

Vnímanie reformy daňového systému v Slovenskej republike podnikateľskými subjektmi a finančnou správou¹

Peter JAKÚBEK* – Juraj TEJ** – Daniel LAJČIN* – Gabriela GABRHELOVÁ*

Perception of the Reform of the Tax System in the Slovak Republic by Business Entities and Financial Administration

Abstract

The reform of the tax system in Slovakia is a part of a complex reform of taxes and levies in the Slovak Republic. The tax reform was supposed to contribute to public finance improvement, but its progress is accompanied by many problems and refusal by professional public. The objective of the analysis is to contribute to the enrichment of knowing the tax system reform in the Slovak Republic from the point of its perception and evaluation by the main players affected i.e. business entities and authorities of financial administration. The study represents the first analysis of the reform of the tax system in the Slovak Republic which is based on information obtained from business entities and workers of financial administration. The data obtained using questionnaire-based method from the respondents is analysed and processed using mathematical and statistical methods at the level of descriptive statistics. The factor analysis was used to extract factors describing six indicators of the tax system evaluation: the presented extracted and subsequently verified factor structure of the tax system evaluation represents a new view on the relevant issue.

Keywords: financial administration, reform of the tax system, reform of financial administration, perception, taxes

JEL Classification: E62, H29

* Peter JAKÚBEK – Daniel LAJČIN – Gabriela GABRHELOVÁ, Dubnický technologický inštitút v Dubnici nad Váhom, Dukelská štvrť 1404/613, 018 41 Dubnica nad Váhom; e-mail: kvestor@dti.sk; lajcin@dti.sk; gabrhelova@dti.sk

** Juraj TEJ, Prešovská univerzita v Prešove, Fakulta manažmentu, Katedra manažmentu, Konštantínova 16, 080 01 Prešov; e-mail: juraj.tej@unipo.sk

¹ Príspevok vznikol ako súčasť projektu VEGA č. 1/0255/16 *Výskum možnosti optimalizácie procesne orientovaných modelov manažmentu finančných správ so zameraním na transferové oceňovanie a harmonizáciu daní v podmienkach EÚ.*

Úvod

Slovenský daňový systém prechádza významnými reformnými zmenami. Určitá časť reformných procesov daňového systému už bola zrealizovaná, významnejšia časť je predmetom odborných a politických diskusií. Osobitné postavenie v daňovom systéme má daňová kontrola, ktorá je jedným z najúčinnejších nástrojov daňovej politiky. Pokles počtu kontrolórov v daňovej správe SR, nárast počtu podnikateľských subjektov, nízka vymožiteľnosť daňových nedoplatkov, predposledné miesto v Európskej únii vo výbere dane z pridanej hodnoty (DPH) sú príklady skutočností, ktoré poukazujú na nutnosť analyzovať a navrhovať opatrenia na zlepšenie aktuálneho stavu. V súčasnosti prebiehajúcu reformu daňového systému možno nazvať najväčšou zmenou v oblasti riadenia verejných príjmov za ostatných 12 rokov.²

Reforma verejných financií a riziká daňového systému v Slovenskej republike

V tejto časti je predmetná problematika spracovaná na základe štúdia domácej a zahraničnej literatúry. Prevažná miera domácich textov pochádza zo slovenského prostredia a vychádza zo špecifík Slovenskej republiky a vnímania reformy v domácom prostredí.

Dôvodom reformy verejných financií bolo ukončenie parciálnych reforiem verejnej správy (Tej, 2005; Balážová a Papcunová, 2014, s. 9). Jednou z príčin bol vysoký deficit verejných financií a deficit štátneho rozpočtu (Víglová, 2011); za ďalšie významné príčiny považujeme aj netransparentnosť výberu daní (Dobrovič, 2013; Škoda, 2014). Súčasná ekonomická kríza kladie nové nároky na daňové systémy v krajinách eurozóny, pretože sa neustále stupňujú požiadavky na zvýšenie efektívnosti a účinnosti daňových systémov pri výbere daní, ako hlavnej príjmovej položky štátneho rozpočtu. Tento problém je aktuálny v mnohých európskych krajinách a zaoberajú sa ním aj samotné orgány EÚ (EC, 2014; Garnier et al., 2014; Ondrijová et al., 2015; EC 2016). Na potrebu reformovania niektorých prvkov verejných financií v kontexte finančnej správy poukázali v ČR Nonneman a Ochotnický (2006). Zároveň s reformou verejných financií už aktuálne prebieha aj konvergencia daňových systémov EÚ (Bušovská, 2014).

² V apríli 2003 vláda SR schválila *Stratégiu reformy riadenia verejných financií*. Zahŕňa reformy na príjmovej strane rozpočtu – daňovú reformu; na výdavkovej strane rozpočtu – reforma dôchodkového systému, zdravotníctva, reforma financovania školstva. Ministerstvo financií Slovenskej republiky získalo od Svetovej banky pôžičku na financovanie odbornej pomoci a školení na posilnenie inštitucionálnych kapacít pre rozpočtovanie, riadenie výdavkov a finančné riadenie pôsobnosti vlády.

Na základe skúseností s daňovými reformami za ostatných 30 rokov v Anglicku Preston (2016) uvádza, že verejná mienka sa stavia prevažne proti nim, čo sa spája s poklesom dôvery vo vládu (aj napriek verejnému záujmu). Profeta (2016) vychádza z realizovaných reforiem v Taliansku a poukazuje na vyššiu váhu politických faktorov oproti faktorom ekonomickým. Skúsenosti z Grécka potvrdzujú, že nie vždy býva hospodárska situácia (kríza) dostatočným spúšťačom reforiem, pretože existujú ďalšie politické a inštitucionálne faktory ovplyvňujúce výsledok (Tatsos, 2016).

Skúsenosti s reformami daní a finančnej správy uvádzajú aj v mimoeurópskych krajinách, napríklad subsaharskej Afriky (Odd-Helge a Rakner, 2003) či v krajinách južnej a východnej Ázie (Sujjapongse, 2005; Bernardi, Gandullia a Fumagalli, 2006).

V odborných a vedeckých prácach sa možno stretnúť s textami, ktoré zachytávajú priebeh či výsledky daňových reforiem a reformy finančnej správy v rôznych krajinách sveta, ale nestretli sme sa s dielom, ktoré by skúmalo vnímanie daňových reforiem a reforiem finančnej správy z pohľadu participujúcich aktérov, ktorí síce nie sú strojcami reforiem, ale predstavujú prvky systému, ktoré s ňou následne prichádzajú denne do styku. Dostupné aktuálne odborné a vedecké zdroje doma i v zahraničí nás utvrdzujú v existencii vysokej aktuálnosti až akútности reforiem týkajúcich sa systému daní a s tým súvisiacej finančnej správy v mnohých krajinách sveta.

Na Slovensku sa vychádzalo z podobných dôvodov. V Stratégii rozvoja finančnej správy SR (MF 2013) sa uvádza, že v období súčasných významných makroekonomických zmien predstavuje konsolidácia verejných zdrojov a zabezpečenie ekonomického rastu týchto krajín mimoriadne ťažkú úlohu. Finančná správa zohráva kľúčovú rolu v zabezpečení verejných zdrojov SR a jej úlohou a povinnosťou je zabezpečiť verejné zdroje čo najefektívnejšie tak z pohľadu príjmov, ako aj z pohľadu prevádzkových nákladov potrebných na činnosť organizácie. Praktická reforma dostala na Slovensku názov UNITAS. Vláda Slovenskej republiky si v intenciách Programového vyhlásenia vlády SR na roky 2012 – 2016 stanovila ako jednu z priorít dokončenie reformy daňovej správy prostredníctvom projektu UNITAS, ktorý zjednotením výberu daní, cieľ i odvodov a potláčaním daňových únikov zabezpečí dodatočné udržateľné rozpočtové zdroje. Ako uvádzajú Suhanyiová a Suhanyi (2012), prínosy reformy UNITAS sa očakávajú vo dvoch rovinách. Prvá predstavuje prínosy pre platcov daní, predovšetkým zníženie administratívnej záťaže daňovej a colnej agendy. Druhá rovina predstavuje prínosy pre verejnú správu, z ktorých možno vyzdvihnúť zníženie daňových únikov za súčasného zníženia nákladov spojených s výberom a kontrolou daní.

Reálna aktuálna situácia vo výbere daní v SR, ktorú odrážajú aj výsledky vykonaných analýz, je v rámci reformy dôvodom implementácie moderných prvkov do existujúceho systému. Avšak realizácia a stabilizácia komplexnej daňovo-odvodovej reformy nie sú možné bez jej akceptácie zo strany zainteresovaných subjektov – najmä podnikateľských subjektov a pracovníkov finančnej správy.

Daňový systém v Slovenskej republike trpí viacerými problémami. Medzi najznámejšie možno zaradiť nízky výber DPH a politické obsadzovanie manažmentu Finančnej správy SR (Novyzedlák a Palkovičová, 2012; Jakúbek a Tej, 2016). Samozrejme bez problémov nie je ani systém miestnych daní (Adamišin a Tej, 2012) či tzv. environmentálnej dane (Huttmanová, 2014). V analýze slovenskej situácie v otázkach daní poukazujeme na niektoré nebezpečné dlhodobé negatívne trendy, ktoré potvrdzujú nutnosť reformy finančnej správy v SR. Ako vidieť z tabuľky 1, počet podnikateľských subjektov v rokoch 2004 – 2013 sa výrazne zvýšil. Za posledných desať rokov sa zvýšil počet podnikateľských subjektov o 31 %; v absolútnom vyjadrení vzrástol z počtu 570 tisíc na 748 tisíc, čo je prírastok 178 podnikateľských subjektov. Medziročný prírastok v období 2004 – 2013 sa pohyboval v hodnotách od 1 % až pod 7 %.

Tabuľka 1

Dynamika rastu celkového počtu podnikateľských subjektov

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	I _{2013/2004} (%)
Počet podn. subjektov v tis.	570	611	640	670	709	726	743	751	748	748	131.23
Koeficient medziročného nárastu	–	1.07	1.05	1.05	1.02	1.02	1.03	1.01	0.99	1.0	–

Zdroj: Spracované podľa výročných správ o činnosti finančnej správy (2012, 2013) a o činnosti daňových orgánov (2004 – 2011); <www.financnasprava.sk>.

Zo zdrojov daňovej správy (tab. 2) však možno zistiť, že v rokoch 2005 – 2012 dochádzalo ku kontinuálnemu poklesu počtu jej pracovníkov a nárastu nálezov z daňových kontrol. V sledovanom období poklesol počet daňových kontrolórov o 15 %, ale súčasne stúpol objem nálezov o 220 %.

Tabuľka 2

Počty daňových kontrolórov

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	I _{2013/2005} (%)
Počet daňových kontrolórov	1 732	1 749	1 647	1 638	1 643	1 600	1 568	1 400	1 477	85.27
Nálezy z daňových kontrol (v tis. eur)	261 865	289 523	278 815	380 868	435 549	556 278	707 097	525 096	573 215	219.90

Zdroj: Spracované podľa výročných správ o činnosti finančnej správy (2012, 2013) a o činnosti daňových orgánov (2004 – 2011); <www.financnasprava.sk>.

V skúmanom období, ako možno vyvodit' z oficiálnych údajov Finančnej správy SR, dochádzalo k zvyšovaniu priemerného nálezu na jednu daňovú kontrolu a zvyšovaniu priemerného nálezu na jedného kontrolóra. Výška priemerného nálezu na daňovú kontrolu a následne aj stúpajúca výška nálezu na daňového kontrolóra môžu znamenať aj to, že tlak na vyššie výkony pôsobí ako výrazný stresujúci faktor. Dá sa poukázať aj na možný súvis úbytku daňových kontrolórov so stúpajúcimi požiadavkami na ich výkonnosť. Aj od zamestnancov úradov finančnej správy sa dnes vyžaduje všestrannosť, ktorá umožňuje zastupiteľnosť jednotlivých pracovných pozícií. Podľa Lajčina, Slávikovej, Frankovského a Birknerovej (2014) je pri vykonávaní práce dôležitá sociálna inteligencia zamestnanca, tímovosť, nevyhnutné kontinuálne vzdelávanie atď. Aj spôsob riadenia výberu a kontroly daní má svoje prirodzené limity. Pracovné vyčerpanie a neatraktívne mzdové ohodnotenie spôsobia odchod najkvalitnejších daňových kontrolórov, čo sa následne prejavuje v znížení efektívnosti týchto kontrol. Dlhodobé nadmerné pracovné vyťaženie odborných pracovníkov, resp. manažérov môže mať negatívny vplyv aj na zdravie osôb, na ich prácu spätú aj s prácou iných ľudí (Lajčin, Frankovský a Štefko, 2012). Náročnosť situácie podľa Oravcovej (2004) vychádza práve z časového tlaku, často spojeného so zákonným termínovaním úloh, nadmerným množstvom úloh a ich rozmanitosťou, v prípade reformy aj s chaotickou organizáciou práce (napr. pri zlyhaní informačného systému v čase zavŕšenia reformných procesov). Stretnutia manažéra s náročnými situáciami, spôsob ich riešenia a rezíduá týchto procesov môžu v podstatnej miere ovplyvniť kvalitu jeho života, existencie, jeho psychické aj fyzické zdravie (Frankovský a Lajčin, 2012).

Trend, ktorý sa dlhodobo presadzuje v manažmente daňovej správy v Slovenskej republike, sa nejaví ako správny (nielen pre už uvedené sústavné zvyšovanie pracovnej záťaž). Hlavným dôvodom je, podľa nášho názoru, nízka efektívnosť kontrolnej činnosti. Je pravda, že výška priemerného nálezu z každej vykonanej daňovej kontroly stúpa, ale súčasne výška vymožených daňových nedoplatkov osciluje okolo 20 % z celkového množstva vymožitelných nedoplatkov.³

Cieľ a metodika

V článku poukazujeme na výsledky analýzy s ambíciou prispieť k obohateniu poznania reformy daňového systému v SR z uhla pohľadu vnímania a posudzovania jej hlavnými aktérmi, t. j. podnikateľskými subjektmi a úradmi finančnej správy. Tento zámer bol dekomponovaný do nasledujúcich parciálnych cieľov:

³ Výrazný počet daňových kontrol sa vykonáva s využitím vyrubenia dane podľa pomôcok. Tento spôsob je možné využívať pri daňových subjektoch, ktoré nekomunikujú so správcom dane. Keďže tieto daňové subjekty nekomunikujú, zväčša sa ani nedomáhajú svojich práv pri daňových kontrolách.

- vymedziť indikátory hodnotenia reformy daňového systému SR;
- analyzovať a vymedziť názorové diferencie subjektov, ktoré daňovú kontrolu vykonávajú a ktoré sú kontrolované;
- analyzovať súvislosti a rozdiely na základe vybraných charakteristík tak podnikateľských subjektov a ich zamestnancov, ako aj úradov finančnej správy a ich zamestnancov.

Formulovanie podstatných výskumných otázok vnímania významu reformy, priebehu a výsledkov jednotlivými jej aktérmi, predpokladá sústredenie pozornosti na hľadanie odpovedí v nasledujúcich základných výskumných kontextoch:

- Existuje možnosť na základe súboru indikátorov extrahovať faktory vnímania a posudzovania daňovej problematiky, ktorá zatiaľ v praxi autorom nie je známa a je možné vymedziť takúto taxonómiu?
- Existujú významné rozdiely medzi podnikateľskými subjektmi a úradmi finančnej správy v posudzovaní vybraných indikátorov hodnotenia daňovej problematiky?

Vychádzali sme z predpokladu, že na súčasnej úrovni poznania a za využitia názorov významných odborníkov, najmä z oblasti tvorby a praxe reformy daňového systému a finančnej správy, existuje možnosť extrahovať indikátory vnímania a posudzovania daňovej problematiky a je možné ich taxonomicky vymedziť. Na takomto základe sme sformulovali hypotézu, ktorá vystihovala konštrukciu druhého výskumného problému:

H1: Existujú významné rozdiely medzi podnikateľskými subjektmi a úradmi finančnej správy v posudzovaní vybraných faktorov hodnotenia daňovej problematiky.

Za veľmi dôležitú považujeme identifikáciu indikátorov vnímania a posudzovania daňovej a finančno-správnej problematiky na základe preferencií jednotlivých subjektov, ktoré boli navrhnuté odborníkmi z uvedenej oblasti v procese riadených rozhovorov a následne našli svoje ukotvenie v dotazníkoch.

Dotazníky obsahovali identifikačné údaje, 35 totožných uzavretých otázok (pre oba typy subjektov), ktoré sa týkali vybraných oblastí daňovej problematiky, 5 uzavretých špecifických otázok (v závislosti od typu subjektu) a 1 otvorenú otázku. Údaje boli získané dotazníkovým prieskumom v roku 2014. Zisťovanie údajov sa uskutočnilo v troch územných celkoch (krajoch). Výberový súbor pracovníkov finančnej správy predstavoval 70 respondentov (pracovníci správy daní a kontroly) a výberový súbor zamestnancov podnikateľských subjektov 68 respondentov z oblasti výroby a služieb (podľa Registra daňových subjektov). Výber respondentov sa uskutočnil technikou Snowball sampling a bol ukončený vtedy, keď sa ich počet prestal zvyšovať. Úplnosť vyplnenia dotazníkov bola na úrovni 68 %.

Dotazník bol použitý vo dvoch variantoch, podľa typu výberového súboru. Odpovede respondenti posudzovali na 5-stupňovej Likertovej škále, získané údaje od podnikateľských subjektov a pracovníkov úradov finančnej správy boli následne spracované a analyzované na úrovni deskriptívnej štatistiky (analýza frekvencie, medián, aritmetický priemer...), indukčnej štatistiky (Mannov-Whitneyho U test, Friedmanov test) a viacrozmerných štatistických metód (Faktorová analýza, Cronbachova alfa). V analýze sme na extrakciu faktorov využili faktorovú analýzu metódou analýzy Principal Component s následnou Varimax rotáciou. Faktorová analýza predstavuje viacrozmernú štatistickú metódu, ktorá slúži na analýzu skrytých vzťahov medzi premennými a vedie k tendencii znižovania dimenzie premenných. Vyextrahované nové premenné sa nazývajú *faktory* a sú považované za hypotetické premenné, ktoré prispievajú k vysvetleniu pôvodných premenných.

Výsledky analýzy

Predpokladaným želaným výsledkom úvodných činností bolo získanie spätnej väzby na reformný program UNITAS (reformu finančnej správy a daňového systému) od vybraných skupín respondentov; t. j. zástupcov podnikateľských subjektov a zamestnancov úradov finančnej správy. Vykonaný prieskum predstavuje jeden z prvých pokusov o získanie reálnej apolitickej spätnej väzby zainteresovaných strán a zistenie ich názorovej hladiny na reformné procesy v pôsobnosti Finančnej správy v Slovenskej republike. Vykonaná analýza získaných údajov môže prispieť k obohateniu poznania v kontexte vnímania a posudzovania reformy daňového systému v SR, vymedziť indikátory hodnotenia reformy daňového systému SR; analyzovať a vymedziť názorové diferencie subjektov výskumu.

Za veľmi dôležitú považujeme identifikáciu indikátorov vnímania a posudzovania daňovej a finančno-správnej problematiky na základe preferencie jednotlivých subjektov (na základe premenných navrhnutých odborníkmi z uvedenej oblasti praxe). Na základe odpovedí respondentov bolo výsledkom faktorovej analýzy šesť vyextrahovaných faktorov, ktoré popisujú rôzne indikátory hodnotenia daňového systému. Nasledujúce extrahované faktory sa javia dominantné a boli pomenované nasledovne: *reforma finančnej správy*, *reorganizácia*, *jednotný výber* (daní, ciel a odvodov), *rovná daň*, *digitalizácia* a *daňová legislatíva*.

Pri posúdení validity a vhodnosti hodnotenia daňovej reformy, nasledujúcich 6 faktorov predstavuje logický výsledok a javí sa vhodnou formou posúdenia. Jednotlivé faktory možno stručne charakterizovať nasledovne:

Faktor 1: **Reforma finančnej správy**. V čase prehodnocovania tejto reformy možno považovať za dôležité zistiť, ako ju akceptuje a ako vníma jej pripravenosť odborná verejnosť. Pomocou tohto faktora je možné zistiť a vyhodnotiť názory napríklad na realizáciu 1. kroku reformy, ktorým bolo zlúčenie finančnej správy a colnej správy.

Faktor 2: **Reorganizácia**. Na Slovensku sa považuje za druhý krok prvej fázy reformy finančnej správy UNITAS. V rámci reorganizácie finančnej správy sa počet daňových úradov výrazne zredukoval. Reorganizácia sa výrazným spôsobom dotkla predovšetkým pracovníkov daňovej kontroly, mnohí z nich po reorganizácii zmenili miesto výkonu práce. Pomocou tohto faktora respondenti vyhodnotili reorganizáciu finančnej správy ako súčasť racionalizačných procesov.

Faktor 3: **Jednotný výber (daní, ciel a odvodov)**. Takmer 25-ročné skúsenosti s výberom daní, ciel a odvodov v Slovenskej republike zjednotili odbornú verejnosť v presvedčení o nutnosti uskutočniť výrazné systémové zmeny – jedným z cieľov je aj zjednotenie výberu daní, ciel a poistných odvodov. Tento faktor zisťoval názory podnikateľských subjektov a pracovníkov finančnej správy, či proces zjednotenia výberu zníži úniky v štátnych príjmoch, resp. či tento proces zníži administratívnu byrokraciu.

Faktor 4: **Rovná daň**. V roku 2003 bola v Slovenskej republike realizovaná veľká daňová reforma, v rámci ktorej bola zavedená jednotná daň. V roku 2013 bola novelizáciou zákona o dani z príjmu táto jednotná daň zrušená. Keďže v rámci Európskej únie je DPH harmonizovaná, priestor na významné zmeny ostáva opäť najmä pri dani z príjmov. Považujeme za aktuálne a z pohľadu budúcnosti za dôležité, pomocou tohto faktora získať a následne vyhodnotiť názory podnikateľských subjektov a pracovníkov úradov finančnej správy na jednotnú daň.

Faktor 5: **Digitalizácia**. Pri snahe o zvýšenie efektívnosti výberu daní, na zjednodušenie komunikácie podnikateľských subjektov s daňovou správou, ale aj na zníženie administratívy súvisiacej s výberom daní sú nevyhnutné procesy digitalizácie (Jakúbek, Guzoňová a Michalko, 2010). V rámci reformy správy daní bolo plánované zavedenie nového informačného systému na lepšiu správu daní. Prvý výrazný pokus o zmenu informačného systému v roku 2012 bol neúspešný a priviedol daňovú správu takmer ku kolapsu. S využitím tohto faktora sme zisťovali názory respondentov na zavádzanie a využívanie nových informačných technológií pri správe a kontrole daní.

Faktor 6: **Daňová legislatíva**. Vstup Slovenskej republiky do Európskej únie ovplyvnil aj daňovú legislatívu, a to predovšetkým v oblasti harmonizácie DPH. Pomocou tohto faktora sme analyzovali kľúčové aspekty daňovej legislatívy, napr. či daňová legislatíva umožňuje legálne znižovať základ dane, či je dostatočne harmonizovaná s legislatívou Európskej únie a pod.

Šesť popísaných faktorov sa dá obsahovo špecifikovať a vysvetľuje 57,0 % variancie, čo je vo všeobecnosti v rámci sociálnych vied, ako aj z hľadiska prezentovaného výskumu akceptovateľné (tab. 3). Extrahované faktory bolo možné celkom jednoznačne obsahovo charakterizovať a popísať. To predstavuje kladnú odpoveď na prvý výskumný problém (či existuje možnosť extrahovať indikátory vnímania a posudzovania daňovej problematiky). Využitie faktorovej analýzy v podmienkach Slovenska umožňuje extrahovať indikátory vnímania, v konkrétnom prípade na úrovni 57 %. Ďalšie faktory nebolo možné v konečnej fáze už zmysluplne obsahovo vymedziť.

T a b u ľ k a 3

Variancia extrahovaných faktorov

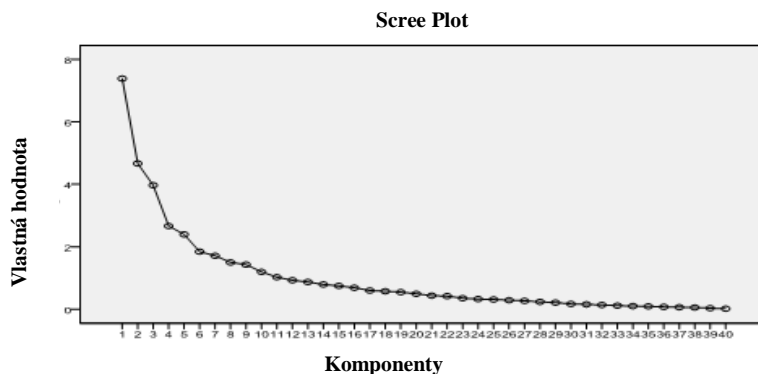
	F1 Reforma finančnej správy	F2 Reorganizácia	F3 Jednotný výber	F4 Rovná daň	F5 Digitalizácia	F6 Daňová legislatíva
Vlastná hodnota (<i>eigenvalue</i>)	7.491	3.608	3.124	2.266	1.899	1.575
% variancie	21.4	10.3	8.9	6.5	5.4	4.5

Zdroj: Vlastné výpočty.

V prospech uvedenej faktorovej štruktúry svedčia aj vypočítané hodnoty Cronbachovej alfy, ktoré reprezentujú vysokú úroveň reliability položiek v rámci jednotlivých faktorov a výsledky metódy Scree plot (graf 1), pre jednotlivé faktory nasledovne: *reforma finančnej správy* (0,920); *reorganizácia* (0,865); *rovná daň* (0,806); *jednotný výber* (daní, ciel a odvodov) (0,749); *digitalizácia* (0,733); *daňová legislatíva* (0,625).

Hodnota Cronbachovej alfy pre faktor *daňová legislatíva* je zo zaradených najnižšia (ale reprezentuje dolnú hranicu reliability). Extrahovanie tohto faktora je zmysluplné predovšetkým na základe jeho špecifického obsahového vymedzenia.

G r a f 1

Identifikácia faktorov metódou Principal Component s Varimax rotáciou

Zdroj: Vlastné výpočty.

Vhodnosť a správnosť extrahovania faktorov potvrdzujú aj zistené hodnoty interkorelačných koeficientov týchto faktorov, ktoré uvádza tabuľka 4.

Tabuľka 4

Hodnoty interkorelačných koeficientov extrahovaných faktorov (Spearmanova korelácia)

Faktory	F1 Reforma fin. správy	F2 Reorganizácia	F3 Jednotný výber	F4 Rovná daň	F5 Digitalizácia	F6 Daňová legislatíva
F1 Reforma fin. správy	–					
F2 Reorganizácia	0.533**	–				
F3 Jednotný výber	–0.007	–0.151	–			
F4 Rovná daň	0.086	0.222**	–0.171*	–		
F5 Digitalizácia	0.314**	0.369**	0.139	0.024	–	
F6 Daňová legislatíva	–0.173*	–0.247**	0.268**	–0.074	–0.044	–

Zdroj: Vlastné výpočty.

Z uvedených koeficientov je zrejme, že najvyššie hodnoty korelácie sú medzi faktormi *reorganizácia* a *reforma finančnej správy*. Tento výsledok vyplýva aj zo skutočnosti, že v čase realizácie prieskumu sa pri uvádzaní do praxe v rámci reformy ukončila fáza reorganizácie finančnej správy. Respondenti do značnej miery spájali reformu finančnej správy s jej reorganizáciou. Vysoké korelačné hodnoty sú aj medzi faktorom *digitalizácia* a faktormi *reforma finančnej správy* a *reorganizácia*. Je pochopiteľné, že reorganizáciu respondenti spájajú s jej digitalizáciou. Výrazný pokus o digitalizáciu sa uskutočnil ešte pred dotazníkovým zisťovaním a, ako sme už uviedli, skončil sa absolútnym zlyhaním. Tento verejne známy medializovaný fakt potvrdili aj odpovede oboch skupín respondentov. Zároveň je však potrebné uviesť, že obe skupiny respondentov považujú digitalizáciu za pozitívny krok k správe daní, treba ju však realizovať odborne a s dôslednou prípravou. Vyššiu hodnotu korelácie sme zistili aj medzi faktormi *daňová legislatíva* a *jednotný výber*. Obe skupiny respondentov hodnotia tieto faktory pozitívne, čo možno vysvetliť tým, že všetci sú odborníkmi v daňovej problematike a chápu možné prínosy zavedenia jednotného výberu. Zároveň pozitívne vnímajú aj vplyv kvalitnej daňovej legislatívy pre funkčný daňový systém vrátane jednotného výberu. Prínosy zavedenia jednotného výberu na základe kvalitnej daňovej legislatívy by boli tak na strane štátu prostredníctvom vyššieho výberu daní a odvodov, ako aj na strane podnikateľských subjektov prostredníctvom nižších nákladov spojených so zabezpečením svojich daňových a odvodových povinností.

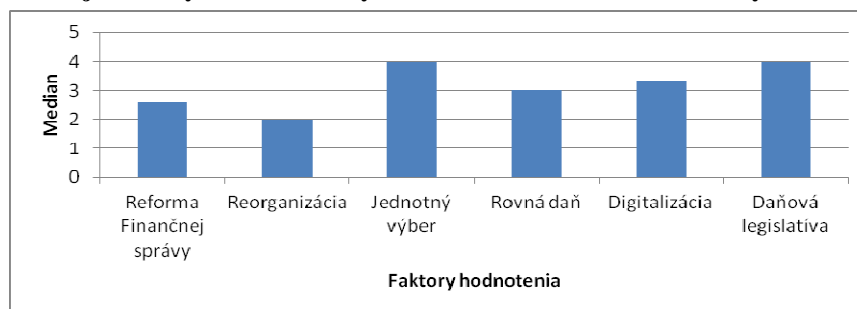
Popis a význam šiestich extrahovaných analyzovaných faktorov, ktoré sú výsledkom transformácie 35 indikátorov prostredníctvom faktorovej analýzy, prispieva k lepšiemu pochopeniu vnímania reformných procesov v oblasti správy

daní. Navrhnutú štruktúru vymedzených faktorov podporujú aj hodnoty vypočítaných interkorelačných koeficientov medzi jednotlivými faktormi (tab. 4). Hodnoty týchto korelácií sú štatisticky významné, nie sú ale veľmi vysoké, čo svedčí v prospech obsahovej odlišnosti jednotlivých faktorov.

Pri analýze posúdenia jednotlivých faktorov vnímania daňového systému sme najnižšiu hodnotu, t. j. maximálne záporné hodnotenie zistili pri posúdení faktora *reorganizácia* a najvyššiu hodnotu, t. j. maximálne kladné hodnotenie pri posúdení faktorov *jednotný výber* a *daňová legislatíva*. Celkovo negatívne boli posúdené faktory *reforma finančnej správy* a *reorganizácia*; neutrálne boli hodnotené faktory *rovná daň* a *digitalizácia*; pozitívne hodnotenie respondentmi získali faktory *jednotný výber* a *daňová legislatíva*. Štatistická analýza výsledkov s použitím neparametrického Friedmanovho testu pre závislé výbery potvrdila štatisticky významné rozdiely v posúdení jednotlivých faktorov vnímania daňového systému (graf 2).

G r a f 2

Posúdenie jednotlivých extrahovaných faktorov vnímania daňového systému



Zdroj: Vlastné výpočty.

Najsilnejšie negatívne hodnotenie faktora *reorganizácia* je dôsledkom vnútorného presvedčenia respondentov, že tento proces neprinesie očakávané efekty. Ako argumenty pre toto tvrdenie respondenti z finančnej správy uvádzali: zvýšenie cestovných nákladov na výkon kontrolnej činnosti a vyššiu spotrebu času potrebného na presun kontrolórov ku kontrolovaným subjektom. Zvýšený počet analytikov vnímajú kontrolóri a správcovia mimoriadne negatívne. Negatívne hodnotenie faktora *reforma finančnej správy*, podľa nášho názoru, je položené hlavne na nedôvere a negatívnych skúsenostiach s reformami v nedávnej minulosti.

Pozitívne hodnotenie faktorov *jednotný výber* a *daňová legislatíva* je prejavom skutočnosti, že zavedenie jednotného výberu na základe kvalitnej daňovej legislatívy je vnímané respondentmi pozitívne a môže priniesť výhody tak pre respondentov z finančnej správy, ako aj pre respondentov z podnikateľských subjektov.

Neutrálne hodnotenie faktora *rovná daň* je iba potvrdením skutočnosti o otvorenosti tejto otázky. Neutrálne hodnotenie faktora *digitalizácia* je dôsledkom toho, že respondenti považujú tento proces za nevyhnutný pre zlepšenie výberu a správy daní, ale určitá časť je silne negatívne ovplyvnená zavádzaním digitalizácie do praxe a nedôverou v informačno-komunikačné technológie.

Navrhnutá štruktúra šiestich faktorov vnímania daňového systému a jej základné validizačné parametre potvrdzujú zmyslupnosť navrhutej cesty vývoja, prípravy a uplatnenia multidimenzionálnej metodiky na identifikáciu týchto faktorov. Na základe prezentovaných zistení môžeme konštatovať, že v rámci prvého výskumného problému je možné na základe indikátorov extrahovať faktory vnímania a posudzovania daňovej problematiky a taxonomicky vymedziť štruktúru týchto faktorov.

Na základe uvedenej výslednej faktorovej štruktúry metodiky vnímania daňového systému sme pristúpili k analýze extrahovaných faktorov vo vzťahu k analyzovaným subjektom, t. j. podnikateľskými subjektmi a zamestnancami finančnej správy. V nadväznosti na stanovenú hypotézu nás v prezentovanom výskume zaujímalo, či existujú významné rozdiely v posudzovaní vybraných faktorov zo strany zamestnancov finančnej správy a zástupcov podnikateľských subjektov. Vzhľadom na to, že sme disponovali dostatočným množstvom údajov, boli komparované všetky sledované oblasti. Ako metódu sme použili Mannov-Whitneyho U-test pre nezávislé výbery a ako strednú hodnotu medián. Výsledky analýzy uvádzame v tabuľke 5.

Ta b u ľ k a 5

Rozdiely vo vnímaní faktorov daňového systému medzi podnikateľskými subjektmi a úradmi finančnej správy

	U-test	Z	Významnosť	Podnikateľský subjekt	Finančná správa
Reforma finančnej správy	1 650.0	5.025	0.000*	3.20	2.00
Reorganizácia	2 257.5	3.115	0.002*	2.25	1.75
Jednotný výber	1 632.0	0.529	0.597	4.33	4.00
Rovná daň	1 707.0	3.207	0.001*	2.67	3.33
Digitalizácia	2 154.5	2.881	0.004*	3.67	3.00
Daňová legislatíva		0.967	0.334	3.75	4.00

Zdroj: Vlastné výpočty.

Z vykonanej analýzy vyplýva, že pri štyroch faktoroch sa zistili významné rozdiely v ich vnímaní zo strany podnikateľských subjektov a zástupcov finančnej správy (hodnota významnosti menšia ako 0,05). Ide o faktory: *reforma finančnej správy*, *rovná daň*, *reorganizácia* a *digitalizácia*. O nevýznamné faktory z hľadiska vnímania medzi skúmanými subjektmi ide pri faktore *jednotný výber* (hodnota významnosti 0,671) a *daňová legislatíva* (hodnota významnosti 0,337).

Na základe výsledkov analýzy môžeme konštatovať, že stanovená hypotéza, ktorá predpokladala existenciu významných rozdielov medzi podnikateľskými subjektmi a úradmi finančnej správy, sa v posudzovaní vybraných indikátorov hodnotenia daňovej problematiky potvrdila. Zistené rozdielne vnímanie je založené hlavne na antagonistickom postavení týchto dvoch subjektov v rámci spoločenskej deľby práce, najmä na názore podnikateľských subjektov na aktuálne daňové zaťaženie.

Zhrnutie

Na základe odbornej diskusie, ale aj praktických skúseností s novou štruktúrou úradov finančnej správy si treba uvedomiť, že zodpovedný manažment by mal vypracovať odborné stanovisko ku kritickým pripomienkam vrátane riešenia vzniknutých problémov. Za kľúčové však považujeme šírenie osvetu o potrebe a význame daňovej reformy, pretože aktuálne poskytovanie verejných statkov, nízky výber daní, netransparentnosť výberu a demografická situácia nedávajú dostatočné predpoklady na trvalú udržateľnosť určitej úrovne blahobytu. Rovnako aj silné spolitizovanie problematiky reformných procesov vo finančnej správe a štruktúre daní predstavuje permanentné rozpory (rovnou daňou počínajúc a spôsobom výberu končiac).

Vykonaná analýza naznačila nízku pripravenosť a nedostatočnú informovanosť zainteresovaných strán (predovšetkým zamestnancov úradov finančnej správy) o význame, cieľoch, ako aj jednotlivých krokoch reformného procesu. Nedostatočná informovanosť vychádzala z určitej formy „tajnostkárstva“ pri príprave reforiem na Slovensku (ako sme to videli aj pri ostatnej reforme verejnej správy ESO) a nedostatočnej pripravenosti manažmentov úradov finančnej správy, ktoré dostatočne nepripravili zamestnancov na náročné zmeny, ktoré mali nastať. Závery o rozdielnosti či podobnosti vnímania faktorov analyzovaných reformných procesov dávajú dobré predpoklady na ujasnenie si významu, zásad a obsahu správnej komunikácie.

Faktorová analýza priniesla podobné výsledky ako u autorov, ktorí ju taktiež využívali v oblasti sociálnych vied. Napríklad v oblasti vnímania aktivít u nezamestnaných (Frankovský, 2005) využitá metodika AZN vytvorila prostredníctvom faktorovej analýzy 8 faktorov. Živčák et al. (2014) použili predmetnú metódu v *sociálnej oblasti* – vnímanie bezpečnostných rizík občanmi miest – a uviedli faktorov 11. Konštatujeme, že vykonaná faktorová analýza identifikovala 6 nových faktorov, ktoré vzišli z 35 indikátorov a dostatočne vystihujú vyformované názory na skúmanú reformu v oblasti správy daní a finančnej správy. To možno považovať za určité obohatenie teoretického poznania skúmanej

problematiky, ale aj obohatenie poznania v oblasti metodologického prístupu. V kontexte skúmania daňovej problematiky ide o nový, dosiaľ neprezentovaný pohľad na vymedzenie štruktúry faktorov a jej posudzovanie.

V porovnaní s viacerými, tradičnými typickými prístupmi, ktoré sú väčšinou zamerané na všeobecné hodnotenie daňového systému, resp. na hodnotenie vybranej zložky systému, prezentovaný prístup predstavuje komplexnejší pohľad na túto problematiku. Masson (2016) uvádza v kontexte reformných procesov aj faktory *demografické* (napr. strednú dĺžku života) a faktor „patrimonialistick“, ktorý predstavuje mnohostranný vrchnostenský proces identifikácie a hodnotenia faktorov (ku ktorému dochádza – napríklad vo Francúzsku – už od konca roku 1970). Ďalšia analýza poukázala na to, že obe skupiny aktérov nemajú rovnaký vzťah k uvedeným faktorom. V štyroch faktoroch došlo k odlišnému vnímaniu a vo dvoch faktoroch k vnímaniu rovnakému (*reorganizácia a daňová legislatíva*).

Bez aktívnej a pozitívnej podpory reformného procesu zo strany prevažnej väčšiny zamestnancov úradov finančnej správy nie je možný celkový úspech reformy. Podobný inštitucionálny faktor považuje Tatsos (2016) za dôležitejší ako faktory *hospodárske*. Považujeme za nevhodné, že zásady a očakávané výsledky reformy neboli pracovníkom úradov finančnej správy jasné, čo znamená, že neboli s nimi dostatočne oboznámení, čím sa mohli zásady reformy javiť ako netransparentné. Brys (2016) považuje práve transparentnosť a dizajn reforiem za rozhodujúci faktor. Negatívne hodnotenie faktora *reorganizácie* daňových úradov oboma skupinami respondentov – pričom respondenti z úradov finančnej správy hodnotia túto reorganizáciu viac negatívne ako respondenti z podnikateľských subjektov – považujeme za dôležitý signál nesúhlasu oboch skupín s takto realizovanými procesmi reorganizácie. Lepšia príprava reformných zmien v kontexte zásad manažmentu zmeny by veci určite prospela. Respondenti považujú tento proces za politický a pripisujú mu vyššiu váhu ako úspore nákladov. Podobný vzťah nachádzame aj u Profetu (2016) v Taliansku a Tatsosa (2016), ktorý popísal v gréckych podmienkach vyššiu preferenciu inštitucionálnych faktorov na úkor hospodárskej situácie.

Realizovaná analýza vybraných štatistických ukazovateľov o vykonaných daňových kontrolách daňovými kontrolórmí za obdobie rokov 2005 – 2013 ukázala niekoľko rizikových trendov, ktoré môžu v budúcich rokoch vážne ohroziť trvalú udržateľnosť daňových príjmov štátu. Je dôležité zohľadniť tieto zistenia a brať ich do úvahy pri koncipovaní nových opatrení. Vnímame nízku reálnu efektívnosť daňových kontrol, kde vymožiteľnosť daňových nedoplatkov osciluje okolo 20 %. Zvyšovanie požiadaviek na výkon kontrolórov má svoje limity, ktoré je potrebné pri manažmente reformy daňového systému zohľadniť.

Efektívnosť daňového systému je multikauzálna podmienená. K jej zvyšovaniu môžu prispieť rôzne vedné disciplíny a rovnako môže byť zvyšovaná aj rôznymi aktivitami. Realizácia spätnej väzby od rozhodujúcich aktérov, na ktorých tento daňový systém pôsobí, je jednou z možností, ako získať neoceniteľné informácie, využiteľné na zvyšovaní efektívnosti daňového systému. Osobitný prínos predstavuje získanie spätnej väzby o reforme daňového systému v SR od subjektov, ktorých sa táto reforma bytostne dotýka. Dosiahnuté výsledky v komparácii so zahraničnými skúsenosťami prinášajú do odbornej diskusie o pokračovaní reformy daňového systému viaceré podnety, ktoré považujeme za vhodné brať do úvahy aj v následných reformných procesoch. Za vážne riziko kladného vnímania reformy považujeme tendencie negatívneho hodnotenia faktora *reforma finančnej správy* respondentmi z úradov finančnej správy. Zaujímavé je pozitívne hodnotenie faktora *digitalizácie* finančnej správy oboma skupinami respondentov, napriek významným problémom a nedostatkom v doterajšej aplikácii.

Medzi dôležité skutočnosti, ktoré neboli predmetom skúmania a môžu ešte viac obohatiť poznanie vnímania reformy a zvýšiť prvok komplexnosti, zaradíme názory pracovníkov colnej správy na reformu UNITAS a názory „uniformovaných a neuniformovaných“ pracovníkov Finančnej správy na vzájomné fungovanie v novej organizačnej štruktúre. Skúsenosti z podobne zameraných reformných procesov v krajinách Vyšehradskej skupiny (tzv. Vyšehradskej štvorky – V4), Európe i vo svete poukazujú na správne pochopenie nastúpených trendov v Slovenskej republike.

Literatúra

- ADAMIŠIN, P. – TEJ, J. (2012): The Analysis of the Economic Efficiency of Regions on the Level of Nuts III and on the Proportion of Municipal Taxation. *Polish Journal of Management Studies*, 5, s. 60 – 77.
- BALÁŽOVÁ, E. – PAPCUNOVÁ, V. (2014): Is the Fiscal Decentralization Way to Financial Freedom of the Municipalities? In: FORWARD. Moving Frontiers of Rural and Regional Development. [Zborník.] Nitra: SPU.
- BERNARDI, L. – GANDULLIA, L. – FUMAGALLI, L. (2006): Tax Systems and Tax Reforms in South and East Asia: Overview of Tax System and Main Policy Issues. In: Tax Systems and Tax Reforms in South and East Asia. [Zborník.] London: Routledge, s. 3 – 35.
- BRYNS, B. (2016): Making Fundamental Tax Reforms Happen. Political Economy of Tax Reforms. Workshop Proceedings. [Discussion Paper 025.] Luxembourg: Publications Office of the European Union, s. 20 – 24.
- BUŠOVSKÁ, M. (2014): Convergence of Tax Burden, Tax Revenues and Implicit Tax Rates in the European Union Member States. *Ekonomický časopis/Journal of Economics*, 62, č. 4, s. 363 – 376.
- DOBROVIČ, J. (2013): The Reformation of Customs and Tax Administration in Slovakia – The Model of Place for Collecting Taxes, Duties and Contribution. *Intercathedra: Scientific Bulletin of the Economics Departments of the European Universities*, 29, No. 1, s. 16 – 22.

- EUROPEAN COMMISSION (2014): Tax Reforms in EU Member States 2014. Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability. *European Economy*, 6/2014.
- EUROPEAN COMMISSION (2016): Political Economy of Tax Reforms. Workshop Proceedings. [Discussion Paper 025.] Luxembourg: Publications Office of the European Union, 59 s. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eedp/pdf/dp025_en.pdf>.
- FRANKOVSKÝ, M. (2005): Štruktúra týždenných aktivít nezamestnaných z hľadiska ich dôležitosti a významu – návrh metodiky skúmania. In: Európske impulzy pre rozvoj psychológie práce, organizácie a riadenia po vstupe do EÚ. [Zborník.] Košice: Spoločenskovedný ústav SAV, s. 12 – 18.
- FRANKOVSKÝ, M. – LAJČIN, D. (2012): Zvládanie náročných situácií v manažérskej práci. Praha: RADIX. ISBN 978-80-87573-02-0.
- GARNIER, G. et al. (2014): A Wind of Change? Reforms of Tax Systems since the Launch of Europe 2020. [Taxation Paper.] Brussels: European Commission.
- HUTTMANOVÁ, E. et al. (2014): Economic Instruments in Environmental Protection Process. In: Ecology, Economics, Education and Legislation. [Conference Proceedings, 14th International Multidisciplinary Scientific Geoconference SGEM 2014, Vol. III.] Sofia: STEF92 Technology, s. 119 – 126.
- JAKÚBEK, P. – GUZOŇOVÁ, V. – MICHALKO, J. (2010): Progressive Functions of Tax Information System not only for Support of E-government Services. In: IT w organizacjach gospodarczych. [Zborník.] Częstochowa: Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa Oddział, s.185 – 189.
- JAKÚBEK, P. – GUZOŇOVÁ, V. (2014): Management of Tax Reform in the Slovak Republic. In: Management: Business, Management and Social Research. [Zborník.] Prešov: Bookman, s. 95 – 102.
- JAKÚBEK, P. – TEJ, J. (2016): Management of the Tax Reform in Slovakia. [Monografia.] Karlsruhe: Ste-Con, 123 s.
- LAJČIN, D. – SLÁVIKOVÁ, G. – FRANKOVSKÝ, M. – BIRKNEROVÁ, Z. (2014): Sociálna inteligencia ako významný prediktor manažérskeho správania. *Ekonomický časopis/Journal of Economics*, 62, č. 6, s. 646 – 660.
- LAJČIN, D. – FRANKOVSKÝ, M. – ŠTEFKO, R. (2012). Možnosti predikcie správania manažérov pri zvládaní náročných situácií v manažérskej práci. *Ekonomický časopis/Journal of Economics*, 60, č. 8, s. 835 – 853.
- MASSON, A. (2016): Resistance to Reforming Property Taxes. Political Economy of Tax Reforms. Workshop Proceedings. [Discussion Paper 025.] Luxembourg: Publications Office of the European Union, s. 36 – 45. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eedp/pdf/dp025_en.pdf>.
- MF SR (2013): Stratégia rozvoja finančnej správy na roky 2014 – 2020. Bratislava: Ministerstvo financií SR.
- NONNEMAN, W. – OCHOTNICKÝ, P. (2006): Public Finance Management Reform in the Slovak Republic versus the Belgian Public Finance Management System. *Ekonomický časopis/Journal of Economics*, 54, č. 2, s. 183 – 198.
- NOVYSEDLÁK, V. – PALKOVIČOVÁ, J. (2012): Odhad straty dane príjmov z pridanej hodnoty. Bratislava: IFP, s. 1. Dostupné na: <www.finance.gov.sk/ifp>.
- ODD-HELGE, F. – RAKNER, L. (2003): Taxation and Tax Reforms in Developing Countries: Illustrations from Sub-Saharan Africa. [CMI Report, 6/2003.] Bergen: Chr. Michelsen Institute, 34 s.
- ONDRIJOVÁ, I. – KOREČKO, J. – SUHÁNYOVÁ, A. – SUHÁNY, L. (2015): Analytický pohľad na reformu daňovej správy vo vybraných krajinách. In: Medzinárodné vzťahy 2015. [Zborník.] Bratislava: Ekonom, s. 552 – 56, CD-ROM.
- ORAVCOVÁ, J. (2004): Sociálna psychológia. Zvolen: Bratia Sabovci. ISBN 80-8055-980-5.

- PRESTON, I. (2016): Political Economy of Taxation: Needs and Drivers for Tax Reforms. Political Economy of Tax Reforms. Workshop Proceedings. [Discussion Paper 025.] Luxembourg: Publications Office of the European Union, s. 12 – 19. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eedp/pdf/dp025_en.pdf>.
- PROFETA, P. (2016): Political Support for Tax Reforms in Italy. Political Economy of Tax Reforms. Workshop Proceedings. [Discussion Paper 025.] Luxembourg: Publications Office of the European Union, s. 25 – 28. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eedp/pdf/dp025_en.pdf>.
- REGISTER daňových subjektov. Dostupné na: <www.drsrc.sk>; <www.financnasprava.sk>.
- SUHANYIOVÁ, A. – SUHANYI, L. (2012): Reforma daňovej a colnej správy s výhľadom zjednotenia výberu daní, cla a poisťných odvodov. Dostupné na: <<http://projekty.kfau.sk>>.
- SUJJAPONGSE, S. (2005): Tax Policy and Reform in Asian Countries: Thailand's Perspective. *Journal of Asian Economics*, 16, č. 6, s. 1012 – 1028.
- ŠKODA, M. (2014): Tax Havens in Global Economy – the Biggest Money Laundry Ever? In: *Management 2014: Business, Management and Social Research*. [Zborník.] Prešov: Bookman, s. 95 – 102.
- TATSOS, N. (2016): Political Challenges to Reform Taxation in Greece. Political Economy of Tax Reforms. Workshop Proceedings. [Discussion Paper 025.] March 2016. Luxembourg: Publications Office of the European Union, s. 29 – 35. Dostupné na: <http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eedp/pdf/dp025_en.pdf>.
- TEJ, J. (2005): Reforma hromadského upravníka v Slovaččyni. *Social'no-ekonomični doslidžennja v perechidnyj period: rehional'na polityka v Ukrajinu: sučasni formy ta metody realizaciji*, 52, č. 2, s. 204 – 217.
- VÍGHOVÁ, A. (2011): Organizačné aspekty reformy daňovej správy. In: *Aktuálne trendy v manažmente verejnej správy*. [Zborník.] Bratislava: VŠEMvs, s. 415 – 419.
- ŽIVČÁK, P. – TEJ, J. – ALI TAHA, V. – SIRKOVÁ, M. (2014): Crisis Awareness of the Municipal District Residents: Implication for Crisis Management at the Local Government Level. *Quality. Innovation. Prosperity/Kvalita. Inovácia. Prosperita*, 18, č. 2, s. 1 – 14.