Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	8Sfk/15/2026
Identifikačné číslo súdneho spisu:	1019201148
Dátum vydania rozhodnutia:	06. 08. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	Mgr. Kristína Babiaková
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2026:1019201148.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., v právnej veci žalobkyne: JOPI OIL s.r.o., so sídlom Studenohorská 79, 841 03 Bratislava, IČO: 44 182 368, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: AK GG, s.r.o., so sídlom Agátová 2513/15 Galanta, IČO: 50 954 709, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101472262/2019 zo dňa 17. júna 2019, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. BA-5S/185/2019-110 zo dňa 12. septembra 2025, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. BA-5S/185/2019-110 zo dňa 12. septembra 2025 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101472262/2019 zo dňa 17. júna 2019 zrušuje a veci vracia žalovanému na ďalšie konanie.
II. Žalobkyni priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania
1. Kriminálny úrad finančnej správy, pobočka Západ (ďalej len „prvostupňový orgán“) rozhodnutím č. 100716765/2019 zo dňa 22. marca 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 50 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) v znení účinnom do 30. júna 2019 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, uložil žalobkyni zložiť peňažnú sumu 96.686,- EUR na účet správcu dane.
2. Žalovaný rozhodnutím č. 101472262/2019 zo dňa 17. júna 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
3. Žalovaný dal do pozornosti, že prvostupňový orgán z podaného daňového priznania na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie júl 2017 zistil, že žalobkyňa vykázala daň týkajúcu sa trojstranného obchodu, pričom dodávateľom bola švajčiarska spoločnosť SETEMO TRADE S.A. s registrovaným daňovým identifikačným číslom (ďalej ako „DIČ“) vo Francúzsku. Tovar, metylester repkového oleja, bol vyrobený a prepravený z Poľskej republiky od výrobcu BIOAGRA OIL s.a. a ORLEN POLUDNIE s.a., pričom bol dodaný do skladových priestorov spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o. na území Slovenska. Následne bola časť tovaru dodaná do Nemecka (skladové priestory Euronaft Gmbh) a časť späť do Poľskej republiky (daňový sklad WRATISLAVA-BIODIESEL s.a.) pre odberateľa Biomplex s.o.o. a lotyšského odberateľa SIA „PETROACTIV LATVIA“. Podľa prvostupňového orgánu dodávatelia neboli v členských štátoch, kde došlo k ukončeniu prepravy a dodaniu tovaru, identifikovaní pre daň.

Keďže tovar bol prepravený z Poľska na Slovensko a následne späť do Poľska, pričom vzdialenosť medzi miestom nakladania a vykladania tovaru v Poľsku predstavovala 213, resp. 232 km, prvostupňový orgán prijal záver, že tieto transakcie nesú znaky účasti na daňovom podvode. Nedošlo preto k splneniu podmienok pre oslobodenie od DPH pre odberateľov Biomplex s.o.o. a SIA „PETROACTIV LATVIA“, došlo k nesprávnemu vykázaniu daňovej povinnosti na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017, ktorá mala byť vyššia o 96.686,33 EUR. S týmito závermi sa žalovaný v plnom rozsahu stotožnil.
4. Čo sa týka odôvodnenia obavy, že nesplatná daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevymožiteľná, žalovaný poukázal na závery prvostupňového orgánu, keď vychádzal zo správania konateľov žalobkyne - pána Jozefa Kertésza a Štefana Nagyho. Títo boli aj konateľmi personálne prepojenej spoločnosti KENOIL PLUS, s.r.o. v konkurze. Za obdobie ich konateľstva boli zistené rozdiely DPH s celkovým nedoplatkom 2.226.514,12 EUR, ktorý bol pre nedostatok majetku spoločnosti nevymožiteľný. Rovnako sú konateľmi spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o., u ktorej boli tiež vykonané daňové kontroly so zistenými rozdielmi, pričom po ukončení daňových kontrol predmetná spoločnosť ako vkladateľ uzatvorila zmluvu s personálne prepojenou spoločnosťou JOPI GROUP s.r.o. ako nadobúdateľom, zmluvu o vklade podniku vkladateľa ako nepeňažného vkladu do základného imania nadobúdateľa, čím sa spoločnosť JOPI GROUP s.r.o. stala vlastníkom majetku a spoločnosť JOPI TRADE, spol. s r.o tak nevlastnila už žiadny majetok. Práve týmto prevodom majetku a neuhradenými dodatočne vyrubenými daňami orgány finančnej správy poukazovali na existenciu obavy, že dodatočne vyrubená daň v dobe jej splatnosti bude nevymožiteľná alebo jej vymáhanie bude spojené so značnými ťažkosťami.
5. Žalovaný doplnil, že uložením predbežného opatrenia sa sleduje cieľ zabezpečiť budúce zaplatenie dane z dôvodu odôvodnenej obavy z nevymožiteľnosti. Pri posudzovaní dôvodov uloženia predbežného opatrenia sa pritom vychádza z konkrétnej situácie, ktorá je posudzovaná individuálne. Prvostupňový orgán podľa žalovaného postupoval v súlade s § 50 ods. 1 Daňového poriadku, prihliadal teda aj na primeraný rozsah predbežného opatrenia a uložil ho v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie cieľa.

II.
Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie
6. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave, ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.
7. Žalobkyňa namietala, že okolnosti akcentované orgánmi finančnej správy dostatočne neodôvodňujú obavu o úhradu/vymožiteľnosť potenciálne vyrubenej dodatočnej dane v budúcnosti. Pokiaľ príslušné orgány uvádzajú, že žalobkyňa by mohla rýchlo previesť peňažné prostriedky na účet tretej osoby, ide len o ich domnienku, ktorá nemá žiadne opodstatnenie ani reálny základ. Navyše takýmto právnym úkonom by žalovaný mohol odporovať. V rozhodnutí žalovaného pritom absentuje akákoľvek analýza finančnej či ekonomickej situácie žalobkyne, ktorá by odôvodňovala aplikáciu § 50 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobkyňa poukazovala na to, že v minulosti dosahovala zisk, ktorý nebol spoločníkovi vyplatený, majetkové pomery nesvedčia o jej zlej ekonomickej situácii, stav majetku a záväzkov ku dňu vydania predbežného opatrenia neindikoval hrozbu platobnej neschopnosti žalobkyne a celkovo aktíva a pasíva neboli v nepriaznivom pomere. Podľa žalobkyne z rozhodnutia nevyplýva, že by príslušné orgány skúmali jej postavenie na trhu, platobnú disciplínu, plnenie daňových a odvodových povinností, skutočnosť, či je hodnotená ako spoľahlivý daňový subjekt a pod. Potreba skúmania celkovej hospodárskej situácie a jej vývoja v budúcnosti pri takomto predbežnom opatrení pritom vyplýva aj z rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu Českej republiky - rozhodnutie sp. zn. 1Afs/335/2016 zo dňa 23. februára 2017 či sp. zn. 2Afs/239/2015 zo dňa 31. októbra 2016. Rovnako za odôvodnenú nepovažuje žalobkyňa ani argumentáciu vkladom podniku z decembra 2015, ktorá bola legálnou operáciou, spoločnosť JOPI TRADE, spol. s r.o. nezanikla, naďalej podniká a aj po vložení podniku disponovala na svojich účtoch peňažnými prostriedkami. Aj po reorganizácii spoločnosť JOPI TRADE, spol. s r.o. naďalej plnila svoje záväzky. Úhradu dane vyrubenej príslušnej spoločnosti za konkrétne zdaňovacie obdobia v splátkach nemožno vnímať ako obavu z neúhrady v budúcnosti splatnej dane. Príslušné orgány mali k dispozícii aj iné opatrenia - napr. vyhovenie žiadosti žalobkyne o povolenie platenia dane alebo daňového nedoplatku v splátkach (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2Afs/239/2015 zo dňa 31. októbra 2016).
8. Pokiaľ príslušné orgány poukazovali na výkon funkcie konateľov v spoločnosti KENOIL PLUS, s.r.o., tak sťažovateľka namietala, že pán Kertész a pán Nagy boli konateľmi len v čase začatia daňovej kontroly, v čase vydania rozhodnutí sa už na riadení spoločnosti nepodieľali, nemohli tak ovplyvniť záver

