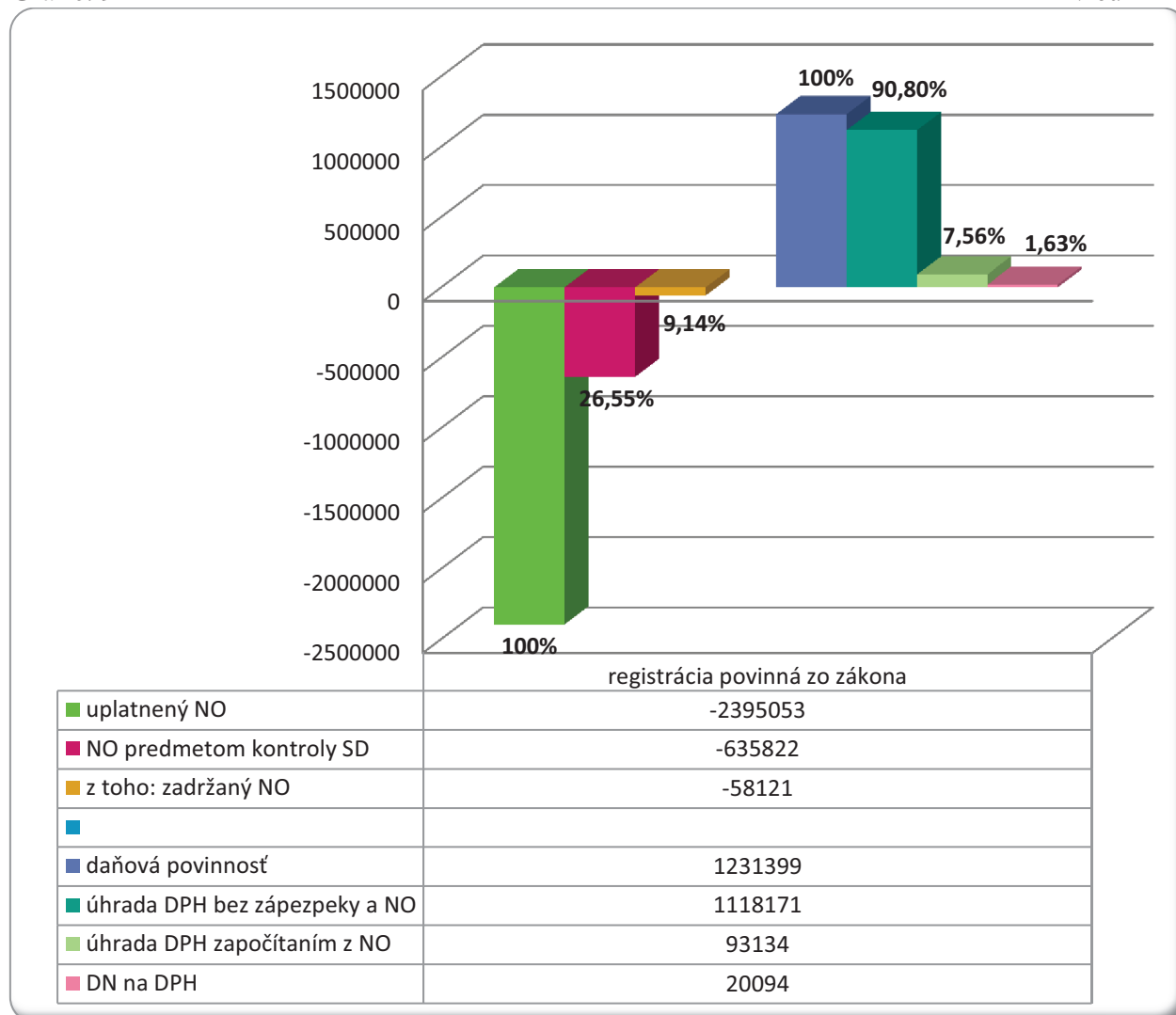
Graf č. 8



- *Štruktúra spôsobu úhrady daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľom dane DPH pri povinnej registrácii bez povinnosti zložiť zábezpeku na daň za obdobie od registrácie k DPH až k 31.12.2013 do ŠR s dopadom na vznik DN na DPH a jeho možná eliminácia z objemu uloženej a zaplatenej zábezpeky na daň pri registrácii platiteľa dane:*

