Súd:	Správny súd v Bratislave
Spisová značka:	BA-5S/185/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu:	1019201148
Dátum vydania rozhodnutia:	12. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Ina Šingliarová
ECLI:	ECLI:SK:SpSBA:2025:1019201148.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Iny Šingliarovej a členov senátu doc. JUDr. Mateja Horvata, PhD., a JUDr. Jozefa Timeka v právnej veci žalobcu: JOPI OIL, s. r. o., so sídlom Studenohorská 79, 841 03 Bratislava, IČO: 44 182 368, právne zastúpený: Nagy & Partners, s. r. o., so sídlom Športová 470/11, Galanta, IČO 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 5952/63, 971 01 Banská Bystrica, IČO 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101472262/2019 zo dňa 17.06.2019, takto

r o z h o d o l :

I. Správny súd v Bratislave žalobu zamieta.

II. Žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I. Predmet správneho súdneho prieskumu

1. Predmetom správneho súdneho prieskumu je rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) 101472262/2019 zo dňa 17.06.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný na základe odvolania podaného JOPI OIL, s. r. o., (ďalej len „daňový subjekt“ alebo „žalobca“) ako odvolací orgán podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „DP“) potvrdil rozhodnutie Kriminálneho úradu Finančnej správy (ďalej len „kriminálny úrad“), č. 100716765/2019 zo dňa 22.03.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

II. Priebeh administratívneho konania

2. Kriminálny úrad prvostupňovým rozhodnutím uložil daňovému subjektu povinnosť podľa § 50 ods. 1 DP zložiť peňažnú sumu 96.686,00 eur z dôvodu odôvodnenej obavy, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevymožiteľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami.

3. Kriminálny úrad získal v rámci plnenia jeho úloh podľa zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších prepisov (ďalej len „zákon č. 333/2011 Z. z.“) poznatky o možnosti porušovania daňových predpisov v oblasti dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) daňovým subjektom, ktorý dňa 24.08.2017 podal riadne daňové priznanie DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017, kde vykázal dodanie tovarov a služieb s oslobodením od dane v celkovej výške 624.457,73 eur, z toho podľa § 43 ods. 1 a 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2017 (ďalej len „zákon o DPH“) v celkovej výške 624.457,73 eur. Podľa kriminálneho úradu neboli dodržané formálne požiadavky pri preukázaní splnenia podmienky oslobodenia od dane

pri vykázanom dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH. Podľa nákupov vykázaných v daňovom priznaní kriminálny úrad zistil, že tovar – minerálny olej – metylester repkového oleja (MERO) bol predmetom dodania (nákup v hodnote 554.335,25 eur), ktorý žalobca nesprávne vykázal ako oslobodené dodanie podľa § 43 zákona o DPH (predaj v hodnote 624.457,73 eur).

4. Transakcie, ktoré boli zistené kriminálnym úradom zo zaistených dokladov, nesú znaky účasti na daňovom podvode. Informácia o preprave tovaru v colnom online systéme EMCS nie je dostatočná, keďže metylester repkového oleja (MERO) nepodlieha spotrebnej dani a na tieto dodávky nie je možné použiť § 43 ods. 3 zákona o DPH. Kriminálny úrad konštatoval, že žalobca v zdaňovacom období júl 2017 dodal tovar, ktorý je predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Došlo tak k nesprávnemu vykázaniu daňovej povinnosti DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017, ktorá mala byť vyššia o sumu 96.686,33 eur (483.431,66 x 20%) vychádzajúc zo základu dane (dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH) v sume 483.431,66 eur (580.118,00 : 1,20). Kriminálny úrad dospel k záveru, že sú splnené podmienky pre vydanie rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia, ktoré bude účinné a vykonateľné okamihom jeho vydania vzhľadom na hroziace nebezpečenstvo z omeškania.

5. Kriminálny úrad z podaného daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017 zistil, že žalobca vykázal daň týkajúcu sa trojstranného obchodu podľa § 69 ods. 7 zákona o DPH. Na základe zaistených dokladov kriminálny úrad zistil, že dodávateľom v rámci trojstranného obchodu je švajčiarska spoločnosť SETEMO TRADE S.A. s registrovaným identifikačným číslom pre daň v členskom štáte – Francúzsko. Z dokladov tiež vyplynulo, že tovar, ktorý mal byť dodaný v rámci trojstranného obchodu od spoločnosti SETEMO TRADE S.A, bol vyrobený a prepravený z Poľskej republiky od výrobcov BIOAGRA OIL s. a., ORLEN POLUDNIE A.S. a bol dodaný do skladových priestorov JOPI TRADE, spol. s r. o., Vlčany 155 a následne mal byť predmetný tovar dodaný sčasti do Nemecka do skladových priestorov Euronaft Gmbh a sčasti späť do Poľskej republiky (do daňového skladu WRATISLAVA-BIODIESEL S.A) pre poľského odberateľa Biomplex s.o.o. a lotyšského odberateľa SIA „PETROACTIV LATVIA“. Vzhľadom na skutočnosť, že tovar bol prepravený z Poľska na Slovensko a následne späť do Poľska, kriminálny úrad s poukazom na pohyb tovaru, jeho nakladanie a vykladanie a na vzdialenosti medzi miestami nakladania a vykladania tovaru, prijal záver, že tieto transakcie nesú znaky účasti na daňovom podvode, a preto nedošlo k splneniu podmienok pre oslobodené dodanie tovaru podľa § 43 zákona o DPH pre odberateľov Biomplex s.o.o. a SIA „PETROACTIV LATVIA“ a tým došlo k nesprávnemu vykázaniu daňovej povinnosti DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017, ktorá mala byť vyššia o 96.686,33 eur.

6. Prvostupňové rozhodnutie zároveň špecifikuje dodávateľské faktúry od spoločnosti SETEMO TRADE S.A. (zo skladu v Tychy v Poľsku) v celkovej hodnote 554.335,25 eur, odberateľské faktúry od spoločnosti Biomplex s.o.o. a SIA „PETROACTIV LATVIA“ (do skladu Euronaft Gmbh a WRATISLAVA-BIODIESEL S.A) v celkovej hodnote 580.118,73 eur. V súhrnnom výkaze DPH za júl 2017 daňový subjekt deklaruje dodanie tovaru do iných členských štátov v rámci dvojstranného obchodu podľa § 43 zákona o DPH v celkovej hodnote 624.457,00 eur (44.339,00 eur pre VOLNIK d.o.o., 300.485,00 pre SIA „PETROACTIV LATVIA“ a 279.633,00 eur pre Biomplex s.o.o.).

7. Kriminálny úrad v prvostupňovom rozhodnutí vyjadril odôvodnenú obavu z nevymožiteľnosti dane od daňového subjektu, ktoré vychádzajú z možnosti jednoduchého prevodu finančných prostriedkov na účte daňového subjektu na účet tretej osoby, ktorý sa tým stane dosiahnuteľným a tiež aj s poukazom na správania konateľov daňového subjektu (A. B. a C. D.) v postavení štatutárneho orgánu spoločnosti KENOIL PLUS, s. r. o., v konkurze, IČO: 36 525 073 (ďalej len „KENOIL PLUS“) a v postavení štatutárneho orgánu spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r. o., IČO: 34 127 313 (ďalej len „JOPI TRADE“). V spoločnosti KENOIL PLUS bol za zdaňovacie obdobia rokov 1998 až 2001, kedy boli menované osoby konateľmi i spoločníkmi tejto spoločnosti, identifikovaný daňovými kontrolami celkový daňový nedoplatok vo výške 2.226.614,12 eur, ktorý nebol nikdy zaplatený. Na majetok spoločnosti bol vyhlásený konkurz, ktorý bol neskôr zrušený pre nedostatok majetku. V spoločnosti JOPI TRADE bol za zdaňovacie obdobia roka 2011, kedy boli menované osoby konateľmi i spoločníkmi tejto spoločnosti, identifikovaný daňovými kontrolami celkový daňový nedoplatok vo výške 1.135.873,04 eur, ktorý bol splácaný splátkach, no neskôr došlo k zrušeniu príslušných rozhodnutí Krajským súdom v Bratislave (pre nedostatočné dokazovanie zo strany správcu dane súd vec vrátil na ďalšie konanie). Po vyššie uvedených kontrolách boli menovanými štatutárnymi orgánmi a spoločníkmi realizované operácie,

ktorými bolo riziko z obchodovania ponechané v spoločnostiach JOPI OIL, s. r. o. (žalobca), a JOPI TRADE, pričom majetok bol sústredený do spoločnosti JOPI GROUP, s. r. o., IČO: 50 092 812 (ďalej len „JOPI GROUP“). Konkrétne išlo o zmluvu o vklade podniku vkladateľa (JOPI TRADE) ako nepeňažného vkladu do základného imania nadobúdateľa (JOPI GROUP) zo dňa 10.12.2015. Predmetom vkladu bol podnik vkladateľa, t. j. veci, práva a iné majetkové hodnoty, ktoré patria vkladateľovi a slúžia na prevádzkovanie podniku vkladateľa alebo vzhľadom na svoju povahu majú tomuto účelu slúžiť. Kriminálny úrad má za to, že keď boli ukončené kontroly v roku 2015 s nálezmi, spoločnosť JOPI TRADE previedla v decembri 2015 majetok účelovo na novú spoločnosti JOPI GROUP. Následne zmenili spoločníci spôsob obchodovania (riziko) tak, že prevádzkovateľom daňového skladu je spoločnosť JOPI TRADE, ale vlastníkom nehnuteľnosti je spoločnosť JOPI GROUP. Obchodné aktivity (nákup a predaj pohonných látok) sú vyvíjané spoločnosťou JOPI OIL (daňovým subjektom), ktorá už nevlastní nehnuteľný majetok a hnuteľný majetok vlastní len v minimálnom rozsahu. Existuje odôvodnená obava, že postup prevodu majetku na inú spoločnosť môžu využiť menované osoby aj v iných personálne prepojených spoločnostiach – aj u daňového subjektu.

