ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců JUDr. Pavla Molka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **CAREANDROS, s.r.o.,** se sídlem Sokolská 576/21, Olomouc, zastoupen Mgr. Michalem Novákem, advokátem se sídlem Fibichova 1141/2, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 1. 2018, č. j. 30 Af 41/2016 - 70,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) nařídil v rámci daňové exekuce podle § 194 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dražbu 31 643 litrů motorové nafty. Příklep byl udělen v dražbě dne 24. 4. 2014, vydražitel však nezaplatil nejvyšší podání, a proto došlo ke zrušení rozhodnutí o příklepu a k opakované dražbě dne 18. 9. 2014, kdy se situace opakovala a došlo k další opakované dražbě dne 9. 6. 2015; ani v tomto případě však vydražitel nezaplatil nejvyšší podání. Ve čtvrté dražbě dne 20. 10. 2015 byl příklep k naftě udělen žalobci, který však rovněž nezaplatil nejvyšší podání ve výši 520 000 Kč ani nepožádal o prodloužení lhůty k zaplacení, a proto byl vyrozuměn o rozhodnutí zrušení příklepu. Správce daně následně naftu prodal v rámci přímého prodeje za 315 500 Kč a rozhodnutím ze dne 2. 2. 2016, č. j. 180376/16/2302-00540-402168, stanovil žalobci podle § 227 daňového řádu výši náhrady nákladů opakované dražby a škody, která vznikla neuhrazením nejvyššího dražebního podání. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 28. 7. 2016, č. j. 33197/16/5100-41453-711335.

II.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, v níž namítl, že správce daně ani žalovaný dostatečně neodůvodnili, proč se měla motorová nafta po čtvrté dražbě stát rychle se kazícím zbožím; podle žalobce měl správce daně využít postupu podle § 214 daňového řádu už při soupisu věcí. Správce daně pak učinil několik procesních pochybení. Žalobci měla být podle § 177 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 336m odst. 2 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o. s. ř."), poskytnuta dodatečná lhůta k úhradě nejvyššího podání, jejímž poskytnutím je podmíněna možnost nařízení dalšího dražebního jednání. Žalobci dále nebyla doručena dražební vyhláška o opakované dražbě, čímž je podmíněn nárok na náhradu nákladů opakované dražby a škody vzniklé neuhrazením nejvyššího podání podle § 227 daňového řádu. Správce daně konečně nerespektoval ani § 225 odst. 4 daňového řádu a neměl právo požadovat úhradu rozdílu mezi nejvyšším podáním ve zmařené dražbě a cenou dosaženou přímým prodejem.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Konstatoval, že překvalifikování motorové nafty na věc, která se rychle kazí, není daňovým řádem vyloučeno. Podle soudu je totiž zřejmé, že zákonná úprava cílí primárně na věci, k poklesu jejichž kvality dochází velice rychle (např. potraviny). U jiných věcí se však proces ztráty kvality může projevovat postupně a až od určitého bodu tento proces může zrychlovat. V takové situaci pak nelze po správci daně požadovat, aby pouze přihlížel a opakovaně se pokoušel o dražbu. Rovněž procesní postup správce daně byl podle krajského soudu v souladu se zákonem. Podle § 177 daňového řádu se totiž o. s. ř. použije pouze tehdy, neobsahuje-li daňový řád vlastní úpravu. Ta je však ve vztahu ke lhůtě k úhradě dražebního podání obsažena v § 226 odst. 1 daňového řádu, podle něhož lze lhůtu prodloužit na žádost vydražitele. Vzhledem k tomu, že žalobce o prodloužení lhůty nepožádal, bylo na místě postupovat podle § 226 odst. 2 daňového řádu.

