

inštitút finančnej politiky

Ministerstvo financií SR / www.finance.gov.sk/ifp



Ministerstvo financií
Slovenskej republiky

Výber daní z našich daní

Analýza prevádzky Finančnej správy SR

október 2016

Tento projekt je podporený z Európskeho sociálneho fondu



Operačný program
**Efektívna
verejná správa**



Európska únia
Európsky sociálny fond

Zhrnutie

Analýza hodnoty za peniaze sa venuje výdavkom a činnostiam Finančnej správy Slovenskej republiky. Prvá kapitola analýzy sa venuje štruktúre a vývoju celkových výdavkov FS SR v porovnaní s podobnými inštitúciami v zahraničí. Druhá kapitola sa zaoberá detailnou analýzou nákladovej a výkonnostnej efektívnosti jednotlivých daňových úradov po reforme FS SR z roku 2012. Analýza sa zameriava na tri hlavné funkčné oblasti daňových úradov - daňové kontroly, vymáhanie daňových nedoplatkov a správu daní. Tretia kapitola sa zameriava na hlavné colné funkcie – správa spotrebných daní, colný dohľad, správa cla a ochranné funkcie.



Autori

Vladimír Peciar, [Inštitút finančnej politiky](#), MF SR

Peter Harvan, [Inštitút finančnej politiky](#), MF SR

Podakovanie

Analýza vznikla ako projekt Inštitútu finančnej politiky a Ministerstva financií SR (IFP, MF SR) za účasti Finančnej správy Slovenskej republiky (FS SR) v rámci projektu Hodnoty za peniaze. Za cenné rady a pripomienky autori ďakujú, Rastislavovi Gábikovi, Jánovi Remetovi, Martine Alexovej (všetci IFP), Rade pre rozpočtovú zodpovednosť, Sekcii rozpočtovej politiky a v neposlednom rade samotnej FS SR. Dáta potrebné pre uskutočnenie analýzy poskytla FS SR. Výsledky analýzy boli pred jej publikovaním konzultované so zástupcami FS SR.

Za akékoľvek zostávajúce chyby a nepresnosti zodpovedá autor.

Upozornenie

Materiál prezentuje názory autorov IFP, ktoré nemusia nutne odzrkadľovať oficiálne názory MF SR a FS SR. Cieľom publikovania analýz IFP je podnecovať a zlepšovať odbornú a verejnú diskusiu na aktuálne ekonomické témy. Citácie textu by preto mali odkazovať na IFP (a nie MF SR alebo FS SR) ako autora týchto názorov.

HLAVNÉ ZÁVERY

- Finančná správa Slovenskej republiky (FS SR) za posledné roky podstatne zlepšila úspešnosť výberu daní, najmä pri DPH. V roku 2015 prinieslo zlepšenie výberu DPH dodatočný výnos vo výške 0,9 % HDP oproti roku 2012. Vyššia úspešnosť výberu DPH sa pozitívne prejavila aj na výnose dane z príjmov právnických osôb (DPPO), ktorej efektívna daňová sadzba v roku 2014 výrazne vzrástla. Nadalej však ostáva priestor na efektívnejší výber daní, pokles nákladov na vybrané euro.
- Zlúčenie Daňového a Colného riaditeľstva SR, ako aj elektronizácia, by mali postupne viesť k poklesu nákladov na výber daní. Lepší výber daní v posledných rokoch bol spojený s poklesom relatívnych nákladov na vybrané euro.
- Údaje o úsporách, resp. lepšom výbere/príjmoch FS SR vychádzajú zo štandardných modelov aplikovaných pri hodnotení v zahraničí, napríklad v [Španielsku](#), [Chorvátsku](#) a [Kórei](#). Vo väčšine prípadov modely nezohľadnili špecifické faktory a ak boli zohľadnené, tak iba z dostupných údajov a ak bol dostatočný počet pozorovaní. V prípade FS SR nie sú splnené obe podmienky, a preto nebolo možné zohľadniť všetky faktory, ktoré môžu mať vplyv na efektívnosť prevádzky. Čísla je potrebné brať ilustratívne a cieľom je najmä upozorniť na prioritné oblasti, kde je možné dosiahnuť zlepšenie.
- Údaje za minulé roky ukazujú, že je možné ďalej zlepšiť úspešnosť kontrol nadmerných odpočtov DPH (NO DPH). Zvýšená úspešnosť by tak mohla priniesť dodatočných 8 až 63 mil. eur do štátneho rozpočtu.
- Vymáhanie daňových nedoplatkov sa za posledné roky výrazne zlepšuje. Dosiahnutie miery úspešnosti vymáhania najefektívnejších úradov by za nezmenených podmienok mohlo priniesť dodatočných 78 až 117 mil. eur do štátneho rozpočtu.
- Automatizácia a elektronizácia služieb FS SR sa zatiaľ nepremiata do zvýšenia produktivity zamestnancov a znižovania prevádzkových výdavkov. FS SR stále investuje do elektronizácie služieb a pokles prevádzkových a administratívnych výdavkov sa prejaví až v nasledujúcich rokoch po implementácii potrebných organizačných zmien.
- Zvýšenie efektívnosti správy daní DÚ pri spracovávaní daňových priznaní a lepšia alokácia zamestnancov by mohla viesť k 4 až 8 % úspore na osobných výdavkoch.
- Najviac zdrojov pri kontrolách venuje FS SR na prioritnú a objemovo najdôležitejšiu daň z pridanej hodnoty, pri ktorej sa zlepšila aj úspešnosť výberu.
- FS SR má relatívne rozšírenejšiu administratívnu sieť úradov a pobočiek v porovnaní so zahraničím. Zoštíhlením by mohla dosiahnuť výraznejšie úspory z rozsahu.
- Stav dostupnej dátovej infraštruktúry FS SR nie je vyhovujúci pre hlbšie analýzy výkonnosti jednotlivých úradov/zamestnancov, ako aj úspešnosti kontrol. Taktiež nie sú zverejňované podrobné výsledky pobočiek FS SR.

ODPORÚČANIA

Ako zlepšiť výber daní v kontexte „hodnoty za peniaze“:

1. FS SR by mala pokračovať v elektronizácii služieb s dôrazom na proklientský prístup a znižovanie administratívnej záťaže pre občanov pri dobrovoľnom plnení daňových povinností.
2. Porovnateľné štáty si vystačia so štíhlejšou organizačnou štruktúrou ako FS SR. FS SR by mala prehodnotiť, či niektoré úlohy vybraných pobočiek nie je možné nahradiť časovo dostupnejšími a nákladovo efektívnejšími call centrami.¹ Poskytnuté údaje taktiež nevysvetlili relatívne vyšší podiel zamestnancov na riaditeľstve FS SR.
3. Dostupné zozbierané údaje neumožňujú kvalitne merať výsledky FS SR na detailnejšej úrovni a porovnávať tak najlepšie úrady a výkony zamestnancov. Priestor na zlepšenie existuje najmä pri zbere údajov podľa činností (daní). Taktiež dostupné údaje o vstupoch a výsledkoch FS SR neumožňujú detailnejšiu vnútornú analýzu prevádzkovej efektívnosti.
4. Efektívnejšiemu výberu daní by pomohlo zriadenie centralizovaného analytického centra FS SR s mandátom na kvalitnejší zber údajov na nižšej organizačnej úrovni a detailné analýzy výkonnosti a prevádzkovej efektívnosti (napr. lepšie ciele kontroly). FS SR plánuje vytvoriť takéto centrum do konca roka 2017.
5. Analytická činnosť by mala byť rozšírená o behaviorálne a ex-ante analýzy vo vybraných oblastiach (kontroly, správa daní, exekúcia).
6. Za účelom zlepšenia výberu daní je kľúčové, aby sa FS SR inšpirovala zahraničím a detailne analyzovala daňové medzery pre jednotlivé druhy daní. Vhodnými vzormi sú Dánsko, Estónsko alebo Belgicko. Slovensko sa v oblasti výskumu analýzy daňových medzier zameriava hlavne na DPH. Viaceré krajiny (Holandsko alebo Írsko) neuvádzajú, že by nejakú formu výskumu vôbec vykonávali.
7. Lepšia spolupráca s tretími stranami (napr. banky, Sociálna poisťovňa) v oblasti výmeny údajov by pomohla zlepšiť efektívnosť kontrolných a iných procesov FS SR.
8. Nastavenie motivujúceho ohodnotenia zamestnancov za dosiahnuté výsledky by malo prispieť k efektívnejšiemu manažovaniu ľudských zdrojov a pomôcť tak k celkovému zlepšeniu efektivity výkonov FS SR.

¹ V súčasnosti Call centrá nedokáže zabezpečiť všetky činnosti správy daní.

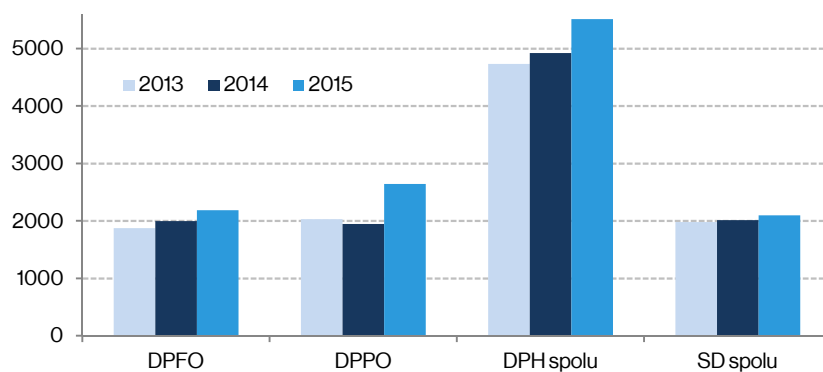
Obsah

ÚVOD	6
1. ČO NÁS STOJÍ VÝBER DANÍ A CIEL	8
1.1 Celkové výdavky FS SR a štruktúra nákladov	8
1.2 Vývoj a štruktúra výdavkov FS SR.....	11
1.3 Elektronické služby a e-filing	14
1.4 Zastúpenie v regiónoch.....	15
1.5 Náklady na výber jednotlivých daní a činností	17
2. KTORÉ DAŇOVÉ ÚRADY SÚ NAJEFEKTÍVNEJŠIE	18
2.1 Správa daní daňovými úradmi	18
2.2 Daňové kontroly nadmerných odpočtov DPH.....	21
2.3 Vymáhanie daňových nedoplatkov.....	22
3. ANALÝZA PREVÁDZKY COLNÝCH FUNKCIÍ FS SR.....	26
3.1 Správa spotrebných daní colnými úradmi	26
3.2 Následné kontroly CÚ	27
3.3 Vymáhanie colných nedoplatkov	28
PRÍLOHY	31
Príloha č. 1 – Finančná správa Slovenskej republiky	31
Príloha č.2 - Medzinárodné porovnanie správy daní	33
Príloha č. 3 - Úspešnosť daňových kontrol podľa nálezov	34
Príloha č. 4 – Výsledky a popis modelov DEA, dopĺňujúce boxy a schémy.....	35
LITERATÚRA	55

ÚVOD

Celkový objem vybraných zdrojov FS SR za rok 2015 **predstavuje 16,4 % HDP (12,8 mld. eur).**² Najväčší podiel na vybraných daniach má DPH (5,5 mld. eur) a DPPO (2,6 mld. eur). Najmenší príjem je z dane z motorových vozidiel (142 mil. eur). Podiel vybraných zdrojov FS SR na celkových príjmoch verejnej správy predstavuje 38,3%.

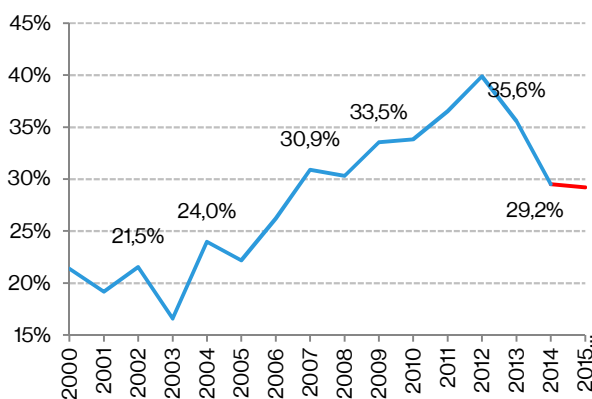
Graf 1: Výber hlavných daní FS SR, 2013 - 2015, mil. eur



Zdroj: Výročné správy za FS SR

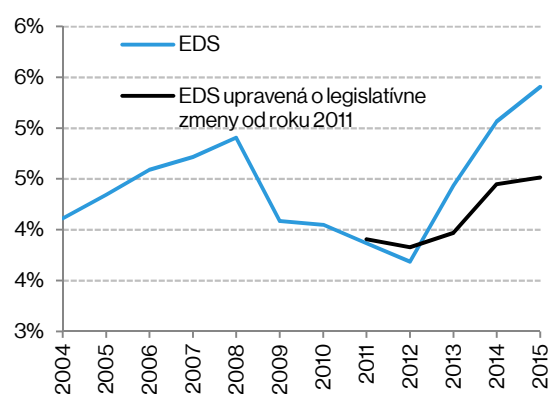
V posledných rokoch významne **stúpila úspešnosť výberu daní**. V roku 2015 prinieslo zlepšenie výberu DPH dodatočný výnos vo výške 0,9 % HDP oproti roku 2012. Vyššia úspešnosť výberu DPH sa pozitívne prejavila aj na výnose dane z príjmov právnických osôb (DPPO), ktorej efektívna daňová sadzba **v roku 2014 výrazne vzrástla**.

Graf 2: Daňová medzera na DPH (% z potenciálnej DPH)³



Zdroj: MF SR

Graf 3: Efektívna daňová sadzba DPPO (%)



Zdroj: MF SR

Porovnanie voči priemernej úrovni v EÚ však naďalej ukazuje **zásadný priestor** na zlepšenie výberu daní.⁴ Zníženie medzery DPH na priemernú úroveň v EÚ by v roku 2014 znamenalo dodatočné príjmy

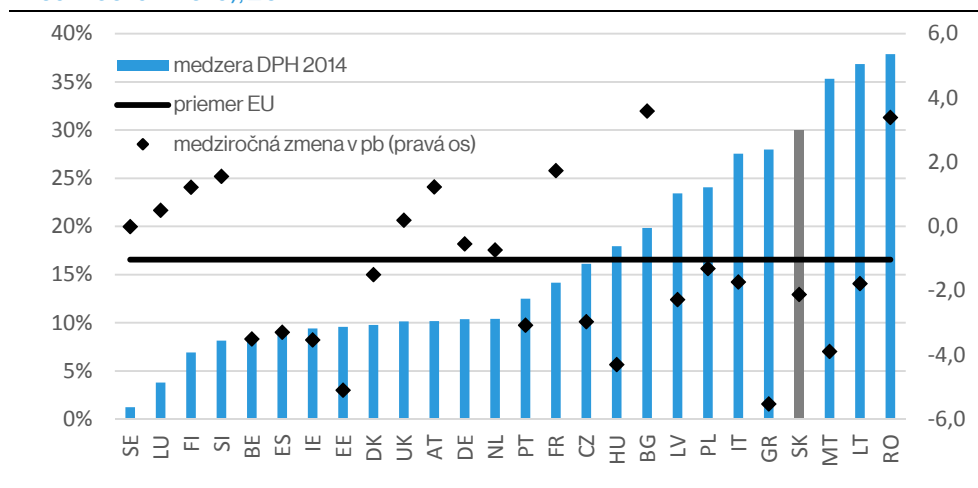
² Hrubý výnos daní DÚ + dane a clo vybrané CÚ

³ Rok 2015 – predbežný odhad.

⁴ Daňový report SR 2015

do štátnej kasy vo výške **1,1 mld. eur (1,4 % HDP)**.⁵ Podľa aktuálneho odhadu dosiahla daňová medzera na DPH v roku 2015 hodnotu 29,2 % z potenciálnej DPH v SR. V nominálnom vyjadrení to zodpovedá 2,2 mld. (2,8 % HDP). V porovnaní s rokom 2012, keď medzera na DPH dosiahla svoj vrchol (2,9 mld. eur), sa ju podarilo znížiť o jednu štvrtinu (730 mil. eur).

Graf 4: Porovnanie medzery DPH v rámci EÚ (ľavá os - % z potenciálnej DPH, pravá os – medziročná zmena), 2014



Zdroj: IFP, EK 2016

Priestor na zlepšenie existuje aj pri **prevádzkovej efektívnosti FS SR**. Zníženie podielu celkových výdavkov FS SR na HDP na úroveň priemeru vybraných štátov OECD⁶ by prinieslo **úsporu 15 mil. eur** (0,02 % HDP v roku 2013). Zlepšenie nákladovej efektívnosti, teda zníženie nákladov na výber daní, na úroveň najlepších úradov FS SR by **prinieslo dodatočnú úsporu 5,3 mil. eur**.⁷

Prvá kapitola analýzy sa venuje štruktúre a vývoju celkových výdavkov FS SR v porovnaní s podobnými inštitúciami v zahraničí. **Druhá kapitola** sa zoberá detailnou analýzou nákladovej a výkonnostnej efektívnosti jednotlivých daňových úradov FS SR z roku 2012. Analýza sa zameriava na tri hlavné funkčné oblasti daňových úradov - daňové kontroly, vymáhanie daňových nedoplatkov a správu daní. **Tretia kapitola** sa zameriava na hlavné colné funkcie – správa spotrebných daní, colný dohľad, správa cla a ochranné funkcie.

⁵ Daňová medzera na DPH je definovaná ako rozdiel medzi potenciálnou DPH, ktorá by sa vybrala, ak by sa všetky ekonomické subjekty správali v súlade so zákonom a jeho výkladom vo forme, v akej bol prijatý, a skutočne vybranou daňou.

⁶ Na úroveň priemeru štátov s finančnými správami, ktoré majú zjednotený výber daní a cla. Jedná sa o Rakúsko, Belgicko, Dánsko, Estónsko, Maďarsko, Írsko, Izrael, Holandsko, Portugalsko, Slovinsko a Španielsko

⁷ <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=10490>. Zoštíhlenie organizačnej a teritoriálne štruktúry - 3 mil. eur, zvýšenie produktivity zamestnancov pri správe daní DÚ a - 2,3 mil. eur.

1. ČO NÁS STOJÍ VÝBER DANÍ A CIEL

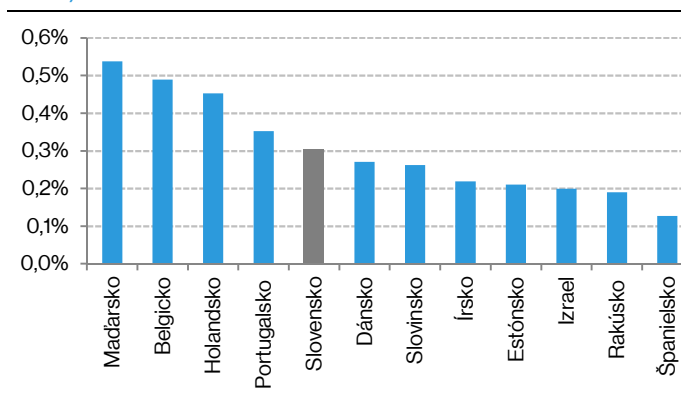
Celkové výdavky FS SR sú relatívne vyššie v porovnaní s inštitúciami vyberajúcimi dane a clá v zahraničí a v posledných rokoch ešte stúpili. Po zohľadnení objemu vybraných zdrojov (index nákladov výberu dane) je výber daní a ciel FS SR relatívne drahší ako v zahraničí. Zjednotenie výberu daní a ciel zatiaľ neprinieslo výrazné úspory v prevádzkových výdavkoch a FS SR má relatívne vyšší počet zamestnancov oproti počtu s akým si finančné správy vystačia v zahraničí. Rozsiahlejšia je aj sieť lokálnych pobočiek, staníc a kontaktných miest. Väčší podiel zamestnancov pripadá na riaditeľstvo FS SR. V Bratislave sa vyberie takmer polovica hrubého výnosu z daní, čo reflektuje fakt, že výdavky na prevádzku sú dvojnásobne vyššie ako v prípade iných DÚ a CÚ. Využívanie IT služieb FS SR je nízke, aj keď v posledných rokoch bolo sprevádzané výraznými investíciami. Zvyšovanie výdavkov na IT a pokračujúca elektronizácia sa zatiaľ neprejavuje vo zvýšenej produktivite zamestnancov. Očakávaný efekt elektronizácie sa ukáže pravdepodobne až v nasledujúcich rokoch vzhľadom na potrebné dodatočné organizačné zmeny. Dostupné údaje FS SR neumožňujú detailnejšie rozčleniť výdavky na jednotlivé dane a funkcie a tak zhodnotiť alokáciu podľa priorít.

1.1 Celkové výdavky FS SR a štruktúra nákladov

FS SR patrí medzi medzinárodne „drahšie“ finančné autority. V roku 2013 celkové výdavky FS SR predstavovali 0,3 % HDP, dosahovali tak **priemernú hodnotu** medzi inštitúciami vyberajúcimi dane a clá. V roku 2015 už ale **stúpili** na 0,36 % HDP (najmä vďaka investíciám do IT systémov, ale aj rastu bežných výdavkov). V nasledujúcich rokoch počíta rozpočet s poklesom výdavkov na úroveň pred zlúčením FS SR.

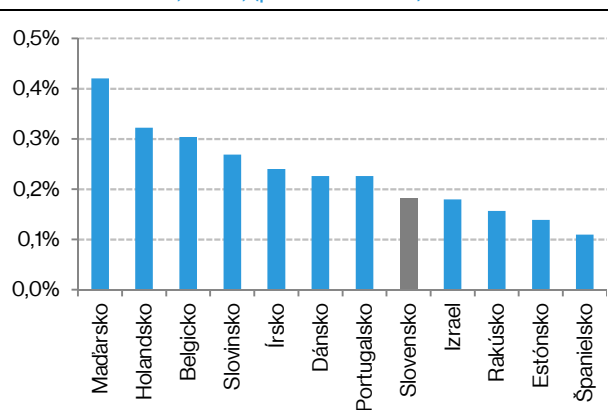
FS SR má najbližšie k finančným autoritám, ktoré okrem daní vyberajú aj clo. Organizačná štruktúra, legislatívny rámec a vynakladané zdroje by mali byť v niektorých oblastiach podobné (samozrejme nie úplne identické), a preto sú nasledovné štáty hlavnou porovnávacou bázou: Rakúsko, Belgicko, Dánsko, Estónsko, Maďarsko, Írsko, Izrael, Holandsko, Portugalsko, Slovinsko a Španielsko.

Graf 5 : Celkové výdavky finančných autorít, 2013 (podiel na HDP)



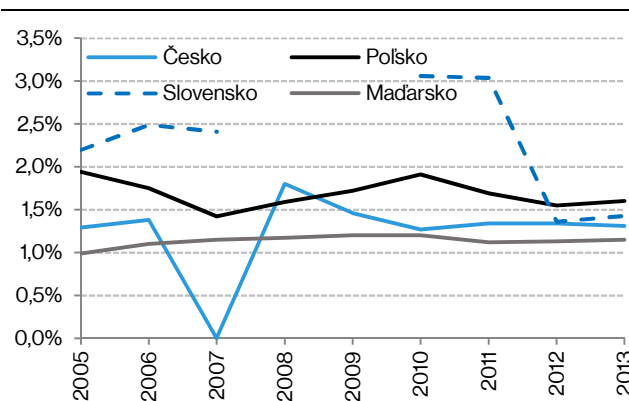
Zdroj: OECD Tax Administration 2015, Daňový report SR 2015

Graf 6: Administratívne náklady správcu dane na daňovú funkcie, 2013, (podiel na HDP)⁸



Zdroj: OECD Tax Administration 2015, Daňový report SR 2015

Graf 7: Index nákladov na výber dane, 2005-2013, V4

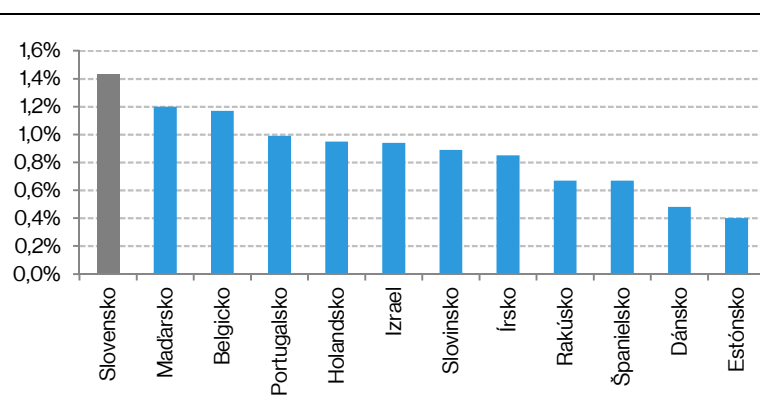


Zdroj: OECD Tax Administration 2015, Daňový report SR 2015

Administratívne náklady na výber daní (daňovú funkciu⁹) k ekonomike sú podpriemerné a FS SR si tak v tomto ukazovateli vedie relatívne lepšie ako zahraničie. Výdavky na daňové funkcie predstavovali 0,18 % HDP v roku 2013, priemer porovnateľných krajín (0,23 % HDP).

Zlepšenie sme zaznamenali pri indexe nákladov výberu dane (podiel nákladov na čistých výnosoch).¹⁰ V posledných rokoch index nákladov výberu dane klesol z 3,1 % v roku 2010 na 1,4 % v roku 2013, a to aj vďaka reforme FS SR a výraznému zlepšeniu výberu daní. Tento ukazovateľ poukazuje na nákladovú efektívnosť vo vzťahu k vybraným zdrojom. Nevýhodou tohto indikátora je, že naň pôsobia aj iné faktory, ktoré nesúvisia s výkonnosťou a efektívnosťou správcu dane a tak skresľujú jeho vypovedaciu schopnosť (podrobnejšie v Boxe 1). Napriek tomu, že pri indexe nákladov na výber dane je vhodnejšie sledovať jeho vývoj treba poznamenať, že v roku 2013 bol pre Slovensko najvyšší medzi krajinami so zjednoteným výberom daní a cla.

Graf 8: Index nákladov na výber dane, 2013



Zdroj: OECD, Eurostat

⁸ V rámci krajín V4 má Slovensko najnižšie administratívne náklady na daňové funkcie. Porovnanie ostatných ukazovateľov v rámci V4 v Daňovom reporte SR 2015.

⁹ Administratívne náklady na daňové funkcie a vzťahujúce sa režijné náklady.

¹⁰ Index nákladov výberu dane sleduje podiel administratívnych nákladov správcu dane na čistých výnosoch z výberu dane príslušným správcom. Ide o komplexnejší ukazovateľ efektívnosti, ktorý však nie je vhodné používať na medzinárodné porovnanie, ale skôr na hodnotenie vývoja jeho trendu v sledovaných krajinách (viac k indexu nákladov dane v Daňovom reporte SR 2015). Medzi čisté príjmy sa započítavajú aj výnosy z odvodov, ale tie FS SR nevyberá.

Box 1: Index nákladov výberu dane ako ukazovateľ výkonnosti a efektívnosti¹¹

Klesajúci trend nákladov výberu dane („cost of collection ratio“) poukazuje na redukcii nákladov, teda rast výkonnosti a účinnosti daňového systému, alebo na zlepšenie úspešnosti výberu daní, teda na rast efektívnosti. Nevýhodou tohto indikátora je, že naň pôsobia aj iné faktory, ktoré nesúvisia s výkonnosťou a efektívnosťou správcu dane a tak skresľujú jeho vypovedaciu schopnosť:

- Zmeny v daňových sadzbách - automaticky pôsobia smerom k zlepšeniu (zníženiu) indikátora
- Makroekonomické zmeny a elasticity daní v portfóliu správcu dane
- Mimoriadne výdavky daňovej autority – jednorazové kapitálové investície
- Zmeny v rozsahu vyberanej dane

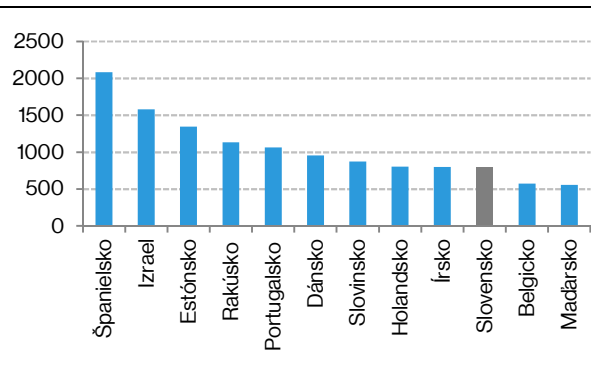
OECD dlhodobo upozorňuje, že napriek rozšírenému využívaniu tohto ukazovateľa na hodnotenie efektívnosti, nie je pre tento účel najvhodnejším ukazovateľom nakoľko ignoruje príjmový potenciál daňového systému. Efektívnosť správcov by sa teda ideálne mala merať ako rozdiel medzi aktuálne vybranými a potenciálnymi daňovými príjmami (hovoríme o celkovej daňovej medzere). Čím nižšia je celková medzera na daniach tým vyššia efektívnosť. To platí obzvlášť pri medzinárodnom porovnaní, keď krajiny s rovnakými nákladmi výberu dane môžu dosahovať výrazné rozdiely v relatívnej efektívnosti meranej cez veľkosť daňovej medzery.

Medzinárodné porovnanie ukazovateľa nákladov výberu dane je ekonomicky nesprávne, pretože daňové systémy krajín sa z definície líšia v jednotlivých aspektoch, ktoré majú zásadný vplyv na veľkosť tohto indikátora a nesúvisia s efektívnosťou:

- Rozdielne daňové sadzby a daňová štruktúra
- Rozdiely v rozsahu a povahe daní, ktoré sú spravované federálnou autoritou
- Rozdielny rozsah vybraných príjmov (správa odvodov)
- Rozdiely v rozsahu funkcií daňových autorít
- Absencia spoločnej metodiky určenej na meranie administratívnych nákladov

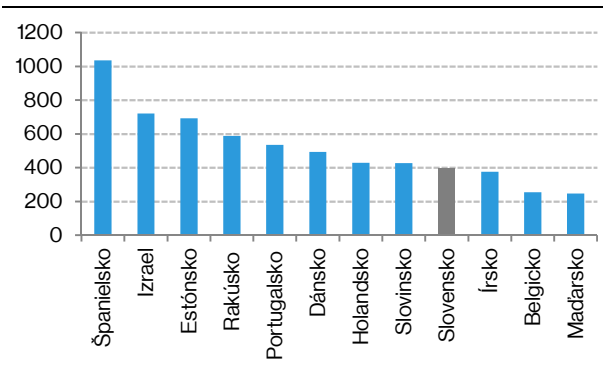
¹¹ OECD (2015), "Tax Administration 2015"

Graf 9: Počet obyvateľov na zamestnanca finančnej správy, 2013



Zdroj: OECD Tax Administration 2015

Graf 10: Pracovná sila na zamestnanca, 2013

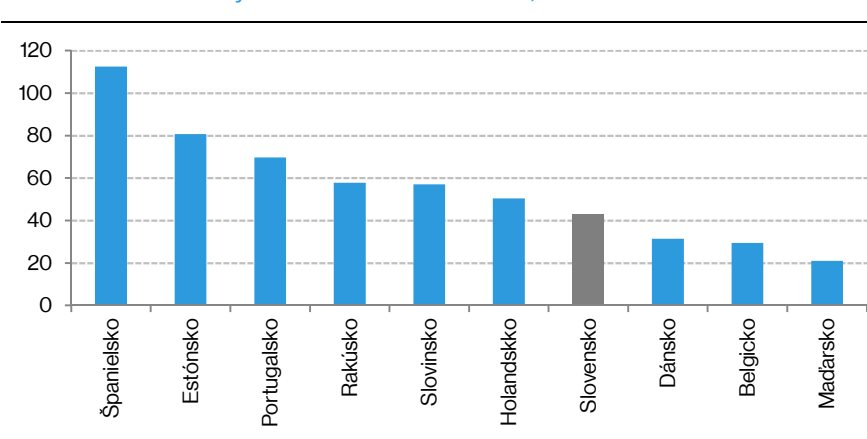


Zdroj: OECD Tax Administration 2015

V pomere k obyvateľom, ako aj pracujúcim, si vedia finančné správy v iných krajinách OECD vystačiť s nižším počtom zamestnancov pri výbere daní a ciel.¹² Na jedného zamestnanca FS SR pripadá 796 obyvateľov alebo 399 pracujúcich. Nižší pomer k pracujúcim dosahuje iba Írsko (376), Belgicko (254), a Maďarsko (246), zatiaľ čo najštíhlejšie krajiny sú v tomto smere Španielsko (1035) a Izrael (721).

Podobne aj počet aktívnych firiem na jedného zamestnanca Finančnej správy je relatívne nízky. Na jedného zamestnanca FS SR pripadá 43 firiem, pričom priemer vybraných štátov predstavuje 55 firiem. Najviac aktívnych firiem na jedného zamestnanca majú Španielsko (113) a Estónsko (81).¹³ Graf nezohľadňuje veľkosť firiem, ale iba počet.

Graf 11: Počet aktívnych firiem na zamestnanca, 2013



Zdroj: OECD, Eurostat

1.2 Vývoj a štruktúra výdavkov FS SR

Výdavky FS SR v posledných rokoch rýchlo stúpajú a zlúčenie daňovej a colnej správy zatiaľ neprineslo výrazný pokles prevádzkových nákladov. Od reformy daňovej a colnej správy v roku 2012 výdavky narástli takmer o polovicu (89 mil. eur) a v roku 2015 predstavovali 286 mil. eur (0,36 % HDP). Za výrazným rastom stáli okrem zvýšenia bežných výdavkov (51 mil. eur) aj investície do IT

¹² Aby bolo možné zabezpečiť zmysluplné medzinárodné porovnanie, údaje boli upravené tak, aby ukazovali relatívny počet obyvateľov, resp. pracovnú silu na jedného zamestnanca. Počty zamestnancov sa týkajú len daňových funkcií.

¹³ Údaje o počte a štruktúre firiem dostupné z databázy - http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Business_demography_statistics

systémov (27 mil. eur), ktoré by mali zvyšovať produktivitu zamestnancov do budúcnosti. V nasledujúcich rokoch počíta rozpočet s poklesom výdavkov a šetrením oproti roku 2015.

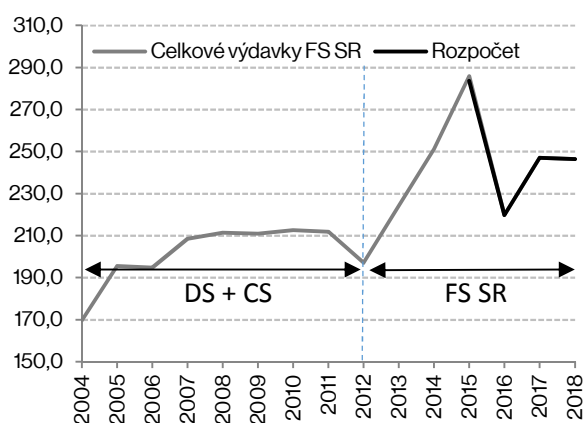
Tabuľka č. 1: Výdavky FS SR, mil. eur¹⁴

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016 R
1. Osobné výdavky	150	139	140	153	160	166	159
2. Výdavky na tovary a služby	47	50	41	41	49	66	47
3. Prevádzkové výdavky (1+2)	199	189	181	194	209	232	205
4. Kapitálové výdavky	11	19	13	29	40	49	11
5. Celkové výdavky (3+4)*	211	211	197	224	251	286	220

*Pred 2012 = CS a DS. Celkové výdavky = 3+4+bežné transfery

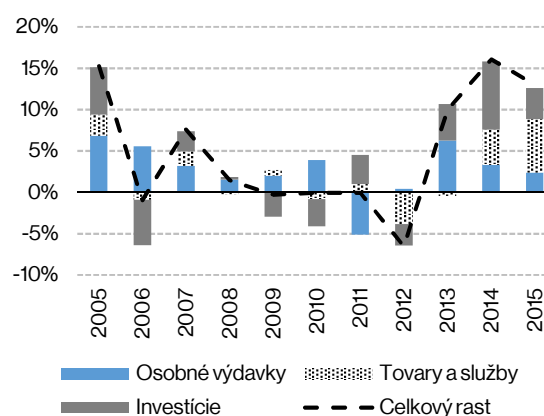
Zdroj: MFSR, 2015

Graf 12: Celkové výdavky FS SR, mil. eur



Zdroj: IFP, MFSR

Graf 13: Príspevky rastu výdavkov FS SR, v p.b.



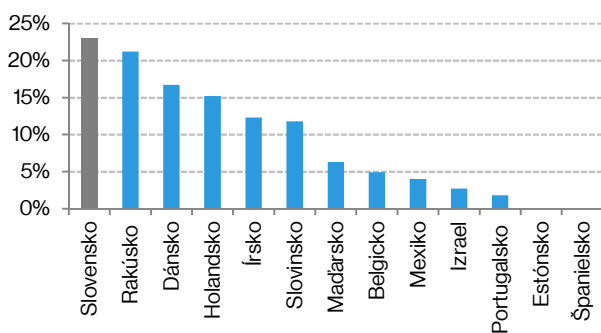
Zdroj: IFP, MFSR

Po reforme z roku 2012 k rastu výdavkov prispeli najmä mzdy, ale v posledných rokoch prispievajú k rastu aj kapitálové výdavky a nákupy tovarov a služieb. Podiel nákladov na osobné výdavky predstavuje historicky 60 - 70 %. Rast výdavkov v roku 2015 je spôsobený najmä z titulu nerozpočtovaných kapitálových výdavkov a tovarov a služieb, ktoré predstavovali približne 120 mil. eur¹⁵. Časť výdavkov na nové IT systémy je účtovnícky zahrnutá v nákupoch tovarov a služieb. V prípade naplnenia schváleného rozpočtu v nasledujúcich rokoch by mal znovu stúpnuť podiel mzdových výdavkov pri celkovom poklese nákladov. Za poklesom mzdových výdavkov v roku 2011 stojí hromadné prepúšťanie colníkov.

¹⁴ K celkovým výdavkom sú ešte pripočítané výdavky na bežné transfery, ktoré tvoria v priemere 2 mil. eur ročne.

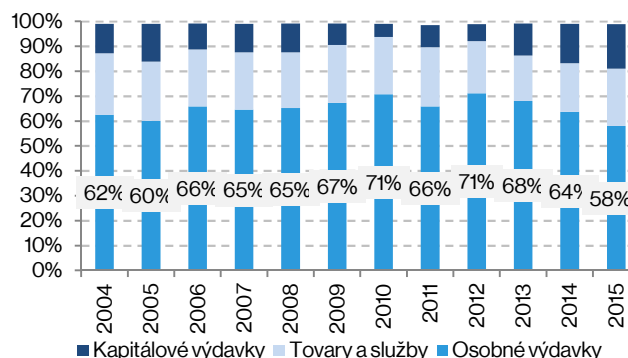
¹⁵ Nerozpočtované výdavky z titulu UNITAS sú približne 20 mil. eur.

Graf 14: Podiel výdavkov na IT na celkových výdavkoch správcu dane, priemer 2012 - 2013¹⁶



Zdroj: OECD Tax Administration 2015

Graf 15: Štruktúra výdavkov FS SR, podiel na celkových výdavkoch, 2004 až 2015



Zdroj: IFP, MFSR

Rastúce výdavky na IT systémy zatiaľ neprinesli agregátny pokles nákladov. Podiel výdavkov FS SR na IT stúpol na 17,9% v roku 2013 oproti 8,6% v roku 2010. Skúsenosti krajín OECD naznačujú, že **dlhodob** vyššie výdavky v oblasti IT by mali viesť k lepšiemu využívaniu elektronických služieb a menšiemu podielu administratívnych nákladov.¹⁷ Využívanie IT služieb FS SR (e-filing) zo strany daňových subjektov **v roku 2013 ešte nedosahovalo úroveň krajín OECD** a investície do IT sa neprejavili na poklese agregátnych nákladov. Avšak situácia sa v posledných rokoch zlepšila, čomu nasvedčuje pokračovanie vo vysokom trende podielu výdavkov na IT a výrazný nárast e-filingu.¹⁸ Pokles prevádzkových a administratívnych výdavkov sa prejaví až v nasledujúcich rokoch po implementácii potrebných organizačných zmien. Znižovaniu nákladov by taktiež pomohlo ďalšie rozšírenie obojstrannej elektronickej komunikácie¹⁹ a lepšie využívanie IT služieb zo strany daňových subjektov.

Tabuľka č. 2: Medzinárodné porovnanie využívania e-služieb a výdavkov na IT, 2013²⁰

	e-filing	Podiel IT výdavkov	Zamestnanosť	Admin. náklady	INVD	Odvody
Slovensko	30%	17,9%	796	0,18%	1,43%	nie
OECD priemer	77%	11,3%	1657	0,19%	0,89%	
Rakúsko	88,7%	26,8%	1132	0,16%	0,67%	nie
Belgicko	83,0%	4,5%	573	0,30%	1,17%	nie
Dánsko	99,0%	16,9%	955	0,23%	0,48%	
Estónsko	97,7%	-	1343	0,14%	0,40%	
Maďarsko	72,7%	6,5%	555	0,42%	1,20%	
Írsko	96,0%	12,7%	799	0,24%	0,85%	
Izrael	65,0%	2,9%	1579	0,18%	0,94%	nie
Holandsko	98,7%	15,5%	804	0,32%	0,95%	
Portugalsko	95,7%	2,0%	1065	0,23%	0,99%	nie
Slovinsko	99,3%	10,6%	871	0,27%	0,89%	
Španielsko	98,0%	-	2081	0,11%	0,67%	nie

Zdroj: OECD Tax Administration 2015

¹⁶ Údaje za Slovensko sú za rok 2015.

