2017

Záverečná správa

Medzinárodná spolupráca pri paralelných kontrolách NKÚ SR a NKÚ ČR v oblasti správy spotrebných daní v rokoch 2012 až 2015



Záverečná správa

Medzinárodná spolupráca pri paralelných kontrolách NKÚ SR a NKÚ ČR v oblasti správy spotrebných daní v rokoch 2012 až 2015

PREDKLADÁ
Ing. Karol Mitrík, predseda
Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky

VEDÚCI KONTROLNEJ AKCIE
Ing. Alena Naštická

Bratislava, jún 2017

OBSAH

ZOZNAM SKRATIEK A SKRÁTENÝCH POMENOVANÍ **4**
ZOZNAM TABULIEK **4**
ZOZNAM GRAFOV **4**
ZHRNUTIE **5**
1 CIEĽ KONTROLNEJ AKCIE **7**
2 RÁMEC KONTROLNEJ AKCIE **7**
3 ZISTENIA A ODPORÚČANIA **7**
3.1 LEGISLATÍVA SPOTREBNÝCH DANÍ V ČR A V SR 7
3.2 VÝVOJ PRÍJMOV ZO SPOTREBNÝCH DANÍ 9
3.3 ADMINISTRATÍVNE VÝDAVKY SPRÁVY SPOTREBNÝCH DANÍ 10
3.4 VÝKONNOSTNÉ UKAZOVATELE SPRÁVY SPOTREBNÝCH DANÍ 11
3.5 ELEKTKRONIZÁCIA ADMINISTRATÍVNYCH ÚKONOV 12
3.6 ANALÝZA ZMIEN ORGANIZAČNEJ ŠTRUKTÚRY A PERSONÁLNEHO ZABEZPEČENIA V OBLASTI SPRÁVY SPOTREBNÝCH DANÍ 12
3.7 SYSTÉM EMCS 13
4 REAKCIA KONTROLOVANÉHO SUBJEKTU **15**
5 TÍM KONTROLÓROV **15**
ZÁVER **15**
KONTAKT **15**

ZOZNAM SKRATIEK A SKRÁTENÝCH POMENOVANÍ

SKRATKA	VÝZNAM
ČR	Česká republika
EÚ	Európska únia
EMCS	Excise Movement and Control System
FR SR	Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky
GRC ČR	Generálne riaditeľstvo ciel Českej republiky
NKÚ ČR	Najvyšší kontrolný úrad Českej republiky
NKÚ SR	Najvyšší kontrolný úrad Slovenskej republiky
SPD	spotrebná daň, resp. spotrebné dane
SR	Slovenská republika
zákon o NKÚ SR	Zákon NR SR č. 39/1993 Z. z. o Najvyššom kontrolnom úrade Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov

ZOZNAM TABULIEK

Tabuľka č. 1: Vývoj spotrebných daní vo väzbe na makroekonomické ukazovatele
Tabuľka č. 2: Administratívne výdavky prepočítané na jedného zamestnanca, zaoberajúceho sa správou SPD
Tabuľka č. 3: Efektívnosť administratívnych nákladov správy spotrebných daní v %
Tabuľka č. 4: Porovnanie počtu zamestnancov zaoberajúcich sa správou spotrebných daní a počtu daňových subjektov k 31. 12. 2015 v SR a v ČR
Tabuľka č. 5: Počet ukazovateľov v rámci systému EMCS

ZOZNAM GRAFOV

Graf č. 1: Výber spotrebných daní na jedného obyvateľa v €
Graf č. 2: Vývoj výdavkov a administratívnych nákladov v ČR a v SR
Graf č. 3: Počty porovnateľných povolení alebo registrácií daňových subjektov k 31. 12. bežného roka
Graf č. 4: Počet porovnateľných administratívnych úkonov
Graf č. 5: Výdavky v €, vynaložené na upgrade systému EMCS, prepočítané na jednu prepravu medzi SR, resp. ČR a inými členskými štátmi EÚ

ZHRNUTIE

Kontrola bola vykonaná v súlade so Stratégiou kontrolnej činnosti NKÚ SR a jej nosnou témou – Efektívna verejná správa. Do plánu kontrolnej činnosti NKÚ SR na rok 2016 bola zaradená na základe „Zmluvy o spolupráci pri vykonaní paralelných kontrol zameraných na správu spotrebných daní“ medzi NKÚ SR a NKÚ ČR zo dňa 18. 8. 2015.

Obe kontrolné inštitúcie sa dohodli, že vykonajú paralelné kontroly zamerané na správu spotrebných daní a ich výsledky umožnia urobiť závery o efektívnosti výkonu správy spotrebných daní v oboch organizáciách.

Cieľom paralelnej kontroly bolo preto porovnať výkonnosť správcov spotrebných daní v porovnateľných činnostiach a identifikovať slabé aj silné stránky procesu správy spotrebných daní v ČR a v SR za obdobie rokov 2012 až 2015 (ďalej len „kontrolované obdobie“). V prípade významných rozdielov ovplyvňujúcich efektívnosť a účelnosť správy spotrebných daní v oboch krajinách, mali vykonané paralelné kontroly poukázať na príčiny preukázaných rozdielov, vyplývajúcich či už z legislatívnej rozdielnosti, z rozdielneho nastavenia organizačnej štruktúry alebo z iných dôvodov.

LEGISLATÍVA SPOTREBNÝCH DANÍ V ČR A SR MÁ NIEKOĽKO ODLIŠNOSTÍ

Spotrebné dane sú v ČR upravené jedným spoločným zákonom, kým v SR je väčšina spotrebných daní upravená viacerými špecifickými zákonmi.

Čiastkové odlišnosti sú pri vydávaní povolení daňovým subjektom. Napr. v ČR je **povinná finančná analýza** žiadateľa, ktorou sa preukazuje jeho ekonomická stabilita; rozdiely sú v distrtibúcii kontrolných známok, vykonávaní stáleho daňového dozoru pri výrobe liehu. Rozdiely sú aj v podmienkach distribúcie liehu, keďže v ČR sa vyžaduje finančná zábezpeka, v SR sa od zábezpeky upustilo.

Daňové úniky na spotrebných daniach najmä z dôvodu nelegálnej výroby liehu, tabakových výrobkov alebo zneužívanie predaja niektorých minerálnych olejov ako motorovej nafty, si v oboch krajinách vynútili prijať prísnejšie národné legislatívne úpravy jednotlivých spotrebných daní, ako to vyžaduje legislatíva EÚ. Prísnejšia legislatíva mala umožniť správcovi dane vo väčšej miere eliminovať riziko vzniku daňových únikov. Príkladom môže byť zavedenie osobitnej spotrebnej dane zo surového tabaku, resp. tabakovej suroviny.

PODIEL SPOTREBNÝCH DANÍ NA CELKOVOM VÝBERE DANÍ KLESÁ V OBOCH KRAJINÁCH

Výber spotrebných daní za kontrolované obdobie **mierne vzrástol** – v ČR dosiahol index rastu hodnotu 1,09 a v SR 1,06 z celkových daňových príjmov. V roku 2015 výber spotrebných daní dosiahol v ČR hodnotu približne 5,5 mld €, kým v SR 2,1 mld €. Spoločná pre obe krajiny je aj **tendencia poklesu podielu spotrebných daní na celkovom výbere daní** za kontrolované obdobie, ktorý v ČR klesol o 1% a v SR o 1,2%. Uvedený pokles bol spôsobený aj efektívnejším výberom na dani z pridanej hodnoty.

Za kontrolované obdobie však v ČR podiel spotrebných daní na celkovom výbere daní bol každoročne vyšší o cca 2 %, najmä vďaka vyšším podielom daní z minerálnych olejov a tabakových výrobkov v štruktúre výberu spotrebných daní v ČR.

PERSONÁLNE ZABEZPEČENIE SPRÁVY SPOTREBNÝCH DANÍ JE ROZDIELNE

Vo **Finančnej správe SR** sa v roku 2015 správou spotrebných daní zaoberalo **1 300 zamestnancov**, ktorí **spravujú** cca **48 000 daňových subjektov**. V rámci organizačnej štruktúry **Colnej správy ČR** sa v roku 2015 správou spotrebných daní zaoberalo **1 011 zamestnancov**, ktorí spravujú cca **114 000 daňových subjektov**.

Z porovnania vyplýva, že česká colná správa s nižším počtom zamestnancov a s väčším rozsahom činností (cestné mýto, váženie dopravných prostriedkov, dozor nad hazardnými hrami) dokáže zabezpečiť všetky úkony správy spotrebných daní pre viac ako dvojnásobný počet daňových subjektov, ako je tomu v prípade SR. Aj keď tento pomer spôsobujú určité legislatívne a organizačné odlišnosti v oboch krajinách (napr. zabezpečenie výkonu stáleho daňového dozoru), rozdiely sú príliš značné v neprospech SR.

ADMINISTRATÍVNE VÝDAVKY SPRÁVY SPOTREBNÝCH DANÍ RASTÚ V ČR A V SR, ICH EFEKTÍVNOSŤ JE ROZDIELNA

Administratívne výdavky vynaložené na správu spotrebných daní v ČR aj SR dlhodobo rastú v dôsledku rastu mzdových výdavkov a výdavkov na modernizáciu a elektronizáciu správy spotrebných daní.

Kým v roku 2013 boli v SR administratívne výdavky na jedného zamestnanca spotrebných daní cca 24,7 tis. € ročne, v roku 2015 to už bolo takmer 31 tis. €. V ČR dosahovali tieto výdavky v roku 2013 cca 22,5 tis. € a v roku 2015 cca 24,5 tis. €. Vyčíslenie administratívnych výdavkov vychádzalo z verejne dostupných Výročných správ Finančného riaditeľstva SR a Generálneho riaditeľstva ciel ČR za roky 2012 až 2015 .

Na druhej strane efektívnosť administratívnych nákladov v oboch členských štátoch vykazuje zhoršujúcu sa tendenciu, pretože náklady rastú vyšším tempom, než rastie výber spotrebných daní v oboch krajinách.

Z údajov o počte zamestnancov, ktorí podstatným spôsobom ovplyvňujú výšku administratívnych nákladov a údajov o výbere spotrebných daní, je zrejmé, že ich efektívnosť bude výrazne rozdielna.

Kým **finančná správa SR v roku 2013 na výber 100 € spotrebných daní vynaložila 1,65 €, colná správa v ČR na výber 100 € spotrebných daní vynaložila 0,68 €.** Efektívnosť administratívnych nákladov sa nevyvíjala priaznivo ani v ďalšom období. V roku 2015 sa v SR na výber 100 € spotrebných daní vynaložilo **1,94 €, kým v ČR len 0,73 €.** Viac ako dvojnásobné administratívne náklady na jednotku daňové príjmu v neprospech SR možno považovať za slabú stránku efektívneho výberu daní v SR. Zvýšenie efektívnosti danej oblasti považuje NKÚ SR za podstatnú výzvu pre FR SR.

ELEKTRONIZÁCIA ADMINISTRATÍVNYCH ÚKONOV JE KOMPLEXNEJŠIA V SR

Elektronizácia správy spotrebných daní je významným prvkom budovania efektívnej finančnej správy v oboch krajinách.

Finančná správa SR disponuje **komplexnou elektronizáciou spracovania daňových priznaní** pri spotrebných daniach – od jeho podania až po zápis daňovej povinnosti.

V podmienkach ČR je pre daňové subjekty nastavená **možnosť vkladať na webovú stránku** povinné doklady k jednotlivým prepravám tovarov podliehajúcich spotrebným daniam. Nie je to však povinnosť a netýka sa procesu podávania a spracovania daňového priznania, ako je to v prípade SR.

SYSTÉM EMCS – ELEKTRONICKÝ SYSTÉM MONITOROVANIA PREPRAVY TOVAROV PODLIEHAJÚCICH SPOTREBNÝM DANIAM

Systém EMCS zabezpečuje prijímanie a odosielanie nezdaneného tovaru podliehajúceho spotrebným daniam. Tento systém **povinne aplikujú všetky štáty EÚ.**

Cieľom EMCS bolo nahradiť systém založený na administrácii prepravy v listinnej podobe elektronickým systémom. SR tento systém uviedla do prevádzky v roku 2010, obdobne ako ČR. Rozdiel je v tom, že ČR už pred zavedením systému EMCS využívala vlastný, menej komplexný systém.

Porovnanie výdavkov na zavedenie systému EMCS za obe krajiny nebolo možné. Česká colná správa už pred zavedením tohto povinného systému využívala menej komplexný vlastný systém a pre budovanie EMCS využila jeho vhodné prvky.

Porovnávané boli preto výdavky na upgrade systému EMCS. **Výdavky** vynaložené **na upgrade** systému EMCS v kontrolovanom období **boli** v **SR cca o 20 % vyššie, než výdavky** vynaložené v **ČR** na zavedenie systému, ako aj na upgrade tohto systému za viac než 10 rokov.

Efektívnosť týchto výdavkov, vyjadrená ich podielom na jednotku prepravy tovarov podliehajúcich spotrebným daniam, je výrazne rozdielna, a to v neprospech finančnej správy SR. **Výdavky** súvisiace s upgradom systému EMCS **v SR** na **jednu prepravu 2,3-krát prevyšujú** výdavky českej colnej správy.

ZÁVER

Paralelná kontrola, ktorej cieľom bolo porovnať výkonnosť správy spotrebných daní v SR a ČR**, poukazuje na značné rezervy v efektívnosti správy spotrebných daní vo finančnej správe SR**.