[4] Domáhání se nákladů opakované dražby a škody vzniklé neuhrazením nejvyššího dražebního podání podle § 227 odst. 1 daňového řádu přitom není podmíněno doručením dražební vyhlášky o opakované dražbě vydražiteli. Podle krajského soudu se totiž jedná o dva samostatné procesy a nesplnění povinnosti doručit dražební vyhlášku nezpůsobuje následnou nemožnost vymáhání způsobené škody. Požadavkům § 225 odst. 4 daňového řádu správce daně dostál vyhotovením *Vyrozumění o změně režimu sepsaných movitých věcí*, které doručil subjektům uvedeným v § 221 odst. 5 daňového řádu, mezi které žalobce nepatří. Závěrem krajský soud konstatoval, že podstatou dražby i přímého prodeje je zpeněžení věci a přímý prodej je stejně jako dražba zařazen do Oddílu 3 daňového řádu; zároveň nelze na správce daně spravedlivě přenést vzniklé náklady a rozdíl v ceně získané přímým prodejem jen proto, že původní vydražitel neuhradil nejvyšší dražební podání a věc bylo nutné z důvodu kažení prodat v přímém prodeji. Správce daně proto nepochybil, hleděl-li co do povinnosti hradit náklady a případnou škodu ve smyslu § 227 odst. 1 daňového řádu na přímý prodej a dražbu věci stejně.

III.

[5] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti přitom v podstatě zopakoval své žalobní námitky. Uvedl tedy, že mu měla být poskytnuta dodatečná lhůta k úhradě nejvyššího podání, doručena dražební vyhláška o opakované dražbě a měla se konat opakovaná dražba, kterou je ve spojení s opakovaným doručením dražební vyhlášky podmíněno uplatnění nároků podle § 227 daňového řádu.

[6] Výklad krajského soudu, podle kterého lze místo dražby prodat věc mimo dražbu podle § 214 odst. 1 daňového řádu, je pak nepřípustně extenzivní. Z rozhodnutí správce daně a žalovaného není zřejmé, jakým způsobem dospěli k závěru, že nafta je věcí, která se rychle kazí. Podle stěžovatele je přitom nutné rozlišit věci, které se rychle kazí, a věci, jejichž kvalita se toliko zhoršuje. V projednávaném případě byla navíc dražená nafta nekvalitní již v době konání zmařené dražby, přičemž v období od konání dražby do jejího přímého prodeje nedošlo k takovému zhoršení kvality, které by přímý prodej odůvodňovalo. Z toho důvodu měl správce daně buďto již při soupisu věcí dlužníka rozhodnout o tom, že nafta je věcí, která se rychle kazí, anebo postupovat podle § 225 odst. 4 daňového řádu a stanovit novou výslednou cenu. V žádném případě mu však daňový řád neumožňoval požadovat úhradu rozdílu mezi nejvyšším podáním ve zmařené dražbě a cenou dosažené přímým prodejem.

[7] Stěžovatel rovněž poukázal na to, že předmětná nafta byla skladována v nevyhovujících podmínkách. Vzhledem k tomu, že správce daně vycházel ze znaleckého posudku zpracovaného téměř pět měsíců před dražbou konanou 9. 6. 2015, skutečná kvalita vydražené nafty v okamžiku konání dražby neodpovídala deklarované kvalitě. Odstranění síry z motorové nafty je přitom složitý a nákladný proces. Na tyto skutečnosti, stejně jako na to, že se jednalo již o druhou dražbu v řadě, nebyli účastníci dražby upozorněni, což vedlo je i následně stěžovatele k nezaplacení nejvyššího dražebního podání.

IV.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle § 177 odst. 1 daňového řádu se ustanovení o. s. ř. při daňové exekuci užijí pouze tehdy, pokud daňový řad neobsahuje vlastní úpravu. Lhůta pro úhradu nejvyššího dražebního podání proto byla stanovena v souladu s § 222 odst. 3 daňového řádu. Podle § 226 odst. 1 daňového řádu mohl správce daně lhůtu na žádost prodloužit, avšak stěžovatel o to nepožádal. K druhé námitce žalovaný uvedl, že smyslem příslušné právní úpravy je nahrazení škody způsobené neuhrazením nejvyššího dražebního podání. Bylo by proto příliš restriktivní vykládat ji tak, že k úhradě rozdílu mezi částkami třeba přistoupit, pouze pokud by se další prodej uskutečnil v rámci nové dražby. Důsledkem by pak také bylo, že následky nesplnění závazku uhradit nejvyšší dražební podání by byly přenášeny na subjekty, které je nezapříčinily. Změna kvalifikace nafty na věc, která se rychle kazí, přitom byla zapříčiněna mj. jednáním stěžovatele. Tento postup byl opřen o znalecký posudek a nevykazoval znaky svévole; nafta zároveň nemusela být jako rychle se kazící věc kvalifikována již při soupisu, neboť u ní dochází ke změně kvality až po určité době. Stěžovatelovy námitky týkající se dražby konané dne 9. 6. 2015 pak žalovaný označil za bezpředmětné, neboť této dražby se stěžovatel neúčastnil.