¹⁷ OECD Tax administration 2015

¹⁸ Podkapitola 1.3

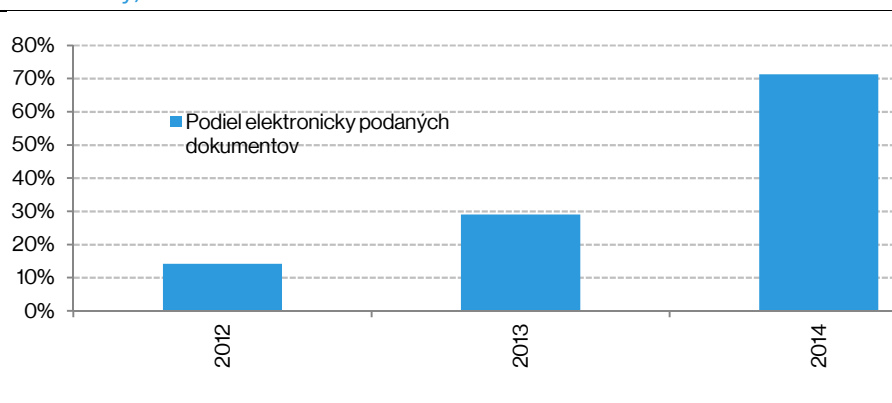
¹⁹ Obojsmerná komunikácia s FS SR bola zavedená pri spotrebných daniach od 2016 a napreduje aj pri DPH.

²⁰ e-filing - Priemer za DPFO, DPPO a DPH ako podiel e-priznání na podaných priznaniach. Zamestnanosť - počet obyvateľov na jedného zamestnanca (daňové a podporné funkcie). Admin. náklady - % HDP, len daňové a podporné funkcie. INVD - index nákladov výberu dane. Írsko a Portugalsko sú výnimky, keďže od roku 2009 reportujú veľmi nízky podiel výdavkov na IT, ale oba majú vyšší podiel e-filingu ako Slovensko. Dá sa povedať, že dosahujú veľmi vysokú nákladovú efektivitu elektronizácie služieb.

1.3 Elektronické služby a e-filing

Od vzniku FS SR výrazne stúpol podiel všetkých elektronicky podaných daňových dokumentov zo 14 % v roku 2012 na 71 % v roku 2014. FS SR disponuje kapacitou na spracovanie 100 % všetkých daňových dokumentov, ale daňové subjekty zatiaľ nevyužívajú plnú kapacitu tohto systému. FS SR by sa mala preto zamerať na proklientsky orientovanejší prístup a správnu kombináciou marketingu a daňovej osvetly docieľiť lepšie využívanie elektronického podávania daňových dokumentov.

Graf 16: Celkový podiel elektronicky podaných dokumentov (všetky dokumenty)²¹



Zdroj: FS SR

Podávanie daňových dokumentov elektronickou formou má **za úlohu zrýchliť a zefektívniť celkovú prácu správcov dane**. Elektronizácia týchto procesov má v ďalšom časovom období smerovať k racionalizácii počtu zamestnancov, k ich vyššej produktivite, znižovať celkové prevádzkové výdavky na chod FS SR a tým pádom znižovať náklady na výber daní. So správne vyplnenými elektronickými daňovými dokumentmi by mal mať správca menej práce, čo značí, že by mal stačiť menší počet zamestnancov na zvládnutie tejto administratívnej agendy. Prijímanie elektronických daňových dokumentov predstavuje úsporu práce z pohľadu vstupu dokumentov (skenovanie, preberanie). Nepredstavuje ale úsporu práce z pohľadu spracovania dokumentov, kde je potrebné v prípade nejasností vyzývať na ich doplnenie, v prípade nepodania vyzývať na ich podanie, ukladať rozhodnutím pokuty za ich neskoré podanie, nepodanie, vyzývať na úhrady v prípade nezaplatenia dane priznanej v daňových priznaniach alebo vyrubovať úroky z omeškania. Úroveň e-filingu na Slovensku ovplyvňuje však aj platná legislatíva, ktorá zaviedla povinnosť elektronického podávania daňových priznaní iba pre určitú skupinu podnikateľov, ako aj potreba podnikateľov osobne konzultovať daňové záležitosti so správcom dane (najmä fyzických osôb).

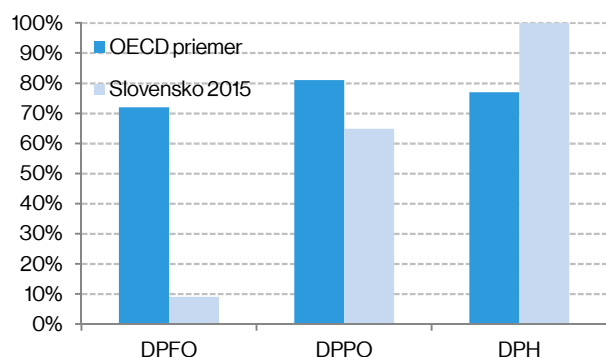
Elektronizácia v oblasti podávania daňových priznaní smerom k daňovým subjektom výrazne **zjednodušuje dobrovoľné plnenie daňových povinností**. V konečnom dôsledku by elektronizácia mala viesť aj k lepšiemu výberu daní.

Využitie elektronických služieb FS SR je v medzinárodnom kontexte relatívne nízke, ale zlepšuje sa (napr. podávanie daňových priznaní elektronickou formou, tzv. *e-filing*). Pri podávaní elektronických daňových priznaní Slovensko **výrazne zaostáva za priemerom štátov OECD** pri dani z príjmov fyzických osôb (DPFO). V roku 2013 bol podiel elektronických priznaní na dani

²¹ Priznania DPFO, DPPO, DPH, DzmV, hlásenia ZČ, SV DPH, prehľady ZČ, hlásenia 2 % a účtovné výkazy.

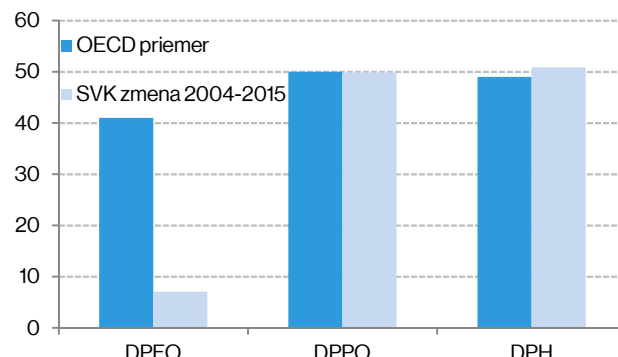
z príjmov právnických osôb (DPPO) na celkovom počte **o 19 p. b. menší ako priemer OECD**. Do roka 2013 je možné vidieť významný nárast pri daňových priznaniach za DPH a DPPO.²²

Graf 17: Podiel elektronických daňových priznaní, OECD 2013



Zdroj: OECD Tax Administration 2015

Graf 18: Zmena v podávaní elektronických daňových priznaní, v p.b., obdobie 2004 - 2013



Zdroj: OECD Tax Administration 2015

Najaktuálnejší vývoj v roku 2015 ukazuje **výrazný pokrok pri elektronizácii** v prípade DPPO a DPH. Elektronizácia pri podávaní priznaní za DPPO sa približuje k priemeru OECD a podávanie priznaní za DPH je takmer kompletne elektronizované.²³

1.4 Zastúpenie v regiónoch

FS SR má relatívne rozšírenejšiu administratívnu sieť úradov a pobočiek v porovnaní so zahraničím. Spolu s regionálnymi úradmi má FS SR 149 pobočiek. Takmer dvojnásobok počtu okresov.²⁴ Počet pobočiek je vyšší aj oproti okolitým štátom (Rakúsko, Maďarsko), ako aj štátom s podobnou veľkosťou populácie (Írsko, Dánsko). Holandská finančná správa si vystačí s 14 úradmi. Časť z vysokého počtu pobočiek môže existovať z titulu duplicitného zastúpenia colných a daňových úradov, ktoré mali historicky oddelenú štruktúru. Odbúvanie potreby osobného kontaktu a lepšie využívanie elektronických služieb FS SR pri riešení agendy s občanmi a firmami by umožnilo znížiť vysoký počet pobočiek.

²² Oficiálne bol e-filing v SR predstavený v roku 2005.

²³ Najaktuálnejšie medzinárodné porovnanie je dostupné k roku 2013. Ďalšie komparatívne porovnanie na medzinárodnej úrovni by malo byť dostupné v roku 2017. Údaje za Slovensko sú za rok 2015.

²⁴ Stav ku 31.12.2014. Medzi pobočky sú počítané aj kontaktné miesta DÚ a stanice CÚ.

Tabuľka č. 3: Organizačná a regionálna štruktúra finančných správ, stav k 2013

	Regionálne úrady	Pobočky	Centrá pre spracovanie údajov	Call centrá	Riaditeľstvo na celkovej zamestnanosti	Zamestnanci na 1 pobočku	Ostatné
Slovensko	18	153	-	1	15,6 %	27	1
Rakúsko	5	40	-	-	2,9 %	177	-
Belgicko	35	3153	5	15	5,0 %	6	1
Dánsko	-	28	-	1	-	-	-
Estónsko	-	15	-	1	7,3 %	302	-
Maďarsko	25	50	1	8	12,3 %	60	2
Írsko	7	74	-	-	15,5 %	58	6
Izrael	-	80	1	1	21,3 %	309	-
Mexiko	6	67	2	3	18,5 %	-	49
Holandsko	14	-	1	1	17,4 %	14	4
Portugalsko	36	367	-	80	16,3 %	-	-
Slovinsko	16	-	-	4	13,0 %	-	41
Španielsko	56	227	2	2	-	-	1

Zdroj: OECD Tax Administration 2015

Pobočky FS SR sú v priemere menšie ako v zahraničí a riaditeľstvo FS SR má vyšší počet zamestnancov. Slovensko dosahuje priemerný počet 27 zamestnancov na pobočku, výrazne menej ako v Írsku (60), Maďarsku (302) alebo Rakúsku (177). Štáty s vyšším počtom zamestnancov na pobočku môžu dosahovať relatívne **väčšie úspory rozsahu**. Vzhľadom na centralizáciu a elektronizáciu činností finančnej správy je FR SR aj výkonnou zložkou. Podiel zamestnancov na riaditeľstve FS SR (15,6 %) je vyšší ako v regióne, ale časť zamestnancov sa venuje aj priamemu výkonu funkcií.²⁵

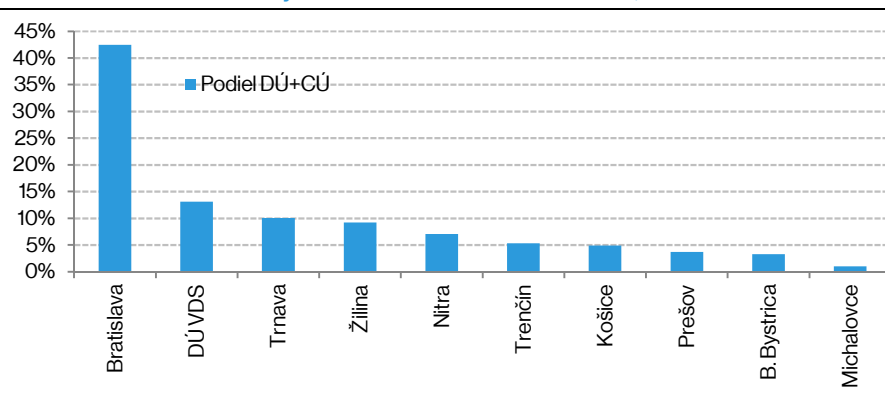
Zatiaľ čo objem výberu daní a cieľ reflektuje ekonomickú výkonnosť regiónov, náklady sú porovnateľné medzi krajinami (okrem Bratislavy, ktorá má takmer dvojnásobne vyššie výdavky ako ostatné kraje). Takmer polovica daní a cieľ sa vyberie v Bratislavskom kraji, ale podiel bratislavských orgánov FS SR na nákladoch predstavuje iba 19 %²⁶. V praxi to znamená aj nižšie riziko kontroly pre subjekty v Bratislavskom kraji. Veľkí platcovia dane odvádzajú viac ako desatinu hrubého výnosu evidovaného FS SR.²⁷

²⁵ Daňový report SR 2015.

²⁶ Osobné výdavky a vybrané výdavky na nájom budov a priestorov. Tieto výdavky sa dajú rozčleniť podľa jednotlivých DÚ/CÚ

²⁷ DÚ VDS je špecifickým daňovým úradom, ktorý nemá krajskú pôsobnosť ako ostatné DÚ. Z tohto dôvodu bol vyradený z mnohých porovnávacích oblastí (kontroly, vymáhanie, správa daní). Vybranými daňovými subjektmi sa rozumie banka a pobočka zahraničnej banky, poisťovňa a pobočka zahraničnej poisťovne a zaistovňa a pobočka zahraničnej zaistovne, daňový subjekt, ktorý dosiahol ročný obrat 40 000 000 eur a viac; zmena príslušnosti tohto daňového subjektu k daňovému úradu pre vybrané daňové subjekty nastáva k 1. januáru druhého roka nasledujúceho po roku, v ktorom dosiahol ročný obrat 40 000 000 eur a viac; ak ročný obrat tohto daňového subjektu poklesne pod ustanovenú hranicu, dochádza k zmene príslušnosti daňového úradu po dvoch rokoch od roku, v ktorom poklesol jeho obrat pod ustanovenú hranicu; to neplatí, ak počas týchto dvoch rokov daňový subjekt dosiahol obrat 40 000 000 eur a viac.

Graf 19: Podiel hrubého výnosu z daní DÚ + daní a cla CÚ, 2014



Zdroj: Výročná správa za FS SR

1.5 Náklady na výber jednotlivých daní a činností

Dostupné údaje FS SR neumožňujú detailnejšie rozčleniť výdavky na jednotlivé dane a funkcie a tak zhodnotiť alokáciou podľa priorit. Nie je tak možné zhodnotiť, do akej miery výdavky na jednotlivé dane reflektujú aj objem vybraných zdrojov. Podobne ako pri funkciách (správa daní/ciel, kontroly, back-office), nie je možné porovnať, či je rozloženie nákladov v súlade s deklarovanými prioritami. Dostupné údaje existujú len pre kontroly a iba na agregátnej úrovni.

2. KTORÉ DAŇOVÉ ÚRADY SÚ NAJEFEKTÍVNEJŠIE

Na základe dostupných údajov bolo možné interne porovnať efektívnosť jednotlivých úradov FS SR v oblasti kontrol, správy daní a vymáhania nedoplatkov. Zvýšenie efektívnosti činností pri správe daní DÚ a lepšia alokácia zamestnancov by mohla viesť k 4 až 8 % úspore na osobných výdavkoch. Zlepšením výberu pri DPH, najmä zvýšením úspešnosti kontrol NO DPH, by FS SR mohla získať dodatočných 8 až 63 mil. eur ročne. Za oblasť vymáhania daňových nedoplatkov by dosiahnutie efektívnosti vymáhania 3 najúspešnejších daňových úradov mohlo priniesť dodatočných 78 až 117 mil. eur do štátneho rozpočtu. Efektívnejšiemu výberu by pomohlo zriadenie analytického centra FS SR v krátkom časovom období a lepšia spolupráca s tretími stranami v oblasti výmeny údajov. V analýze prevádzky FS SR nebolo možné zohľadniť všetky faktory, ktoré môžu mať vplyv na efektívnosť prevádzky. Čísla je potrebné brať ilustratívne a cieľom je najmä upozorniť na prioritné oblasti, kde je možné dosiahnuť zlepšenie.

2.1 Správa daní daňovými úradmi

Správa daní predstavuje kľúčovú činnosť orgánov FS SR a tvorí najväčšiu časť aktivít v oblasti administrácie dane. Pri správe daní ide o prijímanie, spracovanie a vydávanie daňových dokumentov potrebných na každodenný chod daňových úradov, zabezpečovanie širokej škály procesných činností a uľahčovanie platenia daní.

Správu daní a celkovú administráciu môžeme kvantifikovať rôznymi spôsobmi. Pre potreby analýzy výdavkov FS SR sa bude sledovať spracovávanie daňových priznaní a vydávanie daňových dokumentov. Ako metóda merania efektívnosti využívania zdrojov je **zvolená inputovo orientovaná DEA analýza**. Metóda odhalí možnosti dodatočnej úspory zdrojov/zvýšenia produktivity za predpokladu nezmenného výkonu daňových úradov. V tejto časti sú prezentované výsledky 5 variantov modelov.²⁸

Model 1 – celková administrácia, správa daní (DEA BCC)

- Input – počet zamestnancov odboru správy daní
- Output - súčet vydaných a podaných dokumentov²⁹

Model 2 – správa podaných daňových dokumentov (DEA BCC)

- Input – počet zamestnancov pod profesiou správca II
- Output – celkový počet podaných dokumentov³⁰

Model 3 - celková administrácia, správa daní (inputovo orientovaný Malmquistov TFP index)

- Input – počet zamestnancov odboru správy daní
- Output - súčet vydaných a podaných dokumentov

²⁸ Viac k modelom DEA v prílohe a v Tabulkách č. 15-20. Keďže IFP disponuje malým počtom pozorovaní, model bude obsahovať len jeden input a jeden output. DÚ VDS bude z modelov vyradené, kvôli špecifickému postaveniu medzi daňovými úradmi.

²⁹ Priznania DPFO, DPPO, DPH, DzmV, hlásenia ZČ, SV DPH, prehľady ZČ, hlásenia 2 % a účtovné výkazy, dožiadanie, oznámenie, potvrdenie, rozhodnutie, výzva. Elektronicky a klasicky podané dokumenty.

³⁰ Priznania DPFO, DPPO, DPH, DzmV, hlásenia ZČ, SV DPH, prehľady ZČ, hlásenia 2 % a účtovné výkazy. Dokumenty podané písomne a elektronicky.

Model 4 – správa podaných daňových dokumentov (inputovo orientovaný Malmquistov TFP index)

- Input – počet zamestnancov pod profesiou správca II
- Output – celkový počet podaných dokumentov

Model 5 – ďalšie činnosti správy daní (DEA BCC), rok 2015

- Input – počet zamestnancov pod profesiou správca II
- Output – celkový počet úkonov vo vybraných oblastiach³¹

Aplikovanie statického BCC modelu DEA na jednotlivé DÚ ukazuje, **že v priemere je možné dosiahnuť 4 až 8 % úsporu na vstupoch (2,3 mil. eur³²)** tak, aby bol zachovaný rovnaký výstup pri správe daní. Interpretovať výsledky je dôležité samostatne za každý rok, ale najefektívnejšie úrady v **Modeli 1 sú Nitra a Prešov a v Modeli 2 Prešov v každom roku**. Podobne ako pri základných činnostiach správy dane v Modeloch 1 a 2, efektívnosť ďalších činností z Modelu 5 **dosahuje relatívne vysokú úroveň** (priemerná miera potencionálnej neefektívnosti v roku 2015 predstavuje 8 %). Relatívne efektívnym úradmi sú v tomto prípade úrady v Prešove a Bratislave.

Výsledky analýzy celkovej administrácie vydaných a podaných dokumentov zamestnancami odboru správy daní poukazujú na relatívnu vyrovnanosť mier efektívnosti jednotlivých DÚ. Priemerné hodnoty relatívnej neefektívnosti na základe indikátora VRS_TE ($1 - \text{Priemer VRS_TE}$) neprekračujú ani v jednom zo sledovaných rokov úroveň 0,1 (resp. 10 %).

Výsledky analýzy vývoja produktivity DÚ z pohľadu správy daní s využitím Malmquistovho TFP indexu ukazujú, že v rokoch 2013 a 2014 došlo v priemere k **pozitívnemu rastu produktivity**. Pozitívny rast produktivity bol ťahaný najmä technologickou zmenou. Zmena technickej efektívnosti je značne diferencovaná. Napriek tomu, že v prípade niektorých DÚ môžeme sledovať jej medziročný nárast, vo väčšine DÚ **stagnuje** (Model 4), čo implikuje minimálny rast v efektívnosti premeny inputov na outputy alebo minimálny rast v oblasti manažmentu týchto daňových úradov.

Box 2: Data envelopment analysis (DEA) – „metóda obalovania dát“

DEA je statická a deskriptívna analýza, ktorá sa využíva na meranie a porovnanie efektívnosti výrobných procesov firiem a iných produkčných jednotiek (*tzv. decision making unit - DMU*). DEA je neparametrická metóda, ktorá je jedným z možných prístupov hodnotenia efektívnosti, produkčných jednotiek, ktoré využívajú pri produkcii identické alebo ekvivalentné vstupy a výstupy. DEA umožňuje individuálne hodnotenie efektívnosti jednotlivých produkčných jednotiek vzhľadom na celý súbor jednotiek, čo patrí medzi jej najväčšie výhody. **Indikátor efektívnosti je teda relatívna hodnota, ktorá vyjadruje mieru efektívnosti vzhľadom na danú porovnávaciu bázu** (na danú bázu a za dané jedno obdobie). Okrem rozdelenia jednotiek na efektívne a neefektívne je možné pre neefektívne organizačné jednotky identifikovať zdroj neefektívnosti a určiť tak spôsob, akým môže jednotka dosiahnuť hranicu efektívnosti prostredníctvom zníženia resp. navýšenia vstupov či výstupov.

³¹ Úkony súvisiace s vrátením preplatku, preddavkov, NO, daňového bonusu, zamestnaneckej prémie - v členení na preplatky a nadmerné odpočty, odpísanie zaniknutých nedoplatkov z účtovnej evidencie, úkony súvisiace s výberom daňového nedoplatku a odstúpením daňového nedoplatku, postupovanie daňových nedoplatkov a realizácia 2% neziskovým organizáciám.

³² Pri kvantifikácii bol použitý predpoklad, že redukcia zamestnancov sa v pomere 1:1 premietne aj do redukcie osobných výdavkov. Tento predpoklad potvrdzuje silná korelácia medzi počtom zamestnancov a osobnými výdavkami, ako aj alternatívna špecifikácia modelu, kde input predstavujú osobné výdavky. Uvedenú sumu je možné chápať ako odhad potrebný pre dodržanie konceptu „hodnota za peniaze“.

Medzi štandardne používané modely DEA patria tzv. CCR a BCC modely. **CCR model** (model Charnesa, Coopera a Rhodesa – 1978). Je postavený na predpoklade, že úspory z rozsahu sa zmenou veľkosti jednotky nemenia tzn. konštantné výnosy z rozsahu. Tento predpoklad je vhodné použiť, ak sme si istí, že produkčné jednotky (organizácie) sú si natolko podobné a čelia rovnakým vonkajším podmienkam, že zmena vstupov vyvolá proporcionálne rovnakú zmenu výstupu.

Realistickejší predpoklad o variabilných výnosoch z rozsahu zahŕňa **model BCC** (model Bankera, Charnesa a Coopera – 1984). Variabilné výnosy z rozsahu znamenajú, že zmena vstupov môže vyvolať menšiu, rovnakú alebo väčšiu proporcionálnu zmenu vo výstupe danej jednotky. BCC model následne určí či daná organizácia operuje na úrovni rastúcich alebo

klesajúcich výnosov z rozsahu. Následne je možné na základe BCC modelu vysloviť predpoklad o optimálnej veľkosti organizácie. **V prípade analýzy efektívnosti daňových úradov bude použitý inputovo a outputovo orientovaný BCC model.**

Medzi nedostatky vyššie aplikovaných DEA modelov patrí ich statický charakter. Jednou z tzv. dynamických metód DEA umožňujúcich skúmať vývoj efektívnosti rozhodovacích jednotiek v čase vzhľadom na meniace sa ekonomické či technologické podmienky je tzv. Malmquistov TFP index (MI). Keďže DEA je statická metóda, jej výsledky nie je korektné porovnávať v čase (výsledky roku T nie je správne porovnávať s rokom T+1). V rámci MI analýzy je možné rozložiť zmenu produktivity v čase na zmenu technickú a zmenu technologickú. Technická zmena sleduje rast/pokles efektívnosti využívania vstupov a výstupov a efektívnosť manažérskych procesov. Technologická zmena sleduje aplikovanie nových postupov a inovácie.

Mnohé štúdie idú v meraní efektívnosti hlbšie a skúmajú, aké iné externé/environmentálne faktory okrem inputov a outputov vplyvajú na efektívnosť daných organizácií. Najčastejšie je táto analýza vykonávaná *tobit* regresiou alebo špeciálne upravenou regresiou *simarwilson*. Keďže IFP disponovalo malým počtom pozorovaní a nemalo k dispozícii dáta o environmentálnych faktoroch, nemohla byť táto druhá úroveň analýzy zohľadnená. Environmentálne faktory sú aspoň zohľadnené v texte alebo v príslušných boxoch.

Metódy DEA sú orientované v 3 základných smeroch:

- **Inputová orientácia** – inputovo orientované modely porovnávajú efektívnosť vzhľadom, na vynaložené vstupy. Výsledný ukazovateľ miery efektívnosti/neefektívnosti určuje, o koľko jednotiek by bolo možné znížiť dané vstupy tak, aby output produkčnej jednotky ostal zachovaný na pôvodnej úrovni.
- **Outputová orientácia** – v tomto prípade výsledné ukazovatele efektívnosti určujú o koľko jednotiek by bolo možné zvýšiť output pri zachovaní súčasnej úrovne inputov.
- **Input - output orientácia** – metódy DEA pri obojsmernej orientácii zároveň minimalizujú inputy a maximalizujú outputy. Výsledný ukazovateľ efektívnosti je komplexným vyjadrením relatívnej efektívnosti využívania inputov s cieľom maximalizácie daného outputu.

Ukazovateľ konštantných výnosov z rozsahu CRS_TE v modeloch DEA sa interpretuje aj ako globálna miera efektívnosti. Zahŕňa v sebe indikátor čistej technickej (manažérskej) efektívnosti VRS_TE a indikátor optimálnej veľkosti organizácie SCALE. Vo výsledkoch modelov DEA je tak možné určiť zdroj a mieru efektívnosti.

$$CRS_TE = VRS_TE * SCALE$$

Metódy DEA majú široké analytické využitie. Umožňujú nielen merať efektívnosť výroby firiem, ale aj merať efektívnosť výstupov v oblasti zdravotníctva, verejných politík alebo neziskových organizácií. Meranie efektívnosti finančných správ/daňových autorít DEA metódami v súčasnosti patrí medzi štandardné analytické ekonomické nástroje. DEA metódy sa používajú na medzinárodné, ako aj vnútroštátne porovnania. Modely DEA a Malmquistove indexy boli zostavené v programe STATA a DEAP. Viac k technickej stránke modelov DEA v analýze IFP a MPSVaR – **Veľa práce na úradoch práce: Efektívnosť a účinnosť služieb zamestnanosti.**

2.2 Daňové kontroly nadmerných odpočtov DPH

Hlavným kritériom úspešnosti pre jednotlivé aktivity orgánov FS by mala byť schopnosť zabezpečiť dodatočné príjmy pre štátny rozpočet. Pri daňových kontrolách a na základe dostupných dát, je preto jednou z možností hodnotenia efektivity (úspešnosti), pohľad na zadržaný objem **nadmerných odpočtov (NO) DPH**.³³ Úspešnosť kontrol sa v tomto prípade bude merať ako podiel zadržaného NO na celkovom objeme kontrolovaného NO. Zvolená metodika na výpočet úspešnosti kontrol NO DPH vychádza z predpokladu, že celý kontrolovaný NO je rizikový (neoprávnene nárokováný), v praxi však takéto prípady predstavujú cca 60 % kontrolovaných NO. FS SR sleduje efektívnosť kontrol NO DPH iným spôsobom, ktorý je zohľadnený v tabuľke č. 4 (úspešnosť kontrol podľa nálezov) a je popísaný aj v prílohe – Box 6. Obdobným spôsobom FS SR hodnotí úspešnosť ostatných daňových kontrol.

Tabuľka č. 4: Celková úspešnosť a efektívnosť kontrol NO DPH

Rok	Úspešnosť kontrol v % (metodika IFP)		Efektívnosť podľa nálezov v % (metodika FS SR)		Objem zadržaného NO v mil. eur (skutočnosť)	
	2013	2014	2013	2014	2013	2014
DÚ BA	22,4	8,4	56,2	49,7	30	23
DÚ TT	30,5	47,3	45,6	54,4	10	17
DÚ TN	25,7	20,8	32,9	37	6	5
DÚ NR	25,3	20,0	36,4	45	9	6
DÚ ZA	33,2	24,2	30,9	33,6	8	7
DÚ BB	18,2	30,9	33	39,4	4	8
DÚ PO	32,6	32,8	30,3	34,8	10	8
DÚ KE	23,9	19,1	33,3	38	9	6
Spolu					86	81

Pozn.: Porovnanie bez DÚ VDS.

Zdroj: IFP, FS SR

³³ Zadržaný NO sa stáva príjmom ŠR. Údaje sú za zdaňovacie obdobie január až december. Efektívnosť daňových kontrol, tak ako ju uvádza FS SR, hovorí len o počte nálezov. Nálezy z daňových kontrol automaticky **neznamenajú dodatočné daňové príjmy**. Efektívnosť kontrol tak ako ju publikuje FS SR tak hovorí o porušení zákona. Tento ukazovateľ nezahŕňa dodatočné finančné prostriedky, ktoré by sa na základe daňových kontrol mohli získať.

Daňové úrady za kalendárne roky 2013 a 2014 spolu **zadržali na krátení NO DPH 174 mil. eur.**³⁴ Ak by jednotlivé daňové úrady dosiahli v daných rokoch úspešnosť kontrol ako priemer 3 najlepších úradov, teoreticky mohli zvýšiť objem zadržaného **NO DPH o 8 až 63 mil. eur.** Po očistení údajov sú za rok 2013 najúspešnejšími úradmi DÚ Bratislava, DÚ Trnava a DÚ Trenčín. Za rok 2014 sú to DÚ Prešov, DÚ Trnava a DÚ Žilina.³⁵

Tabuľka č. 5: Hypotetická úspešnosť kontrol NO DPH obdobia, mil. eur³⁶

Rok	2013	2014
1. Hypotetická úspešnosť (3 najúspešnejšie úrady)	18 %	24 %
2. Hypotetická úspešnosť (3 najúspešnejšie úrady)	60	115
3. Skutočná úspešnosť - očistená	52	52
4. Kontrolovaný NO DPH	341	480
5. Rozdiel (2-3)	8	63

Zdroj: FS SR, IFP

2.3 Vymáhanie daňových nedoplatkov

Ak si daňové subjekty dobrovoľne nesplnia svoje daňové povinnosti, vznikajú daňové nedoplatky. Správca dane ex offo vymáha daňové nedoplatky daňových dlžníkov v daňovom exekučnom konaní spôsobmi stanovenými v príslušnej zákonnej úprave.³⁷ Dôležitou časťou naplňovania príjmov ŠR je vymáhanie daňových a colných nedoplatkov v prípadoch, ak daňový subjekt daň nezaplatil dobrovoľne. Na základe poznatkov z krajín EÚ je nevyhnutné z hľadiska efektívnosti výkonu daňovej exekúcie vymáhať najvyššie a zároveň najnovšie daňové nedoplatky.

Úspešnosť vymáhania daňových nedoplatkov sa medzi rokmi 2004 až 2014 pohybuje okolo hranice **20 až 22 %.**³⁸ Roky 2013 a 2014 boli pre FS SR nadpriemerne úspešné, keď úspešnosť vymáhania vzrástla na 24 % resp. 26,5 %. Úspešnosť vymáhania je počítaná ako podiel vymožených prostriedkov na celkových vymožitelných finančných prostriedkoch.³⁹

³⁴ Vrátane DÚ VDS.

³⁵ Údaje boli očistené o extrémne hodnoty zadržaného NO DPH. Ako extrémne sú podľa použitej metodiky označené hodnoty zadržaného NO DPH prekračujúce hodnotu piatich výberových smerodajných odchýlok počítaných z hodnoty zadržaného NO DPH za príslušné obdobie a vyhodnocovaný DÚ. Súčet sumy zadržaného NO DPH očisteného o extrémne hodnoty sa tak v období rokov 2013 a 2014 pohyboval na úrovni približne 107 mil. eur (vrátane DÚ VDS). Výpočet FS SR.

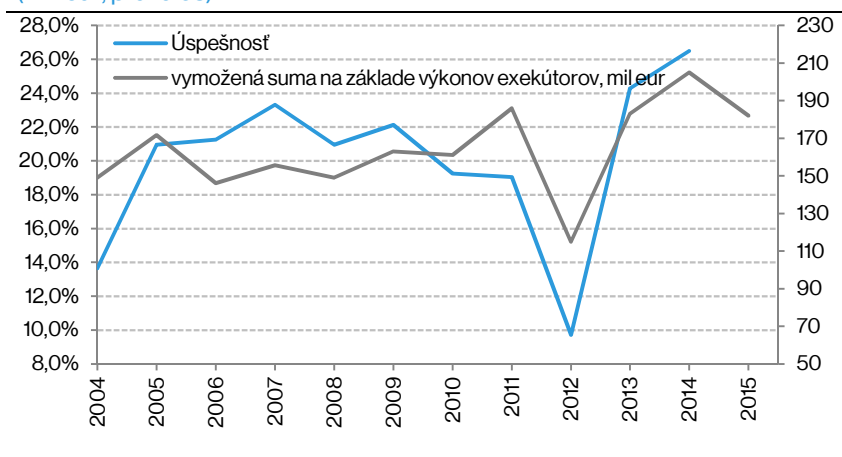
³⁶ Viac k analýze faktorov vplyvujúcich na úspešnosť kontrol NO DPH v Boxe 7.

³⁷ Podľa IV. časti zákona č. 563/2009 Z. z. Vymáhanie nedoplatkov vykonávajú DÚ a CÚ v zmysle zákona č. 563/2009 Z. z., ako aj zákona č. 278/1993 Z. z. o správe majetku štátu v znení neskorších predpisov.

³⁸ Výnimkou je rok 2012, keď došlo k prudkému prepadu. Finančná správa vtedy zaznamenala vážne problémy s prechodom na nový informačný systém a vymáhanie nedoplatkov od neho úzko závisí. Po odstránení problémov, sa efektívnosť vrátila na svoje obvyklé hodnoty a dokonca ich začala mierne prevyšovať. Vývoj vymožených súm daňovými úradmi vo všeobecnosti kopiroval vývoj efektivity.

³⁹ Je však potrebné podotknúť, že v rokoch 2004 až 2014 neplatili rovnaké legislatívne pravidlá pre kvalifikovanie nedoplatku ako nevymožiteľného a tiež aj spôsob vykazovania efektívnosti daňovej exekúcie nebol v uvedenom čase rovnaký. Od 1.1.2012 sa pri kvalifikovaní daňových nedoplatkov v zmysle novely Daňového poriadku zavádza nový pojem „dočasne nevymožiteľný daňový nedoplatok“, na kvalifikovanie ktorého platia iné podmienky ako dovtedy. Efektívnosť vymáhania sa až v roku 2011 začala sledovať ako podiel vymožených nedoplatkov na objeme vymožitelných nedoplatkov.

Graf 20: Úspešnosť vymáhania nedoplatkov DÚ (ľavá os), vymožená suma (mil. eur, pravá os)



Zdroj: Výročné správy za FS SR, FS SR

Medzi najúspešnejšie daňové úrady po reforme FS SR v oblasti vymáhania daňových nedoplatkov patria **DÚ Žilina, DÚ Banská Bystrica a DÚ Trenčín**.

Tabuľka č. 6: Úspešnosť vymáhania DN daňovými úradmi

Rok	Úspešnosť v %			Vymožené prostriedky, mil. eur		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
DÚ BA	7,5	18,6	18,4	27	40	45
DÚ TT	9,5	20,4	29,4	9	16	23
DÚ TN	13,1	35,5	35,2	12	22	22
DÚ NR	8,7	15,4	18,9	16	17	21
DÚ ZA	20,6	41,6	40,2	16	25	24
DÚ BB	14,7	39,9	49,9	13	20	22
DÚ PO	8,3	19,6	28,8	10	15	20
DÚ KE	6,1	24,3	26,2	11	22	24
DÚ VDS	48,9	77,2	30,0	1	5	4
Spolu				115	183	205

Zdroj: FS SR, IFP

Úspešnosť vymáhania je možné merať aj vymoženými prostriedkami na jedného exekútora. V tomto prípade medzi najefektívnejšie úrady patria **DÚ Bratislava a DÚ Trenčín**.⁴⁰ Dôležitým ukazovateľom pri výkone činnosti exekútorov je aj počet vykonaných úkonov v daňovom exekučnom konaní. Za roky 2012 až 2014 najviac úkonov na jedného exekútora realizovali **DÚ Trenčín, Žilina, Nitra a Banská Bystrica**. Vyšší počet úkonov sa neviaže len na vysokú úspešnosť, ako to je napr. v prípade **DÚ Žilina a Banská Bystrica**, ale aj na fakt, že exekútori v týchto krajoch musia vynaložiť viac času a dostupných zdrojov na vymoženie konkrétneho nedoplatku.⁴¹

⁴⁰ DÚ VDS je z porovnania vylúčený. Údaje za DÚ VDS majú len informatívny charakter.

⁴¹ Viac vykonaných úkonov je aj indikátorom nepriaznivé externého prostredia, v ktorom exekútori vykonávajú svoje činnosti. Exekútor na to, aby kontaktoval dlžníka, zistil a vymohol dlžnú sumu, musí využiť všetky dostupné nástroje a dôkladne preveriť všetky možné postupy v procese vymáhania daňových nedoplatkov.

Tabuľka č. 7: Vymožené prostriedky a úkony na jedného exekútora, DÚ

Rok	Vymožené prostriedky, tis. eur			Úkony exekútorov		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
DÚ BA	545	791	922	107	253	237
DÚ TT	390	672	954	151	443	559
DÚ TN	505	970	992	271	646	664
DÚ NR	706	752	754	333	520	646
DÚ ZA	527	787	748	293	557	549
DÚ BB	422	631	716	302	484	662
DÚ PO	324	484	635	195	387	356
DÚ KE	384	700	760	261	351	387
DÚ VDS	505	4753	3954	6	25	26

Zdroj: FS SR

Zlepšenie úspešnosti vymáhania daňových nedoplatkov by znamenalo zvýšenie príjmov ŠR v **priemere až o 78 – 117 mil. eur**. Tento výsledok by všetky daňové úrady (okrem DÚ VDS) dosiahli za predpokladu, že by dosiahli úspešnosť vymáhania rovnajúcu sa priemeru troch najúspešnejších úradov v danom roku. (t. j. 16 % pre rok 2012, 39 % pre rok 2013 a 42 % pre rok 2014).

Tabuľka č. 8: Hypotetická úspešnosť vymáhania daňovými úradmi, mil. eur⁴²

Rok	2012	2013	2014
1. Hypotetická úspešnosť top 3	16 %	39 %	42 %
2. Hypotetický vymožený nedoplatok top 3	192	292	318
3. Skutočne vymožený nedoplatok	114	178	201
4. Vymožitelný nedoplatok	1183	748	761
5. Rozdiel (2-3)	78	114	117

Zdroj: FS SR, IFP

Podobne ako v prípade merania nákladovej efektívnosti správy daní, metóda DEA bude použitá aj na oblasť vymáhania nedoplatkov. Analýza efektívnosti vymáhania bude v tomto prípade vykonaná **outputovo orientovaným DEA BCC modelom**.⁴³

Model 6 – Efektívnosť vymáhania daňových nedoplatkov, DEA BCC, outputová orientácia

- Inputy – celkový počet exekútorov
- Outputy – vymožené daňové nedoplatky

Model 7 – Efektívnosť vymáhania daňových nedoplatkov (outputovo orientovaný Malmquistov index)

- Inputy – celkový počet exekútorov
- Outputy – vymožené daňové nedoplatky

⁴² Bez VDS

⁴³ Outputovo orientovaný DEA model zachytí o koľko by mohli jednotlivé DÚ vymôcť viac finančných prostriedkov pri nezmenenom počte vstupov (počet exekútorov). Výsledky a popis modelov v Prilohe – Tabuľky č. 23 - 25.

Výsledky Modelu 6 ukazujú, že za predpokladu nezmenených podmienok (počet exekútorov) a variabilných výnosov z rozsahu mohli daňové úrady **vymôcť na nedoplatkoch v roku 2012 o 43% viac (49 mil. eur), v roku 2013 o 29 % viac (52 mil. eur) a v roku 2014 o 21 % viac (42 mil. eur).**⁴⁴

Podobne ako štatistiky o úspešnosti uvádzané FS SR, tak aj DEA model hovorí o **jednoznačnom zlepšovaní** efektívnosti vymáhania daňových nedoplatkov.⁴⁵ Dynamická analýza v čase ukazuje výrazný nárast produktivity jednotlivých DÚ. Zvýšenie produktivity a efektívnosti bolo dosiahnuté najmä zvýšením výstupu.⁴⁶

Box 3: Faktory ovplyvňujúce efektívnosť vymáhania daňových nedoplatkov

Okrem samotnej odbornej práce exekútorov na vymáhaní daňových nedoplatkov (DN) značný podiel na celkovej úspešnosti majú aj iné/externé faktory. Sú nimi:

- samotný vznik DN
- evidencia DN
- štruktúra DN – či ide o DN po daňovej kontrole, dorub po kontrole, vymáhanie po určení vlastnej daňovej povinnosti atď. Vymáhané daňové nedoplatky, ktoré vznikli na základe vyrubenej dane podľa pomôcok, sú takmer nevymožiteľné.
- veková štruktúra DN – pri starších DN je efektívnosť vymáhania výrazne nižšia
- kvalifikácia a posúdenie vymožiteľnosti DN – ide o veľmi živý proces, kde sa z mesiaca na mesiac mení charakter a vymožiteľnosť daňových nedoplatkov
- regionálne hospodárska výkonnosť – vo všeobecnosti je vymáhanie DN úspešnejšie v ekonomicky aktívnejších regiónoch.

Samotná úspešnosť vymáhania v konečnom dôsledku však závisí od majetku dlžníka, ktorý možno postihnúť exekúciou.

⁴⁴ Kvôli absencii dát o environmentálnych faktoroch hlbšia analýza efektívnosti jednotlivých DÚ nemohla byť vykonaná. T o isté platí aj pri inputovo orientovaných Modeloch 1 a 2.

⁴⁵ Stále je nutné brať do úvahy, že ide o statický model, takže výsledky sú reportované za každý rok samostatne. Dynamický vývoj efektívnosti a produktivity v čase je zostavený analýzou Malmquistových indexov. Výsledky a detailný popis v Prílohe.

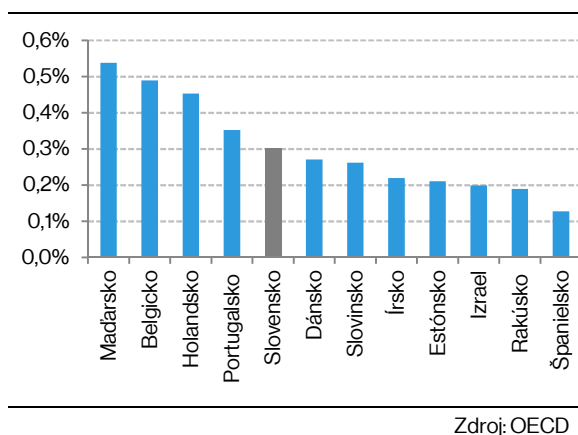
⁴⁶ Pokles vymožených súm v roku 2015 poukazuje na to, že mohlo dôjsť k poklesu efektívnosti a produktivity.

3. ANALÝZA PREVÁDZKY COLNÝCH FUNKCIÍ FS SR

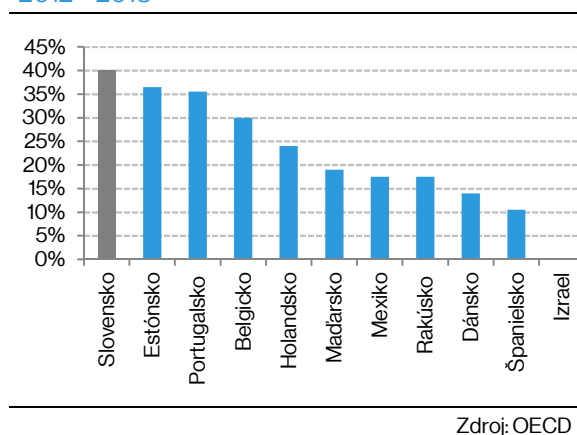
Medzinárodné porovnanie ukazuje, že FS SR alokuje relatívne vysoký podiel výdavkov na nedaňové (colné) funkcie. V posledných rokoch stúpila úspešnosť následných kontrol pri clách a priestor na zlepšenie už ostáva len marginálny. Analýza prevádzky na základe modelov DEA ukazuje na značnú mieru heterogenity medzi jednotlivými colnými úradmi medzi krajinami.

Takmer polovica výdavkov FS SR smeruje na nedaňové (colné) funkcie, viac ako v iných krajinách s podobnou organizačnou štruktúrou výberu. Podľa údajov OECD za 2012 – 2013, smerovalo 42 % celkových výdavkov FS SR na colné funkcie. Podiel sa od vstupu do EÚ výrazne nezmenil, aj keď úlohy colných úradov prešli reformou.⁴⁷ V prípade štátov so zjednoteným výberom daní a cla časť celkových výdavkov finančných správ tvoria aj výdavky v iných oblastiach.⁴⁸

Graf 21: Celkové výdavky finančných autorít, 2013 (podiel na HDP)



Graf 22: Výdavky správcu dane na nedaňové funkcie, podiel na celkových výdavkoch, priemer 2012 – 2013



3.1 Správa spotrebných daní colnými úradmi

Spotrebné dane (SD) v SR spravujú colné úrady. Administratívno-správna činnosť v oblasti správy spotrebných daní sa sleduje prostredníctvom spracovania daňových priznaní (DP), dodatočných daňových priznaní (DDP) a daňovým dozorom (daňové kontroly, stály daňový dozor a miestne zisťovania). Na základe odlišného charakteru činností medzi CÚ a DÚ je meranie správy daní a administratívnej záťaže vykonané prostredníctvom údajov o počte dodaných a spracovaných daňových priznaní, vydaných dokumentov a vykonaných kontrol na SD za daný rok. Údaje sú dostupné za roky 2013 až 2015. Ako metóda merania efektívnosti využívania zdrojov je zvolená inputovo aj outputovo orientovaná DEA analýza. Vzhľadom na dostupnosť údajov a počet pozorovaní nie sú v analýze zohľadnené všetky faktory, ktoré môžu ovplyvňovať efektívnosť výkonov.

⁴⁷ Pred vstupom do EÚ podiel výdavkov na funkcie vykonávané colnými úradmi predstavoval 52 %. Po vstupe do EÚ sa síce skončil výber ciel od väčšiny okolitých krajín, ale colné úrady taktiež dostali niektoré nové úlohy na úseku správy SD, Intrastatu a pod.

⁴⁸ Rakúsko clo, výdavky na sociálne zabezpečenie a zákony trhu práce. Belgicko clo a oceňovanie majetku. Dánsko clo a sociálne zabezpečenie. Estónsko clo a sociálne zabezpečenie. Holandsko clo a benefity. Portugalsko clo a oceňovanie majetku.

Model 8 – správa daňových priznaní na SD, DEA BCC/Malmquistov index⁴⁹

- Input – počet zamestnancov za agendu správy SD
- Output – spracované DP, DDP a vydané dokumenty

Model 9 – daňové kontroly, DEA BCC/Malmquistov index (output metóda)

- Input – počet kontrolórov
- Output – počet vykonaných kontrol na SD

Modely 8 a 9 potvrdzujú hypotézu **o heterogénnosti CÚ pri vykonávaní jednotlivých funkcií** meraných modelom. V oboch modeloch je možné vidieť veľké rozdiely medzi efektívnosťou jednotlivých CÚ v daných rokoch. Pri spracovávaní DP/DDP sú najefektívnejšími úradmi ten najväčší a najmenší (ukazovateľ VRS_TE pre CÚ Bratislava a CÚ Michalovce). Pri CÚ MI je ale vidieť, že vzhľadom na svoju veľkosť by mal zväčšiť rozsah svojich činností.⁵⁰ Významné rozdiely oproti Bratislave pri ostatných CÚ naznačujú, že existuje priestor pre redukciu podielu zdrojov na agendu spracovania DP a DDP. Výsledky Modelu 9 potvrdzujú rovnaký záver. Ostatné CÚ by mohli pri rovnakých zdrojoch vykonať relatívne viac kontrol alebo ich alokovať na iné aktivity.⁵¹ Dynamický charakter modelu poukazuje na nestabilný a volatilný vývoj produktivity medzi rokmi 2012 až 2015.

Ďalším špecifikom aktivít colných úradov oproti daňovým úradom **je stály daňový dozor**. Stály daňový dozor sa týka najmä colníkov, ktorí sú prioritne zaradení na výkon štátnej služby v liehovarnických závodoch a nepretržite vykonávajú túto funkciu. V prípade štandardného daňového dozoru analýza meria efektívnosť výkonov v oblasti miestnych zisťovaní (MZ).⁵² Modely naznačia potenciálny priestor na zlepšenie alokácie zdrojov a možnosť zvýšenia výkonu bez dodatočného zvýšenia vstupov.

Model 10 – stály daňový dozor, DEA BCC/Malmquistov index

- Input – počet príslušných colníkov
- Output – počet hodín stáleho daňového dozoru

Model 11 – miestne zisťovania, DEA BCC/Malmquistov index (output metóda)

- Input – počet príslušných colníkov
- Output – počet vykonaných miestnych zisťovaní

Daňový dozor sa vyznačuje relatívnou stabilitou meranej efektívnosti. Pri vykonávaní **miestnych zisťovaní sa efektívnosť v horizonte 4 rokov zlepšila**, ale pri stálom daňovom dozore je relatívne stabilná. Colníci dokážu lepším manažmentom ľudských zdrojov vykonať viac MZ s podobným počtom pridelených colníkov. Dynamická analýza v čase poukazuje **na mierny rast produktivity v prípade stáleho daňového dozoru**. Model 11 po významnom raste produktivity z roku 2012 zaznamenáva pokles v nasledujúc dvoch rokoch.

3.2 Následné kontroly CÚ

Úspešnosť následných kontrol colných úradov sa po reforme FS SR **výrazne zlepšila**. Od vzniku FS SR v roku 2012 je priemerná úspešnosť následných kontrol na **úrovni 94 %** a priemerný ročný

⁴⁹ Spracovanie DP, DDP, vydávanie dokumentov, ktoré sú výsledkom registračného konania resp. povolenia (osvedčenia o registrácii, povolenia v zmysle hmotnoprávných predpisov pre všetky typy registrovaných, evidovaných alebo zapísaných subjektov)

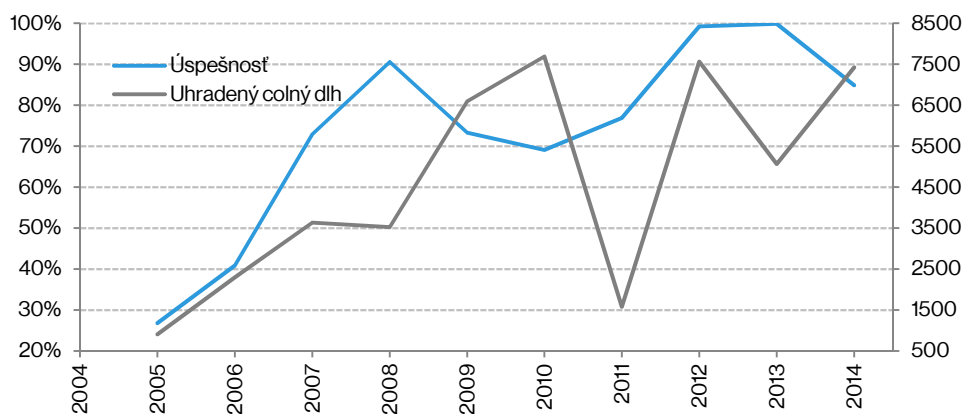
⁵⁰ To ale nie je v kompetencii samotného CÚ.

⁵¹ Vzhľadom na nedostupnosť údajov model nezohľadňuje dĺžku a náročnosť jednotlivých kontrol, čo môže byť jeho značná slabina.

⁵² Miestne zisťovania vykonávajú aj DÚ.

uhradený colný dlh predstavuje **6,7 mil. eur**. Medzi rokmi 2005 až 2011 priemerná úspešnosť dosahovala len 64,3% a priemerný ročný uhradený dlh bol 3,7 mil. eur. Úspešnosť následných kontrol je v tomto prípade meraná ako podiel uhradeného colného dlhu na celkovom vymeranom dlhu z následných kontrol v danom roku.

Graf 23: Úspešnosť následných kontrol CÚ (ľavá os), uhradený colný dlh (tis. eur, pravá os)



Zdroj: FS SR

Priestor na zlepšovanie pri úspešnosti následných kontrol je menší a vplyv zo zvýšenia efektivity pre štátny rozpočet by bol len marginálny. Ak by v roku 2014 všetky CÚ dosiahli efektívnosť 100 %, **dodatočný výnos by predstavoval len 1,3 mil. eur**. V oblasti úhrady colného dlhu podľa jednotlivých CÚ najviac na uhradenom dlhu získa **CÚ Bratislava a CÚ Košice**.

V oblasti colných kontrol sa DEA analýza zamerala na **efektívnosť zdrojov využívaných pri kontrolách po prepustení tovaru**. Kontrolou po prepustení sa rozumie akákoľvek kontrola po prepustení tovaru do navrhovaného colného režimu, nielen kontrola po prepustení vykonávaná formou auditu oddeleniami následných kontrol.

Model 12 – kontroly po prepustení tovaru, DEA BCC/Malmquistov index, input orientácia

- Input – počet colníkov vykonávajúcich kontroly po prepustení tovaru
- Output – počet kontrol po prepustení tovaru

Výsledky Modelu 12 sú podobné výsledkom z Modelov 8 a 9. Model 12 ukazuje, že existujú **významné rozdiely naprieč jednotlivými CÚ**. Menej efektívne CÚ venujú až príliš veľkú časť zdrojov na túto agendu. Dynamická analýza, ale aj BCC analýza naprieč rokmi ukazujú, že aj pri rozdieloch v efektívnosti dochádza k **pozitívnemu rastu produktivity a efektívnosti**.

3.3 Vymáhanie colných nedoplatkov

Na vymáhanie pohľadávok majú CÚ alokovaný menší objem ľudských zdrojov ako v prípade DÚ. CÚ pri vymáhaní pohľadávok dokážu vymôcť menšie sumy, ale trend za roky 2013 až 2015 ukazuje na razantné zlepšenie. Zásadná odlišnosť od DÚ v oblasti nedoplatkov na CÚ vyplýva z legislatívy uplatňovanej pri výbere platieb pri dovoze tovaru a pri správe SD. Pri konaniach CÚ je colný dlh, resp. spotrebná daň zabezpečená, čo minimalizuje vznik nedoplatkov a prípadný vznik nedoplatku je následkom cieleného podvodného konania, so zrejmu nevyhnutnosťou (resp. minimálnou vymožiteľnosťou) už od okamihu jeho vzniku.

Tabuľka č. 9: Úspešnosť vymáhania pohľadávok colnými úradmi

Rok	Úspešnosť v %			Vymožené prostriedky, mil. eur		
	2013	2014	2015	2013	2014	2015
CÚ BB	5,5	2,9	68,2	0,2	0,1	1,4
CÚ BA	0,6	0,5	3,6	0,1	0,1	0,1
CÚ KE	2,2	2,9	5,6	0,1	0,1	0,1
CÚ MI	4,0	2,0	6,6	0,1	0,1	0,1
CÚ NR	3,3	8,2	3,2	0,1	0,2	0,1
CÚ PO	22,8	41,0	1,8	0,1	0,3	0,14
CÚ TN	15,8	44,8	78,4	0,5	0,6	1,1
CÚ TT	10,6	80,1	5,8	0,6	0,5	0,7
CÚ ZA	67,9	86,7	95,4	1,6	5,00	8,5
Spolu⁵³				3,2	7,0	12,3

Zdroj: FS SR

V roku 2013 CÚ spolu vymohli 3,2 mil. eur, pričom **v roku 2015 to už bolo 12,3 mil.** Najefektívnejší colný úrad sa nachádza **v Žiline, druhý v Trenčíne**. Ak by všetky CÚ dosiahli v roku 2015 hypotetickú úspešnosť vymáhania rovnajúcu sa priemeru troch najúspešnejších, dodatočné príjmy by mohli **dosiahnuť 20 mil. eur.**

Tabuľka č.10: Hypotetická úspešnosť vymáhania colnými úradmi (mil. eur)

Rok	2015
1. Hypotetická úspešnosť top 3	80,7 %
2. Hypotetický vymožený nedoplatok top 3	32,3
3. Skutočne vymožený nedoplatok	12,3
4. Vymožitelný nedoplatok	40,6
5. Rozdiel (2-3)	20,0

Zdroj: IFP, FS SR

3.4 Správa cla a colný dohľad

Efektívnosť a produktivita v oblasti colného dohľadu a správy cla je relatívne stabilná naprieč rokmi. Výsledky modelov ukazujú krátkodobú a dlhodobú reakciu manažmentu jednotlivých CÚ na záťaž vyplývajúcu z dohľadu a správy cla.

Model 13 – colný dohľad, DEA BCC/Malmquistov index, input orientácia

- Input – počet príslušných colníkov
- Output – počet tovarových položiek v konaní

⁵³ Rozdiely vznikajú zaokrúhľovaním na jedno desatinné miesto.

Model 14 – správa cla DEA BCC, input orientácia

- Input – počet príslušných colníkov
- Output – celkový počet vydaných rozhodnutí (povolení)⁵⁴

Modely 13 a 14 prichádzajú znova k podobným záverom ako Modely 8 a 9. Významné rozdiely v efektívnosti sú sprevádzané stagnáciou, resp. miernym poklesom efektivity naprieč rokmi. Aby jednotlivé CÚ zlepšili nákladovú efektívnosť, tak by mali byť pripravené zvládnuť väčšiu záťaž agendy správy cla bez navýšenia svojich zdrojov. Zaujímavosťou Modelu 14 je, že v prípade CÚ Košice by relatívne malý objem vydaných rozhodnutí mohol prevziať aj iný CÚ. CÚ Košice by sa tak mohol venovať iným činnostiam, kde dosahuje lepšiu relatívnu mieru efektivity.

3.5 Ochranné funkcie

Ochranné funkcie sú posledné z hlavných analyzovaných funkcií. Tieto funkcie vzhľadom na povahu agendy ale nie je možné jednoznačne kvantifikovať počtom ľudí a ostatných zdrojov. Taktiež nie je možné kvantifikovať ani výstup v podobe určitého ukazovateľa. V posledných rokoch ale ich dôležitosť narastá. Podľa FS SR slúži ako významný nástroj v boji proti terorizmu, migračnej vlne, ochrane schengenskej hranice ako aj ochrany spoločného trhu. Vykonávajú ju colníci, ktorí primárne riešia colný dohľad a daňový dozor, ako jednu z úloh pri výkone služby. Táto funkcia je charakterizovaná veľkým objemom finančných prostriedkov, ktoré sú potrebné na zabezpečenie výkonu tejto funkcie (technika, autá, systémy) a nemerateľným výstupom. Je však dôležitou a neoddeliteľnou hlavnou funkciou colných úradov.

⁵⁴ Povoľovacím konaním, resp. rozhodnutím/povolením pri správe cla sa rozumie najmä rozhodnutie, ktorým sa povoľuje použiť priestory pre umiestnenie tovaru na účely dočasného uskladnenia (povolenie prevádzky zariadenia na dočasné uskladnenie), použiť colný režim aktívny zušľachťovací styk, pasívny zušľachťovací styk, konečné použitie, dočasné použitie, prepracovanie pod colným dohľadom, prevádzkovať colný sklad, použiť zjednodušené postupy (colný režim tranzit – schválený príjemca, schválený odosielateľ; iné colné režimy ako colný režim tranzit – čl. 76 ods. 1 písm. b) a c) nariadenia Rady č. 2913/92, ktorým sa ustanovuje Colný kódex Spoločenstva v znení neskorších zmien a dodatkov), byť ručiteľom, zjednodušený postup použitia celkovej záruky v colnom režime tranzit, udeľuje štatút schváleného hospodárskeho subjektu, alebo vydáva záväznú informácia o nomenklatúrnom zatriedení tovaru a o pôvode tovaru.

PRÍLOHY

Príloha č. 1 – Finančná správa Slovenskej republiky

Hlavným poslaním FS SR je zabezpečiť jednotný výber daní a cla v plnej výške nároku SR a EÚ, zabezpečiť ochranu ekonomických záujmov a bezpečnostných záujmov štátu a EÚ.⁵⁵

Z organizačného hľadiska FS SR tvoria:

- Finančné riaditeľstvo SR,
- Daňové úrady (8 DÚ, 1 DÚ VDS, 39 pobočiek DÚ, 29 kontaktných miest DÚ),
- Colné úrady (9 CÚ, 62 pobočiek CÚ, 18 staníc CÚ),
- Kriminálny úrad FS.

Finančné riaditeľstvo SR je centrálnym úradom finančnej správy. Riadi a koordinuje činnosť daňových a colných úradov a Kriminálneho úradu. Hlavnými úlohami **daňových úradov (DÚ)** sú vykonávanie správy **daní** a kontrola vyberania a platenia **správnych poplatkov**. Daňový úrad vykonáva pôsobnosť v územnom obvode kraja. Zákomom je zriadených 8 DÚ v sídlach VÚC. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (DÚ VDS) sídli v Bratislave a má pôsobnosť na celom území SR.

Colné úrady (CÚ) vykonávajú činnosti správy a kontroly pri cle a jednotlivých spotrebných daniach. V kriminálnej oblasti colné úrady pátrajú po osobách a tovare, ktorý unikol colnému dohľadu. CÚ vykonávajú pôsobnosť vo svojom územnom obvode. Zákomom je zriadených 9 CÚ, z toho 8 v sídlach VÚC a jeden v Michalovciach. Colné úrady majú právomoc zriaďovať pobočky a stanice na výkon funkcií spojených s colným dohľadom a daňovým dozorom. SCÚ vykonávajú aj preventívne a represívne úlohy v oblasti colného dohľadu a daňového dozoru. Značnú časť činností zameriavajú SCÚ na odhaľovanie porušovania práv duševného vlastníctva a výkonu zdieľaných kompetencií.

Kriminálny úrad FS (KÚ FS) vykonáva svoje funkcie najmä v oblasti potierania zločinu a boja proti nedovolenému dovozu. Vykonáva colný dohľad po dohode s orgánmi iných štátov aj utajovaným spôsobom. Odhaľuje a vyšetroje trestné činy spáchané v súvislosti s porušením daňových predpisov. KÚ FS má sídlo v Bratislave a pôsobnosť na celom území SR.

Výber daní v Slovenskej republike vykonávajú daňové a colné úrady. Daňové úrady vyberajú všetky druhy daní. Medzi najvýznamnejšie patria daň z príjmu FO, daň z príjmu PO a DPH (čiastočne). Colné úrady na Slovensku vyberajú clo, spotrebnú daň a DPH (DPH z dovozu).

⁵⁵ Výročná správa o činnosti finančnej správy za rok 2014. Popis činnosti FR SR, DÚ, CÚ a KÚ SR podľa zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 331/2011 Z. z.“), zákona č. 479/2009 Z. z., zákona 199/2004 Z. z. a zákona č. 736/2004 Z. z.

Box 4: Organizačná reforma daňovej a colnej správy v podmienkach SR

V roku 2012 vznikla Finančná správa Slovenskej republiky, ktorá zabezpečuje jednotný výber daní a cla. Reforma prináša:

- zlúčenie Daňového a Colného riaditeľstva do Finančného riaditeľstva SR,
- transformáciu 8 pracovísk DR SR do 8 daňových úradov v sídlach VÚC, pobočiek a kontaktných miest,
- zníženie počtu pobočiek a staníc colných úradov z 89 na 80 (v roku 2015),
- vytvorenie jednotného Kriminálneho úradu FS SR

Zmena organizačnej štruktúry DS a CS SR na FS SR

Štruktúra DS SR k 31.12.2011:

- Daňové riaditeľstvo SR
- 8 pracovísk DR SR
- 101 daňových úradov
- 1 DÚ pre vybrané daňové subjekty

Štruktúra CS SR:

- Colné riaditeľstvo SR
- 8 colných úradov v sídlach VÚC a 1 CÚ v Michalovciach
- 68 pobočiek colných úradov
- 21 staníc colného úradu
- 1 Colný kriminálny úrad

Štruktúra FS SR v roku 2015:

- Finančné riaditeľstvo SR
- 8 daňových úradov v sídlach VÚC
- 39 pobočiek daňových úradov
- 29 kontaktných miest
- 1 DÚ pre vybrané daňové subjekty
- 8 colných úradov v sídlach VÚC a 1 CÚ v Michalovciach
- 62 pobočiek colných úradov
- 18 staníc colného úradu
- 1 Kriminálny úrad FS SR

Príloha č.2 - Medzinárodné porovnanie správy daní

Od 1. januára 2012 vznikla na Slovensku Finančná správa SR ako výsledok procesu **zjednotenia daňovej a colnej správy**⁵⁶, ktorá prevzala kompetencie oboch úradov. Jednotliví správcovia dane vo V4 vykonávajú a spravujú rozdielny rozsah služieb a daní, ktorý závisí okrem iného aj od miery decentralizácie v krajine. FS SR nevykonáva výber odvodov a v rámci V4 len Maďarsko realizuje spoločný výber daní a odvodov.⁵⁷

Tabuľka č. 11: Hlavné typy daní spravované národnou daňovou autoritou, krajiny V4, 2013

	DPFO	Odvody	DPPO	DPH	SD	Nehnutelności	Iné dane
Česko	✓	✗	✓	✓	✗	✓	P, DzMV
Poľsko	✓	✗	✓	✓	✗	✓	P, M
Slovensko	✓	✗	✓	✓	✓	✗	DzMV
Maďarsko	✓	✓	✓	✓	✓	✗	P, DzMV

Poznámky: P - daň z pozemkov, DzMV - daň z motorových vozidiel, M - daň z majetku, SD - spotrebné dane
Zdroj: OECD Tax Administration 2015

Zjednotený výber daní a cla v rámci jednej organizácie **je zavedený v 13 štátoch OECD** vrátane SR. Až na Izrael a Mexiko, zjednotenie zaviedli hlavne členské štáty EÚ. Malta taktiež plánuje podobnú reformu. Zjednotený výber daní a cla je ďalej typický aj pre juhoamerické a africké štáty. Dôvodmi sú hlavne podobné činnosti daňových a colných úradov pri výbere DPH z dovozu a snaha získať úspory z rozsahu vytvorením jedného úradu. Tabuľka č. 10 slúži na porovnanie štruktúry výberu daní autorít, ktoré majú zjednotený výber daní a cla podobne ako FS SR.

Tabuľka č. 12: Hlavné typy daní spravované národnou daňovou autoritou, 2013

	DPFO	Odvody	DPPO	DPH	SD	Nehnutelności	Iné dane
Rakúsko	✓	✗	✓	✓	✓	✗	DzMV
Belgicko	✓	✗	✓	✓	✓	✓	-
Dánsko	✓	✗	✓	✓	✓	✓	P, DzMV
Estónsko	✓	✓	✓	✓	✓	✓	DzMV
Maďarsko	✓	✓	✓	✓	✓	✗	P, DzMV
Írsko	✓	✓	✓	✓	✓	✓	P, DzMV
Izrael	✓	✗	✓	✓	✓	✓	DzMV
Holandsko	✓	✓	✓	✓	✓	✗	P, DzMV
Portugalsko	✓	✗	✓	✓	✓	✓	P, DzMV
Slovinsko	✓	✓	✓	✓	✓	✓	P, M, DzMV
Španielsko	✓	✗	✓	✓	✓	✗	P, DzMV

Poznámky: P - daň z pozemkov, DzMV - daň z motorových vozidiel, M - daň z majetku, SD - spotrebné dane

Estónsko, Írsko, Holandsko a Slovinsko k zjednotenému výberu daní a cla realizujú aj výber odvodov. Takto zjednotený výber daní, cla a odvodov charakterizuje **silnú centralizáciu** funkcií v rámci plnenia príjmov štátneho rozpočtu.

⁵⁶ Pôvodne naplánované zjednotenie výberu daní a odvodov bolo odložené na dobu po roku 2017

⁵⁷ Daňový report Slovenskej republiky 2015

Príloha č. 3 - Úspešnosť daňových kontrol podľa nálezov

Najväčšiu časť zdrojov (65 %) pri daňových kontrolách FS SR venuje DPH, ktorá je objemovo aj najväčším zdrojom príjmov štátneho rozpočtu. Celkové kontroly na DPH tvoria až 81 % z celkového počtu kontrol. Na druhej strane ale kontroly na DPH dosahujú menšiu úspešnosť ako kontroly na ostatných daniach. Za rok 2014 priemerná úspešnosť kontrol na DPH **dosahovala 49,2 %, na ostatných daniach 69,9%. Úspešnosť kontrol** sa v tomto prípade počítala ako podiel počtu kontrol s nálezom na celkovom počte zrealizovaných daňových kontrol. Celkový objem nálezov predstavuje celkovú sumu nálezov z daňových kontrol v eurách.

Tabuľka č. 13: Úspešnosť daňových kontrol podľa nálezov, v %

Rok	Kontroly celkovo			Kontroly DPH ⁵⁸			Ostatné kontroly		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
DÚ BA	45,6	58,3	54,1	42,4	57,3	52,0	62,3	66,0	65,6
DÚ TT	41,7	54,8	56,9	36,9	52,1	56,8	60,7	64,9	57,2
DÚ TN	43,1	48,5	50,3	32,9	39,8	42,9	72,2	75,9	72,0
DÚ NR	42,0	49,3	53,6	39,9	46,0	51,4	49,6	62,3	69,2
DÚ ZA	41,1	49,0	49,6	30,6	37,7	41,9	71,7	76,4	73,4
DÚ BB	42,7	51,5	54,4	37,6	45,0	49,5	62,8	72,3	72,6
DÚ PO	49,1	46,7	51,5	39,6	37,0	43,4	76,4	79,8	79,6
DÚ KE	41,0	46,9	53,4	34,9	40,8	46,6	64,8	68,2	81,9
DÚ VDS	54,1	70,8	58,1	34,9	69,2	58,1	69,1	72,7	58,1
FR SR spolu	43,4	51,3	53,0	37,2	46,0	48,4	65,4	71,3	72,3
Priemer	44,5	52,9	53,5	36,6	47,2	49,2	65,5	70,9	69,9

Zdroj: FSSR

⁵⁸ Všetky kontroly na DPH vrátane NO DPH.

Napriek širokej použiteľnosti metód DEA pri meraní efektívnosti je potrebné poznamenať, že výsledky je nutné prezentovať s opatrnosťou. Hlavné obmedzenia analýzy súvisia s dostupnou dátovou základňou a výberom vhodnej DEA metódy. Hlavným obmedzením z hľadiska dostupnej dátovej základne je nízky počet pozorovaní vyplývajúci z nemožnosti dekompozície údajov na menšie ako krajské organizačné jednotky. Platí, že nízky počet pozorovaní môže v prípade metód DEA zvyšovať pravdepodobnosť, že daná organizačná jednotka bude hodnotená ako relatívne efektívna. Medzi hlavné nedostatky DEA ako metódy merania efektívnosti patrí najmä neschopnosť odhalenia možných rezerv v činnosti relatívne efektívnych DÚ, pri ktorých z globálneho pohľadu môže existovať ďalší priestor pre progres, náchylnosť na odlahlé a chybné dáta a iné. Viac o obmedzeniach metódy DEA napríklad v Seiford a Thrall (1990).

Tabuľka 14: Model 1, DEA BCC model, inputová orientácia

Rok	2012			2013			2014		
Typ efektivity	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
DÚ BA	0,92	1,00	0,92	0,89	1,00	0,89	0,90	1,00	0,90
DÚ TT	0,96	1,00	0,96	0,97	0,98	0,99	0,98	1,00	0,98
DÚ TN	0,95	1,00	0,95	0,98	1,00	0,98	0,92	1,00	0,92
DÚ NR	1,00	1,00	1,00	0,98	0,98	0,99	0,97	0,98	0,99
DÚ ZA	0,90	0,90	0,99	0,94	0,96	0,98	0,93	0,94	0,98
DÚ BB	0,90	0,93	0,97	0,91	0,92	0,99	0,88	0,91	0,98
DÚ PO	0,94	0,96	0,98	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
DÚ KE	0,89	0,91	0,97	0,92	0,92	1,00	0,92	0,93	0,99
Priemer	0,93	0,96	0,97	0,95	0,97	0,98	0,94	0,97	0,97

Zdroj: FS SR, IFP

Tabuľka č. 15: Model 2, DEA BCC model, inputová orientácia

Rok	2012			2013			2014		
Typ efektivity	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
DÚ BA	0,70	1,00	0,70	0,68	1,00	0,68	0,72	1,00	0,72
DÚ TT	0,84	0,95	0,89	0,83	0,93	0,89	0,82	0,91	0,90
DÚ TN	0,86	0,99	0,87	0,83	0,95	0,88	0,82	0,95	0,87
DÚ NR	0,84	0,88	0,96	0,83	0,88	0,94	0,81	0,85	0,95
DÚ ZA	0,87	0,92	0,95	0,88	0,94	0,93	0,88	0,93	0,94
DÚ BB	0,83	0,91	0,92	0,82	0,90	0,91	0,81	0,89	0,91
DÚ PO	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
DÚ KE	0,82	0,83	0,99	0,82	0,82	0,99	0,79	0,80	1,00
Priemer	0,85	0,94	0,91	0,84	0,93	0,90	0,83	0,92	0,91

Zdroj: FS SR, IFP

DEA model s variabilnými výnosmi z rozsahu (BCC) reportuje 3 indikátory efektívnosti. Indikátory efektívnosti sú **relatívne hodnoty a vzťahujú sa k danej porovnávacej báze** (k ostatným úradom v datasete).

- CRS – efektívnosť za predpokladu konštantných výnosov z rozsahu. CRS sa označuje aj ako celková alebo globálna efektívnosť. Skladá sa z technickej (manažérskej) zložky VRS a veľkostnej zložky SCALE (**CRS = VRS x SCALE**).
- VRS – efektívnosť za predpokladu variabilných výnosov z rozsahu. Označuje sa aj ako technická efektívnosť. Vyjadruje mieru, o ktorú treba upraviť vstupy (vstupná orientácia) alebo výstupy (výstupná orientácia), aby podnik dosiahol technickú efektívnosť.
- SCALE – udáva faktor, o ktorý by sa efektívnosť zvýšila/znížila, keby veľkosť jednotky (úradu) bola z dlhodobého hľadiska optimálna vzhľadom na množstvo vstupov/výstupov.

Hodnota VRS_TE = 1 patrí technicky efektívnym úradom. Tieto úrady v optimálnom pomere premieňajú vstupy na výstupy. Inputovo orientovaná DEA metóda ukazuje na možnosť redukcie vstupov bez toho, aby bol znížený output danej jednotky. **Kvantifikácia potenciálnej redukcie vstupov za predpokladu variabilných výnosov z rozsahu sa dá vyjadriť výrazom 1 - VRS_TE.** Napr. DÚ BB (VRS_TE = 0,91) by v roku 2014 dokázal spracovať taký istý objem administrácie správy daní (Model 1) aj s možnou redukciou inputu o 9 %. Hodnota CRS_TE = 1 patrí **plne** efektívnym daňovým úradom. Tieto úrady okrem toho, že v optimálnom pomere premieňajú vstupy na výstupy, v dlhodobom horizonte prispôsobujú svoju veľkosť (objem vstupov a výstupov) optimálnej a operujú tak za podmienok CRS.

Tabuľka č. 16: Identifikácia úspor z rozsahu a optimálnej veľkosti úradu⁵⁹

Rok	Model 1			Model 2		
	2012	2013	2014	2012	2013	2014
DÚBA	drs	drs	drs	drs	drs	drs
DÚTT	irs	irs	irs	irs	irs	irs
DÚTN	irs	irs	irs	irs	irs	irs
DÚNR	-	drs	drs	drs	drs	drs
DÚZA	irs	drs	drs	drs	drs	drs
DÚBB	irs	irs	irs	irs	irs	irs
DÚPO	irs	-	-	-	-	-
DÚKE	irs	irs	irs	irs	irs	drs

Ďalším kritériom na porovnanie efektívnosti daňových úradov je ukazovateľ optimálnej veľkosti úradu SCALE. V tomto prípade je dôležité si všimnúť, či sa daný úrad nachádza na klesajúcich alebo rastúcich výnosoch z rozsahu. Ak na klesajúcich, znamená to, že každý dodatočný jednotkový nárast vstupov má za následok menší ako jednotkový nárast výstupu. S cieľom operovania na úrovni konštantných výnosov z rozsahu by tak daňový úrad mal z dlhodobého hľadiska znížiť rozsah svojej činnosti, t. j. vstupov aj výstupov. V prípade DÚ operujúcich na úrovni rastúcich výnosov z rozsahu platí, **že okrem možnej redukcie vstupov je cieľom dosiahnutia konštantných výnosov z rozsahu z dlhodobého hľadiska potrebné uvažovať nad zvýšením rozsahu činnosti.**⁶⁰

⁵⁹ DRS – klesajúce výnosy z rozsahu, IRS – rastúce výnosy z rozsahu

⁶⁰ V súvislosti s uvedeným DEAP pri DEA analýze reportuje aj tzv. sklzy, ukazovatele, ktoré predstavujú hodnotu, o ktorú je dodatočne možné zvýšiť/znížiť output či input nad rámec percentuálnej redukcie vstupov na základe výrazu 1 - VRS_TE.

Je dôležité poznamenať, že odporúčania na rozšírenie, prípadne zúženie rozsahu činnosti (vstupov aj výstupov) koncipované pre jednotlivé neefektívne DÚ nie sú v ich priamej kompetencii, čo z krátkodobého hľadiska výrazne sťažuje možnosť dosiahnutia technickej efektívnosti na úrovni referenčných DÚ.

Tabuľka č. 17: Model 3, Malmquistov index, inputová orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
DÚBA	0,99	0,97	1,02	1,06	1,01	1,05
DÚTT	1,02	1,00	1,02	1,07	1,02	1,05
DÚTN	1,05	1,03	1,02	0,99	0,94	1,05
DÚNR	0,99	0,98	1,02	1,04	0,99	1,05
DÚZA	1,07	1,05	1,02	1,04	0,98	1,05
DÚBB	1,03	1,01	1,02	1,02	0,97	1,05
DÚPO	1,09	1,06	1,02	1,05	1,00	1,05
DÚKE	1,05	1,03	1,02	1,06	1,00	1,05
geo. priemer	1,04	1,02	1,02	1,04	0,99	1,05

Tabuľka č. 18: Model 4, Malmquistov index, inputová orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
DÚBA	1,09	0,96	1,14	1,10	1,06	1,03
DÚTT	1,12	0,99	1,14	1,02	0,98	1,03
DÚTN	1,09	0,96	1,14	1,02	0,99	1,03
DÚNR	1,12	0,99	1,14	1,01	0,97	1,03
DÚZA	1,14	1,01	1,14	1,03	1,00	1,03
DÚBB	1,12	0,98	1,14	1,02	0,99	1,03
DÚPO	1,14	1,00	1,14	1,03	1,00	1,03
DÚKE	1,13	0,99	1,14	1,01	0,97	1,03
geo. priemer	1,12	0,99	1,14	1,03	1,00	1,03

Dynamická DEA na báze Malmquistových indexov reportuje okrem zmeny celkovej produktivity faktorov (TFP) aj niekoľko ďalších indikátorov. Pre potreby štúdie boli vybrané 2 ďalšie indikátory.⁶¹

- **ECH (efficiency change)** – indikátor zmeny technickej efektívnosti. Tento indikátor má podobnú interpretáciu ako indikátory efektívnosti v statickej DEA analýze. ECH je možné definovať ako difúziu/využitie najlepšej danej technológie v procese manažovania celkovej organizácie daňových úradov. Indikátor sleduje zmenu v efektívnosti kombinácie inputov a outputov, zmeny v oblasti reportingu, prípadne v riadení kvality.
- **TECH (technological change)** – indikátor technologickej zmeny. Technologická zmena je dôsledkom inovácie, teda zavádzania nových technológií daňovými úradmi.

⁶¹ Interpretácia indikátorov podľa Barros, C. P., 2006, Measuring Total Productivity in Lisbon Tax Offices with a Malmquist Index. Indikátor ECH je ešte možné rozložiť na čistú zmenu technickej efektívnosti (PECH) a zmenu efektívnosti rozsahu (SECH).

V oboch modeloch za skúmané roky dochádza k rastu takmer vo všetkých indikátoroch (ak je indikátor väčší ako 1, znamená to, že dochádza k pozitívnemu rastu). V modeli 4 k rastu celkovej produktivity prispievala najmä technologická zmena (investície do procesov, metód či techník) spojená s rastom prislúchajúcich zručností. Zmena technickej efektívnosti je značne diferencovaná. Napriek tomu, že v prípade niektorých DÚ môžeme sledovať jej medziročný nárast, **vo väčšine DÚ stagnuje**, čo implikuje minimálny rast v efektívnosti premeny inputov na outputy alebo minimálny rast v oblasti manažmentu týchto daňových úradov.

Tabuľka č. 19: Model 5, DEA BCC model, inputová orientácia

Rok	2015			Úspory z rozsahu
	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	2015
DÚ BA	0,60	1,00	0,60	drs
DÚ TT	0,88	0,92	0,95	irs
DÚ TN	0,80	0,95	0,85	irs
DÚ NR	0,81	0,87	0,92	drs
DÚ ZA	0,86	0,94	0,82	drs
DÚ BB	0,83	0,86	0,96	irs
DÚ PO	1,00	1,00	1,00	
DÚ KE	0,82	0,88	0,93	drs
Priemer	0,83	0,93	0,88	

Zdroj: FSSR, IFP

Podobne ako pri základných činnostiach správy dane v Modeloch 1 a 2, efektívnosť ďalších činností správy dane podľa Modelu 5 **dosahuje relatívne vysokú úroveň** (priemerná miera potencionálnej neefektívnosti v roku 2015 predstavuje 8 %). Relatívne efektívnym úradmi sú DÚ PO a DÚ BA. DÚ BA sa ukazuje ako zaujímavý prípad, pretože za predpokladu variabilných výnosov rozsahu je efektívnym úradom, ale z dlhodobého hľadiska by mohla byť jeho veľkosť neadekvátna a zlepšila by sa zmenšením rozsahu činností (klesajúce výnosy z rozsahu).

Tabulka č.20: Model 6, efektivita vymáhania DN, output BCC DEA model

Rok	2012			2013			2014		
	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
DÚ BA	1,30	1,00	1,30	1,23	1,00	1,23	1,08	1,00	1,08
DÚ TT	1,81	1,75	1,04	1,44	1,42	1,01	1,04	1,03	1,01
DÚ TN	1,40	1,37	1,02	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
DÚ NR	1,00	1,00	1,00	1,29	1,29	1,00	1,32	1,28	1,03
DÚ ZA	1,34	1,18	1,13	1,23	1,12	1,10	1,33	1,27	1,04
DÚ BB	1,67	1,48	1,13	1,54	1,40	1,10	1,39	1,33	1,04
DÚ PO	2,18	1,94	1,12	2,01	1,83	1,10	1,56	1,50	1,04
DÚ KE	1,84	1,68	1,10	1,39	1,26	1,10	1,31	1,25	1,04
Priemer	1,57	1,43	1,10	1,39	1,29	1,08	1,25	1,21	1,03

Zdroj: FS SR, IFP

Pre outputový BCC DEA model číslo väčšie ako 1 hovorí o tom, že pre daný úrad existuje priestor zvýšiť výkon o **výraz VRS_TE - 1** (v %). Napr. DÚ ZA (skóre 1,12) by v roku 2013 mohol vymôcť o 12 % viac na daňových nedoplatkoch pri zachovaní množstva vstupov. Rovnako ako inputovo orientovaný model, **hodnota 1 označuje efektívne úrady**.

Tabulka č. 21: Identifikácia úspor z rozsahu a optimálnej veľkosti úradu⁶²

Rok	Model 6		
	2012	2013	2014
DÚ BA	drs	drs	drs
DÚ TT	drs	drs	drs
DÚ TN	drs	-	-
DÚ NR	-	-	drs
DÚ ZA	drs	drs	drs
DÚ BB	drs	drs	drs
DÚ PO	drs	drs	drs
DÚ KE	drs	drs	drs

Outputovo orientovaný BCC DEA model, reportuje klesajúce výnosy z rozsahu pre každý DÚ. To značí, že každý DÚ by mal zmenšiť veľkosť odboru alebo zvýšiť output (vymôcť viac vzhľadom na veľkosť odboru).

⁶² DRS – klesajúce výnosy z rozsahu, IRS – rastúce výnosy z rozsahu

Tabuľka č. 22: Model 7, Malmquistov index, outputová orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
DÚBA	1,45	1,06	1,37	1,17	1,14	1,02
DÚTT	1,73	1,26	1,37	1,42	1,39	1,02
DÚTN	1,92	1,40	1,37	1,02	1,00	1,02
DÚNR	1,06	0,78	1,37	1,00	0,98	1,02
DÚZA	1,49	1,09	1,37	0,95	0,93	1,02
DÚBB	1,49	1,09	1,37	1,13	1,11	1,02
DÚPO	1,49	1,09	1,37	1,31	1,28	1,02
DÚKE	1,82	1,33	1,37	1,09	1,06	1,02
geo. priemer	1,54	1,12	1,37	1,13	1,10	1,02

Dynamická analýza v čase za oblasť vymáhania nedoplatkov ukazuje výrazný nárast produktivity pri outputovej orientácii. Indikátory sú v súlade s vysokým nárastom vymožených súm medzi rokmi 2012 až 2014. Zvýšenie produktivity a efektívnosti bolo dosiahnuté najmä zvýšením výstupu.⁶³

Tabuľka č. 23: Model 8, efektívnosť správy daňových priznaní CÚ, DEA BCC (input orientácia)

Rok	2012			2013			2014			2015		
Typ efektivity	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
CUBB	0,16	0,20	0,76	0,25	0,27	0,92	0,16	0,20	0,82	0,16	0,19	0,82
CUBA	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
CUKE	0,17	0,25	0,69	0,27	0,32	0,87	0,17	0,23	0,74	0,19	0,24	0,78
CUMI	0,22	1,00	0,22	0,33	1,00	0,33	0,35	1,00	0,35	0,40	1,00	0,40
CUNR	0,09	0,14	0,64	0,18	0,21	0,87	0,13	0,16	0,78	0,13	0,16	0,79
CUPO	0,14	0,22	0,65	0,27	0,32	0,84	0,17	0,22	0,78	0,17	0,21	0,79
CUTN	0,13	0,17	0,74	0,20	0,22	0,92	0,13	0,16	0,81	0,14	0,16	0,84
CUTT	0,12	0,19	0,65	0,23	0,26	0,88	0,21	0,24	0,86	0,22	0,25	0,88
CUZA	0,21	0,26	0,79	0,31	0,33	0,93	0,21	0,25	0,84	0,21	0,25	0,85
Priemer	0,25	0,38	0,68	0,34	0,44	0,84	0,28	0,38	0,78	0,29	0,39	0,79

⁶³ Pokles vymožených súm v roku 2015 poukazuje na to, že mohlo dôjsť k poklesu efektívnosti a produktivity.

Tabuľka č. 24: Model 8, analýza úspor z rozsahu

Úspory z rozsahu				
Rok	2012	2013	2014	2015
CUBB	irs	irs	irs	irs
CUBA	-	-	-	-
CUKE	irs	irs	irs	irs
CUMI	irs	irs	irs	irs
CUNR	irs	irs	irs	irs
CUPO	irs	irs	irs	irs
CUTN	irs	irs	irs	irs
CUTT	irs	irs	irs	irs
CUZA	irs	irs	irs	irs

Zdroj: FSSR, IFP

Tabuľka č. 25: Model 8, Malmquistov index, input orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014			Rast 2014/2015		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
CUBB	1,13	1,60	0,71	0,68	0,65	1,05	0,95	0,98	0,97
CUBA	0,71	1,00	0,71	1,05	1,00	1,05	0,97	1,00	0,97
CUMI	1,11	1,57	0,71	0,65	0,62	1,05	1,08	1,12	0,97
CUKE	1,07	1,51	0,71	1,12	1,06	1,05	1,11	1,15	0,97
CUTT	1,39	1,96	0,71	0,73	0,69	1,05	0,98	1,02	0,97
CUZA	1,33	1,88	0,71	0,68	0,65	1,05	0,93	0,96	0,97
CUNR	1,13	1,60	0,71	0,67	0,63	1,05	1,02	1,06	0,97
CUPO	1,31	1,86	0,71	0,94	0,90	1,05	1,05	1,09	0,97
CUTN	1,06	1,50	0,71	0,70	0,66	1,05	0,99	1,03	0,97
Geo. priemer	1,12	1,58	0,71	0,79	0,75	1,05	1,01	1,04	0,97

Tabuľka č. 26 : Model 9, efektivnosť daňových kontrol, DEA BCC (output orientácia)

Rok	2012			2013			2014			2015		
Typ efektivity	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
CUBB	1,87	1,51	1,24	1,46	1,00	1,46	1,85	1,00	1,85	2,11	1,35	1,57
CUBA	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,28	1,00	1,28	1,00	1,00	1,00
CUMI	1,29	1,00	1,29	1,10	1,00	1,10	1,00	1,00	1,00	1,26	1,00	1,26
CUKE	1,38	1,31	1,06	2,70	2,51	1,08	3,24	2,37	1,37	3,35	3,24	1,03
CUTT	1,89	1,56	1,21	2,74	1,99	1,38	5,85	3,32	1,76	4,45	3,00	1,48
CUZA	1,72	1,45	1,18	1,81	1,34	1,35	2,56	1,49	1,71	3,80	2,73	1,39
CUNR	1,32	1,00	1,32	1,65	1,00	1,65	2,17	1,00	2,17	1,85	1,00	1,85
CUPO	2,21	1,83	1,21	1,85	1,49	1,24	1,90	1,26	1,51	1,91	1,46	1,30
CUTN	2,42	1,85	1,30	2,47	1,36	1,81	2,67	1,15	2,32	2,97	1,56	1,91
Priemer	1,68	1,39	1,20	1,86	1,41	1,34	2,50	1,51	1,66	2,52	1,82	1,42

Tabuľka č. 27 Model 9, analýza úspor z rozsahu

Úspory z rozsahu				
Rok	2012	2013	2014	2015
CUBB	drs	drs	drs	drs
CUBA	-	-	drs	-
CUMI	irs	irs	-	irs
CUKE	drs	drs	drs	drs
CUTT	drs	drs	drs	drs
CUZA	drs	drs	drs	drs
CUNR	drs	drs	drs	drs
CUPO	drs	drs	drs	drs
CUTN	drs	drs	drs	drs

Zdroj: FS SR, IFP

Tabulka č. 28: Model 9, Malmquistov index, output orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014			Rast 2014/2015		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
CUBB	1,38	1,28	1,08	0,93	0,79	1,18	0,82	0,88	0,94
CUBA	1,08	1,00	1,08	0,92	0,78	1,18	1,20	1,28	0,94
CUMI	1,26	1,17	1,08	1,29	1,10	1,18	0,75	0,80	0,94
CUKE	0,55	0,51	1,08	0,98	0,83	1,18	0,91	0,97	0,94
CUTT	0,74	0,69	1,08	0,55	0,47	1,18	1,24	1,31	0,94
CUZA	1,02	0,95	1,08	0,83	0,71	1,18	0,63	0,67	0,94
CUNR	0,86	0,80	1,08	0,89	0,76	1,18	1,11	1,18	0,94
CUPO	1,28	1,19	1,08	1,15	0,97	1,18	0,94	1,00	0,94
CUTN	1,05	0,98	1,08	1,09	0,93	1,18	0,85	0,90	0,94
Priemer	0,99	0,92	1,08	0,94	0,80	1,18	0,92	0,98	0,94

Tabulka č. 29 : Model 10, efektivnosť stáleho daňového dozoru, DEA BCC (input orientácia)

Rok	2012			2013			2014			2015		
	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
CUBB	0,75	0,80	0,95	0,80	0,85	0,94	0,64	0,68	0,94	0,76	0,82	0,93
CUBA	0,31	0,33	0,92	0,31	0,34	0,91	0,26	0,29	0,90	0,32	0,35	0,93
CUMI	0,83	1,00	0,83	0,80	1,00	0,80	0,81	1,00	0,81	0,81	1,00	0,81
CUKE	0,85	1,00	0,85	0,52	0,61	0,84	0,71	0,83	0,85	0,84	1,00	0,84
CUTT	0,97	1,00	0,97	0,96	1,00	0,96	0,97	1,00	0,97	0,98	1,00	0,98
CUZA	0,45	0,80	0,56	0,35	0,62	0,57	0,32	0,53	0,59	0,32	0,64	0,50
CUNR	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
CUPO	0,85	0,86	0,98	0,86	0,88	0,98	0,83	0,85	0,97	0,84	0,86	0,98
CUTN	0,37	0,42	0,89	0,38	0,44	0,87	0,52	0,59	0,88	0,48	0,54	0,88
Priemer	0,71	0,80	0,88	0,67	0,75	0,87	0,67	0,75	0,88	0,71	0,80	0,87

Tabuľka č. 30: Model 10, analýza úspor z rozsahu

Úspory z rozsahu				
Rok	2012	2013	2014	2015
CUBB	irs	irs	irs	irs
CUBA	irs	irs	irs	irs
CUMI	irs	irs	irs	irs
CUKE	irs	irs	irs	irs
CUTT	drs	drs	drs	drs
CUZA	irs	irs	irs	irs
CUNR	-	-	-	-
CUPO	drs	drs	drs	drs
CUTN	irs	irs	irs	irs

Zdroj: FS SR, IFP

Tabuľka č. 31: Model 10, Malmquistov index, input orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014			Rast 2014/2015		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
CUBB	1,06	1,06	1,00	0,80	0,80	1,00	1,18	1,18	1,00
CUBA	1,02	1,02	1,00	0,84	0,84	1,00	1,24	1,24	1,00
CUMI	0,97	0,97	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
CUKE	0,61	0,61	1,00	1,37	1,37	1,00	1,19	1,19	1,00
CUTT	1,00	1,00	1,00	1,01	1,01	1,00	1,01	1,01	1,00
CUZA	0,78	0,78	1,00	0,90	0,90	1,00	1,02	1,02	1,00
CUNR	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
CUPO	1,02	1,02	1,00	0,96	0,96	1,00	1,01	1,01	1,00
CUTN	1,03	1,03	1,00	1,37	1,37	1,00	0,92	0,92	1,00
Priemer	0,93	0,93	1,00	1,01	1,01	1,00	1,06	1,06	1,00

Tabulka č. 32 : Model 11, efektivnosť miestnych zisťovaní, DEA BCC (output orientácia)

Rok	2012			2013			2014			2015		
Typ efektivity	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
CUBB	1,81	1,81	1,00	1,51	1,51	1,00	1,86	1,84	1,01	1,66	1,57	1,06
CUBA	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,04	1,03	1,02	1,45	1,37	1,06
CUMI	1,28	1,00	1,28	1,03	1,00	1,03	1,17	1,00	1,17	1,00	1,00	1,00
CUKE	3,08	3,04	1,01	1,85	1,85	1,00	1,57	1,51	1,04	1,10	1,05	1,05
CUTT	1,50	1,21	1,24	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,15	1,08	1,07
CUZA	2,17	1,74	1,25	1,37	1,32	1,04	1,23	1,21	1,02	1,07	1,00	1,07
CUNR	3,06	2,42	1,26	1,77	1,76	1,00	2,15	2,15	1,00	1,91	1,79	1,07
CUPO	2,54	1,87	1,36	1,63	1,46	1,12	1,67	1,53	1,09	1,48	1,23	1,20
CUTN	2,70	2,60	1,04	1,39	1,38	1,01	1,55	1,47	1,05	1,45	1,39	1,04
Priemer	2,13	1,86	1,16	1,40	1,36	1,02	1,47	1,42	1,04	1,36	1,28	1,07

Tabulka č. 33 Model 11, analýza úspor z rozsahu

Úspory z rozsahu				
Rok	2012	2013	2014	2015
CUBB	-	drs	irs	drs
CUBA	-	-	irs	drs
CUMI	irs	irs	irs	-
CUKE	drs	drs	irs	drs
CUTT	drs	drs	-	drs
CUZA	drs	drs	drs	drs
CUNR	drs	drs	irs	drs
CUPO	drs	drs	drs	drs
CUTN	irs	irs	irs	drs

Zdroj: FS SR, IFP

Tabulka č. 34: Model 11, Malmquistov index, output orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014			Rast 2014/2015		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
CUBB	0,98	1,19	0,82	0,81	0,81	0,99	1,02	1,12	0,91
CUBA	0,82	1,00	0,82	0,95	0,96	0,99	0,65	0,72	0,91
CUMI	1,01	1,23	0,82	0,88	0,88	0,99	1,06	1,17	0,91
CUKE	1,36	1,66	0,82	1,17	1,18	0,99	1,29	1,42	0,91
CUTT	1,23	1,50	0,82	0,99	1,00	0,99	0,79	0,87	0,91
CUZA	1,30	1,58	0,82	1,10	1,11	0,99	1,05	1,16	0,91
CUNR	1,42	1,73	0,82	0,82	0,82	0,99	1,02	1,12	0,91
CUPO	1,27	1,56	0,82	0,97	0,98	0,99	1,02	1,13	0,91
CUTN	1,59	1,94	0,82	0,89	0,90	0,99	0,97	1,07	0,91
Priemer	1,20	1,46	0,82	0,95	0,95	0,99	0,97	1,07	0,91

Tabulka č. 35 : Model 12, efektivnosť kontrol po prepustení, DEA BCC, input orientácia

Rok	2012			2013			2014			2015		
	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
CUBB	0,10	0,55	0,19	0,17	0,55	0,31	0,18	0,55	0,33	0,14	0,55	0,25
CUBA	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
CUMI	0,22	1,00	0,22	0,39	1,00	0,39	0,33	1,00	0,33	0,35	1,00	0,35
CUKE	0,25	0,71	0,35	0,54	0,94	0,58	0,60	1,00	0,60	0,70	1,00	0,70
CUTT	0,13	0,51	0,24	0,24	0,54	0,44	0,69	0,98	0,70	0,46	0,73	0,63
CUZA	0,07	0,75	0,09	0,20	0,67	0,30	0,24	0,68	0,35	0,23	0,67	0,35
CUNR	0,09	0,60	0,16	0,11	0,60	0,19	0,25	0,65	0,39	0,14	0,60	0,24
CUPO	0,07	0,17	0,43	0,13	0,21	0,62	0,12	0,20	0,59	0,09	0,18	0,51
CUTN	0,12	0,67	0,18	0,22	0,67	0,33	0,30	0,80	0,38	0,22	0,75	0,30
Priemer	0,23	0,66	0,32	0,33	0,69	0,46	0,41	0,76	0,52	0,37	0,72	0,48

Tabuľka č. 36 Model 12, analýza úspor z rozsahu

Úspory z rozsahu				
Rok	2012	2013	2014	2015
CUBB	irs	irs	irs	irs
CUBA	-	-	-	-
CUMI	irs	irs	irs	irs
CUKE	irs	irs	irs	irs
CUTT	irs	irs	irs	irs
CUZA	irs	irs	irs	irs
CUNR	irs	irs	irs	irs
CUPO	irs	irs	irs	irs
CUTN	irs	irs	irs	irs

Zdroj: FS SR, IFP

Tabuľka č. 37: Model 12, Malmquistov index, input orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014			Rast 2014/2015		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
CUBB	1,05	1,65	0,64	1,00	1,05	0,95	1,17	0,76	1,53
CUBA	0,64	1,00	0,64	0,95	1,00	0,95	1,53	1,00	1,53
CUMI	1,11	1,74	0,64	0,80	0,84	0,95	1,64	1,07	1,53
CUKE	1,37	2,16	0,64	1,05	1,10	0,95	1,79	1,18	1,53
CUTT	1,22	1,91	0,64	2,73	2,86	0,95	1,03	0,67	1,53
CUZA	1,81	2,84	0,64	1,14	1,20	0,95	1,47	0,97	1,53
CUNR	0,75	1,18	0,64	2,15	2,26	0,95	0,87	0,57	1,53
CUPO	1,17	1,83	0,64	0,87	0,91	0,95	1,18	0,78	1,53
CUTN	1,13	1,78	0,64	1,32	1,38	0,95	1,12	0,74	1,53
Priemer	1,09	1,72	0,64	1,23	1,28	0,95	1,28	0,84	1,53

Tabuľka č. 38 : Model 13, colný dohľad , DEA BCC, input orientácia

Rok	2012			2013			2014			2015		
	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
Typ efektivity												
CUBB	0,16	0,90	0,18	0,20	0,93	0,21	0,22	0,93	0,23	0,29	0,93	0,31
CUBA	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
CUMI	0,07	0,32	0,22	0,06	0,33	0,19	0,06	0,31	0,19	0,07	0,30	0,24
CUKE	0,16	0,52	0,32	0,24	0,66	0,36	0,17	0,46	0,38	0,23	0,46	0,50
CUTT	0,59	0,73	0,82	0,61	0,73	0,83	0,62	0,72	0,86	0,74	0,74	0,99
CUZA	0,40	0,69	0,58	0,40	0,67	0,59	0,39	0,61	0,63	0,50	0,51	0,98
CUNR	0,52	0,89	0,59	0,50	0,87	0,58	0,44	0,76	0,58	0,62	0,74	0,84
CUPO	0,26	0,74	0,35	0,25	0,79	0,32	0,27	0,69	0,39	0,43	0,76	0,57
CUTN	0,48	1,00	0,48	0,50	1,00	0,50	0,56	1,00	0,56	0,98	1,00	0,98
Priemer	0,41	0,75	0,50	0,42	0,78	0,51	0,41	0,72	0,54	0,54	0,71	0,71

Tabuľka č. 39 Model 13, analýza úspor z rozsahu

Úspory z rozsahu				
Rok	2012	2013	2014	2015
CUBB	irs	irs	irs	irs
CUBA	-	-	-	-
CUMI	irs	irs	irs	irs
CUKE	irs	irs	irs	irs
CUTT	irs	irs	irs	irs
CUZA	irs	irs	irs	irs
CUNR	irs	irs	irs	irs
CUPO	irs	irs	irs	irs
CUTN	irs	irs	irs	irs

Zdroj: FS SR, IFP

Tabuľka č. 40: Model 13, Malmquistov index, input orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014			Rast 2014/2015		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
CUBB	1,26	1,19	1,06	1,11	1,10	1,01	0,97	1,33	0,73
CUBA	1,06	1,00	1,06	1,01	1,00	1,01	0,73	1,00	0,73
CUMI	0,94	0,88	1,06	0,97	0,97	1,01	0,90	1,23	0,73
CUKE	1,54	1,45	1,06	0,74	0,73	1,01	0,99	1,34	0,73
CUTT	1,10	1,03	1,06	1,01	1,01	1,01	0,88	1,20	0,73
CUZA	1,06	0,99	1,06	0,99	0,98	1,01	0,95	1,29	0,73
CUNR	1,02	0,96	1,06	0,88	0,88	1,01	1,02	1,39	0,73
CUPO	1,04	0,98	1,06	1,07	1,07	1,01	1,17	1,60	0,73
CUTN	1,11	1,04	1,06	1,13	1,12	1,01	1,28	1,74	0,73
Priemer	1,11	1,05	1,06	0,98	0,98	1,01	0,98	1,33	0,73

Tabuľka č. 41: Model 14, správa cla, DEA BCC, input orientácia

Rok	2012			2013			2014			2015		
	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE	CRS_TE	VRS_TE	SCALE
CUBB	0,28	1,00	0,28	0,27	1,00	0,27	0,27	0,75	0,35	0,27	0,75	0,36
CUBA	0,30	0,94	0,32	0,29	0,90	0,32	0,29	0,75	0,39	0,18	0,35	0,53
CUMI	0,10	0,75	0,13	0,11	0,75	0,15	0,10	0,60	0,16	0,10	0,60	0,16
CUKE	0,04	0,06	0,74	0,06	0,07	0,95	0,04	0,05	0,81	0,03	0,05	0,57
CUTT	0,29	1,00	0,29	0,29	1,00	0,29	0,34	1,00	0,34	0,40	1,00	0,40
CUZA	0,05	0,50	0,10	0,05	0,50	0,10	0,05	0,50	0,10	0,04	0,50	0,07
CUNR	0,56	1,00	0,56	0,54	1,00	0,54	0,66	1,00	0,66	0,54	1,00	0,54
CUPO	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
CUTN	0,19	0,43	0,45	0,29	0,50	0,58	0,21	0,50	0,43	0,24	0,50	0,49
Priemer	0,31	0,74	0,43	0,32	0,75	0,47	0,33	0,68	0,47	0,31	0,64	0,46

Tabuľka č. 42 Model 14, analýza úspor z rozsahu

Úspory z rozsahu				
Rok	2012	2013	2014	2015
CUBB	irs	irs	irs	irs
CUBA	drs	drs	drs	drs
CUMI	irs	irs	irs	irs
CUKE	irs	irs	irs	irs
CUTT	drs	drs	drs	drs
CUZA	irs	irs	irs	irs
CUNR	irs	irs	irs	irs
CUPO	-	-	-	-
CUTN	irs	irs	irs	irs

Zdroj: FS SR, IFP

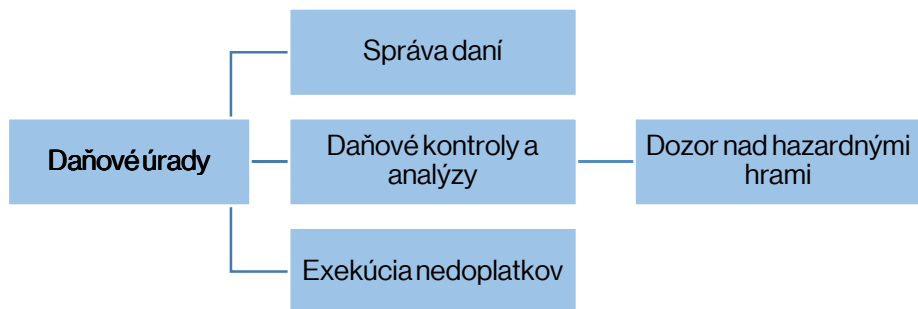
Tabuľka č. 43: Model 14, Malmquistov index, input orientácia

Rok	Rast 2012/2013			Rast 2013/2014			Rast 2014/2015		
	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH	TFP	ECH	TECH
CUBB	1,01	0,99	1,03	0,96	0,98	0,98	1,14	1,03	1,10
CUBA	1,00	0,98	1,03	0,99	1,01	0,98	0,70	0,63	1,10
CUMI	1,12	1,09	1,03	0,86	0,88	0,98	1,13	1,02	1,10
CUKE	1,60	1,55	1,03	0,65	0,66	0,98	0,77	0,69	1,10
CUTT	1,03	1,00	1,03	1,16	1,18	0,98	1,30	1,18	1,10
CUZA	1,08	1,05	1,03	1,00	1,02	0,98	0,77	0,70	1,10
CUNR	0,99	0,96	1,03	1,20	1,22	0,98	0,91	0,82	1,10
CUPO	1,03	1,00	1,03	0,98	1,00	0,98	1,10	1,00	1,10
CUTN	1,53	1,49	1,03	0,73	0,74	0,98	1,25	1,14	1,10
Priemer	1,14	1,10	1,03	0,93	0,95	0,98	0,98	0,89	1,10

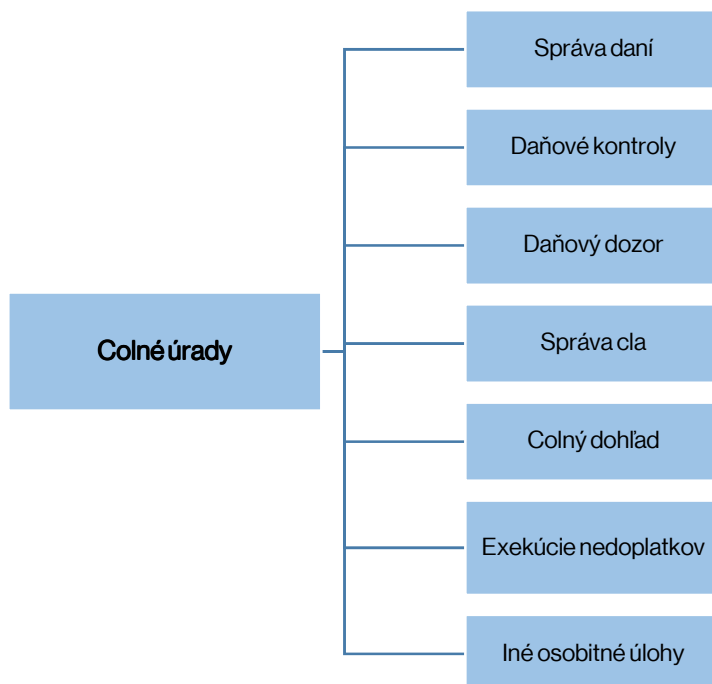
Box 5: Medzinárodné kritériá pre efektívnu finančnú správu

Odporúčania MMF a OECD	Stav FS SR
<ul style="list-style-type: none">▪ Disponovať dostatočnou autonómiou. To hlavne v rámci organizačnej štruktúry, plánovania, rozpočtového manažmentu, manažmentu ľudských zdrojov a systému odmeňovania – čiasťočne splnené	<ul style="list-style-type: none">✓ Podľa klasifikácie OECD zodpovedá inštitucionálne nastavenie správcov daní na Slovensku a v krajinách V4 zjednotenej polo-autonómnej inštitúcii.
<ul style="list-style-type: none">▪ Byť zodpovedné za správu priamych daní, nepriamych daní ako aj za výber sociálnych odvodov. MMF a EÚ preferujú zjednotený výber daní a odvodov – nesplnené	<ul style="list-style-type: none">✓ FS SR zatiaľ nerealizuje zjednotený výber daní a odvodov
<ul style="list-style-type: none">▪ Mať dostatočné zdroje a právomoci na výkon svojich funkcií - splnené	<ul style="list-style-type: none">✓ FS SR disponuje dostatočnými delegovanými právomocami a autonómiou pri výkone svojich funkcií.
<ul style="list-style-type: none">▪ Podliehať stabilnému právnemu rámcu. – priebežne plnené	<ul style="list-style-type: none">✓ V roku 2012 prebehla reforma daňovej a colnej správy, ktorá zjednotila ich funkcie pod jedno centrum.
<ul style="list-style-type: none">▪ Hodnotiť a porovnávať jednotlivé procesy a výkony. Manažment by mal zabezpečiť pravidelný monitoring a hodnotenie výsledkov – plánované	<ul style="list-style-type: none">✓ FS SR vykonáva zisťovania pri veľkých procesných zmenách pred a po ich implementácii a plánuje zaviesť pravidelné zisťovania.
<ul style="list-style-type: none">▪ Vytvoriť jasne definovanú štruktúru vzťahov medzi riaditeľstvom, krajskými a lokálnymi pobočkami – čiasťočne splnené	<ul style="list-style-type: none">✓ FS SR má definovaný organizačný poriadok, v ktorom sú uvedené funkcie každej organizačnej jednotky.
<ul style="list-style-type: none">▪ Organizovať vnútornú štruktúru tak, aby veľkým platiteľom dane prislúchal samostatný úrad/oddelenie - splnené	<ul style="list-style-type: none">✓ Pre veľkých platcov dane existuje Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty sídliači v Bratislave.

Stručný analytický pohľad na hlavné funkcie daňových úradov⁶⁴



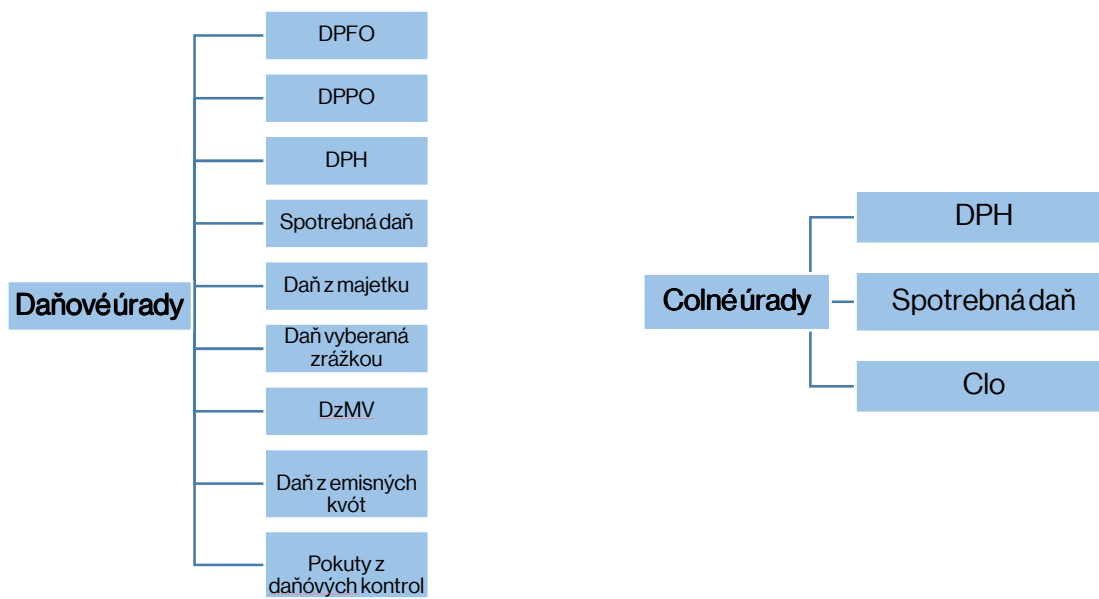
Stručný analytický pohľad na hlavné funkcie colných úradov⁶⁵



⁶⁴ V rámci každej kategórie DÚ vykonávajú širokú škálu ďalších úloh. Dané rozdelenie je len orientačné.

⁶⁵ V rámci každej kategórie CÚ vykonávajú širokú škálu ďalších úloh. Dané rozdelenie je len orientačné.

Schéma výběru daní daňovými a colními úřady



Box 6: Efektivita daňových kontrol NO DPH podľa FS SR – detailná analýza

Hodnota podielu zadržaného NO k celkovému kontrolovanému NO je veľmi dôležitým ukazovateľom z pohľadu sledovania peňažných tokov vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, ale na efektivitu daňovej kontroly nazerá jednostranne, nepostihuje ostatné aspekty efektivity daňovej kontroly a zamieňa nález z daňovej kontroly za jeho časť tvorenú zadržaným NO v pomere ku kontrolovanému NO.

V zmysle platnej legislatívy správca dane vykonáva kontrolu celého požadovaného NO za príslušné zdaňovacie obdobie, nie je možné vykonať kontrolu iba rizikovej časti NO.

Uvedené hodnotenie úspešnosti kontrol NO DPH podielom zadržaného NO k celkovému kontrolovanému NO je realizovaný z hľadiska hodnotenia prínosu pre štátny rozpočet a sledovania peňažných tokov (cash-flow) vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, pretože takýto typ nálezu z daňovej kontroly sa prejaví na cash-flow štátneho rozpočtu v podstate okamžite. Prezentovaný pohľad na hodnotenie úspešnosti daňovej kontroly sa zameriava na kontroly NO DPH a hodnotí ich z hľadiska objemu zadržaného NO. V rámci daného hodnotenia nie je zohľadnený prechod od požadovaného NO do určenia vlastnej daňovej povinnosti (VDP).

Príklad:

Daňový subjekt požaduje NO vo výške 100 tis. €. Po kontrole v lehote na vrátenie bol zadržaný NO vo výške 25 tis. €, vyplatený NO bol vo výške 75 tis. €. Efektivita kontroly $25.000/100.000 \times 100 \% = 25 \%$.

Podľa FS SR je každá daňová kontrola s nálezom považovaná za efektívnu a kontrola bez nálezu za neefektívnu. V tomto konkrétnom prípade bola vypočítaná efektivita 25 %, podľa výpočtu FS SR je efektivita 100 %.

Relatívny ukazovateľ efektivity by v niektorých prípadoch nemusel taktiež odrážať skutočne získané zdroje do ŠR. Nález vo výške 500 € pri kontrole požadovaného NO 2.000 € (efektivita 25 %) by bol hodnotený vyššie ako nález vo výške 50.000 € pri kontrole požadovaného NO 250.000 € (20 %). Pritom nález v 2. prípade je pre štátny rozpočet oveľa dôležitejší.

Nález vo výške 150 000 €, kde je požadovaný NO 100 000 € a ide o prechod do VDP, je podľa FS SR 100 %. Podľa postupu výpočtu použitého v materiáli by mala byť úspešnosť takejto kontroly 150 %, ale keďže nie je braný do úvahy iný typ nálezu ako zadržaný NO, tiež by bola vyhodnotená na 100 %.

Box 7: Faktory ovplyvňujúce úspešnosť kontrol NO DPH

Pri benchmarkovaní s cieľom zjednodušenia prezentácie výsledkov, analýza abstrahuje od niektorých faktorov výrazne vplyvujúcich na úspešnosť kontrol. DÚ dosahujú rôznu úspešnosť kontrol NO DPH vzhľadom na špecifické podmienky, ktoré sa menia z regionálneho, ale aj časového hľadiska. Sú nimi napr.:

- migrácia daňových subjektov
- zmena správania daňových subjektov
- zavedenie kontrolných výkazov DPH
- iné legislatívne opatrenie

DÚ s najvyššou úspešnosťou predstavujú v rámci výpočtu benchmark pre ostatné menej úspešné DÚ. Relatívne vysoko úspešné DÚ dosiahli daný výsledok prevažne vďaka jednorazovým akciám, často v súčinnosti s OČTK (ide predovšetkým o účelovo vytvorené reťazce s rizikovými komoditami – cukor, mäso, obilie, mobilné telefóny, žula, kameň a pod.). Tieto kontrolné akcie majú regionálne a časovo obmedzené trvanie a po zachytení podvodných daňových subjektov a ich aktivít prestávajú byť zdrojom vyššej úspešnosti vykonávaných kontrol NO DPH nielen na iných DÚ, ale aj na pôvodnom DÚ.

Medzi ďalšie limitujúce faktory patria tiež legislatívne opatrenia, ktorých cieľom je preventívne pôsobiť na daňové subjekty tak, aby dobrovolne plnili svoje daňové povinnosti a nepožadovali neoprávnené NO. Ide najmä o zavedenie kontrolných výkazov DPH, ktoré sa prejavilo čiastočným presunom podvodných aktivít od neoprávneného čerpania NO k optimalizácii vlastnej daňovej povinnosti (VDP). Nadmerné odpočty sú požadované vo väčšom počte, ale v nižších sumách – pri porovnaní údajov za 1. štvrťrok 2015 a 1. štvrťrok 2016 sumárna výška VDP vzrástla o 0,5 % a priemerná VDP je vyššia o 2 %. Sumárna výška požadovaného NO poklesla o 1 %, ale priemerná výška požadovaného NO je nižšia až o 13,6 %.

Ďalšie legislatívne opatrenie, ktoré pôsobí na znižovanie úspešnosti kontrol NO DPH, je možnosť daňového subjektu podať dodatočné daňové priznanie aj po začatí daňovej kontroly, v takomto prípade namiesto nálezu z daňovej kontroly dôjde k dobrovoľnému splneniu daňových povinností. Dopad uvedeného opatrenia platného od 01.01.2016 sa prejavuje prevažne pri kontrolách NO DPH.

Projektované sumy zadržaného NO DPH v rokoch 2013 a 2014 je preto možné chápať ako potenciálne dosiahnuteľné iba za predpokladu abstrahovania od vyššie uvedených vplyvov.

LITERATÚRA

1. Alm, J., Duncan, D. (2014): Estimating Tax Agency Efficiency. *Tulane Economics Working Paper Series*.
2. Baros, C.P. (2006): Measuring Total Productivity in Lisbon Tax Offices with a Malmquist Index. *Tijdschrift voor Economie en Management*. Vol. LI, 1, 2006.
3. Benazić, A. (2011): Measuring efficiency in the Croatian customs service: a data envelopment analysis approach. Customs Administration of the Republic of Croatia.
4. Coeli, T.J. A guide to DEAP version 2.1: A Data envelopment analysis (computer) program. *Cepa Working Papers*. 96/08.
5. Drake, L.M. et al. (2005): The impact of macroeconomic and regulatory factors on bank efficiency: a non-parametric analysis of hong kong's banking system. HKIMR Working Paper No.1/2005
6. González, P.E.B, Rubio, E.V. (2013): The Efficiency of the Regional Management Centres of the Tax Administration in Spain. *Journal of US-China Public Administration*, ISSN 1548-6591. January 2013, Vol. 10, No. 1, 49-56
7. Hahn, F.R. (2004): Measuring Performance: A Multiple-Stage Approach. WIFO Working Papers, No. 228
8. Kumar, S. Rachita, G. (2008): An Examination of Technical, Pure Technical and Scale Efficiencies in Indian Public Sector Banks using Data Envelopment Analysis. *Eurasian Journal of Business and Economics* 2008, 1 (2), 33-69.
9. Kirikal. L. (2005): Productivity, the Malmquist Index and the Empirical Study of Banks in Estonia. Tallinn University of Technology.
10. Moesen, W. Persoons, A. (2002): Measuring and Explaining the Productive Efficiency of Tax Offices: a Non-Parametric Best Practice Frontier Approach. *Tijdschrift voor Economie en Management Vol. XL VII*, 3, 2002
11. OECD Tax Administration 2015
12. Remeta, J., Gábik, R., Alexová, M. (2015): Daňový report Slovenskej republiky 2015. Inštitút finančnej politiky.
13. Sang-Lyung, R., Seok-Young, L. (2013): An Exploratory Study of Efficiency in Tax Jurisdictions. *Advanced Science and Technology Letters*. Vol.34 (Business 2013), pp.46-49
14. Seiford, L.M., Thrall, R.M. (1990): Recent Developments in DEA: the Mathematical Programming Approach to Frontier Analysis.. *JEconometrics* 4: 7-38.
15. Tsakas, M., Kathraki, M. (2014): Impact of environmental factors on the efficiency of tax organizations. *Serbian Journal of Management* 9 (1) (2014) 31 - 43
16. Yong-bae, J. Choonjoo, L. (2010): Data envelopment analysis. *The Stata Journal*. Volume 10 Number 2: pp. 267-280