daňových kontrol. Navyše konkurz na majetok predmetnej spoločnosti bol vyhlásený až 8 rokov po tom, ako obaja spoločníci zo spoločnosti vystúpili. Od zániku ich účasti na činnosti spoločnosti KENOIL PLUS, s.r.o. uplynulo takmer 18 rokov a na majetok žiadnej inej spoločnosti, v ktorej vykonávali funkciu, nebol vyhlásený konkurz. Tvrdenia orgánov finančnej správy sú tak podľa žalobkyne len nepodloženými domnienkami. Objektívna, odôvodnená obava, že žalobkyňa by prípadnú daňovú povinnosť nezaplatila, tak v danom prípade podľa žalobkyne neexistuje.
9. Pri posudzovaní tejto obavy príslušné orgány podľa názoru žalobkyne neposúdili relevantné skutočnosti - že žalobkyňa funguje na trhu viac ako 10 rokov, plní si všetky daňové povinnosti dobrovoľne, riadne a včas, má auditovanú účtovnú závierku za rok 2017, je subjektom zapísaným v registri partnerov verejného sektora, bola testovaná ohľadne svojho finančného zdravia u financujúcej bankovej inštitúcie a v rámci indexu daňovej spoľahlivosti je hodnotená ako spoľahlivý daňový subjekt. Uložené opatrenie navyše môže mať na podnikanie žalobkyne likvidačný charakter, a to najmä v spojení s ďalšími šiestimi obdobnými predbežnými opatreniami.
10. Podľa názoru žalobkyne mali príslušné orgány vykonať komplexné zisťovanie úplných informácií o skutkovom stave, a to tak od žalobkyne, ako aj od jej odberateľov a dodávateľov, ako aj na ostatných útvaroch finančnej správy, ktoré mali k dispozícii doklady k intrakomunitárnym obchodom. Nebola ani využitá možnosť požadovať potrebné vysvetlenia od relevantných osôb. Vypočutý bol len jeden z konateľov, pán Štefan Nagy.
11. Orgány finančnej správy navyše nepomenúvajú ani žiadne objektívne skutočnosti, ktoré by zakladali odôvodnenú obavu, že v budúcnosti bude daň dodatočne určená v určitej výške. Závery boli postavené na neúplnom posúdení skutkových okolností a na nesprávnej interpretácii zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon o DPH“). Žalobkyňa viedla polemiku ohľadom výkladu a aplikácie § 43 ods. 1 a § 45 zákona o DPH. Namietala, že v prvostupňovom rozhodnutí absentuje úvaha, prečo by sa na predmetný prípad mal aplikovať § 43 ods. 3 zákona o DPH. V predmetných prípadoch boli kupujúci identifikovaní pre DPH v inom členskom štáte - sám prvostupňový orgán uvádza ich IČ DPH. Pokiaľ orgány finančnej správy uvádzajú, že obchodné transakcie žalobkyne boli poznačené daňovým podvodom, žalobkyňa namieta, že v ich rozhodnutiach absentuje uvedenie akýchkoľvek skutočností, ktoré by tento podvod preukazovali, prípadne by preukazovali vedomosť žalobkyne o ňom. Nebolo uvedené, v čom mal daňový podvod spočívať, ktorý subjekt sa ho mal dopustiť, ani na základe akých skutkových okolností, ani to, či o tom žalobkyňa vedela alebo mohla vedieť. Svoje závery okrem toho príslušné orgány formulujú bez vykonaného dokazovania. Vzdialenosť medzi poľskými mestami nemôže byť považovaná za relevantný dôvod pre indikáciu daňového podvodu. Samotná vzdialenosť miest a náklady na dopravu medzi nimi sú len jedným z faktorov cenotvorby. Žalobkyňa totiž v nastavenom spôsobe obchodného vzťahu nakupovala tovar za exportné ceny, ktoré boli nižšie ako ceny pre vnútorný trh, a to aj s ohľadom na množstvo tovaru, ktoré ovplyvnilo tiež nižšie ceny prepravy tovaru železničnou dopravou. Tým bola žalobkyňa zároveň schopná dodať tovar opäť do Poľska za cenu, ktorá bola pre žalobkyňu výhodnejšia a nižšia aj pre odberateľov. V prípade, ak by vykonala žalobkyňa vnútroštátny nákup v Poľskej republike, tak by tieto benefity nezískala. Nemalo preto pre ňu zmysel registrovať sa pre DPH v Poľskej republike. Žalobkyňa poukázala tiež na to, že dodávky tovaru boli monitorované colným úradom v colnom online systéme EMS, prepravu zo Slovenskej republiky realizovala žalobkyňa a vie ju aj preukázať, disponuje tiež všetkými zákonnými dokladmi.
12. Poukazovala tiež na to, že v predmetnej veci nebolo spochybnené, že tovar bol skutočne dodaný odberateľom v iných členských štátoch Európskej únie. Takéto dodania sú oslobodené od dane a zdaňované majú byť v krajine určenia. Argumenty orgánov finančnej správy o údajnom podvode, na účely kvalifikácie týchto dodávok v Slovenskej republike, sú podľa žalobkyne irelevantné. Príjmy Slovenskej republiky neboli žiadnym spôsobom ohrozené. Odmietnutie práva na oslobodenie od dane by podľa žalobkyne malo ten následok, že krajina pôvodu tovaru vyberie daň, ktorá jej nepatrí, čo by viedlo k porušeniu zásady teritoriality a daňovej neutrality.
13. Porušenie ustanovení o konaní pred orgánmi finančnej správy videla žalobkyňa v tom, že tieto nezvážili nevyhnutný rozsah pre uplatnenie predbežného opatrenia a nezohľadnili mieru zásahu do jej práv. Rozhodnutie žalovaného považovala žalobkyňa aj za nepreskúmateľné, keď žalovaný nedal odpovede na žiadne jej odvolacie námietky.
14. Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“, ako právny nástupca Krajského súdu v Bratislave vo veciach správneho súdnictva) rozsudkom č. k. BA-5S/185/2019-110 zo dňa 12. septembra 2025 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu zamietol.
15. Správny súd dal do pozornosti, že predbežné opatrenie podľa Daňového poriadku slúži na zabezpečenie vymožiteľnosti daňových pohľadávok štátu, resp. jeho budúcich daňových pohľadávok.

Jeho nevyhnutným prejavom je zásah do práv fyzických a právnických osôb. Možnosť príslušného orgánu uložiť rozhodnutím daňovému subjektu niečo vykonať, zdržať sa alebo strpieť je podľa § 50 ods. 1 Daňového poriadku viazaná na (i) 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. Vydáva sa formou procesného rozhodnutia, ktorému nepredchádza dokazovanie. Stačí, ak skutočnosti, ktorých sa predbežné opatrenie týka, sú osvedčené v takej miere, aby odôvodňovali použitie predbežného opatrenia.

16. Správny súd uviedol, že primárnou námietkou žalobkyne bolo nesprávne posúdenie okolností, ktoré mali zakladať dôvodnú obavu o úhradu/vymožiteľnosť dane. Podľa názoru správneho súdu podnikateľské postupy, ktoré aplikovali konatelia žalobkyne v minulosti v spoločnosti KENOIL PLUS, s.r.o. a dôsledky týchto postupov (daňový nedoplatok 2.226.614,12 EUR za zdaňovacie obdobia 1998 až 2001) nemožno ignorovať. Tieto okolnosti mohli príslušné orgány legitímne zohľadniť aj pri nariaďovaní predbežného opatrenia. Skutočnosť, že boli identifikované daňové nedoplatky značnej hodnoty, musí byť podľa správneho súdu, pre príslušný orgán indikátorom budúceho rizika. Ak aj konatelia žalobkyne už neboli konateľmi KENOIL PLUS, s.r.o. v čase ukončenia daňových kontrol (nemali možnosť ovplyvniť ich výsledok), táto skutočnosť nič nemení na tom, že konatelia nesú zodpovednosť za skutočnosti, ktoré nastali počas ich pôsobenia ako konateľov. Keďže nedostatky na úseku daní boli identifikované za obdobie, keď boli konateľmi spoločnosti KENOIL PLUS, s.r.o. aktuálni konatelia žalobkyne, nesú podľa názoru správneho súdu zodpovednosť za vedenie spoločnosti v danom období, aj za plnenie daňových povinností. Otázka možnosti využitia odporovateľnosti právneho úkonu nemá, podľa názoru správneho súdu dopad na otázku, či je alebo nie je možné nariadiť predbežné opatrenie v tejto veci.

17. Rovnako tak aj prax reorganizácie vykonávania podnikateľskej činnosti skupiny JOPI (vloženie majetku JOPI TRADE do spoločnosti JOPI GROUP) je podľa správneho súdu dôkazom o reálnej praxi spoločností v danej skupine, ktorej cieľom je zvoliť takú organizačnú štruktúru, akú považujú za najvhodnejšiu pre svoju hospodársku činnosť. Nebola pritom spochybnená platnosť týchto právnych úkonov, avšak ide o dôkaz záujmu dotknutých podnikateľských subjektov reorganizovať spôsob svojej hospodárskej činnosti v prípade potreby. To, že takéto postupy môžu byť rizikom budúcej úhrady daňových povinností, je legitímnou úvahou príslušných orgánov.

18. Podľa názoru správneho súdu nemožno na vec aplikovať judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky uvádzanú žalobkyňou, keďže tá sa týka skutkovo odlišných situácií, ak sú obavy príslušných orgánoch postavené len na stave majetku spoločnosti. Stav majetku žalobkyne bol však v tejto veci zohľadnený len čiastočne a podporne. Podstatná bola práve činnosť a aktivity konateľov žalobkyne v spoločnosti KENOIL PLUS, s.r.o. v nadväznosti na ukončené daňové kontroly a reorganizácia hospodárskej činnosti v skupine JOPI. Nebolo preto ani potrebné posudzovať platobnú disciplínu žalobkyne, plnenie odvodových povinností a pod. Ak orgány finančnej správy disponovali relevantnými informáciami týkajúcimi sa konateľov žalobkyne, tieto museli zohľadniť. Časový odstup (daňové nedoplatky za roky 1998 až 2001 a prevod podniku v roku 2015) od aktuálneho posudzovaného obdobia vydania predbežného opatrenia (2019) nebol podľa správneho súdu dôvodom, ktorý by vylučoval zohľadnenie týchto skutočností.

19. Na prípad žalobkyne, podľa názoru správneho súdu, nebolo možné aplikovať ani judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej republiky týkajúcu sa predbežného opatrenia pre zloženie sumy ako prostriedku ultima ratio. V posudzovanom prípade totiž nemali príslušné orgány k dispozícii žiadne iné zabezpečovacie opatrenia.

20. Pokiaľ žalobkyňa namietala nepreukázanie nesplatnej dane, správny súd uviedol, že ak nesplatná alebo nevyrubená daň neexistuje, nemožno ani vydať predbežné opatrenie z dôvodu obavy o jej neuhradenie, nevymoženie alebo jej vymoženie so značnými ťažkosťami. V predmetnej veci ide o situáciu, keď daň ešte nebola vyrubená, preto podľa správneho súdu musí byť daný aspoň určitý stupeň predpokladu o budúcom vyrubení dane. Povaha predbežného opatrenia pritom vylučuje, aby boli na odôvodnenie predbežného opatrenia kladené rovnaké požiadavky istoty existencie daňovej povinnosti ako v prípade samotného vyrubenia dane. Odlišný prístup by podľa správneho súdu ohrozil rýchlosť a efektivitu postupov orgánov finančnej správy. Vydaniu predbežného opatrenia pritom nepredchádza dokazovanie, nie je možné vyčkávať na výsledok medzinárodnej výmeny informácií, často nemožno vykonať ani dokazovanie listinnými podkladmi, ktoré si je potrebné vyžiadať a už vôbec nemožno vykonať výsluch svedka či daňového subjektu. Opačný postup by bránil včasnej a účinnej ochrane fiškálnych záujmov štátu formou tohto zabezpečovacieho inštitútu.

21. V predmetnej veci je podľa správneho súdu podstatné, že prvostupňový orgán sumarizoval svoje zistenia zo zaistených podkladov, pričom zistil, že pôvod tovaru je v Poľsku, prepravený bol na Slovensko

a potom bol opäť prepravený do Poľska. Podozrenie z daňového podvodu pri dodávke tovaru - metylsteru repkového oleja (MERO) - s miestom dodania v Poľsku bolo založené hlavne na vzdialenosti medzi mestami Tychy a Wroclaw (213 km) a Trzebina a Wroclaw (232 km). Táto vzdialenosť bola kratšia, ako vzdialenosť, ktorú mal tovar prejsť do skladu žalobkyne a následne do Wroclawy v Poľsku. Nemožnosť aplikovania § 43 ods. 3 zákona o DPH pritom nebola medzi stranami sporná. Správny súd bol toho názoru, že orgány finančnej správy pomenovali dostatočné dôvody na vznik predpokladu o budúcom vyrubení dane. Argumentácia žalobkyne, týkajúca sa samotných transakcií a schopnosti ich preukázať, je v tejto fáze procesného postupu podľa názoru správneho súdu predčasná.
22. Na účely efektívneho využívania inštitútu predbežného opatrenia nie je podľa názoru správneho súdu ani vhodné požadovať dôkladné odôvodnenie každej pochybnosti, ktorú daňový subjekt prednesie v opravnom prostriedku. Preto sa správny súd nestotožnil ani s námietkou žalobkyne, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, ak sa žalovaný detailne nevysporiadal s jednotlivými námietkami uvedenými v odvolaní. Tieto totiž v podstatnej časti smerovali primárne k hmotnoprávnej otázke (ne)porušenia predpisov o DPH, (ne)existencii práva na oslobodenie od dane a pod. Žalovaný sa s odvolaním žalobkyne vysporiadal v rozsahu potrebnom pre vydanie predbežného opatrenia.

III.
Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde
23. Proti napadnutému rozsudku podala kasačnú sťažnosť žalobkyňa - sťažovateľka z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zmeniť napadnutý rozsudok tak, že rozhodnutie žalovaného bude zrušené v spojení s prvostupňovým rozhodnutím, alternatívne tento zrušiť a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie.
24. Sťažovateľka namieta, že predbežné opatrenie predstavuje mimoriadne intenzívny zásah do majetkových práv, a preto musí byť opreté o skutočnosti, ktoré v danom štádiu bezpochyby preukazujú relevantnými dôkazmi tvrdenia orgánov finančnej správy. V tejto veci tomu tak nebolo, keď rozhodnutie o predbežnom opatrení je založené len na nepodložených úvahách žalovaného. Podľa názoru sťažovateľky sa správny súd mýli a v predmetnej veci nebol dostatočne zistený a vyhodnotený skutkový stav vo vzťahu k záveru o možnom porušení daňových predpisov zo strany sťažovateľky, ako aj vo vzťahu ku konštatovanej obave o vymožiteľnosť dodatočne vyrubenej dane v dobe jej splatnosti. Rozhodnutie žalovaného totiž neosvedčuje ani jednu z týchto okolností. Argumentácia orgánov finančnej správy je podľa sťažovateľky všeobecná, aplikovateľná na akúkoľvek situáciu.
25. Sťažovateľka zopakovala, že § 43 ods. 3 zákona o DPH sa na predmetnú situáciu nevzťahuje. Správny súd sa tiež mýli, ak odôvodňuje vydanie sporného predbežného opatrenia len tým, že tovar bol v Poľsku nakúpený, prevezený na Slovensko a následne opäť predaný a prevezený do Poľska. Zopakovala pritom svoju argumentáciu, že pri reexporte a nákupe za exportné ceny neplatí základná úvaha, že bližšia vzdialenosť medzi prvotným miestom a konečným miestom odberu (náklady za dopravu) vylučuje ekonomickú výhodnosť takéhoto obchodu alebo že ide o obchádzanie daňovej registračnej povinnosti. Orgány finančnej správy okrem vlastných názorov neprezentovali žiadne dôkazy týkajúce sa výhodnosti alebo nevýhodnosti obchodnej transakcie s ohľadom na transport komodity v kilometroch. V tejto časti navyše orgány finančnej správy ani neprezentovali žiadne znaky účasti na daňovom podvode. Neboli produkované ani žiadne dôkazy preukazujúce alebo osvedčujúce vedomosť sťažovateľky o daňovom podvode, ktorý orgány finančnej správy tvrdia. Sťažovateľka kontruje správnemu súdu v tom, že je rozdiel, ak pri predbežnom opatrení nemožno vyžadovať preukázanie daňovej povinnosti celkom, zo strany orgánov finančnej správy však nebola preukázaná vôbec.
26. Čo sa týka záverov správneho súdu o obavách týkajúcich sa nevymoženia dane sťažovateľka dala do pozornosti, že v obdobných prípadoch postupovali orgány finančnej správy odlišne. Spoločnosti, v ktorých sú osoby Jozef Kertész a Štefan Nagy konatelia alebo v nich pôsobili, sú kontrolovanými subjektmi v desiatkach daňových kontrol, z ktorých viacero bolo zahájených pred desiatimi rokmi, pri ktorých príslušné orgány postup nariadením predbežného opatrenia nezvolili. Spoločnosť KENOIL PLUS, s.r.o. bola podľa sťažovateľky pri zahájení daňových kontrol v konkurze a reorganizácia spoločností skupiny JOPI prebehla tiež bez toho, aby žalovaný vydal predbežné opatrenie. Navyše reorganizácia spoločností v skupine JOPI prebehla v súlade so zákonom. Ak by bolo cieľom týchto úkonov ukrátiť správcu dane na jeho pohľadávkach, mohol tieto úkony odporovať, čo však neurobil. Po reorganizácii si podľa sťažovateľky predmetné spoločnosti plnili svoje daňové záväzky, hoci rozhodnutia správcu dane považovali za nezákonné, čo vo viacerých prípadoch potvrdil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky. Úhradu dane vyrubenej za obdobia február až jún, august až december 2011 v spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o. na splátky nemožno považovať podľa sťažovateľky za obavu z úhrady

budúcej dane. Navyše spoločnosť JOPI TRADE, spol. s r.o. je v rámci indexu daňovej spoľahlivosti hodnotená ako spoľahlivý daňový subjekt. S ohľadom na minulé podnikanie predmetných osôb nejde o osoby rizikové, hlavne ak od konkurzu spoločnosti KENOIL PLUS, s.r.o. prebehlo už 18 rokov. Medzi pomenovanými pochybnosťami a podnikaním sťažovateľky pritom chýba aj časová súvislosť. Tieto skutočnosti preto nemôžu zakladať dôvodnú obavu, ako to uzatvoril správny súd v napadnutom rozsudku. Orgánmi finančnej správy komunikovaná obava, odobrená správnym súdom, je tak podľa sťažovateľky založená len na domnienkach. Sťažovateľka tiež poukázala na svoje hospodárske výsledky za roky 2014 až 2017.
27. Sťažovateľka sa tiež nestotožnila so správnym súdom v tom, že tento pre vyvodenie obáv z podnikania konateľov sťažovateľky neskúmal garancie vyplývajúce z ekonomickej situácie sťažovateľky. Dala pritom do pozornosti, že orgány finančnej správy šiestimi predbežnými opatreniami uložili sťažovateľke povinnosť zložiť na účet správcu dane 1.371.214,- EUR, čo je pre sťažovateľku likvidačné. Presne k tomu aj došlo, keď sťažovateľka musela utlmiť svoju podnikateľskú činnosť.
28. Sťažovateľka tiež namietala, že správny súd sa nesprávne vysporiadal s jej námietkou nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, keď žalovaný nedal odpoveď na jej odvolacie námietky.
29. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril aj žalovaný. Ten sa v plnom rozsahu stotožnil so správnym súdom a v podstatnom zopakoval svoju argumentáciu z rozhodnutia žalovaného. Dodal, že aj v spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o. boli uložené predbežné opatrenia pre obavy z neuhradenia, nevymoženia alebo sťaženého vymoženia daňovej povinnosti, ktoré boli správnym súdom potvrdené a sťažovateľka voči tomuto nepodala opravné prostriedky. V prípade spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o. bolo preukázané tiež porušenie hmotnoprávnych predpisov týkajúcich sa oslobodeného dodania tovaru - minerálnych olejov pre odberateľov do iných členských štátov, kde závery žalovaného boli potvrdené tak príslušnými správnymi súdmi, ako aj Najvyšším správny súdom Slovenskej republiky (sp. zn. 4Sfk/55/2023 zo dňa 22. januára 2025). Žalovaný zdôraznil, že v prípade sťažovateľky ako aj spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o. sú evidované značné daňové nedoplatky. Sťažovateľka a ani spoločnosť JOPI TRADE, spol. s r.o. nie sú podľa žalovaného hodnotené ako daňovo spoľahlivé subjekty. Kasačnú sťažnosť preto žalovaný navrhol zamietnuť.
30. Sťažovateľka vo svojej replike zo dňa 19. mája 2026 v nadväznosti na vyjadrenie žalovaného v podstatnom zopakovala svoje podstatné argumenty, ktoré prezentovala v kasačnej sťažnosti.

IV.
Posúdenie kasačného súdu
31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
32. V predmetnej veci bolo úlohou kasačného súdu posúdiť, či správny súd a orgány finančnej správy správne právne posúdili splnenie podmienok pre vydanie predbežného opatrenia podľa § 50 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku v znení účinnom do 30. júna 2019, a to konkrétne (i) osvedčenie existencie nevyrubenej dane a (ii) existenciu odôvodnenej obavy, že nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená, bude nevymožiteľná alebo jej vymáhanie bude spojené so značnými ťažkosťami.
33. Podľa § 50 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku v znení účinnom do 30. júna 2019 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 a) zložil peňažnú sumu na účet správcu dane.
34. V súvislosti s § 50 ods. 1 Daňového poriadku kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol, že daňové predbežné opatrenie je inštitút, ktorý sa pri správe daní využíva na zabezpečenie účelu niektorých činností správcu dane alebo ako záruka úspešnosti daňového exekučného konania - t. j. na zabezpečenie úhrady dane. Rozhodnutie o daňovom predbežnom opatrení môže byť vydané (i) počas daňovej kontroly, (ii) počas určovania dane podľa pomôcok, (iii) pri miestnom zisťovaní - a to na zabezpečenie ich účelu - alebo (iv) ak je dôvodná obava, že nesplatená daň alebo nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevymožiteľná alebo v že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/29/2018 zo dňa 28. júna 2022, bod 28).

35. V predmetnej veci orgány finančnej správy nariadili sťažovateľke zložiť peňažnú sumu na účet správcu dane z dôvodu odôvodnenej obavy, že nevyrubená daň nebude v dobe jej splatnosti uhradená alebo bude nevymožiteľná, alebo že v tejto dobe bude vymáhanie dane spojené so značnými ťažkosťami. Základnými zákonnými podmienkami pre rozhodnutie o daňovom predbežnom opatrení v predmetnej veci je (i) pravdepodobnosť existencie nevyrubenej dane, (ii) odôvodnená obava o budúcej úhrade dane v dobe jej splatnosti, jej nevymožiteľnosti alebo o sťažení (spojené so značnými ťažkosťami) jej vymáhania a (iii) nevyhnutne potrebný rozsah.
36. Kasačný súd sa zhoduje so správnym súdom v tom, že daňové predbežné opatrenie má povahu procesného rozhodnutia, ktorého vydaniu nepredchádza dokazovanie. Pre jeho vydanie tak nemusí byť preukázaná existencia skutočností odôvodňujúcich jeho nariadenie (vyššia miera dôkazného štandardu), ale postačuje, ak je danosť týchto podmienok relevantne osvedčená (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/39/2014 zo dňa 27. mája 2015).
37. Rovnako však kasačný súd dodáva, že hoci je dôkazný štandard pre vydanie daňového predbežného opatrenia nižší ako pri vydaní iných daňových rozhodnutí, neznamená to, že jeho vydanie (s ohľadom na významný zásah do práv daňových subjektov) je ponechané na svojvôli príslušných orgánov. Preto i keď vydaniu daňového predbežného opatrenia nepredchádza riadne dokazovanie, z preskúmavaného rozhodnutia musí byť zrejmý minimálne opis relevantných skutočností, z ktorých finančné orgány prijali záver o pravdepodobnej existencii neuhradenej dane. Len v takom prípade je možné preskúmať zákonnosť vydaného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP). Keďže orgány finančnej správy odôvodňovali daňové predbežné opatrenie v predmetnej veci obavou z neuhradenia/nevymoženia, resp. podstatne sťaženého vymoženia nevyrubenej dane, ich prvou a základnou úlohou bolo osvedčiť existenciu možnej nevyrubenej dane. Kasačný súd pritom uvádza, že nevyrubená daň bude spočívať najmä buď v osvedčenej skutočnosti nasvedčujúcej existenciu nepriznanej daňovej povinnosti alebo v osvedčenej skutočnosti, že daňový subjekt si neoprávnene uplatnil daňové oprávnenia (právo na odpočítanie dane, resp. právo na oslobodenie od dane), pri ktorých korekcii možno očakávať úpravu daňovej povinnosti s potenciálom vyrubenia dane. K neoprávnenému uplatneniu daňových oprávnení pri DPH pritom môže dôjsť najmä v situáciách (i) nepreukázania (spochybnenia) splnenia podmienok pre priznanie daňového oprávnenia, (ii) z dôvodu preukázania spáchania daňového podvodu alebo vedomej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo (iii) z dôvodu zneužitia práva (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sfk/19/2025 zo dňa 29. mája 2025, bod 50 a iné).
38. V predmetnej veci príslušné orgány argumentujú, že nevyrubená daň je prepojená s dodaniami metylsteru repkového oleja (MERO) sťažovateľkou do Poľskej republiky za zdaňovacie obdobie júl 2017, kde si uplatnila právo na oslobodenie od DPH a pri ktorých sa mala podieľať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Základnými podmienkami pre neuznanie daňového oprávnenia z dôvodu účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom pritom sú (i) existencia daňového úniku, (ii) podvodný charakter daňového úniku, (iii) prepojenie daňového úniku so zdaniteľnými obchodmi daňového subjektu a (iv) vedomosť daňového subjektu (vedel alebo mohol vedieť) o tom, že sa svojím plnením zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sfk/34/2025 zo dňa 29. januára 2026, body 61 až 65; sp. zn. 3Sfk/131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, body 42 až 44 a iné). Pokiaľ je účasť na daňovom podvode dôvodom pre nepriznanie práva na oslobodenie od dane pri dodaní medzi rôznymi členskými štátmi Európskej únie, z hľadiska skúmania daňového úniku nie je relevantné, že daň bola splatná v inom členskom štáte, a preto Slovenskej republike nevznikla žiadna škoda, ako nesprávne namieta sťažovateľka (mutatis mutandis rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-131/13, C-163/13 a C-164/13 zo dňa 18. decembra 2014).
39. Daňové predbežné opatrenie má predbežný a dočasný charakter, je však na druhej strane spojené s významným zásahom do práv daňového subjektu. Kasačný súd sa zhoduje so správnym súdom v tom, že s ohľadom na jeho povahu nie je možné od orgánov finančnej správy vyžadovať, aby pri jeho vydaní jednoznačne preukázali všetky skutočnosti relevantné pre vyrubenie dane. Takýto postup možno od orgánov finančnej správy požadovať až v daňovej kontrole, resp. v nadväzujúcom vyrubovacom konaní. Úlohou orgánov finančnej správy pri rozhodnutí o daňovom predbežnom opatrení preto nie je preukázať účasť daňového subjektu na daňovom podvode, ale osvedčiť také množstvo relevantných skutočností, aby mohli aspoň v základných rysoch presvedčivo popísať štruktúry a mechanizmus fungovania daňového podvodného reťazca a úlohu daňového subjektu v ňom. Toto popísanie by pritom malo smerovať práve k podmienkam pre uplatnenie zvoleného dôvodu na neuznanie daňového oprávnenia. Z takto predložených indícií musí byť zrejmé, že účasť daňového subjektu na daňovej podvodnej štruktúre nie je len obyčajnou špekuláciou (inšpiratívne v medziach obdobnej právnej úpravy kasačný

súd poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 22Afs/289/2025 zo dňa 7. apríla 2026, body 37 a 38 či sp. zn. 5Afs/321/2017 zo dňa 12. septembra 2018, body 16 a 17).
40. Aplikujúc vyššie uvedené právne úvahy na predmetný prípad kasačný súd konštatuje, že rozhodnutie žalovaného ako ani argumentácia správneho súdu neobstoja. Správny súd ako aj orgány finančnej správy postavili osvedčenie nevyrubenej dane v zásade len na skutočnosti, že dodávaný tovar mal byť predaný a prevezený najskôr z Poľskej republiky na územie Slovenskej republiky a následne späť, pričom medzi mestom pôvodu tovaru a konečného dodania bolo cca 220 km. Kasačný súd konštatuje, že z takéhoto priebehu obchodu nemožno bez ďalšieho indikovať nevyrubenú daň z dôvodu účasti na podvodnom daňovom úniku. Z takéhoto jednoduchého konštatovania orgánov finančnej správy a z nimi osvedčených skutočností totiž nemožno ani predbežne osvedčiť (i) existenciu daňového úniku (že by nejaký zo zapojených subjektov neodviedol alebo nepriznal daň), (ii) jeho podvodný charakter a (iii) ani spôsob zapojenia sťažovateľky v mechanizme daňového podvodu. V rozhodnutí žalovaného tak absentuje zrozumiteľné a indíciami podporené objasnenie existencie možnej nevyrubenej dane a dôvodu jej vzniku - relevantné skutočnosti indikujúce účasť sťažovateľky na obchode poznačenom podvodom.
41. Kasačný súd sa preto stotožňuje so sťažovateľkou v tom, že orgánom finančnej správy sa nepodarilo osvedčiť splnenie už prvej a základnej podmienky pre nariadenie daňového predbežného opatrenia podľa § 50 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku v znení účinnom do 30. júna 2019, a to potenciálnu existenciu nevyrubenej dane. Za tohto stavu preto ani nebolo potrebné ďalej vyhodnocovať, či orgány finančnej správy osvedčili splnenie ďalších podmienok pre jeho nariadenie (najmä otázku dôvodnej obavy z budúceho neuhradenia/nevymoženia alebo sťaženého vymoženia nevyrubenej dane z dôvodu predchádzajúcej podnikateľskej činnosti konateľov sťažovateľky). V tejto časti preto správny súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci.
42. Na záver kasačný súd poukazuje na to, že si je vedomý iných konaní sťažovateľky (alebo spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o.) na kasačnom súde, pričom prízvukuje, že závery uvedené v tu preskúmavanej veci nemajú automaticky vplyv na iné konania sťažovateľky týkajúce sa iných zdaňovacích období. Pre závery v tu prejednávanej veci boli totiž rozhodné špecifické okolnosti, na ktorých bolo postavené preskúmavané rozhodnutie a kasačný súd vyhodnocoval iba konkrétne dôvody pre vydanie predbežného opatrenia v ňom uvedené.

V.
Záver
43. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Podľa zistení kasačného súdu trpí rovnakou vadou aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd správnu žalobu sťažovateľky zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
44. V ďalšom konaní budú orgány finančnej správy postupovať tak, že po zohľadnení zmeny skutkového stavu (aj z dôvodu plynutia času) opätovne vyhodnotia otázku osvedčenia splnenia zákonných podmienok pre vydanie daňového predbežného opatrenia podľa § 50 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku v predmetnej veci sťažovateľky. Svoju pozornosť budú venovať aj prvej podmienke - osvedčeniu existencie nevyrubenej alebo nesplatnej dane. Orgány finančnej správy sa pritom v ďalšom procesnom postupe vyvarujú pochybení, ktoré v tejto veci zistil kasačný súd. Prvostupňový orgán a žalovaný sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).
45. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).
46. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.