Graf č. 9

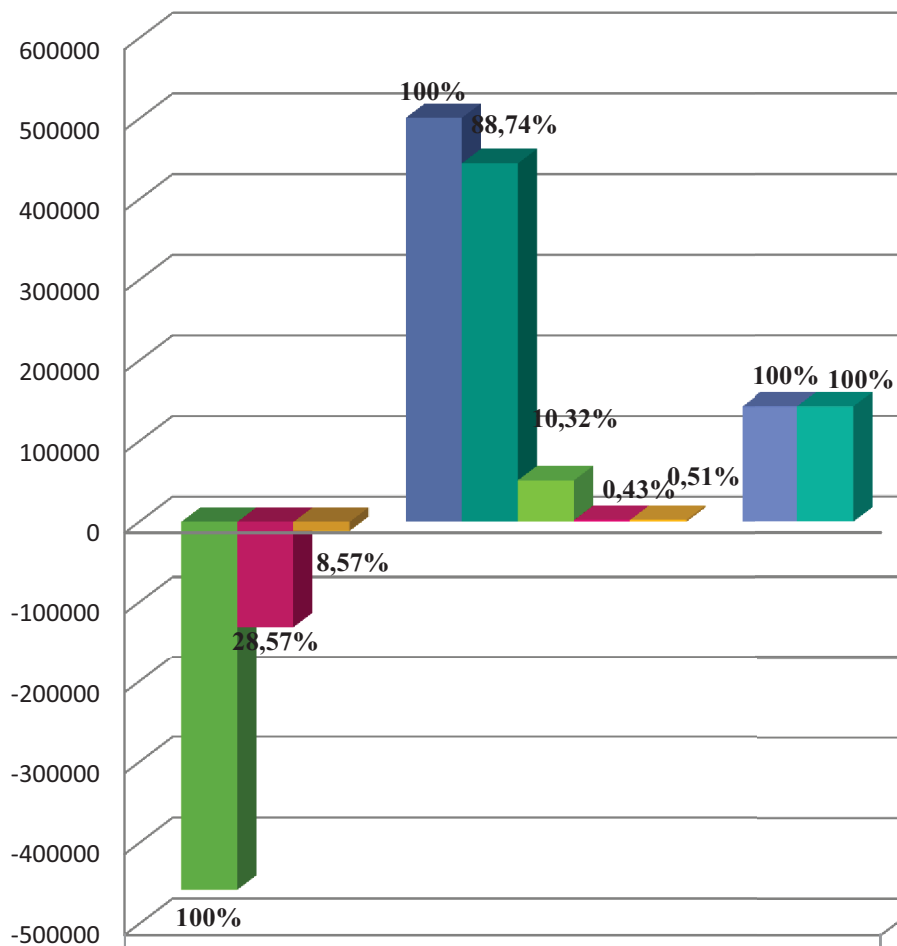
v eur



- *Štruktúra spôsobu úhrady daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľom dane DPH pri dobrovoľnej registrácii s povinnosťou zložiť zábezpeku na daň za obdobie od registrácie k DPH až k 31.12.2013 do ŠR s dopadom na vznik DN na DPH a jeho možná eliminácia z objemu uloženej a zaplatenej zábezpeky na daň pri registrácii platiteľa dane:*

Graf č.10

v eur

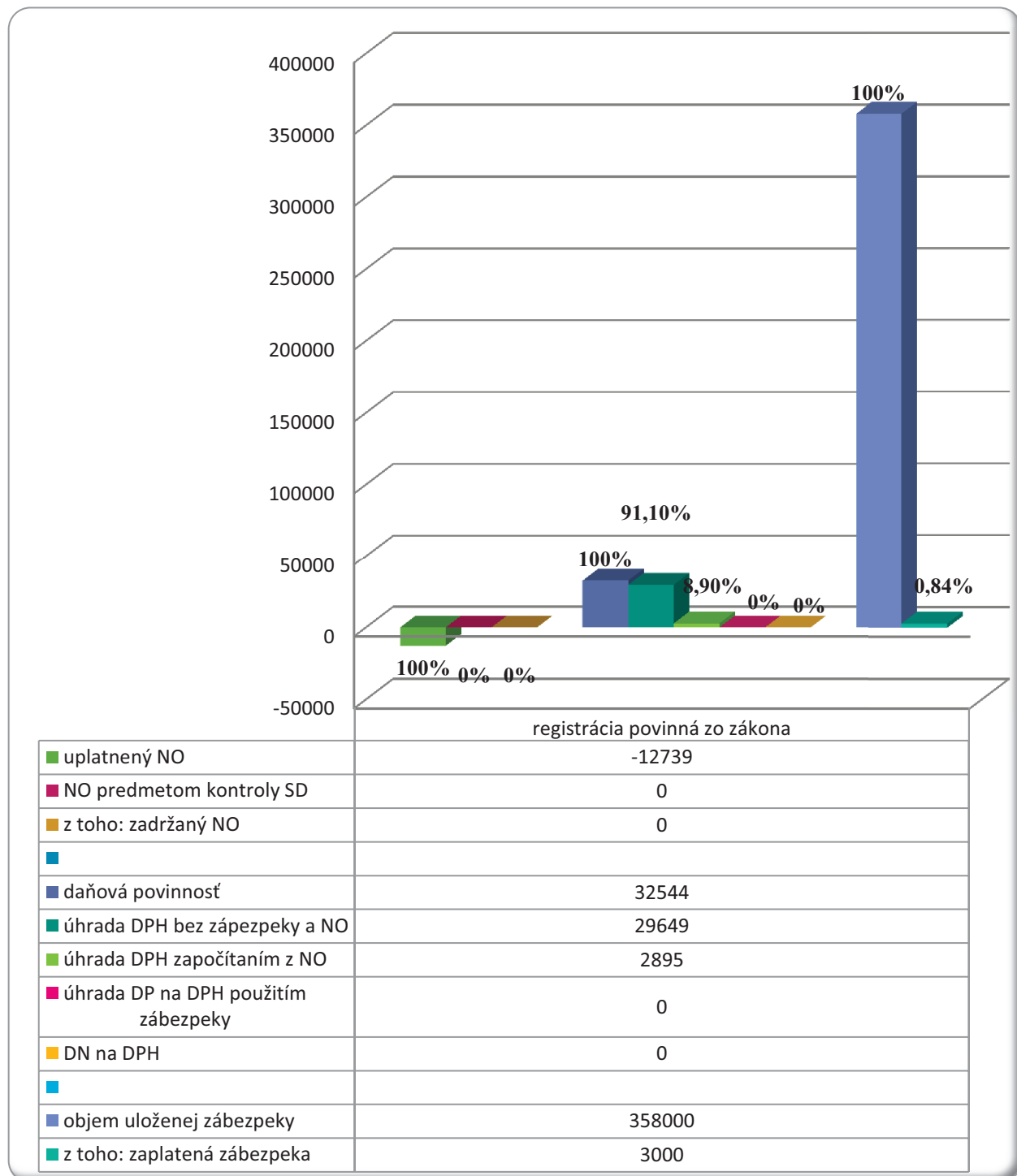


dobrovoľná registrácia	
■ uplatnený NO	-457696
■ NO predmetom kontroly SD	-130769
■ z toho: zadržaný NO	-11208
■	
■ daňová povinnosť	501170
■ úhrada DPH bez zábezpeky a NO	444751
■ úhrada DPH započítaním z NO	51722
■ úhrada DP na DPH použitím zábezpeky	2162
■ DN na DPH	2535
■	
■ objem uloženej zábezpeky	143000
■ z toho: zaplatená zábezpeka	143000

- *Štruktúra spôsobu úhrady daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľom dane DPH pri povinnej registrácii s povinnosťou zložiť zábezpeku na daň za obdobie od registrácie k DPH až k 31.12.2013 do ŠR s dopadom na vznik DN na DPH a jeho možná eliminácia z objemu uloženej a zaplatenej zábezpeky na daň pri registrácii platiteľa dane:*

Graf č. 11

v eur



Z analýzy predložených údajov bolo kontrolnou skupinou NKÚ SR zistené, že:

V rámci **povinnej registrácie** za platiteľa dane (§ 4 ods. 1 a 2 podľa zákona o DPH) bolo porovnaním platiteľov u ktorých bola povinnosť zložiť zábezpeku na daň s platiteľmi u ktorých nebola určená povinnosť zložiť zábezpeku na daň zistené, že:

