

K VNÚTORNEJ ŠTRUKTÚRE DAŇOVÉHO KONANIA PO ZAVEDENÍ DAŇOVÉHO PORIADKU

ON THE STRUCTURE OF TAX PROCEEDINGS AFTER THE INTRODUCTION OF THE CODE OF TAX PROCEDURE

Anna Románová

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

ABSTRAKT

Článok sa zaoberá vnútornou štruktúrou daňového konania, a to tak z pohľadu jej definovania normatívnym textom i vnímania predstaviteľmi vedy daňového práva. Reflektuje a komparuje právny stav pred a po zavedení nového procesného kódexu daňového práva procesného – zákona č. 563/2009 Z. z., o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a hodnotí koncepčné zmeny, ku ktorým došlo v rámci vnútornej štruktúry daňového konania v dôsledku zavedenia tejto novej právnej úpravy.

ABSTRACT

The paper deals with the structure of tax proceedings, both in terms of its establishment by law as well as the viewpoint of the representatives of the science of tax law. It reflects and compares the legal status before and after the introduction of a new code of procedural tax law – Act no. 563/2009 Coll. on tax administration (code of tax procedure) and on change and amendment of certain acts and evaluates the conceptual changes regarding the structure of tax proceedings that have occurred due to the mentioned regulation.

I. ÚVOD

Rok 2012 predstavoval pre daňové právo procesné istý medzník. Dôvodom bola účinnosť novej právnej úpravy - nového procesného kódexu, ktorý toto konanie upravuje, v podobe zákona č. 563/2009 Z. z., o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“). Tento nový procesný kódex daňového práva priniesol veľké množstvo zmien právnej úpravy, a to tak v praktickej - aplikačnej rovine i v rovine teoretickej - koncepčnej.

Daňové konanie je tak v zmysle normatívneho textu daňového poriadku i jeho systematiky ako aj v zmysle teórie daňového práva chápané ako súčasť širšieho pojmu “správa daní”. Správa daní sumarizuje „všetky činnosti vykonávané príslušnými orgánmi daňovej správy v medziach zákonom zverených oprávnení s konečným cieľom realizácie príjmovej stránky rozpočtov štátu a územnej samosprávy“.¹ Hoci Daňový poriadok v rámci definície správy daní („postup smerujúci k správnomu zisteniu dane a zabezpečeniu úhrady dane a ďalších činností podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov“) neponúka výpočet procesov a činností, kto-

¹ ŠTRKOLEC, M. Daň z nehnuteľností a jej vyrubovanie a platenie v rámci daňového konania. In Stretnutie finančných právnikov : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Financovanie verejnej správy (aktuálne problémy) konanej 12. a 13. apríla 2007, Liptovský Ján. Bratislava, 2007. s. 162.

ré subsumuje pod správu daní², toto subsumovanie je jednoznačným a logickým dôsledkom uvedenej definície i systematiky zákona.

Na tomto mieste však možno poznamenať, že medzi daňovým konaním a správou daní ako širším pojmom je len tenká línia a môže byť preto ťažké vyznačiť skutočnú objektívnu hranicu medzi nimi. Dokladuje to aj samotná právna úprava, ktorá určité štádium či činnosť správcu dane zahrnie raz pod daňové konanie a inokedy pod širšiu správu daní, čo je viditeľné v kontexte zmien Zákona o správe daní a poplatkov a Daňového poriadku.

Daňové konanie ako „konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov“^{3, 4} je inštitútom komplexným. V zložitosti štruktúry daňového konania sa prejavuje jedna z jeho osobitostí, preto bolo jej skúmanie predmetom záujmu rôznych popredných predstaviteľov vedy daňového (i finančného) práva. Ich pohľady na jeho vnútornú štruktúru sa však do značnej miery rôznili ešte za účinnosti predchádzajúceho procesného kódexu daňového práva – zákona č. 511/1992 Zb., o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o správe daní a poplatkov“). K tejto názorovej nejednotnosti však nový Daňový poriadok nijako pozitívne neprispel, nakoľko vniesol do dovtedy (aspoň v minimálnych líniách) zaužívaného prístupu k daňovému konaniu menší zmätok. Ako sa tieto zmeny dotkli vnímania vnútornej štruktúry daňového konania sa pokúsime rozobrať v nasledujúcom texte.

II. ETAPY A ŠTÁDIÁ DAŇOVÉHO KONANIA

Z hľadiska normatívneho textu došlo k odlišnému vymedzeniu vnútornej štruktúry daňového konania. Hoci táto nebola úplne jednoznačná ani v pôvodnom Zákone o správe daní a poplatkov a nie je ani v Daňovom poriadku, možno uzavrieť, že tieto predpisy vnímajú, resp. vnímali uvedenú štruktúru nasledovne:

Daňový poriadok o daňovom konaní výslovne hovorí v Štvrtej časti, kde vyčleňuje ako súčasť daňového konania registračné konanie, vyrubovacie konanie a preskúmovacie konanie (pod označením opravné prostriedky), hoci tieto označuje ako osobitné konania, a daňové exekučné konanie. Inkasné konanie nie je upravené v rámci daňového konania, ale v rámci osobitnej Tretej časti. V tomto smere teda ťažko vyvodíť presnú štruktúru daňového konania vzhľadom na terminológiu i „systematiku“ tohto predpisu. Uplatniac však istý generalizujúci nadhľad, mohli by sme vidieť túto súslednosť etáp daňového konania, ktorú sa rozhodol zákonodarca v Daňovom poriadku použiť: vyrubovacie konanie – preskúmovacie konanie – vysporiadanie daňových preplatkov a daňových nedoplatkov – vymáhacie konanie. Hoci je jednoznačné, že nie každá z uvedených etáp sa nevyhnutne musí objaviť v každom jednotlivom daňovom konaní⁵, predsa v najvšeobecnejšom poňatí prichádzajú všetky uvedené etapy do úvahy.

Zákon o správe daní a poplatkov, na rozdiel od Daňového poriadku, v osobitných častiach upravoval prípravné konanie, vyrubovacie konanie, riadne opravné prostriedky, mimoriadne opravné prostriedky, platenie daní a daňové exekučné konanie. Tieto nijako (štrukturálne)

² Porovnaj § 1a písm. c) Zákona o správe daní a poplatkov, ktorý definoval správu daní evidenciu a registráciu daňových subjektov, vyhľadávanie daňových subjektov, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo podľa osobitných daňových zákonov.

³ § 2 písm. a) Daňového poriadku.

⁴ Teoretici daňového práva však túto definíciu nepovažujú za postačujúcu. V. Babčák napr. definuje daňové konanie ako postup správcu dane alebo druhostupňového orgánu pri vydávaní, preskúmaní a realizácii individuálnych daňovo-právnych aktov, ktorý upravujú procesné daňovo-právne normy. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. s. 524.

⁵ Nemusí napríklad dôjsť k preskúmaniu rozhodnutia či k výkonu daňovej exekúcie.

nesubsumoval pod daňové konanie ako celok, avšak jeho postoj k otázke, čo patrí do daňového konania bol úplne zrejmý z legálnej definície pojmu „správa daní“, kde osobitne vymenúva, okrem iného, evidenciu a registráciu daňových subjektov a ich vyhľadávanie, daňové konanie a daňové exekučné konanie. Otázka teda znie, ako sa malo chápať „prípravné konanie“, v ktorom práve k evidencii a registrácii daňových subjektov a ich vyhľadávaniu dochádzalo. Možno skonštatovať, že v zmysle Zákona o správe daní a poplatkov (a to aj napriek uvedenej legálnej definícii správy daní, ale zohľadňujúc legálnu definíciu daňového konania) boli ako etapy daňového konania vnímané: prípravné konanie – vyrubovacie konanie – preskúmovacie konanie – inkasné konanie.

Pre porovnanie možno uviesť ako vníma štruktúru daňového konania zákon ČNR č. 280/2009 Sb., daňový rád, v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový rád“), ktorý v § 134 ods. 3 priamo vymedzuje vnútornú štruktúru daňového konania. Podľa tohto ustanovenia sa daňové konanie skladá z „*dílčích řízení*“, v ktorých sú vydávané jednotlivé rozhodnutia a ide o tieto konania:

a) Nachádzacie

- vymeriavacie (vyrubovacie), ktorého účelom je stanovenie dane,
- domeriavacie (dorubovacie), ktoré sa vedie za účelom stanovenia zmeny poslednej známej dane,
- o riadnom opravnom prostriedku proti rozhodnutiu vydanému podľa bodov 1 až 2,

b) pri platení dane

- o odklade platenia dane a platení dane v splátkach,
- o zabezpečení dane,
- exekučné,
- o riadnom opravnom prostriedku proti rozhodnutiu vydanému podľa bodov 1 až 3

c) o mimoriadnych opravných a dozorných prostriedkoch proti jednotlivým rozhodnutiam vydaným v rámci daňového konania.

Vzhľadom na to, že sme vyššie uviedli štruktúru daňového konania, ktorú je na prvý pohľad možné identifikovať z normatívneho textu, považujeme následne za nevyhnutné jednoducho vyjadriť názory predstaviteľov vedy daňového práva a jednoducho naše vlastné hodnotenie opodstatnenosti a správnosti takto zvolenej štruktúry.

Postoje k vnútornému členeniu daňového konania sa rôznili už počas účinnosti Zákona o správe daní a poplatkov. Iný pohľad mali predstavitelia vedy daňového práva, iný samotná právna úprava, teda normatívny text. Vo všeobecnosti prevládala názor o členení daňového konania na štyri až päť fáz, nesúcich pomenovanie etapa, resp. štádiu. Rôzni autori sa totiž vždy v určitom aspekte odchyľovali a dochádzalo teda stále k istým názorovým rozptylom. Môžeme vymedziť rôzne skupiny názorov, ktoré prezentovali daňové konanie v nasledovnej skladbe:

- Prípravné konanie – vyrubovacie konanie – preskúmovacie konanie – inkasné konanie⁶
- Prípravné konanie – vyrubovacie konanie – preskúmovacie konanie – inkasné konanie – vymáhacie konanie⁷
- Prípravné konanie – vyrubovacie konanie – inkasné konanie – vymáhacie konanie⁸

⁶ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. s. 436.

⁷ KARFÍKOVÁ, M. In BAKEŠ, M. - KARFÍKOVÁ, M. - KOTÁB, P. - MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. s. 263.

⁸ BALKO, L. - KRÁLIK, J. a kol. *Finančné právo*. 1. vyd. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010. s. 391,
VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. Praha : VOX, 2008. s. 55.

- Prípravné konanie – vyrubovacie konanie – vytykáacie konanie – inkasné konanie – vymáhacie konanie⁹
- Vyrubovacie konanie – preskúmovacie konanie - inkasné konanie – vymáhacie konanie¹⁰

V prvom rade budeme venovať pozornosť prípravnému konaniu, a to aj napriek tomu, že ho Daňový poriadok jednoznačne z daňového konania vylúčil. Dôvodom nášho postoja je tá skutočnosť, že aj Daňový poriadok stále upravuje registračné konanie, ktoré tvorilo základ prípravného konania podľa Zákona o správe daní a poplatkov.

Vnímanie prípravného konania ako etapy daňového konania bolo už za účinnosti Zákona o správe daní a poplatkov pomerne sporné. Svedčia o tom názory niektorých predstaviteľov vedy daňového práva („daňové konanie sa začína podaním daňového priznania alebo hlásenia“¹¹) a v prospech tohto názoru hovorí aj judikatúra („...podání – daňového priznání, nímž se zahajuje první fáze daňového řízení, a to řízení vyměřovací upravené v § 43“¹²). Podstatou prípravného konania je doslova pripraviť podklady potrebné pre ďalšie konanie. Preto považujeme za nanajvýš vhodné, že ho Daňový poriadok vylúčil zo štruktúry daňového konania a zaradil ho do širšieho rámca správy daní. Tento odlišný postoj však so sebou spája dve otázky. Po prvé, ako sa v skutočnosti mala vnímať prvá etapa daňového konania v zmysle Zákona o správe daní a poplatkov, a po druhé, ako je potrebné vnímať registračné konanie, ktoré Daňový poriadok označil za osobitné daňové konanie.

V zmysle Zákona o správe daní a poplatkov zahŕňalo prípravné konanie primárne registračnú a oznamovaciu povinnosť subjektu, ale taktiež poskytovanie súčinnosti tretími osobami a ďalej vyhľadávaciu činnosť správcu dane a na ňu príp. nadväzujúce sankcie. Daňový poriadok sa venuje príprave podkladov pre konanie v Prvej hlave (Príprava daňového konania) Druhej časti (Činnosti správcu dane), teda systematicky mimo samotného daňového konania a registračné konanie upravuje v rámci osobitných konaní daňového konania. Z hľadiska obsahu a účelu prípravného konania ide o prípravu podkladov pre vlastné daňové konanie, a teda dá sa povedať, že ide skôr o činnosť pred začatím konania. Preto by podľa nášho názoru tieto činnosti podľa doterajšieho právneho stavu nemali byť súčasťou vlastného daňového konania¹³. Z nášho pohľadu je zaradenie činnosti zahŕňajúcej prípravu konania¹⁴ do správy daní (mimo daňové konanie) správne.

⁹ VRABKO, M. a kolektív. *Správne právo : Procesná časť. 2. preprac. a dopl. vyd.* Bratislava : Univerzita Komenského, Právnická fakulta, Vydavateľské oddelenie, 2008. s. 187.

¹⁰ GIRÁŠEK, J. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. 1. vyd. Bratislava : Obzor, 1971. s. 156, s. 169,

SLOVINSKÝ, A. - GIRÁŠEK, J. *Československé finančné právo*. Bratislava : Obzor, 1974. s. 240.

LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. s. 38.

¹¹ GIRÁŠEK, J. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. 1. vyd. Bratislava : Obzor, 1971. s. 169.

¹² NSS ČR z 11.10.2007 vo veci 5 Afs 155/2006.

¹³ Ako poznamenáva O. Lichnovský, chýba tu navyše priamy vzťah ku konkrétnemu daňovému subjektu a konkrétnej dani. LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha : WoltersKluwer ČR, a. s., 2009. s. 38.

¹⁴ Táto prvá hlava „Príprava daňového konania“ zahŕňa (prevažne) inštitúty, ktoré slúžia k príprave podkladov samotného konania, no nie sú jeho súčasťou, ako vyhľadávacia činnosť, miestne zisťovanie, daňová kontrola, ostatné činnosti (zverejňovanie zoznamov, poskytovanie údajov, súhlas s výmazom z obchodného registra). Takéto výslovné zaradenie pred daňové konanie, ktoré čiastočne opravilo systematicku „Prípravného konania“ podľa Zákona o správe daní a poplatkov možno hodnotiť jednoznačne pozitívne.

Už diskutabilnejšie je zaradenie do tejto časti inštitútov predbežného opatrenia, ukladania záznamovej povinnosti a zabezpečenia veci a prepadnutia veci, a to jednak z dôvodu časového momentu, kedy k ich uplatňovaniu dochádza, ale aj z dôvodu ich charakteru ako typických osobitných konaní, v ktorých sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov. Na rozdiel od predchádzajúcej skupiny činností správcu dane v nich totiž dochádza k priamemu zásahu do práv a povinností daňových subjektov vo forme rozhodnutia.

Ďalším otáznikom je vhodnosť zaradenia postupu pri určení dane podľa pomôcok. K určeniu dane podľa pomôcok totiž nedochádza len v súvislosti s daňovou kontrolou, ale aj v rámci už začatého a prebiehajúceho daňového konania. Ako dôvod, kedy správca pristúpi k určeniu dane podľa pomôcok je nesplnenie základných povinností daňového subjektu a daňové konanie sa tu začína už výzvou na podanie daňového priznania pri jeho nepodaní (§ 48 ods. 1 písm. a), resp. podaním daňového priznania, ktoré malo nedostatky (§ 48 ods. 1 písm. b) či nesplnením zákonných povinností pri

Registračné konanie má, ako nižšie uvedieme, iný charakter oproti ostatným činnostiam správca dane v rámci prípravného konania podľa Zákona o správe daní a poplatkov. Jeho účel je však obdobný ako v prípade činnosti pripravujúcej podklady pre konanie, čo odôvodňuje jeho vnímanie skôr v rovine správy daní než v rovine samotného daňového konania. Zamyslime sa teda nad účelom registrácie a miery jej bezprostredného vplyvu na splnenie účelu daňového konania. Je zrejmé, že k vyrubeniu dane, či, všeobecnejšie povedané, k začatiu daňového konania môže dôjsť a dochádza aj bez splnenia registračnej povinnosti, resp. aj v prípade, kedy zákon registračnú povinnosť nevyžaduje. Daňové konanie je však založené na primárnej iniciatíve zo strany daňového subjektu a z tohto pohľadu má registračné konanie mimoriadny význam pre vytvorenie „množiny“ potenciálnych subjektov, ktorým v budúcnosti vznikne daňová povinnosť. Pre činnosť daňových orgánov má takáto databáza, resp. vytvorenie určitého poriadku neoceniteľný význam, avšak možno vyvodiť záver, že registračné konanie samo o sebe nemá bezprostredný vplyv na určenie daňovej povinnosti a jej následné splnenie. Z hľadiska jeho účelu teda nevidíme dôvod na jeho zahrnutie do daňového konania.

Vychádzajúc z legálnej definície správy daní podľa Zákona o správe daní a poplatkov, kde sú popri sebe spomenuté registrácia daňových subjektov a daňové konanie, evidentne by celé prípravné konanie vrátane registračného konania nemalo byť súčasťou daňového konania. Avšak vychádzajúc zo systematiky Zákona o správe daní a poplatkov (Druhá časť – Prípravné konanie) a legálnej definície daňového konania, ako konania v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu, rozhodnutím o registrácii či nezaregistrovaní (hoci to už zákon nespomína, len hovorí o odstraňovaní väd prihlášky k registrácii) dochádza k rozhodovaniu o právach a povinnostiach daňového subjektu. Ergo, aj úkon, ktorým správca dane rozhoduje o registrácii by mal mať podobu rozhodnutia. Z pohľadu všeobecnej teórie sa však osvedčenie o registrácii nepovažuje za rozhodnutie, ale za iný individuálny právny akt¹⁵, materiálne-technický úkon¹⁶, resp. o osvedčenie v pravom slova zmysle¹⁷, z ktorých k poslednému sa tiež prikláňame. O zaregistrovaní subjektu by sa teda malo vydávať osobitné rozhodnutie a samotné osvedčenie by, v zmysle svojej podstaty, malo slúžiť len ako doklad o jeho uskutočnení preukazujúci túto skutočnosť vo vzťahu k iným subjektom. Avšak vzhľadom na skutočnosť, že Zákon o správe daní a poplatkov o rozhodnutí ako takom nič nehovoril a zároveň platil vyššie uvedený § 30 ods. 1 Zákona o správe daní a poplatkov, neostáva nič iné, len chápať osvedčenie o registrácii ako rozhodnutie deklaratorného charakteru¹⁸. V takomto ponímaní, by teda osvedčenie o registrácii nemalo byť označené ako „osvedčenie“, keďže takéto jeho pomenovanie vyvoláva kontroverziu ohľadne jeho chápania¹⁹. Takýto stav treba ponímať skôr ako nedostatok právnej úpravy Zákona o správe daní a poplatkov, ktorý je však už v Daňovom poriadku vyriešený. Daňový poriadok chápe registráciu ako konanie za-

preukazovaní ním uvádzaných skutočností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť (§ 48 ods. 1 písm. c). Nejde teda len o prípady nespolupráce v rámci výkonu daňovej kontroly (ktorá súčasťou daňového konania nie je).

¹⁵ MACHAJOVÁ, J. a kol. *Všeobecné správne právo*. 5. aktualizované vydanie, Bratislava : EUROKÓDEX, s. r. o., 2010. s. 188.

¹⁶ ŠKULTÉTY, P. a kolektív. *Správne právo hmotné. Všeobecná časť*. Bratislava : Vydavateľské oddelenie PRAF UK, 2004. s. 114., ČERVENÝ Z. In LUKEŠ, Z. a kol.: *Československé správné právo. Obecná časť*. Praha : Panorama, 1981. s. 179.

¹⁷ MACHAJOVÁ, J. a kol. *Všeobecné správne právo*. 5. aktualizované vydanie, Bratislava : EUROKÓDEX, s. r. o., 2010. s. 187, GERLOCH, A. *Teórie práva*. 5. vydání, Praha : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. s. 140.

¹⁸ K čomu sa prikláňajú aj viacerí daňoví odborníci. Pozri: KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem. Komplexní pohled na problémy správy daní*. 5. Aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2007. s. 367 („Aby se skutečně jednalo o „osvědčení“, tedy o jiný správní akt, než je rozhodnutí, muselo by existovat ještě právě takové rozhodnutí, kterým by byl daňový subjekt zaregistrován a v „osvědčení“ by se následně tato skutečnost pouze autoritativním způsobem osvědčovala. Protože takové rozhodnutí správce daně nevydává a daňovému subjektu nedoručuje, je nutné považovat osvědčení o registraci za rozhodnutí správce daně vydané podle § 32 daňového řádu.“), BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. s. 500.

¹⁹ „Tento akt správce daně, jakkoliv je nepřesně označován jako „osvědčení“, lze považovat za správní rozhodnutí. Je jím tedy zakládáno jisté subjektivní právo, což je v osvědčení (v pravém slova smyslu) pojmově vyloučeno.“

29 Ca 341/97.

končené vydaním rozhodnutia, a to buď o odmietnutí registrácie, alebo o zaregistrovaní, pričom tu sa jeho písomné vyhotovenie nahrádza osvedčením o registrácii a spísaním úradného záznamu. Podľa novej právnej úpravy teda splňa podmienky na to, aby sme ho mohli označiť za konanie s vlastným čiastkovým výsledkom v podobe rozhodnutia. Vydaním rozhodnutia o registrovaní či neregistrovaní dochádza k jasnému rozhodovaniu o právach a povinnostiach daňových subjektov, a teda jeho zahrnutie pod daňové konanie je z tohto dôvodu opodstatnené. Z hľadiska jeho vyššie popísaného účelu by však nemalo byť etapou daňového konania, ale skôr jedným z jeho osobitných konaní, tak ako to legálne zakotvuje Daňový poriadok²⁰.

Summa summarum, prípravné konanie (vrátane registrácie) by už vyplývajúc zo samotného svojho názvu malo sledovať prípravu konania a nie predstavovať jeho vlastnú, prvú etapu. Bolo teda skôr nedostatkom právnej úpravy, že sa v jednej časti zákona spájalo registračné konanie s činnosťami, ktoré len ťažko mali mať svoje miesto v samotnom daňovom konaní. Registračné konanie v zmysle Daňového poriadku je opodstatnene zaradené do vlastnej štruktúry daňového konania a podľa nášho názoru správne ponímané ako špecifické – osobitné daňové konanie, ktoré zároveň z hľadiska jeho časového umiestnenia v rámci daňového konania môže tvoriť jeho prvú, fakultatívnu etapu.

Vyrubovacie konanie vníma Daňový poriadok ako osobitné konanie, napriek tomu, že ide o imanentnú časť daňového konania, čomu sa budeme ďalej venovať v nasledujúcom texte. V ňom dochádza zákonom predpokladanými spôsobmi k určeniu výšky vlastnej daňovej povinnosti daňového subjektu z čoho vyplýva nevyhnutnosť začlenenia do štruktúry daňového konania.

Preskúvacie konanie skrýva Daňový poriadok pod označenie „opravené prostriedky“. Je vyjadrením skutočnosti, že hoci platí prezumpcia správnosti daňového rozhodnutia, i v jeho činnosti môže nastať pochybenie, ktoré musí byť zákonným spôsobom napravené. Pri rozhodnutí, ktorým sa určuje samotná daňová povinnosť (i ostatných rozhodnutiach, pri ktorých to zákon nevylučuje) teda musí mať ich adresát možnosť domáhať sa preskúmania ich správnosti a zákonnosti. Preto tvorí neodmysliteľnú, avšak nie obligatórnu súčasť (etapu) daňového konania a to aj napriek tomu, že ho Daňový poriadok vníma ako osobitné konanie.

Vysporiadanie daňových preplatkov a nedoplatkov vs. Inkasné konanie. Tým najpodstatnejším cieľom daňového konania je dosiahnuť riadne a včasné zaplatenie dane. Práve úkon inkasa je zmyslom, prečo sa celé daňové konanie vedie, a preto je nedostatočné postupovať tak ako to robí Daňový poriadok, keď do daňového konania zahŕňa len otázky vysporiadania nedoplatkov a preplatkov, ale už nie postupy platenia dane. Aj z tohto dôvodu sa zdá byť nelogické a hlavne nesystematické zaradenie tretej časti „Platenie daní“ pred štvrtú časť „Daňové konanie“ v rámci Daňového poriadku. Ak už chcel zákonodarca vybrať inkasné konanie z daňového konania, (čo vzhľadom na rozsiahlu domácu i zahraničnú literatúru z teórie daňového (a finančného) práva doteraz nemalo obdobu a toto bolo vždy chápané ako záverečná fáza daňového konania), mohol ho aspoň umiestniť za časť venovanú daňovému konaniu, keďže ide o taký úsek, ktorý nasleduje až po stanovení výšky daňovej povinnosti^{21,22}. Hoci samotné platenie dane je síce skôr faktický postup než procesný postup či konanie, predsa sú tu obsiahnuté súvisiace otázky, medzi inými napr. konanie o povolení

²⁰ Vzhľadom na osobitné legislatívne zakotvenie registračného konania v Daňovom poriadku je potrebné zamyslieť sa nad tým, či ho vôbec Daňový poriadok chápe ako etapu daňového konania, alebo ako osobitný druh daňového konania. K tomu pozri nasledujúcu podkapitolu.

²¹ A to aj v tých prípadoch, kedy sa daň platí v tej istej lehote ako sa podáva daňové priznanie či v prípadoch kedy sa daň platí bez podania daňového priznania, nakoľko už len z logickej úvahy musí zaplateniu dane predchádzať samo vyčíslenie, teda určenie daňovej povinnosti. – pozn. autora.

²² Minimálne už len z hľadiska základných požiadaviek kladených na právne predpisy.

Pozri bližšie: BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*. In Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku : zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie : Danišovce, 23. apríl 2004. Košice : Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2004. s. 48.

odkladu platenia či povolení splátok, pri ktorých už niet pochýb o existencii „konania v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov“. Právna úprava týchto otázok pôsobí mimoriadne roztrieštene, nakoľko popri tom, že samotné inkaso zákonodarca nezahrnul do daňového konania a otázky daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, ktoré s platením dane úzko súvisia, sa dostali do úpravy daňového konania, a to dokonca v rámci osobitnej Tretej hlavy, odpustenie daňového nedoplatku je pre zmenu umiestnené v rámci vyrubovacieho konania.

Názor o zaradení daňovej exekúcie do daňového konania možno označiť za prevládajúci a zo štruktúry Daňového poriadku vyplýva jeho zaradenie pod daňové konanie. Spomenutý zákon však nie je celkom jednoznačný, čo je viditeľné pri pohľade na text § 165 Daňového poriadku v rámci Siedmej časti - Spoločných, splnomocňovacích, prechodných a záverečných ustanovení, kde sa prechodné ustanovenia stanovili odlišne pre samotné daňové konanie (ods. 2) a daňové exekučné konanie (ods. 3). Kým „*daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona (Daňového poriadku) sa dokončia podľa doterajších predpisov*“, „*ustanovenia tohto zákona (Daňového poriadku) sa vzťahujú aj na daňové exekučné konanie začaté podľa doterajších predpisov*.“

Osobne sa však so subsumovaním daňového exekučného konania pod daňové konanie nemôžeme stotožniť. Odhliadnuc od zakotvenia v právnej norme, najmarkantnejší rozdiel medzi oboma konaniami spočíva v samotnej povahe a účele týchto dvoch inštitútov. Vzájomný vzťah týchto dvoch konaní je podmienený, a to v tom zmysle, že nevyhnutným predpokladom a podmienkou uskutočnenia daňového exekučného konania je samotné daňové konanie²³. Opačne však táto súvzťažnosť neplatí a po daňovom konaní nemusí nevyhnutne nasledovať daňová exekúcia, pokiaľ dôjde k dobrovoľnému splneniu daňovej povinnosti stanovenej v daňovom konaní. Toto dobrovoľné splnenie vylučuje následné uplatnenie daňovej exekúcie. Naopak dobrovoľné nesplnenie a existencia exekučného titulu predstavujú v zmysle zásady oficiality podmienky, po vzniku ktorých je správca dane povinný pristúpiť k daňovej exekúcii²⁴.

Tým sme už čiastočne naznačili aj to, čo je účelom²⁵ daňového konania a daňového exekučného konania. Kým v prvom prípade je ním vyrubiť/určiť daň a uskutočniť jej vybratie tak, aby bolo zabezpečené riadne a včasné napĺňanie verejných rozpočtov, ktorých príjmovým zdrojom príslušné dane sú, účelom daňového exekučného konania je nútene (s použitím štátneho donútenia) vymôcť už vyrubenú/určenú a dobrovoľne nezaplatenú daň (a samozrejme aj exekučné náklady). Kým v prvom prípade ide o určenie dane v správnej výške, príp. zabezpečenie jej zaplatenia formou predovšetkým preventívnych právne regulovaných nástrojov, v tom druhom ide o vynútenie splnenia dobrovoľne nesplnenej peňažnej povinnosti uloženej

²³ Resp. jeho formálne zachytený výsledok v podobe právoplatného a vykonateľného rozhodnutia, ktorým bolo uložené peňažné plnenie alebo vykonateľného výkazu daňových nedoplatkov, ktoré tvoria exekučný titul.

ŠTRKOLEC, M. *Niekoľko poznámok k účelu daňového konania*. In: Aktuálne otázky práva : zborník vydaný pri príležitosti životného jubilea prof. Jozefa Suchožu, Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2006. s. 408.

²⁴ Na tomto mieste však chceme poznamenať, že ani dobrovoľné nesplnenie povinnosti uloženej v daňovom konaní nemusí hneď nevyhnutne viesť k daňovej exekúcii, a to nie *de iure*, ale *de facto*. V praxi správcov dane, najmä pokiaľ ide o obce ako správcov miestnych daní, sa totiž vo viacerých prípadoch prejavuje deficit kvalifikovaného aparátu schopného uskutočňovať daňovú exekúciu a možnosť obcí uskutočniť exekúciu prostredníctvom exekútora spôsobuje pre zmenu zvýšené náklady.

Bližšie pozri ROMÁNOVÁ, A. *Význam miestnych daní pre rozpočty územnej samosprávy*. In Humanum : Miedzynarodowe Studia Społeczno-Humanistyczne. ISSN 1898-8431. 2010, Vol. 4, no. 1, s. 290-291.

²⁵ Možno však hovoriť aj o materiálnom predmete daňového a daňového exekučného konania, záver o ich diametrálnych rozdieloch je však rovnaký.

VERNARSKÝ, M. *Nová právna úprava daňového konania*. In: Aktuálne otázky správneho konania : zborník príspevkov zo sekcie správne právo medzinárodnej vedeckej konferencie "Právo ako zjednocovateľ Európy - veda a prax" organizovanej Univerzitou Komenského v Bratislave Právnickou fakultou v dňoch 21. - 23. októbra 2010. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010. s. 207.

v daňovom konaní vykonateľným rozhodnutím.²⁶ Ak teda účelom daňového konania je riadne a včasné vybratie dane, pri daňovej exekúcii už o včasnom splnení daňovej povinnosti nemôže byť žiadna úvaha.

Z legálnych definícií oboch konaní vyplýva ďalší rozdielny znak. Kým v daňovom konaní uskutočňujú niektoré úkony aj iné príslušné/druhostupňové orgány (napr. rozhodujú o opravných prostriedkoch, odpúšťajú a povoľujú úľavy zo sankcií), v daňovom exekučnom konaní sú (mimo rozhodovania o opravných prostriedkoch) oprávnení konať len správcovia dane. Správca dane je pritom oprávnený vykonávať v daňovom exekučnom konaní všetky právne úkony v mene štátu, vrátane zastupovania štátu v súdnom konaní.²⁷ V daňovom exekučnom konaní sa neuplatňujú osobitné právne predpisy upravujúce dane, hoci obsahujú podstatné ustanovenia procesnej povahy, ktoré sa v daňovom konaní musia nevyhnutne brať do úvahy ako *lex specialis* k Daňovému poriadku (a aj predtým k Zákonu o správe daní a poplatkov). V daňovom exekučnom konaní je Daňový poriadok (obdobne ako Zákon o správe daní a poplatkov) sebestačný. Špecifikom je oprávnenie obcí ako správcov dane zabezpečiť vymáhanie daňových nedoplatkov nie len podľa tohto daňového predpisu, ale aj podľa osobitných predpisov, t. j. v zmysle odkazu v § 58 ods. 2 Daňového poriadku (ako aj § 73 ods. 1 Zákona o správe daní a poplatkov)²⁸. Ako uvádza V. Babčák²⁹, na daňové exekučné konanie nemožno ani analogicky uplatniť zásady platné pre daňové konanie.

III. EXISTENCIA „OSOBITNÝCH“ – VEDĽAJŠÍCH KONANÍ V RÁMCI DAŇOVÉHO KONANIA

Pokiaľ ide o nazeranie na daňové konanie, jeho vnútornú štruktúru a existenciu určitých osobitných konaní v rámci tohto konania, v teórii daňového práva možno nájsť rôzne názory. Možno nájsť názory prezentujúce daňové konanie ako konanie čiastkové, týkajúce sa konkrétneho predmetu, napr. vyrubenia dane, bez toho, aby súčasne existovalo jedno ucelené kontinuálne konanie³⁰, ako aj názory, že existuje jedno kontinuálne a ucelené konanie, vnútorné rozfázované a iné daňové konania neexistujú³¹. Podľa nášho názoru však daňové konanie vytvára jedno jednoliate konanie, rozfázované do väčších a menších časovo-obsahových úsekov, (ktorých spojnicou je sledovanie jedného a toho istého cieľa – konečného cieľa daňového konania), doplnené navyše vybranými vedľajšími konaniami, ktoré špecifikuje predovšetkým osobitosť predmetu týchto konaní.

²⁶ VERNARSKÝ, M. *Nová právna úprava daňového konania*. In: Aktuálne otázky správneho konania : zborník príspevkov zo sekcie správne právo medzinárodnej vedeckej konferencie "Právo ako zjednocovateľ Európy - veda a prax" organizovanej Univerzitou Komenského v Bratislave Právnickou fakultou v dňoch 21. - 23. októbra 2010. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010. s. 207.

²⁷ BABČÁK, V. *Daňové konanie, daňové exekučné konanie a ich vzťah*. In Acta Iuridica Cassoviensia. ISBN 80-7097-424-9, 2000, č. 24, s. 47.

²⁸ Zákon o správe daní a poplatkov pôvodne odkazoval na Občiansky súdny poriadok a Exekučný poriadok. V skutočnosti išlo len o Exekučný poriadok, nakoľko v zmysle § 251 ods. 1 a 2 OSP sa nútený výkon rozhodnutia podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku uskutočňuje len pokiaľ ide o rozhodnutie o výchove maloletých a čiastočne pokiaľ ide o vymożenie tzv. justičných pohľadávok. Daňový poriadok túto nepresnosť už odstránil a odkazuje už len na Exekučný poriadok.

MAZÁK, J. a kolektív. *Základy občianskeho procesného práva*. 3. preprac. a dopl. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2007. s. 516.

²⁹ BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. s. 586.

³⁰ KOBÍK, J. *Daňová kontrola*. Praha : ASPI, 2006. s. 10.

³¹ KANIOVÁ, L. - SCHILLEROVÁ, A. *Správa daní : úplné znění zákona, komentář, judikatur*. 2. preprac. vydání. Praha : Aspi, 2005. s. 15.

VERNARSKÝ, M. *Nová právna úprava daňového konania*. In: Aktuálne otázky správneho konania : zborník príspevkov zo sekcie správne právo medzinárodnej vedeckej konferencie "Právo ako zjednocovateľ Európy - veda a prax" organizovanej Univerzitou Komenského v Bratislave Právnickou fakultou v dňoch 21. - 23. októbra 2010. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010. s. 207.

O osobitných konaniach možno podľa V. Babčáka³² hovoriť po splnení štyroch základných podmienok:

- v takomto osobitnom konaní sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov,
- osobitosť predmetu takéhoto konania,
- existencia príslušnej formy iniciatívy správcu dane alebo daňového subjektu, ktorá spôsobuje procesno-právne účinky začatia konania,
- nevyhnutnosť vydania rozhodnutia v takýchto konaniach, ktoré zákon aj konkretizuje.

Vo vzťahu „základného“ daňového konania a prezentovaných osobitných (vedľajších) konaní totiž existuje niekoľko podstatných rozdielov. Daňový poriadok a Zákon o správe daní a poplatkov, resp. z neho vychádzajúca teória, však vnímajú pojem osobitné konanie odlišne.

Podľa nášho názoru je vhodnejšie hovoriť o vedľajších konaniach, nakoľko takéto označenie jasnejšie evokuje ich priebeh popri „hlavnom“ daňovom konaní a navyše sa tým zamedzí ich zamieňaniu s označením osobitných konaní podľa Daňového poriadku.

Druhá hlava štvrtej časti Daňového poriadku nesie označenie „osobitné daňové konania“. V rámci nich sú obsiahnuté ustanovenia týkajúce sa troch samostatných konaní:

- registračného,
- vyrubovacieho a
- konania o opravných prostriedkoch.

Daňový poriadok teda chápe pod pojmom osobitné daňové konania vlastné súčasti daňového konania, čo je v rozpore s ich doterajším vnímaním i s naplnením vyššie uvedených štyroch znakov (ako nižšie špecifikujeme). Na prvý pohľad by mohlo nabádať jednotné upravenie na spoločnom mieste v tomto kódexe ku komplexnému prístupu, logickosti právnej úpravy a systematickosti úpravy konaní vyjadrujúcich osobitosť predmetu svojho konania. Problémom však je to, čo Daňový poriadok pod týmito osobitnými daňovými konaniami chápe a to je aspekt, ktorý vnáša značnú dávku chaotickosti do vnímania daňového konania v rámci jeho štruktúry i z celkového pohľadu.

Čo sa teda doposiaľ vnímalo ako osobitné (vedľajšie) konanie podľa Zákona o správe daní a poplatkov?

Z hadiska vyššie popísaných kritérií boli v zmysle Zákona o správe daní a poplatkov identifikovateľné ako osobitné konania v rámci daňového konania, tak ako ich chápe cit. V. Babčák, tieto:

- konanie o predĺženie lehoty (§ 13a) a odpustenie zmeškania lehoty (§ 13b),
- konanie o zabezpečenie a prepadnutie tovaru a veci (§ 14a),
- konanie o uloženie pokuty za správne delikty (§ 35),
- konanie o vyrubenie sankčného úroku (§§ 35b – 35d),
- konanie o pozastavenie činnosti (§ 35),
- konanie o uloženie záznamovej povinnosti (§ 37),
- konanie o odklade platenia dane alebo o povolenie splátok (§ 59),
- konanie o vrátenie daňového preplatku (§ 63),
- konanie o povolenie úľavy alebo o odpustenie daňového nedoplatku (§ 64),
- konanie o odpísanie daňového nedoplatku (§ 65),
- konanie o odpísanie daňovej pohľadávky v konkurznom a reštrukturalizačnom konaní (§ 65a),
- konanie o zabezpečenie úhrady na nesplatnú alebo nevyrubenú daň (§ 70),
- konanie o zabezpečenie daňového nedoplatku alebo daňovej pohľadávky (§ 71),

³² Hoci ten ich označuje ako „osobitné druhy daňového konania“. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. s. 534.

- konanie o povolenie úľavy alebo o odpustenie sankcie (§ 103).

Mohli sme ich označiť za isté čiastkové konania o parciálnych, špecifických otázkach. Ich predmet sa bezprostredne netýkal merita veci, teda vlastnej daňovej povinnosti, ale súvisel s ňou či už priamo alebo nepriamo, okrajovo. Z tohto pohľadu teda bolo možné označiť ich ako vedľajšie konania. Účel týchto jednotlivých konaní bol rôznorodý, no bolo možné ho rozdeliť na viaceré skupín. V niektorých prípadoch spočíval v realizácii preventívnych opatrení (zabezpečenie tovaru a veci, zabezpečenie daňového nedoplatku, zabezpečenie úhrady na nesplattnú alebo nevyrubenú daň), v iných prípadoch mal sankčnú povahu (uloženie pokuty za správne delikty, vyrubenie sankčného úroku, pozastavenie činnosti, uloženie záznamovej povinnosti), no vo viacerých prípadoch bol dokonca v priamom protiklade k účelu samotného daňového konania, ktorým je určenie/vyrubenie a vybratie dane a vyjadroval istý aspekt sociálneho správania štátu (napr. povolenie úľavy či odpustenie daňového nedoplatku alebo sankcie) či istého ústretového postoja verejného telesa (predĺženie lehoty a odpustenie zmeškania lehoty, odklad platenia dane a povolenie splátok) alebo bol prejavom racionality pri nemožnosti splnenia daňovej povinnosti (odpísanie daňového nedoplatku). Spoločné však bolo, že vo všetkých prípadoch sa týmto rozhodnutím istým spôsobom (príznačným pre konkrétny druh konania) zasiahne do právneho postavenia, teda konkrétnych práv či povinností účastníka tohto konania. Rovnako spoločný znak predstavovalo aj priame zakotvenie, z iniciatívy ktorej zo strán (účastníka či príslušného orgánu³³) tohto konania sa príslušné konanie mohli začať.

Vo všetkých týchto prípadoch viedlo toto čiastkové konanie k vydaniu rozhodnutia, pričom jeho vydanie v nich predpokladalo samotné znenie zákona. Okrem rozhodnutí o povolení úľavy alebo odpustení daňového nedoplatku a sankcie, vo všetkých ostatných prípadoch zákon priamo stanovoval prípustnosť či neprípustnosť uplatnenia opravného prostriedku. Toto rozhodnutie nijako nenahrádzalo rozhodnutie vo veci samej a pokiaľ išlo o jeho vplyv na toto rozhodnutie, ten nebol bezprostredný, i keď v niektorých prípadoch (napr. pri odpustení zmeškania lehoty) mohol ovplyvniť ďalší priebeh konania. Vo viacerých prípadoch sa toto parciálne rozhodnutie vydávalo vlastne až po tom, čo už bolo vydané rozhodnutie vo veci samej (napr. ohľadne odpísania daňového nedoplatku či vrátenia daňového preplatku).

Práve z dôvodu uvedených kritérií nemožno vyrubovacie konanie a konanie o opravných prostriedkoch podľa Daňového poriadku považovať za osobitné (vedľajšie) konania, pretože hoci spĺňajú tri zo štyroch znakov, chýba pri nich jeden podstatný znak, a to osobitosť predmetu konania. Vyrubovacie konanie a konanie o opravných prostriedkoch sú totiž vlastné súčasťou daňového konania v zmysle jeho základných a podstatných etáp, a preto ich nemožno chápať ako doposiaľ existujúce osobitné druhy daňových konaní. V nich sa prejavuje vlastná podstata priebehu daňového konania a vzťahujú sa na vlastnú daňovú povinnosť, teda na „vec samú“ a nie na súvisiace otázky vznikajúce popri otázke hlavnej daňovej povinnosti. Výnimkou by mohlo byť len konanie o opravných prostriedkoch proti takým rozhodnutiam, ktoré sa netýkajú veci samej, lenže potom by bolo nevyhnutne potrebné robiť rozdiel medzi opravnými prostriedkami proti rozhodnutiam vo veci samej a proti ostatným rozhodnutiam.

Podľa nášho názoru by osobitným (vedľajším) daňovým konaním mohlo byť len prvé Daňovým poriadkom uvádzané, a to registračné konanie. Jeho účel a predmet je totiž diametrálne odlišný od zvyšných dvoch Daňovým poriadkom uvádzaných osobitných konaní, čo sme bližšie popísali v predchádzajúcom texte. Podľa nášho názoru však nie je vylúčené, že Daňový poriadok využívajúc terminológiu Daňového rádu, mal na mysli čiastkové (dielčie) konania v zmysle etáp daňového konania a nie osobitné konania tak, ako boli doposiaľ vnímané.

³³ Nemôžeme hovoriť len o správcovi dane, nakoľko napr. príslušným orgánom na povolenie úľavy či odpustenie sankcie podľa ust. § 103 Zákona o správe daní a poplatkov môže byť nie len správca dane, ale aj Finančné riaditeľstvo SR i Ministerstvo financií SR, a to v závislosti od výšky predmetnej sankcie.

Z uvedenej štruktúry daňového konania v zmysle Daňového rádu je totiž nepochybné, že nejde o osobitné konania v zmysle vedľajších konaní, ale časovo-obsahové úseky (t. j. etapy) daňového konania ako takého. Parafrázujúc M. Vernarského³⁴, ak toto sú osobitné konania, tak čo je potom hlavným daňovým konaním?! Tým, že zákonodarca upravil spolu tri osobitné konania – registračné, vyrubovacie a opravné, vnímané doposiaľ ako etapy daňového konania, máme dôvod domnievať sa, že aj tieto „osobitné daňové konania“ majú byť vnímané skôr ako etapy daňového konania, hoci nesprávne pomenované.

Berúc do úvahy chápanie osobitných (vedľajších) konaní spĺňajúcich vyššie uvedené znaky, ktoré takéto konania charakterizujú, rozoznávame teda v rámci Daňového poriadku tieto vedľajšie konania:

- konanie o predĺženie lehoty (§ 28) a odpustenie zmeškania lehoty (§ 29),
- konanie o zabezpečenie a prepadnutie veci (§§ 40 - 43),
- konanie o uložení predbežného opatrenia (§ 50) – v súvislosti s odôvodnenou obavou, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevykonateľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami, zároveň nahradilo konanie o zabezpečenie úhrady na nesplatnú alebo nevyrubenu daň,
- konanie o uloženie záznamovej povinnosti (§ 51),
- konanie o odklade platenia dane alebo o povolenie splátok (§ 57),
- registračné konanie (§ 67),
- konanie o povolenie úľavy alebo o odpustenie daňového nedoplatku (§ 70),
- konanie o vrátenie daňového preplatku a priznaní úroku zo sumy daňového preplatku (§ 79) – o vrátení daňového preplatku už správca dane nerozhoduje, ale k jeho vráteniu dochádza *ex officio* po zistení, že ho nie je možné použiť zákonom ustanoveným spôsobom. V prípade jeho vrátenia po uplynutí zákonnej lehoty však musí správca dane rozhodnúť o priznaní úroku z tejto sumy, s ktorej vrátením je v omeškaní,
- konanie o zabezpečenie daňového nedoplatku a daňovej pohľadávky zriadením záložného práva (§§ 81 - 82),
- konanie o zániku daňového nedoplatku (§ 84) – nahrádzajúce odpísanie daňového nedoplatku,
- konanie o uloženie pokuty za správne delikty (§ 155),
- konanie o vyrubenie úroku z omeškania³⁵ (§ 156),
- konanie o povolenie úľavy alebo o odpustenie sankcie (§ 157).

Na margo je potrebné ešte uviesť, že ani Zákon o správe daní a poplatkov výslovne nepomenúval zmienené osobitné konania a navyše vyššie spomínané prípravné konanie, vyrubovacie konanie, konanie o opravných prostriedkoch, výtýkacie konanie a pod. označoval spôsobom, ktorý tiež mohol viesť k ich vnímaniu ako “osobitných konaní” tak ako to robí Daňový poriadok. Pre vedu daňového práva však nebolo nijako sporné, že uvedené konania predstavujú “len” konkrétne úseky v podobe jednotlivých inštitútov, resp. etáp či štádií samotného daňového konania týkajúceho sa jednej daňovej veci³⁶.

³⁴ VERNARSKÝ, M. *Nová právna úprava daňového konania*. In: Aktuálne otázky správneho konania : zborník príspevkov zo sekcie správne právo medzinárodnej vedeckej konferencie "Právo ako zjednocovateľ Európy - veda a prax" organizovanej Univerzitou Komenského v Bratislave Právnickou fakultou v dňoch 21. - 23. októbra 2010. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010. s. 207.

³⁵ Ktorý nahradil sankčný úrok – pozn. autora.

³⁶ LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. s. 39.

IV. ZÁVER

Daňové konanie je komplexným inštitútom, ktorého jedným z charakteristických znakov je aj jeho vnútorná štruktúra. V súčasnosti účinný kódex daňového práva procesného zakotvil viaceré zmeny, ku ktorým môžeme zaradiť aj zmeny koncepčné. Hoci viaceré ustanovenia tohto nového predpisu možno hodnotiť pozitívne, zmeny v štruktúre daňového konania, tak ako ich prezentuje tento nový normatívny text, k nim však rozhodne nepatria. Daňový poriadok bol prijatý ako súčasť ucelenej daňovej reformy, ktorá sa dotkla celej daňovej správy. Považujeme však za potrebné zhodnotiť, že tento predpis sa úplne zbytočne zaoberal zmenou koncepčných či teoretických aspektov doposiaľ platných v daňovom práve procesnom (akou bolo aj teoretické rozpracovanie vnútornej štruktúry daňového konania) tam, kde táto nebola sporná a nevyriešil všetky z tých jej aspekty, ktoré boli vnímané rôznorodo. Hoci je z nášho pohľadu pozitívne jednoznačné vyňatie prípravného konania z daňového konania a označenie registračného konania za osobitné konanie, so zaradením daňového exekučného konania do daňového konania či s vnímaním vyrubovacieho a preskúmvacieho konania ako osobitných konaní jednoznačne nemožno súhlasiť. Možno skonštatovať, že v právnej úprave daňového konania upravenej v Zákone o správe daní a poplatkov mohlo byť identifikovaných viacero praktických – aplikačných problémov, ktoré si zasluhovali pozornosť nepomerne viac než uvedené štrukturálne aspekty. Je neľahké zhodnotiť, či k týmto zmenám došlo zámerom zákonodarcu, alebo ide len o nedôslednosť.

Daňový poriadok omnoho viac než predchádzajúci kódex akcentuje činnosť správcov dane a druhostupňových orgánov v komplexnosti – teda správu daní než výslovne len daňové konanie, čoho výsledkom je rozširovanie inštitútov daňového práva procesného aj na správu daní, nie len na daňové konanie (máme na mysli napr. definovanie zásad správy daní, úpravu dokazovania atď.) a zároveň aj zvýšenie potreby vnímať samotné daňové konanie omnoho viac v kontexte správy daní, než tomu tak bolo za predchádzajúcej právnej úpravy.

Sumarizujúc uvedené, možno vyvodiť záver, že hoci nový Daňový poriadok nezachováva štruktúru etáp a štádií v zmysle Zákona o správe daní a poplatkov, nespôsobuje to nevyhnutne záver o tom, že v súlade s novým právnym stavom nemožno stále vnímať daňové konanie ako vnútorne rozfázovaný proces sledujúci obdobnú vývinovú líniu konania, obdobnú tej, ktorá existovala podľa Zákona o správe daní a poplatkov. Tieto etapy či všeobecne povedané fázy, totiž nepredstavujú umelo vytvorené oddelené stupne, ale vyplývajú z postupnosti daňového konania ako takého. Aj z tohto dôvodu sa nesúladi v terminológii oboch procesných kódexov podľa nás neprenáša do podstaty tejto časovo-obsahovej členitosti daňového konania. Navyše nedôslednosť či nejednotnosť pojmoslovnia či štruktúry normatívneho textu nebráni teórii a vede daňového práva interpretáciou všetkých súvislostí vyvodzovať závery, ktorými dochádza k precizovaniu zakotvených právnych konštrukcií a ktoré sledujú podstatu a ciele fungovania tohto konania.

KLÚČOVÉ SLOVÁ

Daňové konanie, daň, štruktúra daňového konania.

KEY WORDS

Tax proceedings, tax, structure of tax proceedings.

BIBLIOGRAFIA

1. BABČÁK, V. *Daňové konanie, daňové exekučné konanie a ich vzťah*. In Acta Iuridica Cassoviensia. ISBN 80-7097-424-9, 2000, č. 24, s. 34-51.
2. BABČÁK, V. *Daňové právo Slovenskej republiky*. Bratislava : EPOS, 2010. 638 s. ISBN

- 978-80-8057-851-0.
3. BABČÁK, V. *Slovenské daňové právo*. Bratislava : EPOS, 2012. 670 s. ISBN 978-80-8057-971-5
 4. BAKEŠ, M. - KARFÍKOVÁ, M. - KOTÁB, P. - MARKOVÁ, H. a kol. *Finanční právo*. 5. upravené vydání. Praha : C. H. Beck, 2009. 576 s. ISBN 978-80-7400-801-6.
 5. BALKO, L. - KRÁLIK, J. a kol. *Finančné právo*. 1. vyd. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010. 491 s. ISBN 8071602903.
 6. BUJŇÁKOVÁ, M. *Postavenie daňového práva v systéme práva*. In Aktuálne otázky finančného práva a daňového práva v Českej republike a na Slovensku : zborník príspevkov z medzinárodnej vedeckej konferencie : Danišovce, 23. apríl 2004. Košice : Univerzita P.J. Šafárika v Košiciach, 2004. ISBN 80-7097-567-9, s. 41-51.
 7. GERLOCH, A. *Teorie práva*. 5. vydání, Praha : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 308 s. ISBN 9788073802332.
 8. GIRÁŠEK, J. *Daňovoprávne vzťahy v Československu*. 1. vyd. Bratislava : Obzor, 1971. 224 s.
 9. KANIOVÁ, L. - SCHILLEROVÁ, A. *Správa daní : úplné znění zákona, komentář, judikatura*. 2. přeprac. vydání. Praha : Aspi, 2005. 388 s. ISBN 80-7357-106-4.
 10. KOBÍK, J. *Daňová kontrola*. Praha : ASPI, 2006, 109 s. ISBN 80-7357-170-6.
 11. KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem. Komplexní pohled na problémy správy daní*. 5. Aktualizované vydání. Olomouc : ANAG, 2007. 799 s. ISBN 978-80-7263-375-3.
 12. LICHNOVSKÝ, O. *Sporné otázky daňového řízení*. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009. 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6.
 13. LUKEŠ, Z. a kol. *Československé správní právo. Obecná část*. Praha : Panorama, 1981. 301 s.
 14. MACHAJOVÁ, J. a kol. *Všeobecné správné právo*. 5. aktualizované vydanie, Bratislava : EUROKÓDEX, s. r. o., 2010. 688 s. ISBN 978-80-89447-27-5.
 15. MAZÁK, J. a kolektív. *Základy občianskeho procesného práva*. 3. preprac. a dopl. vyd. Bratislava : Iura Edition, 2007. 809 s. ISBN 9788080781453.
 16. ROMÁNOVÁ, A. *Význam miestnych daní pre rozpočty územnej samosprávy*. In Humanum : Miedzynarodowe Studia Społeczno-Humanistyczne. ISSN 1898-8431. 2010, Vol. 4, no. 1, s. 289-295.
 17. SLOVINSKÝ, A. - GIRÁŠEK, J. *Československé finančné právo*. Bratislava : Obzor, 1974. 390 s.
 18. VANČUROVÁ, A. - LÁCHOVÁ, L. *Daňový systém ČR 2008 aneb učebnice daňového práva*. Praha : VOX, 2008. 319 s. ISBN 978-80-86324-72-2.
 19. ŠKULTÉTY, P. a kol. *Správné právo hmotné. Všeobecná časť*. Bratislava : Vydavateľské oddelenie PRAF UK, 2004. 221 s. ISBN 80-7160-183-7.
 20. ŠTRKOLEC, M. *Daň z nehnuteľností a jej vyrubovanie a platenie v rámci daňového konania*. In Stretnutie finančných právnikov : zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Financovanie verejnej správy (aktuálne problémy) konanej 12. a 13. apríla 2007, Liptovský Ján. Bratislava, 2007. ISBN 978-80-8054-410-2, S. 161-167.
 21. ŠTRKOLEC, M. *Niekoľko poznámok k účelu daňového konania*. In: Aktuálne otázky práva : zborník vydaný pri príležitosti životného jubilea prof. Jozefa Suchožu, Košice : Univerzita P. J. Šafárika v Košiciach, 2006. ISBN 80-7097-642-X, s. 407-413.
 22. VERNARSKÝ, M. *Nová právna úprava daňového konania*. In: Aktuálne otázky správneho konania : zborník príspevkov zo sekcie správne právo medzinárodnej vedeckej konferencie "Právo ako zjednocovateľ Európy - veda a prax" organizovanej Univerzitou Komenského v Bratislave Právnickou fakultou v dňoch 21. - 23. októbra 2010. Bratislava : Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta, 2010. ISBN 9788071603047. s.

205-212.

23. VRABKO, M. a kolektív. *Správne právo : Procesná časť*. 2. preprac. a dopl. vyd. Bratislava: Univerzita Komenského, Právnická fakulta, Vydavateľské oddelenie, 2008. 230 s. ISBN 9788071602347.

KONTAKTNÉ ÚDAJE AUTORA

JUDr. Anna Románová, PhD.

výskumný pracovník - postdoktorand

Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, Právnická fakulta

Kováčska 26, 040 75 Košice, Slovenská republika

Telefón: +421 55 23 44 160

E-mail: anna.romanova@upjs.sk