8. Na podklade odvolania podaného daňovým subjektom proti prvostupňovému rozhodnutiu žalovaný preskúmal prvostupňové rozhodnutie kriminálneho úradu a vydal napadnuté rozhodnutie, ktorým prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Mal za to, že kriminálny úrad postupoval v súlade s § 50 ods. 1 DP. Žalovaný poukázal tiež na to, že vydaniu rozhodnutia o predbežnom opatrení nepredchádza dokazovanie. Stačí, ak skutočnosti, ktorých sa predbežné opatrenie týka, sú osvedčené v takej miere, aby odôvodňovali uloženie predbežného opatrenia na zabezpečenie účelu daňovej kontroly, alebo ak existuje odôvodnená obava, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevymožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažnosťami.

II. Správna žaloba

9. Žalobca sa včas podanou správnou žalobou zo dňa 19.08.2019 domáha preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a zrušenia oboch rozhodnutí. Žalobca označuje obe rozhodnutia daňových orgánov za nezákonné z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

10. Žalobca explicitne uvádza, že medzi účastníkmi konania nie je sporné, že žalobca je podnikateľom, ktorého hlavnou činnosťou je nákup a predaj pohonných látok. V zdaňovacom období júl 2017 žalobca uskutočnil dodávky minerálneho oleja – metylester repkového oleja (MERO), ktorý bol prepravený v rámci intrakomunitárnych dodaní do daňového skladu spoločnosti Euronaft Gmbh na územie Spolkovej republiky Nemecko a do daňového skladu WRATISLAVIA-BIODIESEL S.A., Wroclaw, na územie Poľskej republiky pre odberateľov Biomplesx Sp. z o.o. v hodnote 279.633,00 eur a SIA „PETROACTIV LATVIA“ v hodnote 300.485,00 eur. Žalobca je presvedčený, že splnil všetky hmotnoprávne, ako aj formálne podmienky oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu.

11. Žalobca vidí nesprávne právne posúdenie primárne v nesprávnom posúdení okolností, o ktoré opierajú orgány finančnej správy tvrdenie o dôvodnej obave o úhradu/vymožiteľnosť potenciálne vyrubenej dodatočnej dane v budúcnosti. Závery kriminálneho úradu vo vzťahu k minulému konaniu osôb konateľov žalobcu v postavení konateľov a spoločníkov spoločnosti KENOIL PLUS a JOPI TRADE a vo vzťahu k majetku žalobcu, ktorým majú byť podľa kriminálneho úradu len peňažné prostriedky na účte žalobcu, ktoré môžu by prevedené na iný účet alebo vybrané z účtu v hotovosti, nemožno podľa žalobcu považovať za dostatočné na odôvodnenie obavy, že potenciálne vyrubená daň nebude žalobcom uhradená. Možnosť rýchleho prevodu/výberu peňažných prostriedkoch na účte v banke považuje žalobca len za domnienku kriminálneho úradu, ktorá nemá žiadne reálne opodstatnenie. Takémuto konaniu môže navyše správca dane aj odporovať. Žalobca naopak uvádza, že jeho účtovníctvo preukazuje, že v spoločnosti je nevyplatený zisk z minulých období a je tu pravdepodobnosť dosahovania zisku aj v budúcnosti; účtovníctvo nesvedčí o jeho zlej ekonomickej situácii; stav majetku a záväzkov neindikuje hrozbu platobnej neschopnosti žalobcu; aktíva a pasíva žalobcu nie sú v nepriaznivom pomere. Odkazuje tiež na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky (ďalej len „NSS ČR“), podľa ktorého je potrebné skúmať celkovú ekonomickú situáciu a jej vývoj, ktorý môže ohroziť vymáhanie potenciálne vyrubenej dodatočnej dane, resp. nielen aktuálnu majetkovú situáciu daňového subjektu,

ale aj jeho ekonomické vyhliadky (rozsudok 1Afs/335/2016 zo dňa 23.02.2017, rozsudok 2Afs/239/2015 zo dňa 31.10.2016, rozsudok 5Afs/321/2017 zo dňa 12.09.2018).

12. Z preskúmavaných rozhodnutí nie je možné podľa žalobcu zistiť, či a s akým výsledkom šetrili orgány finančnej správy aj iné okolnosti, napr. či posudzovali postavenie žalobcu na trhu, jeho platobnú disciplínu, plnenie daňových a odvodových povinností. Žalobca poukázal, že je v rámci indexu daňovej spoľahlivosti hodnotený ako spoľahlivý daňový subjekt a na základe plnenia povinnosti voči finančnej správe sú mu od 01.01.2019 poskytované osobitné daňové režimy. Orgány sa nezaoberali ani prognózou ekonomického vývoja žalobcu, ktorý by bol s ohľadom na svoje minulé výsledky schopný plniť prípadnú dodatočne vyrubenú daň. Tým, že kriminálny úrad stavia žalobcu do pozície podvodníka, ktorý disponibilný majetok vyvedie zo spoločnosti hneď ako orgány finančnej správy začnú voči žalobcovi konať, vykazuje znaky zaujatosti a žalovaný sa s takýmto prístupom stotožnil. Uloženie predbežného opatrenia je tak založené len na teoretickej domnienke a predpokladoch a nie na konkrétnych, presvedčivých, obavu jasne odôvodňujúcich skutočnostiach. Poukazuje v tomto na rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/53/2016, podľa ktorého správca dane môže pristúpiť k nariadeniu predbežného opatrenia až po tom, ako reálne preukáže, že daňový subjekt realizuje úkony smerujúce k redukcii svojho majetku.

13. Legitimitu použitia okolností týkajúcich sa spoločnosti KENOIL PLUS na odôvodnenie predbežného opatrenia oslabuje podľa žalobcu viacero nasledovných skutočností: tvrdenia orgánov sú len subjektívnym pohľadom, ktorý riadne nezohľadňuje všetky časové obdobia existencie spoločnosti KENOIL PLUS a zmeny v osobách konateľov a spoločníkov; A. B. a C. D. boli konateľmi spoločnosti KENOIL PLUS len do 08.10.2001 a spoločníkmi do 09.10.2001, t. j. v čase, kedy začali daňové kontroly DPH a dane z príjmov, na ktoré sa odvolávajú orgány finančnej správy v napadnutých rozhodnutiach (uvedené kontroly prebiehali od 07.11.2001 do 19.09.2003), sa už nepodieľali na riadení spoločnosti; z uvedeného dôvodu A. B. a C. D. už nevedeli v plnom rozsahu zákonnými prostriedkami ovplyvniť závery daňových kontrol (napr. podaním vyjadrení, riadnych a mimoriadnych opravných prostriedkov alebo podaním správnej žaloby), a preto im nemožno bez ďalšieho pripisovať na ťarchu skutočnosti, ktoré nastali v období, keď v spoločnosti už nepôsobili; konkurz na majetok spoločnosti KENOIL PLUS bol vyhlásený 8 rokov po tom, ako obaja spoločníci zo spoločnosti vystúpili; od zániku účasti A. B. a C. D. v spoločnosti KENOIL PLUS uplynulo už takmer 18 rokov a na majetok žiadnej inej spoločnosti, v ktorej mali, resp. majú účasť, alebo v ktorej vykonávali, resp. vykonávajú funkciu člena štatutárneho orgánu, nebol vyhlásený konkurz.

14. Vo vzťahu k vloženiu majetku JOPI TRADE do spoločnosti JOPI GROUP v roku 2015 uvádza, že nešlo o zbavovanie sa majetku zo strany spoločnosti JOPI TRADE, ale len o reorganizáciu spôsobu vykonávania podnikateľskej činnosti v rámci spoločností skupiny JOPI. Reorganizácia bola uskutočnená v súlade s právnym poriadkom, právom slobodne podnikať a zákonnou slobodou podnikateľských subjektov zvoliť si takú organizačnú štruktúru, akú považujú za najvhodnejšiu pre svoju hospodársku činnosť. Aj po tejto reorganizácii si JOPI TRADE plní svoje priebežné daňové povinnosti a spolupracuje pri daňových kontrolách, miestnych zisťovaniach a iných úkonoch. Obava z prevodu majetku žalobcu preto nie je legitímnou okolnosťou, ktorá by mohla byť dôvodom na obavu o neuhradenie prípadnej budúcej dane. Zároveň žalobca poukazuje na iné predchádzajúce takmer identické predbežné opatrenie kriminálneho úradu, ktorým uložil žalobcovi povinnosť zložiť peňažnú sumu 96.686,00 eur na základe svojho rozhodnutia z 11.12.2018, ktoré dňa 15.03.2019 zrušil žalovaný. Aj keď žalobca považoval predbežné opatrenie kriminálneho úradu z decembra 2018 za nezákonné, napriek tomu zložil uvedenú sumu na účet správcu dane a nevykonal žiaden úkon smerujúci k zbavovaniu sa majetku, či k ukončeniu činnosti.

15. Orgány finančnej správy nezohľadnili podľa žalobcu viacero skutočností, ktoré sú nevyhnutné pre objektívne posúdenie dôvodnosti obavy o úhradu v budúcnosti potenciálne splatnej dane. Konkrétne, že žalobca funguje na trhu viac ako desať rokov (od roku 2008), plní si všetky svoje daňové povinnosti dobrovoľne, riadne a včas; žalobca má auditovanú účtovnú závierku za rok 2017, usiluje sa o transparentnosť, keď je zároveň subjektom zapísaným v Registri partnerov verejného sektora; žalobca bol testovaný ohľadne svojho finančného zdravia u financujúcej bankovej inštitúcie; doterajšie miestne zisťovania a daňové kontroly nezistili žiadne pochybenia a v rámci indexu daňovej spoľahlivosti je žalobca hodnotený ako spoľahlivý daňový subjekt. Rozhodnutia sú tak v rozpore s § 63 ods. 5 DP, keďže neobsahujú riadne odôvodnenie s uvedením skutočností, ktoré boli podkladom napadnutého

rozhodnutia. Skutočnosti uvádzané v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nemôžu byť dostatočnou oporou pre záver o budúcej nevymožiteľnosti dane, či o značných ťažkostiach s jej vymáhaním. Žalobca tiež namieta, že bol vypočutý len jeden z konateľov žalobcu – Štefan Nagy, ktorý však nemá v kompetencii obchodnú stránku činnosti žalobcu, a preto navrhol vo svojej výpovedi aj vypočutie druhého konateľa žalobcu – A. B. a obchodného zástupcu E. F..

16. Druhú skupinu argumentov žalobcu, týkajúcu sa nesprávneho právneho posúdenia, tvorí nesprávne právne posúdenie nedodržania formálnej požiadavky pri dodávkach tovaru s miestom určenia do daňového skladu Euronaft v Spolkovej republike Nemecko. Žalobca namieta, že orgány finančnej správy vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia dodávok tovaru, z čoho vyplývajú ich mylné závery o povinnostiach žalobcu. Žalobcovi ako prvému dodávateľovi v rámci trojstranného obchodu nevyplýva povinnosť uvádzať informáciu vo faktúre, že ide o trojstranný obchod ani povinnosť vykazovať v súhrnnom výkaze trojstranný obchod. Žalobca je názoru, že jeho postup vykázania obchodu bol správny, pretože v súhrnnom výkaze uvádza IČ DPH nadobúdateľa tovaru z iného členského štátu, pod ktorým tento nadobúdateľ tovaru objednal tovar. Pre žalobcu ako prvého dodávateľa v trojstrannom obchode bol nadobúdateľom prvý odberateľ trojstranného obchodu.

17. Úvaha o uplatnení či neuplatnení § 43 ods. 3 zákona o DPH nedáva v kontexte posudzovaných prípadov žiaden racionálny zmysel a vychádza z jednoznačne nesprávnej interpretácie zákona o DPH; nie je vysvetlené, prečo by aplikácia § 43 ods. 3 zákona o DPH vôbec mala prichádzať do úvahy. Dané ustanovenie sa podľa žalobcu na dodávku medzi žalobcom a Biomplex nevzťahuje. Na túto dodávku sa vzťahuje základné ustanovenie § 43 ods. 1 zákona o DPH, ktoré upravuje podmienky oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu, ktoré zo strany žalobcu splnené boli. V prípade dodávok tovaru pre odberateľa Biomplex a SIA PETROACTIV LATVIA, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia o nesplnení podmienok oslobodenia od dane pre nedodržanie formálnej požiadavky. Ak kriminálny úrad opiera svoj záver o nedodržaní formálnej požiadavky oslobodenia dodania tovaru od dane z dôvodu, že transakcie vykazujú znaky podvodného konania vo vzťahu k DPH, pričom žalovaný sa odvoláva aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci C-285/09 a C-587/10, žalobca namieta, že v oboch uvedených rozsudkoch je možnosť dovolávať sa zásady daňovej neutrality podmienené zámernou účasťou na daňovom podvode. Orgány finančnej správy nepredložili dostatočne objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že dotknuté plnenie je súčasťou daňového podvodu a že žalobca vedel alebo mal vedieť o tejto skutočnosti. Aj preto je rozhodnutie arbitrárne a nepreskúmateľné. Orgány neuviedli, v čom mal údajný daňový podvod spočívať a ktorý subjekt sa ho mal dopustiť.

18. Žalobca uvádza, že vie preukázať, že tovar bol skutočne dodaný odberateľom v iných členských štátoch. Príjmy Slovenskej republiky neboli v žiadnom okamihu ohrozené, pretože DPH bola splatná v krajine určenia. Ak by bolo žalobcovi zamietnuté oslobodenie od dane a zahraničným orgánom by sa podarilo vybrať DPH, ktorá im patrí, došlo by k dvojitému zdaneniu, ktoré je v rozpore so zásadou daňovej neutrality.

19. Podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánmi finančnej správy vidí žalobca v absencii obozretnosti a zohľadnenia práv a právom chránených záujmov žalobcu a skutočností, že predbežné opatrenie by pre svoj až likvidačný charakter malo slúžiť ako prostriedok poslednej inštancie. V napadnutom rozhodnutí orgány finančnej správy nevylučujú, že k dodaniu tovaru reálne došlo, avšak nesplnenie podmienok pre oslobodenie dodávok tovaru od dane opierajú o podozrenie z údajnej účasti žalobcu na daňovom podvode a o nedodržanie formálnej požiadavky. To vytvára navzájom protirečivé konštrukcie, ktoré preukazujú vady dokazovania a hodnotenia dôkazov, ale aj priamo šikanózny postup kriminálneho úradu voči žalobcovi. Odkazuje na rozsudky NSS ČR sp. zn. 4Afs/140/2017 zo dňa 30.11.2017 a sp. zn. 6Afs/364/2017 zo dňa 07.08.2017, podľa ktorých by mal byť inštitút predbežného opatrenia vnímaný ako prostriedok ultima ratio, mal by byť využívaný obozretne, a nie ihneď po tom, čo bola zistená akákoľvek nezrovnalosť v plnení daňových povinností daňového subjektu. Bola porušená zásada zákonnosti podľa § 3 ods. 1 a 2 DP.

20. Rozhodnutie vydané vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobu júl 2017 je potrebné vnímať v spojitosti so šiestimi obdobnými rozhodnutiami kriminálneho úradu, ktoré sa týkajú šiestich ďalších zdaňovacích období kalendárneho roka 2017, a ktorými bola žalobcovi uložená povinnosť zaplatiť na účet správcu dane celkovo sumu 1.371.214,00 eur, čo má na žalobcu ekonomicky negatívne dôsledky likvidačného charakteru.

21. Nedostatočne zistený skutkový stav napáda žalobca vo vzťahu k tvrdeniu žalovaného v napadnutom rozhodnutí, že transakcie dodania tovaru do daňového skladu WRATISLAVA-BIODIESEL nesú znaky podvodného konania. V texte odôvodnenia pritom absentuje (i) popis, v čom mal údajný daňový podvod spočívať, v akej strate na daňových príjmoch štátneho rozpočtu malo dôjsť, a ktoré subjekty sa ho mali zúčastniť, ako aj (ii) popis skutkových okolností, na základe ktorých mal žalovaný za preukázané, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode. Závery orgánov sú predčasné, arbitrárne a nesprávne. Skutočnosti, na základe ktorých bolo predbežné opatrenie vydané, neboli osvedčené v dostatočnej miere. Žalovaný na str. 6 napadnutého rozhodnutia len stroho konštatuje, že transakcie, ktorých sa žalobca zúčastnil, nesú znaky podvodného konania s cieľom oslobodiť dodanie tovaru od DPH. Prvostupňové rozhodnutie tiež uvádza, že ak by sa žalobca nechcel zúčastniť podvodu pri dodávkach pre odberateľom Biomplex a SIA PETROACTIV LATVIA s miestom dodania v Poľskej republike „identifikovala by sa (spoločnosť) pre daň z pridanej hodnoty v Poľsku, kde by bolo miesto nadobudnutia a dodania tovaru, nakoľko pri nákupe a predaji bolo treba absolvovať iba premiestnenie tovaru vo vzdialenosti 232 km. Toto je vzdialenosť medzi mestami Trzebinia a Wroclaw v Poľskej republike“. Kriminálny úrad pri tom sám odkazuje na judikatúru Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej sa nemôže dovolávať zásady daňovej neutrality na účel oslobodenia od DPH zdaniteľná osoba, ktorá sa zámerne zúčastnila daňového podvodu a uviedla tak do rizika fungovanie spoločného systému DPH. Napadnuté rozhodnutia nijako nepopísali a neodôvodnili, na základe akých okolností majú za preukázané, že sa žalobca zámerne zúčastnil daňového podvodu. Naopak, účasť na daňovom podvode opierajú len o domnienky, ktoré vychádzajú z blízkosti miest Trzebinia a Wroclaw v Poľskej republike a pohybu tovaru z Poľska na Slovensko a späť.

22. Orgány finančnej správy svoj záver vyslovili bez toho, aby preverili existenciu riadneho podnikateľského dôvodu predmetných obchodov, bez vypočutia svedkov z prostredia dodávateľov a odberateľov, bez vypočutia kompetentných osôb žalobcu, bez oboznámenia žalobcu s konkrétnymi skutkovými okolnosťami daňového podvodu (t. j. takými, ktoré nie sú založené výlučne na absurdných, ničím nepodložených domnienkach) a bez oboznámenia žalobcu s konkrétnymi skutkovými okolnosťami zakladajúcimi zámer žalobcu zúčastniť sa na daňovom podvode. Takýto postup je arbitrárny. Vzdialenosť miest Trzebinia a Wroclaw v Poľskej republike ako indícia svedčiaca o podvodnom konaní, ktorú ako jediný argument uvádzajú orgány finančnej správy v napadnutých rozhodnutiach, nemôže byť považovaná za relevantný dôvod objektívneho preukázania skutočností, že k údajnému daňovému podvodu došlo a ani že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa zúčastňuje na predpokladanom daňovom podvode. Orgány neskúmali podnikateľské dôvody žalobcu pre uskutočnenie uvedených transakcií. Správca dane tak neuniesol svoje dôkazné bremeno, pokiaľ iba vyslovil pochybnosti o skutočnostiach preukazovaných daňovým subjektom bez toho, že by tieto pochybnosti preukázal relevantnými zisteniami, ktoré presvedčivo spochybňujú tvrdenie daňového subjektu. Žalobca uvádza, že samotná vzdialenosť daňových skladov a s ňou súvisiace náklady na dopravu sú len jedným z viacerých faktorov vstupujúcich do cenotvorby, ktoré žalobca pri svojej obchodnej činnosti zvažuje.

23. Žalobca nakúpil tovar (prepravený z Poľska do daňového skladu JOPI TRADE, Vlčany) od dodávateľa za exportné ceny, t. j. za ceny tovaru určeného na dodanie mimo Poľskej republiky. Uvedené ceny boli nižšie ako ceny tovaru určeného pre lokálny trh v Poľskej republike. K takýmto rozdielom medzi exportnými cenami a cenami pre lokálny trh dochádza aj pri iných komoditách/produktoch, a to z legitímnych komerčných dôvodov, napríklad z dôvodu expanzie výrobcu na zahraničné trhy, snahy dodávateľov zvýšiť objem predaja, a pod. V neposlednom rade mal žalobca možnosť nakúpiť tovar z Poľskej republiky za priaznivé nákupné ceny aj z dôvodu veľkých množstiev nakupovaného tovaru hlavne pri dodávkach prepravených na územie Slovenska železničnou dopravou (vlakovými súpravami). Za uvedených podmienok bol žalobca schopný následne dodávať tovar späť do Poľskej republiky za cenu, ktorá (a) bola pre konečného zákazníka stále výhodnejšia, ako keby tento zákazník nakupoval tovar priamo v Poľskej republike a (b) zároveň prinášala žalobcovi akceptovateľnú pridanú hodnotu. Ak by sa žalobca identifikoval pre DPH v Poľskej republike (ako v prvostupňovom rozhodnutí uvažuje kriminálny úrad) a zároveň by miesto nadobudnutia a dodania tovaru bolo len v Poľskej republike, žalobca by nezískal výhodu cenového rozdielu ceny tovaru určeného na export. Navyše, registrácia žalobcu pre DPH v Poľskej republike by si vyžiadala vynaloženie dodatočných nákladov na poradenské služby spojené s vykonaním predmetnej registrácie a dodatočné náklady na účtovné služby spojené so zabezpečovaním agendy vedenia evidencie DPH a podávania výkazov DPH v Poľskej republike.

24. Dodávky tovaru boli priebežne monitorované colným úradom v colnom online systéme EMCS. Prepravu tovaru z územia Slovenska a na územie Poľska/Nemecka zabezpečoval žalobca ako predávajúci. Žaloba teda vie preukázať fyzické uskutočnenie dodávok do iného členského štátu a splnenie všetkých hmotnoprávnych, ako aj formálnych podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu (§ 43 zákona o DPH).

25. Nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov namietal žalobca primárne z dôvodu, že sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s jeho námietkami uvedenými v odvolaní, no len všeobecne konštatoval, že kriminálny úrad postupoval podľa § 50 ods. 1 DP, prihliadal pri ukladaní predbežného patrenia na primeraný rozsah predbežného opatrenia a uložil ho v rozsahu nevyhnutne potrebnom, pričom dôvody uvádzané žalobcom v odvolaní nie sú spôsobilé spochybniť správnosť odvolaním napadnutého rozhodnutia. Žalovaný tvrdí, že orgán finančnej správy je povinný konkrétne uviesť, v čom sú jednotlivé námietky nesprávne alebo spochybniteľné, prečo a s ktorými ustanoveniami všeobecne záväzných právnych predpisov sú tieto námietky v rozpore, alebo aké ďalšie úvahy či pochybnosti viedli príslušný orgán k tomu, že na relevantné námietky žalobcu neprihliadol (odkazuje tiež na § 63 ods. 5 DP). Žalobca pritom v odvolaní poukázal na skutočnosti, ktoré spochybňujú obavu (resp. primeranú pravdepodobnosť), že (i) bude dodatočne vyrubená daň, a tiež obavu, že (ii) v dobe jej vymáhateľnosti bude táto daň nevymožiteľná alebo jej vymáhanie bude spojené so značnými ťažkosťami, čím preukazoval nesprávnosť záverov orgánov finančnej správy uvádzaných v preskúmavaných rozhodnutiach.

26. Prvostupňové rozhodnutie trpí tiež nasledovnými vadami z dôvodu nezrozumiteľnosti: vykazuje rozpory vo výrokovej časti, v ktorej kriminálny úrad určil žalobcovi lehotu na plnenie 15 dní od doručenia, no v tom istom výroku ustanovil vykonateľnosť rozhodnutia na deň jeho vydania; kriminálny úrad používa pojmy, ktoré nemajú oporu v zákone o DPH (napr. „dohľad“) alebo sú v zákone o DPH definované inak ako ich používa kriminálny úrad (napr. „miesto dodania“); kriminálny úrad sa odvoláva na § 43 ods. 3 zákona o DPH, pri ktorom je zjavné, že je absolútne bez súvisu s posudzovaným prípadom.

III. Vyjadrenia účastníkov konania žalovaného

27. Žalovaný sa k žalobe vyjadril v podaní zo dňa 11.09.2019, kde uviedol, že obava nevymožiteľnosti nesplatnej alebo nevyrubenej dane v dobe jej splatnosti vyplýva z informácií, ktoré sú známe kriminálnemu úradu z jeho činnosti, a to predovšetkým z konania konateľov žalobcu v personálne prepojených spoločnostiach, ako aj z podaných daňových priznaní a zaistených dokladov žalobcu (správanie konanie konateľov žalobcu v personálne prepojených spoločnostiach KENOIL PLUS a JOPI TRADE a prevody spoločností/majetku, ktoré by osoby konateľov rovnakým spôsobom mohli zopakovať aj priamo u žalobcu, u ktorého boli medzičasom začaté daňové kontroly). Na základe týchto skutočností u kriminálneho úradu vznikla obava, že daň v čase jej splatnosti bude nevymožiteľná, resp. jej vymáhanie bude spojené so značnými ťažkosťami.

28. Žalovaný uviedol, že predbežné opatrenie nijako neobmedzuje právo vlastniť majetok. Predstavuje dočasné opatrenie, počas ktorého obmedzuje právo nakladania s majetkom, avšak samotné vlastníctvo majetku nepostihuje. Predbežné opatrenie bolo uložené v rozsahu nevyhnutne potrebnom a primeranom účelu predbežného opatrenia a obavu z nevymožiteľnosti kriminálny úrad i žalovaný dostatočne zdôvodnili v časti „Odôvodnenie“ predmetného rozhodnutia. Súvislosti medzi rozsahom predbežného opatrenia a účelom predbežného opatrenia sú zrejmé zo samotného rozhodnutia.

29. K námietke nesprávneho právneho posúdenia dodržania formálnej požiadavky pri dodávkach tovaru s miestom určenia do daňového skladu v Poľsku/Nemecku žalovaný uvádza, že § 43 a 45 zákona o DPH ustanovujú podmienky pre oslobodené dodanie pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu a pri trojstrannom obchode. Na základe podaného daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017 a tiež na základe zaistených dokladov žalobcu bolo kriminálnym úradom zistené, že žalobca mal nadobudnúť tovar, ktorého dodávateľom mala byť švajčiarska spoločnosť SETEMO TRADE S.A. s registrovaným identifikačným číslom pre daň v členskom štáte – Francúzsko, pričom tovar bol prepravený priamo z Poľskej republiky z daňových skladov BIOAGRA OIL s. a. a ORLEN POLUDNIE S.A. Následne mal byť tento tovar dodaný späť do Poľskej republiky do daňového skladu WRATISLAVA-BIODIESEL S.A. a časť tovaru do Nemecka do skladových priestorov Euronaft Gmbh pre odberateľov Biomplex a SIA PETROACTIV LATVIA. Kriminálny úrad zistil, že vzdialenosť medzi miestom nakladania

a miestom vykladania tovaru v Poľsku predstavovala 213, resp. 232 km. Zo zistení vyplýva, že k pohybu tovaru dochádzalo z Poľska na Slovensko a späť do Poľska, a s poukazom na vzdialenosti medzi miestami nakladania a vykladania tovaru, ako aj s poukazom na judikatúru Európskeho súdneho dvora EÚ, tak kriminálny úrad konštatoval, že tieto transakcie vykazujú znaky podvodného konania vo vzťahu k DPH s cieľom oslobodiť dodanie tovaru.

30. K námietke týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia nepriznania oslobodenia od dane žalovaný uviedol, že aj podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ platí, že k uplatneniu oslobodenia dodania tovaru od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník je prevedené na nadobúdateľa, keď predávajúci preukáže, že tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku jeho odoslania alebo prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania. DPH zo zdaniteľného obchodu oslobodeného od dane v členskom štáte, v ktorom je miesto dodania tovaru, platí nadobúdateľ tovaru v členskom štáte skončenia prepravy alebo odoslania tovaru. Rovnako Súdny dvor EÚ (napr. rozsudok vo veci Mecsek - Gabona) uvádza, že ak platiteľ dane nesplní povinnosti, ktoré mu ukladá vnútroštátny predpis o DPH v oblasti dokazovania oslobodenia dodania tovaru do iného členského štátu od DPH, nie je možné mu priznať oslobodenie od dane. Súdny dvor EÚ rozhodol, že článok 138 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni tomu, aby sa predávajúcemu zamietlo priznanie práva na oslobodenie od dane v prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že tento predávajúci si nesplnil povinnosti, ktoré mu boli uložené v oblasti dokazovania, alebo že vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu, ktorý spáchal nadobúdateľ, a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné rozumne požadovať na zabránenie jeho vlastnej účasti na tomto podvode. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ ďalej vyplýva, že na získanie oslobodenia od dane znáša dôkazné bremeno dodávateľ tovaru, ktorý musí preukázať, že stanovené podmienky oslobodenia od dane, vrátane podmienok zavedených členskými štátmi na zabezpečenie správnej a jednoduchej aplikácie oslobodení a na zabránenie akémukoľvek podvodu, daňovému úniku či prípadnému zneužitiu, boli splnené.

31. K tvrdenému porušeniu ustanovení o konaní žalovaný opakuje, že vydaniu rozhodnutia o predbežnom opatrení nepredchádza dokazovanie. Stačí, ak skutočnosti, ktorých sa predbežné opatrenie týka, sú osvedčené a v takej miere, aby odôvodňovali uloženie predbežného opatrenia, teda ak je to potrebné na zabezpečenie účelu daňovej kontroly alebo ak existuje odôvodnená obava, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň bude v dobe jej splatnosti a vymáhateľnosti nevymožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Kriminálny úrad a ani žalovaný neupierajú žalobcovi právo vlastniť majetok, žalobcovi iba uložili povinnosť zložiť peňažnú sumu z dôvodu obavy z nezaplatenia dane v lehote jej splatnosti resp. že bude táto daň nevymožiteľná alebo jej vymáhanie bude spojené so značnými ťažkosťami. V prípade, ak pominie dôvod na jeho uloženie, dôjde k zrušeniu predbežného opatrenia, resp. dňom zaplatenia daňového nedoplatku stratí predbežné opatrenie účinnosť.

32. K námietke nedostatočného zistenia skutkového stavu žalovaný uvádza, že na základe vyhodnotenia získaných dôkazov bolo kriminálnym úradom zistené, že žalobca deklaroval nadobudnutie tovaru, pričom k nakladaniu tovaru došlo v Poľsku, k preprave pre žalobcu na Slovensko a následne žalobca tento tovar dodal späť do skladov v Poľsku. Žalovaný poukázal na vzdialenosť medzi miestom nakladania a miestom vykladania tovaru v Poľsku (213, resp. 232 km), z čoho kriminálny úrad usúdil obchádzanie registračných povinností v Poľsku, kde dochádzalo k nadobudnutiu a aj opätovnému dodaniu tovaru, na základe čoho tak žalobcom dochádzalo aj k porušovaniu § 43 zákona o DPH a konanie žalobcu tak nieslo znaky podvodného konania v súlade s judikatúrou, na ktorú kriminálny úrad poukazoval v napadnutom rozhodnutí.

33. Žalovaný nesúhlasí s dôvodmi nepreskúmateľnosti uvádzanými žalobcom, pretože napadnuté rozhodnutia obsahujú všetky skutočnosti zistené kriminálnym úradom a všetky skutočnosti, ktoré ovplyvnili vydané rozhodnutia. Zároveň napadnuté rozhodnutia obsahujú právne predpisy, na základe ktorých sa rozhodovalo a tiež úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov. Odôvodnenie zahŕňa a hodnotí všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom pre výrok rozhodnutia, podáva celkový prehľad o priebehu konania, reaguje na pripomienky, návrhy a vyjadrenia účastníkov konania. Žalovaný dodáva, že aj z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že sa nevyžaduje, aby na každú zistenú skutočnosť alebo každý argument žalobcu ako daňového subjektu bola daná odpoveď v

odôvodnení rozhodnutia, ale ak ide o skutočnosť alebo argument, ktoré sú pre rozhodnutie podstatné, musí sa s nimi správca dane, resp. žalovaný vysporiadať v dôvodoch rozhodnutia, čo bolo v danom prípade dodržané.

34. Na vyjadrenie žalovaného reagoval žalobca replikou zo dňa 27.09.2019, v ktorej zotrval v plnom rozsahu na tvrdeniach uvedených v žalobe.

35. Žalovaný právo podať dupliku nevyužil.

IV. Relevantná právna úprava

36. Podľa § 50 ods. 1 DP správca dane môže počas daňovej kontroly, počas určovania dane podľa pomôcok alebo pri miestnom zisťovaní na zabezpečenie ich účelu alebo ak je odôvodnená obava, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevymožiteľná alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami, v rozsahu nevyhnutne potrebnom uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel, a to najmä, aby zložil peňažnú sumu na účet správcu dane (písm. a/), nenakladal s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí (písm. b/).

37. Podľa § 50 ods. 2 DP ak hrozí, že peňažná suma podľa odseku 1 písm. a) nebude v lehote určenej správcom dane zložená, je rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia vykonateľné dňom vydania. Správca dane súčasne vhodným spôsobom vyrozumie daňový subjekt o vydaní rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia. ak hrozí, že peňažná suma podľa odseku 1 písm. a) nebude v lehote určenej správcom dane zložená, je rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia vykonateľné dňom vydania. Správca dane súčasne vhodným spôsobom vyrozumie daňový subjekt o vydaní rozhodnutia o uložení predbežného opatrenia.

38. Podľa § 50 ods. 5 DP proti rozhodnutiu o uložení predbežného opatrenia možno podať odvolanie, ktoré nemá odkladný účinok.

39. Podľa § 50 ods. 7 DP správca dane predbežné opatrenie zruší, ak pominie dôvod, pre ktorý bolo uložené, ak pominul dôvod len sčasti, predbežné opatrenie sa zruší čiastočne.

40. Podľa § 50 ods. 8 DP predbežné opatrenie stráca účinnosť dňom zaplatenia dane alebo daňového nedoplatku, a to aj vykonaním kompenzácie podľa § 55 ods. 7, alebo dňom vzniku záložného práva podľa § 81. Ak dôjde k vyrubeniu dane, ktorá nebola v dobe vydania predbežného opatrenia vyrubená, predbežné opatrenie podľa odseku 1 písm. a) stráca účinnosť dňom jej vyrubenia, ak peňažná suma uložená týmto predbežným opatrením bola zložená alebo ak rozhodnutie vydané vo vyrubovacom konaní alebo v skrátenom vyrubovacom konaní sa stalo exekučným titulom namiesto predbežného opatrenia podľa § 89 ods. 4. Zložená peňažná suma podľa druhej vety sa prevedie na úhradu tejto dane. O strate účinnosti predbežného opatrenia musí správca dane písomne upovedomiť daňový subjekt a tých, ktorým rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia doručoval.

41. Podľa § 50 ods. 9 DP ak správca dane predbežné opatrenie zrušil alebo predbežné opatrenie stratilo účinnosť, správca dane bezodkladne vráti daňovému subjektu zloženú peňažnú sumu podľa odseku 1 písm. a) alebo jej časť, ktorá nebola použitá na úhradu dane alebo daňového nedoplatku, na ktorú bola zložená. Pri vrátení zloženej peňažnej sumy správca dane postupuje ako pri použití daňového preplatku podľa § 79 ods. 1.

42. Podľa § 63 ods. 5 DP rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

43. Podľa § 160 ods. 5 DP na úkony, ktoré je oprávnené vykonávať finančné riaditeľstvo a Kriminálny úrad finančnej správy podľa osobitného predpisu, ktoré podľa tohto zákona patria do pôsobnosti správcu dane, sa ustanovenia tohto zákona vzťahujú rovnako.

44. Podľa § 5 ods. 3 písm. i) zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov Kriminálny úrad finančnej správy plní a zabezpečuje úlohy v oblasti vyšetrovania trestných činov spáchaných v súvislosti s porušením daňových predpisov v oblasti dane z pridanej hodnoty pri dovoze a spotrebných daní alebo colných predpisov a zisťovania ich páchateľov.

45. Podľa § 5 ods. 3 písm. j) bod 3 zákona č. 333/2011 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov Kriminálny úrad finančnej správy robí úkony, ktoré inak patria do pôsobnosti daňových úradov alebo colných úradov, ak na dosiahnutie cieľa sledovaného daňovými predpismi alebo colnými predpismi je potrebný bezprostredný zákrok (bod 3), je potrebné vydať rozhodnutie o predbežnom opatrení podľa osobitného predpisu (odkaz na DP) (bod 6).

V. Verejné vyhlásenie rozsudku

46. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 151/2022 Z. z.“) bol, okrem iného, zriadený aj Správny súd v Bratislave, ktorý začal svoju činnosť dňa 01.06.2023. Podľa § 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave. Predmetná právna vec, pôvodne vedená na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 5S/185/2019, bola na základe uvedenej zmeny právnej úpravy a v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2025 v znení Dodatku č. 3 náhodným výberom pridelená na konanie a rozhodovanie do senátu 9S Správneho súdu v Bratislave a je vedená pod sp. zn. BA-5S/185/2019.

47. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd (§ 10, § 13 ods. 1 SSP) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby (§ 134 ods. 1 SSP, § 134 ods. 2 SSP a contrario) a dospel k záveru, že žaloba podľa § 190 SSP nie je dôvodná.

48. O žalobe rozhodol správny súd bez nariadenia pojednávania rozsudkom, keďže boli splnené podmienky podľa § 103 ods. 2 SSP (č. k. BA-5S/185/2019-99, BA-5S/185/2019-102). Termín verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený najmenej päť dní vopred na úradnej tabuli správneho súdu a na webovom sídle súdu a rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 12.09.2025 (§ 137 ods. 4 SSP).

VI. Právne posúdenie veci správnym súdom

49. Z obsahu žalobou napadnutých rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov dôvodili opodstatnenosť využitia inštitútu predbežného opatrenia dôvodnou obavou, že dosiaľ nevyrubená DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017, pri ktorej je na základe skutkových zistení daňových orgánov predpoklad dorubenia dane vo výške 96.686 eur, nebude v dobe jej splatnosti uhradená, alebo bude nevymožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Predpoklad, že vymáhanie v budúcnosti vyrubenej a splatnej dane bude spojené so značnými ťažkosťami, kriminálny úrad odôvodnil správaním a konaním konateľov žalobcu (A. B. a C. D.) v personálne prepojených spoločnostiach KENOIL PLUS a JOPI TRADE, u ktorých boli vykonané daňové kontroly za zdaňovacie obdobia, kde boli priamo konateľmi A. B. a C. D., a ktoré skončili s vyrubenými alebo určenými rozdielmi dane za kontrolované zdaňovacie obdobia, ako aj prevodom spoločnosti/majetku v personálne prepojených spoločnostiach, ktorými bol majetok jednej zo spoločností presunutý do inej spoločnosti.

50. Správny súd po preskúmaní rozhodnutí orgánov finančnej správy a oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu dospel k záveru, že orgány finančnej správy postupovali v súlade so zákonom, keď dostatočne zistili skutkový stav v rozsahu potrebnom na vydanie predbežného opatrenia vo vzťahu k predpokladanej budúcej daňovej povinnosti žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2017 a pri dostatočnom vyhodnotení dostupných dôkazov, ktoré boli kriminálnym úradom pri plnení jeho úloh zabezpečené, preto nie je daný dôvod na zrušenie napadnutých rozhodnutí z dôvodov namietaných žalobcom.

51. Vo všeobecnosti správny súd uvádza, že inštitút predbežného opatrenia podľa DP slúži na zabezpečenie vymožiteľnosti daňových pohľadávok štátu, príp. jeho budúcich daňových pohľadávok voči daňovým subjektom. Jeho základným a nevyhnutným prejavom je vo väčšej alebo menšej miere zásah do subjektívnych práv fyzických osôb alebo právnických osôb, vyjadrený zákonným oprávnením daňových orgánov uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel, a to najmä, aby zložil peňažnú sumu na účet správcu dane alebo nenakladal s vecami alebo právami určenými v rozhodnutí. Tieto predbežne uložené opatrenia sú nepochybne spojené s verejnomocenským zásahom do práv a právom chránených záujmov daňových subjektov, napríklad v prípade uloženia zákazu nakladať s vecami je prítomný priamy dotyk s ústavným právom vlastniť majetok (čl. 20 Ústavy Slovenskej republiky).

52. Inštitút predbežného opatrenia nepochybne zveruje správcovi dane pomerne široké oprávnenia na zásah do práv daňového subjektu. V rámci súdneho prieskumu napadnutých rozhodnutí je preto potrebné skúmať, či pri jeho ukladaní orgán finančnej správy postupoval v súlade s právnou úpravou, či boli dodržané zákonné podmienky na uloženie predbežného opatrenia a či pri rozhodovacom procese správnych orgánov oboch stupňov boli zachované práva daňového subjektu vyplývajúce s príslušnej právnej úpravy. Možnosť správcu dane, ako aj kriminálneho úradu (§ 5 ods. 3 písm. j/ bod 6 zákona č. 333/2011 Z. z.), uložiť rozhodnutím daňovému subjektu, aby niečo vykonal, niečoho sa zdržal alebo niečo strpel, je podľa § 50 ods. 1 DP viazaná: (i) na zabezpečenie účelu daňovej kontroly, určovania dane podľa pomôcok alebo miestneho zisťovania, alebo (ii) ak je odôvodnená obava, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená, alebo bude nevymožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Predbežné opatrenie môže uložiť povinnosť len v rozsahu nevyhnutne potrebnom.

53. Predbežné opatrenie môže správca dane uložiť len formou procesného rozhodnutia, ktoré musí mať všetky predpísané náležitosti (§ 63 DP). Na jeho vydanie je príslušný správca dane, ktorý vykonáva daňovú kontrolu alebo miestne zisťovanie. Vydaniu rozhodnutia o predbežnom opatrení nepredchádza dokazovanie. Stačí, ak skutočnosti, ktorých sa predbežné opatrenie týka, sú osvedčené a v takej miere, aby odôvodňovali použitie predbežného opatrenia (uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/39/2014 zo dňa 27.05.2015).

54. Primárnou námietkou žalobcu je tvrdené nesprávne právne posúdenie okolností, o ktoré opierajú orgány finančnej správy dôvodnú obavu o úhradu/vymožiteľnosť potenciálne vyrubenej dodatočnej dane v budúcnosti. Minulá podnikateľská aktivita osôb konateľov žalobcu v postavení konateľov a spoločníkov spoločnosti KENOIL PLUS a JOPI TRADE a relevantný majetok žalobcu len vo forme peňažných prostriedkov na účte žalobcu nemôžu byť podľa žalobcu považované za dostatočné na odôvodnenie obavy, že potenciálne vyrubená daň nebude žalobcom uhradená. V tomto smere správny súd so žalobcom nesúhlasí. Ak aj súd odhliadne od výsledkov daňových kontrol v spoločnosti JOPI TRADE za zdaňovacie obdobie roka 2011, ktoré boli neskoršími rozhodnutiami Krajského súdu v Bratislave zrušené (pričom žalovaný nepredložil súdu žiadne rozhodnutia, ktorými by preukázal právoplatné ukončenie predmetných daňových kontrol v JOPI TRADE za dané zdaňovacie obdobie s relevantnými nálezmi), podnikateľské postupy, ktoré aplikovali v minulosti v obdobnej situácii v spoločnosti KENOIL PLUS osoby v súčasnosti v postavení štatutárneho orgánu žalobcu (A. B. a C. D.) a dôsledky týchto postupov (neuhradený daňový nedoplatok vo výške 2.226.614,12 eur za zdaňovacie obdobia rokov 1998 až 2001), nie je možné ignorovať. Zohľadnenie týchto dopadov podnikania menovaných osôb na fiškálne záujmy na strane štátneho rozpočtu nie je znakom zaujatosti orgánov finančnej správy, ale správnym a obozretným postupom týchto orgánov, ktorý vedie k logickým obavám vo vzťahu k budúcemu konaniu žalobcu (konajúceho práve prostredníctvom menovaných osôb). Skutočnosť, že boli identifikované daňové nedoplatky značnej hodnoty, musí byť pre príslušný orgán indikátorom budúceho rizika. Rovnako tak prax reorganizácie vykonávania podnikateľskej činnosti skupiny JOPI (vloženie majetku JOPI TRADE do spoločnosti JOPI GROUP), je jasným dôkazom o reálnej praxi v spoločnosti danej skupiny, ktorej cieľom je (slovami žalobcu) zvoliť si takú organizačnú štruktúru, akú považujú za najvhodnejšiu pre svoju hospodársku činnosť. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nijako nespochybnil platnosť, či súlad právnych úkonov, ktorým došlo k vloženiu majetku JOPI TRADE do spoločnosti JOPI GROUP, so zákonom, no zároveň tieto úkony dokazujú schopnosť a aj záujem spoločníkov žalobcu vhodnejšie reorganizovať spôsob výkonu hospodárskej činnosti v prípade potreby. To, že kriminálny úrad vyhodnotil, že takouto potrebou môže byť pre žalobcu aj riziko budúcej povinnosti úhrady nevyrubenej DPH, je plne legitímnou úvahou.

55. Skutočnosť, že v personálne prepojenej spoločnosti KENOIL PLUS boli A. B. a C. D. konateľmi len do 08.10.2001 a v čase kontrol (od 07.11.2001 do 19.09.2003) už nemali možnosť vplývať na výsledok daňovej kontroly, nijako nebráni logickému záveru o ich zodpovednosti za daňovými orgánmi identifikované nedostatky, ktoré vznikli v čase, keď konateľmi boli. Žalobcom uvádzaná námietka nemožnosti ovplyvniť závery kontroly a nemožnosť osobne využiť v mene KENOIL PLUS opravné prostriedky proti záverom správcu dane, neobstojí na vylúčenie legitímnosti vyššie uvedenej úvahy správcu dane. Výška zistených nedostatkov v spoločnosti KENOIL PLUS (2.226.614,12 eur) neindikuje jednorazový exces z dodržiavania pravidiel na úseku správy daní. Nemožno akceptovať ani jednoduchý poukaz na zmenu v osobách konateľov KENOIL PLUS v čase samotných daňových kontrol, pretože by išlo o výlučne formálne nazeranie na zodpovednosť za identifikované nedostatky neberúc do úvahy právne postavenie akejkoľvek fyzickej osoby vykonávajúcej funkciu konateľa obchodnej spoločnosti. Podľa § 135a zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov sú konatelia povinní vykonávať svoju pôsobnosť s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých jej spoločníkov. Najmä sú povinní zaobstarať si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa predmetu rozhodnutia, a pri výkone svojej pôsobnosti nesmú uprednostňovať svoje záujmy, záujmy len niektorých spoločníkov alebo záujmy tretích osôb pred záujmami spoločnosti. Keďže boli nedostatky na úseku daní identifikované za obdobie, kedy konateľmi KENOIL PLUS boli súčasní konatelia žalobcu, nesú zodpovednosť za vedenie spoločnosti, vrátane plnenia daňových povinností. Konatelia, ktorí nastúpili v spoločnosti KENOIL PLUS po A. B. a C. D., majú taktiež právnu zodpovednosť za škodu, ak by sa preukázalo, že v rámci obrany pred daňovými orgánmi nepostupovali s odbornou starostlivosťou a v dobrej viere (čo žalobca priamo netvrdí). Samotné tvrdenie žalobcu, že menované osoby už neboli v postavení konateľov, a preto im nemožno pripisovať na ťarchu skutočnosti, ktoré nastali v období, keď v spoločnosti už nepôsobili, nie je dostatočné na vylúčenie ich zodpovednosti za kontrolované obdobie, kedy boli konateľmi spoločnosti. Žalobca v tomto nepredložil žiadne relevantné tvrdenia, ktoré by vylučovali možnosť orgánov finančnej správy prihliadnuť pri formulovaní odôvodnenej obavy z budúceho neuhradenia/nevymoženia ešte nevyrubenej dane podľa § 50 ods. 1 DP. Práve s ohľadom na okolnosti prípadu nie je možnosť rýchleho prevodu/výberu peňažných prostriedkoch na účte v banke len domnienkou kriminálneho úradu, ktorá nemá žiadne reálne opodstatnenie. Využitie odporovateľnosti, ako inštitútu následnej obrany voči negatívnym dopadom prípadného zbavenia sa majetku žalobcu, na ktorý odkazuje žalobca, by bolo celkom bez významu vo vzťahu k preventívnemu charakteru a účelu predbežného opatrenia.

56. Správny súd k veci ďalej uvádza, že judikatúra NSS ČR, na ktorú odkazuje žalobca, nie je aplikovateľná na posudzovaný prípad. V uvedených prípadoch išlo o skutkovo odlišné situácie, kedy daňové orgány postavili odôvodnenie „přiměřené pravděpodobnosti, že tato daň bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo bude její vybrání spojeno se značnými obtížemi“ len na stave majetku (hodnote nehnuteľného majetku, hodnote a štruktúre pohľadávok, bankových účtov a úverov) kontrolovaných daňových subjektov, prípadne výlučne na skutočnosti, že budúca daň prevyšuje aktuálne disponibilné finančné prostriedky daňového subjektu. Táto skutočnosť nie je, sama osebe, dostatočným dôvodom pre zaistenie budúcej dane. V prípade žalobcu však nebolo odôvodnenie existencie „odôvodnenej obavy“ podľa § 50 ods. 1 DP postavené len na stave majetku; táto skutočnosť bola zohľadnená len čiastočne. Kriminálny úrad zobral do úvahy najmä výsledok daňových kontrol podnikateľských aktivít konateľov žalobcu v spoločnosti KENOIL PLUS, ako aj ich minulú prax s reorganizáciou hospodárskej činnosti skupiny JOPI. Závery žalobcom predloženej judikatúry NSS ČR preto nie je možné aplikovať na posudzovaný prípad a už vôbec z nich nevyplýva, že v každom prípade, aj ak sú dané iné relevantné okolnosti odôvodňujúce obavu správcu dane o budúcu úhradu dane, je potrebné vykonať kompletné posúdenie stavu majetku daňového subjektu.

57. Požiadavka žalobcu, aby orgány finančnej správy posudzovali aj postavenie žalobcu na trhu, jeho platobnú disciplínu, plnenie daňových a odvodových povinností a ďalšie skutočnosti, nebola v tomto prípade nevyhnutná, pretože odôvodnená obava príslušného orgánu bola opretá o iné skutočnosti, ktoré boli sami osebe relevantným a dostatočným dôvodom na prijatie záveru o existencii obavy o budúcom neuhradení/nevymožení ešte nevyrubenej dane alebo o jej vymožení len so značnými ťažkosťami. Zistenia týkajúce sa KENOIL PLUS a prevodu majetku JOPI TRADE do spoločnosti JOPI GROUP sa týkali priamo úkonov realizovaných súčasnými konateľmi žalobcu v iných obchodných spoločnostiach. Práve poukazom na tieto skutočnosti splnili orgány finančnej správy požiadavku žalobcu identifikovať konkrétne kroky, ktoré žalobca uskutočňuje s cieľom zbaviť sa majetku spoločnosti alebo ukončiť jej

činnosť. Rozhodnutia súdov, na ktoré odkazuje žalobca, však nemožno vykladať výlučne formálne v tom smere, že musí ísť o úkony realizované výlučne žalobcom a výlučne v čase bezprostredne predchádzajúcom vydaniu predbežného opatrenia. Takýto prístup by obmedzil (a v niektorých prípadoch aj úplne vylúčil) plnenie zabezpečovacej povahy tohto inštitútu. Je potrebné vziať do úvahy, že žalobca koná práve prostredníctvom konkrétnych fyzických osôb. Ak orgány finančnej správy disponujú relevantnými informáciami týkajúcimi sa daných osôb, je potrebné na tieto prihliadnuť. Časový odstup tohto konania (daňové nedoplatky za roky 1998 až 2001 a prevod podniku v roku 2015) od aktuálne posudzovaného obdobia vydania predbežného opatrenia (2019) nie je v tomto prípade dôvodom, ktorý by vylučoval zohľadnenie dostupných informácií.

58. Na posudzovaný prípad nemožno aplikovať ani žalobcom predkladanú judikatúru NSS ČR vo vzťahu k charakteru predbežného opatrenia ako prostriedku ultima ratio, keďže ide aj v týchto prípadoch o odlišný skutkový stav, kedy mal správca dane k dispozícii aj iné zabezpečovacie prostriedky (ako napr. záložné právo, bankovú záruku, ručenie). Konkrétne v jednom zo žalobcom uvádzaných rozsudkov sa uvádza: „že zajišťovací příkaz je rozhodnutí, které má napomoci zabezpečení úhrady daně. Zajišťovací příkaz je sice rozhodnutí předběžného a dočasného charakteru, nepředstavuje však standardní prostředek správy daní, ale velice silný a účinný instrument správce daně k prakticky okamžitému zajištění daně, který mimořádně závažným způsobem postihuje ekonomickou sféru daňového subjektu, závažně zasahuje do jeho majetkových práv a může pro něj být za určitých podmínek likvidační. Z tohoto důvodu je třeba jej vnímat vskutku jako prostředek ultima ratio a měl by být využíván obezřetně a uváženě jako mimořádný nástroj v souladu se zásadou přiměřenosti a zdrženlivosti zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, která správci daně ukládá při vyžadování plnění daňových povinností použít jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě stále umožňují dosáhnout cíle správy daní. Lze jej tedy použít, např. je-li to nezbytné pro zabránění daňovým únikům, nikoli v případech, kdy lze úhradu daně zajistit jiným vhodným způsobem např. zástavním právem, bankovní zárukou, či ručením, jako tomu bylo v posuzované věci.“ (rozsudok NSS ČR sp. zn. 4Afs/140/2017 zo dňa 30.11.2017, bod 29). S týmito závermi možno súhlasiť, no v posudzovanom prípade nie sú správnemu súdu známe žiadne iné zabezpečovacie prostriedky, ktorými kriminálny úrad disponoval. Ani žalobca správnemu súdu nepredložil tvrdenie o iných zabezpečovacích prostriedkoch, ktoré mohli byť podľa neho využité na zaistenie nevyrubenej dane.

59. Druhú skupinu námietok tvorili tvrdenia o nesprávnom právnom posúdení nesplnenia podmienok oslobodenia od dane v prípade dodania tovaru pre odberateľa do iného členského štátu Európskej únie (Biomplex a SIA PETROACTIV LATVIA) a posúdenie nedodržania formálnej požiadavky pri dodávkach tovaru s miestom určenia do daňového skladu v inom členskom štáte EÚ. Ide teda o námietky, ktoré smerujú voči vecnej stránke predpokladu vyrubenia dane v budúcnosti, resp. predpokladu, že existuje nevyrubená daň, čo je základná požiadavka na možné uplatnenie postupu podľa § 50 ods. 1 DP. Ak niet nesplatnej dane alebo nevyrubenej dane, nemôže príslušný orgán vydať predbežné opatrenie z dôvodu obavy o jej neuhradenie, nevymoženie alebo jej vymoženie so značnými ťažkosťami. V posudzovanom prípade ide o situáciu, kedy daň ešte nebola vyrubená. V takýchto prípadoch musí byť podľa správneho súdu daný aspoň určitý stupeň predpokladu o budúcom vyrubení dane. Samotná predbežná a dočasná povaha inštitútu predbežného opatrenia vylučuje, aby boli na odôvodnenie predbežného opatrenia kladené rovnaké požiadavky istoty existencie daňovej povinnosti ako v prípade samotného vyrubenia (dorubenia) dane. Ak má predbežné opatrenie plniť svoju funkciu včasného zadržania/zaistenia majetkových hodnôt, ktorými disponuje daňový subjekt, na účely budúceho uspokojenia daňovej povinnosti daňového subjektu, je nevyhnutné, aby mohli oprávnené orgány finančnej správy konať efektívne a relatívne rýchlo. Je preto vylúčené, aby bol daňový orgán alebo kriminálny úrad schopný zabezpečiť takú sumu dôkazov a jednoznačných argumentov týkajúcich sa kontrolovaného daňového obdobia odôvodňujúcich daňovú povinnosť, resp. dodatočné dorubenie dane, ako to bude potrebné na účel rozhodnutia vo veci samej. Ako už správny súd vyššie uviedol, vydaniu rozhodnutia o predbežnom opatrení nepredchádza dokazovanie. V tomto štádiu nie je možné napríklad vyčkávať na výsledok medzinárodnej výmeny informácii, často nie je možné vykonať dokazovanie listinnými podkladmi, ktoré si je potrebné vyžiadať, a už vôbec nie výsluchom svedkov či samotného daňového subjektu. Takýto postup by bránil včasnej a účinnej ochrane fiškálnych záujmov štátu formou tohto zabezpečovacieho inštitútu.

60. Vo vzťahu k skutočnostiam týkajúcich sa posudzovaných transakcií prepravy predmetného tovaru kriminálny úrad v prvostupňovom rozhodnutí sumarizuje svoje zistenia vykonané na základe zaistených

podkladov, ktorých výstupom je zistenie pôvodu tovaru v Poľsku, jeho preprava na Slovensko a jeho následná preprava na územie Poľska. Podozrenie z daňového podvodu pri dodávkach tovaru – metylster repkového oleja (MERO) s miestom dodania v Poľsku je založené hlavne na vzdialenosti medzi mestami Tychy a Wroclaw (213 km) a Trzebinia a Wroclaw (232 km), ktorá je kratšia ako vzdialenosť, ktorými mal tovar prejsť podľa do skladu žalobcu vo Vlčanoch na Slovensku a následne do skladu Wroclaw v Poľsku. Preto je spochybnené, že sa transakcie uskutočnili tak, ako ich opisuje žalobca.

61. Pre úplnosť správny súd konštatuje, že nemožnosť aplikovania § 43 ods. 3 zákona o DPH nebola medzi stranami sporná a aj žalobca v žalobe explicitne potvrdil, že oslobodenia podľa § 43 ods. 3 zákona o DPH sa nedovoláva.

62. Nazerajúc na dôvody uvedené v prvostupňovom rozhodnutí i napadnutom rozhodnutí cez účel predbežného opatrenia a absenciu dokazovania vo vzťahu k skutočnostiam odôvodňujúcim jeho vydanie, je správny súd toho názoru, že orgány finančnej správy v odôvodnení týchto rozhodnutí pomenovali dostatočné dôvody na vznik predpokladu o budúcom vyrubení dane. Závery prvostupňového orgánu i žalovaného o nepriznaní oslobodenia od dane nie je možné považovať za domnienky a svojvoľné ničím nepreukázané tvrdenia. Od predbežného opatrenia však nemožno vyžadovať rovnakú mieru určitosti a konkrétnosti zistených hmotnoprávnych tvrdení vo vzťahu k dôvodu vyrubenia (dorubenia) dane, ako v prípade rozhodnutia vo veci samej, t. j. rozhodnutia, ktorým môže dôjsť k dorubeniu dane. Preto bude až v odôvodnení rozhodnutia vo veci samej príslušný orgán špecifikovať, či išlo v danom prípade o formálny nedostatok, o zneužitie práva, prípadne o podvod, ako to uvádza už predbežné opatrenie. Odôvodnenie predbežného opatrenia, resp. hmotnoprávne závery v ňom uvedené, zároveň nepredstavujú limity pre rozhodnutie vo veci samej, ktoré už podlieha riadnemu procesu dokazovania, na podklade ktorého môže správca dane zmeniť svoje predbežné závery formulované v predbežnom opatrení. Je tiež možné, že závery dokazovania preukážu, že nedošlo k žiadnemu porušeniu zákona o DPH a že daňový subjekt má nárok na oslobodenie od dane. V takom prípade bude predbežné opatrenie zrušené (§ 50 ods. 7 DP).

63. V tomto smere je podľa správneho súdu argumentácia žalobcu, týkajúca sa transakcií samotných, jeho schopnosti preukázať reálne dodanie, jeho dispozíciu s relevantnými dokladmi, návrhy na výsluchy svedkov, nesúhlas s jeho podielom na daňovom podvode, námietky nedostatočne zisteného skutkového stavu vo vzťahu k nepriznaniu oslobodenia od dane, osobitné podnikateľské dôvody podozrivého obehu tovaru a pod., predčasná. Pravdepodobnosť vyrubenia dane je dostatočne odôvodnená v tomto prípade skutočnosťami sumarizovanými kriminálnym úradom a žalovaným. Ostatné tvrdenia predkladané žalobcom v žalobe budú predmetom posúdenia v konaní vo veci samej, v ktorom budú príslušné orgány povinné vysporiadať sa s obranou žalobcu a dostatočne presvedčivo a na podklade dostatočne a správne zisteného skutkového stavu formulovať jasné závery týkajúce sa prípadného porušenia predpisov na úseku DPH, a na ich podklade vyrubiť daň.

64. Ako už bolo uvedené, nie je možné a na účel efektívneho využívania inštitútu predbežného opatrenia ani vhodné, požadovať dôkladné odôvodnenie každej pochybnosti, ktorú dotknutý daňový subjekt prednesie v opravnom prostriedku voči rozhodnutiu o predbežnom opatrení. Preto nemožno súhlasiť s námietkou žalobcu týkajúcou sa nepreskúmateľnosti z dôvodu, že sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí detailne nevysporiadal s jednotlivými námietkami uvedenými v odvolaní. Tie totiž rovnako smerovali primárne k hmotnoprávnej otázke porušenia či neporušenia predpisov o DPH, resp. existencie alebo neexistencie oslobodenia od dane pri jednotlivých transakciách. Orgán finančnej správy nemôže v procese, v ktorom sa nevykonáva riadne dokazovanie všetkých relevantných hmotnoprávnych aspektov, konkrétne odpovedať na jednotlivé námietky žalobcu. Posúdenie žalovaný vykonal v rozsahu potrebnom na vydanie predbežného opatrenia v súlade so zákonom, jasne uviedol dôvody predpokladu vyrubenia dane, vysvetlil dôvodnosť obavy o jej neuhradenie/nevymoženie a v primeranej miere zhodnotil, že kriminálny úrad postupoval v súlade s § 50 ods. 1 DP.

65. Vo vzťahu k námietke o rozporoch vo výrokovej časti prvostupňového rozhodnutia, v ktorej kriminálny úrad určil žalobcovi lehotu na plnenie 15 dní od doručenia, no v tom istom výroku stanovil vykonateľnosť rozhodnutia na deň jeho vydania, správny súd uvádza, že ide o postup súladný s § 50 ods. 1 a 2 DP. Znenie § 50 ods. 2 DP nepriamo vyžaduje, aby výrok obsahoval aj lehotu na zloženie peňažnej sumy. Ak v rámci svojej úvahy a na základe zhodnotenia zistených skutočností konajúci orgán dospeje k záveru, že hrozí, že peňažná suma nebude v danej lehote zložená, je rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia

vykonateľné dňom jeho vydania. Tieto skutočnosti môžu byť kumulované v jednom rozhodnutí, ktoré tak musí obsahovať oba príslušné výroky. Prvostupňové rozhodnutie spĺňa tieto požiadavky. Zároveň je potrebné uviesť, že aj § 63 ods. 3 písm. d) DP ustanovuje príslušným orgánom povinnosť, aby každé rozhodnutie, ktorým sa ukladá povinnosť plniť, obsahovalo aj lehotu plnenia. Táto námietka teda nie je spôsobilá spochybniť zákonnosť predbežného opatrenia. Aj ostatné námietky žalobcu týkajúce sa nezrozumiteľnosti napadnutých rozhodnutí vyhodnotil súd ako nedôvodné.

66. Vzhľadom na to, že žalobou napadnuté rozhodnutie poskytuje odpovede na všetky otázky majúce pre rozhodnutie o uložení predbežného opatrenia zásadný význam, napĺňa zákonné požiadavky pre odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu podľa § 63 ods. 5 DP, ktoré sa primerane vzťahuje aj na rozhodnutie žalovaného, nebolo tak porušené právo účastníka konania na riadne odôvodnenie rozhodnutia, ktoré je súčasťou ústavného práva na súdnu a inú právnu ochranu. Keďže po vykonanom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia, ako aj konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, správny súd nezistil žiadny zo žalobcom tvrdených dôvodov nezákonnosti, dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby, a preto žalobu podľa § 190 SSP zamietol.

67. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 168 SSP a úspešnému žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania pred správnym súdom, pretože nezistil dôvody, na základe ktorých by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať ich náhradu.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ SSP účinnom do 30. júna 2023) od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ podľa § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).