

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 3S/15/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0823100239
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Kochan Morová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:0823100239.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu: Capital Investment Cars s.r.o., so sídlom Palárikova 76, 022 01 Čadca, IČO: 47 787 309, právne zastúpený advokátskou kanceláriou V4 Legal, s.r.o., so sídlom Tvrdého 4, 010 01 Žilina, IČO: 36 858 820, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101163990/2023 zo dňa 27. apríla 2023, takto

rozhodol:

I. Správnu žalobu z a m i e t a.

II. Žalobcovi ani žalovanému právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Trenčín vykonal u žalobcu na základe Poverenia zo dňa 20. mája 2022 daňovú kontrolu dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Zákon o účtovníctve“ alebo „zákon č. 431/2002 Z.z.“) za účtovné obdobia rokov 2018, 2019 a 2020, ktorá po Oznámení o ich výkone začala dňa 18.07.2022. Správca dane žalobcu oboznámil s kontrolnými zisteniami na ústnom pojednávaní dňa 20.09.2022, z ktorého bola vyhotovená Zápisnica č. 102585519/2022. Dňa 14. októbra 2022 vyhotovil správca dane Protokol z daňovej kontroly č. 102805932/2022, ktorý bol žalobcovi doručený 28.10.2022, ktorým dňom bola daňová kontrola ukončená a zároveň bolo žalobcovi doručené Oznámenie o začatí daňového konania č. 102824879/2022 zo dňa 18.10.2022 vo veci uloženia pokuty podľa § 38 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. za účtovné obdobia rokov 2018, 2019 a 2020, ktoré bolo doručené splnomocnenému zástupcovi elektronicky do schránky na ÚPVS dňa 02.11.2022. Dňom doručenia začalo konanie vo veci uloženia pokuty v zmysle ustanovenia § 58 ods. 3 zákona číslo 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Daňový poriadok“). Keďže Daňový úrad Trenčín nebol miestne príslušným správcom dane pre účtovnú jednotku žalobcu, dňa 28.10.2022 doručil miestne príslušnému správcovi dane - Daňovému úradu Žilina predmetný Protokol, ktorý je podkladom pre vydanie rozhodnutia o uložení pokuty.

2. Rozhodnutím č. 103427726/2022 zo dňa 21. decembra 2022 rozhodol správca dane tak, že podľa § 38 ods. 2 písm. a), § 38 ods. 2 písm. b) zákona č. 431/2002 Z.z. v nadväznosti na § 155a ods. 1, ods. 2 Daňového poriadku uložil žalobcovi úhrnnú pokutu vo výške 5.000 Eur za správne delikty podľa:

- § 38 ods. 1 písm. c) Zákona o účtovníctve - správneho deliktu sa žalobca dopustil tým, že schválenú účtovnú závierku za obdobie od 01.01.2018 do 31.12.2018 uložil do registra účtovných závierok až dňa 15.10.2021, t.j. po lehote ustanovenej v paragrafe 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve, ktorý ukladá povinnosť uložiť schválenú účtovnú závierku za účtovné obdobie od 01.01.2018 do 31.12.2018 najneskôr do jedného roka po skončení účtovného obdobia;

- § 38 ods. 1 písm. f) Zákona o účtovníctve - správneho deliktu sa žalobca dopustil tým, že nevedol účtovníctvo podľa § 8 a toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke.

3. V rozhodnutí uviedol, že žalobca neschválil účtovnú závierku v lehote určenej Zákonom o účtovníctve. Účtovnú závierku za obdobie od 01.01.2018 do 31.12.2018 zostavil dňa 29.01.2019 (č. podania 6/16636207/2019 zo dňa 5.11.2019) a táto bola dňa 05.11.2019 uložená a zverejnená v registri účtovných závierok ako zostavená neschválená účtovná závierka. Účtovnú závierku za obdobie od 01.01.2018 do 31.12.2018 žalobca zostavil opakovane dňa 15.10.2021 (č. podania 6/10387297/2021 zo dňa 15.10.2021), ktorá bola schválená dňa 15.10.2021 a takto bola uložená a zverejnená v registri účtovných závierok ako zostavená schválená účtovná závierka. Vo vzťahu k porušeniu povinnosti v roku 2018 stanovenej v § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve správca dane poukázal na § 17 ods. 5, 6, § 23a ods. 3, 4, 6 a 7 Zákona o účtovníctve a po zistení, že žalobca schválenú účtovnú závierku uložil do registra účtovných závierok po lehote ustanovenej v paragrafe 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve, ktorý ukladá povinnosť uložiť schválenú účtovnú závierku za účtovné obdobie od 01.01.2018 do 31.12.2018 najneskôr do jedného roka po skončení účtovného obdobia, t.j. do 31.12.2019, konštatoval, že žalobca porušil § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve.

4. Vo vzťahu k porušeniu povinností v roku 2018 stanovených v § 8 Zákona o účtovníctve správca dane uviedol, že v technickom preukaze vozidla A. A. Sport B. (č. C. C.) je uvedený ako vlastník vozidla Capital Investment Cars s.r.o. od 17.09.2014. Uvedené vozidlo bolo predané kupujúcemu Kancelaria Finansowa Jacek Pekala dňa 23.09.2020. Žalobca predložil odberateľskú faktúru č. 1/09/2020 zo dňa 23.09.2020 v sume 25 000,00 Eur. V technickom preukaze D. E. F. B. (G. preukazu H.) je uvedený ako vlastník vozidla Capital Investment Cars s.r.o. od 29.7.2015. Uvedené vozidlo bolo predané spoločnosti DW Investments Sp. Z o.o. Sp.k., Varšava dňa 29.11.2019. Žalobca predložil odberateľskú faktúru č. 5/11/2019 z 29.11.2019 v sume 9 500,00 Eur.

5. Správca dane konštatoval, že žalobca mal k 31.12.2018 vlastnícke práva k motorovým vozidlám A. A. I. B. J. E. F. B., ale nebolo o nich v účtovníctve spoločnosti účtované na žiadnom majetkovom účte spoločnosti, t.j. ani na účtoch samostatne hnutelné veci (účet 022) ani na účte tovar (účet 132). Teda neboli ani vykázané v účtovnej závierke, ktorá bola schválená dňa 15.10.2021 za zdaňovacie obdobie rok 2018. Správcovi dane boli predložené aj karty dlhodobého majetku za obdobie od 01/2018 do 12/2018, okrem iného aj vozidla E. F. B. (K. G. XXXXXX), v ktorej uviedol, že vozidlo bolo zaradené do majetku dňa 29.07.2015 so vstupnou cenou 35 752,20 Eur a zaúčtované na ľarchu účtu 022. Za rok 2018 boli vyčíslené účtovné a zároveň aj daňové odpisy vo výške 8 939,00 Eur. Zároveň bola predložená aj karta majetku motorového vozidla Range Rover Sport s evidenčným číslom B. (K. G. XXXXXX), D. ktorej uviedol, že vozidlo bolo zaradené do majetku dňa 17.09.2014 so vstupnou cenou 92 416,49 Eur a zaúčtované na ľarchu účtu 022. Za rok 2018 boli vyčíslené účtovné odpisy vo výške 15 399,49 Eur. Uvedené predložené účtovné doklady vzťahujúce sa k majetku konkrétne k účtu samostatne hnutelné veci (účet 022) korešpondujú s vykazaným majetkom na r.14 (účet 022) v súvahe v podanej účtovnej závierke zostavenej k 31.12.2018 dňa 29.01.2019. Po zistení, že žalobca v účtovnej závierke zostavenej k 31.12.2018 a uloženej v registri účtovných závierok dňa 15.10.2021 vykazuje stav, ktorý sa nezhodoval so skutočným stavom k 31.12.2018, správca dane skonštatoval, že neúčtovaním vlastníctva motorových vozidiel Jaguar XF CA-896CM (VIN I.) a A. A. Sport B. (VIN I.) k 31.12.2018 je účtovníctvo žalobcu nesprávne, neúplné a nepreukázateľné v zmysle § 8 Zákona o účtovníctve v platnom znení k 31.12.2018.

6. Vo vzťahu k porušeniu povinností v roku 2019 stanovených v § 8 Zákona o účtovníctve správca dane opätovne poukázal na skutočnosť, že motorové D. E. F. B. (č. preukazu TA500277) bolo predané spoločnosti DW Investments Sp. Z o.o. Sp.k., Varšava dňa 29.11.2019. Žalobca predložil odberateľskú faktúru č. 5/11/2019 z 29.11.2019 v sume 9 500,00 Eur. Dňa 12.11.2019 boli v účtovnom denníku účtované účtovnými dokladmi nasledovné účtovné zápisy: IDX20190004: 022.008/082.008

v sume 35 752,20 Eur predaj, vyradenie; IDX20190049: 082.008/022.008 v sume 35 752,20 Eur, vyrovnanie oprávok; odberateľská faktúra č. 5/11/2019 (zOF502019002) z 12.11.2019 pre odberateľa DW Investments Sp. Z o.o. Sp.k., Varšava je zaúčtovaná na účtoch 311.002/641.000 v sume 9 500,00 Eur. Motorové vozidlo Jaguar počas roku 2019 nebolo zahrnuté v majetku spoločnosti, o vozidle ako majetku sa účtovalo len jeden deň (12.11.2019), v ktorý zároveň aj bolo z majetku vyradené. Nesprávnym vykázanim majetku počas roku 2019, kedy malo byť motorové vozidlo Jaguar súčasťou účtu 022, prípadne iného majetkového účtu už od 01.01.2019, správca dane konštatoval, že účtovníctvo spoločnosti je nesprávne, neúplné a nepreukázateľné v zmysle § 8 Zákona o účtovníctve v platnom znení k 31.12.2019. To isté správca dane konštatoval vo vzťahu k motorovému vozidlu Range Rover (č. preukazu PG509696), ktoré bolo predané kupujúcemu L. M. E. C. dňa 23.09.2020. Žalobca predložil odberateľskú faktúru č. 1/09/2020 zo dňa 23.09.2020 v sume 25 000,00 Eur. Motorové vozidlo A. A. žalobca k 31.12.2019 neúčtoval na majetkových účtoch (na účtoch aktív). Žalobca predložil inventúrny súpis dlhodobého majetku k 31.12.2019, kde nebolo zaevidované uvedené vozidlo. V účtovných knihách tak vykázal stav, ktorý sa nezhoduje so skutočným stavom k 31.12.2019.

7. Vo vzťahu k porušeniu povinností v roku 2020 stanovených v § 8 Zákona o účtovníctve správca dane poukázal na skutočnosť, že motorové vozidlo A. A. bolo predané kupujúcemu L. M. E. C. dňa 23.09.2020 (odberateľská faktúra č. 1/09/2020 zo dňa 23.09.2020 v sume 25 000,00 Eur). Podľa účtovného denníka je účtované o zaradení a zároveň vyradení z majetku prostredníctvom účtovného dokladu č. K.. Dňa 23.09.2020 boli účtované nasledovné doklady: IDX20200016: 022.006/082.006 v sume 92 416,49 Eur s popisom: predaj vyradenie; IDX20200016: 082.006/022.006 v sume 92 416,49 Eur s popisom: vyrovnanie oprávok; odberateľská faktúra č. 1/09/2020 (zOF5020200002) zo dňa 23.09.2020: 311.002/641.000 v sume 25 000,00 Eur predaj DM Land Rover, odberateľ: Kancelaria Finansowa Jacek Pekala, Lodž, Poľsko. Predmetné vozidlo nebolo počas roka 2020 zahrnuté v majetku spoločnosti, o vozidle sa ako o majetku účtovalo len jeden deň (23.09.2020), v ktorý zároveň aj bolo z majetku vyradené. Nesprávnym vykázanim majetku počas roku 2020, kedy malo byť vozidlo A. A. súčasťou majetku, v tomto prípade účtu 022 už od 01.01.2020, žalobca porušil ustanovenie § 8 Zákona o účtovníctve.

8. Na základe uvedených skutkových zistení správca dane konštatoval, že žalobca svojím konaním porušil ustanovenie § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve, čím sa dopustil správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. c) Zákona o účtovníctve, za čo mu bolo možné podľa § 38 ods. 2 písm. a) Zákona o účtovníctve uložiť pokutu až do výšky 3 000 000 Eur. Za porušenie § 8 Zákona o účtovníctve, sa žalobca dopustil správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. f) Zákona o účtovníctve. Za správny delikt podľa § 38 ods. 1 písm. f) bolo možné žalobcovi podľa § 38 ods. 2 písm. b) uložiť pokutu až do výšky 2 % z celkovej sumy majetku vykázanej podľa bodu 1. v súvahe zostavenej za preverované účtovné obdobie ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3; najviac do 1 000 000 Eur, alebo podľa bodu 2. vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie; najviac však 1 000 000 Eur. Vychádzajúc z výšky netto majetku žalobcu vykázanej v súvahe účtovnej závierky za účtovné obdobie od 01.01.2018 do 31.12.2018 vo výške 2 621 054 Eur, správca dane mohol uložiť za uvedené správne delikty v roku 2018 najvyššiu pokutu 52 421,08 Eur; za účtovné obdobie od 01.01.2019 do 31.12.2019 vychádzajúc z výšky netto majetku žalobcu vykázanej v súvahe účtovnej závierky vo výške 2 924 375 Eur, mohol správca dane uložiť za uvedený správny delikt spáchaný v roku 2019 najvyššiu pokutu vo výške 58 487,50 Eur a vychádzajúc z výšky netto majetku žalobcu vykázanej v súvahe účtovnej závierky vo výške 4 631 298 Eur za účtovné obdobie od 01.01.2020 do 31.12.2020, mohol správca dane uložiť za správny delikt spáchaný v roku 2020 pokutu vo výške 92 625,96 Eur.

9. S poukazom na § 155a ods. 1 a 2 Daňového poriadku uložil správca dane žalobcovi úhrnnú pokutu podľa § 38 ods. 2 písm. b) bod 1 Zákona o účtovníctve vo výške 5.000 Eur, pri ktorej určení vychádzal z § 38 ods. 7 Zákona o účtovníctve (účinného do 31.12.2021) a prihliadal na závažnosť, mieru zavinenia, čas trvania, následky a okolnosti spáchania správneho deliktu. Uviedol, že výška pokuty zodpovedá závažnosti a dĺžke posudzovaného protiprávneho konania a bola uložená pod hranicou maximálne stanovenej výšky pokuty zákonom. Vychádzajúc z finančnej situácie daňového subjektu k 31.12.2020, nepovažoval pokutu za likvidačnú. Keďže v rámci kontroly zistil správca dane porušenia dodržiavania ustanovení Zákona o účtovníctve za účtovné obdobie rok 2018, 2019 a 2020, uložil úhrnnú pokutu, pričom sa pri určení výšky pokuty rozhodoval v intenciách vymedzených Zákonom o účtovníctve.

10. Rozhodnutím č. 101163990/2023 zo dňa 27. apríla 2023 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný zopakoval skutkové zistenia správcu dane a ich právne posúdenie a v plnej miere sa stotožnil so záverom správcu dane, že žalobca pri vedení účtovníctva v účtovných obdobiach rokov 2018, 2019 a 2020 porušil ustanovenia Zákona o účtovníctve v nadväznosti na postupy účtovania tak, ako to bolo v rozhodnutí správcu dane konkretizované a vyjadril sa k jednotlivým odvolacím námietkam žalobcu, ktoré nepovažoval za dôvodné. Žalovaný uviedol, že žalobca schválenú účtovnú závierku za obdobie roka 2018 neuložil do registra účtovných závierok do 31.12.2019, ale až dňa 15.10.2021, t.j. po lehote ustanovenej v § 23a ods. 7 zákona č. 431/2002 Z.z., tým sa dopustil správneho deliktu v zmysle § 38 ods. 1 písm. c) zákona č. 431/2002 Z.z.. Ďalej uviedol, že opatrenia podľa zákona č. 67/2020 Z.z. sa uplatňovali od 12.03.2020 a žalobca mal uložiť schválenú účtovnú závierku za účtovné obdobie roka 2018 najneskôr do 31.12.2019, kedy ešte nebol vyhlásený núdzový stav (obdobie pandémie), teda nie v čase keď bolo platné uvedené opatrenie. Uviedol, že námietka žalobcu, že vykonaná daňová kontrola dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z.z. za účtovné obdobie 2018, 2019 a 2020 bola opätovne vykonaná, t.j. bola nelegitímne začatá, je bezpredmetná. Správca dane odstránil pochybenia a začal kontrolu v súlade so zákonom č. 563/2009 Z.z.. Nedošlo tak k porušeniu daňového tajomstva, pretože samotná skutočnosť, že bude vykonávaná u žalobcu kontrola dodržiavania ustanovení zákona č. 431/2002 Z.z. sa nepovažuje za daňové tajomstvo. K námietke ne bis in idem žalobcu uviedol, že je bezpredmetná, pretože žalobca mal nesprávnosť účtovania na základe zistení správcu dane odstrániť, toto však nevykonal, čím sa naďalej dopúšťal správneho deliktu. Ďalej uviedol, že správca dane prihliadal pri uložení úhrnnej pokuty na závažnosť, mieru zavinenia, čas trvania, následky a okolnosti spáchania správneho deliktu. Zároveň žalovaný uviedol, že správca dane správne prihliadal na skutočnosť, že išlo o pochybenie za viaceré správne delikty v troch účtovných obdobiach, o ktorých už vedel, pred vydaním napadnutého rozhodnutia. Miera zavinenia spáchania predmetného správneho deliktu je tak v plnom rozsahu na žalobcovi a údaje, ktoré uviedol na porovnanie výšky uloženej pokuty nie sú porovnateľné, nakoľko každý prípad uloženia pokuty je individuálny. Správca dane vychádza z konkrétnych zistení u žalobcu, teda nie je možné postupovať u rôznych daňových subjektov rovnako. Keďže žalobca sa dopustil viacerých správnych deliktov vo viacerých účtovných obdobiach, bola mu uložená úhrnná pokuta v súlade s § 155a zákona č. 563/2009 Z.z. v primeranej miere, a to v sume 5 000 Eur. Žalovaný na záver skonštatoval, že uložením pokuty v sume 5 000 Eur nedošlo v žiadnom prípade k diskriminácii žalobcu a ani k žiadnym šikanóznym postupom zo strany správcu dane.

Zhrnutie argumentov žalobcu – žalobné body

11. Včas podanou správnu žalobou na Správny súd v Banskej Bystrici dňa 11.07.2023 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Alternatívne, žiadal zmeniť rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie tak, že podľa § 38 ods. 2 písm. c) a § 38 ods. 2 písm. b) Zákona o účtovníctve v nadväznosti na § 155a ods. 1 a 2 Daňového poriadku uloží žalobcovi za správne delikty úhrnnú pokutu vo výške 759,08 Eur. V žalobe namietal, že žalovaný vec nesprávne právne posúdil a zistenie skutkového stavu žalovaným bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci v zmysle ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c), e) a g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

12. Žalobca namietal, že daňová kontrola, na základe ktorej boli vydané predmetné rozhodnutia bola prvý krát začatá na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly dodržiavania ustanovení Zákona o účtovníctve (ďalej len „Oznámenia o výkone daňovej kontroly“) zo dňa 12.11.2021, č. 102263811/2021 za zdaňovacie obdobia roku 2018; Oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 12.11.2021, č. 102263923/2021 za zdaňovacie obdobia roku 2019; Oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 12.11.2021, č. 102262119/2021 za zdaňovacie obdobia roku 2020. Doklady k predmetným kontrolám boli príslušnému správcovi dane odovzdané: na základe Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100010067/2022 zo dňa 05.01.2022 boli odovzdané účtovné dokumenty za rok 2018; na základe Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100009958/2022 zo dňa 05.01.2022 boli odovzdané účtovné dokumenty za rok 2019; na základe Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 100009207/2022 zo dňa 05.01.2022 boli odovzdané účtovné dokumenty za rok 2020. Žalobca uviedol, že predmetné kontroly boli následne mimoriadne ukončené, a to na základe: Oznámenia o mimoriadnom ukončení kontroly dodržiavania ustanovení Zákona o účtovníctve (ďalej len „Oznámenie o mimoriadnom ukončení kontroly“) zo dňa 24.01.2022 č. 100152466/2022 za zdaňovacie obdobia roku 2018; Oznámenia o mimoriadnom ukončení kontroly zo dňa 24.01.2022 č.

100154652/2022 za zdaňovacie obdobie roku 2019; Oznámenia o mimoriadnom ukončení kontroly zo dňa 24.01.2022 č. 100155217/2022 za zdaňovacie obdobie roku 2020. Následne boli žalobcovi vrátené zapožičané doklady, a to na základe: Zápisnice o vykonaní úkonu (ďalej len „Zápisnice“) (rok 2018) zo dňa 09.02.2022 č.: 100267456/2022; Zápisnice (rok 2019) zo dňa 09.02.2022 č.: 100267557/2022; Zápisnice o vykonaní úkonu (rok 2020) zo dňa 09.02.2022 č.: 100267639/2022. Žalobca poukázal na § 46 ods. 6 Daňového poriadku, z ktorého je zrejmé, že kontroly dodržiavania ustanovení Zákona o účtovníctve za obdobie roku 2018, 2019 a 2020 boli ukončené a doklady boli prevzaté u príslušného správca dane v súlade s vyššie uvedenými zápisnicami o vykonaní úkonu. Preto podľa žalobcu ide o opätovnú daňovú kontrolu v zmysle § 44 ods. 4 Daňového poriadku. Opätovnú daňovú kontrolu však možno legitímne vykonať len v prípadoch ustanovených v § 44 ods. 4 Daňového poriadku, nakoľko opätovnou daňovou kontrolou je taká kontrola, ktorá kontroluje tú istú daň u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie, za ktoré už daňová kontrola bola vykonaná (NS SR sp. zn. 3 Sžf /43/2007). Žalobca v správnej žalobe namietal, že sa v danej veci jedná o nelegitímne začatú daňovú kontrolu.

13. Vo vzťahu k porušeniu povinnosti žalobcu ustanovenej v § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve, žalobca poukázal na ustanovenie § 20 ods. 1 a 2 v spojení s § 2 ods. 3 zákona č. 67/2020 Z.z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nakažlivej choroby COVID -19 (ďalej len ako „Zákon č. 67/2020“). Uviedol, že v zákonnej lehote v registri účtovných závierok uložil neschválenú účtovnú závierku za rok 2018, a to dňa 05.11.2019. Od 12.03.2020 do 30.09.2020 bolo obdobie pandémie a žalobca dňa 15.10.2021 uložil do registra účtovných závierok schválenú účtovnú závierku za rok 2018. Argumentoval tým, že počas obdobia pandémie platili výnimky týkajúce sa dodržiavania lehôt.

14. Žalobca namietal, že za správne delikty týkajúce sa nevykázania majetku (motorových vozidiel) v účtovníctve žalobcu, bol už žalobca pokutovaný, a to za správny delikt podľa § 38 ods. 1 písm. f) Zákona o účtovníctve úhrnnými pokutami, ktoré mu boli uložené v rámci kontroly dodržiavania ustanovení Zákona o účtovníctve: za rok 2016 na základe Rozhodnutia Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca č. 102291780/2021 o uložení úhrnnej pokuty vo výške 8.000,00 EUR za správne delikty podľa § 38 ods. 1 písm. i) a f) Zákona o účtovníctve; za rok 2017 na základe Rozhodnutia Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca č. 100437727/2022 o uložení úhrnnej pokuty vo výške 8.000,00 EUR za správne delikty podľa § 38 ods. 1 písm. i) a f) Zákona o účtovníctve. Podľa žalobcu správca dane si je vedomý skutočnosti, že sa jedná o rovnaké porušenie čo je zrejmé aj z jeho vyjadrenia na strane 5 prvostupňového rozhodnutia, podľa ktorého: „Daňový úrad zistil rovnaké pochybenia ako v roku 2016 a 2017 aj pri kontrole účtovníctva za rok 2018...“ Napriek tomu žalobcu za toto porušenie opätovne sankcionoval. Žalobca poukázal aj na vyjadrenie žalovaného vo vzťahu k námietke ne bis in idem na strane 4 napadnutého rozhodnutia, v ktorej uviedol: „Táto námietka odvolávajúceho sa je bezpredmetná, pretože odvolávajúci sa mal túto nesprávnosť na základe zistení správca dane odstrániť, toto však nevykonával, čím sa naďalej dopúšťal správneho deliktu.“ S týmto tvrdením žalovaného žalobca nesúhlasí, nakoľko sa jednalo o chybu, ktorá vznikla v rokoch 2014 a 2015 a jednalo sa o už schválené účtovné závierky, ktoré nie je možné meniť ani opravovať, a teda predmetnú chybu nebolo a ani aktuálne už nie je možné opraviť, nakoľko predmetné motorové vozidlá boli už v čase výkonu daňovej kontroly predané a predmetná chyba sa opravuje v období, kedy ju žalobca ako daňový subjekt zistí, avšak v čase zistenia predmetnej chyby boli už vozidlá predané. Žalobca namietal, že prvostupňovým ako aj napadnutým rozhodnutím bola porušená zásada ne bis in idem, nakoľko správca dane už za totožný správny delikt týkajúci sa nesprávneho účtovania o vyššie uvedených motorových vozidlách žalobcu sankcionoval. Uviedol, že ak bolo v minulosti o vozidle nesprávne účtované, je zrejmé, že toto pochybenie automaticky v rámci účtovného programu prechádza aj do nasledujúcich rokov, a preto, ak by vozidlá neboli predané, tak by správca dane ukladal žalobcovi každoročne pokutu za nesprávne účtovanie, ktoré nastalo v roku 2014 a 2015 až do chvíle vykonania opravy v období kedy žalobca ako daňový subjekt zistí takúto chybu. Mal za to, že správca dane a žalovaný porušili zásadu ne bis in idem, ktorá zakazuje dvojité stíhanie za ten istý skutok. Táto zásada vychádza z predpokladu, že za jeden skutok má byť tá istá osoba potrestaná len raz. Uviedol, že takéto konanie správca dane je v rozpore s konštantnou judikatúrou ESD.

15. Žalobca argumentoval, že sa nejednalo o závažné pochybenie, ale len o nedbanlivostnú chybu. Za totožné pochybenie už bol žalobca sankcionovaný, a preto považoval uloženú pokutu za neodôvodnenú, disproportionalnú, šikanóznou a neprimerane vysokou oproti porušeniam, ktoré skutočne nastali. Žalobca namietal, že správca dane a ani žalovaný nijakým spôsobom pri ukladaní výšky pokuty nezohľadnili

skutočnosť, že žalobca počas celého výkonu miestneho zisťovania spolupracoval so správcou dane, predkladal mu všetky potrebné dokumenty, vysvetlenia, vyjadroval sa a poskytoval mu tým všetku potrebnú súčinnosť k náležitému zisteniu skutkového stavu. Správca dane a ani žalovaný neprihliadal na skutočnosť, že žalobca opätovne otváral účtovné knihy iba z dôvodu, že sa jednalo o chybu účtovníčky, ktorá bola spôsobená jazykovou bariérou medzi žalobcom a účtovnou kanceláriou, ktorá nesprávne pochopila jeho pokyny. Uloženie účtovnej závierky zostavenej z vlastného podnetu v súlade s § 23 ods. 3 Zákona o účtovníctve sa žalobcovi javilo ako najvhodnejšie riešenie, pričom v jeho záujme bolo výlučne to, aby právny stav zodpovedal tomu skutočnému za príslušné účtovné obdobie. Uvedenou opravou nedošlo k žiadnej zmene, ktorá by súvisela so zmenou daňových povinností žalobcu voči príslušnému správcovi dane (a teda nedošlo ku kráteniu štátneho rozpočtu).

16. Namietal, že žalovaný sa nijako nevyjadril k predmetným štatistikám výšok udelených pokút, pričom opätovne poukázal na informácie poskytnuté príslušnými správcami dane preukazujúce, že sa jedná o neprimerane vysokú pokutu, ktorá je uložená mimo bežnú prax výšky vyrubovaných pokút za obdobné porušenia. Poukázal na priemerné výšky pokút ukladané za obdobné porušenia správcami dane v rámci Žilinského a Trenčianskeho kraja. Uviedol štatistiky za rok 2020, 2021 a 2022 ohľadom počtu vykonaných daňových kontrol a miestnych zisťovaní a priemernú výšku uložených pokút. Priemernú výšku pokuty uloženej v rámci daňovej kontroly a samostatne v rámci miestneho zisťovania nešpecifikoval. Uviedol, že je zrejme, že medzi najčastejšie porušenia Zákona o účtovníctve patrí práve neuloženie účtovnej závierky v stanovenej lehote podľa § 23a a 23b. Ďalej uviedol, že je zrejme, že správcovia dane vyzývajú príslušné daňové subjekty na uloženie účtovnej závierky do registra účtovných závierok, avšak žalobca vyzvaný nebol a svoje povinnosti si splnil dobrovoľne (bez výzvy príslušného správcu dane) iba s časovým oneskorením. Poukázal na to, že výška priemernej pokuty ukladanej za porušenie Zákona o účtovníctve, je niekoľko násobne nižšia ako pokuta uložená žalobcovi napadnutým rozhodnutím. Podľa jeho úvahy, by v prípade neuloženia účtovnej závierky za príslušné obdobia bola pokuta vo výške 30 Eur alebo len vo výške priemernej výšky pokuty za porušenie Zákona o účtovníctve a v prípade, ak by žalobca bol vyzvaný a svoju povinnosť si nesplnil, tak by mu pokuta ani nebola uložená. Úhrnnú pokutu považuje za nezákonnú z dôvodu, že je absolútne v rozpore so zásadou primeranosti ako aj bežnými postupmi príslušných správcov dane (poukázal na rozhodnutie, ktorým bola vyrubená pokuta vo výške 100,00 Eur za totožný správny delikt), a teda vo vzťahu k žalobcovi je výška pokuty šikanózna.

17. Namietal, že sa jednalo o nepatrné porušenie Zákona o účtovníctve, nakoľko si splnil svoje povinnosti dobrovoľne, a rovnako sa jednalo o porušenie, za ktoré bol už dva krát sankcionovaný, a preto príslušný správca dane a žalovaný mali žalobcovi uložiť pokutu v minimálnej výške (na dolnej hranici), resp. v priemernej výške pokuty ukladanej za toto porušenie a ktorá by mala pre neho výchovný a zároveň aj represívny charakter. Uviedol, že má skúsenosti, že príslušný správca dane za takéto porušenia ukladá daňovým subjektom pokuty v desiatkach, maximálne v stovkách Eur. Neprimerane vysoká pokuta tiež môže súvisieť s predchádzajúcim miestnym zisťovaním týkajúcim sa preverení odberateľsko – dodávateľských vzťahov žalobcu, kedy Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica nezistil žiadne porušenia, avšak zároveň zistil, že má značný majetok, a teda je schopný zaplatiť aj vyššiu pokutu.

18. Podľa žalobcu skutočnosť, že sa jedná o neprimerane vysokú, a teda nezákonnú pokutu potvrdzujú aj ustanovenia Zákona o účtovníctve, a to ust. § 38 ods. 1 písm. c) v spojení s ust. § 38 ods. 2 písm. e), podľa ktorých je výška pokuty za neuloženie účtovnej závierky od 100,00 Eur do 10.000,00 Eur. Uviedol, že v prípade, ak daňový subjekt nepodá daňové priznanie tak pokuta za porušenie povinnosti je v bežnej praxi správcu dane vo výške 100 Eur pri právnickej osobe a vo výške 30 Eur pri fyzickej osobe a uviedol príklady zverejnené na stránke Finančnej správy SR (otázka č. 4 – uloženie pokuty za nepodanie DP na základe výzvy správcu dane, otázka č. 6 – uloženie pokuty za nepodanie súhrnného výkazu). Záujmom správcu dane bol fiškálny záujem čo podporuje aj ust. § 38 ods. 11 Zákona o účtovníctve: „Výnos pokút je príjmom štátneho rozpočtu.“

19. Podľa žalobcu je uložená pokuta neprimerane vysoká a v tejto súvislosti poukázal aj na rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca o uložení pokuty vo výške 100,00 Eur za totožný správny delikt uvedený v § 38 ods. 1 písm. c) Zákona o účtovníctve, a to za neuloženie dokumentov podľa § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve. Predmetné porušenie spočívalo v uložení neschválenej účtovnej závierky do registra účtovných závierok a následného opätovného zostavenia účtovnej závierky po lehote určenej Zákonom o účtovníctve a uložení tejto novej schválenej verzie účtovnej závierky za rok 2018 do registra dňa 05.11.2020, a teda takmer rok a päť mesiacov po termíne. Uviedol, že žalovaný

sa nijakým spôsobom nevyjadril k tomuto rozhodnutiu s neporovnateľne nižšou výškou pokuty oproti napadnutému rozhodnutiu za totožný správny delikt.

20. Žalobca v žalobe navrhol peňažnú moderáciu. Dôvodil, že v predmetnej veci sa jedná o neprimerane vysokú pokutu oproti porušeniam, ktoré skutočne nastali a z uvedeného dôvodu týmto v súlade s § 192 SSP navrhol, aby správny súd na základe výsledkov dokazovania rozsudkom znížil výšku uloženej pokuty zo sumy 5.000,00 EUR, na priemernú výšku pokuty za porušenie povinnosti uloženej v rámci miestneho zisťovania za rok 2020, ktorá bola vo výške 379,54 Eur za jedno porušenie, a nakoľko sa jedná o dve porušenia, navrhol dvojnásobok tejto sumy, a teda sumu vo výške 759,08 Eur. Podľa žalobcu sú splnené všetky tri podmienky peňažnej moderácie súdom, a to podanie návrhu žalobcom, vykonanie dokazovania (uskutočnené v rámci miestneho zisťovania a rovnako vykonanie dôkazov v rámci samotného konania na súde) a naplnenie dôvodov (vyššie uvedené skutočnosti odôvodňujúce neprimerane vysokú pokutu).

Vyjadrenie žalovaného

21. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe uviedol, že žalobca namietal tie isté skutočnosti ako v odvolaní a s námietkami žalobcu sa vo svojom rozhodnutí dostatočne vysporiadal. Uviedol, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo zo správneho právneho posúdenia veci, že skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia vychádzal z administratívneho spisu, rozhodnutie žalovaného je vecne správne, zákonné a v žiadnom prípade neukrátilo žalobcu na jeho právach a právom chránených záujmoch.

22. K porušeniu ust. § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve uviedol, že žalobca tým, že schválenú účtovnú uzávierku za obdobie roka 2018 neuložil do registra účtovných závierok do 31.12.2019, ale až dňa 15.10.2021, t.j. po lehote ustanovenej v paragrafe 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve, dopustil sa správneho deliktu zmysle § 38 ods. 1 písm. c) Zákona o účtovníctve.

23. K porušeniu ust. § 8 Zákona o účtovníctve uviedol, že správca dane zistil, že žalobca v účtovných knihách vykazoval stav, ktorý sa nezhodoval so skutočným stavom k 31.12.2019. Neúčtovanie vlastníctva vozidla Range Rover Sport k 31.12.2019 a nesprávnym vykázaním stavu účtu 022 v priebehu roka 2019, tým, že žalobca už od 01.01.2019 nevykazoval vozidlo Jaguar ako súčasť účtu 022, je možné konštatovať, že účtovníctvo žalobcu bolo nesprávne, neúplné a nepreukázateľné v zmysle § 8 Zákona o účtovníctve. Nesprávnym vykázaním majetku aj počas roka 2020, kedy malo byť vozidlo Rang Rover Sport súčasťou účtu 022 už od 01.01.2020 porušil žalobca ustanovenie § 8 Zákona o účtovníctve. Uviedol, že žalobca za viaceré účtovné obdobia, a to za roky 2018, 2019 a 2020 sa dopustil viacerých správnych deliktov, konkrétne jedného podľa § 38 ods. 1 písm. c) a troch správnych deliktov podľa písm. f) Zákona o účtovníctve, preto mu správca dane uložil úhrnnú pokutu v zmysle ust. § 38 ods. 2 písm. a), b) a ods. 7 Zákona o účtovníctve v spojení s § 155a Daňového poriadku vo výške 5.000 Eur, čo je v intenciách Zákona o účtovníctve. Na záver žiadal správny súd, aby žalobu žalobcu zamietol a žalobcovi náhradu súdnych trov a trov právneho zastúpenia nepriznal.

Replika žalobcu

24. Žalobca k vyjadreniu žalovaného uviedol, že žalovaný sa vo svojom vyjadrení a ani v samotnom napadnutom rozhodnutí nevysporiadal so skutočnosťou, že za totožné správne delikty, za ktoré mu bola uložená úhrnná pokuta bol už žalobca sankcionovaný, a to neprimerane vysokými pokutami vo výške 8.000 Eur za rok 2016 a 8.000 Eur za rok 2017. Žalovaný neprihliadol na skutočnosť, že žalobca opätovne otváral účtovné knihy, iba z dôvodu, že sa jednalo o chybu účtovníčky, ktorá bola spôsobená jazykovou bariérou medzi žalobcom a účtovnou kanceláriou, ktorá nesprávne pochopila jeho pokyny. Uloženie účtovnej závierky zostavenej z vlastného podnetu v súlade s § 23 ods. 3 Zákona o účtovníctve sa žalobcovi javilo ako najvhodnejšie riešenie, pričom v jeho záujme bolo výlučne to, aby právny stav zodpovedal skutočnému za príslušné účtovné obdobie. Uviedol, že výška pokuty je v rozpore s bežnou praxou u správca dane ako aj žalovaného čo preukázal štatistikami k pokutám ukladanými správcami dane. Zároveň je takto vysoká pokuta v hrubom rozpore s priemernou výškou pokuty ukladanou správcami dane v rámci rozhodnutí z miestnych zisťovaní (je až 21 násobne vyššia ako priemerná výška pokuty), a preto možno uvedenú výšku pokuty považovať za nesprávnu a z tohto dôvodu, za nezákonnú.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

25. Správny súd vo veci nariadil pojednávanie podľa § 107 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) na 19.06.2024, nakoľko o jeho nariadenie požiadal žalobca. Na pojednávaní právna zástupkyňa žalobcu poukazovala na zásadu ne bis in idem, keď žalobca bol potrestaný pokutou za účtovné obdobie rokov 2016 a 2017 za porušenie týchto povinností. Taktiež poukázala na proklientské opatrenie finančnej správy, a to upozornenie vo vzťahu k povinnosti daňových subjektov ukladať účtovné závierky, pričom toto bolo zverejnené na webovej stránke žalovaného 31.07.2020, a teda sa dotýka účtovnej závierky za rok 2020 a 2019. Žalobca dosiaľ nebol vyzvaný žalovaným na splnenie týchto povinností. Tiež upozornila na informácie zverejnené na rôznych webových stránkach o počte subjektov, ktoré si nespĺnili svoje povinnosti uložiť účtovné závierky. Uloženú pokutu považuje za neprimerane vysokú a navrhla, aby správny súd rozhodol tak ako je uvedené v petite správnej žaloby a využil svoje oprávnenie podľa § 198 Správneho súdneho poriadku, teda sankčnú moderáciu.

26. Správny súd vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy vrátane konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že žaloba žalobcu nie je dôvodná.

27. Podľa § 38 ods. 1 Zákona o účtovníctve (v znení účinnom v rozhodnom období); Správneho deliktu sa dopustí účtovná jednotka, ak

- a) nevedla účtovníctvo podľa § 4 ods. 1 alebo nezostavila účtovnú závierku podľa § 6 ods. 4,
- b) neotvorila účtovné knihy alebo neuzavrela účtovné knihy podľa § 16,
- c) neuložila dokumenty podľa § 23a a 23b, nezverejnila dokumenty podľa § 23d alebo nevyhovela výzve podľa § 23b ods. 1 alebo ods. 6 v určenej lehote alebo určenom rozsahu,
- d) nedala overiť účtovnú závierku alebo súlad údajov účtovnej závierky s výročnou správou audítorom a tým porušila ustanovenia § 19, 22 alebo § 22a,
- e) nedala schváliť alebo nedala odvolať audítora podľa § 19 ods. 2,
- f) nevedla účtovníctvo podľa § 8 a toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke,
- g) nevedla účtovníctvo podľa § 8 a toto porušenie nemalo vplyv na vykázanie skutočností v účtovnej závierke,
- h) porušila ustanovenia § 9,
- i) porušila ustanovenia § 17,
- j) nedodržala oceňovanie podľa § 24 až 28,
- k) porušila ustanovenia § 31,
- l) porušila ustanovenia § 34,
- m) porušila ustanovenia § 35,
- n) porušila ustanovenie § 11 ods. 3.

28. Podľa § 38 ods. 2 Zákona o účtovníctve; Daňový úrad uloží pokutu za správny delikt

- a) podľa odseku 1 písm. a) a n) do 3 000 000 Eur,
- b) podľa odseku 1 písm. b) až f) do 2% z celkovej sumy majetku vykázanej
 - 1. v súvahe zostavenej za kontrolované účtovné obdobie v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3; najviac však 1 000 000 Eur,
 - 2. vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie; najviac 1 000 000 Eur,
- c) podľa odseku 1 písm. h) až m) do 2% z celkovej sumy majetku vykázanej
 - 1. v súvahe zostavenej za kontrolované účtovné obdobie v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3; najviac 100 000 Eur,
 - 2. vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie; najviac však 100 000 Eur,
- d) podľa odseku 1 písm. g) do 2% z celkovej sumy majetku vykázanej
 - 1. v súvahe zostavenej za kontrolované účtovné obdobie v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3; najviac 1 000 Eur,
 - 2. vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie; najviac však 1 000 Eur.

29. Podľa § 38 ods. 6 Zákona o účtovníctve; Daňový úrad je oprávnený vykonávať v účtovnej jednotke kontrolu dodržiavania ustanovení tohto zákona. Na vykonávanie kontroly, na konanie o uložení pokuty vrátane jej vymáhania a na opravné prostriedky proti rozhodnutiu o uložení pokuty sa primerane vzťahuje daňový poriadok.

30. Podľa § 38 ods. 7 Zákona o účtovníctve; Pri ukladaní pokuty podľa odseku 2 daňový úrad prihliada na závažnosť, mieru zavinenia, čas trvania, následky a okolnosti spáchania správneho deliktu. Daňový úrad pri ukladaní pokuty za kontrolované účtovné obdobia prihliada na skutočnosť, či účtovná jednotka v súlade s § 3 ods. 1 vykonala účtovanie opravy chyby za kontrolované účtovné obdobie v iných účtovných obdobiach. Daňový úrad prihliada aj na to, ak účtovná jednotka do začatia kontroly podľa osobitného predpisu písomne oznámi daňovému úradu obsah a sumu vykonanej opravy chyby za kontrolované účtovné obdobie účtovanej v bežnom účtovnom období.

31. Podľa § 38 ods. 9; Výnos pokút je príjmom štátneho rozpočtu.

32. Podľa § 5 ods. 1, 2 Zákona o účtovníctve;

(1) Účtovná jednotka môže poveriť vedením svojho účtovníctva aj inú právnickú osobu alebo fyzickú osobu.

(2) Poverením podľa odseku 1 sa účtovná jednotka nezbuva zodpovednosti za vedenie účtovníctva, zostavenie a predloženie účtovnej závierky a za preukázateľnosť účtovníctva v rozsahu podľa tohto zákona.

33. Podľa § 8 Zákona o účtovníctve;

(1) Účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov;

(2) Účtovníctvo účtovnej jednotky je správne, ak účtovná jednotka vedie účtovníctvo podľa tohto zákona a ostatných osobitných predpisov;

(3) Účtovníctvo účtovnej jednotky je úplné, ak účtovná jednotka zaúčtovala v účtovnom období v účtovných knihách všetky účtovné prípady podľa § 3 a za toto účtovné obdobie zostavila individuálnu účtovnú závierku, konsolidovanú účtovnú závierku, ak ju má povinnosť zostaviť, vyhotovila výročnú správu podľa § 20, prípadne konsolidovanú výročnú správu, zverejnila údaje podľa § 23d, uložila dokumenty podľa § 23a a má o týchto skutočnostiach všetky účtovné záznamy;

(4) Účtovníctvo účtovnej jednotky je preukázateľné, ak všetky účtovné záznamy sú preukázateľné (§ 32) a účtovná jednotka vykonala inventarizáciu;

(5) Účtovníctvo účtovnej jednotky je zrozumiteľné, ak umožňuje podľa § 4 ods. 8 jednotlivo aj v súvislostiach spoľahlivo a jednoznačne určiť obsah účtovných prípadov v nadväznosti na použité účtovné zásady a účtovné metódy (§ 4 ods. 2) a obsah účtovných záznamov v nadväznosti na použité podoby účtovných záznamov (§ 31 ods. 2);

(6) Účtovníctvo účtovnej jednotky sa vedie spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov, ak účtovná jednotka je schopná zabezpečiť trvalosť po celú dobu spracovania a úschovy podľa § 31 až 36.

34. Podľa § 16 ods. 9, 10, 11 a 12 Zákona o účtovníctve;

(9) Po zostavení účtovnej závierky nemožno otvárať uzavreté účtovné knihy s výnimkou podľa odseku 10, ak tento zákon neustanovuje inak;

(10) Do schválenia účtovnej závierky možno uzavreté účtovné knihy opäť otvoriť v prípade, ak sa má zabezpečiť pravdivý a verný obraz účtovníctva (§ 7);

(11) Ak sa zistí po schválení účtovnej závierky, že údaje za predchádzajúce účtovné obdobie nie sú porovnateľné (§ 17 ods. 9), účtovná jednotka ich opraví v účtovnom období, keď tieto skutočnosti zistila, a uvedie to v účtovnej závierke v poznámkach;

(12) V účtovnej jednotke účtujúcej v systave podvojného účtovníctva sa musí dodržať zásada, že konečné zostatky účtov, ktoré sa vykazujú v súvahe k poslednému dňu účtovného obdobia, musia byť zhodné so začiatočnými stavmi týchto účtov k prvému dňu bezprostredne nasledujúceho účtovného obdobia. To platí aj pre účty vedené v knihe podsúvahových účtov.

35. Podľa § 17 ods. 5 zákona č. 431/2002 Z. z.; Účtovná jednotka je povinná zostaviť účtovnú závierku najneskôr do šiestich mesiacov od dátumu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje, ak osobitný predpis neustanovuje inak. Na zostavenej účtovnej závierke musí byť pripojený podpisový záznam podľa odseku 2 písm. g).

36. Podľa § 17 ods. 6 zákona č. 431/2002 Z. z.; Účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku vždy, keď uzavrie účtovné knihy podľa § 16. Pri zlúčení nástupnícka účtovná jednotka neuzavrie účtovné knihy, pričom zisťuje konečné stavy účtov na účely zostavenia otváracej súvahy. Ak uzavrie účtovné knihy k poslednému dňu účtovného obdobia, zostavuje účtovnú závierku ako riadnu, v ostatných prípadoch uzavretia účtovných kníh uvedených v § 16 zostavuje účtovnú závierku ako mimoriadnu. Ak deň, ku ktorému sa zostavuje riadna účtovná závierka alebo mimoriadna účtovná závierka, je totožný s dňom priebežnej účtovnej závierky, priebežná účtovná závierka sa nezostavuje. Ak deň, ku ktorému sa zostavuje mimoriadna účtovná závierka, je totožný s dňom riadnej účtovnej závierky, zostavená účtovná závierka sa považuje aj za riadnu účtovnú závierku.

37. Podľa § 23 ods. 1 Zákona o účtovníctve; Register je informačným systémom verejnej správy, správcom ktorého je ministerstvo. Prevádzkovateľom registra je rozpočtová organizácia ministerstva DataCentrum (ďalej len "prevádzkovateľ registra").

38. Podľa § 23 ods. 2 Zákona o účtovníctve

Do registra sa ukladajú

- a) riadne individuálne účtovné závierky,
- b) mimoriadne individuálne účtovné závierky,
- c) riadne konsolidované účtovné závierky,
- d) mimoriadne konsolidované účtovné závierky,
- e) súhrnné účtovné závierky verejnej správy,
- f) výkazy vybraných údajov z účtovných závierok podľa § 17a a 22,
- g) správy audítorov,
- h) individuálne výročné správy,
- i) konsolidované výročné správy,
- j) ročné finančné správy podľa osobitného predpisu,
- k) oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky.

39. Podľa § 23 ods. 3 veta prvá Zákona o účtovníctve do registra môže účtovná jednotka uložiť aj účtovnú závierku podľa odseku 2, ktorú zostavila z vlastného podnetu.

40. Podľa § 23a ods. 6 a 7 Zákona o účtovníctve;

(6) Ak po uložení účtovnej závierky v registri účtovná jednotka otvorí účtovné knihy v súlade s § 16 ods. 10, uloží do registra novú schválenú účtovnú závierku bez zbytočného odkladu, najneskôr do 15 pracovných dní od jej schválenia. Ak po uložení výročnej správy v registri účtovná jednotka mení obsah výročnej správy, uloží do registra novú výročnú správu bez zbytočného odkladu;

(7) Schválenú účtovnú závierku alebo oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky musí účtovná jednotka uložiť v registri najneskôr do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa účtovná závierka zostavuje.

41. Podľa § 11 ods. 1 Daňového poriadku; Daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa pri správe daní. Za daňové tajomstvo sa nepovažuje informácia, ktorá bola alebo je verejne prístupná, a informácia o tom, či prebieha alebo prebiehala daňová kontrola alebo daňové exekučné konanie.

42. Podľa § 44 ods. 1 a 4 Daňového poriadku;

(1) Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

(4) Daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne,

- a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním,
- b) ak daňový subjekt žiada o vrátenie sumy podľa osobitných predpisov, 35)
- c) na podnet ministerstva, finančného riaditeľstva,
- d) na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní alebo orgánov Policajného zboru.

43. Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku; Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

44. Podľa § 58 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku; Daňové konanie začína z podnetu orgánu príslušného konať vo veci podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

45. Podľa § 58 ods. 3 Daňového poriadku; Ak daňové konanie začína z podnetu orgánu príslušného konať vo veci, konanie sa začína dňom, keď tento orgán vykonal voči daňovému subjektu alebo inej osobe, voči ktorej je podľa tohto zákona oprávnený konať, prvý úkon.

46. Podľa § 155a ods. 1 Daňového poriadku; Tomu, kto sa dopustil viac ako jedného správneho deliktu podľa tohto zákona, ak ide o správny delikt, za ktorý sa ukladá pokuta, ktorej výšku možno určiť v rámci ustanoveného rozpätia, správca dane, ktorý je oprávnený uložiť pokutu, ak je to účelné a možné, uloží úhrnnú pokutu podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na správny delikt s najvyššou hornou hranicou sadzby pokuty; ak sú za také viaceré správne delikty horné hranice sadzieb pokút rovnaké, úhrnná pokuta sa uloží podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na jeden z nich. Úhrnná pokuta sa uloží najmenej vo výške najvyššej dolnej hranice sadzby pokuty ustanovenej za správny delikt z tých správnych deliktov, ktorých sa dopustil.

47. Podľa § 155a ods. 2 Daňového poriadku; Uloženie úhrnnej pokuty spôsobom podľa odseku 1 sa uplatní primerane pri uložení pokút za správne delikty, ktoré sú porušením osobitného predpisu.

48. Podľa § 20 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z.z.; Počas obdobia pandémie sa lehoty podľa osobitných predpisov považujú za dodržané, ak účtovná jednotka zmeškané povinnosti splní do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení obdobia pandémie, alebo do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania podľa § 21 ods. 1 podľa toho, ktorá z lehôt uplynie skôr.

49. Podľa § 20 ods. 2 zákona č. 67/2020 Z.z.; Ak počas obdobia pandémie účtovná jednotka nemohla objektívne splniť z personálnych alebo technických dôvodov povinnosti podľa osobitného predpisu (20), z dôvodu negatívnych následkov pandémie, nepovažuje sa za porušenie týchto povinností, ak účtovná jednotka tieto povinnosti splní do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení obdobia pandémie. (Pozn. 20) zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve).

50. Podľa § 2 ods. 3 Zákona č 67/2020; Na účely opatrení podľa § 3 a 4, § 6, § 8 až 12, § 16 až 18a, § 20 až 24a, § 24c až 24h, § 24j, § 24n a 24o, § 33, 34, § 36 ods. 1 a 3, § 36a a § 36c ods. 1 a 2 sa obdobie pandémie považuje za skončené 30. septembra 2020 a na účely opatrení podľa § 7, 24i a 31 sa obdobie pandémie považuje za skončené 31. decembra 2020.

51. Predmetom súdneho prieskumu bolo žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým bola žalobcovi uložená úhrnná pokuta vo výške 5.000 Eur za správne delikty definované v paragrafe 38 ods. 1 písm. c) a f) Zákona o účtovníctve. Správny súd vec preskúmal a zistil, že napadnuté rozhodnutie netrpí nezákonnosťou zo žiadneho z dôvodov uvedených v § 195 SSP a nejde ani o vec uvedenú v § 134 ods. 2 SSP, a preto bol rozsah jeho prieskumu vymedzený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobe (§ 134 ods. 1 SSP).

52. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov a nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či si orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, alebo uplatnenie iného správneho aktu, alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, t. j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými

právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesno-právnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy správny súd preskúmava iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúmaní zákonosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP). Preto v správnom súdnom konaní správny súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdneho konania (§ 119 ods. 1 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnom konaní nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom (napr. R 60/2000).

53. Právnym rámcom pre rozhodovanie v predmetnej veci boli ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov a zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

54. Žalobcom uplatnená námietka nelegitímne začatej daňovej kontroly správcom dane nebola dôvodná. Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola sa nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole (§ 46 ods. 1 Daňový poriadok). Žalobca namietanú nezákonnosť začatej daňovej kontroly založil na tvrdení, že kontroly dodržiavania ustanovení Zákona o účtovníctve za obdobia rokov 2018, 2019 a 2020 boli ukončené a doklady boli prevzaté u príslušného správcu dane v súlade so zápisnicami o vykonaní úkonu pričom s poukazom na § 46 ods. 6 Daňového poriadku v nadväznosti na § 44 ods. 4 Daňového poriadku uviedol, že ide o opätovnú daňovú kontrolu. Preskúmaním odôvodnenia rozhodnutia žalovaného správny súd zistil, že správca dane postupoval zákonným spôsobom, keď po zistení, že prvé oznámenia o začatí daňových kontrol (Oznámenie č. 102263811/2021 doručené dňa 19.11.2021 - kontrolované obdobie roka 2018, Oznámenie č. 102263923/2021 doručené dňa 19.11.2021 - kontrolované obdobie roka 2019, Oznámenie č. 102262119/2021 doručené dňa 19.11.2021 - kontrolované obdobie roka 2020) boli zaslané neoprávnenej osobe, vyvodil záver, že z toho dôvodu neboli začaté v súlade so zákonom a daňové kontroly museli byť mimoriadne ukončené. Uvedené daňové kontroly sa nikdy legitímne nezačali. Keďže žalobcovi nebolo účinne doručené oznámenie o začatí daňových kontrol, nebol v tomto konaní oprávneným daňovým subjektom a teda nemohlo dôjsť k porušeniu jeho práv. Daňové doklady boli žalobcovi riadne vrátené. V konečnom dôsledku boli uvedené daňové kontroly správcom dane označené za nezákonné. Následne správca dane odstránil svoje pochybenie a začal kontroly v súlade s Daňovým poriadkom. Tvrdenie žalobcu, že týmto postupom správcu dane došlo k porušeniu daňového tajomstva, nemá oporu v obsahu § 11 ods. 1 druhá veta Daňového poriadku. Za daňové tajomstvo sa nepovažuje informácia, ktorá bola alebo je verejne prístupná, a informácia o tom, či prebieha alebo prebiehala daňová kontrola a daňové exekučné konanie. Navyše žalobcom namietané porušenie daňového tajomstva mohlo byť uplatnené iba v nezákonne začatej a mimoriadne ukončenej daňovej kontrole. K žalobcovmu poukázaniu na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf/43/2007), je potrebné uviesť, že v danom prípade bolo predmetom kontroly overenie oprávnenosti čerpania nadmerného odpočtu (§ 15 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. zákona o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, účinného k 27.6.2005) a spor medzi účastníkmi konania spočíval v identifikácii právnej skutočnosti, s ktorou zákon o správe daní a poplatkov formálne spája ukončenie daňovej kontroly v prípade, ak predmetom kontroly je daň z pridanej hodnoty. Predmetná judikatúra sa týka kontroly daní a nie kontroly dodržiavania Zákona o účtovníctve a nemá vzťah k prejednávanej veci.

55. Žalobca je ako obchodná spoločnosť účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva podľa Zákona o účtovníctve. Okrem povinnosti viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov (§ 8 citovaného

zákona) má, popri iných povinnostiach, aj povinnosť uložiť schválenú účtovnú závierku alebo oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky v registri najneskôr do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa účtovná závierka zostavuje. Uvedenú povinnosť podľa obsahu administratívneho spisu žalobca nesplnil, keď neschválenú riadnu individuálnu účtovnú závierku za účtovné obdobie roku 2018, uložil do registra dňa 05.11.2019 a schválenú účtovnú závierku za rok 2018 uložil do registra účtovných závierok dňa 15.10.2021. V preskúmvanej veci nebolo sporné, že žalobca bol v preverovanom účtovnom období účtovnou jednotkou účtujúcou v sústave podvojného účtovníctva, teda mal v zmysle § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve povinnosť uložiť schválenú účtovnú závierku alebo oznámenie o dátume schválenia účtovnej závierky v registri najneskôr do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa účtovná závierka zostavuje. S povinnosťou zostavenia a schválenia účtovnej závierky spája Zákon o účtovníctve aj povinnosť uloženia do registra (§ 23 a ods. 7 Zákona o účtovníctve), ktorý je informačným systémom verejnej správy (§ 23 ods. 1) a tým zverejniť/sprístupniť informácie v nich obsiahnuté pre používateľov najneskôr do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa účtovná závierka zostavuje, t.j. v prípade žalobcu do 31.12.2019. Žalobca uložil neschválenú účtovnú závierku do registra účtovných závierok za rok 2018 dňa 05.11.2019 a následne vložil do registra účtovných závierok schválenú účtovnú závierku dňa 15.10.2021, to znamená povinnosť uložiť do registra schválenú účtovnú závierku najneskôr do jedného roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa účtovná závierka zostavuje, čo bolo v prípade žalobcu najneskôr do 31.12.2019, žalobca nesplnil. Opomenutím konania, ku ktorému ho zákon zaväzoval, bol dotknutý Zákomom o účtovníctve chránený verejný záujem na spoľahlivom obsahu registra ako informačného systému verejnej správy, z ktorého majú mať jeho používatelia možnosť získať reálne a pravdivé informácie o zverejňovaných skutočnostiach, čo Zákon o účtovníctve v § 38 ods. 1 písmena c) definuje ako samostatný správny delikt. V nadväznosti na uvedené nemohla obstať žalobná argumentácia, že od 12. marca 2020 nastalo obdobie pandémie a na povinnosti žalobcu sa vzťahovalo ustanovenie § 20 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z.z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej choroby COVID - 19 (ďalej len ako „zákon č. 67/2020“), keďže žalobca si mal uvedenú povinnosť splniť v lehote do 31.12.2019, teda ešte pred vypuknutím pandémie. Správny súd nemohol tejto žalobnej argumentácii pre rozpor s platnou právnou úpravou prisvedčiť, preto bola táto námietka nezákonnosti rozhodnutia žalovaného nedôvodná.

56. Žalobcová námietka, že bola porušená zásada ne bis in idem nebola dôvodná. Zákon o účtovníctve určuje povinnosť účtovnej jednotky viesť účtovníctvo a zostavovať účtovnú závierku za každé účtovné obdobie zvlášť. Žalobca mal povinnosť každý rok samostatne viesť účtovníctvo v súlade s § 8 Zákona o účtovníctve a povinnosť za každý rok zostavovať účtovnú závierku nanovo v súlade s § 17 Zákona o účtovníctve. Žalobca sa dopustil viacerých samostatných správnych deliktov, keďže porušil povinnosti vo viacerých účtovných obdobiach. Nemožno teda prisvedčiť argumentácii žalobcu, že sa jedná o tú istú účtovnú závierku a tým pádom o totožný správny delikt. Správca dane v súlade so zisteným skutkovým stavom veci a s platnou právnou úpravou žalobcovi uložil úhrnnú pokutu vo výške 5.000 Eur za všetky 4 vyššie uvedené správne delikty, hoci za správny delikt podľa § 38 ods. 1 písm. c) Zákona o účtovníctve mohla byť žalobcovi uložená pokuta až do výšky 52 421,08 EUR (rok 2018) a za každý jeden správny delikt podľa § 38 ods. 1 písmeno f) Zákona o účtovníctve mohla byť žalobcovi uložená pokuta až do výšky 52 421,08 EUR (rok 2018), 58 487,50 EUR (rok 2019) a 92 625,96 EUR (rok 2020). Správny súd dodáva, že nezistil nezákonnosť pri určení výšky pokuty, ktorá bola žalobcovi uložená, pretože zodpovedala zisteným porušeniam Zákona o účtovníctve, nepresiahla maximálnu možnú výšku pokuty v zmysle § 38 ods. 2 písm. b) bod 1. Zákona o účtovníctve a pri ukladaní boli zohľadnené skutočnosti, na ktoré má správca dane povinnosť prihliadať v zmysle § 38 ods. 7 citovaného zákona, a to na základe logickej správnej úvahy, ktorá zodpovedala zistenému skutkovému stavu veci a nevybočovala z možného rámca. Takto uloženou pokutou bol naplnený jej sankčný a prevenčný účel tým, že zistené porušenia zákona boli potrestané a je v záujme žalobcu, aby sa v budúcnosti vyvaroval protiprávneho konania, ktoré by mohlo byť dôvodom na opakované uloženie sankcie. Každým z troch rozhodnutí žalobcu (preskúmvané rozhodnutie č. 101163990/2023 z 27.04.2023, ako aj skoršie rozhodnutia č. 101677262/2022 z 06.06.2022 a č. 100465402/2022 zo dňa 13.03.2022) bola žalobcovi uložená sankcia na spodnej hranici zákonnej sadzby. Správny súd v súvislosti s vyššie uvedeným poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2 Stk/13/2022 z 27.09.2023, ktorý v bode 25. uvádza: „Kasačný súd si je vedomý dlhodobo judikovaných východísk, že na trestanie za správne delikty sa majú primerane aplikovať zásady trestného práva, tak pokiaľ ide o konanie o nich, ako aj o ukládanie sankcií za ich spáchanie (napr. nález Ústavného súdu SR vo veci sp. zn. III. ÚS 571/2015 zo dňa 12.04.2016). Vnútroštátnym podkladom pre aplikáciu základných

zásad ukladania trestov podľa Trestného zákona v prostredí správneho trestania je najmä § 195 písm. c), d) SSP, ktorý dokonca umožňuje správnomu súdu prekročiť rozsah a dôvody žaloby v prípade, ak pri preskúmaní rozhodnutia správneho orgánu o uložení administratívnej sankcie v konkrétnej veci „je potrebné“ použiť uvedené zásady trestného práva. Použitím pravidiel súdneho trestania za trestné činy na správne trestanie metódou analógie legis sa sleduje zámer vyplniť medzery doposiaľ nekodifikovanej právnej úprave administratívneho trestania, ktorá je roztrúsená vo viacerých osobitných právnych predpisov a nepokrýva jednotne všetky aspekty vyvodzovania deliktuálnej zodpovednosti za správne delikty. Zmyslom a účelom tejto primeranej aplikácie trestnoprávných zásad a princípov v správnom trestaní je predovšetkým poskytnúť obvinenému záruky ochrany práv a chránených záujmov pred nespravodlivosťou a neprimeranosťou pri ukladaní administratívneho postihu. To sú zároveň limity na konkrétne okolnosti prípadu administratívneho potrestania (rozhodnutie najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5 Asan 12/2020 z 25. mája 2022 publikované v ZNSS pod č. 25/2022).“ V prejednávanej veci je správny súd toho názoru, že žalobcovi boli v konaní poskytnuté dostatočné záruky ochrany jeho práv a výsledok jeho potrestania za spáchané štyri správne delikty v priebehu troch rokov a výška uloženej sankcie nevykazuje známky nespravodlivosti či neprimeranosti. Vo viacerých účtovných obdobiach sa žalobca dopustil viacerých samostatných správnych deliktov a bola mu uložená úhrnná pokuta v intenciách Zákona o účtovníctve.

57. Námitka žalobcu k výške uloženej pokuty, nebola dôvodná, pretože nemala oporu v obsahu preskúmaného rozhodnutia a v platnej právnej úprave. Argumentácia žalobcu, že počas celého výkonu miestneho zisťovania spolupracoval so správcom dane, predkladal mu dokumenty, vysvetlenia a poskytoval mu všetku potrebnú súčinnosť, nemohla obstať, pretože skutočnosti, ktoré žalobca uvádzal, nemajú žiadny právny význam pre rozhodnutie o výške uloženej pokuty v zmysle § 38 ods. 2 Daňového poriadku, keďže nepredstavujú žiadne z kritérií, na ktoré má správca dane prihliadať pri ukladaní pokuty. Zodpovednosť žalobcu za porušenie resp. opomenutie povinností vyplývajúcich mu zo Zákona o účtovníctve, ktorými naplnil skutkovú podstatu správnych deliktov zmysle § 38 ods. 1 písm. c) a f) Zákona o účtovníctve je objektívna zodpovednosť za zistený protiprávny následok, ktorý je postihovaný bez ohľadu na zavinenie právnickej osoby (žalobcu) bez možnosti uplatnenia liberačných dôvodov. Okolnosti ospravedlňujúce, resp. vysvetľujúce nesplnenie povinnosti nemajú právny význam pri otázke zodpovednosti za toto porušenie. Preto aj námitka žalobcu, ktorej obsahom bolo vyjadrenie, že sa nejedná o závažné pochybenie, ale len o nedbanlivostnú chybu vo vzťahu ku zisteným porušeniam povinnosti podľa Zákona o účtovníctve, nebola spôsobilá spochybniť zákonnosť preskúmaného rozhodnutia. Rovnako nemožno prisvedčiť námitke žalobcu, že v prípade, ak v minulosti bolo o vozidle nesprávne účtované, je zrejmé, že toto pochybenie automaticky v rámci účtovného programu prechádza aj do nasledujúcich rokov, pretože sa jedná len o vlastné skutkové tvrdenia žalobcu, ktoré nemajú oporu v platnej právnej úprave. Z ust. § 17 ods. 2 písm. e) zákona č. 431/2002 Z. z. vyplýva, že všeobecnou náležitosťou účtovnej závierky je uvedenie obdobia, za ktoré sa zostavuje. Účtovným obdobím je kalendárny rok, ak tento zákon neustanovuje inak (§ 3 ods. 3 zákona č. 431/2002 Z. z.). Podľa § 17 ods. 6 zákona č. 431/2002 Z. z. účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku vždy, keď uzavrie účtovné knihy podľa § 16. Účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou, uzavrie účtovné knihy vždy k poslednému dňu účtovného obdobia (§ 16 ods. 4 písm. b) zákona č. 431/2002 Z. z.). Z uvedeného vyplýva, že za každé účtovné obdobie sa zostavuje samostatná účtovná závierka, preto nemožno súhlasiť so žalobcom, že údaje zo skôr zostavenej účtovnej závierky sa automaticky prenášajú do účtovnej závierky za nasledujúce účtovné obdobie.

58. Námitka, v ktorej žalobca namietal, že správca dane a žalovaný neprihliadali na skutočnosť, že žalobca opätovne otváral účtovné knihy iba z dôvodu, že sa jednalo o chybu účtovníčky, ktorá bola spôsobená jazykovou bariérou, ktorá nesprávne pochopila jeho pokyny, nie je dôvodná, pretože nemá oporu v platnej právnej úprave. Hoci z § 5 ods. 1 Zákona o účtovníctve vyplýva, že žalobca ako účtovná jednotka môže poveriť inú fyzickú alebo právnickú osobu vedením svojho účtovníctva, v zmysle odseku 2 tohto zákonného ustanovenia, to žalobcu nezbaňuje zodpovednosti za vedenie účtovníctva, zostavenie a predloženie účtovnej závierky a za preukázateľnosť účtovníctva. To znamená, že bez ohľadu na nepochopenie pri komunikácii alebo jazykovú bariéru, nedostatočnú odbornosť či kvalitu externých dodávateľských účtovných služieb, je žalobca subjektom zodpovedným za vedenie účtovníctva ako obchodná spoločnosť účtujúca v sústave podvojného účtovníctva v zmysle Zákona o účtovníctve.

59. Žalobca namietal, že opravou účtovnej závierky nedošlo k žiadnej zmene, ktorá by súvisela so zmenou daňových povinností žalobcu voči príslušnému správcovi dane. Pre úplnosť správny súd dodáva, že kontrolnými zisteniami správcu dane vo vzťahu k porušeniu povinností stanovených v § 8 a §

17 Zákona o účtovníctve bolo jednoznačne preukázané, že zistené a konkrétne popísané porušenia mali vplyv na vykázanie skutočností v účtovnej závierke. Zo zistení správcu dane bolo možné konštatovať, že otváranie uzavretých účtovných kníh po schválení účtovnej závierky, nedôvodné zvýšenie nákladov spoločnosti, nesprávne vykázanie hospodárskeho výsledku, a nevykázanie majetku v účtovných knihách a účtovnej závierke, je zásadným porušením Zákona o účtovníctve.

60. Hoci žalobca argumentoval prehľadom štatistických údajov o priemernej výške uložených pokút, jeho argumentácia nemala relevantnú výpovednú hodnotu, pretože neobsahovala konkrétne údaje, z ktorých by bolo možné zistiť, že ním poukazované štatistické údaje sa týkali prípadov, ktoré boli skutkovo a právne zhodné s preskúmanou vecou, a preto neboli dôkazom o tom, že sa správca dane (žalovaný) dopustil porušenia § 3 ods. 9 Daňového poriadku. Ani predložené rozhodnutie správcu dane, Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca o uložení pokuty vo výške 100 Eur za totožný správny delikt uvedený v § 38 ods. 1 písm. c) Zákona o účtovníctve nepredstavovalo relevantný argument žalobcu, ktorý by mohol byť zohľadnený pri uložení pokuty v prejednávanej veci. Správca dane aj žalovaný, ktorý sa s odôvodnením rozhodnutia správcu dane stotožnil, odôvodnili výšku uloženej pokuty nielen z hľadiska jej maximálnej možnej výšky v zmysle § 38 ods. 2 písm. b) bod 1, Zákona o účtovníctve, ktorá sa odvíja od výšky majetku žalobcu, ale prihliadli aj na ďalšie relevantné skutočnosti v zmysle § 38 ods. 7 citovaného zákona, a to na závažnosť zistených porušení a čas ich trvania, mieru zavinenia žalobcu, následky aj okolnosti spáchania zistených správnych deliktov. Nemožno preto prisvedčiť argumentácii žalobcu, ktorý porovnáva výšku uloženej pokuty za jeden správny delikt spáchaný daňovým subjektom, ktorého výška majetku z rozhodnutia nevyplýva, s výškou pokuty, ktorá bola uložená žalobcovi za štyri rôzne správne delikty spáchané v rôznych časových obdobiach, ktorý navyše vykazuje značný majetok.

61. Správny súd po preskúmaní rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia zistil, že správca dane ako aj žalovaný uviedli, akými ustanoveniami sa pri určení výšky pokuty riadili, aké skutočnosti pri určení vzali do úvahy, akých správnych deliktov sa žalobca dopustil, za ktoré následne uložili žalobcovi úhrnnú pokutu. Ako je vyššie uvedené, žalobca porušil ustanovenie § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve, čím sa dopustil správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. c) Zákona o účtovníctve. Žalobca v účtovných knihách vykazoval stav, ktorý sa nezhodoval so skutočným stavom k 31.12.2018, 31.12.2019 a 31.12.2020. Nezaúčtovaním vlastníctva vozidiel Range Rover a Jaguar porušil ustanovenie § 8 Zákona o účtovníctve, čím sa dopustil troch správnych deliktov podľa § 38 ods. 1 písm. f) Zákona o účtovníctve. Žalobca sa teda dopustil štyroch správnych deliktov, a to jedného podľa § 38 ods. 1 písmeno c) a troch podľa písm. f) Zákona o účtovníctve. Keďže žalobca sa dopustil viac ako jedného správneho deliktu podľa Zákona o účtovníctve, v zmysle § 155a ods. 1 a 2 Daňového poriadku, správca dane, mu uložil úhrnnú pokutu podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na správny delikt s najvyššou hornou hranicou sadzby pokuty.

62. Ustanovenie § 38 ods. 2 Zákona o účtovníctve stanovuje rozmedzie ukladania výšky pokút za správne delikty uvedené v odseku 1 tohto ustanovenia. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol nesprávne ustanovenie Zákona o účtovníctve, ktorým sankcionoval porušenie ust. § 38 ods. 1 písm. c) Zákona o účtovníctve, pretože ust. § 38 ods. 2 písm. a) upravuje uloženie pokuty za správny delikt podľa odseku 1 písm. a) a n) Zákona o účtovníctve (nie písm. a) až n) ako nesprávne správca dane uviedol). Podľa § 38 ods. 2 písm. b) správca dane uloží pokutu za správny delikt podľa odseku 1 písm. b) až f) do 2 % z celkovej sumy majetku vykázanej 1. v súvahe zostavenej za kontrolované účtovné obdobie v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3; najviac však 1 000 000 Eur, 2. vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie; najviac 1 000 000 Eur. Za správny delikt podľa § 38 ods. 1 písm. c) ktorého sa žalobca dopustil porušením povinnosti podľa § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve, a podľa § 38 ods. 1 písm. f) Zákona o účtovníctve, ktorého sa žalobca dopustil nezaúčtovaním vlastníctva vozidiel Range Rover a Jaguar, a teda porušil ust. § 8 Zákona o účtovníctve, správca dane uloží pokutu do 2 % z celkovej sumy majetku vykázanej 1. v súvahe zostavenej za kontrolované účtovné obdobie v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3; pričom hornou hranicou je suma 1 000 000 Eur. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, koľko predstavujú 2 % z celkovej sumy majetku vykázanej v súvahe zostavenej za účtovné obdobie od 01.01.2018 do 31.12.2018 u žalobcu a zistil, že táto suma je vo výške 52 421,08 Eur, za účtovné obdobie roku od 01.01.2019 do 31.12.2019 a zistil, že táto suma je vo výške 58 487,50 Eur a za účtovné obdobie roku od 01.01.2020 do 31.12.2020 a zistil, že táto suma je vo výške 92.625,96 Eur. Preto suma 92.625,96 Eur predstavuje najvyššiu hornú hranicu sadzby pokuty, pod ktorú mal správca dane určiť výšku ukladanej pokuty žalobcovi. Správca dane za všetky štyri správne delikty podľa § 38 ods. 1 písm. c)

a f) Zákona o účtovníctve, ktorých sa žalobca dopustil, uložil žalobcovi úhrnný trest 5.000 Eur, čo je podľa správneho súdu v súlade s vyššie uvedenými ustanoveniami Zákona o účtovníctve. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí, ktoré potvrdil žalovaný napadnutým rozhodnutím, uviedol aké následky malo pochybenie žalobcu v oblasti účtovníctva a poukázal na skutočnosť, že žalobca odstránil nezákonný stav až v roku 2021 po vykonanom miestnom zisťovaní. Uviedol aj akými úvahami sa pri ukladaní predmetnej úhrnnej pokuty riadil. Na základe vyššie uvedeného na správny súd za to, že orgány verejnej správy pri určení výšky pokuty postupovali v súlade s § 38 ods. 7 Zákona o účtovníctve. Oba správne orgány pri ukladaní pokuty prihliadli v súlade so zákonnou dikciou k závažnosti porušenia povinností žalobcu, k miere jeho zavinenia, ako aj k okolnostiam, za ktorých k porušeniu došlo. Správny súd nezistil, že by správne orgány vybočili z medzí ustanovených zákonom. Neobstoja preto tvrdenia žalobcu, že ide o neodôvodnene disproporcionálnu, šikanóznú a neprímerane vysokú pokutu oproti porušeniam, ktoré skutočne nastali, ani že jej výška je nedostatočne zdôvodnená. Takto uloženou pokutou bol naplnený sankčný a prevenčný účel tým, že zistené porušenia zákona boli potrestané a je v záujme žalobcu, aby sa v budúcnosti vyvaroval protiprávneho konania, ktoré by mohlo byť dôvodom na opakované uloženie sankcie.

63. Pokiaľ žalobca namietal neprímeranosť a nezákonnosť výšky uloženej pokuty s poukazom na ust. § 38 ods. 1 písm. c) v spojení s ust. § 38 ods. 2 písm. e) zákona č. 431/2002 Z.z. (v znení účinnom od 01.01.2022), je potrebné uviesť, že citované ustanovenie upravuje rozpätie od dolnej hranice pokuty 100 Eur po hornú hranicu pokuty vo výške 10.000 Eur v prípade, ak nie je možné zistiť celkovú sumu majetku alebo účtovná jednotka nevykazuje žiadny majetok. Daná právna úprava sa nevzťahuje na prejednávany prípad, keďže žalobca vykazoval v účtovných súvahách značný majetok a pokuta bola uložená za viaceré správne delikty nielen podľa § 38 ods. 1 písm. c) ale aj podľa § 38 ods. 1 písm. f) Zákona o účtovníctve.

64. Všeobecné námietky žalobcu, ktorými vyjadroval podozrenia, že správca dane uložením úhrnnej pokuty v predmetnej výške chcel len naplniť fiškálny záujem štátu, či vyjadrenie podozrenia, že neprímerane vysoká pokuta môže súvisieť s predchádzajúcim miestnym zisťovaním týkajúcim sa preverenia odberateľsko-dodávateľských vzťahov žalobcu, kedy daňový úrad nezistil žiadne porušenia, avšak zistil, že žalobca má značný majetok, a teda je schopný zaplatiť aj vyššiu pokutu, prípadne, že žalobca mal byť vyzvaný v súlade s proklientskými opatreniami a mala mu byť uložená pokuta vo výške 30,00 Eur, alebo len vo výške priemernej výšky pokuty, alebo mu správca dane ani nemusel uložiť žiadnu pokutu za nespĺnenie povinnosti ustanovenej v § 23a ods. 7 Zákona o účtovníctve, ako aj ďalšie všeobecné tvrdenia a konštatovania, správny súd vyhodnotil ako nedôvodné, keďže v týchto bodoch správnej žaloby nie sú obsiahnuté konkrétne žalobné námietky s tvrdením o nezákonnosti voči preskúmaným rozhodnutiam. Takto všeobecne uplatnené námietky neumožňujú uskutočniť súdny prieskum napadnutého rozhodnutia, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je správny súd pri prieskume napadnutého rozhodnutia vedený a limitovaný. Žalobcom v žalobe uvedené všeobecne formulované a nekonkrétne žalobné námietky, ktoré z tohto dôvodu možno považovať len za vyjadrenie všeobecného nesúhlasu žalobcu s rozhodnutím žalovaného, resp. s hodnotením veci daňovými orgánmi, bránia tomu, aby správny súd na ich základe konštatoval nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia. Preto nemôže obstať ani námietka žalobcu, že žalobca nebol správcom dane vyzvaný na uloženie účtovnej závierky do registra účtovných závierok a svoju povinnosť si splnil dobrovoľne iba s časovým oneskorením, pretože nemá oporu v platnej právnej úprave. Ako uviedla právna zástupkyňa na pojednávaní, opatrenie o proklientskom prístupe bolo zverejnené na webovej stránke žalovaného dňa 31.07.2020, malo sa teda týkať povinnosti daňových subjektov ukladať účtovné závierky za rok 2019 a 2020. Prejednávaný správny delikt žalobcu podľa § 38 ods. 1 písm. c) sa týka neuloženia schválenej účtovnej závierky za účtovné obdobie od 01.01.2018 do 31.12.2018, ktorá mala byť uložená najneskôr do jedného roka po skončení účtovného obdobia, t.j. do 31.12.2019, kedy opatrenie o proklientskom prístupe žalovaného ešte zverejnené nebolo. Navyše plnenie povinností vyžadovaných Zákonom o účtovníctve nie je naviazané na predchádzajúcu výzvu orgánu finančnej správy a výška sankcie nezávisí od kritéria, či si uvedenú povinnosť žalobca splnil dobrovoľne alebo až neskôr na základe výzvy správcu dane.

65. Návrhu žalobcu, aby správny súd využil svoje moderačné oprávnenie a znížil pokutu zo sumy 5.000,00 Eur na sumu 759,08 Eur, pretože sú podľa neho splnené všetky podmienky sankčnej moderácie súdom, nemohol správny súd vyhovieť. Zmeniť výšku uloženej sankcie môže správny súd v zmysle § 198 ods. 1 písm. a) SSP len na návrh žalobcu, na základe výsledkov vlastného dokazovania a

len vtedy, ak je uložená sankcia neprimeraná povahe skutku alebo, ak mala pre žalobcu likvidačný charakter. Žalobca tvrdil, že sa jedná o neprimerane vysokú pokutu oproti porušeniam, ktoré skutočne nastali. Správny súd však nezistil žiadny dôvod na zníženie uloženej pokuty. Odôvodnenie výšky pokuty žalovaným s poukazom na ust. § 38 ods. 2 písm. b) bod 1. v spojení s § 38 ods. 7 zákona o účtovníctve a § 155a zákona č. 563/2009 Z.z. je správne a zrozumiteľné. Pokuta bola uložená na spodnej hranici stanovenej zákonom, vypočítaná z netto majetku žalobcu, za použitia absorpčnej zásady. Vo vzťahu k neprimeranosti uloženej pokuty k povahe skutku správny súd poukazuje na svoju vyššie uvedenú argumentáciu, z ktorej vyplýva, že pokuta bola žalobcovi uložená vo výške zodpovedajúcej závažnosti zistených porušení Zákona o účtovníctve a ich trvania, pri plnej miere zavinenia žalobcu a zistených závažných následkov správnych deliktov. Zároveň je uložená pokuta vo výške 5.000 Eur primeraná výške majetku žalobcu, pretože sankcia má mať aj výchovný charakter, ktorý sa v prípade majetnejšej účtovnej jednotky nedosiahne uložením sankcie v zanedbateľnej výške.

66. Správny súd tak, ako vyplýva z vyššie uvedeného, dospel po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného z dôvodov uvedených v žalobe k záveru, že žaloba nie je dôvodná, respektíve z dôvodov uvedených v žalobe nie je napadnuté rozhodnutie žalovaného nezákonné, a preto žalobu žalobcu podľa § 190 SSP zamietol.

67. Podľa § 167 ods. 1 SSP, správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Vzhľadom na to, že žalobca nebol v konaní úspešný, keďže jeho žaloba bola v celom rozsahu zamietnutá, správny súd mu podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario nepriznal náhradu trov konania. Žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne (§ 168 SSP). Keďže v konaní úspešnému žalovanému nevznikli žiadne odôvodnené trovy, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať, správny súd ani žalovanému nárok na náhradu trov konania voči žalobcovi nepriznal.

68. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

P o u č e n i e : Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty jedného mesiaca od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP). Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP). Kasačná sťažnosť podaná v listinnej podobe musí byť podaná v potrebnom počte vyhotovení (§ 56 ods. 3 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.