- z celkového počtu 117 registrovaných povinných platiteľov dane, daňový úrad vyhodnotil ako rizikových a následne určil povinnosť zložiť zábezpeku na daň iba 7 zaregistrovaným platiteľom dane (t.j. 6%). U týchto platiteľov dane nebol správcom dane ku koncu sledovaného obdobia evidovaný žiadny nedoplatok a zložená zábezpeka nebola v rámci sledovaného obdobia použitá. Z celkového objemu uplatneného nadmerného odpočtu bolo u týchto platiteľov predmetom kontroly 0 %. Za kontrolované obdobie bol objem priznanej daňovej povinnosti 2,5-násobne vyšší ako objem uplatneného NO.
- z celkového počtu 110 zaregistrovaných platiteľov dane pri povinnej registrácii podľa zákona o DPH bez povinnosti zložiť zábezpeku na daň (t.j. u platiteľov, ktorí neboli daňovým úradom vyhodnotení v procese registrácie ako rizikovní) bol správcom dane ku koncu sledovaného obdobia evidovaný nedoplatok u 12 platiteľov (t.j. 10,9 %), v celkovej výške 20 094 eur, čo predstavuje 1,63 % z celkového objemu nimi priznanej daňovej povinnosti. Z celkového objemu uplatneného nadmerného odpočtu bolo u týchto platiteľov predmetom kontroly 26,55 %. Z objemu kontrolovaného NO DPH správca dane zadržal (t.j. nevyplatil) objem vo výške 9,14%. Za kontrolované obdobie bol objem priznanej daňovej povinnosti 1,9-násobne nižší ako objem uplatneného NO.

Pri **dobrovoľnej registrácii** za platiteľa dane podľa zákona o DPH (§ 4 ods. 4) bolo porovnaním platiteľov u ktorých bola povinnosť zložiť zábezpeku na daň s platiteľmi u ktorých nebola určená povinnosť zložiť zábezpeku na daň zistené, že:

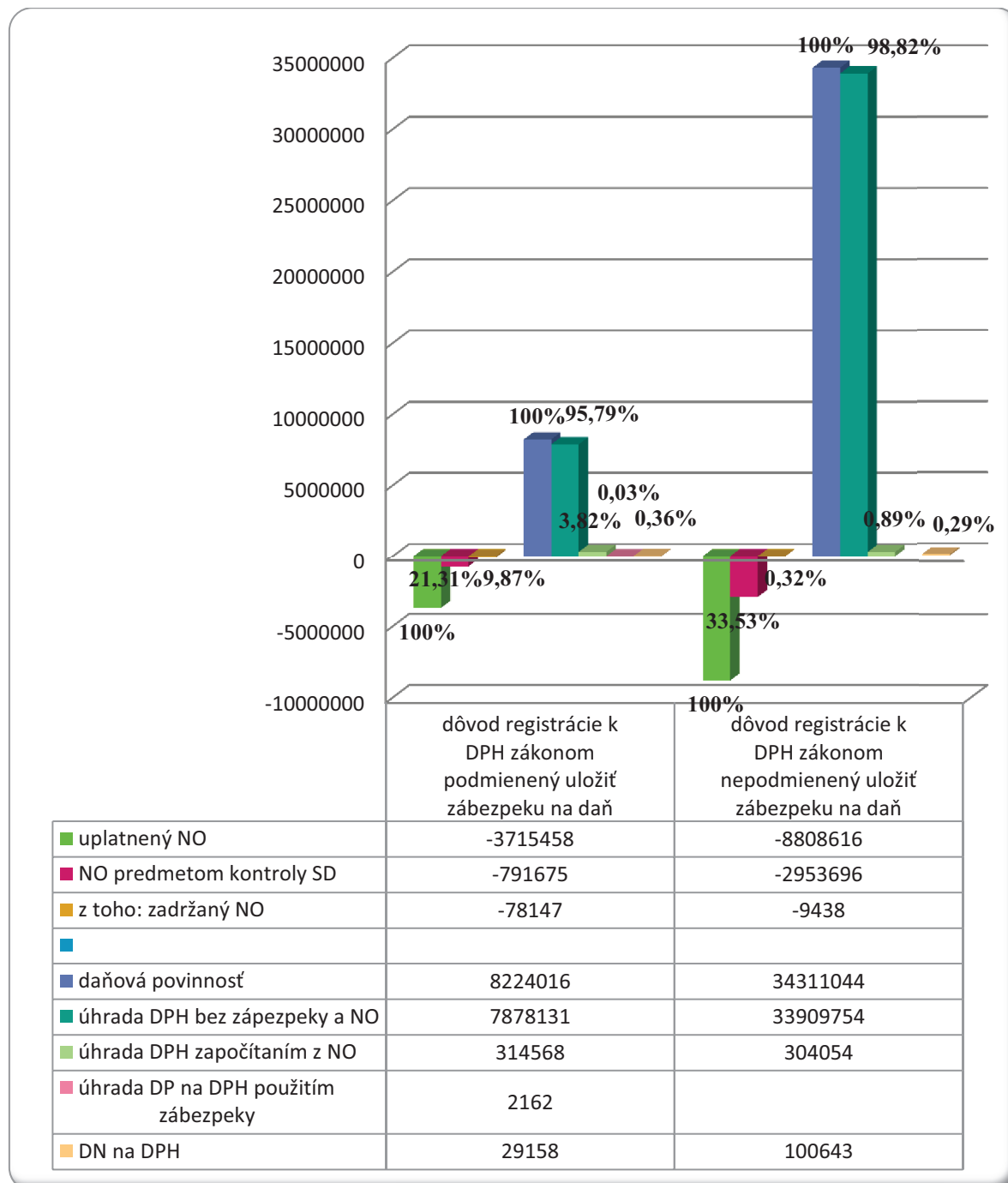
- celkového počtu 148 registrovaných povinných platiteľov dane, daňový úrad vyhodnotil ako rizikových a následne určil povinnosť zložiť zábezpeku na daň 47 zaregistrovaným platiteľom dane, čo predstavuje takmer 32 %. U týchto platiteľov dane bola zábezpeka použitá iba v dvoch prípadoch (t.j. u 4,3 %). Ku koncu sledovaného obdobia bol u týchto platiteľov dane evidovaný nedoplatok u 1 platiteľa dane čo z celkového objemu nimi priznanej daňovej povinnosti predstavuje 0,51 %, zároveň u tohto platiteľa dane nebola v sledovanom období zábezpeka na daňový nedoplatok použitá. Z celkového objemu uplatneného nadmerného odpočtu bolo u týchto platiteľov predmetom kontroly 28,57 %. Z objemu kontrolovaného NO DPH správca dane zadržal (t.j. nevyplatil) objem vo výške 8,57 %. Za kontrolované obdobie bol objem priznanej daňovej povinnosti 1,1-násobne vyšší ako objem uplatneného NO.
- z celkového počtu 101 zaregistrovaných platiteľov dane pri dobrovoľnej registrácii podľa zákona o DPH bez povinnosti zložiť zábezpeku na daň (t.j. u platiteľov, ktorí neboli daňovým úradom vyhodnotení v procese registrácie ako rizikovní) bol správcom dane ku koncu sledovaného obdobia evidovaný nedoplatok u 7 platiteľov (t.j. 6,9 %), v celkovej výške 6 529, čo predstavuje 0,1 % z celkového objemu nimi priznanej daňovej povinnosti. Z celkového objemu uplatneného nadmerného odpočtu bolo u týchto