Finančná správa SR zabezpečuje správu spotrebných daní s vyšším počtom zamestnancov v porovnaní s ČR. Aj keď existujú určité legislatívne a organizačné rozdiely v správe spotrebných daní, nie sú také podstatné, aby takýto vysoký počet odôvodňovali. Navyše, množstvo

spravovaných daňových subjektov je v ČR viac ako dvojnásobne vyššie než v SR, teda vyžaduje si väčší objem práce. V porovnaní s českou colnou správou, slovenská finančná správa disponuje komplexnou elektronickou podporou podávania a spracovania daňových priznaní. To by malo znamenať potrebu relatívne nižšieho počtu zamestnancov na tieto úkony v SR, ako v ČR. Tieto informácie svedčia o tom, že **v personálnom manažmente správy spotrebných daní sú vo finančnej správe SR značné rezervy.**

Systém EMCS, prevádzkovaný slovenskou finančnou správou je **výrazne finančne náročnejší než v prípade ČR**. Keďže ide o systém, ktorý musí zabezpečovať rozhodujúcu časť činností a informácií členením identických vo všetkých štátoch EÚ, teda aj v českej a slovenskej správe spotrebných daní, nemali by sa prejavovať výrazné rozdiely ani v jeho nákladoch, ako je tomu v prípade systému EMCS, prevádzkovaného slovenskou finančnou správou. Rastúce mzdové a ďalšie administratívne náklady a takmer konštantný výber daní spôsobujú, že efektívnosť nákladov vynakladaných na správu daní je v porovnaní s ČR výrazne nižšia, pričom tento trend ďalej pokračuje.

Zvyšovanie efektívnosti správy daní v SR aspoň na úroveň, ktorú dosahuje ČR, je preto potrebné považovať za veľkú výzvu a úlohu finančnej správy SR.

Podrobná analýza činností správcov spotrebných daní v oboch krajinách preukázala aj viaceré príklady dobrej praxe.

NKÚ SR a NKÚ ČR odporučili ako dobrú prax:

- FR SR – prehodnotiť opodstatnenosť výkonu stáleho daňového dozoru v daňových skladoch na lieh
- GRC ČR – dokončiť elektronizáciu spracovania daňových priznaní
- FR SR – aplikovať preverovanie ekonomickej stability žiadateľov o vydanie povolenia formou finančnej analýzy
- Všetkým štátom EÚ – zavedenie monitorovania surového tabaku, resp. tabakovej suroviny na daňovom území
- Všetkým štátom EÚ – zavedenie označovania spotrebiteľského balenia liehu kontrolnou známkou.

1 CIEĽ KONTROLNEJ AKCIE

Účelom kontrolnej akcie bolo – porovnať výkonnosť správcov spotrebných daní v porovnateľných činnostiach a identifikovať slabé a silné stránky procesu správy spotrebných daní.

Predmetom kontroly bola správa spotrebných daní v ČR a v SR.

2 RÁMEC KONTROLNEJ AKCIE

Kontrolná akcia bola zaradená do Plánu kontrolnej činnosti NKÚ SR na rok 2016 na základe „Zmluvy o spolupráci pri vykonaní paralelných kontrol zameraných na správu spotrebných daní“ medzi NKÚ SR a NKÚ ČR zo dňa 18. 8. 2015. Kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom o NKÚ SR a štandardmi, ktoré vychádzajú zo základných princípov kontroly v rámci medzinárodných štandardov najvyšších kontrolných inštitúcií.

Kontrola bola vykonaná v čase od 8. marca 2016 do 29. júla 2016 na FR SR. Kontrolovaným obdobím boli roky 2012 až 2015.

K metódam a technikám, ktoré boli uplatnené pri kontrole, patrili najmä: štúdium – porovnanie všeobecne záväzných predpisov a interných noriem; preverenie dokumentov a dokladov; analýza; rozhovor so zamestnancami a iné.

3 ZISTENIA A ODPORÚČANIA

3.1 LEGISLATÍVA SPOTREBNÝCH DANÍ V ČR A V SR

Právna úprava ČR a SR vysoko presahuje minimálne požiadavky EÚ na predmet a správu spotrebných daní. Reaguje na identifikované riziká z iných členských štátov, ako aj na zistené riziká na daňových územiach. Legislatívne zmeny prijaté v kontrolovanom období umožňovali správcovi dane vo väčšej miere zabraňovať vzniku možných daňových únikov.

Spotrebné dane z liehu, minerálnych olejov, tabakových výrobkov, piva, vína a medziproduktov sú v **ČR upravené jedným spoločným zákonom**. Daň z pevných palív, daň

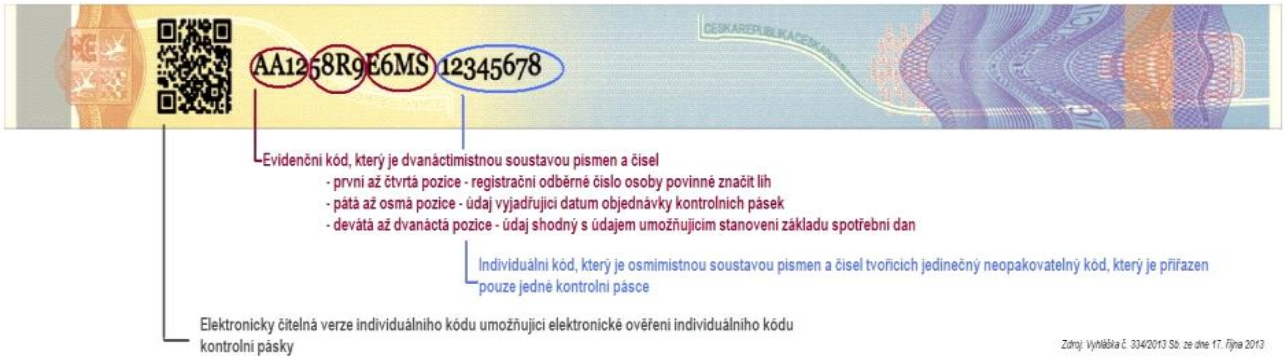
zo zemného plynu a niektorých ďalších plynov, daň z elektriny sú upravené v osobitnom zákone. V porovnaní s tým je v SR každá spotrebná daň upravená viacerými špecifickými zákonmi okrem zákona o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, ktorých predmetom je daň z liehu, piva, vína a medziproduktov. Osobitný zákon upravuje spotrebnú daň z elektriny, uhlia a zemného plynu.

V ČR prispieva k efektívnej správe spotrebných daní overovanie ekonomickej stability žiadateľov o vydanie povolenia, a to formou finančnej analýzy. **Finančná analýza znižuje riziko vzniku daňových nedoplatkov**. Realizuje sa každoročne u daňových subjektov. Obidve kontrolné inštitúcie odporúčajú aplikovať takéto preverenia aj v podmienkach SR.

