

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Likérka GOLD COCK s. r. o.**, se sídlem Durychova 101/66, 142 00 Praha 4 – Lhotka, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, 709 00 Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 10. 2010, č. j. 6218/10-1302-806254, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2012, č. j. 22 Af 122/2010-40,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 6. 2012, č. j. 22 Af 122/2010-40, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Na základě výsledku vyměřovacího řízení na spotřební dani z lihu za zdaňovací období červenec 2002 Finanční úřad v Olomouci vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 13. 5. 2003, č. j. 116606/03/379911/5151, daňovou povinnost ve výši 159.939.639 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 10. 2010, č. j. 6218/10-1302-806254, zamítl. Řídil se přitom závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 4. 2008, č. j. 22 Ca 6/2008-92, jímž bylo jeho prvé rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 3. 2004, č. j. 9248/130/2003, zrušeno pro nepřezkoumatelnost.

[2] Proti v záhlaví uvedenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě; ten rozsudkem ze dne 28. 6. 2010, č. j. 22 Af

122/2010-40, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že se žalobkyně stala plátkyní spotřební daně z lihu podle § 24 písm. d) zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném do 1. 1. 2004, až po datu 31. 7. 2002, tj. ve zdaňovacím období srpen 2002. Vyměření spotřební daně z lihu za zdaňovací období červenec 2002 shledal krajský soud nezákonným.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[3] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že je dán důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

[4] Stěžovatel nejprve podrobně popsal dosavadní průběh řízení a poté důrazně odmítl závěr krajského soudu ohledně vzniku daňové povinnosti žalobkyně na spotřební dani z lihu v srpnu 2002. Nelze se podle něj ztotožnit s názorem krajského soudu, že okamžik nabytí nezdaněného lihu žalobkyní je nutno posuzovat podle úpravy vztahující se k nabývání vlastnictví, ačkoliv byly kupní smlouvy o prodeji části podniku shledány absolutně neplatné. Stejně tak je na místě odmítnout jako nepodloženou, zavádějící a nesprávnou konstrukci „domnělého vlastnictví“ žalobkyně spojenou s aplikací § 133 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů, aplikovanou krajským soudem.

[5] Vychází-li stěžovatel z předpokladu, že smlouvy o prodeji části podniku byly od počátku neplatné, postrádá opodstatnění hodnotit okamžik nabytí nezdaněného lihu žalobkyní za použití ustanovení občanského zákoníku o nabývání vlastnictví. Pokud žalobkyně nabyla nezdaněný líh ve víře, že se stává jeho vlastníkem a věc převzala, nicméně následně vyšlo najevo, že titul převodu vlastnického práva byl absolutně neplatný (tj. od počátku), jde o typický případ držby, případně detence. Institut držby předpokládá jednak vůli věc držet a jednak faktické ovládání věci. Držba je sice jednou ze složek vlastnického práva, současně ovšem může být i relativně samostatným výkonem právního panství nad věcí.

[6] Podle stěžovatele dochází k faktickému ovládání věci nikoliv pouze samotným předáním věci (tradicí), ale i převzetím dokladů opravňujících s věcí nakládat apod. Ovládání věci svědčí každému subjektu, který ohledně předmětné věci vstupuje do společenských vztahů vyjadřujících projev moci nad věcí. V projednávaném případě se žalobkyně stala držitelem předmětného lihu již ke dni 31. 7. 2002. K uvedenému datu byla na základě oboustranného projevu vůle objektivně schopna s věcí nakládat a vstupovat do společenských vztahů, jež jsou považovány za projev moci nad věcí. Je zcela irelevantní, zda s věcí fakticky nakládala až od 1. 8. 2002, resp. zda od tohoto dne mohla k nakládání s věcí využít i své zaměstnance.

[7] Ustanovení § 26 písm. e) zákona o spotřebních daních zakotvovalo jako jednu z rozhodujících skutečností pro vznik daňové povinnosti den nabytí nezdaněného lihu. Za den nabytí je pak podle stěžovatele nutno považovat nikoli pouze nabytí vlastnického

práva k věci, ale i nabytí držby. Bez významu je dále bližší posuzování, zda věc byla nabyta do držby oprávněné či neoprávněné (§ 130 a § 131 občanského zákoníku).

[8] Stěžovatel uzavřel, že právní posouzení otázky, k jakému okamžiku se žalobkyně stala plátkyní spotřební daně z lihu, potažmo kdy došlo ke vzniku daňové povinnosti, krajským soudem je nesprávné a neodůvodněné. Krajský soud na věc nepřiléhavě aplikoval ustanovení občanského zákoníku týkající se nabývání vlastnictví a nepřípustně zúžil výklad pojmu právní panství nad věcí toliko na fyzické nakládání s určitou věcí. V posuzovaném případě měl krajský soud podle stěžovatele vycházet z institutu držby.

[9] Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[10] Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti stěžovatele nebylo podáno.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Z předloženého správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. V rámci vyhledávací činnosti získal správce daně informace, že Likérka Dolany, a. s. uzavřela s žalobkyní smlouvu o prodeji části podniku. Finanční úřad v Olomouci provedl u žalobkyně inventarizaci zásob lihu, lihovin a hotových výrobků obsahujících líh (srov. protokol o ústním jednání ze dne 7. 8. 2002, č. j. 177905/02/379940/0629) a následně přípisem ze dne 9. 1. 2003, č. j. 4338/03/379911/5151, vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání ke spotřební dani z lihu za zdaňovací období červenec 2002. Požadované daňové přiznání žalobkyně doložila dne 28. 1. 2003; v něm vycházela z předpokladu, že u ní v předmětném zdaňovacím období nedošlo ke vzniku daňové povinnosti. Finanční úřad v Olomouci žalobkyni dne 25. 2. 2003, č. j. 42836/03/379911/0175, vyzval k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání ke spotřební dani z lihu za červenec 2002. Žalobkyně měla zejména prokázat, jak se smlouvy o prodeji částí podniku promítly ve spotřební dani.

[14] Přípisem ze dne 11. 4. 2003, č. j. 90942/03/379932/4123, správce daně vyzval žalobkyni k předložení důkazních prostředků podle § 31 odst. 9 a § 43 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a § 24 písm. d) zákona o spotřebních daních. Žalobkyně měla prokázat především časový sled vlastnictví lihu a lihovin, který byl předmětem smluv o prodeji části podniku ze dne 31. 7. 2002, skladovou evidenci předmětného lihu od 31. 7. 2002, doložit doklady, na jejichž základě

převzala líh a volné lihoviny dne 31. 7. 2002 od prodávajícího, dokumenty prokazující převzetí zboží žalobkyní, lihovou bilanci, zdanění předmětného lihu spotřební daní aj. V odpovědi na předmětnou výzvu ze dne 5. 5. 2003 žalobkyně uvedla, že se stala vlastníkem předmětného lihu od 31. 7. 2002. Od tohoto data také uvedený líh skladovala a realizovala výrobu lihovin. Dále uvedla, že statutární orgány společností patrně nebyly přímo u předání zboží na základě smluv o prodeji částí podniku; k předání zboží došlo na základě inventur a odpovědné osoby podepisovaly předávací protokol.

[15] Z dokumentů předložených žalobkyní v rámci daňového řízení vyplynulo, že dne 31. 7. 2002 uzavřela žalobkyně (jako kupující; vystupující do 18. 9. 2002 pod firmou REALITY DOLANY s. r. o.) se společností Likérka Dolany, a. s. (jako s prodávající) dvě smlouvy o prodeji části podniku týkající se provozovny Těšetice a provozovny Dolany. Na základě zmíněných smluv měla prodávající převést na kupující vlastnické právo k věcem, právům, majetkovým hodnotám a nehmotným složkám, sloužícím k provozování předmětných částí podniku, včetně veškerých souvisejících závazků (čl. II smluv). Podle smluvních podmínek se měla kupující stát vlastníkem movitých věcí a nositelem převáděných práv a povinností dnem účinnosti daných smluv, přičemž o předání a převzetí věcí měl být sepsán zápis (čl. IV). Smlouva měla nabýt platnosti dnem podpisu smluvními stranami a účinnosti dnem předání a převzetí věcí, jež byly předmětem převodu (čl. V). Ke smlouvám byl připojen přehled aktiv a pasiv provozovny Těšetice a provozovny Dolany. Převzetí majetku, který byl předmětem smluv, žalobkyní (kupující) stvrdili svým podpisem dne 31. 7. 2002 jednatel společnosti Likérka Dolany, a. s. a tehdejší jednatel žalobkyně. Z lihové bilance společnosti Likérka Dolany, a. s. za rok 2002 rovněž vyplývá, že tato společnost prodala dne 31. 7. 2002 žalobkyni 683 502,7 l. a.

[16] Podle protokolu o ústním jednání ze dne 13. 5. 2003, č. j. 114575/03/379932/2641, jehož předmětem bylo ukončení vytýkacího řízení za zdaňovací období červenec 2002, správce daně žalobkyni sdělil, že na základě důkazů předložených v daňovém řízení dovodil, že došlo k nabytí lihu od společnosti Likérka Dolany, a. s. dne 31. 7. 2002. K tomuto datu žalobkyně nakoupila a skladovala celkem 683 502,73 l. a. lihu, lihovin a hotových výrobků obsahujících líh. Zástupce žalobkyně na jednání potvrdil, že žalobkyně lihoviny převzala dne 31. 7. 2002 a že svoji činnost zahájila 1. 8. 2002.

[17] V jiném daňovém řízení vedeném se společností Likérka Dolany, a. s. Ing. K., bývalý předseda představenstva této společnosti, v rámci jeho odpovědi ze dne 4. 4. 2003 na dotazy položené správcem daně na ústním jednání dne 18. 3. 2003 (konkrétně na dotaz, kdo skladoval od 31. 7. 2002 předmětný líh) uvedl, že od 1. 8. 2002 do 24. 10. 2002 byly veškeré lihoviny skladovány v nádržích, které patřily žalobkyni. Doplnil, že do 31. 7. 2002 včetně realizovala výrobu lihovin Likérka Dolany, a. s.

[18] Platebním výměrem ze dne 13. 5. 2003, č. j. 116606/03/379911/5151, Finanční úřad v Olomouci vyměřil žalobkyni za zdaňovací období červenec 2002 spotřební daň z lihu ve výši 159.939.639 Kč. V odvolání proti citovanému platebnímu výměru žalobkyně upozornila na absolutní neplatnost smluv o prodeji podniku uzavřených dne 31. 7. 2002 z důvodu absence souhlasu dozorčí rady společnosti Likérka Dolany, a. s. a přiložila dohodu o vypořádání vzájemných nároků v souvislosti s neplatností smluv o prodeji části podniku ze dne 27. 11. 2002. Podané odvolání následně žalobkyně doplnila přípisy ze dne

17. 10. 2008 a ze dne 23. 9. 2010. V posledně zmíněném podání žalobkyně uvedla, že ve skutečnosti došlo k převzetí i skladování lihu, lihovin a hotových výrobků obsahujících líh až dne 1. 8. 2002, což vyplývá z účetnictví žalobkyně nebo ze skutečnosti, že zaměstnanci Likérky Dolany, a. s. se až od 1. 8. 2002 stali zaměstnanci žalobkyně a až od tohoto data byla žalobkyně nájemcem areálu, v němž byl líh skladován. Dne 31. 7. 2002 neměla žalobkyně žádné zaměstnance, kteří by mohli nezdaněný líh od společnosti Likérka Dolany, a. s. fakticky převzít.

[19] Rozhodnutím ze dne 18. 3. 2004, č. j. 9248/130/2003, žalovaný odvolání žalobkyně zamítl. Na základě podané žaloby nicméně Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 29. 4. 2008, č. j. 22 Ca 6/2008-92, rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost. Podle krajského soudu žalovaný v prvém rozhodnutí o odvolání jednoznačně nevyjádřil, podle jakého ustanovení zákona o spotřebních daních byla žalobkyni daň vyměřena. Po vrácení věci krajským soudem vydal žalovaný nové rozhodnutí ze dne 29. 10. 2010, č. j. 6218/10-1302-806254, jímž odvolání žalobkyně opětovně zamítl. Citované rozhodnutí je předmětem přezkumu v nyní posuzované věci.

[20] Stěžejní námitkou podané kasační stížnosti je posouzení, k jakému datu přešlo na stěžovatelku dispoziční právo k lihu, který nabyla od společnosti Likérka Dolany, a. s., tedy k jakému datu jí vznikla daňová povinnost na spotřební dani z lihu podle § 26 písm. e) zákona o spotřebních daních.

[21] Podle § 24 písm. d) zákona o spotřebních daních *jsou plátcem daně právnické a fyzické osoby, které skladují nebo vyskladňují líh podle § 25 odst. 2 a 3, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 29 odst. 1 písm. c) a f), pokud neprokáží, že se jedná o líh zdaněný, nebo pokud neprokáží oprávněnost nabytí nezdaněného lihu. Průkazem o zdanění lihu je daňový doklad podle § 10 odst. 1 nebo 6 nebo v případě, že daňový doklad podle § 10 odst. 1 nebo 6 se nevystavuje, písemný doklad osvědčující skutečnost, že subjekt, od něhož byly vybrané výrobky získány, nabyl tyto výrobky již zdaněné. Průkazem o oprávněném nabytí nezdaněného lihu je povolení Ministerstva financí vydané podle zvláštních předpisů a zároveň daňový doklad podle § 10 odst. 1 a 5 nebo odstavce 6, byla-li povinnost ho vystavit*.

[22] Daňová povinnost pak vzniká podle § 26 písm. e) zákona o spotřebních daních *dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právnickými a fyzickými osobami uvedenými v § 24 písm. d) nebo lihu, který právnické a fyzické osoby vyrobily bez povolení, a to tím dnem, který nastal dříve*.

[23] Žalobkyně se stala vlastníkem, resp. držitelem předmětného lihu na základě smluv o prodeji částí podniku od společnosti Likérka Dolany, a. s. Smlouva o prodeji podniku je upravena v § 476 a násl. zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění účinném do 31. 12. 2002. Podle citovaného ustanovení se smlouvou o prodeji podniku *prodávající zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu; smlouva musí mít písemnou formu*. Z § 483 obchodního zákoníku plyne, že *ke dni účinnosti smlouvy je povinen prodávající předat a kupující převzít věci zahrnuté do prodeje. O převzetí se sepíše zápis podepsaný oběma stranami* (odstavec 1). *Vlastnické právo k věcem, jež jsou zahrnuty do*

prodeje, přechází z prodávajícího na kupujícího účinností smlouvy. Vlastnické právo k nemovitostem přechází vkladem do katastru nemovitostí (odstavec 3).

[24] Okamžik nabytí dispozičního práva k movitým věcem, které podle smluv o prodeji částí podniku byly součástí provozoven Těšetice a Dolany je tedy podle § 483 obchodního zákoníku spojen s okamžikem nabytí účinnosti smluv. Podle obsahu těchto smluv mělo k nabytí účinnosti smluv dojít dnem předání a převzetí věcí, jež byly součástí převodu (čl. VI. 1 smluv). Ze správního spisu (zejm. ze zápisů o převzetí aktiv a pasiv obou provozoven připojených ke smlouvám o prodeji podniku) je zřejmé, že věci a hodnoty, které byly předmětem prodeje, předala prodávající žalobkyni (kupující) dne 31. 7. 2002; tuto skutečnost stvrdili jednatelé obou společností svými podpisy na zápisu o převzetí aktiv a pasiv obou provozoven.

[25] V posuzované věci byla předmětem kasační stížnosti polemika stěžovatele se závěrem krajského soudu, zda žalobkyně nabyla předmětný líh do „domnělého vlastnictví“ předáním věcí podle § 133 občanského zákoníku, jak uvedl v napadeném rozsudku krajský soud, nebo zda šlo o držbu ve smyslu § 129 cit. zákona, jak mínil žalovaný. Vzhledem k tomu, že v řešeném případě šlo o smlouvu o prodeji části podniku uzavřenou podle § 476 a násl. obchodního zákoníku, Nejvyšší správní soud při posuzování přechodu dispozičního oprávnění k věcem náležejícím k prodávanému podniku na žalobkyni vycházel z ustanovení § 483 obchodního zákoníku, jakož i z obsahu předmětných smluv (zejm. z čl. VI). Podle nich měla kupující nabýt vlastnické právo mj. k předmětnému lihu na základě převzetí věcí žalobkyní (důsledky jsou tedy obdobné jako při aplikaci § 133, kde k převodu vlastnického práva dojde předáním věcí, resp. § 129 občanského zákoníku). Otázka, k jakému okamžiku v posuzovaném případě skutečně došlo k fyzickému převzetí (předání) věcí žalobkyní, spočívá tedy v zohlednění zvláštností a specifik individuálního případu, jakož i v hodnocení důkazů provedených v daňovém řízení.

[26] Jak již bylo shora popsáno, Nejvyšší správní soud má za prokázané, že dispoziční oprávnění k předmětnému lihu přešlo na žalobkyni k 31. 7. 2002. Tato skutečnost vyplývá především ze zápisu o převzetí věcí tvořících předmět smlouvy o prodeji části podniku, dále z obsahu smluv o prodeji podniku, z lihové bilance a z dalších četných vyjádření žalobkyně učiněných v průběhu daňového řízení (např. žádost žalobkyně o nákup lihu bez spotřební daně adresovaná Finančnímu úřadu pro Prahu 5 ze dne 1. 8. 2002, odpověď žalobkyně na výzvu správce daně ze dne 5. 5. 2003, protokol o ústním jednání před správcem daně ze dne 13. 5. 2003, odvolání žalobkyně ze dne 9. 6. 2003). V daňovém řízení tak žalobkyně až do okamžiku zrušení prvého rozhodnutí žalovaného krajským soudem tvrdila, že dispoziční právo k předmětnému lihu nabyla 31. 7. 2002.

[27] K vyjádření Ing. K. ze dne 4. 4. 2003 získaného v jiném daňovém řízení, podle něhož byly lihoviny skladovány u žalobkyně až od 1. 8. 2002, zdejší soud dodává, že závěr z tohoto důkazu vyplývající nezapadá do uceleného řetězce důkazů předložených samotnou žalobkyní v daňovém řízení. Lze předpokládat, že Ing. K., zaměstnanec Likérky Dolany, a. s., nebyl tak blízce a detailně informován o prodeji částí podniku žalobkyni jako sama žalobkyně. Patrně nebyl ani seznámen s konkrétním obsahem předmětných smluv nebo se skutečností, že předmět prodeje byl předán jednateli žalobkyně na základě záznamu o převzetí aktiv a pasiv jednotlivých provozoven. Údaj uvedený ve vyjádření Ing.

K., že od 1. 8. 2002 skladovala předmětné lihoviny žalobkyně, lze chápat jako ryze informativní. Z tohoto subjektivního vyjádření zaměstnance prodávající, které nekoresponduje s ostatními důkazy provedenými v daňovém řízení, nelze usuzovat na nevěrohodnost ostatních důkazů předložených v daňovém řízení, které uceleně dokládají, že dispoziční oprávnění k předmětnému lihu žalobkyně získala 31. 7. 2002. Odlišné tvrzení Ing. K. lze vysvětlit zejména skutečností, že on osobně se na prodeji částí podniku žalobkyni nepodílel a nemusel být s konkrétním zněním smluv obeznámen.

[28] Krajský soud na straně 6 napadeného rozsudku uvedl, že převzetí aktiv a pasiv částí prodávaného podniku žalobkyní dne 31. 7. 2002 bylo čistě formálním úkonem, který nemohl znamenat nabytí dispozičního oprávnění k prodávaným částem podniku žalobkyní. Svůj závěr o vzniku daňové povinnosti až k 1. 8. 2002 založil krajský soud na možnosti faktického nakládání s předmětným lihem, neboť teprve po 31. 7. 2002 mohla žalobkyně prostřednictvím svých zaměstnanců své domnělé vlastnické právo realizovat. S uvedeným závěrem krajského soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Již výše bylo popsáno, že na základě smluv o prodeji částí podniku měla žalobkyně nabýt od kupující vlastnické právo převzetím věcí tvořících předmět prodeje. K tomu nepochybně došlo dne 31. 7. 2002 v okamžiku, kdy smluvní strany svými podpisy stvrdily, že přebírají veškerá aktiva i pasiva náležející k prodávaným částem podniku. V příloze k předmětným smlouvám jsou obsaženy konkrétní soupisy hmotného i nehmotného majetku, který žalobkyně v uvedený den od prodávající převzala. O faktickém převzetí věcí tvořících předmět prodeje svědčí i četné další důkazy založené ve spisovém materiálu (blíže srov. bod [26] shora). Jak trefně poznamenal stěžovatel v kasační stížnosti, pro vznik daňové povinnosti na spotřební dani z lihu podle § 26 písm. e) zákona o spotřebních daních nemůže být rozhodné, zda po převzetí zboží žalobkyní tato ihned s předmětným zbožím začala fyzicky disponovat či nikoliv. V této souvislosti je relevantní především projev vůle žalobkyně a prodávající převést vlastnické právo k prodávaným věcem na žalobkyni. Uzavřením smlouvy o prodeji částí podniku a předáním věcí žalobkyni se žalobkyně stala držitelem předmětných věcí a byla oprávněná s nimi nakládat. Postrádá jakékoliv opodstatnění blíže zkoumat, zda žalobkyně v okamžiku podpisu záznamu o převzetí aktiv a pasiv obou provozoven byla seznámena se skutečným stavem prodávaných věcí, dostavila se do jednotlivých provozoven a fakticky zkontrolovala každý kus majetku, který na základě smluv o prodeji podniku měla nabýt. Zajisté k tomu měla prostor. Je ovšem pouze věcí žalobkyně, aby svoji obchodní činnost příhodně organizovala a aby si v rámci svého podnikatelského rizika zvolila nejvhodnější způsob a formu uzavírání obchodních závazkových vztahů. Pokud svému obchodnímu partnerovi důvěřovala a stvrdila převzetí prodávaného majetku podpisem, aniž by na místě soulad skutečného stavu se stavem deklarovaným ve smlouvě ověřila, nelze z takového průběhu uzavírání smlouvy dovozovat, že podepsání záznamu o převzetí věcí žalobkyní bylo ryze formálním úkonem, který nezakládá převod dispozičního práva k předmětu koupě na žalobkyni.

[29] *Ad absurdum* by interpretace zastávaná krajským soudem vedla k tomu, že by správce daně měl povinnost hodnotit, k jakému okamžiku měla žalobkyně dostatek zaměstnanců, kteří by reálně byli schopní do svých rukou převzít věci, jež tvořili předmětem koupě, a kteří by fyzicky mohli ověřit jejich výskyt v provozovnách. Na místě by pak jistě byla i úvaha, zda 2 zaměstnanci v provozovně Těšetice a 28 zaměstnanců v provozovně Dolany mohli k 1. 8. 2002 skutečně zkontrolovat a fyzicky převzít například

větší počet skříní, šatních skříní, židlí, křesel, počítačů, kontejnerů, paletových vozíků, vysokozdvižných vozíků, automobilů, potravinářských hadic, sudů, kádí, čerpadel, destilačních zařízení, žebříků, regálů, kvasných kádí, dubových kádí, nádrží na lihoviny a více než 430 sudů na whisky (srov. přílohy ke smlouvám o prodeji částí podniku). Stejně tak by výklad krajského soudu měl absurdní konsekvence, pokud by žalobkyně neměla žádné zaměstnance ani např. v horizontu několika měsíců a předmětný líh by pouze skladovala. Těžko si lze představit, že by vlastnické právo na žalobkyni přešlo až v okamžiku, kdy skutečně zahájí výrobu a bude disponovat dostatečným počtem zaměstnanců, kteří by s věcmi mohli disponovat.

[30] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že je irelevantní, kdy s předmětným lihem (a ostatními předměty, které byly předmětem smluv o prodeji částí podniku) žalobkyně fakticky nakládala. Pro vznik daňové povinnosti podle § 26 písm. e) zákona o spotřebních daních je rozhodný pouze okamžik, kdy žalobkyně byla oprávněná s předmětným lihem nakládat (byť by s ním reálně nenakládala). Na posouzení, zda žalobkyně k 31. 7. 2002 předmětný líh skladovala, tedy nemá vliv skutečný počet zaměstnanců, kteří by věci tvořící předmět smlouvy o prodeji podniku mohli fakticky převzít. Důležitá je skutečnost, že na základě souhlasného projevu vůle žalobkyně a společnosti Likérka Dolany, a. s. došlo k převodu práva věc užívat (tedy i k převodu práva s věcí nakládat) na žalobkyni, nikoliv okamžik, kdy bylo právo s věcí nakládat fakticky realizováno, tj. kdy započala žalobkyně s výrobou lihovin.

[31] Pokud se zaměstnanci prodávající stali zaměstnanci žalobkyně až od 1. 8. 2002, mohla žalobkyně od tohoto data zahájit výrobu lihovin. Vznik daňové povinnosti žalobkyně ke spotřební dani z lihu se však neváže na okamžik zahájení výroby, ale výlučně na okamžik nabytí nezdaněného lihu; tím byl den 31. 7. 2002.

[32] Nejvyšší správní soud poznamenává, že v řízení před žalovaným nebylo postaveno na jisto, zda zmiňované smlouvy o prodeji podniku byly absolutně neplatné či nikoliv. Žalovaný v tomto ohledu výslovně konstatoval: „*K námitkám týkajícím se absolutní, resp. relativní neplatnosti smluv o prodeji částí podniku se (...) uvádí, že jsou irelevantní, neboť odvolatel se stal plátcem SD z lihu dle § 24 písm. d) ZSD, neboť skladoval nezdaněný líh a ke vzniku daňové povinnosti u něj došlo dle § 26 písm. e) ZSD, neboť převzal, tj. nabyl tento nezdaněný líh, nikoliv tedy z důvodu nabytí vlastnického práva k předmětnému lihu a tedy z důvodu nabytí vlastnického práva k předmětnému lihu a tedy z důvodu platnosti smluv o prodeji částí podniku.*“ Žalovaný svůj závěr o vzniku daňové povinnosti žalobkyně na spotřební dani z lihu za červenec 2002 odůvodnil faktickým převzetím nezdaněného lihu dne 31. 7. 2002 žalobkyní. Nebylo pro něj významné, zda se předmětný líh dostal do dispozice žalobkyně na základě platných smluv o prodeji podniku či zda byly tyto smlouvy absolutně neplatné již od počátku; pro vyměření spotřební daně z lihu žalobkyni byla významná pouze skutečnost, že k 31. 7. 2002 mohla žalobkyně s předmětným lihem fakticky nakládat. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje. Ze správního spisu jednoznačně plyne, že k 31. 7. 2002 se předmětný líh dostal do dispozičního oprávnění žalobkyně na základě převzetí všech věcí, práv a majetkových hodnot, které byly předmětem smluv o prodeji částí podniku. Pokud by se následně smlouvy o prodeji podniku ukázaly absolutně neplatné (z čehož vycházel krajský soud, nicméně pro tento závěr neexistuje dostatečná opora ve spisovém materiálu), nic by to nemohlo změnit na

skutečnosti, že od 31. 7. 2002 s předmětným lihem byla oprávněna nakládat žalobkyně, neboť jej převzala (nabyla do své držby; srov. záznam o převzetí věcí tvořící přílohu smluv o prodeji podniku). Pro posouzení zákonnosti vyměření spotřební daně žalobkyni není vůbec rozhodující otázka, kdo byl vlastníkem předmětného lihu, ale výhradě otázka, zda žalobkyně předmětný nezdaněný líh k 31. 7. 2002 skladovala či nikoliv (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2008, č. j. 5 Afs 35/2008-53, www. nssoud.cz). Jako skladování pak lze podle judikatury Nejvyššího správního soudu označit i faktický stav, kdy osoba má výrobky, jež jsou předmětem spotřební daně, pouze v detenci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2009, č. j. 7 Afs 69/2007-85, publikovaný pod č. 2533/2012 Sb. NSS). Oprávnění žalobkyně nakládat s předmětným lihem k 31. 7. 2002 bylo v posuzovaném případě bezpochyby prokázáno (srov. zejm. bod [30]).

[33] Lze tak uzavřít, že Krajský soud v Ostravě nesprávně posoudil okamžik, kdy žalobkyni vznikla povinnost uhradit spotřební daň ze skladovaného nezdaněného lihu podle § 24 písm. d) ve spojení s § 26 písm. e) zákona o spotřebních daních. Z důkazů předložených v daňovém řízení je zřejmé, že oprávnění nakládat s předmětným lihem vzniklo žalobkyni dne 31. 7. 2002, kdy převzala věci, které byly předmětem smlouvy o prodeji částí podniku. Na tuto skutečnost nemá vliv, že výrobu lihovin započala žalobkyně až k 1. 8. 2002.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud konstatoval, že kasační stížnost je důvodná, a tak podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu