

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/37/2020
Identifikačné číslo spisu: 5019200194
Dátum vydania rozhodnutia: 27.01.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:5019200194.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera v právnej veci žalobcu: LUXTAB, s.r.o., so sídlom M. Rázusa č. 7, Žilina, IČO: 48 137 847, právne zastúpeného Mgr. Soňou Grošaftovou, advokátkou, so sídlom Hodžova č. 13, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 680011972/2019 zo dňa 12.03.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa (žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/57/2019-71 zo dňa 07. januára 2020, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu zamietla.

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.
Administratívne konanie a konanie na správnom súde.

1. Colný úrad Žilina, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 680035992/2018 zo dňa 04.07.2018 v zmysle § 68 ods. 3 v spojení s § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil daňovému subjektu LUXTAB, s.r.o. základ spotrebnej dane z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie august 2015 v množstve 6 722,865 kg a vyrubil rozdiel spotrebnej dane z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie august 2015 pri použití sadzby dane uvedenej v § 6 ods. 1 zákona č. 106/2004 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2015 (71,11 eura/kg) vo výške 420 268,70 € oproti vyrubenej spotrebnej dani z tabakových výrobkov pod obchodným označením „SUPER SORT“ za zdaňovacie obdobie august 2015 vo výške 57 794,23 €. Daňovému subjektu vznikla daňová povinnosť na spotrebnej dani z tabakových výrobkov podľa § 11 ods. 1 písm. c) zákona č. 106/2004 Z.z. (ďalej aj zákon) za zdaňovacie obdobie august 2015 a podľa § 12 ods. 1 písm. c) citovaného zákona je daňový subjekt osobou povinnou platiť daň. V odôvodnení uviedol, že daňový subjekt požiadal o registráciu a vydanie povolenia prijímať tabakové výrobky, ktorými sú cigary a tabak z iného členského štátu v pozastavení dane opakovane. Po splnení

zákonných podmienok Colný úrad Žilina zaregistroval daňový subjekt ako oprávneného príjemcu opakovaného a vydal mu 06.08.2015 osvedčenie o registrácii na spotrebnú daň z tabakových výrobkov. Zároveň mu bolo vydané aj povolenie prijímať tabakové výrobky, ktorými sú cigary a tabak z iného členského štátu v pozastavení dane opakovane. Dňa 18.02.2016 začal colný úrad daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie od 06.08.2015 do 29.02.2016. V rámci daňovej kontroly colný úrad zistil, že daňový subjekt v zdaňovacom období od 06.08.2015 do 29.02.2016 celkovo uskutočnil 38 prepráv, pričom prijal 4 070 700 ks tabakových výrobkov obchodnej značky „SUPER SORT“, ktoré daňový subjekt prijímal od dodávateľa LORD POLAND TOBACCO, Poľsko a deklaroval ich ako cigary pod obchodným označením „SUPER SORT“. Na obchodných baleniach predmetného tovaru bola uvedená jednotková hmotnosť tabakového povrazca bez filtra a náustku 9 g na 1 ks cigary. V zdaňovacom období august 2015 uskutočnil 7 prepráv. Na základe tohto zistenia zostavil tabuľku, z ktorej vyplýva celkový počet prijatých cigár 747 000. V porovnaní s daňovým priznaním za august 2015, ktoré podal daňový subjekt 03.09.2015, potom vyplýva, že základ dane, t. j. celkový počet cigár s daňovou povinnosťou, je 746 985, keď bolo odpočítaných 15 cigár ako vzorka. Samotný daňový subjekt v daňovom priznaní uviedol daň 57 794,23 €. Predmetnú vzorku zaslal správca dane na analýzu do colného laboratória FR SR (ďalej aj CL, laboratórium). Obdržal výsledok odbornej expertízy - protokol o skúške. Pri určovaní daňovej povinnosti vychádzal zo záverov Colného laboratória FR SR, ako kompetentného pracoviska na predmetnú činnosť, uvedeného vo výsledku odbornej expertízy - Protokol o skúške zo dňa 15.03.2016, v ktorom CL FR SR konštatovalo, že hmotnostné zastúpenie častíc tabakových náplní vo vzorke nezodpovedalo hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakovej náplne cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke, a tým nespĺňa určité požiadavky - charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávanie spotrebiteľa pri fajčení. Posudzovaná vzorka v zmysle citovaného zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov sa nepovažuje za cigaru podľa § 4 ods. 3 písm. b). Vzorka nespĺňala podmienky pre jej nomenklatúrne zaradenie pod podpoložky KN 2402 10 00 a jej zatriedenie smeruje do podpoložky KN 2403 19 10. Na základe toho správca dane dospel k záveru, že tovar, ktorý daňový subjekt deklaroval ako cigary pod obchodným názvom „SUPER SORT“ nie je predmetom dane v zmysle § 4 ods. 3 písm. b) citovaného zákona, t. j. nie je cigarou. Následne pristúpil k určeniu základu dane a sadzby dane podľa § 5 ods. 1 a § 6 ods. 1 citovaného zákona za zdaňovacie obdobie august 2015 s nomenklatúrnym zatriedením do podpoložky KN 2403 19 10 (ostatný spracovaný tabak a spracované náhradky tabaku; homogenizovaný alebo rekonštituovaný tabak v bezprostrednom obale s netto obsahom neprevyšujúcim 500g), ktorý je predmetom spotrebnej dane v zmysle § 4 ods. 3 písm. c) citovaného zákona. Sadzbu dane určil podľa § 6 ods. 1 citovaného zákona za tabak, a to 71,11 eura/kg. Podľa § 5 ods. 6 citovaného zákona daň z tabaku sa vypočítala ako súčin základu dane a sadzby dane, takto základ dane a sadzba dane nesúhlasila so základom dane a sadzbou dane, ktorú uviedol daňový subjekt v daňovom priznaní za august 2015. Tento tovar prijímal a deklaroval ako cigary pod obchodným názvom „SUPERT SORT“, čo nie je podľa konštatovania Colného laboratória FR SR predmetom dane, pretože nejde o cigary. Daňový subjekt teda nesprávne určil základ dane, a taktiež sadzbu dane a nesprávne vypočítal daňovú povinnosť v predmetnom daňovom priznaní. Pri zaplatení dane podľa daňového priznania vo výške 57 794,23 € vznikol rozdiel 420 268,70 €. Následne bol vydaný Protokol z daňovej kontroly zo dňa 02.11.2016, voči ktorému sa vyjadřila právna zástupkyňa daňového subjektu a navrhla vykonať ďalšie dôkazy. V tejto nadväznosti požiadal správca dane o vyjadrenie Colného laboratória FR SR, a tiež požiadal FR SR o zaslanie medzinárodného dožiadania na výrobcu tabakových výrobkov LORD POLAND TOBACCO, Poľsko z dôvodu preukázania správnosti tvrdenia daňového subjektu o nomenklatúrnem zatriedení tovaru do podpoložky KN 2402 10 00. Tiež požiadal o zaslanie záväznej informácie o nomenklatúrnem zatriedení tovaru na základe všeobecných pravidiel na interpretáciu kombinovanej nomenklatúry č. 1 a č. 6 Harmonizovaného systému, pokiaľ bola vydaná poľskou colnou správou na tovar cigary obchodného názvu „SUPER SORT“. K námietkam daňového subjektu voči protokolu colný úrad uviedol, že z výsledku odbornej expertízy Colného laboratória FR SR zo dňa 13.04.2016 vyplývalo, že pri bežnej manipulácii s tabakovým výrobkom dochádzalo k nadmernému vypadávaniu tabakovej náplne a hmotnostné zastúpenie častíc tabakových náplní vo vzorke nezodpovedalo hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakovej náplne cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke. Vzorka s týmito parametrami nespĺňala podmienky pre jej nomenklatúrne zaradenie do podpoložky KN 2402 10 00. Čo sa týka pojmu cigara, zákon v zmysle § 4

ods. 3 písm. b) stanovuje definíciu cigary, ktorou je tovar, ktorý kumulatívne spĺňa všetky podmienky uvedené v danom ustanovení. Keďže neexistuje žiadna slovenská alebo európska norma, ktorá by jasne stanovovala parametre a definície cigár a cigariiek, MF SR vydalo Metodické usmernenie zo dňa 21.08.2013, v zmysle ktorého pod očakávaním spotrebiteľa cigár a cigariiek sa rozumie to, že tabakový povrazec, ktorý sa v zmysle zákona považuje za cigaru alebo cigarku, má všetky charakteristické vlastnosti dané cigarám alebo cigárkam a na základe týchto vlastností spĺňa očakávania spotrebiteľa cigár alebo cigariiek, teda dá sa fajčiť v nezmenenom stave ako cigara alebo cigarka. CL FR vypracovalo postupy, pomocou ktorých by sa dali objektívne merať hodnotiteľné parametre vzoriek cigár z pohľadu očakávania spotrebiteľa. Výsledkom tejto činnosti bolo vypracovanie laboratórnych postupov a zavedenie merania nových parametrov, a to hmotnostné zastúpenie častíc tabakových náplní a úbytok tabakovej náplne, v zmysle ktorých je možné potom namerať parametre tabakového výrobku a porovnávať ich s parametrami im podobných referenčných výrobkov približne v rovnakej cenovej hladine. Z analýzy všetkých výsledkov odborných expertíz - protokolov o skúške je zrejmé, že hmotnostné zastúpenie častíc tabakových náplní vo vzorke nezodpovedalo hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakovej náplne cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke. Pri vzorkách evidenčných čísel 6091-15-08-053, 6078-15-10-015 a 6078-15-12-018 laboratórium skonštatovalo, že pri bežnej manipulácii s tabakovým výrobkom dochádzalo k nadmernému vypadávaniu tabakovej náplne. Na to, aby sa však jednalo o cigaru, ktorá by splnila očakávania spotrebiteľa, by museli byť kumulatívne splnené aj ďalšie definované podmienky, a to úbytok tabakovej náplne a hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne. Vo všetkých výsledkoch odborných analýz sa uvádza, že tieto uvedené podmienky, t. j. úbytok tabakovej náplne a hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne kumulatívne splnené neboli. Námietke daňového subjektu, že na výrobky bola na žiadosť výrobcu LORD POLAND TOBACCO vydaná záväzná informácia o nomenklatúrnom zatriedení tovaru, v ktorej príslušný orgán zaradil tieto tabakové výrobky do podpoložky KN 2402 10 00 cigary, správca dane uviedol, že definíciu cigár pre potreby zatriedenia do KN nie je možné považovať za totožnú s definíciou predmetu dane v zmysle zákona č. 106/2004 Z.z. V daňovom konaní sa tabakové výrobky posudzujú ako predmet dane v zmysle zákona, pričom uvedený zákon neurčuje predmet dane podľa položiek a podpoložiek kombinovanej nomenklatúry colného sadzobníka ale vlastným opisom tovaru, ktorý čiastočne nekorešponduje so spoločným colným sadzobníkom. Čo sa týka záväznej informácie o nomenklatúrnom zatriedení tovaru zo dňa 24.05.2013, ktorú obdržal správca dane 03.07.2017 a na ktorú poukázala právna zástupkyňa, táto nemôže byť rozhodujúcim dôkazom pre správne určenie dane v zmysle § 24 Daňového poriadku. Táto záväzná informácia je právne irelevantná pre daňové konanie a nepoužiteľná pre účely určenia predmetu dane v zmysle § 4 ods. 3 písm. b) zákona č. 106/2004 Z.z. Ďalej poukázal na odpoveď Generálneho riaditeľstva ciel, ELO, Praha zo dňa 28.08.2017 týkajúcu sa expertízy vykonanej Colno-technickým laboratóriom Praha, z ktorej vyplýva, že slovenský subjekt LUXTAB, s.r.o. prijímal od spoločnosti LORD POLAND TOBACCO, Poľsko tabakový výrobok s obchodným názvom SUPER SORT, ktorý dodávateľ deklaroval ako cigary, ale podľa zistení uvedeného CTL Praha vyplýva, že tabakový výrobok je tabakovým zbytkom (odpadom) upraveným na predaj konečnému spotrebiteľovi, ktorý je možné fajčiť (tabakový zbytok je zabalený do fólie s rekonštituovaného tabaku), čo má vplyv na výšku spotrebnej dane. Táto expertíza nezávisle potvrdila závery CL FR SR uvedené vo výsledku odbornej expertízy.

2. Na základe odvolania žalobcu vo veci rozhodoval žalovaný, ktorý rozhodnutím č. 680011972/2019 zo dňa 12.03.2019 prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Stotožnil sa s právnym posúdením veci, ktoré na zistený skutkový stav aplikoval prvostupňový správny orgán. Poukázal na to, že CL FR sa pri vykonávaní odborných expertíz zameriavalo na charakteristické vlastnosti tabakových výrobkov - cigár, pričom tento termín je popri pojme očakávania spotrebiteľa taktiež definovaný v § 4 ods. 3 písm. b) zákona č. 106/2004 Z.z. Jedná sa o akreditované pracovisko v súlade s medzinárodnou normou o akreditácii, aj neakreditovaná skúška vykonávaná v colnom laboratóriu ako akreditovanom laboratóriu je vykonávaná v rovnakom systéme ako akreditovaná skúška, a preto má získaný výsledok rovnakú výpovednú hodnotu. CL FR SR je akreditovaným subjektom typu II, čo znamená, že má oprávnenie vypracovať vlastný pracovný postup alebo modifikovať pracovné postupy iných laboratórií a po ich validácii používať tieto metódy v dennej praxi. Za účelom spresnenia vykonaných odborných expertíz dostatočne validovalo, overilo a štatisticky vyhodnotilo gravimetrickú metódu na zisťovanie