V SR je distribúcia kontrolných známok efektívnejšia, pretože nezaťažuje colné orgány nákladmi súvisiacimi s prepravou medzi tlačiarňou a odberateľom kontrolnej známky a tabakovej nálepky. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky vykonáva daňový dozor v podobe prítomnosti zamestnanca finančného riaditeľstva nad nakladaním s kontrolnými známkami na označovanie spotrebiteľského balenia liehu a tabakových výrobkov. V ČR nie je v tlačiarni zavedený dohľad colných orgánov. Tabakové nálepky a kontrolné známky prevezme z tlačiarne poverené územné pracovisko colného úradu (Kutná Hora). Kontrolné známky sa ďalej distribuujú jednotlivým miestnym správcom dane, čo je pre správcu dane logisticky a finančné náročnejšie.

Finančná správa SR má lepší prehľad o existencii a umiestnení technologických zariadení na výrobu tabakových výrobkov a liehu. V ČR je však efektívnejší výber dane z tabakových výrobkov, pretože už samotná objednávka tabakovej nálepky je daňovým priznaním s následnou úhradou dane.

210 x 16 mm



Pri výrobe, spracovaní, príjme a výdaji liehu sa v SR vyžaduje stála prítomnosť správcu dane. Legislatíva v ČR zaviedla špeciálnu formu registrácie osoby povinnej označovať lieh s podmienkou zloženia zábezpeky v prospech správcu dane vo výške od 3 700 € do 185 000 €, a to podľa množstva odobratých kontrolných známok. Žiadateľ je povinný, okrem iného, zabezpečiť aj inštaláciu monitorovacieho zariadenia s nepretržitým prístupom správcu dane.

V ČR a SR bola v rámci boja proti daňovým podvodom v podobe zneužitia tabakovej suroviny (napr. listov) zavedená, nad rámec právnej úpravy EÚ, spotrebná daň zo surového tabaku, resp. tabakovej suroviny. Hoci surový tabak, resp. tabaková surovina nie je harmonizovaným tabakovým výrobkom, monitorujú ČR aj SR ich pohyb. NKÚ ČR a NKÚ SR môžu odporučiť aplikovanie uvedeného opatrenia všetkým štátom EÚ.

Finančná správa v SR zavedením inštitútov predajcu pohonných látok a spotrebiteľa pohonných látok má lepší prehľad o miestach predaja pohonných látok. Zavedenie povinného označovania minerálnych olejov v ČR umožňuje jednoduchšiu kontrolu zneužitia minerálnych olejov so zníženou sadzbou dane, resp. oslobodených od dane.

V ČR (2013) a v SR (2014) bola zavedená nová kontrolná známka obsahujúca identifikačný kód. Kontrolná známka v ČR obsahuje aj evidenčný kód, zatiaľ čo v SR nová legislatíva od jeho uvádzania upustila. Dosahy zatiaľ nemožno vyhodnotiť z dôvodu krátkej účinnosti legislatívnych zmien. Zavedenie účinného označovania spotrebiteľského balenia liehu kontrolnou známkou je efektívnym opatrením v boji proti daňovým únikom. NKÚ SR a NKÚ ČR môžu odporučiť zavedenie tohto kontrolného opatrenia všetkým štátom EÚ.



Prístup SR k podmienkam distribúcie liehu charakterizuje proklientský prístup, ktorý neviaže finančné prostriedky daňových subjektov. V porovaní s tým prístup ČR je skôr reštriktívny, pretože zavádza zábezpeky zaťažujúce cash flow daňových subjektov, avšak viac znižuje riziko vzniku daňových nedoplatkov.

3.2 VÝVOJ PRÍJMOV ZO SPOTREBNÝCH DANÍ

Príjmy zo spotrebných daní v SR a ČR rastú pomalšie než ostatné daňové príjmy. Vzhľadom na to, že v ČR a SR nie je zavedená indexácia sadzieb spotrebných daní, znižuje sa ich regulačná funkcia.

Vývoj spotrebných daní vo väzbe na makroekonomické ukazovatele dokumentuje nasledujúca Tabuľka č. 1.

Tabuľka č. 1

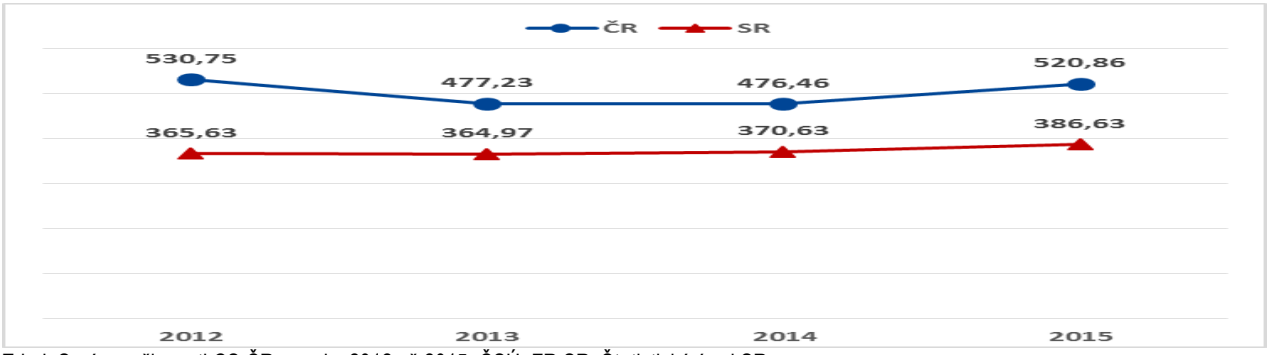
Ukazovateľ	2012			2013			2014			2015		
	SR	ø OECD	ČR	SR	ø OECD	ČR	SR	ø OECD	ČR	SR	ø OECD	ČR
Podiel daňových príjmov zo SPD na HDP v %	2,7	2,7	3,7	2,7	2,6	3,7	2,7	2,6	2,9	2,7	-	3,4
Podiel daňových príjmov zo SPD na celkových daňo-vých príjmoch v %	9,6	8	11,1	8,9	7,8	10,7	8,5	7,6	8,7	8,4	-	10,1

Zdroj: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV k 1. 12. 2016; FR SR; Štatistický úrad SR; Český štatistický úrad
Pozn. SPD = spotrebné dane, HDP = hrubý domáci produ

Rozdiel medzi ČR a SR je spôsobený najmä výberom spotrebných daní z minerálnych olejov a tabakových výrobkov. Vo vyššom výbere spotrebnej dane na jedného obyvateľa **v ČR sa prejavuje vyššia spotreba vybraných výrobkov za-hraničnými spotrebiteľmi**, ktorá je ovplyvnená nižšou celkovou cenou vybraných výrobkov v €.

Výber spotrebných daní na jedného obyvateľa v € dokumentuje Graf č. 1.

Graf č. 1



Zdroj: Správy o činnosti CS ČR za roky 2012 až 2015, ČSÚ, FR SR, Štatistický úrad SR

3.3 ADMINISTRATÍVNE VÝDAVKY SPRÁVY SPOTREBNÝCH DANÍ

Administratívne výdavky vynaložené na správu spotrebných daní v ČR aj SR dlhodobo rastú najmä z dôvodu rastu miezd.

Efektívnosť administratívnych nákladov odráža vzájomný vzťah medzi výdavkami a príjmami súvisiacimi so správou spotrebných daní. Čím je výsledná hodnota vyššia, tým je efektívnosť administratívnych nákladov horšia.

Efektívnosť administratívnych nákladov v oboch členských štátoch má klesajúci charakter. Významným faktorom zhoršenej efektívnosti administratívnych nákladov je rast miezd, čo možno vyhodnotiť ako prirodzený vývoj. Ďalším negatívnym faktorom sa javí **značná administratívna náročnosť pri správe spotrebných daní, čo potvrdzuje neznižujúci sa počet zamestnancov** v oblasti správy spotrebných daní. Táto skutočnosť je spôsobená aj intenzívnejším výkonom daňového dozoru.

V SR je však správa spotrebných daní pri nižších príjmoch významne náročnejšia na personálne kapacity, preto NKÚ ČR a NKÚ SR odporúčajú FR SR prehodnotiť opodstatnenosť výkonu stáleho daňového dozoru v daňovom sklade na lieh.

Administratívne výdavky prepočítané na jedného zamestnanca, zaoberajúceho sa správou spotrebných daní, v €, odzrkadľuje Tabuľka č. 2.

Tabuľka č. 2

Ukazovateľ	2013		2014		2015	
	SR	ČR	SR	ČR	SR	ČR
administratívne výdavky na jedného zamestnanca, zaoberajúceho sa správou spotrebných daní, v €	24 734,09	22 560,51	27 243,90	22 018,46	30 980,61	24 469,34

Zdroj: vlastné spracovanie NKÚ ČR a NKÚ SR

Výdavky finančnej správy SR na správu spotrebných daní neustále rastú, pretože okrem rastu miezd sa zvyšujú investície do správy daní a elektronizácie.

Výdavky colnej správy ČR na správu spotrebných daní v kontrolovanom období významnejšie vzrástli v roku 2015. Tento rast bol spôsobený **najmä rastom mzdových výdavkov** a výdavkov na technickú podporu.

Efektívnosť administratívnych nákladov odráža vzájomný vzťah medzi výdavkami a príjmami, súvisiacimi so správou spotrebných daní, t. j. vyjadruje výšku výdavkov na 100 € príjmov. Čím je výsledná hodnota vyššia, tým je efektívnosť administratívnych nákladov horšia.

Efektívnosť administratívnych nákladov v SR vykazuje medziročne mierne zhoršujúcu tendenciu. Počet zamestnancov sa výrazne nemenil, rástli však výdavky na jedného zamestnanca. V ČR sa tiež počet zamestnancov výrazne nemenil, avšak výdavky na jedného zamestnanca v porovnaní so SR rástli pomalšie.

Efektívnosť administratívnych nákladov správy spotrebných daní v % dokumentuje Tabuľka č. 3. Z nej vidno, že slovenská finančná správa vynaložila v roku 2015 1,94 € na výber 100 € spotrebnej dane, kým v ČR to bolo iba 0,73 €.

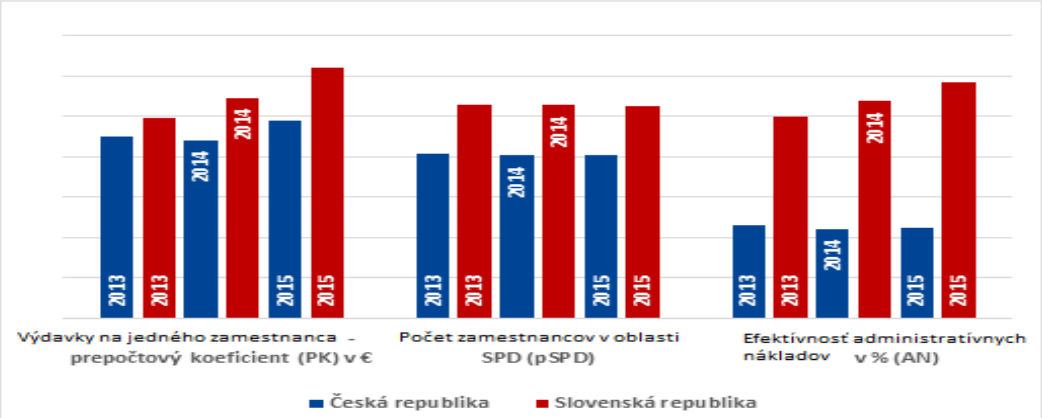
Tabuľka č. 3

Ukazovateľ	2013		2014		2015	
	SR	ČR	SR	ČR	SR	ČR
efektívnosť administratívnych nákladov správy spotrebných daní v %	1,65	0,68	1,78	0,71	1,94	0,73

Zdroj: vlastné spracovanie NKÚ ČR a NKÚ SR

Vývoj výdavkov, administratívnych nákladov a ich efektívnosť v ČR a v SR odzrkadľuje Graf č. 2.

Graf č. 2



Zdroj: Vlastné spracovanie NKÚ ČR a NKÚ SR
Pozn.: SPD – spotrebné dane

3.4 VÝKONNOSTNÉ UKAZOVATELE SPRÁVY SPOTREBNÝCH DANÍ

Správa spotrebných daní je súbor činností, ktorých cieľom je správne určenie, stanovenie a zabezpečenie úhrady dane. Hlavnými procesmi pri správe spotrebných daní sú vyrubenie dane, registrácia, sledovanie prepravy, daňová kontrola a vyhľadávacia činnosť.

Počty administratívnych úkonov a spravovaných subjektov sme považovali za ukazovatele výkonnosti správcu dane.

Správa spotrebných daní v SR je administratívne náročnejšia než v ČR, a vzhľadom na pomer počtu daňových úkonov k počtu daňových subjektov aj nákladnejšia.
Rozdielna legislatívna úprava sa prejavila vo veľkých rozdieloch medzi počtom porovnateľných povolení a registráciou daňových subjektov; napr. malé samostatné pivovary sú v ČR registrované ako daňové sklady.

Medzi porovnateľné daňové subjekty sme zaradili daňové sklady, oprávnených príjemcov (opakovaní a príležitostní), pestovateľské pálenice, užívateľské podniky, držiteľov oprávnení na distribúciu spotrebiteľského balenia liehu, obchodníkov s tabakovou surovinou, obchodníkov s vybraným minerálnym olejom a distribútorov pohonných látok.

