

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 1003002/I/2020/36069194047172356

**Správne delikty z oblasti účtovníctva: odhaľovanie a postih**

**Diplomová práca**

**2020**

**Bartalošová Lucia Bc.**

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**Správne delikty z oblasti účtovníctva: odhaľovanie a postih**

**Diplomová práca**

**Študijný program:** Účtovníctvo audítorstvo

**Študijný odbor:** Účtovníctvo

**Školiace pracovisko:** Ekonómia a manažment

**Vedúci záverečnej práce:** Parajka Branislav, Ing., PhD.

**Bratislava 2020**

**Bartalošová Lucia, Bc.**

## **Čestné vyhlásenie**

**Týmto čestne vyhlasujem, že som diplomovú prácu vypracovala samostatne a uviedla som v nej všetku použitú literatúru.**

**Dátum: 22. 03. 2020**

.....

**Bc. Bartalošová Lucia**

## **Pod'akovanie**

Chcela by som sa touto cestou poďakovať vedúcemu záverečnej práce Ing. Branislavovi Parajkovi, PhD. za vedenie, trpezlivosť, odborné rady a pripomienky, ktoré mi veľmi pomohli pri tvorbe záverečnej práce.

## **ABSTRACT**

BARTALOŠOVÁ, Lucia: *Správne delikty v oblasti účtovníctva: odhaľovanie a postih.* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; katedra účtovníctva a audítorstva. – Ing. Branislav Parajka, PhD. – Bratislava: FHI 2020, 79 s.

Cieľom záverečnej práce je spoľahlivé objasnenie elementárnych prvkov, reprezentujúcich oblasť správnych deliktov v účtovníctve a následne demonštrácia fungovania systému prostredníctvom ilustračných situácií a modelov. Práca je rozdelená do troch kapitol. Prvá kapitola sa venuje skúmaniu základných pojmov, ktoré sa týkajú správnych deliktov vystupujúcich ako prvky správneho práva a analyzuje vymedzené správne delikty v prepojenosti s účtovníctvom. Zameriava sa na spôsoby odhaľovania správnych deliktov v stanovenej oblasti a klasifikuje druhy sankcií za správne delikty, ktoré sú vymedzené pre oblasť účtovníctva. Druhá časť práce je zameraná na stanovenie hlavného cieľa práce a metódy, ktoré boli pri jej vypracovávaní použité. Tretia kapitola sa zameriava na výber konkrétnych správnych deliktov a ich dopad na vybranú účtovnú jednotku a na postup kontrolného úradu pri určovaní sankcií za správne delikty v oblasti účtovníctva. Výsledkom je komplexný rozbor stanovenej témy a zhodnotenie opodstatnenosti ukladania sankcií a účinnosti kontrolného orgánu v tejto oblasti.

**Kľúčové slová:** správny delikt, účtovníctvo, účtovná jednotka, daňová kontrola, postih, sankcia,

## **ABSTRACT**

BARTALOŠOVÁ, Lucia: *Administrative Offenses in the Field of Accounting: Detection and Sanction*. - University of Economics in Bratislava. Faculty of Economic Informatics; Department of Accounting and Auditing. - Ing. Branislav Parajka, PhD. - Bratislava: FHI 2020, 79 p.

The aim of the final work is to reliably clarify the elementary elements representing the area of administrative offenses in accounting and subsequently to demonstrate the functioning of the system through illustrative situations and models. The thesis is divided into three chapters. The first chapter is devoted to the examination of basic concepts concerning administrative offenses acting as elements of administrative law and analyzes defined administrative offenses in connection with accounting. It focuses on ways of detecting administrative offenses in a given area and classifies the types of sanctions for administrative offenses, which are defined in the area of accounting. The second part is focused on setting the main goal of the work and the methods that were used in its elaboration. The third chapter focuses on the selection of specific administrative offenses and their impact on the selected accounting unit and on the procedure of the Authority in determining sanctions for administrative offenses in the area of accounting. The result is a comprehensive analysis of the topic and an assessment of the merits of the imposition of sanctions and the effectiveness of the audit authority in this area.

**Keywords:** administrative offense, accounting, accounting unit, tax control, sanction, sanction,

## **O B S A H**

<b>Zoznam skratiek</b> .....	<b>9</b>
<b>Úvod</b> .....	<b>10</b>
<b>1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí</b> .....	<b>12</b>
1.1 Správne právo .....	12
1.2 Správny delikt.....	14
1.3 Správne trestanie.....	19
1.4 Správne delikty v účtovníctve .....	20
1.4.1 Sankcie za porušenie predpisov v oblasti účtovníctva.....	25
1.5 Úhrnná pokuta .....	36
1.6 Ďalšie správne delikty podnikateľov .....	38
1.7 Zodpovednosť.....	38
1.8 Daňová kontrola .....	39
1.9 Riadne a mimoriadne opravné prostriedky.....	41
1.10 Kontrola dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve .....	43
<b>2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania</b> .....	<b>45</b>
<b>3 Výsledky práce a diskusia</b> .....	<b>47</b>
3.1 Zistené správne delikty vo vybranej spoločnosti.....	49
3.1.1 Porušenie § 23a a § 23b.....	52
3.1.2 Nedodržanie ustanovení v § 34 .....	53
3.1.3 Porušenie § 8 – správny delikt podľa § 38 ods. 1 písmeno f) a g).....	54
3.1.4 Porušenie § 26 .....	57
3.2 Ďalšie alternatívy správnych deliktov v účtovníctve.....	59
3.2.1 Porušenie ustanovení § 35.....	60
3.2.2 Porušenie § 38 ods. 1 písmeno a).....	62
3.3 Prihliadnutia daňového úradu .....	63
3.4 Lehota na uloženie pokuty.....	65
3.5 Úhrnná pokuta pri správnych deliktoch v účtovníctve.....	66
3.6 Zmeny v určovaní pokút za správne delikty v účtovníctve.....	69
3.7 Súčinnosť správcu dane .....	71
<b>Záver</b> .....	<b>73</b>

<b>Zoznam použitej literatúry.....</b>	<b>76</b>
--	-----------

## **Zoznam skratiek**

AE – analytická evidencia

č. – číslo

DPH – daň z pridanej hodnoty

DzP – daň z príjmu

DZČ – daň zo závislej činnosti

ERP – elektronická registračná pokladnica

FO – fyzická osoba

ods. – odsek

PO – právnická osoba

SF – sociálny fond

SP – sociálna poisťovňa

SPOL - spoločník

ÚO – účtovné obdobie

ÚZ – účtovná závierka

VšZP – všeobecná zdravotná poisťovňa

ZAM - zamestnanec

Zb. – zbierka zákonov

ZP – zdravotná poisťovňa

ZoÚ – zákon o účtovníctve

Z. z. – Zbierka zákonov Slovenskej republiky

## Úvod

Už oddávna, kam sa len vieme do minulosti pozrieť, žili ľudia v spoločnostiach, kde fungovala určitá hierarchia. V rámci tejto hierarchie mal každý, viac či menej významnú funkciu alebo postavenie. A, samozrejme, tu bol jednotlivec alebo skupina, ktorá bola na vrchu hierarchie a snažila sa dohliadať na chod a fungovanie celého spoločenstva. Na to, aby takýto koncept fungoval, museli existovať určité pravidlá, ktoré boli všeobecne známe, a ktoré sa museli dodržiavať pre prospech všetkých v spoločenstve. Na takomto princípe funguje malá samostatná komunita, kráľovstvo, vyspelá ríša a rovnako aj moderný štát. Pravidlá slúžia nielen na to, aby každý vedel, čo môže a čo nie, ale aj na ochranu spoločenstva a aj každého jednotlivca v ňom. Ak niekto poruší pravidlo, bude za to potrestaný. Dalo by sa povedať, že toto je základný princíp spoluzitia v spoločnosti. Napriek tomu ľudia vždy v snahe dosiahnuť svoje vlastné záujmy, pravidlá obchádzali, či priamo porušovali. Samozrejme, aj potrestanie za nevhodné správanie musí byť adekvátne. Teda nemôže existovať iba jeden trest za akékoľvek porušenie pravidiel. Takto by princíp trestania časom stratil svoj účel. Preto bolo dôležité posudzovať, aké veľké – závažné je porušenie konkrétneho pravidla a k tomu prispôbiť následky. Tento princíp pretrváva dodnes. Menšie porušenia nazývame priestupky, ďalej správne delikty až po závažnejšie, kde už hovoríme o trestných činoch. Pravidlá, ktorými sa každý riadi, sú zákonmi a tie existujú vo všetkých oblastiach, a teda aj v účtovníctve.

V našej práci sa budeme zaoberať správnymi deliktami v oblasti účtovníctva. Pokúsime sa tému spracovať čo najkomplexnejšie. Aby sme dostatočne pochopili súvislosti, pôjdeme od najširšieho pohľadu, a teda od pojmov ako *správa*, *verejná správa* a *správne právo*. Tým sa pokúsime vysvetliť, ako sem vlastne taká špecifická a vo svojej podstate celkom subjektívna činnosť akou je účtovníctvo, zapadá a postupne sa prepracujeme až k jadrú témy. Teda povieme si, akých správnych deliktov sa v účtovnej oblasti môžeme dopustiť a zároveň si ich vysvetlíme. Pozrieme sa na to, aké konkrétne konanie vedie k tomu, aby bol správny delikt v účtovníctve spáchaný a vysvetlíme si, kto sa takéhoto konania môže dopustiť. Keďže za porušenie predpisu príde trest, budeme skúmať aj tresty za spáchanie správneho deliktu v účtovníctve. Povieme si, aké tresty za tieto správne delikty zákon ukladá, za akých podmienok a aj ako samotný proces odhaľovania správnych deliktov v účtovníctve funguje.

Tému sme si vybrali predovšetkým preto, že s účtovníctvom prichádzame do kontaktu už niekoľko rokov a v posledných pár rokoch nielen na teoretickej báze v rámci štúdia, ale už aj v profesijnej praxi. Doteraz išlo vždy hlavne o vykonávanie účtovníctva ako činnosti. Existovali tu síce určité mantinely ohľadom toho, akým spôsobom sa môžu určité veci vykonávať a naopak, akým nie, ale bolo pre nás zaujímavé pozrieť sa na túto činnosť aj z právneho/zákonného pohľadu a skúsiť zhodnotiť adekvátnosť legislatívy v skúmanej oblasti.

# 1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

V rámci prvej kapitoly diplomovej práce sa budeme venovať téme *správne delikty v oblasti účtovníctva, ich odhaľovanie a postih* viac z teoretického hľadiska. Bližšie sa pozrieme na všetky súvisiace pojmy a vysvetlíme si ich význam v spojení so zadanou témou. Pokúsime sa vytvoriť komplexný a ucelený pohľad, ktorý bude podávať presnejší obraz o stanovenej téme. Vzhľadom na to, že sa v práci zaoberáme správnymi deliktami v oblasti účtovníctva podnikateľov, vysvetlíme si pojmy prislúchajúce ako k správnym deliktom a správe, tak aj k samotnému účtovníctvu a zameriame sa na ich vzájomné prepojenie.

Elementárnym pojmom správneho práva je **verejná správa**, teda správa/spravovanie verejných záležitostí. To môžeme charakterizovať ako cieľavedomé vplývanie na akýkoľvek proces za účelom jeho zjednotenia so zákonom. „Verejná správa je činnosť štátu, ktorú realizuje popri zákonodarstve a súdnictve. Odlišnosť od zákonodarstva spočíva v tom, že legislatíva je vzniká v Národnej rade Slovenskej republiky, ktorá vydáva, upravuje a ruší zákony.“<sup>1</sup> Verejná správa je realizovaná ako prejav výkonnej moci v danom štáte, pretože tieto zákony vykonáva.

„**Výkonná moc** je charakterizovaná ako zloženie štátneho orgánu, vlády, orgánov štátnej správy a obce, ktoré uplatňujú ústavu a zákony. Aplikácia zákonov a ústavy sa v zmysle výkonnej moci uskutočňuje pomocou vydávania právnych predpisov a individuálnych právnych aktov“.

Je to verejná moc, ktorú má štát a všetky subjekty, ktoré odsúhlasí, aby ňou mohli disponovať. „**Štátna moc** má autoritatívny charakter, to znamená, že subjekt, o ktorom je rozhodované, nie je v rovnoprávnom postavení s orgánom verejnej správy a ani rozhodnutie o právach a povinnostiach nezávisí od neho, ale od držiteľa štátnej moci – správneho orgánu.“<sup>2</sup>

## 1.1 Správne právo

Právnou úpravou, ktorá sa zaoberá oblasťou verejnej správy, je zákon o správnom konaní č. 71/1967 zb. v znení neskorších predpisov (správny poriadok). „Podľa § 1 ods. 1

---

<sup>1</sup> PRAVDOVÁ, Zdenka. Verejná správa z pohľadu právnej teória. [online]. In: epi.sk. 2007. [cit. 2019-11-13]. Dostupné na: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/Verejna-sprava-z-pohladu-pravnej-teorie.htm>

<sup>2</sup> Slovensko.sk [online]. In: Slovensko.sk 2014. [cit. 2019-11-20]. Dostupné na: [https://www.slovensko.sk/sk/agendy/agenda/\\_organy-verejnej-moci/](https://www.slovensko.sk/sk/agendy/agenda/_organy-verejnej-moci/)

sa tento zákon vzťahuje na oblasť verejnej správy, konkrétne na konanie, v ktorom správne orgány rozhodujú o právach, právom chránených záujmoch alebo povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb. Konaním sa v tomto prípade rozumie proces rozhodovania o právach a povinnostiach týchto osôb. Vo verejnej správe značí správny orgán štátny orgán, orgán územnej samosprávy, orgán záujmovej samosprávy. Podľa správneho poriadku musia správne orgány postupovať tak, aby ich konanie bolo v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi. Musia chrániť štátne záujmy, zároveň aj záujmy a práva právnických a fyzických osôb, ale aj vyžadovať plnenie ich povinností.<sup>3</sup>

V rámci správneho práva je nutné diferencovať **subjekty správneho práva**. Subjektom správneho práva sa rozumie ktokoľvek, kto je nositeľom práva a povinností zo vzťahov vyplývajúcich z verejnej správy. Poznáme:

- a) „Subjekty, ktoré spravujú: vykonávateľ verejnej správy, ten, kto koná prostredníctvom orgánov (štát, jeho výkonné orgány, verejné ústavy, verejnoprávne korporácie a ich orgány).
- b) Subjekty spravované: tie subjekty, vo vzťahu ku ktorým je verejná správa vykonávaná (PO - aj orgány verejnej správy, ktoré môžu mať tiež povahu spravovaného subjektu a FO).“<sup>4</sup>

V rámci administratívnoprávnej zodpovednosti, ktorá je dôsledkom správnych deliktov, môžeme rozdeliť subjekty na:

- a) „zodpovedné subjekty: ktoré majú právo uplatniť si dôsledky zodpovednosti - zodpovednou osobou môže byť PO alebo FO,
- b) oprávnené subjekty: ktoré si uplatňujú zodpovednosť – orgány štátnej správy.“<sup>5</sup>

Dôležitý pojem v súvislosti so zodpovednosťou je tzv. *deliktuálna spôsobilosť*. „Je to spôsobilosť subjektu konať protiprávne a, samozrejme, za to niesť aj následky. Deliktuálna spôsobilosť je podmienkou právnej zodpovednosti. Pri fyzických osobách môžeme povedať, že sa deliktuálna spôsobilosť zakladá na vôli a intelektu osoby, ktorá sa

---

<sup>3</sup> Zákon č. 71/1967 Zb. o správnom konaní

<sup>4</sup> KIOVSKÁ, Mária. Administratívna zodpovednosť so zameraním na zodpovednosť za priestupky v Slovenskej republike. 2000. Košice: Právnická fakulta UPJŠ. ISBN 8070973927

<sup>5</sup> MENCEROVÁ, Ingrid. TURAYOVÁ, Yveta, a kol. 216. Trestná zodpovednosť právnických osôb. Vybrané aspekty trestnej zodpovednosti právnických osôb v SR. Bratislava: Wolters Kulwer, 2016. 212. ISBN 978-80-8168-328-2

ho dopúšťa tzv. páchatel', v tom čase, keď sa ho dopúšťa.“<sup>6</sup> Eventuálne sa môže zakladať dosiahnutím určitého veku, či viazať sa na určité postavenie, osobité právne schopnosti, alebo spôsobilosť. Napríklad pri správnom delikte fyzickej osoby, podnikateľa.

Pri právnickej osobe je pre vznik deliktuálnej spôsobilosti dôležitý jej vznik ako aj existencia. Vzniká teda buď priamo zo zákona alebo iným spôsobom, definovaným v zákone. Napríklad registráciou v obchodnom registri, na ministerstve kultúry alebo ministerstve vnútra.

## 1.2 Správny delikt

„Delikt vo všeobecnosti môžeme charakterizovať ako konanie, ktoré nie je v súlade s určitým právnym predpisom alebo s právnym úkonom, ktorý sa vykonáva na základe platného práva – **protiprávne konanie**.“<sup>7</sup> Porušením právnej povinnosti vzniká právna zodpovednosť, ktorá má spravidla nepriaznivý právny následok – trest. O správnom delikte hovoríme v prípade protiprávneho konania **subjektov správneho práva**. „Z takéhoto konania sa vyvodzuje tzv. **administratívna zodpovednosť**. Právnym následkom je správna (administratívna) sankcia. Sankcia uložená za správny delikt má povahu trestu, čiže je následkom za protiprávne konanie.“<sup>8</sup> Je to obdobné ako trest za akýkoľvek trestný čin alebo iný druh priestupku. Tresty (sankcie) majú fungovať obranne ako odpoveď na protiprávne konanie subjektu a zároveň ako prevencia pred nevhodným alebo nechceným konaním.

Správny orgán má povinnosť prerokovať každý správny delikt. Avšak podľa priestupkového práva v prípade prerokovania deliktov, ktoré sú tzv. navrhované, sa nechá na rozhodnutí poškodeného, či návrh vezme späť alebo navrhne začatie priestupkového konania. To, či sa konanie začne na návrh účastníka alebo na podnet správneho orgánu, neupravuje správny poriadok, ale príslušné hmotnoprávne predpisy.

„Takáto definícia správneho deliktu je v podstatne odvodená z povahy správneho deliktu a jeho následkov. V skutočnosti sa v našich právnych predpisoch pojem „správny

---

<sup>6</sup> VRABKO, Marián. a kol., Správne právo procesné: Všeobecná časť. Bratislava: C.H. Beck. 2013. 304 s. ISBN 978-80-8960-313-8

<sup>7</sup> PRAVDOVÁ, Zdenka. Charakteristika zodpovednosti vo verejnej správe. [online]. In: epi.sk. 2007. [cit. 2019-12-04]. Dostupné na: <https://www.epi.sk/odborny-clanok/Charakteristika-zodpovednosti-vo-verejnej-sprave.htm>

<sup>8</sup> ŠKULTÉTY, Peter a kol. Správne právo hmotné: Všeobecná časť. Bratislava: Univerzita Komenského, 2005. 221 s. ISBN 978-80-7160-205-7

delikt“ nevyskytuje, ani nie je nikde takto charakterizovaný. Ide len o určité činnosti, ktoré majú spoločné určité prvky, a to také, že ide o protiprávne konanie, ktoré je sankcionované administratívno-právnou formou, pričom sankcie ukladá orgán verejnej správy resp. správny orgán. Všeobecnými znakmi správneho deliktu sú:

- konanie,
- protiprávnosť,
- sankciovatelnosť,
- zodpovedná osoba,
- zavinenie – okrem prípadov konštrukcie zodpovednosti bez ohľadu na zavinenie,
- ustanovenie znakov deliktu priamo zákonom.“<sup>9</sup>

Ako sme už spomínali, správny delikt vzniká porušením právnej normy. Neznamená to však, že každé jedno takéto porušenie je okamžite charakterizované ako správny delikt. Dôležité je aj posúdiť závažnosť porušenia predpisu, a to, či bola naplnená skutková podstata správneho deliktu. Pretože iba vtedy môžeme hovoriť o správnom delikte. Môžeme ich rozčleniť do jednotlivých kategórií:

- priestupky
- iné správne delikty fyzických osôb postihované na základe zavinenia
- správne delikty právnických osôb a fyzických osôb postihované bez ohľadu na zavinenie
- správne disciplinárne delikty
- správne poriadkové delikty

Jednotlivé kategórie správnych deliktov sa navzájom odlišujú. V nasledujúcej časti si ich pre porovnanie stručne vysvetlíme.

### **Priestupky**

Najširšiu a najpočetnejšiu skupinu správnych deliktov tvoria práve priestupky. Priestupok je menej závažné porušenie právnej normy, ktorého postih je v kompetencii

---

<sup>9</sup> PRAVDOVÁ, Zdenka. Charakteristika zodpovednosti vo verejnej správe. [online]. epi.sk. 2006. [cit. 2019-10-12]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Charakteristika-zodpovednosti-vo-verejnej-sprave.htm>

správnych orgánov. Naša legislatíva sa tejto kategórii správnych deliktov venuje v najväčšej miere. Ako jediné majú vlastnú právnu úpravu, ktorá sa osobitne venuje iba tomuto druhu správnych deliktov. Ich právna úprava je obsiahnutá v zákone Slovenskej národnej rady o priestupkoch č. 372/1990 Zb. Môžeme ho považovať za základnú právnu úpravu, ktorá sa priamo zaoberá priestupkami. O priestupku môžeme hovoriť vtedy, ak bola naplnená jeho skutková podstata. Tá je primárne upravená v zákone o priestupkoch ale taktiež v množstve individuálnych zákonov. Priestupok je podľa zákona o priestupkoch „zavinené konanie, ktoré porušuje alebo ohrozuje záujem spoločnosti a je za priestupok výslovne označený v tomto alebo inom zákone, ak nejde o iný správny delikt postihnutelný podľa osobitných právnych predpisov alebo trestný čin“<sup>10</sup>.

Priestupky sa členia na dve hlavné kategórie a tie sa potom venujú ich jednotlivým druhom. Na jednotlivé kategórie priestupkov sa pozrieme bližšie v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka č. 1: Kategorizácia priestupkov

<i>Priestupky proti poriadku v správe</i>	<i>Priestupky proti verejnému poriadku</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Priestupky vyskytujúce sa na viacerých úsekoch správy</li> <li>✓ Priestupky proti bezpečnosti a plynulosti cestnej premávky</li> <li>✓ Priestupky na úseku podnikania</li>   <li>✓ Priestupky na úseku podnikania</li> <li>✓ Priestupky na úseku hospodárenia s bytmi a s nebytovými priestormi</li> <li>✓ Priestupky na úseku financií a slovenskej meny</li> <li>✓ Priestupky na úseku práce a sociálnych vecí</li> <li>✓ Priestupky na úseku zdravotníctva</li> <li>✓ Priestupky na úseku kultúry</li> <li>✓ Priestupok na úseku práva na prístup k informáciám</li> <li>✓ Priestupok na úseku registrácie partnerov verejného sektora</li> <li>✓ Iné priestupky proti poriadku v správe</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Priestupky extrémizmu</li> <li>✓ priestupky proti občianskemu spolunažívaniu</li> <li>✓ Priestupky proti majetku</li> </ul>

Zdroj: Vlastné spracovanie

<sup>10</sup> Zákon Slovenskej národnej rady č. 372 / 1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov

## **Iné správne delikty fyzických osôb postihované na základe zavinenia**

Tento druh správnych deliktov nemá žiadnu osobitnú kodifikáciu zapracovanú v zákone, ktorá by ich upravovala. Hovoríme pri nich o zavinenom protiprávnom konaní fyzickej osoby. Charakter takéhoto konania je v množstve individuálnych predpisoch, zaoberajúcich sa rôznymi úsekmi verejnej správy. Správny orgán za nich tiež ukladá sankciu. „Správne delikty fyzických osôb postihované na základe zavinenia sa rozčleňujú na dve skupiny.

1. Podľa subjektu, ktorým je pracovník/zamestnanec právnickej osoby. V tomto prípade ide o subjekt vo vzťahu k právnickej osobe, ktorej sa porušená povinnosť týka. Právnická osoba nesie následok za konanie zamestnanca, súvisiace s činnosťou právnickej jednotky.
2. Druhou skupinou sú delikty, ktoré nie sú zostavované s akcentom na charakter vykonávanej činnosti. Táto skupina správnych deliktov sa veľmi ťažko špecifikuje, pretože nemá odlišiteľný jednotný príznak.<sup>11</sup>

## **Správne delikty právnických a fyzických osôb postihované bez zavinenia**

Pri tejto skupine správnych deliktov, rovnako ako aj pri predchádzajúcich, nie sú stanovené žiadne charakteristické postupy ich prerokovania, základy zodpovednosti ani sankcionovanie. Jediným zdrojom úpravy sú jednotlivé zákony (stavebný, colný a pod.). Ohraničenia sú aj v právnej úprave, ktorá sa sústreďuje len na určité kritériá ako sú: výpočet skutkových podstát, výpočet sankcií, lehoty na ich ukladanie a určenie správneho orgánu, ktorý bude rozhodovať.

*Správne delikty právnických osôb postihované bez zavinenia* - subjektom takýchto druhov deliktov môže byť právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá je oprávnená na podnikanie. Ak hovoríme o porušení právneho predpisu v súvislosti s právnickou osobou, máme tým na mysli, že právny predpis je porušený štatutárnym orgánom, jeho členom alebo zamestnancom. Konanie takejto osoby sa potom pripíše právnickej osobe. Zodpovednou je teda právnická osoba ako celok, aj keď správny delikt zavinil, napríklad člen štatutárneho orgánu. Prejednávanie správnych deliktov právnických osôb a fyzických

---

<sup>11</sup> PRAVDOVÁ, Zdenka. Charakteristika zodpovednosti vo verejnej správe. [online]. epi.sk. 2006. [cit. 2019-10-12]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Charakteristika-zodpovednosti-vo-verejnej-sprave.htm>

osôb, ktoré sú oprávnené na podnikanie, a rovnako aj postihovanie týchto správnych deliktov, sa uskutočňuje priamo voči konkrétnej právnickej osobe. Respektíve fyzickej osobe, oprávnenej na podnikanie. Je to z dôvodu, že zavinenie vzniká na základe vôle, pričom právnická osoba v zmysle podniku, firmy, neziskovej organizácie alebo inej organizácie je chápaná ako umelý subjekt, teda nemá svoju vlastnú vôľu ani vedomie. Preto zavinenie ani nie je znakom správneho deliktu právnickej osoby.<sup>12</sup> Sankcionovanie právnických osôb sa uskutočňuje aplikáciou správneho práva.

*Správne delikty fyzických osôb postihované bez zavinenia* – zodpovednosť preberá fyzická osoba, ktorá vystupuje ako podnikateľ. Tieto typy deliktov sú v danej skupine najpočetnejšie.

### **Správne disciplinárne delikty**

„V rámci disciplinárnych deliktov zjednodušene hovoríme o porušení disciplíny, pričom sa myslí porušenie právnych povinností súvisiacich s vykonávaním verejnej služby. Z toho taktiež vyplýva, že subjekt je fyzická osoba.“<sup>13</sup> Postihované sú vzťahy subjektov k niektorým inštitúciám s osobitnými právami a povinnosťami vyplývajúcimi práve z tohto právneho vzťahu. Patria sem napríklad advokáti, prokurátori, súdny exekútori, lekári, zamestnanci verejnej správy, komerční právnici atď.

### **Správne poriadkové delikty**

„V tomto prípade ide o delikty procesného charakteru. Ak hovoríme o poriadkovom delikte, neznamená to, že subjekt porušil nejaký právny predpis v zmysle hmotného charakteru, ale že si nespĺnil procesnú povinnosť. Subjekt poriadkových deliktov je fyzická osoba a objektom, čiže to čo sa posudzuje, je priebeh určitého rozhodovacieho procesu v oblasti verejnej správy.“<sup>14</sup> Sankcia za poriadkové delikty je poriadková pokuta. O správnom poriadkovom delikte hovoríme napríklad v týchto situáciách: neposkytnutie potrebnej súčinnosti, poskytnutie nepravdivých informácií alebo nedostavenie sa pred správny orgán. Pri poriadkových deliktoch môže byť v určitých prípadoch naplnená skutková podstata trestného činu alebo priestupku.

---

<sup>12</sup> PRAVDOVÁ, Zdenka. Charakteristika zodpovednosti vo verejnej správe. [online]. epi.sk. 2006. [cit. 2019-10-12]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Charakteristika-zodpovednosti-vo-verejnej-sprave.htm>

<sup>13</sup> PRAVDOVÁ, Zdenka. Charakteristika zodpovednosti vo verejnej správe. [online]. epi.sk. 2006. [cit. 2019-10-12]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Charakteristika-zodpovednosti-vo-verejnej-sprave.htm>

<sup>14</sup> HORVAT, Matej. Vybrané kapitoly zo správneho práva. 2014. Bratislava: Ekonóm. ISBN 9788022538398

### 1.3 Správne trestanie

Existencia charakteristiky správnych deliktov súvisí s tým, ako sa správajú subjekty verejnej správy. Tak ako hovorí Newtonov tretí zákon - *každá akcia vyvolá reakciu*. Rovnaký princíp môžeme aplikovať aj v oblasti legislatívy a zákonodarstva. Určitý druh správania vyvolá k tomuto správaniu adekvátnu odozvu - následok. Pri pretransformovaní tohto príčinnno-následného vzorca na správne právo, by sme mohli vnímať právnu zodpovednosť ako prostriedok, ktorým litera zákona reaguje na správanie subjektov práva. Porušenie alebo prípadné nedodržanie právneho predpisu (neakceptovateľné správanie) sa charakterizuje ako správny delikt alebo trestný čin. Nasleduje trest – sankcia ako odozva na takéto konanie. „Sankcie pritom nemajú len funkciu trestania, ale predovšetkým majú za úlohu dosiahnuť stav, ktorý zodpovedá právnej norme a eliminovať následky protiprávneho konania.“<sup>15</sup> Už existencia samotného možného trestu, teda hrozba, že určité potrestanie existuje, funguje do istej miery ako prevencia. Stenčuje sa tak priestor konať inak, ako požaduje zákon. Náprava protiprávneho stavu a obnova dôsledkov je aj hlavným zámerom uplatnenia právnej zodpovednosti.

Za spáchanie správneho deliktu sa, ako vieme, udeľujú sankcie. Tie sa odvíjajú od toho, ako závažne došlo k porušeniu právneho predpisu. „Najčastejšie udeľované druhy sankcií za spáchanie správnych deliktov sú:

- pokuta,
- pokarhanie,
- prepadnutie vecí,
- zákaz činnosti.“<sup>16</sup>

Ako sme si už hovorili v predchádzajúcej časti, správne delikty sa primárne rozčleňujú do piatich základných skupín. Priestupky, iné správne delikty fyzických osôb postihované na základe zavinenia, správne delikty právnických osôb a správne delikty fyzických osôb postihované bez ohľadu na zavinenie, správne disciplinárne delikty a správne poriadkové delikty. Môžeme konštatovať, že priestupky pôsobia v rámci správnych deliktov ako samostatná skupina. Z charakteristiky priestupku vieme, že ten môže byť spáchaný výhradne fyzickou osobou, čo je zásadný fakt, pretože z toho vyplýva,

---

<sup>15</sup> MACHAJOVÁ, Jozefína. Všeobecné správne právo. 2014. 7. vyd. Žilina: Bratislava: Eurokódex. ISBN 978-80-815-504-47

<sup>16</sup> Zákon Slovenskej národnej rady č. 372 / 1992 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov § 11

že podnikateľský subjekt, ktorý je právnickou osobou, nepodlieha trestaniu podľa zákona o priestupkoch. V nasledujúcej tabuľke si priradíme jednotlivé možné sankcie k správnym deliktom.

Tabuľka č. 2: Administratívne delikty a ich sankcie

<b>Administratívne delikty a druhy sankcií</b>	
<b>Správny delikt – právnická osoba</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Pokuta</li> <li>➤ Prepadnutie veci</li> </ul>
<b>Priestupok – fyzická osoba</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Pokuta</li> <li>➤ Pokarhanie</li> <li>➤ Zákaz činnosti</li> <li>➤ Prepadnutie veci</li> </ul>
<b>Upravuje: Zákon č. 392/1990 Zb. o priestupkoch</b>	<b>Upravuje: Osobitné zákony</b>

Zdroj: MÚČKOVÁ, Beata RNDr<sup>17</sup>

V rámci našej práce sa zaoberáme správnymi deliktami v oblasti účtovníctva. Podľa klasifikácie správnych deliktov, sa teda týchto správnych deliktov fyzická osoba, s výnimkou fyzickej osoby – podnikateľa, nemôže dopustiť. Z tabuľky vyplýva, že sankcie za spáchanie správneho (administratívneho) deliktu, ktoré sa týkajú právnických osôb, a teda účtovných jednotiek, sú udelenie pokuty alebo prepadnutie veci.

## 1.4 Správne delikty v účtovníctve

Ako sme spomínali v predchádzajúcej časti, jednotlivé druhy správnych deliktov nemajú žiadny základný legislatívny prameň, ktorý by ich upravoval. Je to dôsledok veľkej rozmanitosti a veľkého rozsahu právnych povinností, ktorých plnenie sa vynucuje sankciou za správny delikt. Výnimkou sú priestupky, ktoré svoju základnú legislatívnu úpravu majú

<sup>17</sup>MÚČKOVÁ, Beata. Správne trestanie. [online]. ja-sr.sk. [cit. 09.03.2019]. Dostupné na: [https://www.ja-sr.sk/system/files/private/Spravne\\_trestanie.pdf](https://www.ja-sr.sk/system/files/private/Spravne_trestanie.pdf)

v zákone o priestupkoch. Ostatné správe delikty, ich skutkové podstaty a ich administratívne zodpovednosti, sú upravené vo veľkom množstve osobitných zákonov týkajúcich sa konkrétnych oblastí. Ide napríklad o: colný zákon, zákon o elektronickej registračnej pokladni, zákon o odpadoch, stavebný zákon a pod. Medzi takúto špecifickú oblasť patrí aj zákon o účtovníctve, ktorý sa zaoberá ako vymedzením účtovnej jednotky, základnými pojmami v súvislosti účtovníctvom, upravuje rozsah, spôsob a preukázateľnosť vedenia účtovníctva, tak aj správnymi deliktami v tejto oblasti. „Teda stanovuje administratívnu zodpovednosť za porušenie povinností ustanovených týmto zákonom. Predpokladom je vyvodenie skutkovej podstaty nejakého konkrétneho činu. Aj v prípade definovania skutkovej podstaty konania v nadväznosti na zákon o účtovníctve, vychádzame zo základných znakov skutkových podstat správnych deliktov. Tými sú tzv. objektívna stránka a objekt a subjektívna stránka a subjekt správneho deliktu.“<sup>18</sup>

Objekt v tomto prípade znázorňuje určité spoločenské záujmy a tie chráni zákon. Takže všeobecne môžeme ako objekt chápať plnenie úloh a riadny výkon verejnej správy. Každá skutková podstata má svoj vlastný, individuálny objekt a ten vyjadruje konkrétny subjektívny záujem. Ten sa snaží obhajovať a chrániť konkrétne ustanovenie zákona alebo predpis, ktorý je na to určený. Správny delikt je naopak nasmerovaný proti tomuto záujmu. „Ak sa pokúsime tento princíp aplikovať na našu problematiku - správne delikty v účtovníctve, môžeme pod pojmom *objekt správneho deliktu* rozumieť určitý všeobecný záujem“, <sup>19</sup>teda spoločnosti a zároveň kontrolného orgánu, viesť účtovníctvo správne, preukázateľne, úplne, zrozumiteľne a trvácne. To znamená tak, aby boli dodržané základne znaky, ktorými sa účtovníctvo charakterizuje a ktoré sú pre neho typické.

„Objektívna stránka správneho deliktu sa vyznačuje určitým spôsobom konania, vyvodením dôsledkov z toho konania a kauzálnou súvislosťou medzi konaním a dôsledkom. Mieru povinností charakteristických pre účtovníctvo určuje zákon. Následkom je to, čo vyplynie z protiprávneho konania.“<sup>20</sup> Napriek tomu nie je ako znak skutkovej podstaty v zákone explicitne uvedený. V rámci vyrubovania sankcií za porušenie zákona sa však závažnosť a rozsah následkov posudzuje. U nás sa pri tom veľmi nezohľadňuje, či ide o konanie úmyselné alebo neúmyselné, ak sa rozhoduje medzi tým, či

---

<sup>18</sup> VRABKO, Marián a kol. Správne právo procesné: Všeobecná časť. Bratislava: C.H. Beck. 2013. 304 s. ISBN 978-80-8960-313-8

<sup>19</sup> KIOVSKÁ, Mária. Administratívna zodpovednosť so zameraním na zodpovednosť za priestupky v Slovenskej republike. 2000. Košice: Právnická fakulta UPJŠ. ISBN 8070973927

<sup>20</sup> KIOVSKÁ, Mária. Administratívna zodpovednosť so zameraním na zodpovednosť za priestupky v Slovenskej republike. 2000. Košice: Právnická fakulta UPJŠ. ISBN 8070973927

bude stanovená pokuta alebo nie. Pri rozhodovaní o jej výške už úmysel môže pôsobiť poľahčujúco. Samozrejme, máme na mysli iba okruh skúmanej problematiky. Z našej skúsenosti napríklad pri nenávratnom poškodení účtovníctva, síce daňový subjekt dostal čas na tzv. rekonštrukciu, to sa mu ale nepodarilo v termíne a sankcii sa nevyhol. Naproti tomu, napríklad u našich susedov Česku, by podobný problém dospel k inému výsledku. Podľa Pavla Matesa, ktorý sa venuje problematike správneho práva platí: „*Vzhľadom k tomu, že znakom deliktu je konanie, nie je možné uplatňovať zodpovednosť tam, kde došlo k protiprávnemu stavu v dôsledku udalosti (napr. živelnnej pohromy).*“<sup>21</sup> Aj tu je však lepšie na situáciu upozorniť, než stav zistí finančná správa sama pri kontrole.

„Subjektom správneho deliktu je inými slovami páchatel'. V zmysle správnych deliktov v účtovníctve je takýmto subjektom účtovná jednotka presne tak, ako je definovaná v zákone o účtovníctve.

Subjektívna stránka sa spája s jedným zo základných znakov správneho deliktu, a to so zavinením.“ Všeobecne sa pod pojmom zavinenie rozumie určitý vnútorný stav či psychické rozpoloženie subjektu správneho deliktu – páchatel'a k protizákonnému konaniu. Tu hovoríme o tzv. subjektívnej zodpovednosti. Môžeme ju spojiť skôr s priestupkom, nakoľko priestupku sa môže dopustiť iba fyzická osoba a tej vieme priradiť vedomé konanie aj psychický stav.“<sup>22</sup> To v tomto prípade nie je možné vzhľadom na to, že nemôžeme hovoriť o vnútornom stave účtovnej jednotky. Preto sa zameriavame na tzv. objektívnu zodpovednosť. Tú už môžeme priradiť k správnym deliktom v účtovníctve, pretože je chápaná ako zodpovednosť za výsledok a neberie sa ohľad na samotné zavinenie.

Z toho, čo sme tu zatiaľ uviedli, je jasné, že kategória správnych deliktov, na ktoré sa v našej práci zameriavame, sa nebude týkať každého subjektu, ale iba subjektov, ktoré sú na účtovníctvo priamo naviazané, a preto sa na nich vzťahuje s účtovníctvom súvisiaca právna úprava. Skôr ako sa začneme venovať jednotlivým skutkovým podstatám správnych deliktov, ktoré sú v zákone explicitne vymenované a ich náplni, bude vhodné v krátkosti sa pozrieť na to, ako je v našej krajine účtovníctvo regulované.

---

<sup>21</sup> MATES, Pavol a kol., Základy správneho práva trestného, 4. vyd. C. H. Beck, 2008, s. 142. ISBN 978-80-7179-806-4

<sup>22</sup> ŠKULTÉTY, Peter a kol. Správne právo hmotné: Všeobecná časť. Bratislava: Univerzita Komenského, 2005. 221 s. ISBN 978-80-7160-205-7

Dalo by sa povedať, že účtovníctvo je akýmsi prepájajúcim elementom medzi ekonomikou a právom. Vzhľadom na to, že oba tieto odbory majú veľmi široký rozsah pôsobnosti, iba jedna regula, ktorou by sa chceli nastaviť hranice a pravidlá fungovania by bola jednoznačne nedostačujúca. Existuje niekoľko právnych noriem, ktoré sa zameriavajú na čiastkové úseky riešenia rôznych zložiek. Do značnej miery záleží na kvalite regulačného rámca v súvislosti s kvalitou účtovníctva. Domnievame sa však, že aj iné faktory, ako napríklad sociálne či morálne, túto kvalitu výrazne ovplyvňujú. Reguláciu v účtovníctve môžeme rozčleniť na vonkajšiu a vnútornú. Vonkajšia spočíva v stanovení pravidiel a postupov, týkajúcich sa napríklad evidencie, výkazníctva, vedenia a pod. Vnútorná regulácia je založená relatívne na samostatne stanovených pravidlách konkrétnou účtovnou jednotkou. Najčastejšie v podobe interných predpisov účtovných jednotiek. Takáto vnútorná regulácia však nesmie byť v rozpore s vonkajšou, ktorú tvoria nasledovné právne predpisy:

1. Zákon o účtovníctve,
2. Obchodný zákonník,
3. Občiansky zákonník,
4. Zákon o živnostenskom podnikaní,
5. Daňové zákony (zákon o dani z príjmov, DPH a iné),
6. Opatrenia Ministerstva financií SR týkajúce sa vedenia podvojného a jednoduchého účtovníctva,
7. Opatrenia Ministerstva financií SR týkajúce sa rámcovej účtovej osnovy pre jednotlivé typy podnikov a organizácií,
8. Smernice rady EÚ,
9. Medzinárodné účtovné štandardy.

Z pohľadu účtovníctva je elementárnym právnym predpisom zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Podľa skúseností z praxe spolu s opatreniami Ministerstva financií SR funguje ako základné východisko pre riešenie rôznych účtovných problémov. Aj v tomto prípade, podobne ako pri vyššie spomenutej vonkajšej a vnútornej regulácii, existuje určitá hierarchia nadradenosti predpisov. Tento zákon je pre oblasť účtovníctva na vrchole celej hierarchie právnej úpravy. Avšak so vstupom do EÚ musí členská krajina akceptovať aj komunitárnu právnu úpravu a ako

členský štát väčšieho spoločenstva musíme aj u nás brať do úvahy nadradenosť regulačných opatrení EÚ. Rovnako aj nutnosť zabezpečiť porovnateľnosť výkazov účtovných jednotiek z rôznych členských štátov.

Zákon o účtovníctve vymedzuje problematiku nezákonného konania na úseku účtovných predpisov a s tým súvisiacich sankcií v poslednej deviatej časti. Takéto prípady protiprávneho konania sa nazývajú správne delikty. Hovorí sa tu aj o správnych deliktoch v prepojení na účtovné jednotky. Účtovné jednotky tu teda reprezentujú subjekty správneho práva.

Z definície podľa zákona o účtovníctve vieme, že účtovnými jednotkami, ktoré majú povinnosť viesť účtovníctvo sú:

1. „právnické osoby, ktoré majú sídlo na území Slovenskej republiky,
2. zahraničné osoby, ak na území Slovenskej republiky podnikajú alebo vykonávajú inú činnosť podľa osobitných predpisov,
3. fyzické osoby, ktoré podnikajú alebo vykonávajú inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazujú svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa osobitného predpisu s výnimkou fyzických osôb, ktoré vedú daňovú evidenciu podľa osobitného predpisu.“<sup>23</sup>

Ako sme už hovorili, zákon nedefinuje pojem správneho deliktu, zameriava sa iba na prípady, kedy sa právnická alebo fyzická osoba, ktorá je účtovnou jednotkou, správneho deliktu dopustí. V tomto prípade ako subjekt vykonávajúci právo, vystupuje správca dane, a tým je daňový úrad. Dodržiavanie právnych predpisov, zabezpečuje správca dane daňovou kontrolou. V §38 zákona o účtovníctve sú rozdelené jednotlivé správne delikty podľa závažnosti porušenia konkrétneho ustanovenia tohto zákona. Jednotlivé správne delikty definované týmto zákonom si predstavíme a stručne vysvetlíme. Najprv sa však pozrieme na princíp ukladania sankcií správnych deliktov v účtovníctve. Individuálne sankcie za porušenie konkrétneho odseku zákona o účtovníctve podľa § 38 si potom priradíme priamo k prislúchajúcemu správnenému deliktu tak, aby bolo na prvý pohľad zrejmé, aká sankcie je odpoveďou na konkrétne protiprávne konanie účtovnej jednotky.

---

<sup>23</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 2

### *1.4.1 Sankcie za porušenie predpisov v oblasti účtovníctva*

Všetky správne delikty sa posudzujú a prerokovávajú podľa správneho poriadku. Ten stanovuje kompletný priebeh správneho konania. Správne delikty v účtovníctve nie sú výnimkou. Správny poriadok je v našom prípade skôr v postavení pomôcky pri priebehu správneho konania. Figuruje ako všeobecná právna úprava, ktorá má subsidiárny charakter voči ustanoveniam uvedeným v osobitom zákone. V tomto prípade spolupracuje so zákonom o účtovníctve, kde sú konkretizované porušenia a postihy.

Najväčší podiel pri postihoch za porušenie právneho predpisu majú práve pokuty. K prepadnutiu veci sa pristupuje zväčša vtedy, ak z nejakého dôvodu nie je možné udeliť pokutu. Postup ukladania pokút, ak hovoríme o správnych deliktoch v účtovnej oblasti, spočíva v tom, že správca dane udelí pokutu jedine za tie porušenia predpisov, ktoré sú v zákone o účtovníctve charakterizované ako správne delikty. Za žiadne iné porušenia sa v tomto prípade pokuta neukladá. Rovnako ani za akékoľvek porušenie zákona o účtovníctve, ktoré v tomto paragrafe nie je uvedené. Elementárnym zdrojom, podľa ktorého správca dane postupuje pri ukladaní pokút za správne delikty v účtovníctve, je § 38 zákona o účtovníctve.

Ak sa správny orgán domnieva, že došlo porušením predpisu k správne deliktu, za ktorý môže udeliť sankciu, najprv zahájí konanie o uložení pokuty, kde na základe uváženia stanoví výšku pokuty. Musí tak, samozrejme, urobiť na základne konkrétneho právneho predpisu. V zákone o účtovníctve sú stanovené dve možnosti určenia pokuty za správny delikt, a to buď ako percento z celkovej sumy majetku (v nadväznosti na zákon o účtovníctve tento pojem zahŕňa hodnotu majetku zistenú v súvahe a upravenú o odpisy majetku, rezervy a opravné položky) alebo sa určí do stanovenej najvyššej sumy. Tým, že pokuta nie je stanovená ako konkrétna suma, ale „do určitej výšky“ sa vytvoril priestor pre správny orgán na individuálne posúdenie každého prípadu a určenie pokuty podľa uváženia. Pri rozhodovaní o výške pokuty sa berie do úvahy viac ovplyvňujúcich faktorov. Správny orgán, v našom prípade daňový úrad, sa predovšetkým pozerá na závažnosť správneho deliktu. Ovplyvniť rozhodnutie však môže aj spôsob, akým bol delikt spáchaný, aké rozsiahle boli následky, za akých okolností bol delikt spáchaný, či bol spáchaný úmyselne alebo neúmyselne – z nedbalosti alebo napríklad opakovane. Môžeme použiť príklad, kedy subjekt nezverejnil účtovnú závierku. Pri rozhodovaní o výške pokuty by malo zavážiť to, či sa tak stalo iba v tomto danom prípade alebo účtovnú závierku

nezverejňuje pravidelne. Stanoviť závažnosť správneho deliktu je vždy osobitý proces. Ovplyvniť proces môže aj skutočnosť do akej miery bola prekročená významnosť. V okruhu našej témy to znamená, do akej miery boli skreslené informácie v účtovnej závierke v dôsledku porušenia právneho predpisu, a tým ovplyvnený úsudok alebo rozhodnutia používateľov. Vo všetkých prípadoch, ktoré sa skúma a po zvážení akýchkoľvek okolností, musí správny orgán pri stanovení pokuty vychádzať zo zákona a svoje rozhodnutie musí tiež odôvodniť. V prípade správnych deliktov v účtovníctve je správnym orgánom správca dane, a tým je miestny príslušný daňový úrad. Porušenie predpisov, ktoré vedú ku klasifikácii správneho deliktu, zisťuje daňový úrad v rámci daňovej kontroly. Po skončení kontroly na základe získaných informácií môže daňový úrad dospieť k rozhodnutiu. Ak subjekt s rozhodnutím nesúhlasí, môže proti nemu podať opravné prostriedky. Všetky činnosti, ktoré sa spájajú s priebehom kontroly, uložením pokuty, vymáhaním pokuty, aj na práva a povinnosti súvisiace s podaním opravných prostriedkov proti rozhodnutiu, upravuje zákon č. 563/2009 Z. z., Zákon o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Daňový úrad uloží pokutu do jedného roka odo dňa, keď sa o správnom delikte dozvedel, najneskôr však do piatich rokov od skončenia účtovného obdobia, v ktorom k správne deliktu došlo.

Podľa zákona o účtovníctve, § 38 odsek 1, sa účtovná jednotka dopustí správneho deliktu, ak poruší nasledovné ustanovenia tohto zákona:

**a. Ak nevedla účtovníctvo podľa § 4 ods. 1 alebo nezostavila účtovnú závierku podľa § 6 ods. 4,**

„Podľa § 4 ods. 1 musí účtovná jednotka viesť účtovníctvo odo dňa jej vzniku po celý čas svojej existencie. Pre fyzické osoby sa *povinnosť vedenia účtovníctva* vzťahuje na celú dobu podnikania alebo vykonávania inej samostatne zárobkovej činnosti, pri ktorej preukazuje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, na účel zistenia základu dane. Vznik účtovnej jednotky, či už ide o právnickú alebo fyzickú osobu, je podmienený zápisom do registra. Právnická osoba vznikne dňom, kedy je zapísaná do obchodného registra a fyzická osoba zápisom do živnostenského registra. Zaniká dňom, ku ktorému je z uvedeného registra vymazaná. Obyčajne výmazu predchádza zrušenie účtovnej jednotky.“<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 4 ods. 1

„§ 6 ods. 4 zase hovorí o *povinnosti zostavovania* individuálnej a konsolidovanej (riadnej, mimoriadnej a priebežnej) *účtovnej závierky*. Individuálna účtovná závierka sa zostavuje samostatne za každú účtovnú jednotku zvlášť a týka sa iba konkrétnej účtovnej jednotky. Na to aby účtovná jednotky mala povinnosť zostavovať účtovnú závierku konsolidovanú, musí spĺňať určité podmienky. Charakteristika konsolidovanej účtovnej závierky a podmienky pre jej zostavenie sú podrobne riešené v § 22 zákona o účtovníctve. V prípade nedodržania týchto ustanovení zákona o účtovníctve sa účtovná jednotka dopúšťa správneho deliktu.“<sup>25</sup>

Daňový úrad ukladá pokuty za spáchanie konkrétneho správneho deliktu v účtovníctve podľa klasifikácie správnych deliktov tak, ako to uvádza zákon o účtovníctve v § 38 ods. 2. Podľa tejto klasifikácie za správny delikt, ktorého sa dopustí účtovná jednotka, ak nevedie účtovníctvo podľa § 4 ods. 1, alebo nezostavila účtovnú závierku podľa § 6 ods. 4, môže správca dane udeliť pokutu až do výšky 3 000 000 eur.<sup>26</sup>

**b. ak účtovná jednotka neotvorí účtovné knihy alebo neuzavrie účtovné knihy podľa § 16**

„Účtovná jednotka – právnická osoba, musí svoje účtovné knihy otvoriť vždy ku dňu jej vzniku, k prvému dňu účtovného obdobia, k rozhodnému dňu alebo v prípade, ak účtovná jednotka zmení právnu formu na takú, ktorá používa inú rámcovú účtovnú osnovu. Prvý deň účtovného obdobia pritom môže byť začiatok kalendárneho roka alebo iný deň počas roka, podľa toho, či sa účtovná jednotka rozhodla používať kalendárny alebo hospodársky rok. V prípade, že sa účtovná jednotka rozhodne použiť hospodársky rok, takto stanovené účtovné obdobie musí začať vždy k prvému dňu v mesiaci.

Uzavrieť účtovné knihy musí účtovná jednotka v prípade právnickej osoby ku dňu zániku, ku dňu, ktorý predchádza rozhodnému dňu, ku dňu, ktorý je predchádzajúcim dňom, kedy účtovná jednotka vstúpila do likvidácie alebo ku dňu, ktorý je predchádzajúcim dňom, kedy účtovná jednotka zmenila právnu formu na právnu formu, ktorá používa inú rámcovú účtovnú osnovu.

Účtovné jednotky – fyzické osoby, majú povinnosť uzavrieť účtovné knihy ku dňu skončenia podnikania alebo inej samostatne zárobkovej činnosti.

---

<sup>25</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 6 ods. 4

<sup>26</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 38 ods. 2

Účtovná jednotka, ktorou je fyzická osoba, má povinnosť otvoriť účtovné knihy ku dňu začatia podnikania alebo inej samostatne zárobkovej činnosti, a rovnako ako je to pri právnickej osobe, k prvému dňu účtovného obdobia.

Pre oba typy osôb, teda **fyzické osoby** aj **právnické osoby** platí, že musia uzavrieť účtovné knihy k poslednému dňu účtovného obdobia a v deň, ktorý predchádza dňu, kedy nadobúda účinnosť vyhlásenie konkurzu.<sup>27</sup>

**c. ak účtovná jednotka nedodrží povinnosť uloženia dokumentov podľa § 23a a 23b, nezverejnila dokumenty podľa § 23d alebo nevyhovela výzve podľa § 23b ods. 1 alebo ods. 6 v určenej lehote alebo určenom rozsahu,**

„§ 23a sa zaoberá lehotami uloženia individuálnych a konsolidovaných účtovných závierok do registra účtovných závierok. Individuálna účtovná závierka musí byť uložená najneskôr do 6 mesiacov od dátumu, ku ktorému sa zostavila, v prípade konsolidovanej účtovnej závierky má túto povinnosť do jedného roka aj so správou audítora. Ak nie je účtovná závierka schválená do dátumu uloženia, ukladá sa neschválená. Po schválení účtovnej závierky sa do registra dodatočne ukladá už len oznámenie o dátume, kedy bola účtovná závierka schválená. Posledný deň na uloženie tohto oznámenia je 15. deň od jej schválenia. Auditovaná účtovná jednotka má povinnosť ukladať do registra nielen účtovnú závierku ale aj správu audítora. Ak nie je účtovná závierka včas overená audítorom, môže sa uložiť neoverená. Správa audítora sa potom opäť uloží dodatočne a to najneskôr do 1 roka od skončenia účtovného obdobia, za ktoré sa takáto účtovná závierka zostavuje. Ak nastane situácia, že po uložení účtovnej závierky budú opätovne otvorené účtovné knihy, je potrebné uložiť do registra účtovných závierok novú účtovnú závierku. Nová účtovná závierka musí byť tak isto schválená a uložená v lehote do 15 dní od jej schválenia. Takáto sa musí uložiť do registra účtovných závierok okamžite a bez zbytočného odkladu.

§ 23b sa zaoberá spôsobom doručenia dokumentov príslušnému orgánu, ich spravovaním a zverejňovaním týmto orgánom a postupom orgánu v prípade pochybností o správnosti dokumentov alebo nedodržaním niektorej z vyššie uvedených lehôt.<sup>28</sup>

---

<sup>27</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 16

<sup>28</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 23

**d. ak účtovná jednotka nedala overiť účtovnú závierku alebo súlad údajov účtovnej závierky s výročnou správou audítorom a tým porušila ustanovenia § 19, 22 alebo § 22a,**

V §19 sa hovorí o podmienkach, kedy musí mať účtovná jednotka svoju účtovnú závierku overenú audítorom. Prvým indikátorom toho, či ÚZ konkrétnej účtovnej jednotky má byť overená audítorom, je jej veľkosť. Podľa tohto kritéria sa sledujú tri parametre. Povinnosť overenie audítorom má až vtedy, ak ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a za bezprostredne predchádzajúce účtovné obdobie majú splnené aspoň dve z týchto podmienok:

- celková suma majetku presiahla 2 000 000 eur,<sup>29</sup>
- čistý obrat presiahol 4 000 000 eur,
- priemerný prepočítaný počet zamestnancov v jednom účtovnom období presiahol 30.

To sa týka najmä účtovných jednotiek, ktoré sú obchodnými spoločnosťami a zároveň spĺňajú podmienku povinného vytvárania základného imania, alebo ide o družstvá.

Ďalšie kritériá, kedy má účtovná jednotka povinnosť mať overenú účtovnú závierku audítorom, sú nasledovné:

- ak sú jej cenné papiere prijaté na obchodovanie na regulovanom trhu,
- ak zostavuje účtovnú závierku podľa §17a,<sup>30</sup>
- alebo to účtovnej jednotke priamo stanovuje osobitý predpis.

Ako môžeme vidieť zo stanovených podmienok, jedná sa už o veľké účtovné jednotky. V našich podmienkach sa s takými účtovnými jednotkami nestretávame pravidelne. Nachádza sa tu oveľa väčšie množstvo malých účtovných jednotiek. Môže tu nastať nesúlad medzi tým, ako vnímajú informácie z účtovníctva užívateľa finančných informácií, vedenie alebo dozorný orgán. Z tohto dôvodu môžeme považovať audit takýchto účtovných jednotiek nielen za povinnosť, ktorá je stanovená zákonom, ale možno aj za nevyhnutnosť. V tomto prípade nejde ani tak o prospech štátu, ale skôr o ochranu

---

<sup>29</sup> „pričom sumou majetku sa rozumie suma majetku zistená zo súvahy v ocenení neupravenom o položky podľa § 26 ods. 3“

<sup>30</sup> Ide o špecifické účtovné jednotky akými sú banky, zahraničné pobočky bánk, poisťovne a iné inštitúcie s povinnosťou aplikácie medzinárodných účtovných štandardov IFRS.

vlastníkov alebo investorov a rovnako aj napríklad bánk, v prípade schvaľovania podnikateľských úverov.

„§ 22 sa zaoberá charakterizovaním a zostavovaním konsolidovanej ÚZ a § 22a zase konsolidovanou účtovnou závierkou účtovnej jednotky verejnej správy, konsolidovanou účtovnou závierkou ústrednej správy a súhrnnou účtovnou závierkou verejnej správy.“<sup>31</sup>

**e. ak účtovná jednotka nedala schváliť alebo nedala odvolať audítora podľa § 19 ods. 2**

„Účtovná jednotka audítora schvaľuje alebo odvoláva prostredníctvom valného zhromaždenia alebo členskej schôdze. Odvolanie musí byť dostatočne odôvodnené. Ak sa účtovná jednotka rozhodne audítora odvolať, musí toto rozhodnutie oznámiť výboru pre dohľad nad výkonom auditu do 1 mesiaca od tejto skutočnosti.“<sup>32</sup>

**f. ak účtovná jednotka nevedla účtovníctvo podľa § 8 a toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke**

„Táto časť zákona nám hovorí o povinnosti vedenia účtovníctva tak, aby spĺňalo podmienku **úplnosti, preukázateľnosti, správnosti, zrozumiteľnosti** a aby bola zaručená **trvalosť účtovných záznamov**. Toto sú základné účtovné zásady, ktoré má povinnosť každá účtovná jednotka poznať a používať. Poskytujú odpoveď na základnú otázku, ako viesť účtovníctvo čo najsprávnejšie a ako také, boli aj zapracované do základného právneho predpisu pre účtovníctvo. Používanie týchto zásad sa tak stalo nielen správnym spôsobom účtovania, ale aj zákonnou povinnosťou. Vedenie účtovníctva, ktoré je **správne**, sa zaručuje dodržaním ustanovení zákona. Prirodzene pre splnenie tejto podmienky nebude dostačujúce orientovať sa iba v zákone o účtovníctve. Je rovnako dôležité dodržiavať tiež ostatné osobitné predpisy súvisiace s účtovníctvom, a to predovšetkým postupy účtovania a všetky ostatné nariadenia a smernice. **Úplnosť** v účtovníctve znamená zaúčtovať všetky účtovné prípady, ktoré počas účtovného obdobia nastanú do účtovných kníh, zostaviť individuálnu účtovnú závierku alebo konsolidovanú účtovnú závierku podľa tohto zákona a zverejniť a uložiť všetky povinné dokumenty. **Preukázateľnosť** je dodržaná podložením účtovných prípadov účtovnými dokladmi a takisto aj uskutočnením inventarizácie, ktorá

<sup>31</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 22, § 22 a)

<sup>32</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 19 ods. 2

potvrďuje uvedený stav. Dôležité je, či už priamo (konkrétnym záznamom) alebo nepriamo (kombináciou viacerých záznamov) preukázať, že skutočnosť vyplývajúca z týchto záznamov sa naozaj stala. Napríklad môžeme v účtovníctve evidovať určité doklady dokazujúce uskutočnený obchod. Tieto sú správne presne tak, ako nám to povinnosť prikazuje. Obsahujú slovné aj číselné označenie, identifikáciu účastníkov, podpisový záznam a ostatné povinné náležitosti. Taktiež vieme preukázať skutočnú existenciu účastníkov spomínaného obchodu. Účtovné prípady, zaúčtované na základe týchto informácií, by sme teda mohli považovať za správne a preukázateľné. Ale dodržaním týchto náležitostí nie je preukázané napríklad to, či predmetný obchod medzi účastníkmi skutočne prebehol. Na túto skutočnosť by si dala pozor aj finančná správa pri kontrole. Je nutné si uvedomiť, že doklad nie je preukázateľný iba tým, ak spĺňa všetky povinné náležitosti. Formálne náležitosti účtovného dokladu a jeho preukázateľnosť nie je to isté. **Zrozumiteľnosť** znamená v prvom rade, pri vedení účtovníctva, používať štátny jazyk a účtovať tak, aby sme jednoznačne vedeli určiť obsah účtovných záznamov. Ale taktiež to značí aj nesnažiť sa zavádzať používateľa účtovných informácií, napríklad zložitým a zámerne dlhým textom, používaním prílišného množstva odvolávok na rozličné zákony a odborných výrazov aj v prípadoch, kedy si to povaha prezentovanej informácie nevyžaduje, či napríklad používanie drobného písma. Takto zvyknú byť v praxi často zostavované poznámky, najmä v prípadoch, kedy sa účtovná jednotka pokúša niečo zatajiť alebo zamaskovať. **Trvalosť účtovných záznamov** musí byť dodržaná od okamihu začatia spracovávania informácií, počas celého procesu až po archiváciu záznamov. Po celý čas musia byť v stave, aby sme informácie v nich vedeli jednoznačne interpretovať.<sup>33</sup>

Dodržanie týchto zásad nám pomáha splniť základný predpoklad správneho účtovníctva, ktorý sa spomína v § 7 zákona o účtovníctve, a tým je povinnosť účtovnej jednotky viesť účtovníctvo tak, aby prezentovalo verný a pravdivý obraz všetkých skutočnostiach. Ak bude účtovná jednotka vykazovať skutočnosti podľa reálneho stavu zabezpečí tak povinnosť verného vykazovania. Podmienka pravdivosti je splnená vtedy, ak budú pri účtovaní použité účtovné metódy, ktorými sa dosiahne tento verný obraz. Teda v prípadoch, kedy má účtovná jednotka možnosť si zvoliť z viacerých alternatív, použije tú, ktorá sa podľa jej najlepšieho úsudku najviac približuje skutočnému stavu. Nedodržanie niektorej alebo viacerých týchto povinností, sa vzápätí prejaví, ako nesprávne zachytenie

---

<sup>33</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 8

informácie v účtovníctve, a to sa následne zobrazí aj v účtovnej závierke ako nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke. Zákon to vykladá, ako naplnenie skutkovej podstaty pre vznik správneho deliktu podľa § 38 Zákona o účtovníctve.

Za všetky správne delikty, ktoré sme si uviedli od písmena **b** až po **f**, môže podľa § 38 ods.2 správca dane uložiť účtovnej jednotke sankciu vo výške až do „2 % z celkovej sumy majetku, ktorú vykazuje:

- 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 obdobie, najviac 1 000 000 eur.“<sup>34</sup>*

**g. ak účtovná jednotka nevedla účtovníctvo podľa § 8 a toto porušenie nemalo vplyv na vykázanie skutočností v účtovnej závierke,**

V tomto odseku zákona sa opäť pozeráme na základné účtovné zásady a povinnosti zhodne s predchádzajúcim bodom. V podstate v bode f. a g. § 38 Zákona o účtovníctve legislatíva poukazuje na skutočnosť vzniku administratívnej zodpovednosti pri porušení podmienok § 8 vo všeobecnosti. To znamená, že bez ohľadu na to, či má toto porušenie právneho predpisu vplyv na účtovnú závierku alebo nie, jednoznačne pôjde o správny delikt. Rozdiel je len v tom, že v prvom prípade sa informácie obsiahnuté v účtovnej závierke vplyvom nedodržania postupov a základných zásad účtovania uvedených v § 8 **zmenia**, zatiaľ čo v prípade druhom, vplyvom porušenia spomínaného paragrafu právneho predpisu, údaje v účtovnej závierke ostanú naopak **nezmenené**, ale mali sa zmeniť. To značí, že nesprávne účtovanie sa vo výsledku nijakým spôsobom nezobrazilo na skutočnostiach vykázaných v účtovnej závierke. Za spáchanie takéhoto druhu správneho deliktu hrozí účtovnej jednotke sankcia do „2 % z celovej 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 do 1 000 eur.“<sup>35</sup>*

---

<sup>34</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 38 ods. 2

<sup>35</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 38 ods. 2

#### **h. ak účtovná jednotka porušila ustanovenia § 9,**

Tento paragraf rieši problematiku zákonom povoleného používania účtovných sústav. Podľa tohto predpisu má účtovná jednotka **povinnosť** viesť účtovníctvo v sústave podvojného účtovníctva. V sústave jednoduchého účtovníctva má **možnosť** účtovať, avšak len za splnenia určitých podmienok, ktoré ustanovuje tento zákon. Ak sa zameriame na bežné podnikateľské prostredie u nás, teda malé a stredné podniky, najviac sa nás budú týkať prvé dva body § 9. Prvý bod sa odvoláva na obchodný zákonník. Ten v § 37 povoľuje používanie jednoduchého účtovníctva, ak subjekt nie je zapísaný v obchodnom registri. Druhý bod sa odvoláva priamo na zákon o účtovníctve § 1 ods. 1 písm. a) bod 3. Podľa neho subjekt môže pri účtovaní používať sústavu jednoduchého účtovníctva, ak ide o fyzickú osobu, ktorá „*podniká alebo vykonáva inú samostatnú zárobkovú činnosť, ak preukazuje svoje výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov na účely zistenia základu dane z príjmov podľa osobitného predpisu.*“<sup>36</sup>

#### **i. ak účtovná jednotka porušila ustanovenia § 17,**

Paragraf 17 zákona o účtovníctve sa kompletne venuje účtovnej závierke. V prvom odseku je uvedená všeobecná charakteristika účtovnej závierky. Druhý odsek vymenováva jej všeobecné náležitosti, teda tie, ktoré musia obsahovať všetky účtovné závierky. Ďalej sú tu vymenované povinné náležitosti zvlášť pre účtovné závierky v sústave podvojného účtovníctva a jednoduchého účtovníctva.<sup>37</sup> Tieto skutočnosti sme si už spomenuli hneď na začiatku tejto podkapitoly a charakteristike odseku a). Hovorí sa tu tiež o povinnosti, kedy je nutné účtovnú závierku zostaviť. „Účtovná závierka sa zostavuje vždy v čase, keď sa uzatvárajú účtovné knihy. Podľa toho, či je týmto dňom posledný deň účtovného obdobia alebo iný deň, rozlišujeme riadnu a mimoriadnu účtovnú závierku. Zostaviť sa musí do 6 mesiacov od dátumu, ku ktorému sa zostavuje. To znamená, že ak sa v účtovnej jednotke zostavuje závierka k 31.12.xxx1, musí byť zostavená s týmto dátumom najneskôr do 30.06.xxx2. Účtovná závierka musí obsahovať všetky informácie o skutočnostiach, ktoré vyplývajú z účtovníctva ku dňu, ku ktorému sa ÚZ zostavuje. Zároveň musí obsahovať všetky nové informácie, ktoré nastanú neskôr, v nasledujúcich dňoch odo dňa, ku ktorému sa zostavuje ÚZ, a to až po deň, kedy je účtovná závierka skutočne zostavená.“<sup>38</sup> Názorne

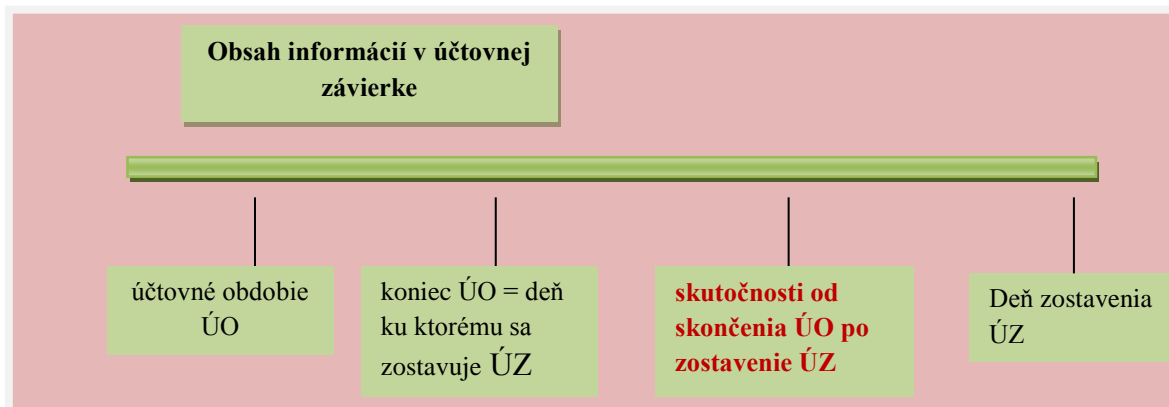
<sup>36</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 9

<sup>37</sup> Všetky náležitosti účtovných závierok tak ako ich stanovuje zákon, sú uvedené v prílohe č.1

<sup>38</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 17

si ukážeme časovú následnosť informácií prezentovaných v účtovnej závierke v nasledujúcej schéme.

Schéma č. 1: časová os informácií uvádzaných v účtovnej závierke



Zdroj: vlastné spracovanie

#### **j. ak účtovná jednotka nedodržala oceňovanie podľa § 24 až 28,**

Ako už z názvu odseku vyplýva, v § 24 až 28 zákon stanovuje princípy pre oceňovanie jednotlivých položiek majetku a záväzkov ku dňu ich ocenenia, uvádzajú sa tu pravidlá, ktorými je potrebné sa riadiť pri oceňovaní majetku a záväzkov v cudzej mene. Sú tu stanovené spôsoby precenenia pri zvýšení alebo pri znížení hodnoty majetku a záväzkov. Zákon o účtovníctve v tejto časti určuje zásady pre tvorbu opravných položiek, zásady tvorby rezerv a pravidlá pre odpisovanie majetku. Zároveň tu vysvetľuje jednotlivé súvisiace pojmy, ako druhy obstarávacích cien, oceňovacie modely, deň, ku ktorému má účtovná jednotka povinnosť oceniť majetok, či rezervy. Účtovná jednotka musí pri vedení účtovníctva tieto pojmy a postupy ovládať a dodržiavať, pretože ich porušenie je podľa tohto zákona klasifikované ako správny delikt.

#### **k. ak účtovná jednotka porušila ustanovenia § 31,**

„Všetky účtovné záznamy v účtovnej jednotke vo všetkých formách evidovania tvoria účtovnú dokumentáciu. Každý účtovný záznam v akejkoľvek forme musí byť čitateľný, alebo sa musí dať previesť do čitateľnej podoby. Ak by sme chceli zmeniť formu účtovného záznamu, môžeme tak urobiť za predpokladu, že obsah účtovného záznamu v novej forme bude úplne totožný s tým pôvodným. Zhodnosť nového záznamu s pôvodným musí byť účtovná jednotka schopná dostatočne preukázať. O dôležitosti preukázateľnosti účtovných záznamov v účtovníctve sme si už hovorili na začiatku

podkapitoly. Pri audite má účtovná jednotka povinnosť poskytovať účtovné záznamy vo forme, akú audítor požaduje, prirodzene, za predpokladu, že takouto formou účtovných záznamov disponuje.<sup>39</sup>

#### **l. ak účtovná jednotka porušila ustanovenia § 34,**

„V § 34 sa zákon zaoberá postupom účtovnej jednotky pri opravách nesprávnych účtovných záznamov. V prípade, ak účtovný záznam nespĺňa niektorú základných podmienok - správnosť, úplnosť, preukázateľnosť, zrozumiteľnosť - takýto záznam musí byť bezodkladne opravený. Oprava sa vykoná prostredníctvom účtovného dokladu, z ktorého musí byť zreteľne jasné, kto doklad opravil, obsah záznamu pred opravou aj po oprave a deň, kedy sa oprava vykonala. Účtovná jednotka opravu účtovného záznamu vykonáva interným dokladom. Pri opravách je nutné si dať pozor na čitateľnosť nového záznamu, pretože nečitateľný doklad sa podľa predpisu považuje za nevydaný.“<sup>40</sup>

#### **m. ak účtovná jednotka porušila ustanovenia § 35,**

Tu sa zákon zaoberá úschovou a ochranou účtovnej dokumentácie. Je to jedna z dôležitých povinností, ktorú zákon na subjekt kladie. „Povinnosť úschovy a ochrany sa týka celej účtovnej dokumentácie a všetkých technických prostriedkov a nosičov účtovných informácií pred stratou, odcudzením, zničením, neoprávneným zásahom a iným poškodeniam. Paragraf 35 ukladá účtovnej jednotke povinnosť archivovať účtovnú dokumentáciu. Treba brať do úvahy, že rôzne druhy účtovných dokladov sa archivujú počas odlišného časového obdobia, a napríklad dokumentáciu, obsahujúcu personálnu a mzdovú agendu, je nutné archivovať v podstate stále alebo aspoň také obdobie, kým zamestnanec, ktorého sa týka, žije. Inak sa postupuje podľa všeobecných predpisov o archívnictve. Pre väčšinu dokladov ale platí uchovávanie po dobu aspoň 10 rokov.“<sup>41</sup>

S páchanie správnych deliktov, ktoré sú v zákone o účtovníctve klasifikované v § 38 podľa odseku 1 písmena h až m, môže byť podľa tohto zákona stanovená pokuta až do „2 % z celkovej sumy majetku vykázananej:

- 1) *V súvahe zostavenej za kontrolované účtovné obdobie v ocenení upravenom o položky podľa § 26 ods. 3; najviac 100 000 eur.*

---

<sup>39</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 31

<sup>40</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 34

<sup>41</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 35

- 2) *Vo výkaze o majetku a záväzkoch zostavenom za kontrolované účtovné obdobie; najviac však 100 000 eur.*<sup>42</sup>

#### **n. ak účtovná jednotka porušila ustanovenie § 11 ods. 3.**

Podľa tohto paragrafu účtovná jednotka **nesmie** „vykonávať účtovné zápisy mimo účtovných kníh, vykonávať účtovný zápis o účtovnom prípade, ktorý jej nevznikol, zatajovať a nezaúčtovať skutočnosť, ktorá je predmetom účtovníctva.“<sup>43</sup>

*Za takéto porušenie zákona o účtovníctve môže byť správcom dane uložená pokuta do 3 000 000 eur.*<sup>44</sup>

### **1.5 Úhrnná pokuta**

„Úhrnnou pokutou sa zaoberá daňový poriadok v § 155a. Ten stanovuje podmienky, kedy je možné uložiť úhrnnú pokutu, ak sa subjekt dopustí viacerých správnych deliktov. Ako už z názvu vyplýva, aby mohla byť uložená úhrnná pokuta, musí ísť z pravidla o spáchanie viacerých správnych deliktov súčasne a nie iba o spáchanie jedného správneho deliktu. Úhrnnú pokutu môže správca dane uložiť v prípadoch, ak ide o správny delikt, za ktorý sa ukladá pokuta:

- podľa tohto zákona,
- ktorej výške možno určiť v rámci ustanoveného rozpätia.“<sup>45</sup>

„V prípade pokuty, ktorá je stanovená rozpätím, teda hranicami od – do, sa správca dane pri určovaní pokuty zameriava na hornú hranicu tohto rozpätia. Môže ísť o rôzne správne delikty, ktorým sa podľa ich právneho ustanovenia určí pokuta stanovená v príslušnom rozpätí. Správca dane potom pri rozhodovaní o pokute vyberie to právne nariadenie, ktoré má určené rozpätie s najvyššou hornou hranicou pokuty. Ak sú pre jednotlivé správne delikty horné hranice rozpätia pre stanovenie pokuty rovnaké, určí sa pokuta podľa ustanovenia vzťahujúceho sa na jeden z týchto správnych deliktov. Úhrnná pokuta sa v takomto prípade určí najmenej v takej výške, ktorá sa rovná **najvyššej dolnej** hranici ustanovenej za správny delikt. Vyberá sa zo všetkých správnych deliktov, ktoré

<sup>42</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 38 ods. 2

<sup>43</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 11 ods. 3

<sup>44</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, § 38 ods. 2

<sup>45</sup> [online]. finančná správa.sk. [cit. 2019-12-03]. <https://podpora.financnasprava.sk/330039-Úhrnná-pokuta>

účtovná jednotka spáchala. Správca dane určí úhrnnú pokutu len v tom prípade, že všetky správne delikty, ktorých sa subjekt dopustí budú podliehať jednej právnej úprave a výška tejto pokuty nemôže byť určená výpočtom alebo konkrétnou pevne stanovenou sumou.<sup>46</sup> To teda znamená, že nesmie ísť o správne delikty spadajúce do nezávislej právnej úpravy, ktorá pracuje samostatne pre každý zo spomínaných správnych deliktov. Napríklad v prípade, že pôjde o viaceré správne delikty, pričom jeden sa riadi podľa zákona o DPH, iný samostatne podľa zákona o účtovníctve a ďalší zase podľa zákona o ERP. V takomto prípade by nebolo možné určiť sankciu formou úhrnnej pokuty spoločne pre všetky správne delikty. Ak by však jeden alebo viaceré z nich spĺňali podmienky pre stanovenie úhrnnej pokuty, pre tieto by sa úhrnná pokuta určiť mohla.

„Úhrnnú pokutu ukladá daňový úrad, ktorý je mieste príslušný daňový subjekt. Ak sa teda dodrží podmienka viacerých správnych deliktov, ktoré upravuje jeden právny predpis, no zároveň za jeden z týchto deliktov udeľuje pokutu jeden miestne príslušný daňový úrad a za ďalší správny delikt zase iný daňový úrad, v takom prípade sa úhrnná pokuta opäť neuloží. A takisto sa úhrnná pokuta neuloží ani vtedy, ak by bol pre jeden zo správnych deliktov povinný uložiť pokutu colný úrad a pre druhý z týchto správnych deliktov zase napríklad daňový úrad.“<sup>47</sup>

„Podľa vyjadrenia finančnej správy sa úhrnná pokuta ukladá v prípadoch, ak je to **možné a účelné**. Uloženie takéhoto druhu pokuty je **možné**, ak má správca dane na základe svojich zistení faktický a právny dôvod na to, aby ju uložil. Podmienka účelnosti znamená, že je splnený sledovaný účel, a teda v rámci jednej kontroly sa zistilo viacero správnych deliktov a je možné za ne uložiť úhrnnú pokutu.“<sup>48</sup>

Uloženie úhrnnej pokuty má takzvaný absorpčný charakter. To znamená, že pri stanovení úhrnnej pokuty pre viaceré správne delikty dôjde k pohlteniu – absorbovaniu miernejšej sankcie. Správca dane pri ukladaní úhrnnej pokuty podľa zákona o účtovníctve prihliada na rôzne okolnosti, napríklad čas trvania správnych deliktov, mieru zavinenia alebo závažnosť. Dôležité je tiež poznamenať, že sankcia za správne delikty by nemala byť pre daňový subjekt likvidačná, mala by pôsobiť skôr výchovne a viesť k náprave subjektu.

---

<sup>46</sup> KLABNÍKOVÁ, Klára. Uloženie úhrnnej pokuty podľa zákona o účtovníctve [online]. Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2020-02-05]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/ulozenie-uhhrnej-pokuty-podla-zakona-o-uctovnictve.htm>

<sup>47</sup> [online]. finančná správa.sk. [cit. 2019-12-03]. <https://podpora.financnasprava.sk/330039-Úhrnná-pokuta>

<sup>48</sup> [online]. finančná správa.sk. [cit. 2019-12-03]. <https://podpora.financnasprava.sk/330039-Úhrnná-pokuta>

## 1.6 Ďalšie správne delikty podnikateľov

Ide o správne delikty, s ktorými účtovná jednotka prichádza do kontaktu veľmi často, no tieto už svojou charakteristikou ani trestaním za ich porušenie nespádajú do pôsobnosti zákona o účtovníctve, ale sú v priamej pôsobnosti daňového poriadku. Podľa našich zistení sú takéto porušenia a aj udeľovanie pokút za ne v praxi omnoho častejšie ako za porušenie predpisov priamo stanovených zákonom o účtovníctve. Môže ísť napríklad o tieto: nepodanie daňového priznania, nesplnenie registračnej povinnosti, uvedenie dane v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní, ktorá je nižšia ako daň, ktorá mala byť v daňovom priznaní, nesplnenie oznamovacej povinnosti a množstvo ďalších. Za tieto správne delikty daňový úrad uloží pokutu, úrok z omeškania alebo úhrnnú pokutu.

## 1.7 Zodpovednosť

Pre spoločnosť s právnu formou s. r. o. je napríklad v obchodnom zákonníku presne stanovené, že konateľ je osoba, ktorá je zodpovedná za vedenie účtovníctva, prípadne inej predpísanej evidencie, rovnako aj za zostavenie a predkladanie účtovnej závierky. V prípade akciovej spoločnosti táto zodpovednosť prislúcha predstavenstvu. Mohli by sme teda zjednodušene predpokladať, že porušenie správneho vedenia účtovníctva = porušenie zákona o účtovníctve v niektorom bode = spáchanie správneho deliktu. A za takéto konanie by mal niesť zodpovednosť a z toho vyplývajúce následky konateľ spoločnosti. Zároveň sa v obchodnom zákonníku hovorí aj o tom, že ak konateľ dostatočne preukáže, že jeho konanie pri vykonávaní svojej činnosti bolo v záujme spoločnosti a zároveň konal s dostatočnou odbornou spôsobilosťou, v takom prípade nenesie zodpovednosť za škody voči spoločnosti. Tým môžeme rozumieť aj zodpovednosť za vznik pokuty.

My už ale vieme z predchádzajúcej časti, že ak ide o fyzickú alebo právnickú osobu, oprávnenú na podnikanie, zodpovednosť sa pripisuje právnickej osobe ako takej, teda účtovnej jednotke. Aj finančná správa to vidí obdobne. Pri stanovovaní pokuty smeruje rozhodnutie na konkrétny daňový subjekt, a tým je z pohľadu finančnej správy tak isto celá účtovná jednotka. Napriek tomu, že objektívne je zodpovedná účtovná jednotka, v určitých situáciách je pri zisťovaní zodpovednosti za porušenie účtovných predpisov, nutné prísť až ku konkrétnej osobe. V praxi sa to môže vyžadovať predovšetkým v prípade trestnej činnosti, čo už je, dá sa povedať, za hranicami správneho deliktu alebo v prípade

súkromnoprávnej náhrady vzniknutej škody. V tomto prípade ale nejde o zodpovednosť voči štátu, ale skôr voči konkrétnej spoločnosti.

Ako sme už spomínali, za vedenie účtovníctva je priamo zodpovedný konateľ spoločnosti. Túto povinnosť si však môže splniť aj bez toho, aby sám účtovníctvo reálne viedol, a to tak, že vedením účtovníctva a ostatných s tým spojených činností, poverí kvalifikovanú osobu. Najčastejšie sa používajú dva spôsoby. Buď zamestná zamestnanca, ktorý bude vykonávať túto činnosť a jeho vzťah voči spoločnosti bude mať pracovnoprávny charakter. Tým spadá do pôsobnosti najmä zákonníka práce, ale aj zákona o cestových náhradách a iných zákonov, ktoré priamo upravujú pracovnoprávny vzťah. Alebo vedením účtovníctva poverí externú firmu, ktorá sa touto činnosťou zaoberá. V takom prípade pôjde medzi externou firmou a spoločnosťou o obchodnoprávny vzťah.

V prvom prípade, kedy si spoločnosť zamestná zamestnanca, môže časť zodpovednosti „vymáhať“ od zodpovedného zamestnanca. Musí však dodržať ustanovenia zákona o náhrade škody spôsobenej zamestnancom. Zákonník práce stanovuje náhradu škody výšky štvornásobku priemernej mesačnej mzdy zamestnanca. To platí pod podmienkou, že ide o škodu spôsobenú nedbanlivosťou. Z ohľadom na veľké riziká spojené s povolaním účtovníka, patrí táto profesia medzi tie, kde je zvykom uzatvárať pre takéto prípady poistenie voči škodám, ktoré môžu nastať. Aj poisťovne sa v prípade zamestnanca v pracovnom pomere priklonia k náhrade, ktorá nepresahuje výšku, ktorú stanovuje zákonník práce.

V prípade, ak sa spoločnosť rozhodne poveriť činnosťou externú firmu, ide o outscoursing. Takúto možnosť dovoľuje priamo zákon o účtovníctve. Môže ísť ako o fyzickú, tak aj o právnickú osobu. Aj v tomto prípade naďalej nesie zodpovednosť účtovná jednotka, avšak existuje medzi nimi zmluva. Podľa podmienok v zmluve môže za niektoré, prípadne všetky činnosti, ktorými je externá firma poverená, preberať zodpovednosť. Tu je dôležité, ako je postavená zmluva. V žiadnom prípade nepreberá zodpovednosť za podnikateľskú činnosť spoločnosti, ktorá si ju najala, za to, či sú doklady, ktoré odovzdáva na spracovanie pravé, ani či sú odovzdané včas.

## **1.8 Daňová kontrola**

Daňový úrad je nadradeným orgánom daňového subjektu. Vystupuje v podstate ako „dozor“ alebo „kontrola“. Sleduje činnosť účtovnej jednotky a posudzuje a kontroluje

správnosť tejto činnosti a dodržanie legislatívy. Nástroj, ktorým toto všetko uskutočňuje, je daňová kontrola. Správca dane prostredníctvom daňovej kontroly preskúmava a stanovuje všetky okolnosti a skutočnosti, ktoré sú nevyhnutné a rozhodujúce pre správne určenie dane, ako je napríklad správne určenie DPH alebo DzP. Zároveň skúma aj to, či boli dodržané ustanovenia osobitých predpisov, ktoré účtovná jednotka v rámci svojej činnosti musí dodržiavať. Takýmto osobitým predpisom je aj zákon o účtovníctve. Daňová kontrola sa vykonáva v takom rozsahu, aby bol splnený jej účel čo najpresnejšie. Zároveň však v rozsahu **nevyhnutne potrebnom** na dosiahnutie účelu. To znamená, že daňový úrad by pri kontrole nemal neopodstatnene zaťažovať daňový subjekt.<sup>49</sup>

Začiatok daňovej kontroly je deň stanovený v oznámení o daňovej kontrole, ktorý je doručený daňovému subjektu. Daňová kontrola sa v určitých prípadoch môže začať aj bez oznámenia v prípadoch, ak:

- to ustanovuje osobitý predpis,
- o vykonanie kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní,
- vzniklo podozrenie, že účtovná dokumentácia môže byť zmenená, zničená alebo inak znehodnotená.

V takýchto osobitých prípadoch sa v deň začatia kontroly spisuje *zápisnica o začatí daňovej kontroly*.

Podľa § 19 daňového poriadku sa musí daňová kontrola začať 40 dní po doručení oznámenia o daňovej kontrole. Pred uplynutím tejto lehoty má daňový subjekt možnosť požiadať správcu dane o zmenu termínu začatia daňovej kontroly.

Daňová kontrola sa môže vykonávať priamo v mieste sídla daňového subjektu. Ak sa tu kontrola vykonáva, daňový subjekt má povinnosť vytvoriť pre kontrolu vhodné miesto (napríklad vyhradiť miestnosť). Počas výkonu kontroly je daňový subjekt povinný umožniť kontrolórom vstup do všetkých priestorov sídla, prevádzkových priestorov, skladov a pod. Na požiadanie daňového subjektu je možné vykonať kontrolu aj mimo sídla (napríklad v priestoroch daňového úradu). V takom prípade sa ale musia premiestniť aj všetky dokumenty, ktoré podliehajú kontrole. Najčastejším dôvodom býva situácia, keď miesto podnikania kontrolovaného subjektu je zároveň jeho bydliskom. Povinnosťou

---

<sup>49</sup> [online]. JASPIŠ.sk. publikované: 17. 01. 2018 [cit. 2020-02-21]. Dostupné na: <https://jaspis.sk/aktuality/danova-kontrola-krok-za-krokom>

daňového subjektu počas kontroly je úzko spolupracovať s daňovým úradom, dodržiavať požiadavky a pokiaľ je to možné, predkladať všetky vyžiadané písomnosti. Zároveň má právo na predloženie dôkazov na podporu svojich tvrdení, zároveň takéto dôkazy navrhovať, vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam, nahliadať do spisu z daňovej kontroly, byť prítomný na rokovaní so zamestnancami a ďalšie. Všetky práva daňového subjektu sú uvedené v § 45 daňového poriadku. V rámci jednej veci by sa mala daňová kontrola uskutočniť iba raz.

Ukončenie daňovej kontroly je stanovené dňom, ktorý je určený ako deň:

- a) doručenia protokolu,
- b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok,
- c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu.

## 1.9 Riadne a mimoriadne opravné prostriedky

Opravné prostriedky používa daňový subjekt, ak sa chce domáhať opravy rozhodnutia, ku ktorému dospel daňový úrad v rámci správneho konania. Poznáme dva druhy opravných prostriedkov, a to riadne opravné prostriedky a mimoriadne opravné prostriedky. Každé z nich obsahujú viac možností ako sa domáhať opravy rozhodnutia.

- I. Riadne opravné prostriedky – *používajú sa na zmenu rozhodnutia, ktoré ešte nenadobudlo právoplatnosť*
  - a. Odvolanie
  - b. Sťažnosť
  - c. Námietka a reklamácia
- II. Mimoriadne opravné prostriedky - *používajú sa na zmenu rozhodnutia, ktoré už je právoplatné*
  - a. Preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania
  - b. Obnova konania

**Odvolanie** je jedným z najčastejších opravných prostriedkov, ktorý sa používa v prípade, že daňový subjekt nesúhlasí s rozhodnutím správcu dane. „Aby bolo odvolanie právoplatné, musí byť písomne doručené správnomu orgánu, a to do 15 dní odo dňa, kedy bolo daňovému subjektu doručené rozhodnutie. Rozhodnutie správneho orgánu musí obsahovať poučenie o možnosti podania opravných prostriedkov voči tomuto rozhodnutiu.

Ak táto podmienka nie je splnená, lehota na podanie odvolania sa predlžuje až na 3 mesiace. Správny orgán upovedomí o podaní odvolania všetkých účastníkov správneho konania a v prípade potreby doplní dokazovanie.<sup>50</sup>

**Sťažnosť** je netypický druh opravného prostriedku z toho hľadiska, že sa netýka priamo účtovnej jednotky a tá ani sťažnosť nepodáva. V tomto prípade vystupuje ako platiteľ dane, ale nie ako daňový subjekt. „Používa sa v prípade preddavkovej dane zo závislej činnosti alebo pri zrážkovej dani. Slúži na ochranu daňovníka, keďže platiteľ dane daň vypočíta a odvedie.“<sup>51</sup> Ak s jej výškou daňovník nie je spokojný, môže použiť tento druh riadneho opravného prostriedku.

**Námietku** podáva daňový subjekt iba v špecifických prípadoch a tie sú stanovené v zákone č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov. „Najčastejším dôvodom je podanie námietky proti postupu zamestnanca správcu dane. Daňový subjekt má voči správcovi dane svoje povinnosti, ale aj práva. Ak má daňový subjekt dôvodné podozrenie o zaujatosti zamestnanca správcu dane pri svojej činnosti, alebo nie je spokojný s postupom zamestnanca v daňovom konaní, môže podať námietku. Námietka sa podáva do 8 dní od zistenia namietaných skutočností, a to buď písomne alebo ústne. Proti rozhodnutiu o námietke sa nedá odvolať.“<sup>52</sup> Podanie **reklamácie** má veľmi podobný charakter ako námietka. Tiež sa podáva, ak je daňový subjekt nespokojný s postupom správcu dane, avšak až pri platení a evidencií dane.

**Obnova konania** sa nedá uskutočniť vždy. „K tomuto kroku sa pristupuje iba v prípadoch, ktoré taxatívne vymedzuje zákon o správnom konaní. „Ide o tieto prípady:

- vyšli najavo nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré mohli mať vplyv na rozhodnutie a nemohli sa v konaní uplatniť bez zavinenia účastníka konania,
- Rozhodnutie bolo vydané na základe dôkazov, ktoré sa ukázali ako nepravdivé alebo sa rozhodnutie dosiahlo trestným činom,
- Rozhodnutie záviselo od posúdenia predbežnej otázky, o ktorej príslušný orgán rozhodol inak.“<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov § 72

<sup>51</sup> BEŇOVÁ, Marcela. Opravné prostriedky v daňovom konaní. [online]. epi.sk. [cit. 2019-04-16] Dostupné na: <https://www.epi.sk/cely/odborny-clanok/Opravne-prostriedky-v-danovom-konani.htm>

<sup>52</sup> BEŇOVÁ, Marcela. Opravné prostriedky v daňovom konaní. [online]. epi.sk. [cit. 2019-04-16] Dostupné na: <https://www.epi.sk/cely/odborny-clanok/Opravne-prostriedky-v-danovom-konani.htm>

<sup>53</sup> Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov § 75

„Poznáme dve právoplatné lehoty na obnovu konania. Subjektívna lehota – plynie odo dňa, kedy sa daňový subjekt dozvedel o dôvodoch obnovy konania. Trvá 3 mesiace. Objektívna lehota – začína plynúť odo dňa, kedy rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť a trvá 3 roky. O obnove konania vydá správny orgán rozhodnutie, ktorým zruší pôvodné rozhodnutie.“<sup>54</sup>

**Preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacie konanie** je možné uskutočniť iba na návrh účastníka konania alebo z vlastného podnetu správneho orgánu. „Preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacie konanie sa robí iba v tom prípade, ak je rozhodnutie správneho orgánu v rozpore so zákonom. Preskúmanie vykonáva nariadený orgán alebo ten správny orgán, ktorý rozhodnutie vydal, ale len v prípade, ak vyhovie podnetu účastníka konania v plnom rozsahu. Výsledkom je potom zrušenie alebo zmena pôvodného rozhodnutia.“<sup>55</sup>

## **1.10 Kontrola dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve**

Pri daňovej kontrole ide predovšetkým o kontrolu skutočností, dôležitých pre správne určenie a odvedenie dane. To sa týka daní, ako daň z pridanej hodnoty, daň z príjmu, a ďalšie. Tieto kontroly spadajú do pôsobnosti zákona o práve daní (daňový poriadok). Okrem toho môže správca dane v rámci dňovej kontroly zisťovať aj súlad dodržiavania ustanovení osobitých predpisov. Tie sú vymenované v § 44 daňového poriadku. Takými osobitými predpismi sú napríklad zákon o spotrebnej dani z alkoholických nápojov, o dani z motorových vozidiel a aj zákon o účtovníctve. Môžeme povedať, že kontrola dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve bezprostredne súvisí s kontrolou dodržiavania zákona o dani z príjmov. Pri určovaní základu dane vychádza účtovná jednotka z informácií v účtovníctve. Na základe týchto informácií vykazuje výsledok hospodárenia. Preto je pre správcu dane efektívne vykonávať tieto dve kontroly súbežne, prípadne kontrola účtovníctva predchádza kontrole dani z príjmov. To však neznamená, že sa nemôže vykonať kontrola zameraná na dodržiavanie zákona o účtovníctve samostatne. Právo na vykonanie takejto kontroly vychádza z § 38. ods. 4 zákona o účtovníctve. Samotný výkon kontroly ďalej už spadá do pôsobnosti daňového poriadku a riadi sa pravidlami ustanovenými v tomto zákone.

---

<sup>54</sup> BEŇOVÁ, Marcela. Opravné prostriedky v daňovom konaní. [online]. epi.sk. [cit. 2019-04-16] Dostupné na: <https://www.epi.sk/cely/odborny-clanok/Opravne-prostriedky-v-danovom-konani.htm>

<sup>55</sup> Zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov § 77

Ďalšou možnosťou, kedy v praxi dochádza ku kontrole účtovníctva, je rozšírenie pôvodnej kontroly. Na základe skutočností zistených správcom dane počas kontroly dane z príjmu sa môže rozhodnúť rozšíriť túto kontrolu aj na kontrolu účtovníctva kontrolovaného subjektu (akákoľvek daňová kontrola môže byť rozšírená napríklad aj na iné ako pôvodne kontrolované obdobie). O tom, že sa kontrola rozšíri, sa daňový subjekt dozvie z písomného oznámenia správneho orgánu.

Na ukončenie kontroly a uloženie pokuty sa vzťahuje daňový poriadok. Kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly. Spolu s doručením protokolu je kontrolovanej spoločnosti doručené aj oznámenie o začatí konania a o uložení pokuty. Pokuta je uložená až **rozhodnutím** správneho orgánu.

## 2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

V rámci klasifikácie hlavného cieľa tejto diplomovej práce sme ako východiskový bod zvolili predpísanú tému s názvom *Správne delikty v oblasti účtovníctva – odhaľovanie a postih*. Na základe stanovenej témy sme za najvhodnejší primárny cieľ považovali zvoliť spoľahlivé objasnenie elementárnych prvkov, reprezentujúcich určenú tematiku a následne demonštrovať fungovanie systému prostredníctvom ilustračných situácií a modelov. Mnohostrannosť zadanej témy nás priviedla k rozdeleniu si skúmanej látky do viacerých oblastí. Prvá z nich sa zaoberá správnymi deliktami v účtovníctve, ďalej sme sa bližšie pozreli na odhaľovanie správnych deliktov v tejto oblasti a metodiku kontrolného orgánu pri ich preverovaní a následne sme sa zaoberali následkami za vykonané správne delikty. Máme za to, že s dostatočnými teoretickými znalosťami, ale predovšetkým praktickými skúsenosťami v tomto odbore, by bolo možné venovať sa každej z týchto troch oblastí individuálne a pozerať sa na ne ako na samostatné témy. S ohľadom na našu kvalifikáciu, a to najmä v praktickej sfére, sme sa týmto trom podmnožinám tematiky venovali stručnejšie v rámci samostatných podkapitol a v najväčšej miere predovšetkým prvej časti, týkajúcej sa správnych deliktov v nadväznosti na účtovníctvo a následne sme sa pozreli na postihy, ktoré z nich vyplývajú.

Postupné vypracovávanie jednotlivých oblastí nám potom pomohlo dostatočne vysvetliť problematiku a zároveň dosiahnuť splnenie hlavného cieľa. Tieto celky spolu tvoria hlavný teoretický pilier, skúmaním ktorého sme mohli sledovanej problematike porozumieť, vytvoriť si ucelený obraz a na základe zistených poznatkov potom vytvoriť situácie, kde sme sa jednotlivým možným problémom venovali z praktického hľadiska.

Ukázali sme si, ako by to skutočne vyzeralo v konkrétnej spoločnosti, ak by sa dopustila správnych deliktov v rôznych oblastiach porušenia právneho predpisu. To nám potom pomohlo zhodnotiť aktuálnu situáciu u nás a posúdiť ju a zároveň si vytvoriť názor na účinnosť systému jednak v rámci dodržiavania, ale tiež v rámci trestania postihov.

Na to, aby sme dosiahli požadovaný stav, sme používali rôzne vedecké metódy skúmania. Prvotným krokom bola analýza stanovenej tematiky. Týmto postupom sme si ju rozložili na jednotlivé, čo najjednoduchšie časti. Ďalej sme tieto časti skúmali samostatne. Tak sme mohli ľahšie porozumieť podstate problému. Pred samotným spracovávaním informácií bolo nutné tieto informácie získať. Teda nájsť užitočné zdroje. Využili sme pri

tom aj naše znalosti v odbore účtovníctva a poznatky získané štúdiom, odborné články a publikácie a, samozrejme, súvisiacu legislatívu. Po zozbieraní dostupných zdrojov sme prostredníctvom metódy selekcie vybrali tie podstatné a pre našu prácu užitočné. V praktickej časti sme potom pomocou dedukcie aplikovali objektívne poznatky na konkrétne prípady. Porovnávali sme výsledky z rôznych príkladov, aby sme boli schopní zistiť podobnosti, ale aj odlišnosti.

Výsledkom je komplexne spracovaná práca, ktorá prehľadne a zrozumiteľne vysvetľuje jednotlivé prvky, z ktorých sa skladá a dáva nám tak ucelený pohľad na problematiku a jej fungovanie v našich podmienkach.

### 3 Výsledky práce a diskusia

Spáchanie správneho deliktu v účtovníctve posudzuje správca dane, ktorým môže byť daňový úrad, colný úrad a pre potreby miestnych daní a spravovania poplatku za odpad, aj obec. V prípade správnych deliktov, ktorých sa v rámci svojej činnosti môže dopustiť účtovná jednotka/podnikateľ, je správcom dane prevažne daňový úrad. Prostredníctvom daňovej kontroly potom overuje správnosť určenia jednotlivých daní ako DPH alebo Dane z príjmov a zároveň kontroluje správne dodržanie ustanovení osobitých predpisov. Takým predpisom je aj zákon o účtovníctve.

Správca dane môže začať s daňovou kontrolou so zameraním na porušenie predpisov stanovených v zákone o účtovníctve. Ak po skončení daňovej kontroly rozhodne, že došlo k takémuto porušeniu a neboli dodržané podmienky stanovené v § 38 toho zákona, klasifikuje tieto pochybenia ako správne delikty a určí príslušnú výšku pokuty.

V rámci tejto kontroly teda správca dane zisťuje súlad účtovníctva kontrolovaného subjektu s predpismi, ktoré prikazuje zákon o účtovníctve. Povinnosťou účtovnej jednotky je viesť účtovníctvo od jej vzniku až po zánik takým spôsobom, pri ktorom sa snaží dodržať **účtovné zásady a metódy**, a rovnako, aby bol dodržaný súlad so **zákonom o účtovníctve** a s **postupmi účtovania**. Okrem vedenia účtovníctva má účtovná jednotka povinnosť zostavovať a predkladať účtovnú závierku.

Aby sme sa lepšie zorientovali v tom, kde sa v rámci ilustračných príkladov budeme pohybovať, stručne si najprv vysvetlíme základné oblasti pôsobenia pravidiel, ktoré musia byť pri správnom vedení účtovníctva dodržané. Pod pojmom účtovné zásady rozumieme súbor princípov, poznatkov, pravidiel a zákonitostí, ktoré pri vedení účtovníctva a zostavovaní účtovnej závierky treba dodržiavať. Účtovné zásady sú nástrojom, pomocou ktorého vieme dosiahnuť pravdivé a verné zobrazenie skutočností, čo je aj primárnym cieľom účtovníctva. Účtovné zásady používané v Slovenskej republike sú pretransformované do zákona o účtovníctve. Nenájdeme ich tu priamo vypísané, ale nájdeme ich zakomponované v jednotlivých paragrafoch určujúcich pravidlá pre rôzne oblasti účtovania. Zjednodušene preto môžeme povedať, že nedodržanie zásad môže viesť k spáchaniu správneho deliktu. Účtovné zásady poznáme:

- vymedzenie účtovnej jednotky,
- meranie pomocou peňažnej jednotky,
- účtovné obdobie - zásada periodického zisťovania výsledku hospodárenia a finančnej situácie podniku,
- preukázateľnosť účtovníctva,
- zásada bilančnej kontinuity,
- prednosť podstaty pred formou,
- zákaz kompenzácie majetku a záväzkov, nákladov a výnosov, príjmov a výdavkov,
- nepretržitosť pokračovania v činnosti,
- zohľadňovanie všetkých nákladov a výnosov v účtovnom období kedy vznikli,
- oceňovacie zásady,
- zásada opatrnosti,
- vecné a časové priradovanie nákladov k výnosom,
- princíp vysvetľovania – objasňovania hodnoty.<sup>56</sup>

Všetky postupy, spôsoby a činnosti, ktoré si účtovná jednotka stanoví na dodržanie účtovných zásad, sa nazývajú **účtovné metódy**. Dá sa povedať, že účtovné zásady sú pravidlá, ktoré treba dodržiavať a účtovné metódy sú spôsob alebo cesta, akú si účtovná jednotka sama zvolí, a ktorou zabezpečí dodržanie účtovných zásad.

Okrem toho, že účtovná jednotka pri vedení účtovníctva musí dodržiavať účtovné zásady a zvolené metódy účtovania, musí viesť účtovníctvo aj v súlade s účtovnými postupmi. Postupy účtovania sú obsiahnuté v opatreniach MF SR pre osobitné skupiny účtovných jednotiek. Opatrenia MF SR podrobnejšie upravujú spôsoby účtovania pre bežné účtovníctvo a pre účtovnú závierku. Upravené sú nimi rôzne oblasti účtovníctva, napríklad obsahové vymedzenie účtovných kníh, účtovný rozvrh, označovanie a usporiadanie položiek účtovnej závierky, deň uskutočnenia účtovného prípadu, zásady pre členenie majetku a záväzkov a mnoho ďalších.

---

<sup>56</sup> ŠLOSÁR, Rudolf.– ŠLOSÁROVÁ, Anna. 2005 a.: Podvojný účtovníctvo pre podnikateľov. Bratislava: Iura Edition, 2005, s. 199 ISBN ISBN 80-8078-043-9

### **3.1 Zistené správne delikty vo vybranej spoločnosti**

V nasledujúcej časti si vyberieme niektoré oblasti v účtovníctve a názorne si ukážeme rôzne príklady pochybení, ku ktorým môže v praxi dôjsť. Pokúsime sa ich zatriediť do prislúchajúcich písmen odseku 1 v § 38 zákona o účtovníctve. Ukážeme si také porušenia ustanovení zákona o účtovníctve, ktoré sú charakterizované ako správne delikty, za ktoré môže správca dane uložiť pokutu.

Na dosiahnutie stanoveného cieľa a rovnako aj pre potreby transformácie teoretických poznatkov do praxe, sme si zvolili účtovnú jednotku W D I s. r. o. Názov a identifikačné údaje spoločnosti sme upravili na žiadosť vedenia spoločnosti. V tejto časti budeme vychádzať zo skutočne existujúcich chýb vo vedení účtovníctva zistených počas rôznych účtovných období. Pre účely našej práce sme tieto nesprávnosti spojili do jedného účtovného obdobia. Účtovná jednotka W D I s. r. o. vznikla v roku 2013. Pôsobí v oblasti predaja potravín, drogériového tovaru, alkoholu, ovocia a zeleniny, jej hlavným predmetom činnosti je teda maloobchodná a veľkoobchodná činnosť. Spoločnosť pôsobí v Banskobystrickom kraji a je v súkromnom vlastníctve. Štatutárny orgán tvoria dvaja spoločníci s vlastníckym podielom rozdeleným v pomere 70:30. Tržby spoločnosti dosahujú výšku priemerne 85 000 € a priemerný zisk spoločnosti je 15 000 €. V období, ktoré budeme sledovať bolo rozdelenie majetku a záväzkov nasledovné.

Tabuľka č. 3: Súvaha spoločnosti W D I s. r. o. v sledovanom období

Strana aktív	Súvaha spoločnosti W.D.I. s.r.o. ( v mene Euro )		Strana pasív
<b>Spolu majetok</b>	<b>136787,00</b>	<b>Spolu vlastné imanie a záväzky</b>	<b>136787,00</b>
Neobežný majetok	2745,00	Vlastné imanie	96624,00
Dlhodobý hmotný majetok súčet	2745,00	Fondy zo zisku súčet	646,00
SHV a súbory hnuiteľných vecí	2745,00	Štatutárne fondy a ostatné fondy	646,00
Obežný majetok	133735,00	Výsledok hospodárenia min. rokov	51688,00
Zásoby súčet	35657,00	Nerozdelený zisk minulých rokov	51688,00
Tovar	35657,00	Neuhradená strata minulých rokov	
Krátkodobé pohľadávky súčet	11018,00	Výsledok hospodárenia bežného roka po zdanení	44290,00
Pohľadávky z obchodného styku	7384,00	Záväzky	40163,00
Daňové pohľadávky a dotácie	3634,00	Dlhodobé záväzky	342,00
Finančné účty súčet	87060,00	Záväzky zo sociálneho fondu	342,00
Peniaze	86709,00	Krátkodobé záväzky súčet	39821,00
Účty v bankách	351,00	Záväzky z obchodného styku	25353,00
Časové rozlíšenie súčet	307,00	Záväzky voči spoločníkom a združeniu	
Náklady budúcich období krátkodobé	307,00	Záväzky voči zamestnancom	5143,00
		Záväzky zo sociálneho poistenia	2972,00
		Daňové záväzky a dotácie	6692,00
		Bankové úvery	
		Bežné bankové úvery	

Zdroj: Vlastné spracovanie

V účtovnej jednotke WDI s. r. o. bola v roku 2017 vykonaná správcom dane daňová kontrola. Kontrola bola zameraná na preverenie skutočností, ktoré sú rozhodujúce pre správne určenie dane z príjmov právnickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov. Správca dane pri kontrole zistil niekoľko rôznych pochybení tohto subjektu, na základe ktorých vyrubil pokutu. Väčšina odhalených nedostatkov boli posudzované z hľadiska porušenia predpisov podľa zákona o dani z príjmov. Tento postup vyplýva z povahy uskutočnenej kontroly, keďže tá bola primárne zameraná na kontrolu podľa tohto zákona. Avšak vzhľadom na charakter, množstvo, určitú rôznorodosť zistených nedostatkov akým vznikli, sa správca dane rozhodol rozšíriť túto daňovú kontrolu a preskúmať tak aj dodržanie ustanovení zákona o účtovníctve. Správca dane si pred vykonaním kontroly vyžiadal potrebné dokumenty, ktoré bola účtovná jednotka povinná predložiť včas a v plnom rozsahu tak, ako boli vyžiadané.

*Výňatok z protokolu kontrolovaného subjektu:*

*„Daňový subjekt **WDI s. r. o.** na účely tejto kontroly predložil správcovi dane nižšie uvedené účtovné záznamy na technickom nosiči dát, ktoré boli odkontrolované výberovým spôsobom.*

*Poskytnuté výstupné zostavy – formát:*

- *Hlavná kniha 20xx. pdf,*
- *Účtová osnova 20xx. pdf,*
- *Kniha prijatých faktúr 20xx. pdf,*
- *Kniha vystavených faktúr 20xx. pdf.*

*Doklady predložené v tlačovej podobe:*

- *Účtová osnova rok 20xx skontroluj,*
- *Účtovný denník – rok 20xx,*
- *Obratová predvaha,*
- *Inventarizácia majetku a záväzkov k 31.12.200x,*
- *Inventarizácia majetku a záväzkov k 31.12.200x+1,*
- *Bankové výpisy č. účtu SKXX XXXX XXXX XXXX XXXX výpis č. 1/200xx – č. 12/20xx,*
- *Odpisy, inventárna karta č. 1 hmotného a nehmotného majetku,*
- *Interné doklady č. IDx700001 – IDx700253,*
- *Odberateľské faktúry č. 200700001 – 200700072,*
- *Dodávateľské faktúry č. 100700001 – 100700136,*
- *Pokladničné doklady:*
  - *príjmové č. PP 1600001 – č. PP16016693,*
  - *výdavkové č. PV 1700001 – č. PV1702591,*
- *Pokladničná kniha,*
- *Zmluva o prenájme nebytových priestorov s prenajímateľom,*
- *Havarijné poistenie č. 5 145 2485 514.<sup>58</sup>*

*Všetky skutočnosti zistené správcom dane pri kontrole sú podrobne popísane s odkazmi na súvisiace zákony a paragrafy v časti protokolu s názvom „Preukázané kontrolné zistenia a vyhodnotenia dôkazov“*

Správca dane pri kontrole zistil nedostatky uvedené v nasledujúcich prípadoch. Jednotlivé nedostatky sme popísali a zároveň klasifikovali podľa konkrétneho paragrafu, ktorý ich upravuje.

---

<sup>58</sup> Výňatok z protokolu o výsledku daňovej kontroly

### 3.1.1 Porušenie § 23a a § 23b

Účtovná jednotka W D I s. r. o. zostavila svoju účtovnú závierku za rok 2017 k 31.12.2017, schválila ju k 10.4.2018 a k tomuto dátumu ju uložila do registra účtovných závierok. Podľa zákona o účtovníctve musí byť ÚZ uložená v registri do 6 mesiacov od dátumu ku ktorému sa zostavuje. (v tomto prípade do 30.06.2018). Toto účtovná jednotka W D I s. r. o. dodržala a preto sa domnievala, že postupuje správne.

#### Zistenie správcu dane pri daňovej kontrole:

Podľa zistení správcu dane však W D I s. r. o. neuložila dokumenty v riadnom termíne do registra účtovných závierok. Týmto postupom sa dopustila správneho deliktu podľa ustanovenia § 38 ods. 1 písm. c) citovaného zákona.

Spoločnosť sa voči tomuto zisteniu ohradila tým, že účtovná závierka bola podaná a mala za to, že lehoty sú dodržané. Odpoveď na otázku, prečo bola táto účtovná závierka považovaná za zverejnenú po termíne, súvisí so zákonom o dani z príjmov. Povinná lehota na podanie daňového priznania je do 31.3.2018, čo sú tri kalendárne mesiace po skončení zdaňovacieho obdobia. Do tohto dátumu má účtovná jednotka povinnosť zostaviť a aj uložiť účtovnú závierku do registra účtovných závierok. Keďže W D I s. r. o. nepožiadala o odklad na podanie daňového priznania, mala povinnosť uložiť svoju ÚZ do 31.3.2018. Ak do tohto dátumu nebola jej ÚZ schválená, povinnosťou účtovnej jednotky bolo uložiť ÚZ k 31.3.2018 neschválenú a následne, najneskôr do 15 dní od jej schválenia (25.4.2018), uložiť dodatočne aj oznámenie o jej schválení. Tieto povinnosti si podľa Správcu dane účtovná jednotka nespĺnila a dopustila sa tak správneho deliktu.

Za porušenie § 38 ods. 1 písmeno c uloží správca dane účtovnej jednotke pokutu. Podľa § 38 ods. 2 písm. b) môže byť táto pokuta stanovená až do výšky 2 % zo sumy majetku, ktorú účtovná jednotka vykazuje v súvahe za kontrolované účtovné obdobie. Výška pokuty môže byť maximálne 1 mil. €. V kontrolovanom období vykazovala spoločnosť W D I s. r. o. svoj majetok podľa súvahy v tabuľke č. 3 vo výške 136 787 €. Najvyššia možná pokuta na základe takto vykázaného majetku, ktorú by mohol správca dane uložiť, je 2 735,74 €.

### 3.1.2 Nedodržanie ustanovení v § 34

*W D I s. r. o. zaznamenáva všetky hotovostné príjmy a výdavky v elektronickej podobe pokladničnej knihy. Jednotlivé transakcie fyzicky dokladuje príjmovými a výdavkovými pokladničnými dokladmi a dokladmi z elektronickej registračnej pokladnice z platieb v hotovosti za služby alebo materiál. Aby boli splnené požiadavky § 10 zákona o účtovníctve<sup>59</sup>, bločky z ERP sú doplnené internými dokladmi, ktoré sú ich neoddeliteľnou súčasťou (povinné náležitosti účtovných dokladov nemusia byť striktne uvedené priamo na doklade). Doklady z ERP však ponecháva vo forme v akej ich dostala.*

#### Zistenie správcu dane pri daňovej kontrole:

V rámci kontroly účtovnej jednotky W D I s. r. o. boli zistené nedostatky v účtovných dokladoch v pokladničnej knihe. Časť účtovných dokladov, ktorú tvorili doložené doklady z ERP, boli nečitateľné. Správca dane považuje takéto doklady za nepreukázateľné. Účtovný doklad patrí k účtovným záznamom tvoriacim účtovnú dokumentáciu. Ak účtovná jednotka zistí nesprávnosť, nezrozumiteľnosť alebo neúplnosť účtovných záznamov, mala by bezodkladne vykonať ich opravu. Podľa § 34 zákona o účtovníctve sa nečitateľný záznam považuje za nevydaný. Tieto nedostatky sa týkali týchto konkrétnych účtovných dokladov:

- Pokladničné doklady
  - príjmové č. PP1700001 – č. PP17016693
  - výdavkové č. PV1700001 – č. PV1702591

Na základe zistených skutočností sa podľa správcu dane spoločnosť W D I s. r. o. dopustila správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. 1 zákona o účtovníctve. Za tento správny delikt sa stanoví pokuta podľa § 38 ods. 2 písm. c. Podľa neho správca dane môže stanoviť pokutu až do výšky 2 % z hodnoty majetku v súvahe za kontrolované obdobie a najviac do 100 000 eur. V tomto prípade bude suma majetku a rovnako aj pokuty rovnaká ako predtým, teda 2 % z vykázaných sumy 136 787 € bude v tomto prípade 2735,74 €

---

<sup>59</sup> Základné povinné náležitosti účtovných dokladov podľa zákona o účtovníctve skrátené: slovné a číselné označenie dokladu, obsah účtovného prípadu, označenie účastníkov, peňažnú sumu, dátum vyhotovenia dokladu a uskutočnenia účtovného prípadu, ak nie sú totožné, podpisový záznam osoby zodpovednej za účtovný prípad a jeho zaúčtovanie.

### 3.1.3 Porušenie § 8 – správny delikt podľa § 38 ods. 1 písmeno f) a g)

Objasnenie princípov spáchania správnych deliktov podľa písmena f) a g) bude efektívnejšie, ak ich spojíme. Oba správne delikty vychádzajú z porušenia toho istého právneho predpisu - § 8 zákona o účtovníctve. Ten objasňuje základné podmienky správneho vedenia účtovníctva - správnosť, úplnosť, preukázateľnosť, zrozumiteľnosť a zaručenie trvalosti účtovných záznamov. Podrobne sme si ich vysvetlili v kapitole 1.4.1. *Sankcie za porušenie predpisov v oblasti účtovníctva*. V písmene f) sa zákon zameriava na situácie, kedy sa nedodržanie niektorej alebo viacerých povinností prejaví ako nesprávne zachytenie informácie v účtovníctve, a to sa následne zobrazí aj v účtovnej závierke ako nesprávne vykázanie skutočností v účtovnej závierke. V písmene g) sa hovorí o situácii, kedy sa naopak porušením týchto zásad informácie v účtovnej závierke nezobrazia. Teda ak by účtovná jednotka účtovala v súlade s ustanoveniami tohto paragrafu, nové informácie by sa po zaúčtovaní v účtovnej závierke mali ukázať. Napríklad ak by zmena skutočností účtovnej závierky nebola v danom momente žiadúca, mohla by účtovná jednotka nesprávne účtovať zámerne. Tým by dosiahla stav, že účtovný prípad by síce vznikol, ale neovplyvnil by informácie v účtovnej závierke pre ňu neželaným spôsobom.

1. *W D I s. r. o. sa zaoberá poskytovaním služieb a predajom maloobchodného tovaru konečnému spotrebiteľovi. V rámci tejto činnosti disponuje účtovná jednotka elektronickou registračnou pokladňou a v súvislosti s tým účtuje aj tržby za predaný tovar. Rovnako disponuje aj terminálom pre bezhotovostný platobný styk. Celkové tržby z predaja tovaru za kontrolované obdobie boli 81 258 z toho 44 526 boli bezhotovostné platby.*

#### Zistenie správcu dane pri daňovej kontrole:

Overením predložených dokladov daňového subjektu bolo zistené chybné vykazovanie tržieb. Daňový subjekt si na základe uzávierky z elektronickej registračnej pokladnice zaúčtoval tržby na výnosový účet 604 – tržby z predaja tovaru súvzťažne s účtom 211 – pokladnica, v celkovej výške podľa dokladu z ERP. Túto sumu tvorili všetky platby v hotovosti spolu so všetkými bezhotovostnými platbami cez bankový terminál. Pri účtovaní bankových výpisov boli všetky príjmy prijaté prostredníctvom terminálu opäť zaúčtované na účet výnosov 604 súvzťažne s účtom 221 – bankový účet.

Účtovanie tržieb v účtovnej jednotke:

<b>1) 211 / 604</b>	<b>81 258</b>	<b>zaúčtovanie tržieb</b>
<b>2) 221 / 604</b>	<b>44 526</b>	<b>vkład na bankový účet - tržby cez terminál</b>

Časť príjmov, ktoré boli platené priamo na bankový účet prostredníctvom terminálu nemôžu byť účtované ako príjem do pokladnice, pretože aj keď sú prijaté v pokladnici, reálne peniaze nikdy fyzicky v pokladnici neboli. Na zaúčtovanie takéhoto pohybu sa správne použije pohľadávkový účet 315 – ostatné pohľadávky. Suma zaúčtovaná na účte 315 sa musí rovnať sume, ktorú účtovná jednotka prijme na svoj bankový účet ako sumár platieb cez terminál.

Správne zaúčtovanie tržieb sumárne za rok 2017:

<b>1) 211 / 604</b>	<b>36 732</b>	<b>zaúčtovanie tržieb - ERP</b>
<b>2) 315 / 604</b>	<b>44 526</b>	<b>zaúčtovanie tržieb - terminál</b>
<b>3) 221 / 315</b>	<b>44 526</b>	<b>vkład na bankový účet – tržby cez terminál</b>

Daňový subjekt týmto spôsobom porušil ustanovenia podľa § 8 a toto porušenie malo vplyv na nesprávne vykázanie skutočnosti v účtovnej závierke. Umelo si zvýšil výnosy, čo viedlo k ich nadhodnoteniu a zároveň k nesprávnemu určeniu základu dane a následne aj daňovej povinnosti.

Daňový subjekt sa dopustil správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. b ) až f ). Výška pokuty je v tomto prípade stanovená na 2 % z celkovej sumy majetku v súvahe (po úprave) alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch. Najvyššia možná výška pokuty je 1 000 000 eur.

2. *V účtovnej jednotke W D I s. r. o. sú podľa priložených záznamov zamestnaní 8 zamestnanci. Podľa výstupov z účtovníctva si žiadny zamestnanec počas roka nečerpал dovolenku. Všetkým zamestnancom boli riadne odvádzané odvody do príslušných zdravotných poisťovní a sociálnej poisťovne tak, ako túto povinnosť ukladá zákon. Všetky účtovné prípady súvisiace so zamestnancami účtuje účtovná jednotka sama, teda nevyužíva žiadnu externú firmu pre mzdové účtovníctvo. Účtovná jednotka používa na zaúčtovanie miezd interný doklad so špecifickým číslovaním. W D I s. r. o. účtuje o mzdách nasledovným spôsobom:*

Tabuľka č.4: Účtovanie miezd zamestnancov

ID 04406000002 dátum: 30. 06. 2017			
521 - 100		331 - 100	Hrubé mzdy ZAM
331 - 100	Odvody celkom ZAM	336 - 100	Odvod SP ZAM
		336 – 125	Odvod VŠZP ZAM
		342 - 100	Odvod DZČ
524 - 100	Odvody celkom FIRMA	336 - 100	Odvod SP FIRMA
		336 - 125	Odvod ZP FIRMA
527 - 100	Prídel do SF	472 - 100	Prídel do SF

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zistenie správcu dane pri daňovej kontrole:

Pri kontrole daňového subjektu sa zistilo, že dvaja zo zamestnancov sú konateľmi spoločnosti W D I s. r. o. a zároveň vlastnia najmenej 50 % podiel v tejto spoločnosti, teda sú spoločníkmi. V nadväznosti na § 66 opatrenia MF SR č. 23054/2002-92 o postupoch účtovania v podvojnom účtovníctve by mala účtovná jednotka účtovať hrubé mzdy zamestnancov - spoločníkov oddelene od hrubých miezd ostatných zamestnancov s použitím nákladového účtu 522 súvzťažne s účtom 366 – záväzky voči spoločníkom a členom.

Tabuľka č. 5: Účtovanie miezd spoločníkov

ID 04406000002 dátum: 30. 06. 2017			
522 - 100	Hrubé mzdy SPOL	366 - 200	Hrubé mzdy SPOL
366 - 200	Hrubé mzdy SPOL	336 - 200	Odvod SP SPOL
		336 – 225	Odvod VŠZP SPOL
		342 - 200	Odvod DZČ SPOL

Zdroj: Vlastné spracovanie

Dodržanie všetkých zásad uvedených v § 8 nám pomáha splniť základný predpoklad správneho účtovníctva, ktorý sa spomína v § 7 zákona o účtovníctve, a tým je povinnosť účtovnej jednotky viesť účtovníctvo tak, aby prezentovalo verný a pravdivý obraz o všetkých skutočnostiach. Ak bude účtovná jednotka vykazovať skutočnosti podľa reálneho stavu, zabezpečí tak povinnosť verného vykazovania. Podmienka pravdivosti je

splnená vtedy, ak budú pri účtovaní použité účtovné metódy, ktorými sa dosiahne tento verný obraz. Teda v prípadoch, kedy má účtovná jednotka možnosť si zvoliť z viacerých alternatív, použije tú, ktorá sa podľa jej najlepšieho úsudku najviac približuje skutočnému stavu. Napriek tomu, že verný a pravdivý obraz môžeme považovať za najpodstatnejšiu zásadu správneho účtovania, v našej právnej úprave nie je samotné porušenie § 7 klasifikované ako správny delikt. Jeho dodržanie sa zabezpečí iba prostredníctvom iných ustanovení zákona o účtovníctve.

Príkladom môžu byť účtovné odpisy. Tie majú vyjadrovať skutočné opotrebenie majetku účtovnej jednotky, a preto nie sú zhodné s daňovými odpismi. Tým, že účtovná jednotka bude o týchto odpisoch účtovať, sa zabezpečí verný a pravdivý obraz opotrebenia majetku v účtovníctve. V praxi sa však často stáva, že účtovná jednotka si v rámci určitého zjednodušenia práce zvolí vo svojom odpisovom pláne účtovné odpisy zhodné s daňovými odpismi. Takýmto konaním, ale nie je dodržaný verný a pravdivý obraz, no keďže postih za jeho nedodržanie nie je zákonne upravený, mohlo by sa zdať, že je bez vyodenia dôsledkov. Ako sme uviedli v predchádzajúcom odseku, dodržanie verného obrazu je však u nás zabezpečené nepriamo. V tomto prípade zákon o účtovníctve upravuje povinnosť odpisovania v § 28 a jeho nedodržanie sa už považuje za správny delikt, za ktorý môže byť udelená pokuta.

#### *3.1.4 Porušenie § 26*

Účtovná jednotka má podľa § 26 ods. 3. zákona o účtovníctve v súvislosti s uzávierkovými operáciami povinnosť pred zostavením účtovnej závierky vytvoriť rezervy. V súvislosti s účtovaním miezd vzniká účtovnej jednotke povinnosť účtovania rezerv na nevyčerpané dovolenky a s tým súvisiaceho poistného a príspevkov. Tento druh rezervy patrí podľa zákona o dani z príjmov medzi zákonné rezervy a je to aj daňovo uznaný výdavok. Povinnosť o nej účtovať vzniká, ak si zamestnanec nevyčerpal dovolenku, na ktorú mu počas roka vznikol nárok. Táto rezerva sa tvorí odhadom vo výške priemerných hrubých miezd podľa toho, aký sa predpokladá nárok zamestnanca a podľa nákladov na povinné príspevky, ktoré zamestnávateľ prispieva za svojich zamestnancov na zdravotné a sociálne poistenie. Podľa platných zásad, na základe ktorých sa rezervy tvoria a čerpajú, obsiahnutých v § 19 postupov účtovania v znení neskorších predpisov, sa tieto rezervy majú účtovať nasledovne:

Tabuľka č. 6: účtovanie vzniku a črpania rezerv pri nevyčerpaných dovolenkách

	ID 04406000003		dátum: 30. 06. 2017
521	rezerva na nevyčerpané dovolenky – mzdy	323	rezerva na nevyčerpané dovolenky - tvorba
524	rezerva na nevyčerpané dovolenky - poisťné		
323	rezerva na nevyčerpané dovolenky – použitie	331 366 336 - AE	Hrubá mzda – ZAM Hrubá mzda – SPOL Poisťné SP a ZP
323	rezerva na nevyčerpané dovolenky – zrušenie	521	rezerva na nevyčerpané dovolenky – mzdy
		524	rezerva na nevyčerpané dovolenky - poisťné

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zistilo sa tiež, že interný predpis tejto účtovnej jednotky sa tvorbe rezerv vôbec nevenuje. Neexistuje žiadna smernica pre tvorbu rezerv, podľa ktorej by postupovala a rezervy vôbec netvorí. Výsledok hospodárenia účtovnej jednotky tak nie je reálny, pretože nezobrazuje všetky náklady daného účtovného obdobia. Takýmto konaním je opäť porušený § 7 zákona o účtovníctve – dodržanie verného a pravdivého obrazu. Čo sa síce za právny delikt nepovažuje, ale zároveň ide aj o porušenie § 26 zákona o účtovníctve, ktorý túto povinnosť ukladá.

Účtovná jednotka sa týmto dopustila správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. j ), za ktorý môže daňový úrad udeliť pokutu do 2 % z celkovej sumy majetku vykázaného v súvahe (po úprave) alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch, pričom maximálna výška tejto pokuty môže byť najviac 100 000 eur.

Kontrola účtovníctva v účtovnej jednotke W D I s. r. o. bola uskutočnená ako následok daňovej kontroly, pri ktorej sa zistilo niekoľko závažnejších nedostatkov, preto sa správca dane rozhodol rozšíriť kontrolu aj na oblasť účtovníctva. Kontrola v účtovnej jednotke prebiehala viac ako 6 mesiacov. Z časti, ktorá bola zameraná na správne vykávanie a úhradu daní bola účtovnej jednotke stanovená pokuta vo výške rozdielov, ktoré vznikli medzi hodnotami, ktoré účtovná jednotka vykazala, a ktoré podľa správcu dane mali byť vykávané. Informácie o kontrole so zameraním na účtovníctvo a o chybách v účtovníctve spoločnosti W D I s. r. o. sme získavali priebežne, tak ako prebiehala komunikácia medzi účtovnou jednotkou a správcom dane. O tieto informácie sme sa

opierali pri vypracovávaní záverečnej práce. Chybu, ktorú sme opísali v príklade 3.1.3. *Porušenie § 8 – správny delikt podľa § 38 ods. 1 písmeno f) a g)*, kde účtovná jednotka nesprávne účtovala tržby prijaté platobným terminálom na bankovom účte ako zvýšenie výnosov pričom túto časť tržieb už mala raz zaúčtovanú ako zvýšenie výnosov pri účtovaní tržieb z ERP na účet 211 – pokladnica, bola hodnotená v rámci daňovej kontroly nie účtovnej ako sme sa domnievali, že bude hodnotená. Správca dane pozeral na túto chybu z daňového hľadiska ako nesprávne vykázanie výnosov. Ostatné chyby, ktoré sme v spoločnosti W D I s. r. o. opísali už boli posudzované ako chyby z účtovného hľadiska. Väčšina z nich sa týkala porušenie § 8. Správca dane však posúdil závažnosť týchto chýb a stanovil pokutu vo výške **300 €**.

Podľa našich informácií bolo v účtovníctve spoločnosti W D I s. r. o. oveľa viac chýb ako sme opísali v príkladoch. Prevažná väčšina sa týkala porušenia § 7 alebo § 8, no bez akéhokoľvek dopadu na vykazované skutočnosti v účtovnej závierke, a preto neboli klasifikované ako správne delikty.

### **3.2 Ďalšie alternatívy správnych deliktov v účtovníctve**

V nasledujúcej časti diplomovej práce si ukážeme ešte iné spôsoby nesprávneho účtovania, pri ktorých môže nastať situácia, že správca dane pri kontrole subjektu odhalí nesprávnosti v účtovaní, ktoré klasifikuje ako správny delikt, a teda porušenie zákona o účtovníctve. Tieto príklady nevychádzajú z reálne zistených situácií, pôjde iba o ilustračné príklady. V tomto prípade si vytvoríme fiktívnu firmu, ktorú použijeme ako zdroj potrebných informácií. Prostredníctvom nej budeme simulovať jednotlivé situácie a prípady porušenia paragrafu 38 zákona o účtovníctve a ich dopady na účtovnú jednotku z pohľadu dopustenia sa správneho deliktu. Ku každému príkladu budeme pristupovať individuálne, preto sa jednotlivé príklady nemusia zhodovať v účtovných obdobiach ani nijako inak spolu súvisieť. Príklady slúžia na praktické znázornenie skutočností, ktoré sme si vysvetľovali v teoretickej časti práce.

Naša fiktívna účtovná jednotka má názov Artemis s. r. o.. Zaoberá sa poskytovaním služieb v oblasti reklamy a marketingu, službami súvisiacimi s produkciu filmov alebo videozáznamov, výrobou, rozmnožovaním a nahrávaním zvukových a zvukovo-obrazových audiovizuálnych a multimedialných záznamov, natáčanie videokamerou a ďalšími činnosťami v tejto oblasti. Základné údaje o firme:

Tabuľka č. 7: Vybrané finančné údaje spoločnosti Artemis s. r. o.

<b>Majetok</b>	<b>435 801</b>
<b>Vlastné imanie</b>	<b>8 165</b>
<b>Záväzky</b>	<b>427 636</b>
<b>Zisk</b>	<b>7 495</b>

Zdroj: Vlastné spracovanie

### 3.2.1 Porušenie ustanovení § 35

Účtovná jednotka Artemis s. r. o., vznikla 12. 10. 2015. V roku 2017 mieste príslušný daňový úrad oznámil, že vykoná daňovú kontrolu zameranú na dodržanie zákona o dani z príjmov. Pre zabezpečenie efektívnosti bude táto kontrola prebiehať súbežne s kontrolou dodržiavania zákona o účtovníctve ako osobitého predpisu. Správca dane na anonymný podnet túto kontrolu vykonáva za všetky 3 roky existencie účtovnej jednotky, preto musí Artemis s. r. o. predložiť celé svoje účtovníctvo. Podstatnou informáciou je skutočnosť, že na prelome rokov 2015 a 2016 sa účtovná jednotka sťahovala do nových priestorov. V rámci sťahovania bola všetka dokumentácia týkajúca sa tohto obdobia prepravovaná v aute konateľa spoločnosti. V rovnakom období bolo auto konateľovi odcudzené. V čase krádeže sa v ňom nachádzala ešte časť účtovnej dokumentácie, ktorá bola spolu s autom tiež odcudzená. Krádež bola riadne ohlásená na polícii a konateľ tak mal doklad o tejto skutočnosti.

#### Zistenie správcu dane pri daňovej kontrole:

1. Pri kontrole subjektu Artemis s. r. o. správca dane za rok 2017 a časť roku 2016 nezistil žiadne pochybenia účtovnej jednotky, ktoré by boli v rozpore so zákonom o dani z príjmov v rámci spôsobu stanovania a odvedenia dane z príjmov, účtovná jednotka postupuje v súlade s týmto zákonom.
2. V rámci kontroly dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve, účtovná jednotka nebola schopná predložiť na kontrolu časť účtovnej dokumentácie (pokladničná kniha, bankové výpisy) za obdobie od 2015 až 2016. Účtovná jednotka si nespĺnila povinnosť vyplývajúcu z ustanovení § 35 zákona o účtovníctve vzťahujúce sa na uchovávanie a ochranu účtovnej dokumentácie, dôsledkom čoho správca dane nemohol riadne vykonať kontrolu v tomto období. Týmto konaním sa dopustila správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písm. m).

Na základe zistených skutočností poslal správca dane účtovnej jednotke Artemis s. r. o. **výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole**. V tomto dokumente boli zhrnuté všetky zistenia správcu dane podobne ako v protokole z daňovej kontroly. V poslednom odseku výzvy bolo zhrnuté vyjadrenie konateľa účtovnej jednotky k zistenej skutočnosti nasledovne:

**1. Vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu podľa § 38 ods. 1 písm. m) zákona č. 431 / 82002 Z. z. v znení neskorších predpisov**

V súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou bol dňa 03. 04. 2017 konateľ spoločnosti Artemis s. r. o. Artemis Fowll oboznámený s priebehom kontroly a zisteniami správcu dane, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Do zápisnice sa konateľ spoločnosti k zisteným skutočnostiam vyjadril nasledovne<sup>60</sup>„, Súhlasím so zisteniami daňového úradu, účtovná dokumentácia nebola predložená na kontrolu, nakoľko bola odcudzená. O tejto skutočnosti bola predložená potvrdenka z polície“.

Pokuta, ktorú môže správca dane uložiť za spáchanie takéhoto správneho deliktu sa podľa zákona o účtovníctve stanoví do 2 % z celkovej sumy majetku, ktorú daňový subjekt vykazuje v súvahe po úprave alebo vo výkaze o majetku a záväzkoch za kontrolované obdobie. Maximálna výška pokuty je 100 000 eur. Hodnota majetku v roku 2017 je **435 801 €** z čoho 2 % sa rovnajú sume **8 716,02 €**. Správca dane ale podľa § 38 ods. 5 zákona o účtovníctve prihliadol na krátke časové vymedzenie, ktorého sa chýbajúca dokumentácia týka, závažnosť, mieru zavinenia, odôvodnenie účtovnej jednotky a na to, že išlo o prvé a jediné pochybenie daňového subjektu, a preto skrátil výšku pokuty o 70 % na sumu **2 614,80 €**.

Pri určovaní výšky pokuty sa v zákone o účtovníctve hovorí doslovne o pokute **do** 2 % z celkovej sumy majetku. To znamená, že suma 8 716,02 €, ktorá tvorí presne 2 % z majetku spoločnosti, je maximálna suma, ktorú môže správca dane v tomto prípade uložiť. Keďže išlo o prvú kontrolu a nenašli sa iné pochybenia, je logické predpokladať, že by správca dane nestanovil výšku pokuty v najvyššej hodnote, ktorú zo zákona môže určiť. Okrem toho musíme tiež vziať do úvahy aj okolnosti, na základe ktorých k tomuto

---

<sup>60</sup> Upravený výňatok z výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole z daňového úradu Bratislava, Ševčenkova 33, 850 00 Bratislava

správnemu deliktu došlo. V takýchto prípadoch správca dane poskytne čas na nápravu. Daňový subjekt sa tak môže pokúsiť aspoň o čiastočnú rekonštrukciu účtovníctva a doložiť doklady, ktoré sa dajú v pomerne krátkom čase opätovne získať, ako napríklad bankové výpisy, tržby z pokladní alebo faktúry od svojich dodávateľov a odberateľov.

### 3.2.2 Porušenie § 38 ods. 1 písmeno a)

Účtovná jednotka sa dopustí správneho deliktu podľa tohto ustanovenia zákona o účtovníctve v dvoch prípadoch, a to ak nevedla účtovníctvo podľa § 4 ods. 1, alebo ak nezostavila účtovnú závierku podľa § 6 ods. 4. Podrobnejšie sme sa týmto častiam zákona o účtovníctve venovali v podkapitole 1.4.1. *Sankcie za porušenie predpisov v oblasti účtovníctva*, preto vieme, že § 4 sa v odseku 1 zaoberá povinnosťou účtovnej jednotky viesť účtovníctvo nepretržite počas celej svojej existencie. „V tomto bode je zákon striktný a jednoznačný. Jediná výnimka môže nastať, ak dôjde k zrušeniu účtovnej jednotky bez likvidácie. Teda pri splynutí, zlúčení alebo rozdelení účtovnej jednotky.“<sup>61</sup>

§ 6 sa v odseku 4 zase zaoberá povinnosťou účtovnej jednotky zostaviť individuálnu a konsolidovanú účtovnú závierku. Porušenie povinnosti zostavenia účtovnej závierky je klasifikované ako správny delikt v tejto oblasti hlavne preto, že ako vieme, účtovná závierka poskytuje informácie pre široký okruh používateľov, či už manažment, potencionálnych klientov alebo aj štát. Jej zostavenie pre zachytenie a evidenciu týchto informácií považujeme za hlavný dôvod, prečo existuje povinnosť vedenia účtovníctva. Pretože sa jedná o jeden celok, je pre splnenie tohto ustanovenia dôležité aj to, aby účtovná závierka obsahovala všetky povinné súčasti. V prípade podvojného účtovníctva je to súvaha, výkaz ziskov a strát, poznámky a v prípade jednoduchého účtovníctva, je to výkaz o príjmoch a výdavkoch a výkaz o majetku a záväzkoch.

Najčastejší prípad, s ktorým sa môžeme v praxi stretnúť a najmä pri malých a tzv. *mikro účtovných jednotkách* je nevypracovanie poznámok. Často sa považujú skôr za vysvetľujúci doplnok k účtovnej závierke alebo sa na ne úplne zabudne. Podľa definície účtovnej závierky v zákone o účtovníctve, ktorá hovorí o účtovnej závierke ako o jednotnom celku, nemôžeme ostatné výkazy samostatne považovať za účtovnú závierku

---

<sup>61</sup>KOVÁCSOVÁ, Tímea. *Povinnosť konateľa viesť účtovníctvo v spoločnosti*. [online]. In: Verlag Dashöfer. 2019. [cit. 12.03.2020]. Dostupné na: <https://www.srovpraxi.sk/33/povinnost-konatele-viest-uctovnictvo-spolocnosti-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfwAPQEY8KXghZI2tGQSUVW2i1NrRaPoANhIA/>

a tým sa účtovná jednotka, aj keď možno neúmyselne, dopúšťa správneho deliktu. Podľa tohto princípu by sme mohli považovať za naplnenie skutkovej podstaty správneho deliktu, napríklad ak v UZ chýba podpis člena štatutárneho orgánu vzhľadom na to, že tiež ide o povinnú náležitosť závierky. Chýbajúci podpis teda tiež napĺňa skutkovú podstatu správneho deliktu podľa zákona o účtovníctve a mal by tak byť podľa tohto zákona sankcionovaný.

### 3.3 Prihliadnutia daňového úradu

Ako už vieme, výška pokút za správne delikty v účtovnej oblasti vychádza z ustanovení zákona o účtovníctve, kde sú určené rôzne druhy pokút podľa charakteru správneho deliktu a jeho zatriedenia do príslušnej skupiny. Podrobné členenie správnych deliktov a k nim pripadajúcich pokút sme si uviedli v kapitole 1.4.1 *Sankcie za porušenie predpisov v oblasti účtovníctva*. Výška maximálnych pokút za jednotlivé správne delikty sa pohybuje od 1000 eur až do 3 000 000 eur. Neznamená to však, že daňový úrad automaticky ukladá najvyššiu možnú pokutu za spáchaný delikt. Takýto postup nie je správcovi dane dovolený. Zo zákona má povinnosť prihliadať na niektoré okolnosti, ktoré môžu zmierniť výšku pokuty. Tieto okolnosti sú stanovené v § 38 ods. 7 zákona o účtovníctve.

1. „Miera zavinenia správneho deliktu, okolnosti, závažnosť, čas trvania deliktu, následky. Postup kedy sa daňový úrad rozhodol zmierniť výšku pokuty za spáchanie správneho deliktu sme mohli vidieť v podkapitole 3.2.1. *Porušenie ustanovení § 35*, kde sa výška pokuty znížila s prihliadnutím na okolnosti o 70 %.
2. Pri určovaní výšky pokuty zaväži aj skutočnosť, či za obdobie, za ktoré sa vykonáva kontrola, účtovná jednotka uskutočnila opravy chýb, podľa § 3 ods. 1 zákona o účtovníctve, **v iných účtovných obdobiach**.
3. Podľa § 46 zákona č. 563/2009 o správe daní sa berie do úvahy aj oprava chyby za kontrolované obdobie, ktorá sa účtuje **v bežnom účtovnom období**. Povinnosťou účtovnej jednotky v tomto prípade je písomne oznámiť obsah a sumu uskutočnenej opravy chyby. Daňový úrad pri stanovení výšky pokuty na toto písomné oznámenie účtovnej jednotky prihliadne.“<sup>62</sup>

---

<sup>62</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov § 38 ods. 7

Uskutočnené opravy existujúcich chýb sa berú do úvahy, pretože takýto čin predstavuje určitý druh poľahčujúcej okolnosti. Ak účtovná jednotka vykoná opravu chyby, berie tým na seba zodpovednosť za túto chybu a dáva tak najavo svoju vôľu napraviť protiprávny stav.

Z našich skúseností a pozorovaní môžeme konštatovať, že správca dane si pri ukladaní pokuty vo väčšine prípadov volí práve najnižšiu pokutu, akú môže stanoviť. Výška pokuty sa zvyšuje až s opakovaným alebo hrubým porušením zákona. Je ale dôležité spomenúť, že tento „model“ spôsobu ukladania pokuty sme neodporovali striktne zo skúmania ukladania pokút za porušenie zákona o účtovníctve, ale prevažne za porušenie iných daňových predpisov.

*Účtovnej jednotke Artemis s. r. o. oznámil daňový úrad kontrolu dodržiavania predpisov podľa zákona o účtovníctve. Kontrola sa začala 03. 09. 2018 a kontrolované obdobie bol rok 2015. Kontrolou sa zistili chyby v účtovaní spoločnosti Artemis s. r. o. Účtovná jednotka však jednoznačne preukázala, že tieto chyby boli v roku 2016 opravené.*

*Ešte na začiatku roku 2018 Artemis s. r. o. sama zistila chybu v účtovaní v roku 1015, ktorú v roku 2018 aj opravila. O tejto skutočnosti písomne informovala príslušný daňový úrad v oznámení, kde presne uviedla obsah a sumu vykonanej opravy.*

1. Všetky chyby, ktoré správca dane našiel, sa týkajú kontrolovaného účtovného obdobia, ktorým je rok 2015.
2. Chyby, ktoré zistil správca dane, boli preukázateľne opravené v roku 2016 = iné účtovné obdobie (§ 3 ods. 1 zákona o účtovníctve).
3. Chyba, ktorú objavila účtovná jednotka Artemis s. r. o., bola opravená v roku 2018 = bežné účtovné obdobie (zákon č. 563/2009 Z. z. § 46).

Všetky chyby, ktoré sa v Artemis s. r. o. našli, boli opravené v súlade s príslušnými právnymi predpismi a podľa § 38 ods. 7, daňový úrad na tieto opravy chýb pri určovaní výšky pokuty prihliadne<sup>63</sup>. Toto prihliadnutie, samozrejme, neznamená, že daňový subjekt nedostane žiadnu pokutu, ale ani táto možnosť nie je vylúčená.

---

<sup>63</sup> „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 48) písomne oznámi daňovému úradu obsah a sumu vykonanej opravy chyby za kontrolované účtovné obdobie účtovanej v bežnom účtovom období“.

Ak by Artemis s. r. o. opravila chybu, ktorú našla rovnakým spôsobom, ako je uvedené v príklade, ale zároveň by túto skutočnosť písomne neoznámila, na túto opravu by správca dane pri stanovení výšky pokuty neprihliadol.

### **3.4 Lehota na uloženie pokuty**

V § 38 odsek 8 zákona o účtovníctve je stanovená lehota, do kedy by mal správca dane pokutu daňovému subjektu uložiť. Predpis uvádza, že správca dane môže uložiť pokutu do 1 roka od toho dňa, kedy sa dozvedel o správnom delikte (týmto dňom je deň prerokovania protokolu z daňovej kontroly). Ďalej predpis uvádza, že správca dane uloží pokutu najneskôr do 5 rokov od skončenia účtovného obdobia, v ktorom sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu. Z predpisu teda vyplývajú dve lehoty:

- a) subjektívna – do jedného roku,
- b) objektívna – do piatich rokov.

Správca dane má povinnosť dodržať obidve tieto lehoty.

*V roku 2018 bola daňovým úradom vykonávaná kontrola účtovnej jednotky Artemis s. r. o. zameranú na dodržiavanie ustanovení zákona o účtovníctve. Keďže sa pri kontrole zistili také nedostatky v účtovníctve spoločnosti Artemis s. r. o., ktoré daňový úrad klasifikoval ako správne delikty podľa tohto zákona, správca dane sa rozhodol uložiť spoločnosti pokutu. Kontrolovaným obdobím bol rok 2014. Protokol z vykonanej kontroly bol prerokovaný 06.08.2018.*

1. Zo zadania vyplýva, že daňový úrad má objektívnu lehotu na uloženie pokuty do konca roku 2019 (5 rokov od skončenia ÚO v ktorom sa daňový subjekt dopustil správneho deliktu).
2. Vzhľadom na to, že deň 06. 08. 2018 je dňom prerokovania protokolu z daňovej kontroly a tento deň je zároveň považovaný za deň, kedy sa správca dane o správnom delikte dozvedel, subjektívna lehota na stanovenie pokuty je do 06. 08. 2019.

Ako sme uviedli na začiatku podkapitoly, daňový úrad musí dodržať obe lehoty na uloženie pokuty, subjektívnu aj objektívnu, preto musí spoločnosti Artemis s. r. o. uložiť

pokutu do 06. 08. 2019. V tomto prípade teda subjektívna lehota skracuje objektívnu lehotu.<sup>64</sup>

*Správca dane vykonával kontrolu dodržania ustanovení zákona o účtovníctve v spoločnosti Artemis s. r. o. za rok 2013. Túto kontrolu vykonal v roku 2018. Z výsledkov kontroly vyplynulo, že účtovná jednotka Artemis s. r. o. sa dopustila správnych deliktov podľa zákona o účtovníctve a bude jej uložená pokuta podľa tohto zákona. Protokol z kontroly bol prerokovaný 06. 08. 2018.*

- a) Objektívnu lehotu na uloženie pokuty má správca dane do konca roku 2018. (5 rokov od konca ÚO 2013).
- b) Subjektívna lehota daňového úradu na uloženie pokuty je až do 06. 08. 2019.

Obdobne ako v predchádzajúcom príklade má správca dane povinnosť dodržať obe lehoty, preto musí pokutu uložiť do konca roku 2018.<sup>65</sup>

### **3.5 Úhrnná pokuta pri správnych deliktoch v účtovníctve**

Podrobnejšie sme si princíp úhrnnej pokuty vysvetlili v podkapitole 1.5 *Úhrnná pokuta*. Pre pochopenie nasledujúcich príkladov si len v krátkosti zopakujeme základné konštrukčné prvky. Úhrnná pokuta sa stanovuje podľa ustanovenia § 155a daňového poriadku. Správca dane ukladá úhrnnú pokutu iba v prípade, že je to účelné a možné. Podmienky pre uloženie úhrnnej pokuty:

- ✓ „daňový subjekt sa dopustil dvoch alebo viacerých správnych deliktov,
- ✓ pokuta za tieto správne delikty je stanovená rozpätím (od – do),
- ✓ úhrnná pokuta sa uloží za viaceré správne delikty, ktoré spadajú do jedného právneho predpisu,
- ✓ ukladá sa podľa toho ustanovenia, ktoré je príslušné správne deliktu s najvyššou hornou hranicou zo všetkých správnych deliktov, ktorých sa daňový subjekt dopustí,

---

<sup>64</sup> KLABNÍKOVÁ, Klára. Lehota na udelenie pokuty za účtovníctvo a výška udelenej pokuty [online]. Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2019-02-05]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/lehota-na-ulozenie-pokuty-za-uctovnictvo-a-vyska-ulozenej-pokuty.htm>

<sup>65</sup> KLABNÍKOVÁ, Klára. Lehota na udelenie pokuty za účtovníctvo a výška udelenej pokuty [online]. Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2019-02-05]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/lehota-na-ulozenie-pokuty-za-uctovnictvo-a-vyska-ulozenej-pokuty.htm>

- ✓ ak sú za viaceré správne delikty horné hranice sadzby pokuty rovnaké, úhrnná pokuta sa stanoví podľa príslušného ustanovenia jedného z nich.<sup>66</sup>

Úhrnná pokuta znamená uloženie jednej pokuty za viac správnych deliktov. Z množstva právnych predpisov, ktoré určujú samostatnú jednu pokutu sa pre množinu správnych deliktov, za ktoré správca dane uvažuje stanoviť úhrnnú pokutu, vyberie ten právny predpis, ktorý ukladá rozpätie pre uloženie pokuty s najvyššou hranicou. Toto pravidlo znázorňuje absorpčnú zásadu. Jednoducho povedané, stanoví sa síce pokuta iba jedna, ale za to tá, ktorá je vyššia a teda prísnejšia.

*V protokole z daňovej kontroly účtovnej jednotky Artemis s. r. o. boli uvedené zistenia správcu dane, podľa ktorých sa daňový subjekt dopustil nasledovných správnych deliktov:*

- *daňový subjekt nepodal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za obdobie 4/2015,*
- *daňový subjekt nepodal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za obdobie 10/2015 v lehote určenej vo výzve správcu dane,*
- *daňový subjekt nevedol účtovníctvo podľa § 4 ods. 1,*
- *daňový subjekt vo svojom účtovníctve vykonal zápisy mimo účtovných kníh,*
- *účtovná jednotka nevedla účtovníctvo podľa § 8, a to malo vplyv na vykázané skutočnosti.*

Správca dane nemôže určiť jednu úhrnnú pokutu za všetky tieto správne delikty, pretože nie je splnená podmienka, že každý z týchto správnych deliktov upravuje jeden právny predpis. Preto si ich v tabuľke rozdelíme.

Tabuľka č. 8: Vybrané správne delikty a ich právna úprava

§ 155 ods. 1 daňový poriadok	§ 38 ods. 2 zákon o účtovníctve
<i>daňový subjekt nepodal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za obdobie 4/2015</i>	<i>daňový subjekt nevedol účtovníctvo podľa § 4 ods. 1</i>

<sup>66</sup> KLABNÍKOVÁ, Klára. Uloženie úhrnnej pokuty podľa zákona o účtovníctve [online]. Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2020-02-05]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/ulozenie-uhrnnej-pokuty-podla-zakona-o-uctovnictve.htm>

<i>daňový subjekt nepodal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za obdobie 10/2015 v lehote určenej vo výzve správcu dane</i>	<i>daňový subjekt vo svojom účtovníctve vykonal zápisy mimo účtovných kníh</i>
	<i>účtovná jednotka nevedla účtovníctvo podľa § 8, a to malo vplyv na vykázané skutočnosti</i>

Zdroj: Vlastné spracovanie

V ľavom stĺpci tabuľky už sú splnené všetky podmienky pre uloženie úhrnnej pokuty. Túto stanoví správca dane podľa § 155 ods. 1 písm. b ). Za oba správne delikty určuje tento právny predpis rovnakú hornú hranicu pokuty.

Správne delikty v pravom stĺpci tabuľky síce upravuje ten istý predpis, ale pre určenie úhrnnej pokuty sú potrebné ešte ďalšie úpravy. Úhrnná pokuta sa určí pre tieto správne delikty takto:

Tabuľka č. 8: Vybrané správne delikty a ich právna úprava

<b>§ 38 ods. 2 zákon o účtovníctve</b>	<b>§ 38 ods. 2 zákon o účtovníctve</b>
<i>daňový subjekt nevedol účtovníctvo podľa § 4 ods. 1</i>	<i>účtovná jednotka nevedla účtovníctvo podľa § 8 a to malo vplyv na vykázané skutočnosti</i>
<i>daňový subjekt vo svojom účtovníctve vykonal zápisy mimo účtovných kníh, § 11 ods. 3</i>	

Zdroj: Vlastné spracovanie

Za správne delikty v ľavom stĺpci tabuľky sa uloží jedna úhrnná pokuta. Obe porušenia sú pokutované podľa § 38 ods. 2 písm. a ) zákona o účtovníctve v rozpätí od 0 do 3 000 000 eur. Kompletnú výšku pokuty určí daňový úrad po zvážení všetkých okolností.

V pravom stĺpci sa nachádzajú chyby v účtovníctve daňového subjektu, ktoré spadajú pod jeden paragraf zákona o účtovníctve. Za ich porušenie uloží správca dane úhrnnú pokutu podľa § 38 ods. 2 písm. d ) v rozpätí od 0 do 2 % z hodnoty majetku v súvahe. Najvyššia možná pokuta je vo výške 1000 eur.

V oboch prípadoch, teda v jednom aj v druhom stĺpci, sa nachádzajú správne delikty, ktoré upravuje jeden právny predpis, zákon o účtovníctve. Všetky sú určené rozpätím a je ich viac ako jeden, preto by sa mohlo zdať, že by tu stačila iba jedna úhrnná pokuta, ktorú by správca dane určil na základe ustanovenia s najvyššou hornou hranicou

pokuty. V tomto prípade by to nebolo účelné, pretože táto hranica je vo výške 3 000 000 eur. Účelom pokút za správne delikty je do istej miery potrestanie za nedodržanie právnych predpisov, no zároveň by mali mať výchovný charakter. Nesmieme tiež zabudnúť na to, že pokuty uložené daňovým subjektom by nemali byť pre jednotlivé subjekty tak vysoké, aby to viedlo k likvidácii účtovnej jednotky.

### 3.6 Zmeny v určovaní pokút za správne delikty v účtovníctve

Zákona o účtovníctve v oblasti správnych deliktov a určovaní pokút za tieto správne delikty prešiel postupom času viacerými zmenami. Najviac zmien sa odohralo predovšetkým v priebehu roku 2015. Zákon o účtovníctve bol v tomto období viackrát novelizovaný, pričom jednotlivé zmeny nadobúdali účinnosť v rôznych časových obdobiach.

**S účinnosťou od 01. 07. 2015** nadobudol platnosť zákon č. 130/2015 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon o účtovníctve. „Zákon vznikol ako odpoveď na výsledky hodnotenia Slovenskej republiky skupinou OECD. Zasadnutie sa konalo v roku 2014. Riešila sa oblasť ukladania pokút za nedostatky v účtovníctve. Do zákona o účtovníctve bol tak doplnený nový správny delikt – **nevedenie účtovníctva**, či prípadné vedenie v rozpore so zákonom o účtovníctve a za tieto správne delikty sa stanovila pokuta. Tým sa ošetrili prípady, kedy nebolo možné určiť pokutu z hodnoty majetku, ktorá má byť vykázaná vo výkazoch, z dôvodu, že účtovná jednotka buď žiadny majetok nevykazovala, alebo jej majetok bol vykázaný v tak nízkej výške, že prípadná pokuta by nemala žiadny nápravný účinok. § 38 ods. 1 písm. a) bol doplnený o správny delikt – nevedenie účtovníctva (§ 4 ods. 1), § 38 ods. 1 bol tiež doplnený o písm. n), ktorý hovorí o tom, že účtovná jednotka nemôže účtovať o účtovnom prípade, ktorý jej nevznikol, zatajovať a nezaúčtovať skutočnosti, či vykonávať zápisy mimo účtovných kníh. Výška pokuty sa zvýšila z 1 000 000 eur na 3 000 000 eur.“<sup>67</sup> Zmena zákona o účtovníctve a doplnenie týchto predpisov mala tiež dopad na stanovenie výšky pokuty. V praxi sa tieto zmeny prejavili nasledovne.

*V rámci kontroly dodržania predpisov, ktoré stanovuje zákon o účtovníctve v účtovnej jednotky Artemis s. r. o. za rok 2017, daňový úrad zistil, že účtovná jednotka*

---

<sup>67</sup> KLABNÍKOVÁ, Klára. Správne delikty a pokuty s účinnosťou od 1.7. 2015 a 1.6.2016 [online]. Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2020-02-10]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/spravne-delikty-a-pokuty-v-oblasti-uctovnictva-s-ucinostou-od-1--7--2015-a-od-17--6--2016.htm>

*nezaúčtovala všetky skutočnosti, týkajúce sa kontrolovaného účtovného obdobia. Dopustila sa tak správneho deliktu podľa § 38 ods. 1 písmeno n).*

Ak táto kontrola začala pred 01. 07. 2015, teda predtým, ako boli prijaté zmeny v zákone o účtovníctve, daňový úrad neuloží žiadnu pokutu, pretože do 30. 06. 2015 sa takého konanie podľa zákona o účtovníctve nepovažovalo za správny delikt. V prípade, že by kontrola začala až po tomto dátume, bude spoločnosti Artemis s. r. o. uložená pokuta do výšky 3 000 000 eur.

Doplnený bol aj **§ 391**. Ide o prechodné ustanovenie zákona o účtovníctve, týkajúce sa zmien, ktoré nadobúdajú účinnosť od 01.07.2015. „Toto prechodné ustanovenie ukladá povinnosť pre všetky konania o uložení pokuty, ktoré začali pred 01. 07. 2015, a ktoré dovtedy neboli ukončené, postupovať tak, ako to bolo stanovené v zákone o účtovníctve **pred touto zmenou.**“<sup>68</sup>

*V účtovnej jednotke Artemis s. r. o. bola vykonaná kontrola zameraná na dodržanie nariadení zákona o účtovníctve. Protokol z tejto kontroly aj s oznámením o jej ukončení si účtovná jednotka prebrala 24.04.2015. Od tohto dátumu sa považuje protokol s oznámením za doručené. Následne bolo účtovnej jednotke 10.05.2015 doručené aj oznámenie o začatí konania o uložení pokuty podľa § 38 ods. 1 písm. n )*

V tomto prípade nezáleží na tom, či správca dane vydá rozhodnutie o pokute pred alebo až po 01.07.2015. Maximálna výška pokuty, ktorú správca dane môže uložiť spoločnosti Artemis s. r. o. bude 1 000 000 eur. Ak by sa aj o pokute rozhodlo až po 1.07.2015, z pohľadu času prijatia zmien pôjde o začaté, ale stále neukončené konanie, a teda platí pôvodné znenie zákona. Ak by ale bolo oznámenie o začatí kontroly doručené v júli, už by platilo nové znenie zákona a výška pokuty by mohla byť až 3 000 000 eur.

**Od 17. 06. 2016** nadobudol účinnosť zákon č. 423/2015 Z. z., ktorým sa opäť mení a dopĺňa zákon o účtovníctve. „Týmto zákonom sa **vynechal správny delikt**, dovtedy uvádzaný v **§ 38 ods. 1 ako písmeno f )**, ako porušenie povinnosti **zriadenia výboru pre audit**. Túto povinnosť ukladal § 19a, ktorý sa zo zákona o účtovníctve vynesal.“<sup>69</sup> Keďže

<sup>68</sup> Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov § 391

<sup>69</sup> KLABNÍKOVÁ, Klára. Správne delikty a pokuty s účinnosťou od 1.7. 2015 a 1.6.2016 [online]. Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2020-02-10]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/spravne-delikty-a-pokuty-v-oblasti-uctovnictva-s-ucinnostou-od-1--7--2015-a-od-17--6--2016.htm>

v zákone o účtovníctve sa už povinnosť zriadenia výboru pre audit neuvádza, tak aj pokuty za porušenie tejto povinnosti, a aj klasifikácia porušenia ako správny delikt stratili v zákone o účtovníctve svoj význam. Povinnosť zriadenia výboru pre audit sa previedla do zákona štatutárnom audite.

### 3.7 Súčinnosť správcu dane

Slovné spojenie *daňová kontrola* zvyčajne vyvoláva u kontrolovaných subjektov obavy. U väčšiny je vnímaná negatívne a prevažuje názor, že sa končí pokutou, prípadne hneď niekoľkými pokutami. Komunikácia s daňovým úradom ohľadom kontroly a následných zistení je náročná a málokedy vedie ku konsenzu. Akákoľvek snaha o vysvetlenie nejasných situácií alebo nedorozumení nebude braná do úvahy, a to najmä v rôznych sporných prípadoch, akým môže byť aj strata alebo odcudzenie účtovnej dokumentácie. Aj keď sa môže zdať, že daňový úrad má veľké právomoci, ktoré využíva iba vo svoj prospech, teda v prospech štátu, nie je to tak. Spolupráca daňového úradu s daňovým subjektom je zakotvená v samotnom daňovom poriadku. § 3 odsek 2 hovorí, že správca dane má povinnosť daňový subjekt poučiť o jeho právach a povinnostiach. A medzi povinnosti správcu dane patrí úzka **súčinnosť** s daňovým subjektom pri správe daní. Nemala by teda nastať situácia, že počas celej daňovej kontroly nebude mať daňový subjekt žiadne informácie o jej priebehu a zistených skutočnostiach a o všetkých svojich prípadných pochybeniach sa dozvie až z protokolu o vykonaní kontroly. Aj keď podľa odborníka na komunikáciu a spory so správcami dane pánom Jurajom Vališom sa to v nemalej miere deje a prípadný daňový subjekt sa zoznámi so situáciou až z protokolu z vykonanej kontroly. Daňový úrad má povinnosť proaktívne informovať daňový subjekt o situácii a o všetkých jeho povinnostiach. Povinnosť súčinnosti by však mala byť vždy obojstranná, to znamená, že aj daňový subjekt musí reagovať na požiadavky správcu dane.

*Ako vzor si zoberieme podkapitolu 3.2.1. Porušenie § 35. V ilustračnej situácii účtovná jednotka Artemis s. r. o. nemohla predložiť účtovnú dokumentáciu za kontrolované obdobie, pretože pri fyzickom sťahovaní účtovnej jednotky jej bola táto dokumentácia odcudzená.*

Z príkladu je zrejmé, že spoločnosť o situácii vedela, pretože o tejto skutočnosti mala potvrdenie z polície, nepodnikla však žiadne kroky k náprave. Správca dane na skutočnosť síce prihliadol, ale ak by účtovná jednotka reagovala správne a včas, mohla by

sa pokute úplne vyhnúť. V prípade, ak by daňový subjekt oznámil skutočnosť ešte pred kontrolou, správca dane v takýchto prípadoch posúva kontrolu o 30 dní, kedy má subjekt čas na to, aby mohol vykonať takzvanú rekonštrukciu účtovnej dokumentácie.

V takomto prípade je podľa nášho názoru vhodné využiť služby daňového poradcu, pretože rekonštrukcia účtovníctva môže byť veľmi náročná, jednak z hľadiska času a rovnako aj v závislosti od veľkosti účtovnej jednotky a množstva jej klientov. V našom príklade nešlo o aktuálny rok, čo by mohlo byť pri rekonštrukcii náročné. Bolo to ale relatívne krátke časové obdobie. Vzhľadom na to, by rekonštrukcia účtovnej dokumentácie mohla prebehnúť bez väčších problémov.

## Záver

Téma, ktorú sme si zvolili, nesie názov *Správne delikty v oblasti účtovníctva - odhaľovanie a postih*. Pri jej spracovaní bolo dôležité predovšetkým vysvetliť si pojmy súvisiace s problematikou, aby sme zistili, z čoho vychádza a o aké ukotvenia v zákone sa pri jej skúmaní môžeme opierať. Východiskovým pojmom v rámci témy je správny delikt. Tento pojem sme si rozobrali v rámci prvej kapitoly, kde sme si vysvetlili jeho význam a funkciu v rámci právneho systému. Až potom sme mohli prejsť k jeho spojeniu s pojmom účtovníctvo, pretože v rámci tohto odboru existuje množstvo pravidiel, ktoré je potrebné dodržiavať. Potreba vzniku účtovníctva sa odvíja od potreby špecifickej skupiny používateľov získať konkrétne informácie. Používatelia týchto informácií sú vlastníci, manažéri a predovšetkým investori. Účtovníctvo je ale disciplína silne ohraničená zákonmi. Jedným z hlavných dôvodov je, že v určitej rovine je previazané so štátnym záujmom. Aby mohol štát dosahovať svoje záujmy v tejto sfére, musí ho mať pod kontrolou. Ďalším dôvodom pre stanovenie pravidiel v podobe zákonov v účtovníctve je ochranný účel. Štát sa prostredníctvom zákonov snaží chrániť vlastníkov aj investorov. Ochranný účel zobrazuje nutnosť postavenia štátu v tejto oblasti. Štát tak do tejto sféry zasahuje vo verejnom záujme.

V prvej kapitole diplomovej práce sme sa sústredili na tému najmä z teoretického hľadiska. Najprv sme si definovali subjekty, ktoré sa môžu dopustiť správnych deliktov v účtovníctve a následne sme sa venovali jednotlivým správnym deliktom. Postupovali sme podľa primárnej legislatívy, kde sú tieto delikty ustanovené a každý správny delikt pre túto oblasť sme si vysvetlili. Ďalej sme sa zamerali na ich odhaľovanie a vysvetlili sme si, ako prebieha celý proces od zahájenia kontroly až po výsledky. Pokiaľ je výsledkom kontroly odhalenie porušenia predpisu klasifikovaného ako správny delikt, ďalším postupom je stanovenie sankcie. Z tohto dôvodu sme sa v tejto kapitole venovali aj tomu, aké druhy sankcií sa pri rôznych správnych deliktoch môžu uložiť.

Na tieto teoretické poznatky sme nadviazali v praktickej časti práce. Pre rozmanitosť prípadov, kedy k správnym deliktom v účtovníctve môže dochádzať, sme si v tejto časti práce vybrali iba niektoré porušenia predpisov a na základe sankcií stanovených v zákone sme demonštrovali dopad takéhoto správneho deliktu na nami zvolenú účtovnú jednotku. Týmto sme splnili náš hlavný cieľ, ktorý sme si stanovili v druhej kapitole práce, teda rozbor jednotlivých prvkov témy a zobrazenie zákonných ustanovení v praxi.

Počas spracovávania zvolenej problematiky sme sa stretli hned' s niekoľkými problémami. Jedným z najzávažnejších bol veľký nedostatok odborných informácií v praktickej sfére. Naším zámerom pri spracovaní témy bolo nielen vysvetliť ako proces odhaľovania a stanovenia pokút za správne delikty v účtovnej oblasti funguje, ale aj zhodnotenie ich primeranosti k spáchaným deliktom a, samozrejme, v prípade zistenia, že sú tieto pokuty neprimerané alebo neúčelné, stanoviť možné riešenie. To sme chceli dosiahnuť prostredníctvom účtovných jednotiek, kde prebehli účtovné kontroly a boli stanové pokuty v skúmanej oblasti. Konečné bolo metódou analýzy vyhodnotenie primeranosti pokutovania za spáchanie deliktov v tejto oblasti. To sa nám do určitej miery podarilo dosiahnuť v podkapitole *3.1 Zistené správne delikty vo vybranej spoločnosti*. Na základe informácií zistených priamo zo spoločnosti, ktorú sme si zvolili, sme mohli predostrieť niektoré účtovné chyby, ktoré sú považované za správne delikty. Nakoľko kontrola tejto účtovnej jednotky v čase odovzdávania diplomovej práce nie je ukončená, nevieme prísť k výsledkom a tie spoľahlivo ohodnotiť.

Ďalším problémom bol nedostatok uskutočnených kontrol príslušným orgánom vo vybranej oblasti. Pri spracovaní témy sme úzko spolupracovali s účtovnou spoločnosťou, ktorá má viac ako 15 ročné skúsenosti so spracovaním účtovníctva a s účtovným a právnym poradenstvom. Za ten čas sa stretli s nespočetným množstvom účtovných jednotiek, ktorým viedli účtovníctvo a napriek tomu, že uskutočnených kontrol za ten čas bolo tiež veľa, **ani jedna** nebola zameraná na oblasť, ktorou sa v našej práci zaoberáme. Môžeme povedať, že táto skutočnosť je viac než zarážajúca. Zdôvodniť sa to dá do určitej miery tým, že spôsob účtovníctva, ktorý sa u nás používa, vychádza viac z kontinentálneho modelu. Tento model je charakteristický veľmi silnou naviazanosťou na finančné inštitúcie a tie sú zase striktné regulované právnymi normami obchodného práva a daňovými zákonmi. V súčasnosti je už naše účtovníctvo po niekoľkých reformách a hovoríme o ňom ako o zmiešanom modeli, teda je to už so zavádzaním rôznych úprav pružnejšie, no napriek tomu, tu prevláda nadradenosť daňových zákonov. Veď aj inštitúcia, ktorá má v kompetencii udeľovanie sankcií a kontrolu dodržiavania účtovných postupov u nás, je práve daňový úrad. V podvedomí teda ostáva táto nadradenosť a v účtovníctve sa sleduje v prvom rade daňový dopad. Preto aj všetky kontroly, ktoré boli uskutočnené v rôznych účtovných jednotkách, ku ktorým sme mali prístup, boli zamerané na kontrolu niektorej z daní a nie na samotné účtovníctvo. Daňový úrad je v podstate reprezentant verejnej správy a ako taký, by mal fungovať len ako užívateľ informácií z účtovnej závierky.

Ďalším problémom podľa nášho názoru je to, že aj napriek tomu, že je účtovníctvo veľmi daňovo orientované, by mala existovať oddelená inštitúcia pre kontrolu dodržiavania účtovných postupov. Je nepravdepodobné, aby jedna inštitúcia vedela v dostatočnej miere kontrolovať ako daňové tak aj účtovné aspekty a pri tom bola dodržaná aj určitá kvalita takejto kontroly. Samozrejme, daňový úrad disponuje pracovníkmi kompetentnými vo všetkých oblastiach svojho pôsobenia, no pravdepodobne nie v takom počte, ktorý je dostatočný na množstvo firiem, ktoré spadajú do pôsobnosti príslušného daňového úradu. Aj preto sa možno kontroly viac sústredia na svoju primárnu úlohu, teda orientáciu na dane. Takto by sa dal nízky počet vykonaných kontrol so zameraním na účtovníctvo odôvodniť, no napriek tomu to považujeme za veľký nedostatok. Ak sa spoločnosť so zameraním na účtovníctvo za svoju 15 ročnú prax, ktorá má v súčasnosti približne 150 – 200 klientov, nestretla s ani jednou kontrolou takéhoto zamerania, vzbudzuje to zdanie, že sa žiadne takéto kontroly nevykonávajú. Je ale nutné pripustiť, že v porovnaní s množstvom spoločností, ktoré na našom území podnikajú a vedú účtovníctvo, je to v celku malá vzorka, no ukazuje, že vykonaných kontrol je tiež veľmi málo.

## Zoznam použitej literatúry

### Internetové zdroje

1. BETÁKOVÁ, Jana Ing. *Úhrnná pokuta podľa daňového poriadku*. [online]. Danovecentrum.sk. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/uhrna-pokuta-podla-danoveho-poriadku-2018.htm>
2. BENKO, Ján. *Rezervy na nevyčerpané dovolenky*. [online]. In: Podnikajte.sk. 2015. [cit.2019-09-16]. Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/uctovnictvo/rezervy-nevycerpane-dovolenky>
3. *Daňová kontrola krok za krokom*. [online] In: jaspis.sk. 2018. [cit. 06.02.2020]. Dostupné na: <https://jaspis.sk/aktuality/danova-kontrola-krok-za-krokom>
4. KLABNÍKOVÁ, Klára JUDr. *Pokuty za správne delikty v oblasti účtovníctva po novom*. [online]. In: Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2019-02-05]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/pokuta-za-spravne-delikty-v-oblasti-uctovnictva-po-novom.htm>
5. KLABNÍKOVÁ, Klára JUDr. *Pokuta za správne delikty v oblasti účtovníctve po novom* [online]. In: Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2020-02-10]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/spravne-delikty-a-pokuty-v-oblasti-uctovnictva-s-ucinostou-od-1--7--2015-a-od-17--6--2016.htm>
6. KLABNÍKOVÁ, Klára JUDr. *Uloženie úhrnnej pokuty podľa zákona o účtovníctve* [online]. In: Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2020-02-05]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/ulozenie-uhrnej-pokuty-podla-zakona-o-uctovnictve.htm>
7. KLABNÍKOVÁ, Klára JUDr. *Lehota na udelenia pokuty za účtovníctvo a výška udelenej pokuty* [online]. Danovecentrum.sk. 2016. [cit. 2019-02-05]. Dostupné na: <https://www.danovecentrum.sk/odborny-clanok/lehota-na-ulozenie-pokuty-za-uctovnictvo-a-vyska-ulozenej-pokuty.htm>
8. KOVÁCSOVÁ, Tímea JUDr. *Povinnosť konateľa viesť účtovníctvo v spoločnosti*. [online]. In: Verlag Dashöfer. 2019. [cit. 12.03.2020]. Dostupné na: <https://www.srovpraxi.sk/33/povinnost-konatela-viest-uctovnictvo-spolocnosti-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLFWAPQEY8KXghZI2tGQSUVW2i1NrRaPoANhIA/>

9. MATAY, Peter. *Pokuta za neoverenie účtovnej závierky auditorom*. [online]. In: Ftmaudit.sk. 2019. [cit. 2019-04-03]. Dostupné na: <https://www.ftmaudit.sk/informacie/pokuta-za-neoverenie-uctovnej-zavierky-auditorom>
10. MÚČVKOVÁ, Beáta RNDr., *Správne trestanie*. [online]. In: ja-sr.sk. 2017. [cit. 09.03.2019]. [https://www.ja-sr.sk/system/files/private/Spravne\\_trestanie.pdf](https://www.ja-sr.sk/system/files/private/Spravne_trestanie.pdf)
11. PRAVDOVÁ, Zdenka. *Charakteristika zodpovednosti vo verejnej správe*. [online]. In: epi.sk. 2006. [cit. 2019-10-12]. Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/Charakteristika-zodpovednosti-vo-verejnej-sprave.htm>
12. Slovenkso.sk [online]. *Slovensko.sk* 2014. [cit. 2019-11-20]. Dostupné na: <https://www.slovensko.sk/sk/agendy/agenda/organy-verejnej-moci/>

### Knižné zdroje

13. CENIGOVÁ, Anna. *Podvojný účtovníctvo podnikateľov 2019*. 18. vyd. Bratislava: Ceniga, 2019. 656 s. ISBN 978-80-9732-740-8
14. HORZINKOVÁ, Eva - HULEŠ, Jan. *Správni delikty podľa zákona o účtovníctví*. Praha: LINDE, 2003. s. 31. ISBN80-7201-395-5
15. KIOVSKÁ, Mária. *Administratívno-právna zodpovednosť so zameraním na zodpovednosť za priestupky v slovenskej republike*. 1. vyd. Košice: Právnická fakulta UPJŠ PF UPJŠ, 2000. s. 136. ISBN 80-7097-392-7
16. MACHAJOVÁ, Jozefína. *Všeobecné správne právo*. 2014. 7. vyd. Žilina: Bratislava: Eurokódex. ISBN 978-80-815-504-47
17. MATEŠ, P. a kol., *Základy správneho práva trestného*. 4. vyd. C. H. Beck, 2008, 202 s. ISBN 978-80-7179-806-4
18. MENCEROVÁ, I. In TURAYOVÁ, Y., a kol. 216. *Trestná zodpovednosť právnických osôb: Vybrané aspekty trestnej zodpovednosti právnických osôb v SR*. Bratislava: Wolters Kulwer, 2016. 212. ISBN 978-80-8168-328-2
19. SOBIHARD, Jozef. *Správny poriadok: Komentár*. 6. vyd. Bratislava: Wolters Kluwer, 2013. s. 348 ISBN 978-80-8078-600-7
20. ŠKULTÉTY, Peter a kol. *Správne právo hmotné: všeobecná časť*. Bratislava: Univerzita Komenského, 2005. s. 221. ISBN 978-80-7160-205-7
21. ŠLOSÁR, Rudolf – ŠLOSÁROVÁ, Anna. *Podvojný účtovníctvo pre podnikateľov*. Bratislava: Iura Edition, 2005, s. 199, ISBN 80-8078-043-9

22. VRABKO, Marián. Prof. JUDr. CSc. a kol., Správne právo procesné: *Všeobecná časť*. Bratislava: C.H. Beck. 2013. 304 s. ISBN 978-80-8960-313-8

### **Odborné články**

23. MINTÁL, J. Uzávierkové účtovné operácie v podvojnóm účtovníctve. In *Dane a účtovníctvo v praxi*. Bratislava: Wolters Kluwer, 2006 roč. 2006. č. 12, s. 20-22, ISSN 1335-7034

### **Právne normy**

24. Zákon č. 431 / 2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov  
25. Zákon č. 563 / 2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov  
26. Zákon č. 531 / 1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov  
27. Zákon č. 71 / 967 Zb. o správnom konaní v znení neskorších predpisov  
28. Zákon Slovenskej národnej rady č. 372 / 1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov

## Príloha č. 1

### ÚČTOVNÁ ZÁVIERKA

#### § 17

(1) Účtovná závierka je štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú (ďalej len „používateľa“). Účtovná jednotka zostavuje účtovnú závierku v prípadoch ustanovených týmto zákonom v štruktúre, ktorá nadväzuje na sústavu účtovníctva používanú v účtovnej jednotke. Účtovná závierka tvorí jeden celok.

(2) Účtovná závierka obsahuje tieto všeobecné náležitosti:

- a) obchodné meno alebo názov účtovnej jednotky; právnické osoby uvedú sídlo, a fyzické osoby uvedú miesto podnikania,
- b) identifikačné číslo, ak ho má účtovná jednotka pridelené,
- c) deň, ku ktorému sa zostavuje,
- d) deň jej zostavenia,
- e) obdobie, za ktoré sa zostavuje,
- f) iné údaje uvedené na úvodnej strane účtovnej závierky ustanovenej opatrením ministerstva,
- g) podpisový záznam štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo člena štatutárneho orgánu účtovnej jednotky alebo podpisový záznam fyzickej osoby podľa § 1 ods. 1 písm. a) tretieho bodu.

(3) Účtovná závierka v sústave podvojného účtovníctva okrem všeobecných náležitostí podľa odseku 2 obsahuje tieto súčasti:

- a) súvahu,
- b) výkaz ziskov a strát,
- c) poznámky.

(4) Účtovná závierka v sústave jednoduchého účtovníctva okrem všeobecných náležitostí podľa odseku 2 obsahuje tieto súčasti:

- a) výkaz o príjmoch a výdavkoch,
- b) výkaz o majetku a záväzkoch.

(5) 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).

(6) 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 otváraciej 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.

(7) Účtovná jednotka zostavuje otváraciu súvahu

- a) ku dňu svojho vzniku, s výnimkou účtovnej jednotky, ktorej otváracia súvaha bola zostavená k rozhodnému dňu,
- b) ku dňu vstupu do likvidácie,
- c) ku dňu účinnosti vyhlásenia konkurzu,
- d) k rozhodnému dňu.

(8) Účtovná jednotka je povinná uvádzať v účtovnej závierke informácie podľa stavu ku dňu, ku ktorému sa účtovná závierka zostavuje; to platí obdobne aj pre všetky účtovné zápisy, ktoré sa uskutočňujú iba ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, ak tento zákon ďalej neustanovuje inak. Účtovná jednotka pritom zohľadňuje aj informácie týkajúce sa stavu ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka a ktoré účtovná jednotka získala do dňa zostavenia účtovnej závierky, pričom deň zostavenia účtovnej závierky si určí účtovná jednotka sama.

(9) Informácie v účtovnej závierke musia byť pre používateľa užitočné, posudzujú sa z hľadiska ich významnosti a musia byť zrozumiteľné, porovnateľné a spoľahlivé. Informácia sa považuje za významnú, ak by jej neuvedenie v účtovnej závierke alebo jej chybné uvedenie v účtovnej závierke mohlo ovplyvniť úsudok alebo rozhodovanie používateľa. Informácie v účtovnej závierke sú zrozumiteľné, ak spĺňajú požiadavky podľa § 8 ods. 5; informácie nemôžu byť vylúčené iba z dôvodu, že sú nezrozumiteľné pre používateľa. Informácie sú porovnateľné, ak spĺňajú požiadavky podľa § 7 ods. 3 a 4. Informácie v účtovnej závierke sú spoľahlivé, ak spĺňajú požiadavky podľa § 7 ods. 1 a ak sú úplné a včasné. Úplnosť informácií v účtovnej závierke sa zabezpečuje s dodržaním významnosti a so zohľadnením nákladov na ich získanie. Informácie v účtovnej závierke sú včasné, ak spĺňajú požiadavky podľa odseku 5.

(10) Účtovnou závierkou nie je zhromažďovanie alebo vyžadovanie informácií vykonávané na základe osobitného predpisu.<sup>22)</sup>