

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Stk/14/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0823100239
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:0823100239.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu: Capital Investment Cars s.r.o., so sídlom Palárikova 76, 022 01 Čadca, IČO: 47 787 309, právne zastúpený: V4 Legal, s.r.o, so sídlom Tvrdého 4, 010 01 Žilina, IČO: 36 858 820, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o správnej žalobe vo veciach správneho trestania o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101163990/2023 z 27.4.2023, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 3S/15/2023 z 19.6.2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „prvostupňový orgán“) rozhodnutím č. 103427726/2022 z 21.12.2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 38 ods. 2 písm. a), § 38 ods. 2 písm. b) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve (ďalej len „zákon o účtovníctve“) v nadväznosti na § 155a ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov 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 1.1.2018 do 31.12.2018 uložil do registra účtovných závierok až dňa 15.10.2021, t. j. po lehote ustanovenej v § 23a ods. 7 zákona o účtovníctve, ktorý ukladá povinnosť uložiť schválenú účtovnú závierku za účtovné obdobie od 1.1.2018 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 zákona o účtovníctve, a toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke.

2. Žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu včas odvolanie. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101163990/2023 z 27.4.2023 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný zopakoval skutkové zistenia prvostupňového orgánu, s ktorými sa v plnej miere stotožnil, a to spolu so záverom, že žalobca pri vedení účtovníctva v účtovných

obdobíach rokov 2018, 2019 a 2020 porušil ustanovenia zákona o účtovníctve v nadväznosti na postupy účtovania tak, ako to bolo konkretizované v prvostupňovom rozhodnutí. Žalovaný sa vyjadril k jednotlivým odvolacím námietkam, ktoré nepovažoval za dôvodné. 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 o účtovníctve, čím sa dopustil správneho deliktu v zmysle § 38 ods. 1 písm. c) zákona o účtovníctve. Ďalej uviedol, že opatrenia podľa zákona č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 (ďalej len „zákon č. 67/2020 Z. z.“) sa uplatňovali od 12.3.2020 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. Skonštatoval bezpredmetnosť námietky žalobcu o opakovanom vykonaní daňovej kontroly dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve za účtovné obdobia rokov 2018, 2019 a 2020. Daňová kontrola bola začatá v súlade s daňovým poriadkom, pričom nedošlo k porušeniu daňového tajomstva, pretože samotná skutočnosť, že u žalobcu bude vykonávaná kontrola dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve sa nepovažuje za daňové tajomstvo. K námietke žalobcu ne bis in idem žalovaný uviedol, že je bezpredmetná, pretože žalobca mal nesprávnosť účtovania na základe zistení správcu dane odstrániť, toto však nevykonal, čím sa naďalej dopúšťal správneho deliktu. Dodal, že prvostupňový orgán prihliadal pri uložení úhrnnej pokuty na závažnosť, mieru zavinenia, čas trvania, následky a okolnosti spáchania správneho deliktu. Prihliadané bolo aj na skutočnosť, že išlo o pochybenie za viaceré správne delikty v troch účtovných obdobiach. Miera zavinenia u spáchaného správneho deliktu bola tak v plnom rozsahu na žalobcovi a údaje, ktoré tento uviedol na porovnanie výšky uloženej pokuty nie sú porovnateľné, pretože každý prípad uloženia pokuty je individuálny. Prvostupňový orgán vychádzal z konkrétnych zistení u žalobcu, preto nie je možné postupovať u rôznych daňových subjektov rovnako. Keďže sa žalobca dopustil viacerých správnych deliktov vo viacerých účtovných obdobiach, bola mu uložená úhrnná pokuta v súlade s § 155a zákona o účtovníctve v primeranej výške 5 000 eur. Záverom žalovaný dodal, že uložením pokuty nedošlo v žiadnom prípade k diskriminácii žalobcu a ani k žiadnym šikanóznym postupom zo strany prvostupňového orgánu.

II.

Konanie pred správnym súdom

4. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného včas správnu žalobu vo veciach správneho trestania (ďalej len „žaloba“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie, resp. alternatívne navrhol, aby súd zmenil obe rozhodnutia orgánov verejnej správy tak, že žalobcovi uloží pokutu vo výške 759,08 eur.

5. Žalobca v žalobe predovšetkým namietal, že:

- daňová kontrola bola začatá nelegitímne,
- počas obdobia pandémie ochorenia COVID 19 platili výnimky týkajúce sa dodržiavania lehôt,
- došlo k porušeniu zákazu ne bis in idem,
- išlo o nedbanlivostnú chybu spôsobenú účtovníčkou,
- pokuta bola uložená mimo bežnú prax vyrubovaných pokút za dané obdobie,
- existuje neprimeranosť medzi uloženou pokutou a závažnosťou správneho deliktu.

6. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom sp. zn. 3S/15/2023 z 19.6.2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol ako nedôvodnú, pričom žiadnemu účastníkovi konania nepriznal právo na náhradu trov konania.

7. Správny súd napadnutý rozsudok odôvodnil predovšetkým tým, že:

- žalobcom uplatnená námietka nelegitímne začatej daňovej kontroly správcou dane nebola dôvodná. 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. 4 a 6 daňového poriadku uviedol, že ide o opätovnú daňovú kontrolu. Podľa správneho súdu však správca dane postupoval zákonným spôsobom, keď po zistení, že prvé oznámenia o začatí daňových kontrol boli zaslané neoprávnenej osobe, vyvodil záver, že daňové kontroly neboli začaté v súlade so zákonom, a preto boli následne mimoriadne ukončené s tým, že aj daňové doklady boli

žalobcovi riadne vrátené. Následne správca dane odstránil svoje pochybenie a začal daňové kontroly v súlade s daňovým poriadkom. V danom prípade preto nešlo o opätovnú daňovú kontrolu, pretože k legitímnemu začatiu ukončených daňových kontrol nedošlo. Rovnako nedošlo ani k porušeniu daňového tajomstva, za ktoré sa nepovažuje informácia, či prebiehala daňová kontrola,

- opomenutím konania, ku ktorému zákon zaväzoval žalobcu, bol dotknutý zákonom 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. Nemohla preto obstáť žalobná argumentácia, že od 12.3.2020 nastalo obdobie pandémie a na povinnosti žalobcu sa vzťahovalo ustanovenie § 20 ods. 1 zákona č. 67/2020 Z. z., keďže žalobca si mal uvedenú povinnosť splniť v lehote do 31.12.2019, teda ešte pred vypuknutím pandémie,

- 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,

- 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 námietka 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 rozhodnutia žalovaného,

- 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 orgány verejnej správy dopustili porušenia § 3 ods. 9 daňového poriadku. Prvostupňové rozhodnutie, ako i rozhodnutie žalovaného 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,

- orgány verejnej správy 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. 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 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, mu bola uložená úhrnná pokutu podľa toho ustanovenia, ktoré sa vzťahuje na správny delikt s najvyššou hornou hranicou sadzby pokuty,

- 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, a teda porušil § 8 zákona o účtovníctve, bolo možné uložiť pokutu do 2 % z celkovej sumy majetku vykázananej 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. V prvostupňovom rozhodnutí bolo uvedené, že 2 % z celkovej sumy majetku vykázananej v súvahe zostavenej za účtovné obdobie roku 2018 predstavujú u žalobcu sumu 52 421,08 eur, za účtovné obdobie roku 2019 je to 58 487,50 eur a pri účtovnom období roku 2020 suma 92 625,96 eur. Preto suma 92 625,96 eur predstavuje najvyššiu hornú hranicu sadzby pokuty, pod ktorú mohla byť uložená pokuta. Prvostupňový orgán 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 bolo podľa správneho

súdu v súlade s vyššie uvedenými ustanoveniami zákona o účtovníctve. 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. Neobstoja preto tvrdenia žalobcu, že išlo o neodôvodnene disproporcionálnu, šikanóznú a neprimerane 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. Pokiaľ žalobca namietal neprimeranosť a nezákonnosť výšky uloženej pokuty s poukazom na § 38 ods. 1 písm. c) v spojení s § 38 ods. 2 písm. e) zákona o účtovníctve (v znení účinnom od 1.1.2022), 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 preto nevzťahovala na prejednávany prípad, keďže žalobca vykazoval v účtovných súvahách značný majetok a pokuta bola uložená za viaceré správne delikty,

- všeobecné námietky žalobcu, ktorými vyjadroval podozrenia, že správca dane uložením úhrnej pokuty v predmetnej výške chcel len naplniť fiškálny záujem štátu, či vyjadrenie podozrenia, že neprimerane 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 eur, alebo len vo výške priemernej výšky pokuty, alebo mu správca dane ani nemusel uložiť žiadnu pokutu za nesplnenie povinnosti ustanovenej v § 23a ods. 7 zákona o účtovníctve, ako aj ďalšie všeobecné tvrdenia a konštatovania, správny súd vyhodnotil ako nedôvodné.

III.

Kasačná sťažnosť a vyjadrenie k nej

8. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal voči rozsudku správneho súdu sp. zn. 3S/15/2023 z 19.6.2024 kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom.