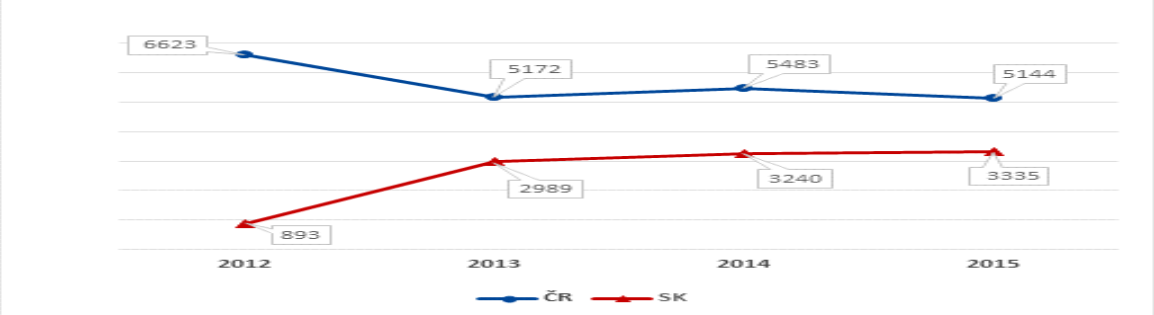
V SR prišlo od roku **2012 k výraznému nárastu počtu porovnateľných povolení alebo registrácií daňových subjektov**. Uvedený nárast bol spôsobený legislatívnou zmenou v uvedenom období. (Išlo o rozšírenie zoznamu minerálnych olejov, ktoré podliehajú kontrole a postupu pri preprave tovarov, napr. o oxidačné inhibítory, antikorózne prípravky, prípravky na zlepšenie viskozity, prípravky proti klepaniu motora. Uvedená zmena mala za následok zaevidovanie veľkého počtu užívateľských podnikov).

Touto legislatívnou zmenou sa zvýšilo zaťaženie administrácie správy spotrebných daní.

V ČR naopak, počet vybraných povolení v roku 2013 významne klesol z dôvodu zavedenia zábezpeky pre distribútorov pohonných hmôt.

Počty porovnateľných povolení alebo registrácií daňových subjektov k 31.12. bežného roka dokumentuje Graf č. 3.

Graf č. 3



Zdroj: FR SR a GRC

Počet porovnateľných administratívnych úkonov, napr. daňové kontroly, miestne zisťovania, daňové priznania, správcov dane bol v SR a ČR v jednotlivých rokoch kontrolovaného obdobia podobný, pričom počet daňových subjektov je v SR o cca tretinu nižší než v ČR.

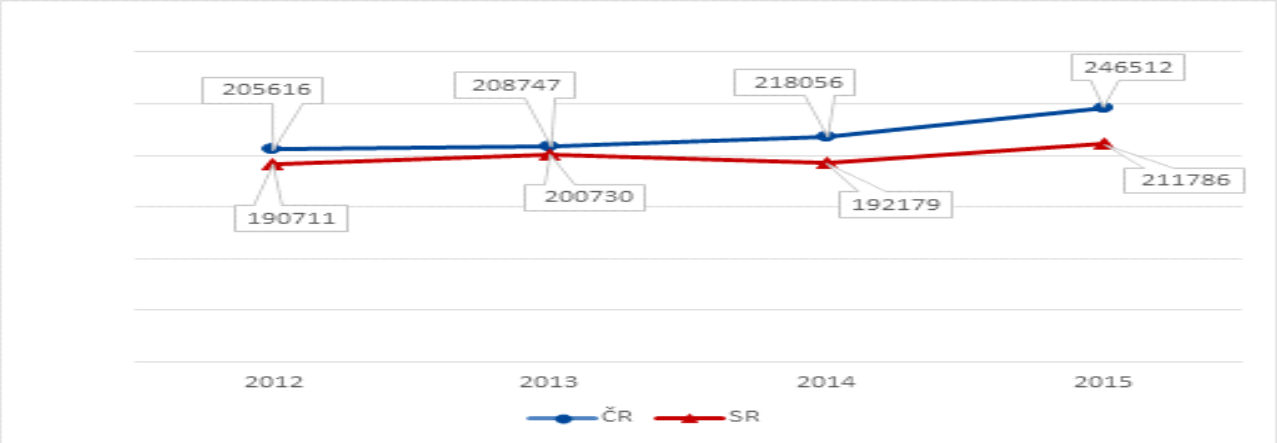
Správca dane v SR vykonáva administratívne úkony prevažne formou fyzického výkonu daňového dozoru, zatiaľ čo správca dane v ČR kladie dôraz na vzdialený dohľad (monitorovacie zariadenia) a analýzu rizík.

Počet porovnateľných administratívnych úkonov v ČR od roka 2012 vzrástol v dôsledku nárastu počtu prepráv v EMCS a počtu podaných daňových priznaní.

V SR mal počet administratívnych úkonov v kontrolovanom období mierne rastúcu tendenciu, ktorá bola ovplyvnená rastúcim počtom prepráv v EMCS, a na druhej strane počet administratívnych úkonov bol ovplyvnený poklesom počtu daňových priznaní.

Počet porovnateľných administratívnych úkonov odzrkadľuje Graf č. 4.

Graf č. 4



Zdroj: FR SR a GRC

3.5 ELEKTKRONIZÁCIA ADMINISTRATÍVNYCH ÚKONOV

Elektronizácia správy spotrebných daní sa vykonala v rôznych oblastiach oboch členských štátov.

Pri správe spotrebných daní používa finančná správa SR elektronickú komunikáciu pri monitorovaní pohybu tovaru v pozastavení dane, pri kontrolných známkach, pri registrácii a evidencii vybraných daňových subjektov, ako aj pri ich ďalšej komunikácii.

Zavedená je aj komplexná elektronizácia spracovania daňových priznaní pri spotrebných daniach – od jeho podania až po zápis daňovej povinnosti.

V podmienkach ČR je pre daňové subjekty nastavená možnosť vkladať na webovú stránku povinné doklady k jednotlivým prepravám, ktoré sa týkajú zdaneného tovaru – nie je to však povinnosť a netýka sa procesu daňových priznaní.

Oba spôsoby elektronizácie podporujú efektívnu správu spotrebných daní, a preto ich NKÚ SR a NKÚ ČR odporúčajú aplikovať v oboch krajinách.

3.6 ANALÝZA ZMIEN ORGANIZAČNEJ ŠTRUKTÚRY A PERSONÁLNEHO ZABEZPEČENIA V OBLASTI SPRÁVY SPOTREBNÝCH DANÍ

V rámci organizačnej štruktúry finančnej správy SR sa v roku 2015, okrem FR SR, správou spotrebných daní zaoberalo 74 organizačných útvarov s celkovým počtom 1 300 zamestnancov, ktoré spravujú cca 48 000 daňových subjektov.

V rámci organizačnej štruktúry Colnej správy ČR – v roku 2015 sa správou spotrebných daní zaoberalo cca 60 organizačných útvarov s celkovým počtom 1 011 zamestnancov, ktoré spravujú cca 114 000 daňových subjektov.

V SR je menej ako polovičný počet daňových subjektov na vyšší počet zamestnancov v oblasti správy spotrebných daní v porovnaní s ČR.

Porovnanie počtu zamestnancov zaoberajúcich sa správou spotrebných daní a počtu daňových subjektov k 31. 12. 2015 v oboch krajinách dokumentuje Tabuľka č. 4.

Tabuľka č. 4

Ukazovateľ	Stav k 31.12.2015	
	SR	ČR
počet zamestnancov zaoberajúcich sa správou spotrebných daní	1 300	1 011
počet daňových subjektov	48 000	114 000
priemerná zaťaženosť daňových subjektov na 1 zamestnanca zaoberajúceho sa správou spotrebných daní	37	113

Zdroj: FR SR a GRC ČR

3.7 SYSTÉM EMCS

Systém EMCS je elekronický systém, prevádzkovaný členskými krajinami EÚ, na monitorovanie pohybu nezdanených tovarov, podliehajúcich spotrebným daniam, medzi členskými štátmi EÚ.

Cieľom EMCS bolo zavedenie elektronického systému monitorovania prepravy tovarov podliehajúcich spotrebným daniam na účely získania informácie o preprave v reálnom čase.

V SR a v ČR je tento systém plne funkčný od 1. 4. 2010 a priebežne sa dopĺňa o európske a národné funkcionality.

Prínosom systému EMCS je komplexný prehľad o preprave medzi jednotlivými členskými štátmi v rámci EÚ – od oznámenia začatia prepravy až po jej ukončenie. Významné je pritom zníženie administratívnych nákladov pre správcu dane a daňové subjekty na spracovanie, prenos a archiváciu dokladov.

Na každú prepravu sa vygeneruje jedinečný referenčný kód, pod ktorým možno uvedenú prepravu sledovať online.

Počet ukazovateľov v rámci systému EMCS odzrkadľuje Tabuľka č. 5.

Tabuľka č. 5

Ukazovateľ	2012		2013		2014		2015	
	SR	ČR	SR	ČR	SR	ČR	SR	ČR
výška výdavkov na upgrade EMCS v €	64 000	150 455	399 827	178 773	682 000	103 034	145 922	115 087
počet používateľov systému EMCS	707	2 005	814	2 122	950	2 169	1 059	1 960
počet zrealizovaných prepráv v EMCS v rámci EÚ	138 772	138 779	150 494	143 409	151 571	145 628	168 036	168 135

Zdroj: FR SR a GRC ČR

Počet zrealizovaných prepráv v systéme EMCS, v rámci EÚ, bol takmer totožný v oboch krajinách napriek tomu, že v ČR a v SR je rozdielny počet daňových subjektov, ako aj používateľov systému EMCS.
V rámci SR pomer medzi počtom odoslaných a prijatých prepráv v rámci EÚ bol temer rovnaký.

Celkové výdavky na zavedenie systému EMCS nebolo možné porovnať, lebo FR SR poskytlo údaje o výdavkoch iba za upgrade systému v období 2011 — 2015, avšak výdavky sa vynakladali aj pred týmto obdobím.

Výdavky vynaložené v uvedenom období len za upgrade EMCS boli v SR cca o 20 % vyššie, ako výdavky vynaložené v ČR na zavedenie systému EMCS, ako aj na upgrade tohto systému za viac než 10 rokov.

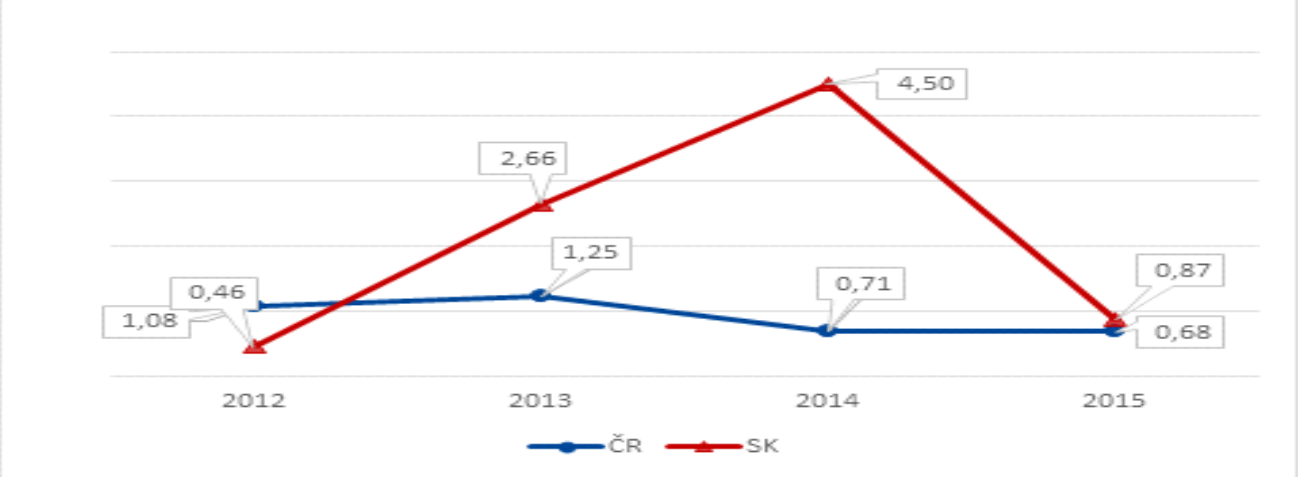
K vyššie uvedeným výdavkom za SR je potrebné pripočítať sumu výdavkov vo výške 657 798 €, ktoré sa týkajú upgradu v roku 2011.

SR a ČR evidujú v systéme EMCS porovnateľný počet prepráv v rámci EÚ. Výdavky vynaložené v SR na upgrade tohto systému však boli v kontrolovanom období o 744 400 € vyššie než v ČR.

NKÚ SR získal od FR SR údaje o upgrade systému EMCS len za obdobie od roka 2011 napriek tomu, že tento systém bol zavedený a prevádzkovaný už skôr. Aj napriek tomu výdavky vynaložené na upgrade systému EMCS v SR boli o 188 134 € vyššie, ako výdavky na zavedenie a upgrade systému EMCS za cca desať rokov jeho fungovania v ČR.

Výdavky vynaložené na upgrade systému EMCS prepočítané na jednu prepravu medzi SR, resp. ČR a inými členskými štátmi EÚ v € dokumentuje Graf č. 5.

Graf č. 5



Zdroj: FR SR a GRC ČR

Za kontrolované obdobie výška výdavkov súvisiacich s upgradom systému EMCS v SR na jednu prepravu prevyšuje 2,3-krát výdavky v porovnaní s ČR.

PODSTATNÉ ZISTENIA

1. Právna úprava ČR a SR vysoko presahuje minimálne požiadavky EÚ na predmet a správu spotrebných daní. Reaguje na identifikované riziká v iných členských štátoch, ako aj na zistené riziká na daňových územiach. Legislatívne zmeny prijaté v kontrolovanom období umožňovali správcovi dane vo väčšej miere zabraňovať vzniku možných daňových únikov.
2. V boji proti únikom spotrebných daní sa ako dobrá prax v oboch krajinách osvedčil dohľad nad pohybom surového tabaku, resp. tabakovej suroviny, implementácia inštitútu distribútora pohonných hmôt a evidencia predajcov spotrebiteľského balenia liehu.
3. Príjmy zo spotrebných daní v SR a ČR rastú pomalšie než ostatné daňové príjmy.
4. Efektívnosť administratívnych nákladov v oboch členských štátoch má klesajúci charakter. Významným faktorom zhoršenej efektívnosti administratívnych nákladov je rast miezd, čo možno vyhodnotiť ako prirodzený vývoj. V SR túto efektívnosť negatívne ovplyvňujú aj vynaložené výdavky na elektronizáciu správy spotrebných daní (IT výdavky) a výdavky vynaložené na mzdy zamestnancov vykonávajúcich stály daňový dozor v daňových skladoch na lieh.
5. Ďalším negatívnym faktorom sa javí značná administratívna náročnosť pri správe spotrebných daní, čo potvrdzuje neznižujúci sa počet zamestnancov v oblasti správy spotrebných daní.
6. Správa spotrebných dani v SR je administratívne náročnejšia než v ČR, a vzhľadom na pomer počtu daňových úkonov k počtu daňových subjektov aj nákladnejšia.
7. Rozdielna legislatívna úprava sa prejavila vo veľkých rozdieloch medzi počtom porovnateľných povolení a registráciou daňových subjektov. Počet porovnateľných administratívnych úkonov správcov dane bol v SR a ČR v jednotlivých rokoch kontrolovaného obdobia podobný, pričom počet daňových subjektov je v SR o cca tretinu nižší než v ČR.
8. Elektronizácia správy spotrebných daní bola vykonaná v rôznych oblastiach oboch členských štátov. V SR je zavedená plne automatizovaná elektronizácia spracovania daňových priznaní pri spotrebných daniach – od jeho podania až po zápis daňovej povinnosti. V podmienkach ČR je pre daňové subjekty nastavená možnosť vkladať na webovú stránku povinné doklady k jednotlivým prepravám, ktoré sa týkajú zdaneného tovaru.
9. Organizačné usporiadanie v oboch krajinách prešlo zásadnými zmenami. V rámci organizačnej štruktúry finančnej správy SR sa v roku 2015, okrem FR SR, správou spotrebných daní zaoberalo 74 organizačných útvarov s celkovým počtom 1 300 zamestnancov, ktoré spravujú cca 48 000 daňových subjektov. V rámci organizačnej štruktúry Colnej správy ČR sa v roku 2015 správou spotrebných daní zaoberalo cca 60 organizačných útvarov s celkovým počtom 1 011 zamestnancov, ktoré spravujú cca 114 000 daňových subjektov. V SR je približne tretinový počet daňových subjektov na vyšší počet zamestnancov v oblasti správy spotrebných daní v porovnaní

s ČR. Priemerná zaťaženosť na 1 zamestnanca zaoberajúceho sa správou spotrebných daní je vo finančnej správe SR 37 daňových subjektov, zatiaľ čo v colnej správe ČR je to až 113 daňových subjektov.

10. Celkové výdavky vynaložené v kontrolovanom období len za upgrade systému EMCS boli v SR cca o 20 % vyššie ako výdavky vynaložené v ČR na zavedenie systému EMCS, ako aj na upgrade tohto systému za viac než 10 rokov.
11. Výdavky súvisiace s upgradom systému EMCS v SR na jednu prepravu 2,3-krát prevyšujú výdavky v ČR.

ODPORÚČANIA

NKÚ ČR a NKÚ SR odporučili:

1. FR SR – prehodnotiť opodstatnenosť výkonu stáleho daňového dozoru v daňových skladoch na lieh,
2. GRC ČR – dokončiť elektronizáciu spracovania daňových priznaní,
3. FR SR – aplikovať preverovanie ekonomickej stability žiadateľov o vydanie povolenia formou finančnej analýzy,
4. Všetkým štátom EÚ – zavedenie monitorovania surového tabaku, resp. tabakovej suroviny na daňovom území,
5. Všetkým štátom EÚ – zavedenie označovania spotrebiteľského balenia liehu kontrolnou známkou.

4 REAKCIA KONTROLOVANÉHO SUBJEKTU

Výsledkom kontroly bol záznam o výsledku kontroly, s ktorým bol kontrolovaný subjekt oboznámený. Následne bola vypracovaná Spoločná záverečná správa o výsledkoch paralelných kontrol správy spotrebných daní v ČR a SR.

5 TÍM KONTROLÓROV

Kontrola bola vykonaná šiestimi kontrolórmi, z ktorých boli traja kontrolóri za NKÚ ČR a traja kontrolóri za NKÚ SR. Piati kontrolóri majú dlhoročné skúsenosti v oblasti kontroly výkonnosti a súladu a jedna kontrolórka má 12-ročnú prax v oblasti správy spotrebných daní.

ZÁVER

Spolupráca NKÚ ČR a NKÚ SR splnila ciele. Obe kontrolné inštitúcie získali hlbšiu znalosť systému správy spotrebných daní v ČR a v SR. Spoločný základný právny rámec spolupráce odhalil významné rozdiely oboch systémov, ktoré ovplyvňujú efektívnosť správy spotrebných daní.

Počas paralelných kontrol boli zistené príklady dobrej praxe, ktoré by mohli prispieť k obmedzovaniu daňových podvodov. Boli identifikované aj postupy znižujúce náklady správy spotrebných daní.

Vzájomná spolupráca odhalila rozdiely, ktoré významným spôsobom ovplyvňujú efektívnosť správy daní a umožňujú medzinárodné porovnanie bez toho, aby boli vykonané vzájomne koordinované hĺbkové kontroly u správcu dane. V tom je úloha najvyšších kontrolných inštitúcií nezastupiteľná.

KONTAKT

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

Najvyšší kontrolný úrad ČR
Jankovcova 1518/2
170 04 Praha 7
☎ +420 233 045 111 ✉ podatelna@nku.cz