hmotnostného zastúpenia častíc v tabakových výrobkoch. K tomu viedla CL FR SR absencia definovania objektívnych kritérií na hodnotenie všeobecného pojmu očakávania spotrebiteľa, a preto vypracovalo postupy, pomocou ktorých by sa dali objektívne merať hodnotiteľné parametre vzoriek cigár z pohľadu očakávania spotrebiteľa. Výsledkom tejto činnosti bolo vypracovanie merania nových parametrov, a to hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne a úbytku tabakovej náplne. Laboratórium má vypracovaný komplexný laboratórny postup na posudzovanie tabakových výrobkov. V prípade posudzovania tabakových výrobkov, ktoré bez ďalších úprav možno fajčiť ako cigaru alebo cigarku a na základe ich vlastností a očakávania spotrebiteľa cigár alebo cigariet sú určené výlučne na fajčenie, a to cigara alebo cigarka má laboratórium určené, že na zabezpečenie spoľahlivosti a objektívnosti pri posudzovaní plnenia požiadavky definovanej v § 4 ods. 3 písm. b) zákona je nutné vykonať analytické skúšky: ŠPP - 015, ŠPP - 018, ŠPP - 044, ŠPP - 046, ŠPP - 029. Každý z týchto postupov vedie k určeniu charakteristických merateľných alebo nemerateľných vlastností skúmaného tabakového výrobku. Jednou zo sledovaných charakteristických vlastností je úbytok tabakovej náplne a následné posúdenie miery vypadávanie tabaku. Toto sa sleduje skúškami ŠPP - 046 a ŠPP - 029. Podstatnejšími očakávanými charakteristickými vlastnosťami cigár sú vlastnosti priamo určené v zákone ale aj nepriamo určené v definícii predmetu dane. Priamo určenými vlastnosťami cigary sú tvar tabakových častíc, farba a druh krycieho listu, hmotnosť a obvod tabakového povrazca, pri ktorých sú navyše taxatívne určené limitné hodnoty. Ďalšími, ktoré nie sú priamo uvedené v zákone, avšak sú kľúčové pre určenie predmetu dane, patria napríklad dĺžka a tvar tabakového povrazca, farba tabakovej náplne, obsah nikotínu v tabakovej náplni a v krycom liste, strata tabaku na konci tabakového povrazca, percentuálne zastúpenie tabakových častíc v celkovej hmotnosti náplne, atď. Bežný konečný spotrebiteľ pri fajčení cigary očakáva bezproblémové zapálenie cigary, požadovanú dĺžku horenia, ktorá závisí od priemeru a dĺžky tabakového povrazca, zachovanie tvaru povrazca a formy po celú dobu horenia, zachovanie konzistencie použitej tabakovej náplne. Očakávaná konzistencia tabakovej náplne je u všetkých tradičných druhov cigár súdržná a celistvá. Referenčnými vzorkami boli tabakové výrobky označené ako cigary typovo a cenovo podobné vzorkám predmetu záujmu. Išlo o súbor 41 druhov tradičných cigár a tabakových výrobkov označených ako cigary. Hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne je parameter charakterizujúci hmotnostnú distribúciu tabakových častíc v tabakovej zmesi tvoriacej náplň cigár. Na základe ich veľkosti pozostáva z jednotlivých frakcií tabakovej zmesi. Pri vypracovaní ŠPP - 018 laboratórium vychádzalo z STN 010530, ktorá je určená na stanovenie percentuálneho obsahu a veľkosti častíc sitovým rozborom. Na námietku odvolateľa, že nebol oboznámený s postupmi a metódami laboratória a oboznámený s referenčnými vzorkami, limitnými hodnotami a pod., žalovaný uviedol, že interný zákazník laboratória bola finančná správa a nie daňový subjekt, avšak všetky informácie, ktoré sú požadované v príslušnej STN, sú ľahko dostupné v laboratórnych záznamoch. Všetky písomnosti boli poskytnuté odvolateľovi prostredníctvom jeho právnej zástupkyne. V čase vykonania odborných expertíz laboratórium poznalo všetky hodnotiace kritéria a charakteristické znaky, ktoré boli a sú definované v predmete dane, a taktiež disponovalo dostatočným množstvom typovo a cenovo podobných druhov referenčných vzoriek cigár nakúpených u renomovaných predajcov cigár, u ktorých boli stanovené charakteristické merateľné alebo nemerateľné vlastnosti. K námietke odvolateľa, že skúška fajčením, ktorú vykonal súdny znalec v znaleckom posudku, ktorý odvolateľ predložil spolu s odvolaním, je jedinou metódou, ktorá môže poskytnúť objektívne merateľné výsledky, pričom poukázal na to, že laboratórium nevykonalo skúšku fajčením, odvolací orgán uviedol, že nemôže súhlasiť s tvrdením odvolateľa, že na to, aby tabakový výrobok bol posudzovaný ako cigara, stačí, aby ho bolo možné fajčiť bez ďalších úprav. Uvedené by bolo možno postačujúce na splnenie podmienky fajčiteľnosti tabakového výrobku ako takého, ale nie cigary. Okrem toho skúška fajčením je veľmi subjektívneho charakteru, a preto aj laboratórium vypracovalo metódy, na základe ktorých je možné objektívne merateľne posúdiť, či ide o tabakový výrobok cigaru. Posúdenie senzorických vlastností cigár je individuálne a subjektívne, priamo závislé od posudzovateľa. Senzorické vlastnosti sú nemerateľné vlastnosti, ktoré je možné určiť iba na základe senzorického posúdenia vykonávaného pomocou ľudských zmyslov. Nemôžu byť bez ďalšieho považované za kľúčové parametre pri posudzovaní predmetu dane. Okrem toho posudzovanie pomocou ľudských zmyslov môže byť v súčasnej dobe ľahko ovplyvniteľné rôznymi aditívami, ktoré sú schopné pozmeniť farbu, chuť alebo vôňu senzoricky posudzovaného predmetu. Mechanika horenia posudzovaná senzoricky je v tomto prípade irelevantný ukazovateľ, nakoľko horenie, farba dymu a popola nie je špecifická vlastnosť

charakterizujúca, či sa predložená vzorka fajčí ako cigara, nakoľko vyššie uvedené vlastnosti sú napodobiteľné a dosiahnuteľné na akomkoľvek inom výrobku podobného tvaru a štruktúry rastlinného pôvodu. Za jediný relevantný parameter možno považovať rezistenciu v ťahu (resistance to draw) alebo taktiež priechod tabakového výrobku, fyzikálne nameraný. Tento parameter úzko závisí od štruktúry náplne tabakového výrobku a práve cigary, ako tabakové výrobky najvyššej kvalitatívnej úrovne, majú špecifickú štruktúru náplne. Cigary patria do kategórie nadštandardných, luxusných tabakových výrobkov, ktoré sú znakom určitého životného štýlu. Svojím spôsobom fajčenia nie sú určené na bežné krátkotrvajúce fajčenie za účelom potlačenia fyzickej a psychickej závislosti na nikotíne, ale na rituálnom a umeleckom vychutnávaní pôžitku z fajčenia. To všetko kladie vyšší dôraz na kvalitu, spôsob prípravy tabakovej suroviny a vyhotovenia tohto typu tabakového výrobku. Srdcom cigary je samotná tabaková náplň, ktorá je špecifická a rozdielna od iných tabakových výrobkov. Od iných sa líši hmotnostným zastúpením tabakových častíc (parameter hmotnostný obsah frakcie). Na základe toho laboratórium zaviedlo analytické/fyzikálne (nie senzorické) stanovenie parametra hmotnostný obsah frakcie. Meraním bolo zistené, že preverované referenčné cigary obsahovali viac ako 60 % hmotnostných častíc s veľkosťou väčšou ako 2 mm a menej ako 25 % hmotnosti častíc s veľkosťou menšou ako 2 mm a väčšou ako 1 mm. Takéto zastúpenie tabakových častíc zabezpečovalo dostatočnú kompaktnosť/súdržnosť tabakovej náplne, čoho dôkazom bolo to, že ani v jednom prípade cigár nakúpených u renomovaných predajcov tabakových výrobkov nedochádzalo k prekročeniu limitnej hodnoty úbytku tabakovej náplne (0,1 %). Laboratórium však tento limit posunulo na 0,5 % v prospech zákazníka, pretože zohľadnilo možné rozdiely v technologickom postupe výroby cigár jednotlivými výrobcami. Z výsledku odbornej expertízy evidenčnej vzorky 6091-15-08-053 vyplýva, že hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne nezodpovedá hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakových náplní cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek. Úbytok tabakovej náplne bol 0,94 % hm. Testované tabakové výrobky nespĺňali ani druhú podmienku, a to podmienku hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne (hmotnosť častíc tabakovej náplne zachytených na sítach určitej veľkosti), keďže tabaková náplň pozostávala z podstatne menších častíc tabaku. Stotožnil sa taktiež s vyhodnotením námietky o záväznej informácii o sadzobnom zaradení tovaru orgánmi poľskej colnej správy do podpoložky KN 2402 10 00, ako ho uviedol prvostupňový správny orgán. Dodal, že prípadným relevantným dôkazom v predmetnom daňovom konaní by mohla byť jedine záväzná informácia o nomenklatúrnom zatriedení tovaru vydaná pre odvolateľa, ktorá by sa týkala tabakových výrobkov, ktoré sú predmetom tohto daňového konania, ale aj v prípade, ak by odvolateľ predložil toto zatriedenie, nešlo by o informáciu vydanú odvolateľovi pred uskutočnením dovozu, resp. vývozu tovaru, pretože v tomto prípade ide o prepravu tovaru z iného členského štátu na daňové územie v pozastavení dane.

3. Správny súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v danom prípade bolo preukázané, že tovar - tabakové výrobky, ktoré daňový subjekt - žalobca ako oprávnený príjemca prijal od dodávateľa LORD POLAND TOBACCO ANDRZEJ BUDA, Poľsko a deklaroval ho ako cigary pod obchodným označením SUPER SORT, nie sú cigary v zmysle definície § 4 ods. 3 písm. b) zákona č. 106/2004 Z.z. v znení účinnom v zdaňovacom období august 2015. Dokazovaním bolo preukázané, že sa jedná o tabak, pretože výrobky síce deklarované ako cigary, nespĺňajú zákonnú definíciu uvedenú v tomto ustanovení. V tomto zdaňovacom období sa cigary zdaňovali osobitnou sadzbou, keď základom dane bol počet kusov cigár a nie ako pri cigaretách, resp. tabaku kilogram. Tvorcovia príslušných právnych noriem či už na úrovni EÚ alebo v rámci Slovenska (zákon č. 106/2004 Z.z.) brali ohľad na to, že cigara, ako určitý symbol exkluzivity spoločenského postavenia alebo životného štýlu má aj vyššiu nákupnú cenu a nie je masovo rozšírená v porovnaní napríklad s cigaretami alebo tabakom. Zákon č. 106/2004 Z.z. v znení účinnom do 31.12.2010 definoval cigary len ako tabakový povrazec vhodný na fajčenie bez ďalších úprav, ktorý bol ďalej špecifikovaný podľa toho, aké mal vlastnosti vyhotovenia (celý z prírodného tabaku, s krycím listom výlučne z prírodného tabaku, s konkrétnou náplňou, atď.). Novelou tohto zákona vykonanou zákonom č. 491/2010 Z.z. sa definícia cigary zmenila, a to tak, že cigarou sa rozumie tabakový povrazec, ktorý bez ďalších úprav možno fajčiť ako cigaru a na základe jeho vlastností a očakávaní spotrebiteľa cigár je určený výlučne na fajčenie ako cigara. Podľa dôvodovej správy k zákonu č. 491/2010 Z.z. hlavným cieľom tohto zákona bola transpozícia Smernice Rady 2010/12/EÚ. Hlavným cieľom tejto smernice a návrhu zákona bolo spresnenie definícií jednotlivých

tabakových výrobkov z dôvodu ich jednoznačnejšieho zaradenia a následne spravodlivejšieho zdaňovania spotrebnou daňou z tabakových výrobkov. Potreba precíznejších definícií vznikla v súvislosti s výskytom takých druhov tabakových výrobkov na trhu, ktoré často kvôli nejednoznačnosti vymedzenia obsahu pojmu určitého tabakového výrobku požívali výhodu nižšej daňovej sadzby. Dôvodová správa ďalej k zmene § 4 ods. 3 písm. b) uvádza, že pod očakávaním spotrebiteľa cigár sa rozumie to, že tabakový povrazec, ktorý sa v zmysle zákona považuje za cigaru, má všetky charakteristické vlastnosti dané cigarám, ako napríklad charakteristický vzhľad, farbu, vôňu a jej intenzitu a pod. V danom prípade sa teda sprísnilo znaky cigary a len samotné kritérium, že cigaru je bez ďalších úprav možné fajčiť, nie je samonosné, ale k tomuto kritériu je potrebné, aby cigara bola určená výlučne na fajčenie ako cigara na základe jej vlastností a očakávaní spotrebiteľa cigár. Zmenu právnej úpravy podnietili početné prípady, keď sa distribuovali tabakové výrobky, ktoré síce spĺňali formálne znaky cigary, ale nejednalo sa o také tabakové výrobky, ktoré by bolo možné považovať za cigary v ponímaní, v akom sú cigary zapísané vo všeobecnom povedomí, a to vzhľadom na ich kvalitu, použitý tabak a spôsob výroby, ktoré nedosahovali kvalitu cigár. Tieto sa používali na to, aby nahrádzali cigarety, ktoré sa z nich následne ručne alebo prostredníctvom zariadení na výrobu cigariet vyrábali.

4. V danom prípade sa odobraté vzorky posudzovali v Colnom laboratóriu Finančného riaditeľstva SR, kde sa posudzovali ich kvalitatívne vlastnosti, a to hmotnostné zastúpenie častí tabakových náplní vo vzorke a nadmerné vypadávanie tabakovej náplne. Z výsledku odbornej expertízy VOE-3461/15 zo dňa 15.03.2016, ktorá sa týkala vzorky ev. č. 6091-15-08-053 odobratej 07.08.2015 (v predmetnom zdaňovacom období) vyplýva, že pri bežnej manipulácii s tabakovými výrobkami dochádzalo k nadmernému vypadávaniu tabakovej náplne a hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne vo vzorke nezodpovedalo hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakových náplní cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke. Z uvedeného dôvodu tým nespĺňa určité požiadavky - charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávanie spotrebiteľa pri fajčení. Posudzovaná vzorka sa v zmysle zákona č. 106/2004 Z.z. nepovažuje za cigaru podľa § 4 ods. 3 písm. b).

5. Pri cigarách je možné rozlíšiť merateľné a nemerateľné vlastnosti. Medzi nemerateľné vlastnosti patria také vlastnosti, ktoré je možné určiť na základe senzorického posúdenia vykonávaného za pomoci ľudských zmyslov. Do tejto skupiny patria napríklad vôňa, chuť, farba krycieho listu, celistvosť krycieho listu, tvar, atď. Vzhľadom na to, že tieto vlastnosti sú čisto subjektívne, nemôžu byť považované za kľúčové parametre pri posudzovaní predmetu dane. Tým, že sú posudzované pomocou ľudských zmyslov, môžu byť ľahko ovplyvnené rôznymi pridanými látkami, ktoré sú schopné pozmeniť farbu, chuť alebo vôňu posudzovaného predmetu. Z tohto dôvodu takéto posudzovanie je len čiastkové. Čo sa týka merateľných vlastností cigary, tieto sú posudzované čisto analytickými metódami. Laboratórium Finančného riaditeľstva SR tieto vlastnosti posudzuje na základe charakteristických vlastností tohto typu tabakového výrobku, ktorými sú najmä úbytok tabakovej náplne a hmotnostné zastúpenie častíc tabakových náplní vo vzorke. V danom prípade laboratórium senzorické posúdenie predmetného tabakového výrobku posúdilo iba na stotožnenie posudzovanej vzorky, ale základnými kritériami boli práve merateľné posúdenia na základe analytických parametrov. V danej vzorke, ktorá bola odobratá v zdaňovacom období august 2015, potom z výsledku analytickej činnosti laboratória jednoznačne vyplýva, že tieto merateľné vlastnosti nespĺňala.

6. Čo sa týka žalobných námietok, súd ich vyhodnotil ako v plnom rozsahu nedôvodné. Nedôvodná je námietka, že žalovaný a správca dane neuviedli správnu úvahu a relevantné zdôvodnenie zatriedenia predmetných tabakových výrobkov pod predmet dane tabak. Zatriedenie pod § 4 ods. 3 písm. c) citovaného zákona vyplýva priamo z odôvodnení prvostupňového a napadnutého rozhodnutia. Správne orgány taktiež uviedli, že základ dane a sadzbu dane určili podľa § 5 ods. 1 a § 6 ods. 1 citovaného zákona v znení účinnom do 31.12.2015 pre tovar s obchodným názvom SUPER SORT s nomenklatúrnym zatriedením do podpoložky KN 2403 19 10 (ostatný spracovaný tabak a spracované náhradky tabaku, homogenizovaný a rekonštituovaný tabak v bezprostrednom obale s netto obsahom neprevyšujúcim 500 gramov). V tejto súvislosti správny súd poukazuje aj na informáciu Generálneho riaditeľstva ciel ELO, Praha 4, Česká republika zo dňa 28.08.2017 týkajúcu sa expertízy vykonanej

Colno-technickým laboratóriom Praha, z ktorej vyplýva, že slovenský subjekt LUXTAB, s.r.o. prijímal od spoločnosti LORD POLAND TOBACCO, Poľsko tabakový výrobok pod obchodným názvom SUPER SORT, ktorý dodávateľ deklaroval ako cigary, ale podľa zistení uvedeného CTL Praha vyplýva, že uvedený tabakový výrobok je tabakovým zvyškom upraveným na predaj konečnému spotrebiteľovi, ktorý je možné fajčiť (je zabalený do fólie z rekonštituovaného tabaku). Z uvedeného vyplýva potreba definovať tieto tabakové výrobky ako tabak v zmysle § 4 ods. 3 písm. c) citovaného zákona. Správca dane v odôvodnení svojho rozsudku tiež uviedol, že pri určovaní daňovej povinnosti so zreteľom na závery laboratória FR SR dospel k záveru, že v prípade analyzovaných vzoriek sa nejedná o cigary v zmysle § 4 ods. 3 písm. b), ale je možné tieto vzorky definovať len ako tabak v zmysle § 4 ods. 3 písm. c). Záver správcu potvrdilo aj samotné laboratórium vo svojom vyjadrení zo dňa 17.01.2017, kde uviedlo, že nepriamo z názorov a interpretácií colného laboratória uvedeného v jednotlivých VOE vyplýva, že v prípade hodnotených vzoriek išlo o tabak v zmysle § 4 ods. 3 písm. c), pričom bližšia špecifikácia tabaku či ide o tabak uvedený v bode 1 alebo v bode 3, nebola v colnom laboratóriu skúmaná. Vzhľadom na rovnakú sadzbu dane v zmysle § 6 ods. 1 citovaného zákona nebolo potom potrebné uvádzať konkrétny bod § 4 ods. 3 písm. c).

7. Námietka, že protokol vypracovaný laboratóriom je nesprávny a údaje v ňom obsiahnuté nepostačujúce a rozporné, je všeobecná a nekonkrétna. Takúto námietku vzhľadom na to, že neobsahuje poukázanie na konkrétne pochybenie, nie je možné vyhodnotiť. Ďalšia námietka, že žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach neuviedli, prečo na základe výsledkov odbornej expertízy nedochádza k splneniu očakávania spotrebiteľov, aký vplyv má uvedené na očakávanie spotrebiteľov a ako sa to prejaví pri fajčení, je nedôvodná. Naopak, z odôvodnení oboch správnych orgánov vyplýva, že sa odôvodnením tejto skutočnosti riadne a v dostatočnom rozsahu zaoberali (prvostupňový správny orgán na stranách 17, 18, 31, 32, 33, 34 a žalovaný na stranách 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15). Ich argumentácia je zrozumiteľná, týkajúca sa konkrétneho termínu definície cigary podľa § 4 ods. 3 písm. b) zákona, s dôrazom na vysvetlenie pojmu „na základe jeho vlastností a očakávaní spotrebiteľa cigár je určený výlučne na fajčenie ako cigara“. Žalovaný uviedol, že predmetná vzorka nespĺňala parameter rezistencie v ťahu, čo je dané tým, že obsahovala nevhodné hmotnostné zastúpenie častíc náplne vzorky a taktiež dochádzalo k nadmernému vypadávaniu častíc z cigary; pritom konečný spotrebiteľ pri fajčení cigary očakáva bezproblémové zapálenie cigary, požadovanú dĺžku horenia, ktorá závisí od priemeru a dĺžky tabakového povrazca, očakáva zachovanie tvaru povrazca a formu po celú dobu horenia, zachovanie konzistencie použitej tabakovej náplne a pokiaľ by došlo k nadmernému vypadávaniu tabaku, dochádzalo by k zmene tvaru cigary alebo k zachytávaniu tabaku v ústnej dutine, čo sú javy neželateľné. Aj tá skutočnosť, že žalobca na 16 stranách žaloby uvádzal konkrétne námietky vo veci samej, svedčí o tom, že odôvodnenia napadnutých rozhodnutí boli dostatočné a dali postačujúce odpovede na všetky relevantné otázky nastolené v správnom konaní. Poukazovanie žalobcom na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/70/2017 a 13S/52/2017 je v danom prípade nenáležité, pretože k zrušeniu rozhodnutí žalovaného došlo len z dôvodu § 191 ods. 1 písm. d) SSP, teda z dôvodu nedostatku odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, čo nie je prípad danej veci.

8. Žalobca namietal, že žalovaný opomenul základnú zákonnú definíciu cigár, ktorá vymedzuje materiálne znaky tabakového výrobku v rozsahu tabakový povrazec, ktorý bez ďalších úprav možno fajčiť ako cigaru, na základe vlastností a očakávaní spotrebiteľa je určený výlučne na fajčenie ako cigara, pričom pojem určený výlučne na fajčenie ako cigara ako ďalší materiálny znak je práve naplnením vlastností a očakávaní spotrebiteľa. K tomu správny súd konštatoval, že oba správne orgány definíciu cigary uvedenú v § 4 ods. 3 písm. b) citovaného zákona posudzovali vo svojej komplexnosti, a teda prihliadli na všetky kritériá stanovené v tomto ustanovení. Aby mohol byť tabakový výrobok posudzovaný ako cigara, je potrebné nielen, aby sa dal bez ďalších úprav fajčiť, ale aby mal také vlastnosti, ktoré splnia očakávania spotrebiteľa, ktoré má ako konzument cigár. Splnenie týchto očakávaní je v priamej príčinnej súvislosti s vlastnosťami cigary. Ak tabakový výrobok nebude mať požadované vlastnosti ako cigara, očakávania spotrebiteľa na cigaru zostanú nenaplnené, aj keď bude cigara bez ďalších úprav fajčiť fajčiteľná. Tieto vlastnosti cigár sa nemusia prejavovať len pri ich fajčení (napr. nezhasínanie cigary v dôsledku správnej rezistencie v ťahu), ale aj pri manipulácii s nimi (napr. zmena tvaru cigary v dôsledku vypadávania tabaku z cigary). Samotné očakávania nie je možné

experimentálne stanoviť. Na rozdiel od nich, vlastnosti, ktorými cigara disponuje, je možné porovnať s určitými štandardami, ktoré sú kladené na vlastnosti cigár. Teda relevantným kritériom na posudzovanie očakávaní spotrebiteľa sú vlastnosti cigary, ktoré následne ovplyvňujú očakávania spotrebiteľa. Splnenie očakávaní je možné preveriť práve skúškou vlastností cigary.

9. Žalobca ďalej namietal, že základná vlastnosť cigár vo vzťahu k očakávaniu spotrebiteľa je ovplyvnená výlučne ich fajčením, a preto skúška fajčením je skúškou najrelevantnejšou. S týmto sa správny súd nestotožnil. Ako bolo vyššie uvedené, relevantným kritériom na posudzovanie očakávaní spotrebiteľa, sú vlastnosti cigary, ktoré ovplyvňujú očakávania spotrebiteľa. Preto je potrebné skúmať tieto vlastnosti. Tieto vlastnosti môžu byť fyzikálne, chemické a iné, teda nielen senzorické. Ak laboratórium posudzovalo vlastnosti odobratých vzoriek aj z pohľadu fyzikálnych, nielen senzorických, aj toto je jedno z kritérií, ktoré je potrebné posudzovať za účelom, či tabakový výrobok je cigara. Do skupiny fyzikálnochemických vlastností cigár patria napríklad dĺžka a tvar tabakového povrazca, farba tabakovej náplne, obsah nikotínu v tabakovej náplni a krycom liste, strata tabaku na konci tabakového povrazca, PH vodného výluhu tabakovej náplne, priedušnosť, veľkosť a tvar tabakových častíc náplni a ich percentuálne zastúpenie v celkovej hmotnosti náplne, hustota tabakovej náplne. Správny súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že bežný konečný spotrebiteľ pri fajčení cigary očakáva bezproblémové zapálenie cigary, požadovanú dĺžku horenia, ktorá závisí od priemeru a dĺžky tabakového povrazca, očakáva zachovanie tvaru povrazca a formu po celú dobu horenia, zachovanie konzistencie použitej tabakovej náplne. Očakávaná konzistencia tabakovej náplne je u všetkých tradičných druhov cigár súdržná a celistvá, a to aj u suchých cigár s krátkou tabakovou náplňou. Táto celistvosť a kompaktnosť náplne garantuje fajčiarovi, tzn. naplnia jeho očakávania, bezproblémové zapálenie a rovnomerné horenie po celej dĺžke cigary bez priebežného samovoľného zhasinania, primeranú silu poťahovania, ako aj to, že tabaková náplň nebude pri fajčení samovoľne z výrobku vypadávať alebo sa zachytávať v ústnej dutine. Za relevantný parameter v predmetnej otázke možno považovať rezistenciu v ťahu alebo inak prieduch tabakového výrobku, nie však posúdenie senzoricky, ako to bolo vykonané znalcom v predložennom znaleckom posudku, ale fyzikálne nameraný. Tento parameter úzko závisí od štruktúry náplne tabakového výrobku a práve cigary, ako tabakové výrobky najvyššej kvalitatívnej úrovne, majú špecifickú štruktúru náplne. Preto laboratórium zisťovalo fyzikálne stanovenie hmotnostného obsahu frakcie, ktorý definuje hmotnostné zastúpenie veľkosti častíc tabakovej náplne. Podľa názoru súdu tento parameter je kľúčovým pri určovaní kvality náplne cigary, a tým aj na posúdenie vlastností cigary v spojení s očakávaniami spotrebiteľa, pretože pokiaľ by túto konkrétnu vlastnosť cigara nemala, očakávania spotrebiteľa na bezproblémové fajčenie cigary by neboli naplnené. Rovnako je tomu tak aj pri ďalšom hodnotenom parametre laboratóriom, a to nadmerné vypadávanie tabaku z cigary. Je to taktiež jedna z kľúčových vlastností cigary, ktorá priamo určuje spokojnosť spotrebiteľa s týmto tabakovým výrobkom, ktorá taktiež ovplyvňuje očakávania spotrebiteľa pri fajčení cigary. Pokiaľ by došlo k nadmernému vypadávaniu tabaku, a teda k úbytku tabakovej náplne z cigary, dochádzalo by k zmene tvaru cigary alebo k zachytávaniu tabaku v ústnej dutine, čo sú javy neželateľné. Uvedené merania taktiež nie je možné posúdiť čisto senzoricky, ale sú na to potrebné určité fyzikálne metódy. Správny súd sa teda nestotožnil s námietkou žalobcu, že len senzorická skúška fajčením je skúškou relevantnou.

10. Ďalšie námietky sa týkali samotného odborného posúdenia odobratých vzoriek laboratóriom. Žalobca namietal, že správca dane neuviedol, ako boli referenčné vzorky porovnávané, a tieto údaje v protokole o skúške absentujú. K tomu správny súd uviedol, že zoznam referenčných vzoriek bol daný k dispozícii právnej zástupkyňi žalobcu, a teda žalobca mal o konkrétnych referenčných vzorkách vedomosť. Nie je preto potrebné, aby bol zoznam konkrétnych vzoriek uvedený aj vo výsledku odbornej expertízy - Protokole o skúške zo dňa 15.03.2016 (ide len o konečný výstup z odbornej expertízy). Samotná metodika porovnávania referenčných vzoriek s odobratými vzorkami je súčasťou konkrétneho odborného postupu laboratória a jedná sa o čisto odbornú oblasť rovnako ako aj samotný výber metódy a konkrétny odborný postup pri odbornej činnosti laboratória. Správny súd tieto otázky neposudzuje, pretože nedisponuje odbornými vedomosťami na úrovni súdneho znalca. Posudzuje len logickosť výsledkov týchto skúšok, ako aj prípadné pochybenia neodborného charakteru. V danom prípade z Protokolu o skúške č. VOE-3461/15 zo dňa 15.03.2015 nezistil žiadne takéto pochybenia. V tabuľke 1 je vzorka označená evidenčným číslom vzorky, poradovým číslom vzorky v laboratóriu, názvom tovaru a

opisom vzorky. Súčasťou protokolu o skúške je aj fotodokumentácia s evidenčným číslom, ktoré zodpovedá evidenčnému číslu vzorky uvedenému v tabuľke č. 1. Ďalej sú v tabuľke 2 uvedené použité skúšobné metódy - na ukazovateľ hmotnostný obsah frakcie bo použitý sitový rozbor podľa STN 015030, na úbytok tabakovej náplne gravimetrická metóda a na identifikáciu chemických látok akreditovaná skúška ŠPP-015.

11. Žalobca ďalej namietal, že záver hmotnostného zastúpenia častíc bol vykonaný po úprave vzorky spočívajúcej v jej rozrezaní a následnom citovaní, čím došlo k narušeniu kompaktnosti tabakovej náplne. Táto námietka je plne nedôvodná. Čo sa týka výberu metódy skúmania vzorky, tento výber je na odbornom posúdení laboratória. Pokiaľ by aj došlo k zničeniu vzorky, uvedené nemá vplyv na výsledky testovania. Súd poukazuje na to, že rovnako aj v prípade testovania vzorky senzoricke znalcom, ktorého oslovil žalobca, došlo k zničeniu tejto vzorky, a to jej vyfajčením. Pokiaľ mal žalobca na mysli, že spotrebiteľ samotnú vzorku nerozrezáva pri jej fajčení, správny súd opätovne konštatuje, že použitie samotnej metódy na to, aby boli odhalené vlastnosti náplne, ktoré priamo ovplyvňujú senzorický vnem fajčiara pri fajčení cigary, je plne v kompetencii laboratória ako znalca. Pokiaľ žalobca tvrdí, že skúmať hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne sitovým rozborom je v rozpore so zákonom, uvedené konštatovanie bez ďalšieho nemá žiadnu výpovednú hodnotu. Žalobca ďalej konštatuje, že práve sitovou skúškou bolo preukázané naplnenie definície § 4 ods. 3 písm. b), pretože náplň tvorili kúsky tabakových listov nepravidelných tvarov a veľkostí, čo predstavuje 100 % kompaktnej tabakovej náplne zabalenej v krycom liste. K tomu súd uviedol, že výsledok testovania laboratóriom skutočne konštatuje, že náplň tvorili kúsky tabakových listov a náplň neobsahovala tabakové vlákna a prímеси netabakového charakteru, ale dôležitým bolo to zistenie, že pri bežnej manipulácii dochádzalo k nadmernému vypadávaniu tabakovej náplne, a tiež že hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne nezodpovedalo hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakových náplní cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek. Teda dôvodom pre konštatovanie, že sa nejedná o cigaru, nebolo to, že by náplň obsahovala niečo iné ako tabak, ale to, že hmotnostné zastúpenie častíc v náplni na site 5 mm, 2 mm, 1 mm a 0,2 mm bolo v takom percentuálnom pomere, ktorý nezodpovedá hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakových náplní cigár skupiny referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke.

12. Žalobca ďalej konštatoval, že pojem očakávania spotrebiteľa či hodnota hmotnostného zastúpenia častíc, ktoré nie sú zákonom ani v smernici definované, musia byť vykladané vždy v súlade so zmyslom a účelom zákona a laboratórium ani žalovaný nie sú oprávnení modifikovať vlastnou subjektívnou úvahou výklad kategórií tabakových výrobkov. K tomu správny súd uviedol, že žalovaný a prvostupňový správny orgán vychádzajú zo zmyslu a účelu zákona a vykladajú § 4 ods. 3 písm. b) citovaného zákona teleologicky, t. j. v zmysle účelu zákona, prihliadli ako na jedno z kritérií, ktoré zásadným spôsobom podmieňuje očakávanie spotrebiteľa pri fajčení cigár, na hmotnostný obsah frakcie v náplni cigary. Keďže toto kritérium zásadným spôsobom ovplyvňuje distribúciu tabakových častíc v tabakovej zmesi, tým zásadným spôsobom ovplyvňuje prieduch tabakového výrobku. Nedošlo teda k nesprávnemu výkladu zákonných noriem ani k meneniu zákonom vymedzených kategórií tabakových výrobkov.

13. Žalobca ďalej namieta, že laboratórium a správne orgány opomenuli, že v danom prípade sa jedná o suchý druh cigár, pre ktoré je sitová skúška absolútne nevhodná. Žalobca uvedené skonštatoval bez ďalšieho odôvodnenia, prečo je v danom prípade sitová skúška nevhodná. Správny súd sa s touto námietkou nestotožnil. Sitovú skúšku laboratórium na základe jeho odborného posúdenia vyhodnotilo ako najvhodnejší fyzikálny princíp na daný charakter analyzovanej matrice. Aj u suchých cigár je totiž potrebné, aby mali dostatočnú rezistenciu v ťahu, čo možno práve zistiť prostredníctvom hmotnostného zastúpenia častíc v náplni. Aj u tradičných lacnejších suchých cigár s krátkou tabakovou náplňou sa totiž očakáva, že použitá tabaková náplň bude súdržná a celistvá najmä vďaka dostatočne veľkým časticiam trhanej tabakovej laminy, čím sa dosiahne lepšia previazanosť jednotlivých častíc tabakovej náplne v celom objeme tabakového výrobku. Rozhodne sa neočakáva, že spotrebiteľovi bude náplň cigary vypadávať do ústnej dutiny, alebo v dôsledku malých častíc tabakovej laminy bude cigara samovoľne zhasínať a mať nedostatočnú priedušnosť.

14. Žalobca ďalej namietal neexistenciu materiálnych znakov tabaku. S touto námietkou sa správny súd už vysporiadal v odôvodnení (bod 9.). Vzhľadom na zistený skutkový stav je vylúčené, aby tabakové výrobky, ktoré boli deklarované ako cigary, boli zdanené daňou ako cigary. V zmysle doplneného vyjadrenia laboratória zo dňa 17.01.2017 išlo o tabak v zmysle § 4 ods. 3 písm. c) zákona č. 106/2004 Z.z. Samotná bližšia špecifikácia tabaku, či ide o tabak uvedený v bode 1 alebo 3, nebola v colnom laboratóriu skúmaná. Toto však nemá žiadny právny význam pre určenie výšky dane, pretože v zmysle § 6 ods. 1 citovaného zákona sadzba dane je pri tabaku akéhokoľvek druhu rovnaká, a to 71,11 €/kg.

15. Ďalšou námietkou bola neobjektívnosť odborných expertíz. V tejto časti námietok žalobca spochybňoval procesný postup laboratória pri vypracovaní odbornej expertízy. Žalobca namietal, že žalovaný neposkytol žalobcovi informáciu, z ktorej by bolo možné odvodiť, že skúšky vykonané na vzorkách boli identické so skúškami vykonanými na referenčných vzorkách. Toto namietanie sa javí správnemu súdu ako účelové. Z administratívneho spisu nevyplývajú žiadne pochybnosti o tom, že laboratórium porovnávalo s referenčnými vzorkami práve vzorky odobraté žalobcovi v rozhodnom zdaňovacom období. Taktiež z neho nevyplýva tvrdenie žalobcu, že na referenčných vzorkách boli vykonávané iné skúšky s inou metodikou ako na odobratých vzorkách. Samotný zoznam referenčných vzoriek bol žalobcovi doručený, a to ako príloha č. 7 k vyjadreniu sa žalovaného k námietkam daňového subjektu zo dňa 17.01.2017. Pokiaľ žalobca tvrdí, že na referenčných vzorkách boli vykonané sitové skúšky len v dvoch typoch, resp. troch typoch sít a nie na štyroch sítach, toto je v rozpore s vyjadrením samotného laboratória na strane 245 administratívneho spisu, ktoré uvádza, že laboratórium vykonalo všetky relevantné skúšky, a teda nielen sitovú skúšku, rovnakým spôsobom pre všetky referenčné vzorky, ako aj pre všetky vzorky tabakových výrobkov označených ako cigary. Pred uskladnením laboratórium samotné vzorky anonymizuje a má upravené samotné procesy svojej laboratórnej činnosti tak, aby o vzorke vedel analytik len tie informácie, ktoré priamo súvisia s vykonaním zistenia konkrétneho ním meraného parametru.

16. Aj námietka, že je sporné množstvo navážky u skúmaných vzoriek podľa Protokolu z 15.03.2016, keď spočítaním hmotnostného zastúpenia častíc v náplni vyjde určené množstvo tabakovej náplne 99,17 % a nie 100 % a pokiaľ by bol úbytok tabakovej náplne 0,94 %, potom by tabaková náplň predstavovala až 100,11 %, je nedôvodná. Žalobca totiž spája dve skúšobné metódy, a to sitový rozbor a gravimetrický rozbor. Pokiaľ bol určený percentuálny podiel nadmerného vypadávanie tabakovej náplne, tento bol vypočítaný z celkového množstva tabakovej náplne. Čo sa týka hmotnostného zastúpenia častíc v náplni zistených sitovou metódou, toto skutočne nebolo dosiahnuté vo výške 100 %, avšak uvedené ani nie je možné, pretože by sa jednalo o ideálny stav, ktorý ani v laboratórnych podmienkach nie je možné dosiahnuť, čo vyplýva aj z uvádzanej minimálnej výťažnosti v časti Vyhodnotenie a vyjadrovanie výsledkov skúšky publikovanej 06.04.2016 vo vysvetlivkách ku kombinovanej nomenklatúre EÚ.

17. Žalobca ďalej uvádza, že z protokolu o skúške nevyplýva, čo predstavovalo bežnú manipuláciu, pri ktorej malo dôjsť k úbytku tabakovej náplne 0,72 %. Ani s touto námietkou sa správny súd nestotožnil. Konštatoval pritom, že táto námietka je aj v rozpore so samotným obsahom protokolu o skúške z 15.03.2016, z ktorého vyplýva, že úbytok tabakovej náplne je 0,94 % hmotnosti. Taktiež z neho vyplýva, že úbytok tabakovej náplne bol skúšaný skúšobnou metódou ŠPP-046, typ skúšky N a gravimetrickou metódou.

18. Ďalšou námietkou je, že nie je zrejmé, aký tabakový prach bol súčasťou skúmanej vzorky, nakoľko zo znaleckého posudku predloženého žalobcom nevyplýva, že by obsahovala akékoľvek častice tabakového prachu, správny súd z Protokolu o skúške z 15.03.2016 zistil, že v ňom je uvedené, náplň tvoria kúsky tabakových listov nepravidelných tvarov a veľkostí, ojedinelé pozdĺžne rezy tabakových žíl a tabakový prach. To korešponduje aj s hmotnostným zastúpením častíc v náplni, keď na dne zostali častice 0,76 % hmotnosti. Zo znaleckého posudku, ktorý predložil žalobca, a ktorý bol vypracovaný pre firmu BEERMEN, s.r.o., so sídlom Ostrava - Hulváky, vyplýva, že znalcomi boli dané dve vzorky výrobkov s obchodným označením SUPER SORT. Zo znaleckého posudku vyplýva, že tabakové

výrobky boli skúmané senzoricky, a to z vonka (posudzované vonkajšie znaky) a následne z predložených vzoriek znalec náhodne vybral jeden kus, bez ďalšieho ho jeden po druhom zapálil obvyklým spôsobom a fajčil. Iné skúšky nevykonával, napr. skúmanie častíc vo vnútri náplne, pretože ju mechanicky nepoškodil. Z uvedeného vyplýva, že znalec ani nemohol zistiť, čo konkrétne obsahuje náplň cigary, a teda či obsahuje tabakový prach. Znalecký posudok je teda z tohto uhla pohľadu bez výpovednej hodnoty a dokonca sa javí ako neobjektívny, keď uvádza údaje, ktoré znalec nemohol získať. Rovnako je tak tomu aj pri námietke, že znalecký posudok tvrdí, že tabaková náplň bola tvorená z usušených listov, ktoré boli odrapikované a obsahovala len malé množstvo žiliek tabakového listu. Pokiaľ znalec do náplne mechanicky nezasahoval (čo v posudku tvrdí), túto informáciu nemohol mať k dispozícii.

19. Ďalšou námietkou bolo, že zo skúšky laboratória vyplýva, že konečný úbytok tabakovej náplne zo vzorky, resp. vzoriek, v porovnaní s referenčnými vzorkami predstavuje veľmi malé zanedbateľné množstvo. Tiež namietal, že nedošlo porovnaniu odobratých vzoriek s referenčnými vzorkami, ale s tabakom na vykurovanie skleníkov a zmesou „SCRABS“. Súd vyhodnotil aj túto námietku ako nedôvodnú. V tejto námietke nebolo uvedené (nevedno z akého dôvodu), ktorú vzorku má žalobca na mysli. Pre prejednávanú vec je však relevantná jediná vzorka evidenčné číslo 6091-15-08-053, ktorá bola odobratá žalobcovi 07.08.2015 o 15:00 hod. Z výsledku odbornej expertízy - Protokolu o skúške z 15.03.2016 potom vyplýva, že čo sa týka tejto vzorky, ktorá bola posudzovaná, dochádza k nadmernému vypadávaniu tabakovej náplne s úbytkom tabakovej náplne 0,94 % na hmotnosti. Pri štandardných cigarách je tento parameter 0,1 % na hmotnosti, k prekročeniu teda došlo zanedbateľne. Z administratívneho spisu vyplýva, že táto vzorka bola porovnávaná s referenčnými vzorkami cigár, tak ako sú uvedené na čísle listu 200 - 205 administratívneho spisu, a nie s tabakom používaným na vydymovanie skleníkov, resp. inými vzorkami, ako to bez ďalšieho v žalobe tvrdí žalobca. Samotný interný protokol o gravimetrickej skúške na obsah vypadnutej tabakovej náplne vzorky poradové číslo v laboratóriu 3461/15 (evidenčné číslo vzorky 6091-15-08-053) je uvedený na čísle listu 235 administratívneho spisu a nevyplývajú z neho tie tvrdenia, ktoré v žalobe uviedol žalobca. Rovnako ani interné protokoly o skúške vyššie uvedenej vzorky týkajúce sa predmetného zdaňovacieho obdobia august 2015 (meranie obvodu, dĺžky tabakových výrobkov, váženie, stanovenie hmotnostného obsahu frakcie na site, sitová analýza) nepreukazujú tvrdenia, ako ich uviedol žalobca v žalobe, t. j. že mali byť ako referenčné vzorky použité tabakové výrobky používané na vydymovanie skleníkov a tabaková zmes „SCRABS“. Tieto tvrdenia žalobcu nevyhádžajú z obsahu administratívneho spisu.

20. Pokiaľ žalobca namietal, že sitová skúška nemôže byť skúškou relevantnou, pokiaľ ide o cigaru, s týmto sa správny súd nestotožnil. Už vyššie v odôvodnení uviedol, prečo považuje aj vykonanie sitovej skúšky na stanovenie hmotnostného obsahu frakcie na site za relevantnú metódu možného zisťovania definície cigary v zmysle § 4 ods. 3 písm. b) citovaného zákona. Dôvodom pre jej neaplikovanie nemôže byť bez ďalšieho len tá skutočnosť, že cigaru je možné priamo fajčiť, a to bez jej ďalšieho spracovania. Tvrdenie žalobcu, že jedinou metódou, ktorá môže poskytnúť objektívne merateľné výsledky, je práve metóda fajčenia ako bola realizovaná znalcom v predloženom znaleckom posudku, je podľa názoru správneho súdu neudržateľné, pretože by znamenalo, že jedinou správnu metódou pre posúdenie charakteristických vlastností tabakového výrobku v spojení s pojmom očakávania spotrebiteľa by boli len nemerateľné subjektívne pocity jednej osoby, ktorá vyfajčila dve cigary, každú z jednej predloženej vzorky (ako to bolo realizované v znaleckom posudku). Predloženému listinnému dôkazu (znaleckému posudku) možno vyčítať aj tú skutočnosť, že znalec neopísal použitú metódu senzorického hodnotenia tabakových výrobkov a ani tú skutočnosť, či boli splnené požiadavky na objektivitu senzorického posúdenia (požiadavky na miestnosť, osvetlenie, teplotu v miestnosti, čistotu a vlhkosť vzduchu). Taktiež je potrebné poukázať na to, že vzhľadom na to, že vykonal test fajčením, čo je vysoko senzorický test, aby bol možný objektívne hodnotiteľný, takýto test sa vykonáva ako viacnásobný test. Vtedy je výsledok posúdenia objektívnejší, keďže počet hodnotiteľov je vyšší. V prípade hodnotenia iba jedným posudzovateľom je subjektívna zložka dominantná, čo sa odráža aj na strate objektivnosti takéhoto testu.

21. Pokiaľ žalobca vyčítal správcovi dane, že laboratóriu zadal úlohu o otázkach právneho charakteru,

práve takto zadal otázky zadávateľ znaleckého posudku firma BEERMEN, s.r.o., keď znalci napríklad položila otázku, akému typu tabakového výrobku podľa zákona č. 106/2004 Z.z. zodpovedajú predložené vzorky a či určený typ zodpovedá požiadavkám stanovených zákonom č. 106/2004 Z.z. v platnom znení, alebo ktorými platnými normami EÚ sa upravuje pojem vlastnosti cigary a aké vlastnosti podľa tejto legislatívy má cigara spĺňať. Pokiaľ správca dane v sprievodnom liste - protokole o odobratí vzorky, požadoval stanoviť preverenie zatriedenia vzorky do Pp. KN24021000 cigary s prihliadnutím na definíciu cigary v zmysle § 4 ods. 3 písm. b) bod 2 citovaného zákona, t. j. či sa nejedná o tabakové vlákna získané rezaním a či krycí list je vyrobený z rekonštituovaného tabaku, podľa názoru správneho súdu hoci do tejto otázky zakomponoval aj určitú právnu normu, jednako len určil okruh znaleckého skúmania, a to či sa jedná o cigaru, čo špecifikoval tým, aby zistil, či sa nejedná o tabakové vlákna získané rezaním a či krycí list je vyrobený z rekonštituovaného tabaku, čo sú otázky skutkové. Žalobnú námietku preto súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

22. Ďalej žalobca spochybnil identitu skúmanej vzorky. Podľa neho v priloženej dokumentácii absentuje na posudzovanej vzorke evidenčný list so záväznými údajmi o odbere vzorky a nie je zrejmé, aká vzorka bola skúmaná, resp. či skúmaná vzorka bola tá, ktorá bola odovzdaná do laboratória. Táto námietka je v rozpore s obsahom administratívneho spisu. Súčasťou administratívneho spisu je Sprievodný list - Protokol o odobratí vzorky č. 6091-15-08-053 (č.l. 70), kde boli uvedené údaje o vzorke. Výsledok odbornej expertízy - Protokol o skúške z 15.03.2016 špecifikuje túto vzorku pod evidenčným číslom vzorky, tak ako bolo uvedené v Sprievodnom liste - Protokole o odobratí vzorky, a tiež poradovým číslom vzorky v laboratóriu 3461/15. Okrem toho súčasťou výsledku odbornej expertízy bola fotodokumentácia, z ktorej jednoznačne vyplýva, že sa jedná o vzorku s evidenčným číslom 6091-15-08-053, a taktiež je (lupou) čitateľné poradové číslo vzorky v laboratóriu 3461/15, a to na všetkých štyroch fotografiách tvoriacich fotodokumentáciu k výsledku odbornej expertízy. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že poradové číslo vzorky v laboratóriu bolo pridelené odobratej vzorke s evidenčným číslom, tak ako je uvedené v protokole o odobratí vzorky. Skúmaná vzorka v laboratóriu je teda totožná s odobratou vzorkou, ktorá bola žalobcovi odobratá 07.08.2015. Správny súd nemal žiadne pochybnosti o identite skúmanej vzorky. Pokiaľ žalobca žiadal, že na fotodokumentácii mala byť vyfotografovaná odobratá vzorka v odberovom obale, súd poukazuje na to, že táto námietka je nelogická, pretože pokiaľ došlo k expertíze na uvedenej vzorke, tento obal musel byť odstránený. Ani námietka, že v protokole o skúške absentuje akýkoľvek dôkaz preukazujúci, že sa skutočne jedná o vzorku odobratých výrobkov žalobcovi pri miestnom zisťovaní, je nedôvodná, pretože z tohto protokolu jednoznačne vyplýva evidenčné číslo vzorky, súhlasné s evidenčným číslom uvedeným v Sprievodnom liste - Protokole o odobratí vzorky zo 07.08.2015.