9. Sťažovateľ nesprávne právne posúdenie spojil (i) s uloženou výškou pokuty, (ii) nerešpektovaním zákazu ne bis in idem a (iii) nedostatočným odôvodnením prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného.

10. Vo vzťahu k určeniu výšky pokuty, sťažovateľ poukázal, že táto nie je v súlade s bežnou praxou prvostupňového orgánu, ani žalovaného. Sťažovateľ si priznal svoje pochybenie, no zároveň vyzdvihoval fakt, že svoju chybu opravil aj bez výzvy prvostupňového orgánu, resp. že svoju povinnosť splnil dobrovoľne. K záveru správneho súdu o tom, že štatistiky výšky ukladaných pokút neobsahujú konkrétne údaje, teda, že sú príliš všeobecné, žalobca uviedol, že nedisponuje možnosťami, ako tieto údaje zistiť, a že na to mohol správny súd vyzvať žalovaného. Správne orgány pochybili aj v tom, že neuviedli metodológiu k výpočtu uloženej pokuty, ani inú dokumentáciu preukazujúcu, že rovnakým spôsobom postupujú v skutkovo a právne zhodných prípadoch. Sťažovateľ poukázal aj na proklientske opatrenia žalovaného zaoberajúce sa ukladaním účtovných závierok do Registra účtovných závierok, na podklade ktorých žalovaný môže vyzvať dotknutý podnikateľský subjekt na splnenie si povinnosti uložiť účtovnú závierku do daného registra. Následne akcentoval na to, že si túto povinnosť splnil dobrovoľne aj bez takejto výzvy. Ďalej predložil graf počtu podnikateľských subjektov, ktoré naposledy podali účtovnú závierku v rokoch 2016 až 2021. Týmto sa snažil preukázať, že totožnú povinnosť si nespĺnili desiatky tisíc podnikateľských subjektov, preto nie je na mieste tak vysoká pokuta, aká bola uložená jemu. Dal do pozornosti rozhodnutie Daňového úradu v Žiline č. 100628855/2022 z 29.3.2022, ktorým za totožné porušenie bola inému podnikateľskému subjektu uložená pokuta vo výške 100 eur. Sťažovateľ upriamil pozornosť aj na odpovede jednotlivých správnych orgánov o počte vykonaných kontrol, miestnych zisťovaní a priemernej výške uložených pokút za príslušné porušenia povinností, na podklade ktorých chcel poukázať na neprimeranosť výšky jemu uloženej pokuty. V kasačnej sťažnosti sa sťažovateľ pridŕžal aj argumentácie ohľadom účelovosti kontroly, presadzovania fiškálneho záujmu štátu, ako i neexistencie pohľadávok a z toho plynúcej nemožnosti ovplyvniť úsudok iných podnikateľských subjektov.

11. Porušenie zásady ne bis in idem odôvodnil sťažovateľ tým, že za uvedené porušenie zákona o účtovníctve už bol sankcionovaný rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100465402/2022 z 13.3.2022, potvrdzujúcim rozhodnutie Daňového úradu Žilina - pobočka Čadca č. 102291780/2021 z 16.11.2021, ako aj rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101677262/2022 z 6.6.2022, potvrdzujúcim rozhodnutie Daňového úradu Žilina - pobočka Čadca č. 100437727/2022 z 8.3.2022.

12. Záverom sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia, pričom vo všeobecnosti v tomto smere poukázal na ustálenú judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky.

13. Na podklade všetkých vyššie uvedených dôvodov sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie, resp. alternatívne navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej predchádzajúcej argumentácii a v plnom rozsahu sa stotožnil s napadnutým rozsudkom, na základe čoho navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Právny názor kasačného súdu

15. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal žalobca ako sťažovateľ v lehote včas (§ 443 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom bol vedený nasledovnými právnymi úvahami.

K uloženej výške pokuty

16. Pokiaľ ide o sťažnostný bod, v rámci ktorého sťažovateľ namietal uloženú výšku pokuty, tak kasačný súd poukazuje na to, že v obdobnej veci Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Stk/12/2024 z 29.10.2025 zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/129/2022-120 z 19.6.2024 (predmetom správneho súdneho prieskumu bolo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100465402/2022 z 13.3.2022, potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Žilina - pobočka Čadca č. 102291780/2021 z 16.11.2021). Skutkové a právne okolnosti v uvedenej veci sú ekvivalentné ako v súdnej veci, pričom právne posúdenie správneho súdu a kasačná sťažnosť sú vo vzťahu k posúdeniu otázky výšky uloženej pokuty v podstate rovnaké.

17. Kasačný súd preto v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Stk/12/2024 z 29.10.2025 a cituje z neho nasledovné:

„22. Kasačný súd poukazuje na v tejto veci relevantné ustanovenia zákona o účtovníctve. Ustanovenie § 8 ods. 1 zákona o účtovníctve zaväzuje podnikateľský subjekt viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov. Podľa § 8 ods. 2 zákona o účtovníctve je účtovníctvo účtovnej jednotky správne, ak účtovná jednotka vedie účtovníctvo v súlade so zákonom o účtovníctve a osobitnými predpismi, ktoré sa k nemu viažu. Interpretáciou tohto ustanovenia možno dospieť k záveru, že stačí jedno porušenie zákona o účtovníctve na to, aby sa účtovníctvo podnikateľského subjektu stalo nesprávnym - teda zákon porušujúcim. Vzhľadom na systematickú previazanosť jednotlivých ustanovení zákona o účtovníctve je zrejмый jeho účel: vedenie účtovníctva spôsobom podľa § 8 zákona o účtovníctve. Zle zaúčtované vozidlá teda v zmysle vyššie uvedeného spôsobujú rozpor so skutočným stavom. Toto porušenie tak malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke. Takýto rozpor je podľa § 38 ods. 1 písm. f) zákona o účtovníctve samostatným dôvodom na sankcionovanie podnikateľského subjektu.

23. Podľa § 16 ods. 9 zákona o účtovníctve nemožno po zostavení účtovnej závierky otvárať uzavreté účtovné knihy s výnimkou podľa odseku 10, ktorý hovorí, že do schválenia účtovnej závierky možno uzavreté účtovné knihy opäť otvoriť len v tom prípade, ak sa má zabezpečiť pravdivý a verný obraz účtovníctva. Ustanovenie § 16 ods. 11 zákona o účtovníctve však stanovuje, že ak sa aj po schválení účtovnej závierky zistí neporovnateľnosť údajov s predchádzajúcim účtovným obdobím, účtovná jednotka ich opraví v účtovnom období, keď tieto skutočnosti zistila, a uvedie to v účtovnej závierke v poznámkach. Dôvodnosť tohto postupu ďalej približuje § 16 ods. 12 zákona o účtovníctve, keď vymedzuje: v účtovnej jednotke účtujúcej v sústave 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 (...) Podľa § 17 ods. 8 a 9 zákona o účtovníctve je účtovná jednotka povinná uvádzať v účtovnej závierke informácie podľa stavu ku dňu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje (...), informácie v účtovnej závierke musia byť pre používateľa užitočné, posudzujú sa z hľadiska ich významnosti a musia byť zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé.

24. Tieto ustanovenia podnikateľskému subjektu dávajú jasné inštrukcie. Po zostavení účtovnej závierky nemožno otvárať uzavreté účtovné knihy. Predmetný zákaz otvárania už uzavretých účtovných kníh po zostavení účtovnej závierky vychádza z dodržiavania bilančnej kontinuity podľa § 16 ods. 12 zákona o účtovníctve, na ktorú poukázal aj žalovaný. Hoci zákon o účtovníctve predpokladá možnosť otvárať uzavreté účtovné knihy v prípade, že zostavená účtovná závierka neposkytuje verný a pravdivý obraz, táto je obmedzená časom. Účtovná závierka za účtovné obdobie, v ktorom je potrebné vykonať opravy, ešte nemôže byť schválená. Ak teda žalobca chcel robiť zmeny po schválení účtovných závierok, lebo mal za to, že údaje neboli porovnateľné, mohol a mal využiť inštitút poznámky v účtovnej závierke z toho účtovného obdobia, v ktorom túto nezrovnalosť zistil, tak ako to predpokladá § 16 ods. 11 zákona o účtovníctve. Keďže tak neurobil, porušil § 17 zákona o účtovníctve, čo je podľa § 38 ods. 1 písm. i) zákona o účtovníctve samostatným dôvodom na sankcionovanie podnikateľského subjektu.

25. V kontexte týchto ustanovení treba vnímať aj závažnosť konania žalobcu. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve: účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky. Vernosť a pravdivosť obrazu o podnikateľskom subjekte predstavujú nosné princípy pre zostavovanie účtovnej závierky a zároveň cieľ účtovníctva (podobne aj BALÁŽ, O. Zákon o účtovníctve - komentár, § 7. Uverejnené v ASPI pod ID: ASPI_ID KO431_a2002SK). Účtovná závierka je podľa § 17 ods. 1 zákona o účtovníctve prvá veta štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú. Otváranie účtovných kníh a zmena účtovnej závierky po jej schválení teda inými slovami znamená, že skutočnosti, ktoré už boli predmetom účtovníctva, nezodpovedali zákonným atribútom - neposkytovali verný a pravdivý obraz o finančnej situácii podnikateľského subjektu. Tieto skutočnosti potom nemohli byť relevantným podkladom pre ekonomické rozhodnutia iných subjektov, pretože narušili právnu istotu používateľov účtovnej závierky, resp. Registra účtovných závierok, ktorý má slúžiť na zabezpečenie transparentnosti a dostupnosti finančných informácií o danom podnikateľskom subjekte.

26. Kasačný súd preto uznáva záver prvostupňového orgánu, že zverejnenie opakovane schválenej účtovnej závierky, ktorá nezodpovedala reálnemu stavu, mohlo mať za následok, že používatelia účtovnej závierky - používatelia Registra účtovných závierok nezískali potrebné informácie, resp. získali mylné informácie na vytvorenie si úsudku o finančnej situácii žalobcu. To, že nesprávnosti v účtovnej závierke mali byť jej opätovným schválením napravené, nemôže byť posúdené ako relevantná skutočnosť, ak by k tejto náprave aj došlo. Relevantné z hľadiska viny žalobcu je len to, že iné subjekty nemali prístup k reálnym finančným informáciám o hospodárení žalobcu. Nie je pri tom dôležité, či k vplyvu na obchodných partnerov aj došlo, ale že k nemu dôjsť mohlo. Sťažnostný bod o neexistencii veriteľov, ktorí by mohli byť nesprávnymi účtovnými závierkami dotknutí, preto kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodný.

27. Argumentačná línia žalobcu, že si povinnosť opravy účtovnej závierky splnil dobrovoľne, nemôže obstáť. Žalobca poukázal na opatrenia žalovaného, ktoré boli prijaté za účelom správneho ukladania účtovných závierok do Registra účtovných závierok, pretože do 31. júla 2020 nemalo uloženú účtovnú závierku 26 726 podnikateľských subjektov. Kasačný súd tento sťažnostný bod vyhodnotil ako nedôvodný, pretože v prípade žalobcu nešlo o neuloženie účtovnej závierky, ale o opätovné uloženie inej

účtovnej závierky. Žalobca tiež poukazoval na to, že v jeho prípade bol sankcionovaný za nezostavenie účtovnej závierky. Tento záver však nie je správny. Žalobca bol sankcionovaný za to, že účtovná závierka nenapĺňala atribút zrozumiteľnosti.

28. Ak by však aj išlo o prípady skutkovo podobné s prípadom žalobcu, na vyvodenie administratívnoprávnej zodpovednosti a výšku pokuty nemôže mať vplyv to, že podobné nezrovnalosti v účtovných závierkach mali aj iné podnikateľské subjekty. Jednou zo zásad ukladania trestu podľa Trestného zákona, ktorá sa v zmysle § 195 písm. d) SSP aplikuje aj pri správnom trestaní, je jeho individualizácia. Z dikcie § 34 ods. 4 Trestného zákona je nesporné, že pri určovaní sankcie treba prihliadať výlučne na okolnosti daného prípadu, najmä na povahu a závažnosť porušenia, jeho následky, osobu, ktorá delikt spáchala a jej majetkové pomery. Komparácia s inými subjektami by teda bola v priamom rozpore s touto zásadou, pretože by sa výška pokuty fakticky odvíjala od konania iných. Porušenie zákona o účtovníctve inými subjektami preto nemôže ospravedlniť ani znížiť závažnosť jeho porušenia žalobcom. Orgány verejnej správy sú povinné zabezpečiť individuálne a spravodlivé sankcionovanie konkrétneho protiprávneho konania, po zohľadnení konkrétnych okolností prejednávaneho prípadu. Úlohou orgánov verejnej správy teda nie je porovnávať správanie podnikateľských subjektov vo všeobecnosti a vytvoriť akýsi stred, ktorý by mal slúžiť ako meradlo pri vyvodzovaní administratívnoprávnej zodpovednosti vo vzťahu k účastníkom konania v jednotlivých, samostatných správnych konaniach. Podstatné pre vyslovenie viny je posúdiť, či práve ten konkrétny účastník konania, voči ktorému bolo začaté správne konanie, porušil zákonom ustanovenú povinnosť, v akej miere a s akými následkami. Práve týmto postupom sa potom napĺňa aj požiadavka primeranosti uloženého trestu. Aj podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4/To7/2013, z 13. mája 2014: individualizácia trestu je prostriedkom dosiahnutia primeranosti trestu. Druh a výmera trestu musia byť v každom konkrétnom prípade stanovené tak, aby zodpovedali všetkým zvláštnostiam daného prípadu.

29. Samotný zákon o účtovníctve stanovuje mantinely, ktoré je treba pri určovaní výšky pokuty dodržať. Ostatné kritériá vyplývajú zo zásad správneho trestania, pričom tieto prvostupňový orgán aplikoval a svoje úvahy žalobcovi priblížil. Dodržanie týchto aspektov a odôvodnenie postupu konajúceho orgánu v konkrétnom prípade je plnohodnotnou garanciou rovnakého a spravodlivého zaobchádzania s účastníkmi správneho konania, bez potreby osobitného dokazovania, že výpočet pokuty bol identický, resp. podobný ako v iných prípadoch.

30. Ani sťažnostný bod o výške pokuty nemohol kasačný súd vyhodnotiť ako dôvodný. Správny súd sa dostatočne vysporiadal s jej posúdením. Prvostupňový orgán aj žalovaný vysvetlili výpočet i výšku uloženej pokuty korektným aplikovaním § 38 ods. 2 písm. b) a c) zákona o účtovníctve. Podľa § 38 ods. 2 písm. b): daňový úrad 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. Podľa § 38 ods. 2 písm. c): daňový úrad uloží pokutu za správny delikt 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 však 100 000 eur, 2. vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie; najviac však 100 000 eur. Podľa súvahy účtovnej závierky za rok 2016 bol prvostupňovým orgánom zistený majetok netto žalobcu vo výške 1 588 539,- EUR. Keďže § 38 ods. 2 písm. b) a c) vymedzuje rozsah pokuty do 2% z takto zisteného majetku, maximálna možná horná hranica sadzby pokuty predstavovala 31 770,78,- Eur.

31. 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. 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 (odkaz na zákon o účtovníctve). Vzhľadom na to, že žalobca spáchal viac ako jeden správny delikt, pričom v danom prípade nemožno určiť najvyššiu dolnú hranicu sadzby pokuty,

prvostupňový orgán odrážajúc sa od sumy 31 770,78,- Eur, uložil žalobcovi pokutu vo výške 8 000,- EUR, teda 25% z maximálnej možnej sadzby.

32. Kasačný súd nemôže inak ako prisvedčiť správne mu súdu, ale i žalovanému, že táto suma je v plnej miere zákonná, a zároveň sa javí ako zohľadňujúca okolnosti prejednávaneho prípadu. Samotný spôsob výpočtu stanovený zákonodarcom predpokladá, že pokuty ukladané na podklade tohto ustanovenia variujú od prípadu k prípadu. Je pravdou, že prvostupňovému orgánu bolo týmto ustanovením zverené pomerne široké diskrečné oprávnenie. Dôležité je však povedať, že diskrečia umožňuje ukladať sankcie v závislosti od závažnosti konania, následkov tohto konania a ich rozsahu. Reflektovaním týchto aspektov kasačný súd uznáva, že pokuta uložená žalobcovi predstavuje, v zásade, len zlomok maximálnej možnej sadzby. S ohľadom na majetok žalobcu a charakter porušenia zákona o účtovníctve, uložená pokuta neprekračuje ani primeranosť. Nemožno sa preto stotožniť s tvrdeniami žalobcu o jej šikanózneho povahy, a to ani v porovnaní s ostatnými uloženými pokutami. Žalobca navyše nepreukázal, že by výška uloženej pokuty bola neprimeraná vo vzťahu k nemu samotnému. Neprimeranosť výšky uloženej pokuty opieral o „bežnú prax ostatných daňových subjektov“, čo na jej moderáciu nepostačuje. Naopak, z druhostupňového rozhodnutia vyplýva, že k 31. decembru 2020 žalobca vykázal stav na finančných účtoch v sume 42 118,00,- EUR, pričom stav majetku netto žalobcu bol k rovnakému dňu vo výške 6 000 253,00,- EUR. Možno len súhlasiť s názorom žalovaného, prevzatým i správnym súdom, že pokutu vo výške 8 000,- EUR vo vzťahu k vyššie vyčíslenému majetku nemôže žalobca považovať za likvidačnú.

33. V tejto súvislosti kasačný súd nemohol svoje rozhodnutie oprieť ani o štatistické údaje o priemernej výške uložených pokút. Diskrečné oprávnenie orgánov verejnej správy je dané z dôvodu, aby v každej jednej veci bol trest ukladaný so zreteľom na konkrétnosti prípadu, s prihliadnutím na skutkové okolnosti a osobu páchatel'a, s cieľom zabezpečiť naplnenie účelu trestu, vrátane jeho prevýchovej funkcie (podobne Burda, E. a kol. Trestný zákon. Všeobecná časť. Komentár. I. diel. 1. vydanie. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 283-288).

34. Z údajov o výškach pokút predložených žalobcom nebolo možné zistiť, že by sa týkali prípadov skutkovo a právne zhodných s prípadom žalobcu. Rovnako ani všeobecne koncipované, ničím nepodložené podozrenia žalobcu o účelovosti vykonanej kontroly s diskriminačným pozadím kasačný súd nemohol vyhodnotiť ako spôsobujúce nezákonnosť vydaných rozhodnutí. Kasačný súd však pre úplnosť zdôrazňuje, že ani keby žalobcom predkladané údaje boli bývali vychádzali z porušenia rovnakých ustanovení zákona o účtovníctve, nezakladala by výška pokuty sama osebe dôvod pre konštatovanie nezákonnosti. Dôvodom je práve vyššie uvedená, zákonodarcom predpokladaná diferenciácia medzi posudzovanými prípadmi, odrážajúc sa od majetku kontrolovaných podnikateľských subjektov a počtu nimi spáchaných správnych deliktov na danom úseku. Hoci kasačný súd pripúšťa, že legitímne očakávania predpokladajú určitú istotu účastníkov konania, že o ich veci bude rozhodnuté obdobne ako vo veci skutkovo a právne podobnej, legitímne očakávania nemožno absolutizovať, najmä nie v prípadoch, kde je orgánu verejnej správy daná diskrečná právomoc (podobne napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Stk/11/2022, z 26. októbra 2022).

35. Striktne vzaté, ak by prvostupňový orgán chcel uškodiť žalobcovi, mohol by, vzhľadom na zákonom o účtovníctve stanovené maximum, uložiť niekoľkonásobne vyššiu pokutu. Skutočnosť, že tak neurobil, nasvedčuje rešpektovaniu nevyhnutnosti, miernosti a vyváženosti pri vyvodzovaní administratívno-právnej zodpovednosti.

36. Kasačný súd uzatvára, že rozhodnutia orgánov verejnej správy dali dostatočnú odpoveď na to, prečo vyvodili administratívno-právnu zodpovednosť voči žalobcovi a aké skutočnosti zohľadňovali pri výške uloženej pokuty. Uložená pokuta nie je šikanózna, pretože je uložená v medziach zákona o účtovníctve a daňového poriadku. Správny súd sa vyčerpávajúco zaoberal každým žalobným bodom žalobcu a aplikáciou relevantných zákonných ustanovení dospel k záveru, ktorý sa zhoduje so závermi kasačného súdu. Kasačná sťažnosť preto bola v celom rozsahu vyhodnotená ako nedôvodná.

37. Kasačný súd na záver uvádza, že rozhodol rovnako ako v prípade konania vedeného na tunajšom súde pod sp. zn. 4Stk/10/2024; rozsudok kasačného súdu sp. zn. 4Stk/10/2024 z 21. mája 2025 vychádzal z podobného skutkového stavu, za účasti rovnakých účastníkov konania.“

K porušeniu zásady ne bis in idem

18. Zásada ne bis in idem predstavuje zákaz dvojitého, resp. opakovaného potrestania tej istej osoby za ten istý skutok. Jedná sa o zásadu normatívne zakotvenú tak vo vnútroštátnej [napr. čl. 50 ods. 5 Ústavy Slovenskej republiky, § 2 ods. 8 a § 9 ods. 1 písm. e) a g) Trestného poriadku] ako i medzinárodnej právnej úprave [napr. čl. 4 ods. 1 Protokolu č. 7 k Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“), čl. 14 ods. 7 Medzinárodného paktu o občianskych a politických právach, čl. 50 Charty základných práv Európskej únie alebo čl. 54 Schengenského dohovoru].

19. Hoci je zásada ne bis in idem typickou trestnoprávnou zásadou, je potrebné ju aplikovať aj na správne trestanie, a to buď s odkazom na čl. 6 Dohovoru alebo v zmysle § 195 písm. c) SSP. Pod trestným obvinením upraveným v čl. 6 Dohovoru sa totiž rozumie aj správny delikt [v širšom slova zmysle vymedzenom v § 194 SSP ako priestupok, (iný) správny delikt a sankcia za iné podobné protiprávne konanie] za splnenia troch tzv. Engelovských kritérií, z ktorých rozhodujúcim je v zásade to tretie, týkajúce sa druhu a stupňa závažnosti hroziacej sankcie. Znenie § 195 písm. c) SSP zasa predstavuje zákonodarcom ustanovenú „procesnú skratku“, na podklade ktorej sa na správne trestanie použijú aj zásady trestného konania podľa Trestného poriadku, ktoré je potrebné použiť na správne trestanie, pričom zásada ne bis in idem takúto povahu nesporne má.

20. Aplikácia zásady ne bis in idem je spojená s kumuláciou dvoch podmienok, a to totožnej osoby a totožného skutku.

21. Kasačný súd porovnal sťažovateľom namietané rozhodnutia orgánov verejnej správy, ktorými bol tento sankcionovaný, pričom zistil, že pre uplatnenie zásady ne bis in idem nebola naplnená druhá podmienka spočívajúca v totožnosti skutku.

22. V poradí prvým vydaným rozhodnutím (rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Čadca č. 102291780/2021/2020 zo 16.11.2021 v spojení s odvolacím rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100465402/2022 z 13.3.2022, voči ktorému bola žaloba zamietnutá rozsudkom Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/129/2022-120 z 19.6.2024 a kasačná sťažnosť žalobcu bola zamietnutá rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Stk/12/2024 z 29.10.2025) bol sťažovateľ uznaný vinným zo spáchania správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. f) a i) zákona o účtovníctve, ktorého sa dopustil tým, že nevedením účtovníctva v súlade so zákonom o účtovníctve nesprávne vykázal skutočnosti v účtovnej závierke za účtovné obdobie roka 2016.

23. V poradí druhým vydaným rozhodnutím (rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 100437727/2022 z 8.3.2022 v spojení s odvolacím rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101677262/2022 z 6.6.2022, voči ktorému bola podaná žaloba zamietnutá rozsudkom Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/215/2022 - 189 z 19.6.2024 a kasačná sťažnosť žalobcu bola zamietnutá rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Stk/10/2024 z 21.5.2025) bol sťažovateľ uznaný vinným zo spáchania správnych deliktov podľa § 38 ods. 1 písm. i) a e) zákona o účtovníctve, ktorých sa dopustil tým, že v kontrolovanom účtovnom období roku 2017 nedodrжал ustanovenie § 17 zákona o účtovníctve a nevedol účtovníctvo podľa § 8 zákona o účtovníctve a toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke.

24. V poradí tretím vydaným rozhodnutím je prvostupňové rozhodnutie v spojení s rozhodnutím žalovaného, ktorými bol sťažovateľ uznaný vinným zo spáchania správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. c) a f) zákona o účtovníctve, ktorých sa dopustil tým, že schválenú účtovnú závierku za obdobie od 1.1.2018 do 31.12.2018 uložil do registra účtovných závierok až dňa 15.10.2021, t. j. po lehote ustanovenej v § 23a ods. 7 zákona o účtovníctve, ktorý ukladá povinnosť uložiť schválenú účtovnú závierku za účtovné obdobie od 1.1.2018 do 31.12.2018 najneskôr do jedného roka po skončení účtovného obdobia, a teda nevedol účtovníctvo podľa § 8 zákona o účtovníctve a toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke.

25. Z uvedeného je celkom zjavné, že v každom z uvedených prípadov sa jedná o odlišný skutok, pričom táto odlišnosť je zrejmá nielen z vymedzenia porušených zákonných povinností, ale i z obdobia, v ktorom sa uvedené protiprávne konanie sťažovateľa uskutočnilo.

26. Rozhodnutím žalovaného preto nemohlo dôjsť k porušeniu zásady ne bis in idem, a teda ani správny súd v napadnutom rozsudku pri posudzovaní a vyhodnocovaní tohto žalobného bodu nepochybil.

K nedostatočnému odôvodneniu administratívnych rozhodnutí

27. Pokiaľ sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného, jednalo sa o všeobecnú a bližšie nekonkretizovanú námietku, v rámci ktorej nebolo bližšie špecifikované skutočnosti, s ktorými sa orgány verejnej správy v odôvodnení svojich rozhodnutí náležite nevypracovali.

28. Podľa názoru kasačného súdu boli pritom tak prvostupňové rozhodnutie ako aj rozhodnutie žalovaného odôvodnené akceptovateľným spôsobom, pričom samotná skutočnosť, že sťažovateľ so závermi týchto rozhodnutí nesúhlasil, neznamena, že tieto neboli dostatočne odôvodnené. Kasačný súd preto ani tento sťažostný bod nevyhodnotil ako dôvodný.

V.

Záver

29. Na základe vyššie uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že nebol naplnený dôvod kasačnej sťažnosti spočívajúci v nesprávnom právnom posúdení veci správnym súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

30. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že účastníkom konania náhradu trov kasačného konania nepriznal a to:

- sťažovateľovi s odkazom na § 167 ods. 1 SSP a contrario z dôvodu jej neúspechu v konaní,
- žalovanému nepriznal nárok na náhradu trov konania, pretože mu zo zákona (vo všeobecnosti) nepatrí (§ 168 SSP) a kasačný súd nezistil prítomnosť výnimočných dôvodov pre opačný postup.

31. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.