

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/40/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3016200344  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.11.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3016200344.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Eurotransfer, spol. s r.o., so sídlom Trenčianska 53, Bratislava, IČO: 31 722 261, (pôvodne: Denis Lauko, s.r.o., so sídlom Ľudovíta Stárka 2614, Trenčín), právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/13584/2016/ON zo dňa 8. marca 2016, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/111/2016-51 zo dňa 28. februára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky p o k r a č u j e v konaní o kasačnej sťažnosti so spoločnosťou Eurotransfer, spol. s r.o., so sídlom Trenčianska 53, Bratislava, IČO: 31 722 261 ako právnym nástupcom žalobcu (pôvodne: Denis Lauko, s.r.o., so sídlom Ľudovíta Stárka 2614, Trenčín).

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/111/2016-51 zo dňa 28. februára 2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/111/2016-51 zo dňa 28. februára 2017 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/13584/2016/ON zo dňa 08.03.2016. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že prvostupňový správny orgán - Colný úrad Trenčín rozhodnutím zn. 1665212/2015 zo dňa 12.11.2015 podľa § 68 ods. 3 v spojení s § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi základ spotrebnej dane z

tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie jún 2014 v množstve 935,69 kg tabaku (§ 4 ods. 3 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov) a vyrubil mu rozdiel spotrebnej dane z tabakových výrobkov za jún 2014 vo výške 51 194,46 € oproti vyrubenej spotrebnej dani z tabakových výrobkov vo výške 15 342,46 €, pričom colný úrad vo výroku rozhodnutia ďalej uviedol, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 11 ods. 1 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 106/2004 Z.z.“) a podľa § 12 ods. 1 písm. c/ tohto zákona je osobou povinnou platiť daň. Rozhodnutie prvostupňový správny orgán odôvodnil tým, že žalobca v zdaňovacom období jún 2014 prijal tabakové výrobky z iného členského štátu v pozastavení dane od odosielateľov z Poľska (ORION TOBACCO POLLAND) a Česka (SHANTI & Co.sro), a to cigary STING 64 800 ks, tabak 110 kg a cigary OLSEN 32 400 ks. Dňa 26.06.2014 správny orgán vykonal miestne zisťovanie a odobral vzorky tabakových výrobkov, ktoré zaslal do Colného laboratória Finančného riaditeľstva SR (ďalej len „CL FR SR“) na odbornú expertízu. V protokoloch CL o skúške zn. VOE-2465/14 a VOE-2466/14 zo dňa 19.12.2014 bolo konštatované, že vzorky nespĺňajú podmienky pre ich nomenklatúrne zatriedenie do podpoložky KN 24021000 a ich zatriedenie smeruje do podpoložky KN 24031910 a ďalej CL upozornilo na skutočnosť, že hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne vo vzorkách nezodpovedá hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakovej náplne cigár, reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke a v zmysle metodického usmernenia č. MF/278781/2013-732 tým nespĺňa určité požiadavky - charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávanie spotrebiteľa pri fajčení. Na základe výsledkov odbornej expertízy správca dane dospel k záveru, že tabakové výrobky zn. OLSEN a STING nie sú cigary v zmysle § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. s prislúchajúcou sadzbou dane z tabakových výrobkov 77,37 €/1000 ks, ale ide o tabak podľa § 4 ods. 3 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z.z. so sadzbou dane 71,11 €/kg. Žalobca predložil správcovi dane „odborné stanovisko súdneho znalca“ OS/1/2015 k tabakovému výrobku zn. STING a OS/2/2015 k tabakovému výrobku zn. OLSEN od p. O. S. - znalca registrovaného v Českej republike pre odvetvie tabak, ku ktorému správca dane uviedol, že ide o subjektívne konštatovanie znalca bez použitia výsledkov relevantnej objektívnej metódy (znalec na kvalifikáciu použil vizuálnu kontrolu, resp. pozorovanie), navyiac u odborného stanoviska OS/1/2015 k tabakovému výrobku STING nešlo o reprezentatívnu vzorku prijatú žalobcom v danom zdaňovacom období. Pri výpočte spotrebnej dane správca dane vychádzal z údajov v EMCS, podľa ktorých žalobca v období jún 2014 prijal cigary OLSEN (32 400 ks) s vlastnou hmotnosťou 275,400 kg a cigary STING (64 800 ks) s vlastnou hmotnosťou 550,800 kg, tabak s vlastnou hmotnosťou 110 kg. Odobraté boli vzorky tabakových výrobkov - cigary OLSEN a STING o celkovej hmotnosti 0,510 kg, ktoré sú podľa § 7 písm. a/ zákona č. 106/2004 Z.z. oslobodené od dane, odrátal od hmotnosti prijatého tovaru v mesiacoch jún 2014 odobraté vzorky a určil základ spotrebnej dane za zdaňovacie obdobie jún 2014 v množstve 935,690 kg tabaku uvedeného v § 4 ods. 3 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z.z., na základe čoho vyrubil rozdiel dane.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1100902/13584/2016/ON zo dňa 08.03.2016 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu zn. 1665212/2015 zo dňa 12.11.2015 potvrdil. V odôvodnení tohto rozhodnutia žalovaný poukázal na skutkový stav zistený prvostupňovým orgánom a stotožnil sa s právnym posúdením veci prvostupňovým orgánom. Poukázal na to, že CL FR SR je akreditovaným laboratóriom v súlade s medzinárodnou normou, má oprávnenie modifikovať pracovné postupy. K časovému intervalu od odobratia vzoriek po vypracovanie protokolov poukázal na vyjadrenia CL FR SR zo dňa 11.05.2015, ktoré bolo žalobcovi riadne doručené. Pokiaľ sa týka záväznosti metodického usmernenia MF SR, na ktoré sa colné laboratórium odvolávalo pri expertízach, uviedol, že i keď toto usmernenie nebolo zverejnené v publikačnom orgáne MF SR, neznamená to, že nemá žiadnu výpovednú hodnotu, MF SR má v zmysle § 160 daňového poriadku oprávnenie na vydanie opatrenia na zamedzenie prípadných nezrovnalostí v daňových veciach. Metodické usmernenie nebolo jediným podkladom pri vykonávaní odbornej expertízy, CL FR SR na zabezpečenie čo najobjektívnejšieho výkladu pojmu „spotrebiteľom očakávané vlastnosti“ vypracovalo a do praxe zaviedlo laboratórne postupy, v zmysle ktorých je možné exaktne namerať a porovnávať parametre podobných výrobkov. Žalovaný poukázal na definíciu predmetu dane podľa zákona č. 106/2004 Z.z. a na rozhodujúcu skutočnosť, že vzorky odobratých výrobkov nespĺňali definíciu uvedenú v ustanovení § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z., a to v

časti spotrebiteľom očakávaných vlastností. Predložené odborné stanoviská znalca J. S. zhodne s orgánom prvého stupňa považoval za nie dostatočne výpovedné vo vzťahu k posúdeniu predmetu dane, najmä s prihliadnutím na očakávania spotrebiteľa na rozdiel od odbornej expertízy CL FR SR. K námietke žalobcu, že colný úrad nezistil spoľahlivo základ dane, s poukazom na to, že nie všetky odobraté vzorky nespĺňali definíciu predmetu dane, že údaj v EMCS o hmotnosti pri dovoze cigár má len informatívny charakter, žalovaný uviedol, že colný úrad vychádzal z elektronických sprievodných dokumentov, na základe ktorých boli predmetné tabakové výrobky prepravované v pozastavení dane z iného členského štátu na naše územie s poukazom na ustanovenie § 22 ods. 1 písm. c/, ods. 2 a ods. 7 zákona č. 106/2004 Z.z., pričom žalobca po stotožnení predmetných výrobkov podľa údajov v EMCS odsúhlasil prijatie týchto výrobkov a tieto prijal bez nezrovnalostí, tak ako boli odosielateľom deklarované v EMCS, kde je uvedený i údaj o hmotnosti tabakových výrobkov. Uvedený údaj o hmotnosti nemá len informatívny charakter, odosielateľ má povinnosť korektným spôsobom vyplniť všetky požadované údaje, ktoré musia zodpovedať reálnemu stavu prepravy. Pretože prvostupňový orgán pri vydávaní rozhodnutia vychádzal z relevantných dôkazov (elektronické sprievodné dokumenty a protokoly o skúške č. 1 a č. 2) a až na základe zhodnotenia týchto dôkazov dospel k záveru, že tabakové výrobky STING a OLSEN deklarované žalobcom ako cigary sú tabakom, žalovaný dospel k záveru, že prvostupňové rozhodnutie je vecne správne. Poukázal tiež na to, že vzorky boli odobraté vždy z jednej zásielky a colný úrad vzhľadom k vykonanému dokazovaniu bol oprávnený vysloviť záver, že v prípade tabakových výrobkov, z ktorých boli vzorky odobraté, sa výsledok vzťahuje na celú zásielku.

4. Žalobca v podanej žalobe žiadal rozhodnutie žalovaného zrušiť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia, nedostatočne zisteného skutkového stavu a nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Žalobca namietal postup CL FR SR, ktorý vykonal odbornú expertízu, na základe ktorého dôkazu bolo vo veci rozhodnuté, keď nesúhlasil s tým, že vzorky cigár STING a OLSEN nespĺňajú podmienky pre ich nomenklatúrne zatriedenie do podpoložky KN 24021000 a že hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne vo vzorke nezodpovedá hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakovej náplne cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke a v zmysle metodického usmernenia Ministerstva financií č. MF/27878/2013-732, tým nespĺňajú určité požiadavky - charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávanie spotrebiteľa pri fajčení. Poukázal na zákon č. 106/2004 Z.z., ktorý nedefinuje predmet dane (ani cigary) kódom nomenklatúrneho zatriedenia colného sadzovníka. Namietal spôsob uskladnenia odobratých vzoriek s poukazom na dobu uskladnenia a podmienky uskladnenia (viac ako 5 mesiacov), ktorú skutočnosť namietal i v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, pričom žalovaný sa s touto odvolacou námietkou nedostatočne vysporiadal, keď poukázal len na vyjadrenie CL FR. Ďalej namietal rozdelenie vzoriek na 2 časti, keď pri jednej skupine vzoriek malo dochádzať k nadmernému vypadávaní tabakovej náplne, poukázal na skutočnosť, že CL konštatovalo, že vzorky cigár spĺňali zákonnú definíciu predmetu dane v časti o jednotkovej hmotnosti tabakového povrazca v súlade so zákonom č. 106/2004 Z.z. Metodické usmernenie MF SR, podľa ktorého postupovalo CL, je stanovisko, ktoré nie je záväzné, nebolo zverejnené vo Finančnom spravodajcovi v zmysle § 160 ods. 2 daňového poriadku, a napriek tomu je kľúčovým dôkazom a dôvodom, pre ktorý bol vyrubený rozdiel na dani, pričom o hmotnostnom zastúpení častíc tabakovej náplne nie je v metodickom usmernení MF SR ani zmienka. Žalobca tiež poukázal na odborné stanovisko znalca, ktoré predložil správcovi dane a ktoré bolo nesprávne vyhodnotené. CL sa vôbec nezaoberalo senzorickými vlastnosťami vzorky a nevykonalo žiadne skúšky zamerané na posúdenie chuti a arómy vzorky, ktoré sú predovšetkým očakávaniami spotrebiteľa. Žalobca ďalej namietal záver žalovaného, že všetky cigary značky OLSEN a STING, ktoré prepravil v júni 2014, nenaplnili definíciu tabakového výrobku, ktorým je cigara v súlade s ustanovením § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z., keď nie pri všetkých odobratých vzorkách dochádzalo k nadmernému vypadávaní tabakovej náplne. Podľa jeho názoru správca dane nedisponuje dôkazmi, ktoré by ho oprávňovali prekvalifikovať celý deklarovaný tovar, pričom poukázal tiež na skutočnosť, že časť tovaru v čase odobratia vzoriek už bola predaná. Nesúhlasil tiež so zistením základu dane s poukazom na § 5 ods. 1 a 6 zákona č. 106/2004 Z.z., keď podľa jeho názoru údaj o hmotnosti tovaru - cigár v dokladoch z EMCS má len informatívny charakter. Žalobca prijal tovar - cigary, z ktorých sa základ dane určuje v kusoch. Zistenie množstva tabaku oslobodeného od dane nebolo tiež správne, pretože oslobodiť možno len skutočné množstvo predmetu dane, ktoré konkrétne bolo odobraté na účely

výkonu odbornej expertízy, a preto ho bolo potrebné zistiť vážením, a nie vychádzať z priemernej hmotnosti cigár. Keďže správca dane nezistil, že by všetky cigary prijaté žalobcom nespĺňali definíciu cigár podľa § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z., časť vzoriek spĺňala túto definíciu, vzorky neboli odobraté z celého dovezeného množstva cigár, vyčíslenie dodatočne vyrubenej dane je nesprávne, žiadal napadnuté rozhodnutie zrušiť. Žalobca zároveň žiadal o odloženie vykonateľnosti napadnutého a prvostupňového rozhodnutia.

5. Správny súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu žalovaného zistil, že žalobca v predmetnom zdaňovacom období jún 2014 bol oprávnenou osobou na opakované prijímanie tabakových výrobkov z iných členských štátov v pozastavení dane, mal riadne pridelené registračné číslo, v zdaňovacom období prijal tabakové výrobky z iných členských štátov - Poľsko a Česká republika v dňoch 03.06., 11.06. a 13.06.2014 na základe elektronických sprievodných dokumentov, tak ako uviedol žalovaný a správca dane v napadnutom rozhodnutí. Za uvedené zdaňovacie obdobie žalobca podal riadne daňové priznanie na spotrebnú daň z tabakových výrobkov vrátane opravného daňového priznania, v ktorom priznal daň z množstva 97 200 ks tabakových výrobkov - cigár a 110 kg tabakových výrobkov - tabaku, spolu vo výške 15 342,46 €, pričom daň bola zaplatená v zákonnej lehote.

6. Dňa 14.01.2015 správca dane začal u žalobcu daňovú kontrolu spotrebnej dane z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie jún 2014, pričom už dňa 26.06.2014 pri miestnom zisťovaní odobral vzorky tabakových výrobkov - cigár zn. OLSEN a STING, prijatých v dňoch 03.06. a 13.06.2014, odobraté vzorky zaslal do CL FR SR, ktoré vykonalo odborné expertízy a dňa 19.12.2014 vyhotovilo protokoly o skúške zn. VOE-2465/14 (protokol týkajúci sa cigár OLSEN) a zn. VOE-2466/14 (protokol týkajúci sa cigár zn. STING). Žalobca bol oboznámený s výsledkom odbornej expertízy pri začatí kontroly (zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 14.01.2015). V priebehu daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane odborné stanovisko súdneho znalca OS/1/2015 k tabakovému výrobku STING a odborné stanovisko súdneho znalca OS/2/2015 k tabakovému výrobku OLSEN, obe vypracované na žiadosť žalobcu súdnym znalcom Českej republiky O. S.. Dňa 11.09.2015 správca dane vyhotovil protokol pod č. 1408280/2015, ktorý doručil žalobcovi na vyjadrenie, následne prerokoval so žalobcom námietky k protokolu (zápisnica zo dňa 03.11.2015) a vydal dňa 12.11.2015 rozhodnutie.

7. Z výsledkov odbornej expertízy - protokol o skúške zo dňa 19.12.2014 č. VOE-2465/14 a VOE-2466/14, vypracovaný CL FR SR, správny súd zistil, že odborná expertíza bola vypracovaná k cigarám zn. STING a OLSEN, ktoré boli prijaté žalobcom v júni 2014. Colné laboratórium vzorky rozdelilo na dve časti z dôvodu rozdielnej hmotnosti, pričom pri jednej vzorke dochádzalo k nadmernému vypadávaniu tabakovej náplne a pri druhej vzorke nie. Pri oboch častiach však hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne nezodpovedalo hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakových náplní cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke. V časti protokolov názory a interpretácie colné laboratórium uviedlo, že vzorky v častiach A aj B z hľadiska ich nomenklatúrneho zatriedenia posudzovalo ako celok, keďže vzorku tvorí spotrebiteľské balenie a konštatovalo, že vzorka nespĺňa podmienky pre jej nomenklatúrne zatriedenie do podpoložky KN 24021000 a jej zatriedenie smeruje do podpoložky KN 24031910. Zároveň CL upozornilo, že hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne vo vzorke nezodpovedá hmotnostnému zastúpeniu častí tabakovej náplne cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke a v zmysle metodického usmernenia MF č. MF/27878/2013-732 tým nespĺňa určité požiadavky - charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávanie spotrebiteľa cigár pri fajčení.

8. Z metodického usmernenia MF SR č. MF/27878/2013-732 zo dňa 21.08.2013 správny súd zistil, že ide o metodické usmernenie k uplatňovaniu § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. v súvislosti s tým, čo sa rozumie pod očakávaním spotrebiteľa cigár alebo cigariet vzhľadom k tomu, že v súčasnosti neexistuje žiadna slovenská alebo európska norma, ktorá by jasne stanovovala parametre. Ministerstvo financií v metodickom usmernení príkladmo uviedlo požiadavky - charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávanie spotrebiteľa pri ich fajčení, ako napr. charakteristický vzhľad, náplň, ktorá by

nemala pri fajčení vypadávať, charakteristické vlastnosti, chuť, aróma. 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 cigarkám a na základe týchto vlastností spĺňa očakávanie spotrebiteľa, teda dá sa fajčiť v nezmenenom stave ako cigara alebo cigarka.

9. Z dôkazov predložených žalobcom v daňovom konaní - odborné stanoviská súdneho znalca OS/1/2015 k tabakovému výrobku STING zo dňa 02.04.2015 a odborného stanoviska súdneho znalca OS/2/2015 k tabakovému výrobku OLSEN zo dňa 07.04.2015, ktoré vypracoval Jaroslav Staněk, súdny znalec ČR pre odvetvie tabak a tabakové výrobky na žiadosť žalobcu, správny súd zistil, že znalec odpovedal na položené otázky, okrem iného i na otázku týkajúcu sa vlastnosti cigár, aby spĺňali požiadavku „očakávanie spotrebiteľa cigár“ a v ktorých zákonných predpisoch sú tieto vlastnosti stanovené. Znalec na túto otázku uviedol, že v platných zákonoch a ani v odbornej literatúre nenašiel výklad k výrazu očakávanie spotrebiteľa cigár. Ďalej tiež uviedol, že nie je schopný odpovedať na to, aké má mať cigara vlastnosti, aby spĺňala očakávania spotrebiteľa cigár. Rôzne cigary budú spĺňať rôzne očakávania rôznych spotrebiteľov a spoločné (jednotné) vlastnosti nie sú uvedené v žiadnom z platných zákonných predpisov.

10. Správny súd preskúmaním veci zistil, že správca dane a žalovaný sa dôsledne riadili vyššie citovanými zákonnými ustanoveniami, riadne zistili skutkový stav, pre rozhodnutie zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili.

11. Námietku žalobcu o nesprávnom postupe CL FR SR vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. K tejto námietke zhodne so žalovaným uviedol, že CL je akreditovaným laboratóriom v súlade s medzinárodnou normou, má oprávnenie modifikovať pracovné postupy. Postup CL pri rozdelení odobratých vzoriek na 2 časti - časť A a B bol úplne logický, keďže pri niektorých vzorkách dochádzalo k nadmernému vypadávaní tabakovej náplne a u iných nie. Pri oboch skupinách CL však okrem sledovania hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne posudzovalo i to, či vzorky spĺňajú podmienky pre ich nomenklatúrne zatriedenie do podpoložky KN 24021000 (ktorá skutočnosť vzhľadom k definícii predmetu dane podľa vyššie citovaného ustanovenia zákona č. 106/2004 Z.z. je nepodstatná), ale najmä to, či hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne zodpovedá obdobným výrobkom reprezentujúcim skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine odobratých vzoriek a tým, či spĺňa požiadavky - charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávanie spotrebiteľa pri fajčení. Práve v tejto podstatnej otázke CL FR SR dospelo posudzovaním k záveru, že odobraté vzorky nespĺňajú očakávanie spotrebiteľa pri fajčení cigár, a táto skutočnosť bola rozhodnou, pre ktorú správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že v danom prípade nie je splnená zákonná definícia cigár podľa zákona č. 106/2004 Z.z. Pokiaľ žalobca namietal dlhý časový interval od odobratia vzoriek a vykonania odbornej expertízy, i túto námietku krajský súd považoval za nedôvodnú, nakoľko CL FR SR jasne a zrozumiteľne vysvetlilo v podaní zo dňa 11.05.2015, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 01.06.2015, prečo tento časový interval nemohol ovplyvniť výsledok odbornej expertízy a tiež popísalo postup so zaobchádzaním odobratých vzoriek. Keďže vyjadrenie bolo žalobcovi riadne doručené, a teda mal možnosť sa s ním oboznámiť, žalovaný v rozhodnutí o odvolaní žalobcu len poukázal na vyjadrenie CL FR SR, čo podľa názoru správneho súdu bolo postačujúce. Rovnako za nedôvodnú považoval správny súd i námietku týkajúcu sa metodického usmernenia MF SR, ktoré podľa žalobcu nemá žiadnu záväznosť. Z daného metodického usmernenia MF SR je podľa krajského súdu zrejmé, že bolo vypracované na žiadosť žalovaného k uplatňovaniu ustanovenia § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z., a to práve v súvislosti s pojmom v zákone - očakávanie spotrebiteľa cigár. I keď toto metodické usmernenie nebolo zverejnené v publikačnom orgáne, neznamená to, že sa ním príslušný orgán pre oblasť správy daní nemusí riadiť, keďže išlo o odpoveď na žiadosť žalovaného ústredným orgánom štátnej správy pre oblasť daní.

12. Za nedôvodnú považoval krajský súd i námietku týkajúcu sa nedostatočne zisteného skutkového stavu s poukazom na odborné stanoviská súdneho znalca z Českej republiky. S uvedeným listinným dôkazom sa podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný riadne zaoberali, v rozhodnutiach uviedli, na základe akých skutočností na tento dôkaz neprihľadli a prečo nemohli ovplyvniť zistený

skutkový stav a výsledky odborných expertíz. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného a správcu dane, že uvedený dôkaz nemá dostatočnú výpovednú hodnotu, najmä ak znalec sám uviedol, že nie je schopný odpovedať na otázku, aké sú očakávania spotrebiteľa pri fajčení cigár, pričom cigary zn. STING a OLSEN, ktoré mu boli žalobcom poskytnuté, zaradil medzi cigary. Daňové orgány správne za rozhodujúci dôkaz považovali odborné expertízy CL FR SR a jeho vyjadrenie, že predložené vzorky nespĺňajú očakávania spotrebiteľa cigár pri fajčení.

13. Rovnako ani námietku žalobcu týkajúcu sa nesprávneho zistenia základu dane s poukazom na údaj o hmotnosti tovaru v dokladoch z EMCS, množstva tabaku oslobodeného od dane a skutočnosť, že nie všetky dovezené cigary v danom zdaňovacom období nespĺňali definíciu podľa § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z., časť tovaru bola predaná a vzorky teda neboli odobraté z celého dovezeného množstva cigár, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Mal za to, že údaje uvedené v dokladoch EMCS nemajú len informatívny charakter, ako sa nesprávne domnieva žalobca, tieto údaje má povinnosť správne uviesť nielen odosielateľ, ale následne prijímateľ musí označiť stav prijatia výrobku, čo v danom prípade žalobca urobil - akceptoval prijatie tovaru bez nezrovnalostí, teda tak, ako boli deklarovane v EMCS, t.j. i s údajom o hmotnosti tovaru. Pokiaľ teda správca dane a žalovaný vychádzali z tohto údaju, bol ich postup správny. Nepodstatná je pritom skutočnosť, že časť prijatého tovaru už bola v čase odobratia vzoriek predaná, a teda vzorky neboli odobraté z celého množstva prijatého tovaru, nakoľko ide o odobratie vzoriek, nemôže byť ako vzorka odobratý celý prijatý tovar, pričom posúdenie podľa vzoriek sa týka celého tovaru, ktorý bol prijatý v danej zásielke. Správne teda žalovaný a správca dane výsledky odbornej expertízy aplikovali na celú prijatú zásielku.

14. Správny súd za nedôvodnú považoval i námietku žalobcu týkajúcu sa nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia. Podľa názoru správneho súdu žalovaný svoje rozhodnutie náležite odôvodnil, vysporiadal sa s námietkami žalobcu v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Rozhodnutie zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia.

15. Proti tomuto rozsudku podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V dôvodoch kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd mu nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Krajskému súdu taktiež vytýkal, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, keď nesprávne interpretoval pojem použitý v ustanovení § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. a to konkrétne pojem „očakávania spotrebiteľa cigár“, keď správny súd tento pojem v zhode so žalovaným interpretoval s poukazom na Metodické usmernenie č. MF/27878/2013-732, s ktorým nesprávne narábal ako so záväzným právnym aktom, a to prostredníctvom zisťovania hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne v cigarách, (čo bolo vo vzťahu k určaniu sadzby dane v danom období nerozhodné), a to aj napriek tej skutočnosti, že v termíne „očakávania spotrebiteľa“ sú bezpochyby obsiahnuté najmä sensorické vnímania tabakového výrobku (jeho chuť, vôňa, farba, tvar, aróma, vzhľad a pod.), ktorými sa nezaoberal, pričom správny súd sa definícii a obsahovému naplneniu pojmu „očakávania spotrebiteľa“ v rozsudku žiadnym spôsobom nevenoval, napriek tej skutočnosti, že sa jednalo o pojem pre posudzovanú problematiku ťažiskový. Ďalej poukázal na to, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, keď sa stotožnil so žalovaným v otázke určenia predmetu dane v zmysle § 4 zákona č. 106/2004 Z.z., základu dane v zmysle § 5 ods. 1 tohto zákona, ako aj sadzby spotrebnej dane z tabakových výrobkov v zmysle § 6 tohto zákona, keď správne mali byť ako predmet dane určené tabakové výrobky, ktorými sú cigary (§ 4 ods. 3 písm. b/ tohto zákona), ako základ dane malo byť správne určené množstvo tabakového výrobku - cigary v kusoch (§ 5 ods. 1 tohto zákona v znení platnom a účinnom v príslušnom zdaňovacom období) a ako sadzba dane mala byť určená sadzba dane určená pre tabakové výrobky - cigary (§ 6 ods. 1 tohto zákona v znení platnom a účinnom v príslušnom zdaňovacom období). V rozhodnutí žalovaného absentovalo akékoľvek obsahové naplnenie neurčitého slovného spojenia „očakávanie spotrebiteľa“ a teda sťažovateľ nevie uviesť akou správnu úvahou sa žalovaný pri klasifikácii tabakového výrobku pre účely určenia spotrebnej dane riadil. Na uvedenú skutočnosť nereflektoval v napadnutom rozsudku ani správny súd, ktorý sa s postupom žalovaného ako aj spôsobom jeho interpretácie neurčitého pojmu „očakávania spotrebiteľa“

stotožnil, pričom však ani správny súd bližšie vymedzenie tohto pojmu neuviedol a vo svojom rozsudku sa mu žiadnym spôsobom nevenoval, napriek skutočnosti, že v danej veci ide o rozhodujúcu skutočnosť. Správny súd sa v rozsudku stotožnil s právnym názorom a postupom správneho orgánu, avšak neuviedol, akými úvahami sa pri prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia riadil. Napadnutý rozsudok je preto možné označiť v celom rozsahu za nepreskúmateľný, čoho dôsledkom je porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces. V tejto súvislosti poukázal na to, že správny súd sa dostatočne nevysporiadal ani s ďalšími skutočnosťami majúcimi dopad na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, keď v odôvodnení rozsudku sa nevysporiadal s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa nesprávneho postupu CL FR SR v súvislosti s nesprávnym skladovaním a nesprávne zvolenou metódou pri odobratí a skúmaní odobratých vzoriek cigár. Správny súd sa ďalej žiadnym spôsobom nevysporiadal s argumentáciou žalobcu v zmysle ktorej, napriek tej skutočnosti, že výsledky skúmania pri dvoch rozličných vzorkách boli rozdielne, CL následne zhodne konštatovalo, že ani jedna zo vzoriek nezodpovedá hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakových náplní cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovanej vzorke. Ďalej správny súd vytykal, že sa nevenoval skutočnosti, prečo sa CL zameralo na zisťovanie vypadávaní tabakovej náplne a taktiež na zisťovanie hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne v cigarách porovnaním s hmotnostným zastúpením častíc tabakových náplní cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek a nie výlučne porovnaním so zákonnou definíciou cigár v zmysle § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. Správny súd sa v odôvodnení rozsudku dostatočným spôsobom nevysporiadal ani s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa záväznosti metodického usmernenia č. MF/27878/2013-732, s ktorým nesprávne narábal ako so záväzným právnym aktom. Okrem uvedeného sa správny súd nedostatočne vysporiadal s námietkou sťažovateľa ohľadne nedostatočne zisteného skutkového stavu veci zo strany správneho orgánu a to aj napriek tomu, že správne zistený skutkový stav determinuje v ďalšom konaní možnosť správnej aplikácie príslušných ustanovení právneho predpisu. V ďalších bodoch kasačnej sťažnosti namietal nesprávne zistenie predmetu dane a nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, konkrétne výkladom a aplikáciou ustanovenia § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. Za nesprávny a nedostatočný považoval spôsob, akým sa správny súd vysporiadal s otázkou zistenia základu dane a množstva tabaku oslobodeného od dane.

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozsudku vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami uvedenými v žalobe a svoje rozhodnutie riadne zdôvodnil. K jednotlivým dôvodom kasačnej sťažnosti uviedol, že termín „očakávania spotrebiteľa“ je súčasťou definície tabakového výrobku - cigary. Ak teda tabakový výrobok nespĺňa očakávania spotrebiteľa cigár, nemôže byť na účely zákona č. 106/2004 Z.z. cigarou, hoci je kupovaný, prepravovaný a distribuovaný pod označením „cigara“. Naopak CL FR SR exaktne, t.j. prostredníctvom merateľných parametrov, kedy si najprv ustálilo prostredníctvom analyzovania viacerých druhov cigár od iných výrobcov a v nadväznosti na metodické usmernenie Ministerstva financií SR, čo môže spotrebiteľ cigár od nich očakávať, resp. naopak čo od cigár neočakáva, dokázalo na základe laboratórnych meraní vo vzťahu k jednotlivým skúmaným cigarám vyhodnotiť ich kvalitatívne vlastnosti a tým aj zodpovedať otázku, či nameraná vlastnosť cigary zodpovedá vlastnosti, ktorú spotrebiteľ cigár, t.j. ten kto cigary fajčí za účelom dosiahnutia zmyslového uspokojenia od cigary očakáva, resp. neočakáva. Pojem „očakávania spotrebiteľa“ bol do zákona č. 106/2004 Z.z. implementovaný za tým účelom, aby sa za cigaru mohli považovať len také tabakové výrobky, ktoré spĺňajú očakávanie spotrebiteľov - fajčiarov cigár, t.j. osôb, ktoré si cigary kupujú s tým, 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 spĺňajú formálne znaky cigár, ale nedisponujú potrebnými kvalitatívnymi vlastnosťami, ktoré spotrebiteľia cigár od cigár ako takých očakávajú a sú vyhľadávané a kupované ako náhrada tabaku alebo cigariet. Žalovaný ďalej poukázal na výsledky a vyhodnotenie odbornej expertízy týkajúcej sa hmotnostného zastúpenia častíc v náplní vzorky ako i nadmerného vypadávaní tabakovej náplne z ktorých vyplýva, že odobraté vzorky cigár nespĺňali kritérium očakávania spotrebiteľa a preto ich bolo nutné kvalifikovať ako tabak S poukazom na uvedené žiadal, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 452 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná (§ 462 S.s.p.).

18. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22.11.2018 (§ 137 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p. 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.

20. Podľa § 2 ods. 2 S.s.p. 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.

21. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. 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.

22. V priebehu konania o kasačnej sťažnosti najvyšší súd (výpisom z obchodného registra oddiel: Sro, Vložka číslo: 18377/R) zistil, že dňa 14.10.2017 došlo k zániku sťažovateľa (Denis Lauko, s.r.o., so sídlom Ľudovíta Stárka 2614, Trenčín) zlúčením s tým, že jeho súčasným právnym nástupcom je spoločnosť Eurotransfer, spol. s r.o.. Najvyšší súd preto postupom podľa § 25 S.s.p. v spojení s § 64 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilného sporového poriadku pokračoval v konaní so spoločnosťou Eurotransfer, spol. s r.o. ako právnym nástupcom sťažovateľa.

23. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 11S/111/2016-51 zo dňa 28. februára 2017, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100902/13584/2016/ON zo dňa 08.03.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie Colného úradu Trenčín zn. 1665212/2015 zo dňa 12.11.2015, ktorým podľa § 68 ods. 3 v spojení s § 68 ods. 5 daňového poriadku určil sťažovateľovi základ spotrebnej dane z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie jún 2014 v množstve 935,69 kg tabaku (§ 4 ods. 3 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z.z.) a vyrubil mu rozdiel spotrebnej dane z tabakových výrobkov za zdaňovacie obdobie jún 2014 vo výške 51 194,46 € oproti vyrubenej spotrebnej dani z tabakových výrobkov vo výške 15 342,46 €, pričom colný úrad vo výroku rozhodnutia ďalej uviedol, že sťažovateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 11 ods. 1 písm. c/ zákona č. 106/2004 Z.z. a podľa § 12 ods. 1 písm. c/ tohto zákona je osobou povinnou platiť daň.

24. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za potrebné zaujať právny názor predovšetkým k otázke, či sa krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku dostatočne vysporiadal so všetkými relevantnými žalobnými námietkami, ktorými sťažovateľ zdôvodňoval nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov a teda, či svoje závery s ohľadom na žalobné dôvody preskúmal krajský súd komplexne t.j. tak, aby nevznikali pochybnosti o možnej arbitrárnosti jeho rozsudku, ktorá vada by mala za následok porušenie práva sťažovateľa na spravodlivý proces.

25. Podľa § 139 ods. 2 S.s.p., v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne

odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

26. Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. IV. ÚS/115/03, či sp.zn. III. ÚS/60/04 - [www.concourt.sk](http://www.concourt.sk) <.).

27. V súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Kurti v. Turecko - rozsudok z 29. septembra 2005 č. 2507/02, Múčková v. Slovensko - rozsudok z 13. júna 2006 č. 21302/02), je jedným z princípov predstavujúcich neopomenuteľnú súčasť práva na spravodlivý proces aj povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, pričom sa musí vyporiadať s námietkami uplatnenými účastníkmi konania, a to spôsobom zodpovedajúcim ich závažnosti. Pokiaľ súd v tejto zákonnej povinnosti neobstojí, a to jednak tým, že sa zistenými skutočnosťami alebo tvrdenými námietkami nezaobrá vôbec, alebo sa s nimi vyporiada nedostatočným spôsobom, založí tým nepreskúmateľnosť svojho rozhodnutia. Takýto postup nemožno akceptovať, nakoľko by znamenal otvorenie cesty k ľubovôli v súdnom rozhodovaní a znamenal by porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). Procesným právom účastníka konania odzrkadľujúcim aj jeho právo na spravodlivý súdny proces je právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, čo je priamo vyjadrené v povinnosti súdu odôvodniť rozsudok spôsobom upraveným v ustanovení § 139 ods. 2 S.s.p.

28. 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 skutočnosti, či tabakové výrobky značky OLSEN a STING, ktoré sťažovateľ v zdaňovacom období jún 2014 prijal z Poľska a Českej republiky, boli sťažovateľom správne zdanené 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.

29. Sťažovateľ vo svojej žalobe predostrel správne súdu rozsiahlu právnu argumentáciu, ktorou namietal nezákonnosť postupu ako i rozhodnutí správnych orgánov. Sťažovateľ už v konaní pred správnymi orgánmi ako i pred správnym súdom opakovane poukazoval na nesprávny postup CL FR SR v súvislosti so skladovaním odobratých vzoriek cigár za účelom ich odbornej expertízy a vyhodnotenia z hľadiska splnenia podmienok uvedených v ustanovení § 4 ods. 3 písm. b) zákona č. 106/2004 Z.z.. Namietal najmä to, že žalovaný sa v odôvodnení svojho rozhodnutia touto námietkou dostatočne nevysporiadal, keď iba poukázal na vyjadrenie CL FR SR zo dňa 11.05.2015, ktoré bolo sťažovateľovi doručené dňa 01.06.2015, čím považoval túto námietku bez ďalšieho za nedôvodnú. Nedôvodnosť tejto námietky rovnakým (a podľa názoru kasačného súdu nedostatočným) spôsobom vyhodnotil i krajský súd, keď spôsob, akým sa žalovaný vysporiadal s uvedenou námietkou považoval za dostatočný. Kasačný súd poukazuje na to, že sťažovateľ nie len spochybňoval, ale i podrobnou (a odbornou) argumentáciu namietal postup správneho orgánu resp. CL FR SR v súvislosti so spôsobom skladovania odobratých vzoriek cigár, ich kondicionovania pred výkonom laboratórnych skúšok a použitia metodiky

rozdelenie vzoriek na časť A a B, ktorý postup mohol mať zásadný vplyv i na závery odborných expertíz a teda aj na kvalifikáciu odobratých tabakových výrobkov v zmysle ustanovenia § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z.. Krajský súd sa však v tejto súvislosti iba stotožnil so záverom žalovaného, keď považoval oboznámenie sťažovateľa s uvedenými skutočnosťami v liste zo dňa 11.05.2015 za dostačujúce. Kasačný súd však zastáva názor, že pokiaľ krajský súd bez uvedenia akýchkoľvek relevantných úvah (iba stotožňujúc sa s názorom žalovaného) predmetnú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú a nevyhodnotil ju z hľadiska preskúmateľnosti a zrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, zaťažil svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti.

30. Obdobný prístup pri odôvodnení svojho rozhodnutia zvolil krajský súd aj v súvislosti s posúdením námietky sťažovateľa týkajúcej sa záväznosti metodického usmernenia č. MF/27878/2013-732, ktoré bolo správnymi orgánmi resp. CL FR SR aplikované pri hodnotení odobratých tabakových výrobkov v zmysle ustanovenia § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z.. Krajský súd v tejto súvislosti nereflektoval na námietku sťažovateľa, že podmienkou záväznosti predmetného metodického usmernenia bolo jeho riadne zverejnenie v publikačnom prostriedku, k čomu v danom prípade nedošlo. Krajský súd sa v tejto spojitosti iba obmedzil na konštatáciu, že predmetné metodické usmernenie k uplatňovaniu § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. bolo na žiadosť žalovaného vypracované ústredným orgánom štátnej správy, ktorým sa príslušný orgán pre oblasť správy daní musí riadiť, avšak po právnej stránke relevantným spôsobom nevyhodnotil, z akého dôvodu absencia tejto podmienky (zverejnenia v publikačnom prostriedku) nemala vplyv na záväznosť usmernenia a jeho aplikáciu pri posúdení splnenia podmienok v zmysle § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z..

31. Kasačný súd taktiež zistil, že v protokoloch CL o skúške zn. VOE-2465/14 a VOE-2466/14 zo dňa 19.12.2014 CL FR SR konštatovalo, že odobraté vzorky cigár spĺňali zákonnú definíciu cigár pokiaľ sa týka kritéria jednotkovej hmotnosti tabakového povrazca tak, ako je uvedené v ustanovení § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. V tejto súvislosti sťažovateľ poukazoval na to, že mu nie je zrejmé, z akých dôvodov posudzovalo CL FR SR zisťovanie vypadávanie tabakovej náplne a hmotnostné zastúpenie častíc abakovej náplne v cigarách v porovnaní s hmotnostným zastúpením častíc tabakových náplní cigár reprezentujúcich skupinu referenčných zložiek a nie z hľadiska zákonného vymedzenia pojmu „cigara“ v zmysle § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. Na uvedenú žalobnú námietku správny súd dostatočným spôsobom nereagoval, keď len stručne konštatoval, že uvedená skutočnosť - sledovanie hmotnostného zastúpenia častíc tabakovej náplne a splnenie podmienok pre ich nomenklatúrne zatriedenie do podpoložky KN 24021000 - je vzhľadom na definíciu predmetu dane nepodstatná.

32. Okrem vyššie uvedených pochybení resp. nedôsledností krajského súdu pri odôvodnení svojho rozsudku však kasačný súd poukazuje predovšetkým na to, že krajský súd sa nevysporiadal so zásadnou námietkou sťažovateľa týkajúcou sa zdôvodnenia resp. vymedzenia pojmu „očakávanie spotrebiteľa“ správnymi orgánmi, o ktoré kritérium v konečnom dôsledku opreli i svoj záver t.j., že tabakové výrobky značky OLSEN a STING, ktoré sťažovateľ v zdaňovacom období jún 2014 prijal z Poľska a Českej republiky, s poukazom na definíciu predmetu dane - cigár v ustanovení § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z. bolo nutné kvalifikovať a zdaňovať ako tabak.

33. Kasačný súd dáva krajskému súdu do pozornosti, že správne orgány dospeli k záveru, že predmetné tabakové výrobky - cigary značky OLSEN a STING nespĺňajú kritérium uvedené v § 4 ods. 3 písm. b/ zákona č. 106/2004 Z.z., t.j. „očakávania spotrebiteľa“ a to predovšetkým poukazom na výsledky odborných expertíz CL FR SR, v ktorých bolo konštatované, že pri bežnej manipulácii s tabakovými výrobkami jedného druhu dochádzalo k nadmernému vypadávaniu tabakovej náplne, a v oboch prípadoch hmotnostné zastúpenie častíc tabakových náplní vo vzorkách nezodpovedalo hmotnostnému zastúpeniu častíc tabakových náplní cigár reprezentujúcich skupinu referenčných vzoriek v cenovej hladine zodpovedajúcej posudzovaným vzorkám. CL FR SR poukazujúc na nezodpovedajúce hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne a metodické usmernenie č. MF/27878/2013-732 zo dňa 21.08.2013 uviedlo, že odobraté vzorky cigár nespĺňali určité charakteristické vlastnosti, ktoré predstavujú očakávanie spotrebiteľa pri fajčení cigár. Kasačný súd však po preskúmaní rozhodnutia

žalovaného ako i prvostupňového správneho orgánu zistil, že z predmetných rozhodnutí nie je vôbec zrejmé, aké konkrétne očakávania spotrebiteľa odobraté vzorky tabakových výrobkov nespĺňali. Správne orgány nekonkretizovali z akého dôvodu a v akom smere malo práve vypadávanie tabakovej náplne alebo hmotnostné zastúpenie častíc, vplyv na očakávanie spotrebiteľa cigár. Samotné odvolávanie sa na výklad pojmu „očakávanie spotrebiteľa“ uvedenom v metodickom usmernení MF SR, na ktoré poukazovali správne orgány, sa však podľa názoru kasačného súdu javí ako nedostatočné, keďže v rozhodnutiach správnych orgánov absentuje akákoľvek správna úvaha, z ktorej by bolo možné zistiť relevantnosť zistení CL FR SR na posudzované tabakové výrobky z hľadiska očakávania spotrebiteľa. Odôvodnenie napadnutých rozhodnutí tak navodzuje dojem, že medzi očakávaniami spotrebiteľa cigár patrí i hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne, a teda vedomosť spotrebiteľa cigár o takomto zložení. V tejto súvislosti je potrebné prikloniť sa k argumentácii sťažovateľa, že bežný spotrebiteľ cigár o takomto kritériu resp. požiadavke evidentne nemôže mať vedomosť s tým, že jeho očakávania sú zamerané predovšetkým na iné kritéria ako, chuť, vôňu, tvar tabakového výrobku, nezhasínanie cigary pri fajčení a pod., teda vlastnosti výrobku - cigary, ktoré môže pri fajčení vnímať vlastnými zmyslami. V rozhodnutiach správnych orgánov tak absentujú úvahy, z ktorých by bolo možné ustáliť, aké kritéria považovali správne orgány za „očakávania spotrebiteľa“ pri fajčení cigár. V nadväznosti na to, neuviedli ani to, z akých dôvodov (na podklade odborných expertíz) nedochádza k splneniu uvedených očakávaní spotrebiteľa cigár, na ktoré z posudzovaných vlastností tabakového výrobku má nedostatočné hmotnostné zastúpenie častíc tabakovej náplne vplyv. Rovnako nie je zrejmé ani to, aký vplyv má vypadávanie tabakovej náplne pri bežnej manipulácii na fajčenie cigár, či sa prejavuje pri fajčení, prípadne ovplyvňuje tvar cigary a pod.

34. Z uvedeného je zrejmé, že krajský súd nevenoval žiadnu pozornosť zásadnej námietke sťažovateľa, keď v rozhodnutí žalovaného chýba akákoľvek obsahové vymedzenie pojmu „očakávanie spotrebiteľa“ a teda z rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé akou správnu úvahou bol žalovaný pri kvalifikácii tabakového výrobku pre účely určenia spotrebnej dane vedený. Kasačný súd zdôrazňuje, že pokiaľ správny orgán vo svojom rozhodnutí neuvedie správnu úvahu zaťaží svoje rozhodnutia vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov.

35. Kasačný súd porovnaním odôvodnenia napadnutého rozsudku z vyššie uvedenými kritériami na jeho zrozumiteľnosť a presvedčivosť dospel k záveru, že krajský súd sa týmito požiadavkami dôsledne neriadil. V odôvodnení rozsudku krajský súd zrekapituloval priebeh správneho konania, no k zásadným otázkam týkajúcim sa merita veci zaujal len stručné závery v prevažnej miere stotožňujúce sa so závermi daňových orgánov v napadnutých rozhodnutiach. Krajský súd sa s jednotlivými námietkami sťažovateľa vysporiadal len tak, že argumenty daňových orgánov prevzal do odôvodnenia rozsudku a po právnej stránke ich zdôvodnil odkazom na príslušné ustanovenia právnych predpisov. Krajský súd opomenul, že v zmysle čl. 142 ods. 1 ústavy je úlohou všeobecného súdu podávať výklad zákonov, resp. právnych noriem nachádzajúcich sa v zákonoch, pričom mu predovšetkým prislúcha interpretácia a aplikácia zákonov. Keďže napadnutý rozsudok krajského súdu neobsahuje náležité právne posúdenie veci, nakoľko právne závery krajského súdu v rozsudku absentujú, resp. sú nedostatočné, je napadnuté rozhodnutie krajského súdu nepresvedčivé a nepreskúmateľné.

36. Ak teda v posudzovanej veci krajský súd nepreskúmal komplexne námietky sťažovateľa a nevysporiadal sa s nimi v odôvodnení svojho rozsudku, nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

37. Kasačný súd preto s poukazom na vyššie uvedené napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd po náležitom vysporiadaní sa s námietkami účastníkov a berúc do úvahy vyššie popísané nedostatky napadnutého rozhodnutia žalovaného vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie dostatočne podrobne a konkrétne odôvodní tak, aby bolo v súlade s ústavným právom na spravodlivé súdne konanie.

38. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

39. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

40. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.