V.

[9] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] V první námitce stěžovatel tvrdí, že mu měla být poskytnuta dodatečná lhůta k uhrazení nejvyššího dražebního podání podle § 336m odst. 2 o. s. ř. V projednávaném případě se jednalo o dražbu motorové nafty, tedy movité věci, jež byla oceněna částkou přesahující 500 000 Kč, a proto se na dražbu v souladu s § 211 odst. 5 daňového řádu aplikovala ustanovení daňového řádu vztahující se k dražbě nemovitých věcí. Podle § 177 odst. 1 daňového řádu „*nestanoví-li* [daňový řád] *jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.*“ Z citovaného ustanovení vyplývá, že o. s. ř. se při daňové exekuci užije subsidiárně, tedy pouze tehdy, neexistuje-li vlastní úprava v daňovém řádu. Otázka prodloužení lhůty k uhrazení nejvyššího dražebního podání je však v tomto případě výslovně upravena v § 226 odst. 1 daňového řádu, podle kterého „[s]*právce daně může prodloužit lhůtu k úhradě nejvyššího dražebního podání na základě žádosti vydražitele podané před uplynutím stanovené lhůty k úhradě tohoto dražebního podání, a to nejvýše o 30 dnů; takto prodlouženou lhůtu nelze dále prodloužit ani navrátit v předešlý stav.*“ (zvýraznění doplněno). V takovémto případě se v souladu s pravidlem obsaženým v § 177 odst. 1 daňového řádu úprava obsažená v o. s. ř. neuplatní. Vzhledem k tomu, že správce daně bez žádosti o prodloužení lhůty k úhradě nejvyššího dražebního podání o jejím prodloužení rozhodnout ani nemůže, krajský soud a správní orgány správně uzavřely, že pokud stěžovatel o prodloužení lhůty k uhrazení nejvyššího dražebního podání nepožádal, správce daně jejím neprodloužením nepochybil.

[12] Stěžovatel dále zpochybňuje závěr, že se může z věci, v projednávaném případě z motorové nafty, stát rychle se kazící věc ve smyslu § 206 a § 214 daňového řádu teprve s postupem času. Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem a správními orgány za to, že motorová nafta se věcí, která se rychle kazí, stát může. Ustanovení § 214 daňového řádu totiž pouze obecně hovoří o věcech, které se rychle kazí, a nijak dále nespecifikuje, o jaké věci jde. Obdobná ustanovení pak můžeme najít napříč právním řádem [§ 2127 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník; § 326b o. s. ř.; § 12 odst. 2 písm. a) zákona č. 279/2003 Sb., o výkonu zajištění majetku a věcí v trestním řízení a o změně některých zákonů]. Daňový řád v § 214 okruh věcí, které se rychle kazí, nijak dále nezužuje, citované ustanovení je proto nutné vykládat tak, že se jedná o jakékoliv věci, které se rychle kazí. Spojením „rychle se kazí“ je přitom nutné rozumět zhoršení kvality věci v krátkém časovém horizontu, v důsledku čehož se věc stane nepoužitelnou pro svůj původní účel a ztratí tak na hodnotě. Jak uvádí výstižně komentářová literatura, „[u] *každé věci dochází s ohledem na její biologické nebo chemické složení ke ztrátě použitelnosti, tj. možnosti věc užívat k jejímu účelu. Rychle se kazícími věcmi se rozumějí věci, u kterých je doba jejich použitelnosti (i při řádné péči) velmi krátká, tj. v řádu dní (typicky se jedná o potraviny).*“ (Komentář k § 326b o. s. ř. in: JIRSA, Jaromír et al. *Občanské soudní řízení:*

soudcovský komentář: podle stavu k 1. 2. 2016. Kniha IV., § 201-250l občanského soudního řádu. Praha: Havlíček Brain Team, 2015).

[13] Typickou věcí, která se rychle kazí, jsou netrvanlivé potraviny, které v důsledku zkažení přestanou být vhodné ke konzumaci. Zároveň však ne všechny potraviny budou věcí, která se rychle kazí, neboť například právě u trvanlivých potravin může ke ztrátě použitelnosti docházet velice pomalu (například speciálně upravené maso, alkoholické výrobky, potraviny v prášku). K rychlé zkáze ve smyslu ztráty použitelnosti pak může docházet i u jiných věcí, než jsou potraviny. Mezi takové věci může patřit například tabák (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 23. 11. 2016, sp. zn. 30 Cdo 622/2015), zvířata (komentář k § 206 odst. 2 daňového řádu in: BAXA, Josef et al. *Daňový řád: komentář. II. díl, § 125 až 266*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011), či minerální oleje a biosložky (komentář k § 206 in: MATYÁŠOVÁ, Lenka et al. *Daňový řád s komentářem a judikaturou.* Praha: Leges, 2015). Rozhodujícím kritériem pro posouzení věci jakožto věci, která se rychle kazí, je tedy toliko hrozba, že kvalita věci se ve velmi krátkém časovém horizontu zhorší natolik, že již nebude použitelná. V tomto smyslu se pak věcí, která se rychle kazí, mohou stát také ty věci, které původně rychle se kazícími věcmi nebyly. Takovými věcmi mohou být již zmíněné trvanlivé potraviny, jejichž doba expirace se blíží ke konci, anebo právě minerální oleje, jejichž kvalita se s postupem času a s ohledem na způsob skladování může zhoršit až k bodu, kdy již nebudou použitelné pro svůj původní účel.

[14] Mohou-li se věcmi, které se rychle kazí, stát také ty věci, které původně tuto vlastnost neměly, vyvstává otázka, zda se může správce daně u takových věcí nejprve pokusit o jejich zpeněžení v rámci dražby, a teprve v důsledku dlouhodobějšího neúspěchu a blížící se ztrátě použitelnosti věci přistoupit k prodeji věci mimo dražbu postupem podle § 214 daňového řádu. Daňová exekuce prodejem movitých věcí probíhá tak, že daňový exekutor provede soupis věcí, které podléhají exekuci (§ 203 odst. 1 daňového řádu). Daňový exekutor přitom sepíše primárně věci, které dlužník může nejspíše postrádat a které se nejsnáze prodají (§ 206 odst. 1 daňového řádu), není-li však těchto věcí dostatek, může sepsat také věci, které se rychle kazí (§ 206 odst. 2 daňového řádu). Sepsané věci se pak prodají buďto v dražbě (§ 210 odst. 1 daňového řádu), anebo, jedná-li se o věci, které se rychle kazí, mimo dražbu (§ 214 odst. 1 daňového řádu). Tzv. prodej z volné ruky u věcí, které se rychle kazí, je umožněn proto, že prodej v dražbě by mohl trvat příliš dlouho, a tyto věci by tak mohly být znehodnoceny, v důsledku čehož by byl také zmařen smysl daňové exekuce. Daňový řád tudíž odlišný režim pro sepsané věci (tj. zpeněžení v dražbě nebo prodejem z volné ruky), stanoví pouze na základě toho, jestli se jedná o věci, které se rychle kazí. Jak Nejvyšší správní soud uvedl výše, u některých věcí je možné, že se rychle se kazícími věcmi stanou teprve s odstupem času. U takových věcí přitom daňový řád nevylučuje nejdříve pokus o zpeněžení prodejem v dražbě, a teprve poté prodejem z volné ruky, neboť § 214 daňového řádu toliko stanoví, že „[v]*ěci, které se rychle kazí, správce daně prodá mimo dražbu, a to i před právní mocí exekučního příkazu libovolnému zájemci, nejméně za polovinu zjištěné ceny.*“ Ani citované ustanovení, ani jiná ustanovení nestanoví výlučné použití buďto jednoho či druhého postupu. Není proto vyloučeno, aby se správce daně s ohledem na účel daňové exekuce, kterým je co nejvyšší uspokojení pohledávek, nejdříve pokusil o zpeněžení věci v dražbě, a teprve v případě hrozícího znehodnocení věci přistoupil k prodeji z volné ruky, u něhož však zároveň hrozí menší výnos.

[15] Další navazující otázkou pak je, zda vydražitel, který neuhradil nejvyšší dražební podání včas, je ve smyslu § 227 daňového řádu také povinen nahradit náklady zmařené dražby a škodu, která neuhrazením vznikla. Účelem institutu tzv. obmeškalého vydražitele je řešení následků, které vzniknou jeho protiprávním jednáním v podobě neuhrazení nejvyššího dražebního podání. Neuhrazením nejvyššího dražebního podání totiž dochází ke zmaření dražby a v důsledku toho také k potenciálnímu vzniku škody věřitelům jak neuhrazením pohledávky v původně očekávané době, tak tím, že v případné další dražbě je nejnižší dražební podání stanoveno nižší částkou (§ 225 odst. 2 daňového řádu). Tyto následky by přitom nenastaly, pokud by vydražitel, který v dražbě za předem stanovených podmínek výslovně projevil vůli získat vlastnické právo k dražené věci, nejvyšší dražební podání uhradil. Tyto následky zmařené dražby se přitom projeví také v případě, kdy správce daně prodá věc z volné ruky místo v opakované dražbě. I v tomto případě dochází k prodeji za nižší cenu (§ 214 odst. 1 daňového řádu), v důsledku čehož jsou případně poškozeni také věřitelé. Povinnost nahradit škodu podle § 227 daňového řádu, která neuhrazením nejvyššího dražebního podání vznikla, je proto nutné vztáhnout také na tyto případy.

[16] Na předchozím závěru nic nemění ani skutečnost, že pokud se správce daně rozhodne původně draženou věc prodat prodejem z volné ruky, nedojde k vydání nové dražební vyhlášky a jejímu doručení vydražiteli, který neuhradil nejvyšší dražební podání. Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, podle kterého jsou doručení dražební vyhlášky a oznámení povinnosti nahradit náklady a případnou škodu dva na sobě nezávislé procesy, které nejsou vzájemně nijak podmíněny. O tom svědčí také skutečnost, že účast vydražitele, který neuhradil nejvyšší dražební podání, na opakované dražbě je výslovně vyloučena [§ 201 písm. b) daňového řádu]. Navíc rozhodne-li se správce daně neúspěšně draženou věc prodat z volné ruky, dražební vyhlášku o opakované dražbě pochopitelně nevydává, a nemůže ji tedy doručit vydražiteli, který neuhradil nejvyšší dražební podání, což ale s ohledem na zmíněnou povahu jejího doručení vydražiteli nijak nezasahuje do jeho práv.

[17] Stěžovatel konečně opakuje také své žalobní námitky vztahující se k dražbě konané dne 9. 6. 2015. Krajský soud se těmito námitkami nezabýval s tím, že dané dražby se žalobce neúčastnil a příklep byl udělen jiné osobě. Stěžovatel se účastnil teprve dražby konané dne 20. 10. 2015, přičemž správce daně nechal v březnu 2015 zpracovat nový znalecký posudek ke kvalitě dražené nafty. V dražební vyhlášce bylo zároveň uvedeno, že se jedná o opakovanou dražbu. Stěžovatelovy námitky se proto nevztahují k relevantním skutkovým okolnostem a Nejvyšší správní soud je neshledal důvodnými.

[18] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[19] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení

pokračování

nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 14. června 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu