

DAŇOVÁ KONTROLA A DAŇOVÉ KONANIE V KONTEXTE TEÓRIE A PRAXE

TAX AUDIT AND TAX PROCEEDINGS IN THE CONTEXT OF THEORY AND PRACTICE

Soňa Kubincová¹ – Tatiana Jamrichová²

<https://doi.org/10.33542/SIC2025-2-06>

ABSTRAKT

Článok poukazuje na vzťah daňovej kontroly a daňového konania na Slovensku z hľadiska historických súvislostí, súčasnej právnej úpravy, odbornej spisby a aj judikatúry. Cieľom článku je za použitia historicko-právnej metódy, metód právnej analýzy a syntézy zodpovedať základné otázky týkajúce sa vzájomného vzťahu týchto inštitútov, a to aj v kontexte porovnania našej právnej úpravy s právnou úpravou Českej republiky. Dôvodom skúmania danej problematiky sú niektoré názory uvádzané v odbornej spisbe a ojedinele aj v judikatúre, podľa ktorých daňová kontrola je súčasťou daňového konania, resp. že daňovou kontrolou daňové konanie začína.

ABSTRACT

The paper examines the relationship between tax audits and tax proceedings in Slovakia, encompassing historical context, current legislation, scholarly writings, and relevant case law. The primary objective is to address fundamental questions regarding the interconnection of these institutions, including a comparative analysis with the Czech Republic's legislation, employing the historical-legal method and techniques of legal analysis and synthesis. The justification for this inquiry stems from various opinions expressed in the professional literature and, to a lesser extent, in case law, which assert that tax audits are an integral part of tax proceedings, or that tax audits initiate the commencement of tax proceedings.

I. ÚVOD

Dňa 1. decembra 2009 bol v Slovenskej republike schválený nový (v súčasnosti platný) kódex daňového práva procesného. Zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol zverejnený v Zbierke zákonov pod č. 563/2009, pričom nadobudol účinnosť 1. januára 2010 okrem čl. I, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2012. Zo všeobecnej časti dôvodovej správy k návrhu tohto zákona vyplýva, že bol vypracovaný s cieľom zabezpečiť efektívnejšie fungovanie daňovej správy. Jeho prínos mal byť viditeľný najmä v zvýšení miery priamočiarosti procesov, v odstránení nejednoznačných a neurčitých pojmov a zabezpečení rýchlejšej komunikácie so správcom dane. Odborná verejnosť prijatie tohto zákona v zásade neodmietla, nakoľko viaceré novo-koncipované ustanovenia, ako aj systematika tohto zákona znamenali lepšiu orientáciu v predpise a priniesli v aplikačnej praxi množstvo pozitív. Na druhej strane nová právna úprava zmenila množstvo dovtedy zaužívaných pravidiel, ktoré boli zaužívané nielen pri aplikácii daňových predpisov, ale vyplývali aj z teórie

¹ Doc. JUDr., PhD., Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta, Slovenská republika
Matej Bel University in Banská Bystrica, Faculty of Law, Slovak Republic.

² JUDr., PhD., Univerzita Mateja Bela v Banskej Bystrici, Právnická fakulta, Slovenská republika
Matej Bel University in Banská Bystrica, Faculty of Law, Slovak Republic.

daňového práva. Medzi novinky, ktoré priniesol daňový poriadok, patrí aj nové zaradenie úpravy daňovej kontroly pod prvú hlavu druhej časti s názvom „Príprava daňového konania“ a vytvorenie samostatnej časti s názvom „Daňové konanie“. Napriek tomu, že zákon 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“), ktorý už používame 12 rokov, bol novelizovaný viac ako 50 krát a novelizácie sa dotkli aj ustanovení týkajúcich sa daňovej kontroly a daňového konania, podstata vzťahu týchto inštitútov sa od jeho schválenia nezmenila. Dodnes sa však stretávame s rôznymi názormi na to, či daňová kontrola je alebo nie je súčasťou daňového konania. Na základe skúmania odbornej spisby možno konštatovať, že prevláda názor, že v Slovenskej republike daňová kontrola nie je súčasťou daňového konania³. Stretávame sa však aj s opačnými názormi, resp. v judikatúre sa stretávame s nejednoznačnými závermi⁴. Zosumarizovanie týchto názorov, ich porovnanie, a to aj v kontexte zmien v právnej úprave a v kontexte judikatúry a vytvorenie komplexnejšieho pohľadu na danú problematiku v súčasnosti v odbornej spisbe nenachádzame. Možno konštatovať, že ide o medzeru v oblasti vedeckého bádania, ktorú by sme radi odstránili.

Cieľom článku je zodpovedať základné otázky týkajúce sa vzájomného vzťahu daňovej kontroly a daňového konania, a to aj v kontexte porovnania našej právnej úpravy s právnou úpravou Českej republiky. Z dôvodu potvrdenia, resp. vyvrátenia hypotézy, že daňová kontrola a daňové konanie sú dve odlišné, ale navzájom súvisiace činnosti správcu dane sa budú hľadať odpovede na tieto otázky: Aký bol vzťah daňovej kontroly a daňového konania v minulosti? Aký je vzťah daňovej kontroly a daňového konania podľa súčasnej právnej úpravy? Aký postoj zaujala odborná spisba a judikatúra ku vzťahu daňovej kontroly a daňového konania? Je možné pri určení vzťahu daňovej kontroly a daňového konania vychádzať z českej judikatúry?

Za účelom zodpovedania uvedených otázok budú použité najmä historicko-právna metóda, metóda právnej analýzy a syntézy, metóda komparácie a čiastočne aj deskriptívna metóda. Nakoľko súčasná právna úprava nadväzuje na predchádzajúce právne úpravy, pre jej pochopenie je potrebné poukázať na jednotlivé legislatívne zmeny, ktoré v tejto oblasti nastali,

³ Napr. BABČÁK, V.: Daňové právo procesné. Košice : ATOM computers, 2000, ISBN80-968409-1-6, str. 112; RAKOVSKÝ, P.: K pojmu daňové konanie a daňová kontrola v intenciách vybraných rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. In: ACTA FACULTATIS IURIDICAE UNIVERSITATIS COMENIANAE Tomus XXXIX 2/2020. str. 288. Dostupné online na : <https://afi.flaw.uniba.sk/index.php/AFI/article/view/630/464> [31.10.2024], DROZD, M.: II. Daňová kontrola – § 44 ods. 1 daňového poriadku. 2016. online. Dostupné na: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/ii--danova-kontrola--paragraf--44-ods--1-danoveho-poriadku.htm> [31.10.2024], GAŠPAROVIČOVÁ, A : Daňová kontrola a sankcie z nej vyplývajúce. 2016. online. Dostupné na: <https://www.vssr.sk/odborny-clanok/Danova-kontrola-a-sankcie-z-nej-vyplyvajuce-5.htm> [6.5.2025], ROMÁNOVÁ, A.: K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku. In: STUDIA IURIDICA Cassoviensia. ISSN 1339-3995, ročník 1.2013, číslo 1. str. 41. Dostupné online na: https://sic.pravo.upjs.sk/files/4_romanova_-_k_vnutornej_strukture_danoveho.pdf [31.10.2024], ORAVCOVÁ, M. : Daňová kontrola, určenie dane podľa pomôcok a sankcie. 2010. online. Dostupné na: <https://www.mzdovecentrum.sk/odborny-clanok/Danova-kontrola-urcenie-dane-podla-pomocok-a-sankcie-Danova-kontrola-urcenie-dane-podla-pomocok-a-sankcie.htm> [6.5.2025].

⁴ Napr. v GALANDOVÁ, M. - KOLLÁR, S.: Dĺžka daňovej kontroly a zánik práva vyrubiť daň In : Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 3/ročník 2023, Bratislava: Slovenská komora daňových poradcov, 2023, ISSN 2644-688X, s. 20-25 alebo VERNARSKÝ, M. : Daňová kontrola a dokazovanie v daňovom konaní. In: Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2015. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta. 2015. str. 446. Dostupné online na: https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/4th_Session.pdf [6.5.2025]. Z judikatúry možno poukázať napr. na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 62/99 z 14. júla 1999, Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/129/2014 zo dňa 16. decembra 2015, podľa ktorých daňová kontrola je súčasťou daňového konania, alebo Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžfk/54/2019 z 20. januára 2021, v ktorom sa na jednej strane spomína daňová kontrola ako jeden z kľúčových inštitútov daňového konania a zároveň sa uvádza, že „daňová kontrola je konaním, ktorým správca dane zisťuje a preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, bez rozhodovania o právach a povinnostiach daňového subjektu. Vyrubovacie konanie je daňovým konaním, v ktorom sa rozhoduje o právach a aj povinnostiach daňového subjektu.“

a to v širšom kontexte. V minulosti bola totiž právna úprava daňovej kontroly a daňového konania postavená na úplne iných princípoch ako v súčasnosti. Využitie historicko-právnej metódy je potrebné aj v kontexte posúdenia možností aplikovania názorov obsiahnutých v staršej literatúre, resp. staršej judikatúre na súčasný právny stav. Deskriptívna metóda bude využitá z hľadiska opisu právnej úpravy a judikatúry v danej oblasti. Prostredníctvom metódy právnej analýzy bude vykonaný rozbor súčasnej, ako aj minulej právnej úpravy. Komparatívna metóda bude slúžiť najmä na porovnanie minulej a súčasnej právnej úpravy, ale aj na porovnanie českej a slovenskej právnej úpravy, nakoľko sa v literatúre v tejto súvislosti stretávame aj s odkazmi na českú judikatúru. Za pomoci syntézy budú získané poznatky zhmotnené do výsledkov a záverov tohto článku.

II. TEORETICKÉ OTÁZKY DAŇOVEJ KONTROLY A DAŇOVÉHO KONANIA

Pri vymedzení pojmu daňová kontrola, je v prvom rade potrebné vymedziť pojem kontrola. V odbornej spisbe sa uvádza, že kontrolou rozumieme špecifický druh ľudskej činnosti, ktorej obsahom je porovnávanie daného, reálneho stavu v určitej oblasti spoločenských vzťahov so stavom predpokladaným. Jej cieľom je zistiť príčiny, pre ktoré nie je daný stav identický so stavom predpokladaným a súčasne prijať opatrenia, ktoré budú znamenať odstránenie odchýlok a disproporcií medzi nimi⁵. Vzhľadom na uvedené možno konštatovať, že kontrolu, ktorej obsahom je porovnávanie daného, reálneho stavu v oblasti daňovo-právnych vzťahov so stavom predpokladaným normami daňového práva, možno označiť za daňovú kontrolu. V zahraničnej literatúre sa uvádza, že daňové kontroly vrhajú jasné svetlo na dodržiavanie daňových povinností daňových subjektov a odhaľujú, že niektoré daňové subjekty nezaplatili správnu sumu dane⁶. Daňové kontroly sú základným nástrojom pri zisťovaní a udržiavaní súladu a zvýšenie počtu kontrol má priamy a nepriamy vplyv na správanie daňových subjektov. Daňové kontroly majú priamy vplyv na zvyšovanie príjmov prostredníctvom vyrubovania dodatočných daní, úrokov a pokút pre kontrolovaných jednotlivcov. Okrem toho, daňové kontroly majú nepriame účinky tým, že odrádzajú od budúceho nedodržiavania pravidiel medzi kontrolovanými daňovníkmi (špecifické odstrašenie) aj nekontrolovanými daňovníkmi (všeobecné odrádzanie)⁷. Daňové kontroly pomáhajú minimalizovať daňové úniky, pričom efektívny systém daňovej kontroly môže významne prispieť k dodržiavaniu daňových predpisov⁸.

Daňová kontrola je kontrolou, ktorá sa vykonáva v rámci správy daní. V Slovenskej republike je daňová kontrola jednou z činností správcu dane, v rámci prípravy daňového konania, pričom výsledky daňovej kontroly môžu byť podkladom pre začatie daňového konania.⁹ V staršej literatúre sa stretávame aj s názorom, že pri daňovej kontrole ide vlastne o súbor viacerých úkonov správcu dane a daňových subjektov¹⁰.

⁵ BABČÁK, V. a kolektív: Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii. Bratislava : EUKODEX, s. r. o., 2012. ISBN 978-80-89447-86-2, str. 167.

⁶ BELNAP, A. - HOOPES, J.L. - MAYDEW, E.L. et al. : Real effects of tax audits. In: Review of Accounting Studies 29, 665–700 (2024). Dostupné online na: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-022-09717-w> [15.1.2025], <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09717-w>, BELNAP, A. - HOOPES, J.L. - MAYDEW, E.L. - TURK, A. : Real effects of tax audits. In : Review of Accounting Studies.

⁷ KASPER, M. – ALM, J. : Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. In: Journal of Economic Behavior & Organization, Volume 195, 2022, str. 87-102. Dostupné online na : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268122000099?via%3Dihub> [15.1.2025], <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.01.003>.

⁸ K uvedenému napr.: INEGBEDION, H. - OKOYE-UZU, CS. Tax audit on tax revenue of SMEs in Nigeria. In : Humanit Soc Sci Commun 11, 1603 (2024). Dostupné online na: <https://www.nature.com/articles/s41599-024-03709-8#ref-CR34> [17.1.2025], <https://doi.org/10.1057/s41599-024-03709-8>.

⁹ KUBINCOVÁ, S.: Daňový poriadok. Komentár. 2. vydanie. Praha: C. H. Beck, 2024, ISBN 978-80-7400-982-2, str. 383.

¹⁰ SCHULTZOVÁ, A.: Daňovníctvo v Slovenskej republike. Bratislava : SÚVAHA, spol. s r.o., 2004. ISBN 80-88727-77-4, str. 296.

Daňový poriadok, ako základný predpis daňového práva procesného, v rámci vymedzenia pojmov legálnu definíciu daňovej kontroly neobsahuje. Jej vymedzenie nám však vyplýva z ustanovenia § 44 ods. 1 daňového poriadku, ktoré stanovuje, že daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. V literatúre sa uvádza, že v rámci daňovej kontroly správca dane spravidla preveruje, či daňové subjekty svoje daňové povinnosti správne vyčíslili a riadne priznali.¹¹ Taktiež sa stretávame s vymedzením daňovej kontroly ako zákonného inštitútu ex post preverenia výšky vykázaného základu dane a správneho odvedenia daňovej povinnosti¹². Z pohľadu vymedzenia daňovej kontroly možno poukázať aj na judikatúru, v ktorej sa v kontexte ustanovenia § 44 ods. 1 daňového poriadku uvádza : „*Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.*“¹³

V literatúre sa uvádza, že daňová kontrola predstavuje len jeden z prostriedkov, ktoré daňový poriadok správcovi dane umožňuje použiť za účelom správneho zistenia dane alebo iných relevantných skutočností.¹⁴ Je nesporné, že na účely zistenia dane alebo preverenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov môžu slúžiť aj ďalšie činnosti správcu dane, resp. iné inštitúty daňového práva procesného, a to napr. vyhľadávacia činnosť, miestne zisťovanie, zabezpečenie vecí, záznamová povinnosť, určenie dane podľa pomôcok. Tieto inštitúty sa však od seba značne odlišujú, a to nielen z hľadiska toho, v ktorej fáze správy daní sa vykonávajú, ale aj z hľadiska toho, akým spôsobom končia. Napriek tomu, že všetky tieto inštitúty sú upravené v rámci prvej hlavy druhej časti daňového poriadku s názvom Príprava daňového konania, len na „závery“ (protokoly) z daňovej kontroly a z určovania dane podľa pomôcok sa viaže začatie vyrubovacieho konania. Čo sa týka ostatných činností správcu dane, k tým môže dochádzať nezávisle od vyrubovacieho konania, a to napríklad aj počas daňovej kontroly. V odbornej spisbe sa stretávame s názorom (s ktorým sa stotožňujeme), že inštitút miestneho zisťovania môže byť použitý aj v priebehu daňovej kontroly, či dokonca osobitných daňových konaní, keďže táto skutočnosť vychádza zo samotného charakteru miestneho zisťovania ako procesného nástroja, ktorým sa plní účel správy daní¹⁵. Taktiež vyhľadávacia činnosť správca dane uskutočňuje počas daňovej kontroly, ale môže ju uskutočňovať aj počas daňového konania, resp. nezávisle od týchto inštitútov. Z hľadiska ostatných inštitútov je potrebné poukázať na skutočnosť, že výsledkom niektorých z nich je rozhodnutie. Napríklad pri zabezpečení vecí je správca dane podľa § 41 ods. 2 daňového poriadku povinný vydať rozhodnutie o zabezpečení vecí, v ktorom uvedie dôvody zabezpečenia. Taktiež záznamovú povinnosť správca dane ukladá v súlade s § 51 daňového poriadku rozhodnutím. Z dôvodu, že

¹¹ ŠTRKOLEC, M.: Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. 2017. ISBN 978-80-8152-537-7, str. 18.

¹² SCHULTZOVÁ, A. – ŠEPELOVÁ, J. – RABATINOVÁ, M. – VÁLEK, J. : Identifikácia potenciálne nezodpovedného správania sa spoločností voči správcovi dane. In: Politická ekonomie. 70 (3), 2022, str. 342. Dostupné online na: <https://polek.vse.cz/pdfs/pol/2022/03/07.pdf> [1.4.2025], <https://doi.org/10.18267/j.polek.1351>.

¹³ Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 10Sžfk/26/2018 zo dňa 19. júna 2019.

¹⁴ RAKOVSKÝ, P.: K pojmu daňové konanie a daňová kontrola v intenciách vybraných rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. In: ACTA FACULTATIS IURIDICAE UNIVERSITATIS COMENIANAE Tomus XXXIX 2/2020. str. 291. Dostupné online na : <https://afi.flaw.uniba.sk/index.php/AFI/article/view/630/464> [31.10.2024].

¹⁵ ČAKOCI, K. - POPOVIČ, A.: Dôkazy získané v rámci miestneho zisťovania a limity ich využitia v daňovej kontrole. In: I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, ISBN 978-80-8152-584-1, str. 90.

pri týchto činnostiach správcu dane dochádza k vydaniu rozhodnutia, sa v odbornej literatúre stretávame s názormi, či zaradenie týchto inštitútov do prvej hlavy druhej časti daňového poriadku s názvom Príprava daňového konania bolo vhodné¹⁶. S uvedeným názorom sa stotožňujeme, nakoľko aj vzhľadom na uvedenú „nesystematickosť“ daňového poriadku môžu vzniknúť otázky z hľadiska toho, či činnosti správcu dane uskutočňované v rámci prípravy daňového konania sú alebo nie sú daňovým konaním.

Čo sa týka daňového konania, už z názvu tohto inštitútu je zrejmé, že v rámci neho dochádza k určitému procesnému postupu subjektov daňovo-právneho vzťahu. Tento postup je upravený daňovými právnymi predpismi, najmä daňovým poriadkom. Podľa daňového poriadku sa pri správe daní, a teda aj v daňovom konaní postupuje, ak osobitné tzv. hmotnoprávne daňové predpisy nestanovujú inak¹⁷. Daňové konanie je popri rozpočtovom procese považované za najkvalifikovanejšie právom regulované konanie vykonávané finančnými orgánmi¹⁸. V literatúre je daňové konanie charakterizované ako postup správcu dane alebo druhostupňového orgánu pri vydávaní, preskúmvaní a realizácii individuálnych daňovo-právnych aktov, ktorý upravujú procesné daňovo-právne normy¹⁹. V odbornej spisbe sa zároveň uvádza, že začatie daňového konania²⁰ vyvoláva rôzne, najmä procesné dôsledky.²¹ V tejto súvislosti je však potrebné podotknúť, že daňový poriadok rozoznáva niekoľko „typov“ daňových konaní, pričom pre každý typ platia iné podmienky. Okrem toho vymedzenie a obsah slovného spojenia daňové konanie sa postupom času značne vyvíjal. V minulosti sme sa v odbornej spisbe stretávali s člením daňového konania na niekoľko etáp, a to na : prípravné konanie, vyrubovacie konanie, preskúmvacie konanie (konanie o opravných prostriedkoch) a vyberacie (inkasné) konanie²². Obdobne členili daňové konanie aj iní autori.²³ V súčasnosti sa už takéto členenie daňového konania v odbornej spisbe na Slovensku v zásade nevyskytuje. Súčasná úprava daňového konania už totiž takémuto deleniu nezodpovedá.

Daňový poriadok obsahuje legálnu definíciu daňového konania v § 2 písm. c), podľa ktorého sa daňovým konaním rozumie „konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov“. Z uvedeného vyplýva, že aby išlo o daňové konanie, musia byť súčasne naplnené dva znaky, a to: 1. musí ísť o konanie, t. j. určitý postup správcov dane a osôb zúčastnených na správe daní a 2. jeho výsledkom je určité rozhodnutie týkajúce sa práv a povinností daňových subjektov.²⁴ Podrobná úprava daňového konania je obsiahnutá v štvrtej časti daňového poriadku s názvom Daňové konanie. Legálnu definíciu daňového konania však naplňajú aj postupy upravené v iných častiach daňového poriadku, a nakoľko máme za to, že legálna definícia musí mať prednosť pred systematikou zákona, tak možno konštatovať, že daňovým konaním sú aj postupy upravené v iných častiach daňového poriadku, ak v rámci nich dochádza k vydávaniu rozhodnutí týkajúcich sa práv a povinností daňových subjektov. Z hľadiska systematiky daňového poriadku možno poukázať aj na rozčlenenie štvrtej časti,

¹⁶ K uvedenému napr. ROMÁNOVÁ, A.: K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku. In: STUDIA IURIDICA Cassoviensia. ISSN 1339-3995, ročník 1.2013, číslo 1. str. 41. Dostupné online na: https://sic.pravo.upjs.sk/files/4_romanova_-_k_vnutornej_strukture_danoveho.pdf [31.10.2024].

¹⁷ Uvedené vyplýva z § 1 ods. 2 daňového poriadku.

¹⁸ KRÁLIK, J. - JAKUBOVIČ, D.: Finančné právo. Bratislava: VEDA, 2004. ISBN 80-224-0804-2, str. 564.

¹⁹ BABČÁK, V.: Daňové právo na Slovensku a v EÚ. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, ISBN 978-80-562-0247-0, str. 641.

²⁰ Začatie daňového konania upravuje § 58 daňového poriadku.

²¹ BUJŇÁKOVÁ, M. a kol.: Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, ISBN 978-80-8152-246-8, str. 244.

²² BABČÁK, V.: Daňové právo procesné. Košice : ATOM computers, 2000, ISBN80-968409-1-6, str.64.

²³ Napr. Grúň členil daňové konanie na tieto fázy: a) prípravné konanie, b) vyrubovacie konanie, c) inkasné konanie (GRÚŇ, L. : Dane včera, dnes a zajtra. Bratislava: EUROUNION, spol. s r.o., 2001, ISBN 80-88984-28-9, str. 223), Králik a Jakubovič daňové konanie vnútorne členili na prípravné konanie, vyrubovacie konanie, vytýkacie konanie a opravné konanie (KRÁLIK, J. - JAKUBOVIČ, D.: Finančné právo. Bratislava: VEDA, 2004, ISBN 80-224-0804-2, str. 566).

²⁴ KUBINCOVÁ, S.: Daňový poriadok. Komentár. 2. vydanie. Praha: C. H. Beck, 2024, ISBN 978-80-7400-982-2, str. 30.

ktorá sa delí na štyri hlavy s názvami: Všeobecné ustanovenia, Osobitné daňové konania, Daňové preplatky a daňové nedoplatky a Daňové exekučné konanie, pričom osobitnými daňovými konaniami sú registračné konanie, vyrubovacie konanie vrátane skráteného vyrubovacieho konania a konanie o opravných prostriedkoch. Z hľadiska vzťahu daňovej kontroly a daňového konania, ktorý je predmetom toho článku, je potrebné poukázať na skutočnosť, že daňovým konaním v tejto súvislosti rozumieme vyrubovacie konanie. Z tohto dôvodu sa v ďalších častiach tohto článku zameriame najmä na úpravu vyrubovacieho konania.

III. HISTORICKÉ ASPEKTY PRÁVNEJ ÚPRAVY DAŇOVEJ KONTROLY, DAŇOVÉHO KONANIA A ICH VZÁJOMNÉHO VZŤAHU

Možno konštatovať, že daňová kontrola a daňové konanie boli vždy určitým spôsobom prepojené. Ich prepojenie a vzťah sa však v právnej úprave značne vyvíjali.

Z hľadiska československej právnej úpravy možno spomenúť napríklad úpravu zákona číslo 76/1927 Sb. o priamych daniach (ďalej len „zákon o priamych daniach“). Tento zákon upravoval konanie vyrubovacie, odvolacie a vymáhacie, pričom úprava vyrubovacieho konania²⁵ bola obsiahnutá v ustanoveniach § 298 až § 314. Účelom vyrubovacieho konania (predtým tzv. vyrubovacieho pokračovania²⁶) bolo z úradnej povinnosti zistiť a oceniť všetky okolnosti skutkového stavu, alebo právneho rázu, ktoré nie sú úradne známe, odôvodňujú daňovú povinnosť a jej rozsah. V odbornej literatúre sa v tejto súvislosti uvádzalo, že význačnou formou spolupôsobenia poplatníka pri vyrubení dane bolo jeho priznanie. Túto hlavnú pomôcku pre vyrubenie dane sa zákon snažil opatriť tým, že na jednej strane dával úradu možnosť vynútiť podanie priznania poriadkovými pokutami, spájal s nepodaním priznania závažné následky pre poplatníka (prirážka podľa § 309 ods. 3) a stratu práva súčinnosti. Na druhej strane však chránil poplatníka, ktorý priznanie včas podal tým, že pripustil vyrubenie dane odchylné od priznania iba v prípadoch, kde to zákon dovoľoval (napr. § 312)²⁷. Ustanovenie § 310 zákona o priamych daniach nazvané „Vyrubovacie konanie“ (predtým „Vyrubovacie pokračovanie“) stanovovalo, že vymeriavací úrad usporiada a doplní všetky vymeriavacie pomôcky, preskúma došlé priznania a prevedie všetky šetrenia (napr. výsluchom znalcov, svedkov a prezvedných osôb), ktoré sú na to potrebné, aby údaje v priznaní potvrdili, doplnili, opravili a vôbec podali spôsobilý podklad pre vyrubenie dane. Vyrubovacie konanie v tom čase pozostávalo : 1. z prípravných prác smerujúcich najprv k zisteniu osôb a predmetu daní povinných; 2. v prípravných prácach pozostávajúcich zo zbierania podkladov pre vyrubenie dane, najmä v šetrení a preskúmaní priznaní v konkrétnych prípadoch; 3. vo vyrubení dane, ktoré vykonal buď úrad sám alebo komisia²⁸. Daňová kontrola ako ju poznáme dnes v zákone o priamych daniach upravená nebola. Z úpravy vyrubovacieho konania je však zrejmé, že kontrola podkladov pre vyrubenie dane prebiehala v rámci vyrubovacieho konania, t. j. možno konštatovať, že kontrola bola v čase platnosti zákona o priamych daniach súčasťou vyrubovacieho konania.

²⁵ V českej literatúre z tohto obdobia sa uvádza „vyměřovací řízení“, resp. „vyměření daně“ (napr. BRUSÁK, F. - CIKRT, M. - HANUŠ, O. - HOBZA, A. - HOLUB, M. - JUNG, L. - KONIG, A. - LEIPERT, J. - MARKES, J. - UTĚŠIL, K.: Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárna v Praze, 1937 alebo CHODĚRA, O. - KRÁSNÝ, J. - ORT, F.: Komentář zákona o přímých daních. Praha: Právnické knihkupectví a nakladatelství V. Linhart, 1947). V slovenskej literatúre sa používal skôr pojem „vyrubovacie konanie“, resp. „vyrubovacie pokračovanie“, avšak zároveň sa používali pojmy ako „vymeriavací úrad“, „vymeriavací základ“ a pod. (napr. LAUKO, D. - KARMÁN, J.: Zákon o priamych daniach. Bratislava: Nakladateľstvo „ACADEMIA“ spol s r.o., 1927).

²⁶ K uvedenému bližšie napr. LAUKO, D. - KARMÁN, J.: Zákon o priamych daniach. Bratislava: Nakladateľstvo „ACADEMIA“ spol s r.o., 1927, str. 471.

²⁷ BRUSÁK, F. - CIKRT, M. - HANUŠ, O. - HOBZA, A. - HOLUB, M. - JUNG, L. - KONIG, A. - LEIPERT, J. - MARKES, J. - UTĚŠIL, K.: Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárna v Praze, 1937, str. 776 – 777.

²⁸ BRUSÁK, F. - CIKRT, M. - HANUŠ, O. - HOBZA, A. - HOLUB, M. - JUNG, L. - KONIG, A. - LEIPERT, J. - MARKES, J. - UTĚŠIL, K.: Komentář k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárna v Praze, 1937, str. 790.

Ďalší právny predpis, ktorý nemožno pri historickom exkurze opomenúť, je vyhláška Ministerstva financií č. 16/1962 Zb. o konaní vo veciach daní a poplatkov, ktorá predchádzala zákonu č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“), t. j. ide o úpravu, ktorá predchádzala prvému slovenskému zákonu upravujúcemu správu daní. Vyhláška Ministerstva financií č. 16/1962 Zb. o konaní vo veciach daní a poplatkov (ďalej len „vyhláška č. 16/1962 Zb.“) bola prijatá 15. februára 1962 a nadobudla účinnosť 28. februára 1962, pričom počas jej účinnosti (cca 30 rokov) nebola ani raz novelizovaná. Vzhľadom na uvedené by bolo možné konštatovať, že predmetná vyhláška je ukážkou dokonalého právneho predpisu. Je však otázne, či úprava obsiahnutá v tejto vyhláške najmä v posledných rokoch jej platnosti zodpovedala požiadavkám praxe. Vyhláška č. 16/1962 Zb. bola pomerne stručná a neobsahovala legálne definície správy daní, daňového konania a ani daňovej kontroly. Úpravu daňovej kontroly obsahovala len v ustanovení § 10, ktoré stanovovalo: „(1) Zistenie alebo preskúmanie daňového základu alebo iných okolností rozhodných pre určenie dane možno vykonať aj daňovou kontrolou. Kontrola sa vykoná najmä preskúmaním povinných záznamov a dokladov, nahliadnutím do účtovných kníh, účtovných dokladov a iných písomností účtovnej evidencie alebo miestnou prehliadkou a ohľadáním. Kontrolu vykonávajú orgány určené národným výborom; kontrolné orgány sú povinné preukázať sa písomným poverením na vykonanie kontroly. (2) Poplatníci sú povinní dovoliť a umožniť kontrolným orgánom vstup do prevádzkových miestností, predložiť im potrebné doklady a dať im žiadané vysvetlenia obdobne ako v konaní o poplatníkovom zoznaní alebo hlásení. (3) Národný výbor a v naliehavých prípadoch kontrolný orgán môže nariadiť zabezpečenie kníh, dokladov a iných predmetov, ktoré sú nevyhnutne potrebné na vykonanie kontroly.“ Z hľadiska úpravy daňového konania sa v predmetnej vyhláške uvádzalo len to, že „vyrubovanie a vyberanie daní a poplatkov vo vyspelej socialistickej spoločnosti je vecou uvedomelého vzťahu poplatníka ku spoločnosti a deje sa za najširšej účasti občianstva, ktoré sa aj takto v konaní smerujúcom k správnomu určeniu a vyberaniu daní podieľa na správe štátu. Konanie vo veciach daní a poplatkov musí byť jednoduché, neformálne a musí zabezpečovať ich správne určenie a vyberanie“²⁹. Vo vyhláške č. 16/1962 Zb. sa však zároveň uvádzalo, že ak neustanovuje táto vyhláška alebo osobitné predpisy inak, postupujú národné výbory a iné orgány štátnej správy v konaní vo veciach daní a poplatkov podľa vládneho nariadenia č. 91/1960 Zb. o správnom konaní³⁰, ktoré upravovalo základné zásady konania, podklady pre rozhodnutie, rozhodnutie a pod.. V literatúre z roku 1979 sa ohľadom daňového konania uvádza: „Vlastné daňové konanie sa začína na podklade podaného daňového priznania alebo daňového hlásenia. ... Ak sa daňové priznanie alebo daňové hlásenie nepodá (podá oneskorene), finančný orgán je oprávnený zistiť základ dane z podkladov, ktoré má poruke alebo ktoré si sám zadováži. ... Finančný orgán vyrozumie daňovníka o výške vyrubenej dane spôsobom uvedeným v jednotlivých zákonoch. Ak sa predpísaná daň odchyľuje od podaného daňového priznania v neprospech daňovníka, daňovník je oprávnený požiadať v odvolacej lehote o oznámenie vyrubujúcich základov, t. j. číselných údajov a dôvodov rozdielu.“³¹ Skutočnosť, v ktorom štádiu správy daní dochádzalo k vykonaniu daňovej kontroly, resp. aký bol vzťah daňovej kontroly a daňového konania, z vyhlášky 16/1962 Zb. výslovne nevyplývala. Vzhľadom na deklarovaný účel daňovej kontroly (za ktorý možno označiť zistenie alebo preskúmanie daňového základu alebo iných okolností rozhodných pre určenie dane) a aj z vymedzenia daňového konania, však vyplýva, že daňová kontrola prebiehala pred vydaním „rozhodnutia“ (daň sa vyrubovala platobným výmerom alebo hromadným predpísaným

²⁹ § 1 vyhlášky Ministerstva financií č. 16/1962 Zb. o konaní vo veciach daní a poplatkov.

³⁰ Dňa 1. januára 1968 nadobudol účinnosť zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok), ktorým bolo predmetné vládne nariadenie zrušené a de facto nahradené.

³¹ SLOVINSKÝ, A. - GIRÁŠEK, J.: Československé finančné právo. Bratislava: Obzor, n. p., 1979, str. 237 – 238.

zoznamom³²), pričom máme za to, že daňová kontrola mohla prebiehať aj počas daňového konania, resp. mohla byť jeho súčasťou.

Po zrušení vyhlášky č. 16/1992 Zb. zákonom o správe daní a poplatkov, správa daní nadobudla iný rozmer. Zákon o správe daní a poplatkov vymedzil základné pojmy. Už vo vyhlásenom znení predmetný zákon stanovil, že „*správou daní je určovanie preddavkov na daňovú povinnosť, vyrubovanie, vymáhanie a účtovanie daní vrátane finančného usporiadania preplatiek a nedoplatkov právnických a fyzických osôb podliehajúcich daniam podľa príslušných daňových predpisov. Súčasťou správy daní je aj overovanie podkladov na výkon správy daní predložených daňovým subjektom priamo v daňovom subjekte a vyhľadávacia činnosť.*“ Neskôr (s účinnosťou od 1. septembra 1999³³) zákon o správe daní a poplatkov už vymedzoval nielen správu daní, ale aj daňové konanie. Správou daní sa na účely zákona o správe daní a poplatkov rozumela „*evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov*“. Daňovým konaním sa na účely zákona o správe daní a poplatkov rozumelo konanie, v ktorom sa rozhodovalo o právach a povinnostiach daňových subjektov. Zákon o správe daní a poplatkov úpravu daňovej kontroly obsahoval v ustanovení § 15, na základe ktorého bolo možné vymedziť daňovú kontrolu ako činnosť správcu dane, ktorou zisťoval alebo preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžadoval³⁴. Z hľadiska vzťahu daňovej kontroly a daňového konania však boli dôležité iné odseky § 15 zákona o správe daní a poplatkov. Z pôvodného znenia ustanovenia § 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov vyplývalo, že o výsledku zistenia vyhotovoval pracovník správcu dane protokol o daňovej kontrole, pričom ak výsledkom kontrolného zistenia bola skutočnosť, odôvodňujúca dodatočné vyrubenie dane, mohol byť súčasťou protokolu o daňovej kontrole i dodatočný platobný výmer. Z uvedeného jasne vyplýva, že daňová kontrola a daňové konanie sa mohli prelínať, t. j. daňová kontrola mohla prebiehať počas daňového konania, resp. mohla byť súčasťou daňového konania. S účinnosťou od 20. júla 1995³⁵ však z predmetného ustanovenia (v tom čase už išlo o § 15 ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov) bola predposledná veta v znení: „*Ak je výsledkom kontrolného zistenia skutočnosť, odôvodňujúca dodatočné vyrubenie dane, môže byť súčasťou protokolu o daňovej kontrole i dodatočný platobný výmer.*“ vypustená. Dodatočný platobný výmer už teda nemohol byť súčasťou protokolu o daňovej kontrole. S účinnosťou od 1. apríla 1995 zároveň došlo k malej zmene v § 44 ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, ktoré dovtedy znelo „*Ak zistí správca dane, že vyrubená daň je nižšia, ako mala byť vyrubená, vyrubí takto zistený rozdiel dodatočným platobným výmerom.*“, a to v tom, že slovo „vyrubí“ bolo nahradené slovom „dorubí“. Máme za to, že už v tomto období začalo dochádzať k určitému odčleňovaniu inštitútov daňovej kontroly a daňového konania. Tento proces „odčleňovania“ sa však zvýraznil až neskôr. S účinnosťou od 1. septembra 1999, na základe novely realizovanej zákonom č. 219/1999 Z.

³² K uvedenému bližšie: SLOVINSKÝ, A. - GIRÁŠEK, J.: Československé finančné právo. Bratislava: Obzor, n. p., 1979, str. 238.

³³ Išlo o novelu realizovanú zákonom č. 219/1999 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia niektoré ďalšie zákony.

³⁴ Neskôr predmetné ustanovenie charakterizovalo daňovú kontrolu tak, že zamestnanec správcu dane ňou zisťoval alebo preveroval základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžadoval.

³⁵ Na základe novely realizovanej zákonom č. 146/1995 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov.

z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia niektoré ďalšie zákony (ďalej len „zákon č. 219/1999 Z.z.“), bol do § 15 okrem iného doplnený aj odsek 13 v znení: „*Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu o daňovej kontrole kontrolovanému daňovému subjektu podľa odseku 10. Týmto dňom sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). Doručenie protokolu o daňovej kontrole sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane (§ 45 ods. 2).*“ Týmto došlo k podstatnej zmene v nazeraní na vzťah daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, nakoľko z uvedeného je zrejmé, že daňová kontrola už neprebíhala súčasne s daňovým konaním, ale de facto mu predchádzala. Aj keď v kontexte doslovného výkladu možno konštatovať, že ukončenie daňovej kontroly bolo začiatkom vyrubovacieho konania, t. j. koniec daňovej kontroly bol začiatkom daňového konania. K završeniu procesu „odčleňovania“ inštitútov daňovej kontroly a daňového konania v rámci zákona o správe daní a poplatkov došlo s účinnosťou od 1. januára 2004, a to na základe novely realizovanej zákonom č. 609/2003 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov a ktorým sa menia a dopĺňajú niektoré ďalšie zákony (ďalej len zákon č. 609/2003 Z. z.). Od nadobudnutia účinnosti tejto novely ustanovenie § 15 ods. 13 znelo nasledovne: „*Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu o daňovej kontrole s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu o daňovej kontrole sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). Doručenie protokolu o daňovej kontrole sa považuje za úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2).*“ Z uvedeného vyplýva, že už od roku 2004 bolo možné hovoriť o odčlenení daňovej kontroly a daňového konania. Daňové konanie totiž už v tomto období začínalo dňom nasledujúcim po dni ukončenia daňovej kontroly. Daňová kontrola teda už v tomto období nebola súčasťou daňového konania. Napriek tomu, že ustanovenie § 15 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov sa počas platnosti tohto zákona ešte zmenilo, podstata vzťahu daňovej kontroly a daňového konania zostala zachovaná. Daňové konanie – vyrubovacie konanie aj potom začínalo deň po dni ukončenia daňovej kontroly. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že uvedené sa nevzťahovalo na daňovú kontrolu oprávnenosti vrátenia dane, na daňovú kontrolu uplatnenia daňového bonusu a do roku 2010 ani na daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona³⁶. O výsledku týchto daňových kontrol totiž správca dane vydával rozhodnutie do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly, pričom v týchto prípadoch neprebíhalo vyrubovacie konanie podľa § 44 zákona o správe daní a poplatkov a nevydával sa platobný výmer a ani dodatočný platobný výmer. Je však otázne, že ak sa v týchto prípadoch vydávalo rozhodnutie, či tiež nešlo o daňové konanie. Moment začatia tohto daňového konania však zo zákona o správe daní a poplatkov výslovne nevyplýval.

IV. DAŇOVÁ KONTROLA A DAŇOVÉ KONANIE V KONTEXTE ÚPRAVY DAŇOVÉHO PORIADKU A DOPAD TOHTO VZŤAHU NA PRÁVA A POVINNOSTI ÚČASTNÍKOV DAŇOVO-PRÁVNÝCH VZŤAHOV

Ako vyplýva už aj z vyššie uvedeného, daňový poriadok priniesol veľa nového, pričom jednou z týchto novín bolo systematické rozčlenenie jednotlivých činností správcu dane, prípadne činností daňových subjektov do jednotlivých častí zákona. Uvedené na jednej strane

³⁶ S účinnosťou od 1. januára 2010 o výsledku daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu vydával správca dane platobný výmer alebo dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov v lehote do desiatich dní odo dňa ukončenia daňovej kontroly; lehota ustanovená v § 44 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov sa nepoužila.

znamená lepšiu orientáciu v právnom predpise, no na druhej strane to prinieslo určitý odklon od dovtedy zaužívaných pravidiel.

Daňový poriadok zákonodarca rozdelil do siedmich častí s názvami 1. Základné a všeobecné ustanovenia, 2. Činnosti správcu dane, 3. Platenie dane, 4. Daňové konanie, 5. Zodpovednosť za porušenie povinnosti, 6. Osobitné ustanovenie pre konkurz, reštrukturalizáciu a oddĺženie a 7. Spoločné, splnomocňovacie, prechodné a záverečné ustanovenia. Úprava daňovej kontroly (na rozdiel od úpravy obsiahnutej v zrušenom zákone o správe daní a poplatkov) už nie je obsiahnutá v prvej časti s názvom Základné a všeobecné ustanovenia, ale sa nachádza v druhej časti prvej hlavy s názvom Príprava daňového konania. Úprava daňového konania je obsiahnutá v samostatnej štvrtej časti s názvom Daňové konanie.

Úprava daňovej kontroly je obsiahnutá v § 44 až § 47a daňového poriadku. Daňový poriadok výslovne stanovuje, kedy sa daňová kontrola začína a kedy končí. Presné určenie začiatku a konca daňovej kontroly je potrebné napríklad z dôvodu, že zákonodarca určil maximálnu lehotu na vykonanie daňovej kontroly, a to jeden rok odo dňa jej začatia³⁷. Stanovenie dňa ukončenia daňovej kontroly je rozhodujúce aj z hľadiska určenia vzťahu daňovej kontroly a daňového konania. Podľa ustanovenia § 46 ods. 9 daňového poriadku „*daňová kontrola je ukončená dňom a) doručenia protokolu podľa odseku 8, b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu*“^{38,39}. Z odseku 8 § 46 daňového poriadku vyplýva, že z daňovej kontroly sa vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov⁴⁰. Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Uvedený protokol s výzvou slúži ako dôkaz vo vyrubovacom konaní, pričom deň jeho doručenia je rozhodujúci pre začatie vyrubovacieho konania.

Ako vyplýva aj z vyššie uvedeného, na účely daňového poriadku sa daňovým konaním rozumie konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov⁴¹. Štvrtá časť daňového poriadku s názvom Daňové konanie obsahuje všeobecné ustanovenia týkajúce sa daňového konania, následne obsahuje úpravu osobitných daňových konaní, daňových preplatkov a nedoplatkov a daňového exekučného konania, pričom osobitnými daňovými konaniami sa rozumejú registračné konanie, vyrubovacie konanie a konanie o opravných prostriedkoch. Z ustanovenia § 68 daňového poriadku vyplýva, že vyrubovacie konanie je konanie, v ktorom správca dane rozhodnutím vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani alebo určí sumu alebo rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov. Uvedené konanie, ak daňový poriadok alebo osobitný predpis⁴² neustanovuje inak, začína

³⁷ Uvedené vyplýva z § 46 ods. 10 daňového poriadku. Z uvedeného ustanovenia však zároveň vyplýva, že daňovú kontrolu je možné aj prerušiť a v prípade závislých osôb aj predĺžiť.

³⁸ V danom prípade zákon odkazuje na § 79 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

³⁹ V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že s účinnosťou od 1. januára 2025 bude § 46 ods. 9 znieť nasledovne: „*Daňová kontrola je ukončená dňom a) doručenia protokolu podľa odseku 8, b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu, d) zániku nároku na vrátenie dane podľa osobitného predpisu.*“

⁴⁰ Protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c) daňového poriadku.

⁴¹ § 2 písm. c) daňového poriadku.

⁴² Napr. zákon č. 582/2004 Z.z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v znení neskorších predpisov. K uvedenému bližšie: KUBINCOVÁ, S. – JAMRICHOVÁ, T.: Zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. Komentár. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-883-2, s. 545 – 555.

nasledujúci deň po dni doručenia protokolu z daňovej kontroly, ktorého súčasťou je výzva alebo protokolu o určení dane podľa pomôcok a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu.

Z uvedeného je zrejmé, že daňové konanie - vyrubovacie konanie začína až po skončení daňovej kontroly, t. j. daňová kontrola a daňové konanie – vyrubovacie konanie sa v Slovenskej republike podľa súčasnej právnej úpravy neprelnávajú. Daňová kontrola nie je súčasťou daňového konania a ani naopak. Ide o dve rozličné činnosti správcu dane pri správe daní, pričom výsledky daňovej kontroly zhmotnené v protokole z daňovej kontroly sú podkladom pre vyrubovacie konanie.

Nakoľko nami prezentovaný výklad týkajúci sa vzťahu daňovej kontroly a daňového konania je gramatickým výkladom (vychádza z doslovného znenia ustanovenia § 68 ods. 1 v kontexte s ustanovením § 46 ods. 9 daňového poriadku), bolo by možné uvažovať aj o tom, či nejde o príliš formalistický výklad. V tejto súvislosti možno poukázať na názor zverejnený v Českej republike ohľadne formalistického prístupu k právnemu predpisu, podľa ktorého *„Pokud se dále podíváme na judikaturu Ústavního soudu⁴³, tak zdůrazňuje, že soudy nemají postupovat přehnaně formalisticky. Pokud tak postupují, pak jde podle Ústavního soudu o sofistikované odůvodňování zřejmě nespravedlnosti. Obecný soud není „abso“ nutně vázán doslovným zněním zákona, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit, pokud to vyžaduje účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku, povinnost soudů nalézat právo neznamena pouze vyhledávat přímé a výslovné pokyny v zákonném textu [...]. Při výkladu a aplikaci právních předpisů nelze opomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu, ve kterém je třeba vždy nalézat i principy uznávané demokratickými státy.“*⁴⁴ S uvedeným názorom možno len súhlasiť. Právnu úpravu nemožno skúmať ako dogmu. Podstata a zmysel právnej úpravy však musia byť zachované. Nakoľko slovenská právna úprava stanovuje, že daňová kontrola sa končí dňom predchádzajúcim začiatku daňového konania, potom máme za to, že zmyslom a účelom našej právnej úpravy bolo oddelenie daňovej kontroly od daňového konania. Vzhľadom na uvedené sa domnievame, že nami prezentovaný výklad vzťahu daňovej kontroly a daňového konania netrpí vadou prílišného formalizmu. Tento výklad je totiž nielen gramatický, resp. jazykový, ale aj systémový, historický a najmä logický⁴⁵.

Oddelenosť daňovej kontroly a daňového konania má dopad aj na aplikačnú prax, a to najmä v kontexte možnosti uplatnenia práv, prípadne dodržiavania povinností subjektov daňovo-právneho vzťahu v jednotlivých štádiách správy daní. V tejto súvislosti možno uviesť, že napríklad laxný prístup k vykonaniu daňovej kontroly zo strany správcu dane môže mať dopad

⁴³ Nález Ústavního soudu ČR ze dne 16. 11. 2020, sp. zn. II. ÚS 1648/10.

⁴⁴ TVRDÍKOVÁ, L.: Intuice v soudním rozhodování, In: Právník, teoretický časopis pro otázky státu a práva. č. 4/2022, Praha : Ústav státu a práva AV ČR, v. v. i., ISSN 0231-6625, s. 359.

⁴⁵ Ak by sme aj nevychádzali z toho, že zmyslom a účelom našej právnej úpravy bolo oddelenie daňovej kontroly od daňového konania, v literatúre sa v kontexte porovnania právneho formalizmu a právneho materializmu stretávame s názorom (s ktorým sa možno stotožniť), že za využitia výkladu a contrario, doslovný a gramatický výklad má prednosť pred teleologickým výkladom, ktorý sa uplatní až v prípade, keď je text právnej normy vágny a nejasný. (K uvedenému bližšie: ONDROVÁ, J. - ÚRADNÍK, M.: Uprednostnenie právneho materializmu ako základná požiadavka moderného právneho štátu. Praha: Leges, s r.o., 2022, ISBN 978-80-7502-620-0, str. 113 – 114). V zahraničnej literatúre sa v kontexte výkladu daňových právnych predpisov tiež stretávame s názorom, podľa ktorého právna istota nemusí nevyhnutne dosahovať svoj vrchol so zvýšeným významom funkcionálnej (alebo teleologickej) interpretácie. Ak jazyková interpretácia umožňuje konštrukciu jednej interpretačnej hypotézy (alebo niekoľkých, ale s jednou prevažujúcou), potom široké dodržiavanie výsledkov jazykovej interpretácie vedie k významnej právnej istote. V takejto situácii spochybnenie výsledku jazykovej interpretácie argumentmi vychádzajúcimi zo systémovej interpretácie – aj keď sú tieto argumenty dobre podložené – podkopáva právnu istotu. (BRZEZIŃSKI, B. – FRANZAK, A.: In Search of a Strategy for the Interpretation of Tax Law by Courts. In: Krytyka Prawa. Niezależne Studia nad Prawem, tom 16, nr 4/2024, Warszawa: Kozminkého uniwersity. ISSN 2080-1084, e-ISSN 2450-7938, str. 70, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.720>).

na jej zákonnosť. Správca dane je povinný rešpektovať všetky mu stanovené povinnosti vyplývajúce z daňového poriadku, resp. osobitných predpisov. Správca dane napríklad podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku, ak má pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom v rámci daňovej kontroly alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, je povinný ešte v rámci daňovej kontroly oznámiť tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. V prípade, že si správca dane nesplní túto zákonnú povinnosť voči kontrolovanému daňovému subjektu, prichádza následná možnosť, že správny súd bude konštatovať nezákonnosť daňovej kontroly, a teda nemožnosť použitia protokolu z daňovej kontroly v následnom vyrubovacom konaní, resp. vysloví vážne pochybnosti o priebehu daňovej kontroly. V tejto súvislosti možno poukázať na nedávny rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1 Sfk/29/2021 z 23. júna 2023, v ktorom sa okrem iného uvádza : „...kasačný súd nestotožnil s názorom krajského súdu, ktorým mal za to, že uvedené nedostatky procesnej povahy (nesplnenie povinnosti správcu dane podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku) neodôvodňujú zrušenie rozhodnutia orgánu verejnej správy, pretože nemali za následok nezákonné rozhodnutie vo veci samej.“. Súčasne kasačný súd uviedol, že „V ďalšom konaní bude úlohou orgánov verejnej správy pokúsiť sa v súčinnosti so sťažovateľom [s poukazom na zásadu úzkej súčinnosti podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku a na účel vyrubovacieho konania, ktoré nemá nahrádzať daňovú kontrolu] napraviť vytýkané pochybenie, pochybnosti sťažovateľovi oznámiť a umožniť mu, aby ich vyvrátil. Pokiaľ bude sťažovateľ aj naďalej trvať na svojom práve na oznámenie pochybností v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku (t. j. počas daňovej kontroly), orgány verejnej správy musia mať na pamäti, že sa má za to, že k prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt nedošlo a pochybenie správcu dane tak už počas vyrubovacieho konania nebude možné napraviť.“. Aj uvedené rozhodnutie fakticky deklaruje oddelenosť daňovej kontroly od daňového konania, nakoľko nezákonnosť daňovej kontroly nemožno napraviť v rámci vyrubovacieho konania. Uvedené je však potrebné chápať nielen zo strany správcu dane, ale aj zo strany daňových subjektov. Daňové subjekty sú povinné počas daňovej kontroly spolupracovať so správcou dane, pričom sú povinné nielen umožniť vykonať daňovú kontrolu, ale musia napríklad poskytovať aj požadované informácie a predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce ich tvrdenia. Ak tak daňové subjekty počas daňovej kontroly nerobia, nie je možné, aby následne počas daňového konania „konvalidovali“ túto svoju nečinnosť. Uvedené vyplýva aj z nedávneho Uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 218/2024-18 zo dňa 24. apríla 2024, v ktorom sa uvádza: „Kasačný súd uviedol, že pasivitu sťažovateľky v rámci vedenej daňovej kontroly nemožno zhojiť predložením tohto druhu dôkazov až v priebehu vyrubovacieho konania, pretože by sa tým poprel účel daňovej kontroly a koncentračnej zásady pri predkladaní dôkazov v rámci daňovej kontroly. ... Napadnutý rozsudok nie je zjavne neodôvodnený, je ústavne akceptovateľný.“. V odbornej literatúre sa v súvislosti s týmto rozhodnutím Ústavného súdu SR stretávame s názorom: „Uverejnené uznesenie Ústavného súdu SR síce môže byť na prvý pohľad vnímané ako všeobecnejšie znejúca konštatácia dôvodov pre odmietnutie ústavnej sťažnosti daňového subjektu, a to s prihliadnutím na existujúci dôkazný stav. Má však aj hlbší právno-edukačný význam, rysujúci právne hranice medzi daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním. Dôležitým je pritom bod 23 uverejneného uznesenia, v ktorom ústavný súd ústavnoprávne odobril kľúčový právny záver kasačného súdu (NSS SR) o nemožnosti zhojiť pasivitu daňového subjektu v rámci daňovej kontroly predložením takých dôkazov vo vyrubovacom konaní, u ktorých neexistovala prekážka na ich predloženie v priebehu samotnej daňovej kontroly. Tá je totiž najhlavnejším procesnoprávnym priestorom, v ktorom sa dominantne vykonáva dokazovanie, vrátane nadväzných možností správcu dane reagovať na podania daňového subjektu aj ďalšími

dôkaznými krokmi, a to v záujme zistenia objektívneho skutkového a právneho stavu veci a správneho určenia dane.^{46,47} Vzhľadom na uvedené, máme za to, že názory, podľa ktorých daňová kontrola je súčasťou daňového konania, môžu byť nebezpečné. Ak by sme totiž z týchto názorov vychádzali, tak by mohlo dôjsť k narušeniu princípu koncentrácie v rámci týchto procesov, čo by v konečnom dôsledku mohlo znamenať narušenie princípu právnej istoty.

V. VZŤAH DAŇOVEJ KONTROLY A DAŇOVÉHO KONANIA V ROZHODOVACEJ ČINNOSTI SÚDOV A V ODBORNEJ SPISBE

Väčšina rozhodnutí súdnych autorít Slovenskej republiky ako aj väčšina slovenskej odbornej spisby vychádza z toho, že daňová kontrola a daňové konanie sú dve navzájom odlišné činnosti, resp. postupy správcu dane, ktoré sa časovo neprelinajú, pričom výsledky daňovej kontroly môžu byť podkladom pre vyrubovacie konanie⁴⁸. Existujú však aj určité výnimky. Okrem toho niektoré judikáty sú v tejto otázke nejednoznačné, resp. pôsobia zmätočným dojmom.

V Náleze Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 62/99 z 14. júla 1999, sa konštatuje: „*Daňová kontrola je súčasťou daňového konania. Správca dane je povinný postupovať aj pri daňovej kontrole tak, aby neporušil ústavou zaručené práva daňovníkov. Z ustanovení § 30a zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov nemožno odvodiť povinnosť správcu dane skončiť daňovú kontrolu do 30, resp. 60 dní od právnej skutočnosti určenej zákonom. ...*“. Je potrebné poukázať na skutočnosť, že v tomto prípade sa postupovalo podľa znenia zákona o správe daní a poplatkov účinného v roku 1997, a preto z tohto názoru na vzťah daňovej kontroly a daňového konania v súčasnosti nemožno vychádzať. V Náleze

⁴⁶ NAĎ, P.: Vyrubovacie konanie a (ne)možnosť vykonania niektorých dôkazov v ňom. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 3/ročník 2024, Bratislava: Slovenská komora daňových poradcov. 2024, ISSN 2644-688X, str. 33.

⁴⁷ Či obmedzenie práva predkladať dôkazy v rámci daňového konania, ktoré mohli byť predložené v rámci daňovej kontroly je správne, je otázne. Pre zaujímavosť je v tejto súvislosti možno poukázať na názor vyjadrený v poľskej spisbe, podľa ktorého je obmedzenie možnosti v daňovom konaní predkladať dôkazy, ktoré mohli byť daňovými subjektmi predložené v rámci daňovej kontroly, scestné. V uvedenom článku sa zároveň uvádza, že takouto konštrukciou dochádza k tomu, že aktívna účasť daňového subjektu v daňovom konaní sa stáva fikciou, obmedzenou na „tichú“ účasť na činnosti vykonávanej správcou dane. (ETEL, L. - STRZELEC, D.: Czy potrzebna jest prekluzja dowodowa w procedurach podatkowych?, In: Krytyka Prawa. Niezależne Studia nad Prawem. tom 13, nr 4/2021, Warszawa: Kozminkého univerzity. ISSN 2080-1084, e-ISSN 2450-7938, str. 100). K uvedenému je však treba podotknúť, že poľská právna úprava sa od slovenskej právnej úpravy vo viacerých rovinách odlišuje, a teda tento názor je potrebné vnímať aj v kontexte odlišností týchto právnych úprav.

⁴⁸ Zo starších judikátov možno spomenúť napríklad rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/71/2012 z 28. mája 2013, v ktorom sa konštatuje: „*je nepochybné, že daňová kontrola je procesným nástrojom správcu dane, prostredníctvom ktorého preveruje alebo zisťuje základ dane alebo daňovú povinnosť daňového subjektu a finálnym výstupom v podobe protokolu o výsledku daň. kontroly je podklad pre vydanie rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom konaní...*“ V uvedenom rozsudku sa zároveň uvádza: „*Najvyšší súd zároveň na margo tohto žalobcovho názoru podotýka, že žalobcom spomínaný postup nie je podľa zákona o správe daní možný, nakoľko daňová kontrola nie je daňovým konaním (§1a písm. d) zákona o správe daní)...*“. Z novších rozhodnutí možno poukázať napr. na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/91/2015 zo dňa 24. januára 2017, podľa ktorého „*daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane (viď systematický výklad vychádzajúci zo zaradenia daňovej kontroly do Tretieho dielu [Postup pri daňovej kontrole] Prvej hlavy [Príprava daňového konania] Druhej časti [Činnosti správcu dane] Daňového poriadku) smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových „de facto“ zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu*“. V odbornej spisbe sa v tejto súvislosti napr. uvádza: „*Daňové konanie je svojou povahou mutatis mutandis správnym konaním a vzťahujú sa naň zásady činnosti orgánov verejnej správy, pričom je možné identifikovať aj jednotlivé procesné zásady daňového konania. Za daňové konanie sa nemôže považovať daňová kontrola.*“ (RAKOVSKÝ, P.: K pojmu daňové konanie a daňová kontrola v intenciách vybraných rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. In: ACTA FACULTATIS IURIDICAE UNIVERSITATIS COMENIANAE Tomus XXXIX 2/2020. str. 292. Dostupné online na : <https://afi.flaw.uniba.sk/index.php/AFI/article/view/630/464> [31.10.2024]), resp. sa uvádza: „*V praxi nie zriedka dochádza k stotožňovaniu pojmov „daňová kontrola“ a „daňové konanie*“. *Daňová kontrola nie je daňovým konaním. Oba pojmy, t. j. daňová kontrola, ako aj daňové konanie v zmysle daňového poriadku, patria pod spoločný pojem „správa daní*“...“ (DROZD, M.: II. Daňová kontrola – § 44 ods. 1 daňového poriadku. 2016. online. Dostupné na: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/ii--danova-kontrola--paragraf--44-ods--1-danoveho-poriadku.htm> [31.10.2024]).

Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008 sa uvádza: „Podľa názoru ústavného súdu daňová kontrola nepredstavuje samostatné daňové konanie, ale je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci daňového konania; nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane.“ V rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/129/2014 zo dňa 16. decembra 2015 sa uvádza: „Nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že ukončením daňovej kontroly sa začalo prvostupňové konanie, pretože daňová kontrola je neoddeliteľnou súčasťou daňového konania, účelom ktorej je zistenie všetkých skutočností relevantných pre správne určenie a vyrubenie dane.“ Máme za to, že tieto rozhodnutia možno považovať za sporné. Zároveň je však potrebné uviesť, že boli vydané ešte počas účinnosti už zrušeného zákona o správe daní a poplatkov, resp. v daných konaniach sa postupovalo podľa v súčasnosti už zrušeného zákona o správe daní a poplatkov.

Z novších rozhodnutí možno poukázať na uznesenie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/2/2022 z 26. apríla 2022, v ktorom sa uvádza: „Daňový subjekt preto môže byť v legitímnom očakávaní, že splnomocnenie, ktoré udelil splnomocnencovi „vo veci kontroly na dani z DPH ... za mesiace január až jún 2017, ktorá začala dňa 18.01.2018“ sa vzťahuje na celé konanie, ktoré začína kontrolou a končí vydaním rozhodnutia vo vyrubovanom konaní.“ S uvedeným názorom je pre nás ťažké sa stotožniť, nakoľko z vyššie uvedeného je zrejmé, že podľa súčasnej právnej úpravy daňové konanie nezačína daňovou kontrolou, ale začína deň po dni ukončenia daňovej kontroly. Taktiež možno poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 6Sžfk/54/2019 z 20. januára 2021, v ktorom sa uvádza: „Výkon daňovej kontroly ako jedného z kľúčových inštitútov daňového konania predstavuje nepochybne významný zásah do riadneho a bežného fungovania každého daňového subjektu.“ V danom prípade je otázne, čo možno z uvedeného tvrdenia súdu vyvodiť. Predmetná veta by mohla znamenať napríklad to, že kasačný súd je názoru, že daňová kontrola je inštitútom daňového konania, t. j. že je súčasťou daňového konania. Na druhej strane takýto výklad nie je v súlade s ďalším tvrdením kasačného súdu uvedeným v rovnakom rozhodnutí, a to tvrdením, že „daňová kontrola je konaním, ktorým správca dane zisťuje a preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, bez rozhodovania o právach a povinnostiach daňového subjektu. Vyrubovacie konanie je daňovým konaním, v ktorom sa rozhoduje o právach a aj povinnostiach daňového subjektu.“ Na základe uvedeného možno vyvodiť, že napriek tomu, že kasačný súd v danom prípade daňovú kontrolu označuje za konanie, de facto toto konanie nepovažuje za vyrubovacie konanie, t. j. daňové konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a aj povinnostiach daňového subjektu. V tejto súvislosti je však otázne, ako možno vykladať vyššie spomínanú vetu, z ktorej vyplýva, že daňovú kontrolu kasačný súd považuje za jeden z kľúčových inštitútov daňového konania.

Domnievame sa, že nakoľko súdy tvoria výklad právnych predpisov, bolo by vhodné, aby sa k takej dôležitej otázke, ako je vzťah daňovej kontroly a daňového konania, postavili jednoznačne a striktne a aby jasným a zrozumiteľným spôsobom uviedli, či daňová kontrola je alebo nie je súčasťou daňového konania, a to v súlade s vymedzením konkrétnych právnych predpisov. V prípade, ak sa súdne authority odklonia od (máme za to, že väčšinového) názoru, že daňová kontrola nie je súčasťou daňového konania, tak by tento názor mali riadne zdôvodniť. Uvedené považujeme za dôležité aj v kontexte toho, že v odbornej literatúre sa v súčasnosti (aj vzhľadom na nejasnú judikatúru v tejto veci) stretávame s názorom – citujeme: „Z vyššie citovanej judikatúry⁴⁹ však nevyplýva záver, že daňová kontrola nie je daňovým konaním. Táto

⁴⁹ V predmetnom článku autori citovali Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 16. decembra 2008 vedený pod sp. zn. I. ÚS 238/06-39, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 24. januára 2017 vedený pod sp. zn. 1Sžf/91/2015 a Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky zo dňa 31. augusta 2004 vedený pod sp. zn. 5Afs16/2004 (v ktorom sa uvádza: „Daňovou kontrolu [...] nelze považovat za celé daňové řízení. Není, jak taktéž nasvědčuje jeho systematické zařazení v zákoně o správě daní a poplatků, samostatným řízením, ale představuje procesní

len zdôrazňuje, že pojmy „daňová kontrola“ a „daňové konanie“ nie sú totožné a že daňová kontrola je síce súčasťou daňového konania, ale nie je to celý proces až po vydanie rozhodnutia. ... Daňová kontrola je procesný postup, ktorý je súčasťou daňového konania“⁵⁰. S uvedeným názorom sa nemôžeme v žiadnom prípade stotožniť. Z vyššie uvedeného historického exkurzu a aj gramatického výkladu súčasnej právnej úpravy je totiž zrejmé, že síce v minulosti daňová kontrola bola súčasťou daňového konania, no dnes to tak v Slovenskej republike určite nie je. Čo sa týka odkazu na Rozsudek Nejvyššího správního soudu České republiky zo dňa 31. augusta 2004, vedený pod sp. zn. 5Afs16/2004, je potrebné poukázať na skutočnosť, že úprava v Českej republike je odlišná ako úprava v Slovenskej republike. Napriek tomu, že v minulosti sme tvorili jeden štát a mali spoločnú úpravu, už uplynulo viac ako tridsať rokov, odkedy sa naše právne úpravy vyvíjajú oddelene a rozdielne.

V Českej republike v súčasnosti správu daní upravuje zákon č. 280/2009 Sb. daňový rád v znení neskorších zmien a doplnení (ďalej len „daňový rád“). Úprava daňovej kontroly je v tomto zákone obsiahnutá v VI. Hlave druhej časti s názvom Řízení a ďalšie postupy, konkrétne v ustanoveniach § 85 a nasl.. V českej odbornej literatúre sa v súvislosti s vymedzením daňovej kontroly uvádza, že daňová kontrola je jednou z významných fáz daňového procesu. Je postupom, ktorým správca dane preveruje tvrdenia daňových subjektov a ďalšie skutočnosti podstatné pre správne zistenie a stanovenie dane, pričom správca dane touto činnosťou naplňuje jeden z cieľov správy daní stanovených v § 1 ods. 2 daňového rádu⁵¹. V inej literatúre sa uvádza : „Daňová kontrola je jedním z zásadních postupů správce daně v daňovém řízení. Jejím cílem je v nalézacím řízení objasnit skutkový stav (tvrzení daňového subjektu), kdy za tímto účelem jsou sbírány a hodnoceny důkazní prostředky. Na základě daňové kontroly tak vzniká podklad pro následné vyměřovací či doměřovací řízení.“⁵² Ohľadom daňového konania sa v českej literatúre uvádza, že daňovým konaním rozumieme právnymi predpismi stanovený postup účastníkov konania k zabezpečeniu realizácie práv a záväzkov vyplývajúcich daňovým subjektom z daňových vzťahov.⁵³ Podľa daňového rádu sa daňové konanie vedie za účelom správneho zistenia a stanovenia dane a zabezpečenia jej úhrady a končí splnením alebo iným zánikom daňovej povinnosti, ktorá s touto daňou súvisí.⁵⁴ Z uvedeného je zrejmé nielen to, že daňová kontrola je v Českej republike považovaná za významnú fázu daňového procesu, ale aj to, že daňová kontrola je podľa českého práva súčasťou daňového konania. V tejto súvislosti možno poukázať aj na znenie ustanovenia § 88a daňového rádu, v ktorom sa uvádza „(1) Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, k němuž je přiložena zpráva o daňové kontrole podepsaná úřední osobou. ... (3) Pokud z konečného výsledku kontrolního zjištění nevyplývá, že v dané věci dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, je vyměřovací nebo doměřovací řízení ukončeno doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, nejedná-li se o řízení, které bylo zahájeno podáním daňového tvrzení. (4) Dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, může správce daně doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly.“ Nakoľko „vyměřovací nebo doměřovací řízení“ môže byť

úkon či procesní postup, který je před správcem daně zahájen (sepsáním protokolu o zahájení daňové kontroly) a před správcem daně také ukončen, a to projednáním kontrolních výsledků a podepsáním zprávy o daňové kontrole.“).

⁵⁰ K uvedenému napr. GALANDOVÁ, M. - KOLLÁR, S.: Dílka daňovej kontroly a zánik práva vyrubiť daň In : Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 3/ročník 2023, Bratislava: Slovenská komora daňových poradcov, 2023, ISSN 2644-688X, s. 20-25.

⁵¹ BAXA, J. - DRÁB, O. - KANIOVÁ, L. - LAVICKÝ, P. - SCHILLEROVÁ, A. - ŠIMEK, K. - ŽIŠKOVÁ, M.: Daňový rád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, ISBN 978-80-7357-564-9. str. 448.

⁵² LICHNOVSKÝ, O. - ONDRÝSEK, R. a kolektiv: Daňový rád. Komentář. 3. Vydání. Praha : C. H. Beck, 2016, ISBN 978-80-7400-604-3, str. 291.

⁵³ BAKEŠ, M. a kolektiv: Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, ISBN 80-7179-667-0, str. 334.

⁵⁴ JÁNOŠÍKOVÁ, P. - MRKÝVKA, P. a kol. : Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, ISBN 978-80-7380-639-2, str. 432.

ukončené doručením oznámenia o ukončení daňovej kontroly, resp. správca dane môže doručiť rozhodnutie o stanovení dane spolu s oznámením o ukončení daňovej kontroly je nesporné, že daňová kontrola v Českej republike je súčasťou daňového konania. Obdobná úprava v Českej republike platila aj podľa už zrušeného zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků⁵⁵. Uvedenej úprave zodpovedá aj česká judikatúra, napr. spomínané rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 31.08.2004 sp. zn. 5Afs16/2004.

Z uvedeného je zjavné, že úprava vzťahu daňovej kontroly a daňového konania obsiahnutá v slovenskom daňovom poriadku je úplne odlišná od úpravy obsiahnutej v českom daňovom ráde, a preto v rámci výkladu slovenskej právnej úpravy (čo sa týka vzťahu daňového konania a daňovej kontroly) nie je možné vychádzať z českej judikatúry a z českej odbornej spisby.

VI. ZÁVER

Daňovo-právny vzťah je vzťahom, v rámci ktorého dochádza v oblasti verejného práva k rozhodovaniu o právach a povinnostiach daňových subjektov, resp. k iným činnostiam správcov dane a osôb zúčastnených na správe daní. Tento vzťah je špecifický nadradeným (mocenským) postavením správcov dane, resp. druhostupňových orgánov. Vzhľadom na uvedené je potrebné, aby činnosť týchto orgánov bola dostatočne upravená a aby tieto orgány túto úpravu striktnie dodržiavali. V zmysle čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov platí, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Zákon by mal byť preto formulovaný jednoznačne a pre adresáta dostatočne zrozumiteľne, aby nedochádzalo k rôznym (často diametrálne odlišným) výkladom právnych noriem. S rôznym výkladom sa stretávame aj pri vymedzení vzťahu daňovej kontroly a daňového konania, a to nielen v odbornej spisbe, ale aj v judikatúre.

Právna úprava správy daní na našom území prešla za posledných cca 100 rokov značnými zmenami. Tieto zmeny sa týkali aj daňovej kontroly a daňového konania. Existujú rôzne názory na to, či tieto zmeny zlepšili alebo zhoršili právnu úpravu. V konečnom dôsledku je však vždy potrebné rešpektovať a dodržiavať *lex lata*, t. j. platnú a účinnú právnu úpravu. Je nesporné, že v minulosti bola daňová kontrola štádiom daňového konania. Po nadobudnutí účinnosti daňového poriadku sa však začalo hovoriť o oddelenosti daňovej kontroly od daňového konania. V zmysle načrtnutého historického exkurzu možno konštatovať, že v Slovenskej republike vidieť náznaky odčleňovania daňovej kontroly od daňového konania už od roku 1995. Je však nesporné, že tento proces bol zavŕšený nadobudnutím účinnosti daňového poriadku, kedy bola daňová kontrola zaradená pod prvú hlavu druhej časti s názvom „Príprava daňového konania“ a zároveň bola vytvorená samostatná štvrtá časť zákona s názvom „Daňové konanie“. Aj táto systematika zákona má určité nedostatky, na základe ktorých môžu vznikať otázky z hľadiska toho, či niektoré činnosti správcu dane uskutočňované v rámci prípravy daňového konania sú alebo nie sú daňovým konaním.

Z hľadiska daňovej kontroly, a najmä úpravy spôsobov jej ukončenia (§ 46 ods. 9 daňového poriadku), však možno v kontexte úpravy začatia vyrubovacieho konania (§ 68 ods. 1 daňového poriadku) jednoznačne konštatovať, že daňová kontrola nie je súčasťou daňového konania a že

⁵⁵ Ustanovení § 16 ods. 8 už zrušeného zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků stanovovalo: „O výsledku zjištění sepíše pracovník správce daně zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr. Při dodatečném stanovení daně správce daně přihlédne ke všem okolnostem, které byly při daňové kontrole zjištěny. Odmítne-li daňový subjekt zprávu převzít nebo se jejímu převzetí a projednání vyhýbá, odešle se mu v poštovní zásilce s doručenkou.“

ide o dve samostatné (aj keď nadväzujúce) činnosti správcu dane. Tento nami prezentovaný výklad je však nielen gramatický, resp. jazykový, ale aj systémový, historický a najmä logický. Ak totiž zákonodarca zmenil právnu úpravu tak, že výslovne zakotvil, že daňová kontrola sa končí dňom predchádzajúcim začiatku daňového konania, potom máme za to, že zmyslom a účelom našej právnej úpravy je oddelenie daňovej kontroly od daňového konania. Uvedené okrem toho vyplýva aj zo skutočnosti, že daňová kontrola sa končí doručením protokolu, ktorý nie je rozhodnutím, ktorým by sa daňovým subjektom ukladali povinnosti, resp. priznávali práva. Protokol sám o sebe nezakladá zmenu hmotnoprávneho postavenia daňového subjektu, ale ide o podklad (resp. dôkaz), na základe ktorého začína vyrubovacie konanie (ak súčasťou protokolu je výzva).

Možno konštatovať, že súčasná odborná spisba sa vo väčšine prikláňa k nami prezentovanému názoru, že daňová kontrola a daňové konanie sú dve samostatné činnosti správcu dane. Existujú však aj určité výnimky, ako napríklad už vyššie uvedený názor, že daňová kontrola je procesný postup, ktorý je súčasťou daňového konania⁵⁶. Tieto tvrdenia sú podľa nášho názoru nebezpečné, nakoľko môžu daňové subjekty zvädzať k neplneniu ich povinností v rámci daňovej kontroly s tým, že túto svoju nečinnosť napravia v rámci daňového konania. Uvedené však nie je možné. Ako vyplýva aj z vyššie spomínanej judikatúry, nečinnosť, resp. pasivitu daňového subjektu v rámci daňovej kontroly vo väčšine nie je možné napraviť v rámci vyrubovacieho konania (obdobne to platí aj z hľadiska správcov dane).

Z hľadiska judikatúry, ktorá sa dotýka vzťahu daňovej kontroly a daňového konania je v prvom rade potrebné poukázať na skutočnosť, že vzhľadom na zmeny právnej úpravy, nie je možné vychádzať zo starších judikátov. Čo sa týka súčasnej judikatúry, ako to už bolo uvedené aj vyššie, existujú určité rozhodnutia, v ktorých texte sa napríklad uvádza, že daňovou kontrolou začína daňové konanie alebo že daňová kontrola je jedným z kľúčových inštitútov daňového konania. Takéto rozhodnutia sú však skôr výnimkou a aj z týchto rozhodnutí nie je jednoznačné, ako to dané súdy mysleli. Z väčšiny judikatúry však vyplýva, že daňová kontrola je len tzv. zisťovacím alebo preverovacím procesom správcu dane v rámci prípravy daňového konania a k procesu meritórneho rozhodovania dochádza až v rámci vyrubovacieho konania. Čo sa týka otázky, či je možné pri určení vzťahu daňovej kontroly a daňového konania vychádzať z českej judikatúry, možno povedať jednoznačné „nie“. Odvolávanie sa na judikatúru v iných štátoch, nie je bez náležitého poznania zahraničnej právnej úpravy namieste. Uvedené v súčasnosti platí už aj o judikatúre Českej republiky, a to napriek tomu, že východisková situácia našich právnych úprav bola v zásade rovnaká. Daňová kontrola a aj daňové konanie sú v Českej republike upravené značne odlišne, a preto nie je možné pri posudzovaní vzťahu daňovej kontroly a daňového konania vychádzať z českej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít.

KLÚČOVÉ SLOVÁ

daňová kontrola, daňové konanie, správa daní, daňový poriadok, zákon o správe daní a poplatkov

KEY WORDS

tax audit, tax proceedings, tax administration, Tax Procedure Code, Act on Tax and Fees Administration

⁵⁶ GALANDOVÁ, M., KOLLÁR, S. Dĺžka daňovej kontroly a zánik práva vyrubiť daň In. Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 3/ročník 2023, Slovenská komora daňových poradcov. Bratislava. 2023, ISSN 2644-688X .s. 20-25.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. BABČÁK, V.: Daňové právo na Slovensku a v EÚ. Bratislava : Ing. Miroslav Mračko – EPOS, 2019, ISBN 978-80-562-0247-0, 910s.
2. BABČÁK, V.: Daňové právo procesné. Košice : ATOM computers, 2000, ISBN80-968409-1-6, 398s.
3. BABČÁK, V. a kolektív: Finančné právo na Slovensku a v Európskej únii. Bratislava : EUROKÓDEX, s. r. o., 2012. ISBN 978-80-89447-86-2, 822s.
4. BAKEŠ, M. a kolektív: Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, ISBN 80-7179-667-0, 750s.
5. BAXA, J. - DRÁB, O. - KANIOVÁ, L. - LAVICKÝ, P. - SCHILLEROVÁ, A. - ŠIMEK, K. - ŽIŠKOVÁ, M.: Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, ISBN, 978-80-7357-564-9, 800s.
6. BELNAP, A. – HOOPEES, J.L. – MAYDEW, E.L. et al. : Real effects of tax audits. In: Review of Accounting Studies 29, 665–700 (2024). Dostupné online na: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11142-022-09717-w> [15.1.2025], <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09717-w>
7. BRUSÁK, F. - CIKRT, M. - HANUŠ, O. - HOBZA, A. - HOLUB, M. - JUNG, L. - KONIG, A. - LEIPERT, J. - MARKES, J. - UTĚŠIL, K.: Komentár k zákonu o přímých daních. Praha: Státní tiskárna v Prahe, 1937, 1087s.
8. BRZEZIŃSKI, B. – FRAN CZAK, A.: In Search of a Strategy for the Interpretation of Tax Law by Courts. In: Krytyka Prawa. Niezależne Studia nad Prawem, tom 16, nr 4/2024, Warszawa: Kozminkého univerzity. ISSN 2080-1084, e-ISSN 2450-7938, str. 57 – 75, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.720>
9. BUJŇÁKOVÁ, M. a kol.: Dane a ich právna úprava v Slovenskej republike v kontexte daňovej politiky EÚ. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2015, ISBN 978-80-8152-246-8, 408s.
10. ČAKOCI, K. – POPOVIČ, A.: Dôkazy získané v rámci miestneho zisťovania a limity ich využitia v daňovej kontrole. In: I. SLOVENSKO-ČESKÉ DNI DAŇOVÉHO PRÁVA. Daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam. Recenzovaný zborník vedeckých prác. Košice: Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach, 2017, ISBN 978-80-8152-584-1, s. 87 - 100
11. DROZD, M.: II. Daňová kontrola – § 44 ods. 1 daňového poriadku. 2016. online. Dostupné na: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/ii--danova-kontrola--paragraf--44-ods--1-danoveho-poriadku.htm> [31.10.2024]
12. ETEL, L. – STRZELEC, D. : Czy potrzebna jest prekluzja dowodowa w procedurach podatkowych?, In: Krytyka Prawa. Niezależne Studia nad Prawem. tom 13, nr 4/2021, Warszawa: Kozminkého univerzity. ISSN 2080-1084, e-ISSN 2450-7938, str. 88 – 105, <https://doi.org/10.7206/kp.2080-1084.494>
13. GALANDOVÁ, M. - KOLLÁR, S.: Dĺžka daňovej kontroly a zánik práva vyrubiť daň. In : Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 3/ročník 2023, Bratislava: Slovenská komora daňových poradcov, 2023, ISSN 2644-688X. s. 20 – 25
14. GAŠPAROVIČOVÁ, A : Daňová kontrola a sankcie z nej vyplývajúce. 2016. online. Dostupné na: <https://www.vssr.sk/odborny-clanok/Danova-kontrola-a-sankcie-z-nej-vyplyvajuca-5.htm> [6.5.2025]
15. GRUŇ, L. : Dane včera, dnes a zajtra. Bratislava: EUROUNION, spol. s r.o., 2001, ISBN 80-88984-28-9, 315s.
16. INEGBEDION, H. – OKOYE-UZU, CS. Tax audit on tax revenue of SMEs in Nigeria. In : Humanit Soc Sci Commun 11, 1603 (2024). Dostupné online na: [https:// www.](https://www.)

- nature.com/articles/s41599-024-03709-8#ref-CR34[17.1.2025], <https://doi.org/10.1057/s41599-024-03709-8>
17. JÁNOŠÍKOVÁ, P. – MRKÝVKA, P. a kol. : Finanční a daňové právo. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, ISBN 978-80-7380-639-2, 492s.
 18. KASPER, M. – ALM, J. : Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance. In: Journal of Economic Behavior & Organization, Volume 195, 2022, str. 87-102. Dostupné online na : <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167268122000099?via%3Dihub> [15.1.2025], <https://doi.org/10.1016/j.jebo.2022.01.003>
 19. KRÁLIK, J. – JAKUBOVIČ, D.: Finančné právo. Bratislava: VEDA, 2004. ISBN 80-224-0804-2, 728s.
 20. KUBINCOVÁ, S.: Daňový poriadok. Komentár. 2. vydanie. Praha: C. H. Beck, 2024, ISBN 978-80-7400-982-2, 1134s.
 21. KUBINCOVÁ, S. – JAMRICHOVÁ, T.: Zákon o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady. Komentár. Praha: C. H. Beck, 2022, ISBN 978-80-7400-883-2, 744s.
 22. LAUKO, D. – KARMÁN, J.: Zákon o priamych daniach. Bratislava: Nakladateľstvo „ACADEMIA“ spol s r.o., 1927, 639s.
 23. LICHNOVSKÝ, O. – ONDRÝSEK, R. a kolektív: Daňový rád. Komentár. 3. vydání. Praha : C. H. Beck, 2016, ISBN 978-80-7400-604-3, 938s.
 24. NAĎ, P. : Vyrubovacie konanie a (ne)možnosť vykonania niektorých dôkazov v ňom. In: Bulletin Slovenskej komory daňových poradcov. 3/ročník 2024, Bratislava: Slovenská komora daňových poradcov. 2024, ISSN 2644-688X. s. 28 - 33
 25. ONDROVÁ, J. – ÚRADNÍK, M.: Uprednostnenie právneho materializmu ako základná požiadavka moderného právneho štátu. Praha: Leges, s r.o., 2022, ISBN 978-80-7502-620-0, 196s.
 26. ORAVCOVÁ, M. : Daňová kontrola, určenie dane podľa pomôcok a sankcie. 2010. online. Dostupné na: <https://www.mzdovecentrum.sk/odborny-clanok/Danova-kontrola-urcenie-dane-podla-pomocok-a-sankcie-Danova-kontrola-urcenie-dane-podla-pomocok-a-sankcie.htm> [6.5.2025]
 27. RAKOVSKÝ, P.: K pojmu daňové konanie a daňová kontrola v intenciách vybraných rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. In: ACTA FACULTATIS IURIDICAE UNIVERSITATIS COMENIANAE Tomus XXXIX 2/2020. str. 284 – 293. Dostupné online na : <https://afi.flaw.uniba.sk/index.php/AFI/article/view/630/464> [31.10.2024]
 28. ROMÁNOVÁ, A.: K vnútornej štruktúre daňového konania po zavedení daňového poriadku. In: STUDIA IURIDICA Cassoviensia. ISSN 1339-3995, ročník 1.2013, číslo 1. str. 38 – 51. Dostupné online na: https://sic.pravo.upjs.sk/files/4_romanova_-_k_vnutornej_strukture_danoveho.pdf [31.10.2024]
 29. SCHULTZOVÁ, A.: Daňovníctvo v Slovenskej republike. Bratislava : SÚVAHA, spol. s r.o., 2004. ISBN 80-88727-77-4, 330s.
 30. SCHULTZOVÁ, A. – ŠEPELOVÁ, J. – RABATINOVÁ, M. – VÁLEK, J. : Identifikácia potenciálne nezodpovedného správania sa spoločností voči správcovi dane. In: Politická ekonomie. 70 (3), 2022, str. 341–360. Dostupné online na: <https://polek.vse.cz/pdfs/pol/2022/03/07.pdf> [1.4.2025], <https://doi.org/10.18267/j.polek.1351>
 31. SLOVINSKÝ, A. - GIRÁŠEK, J.: Československé finančné právo. Bratislava: Obzor, n. p., 1979, 374s.
 32. ŠTRKOLEC, M.: Zabezpečovacie inštitúty pri správe daní. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach. 2017. ISBN 978-80-8152-537-7, 164s.

33. TVRDÍKOVÁ, L.: Intuice v soudním rozhodování, In: Právník, teoretický časopis pro otázky státu a práva. č. 4/2022, Praha : Ústav státu a práva AV ČR, v. v. i., ISSN 0231-6625, str. 350-375
34. VERNARSKÝ, M. : Daňová kontrola a dokazovanie v daňovom konaní. In: Zborník z medzinárodnej vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2015. Bratislava: Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta. 2015. str. 442 – 451. Dostupné online na: https://www.flaw.uniba.sk/fileadmin/praf/Veda/Konferencie_a_podujatia/4th_Session.pdf [6.5.2025]

KONTAKTNÉ ÚDAJE AUTOROV

Doc. JUDr. Soňa Kubincová, PhD.

ORCID: 0009-0002-7967-697X

Vysokoškolská učiteľka, docentka

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

Komenského 20, 974 01 Banská Bystrica

Telefónne číslo: +421 48 446 3111

E-mail: sona.kubincova@umb.sk

JUDr. Tatiana Jamrichová, PhD.

ORCID: 0000-0002-1398-4032

Vysokoškolská učiteľka, odborná asistentka

Právnická fakulta Univerzity Mateja Bela v Banskej Bystrici

Komenského 20, 974 01 Banská Bystrica

Telefónne číslo: +421 48 446 3111

E-mail: tatiana.kubincova@umb.sk