23. Ďalšou námietkou bolo, že znalecký posudok A. J. P. obsahuje objektívne a presné závery, ktoré zodpovedajú riadnemu posúdeniu tabakových výrobkov pre účely správnej kategorizácie. K tejto námietke sa správny súd už vyjadril v bode 22. Správny súd sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom, ako ho učinil správca dane a žalovaný, a to keď za základ právneho posúdenia zobral výsledok odbornej expertízy a nie listinný dôkaz predložený žalobcom nazvaný ako Znalecký posudok J. P.. Tento znalecký posudok nebol predložený správcovi dane, ako to uvádza žalobca v žalobe, ale až v odvolacom konaní ako dôkaz k odvolaniu. Ďalej nebol vyhotovený na zákazku žalobcu, ale tretej osoby BEERMEN, s.r.o. (žiadosť o vypracovanie znaleckého posudku č.l. 763 administratívneho spisu), hoci ako zadávateľ bol na prvej strane posudku uvedený žalobca. Odhliadnuc od týchto nezrovnalostí, správny súd konštatoval, že znalecký posudok nie je objektívnym dôkazom na posúdenie, či predložená vzorka tabakového výrobku spĺňa definíciu cigary v zmysle § 4 ods. 3 písm. b) citovaného zákona. Nestotožnil sa s názorom žalobcu, že znalecký posudok obsahuje objektívne a presné závery pre kategorizáciu tohto tabakového výrobku. Naopak, podľa názoru správneho súdu sa jedná o vysoko subjektívne hodnotenie fyzickej osoby, hoci s odbornými znalosťami o tabakových výrobkoch, avšak pre účely obsiahnutia celkového pojmu či tabakový výrobok má také vlastnosti, že spĺňa očakávania spotrebiteľa cigár, je nepostačujúce. Je možné konštatovať, že test fajčením je jedným z možných ukazovateľov splnenia tejto definície, avšak nie jediným. Keď však ostatné testy založené na objektívnych meraniach odhalili také vady tohto výrobku, že nie je možné, aby bol použitý ako cigara pri dodržaní rovnakých vlastností a očakávaní spotrebiteľa ako pri iných porovnateľných cigarách rovnakej cenovej hladiny, potom ak aj je

ho možné vyfajčiť, tak ako to opisoval znalec J. P., nie je možné ho kategorizovať ako cigaru.

24. Nedôvodná bola aj námietka v tejto súvislosti, že J. P. riadne špecifikoval a opísal relevantnú metódu skúšania a laboratórium nie. Čo sa týka opisu metódy skúmania znalcom, jednalo sa o fajčenie, ktorú opísal ako „bez ďalšieho som ich jeden po druhom zapálil obvyklým spôsobom a fajčil“. Čo sa týka opisu relevantnej metódy skúšania v prípade výsledku odbornej analýzy laboratória, je potrebné podotknúť, že colné laboratórium pre svojich interných zákazníkov, prevažne colné úrady, vydáva zjednodušenú formu výsledkov odborných expertíz. Táto zjednodušená forma bola schválená Slovenskou národnou akreditačnou službou. Preto sa v týchto protokoloch nenachádza opis každej metódy, ktorá bola v protokole použitá. Na jej určenie je príslušné len laboratórium. V danom prípade vzhľadom na námietku žalobcu, ktorý túto námietku predložil už v prvostupňovom správnom konaní, však došlo k doplneniu expertízy zo strany laboratória podaním zo dňa 17.01.2017 a následne dňa 30.01.2018 ešte aj výsluchom pracovníkov laboratória, ktorí jednotlivé expertízy vykonávali. Títo sa vyjadrili k postupom a metódam, ktoré používajú pri vyhodnocovaní jednotlivých vzoriek tabakových výrobkov - cigár, a ktoré konkrétne použili pri vyhodnocovaní vzoriek žalobcu. Títo odpovedali na otázky položené im právnou zástupkyňou žalobcu, pričom právna zástupkyňa už nenavrhol žiadne ďalšie otázky.

25. Poslednou námietkou bolo neoboznámenie sa s podkladmi. Podľa žalobcu správca dane ho neoboznámil so všetkými podkladmi pre vydanie rozhodnutia, a to s výsledkami odborných skúšok, ktoré boli vypracované laboratóriom. Uvedené tvrdenie žalobcu je v príkrom rozpore s obsahom administratívneho spisu. S výsledkom odbornej expertízy z 15.03.2016 správca dane oboznámil konateľa daňového subjektu p. D. na ústnom pojednávaní 12.04.2016. Následne na žiadosť konateľa vyhotovil kópiu výsledku odbornej expertízy a odovzdal mu ju na pojednávaní dňa 12.04.2016. Právna zástupkyňa podaním zo dňa 20.10.2016 následne požiadala o vyhotovenie fotokópií výsledkov odborných expertíz za iné zdaňovacie obdobia, z čoho vyplýva, že výsledok odbornej expertízy za zdaňovacie obdobie august 2015, ktorý bol doručený konateľovi žalobcu, mala k dispozícii, a to už pred vydaním protokolu zo dňa 02.11.2016. Následne dňa 17.01.2017 sa k námietkam právnej zástupkyne žalobcu k protokolu vyjadrilo laboratórium a odpoveď colného laboratória zo dňa 17.01.2017 spolu so všetkými prílohami bola vo fotokópii zaslaná právnej zástupkyne žalobcu. Následne správcovi dane došla odpoveď na jeho žiadosť o administratívnu spoluprácu zo dňa 16.12.2016. So všetkými týmito novými dôkazmi bol žalobca prostredníctvom právnej zástupkyne oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 18.07.2017. Na ďalšie námietky daňového subjektu sa colné laboratórium opätovne vyjadrovalo podaním zo dňa 30.08.2017. Následne na ústnom pojednávaní 29.09.2017 právna zástupkyňa navrhla vypočítať všetky sedem zamestnancov colného laboratória, ktorí sa zúčastnili na analýze posudzovaných vzoriek. Dňa 30.01.2018 sa v sídle laboratória uskutočnilo na základe jej požiadavky vypočítanie zamestnancov laboratória, ktorí boli prítomní na tomto ústnom pojednávaní, a to k metodike a postupom, ktoré použili pri vyhodnocovaní aj konkrétnej vzorky zo zdaňovacieho obdobia august 2015.

26. Bolo teda v rozpore s obsahom administratívneho spisu tvrdenie právnej zástupkyne žalobcu, že v priebehu daňovej kontroly správca dane postupoval bez súčinnosti so žalobcom a nedal mu možnosť, aby sa vyjadril k zisteniam a skutočnostiam, ktoré mali byť podkladom pre vydanie protokolu z výkonu daňovej kontroly. Ako bolo vyššie uvedené, žalobca mal k dispozícii fotokópiu odbornej expertízy ešte pred vydaním protokolu a pokiaľ právna zástupkyňa žalobcu pred vydaním protokolu žiadala zaslať ďalšie výsledky expertíz práve okrem toho, ktorý už bol doručený samotnému žalobcovi skôr, správny súd má za to, že jej musel byť k dispozícii ešte pred vydaním protokolu. Preto jej tvrdenie, že odborná expertíza žalobcovi bola doručená až po vydaní protokolu, je nepravdivé a v rozpore s obsahom administratívneho spisu. Okrem toho správny orgán nemá povinnosť bez ďalšieho doručovať daňovému subjektu celé časti administratívnych spisov, ale v prípade ak do spisu dôjde nový dôkaz, ktorý bude podkladom pre vydanie rozhodnutia, má povinnosť ho oboznámiť, že takýto dôkaz v spise existuje a že sa k nemu môže vyjadriť. Až potom, pokiaľ daňový subjekt požiadá o vydanie fotokópie tohto dôkazu, resp. časti spisu, po splnení poplatkovej povinnosti je povinný túto časť spisu daňovému subjektu vydať. Takto postupoval správca dane aj v danom prípade, keď na žiadosť daňového subjektu na pojednávaní dňa 12.04.2016 na požiadanie daňového subjektu vyhotovil fotokópiu odbornej expertízy protokolu o

skúške zo dňa 15.03.2016 a odovzdal ju daňovému subjektu (č.l. 126 administratívneho spisu).

27. Vzhľadom na to, že správny súd vyhodnotil všetky žalobné námietky ako plne nedôvodné, žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol. O náhrade trov konania vo vzťahu k žalobcovi súd rozhodol tak, že žalobcovi náhradu trov konania nepriznal (§ 167 SSP a contrario), pretože žalobca nebol úspešný. Rovnako súd nepriznal náhradu trov ani žalovanému podľa § 168 SSP a contrario, pretože hoci bol v konaní úspešný, neboli splnené podmienky na jeho aplikáciu - výnimočnosť situácie.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

28. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátkou kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP pre nesprávne právne posúdenie veci. Žalobca poukazuje na niektoré body rozsudku, ku ktorým vyslovuje nesúhlas v nasledovnom:

29. Žalobca k bodu 6 rozsudku uvádza, že novelou zákona došlo k úprave definície cigary v rozsahu ako uvádza súd, avšak daný pojem nie je možné odvodzovať od tvrdenia, že tieto tabakové výrobky sa používali na výrobu cigariet, nakoľko toto tvrdenie je možné vzťahovať aj na cigary, ktoré CL FR SR používa ako referenčné vzorky pre účely skúmania hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne.

30. Žalobca k bodom 7 až 12 rozsudku uvádza, že pojem „očakávaná spotrebiteľa pri fajčení cigár“ sú predovšetkým očakávaná, ktoré je možné výlučne vnímať zmyslovými pocitmi, pričom skúmanie týchto pocitov je možné vykonať výlučne senzoricou skúškou, ktorej výsledkom je hodnotenie pocitov bezprostredne analyzovaných zmyslami.

31. Žalobca k bodom 13 a 14 rozsudku uvádza, že pokiaľ súd poukazuje, že záver týkajúci sa hmotnostného zastúpenia častíc na podklade sitového testu bol robený po rozrezaní vzorky (súd opomenul však ďalšiu rozhodnú skutočnosť, a to manipuláciu so vzorkou, nakoľko testy ktoré boli vykonávané rôznymi pracovníkmi čo následkom bolo jej premiestňovanie - vyjadrenia pracovníkov CL) nemá vplyv na výsledky testu, je nesprávny, nakoľko pri takomto postupe je jediný logický záver samotnej deštrukcie tabakovej náplne. Je pravdou, že aj znalec P. zničil vzorky - vyfajčením, avšak zo ZP vyplýva celý postup hodnotenia vzoriek - identifikácia zapečatenej vzorky, obsah tabakovej náplne, pričom pre účely senzorickeho hodnotenia vzoriek disponoval takým počtom z ktorého bolo možné vyvodit' závery vlastností cigár jednak vizuálnou skúškou a následne nafajčovacíou skúškou.

32. Žalobca k bodom 15 a 20 rozsudku uvádza, že z rozsudku súdu, ani z rozhodnutí správnych orgánov, a už vôbec nie z odborných expertíz vypracovaných CL FR SR nevyplýva, čo malo predstavovať bežnú manipuláciu, ktorá mala mať podstatný vplyv na závery nadmerného vypadávaní. Stotožnenie sa súdu výlučne s rozsahom, že pri bežnej manipulácii s cigarou dochádza k nadmernému vypadávaní je nepostačujúce. Žalobcovi vôbec nie je zrejmý rozsah bežnej manipulácie a tento nemohol byť zrejmý ani súdu, nakoľko v odôvodneniach rozhodnutí, ako aj z podkladov pre rozhodnutie, absentuje.

33. Žalobca k bodu 21 rozsudku uvádza, že z posudku znalca P. je zrejmé aké vlastnosti cigár posudzoval, a to vonkajšie vlastnosti - opis skúmanej vzorky - definičné znaky cigár, následne náplň cigár, čo je zrejmé z fotodokumentácie ako súčasti ZP a súčasne aj bežnú manipuláciu pokiaľ vyňal cigary z obalu za účelom ich vloženia do úst, zapálenia a vyfajčenia, pričom záver je jednoznačný, že pri fajčení vzorka spĺňa požiadavky pre účely jej vyfajčenie. Potom ak cigara pri fajčení nezhasínala, nevypadávala z nej počas fajčenia tabaková náplň je vyvrátený záver CL FR SR, že tabaková náplň pri bežnej manipulácii vypadávala.

34. Žalobca k bodu 23 rozsudku uvádza, že súd spochybňuje výsledok znalca P., ktorý je osobou

spôsobilou pre účely posudzovania tabakových výrobkov a ktorý sa riadi platnými právnymi predpismi pri výkone svojej činnosti, tzn. nevytvára individuálne metódy ich posudzovania, je osobou zapísanou v ČR pre oblasť znalectva tabakových výrobkov. Súd na druhej strane však z pohľadu objektivity nespochybňuje výsledok znalca P., avšak tvrdí, že pre účely zabezpečenia objektivity výsledkov by bolo nevyhnutných viac spracovateľov. Vychádzajúc z názoru súdu, že v prípade znalca P. ide o subjektívny pocit jednej osoby, ktorá vyfajčila dve cigary, postráda účel znaleckej činnosti, ako špecializovanej odbornej činnosti osobou z danej oblasti. Podľa záveru súdu potom akýkoľvek posudok by bolo možné hodnotiť ako subjektívne závery konkrétneho znalca.

35. V danej súvislosti súd opomenul fakt, ktorý vyplýva aj z administratívneho spisu, že žalobca navrhoval vykonanie skúšky fajčením na vzorke „C“, ktorou disponuje colný úrad. Súčasne súd poukazuje, že zo ZP nie sú zjavné podmienky pre vykonanie senzorickej skúšky, avšak s námietkami nepreukázania podmienok pre vykonanie skúšok CL sa nevysporiadal a týmito námietkami sa vôbec nezaoberal.

36. Žalobca k bodu 25 rozsudku uvádza, že z fotodokumentácie nevyplýva, že predmetom skúmania bolo odobraté vzorka zapečatená spôsobom daných interným riadiacim aktom FR SR č. 152/2012/1030400 podľa ktorého každá zabezpečená vzorka musí mať pripevnený evidenčný list obsahujúci všetky údaje podľa tohto aktu a to z dôvodu, aby nemohlo dôjsť k manipulácii.

37. Žalobca k bodu 26 rozsudku uvádza, že súd na jednej strane uvádza, že jedinou objektívnou metódou je metóda CL z pohľadu skúmania merateľných vlastností, avšak súčasne pripúšťa aj objektívnosť ZP. V prípade ak ZP, ktorého objektívnosť súd pripustil, došlo k spochybneniu záverov CL, a preto bolo povinnosťou správnych orgánov pre účely objektívneho stanovenia dane pristúpiť k dokazovaniu na návrh žalobcu, resp. inému dokazovaniu. Súčasne z rozsudku ani rozhodnutí správnych orgánov nevyplýva z akých podkladov bolo vychádzané, resp. podľa čoho došlo k vysloveniu, že výsledok merateľných vlastností je známym kritériom bežného spotrebiteľa a očakávajú od cigár práve toto kritérium.

38. Žalobca poukázal na to, že nevyhnutnou obsahovou požiadavkou každého rozhodnutia je jeho riadne zdôvodnenie. Obsahom práva na spravodlivé konanie je také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky. V uvedenom prípade súd prevzal tvrdenia správnych orgánov, najmä žalovaného. S námietkami k protokolu a jeho záverov sa súd nevysporiadal, pričom prevzal bez akéhokoľvek relevantného zdôvodnenia, prečo a na podklade čoho „bežná manipulácia“ a „sitový rozbor“ a ich výsledky sú rozhodným kritériom bežného spotrebiteľa cigár pre zisťovanie jeho „očakávaní pri fajčení cigár“ nakoľko rozhodnou podmienkou pre zadefinovanie pojmu očakávania je práve ich fajčenie. V skutkovo a právne totožnej veci už pritom rozhodoval KS v Trenčíne, ktorý rozhodnutie žalovaného zrušil, pričom žalobca sa stotožňuje s jeho závermi, ktoré boli vyslovené v rozsudkoch. Poukázal na rozsudok pod sp. zn. 11S/70/2017 a 13S/52/2017, s ktorými sa žalobca stotožnil.

39. Žalobca ďalej poukázal na to, že súd sústrediac sa na zdôvodnenie relevantnosti svojich záverov o objektívite colných expertíz, opierajúc sa výlučne o subjektívne názory správnych orgánov, opomenul základnú zákonnú definíciu cigár, ktorá jednoznačne vymedzuje materiálne znaky tabakového výrobku - cigary, v rozsahu:

- „tabakový povrazec, ktorý bez ďalších úprav možno fajčiť ako cigaru“
- „na základe vlastností a očakávaní spotrebiteľa cigár určený výlučne na fajčenie ako cigara“ pričom pojem „určený výlučne na fajčenie ako cigara“, ako ďalší materiálny znak je práve naplnením vlastností a očakávaní spotrebiteľa, teda že cigaru zakúpi ako cigaru, ktorú bez ďalších úprav (v nezmenenom stave) vyfajčí ako cigaru, ktorá pri fajčení nebude zhasínať, vypadávať. Následne zákon presne definuje z čoho pozostáva samotná náplň cigary ako priemyselne spracovaného tabakového výrobku, a to „kúsky tabakových listov a nepravidelných tvarov a veľkostí ojedinele pozdĺžne rezy tabakových žíl a tabakový prach.

Článok 3 bod 1. Smernice Rady 2010/12/EÚ, ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 95/59/ES: Pokiaľ

sú na základe svojich vlastností a bežných spotrebiteľských očakávaní ako také vhodné a výhradne určené na fajčenie, považujú sa za cigary alebo cigarily

a) tabakové rolky s krycím listom z prírodného tabaku,

b) tabakové rolky s náplňou, ktorú tvorí zmes kúskov tabaku, nie však vlákna získané rezaním, a krycím listom bežnej cigarovej farby z rekonštituovaného tabaku, ktorý pokrýva celý výrobok vrátane prírodného filtra, ale v prípade cigár so špičkou nie špičku, ak ich kusová hmotnosť bez filtra a bez špičky je najmenej 2,3 g a najviac 10 g a ich obvod okolo najmenej jednej tretiny dĺžky je 34 mm a viac.

40. Sám žalovaný v rozhodnutí pritom uviedol, že parameter hmotnostného zastúpenia častíc ovplyvňuje vlastností cigár, pričom súčasne uvádza: „Bežný konečný spotrebiteľ - fajčiar cigár pri fajčení cigary očakáva bezproblémové zapálenie cigary, požadovanú dĺžku horenia, ktorá závisí od priemeru a dĺžky tabakového povrazca, očakáva zachovanie tvaru povrazca a formy po celú dobu horenia, zachovanie konzistencie použitej tabakovej náplne. (...) Predmetnú celistvosť a kompaktnosť tradičnej tabakovej náplne „Suchých cigár“ typu „Short Filler“ garantuje fajčiarovi (to znamená, že naplnia jeho očakávaní) tabakovej náplne) napríklad bezproblémové zapálenie a rovnomerné horenie po celej dĺžke cigary bez priebežného samovoľného zhasínania (za podmienok pravidelného poťahovania), primeranú silu poťahovania (ľahký a prijateľný prieduch) ako aj to, že tabaková náplň nebude pri fajčení samovoľne z výrobku vypadávať.“

41. Uvedeným tvrdením je nesporne potvrdené, že pre skúmanie vlastností tabakových výrobkov a to aj z ohľadu pojmu „očakávaní spotrebiteľa pri fajčení“ je vyfajčenie cigary. Žalobca tvrdí, že pri skúmaní „hmotnostného zastúpenia častíc“ porovnaním súboru referenčných vzoriek ide o subjektívne kritérium určenia súboru referenčných vzoriek, nakoľko nie je podložený žiadnym relevantným podkladom stanovenia tohto kritéria - napr. kritérium požadované bežným spotrebiteľom cigár. V danej súvislosti opätovne uviedol, že aj pri súbore referenčných vzoriek, ktoré by mali byť v rovnakej cenovej hladine, je potrebné vysloviť to čo súd vyslovil v rozsudku, a to že tieto cigary sa používajú na vlastnoručnú, resp. strojovú výrobu cigariet. Súčasne nie je pravdou, že žalobca bol oboznámený s hmotnostným zastúpením tabakovej náplne referenčných vzoriek, nakoľko colným úradom predložené grafy túto požiadavku nespĺňajú. Záver súdu, že žalobca bol s touto skutočnosťou oboznámený, je preto nesprávny. Tvrdenie, že skúmané vzorky tabakových výrobkov, odobraté žalobcovi, nespĺňali atribúty „hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne“, pričom daný atribút nevyplyva priamo zo zákona, v porovnaní so súborom referenčných vzoriek v rovnakej cenovej hladine, bez akéhokoľvek právneho podkladu, je nesporne v rozpore so zákonom, a to aj z dôvodu, že výsledky referenčných vzoriek nie sú známe ani výrobcovi cigár, ani daňovým subjektom a ani samotným spotrebiteľom, aby títo vedeli, aké vlastnosti (nad rámec zákona) majú mať vyrobené tabakové výrobky - cigary, ktoré sú predávané ako cigary a sú určené výlučne na fajčenie, teda je ich možné bez akýchkoľvek ďalších úprav fajčiť ako cigaru vložiť ju do úst, zapáliť, vyfajčiť bez toho aby pri fajčení zhasínala, vypadávala z nej náplň.

42. Je potom nelogický záver, že skúmané vzorky cigár nespĺňajú vlastnosť, „hmotnostného zastúpenie častíc“, vyslovený na podklade sitovej skúšky, ktorá bola vykonávaná po úprave vzorky - cigary, spočívajúcej v jej rozrezaní a následnom sitovaní, čím došlo k narušeniu kompaktnosti tabakovej náplne. Pred sitovou skúškou bolo preukázané práve naplnenie zákonného ustanovenia § 4 ods. 3 pís. b) zákona č. 106/2004 Z.z. v platnom znení a to, že náplň tvorili kúsky tabakových listov nepravidelných tvarov a veľkostí ojedinele pozdĺžne rezy tabakových žíl a tabakový prach čo predstavuje 100 % kompaktnej tabakovej náplne zabalenej v krycom liste. K uvedeniu záveru odborných expertíz, že tabaková náplň skúmaných vzoriek obsahovala prach bola vyvrátená ZP znalca P. ktorý účely posúdenia tabakovej náplne cigaru po vizuálnej ohliadke rozrezal a konštatoval jej tzn. bez tabakového prachu.

43. Výklad zákonných pojmov, tak ako je učený súdom a správnymi orgánmi je nesprávny. Pre výklad pojmov je nevyhnutné rozlišovať pojem „očakávaní spotrebiteľa“ a pojem „vlastností cigár“ a ich vzájomnú súvislosť pre účely naplnenia predmetu dane.

44. Pojem „očkávania spotrebiteľa“ je pojmom ktorý predstavuje subjektívny predpoklad priemerného bežného spotrebiteľa, že daný výrobok - cigara má „bežné vlastnosti“ cigár (charakteristický vzhľad, vôňu, zápach, cenu, typ a pod.) a na základe týchto vlastností uspokojí jeho potreby (dá sa vyfajčiť ako cigara v stave akom bez jej ďalších úprav). Očkávania spotrebiteľa a vlastnosť cigár sú v priamej súvislosti, nakoľko práve ich vlastnosti odlišujú cigaru od iných tabakových výrobkov. Potom tieto vlastnosti môžu naplniť očakávania spotrebiteľa, tzn. že tieto zakúpi ako cigary, ktoré následne vyfajčí, pričom samozrejme očakáva aby cigara pri fajčení mala plynulý ťah, tabaková náplň nevypadávala a aby tabaková náplň pri fajčení neostávala v ústach.

45. Vymedzenie predmetu dane a pojmy obsiahnuté v zákone č. 106/2004 Z.z. v platnom znení sú pojmy autonómne, majúce oporu v právnej úprave EÚ, ktorých účelom je práve jednotná úprava systému spotrebných daní tak, aby sa zabránilo ich rozdielnej aplikácii vo všetkých členských štátoch. Preto vymedzená hodnota „hmotnostného zastúpenia častíc“ nie je v zákone ani v smernici definovaná, musí byť výklad učinенý v súlade so zmyslom a účelom zákona a s prihliadnutím na kontext, v akom sa používa. CÚ FR SR ani žalovaný nie sú oprávnení modifikovať vlastnou subjektívnou úvahou výklad právnych noriem a meniť zákonné vymedzenia jednotlivých kategórií tabakových výrobkov vo vzťahu k ich vlastnostiam.

46. Jediným relevantným podkladom pre vyslovenie záveru o „rekvalifikovaní“ tabakových výrobkov - cigár na tabak, malo byť Metodického usmernenie MF č. MF/27878/2013-732, nakoľko CL FR SR sa naň priamo odvoláva v protokoloch, pričom z jeho obsahom bol žalobca oboznámený až v konaní. Označené usmernenie nebolo žiadnym spôsobom zo strany žalovaného, resp. CL FR SR zverejnené. I napriek uvedenému tvrdil, že práve z jeho obsahu vyplývajú vlastnosti a očakávania ktoré má cigara spĺňať pri jej fajčení a ktoré je možné relevantne skúmať iba skúškou fajčením a nie metódami, ktoré vytvorilo CL FR SR.

47. Považoval za potrebné zdôrazniť, že z uvedeného pohľadu potom je bezpredmetné tvrdenie, ktoré je vyslovené v rozhodnutiach správnych orgánov, že fajčenie cigary je určitým druhom exkluzivity. Hodnotiť vlastnosti cigár a ich súvislosť vo vzťahu k naplneniu pojmu očakávania spotrebiteľa je potrebné vždy nevyhnutne posudzovať od daného typu cigary a jeho konzumenta, čo uviedol i znalec J. P. v ZP č. 05-01/2015.

48. Krajský súd Žilina v intenciách rozhodnutí správnych orgánov, vo vzťahu k námietke týkajúcej sa neexistencie zákonného vymedzenia cigár pod spotrebnú daň z tabaku, uvádza, že daná námietka je nedôvodná. S uvedenou námietkou sa vysporiadal nasledovne: „Záver správcu potvrdilo aj samotné laboratórium vo svojom vyjadrení zo dňa 17.01.2017, kde uviedlo, že nepriamo z názorov a interpretácií colného laboratória uvedeného v jednotlivých VOE vyplýva, že v prípade hodnotených vzoriek išlo o tabak v zmysle § 4 ods. 3 písm. c), pričom bližšia špecifikácia tabaku či ide o tabak uvedený v bode I alebo v bode 3, nebola v colnom laboratóriu skúmaná. Vzhľadom na rovnakú sadzbu dane v zmysle § 6 ods. 1 citovaného zákona nebolo potom potrebné uvádzať konkrétny bod § 4 ods. 3 písm. c)

49. Takýto záver je neprijateľný. Citované ustanovenie, bez ohľadu na výšku sadzby dane, jasne definuje, čo je tabakom pre účely dane z tabaku. Pokiaľ zákon v ustanovení § 4 ods. 3 písm. c) bod 1. až 3. presne definuje kvalifikačné znaky tabaku, pričom prijaté tabakové výrobky - cigary tieto znaky nenapĺňajú, nie je možné tvrdiť, že sa jedná o tabak. V prípade ak by malo byť tvrdenie, že cigary sú tabakom, potom aj expertízy by museli jasne definovať danú skutočnosť. Uvedené v protokoloch, rozhodnutiach správnych orgánov a ani v rozsudku KS Žilina, zadané nie je.

50. Ak tabakové výrobky prijaté žalobcom nezodpovedajú ani jednej zákonnej podmienke obsiahnutej v bode 1 až 3 v § 4 ods. 3 písm. c) zákona č. 106/2004 Z.z. v platnom znení, záver, že tieto tabakové výrobky: „nie sú cigary, ale ide o tabak podľa § 4 ods. 3 písm. c) zákona č. 106/2004 Z.z. v platnom znení...“ je záverom v rozpore so zákonom a skutkovým stavom. Zo záverov správcu dane a žalovaného nevyplýva či tabakové výrobky majú predstavovať tabak na fajčenie podľa § 4 ods. 3 písm. c) bod 1 alebo tabakový zvyšok podľa § 4 ods. 3 písm. c) bod 2, prípadne tabak na vlastnoručné zhotovenie

cigariet, ktorý obsahuje viac ako 25 % hmotnosti tabakových častíc podľa § 4 ods. 3 písm. c) bod 3 zákona č. 106/2004 Z.z. v platnom znení. Takáto kvalifikácia musí vychádzať z adekvátneho dokazovania, zodpovedať dôkazom obsiahnutým v administratívnom spise a byť náležite odôvodnená v rozhodnutí. Ak tomu tak nie je, takýto postup, ktorého výsledkom je vyslovenie, že tabakové výrobky sú tabakom, bez akéhokoľvek racionálneho zdôvodnenia, je postupom odporujúcim zákonu a ústavou garantovanej zásade práva na spravodlivé konanie.

51. Žalobca tvrdí, že iba zmena názvu tovaru podliehajúceho spotrebnej dani z tabakových výrobkov bez zmeny jeho vlastností, resp. bez preukázania zmeny jeho vlastností nepostačuje k tomu, aby takýto tovar podliehal inému daňovému zaťaženiu, v uvedenom prípade sadzbe dane pre tabak podľa zákona č. 106/2004 Z.z. účinného v čase do 31.12.2015. Je absolútne iracionálne tvrdiť, že tabakový výrobok, ktorý daňový subjekt prijal je tabakom, pokiaľ tento zodpovedá zákonnej charakteristike „cigar“ a naopak nezodpovedá ani jednej z charakteristík obsiahnutých v § 4 ods. 3 písm. c) bod 1 až 3 zákona č. 106/2004 Z.z. v platnom znení.

52. Žalobca opakovane, v priebehu celého konania, zdôrazňoval spornosť a objektivitu záverov CL FR SR, obsiahnutých v protokole o skúške. Súd pritom označené protokoly o skúškach považuje za jediný objektívny dôkaz, ktorý použitím vytvorených metód CL FR SR malo odhaliť takú vadu, ktorá je dôvodom pre prijatie záveru, že tieto výrobky sú tabakom a podliehajú spotrebnej dani z tabaku.

53. Obsahom odborných expertíz, vypracovaných CL FR SR, bolo skúmanie „vypadávanie častíc pri bežnej manipulácii“ a „hmotnostného zastúpenia častíc“ u odobratých vzoriek a ich porovnanie s referenčnými vzorkami (v priebehu celého konania nebolo špecifikované, o aké referenčné vzorky sa jedná), pričom hodnota ukazovateľa úbytku tabakovej náplne bola získaná ako výsledok 30 minútového otrepávania testovanej vzorky o stenu nádoby s frekvenciou 150 mat/min. Nie je zrejme či uvedený postup sa má považovať za „bežnú manipuláciu“, resp. za relevantný postup ktorým malo dôjsť k preukázaniu neexistencie „hmotnostného zastúpenia častíc v tabakovej náplni“. Je logické, že pri takejto sile a čase dôjde k deštrukcii tabakovej náplne, čo má nesporne vplyv na jej prepadávanie sitami.

54. Samotné percentuálne vyjadrenie hmotnostného zastúpenia častíc u referenčných vzoriek, ktoré taktiež nie sú známe, vyslovil žalovaný (viď. vyššie citované), prvýkrát až v napadnutom rozhodnutí. Tento však už bližšie neuviedol a ani neposkytol žalobcovi nijakú informáciu, z ktorej by bolo možné odvodiť, že skúšky, vykonané na vzorkách tabakových výrobkov prijatých žalobcom boli identické so skúškami, vykonanými na uvádzaných referenčných vzorkách a s danou námietkou sa nevysporiadal ani KS Žilina.

55. Žalobca poukázal, že ak by celok, t.j. 100 % hmotnostného zastúpenia častíc v referenčných vzorkách, obsahoval viac ako 60 % častíc s veľkostnou väčšou 2 mm a menej ako 25 % častíc s veľkosťou menšou ako 1 mm, tzn. celok - referenčná vzorka, náplň vzorky potom pozostáva z dvoch typov častí, pričom samotná skúška sitovaním by bola vykonávaná pri referenčných vzorkách na dvoch sitách, resp. troch sitách o veľkosti 2 mm a veľkosti 1 mm. Teda nie na štyroch sitách, ako v prípade vzoriek tabakových výrobkov odobratých žalobcovi. Súčasne nie je zrejme čo predstavuje zvyšných 15 % u referenčných vzorkách.

56. Súd k tejto námietke uviedol, že je nedôvodná, nakoľko táto námietka je v rozpore s vyjadrením samotného laboratória - bod 18 rozsudku. Uvedené zdôvodnenie je nedostačené, nakoľko nie je zdôvodnený a ani preukazný opak, pričom tvrdenie samotného laboratória bez preukázania totožnosti skúšok je pre dodanie cigár spotrebnou daňou bez právnej relevancie, a to hlavne z pohľadu takého finančného zásahu do majetku žalobcu, ktorý má predstavovať dorub dane sadzbou tabaku.

57. Sporné je i samotné množstvo navážky u skúmaných vzoriek tabakových výrobkov, ktoré boli odobraté žalobcovi, kedy v protokole č. VOE-3461/15 zo dňa 15.3.2016 pri sitovom rozbere v časti hmotnostného zastúpenia častíc v náplni je pri jednotlivých sitách, vrátane dna, určené množstvo tabakovej náplne spolu 99,17 %, teda nie 100 %, tabakovej náplne. Pokiaľ by tak v súlade so závermi

CL FR SR bol úbytok tabakovej náplne 0,94 %, potom by tabaková náplň nepredstavovala 100 % ale 100,11 %, čo odporuje logickému úsudku, pričom do celku 100 % je potrebné zahrnúť aj množstvo tabaku, ktorý podľa vyjadrení CL FR SR malo zo vzorky vypadnúť pri bežnej manipulácii. Záver súdu k danej námietke je pre žalobcu nedostatočný a nezrozumiteľný.

58. Taktiež zo sporného protokolu o skúške nevyplýva a nie je zrejmé, čo predstavovalo bežnú manipuláciu, pri ktorej malo dôjsť k úbytku tabakovej náplne v deklarovanom množstve 0,72 %. Vypadávanie tabakovej náplne u skúmanej vzorky a jej úbytok, nie je súčasťou fotodokumentácie protokolu a ani nie je uvádzaná bežná manipulácia v texte bližšie opísaná. Rovnako nie je zrejmé, aký tabakový prach bol súčasťou skúmanej vzorky, tak ako uvádza CL FR SR, nakoľko zo ZP znalca P. uvedené nevyplýva, teda že skúmaná tabaková náplň obsahovala akékoľvek častice tabakového prachu. Uvedené platí aj v prípade tvrdenia CL FR SR, obsiahnutého v protokole o skúškach, podľa ktorého náplň tvoria ojedinele pozdĺžne rezy tabakových žíl, pričom toto nevyplýva z fotodokumentácie, ktorá je súčasťou protokolu. Podľa znaleckého posudku, vypracovaného J. P. je naopak tabaková náplň tvorená z usušených listov, ktoré boli odapikované a obsahuje malé množstvo žiliek tabakového listu, pričom neobsahuje žiadne pozdĺžne rezy tabakových žíl.

59. Zo skúšky vykonanej CL FR SR, ktorý bol podkladom pre rozhodnutie žalovaného, naopak vyplýva, že samotný konečný úbytok tabakovej náplne zo vzorky resp. vzoriek predstavuje veľmi malé, zanedbateľné množstvo ktoré nemôže mať vplyv na použitie tabakových výrobkov spotrebiteľom, najmä na ich fajčenie. Z predložených súhrnných grafov (ktoré si vyžiadal žalobca) je zrejmé, že posudzovaná vzorka v porovnaní s inými vzorkami (kde sú zahrnuté aj tabak na vydymovanie skleníkov a „scrabs“) vykazuje malý úbytok tabakovej náplne, čo nezodpovedá tvrdeniam CL FR SR, že úbytok tabakovej náplne nesplňa „očakávania spotrebiteľa“

60. Porovnávané referenčné vzorky, neboli správcom dane a ani žalovaným nijako špecifikované. I keď správca dane žalobcovi predložil, akýsi zoznam tabakových výrobkov cigár, pričom predpokladáme, že sa jedná o cigary dostupné a voľne predajné spotrebiteľom na domácom trhu, z ktorého však nie je zrejmé, ani úbytok tabakovej náplne a ani „hmotnostné zastúpenie častíc“ v takýchto referenčných vzorkách. Bolo povinnosťou CL FR SR preukázať, že k porovnaniu referenčných vzoriek so skúmanými tabakovými výrobkami, t.j. vzorkami odobratými žalobcovi, skutočne došlo a že takéto referenčné vzorky v rovnakej cenovej hladine majú iné merané hodnoty. Z grafu predloženého žalobcovi, avšak bez bližšej špecifikácie, naopak vyplýva, že CL FR SR vzorky tabakových výrobkov - cigár odňatých žalobcovi porovnával so vzorkami tabakových výrobkov používaných na vydymovanie skleníkov a tabakovou zmesou „scrabs“, ktoré porovnanie je irelevantné. Sítová skúška tabakovej zmesi a tabaku používaného na vydymovanie skleníkov a jej výsledky nemôžu byť konfrontované s nameranými výsledkami skúmanej vzorky.

61. Súčasne platí, že pre objektívne posúdenie môžu byť relevantné iba „referenčné vzorky v rovnakej cenovej hladine“, ktoré majú rovnaké kvalitatívne vlastnosti, teda výlučne cigary, ktoré sú pre spotrebiteľa na trhu predajné za sumu zodpovedajúcu rovnakej cenovej hladine ako vzorka posudzovaná a odňatá žalobcovi pri miestnom zisťovaní. CL FR SR nielen že neposkytlo úplný zoznam referenčných vzoriek, z ktorého by boli zrejmé namerané hodnoty, ale ním predložený súpis tabakových výrobkov, nezodpovedá ani požiadavke „v rovnakej cenovej hladine“ (rozmedzie ceny cigary v Eur/ks je od 0,315,- Eur/ks do 3,65,- Eur/ks).

62. Samotná sítová skúška ktorá bola CL FR SR ustálená ako relevantná metóda skúšania vzoriek tabakových výrobkov, ktorej výsledky majú preukázať splnenie zákonných znakov, t.j. či sa jedná o cigaru, nemôže byť skúškou relevantnou, ak je možné tabakový výrobok - cigaru, t.j. aj vzorku poskytnutú CL FR SR, okamžite fajčiť bez jej ďalšieho (priemyselného) spracovania. Uvedené je potrebné chápať tak, že sítová skúška sa vykoná výlučne iba v prípade, ak posudzovanú vzorku nie je možné okamžite vyfajčiť, pričom pre jej vyfajčenie sa vyžaduje akákoľvek mechanická manipulácia a spracovanie, napr. zabalenie do cigaretového papiera, čo umožňuje následné fajčenie.

63. Potom tvrdil, že práve metóda zvolená znalcom J. P., je jedinou metódou, ktorá môže poskytnúť objektívne výsledky pre posúdenie charakteristických vlastností skúmanej vzorky cigary, a to z pohľadu „vlastností cigár“ a ich priamej súvislosti vo vzťahu k „očkávaniu spotrebiteľa“.

64. Vo vzťahu k nesprávosti a rozporom, obsiahnutým v protokole o skúške žalobca tiež namieta, že CL FR SR síce pri použitej metóde - sitový rozbor, odkazuje na STN 01 5030, ale vychádzajúc z jej obsahu, pri porovnaní s údajmi a výsledkami obsiahnutými v protokole zo skúšky, vykonaných CL FR SR, už podľa nej nepostupoval. Súčasne, ak CL FR SR vytvorilo osobitné validované postupy, ktoré ale nie sú známe, bolo jeho povinnosťou žalobcu s týmito oboznámiť a tieto aj v protokole o skúške charakterizovať, minimálne odkázať na ne.

65. Ako vyplýva zo sprievodných dokumentov predložených žalobcovi na jeho žiadosť v priebehu konania, zadanou úlohou pre CL FR SR bolo stanovenie predmetu dane. Takto zadaná úloha nemôže byť správna, nakoľko CL FR SR predmet dane stanoviť nemôže, môže iba skúmať posudzované vzorky relevantnými metódami, výsledkom ktorých musia byť logické závery, z ktorých správca dane v právnej rovine vyvodí záver vo veci. Úlohou znalcov, teda aj CL FR SR, je aby jednak pozorovali skutočnosti, ktorých poznanie predpokladá zvláštne odborné znalosti a následne z týchto pozorovaní vyvodzovali znalecké úsudky a nie aby vyvodzovali svoje úsudky a názory o otázkach právneho charakteru.

66. Je nesporné, že protokol o skúške obsahuje iba veľmi stručné informácie, bez presného opisu laboratórneho merania, jeho postupu a konkrétnych výsledkov. Pokiaľ má protokol o skúške CL FR SR predstavovať výstup v podobe výsledkov laboratórnej skúšky, musí v ňom byť jednoznačne uvedené, čo bolo primárne predmetom skúmania, tzn. aká bola úloha zadaná CL FR SR správcovi dane a súčasne i spôsob, akým mala byť skúška vykonaná, respektíve, čo malo byť „tou - ktorou“ skúšobnou metódou preukázané.

67. Z odborných expertíz ďalej nevyplývajú základné požiadavky týkajúce sa uvedení podmienok vykonania laboratórnych skúšok, a to:

- popis samotnej vzorky dodanej colnému laboratóriu v zapečatenom obale a jeho obsah - popis obalu, opis potlače na obale,
- popis prípravy vzorky pre účely vykonania laboratórnych skúšok - množstvo a čas kondicionovania vzorky pre účely vykonania sitového rozboru, čo však pri nafajčovacej skúške nie je potrebné, nakoľko táto sa vykonáva výlučne výberom cigary z obalu, jej zapálením a vyfajčením, tzn. bez akýkoľvek predchádzajúcich úprav.

68. Žaloba ďalej tvrdil, že colné laboratórium nie je akreditovaným subjektom pre skúšky uvedené v jednotlivých VOE, pričom aj samotné colné laboratórium v záveroch týchto protokolov uvádza že sa jedná o názory a interpretácie nespádajúce do predmetu akreditácii SNAS.

69. Žalobca uvádza, nakoľko že správne orgány žalobcovi nesprístupnili tvrdené laboratórne postupy, metódy, kritéria a etalóny a ich kvalitatívne limity, postavili ho do nerovnej pozície čím bolo porušené právo na spravodlivý proces. Z hľadiska princípu právnej istoty a legitímneho očakávania nemal žalobca možnosť oboznámiť sa postupmi a parametrami, ktoré bude potrebné považovať za rozhodujúce pre naplnenie pojmu „očkávania spotrebiteľa“ podotýkame, že ani výrobcovia týchto tabakových výrobkov.

70. Žalobca tvrdí, že záver súdu v bode 25 nemôže obstať a zotrúva na tvrdení, že výsledkom skúšky vykonanej CL FR SR je odborná expertíza, ktorá neobsahuje interným aktom požadovanú fotodokumentáciu, nakoľko iba nesporná dokumentácia môže byť riadnym identifikátorom skúmanej vzorky. V priloženej fotodokumentácii absentuje na posudzovanej vzorke evidenčný list so záväznými údajmi o odbere vzorky podľa interného aktu, na ktorý žalovaný poukazuje. Potom nie je zrejmé, aká vzorka bola skúmaná, resp. či skúmaná vzorka bolo tá, ktorá bola odovzdaná do CL FR SR. Naproti tomu súčasťou predloženého ZP znalca P. z priloženej fotodokumentácie je zrejmé, že znalcovi bola predložená vzorka, tak ako bola odobratá na miestnom zisťovaní, čo vyplýva aj z evidenčného listu, ako neoddeliteľnej súčasti zabezpečenej vzorky, z ktorej sú zrejme interným aktom požadované údaje.

71. V protokoloch o skúške, tak ako bol s nimi žalobca oboznámený, a to v prílohe fotodokumentácia vzorky, sa nachádza fotodokumentácia vzorky tabakových výrobkov, voľne uložená v ochrannom spotrebiteľskom balení, nie v odberovom obale, bez evidenčného listu. Z takto vyhotovenej fotodokumentácie vzorky, ktorá tvorí neoddeliteľnú prílohu protokolu o skúške, nie je možné vyvodit' jednoznačný záver, že skúšaná vzorka tabakových výrobkov, označená ako cigara SUPER SORT/BARDOS je totožná so vzorkou odobratej žalobcovi pri miestnom zisťovaní.

72. Podľa Interného riadiaceho aktu č. 152/2012/1030400 Nariadenie prezidenta FS o odbere vzoriek a manipulácii so vzorkami „Všetky odobraté vzorky musí colník na mieste odberu uzavrieť a zabezpečiť proti otvoreniu” a to tým, že ich vloží do vhodných odberových obalov a tieto musia byť proti manipulácii riadne zapečatené. Vzorka, ktorá bola odovzdaná CL FR SR mala byť uložená v obale tento mal byť zaplombovaný alebo prelepený páskou „CLO-DOUANE“ s označeným odtlačkom služobnej pečiatky spolu so sprievodným listom z ktorého sú zrejmé údaje o odobratí vzorky, takáto dokumentácia v danom prípade absentuje. Napr. v prípade protokolu o skúške VOE-3461/15 nevyplýva, či vzorka odovzdaná CL FR SR zodpovedá posudzovanej vzorke, nakoľko okrem číselného označenia vzorky v protokole absentuje akýkoľvek dôkaz preukazujúci, že sa skutočne jedná o vzorku tabakových výrobkov odobratých žalobcovi pri miestnom zisťovaní. Fotodokumentácia, ktorá tvorí prílohu uvedeného protokolu obsahuje výlučne vzorku tabakových výrobkov cigár SUPER SORT, voľne uložených v ochrannom spotrebiteľskom balení nie v odberovom obale bez evidenčného listu, plomby a colnej pásky.

73. Podľa Výnosu Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky a Ministerstva zdravotníctva Slovenskej republiky z 12. marca 2003 č. 451/2003-100, upravujúceho metódy odberu vzoriek a analytické metódy skúšania zdravotnej neškodnosti a kvality potravín a tabakových výrobkov alebo surovín na ich výrobu musí protokol, ktorý sa vypracúva ku každej odobratej vzorke, obsahovať aj informácie, ako sú čas prepravy vzorky, spôsob označenia obalov so vzorkami a zabezpečenia vzoriek proti zámene, typ pečate a meno a priezvisko osoby, ktorá vzorku zapečatila, ako aj iné okolnosti, ktoré by mohli ovplyvniť kvalitu vzorky pred laboratórnou skúškou. V protokole sa najmä uvedú údaje o obale, v ktorom sa potraviny nachádzali v čase vzorkovania, o vplyve atmosférických podmienok, napríklad teploty, vlhkosti, ak sú významne odlišné od bežných podmienok, o stave vzorkovanej potraviny alebo suroviny, a to pachu, farbe, jednotnosti, variabilite, prítomnosti nečistôt a cudzieho materiálu.

74. Žalobca predložil správcovi dane do konania Znalecký posudok, č. 13-01/2017 zo dňa 5.3.2017, vypracovaný A. J. P., ktorý je znalcom pre oblasť tabakových výrobkov zapísaný v ČR v zozname znalcov, ktorého predmetom je posúdenie vzoriek tabakových výrobkov na vzorke odovzdané žalobcovi pri odbere a ktoré boli súčasne aj predmetom expertíz CL FR SR za kontrolované zdaňovacie obdobie. Znalec na objednávku žalobcu skúmal predložené vzorky tabakových výrobkov, a to aj vzorku ev. č. 6091-15-08-053, ktorá bola totožná so vzorkou skúmanou CL FR SR.

75. Z takto predloženého znaleckého posudku vyplývajú značné rozpory medzi závermi, obsahnutými v protokole o skúške CL FR SR. Znalecký posudok č. 13-01/2017 predstavuje odborné vyjadrenie osoby znalej otázky, týkajúcej sa posudzovania tabakových výrobkov, ktorý relevantnou skúškou dospel k záveru, že skúmaná vzorka je cigarou a je rovnocenným dôkazom vo vzťahu k odbornej expertíze, ktorej objektivita je spochybnená. Znalecký posudok č. 13-01/2017 obsahuje objektívne a presné závery, ktoré zodpovedajú riadnemu posúdeniu tabakových výrobkov pre účely správnej kategorizácie, a to nielen presný opis vonkajších znakov, ale i opis relevantnej metódy skúšania, ktorá v prípade protokolu o skúške vypracovanej CL FR SR, ktoré závery vzal žalovaný za rozhodné, absentovala. To, či tabakové výrobky prijaté daňovým subjektom v pozastavení dane z iného členského štátu zodpovedajú predmetu dane podľa § 4 ods. 3 písm. b) zákona č. 106/2004 Z.z. v platnom znení je možné posúdiť iba na základe vhodnej metódy skúšania, ktorá môže preukázať splnenie zákonných požiadaviek, vlastností cigár a či tieto vlastnosti spĺňajú očakávania spotrebiteľa.

76. Predložený znalecký posudok predstavuje relevantný výsledok skúšky, priamo zameranej na posúdenie vlastností a s tým spojených očakávaní spotrebiteľa pri fajčení očakávaní tohto tabakového

výrobku, pri ktorej znalec ako osoba odborne spôsobilá na vykonanie tejto skúšky, najprv tabakový výrobok dôkladne preskúmal, vizuálne vyhodnotil jeho vlastnosti a následne vykonal skúšku fajčením. Uvedený ZP bol zabezpečený z dôvodu, že v SR nie je žiadny znalec zapísaný v zozname MS SR pre uvedenú oblasť.

77. Zdôraznil, že práve vizuálna skúška primárne určuje, či tabakový výrobok na základe zákonom definovaných znakov predstavuje cigaru, teda má vlastnosti, ktorý daný výrobok odlišujú od iných tabakových výrobkov. Následne skúška fajčením umožňuje zistiť, či je konkrétny tabakový výrobok schopný uspokojiť očakávania bežného spotrebiteľa, ktorý si cigaru kúpi za účelom jej spotreby fajčenia. Skúška fajčením umožňuje zistiť, či je spotrebiteľ bez problémov schopný s cigarou manipulovať, túto zapáliť a vdychovať unikajúci dym. Súčasne je skúškou fajčením možné preukázať, či tabakový výrobok plynule horí, či tabaková náplň z neho nadmerne nevypadáva, ktoré vypadávanie znemožňuje jej fajčenie. Vizuálnu a nafajčovaciu skúšku, pre posúdenie skúmaných vzoriek tabakových výrobkov, použil práve znalec J. P. pri vpracovaní znaleckého posudku č. 13-01/2017.

78. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené skutočnosti navrhol súdu, aby na podklade podanej kasačnej sťažnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu Žilina sp. zn. 30S/57/2019 zo dňa 7.1.2020 zmenil tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 680011972/2019 zo dňa 12.3.2019, ktorým došlo k potvrdeniu prvostupňového rozhodnutia Colného úradu Žilina, č.: 680035992/2018 zo (dňa 4.7.2018, zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie.

79. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný, uviedol, že skutkové a právne okolnosti daného prípadu, ktoré sú uvedené v kasačnej sťažnosti predstavujú opakované tvrdenia žalobcu, ku ktorým sa už vyjadroval jednak colný úrad a jednak aj žalovaný. Žalovaný žiadal kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III.

Konanie pred kasačným súdom

80. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“)], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 SSP, bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1 SSP) a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 27. januára 2021 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

81. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

(2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

82. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

83. Podľa § 2 ods. 1 pís. h) zákona č. 106/2004 Z.z. v znení účinnom do 31.08.2015 na účely tohto

zákona sa rozumie oprávneným príjemcom osoba, ktorá nie je prevádzkovateľom daňového skladu a ktorá v rámci podnikania opakovane alebo príležitostne na základe povolenia prijíma tabakové výrobky z iného členského štátu v pozastavení dane, pričom nesmie tabakové výrobky v pozastavení dane skladovať ani odosielať,

84. Podľa § 4 ods. 1, 2 zákona č. 106/2004 Z.z. v znení účinnom do 31.08.2015 predmetom dane sú tabakové výrobky vyrobené na daňovom území, dodané na daňové územie z iného členského štátu alebo dovezené na daňové územie z územia tretieho štátu.

(2) Tabakovým výrobkom sa na účely tohto zákona rozumie cigareta, cigara, cigarka a tabak.

85. Podľa § 4 ods. 3 písm. b) zákona č. 106/2004 Z.z. v znení účinnom do 31.08.2015 na účely tohto zákona sa rozumie cigarou alebo cigarkou tabakový povrazec, ktorý bez ďalších úprav možno fajčiť ako cigaru alebo cigarku a na základe jeho vlastností a očakávaní spotrebiteľa cigár alebo cigariet je určený výlučne na fajčenie ako cigara alebo cigarka, a ktorý je

1. s krycím listom výlučne z prírodného tabaku,

2. s náplňou, ktorú tvorí zmes z kúskov tabaku, nie však vlákna získané rezaním, s krycím listom bežnej cigarovej farby z rekonštituovaného tabaku, ktorý pokrýva celý tabakový povrazec, vrátane prípadného filtra, nie však náustok, ak ide o cigaru s náustkom, a ak jednotková hmotnosť tabakového povrazca bez filtra a náustku nie je menej ako 2,3 g a viac ako 10 g a vonkajší obvod tabakového povrazca najmenej v jednej tretine jeho dĺžky nie je menej ako 34 mm.

86. Podľa § 4 ods. 3 písm. c) citovaného zákona na účely tohto zákona sa rozumie tabakom

1. tabak na fajčenie rezaný alebo inak rozdrobený, zvláknený alebo na pásy zlisovaný, určený alebo vhodný na fajčenie bez ďalšieho priemyselného spracovania,

2. tabakový zvyšok, ktorým je zvyšok z tabakových listov a vedľajšie produkty vzniknuté pri spracovaní tabaku alebo pri výrobe tabakových výrobkov, upravený na drobný predaj a ktorý bez ohľadu na účel použitia je možné fajčiť a ktorý nie je cigaretou podľa písmena a) a cigarou alebo cigarkou podľa písmena b),

3. tabak podľa bodov 1 a 2, na vlastnoručné zhotovenie cigariet, ak obsahuje viac ako 25 % hmotnosti tabakových častíc so šírkou rezu užšou ako 1,5 mm. 2ab)

2ab) STN 56 0280-3 Metódy skúšania tabakových výrobkov. Stanovenie šírky rezu.

87. Podľa § 6 ods. 1 citovaného zákona sadzba dane z tabakových výrobkov s výnimkou cigariet sa ustanovuje takto:

opis tovaru sadzba dane
cigary, cigarky 77,37 eura/1 000 kusov
tabak 71,11 eura/kg.

88. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

2) Napríklad zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

89. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

90. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

91. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

92. V preskúmvanej veci kasačný súd z napadnutého rozsudku správneho súdu ako i obsahu pripojeného administratívneho spisu, obsahom ktorého je okrem iného i napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu - colného úradu zistil, že kľúčovou otázkou bolo posúdenie skutočností, či tabakové výrobky značky SUPER SORT, ktoré sťažovateľ v zdaňovacom období august 2015 prijal ako oprávnený príjemca od dodávateľa LORD POLAND TOBACCO ANDRYEJ BUDA, Poľsko, boli sťažovateľom deklarované správne ako cigary resp., či s poukazom na definíciu predmetu dane - cigár v ust. § 4 ods. 3 písm. b) zákona č. 106/2004 Z.z. postupovali správne orgány zákonným spôsobom, keď uvedené tabakové výrobky kvalifikovali a zdanili ako tabak s poukazom na ust. § 4 ods. 3 písm. c) zákona č. 106/2004 Z.z..

93. Kasačný súd sa po oboznámení s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

94. Kasačný súd poukazuje na zistený skutkový stav, ktorý je podrobne popísaný v rozhodnutiach orgánov verejnej správy ako aj v napadnutom rozsudku Krajského súdu v Žiline, preto nadbytočne ho nebude opakovať, v plnom rozsahu poukazuje na zistenia orgánov verejnej správy a správneho súdu.

95. Kasačný súd má za to, že v napadnutom rozsudku sa krajský súd vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami, ktoré sú uvedené v žalobe. Rozhodnutie náležitým spôsobom odôvodnil s poukazom aj na ust. § 139 ods. 2 Správneho súdneho poriadku. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta nesprávne právne posúdenie veci s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g/ SSP. Jeho konkrétne sťažnostné námietky sú zhodné so žalobnými námietkami s ktorými sa podrobne vysporiadal správny súd v odôvodnení svojho rozsudku. Vo svojej podstate sťažovateľ namieta, že závery správneho súdu a teda aj orgánov verejnej správy oboch stupňov s konštatovaním, že tabakové výrobky pod označením SUPER SORT nie sú cigary, ale ide o tabak podľa § 4 ods. 3 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z.z., že tento záver je v rozpore so zákonom a zisteným skutkovým stavom, poukázal v tomto smere najmä aj na závery uvedené v nimi predloženom znaleckom posudku znalca P., pričom namieta nesprávny výklad zákonných pojmov „očakávania spotrebiteľa“ a „vlastnosti cigár“ a ich vzájomnú súvislosť pre účely naplnenia predmetu dane. V tejto súvislosti žalobca ako sťažovateľ najmä poukazyval aj na rozsudky Krajského súdu v Trenčíne v obdobných veciach sp. zn. 11S/70/2017 a 13S/52/2017.

96. Kasačný súd s poukazom na rozsiahle odôvodnenie rozsudku krajského súdu, ktoré z dôvodu nadbytočnosti nejde opakovať, má za to, že z jeho odôvodnenia vyplýva, prečo a z akých dôvodov žalovaný a aj správny súd považovali sťažovateľom prijaté tabakové výrobky značky SUPER SORT za

tabak a nie za cigary. Podľa názoru kasačného súdu nie je možné stotožniť sa ani s námietkami sťažovateľa, ktoré sa týkajú absencie správnej úvahy a nedostatočného odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí. Uvedené skutočnosti dôsledne preskúmal správny súd a uviedol, že rozhodnutia správnych orgánov netrpia znakom nepreskúmateľnosti z nedostatku dôvodov.

97. Správny súd a teda aj orgány verejnej správy oboch stupňov sa dôsledne zaoberali pojmom „očakávanie spotrebiteľa“, ktorý bol zavedený do zákona č. 106/2004 Z.z. novelou tohto zákona a to zákonom č. 491/2010 Z.z. s tým, že kasačný súd odkazuje na bod 6 odôvodnenia napadnutého rozsudku s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje. Aj podľa názoru kasačného súdu, ak teda tabakový výrobok nesplnil očakávanie spotrebiteľa cigár, nemôže byť na účely zákona č. 106/2004 Z.z. cigarou, hoci aj kupovaný, prepravovaný a distribuovaný pod označením cigara.

98. Aj kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu a aj orgánov verejnej správy, že pojem očakávania spotrebiteľa bol do zákona č. 106/2004 Z.z. implementovaný za tým účelom, aby sa cigary mohli považovať len také tabakové výrobky, ktoré spĺňajú očakávania spotrebiteľov - fajčiarov cigár, t.j. osôb, ktoré si cigary kupujú, že im ich fajčenie poskytuje zmyslový zážitok, vyplývajúci okrem iného z kvality použitých materiálov (tabaku) a spôsobu výroby cigary. Cieľom legislatívnych úprav bolo zabezpečiť, aby sa pod označením cigara nepredávali a tým aj nezdaňovali tabakové výrobky, ktoré síce formálne znaky cigár spĺňajú, ale nedisponujú potrebnými kvalitatívnymi vlastnosťami, ktoré spotrebiteľia cigár ako takých očakávajú a sú vyhľadávané a kupované ako náhrada tabaku alebo cigariet (za účelom ich výroby).

99. Kasačný súd poukazuje na to, že predmetom expertízneho skúmania zo strany správnych orgánov neboli len formálne znaky tabakových výrobkov SUPER SORT a ich zhoda s formálnymi znakmi cigary v zmysle § 4 ods. 3 písm. b/ Zákona č. 106/2004 Z.z., na čo poukazuje sťažovateľ, že teda jeho tabakové výrobky spĺňali v zákone stanovené kritériá, ale aj materiálne znaky, konkrétne očakávania spotrebiteľa.

100. Kasačný súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že pojem „očakávania spotrebiteľa“ sú do značnej miery neurčitý právny pojem, preto sa prijal rozhodnutie za účelom čo najväčšej objektivizácie - vymedzenia toho, čo to je „očakávanie spotrebiteľa“ stanoviť laboratórne postupy. Pracovníci žalovaného za tým účelom nakúpili veľké množstvo a sortiment tabakových výrobkov predávaný pod obchodným označením cigara v rôznych cenových kategóriách, vypracovali laboratórny postup na základe ktorého je možné porovnávať jednotlivé druhy cigár s určitým normatívom - etalónom očakávaní spotrebiteľa.

101. Podľa kasačného súdu správne orgány v odôvodneniach svojich rozhodnutí dostatočne objasnili vzájomnú súvislosť medzi správnymi orgánmi nameranými parametrami a vlastnosťami posudzovaných tabakových výrobkov. Zo skutočností a faktov uvedených v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí je možné explicitne vyvodiť záver, že existuje príčinná súvislosť medzi parametrami nameranými správnymi orgánmi (hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne a úbytok tabakovej náplne) a očakávaniami spotrebiteľa cigár.

102. Definícia cigary je uvedená v § 4 ods. 3 pís. b) zákona č. 106/2004 Z.z., pričom obsahu tohto pojmu sa správny súd venuje v bode 11, 12 odôvodnenia rozsudku. Kasačný súd odkazuje najmä na jeho zvýraznené časti, s ktorými závermi sa stotožňuje a na tieto v plnom rozsahu odkazuje. Pod pojmom očakávania spotrebiteľa cigár je potrebné aj podľa kasačného súdu rozumieť to, že tabakový povrazec, ktorý sa v zmysle zákona č. 106/2004 Z.z. považuje za cigaru, má všetky charakteristické znaky a vlastnosti dané cigarám. Ani podľa názoru kasačného súdu zo strany žalovaného a ani prvostupňového správneho orgánu nejde resp. nešlo o subjektívny postup zo strany správnych orgánov vzhľadom na všetky uvádzané skutočnosti a fakty v napádaných rozhodnutiach správnych orgánov.

103. Kasačný súd sa stotožnil aj so záverom správneho súdu, vo vzťahu k predloženému znaleckému posudku znalca J. P. zo strany žalobcu, vyjadreným v bode 21 rozsudku, rovnako aj s vyhodnotením

ostatných námietok žalobcu, ktoré v úplnosti a dôslednosti reagujú na všetky žalobné námietky žalobcu. Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu je možné dovodiť vyslovený správny právny názor správneho súdu a teda aj správnych orgánov. Správny orgán prvého stupňa ako následne aj žalovaný dospeli k správneému záveru, že predložené tabakové výrobky nespĺňajú očakávania spotrebiteľa, pričom konkretizovali aké konkrétne očakávania spotrebiteľa odobraté vzorky tabakových výrobkov nespĺňali a v akom smere boli očakávania spotrebiteľa ovplyvnené nameranými hodnotami hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne a nadmerným vypadávaním tabakovej náplne, úbytkom tabakovej náplne, čiže tieto tabakové výrobky nespĺňali charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávania spotrebiteľa pri fajčení. Ako irelevantnú vyhodnotil námietku nezverejnenia metodického usmernenia MF. Č. MF/27878/2013-732, nakoľko túto žalobca takto formuloval ako novú skutočnosť, na ktorú nie je možné prihliadnuť s poukazom na ust. § 441 SSP.

104. Vzhľadom na všetky uvedené skutočnosti potom správny súd vec správne právne posúdil a kasačnú sťažnosť sťažovateľa je potrebné zamietnuť s poukazom na § 461 ods. 1 SSP.

105. O náhrade trov konania kasačný súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania neprislúcha, len ak to možno spravodlivo očakávať.

106. Tento rozsudok bol prijatý v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.