platiteľov predmetom kontroly 2,95 %. Z objemu kontrolovaného NO DPH správca dane zadržal (t.j. nevyplatil) objem vo výške 35,15%. Za kontrolované obdobie bol objem priznanej daňovej povinnosti 7,5-násobne vyšší ako objem uplatneného NO.

- **Porovnanie štruktúry spôsobu úhrady daňovej povinnosti na DPH priznanej platiteľom dane DPH podľa dôvodu registrácie k DPH podmieneného uložením zábezpeky a dôvodom registrácie k DPH nepodmieneného uložením zábezpeky za obdobie od registrácie k DPH až k 31.12.2013 do ŠR s dopadom na vznik DN na DPH** prezentuje nasledovný graf:

Graf č. 12

v eur



Z analýzy predložených údajov bolo kontrolnou skupinou NKU SR zistené, že:

- daňový nedoplatok u platiteľov dane, u ktorých je dôvod registrácie podmienený uložením zábezpeky (§ 4 ods. 1, 2, 4 zákona o DPH), dosahuje úroveň 0,36 % z objemu daňovej povinnosti deklarovanej podanými daňovými priznaniami k DPH. Z celkového počtu 265 takto registrovaných platiteľov bol evidovaný nedoplatok u 7,5 %. Za sledované obdobie bol objem priznanej daňovej povinnosti o 2,2-násobne vyšší ako objem uplatneného NO DPH. Z celkového objemu NO uplatneného platiteľmi dane bolo v priebehu sledovaného obdobia predmetom kontroly 21,31 %. Z objemu kontrolovaného NO DPH bol správcom dane zadržaný (nevyplatený) objem NO vo výške 9,87 %,
- u platiteľov dane u ktorých dôvod registrácie nie je podmienený uložením zábezpeky (§ 5, § 6, § 7, § 7a zákona o DPH) je evidovaná výška daňového nedoplatku v porovnaní s prvou skupinou niekoľko násobne vyššia, avšak z celkového objemu priznanej daňovej povinnosti dosahuje úroveň 0,29 %. Z celkového počtu 394 takto registrovaných platiteľov bol evidovaný nedoplatok u 5,8 %. Za sledované obdobie bol objem priznanej daňovej povinnosti takmer 4-násobne vyšší ako objem uplatneného NO. Z celkového objemu NO uplatneného platiteľmi dane bolo v priebehu sledovaného obdobia predmetom kontroly 33,53 %. Z objemu kontrolovaného NO DPH bol správcom dane zadržaný (nevyplatený) objem NO vo výške 0,32 %.

NKÚ SR na základe výsledkov kontroly v oblasti hodnotenia efektívnosti procesu ukladania zábezpeky na daň pri registrácii daňového subjektu na DPH za účelom eliminácie daňových únikov na DPH **len z analýzy údajov za hodnotenú kontrolnú vzorku** konštatuje, že:

- pri povinnej registrácii na DPH (podľa § 4 ods. 1 až 3 zákona o DPH), dosiahnutá efektívnosť výberu zábezpeky na daň z objemu uloženej zábezpeky na daň bola kontrolnou skupinou NKÚ SR zhodnotená ako veľmi nízka, výber predpísanej zábezpeky na daň bol na úrovni 0,84 %. Zároveň bolo kontrolnou skupinou NKÚ SR zistené, že miera efektívnosti procesu vymáhania nezaplatenej zábezpeky na daň z majetku platiteľa dane pri povinnej registrácii bola nulová (0 %),
- Z pohľadu zabezpečenia priznanej daňovej povinnosti neuhradenej platiteľmi dane sa efektívnosť preukázala na veľmi nízkej úrovni. Na daňový nedoplatok, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa DPH bolo z celkového objemu zloženej zábezpeky na daň použitých 0,03 %.
- z pohľadu účinnosti prijatého opatrenia „Zavedenie povinnosti skladať finančnú zábezpeku na daň rizikovými osobami pri registrácii DPH“ v rámci 1. etapy Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016 za účelom eliminácie možných daňových únikov na DPH sa na základe analyzovaných výsledkov z aplikačnej praxe efektívnosť preukázala najmä pri daňových subjektoch žiadajúcich o dobrovoľnú registráciu na daň (podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH) u ktorých sa

zábezpeka na daň považuje za podstatný prvok, a to z dôvodu, že jej nezaplatenie v plnej výške a v lehote určenej správcom dane má za následok zamietnutie žiadosti o registráciu, a tým možno konštatovať, že inštitút zábezpeky na daň pozitívne vplyva na elimináciu možných rizikových platiteľov dane v systéme DPH,

V priebehu kontroly bolo na základe vyjadrenia kontrolovaného subjektu ďalej zistené, že:

- nakoľko povinnosť skladať finančnú zábezpeku pri registrácii DPH rizikovými osobami je jedným z 50 opatrení schválených v rámci Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 – 2016 vládou SR, bolo konštatované, že žiaden z 50 inštitútov neprinesie požadované efekty jednotlivo, ale len vo vzájomnej súvislosti. Z uvedeného dôvodu FR SR síce monitoruje účinnosť každého opatrenia na základe výsledkov z aplikačnej praxe jednotlivo ale pokiaľ ide o hodnotenie prínosu do štátneho rozpočtu sa opatrenia prijaté Akčným plánom vyhodnocujú ako celok,
- zloženie zábezpeky na daň je súčasťou procesu registrácie pre daň od 01.10.2012 v prípadoch, ktoré sú zákonom o DPH určené v ustanovení § 4c ods. 1. V prípade dobrovoľnej žiadosti o registráciu môže byť zábezpeka na daň podstatným prvkom priamo ovplyvňujúcim registráciu pre daň. Zábezpeka na daň je zavedená do procesu registrácie pre daň na základe článku 273 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme DPH. Zábezpeka na daň sa vzťahuje iba na registráciu zdaniteľnej osoby, ktorá má sídlo, miesto podnikania alebo prevádzkareň v tuzemsku,
- cieľom určenia zábezpeky na dani je zabrániť prípadnému zneužitiu systému DPH ako takému a zabrániť prípadnému zneužívaniu neoprávnenej dobrovoľnej registrácie pre daň. Daňový úrad určí zábezpeku na daň v zmysle zákona o DPH v takej výške, ktorá zodpovedá potenciálnej miere zneužitia systému DPH a to čo najobjektívnejšie na základe využívania aplikácie DM4, ktorá čerpá údaje z dátového skladu a to s ohľadom na vzniknutý nedoplatok daňový subjekt v minulosti,
- proces určenia tzv. rizikovosti subjektu bol kontrolovaným subjektom postavený na objektívnom a rovnakom ohodnotení všetkých daňových subjektov, ktoré požadujú registráciu a má zabezpečiť, aby nevznikli v budúcnosti nedoplatky na dani z titulu neodvedenia vlastnej daňovej povinnosti do štátneho rozpočtu, tak ako sa daňový subjekt správal v minulosti (špecifikum určenia výšky zábezpeky je iba pri § 4c ods. 1 písm. d) cit. zákona, kde neexistuje história prepojených daňových subjektov a žiadateľ nevykonával žiadnu podnikateľskú činnosť). Z pohľadu zabezpečenia objektívnosti kontrolovaný subjekt usúdil, že nie je vhodné používať nízky počet hodnotených ukazovateľov na určenie rizikovosti subjektu z dôvodu určenia výšky zábezpeky z hľadiska čo najpresnejších matematicko-štatistických výpočtov. Na základe doterajších skúseností z aplikačnej praxe využívaním aplikácie DM41 bolo kontrolovaným subjektom zistené, že pri vyšších sumách uloženej zábezpeky dominantným vplyvom pre jej určenie boli najmä vykazované vysoké nedoplatky na DPH u prepojených daňových subjektov.

Kontrolovaný subjekt má za to, že primárnym cieľom opatrenia „Povinnosť skladať finančnú zábezpeku rizikovými osobami pri registrácii DPH“ nebolo použitie zábezpeky na úhradu vzniknutého nedoplatku na dani ale snaha eliminovať vstup rizikových osôb do systému DPH s cieľom zamedziť ďalšiemu rozmachu podvodných aktivít.

Podľa vyjadrenia kontrolovaného subjektu bolo zistené, že samotná skutočnosť, ak platiteľovi dane nevznikol počas sledovaného obdobia daňový nedoplatok ešte neznamená, že tento platiteľ nie je naďalej rizikový. Daňový nedoplatok totiž predstavuje len sumu neuhradenej dane, ktorú platiteľ priznal v daňovom priznaní. Či skutočnosti uvedené v daňovom priznaní aj odrážajú realitu jeho podnikateľských aktivít, resp., či platiteľ nie je súčasťou karuselového podvodu, môže odhaliť len daňová kontrola.

Z tohto dôvodu sa FR SR zameralo primárne hodnotiť účinnosť opatrenia „Povinnosť skladať finančnú zábezpeku rizikovými osobami pri registrácii DPH“ najmä z pohľadu zabezpečenia eliminácie vstupu rizikových daňových subjektov do systému DPH s cieľom zamedziť ďalšiemu rozmachu podvodných aktivít a až sekundárne z pohľadu použitia zábezpeky na daň na úhradu daňového nedoplatku.

Na základe vyššie uvedeného bolo zistené, že za týmto účelom FR SR vykonalo analýzu správania novoregistrovaných subjektov na DPH pred účinnosťou a po účinnosti zákona o DPH týkajúceho sa zábezpeky z pohľadu:

- prevencie proti daňovým podvodom,
- vymáhania daňových nedoplatkov

kde sa vyhodnocovali subjekty registrované na DPH v I. polroku 2012 a ich správanie z pohľadu daňových priznaní DPH a stavu nedoplatkov k 30.6.2013 a subjekty registrované na DPH v I. polroku 2013 a ich správanie z pohľadu daňových priznaní DPH a stavu nedoplatkov k 30.6.2014 čo prezentuje nasledovná tabuľka:

Tabuľka č. 5

Vyhodnocované ukazovatele po 1 roku pôsobenia novoregistrovaných subjektov na DPH	Registrácia DPH - I. polrok 2012	Registrácia DPH - I. polrok 2013	Rozdiel I. polrok 2012 - I. polrok 2013
Počet registrovaných subjektov na DPH	7 561	5 570	1 991
Suma vykázaných VDP	87 384 130	95 845 162	8 461 031
Suma požadovaného NO DPH	132 082 783	97 465 676	34 617 107
Počet subjektov s nulovým VDP aj NO	558	281	277
Suma celkového nedoplatku	6 132 331	4 050 494	2 081 837
Počet subjektov s nedoplatkom nad 1000 EUR	377	205	172

Zdroj: FR SR

Analýzou predložených údajov bolo zistené, že v medzioročnom porovnaní nimi stanovených ukazovateľov:

- klesol počet subjektov registrovaných na DPH po zavedení zábezpeky o 1991,

- vykazovaná vlastná daňová povinnosť registrovaných subjektov ako platiteľov DPH sa zvýšila o 8,5 mil. eur,
- došlo k zníženiu požadovaného NO DPH o 34,6 mil. eur,
- suma celkového nedoplatku sa znížila o 2,1 mil. eur,
- znížil sa o 277 počet subjektov, ktoré nepodali žiadne daňové priznanie k DPH, respektíve podali len nulové daňové priznanie.

Na základe zistených údajov bolo kontrolovaným subjektom skonštatované, že správanie novoregistrovaných subjektov po zavedení zábezpeky je pri všetkých vyhodnocovaných ukazovateľoch lepšie z pohľadu vplyvu na štátny rozpočet.

Ďalej bolo z analýzy kontrolovaným subjektom zistené, že:

- celková výška zábezpeky použitej na úhradu nedoplatkov na dani v zmysle § 4c ods. 6 zákona o DPH za obdobie od účinnosti novely zákona o DPH, t. j. od 1.10.2012 do 30.6.2014 je 236 933,25 EUR,
- na základe uvedeného od 01.10.2012-31.12.2013 bolo vydaných 4 167 rozhodnutí o uložení zábezpeky a 2 898 zamietnutých registrácií a to hlavne z dôvodu, že sa nejednalo o zdaniteľnú osobu alebo bola žiadosť späť vzatá.

Zhrnutie:

Kontrolou postupu správcu dane pri registrácii daňového subjektu k DPH bolo zistené porušenie nasledovných všeobecne záväzných právnych predpisov:

- správca dane nepostupoval v súlade s § 4 ods. 5 zákona o DPH, keď správca dane nevykonával registráciu do 60 dní odo dňa doručenia žiadosti o registráciu pre daň
- správca dane nepostupoval v súlade s § 4c ods. 5 zákona o DPH, keď bezodkladne nevrátil zábezpeku žiadateľovi o registráciu pre daň
- správca dane nepostupoval v súlade s § 4c ods. 6 zákona o DPH, keď správca dane nepoužil zábezpeku na úhradu nedoplatku na dani, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa dane
- správca dane nepostupoval v súlade s § 4c ods. 7 zákona o DPH, keď správca dane opakovane porušil 30 dňovú lehotu pri vrátení zábezpeky alebo jej časti odo dňa, kedy uplynulo 12 mesiacov odo dňa zloženia zábezpeky na daň, t.j. vrátil zábezpeku pred uplynutím 12 mesiacov alebo po uplynutí 30 dní po lehote 12 mesiacov
- správca dane nepostupoval v súlade s § 37 ods. 2 daňového poriadku, keď správca dane nepreveril skutočnosti uvádzané v žiadosti o registráciu podľa § 4 ods. 1 zákona o DPH
- správca dane nepostupoval v súlade s ustanovenie § 4c ods. 2 zákona o DPH a v súlade § 3 ods. 1 daňového poriadku, keď uložil daňovému subjektu povinnosť zložiť zábezpeku s odôvodnením, že žiadateľ o registráciu pre daň z pridanej hodnoty neuskutočňuje v čase podania žiadosti o registráciu pre daň z pridanej hodnoty dodanie tovarov a služieb

a vykonáva len prípravnú činnosť na podnikanie i napriek tomu, že z výsledku miestneho zisťovania vyplýva, že spoločnosť už vykonáva ekonomickú činnosť a konateľ predložil dodávateľské a odberateľské faktúry.

Počas výkonu kontroly bolo tiež zistené:

- pri preúčtovaní NO DPH IS RDS neupozorňuje správcu dane na skutočnosť, že daňový subjekt nezložil zábezpeku uloženú rozhodnutím (pri registrácii zo zákona s povinnosťou zložiť zábezpeku). Podľa kontrolnej skupiny NKÚ SR vzniká riziko porušenia ustanovenia § 79 ods. 7 daňového poriadku,
- pri vzniku daňového nedoplatku na DPH, IS RDS neupozorňuje správcu dane na skutočnosť, že daňový subjekt má zloženú zábezpeku. Správca dane túto skutočnosť musí vizuálne preveriť a posúdiť podľa stavu nedoplatkov/preplatiev. Podľa kontrolnej skupiny NKÚ SR vzniká riziko porušenia ustanovenia § 4c ods. 6 zákona o DPH, keď zložená zábezpeka nebude použitá na úhradu nedoplatku na dani, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa,
- správca dane disponuje slabou systémovou podporou na vrátenie zábezpeky, tzn. v IS RDS je k dispozícii browse cez správu zábezpek – prehľad – na vrátenie, ktorý obsahuje zoznam subjektov, ktorým je potrebné vrátiť zábezpeku. Tento browse považujú zamestnanci správcu dane len za podklad pre lepšiu orientáciu v tom, ktorý daňovník zložil zábezpeku a u ktorého je predpoklad vrátenia zábezpeky. Tento browse je potrebné tlačiť viackrát do mesiaca, z dôvodu podchytenia aj pridelimitovaných daňovníkov. Komplikáciou je aj skutočnosť, že pri správe zábezpeky pracuje správca II so samostatnou aplikáciou „Správa zábezpek“, pričom rozhodujúcu časť správy daní (cca 99% všetkých činností) vykonáva v aplikácii IS RDS „Správa daní“. Ak sa daňové subjekty delimitujú, častokrát sa zabúda novému správcovi dane preniesť, resp. sprístupniť aj aplikácia „správa zábezpek“ u týchto daňovníkov, tzn. správca dane sa nedozvie o tom, že je potrebné zábezpeku vrátiť. Správca dane si musí viesť aj vlastnú ručnú evidenciu, čo nie je zárukou splnenia zákonnej podmienky včasného vrátenia zábezpeky. Podľa kontrolnej skupiny NKÚ SR vzniká riziko porušenia ustanovenia § 4c ods. 7 zákona o DPH, keď zložená zábezpeka nebude vrátená platiteľovi dane v termíne v zmysle zákona.
- identifikovaným rizikom správnosti určenia dôvodov na udelenie zábezpeky je chýbajúci jednoznačný identifikátor (napr. rodné číslo, resp. IČO) najmä pri spoločníkoch právnických osôb, čo je zapríčinené ich absenciou v zverejňovaných údajoch z Obchodného registra SR, z ktorého daňový informačný systém RDS a následne modul DM41 potrebné údaje využíva,
- kontrolovaný subjekt v hodnotenom období nemal nadstavený systém merania účinnosti prijatého opatrenia povinnosť skladať finančnú zábezpeku na daň.

Z analýzy údajov za hodnotenú kontrolnú vzorku bolo zistené, že:

- pri povinnej registrácii na DPH (podľa § 4 ods. 1 až 3 zákona o DPH), dosiahnutá efektívnosť výberu zábezpeky na daň z objemu uloženej zábezpeky na daň bola kontrolnou skupinou NKÚ SR zhodnotená ako veľmi nízka, výber predpísanej zábezpeky na daň bol na úrovni 0,84 %. Zároveň bolo kontrolnou skupinou NKÚ SR zistené, že miera efektívnosti procesu vymáhania nezaplatenej zábezpeky na daň z majetku platiteľa dane pri povinnej registrácii bola nulová (0 %),
- Z pohľadu zabezpečenia priznanej daňovej povinnosti neuhradenej platiteľmi dane sa efektívnosť preukázala na veľmi nízkej úrovni. Na daňový nedoplatok, ktorý vznikol po zaregistrovaní zdaniteľnej osoby za platiteľa DPH bolo z celkového objemu zloženej zábezpeky na daň použitých 0,03 %.
- z pohľadu účinnosti prijatého opatrenia „Zavedenie povinnosti skladať finančnú zábezpeku na daň rizikovými osobami pri registrácii DPH“ v rámci 1. etapy Akčného plánu boja proti daňovým podvodom na roky 2012 až 2016 za účelom eliminácie možných daňových únikov na DPH sa na základe analyzovaných výsledkov z aplikačnej praxe efektívnosť preukázala najmä pri daňových subjektoch žiadajúcich o dobrovoľnú registráciu na daň (podľa § 4 ods. 4 zákona o DPH) u ktorých sa zábezpeka na daň považuje za podstatný prvok, a to z dôvodu, že jej nezaplatenie v plnej výške a v lehote určenej správcom dane má za následok zamietnutie žiadosti o registráciu, a tým možno konštatovať, že inštitút zábezpeky na daň pozitívne vplýva na elimináciu možných rizikových platiteľov dane v systéme DPH.

Odporúčania NKÚ SR:

- skvalitniť preverovanie hodnovernosti údajov uvedených žiadateľom o registráciu DPH v registračnom formuláre,
- zaviesť systematický monitoring platiteľa dane v prvom roku po zaregistrovaní a v prípade zaznamenania atribútu rizikovosti prijať účinné opatrenia,
- prehodnotiť zavedené postupy v systéme vnútornej kontroly na preverovanie dodržiavania zákonných postupov správcu dane v registračnom procese k DPH v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH a daňového poriadku, najmä v oblasti dodržiavania lehôt, v oblasti správneho posúdenia skutočných dôvodov evidencie pri registrácii DPH, v oblasti dodržiavania realizácie použitia zábezpeky na úhradu neuhradenej daňovej povinnosti,
- prehodnotiť, resp. rozšíriť doterajší monitoring ukazovateľov opatrenia povinnosti skladať finančnú zábezpeku pre objektívnejšie vyhodnotenie odpočtu Akčného plánu boja proti podvodom,
- opätovne apelovať na zavedenie jednotného identifikátora pre potreby objektívneho vyhodnotenia rizikovosti žiadateľa o registráciu na daň.

Najvyšší kontrolní úřad Slovenskej republiky

Kontrolovanému subjektu bol ponechaný výtlačok č. 2 protokolu o výsledku kontroly.

Kontrolovaný subjekt potvrdzuje, že kontrolná skupina NKÚ SR vrátila všetky zapožičané doklady.

Protokol o výsledku kontroly vypracovali dňa 03.07.2014

Ing. Mgr. Stanislava Jančiová
vedúca kontrolnej skupiny,

Ing. Pavel Bordáč
člen kontrolnej skupiny,

Ing. Branislav Ďurčík
člen kontrolnej skupiny,

Ing. Viera Hajdučková
členka kontrolnej skupiny

Mgr. Zuzana Krivosudská
členka kontrolnej skupiny,

Ing. Edita Semková
členka kontrolnej skupiny,

S obsahom protokolu o výsledku kontroly bol oboznámený dňa 25.07.2014

Ing. František Imrecze
prezident finančnej správy

Dekompozícia ukazovateľa efektívnosti procesu ukladania záberpeký na daň pri registrácii k DPH s dopadom na šiatny rozpočet
(vzorka: len registrácie k DPH realizované správcom dane (DÚ Bratislava) za obdobie od 01.10.2012 do 31.12.2012 podľa novej zákona o DPH účinného od 01.10.2012
(v eur))

úroveň dekompoz. ukazovateľa	Ukazovateľ účinnosti registrácie povinnosti zdaniť osobu podľa zákona o DPH / DÚ	dátum podania žiadosti o registráciu	Typ zriaďov. obdobia	forma registrácie	suma účelnej záberpeký	suma vyplňanej záberpeký	suma vynásobených záberpeký				Podané daňové priznania k DPH od registrácie k DPH				suma použitej záberpeký				Sledované obdobie od dňa registrácie DS za obdobie DPH do 31.12.2013 (ak DS nebola správcou dane ukladá rozhodnutím povinnosť zdať záberpeký na daň DPH), resp. do dňa vrátenia záberpeký za daň DPH (ak bola ukladá záberpeký)												k																																																																																																																																																																												
							z NO		K	L	M	N	O	P	Q	R	S	suma vrátených záberpeký	na účelovej účelovej povinnosti na DPH		na účelovej účelovej povinnosti na DPH	suma zadržaného NO	suma umandého NO	bez použitia záberpeký a NO	len započítaním z NO	vrátené sumy z NO	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)		suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na DPH (ak bola ukladá záberpeký)	suma DN na D

Dekompozícia ukazovateľa efektívnosti procesu ukladania

(vzorka: len registrácie k DPH realizované správcou dane (DÚ Bratislava) za obdobie od 01.10.2012 do 31.12.2012) podľa novely zákona o DPH účinného od 01.10.2012 (v eur)

úroveň dekompozície ukazovateľa	DIČ	Dátum reg.	Typ zd. obd.	Spôsob reg.	Podané daňové priznania k DPH od registrácie k DPH				Sledované obdobie od dňa registrácie D5 za platiteľa DPH do 31.12.2013									
					rok 2012		rok 2013		Daňová kontrola na DPH (počet)	suma uznaného NO	suma zadržaného NO	suma úhrady DPH do SR			suma DN evidovaná na DPH za sledované	suma DN na DPH vymožená exekútorom za sledované	evidovaná suma DN na DPH k 31.12.2013	
					suma daňovej povinnosti	suma uplatneného NO	suma daňovej povinnosti	suma uplatneného NO				bez použitia NO	len započítaním z NO	vrátane sumy z NO				
					H	I	J	K				L	M	N				O
2.	bez povinnosti zložiť záberpeku na daň																	
2.1.	registrácia povinná zo zákona				1102468	149152	33208576	8659464	14	2944258	9438	33909754	304054	30808637	100643	0	100643	
2.1.1.	postavenie platiteľa dane podľa §4 ods.6 zákona o DPH (tzv. "STATUS") do				911820	149104	8089019	4346373	8	2908742	9438	8871936	85141	5551906	43794	0	43794	
2.1.1.1.	PO				911820	149104	8089019	4346373	8	2908742	9438	8871936	85141	5551906	43794	0	43794	
2.1.1.1.1.	s.r.o. (112)				490453	143744	5167636	4163101	8	2908742	9438	5597578	16749	2209156	43794	0	43794	
2.1.1.1.2.	a.s. (121)				244589	5360	2494855	120852	0	0	0	2718785	20659	2739444	0	0	0	
2.1.1.1.3.	Zahraničná osoba, PO so sídl. mimo územia SR (421)				176778	0	426528	62420	0	0	0	555573	47733	603306	0	0	0	
2.1.2.	postavenie platiteľa dane podľa §5 zákona o DPH (do 31.12.2013)				77115	48	24508989	4312595	6	35516	0	24350054	218830	24568884	20595	0	20595	
2.1.2.1.	PO				48967	0	24475647	4305126	6	35516	0	24290996	218755	24509151	18838	0	18838	
2.1.2.1.1.	s.r.o. (112)				0	0	352480	0	0	0	0	349480	0	349480	3000	0	3000	
2.1.2.1.2.	Zahraničná osoba, PO so sídl. mimo územia SR (421)				48967	0	24123167	4305126	6	35516	0	23940916	218755	24159671	15838	0	15838	
2.1.2.2.	FO				28148	48	33342	7469	0	0	0	59658	75	59733	1757	0	1757	
2.1.2.2.1.	Zahraničná osoba, FO s bydl. mimo územia SR (422)				28148	48	33342	7469	0	0	0	59658	75	59733	1757	0	1757	
2.1.3.	postavenie platiteľa dane podľa §6 ods.1 zákona o DPH				94405	0	520004	83	0	0	0	583686	83	583769	30640	0	30640	
2.1.3.1.	PO				94405	0	515488	83	0	0	0	579170	83	579253	30640	0	30640	
2.1.3.1.1.	Zahraničná osoba, PO so sídl. mimo územia SR (421)				94405	0	515488	83	0	0	0	579170	83	579253	30640	0	30640	
2.1.3.2.	FO				0	0	4516	0	0	0	0	4516	0	4516	0	0	0	
2.1.3.2.1.	Zahraničná osoba, FO s bydl. mimo územia SR (422)				0	0	4516	0	0	0	0	4516	0	4516	0	0	0	
2.1.4.	postavenie platiteľa dane podľa §6 ods.3 zákona o DPH				0	0	213	0	0	0	0	179	0	179	34	0	34	
2.1.4.1.	PO				0	0	213	0	0	0	0	179	0	179	34	0	34	
2.1.4.1.1.	Zahraničná osoba, PO so sídl. mimo územia SR (421)				0	0	213	0	0	0	0	179	0	179	34	0	34	
2.1.5.	postavenie platiteľa dane podľa §7 zákona o DPH (DPH nadobúdateľa)				5565	0	31818	413	0	0	0	34182	0	34182	3201	0	3201	
2.1.5.1.	FO (Podnikateľ-fyz.o.-nezap.v obchodnom reg. (101))				0	0	498	0	0	0	0	498	0	498	0	0	0	
2.1.5.2.	PO				5565	0	31320	413	0	0	0	33684	0	33684	3201	0	3201	
2.1.5.2.1.	S.r.o. (112)				659	0	15713	413	0	0	0	13171	0	13171	3201	0	3201	
2.1.5.2.2.	Rozpočtová organizácia (321)				2517	0	4710	0	0	0	0	7227	0	7227	0	0	0	
2.1.5.2.3.	Združenie (zväz, spolok, spoločn., klub ai. (701))				1277	0	10897	0	0	0	0	12174	0	12174	0	0	0	
2.1.5.2.4.	Cirkevná organizácia (721)				1112	0	0	0	0	0	0	1112	0	1112	0	0	0	
2.1.6.	postavenie platiteľa dane podľa §7a zákona o DPH (DPH prijímateľa/dodávateľa služby)				13563	0	58533	0	0	0	0	69717	0	69717	2379	0	2379	
2.1.6.1.	FO				15	0	180	0	0	0	0	195	0	195	0	0	0	
2.1.6.1.1.	Fyz.osoba príležitostne činná zap.v RDIS (100)				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.1.2.	Podnikateľ-fyz.o.-nezap.v obchodnom reg. (101)				15	0	180	0	0	0	0	195	0	195	0	0	0	
2.1.6.1.3.	Podnikateľ-fyz.o. zapísaný v obchod.reg. (102)				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.1.4.	Slobodné povolanie (f.o.-nie živnost. (105))				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.1.5.	Podnikateľ-fyz.o. nezap.v OR,slobod.pov. (109)				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.1.6.	Zahraničná osoba, FO s bydl. mimo územia SR (422)				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.2.	PO				13548	0	58333	0	0	0	0	69512	0	69512	2379	0	2379	
2.1.6.2.1.	S.r.o. (112)				2274	0	49365	0	0	0	0	49260	0	49260	2379	0	2379	
2.1.6.2.2.	Komanditná spoločnosť (113)				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.2.3.	Nezisková organizácia (119)				10031	0	6990	0	0	0	0	17021	0	17021	0	0	0	
2.1.6.2.4.	Akčiová spoločnosť (121)				1003	0	179	0	0	0	0	1182	0	1182	0	0	0	
2.1.6.2.5.	Družstvo (205)				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.2.6.	Rozpočtová organizácia (321)				200	0	1158	0	0	0	0	1358	0	1358	0	0	0	
2.1.6.2.7.	Príspevková organizácia (331)				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.2.8.	Zahraničná osoba, PO so sídl. mimo územia SR (421)				0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
2.1.6.2.9.	Združenie (zväz, spolok, spoločn., klub ai. (701))				40	0	661	0	0	0	0	701	0	701	0	0	0	