



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **AgroBio Opava s.r.o.**, se sídlem Arnoštov č.p. 192, Oldřišov, zastoupeného Ing. M. P., daňovým poradcem se sídlem P. spol. s r.o., O. 758/19, P.O. BOX 29, O., proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, o přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 14.2.2011 č.j. 8751/10/1500-807169, ve věci zastavení daňového řízení,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 dle § 19 odst. 1 a § 20 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací ředitelství – dále jen „žalovaný“) ze dne 14.2.2011 č.j. 8751/10/1500-807169, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu v Opavě ze dne 8.9.2010 č.j. 152185/10/384911807665, jímž bylo zastaveno daňové řízení vedené dle ust. § 27 odst. 1 písm. a) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP).

V žalobě žalobce uvedl, že v souladu se závěry, které učinil Krajský soud v Ostravě v předchozím rozsudku týkajícím se téže věci sp. zn. 22Ca 2/2009, a to, že

po provedení právního úkonu zpětvzetí odvolání musí být řízení ukončeno pravomocným rozhodnutím o zastavení řízení dle ust. § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP, má žalobce za to, že odvolací řízení končí a napadený platební výměr nabývá právní moci až dnem, kdy nabude právní moci rozhodnutí o odvolání proti zastavení řízení. Považuje proto za nesprávné tvrzení žalovaného na str. 5 napadeného rozhodnutí, že se nelze věcně zabývat argumenty, jimiž žalobce zpochybňuje zákonnost dodatečného platebního výměru s ohledem na uplynutí prekluzivní doby pro stanovení daně, když změna či zpřesnění judikatury nemají dopad na zákonnost rozhodnutí, které nabylo právní moci před touto změnou či zpřesněním. Podle žalobce je vyloučeno, aby platební výměr ze dne 8.10.2007 č.j. 189822/07/384911/7665 byl v okamžiku rozhodování žalovaného již pravomocný, neboť pak by byl předchozí, shora označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě, jakož i veškerá na něj navazující správní rozhodnutí, zbytečný, formální a bez právního smyslu. Podle žalovaného odvolací řízení včetně případného rozhodnutí o zastavení řízení tvoří jeden celek a nelze je štěpit a oddělovat. Jako rozhodný je nutno brát právní stav ke dni 14.2.2011, kdy napadené rozhodnutí bylo vydáno. Proto byl žalovaný ve svém rozhodování vázán především ust. § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen daňový řád) a měl rozhodovat tak, aby byl splněn cíl řízení a daň stanovena správně. V této souvislosti je nutno poukázat také na základní zásady řízení, zejména § 5 odst. 1, § 6 odst. 3 a § 8 odst. 2 daňového řádu, když v případě žalobce bylo zjevně v konečném důsledku rozhodováno odlišně než stanoví zákon i zavedená správní praxe. Odlišným rozhodováním má přitom na mysli především vztah k prekluzi. Žalobce má za to, že žalovaný byl povinen rozhodovat konzistentně v duchu platného práva a judikatury. Jelikož šlo o rozhodování v odvolacím řízení nejen o zastavení řízení, ale také v odvolacím řízení proti platebnímu výměru, byl povinen ex offio přihlídnout k prekluzi a posuzovat tento stav věci ke dni 14.2.2011. K otázce prekluze dále žalobce uvedl, že daňové řízení bylo vedeno ohledně daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 a daňová kontrola byla zahájena dne 18.7.2005. V této souvislosti žalobce poukázal na způsob počítání prekluzivních lhůt s ohledem na právní úpravu obsaženou v ust. § 148 daňového řádu a dvou různých znění ust. § 47 odst. 1 ZSDP, v souvislosti s nimiž zmínil také nálezy Ústavního soudu I.ÚS 1611/07, jehož aplikací lze dospět k závěru, že v posuzované věci končí tříletá prekluzivní lhůta dne 31.12.2004. Žalobce shrnul, že, ať se vezme jakékoliv znění zákona, vždy je nutno dospět ke stejnému závěru, že daňová kontrola za rok 2001 zahájená dne 18.7.2005 byla zahájena po uplynutí prekluze. Dále žalobce uvedl, že pokud je soud povinen se námitkou prekluze zabývat ex offio i bez návrhu, jak plyne z konstantní judikatury správních soudů, jakož i Ústavního soudu, pak musí mít stejnou povinnost také žalovaný správní orgán. Podle žalobce tedy správní orgán I. stupně pochybil, když vydal rozhodnutí o zastavení řízení dříve, než vydal rozhodnutí ve smyslu § 49 odst. 1 ZSDP. Svůj závěr o povinnosti správního orgánu rozhodovat i o prekluzi opírá žalobce kromě již shora zmíněných základních zásad daňového řízení a cíle daňového řízení také o výslovnou úpravu rozsahu odvolacího řízení jako celku, kdy odvolací orgán je povinen přezkoumat věc komplexně a není omezen jen návrhy daňového subjektu a věc může změnit i v neprospěch odvolatele. Dále se žalobce zabýval otázkou vlivu zpětvzetí a jeho zákonnosti na podané odvolání. Podle žalobce správní orgán I. stupně porušil ust. § 10 odst. 5 ZSDP, když nevyrozuměl o jednání daňového subjektu jeho zástupce. Zástupce a daňový subjekt si nemohli odporovat, když současně nejednali a když zástupce o takovém jednání nevěděl. Uvedl, že ust. § 10 odst. 4 a 5 ZSDP mají svůj význam v realizaci práva na právní pomoc od počátku

řízení, které garantuje také čl. 37 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (dále jen Listina). Žalobce se domnívá, že smyslem shora uvedených ustanovení ZSDP je poskytnutí informace právnímu zástupci daňového subjektu, aby mohl usměrnit kroky svého klienta, vysvětlit mu veškeré důsledky jeho jednání atd. Správce daně však daňový subjekt nepoučil o všech právních důsledcích zpětvzetí odvolání a tím, že o jednání neinformoval zástupce, zůstal daňový subjekt bez právní pomoci a ochrany. Na základě uvedené argumentace se žalobce v souladu s ust. § 78 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen s.ř.s.) domáhal nejen zrušení napadeného rozhodnutí a zrušení rozhodnutí správního orgánu I. stupně, ale také samotného dodatečného platebního výměru na daň z příjmů za rok 2001 ze dne 8.10.2007 č.j. 189822/07/384911/7665.

Žalovaný ve vyjádření uvedl odkaz na odůvodnění napadeného rozhodnutí a zdůraznil zejména ust. § 48 odst. 8 ZSDP, které kategoricky upravuje, že rozhodnutí, vůči kterému bylo učiněno zpětvzetí odvolání, tj. v případě žalobce dodatečný platební výměr ze dne 8.10.2007 č.j. 189822/07/384911, nabývá právní moci dnem tohoto zpětvzetí. Ani předchozí rozsudek Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22Ca 2/2009 tuto skutečnost nezpochybňuje a nutnost formálně zastavit odvolací řízení rozhodnutím odůvodňuje možností obrany daňového subjektu pro případ, že zpětvzetí odvolání nebylo perfektní. Z tohoto důvodu úvahy žalobce, že právní moc rozhodnutí ve věci samé nastává až po právní moci rozhodnutí, jímž je odvolací řízení následně zastaveno, považuje za zcestnou. Dále žalovaný uvedl, že předmětem odvolacího řízení ve věci rozhodnutí, kterým bylo po zpětvzetí odvolání zastaveno řízení, je toliko zkoumání existence zákonných podmínek pro toto zastavení a nikoliv průběh předchozího řízení a zákonnost rozhodnutí, vůči kterému bylo zpětvzetí odvolání učiněno. Žalovaný proto nebyl při vydání napadeného rozhodnutí oprávněn zabývat se odvolací námitkou prekluze. Povinnost zohlednit takovou skutečnost existuje pouze v rámci odvolacího řízení ve věci rozhodnutí o stanovení daně, přičemž odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 8.10.2007 bylo žalobcem vzato zpět. Žalovaný také trvá na svém právním názoru, že zpětvzetí odvolání ze dne 8.10.2007 bylo perfektním úkonem a nikoliv úkonem právně neúčinným, jak uvádí žalobce. Odvolání bylo vzato zpět statutárním orgánem žalobce a skutečnost, že byl žalobce v daňovém řízení zastoupen, nemá na účinky tohoto úkonu vůči správci daně žádný vliv. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného doručené krajskému soudu dne 17.5.2011 setrval na svých žalobních důvodech.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že u žalobce byla dne 18.7.2005 zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, na základě jejíchž výsledků byl správním orgánem I. stupně vydán dne 8.10.2007 pod č.j. 189822/07/384911/7665 dodatečný platební výměr, proti němuž podal zástupce žalobce dne 14.11.2007 odvolání, které doplnil podáním ze dne 17.12.2007. Žalobce byl v daňovém řízení zastoupen daňovým poradcem na základě neomezené plné moci ze dne 24.3.2000 předložené správci daně dne 28.3.2000. Dle

protokolu ze dne 7.1.2008 č.j. 1899/08/384931/1258 se ke správci daně dostavili jednatelé žalobce Ing. V. Š. a Ing. V. Š. a uvedli, že podané odvolání proti platebnímu výměru berou zpět. Dne 7.4.2008 pod č.j. 94592/08/384911/7665 vydal správní orgán I. stupně platební výměr na daňové penále, proti němuž podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 7.11.2008 č.j. 6809/08-1202-802031. Obě tato rozhodnutí správních orgánů byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 30.6.2010 č.j. 22Ca 2/2009-40. V tomto zrušujícím rozsudku krajský soud vyslovil pro žalovaného závazný právní názor, že v případě zpětvzetí odvolání je nezbytné řízení zastavit podle ust. § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP. V dalším řízení správní orgán I. stupně odvolací řízení v souladu s ust. § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP z důvodu zpětvzetí odvolání zastavil. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 48 odst. 8 ZSDP vezme-li odvolatel odvolání zpět, nemůže podat v téže věci odvolání nové, i když dosud odvolací lhůta neuplynula. Oznámení o zpětvzetí odvolání musí být podáno písemně, ústně do protokolu nebo písemným záznamem přímo ve vyměřovacím spisu, který podepisuje odvolatel a pracovník správce daně. Jsou-li v době od podání odvolání do jeho zpětvzetí učiněny správcem daně v řízení úkony, zpětvzetím odvolání se neruší a lze je využít v dalším řízení. Dnem zpětvzetí odvolání nabývá rozhodnutí, vůči kterému byl tento úkon učiněn, právní moci.

Stěžejní žalobní námitkou je tvrzení žalobce, že správní orgán I. stupně měl před rozhodnutím o zastavení řízení, případně v rámci tohoto rozhodnutí, z moci úřední zrušit dodatečný platební výměr na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2001 ze dne 8.10.2007 č.j. 189822/07/384911/7665. Dovolává se přitom právních závěrů, jež Krajský soud v Ostravě učinil v rozsudku ze dne 30.6.2010 č.j. 22Ca 2/2009-40. Krajský soud tuto žalobní námitku důvodnou neshledal. Již ve shora označeném předchozím rozsudku krajský soud výslovně s odkazem na ust. § 48 odst. 8 ZSDP uvedl, že ust. § 48 odst. 8 ZSDP nemůže být překážkou odvolacího řízení ve věci zastavení řízení, avšak předmětem tohoto odvolacího řízení může být pouze rozhodnutí o zastavení řízení, přičemž dodatečný platební výměr zůstane v právní moci. Pouze v případě, že by bylo rozhodnutí o zastavení řízení zrušeno s tím, že právní úkon zpětvzetí byl z nějakého důvodu vadný, pak bude logickým důsledkem, že tento právní úkon, jakožto vadný, nemohl vyvolat právní důsledky, které s ním ust. § 48 odst. 8 ZSDP spojuje a dodatečný platební výměr tak nemohl právní moci nabýt. Až takovou situaci by se odvolací řízení znovu otevřelo. V posuzované věci však takováto situace nenastala, když žalovaný v napadeném rozhodnutí neshledal důvody pro zrušení rozhodnutí o zastavení řízení. Krajský soud opětovně poukazuje na ust. § 48 odst. 8 věty poslední ZSDP, která stanoví: „*Dnem zpětvzetí odvolání nabývá rozhodnutí, vůči kterému byl tento úkon učiněn, právní moci.*“ Platební výměr ze dne 8.10.2007 s ohledem na toto zákonné znění nabyl právní moci dnem zpětvzetí odvolání, tj. dnem 7.1.2008. Na této skutečnosti nemohlo nic změnit ani rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení podle ust. § 27 odst. 1 písm. a) ZSDP ani napadené rozhodnutí žalovaného, neboť toto další řízení se již odehrávalo pouze v procesní rovině, když otázka hmotněprávní byla uzavřena právní mocí platebního výměru, která nastala způsobem předvídaným zákonem dnem zpětvzetí odvolání. Podle názoru krajského soudu s ohledem na zcela jednoznačnou právní úpravu obsaženou v § 48 odst. 8 věty poslední ZSDP je irelevantní a zcela bez

opory v daňových předpisech požadavek žalobce, aby byl respektován účel daňového řízení a jeho základní zásady a odvolací řízení včetně rozhodnutí o jeho zastavení byly chápány jako jeden celek. Je-li důvodem zastavení řízení o odvolání právní úkon daňového subjektu, jímž je zpětvzetí odvolání, zcela v souladu se zásadami logického myšlení tímto právním úkonem zpětvzetí odvolání odvolací řízení končí, což má svůj dopad také v zákonné úpravě (§ 48 odst. 8 věty poslední ZSDP). Názor žalobce, že správní orgány měly i za této procesní situace z moci úřední rozhodnout o otázce prekluze práva doměřit daň, nemá oporu v žádném ustanovení daňových předpisů. Pokud žalobce srovnává tuto povinnost žalovaného s povinností soudu zabývat se ex offio námitkou prekluze, soud podotýká, že sice takto soudy nepochybně postupují, avšak nikoliv za situace, kdy dojde ke zpětvzetí žaloby, jež je úkonem ve výlučné dispozici žalobce. Soud pak nemá jinou možnost, než řízení zastavit a i kdyby zde existovaly právní otázky, o nichž by jinak rozhodoval z moci úřední, v okamžiku zpětvzetí žaloby o nich rozhodovat nemůže. Na základě uvedené právní argumentace krajský soud tuto žalobní námitku důvodnou neshledal.

V druhé žalobní námitce žalobce namítl nesprávnost postupu správního orgánu I. stupně při jednání, v jehož rámci došlo ke zpětvzetí odvolání daňovým subjektem. Žalobce se domnívá, že správní orgán I. stupně porušil ust. § 10 odst. 4 a 5 ZSDP. Ust. § 10 odst. 4 ZSDP upravuje povinnost správce daně vyrozumět zástupce daňového subjektu o jednání s daňovým subjektem, k němuž jej správce daně přímo vyzval. Taková situace však v posuzované věci nenastala, když z obsahu správního spisu není zřejmé, že by správce daně statutární zástupce žalobce k účasti na jednání vyzval a ani žalobce nic takového netvrdí. K porušení ust. § 10 odst. 4 ZSDP tedy z povahy věci nemohlo dojít. Ust. § 10 odst. 5 ZSDP se pak vztahuje na případy, kdy v téže věci jednají daňový subjekt a zástupce jím zmocněný způsobem, který si odporuje. Pak sice správce daně respektuje jednání daňového subjektu, ale musí o něm zástupce současně vyrozumět. Využití institutu zastoupení v rámci daňového řízení nemůže představovat pro daňový subjekt překážku učinit vůči správci daně právní úkon osobně a bez vědomí zástupce. Nelze dospět k závěru, že by si jednání daňového subjektu a zástupce v posuzované věci v okamžiku zpětvzetí odvolání učiněného daňovým subjektem odporovala, neboť v tomto konkrétním okamžiku zástupce žádné konkrétní jednání, které by odporovalo jednání daňového subjektu samotného, nečinil. Za odporující si jednání zástupce nelze považovat samotné podání odvolání, neboť tyto dva úkony, tj. podání odvolání a jeho zpětvzetí nespádají v jeden časový okamžik a nevzniká proto situace vzájemně si odporujících úkonů daňového subjektu a jeho zástupce. Ve skutečnosti, že žalobce uplynutím času změnil svou vůli vést odvolací řízení a vzal odvolání zpět, nelze spatřovat odporující si jednání se zástupcem, tak jak má na mysli ust. § 10 odst. 5 ZSDP. Realizaci dispozitivního práva daňového subjektu s návrhem (odvoláním) nelze zpochybňovat ze strany správce daně dotazem na zástupce žalobce, zda takovýto úkon aprobuje. Dispozice s návrhem (odvoláním) je jistě výsostným právem daňového subjektu a k porušení ust. § 10 odst. 5 ZSDP proto také nedošlo, neboť pro jeho aplikaci nebyl důvod. K případnému zpochybnění takového úkonu slouží institut odvolání, jak již krajský soud rozvedl ve svém předchozím rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 22Ca 2/2009, kde uvedl: *„Nezbytnost ukončení odvolacího řízení rozhodnutím o zastavení řízení podle názoru krajského soudu v neposlední řadě vyplývá také z toho, že nelze a priori vyloučit situaci, kdy právní úkon zpětvzetí odvolání nebude perfektní (lze si představit, že ho učiní neoprávněná nebo nezpůsobilá osoba, že bude mít formální nedostatky apod.). Z tohoto důvodu právní*

stav, který vznikne zpětvzetím odvolání a který je předvídaný ust. § 48 odst. 8 ZSDP, nemůže být absolutně nevratný. Pro takové případy musí existovat možnost obrany, a tou je odvolání proti rozhodnutí o zastavení řízení. Krajský soud má za to, že v právní moci dodatečného platebního výměru, která nastane dnem zpětvzetí odvolání, nelze spatřovat procesní překážku odvolacího řízení ve věci zastavení řízení. Předmětem tohoto odvolacího řízení totiž bude pouze rozhodnutí o zastavení řízení. Dodatečný platební výměr přitom zůstane v právní moci a pouze v případě, že by bylo rozhodnutí o zastavení řízení zrušeno s tím, že právní úkon zpětvzetí byl z nějakého důvodu vadný, pak bude logickým důsledkem, že tento právní úkon jakožto vadný nemohl vyvolat právní důsledky, které s ním ust. § 48 odst. 8 ZSDP spojuje a dodatečný platební výměr tak nemohl právní moci nabýt. Tím by se odvolací řízení znovu otevřelo.“ Taková situace však v posuzované věci nenastala, neboť žalovaný neprokázal, že by zpětvzetí odvolání bylo právním úkonem, jenž nemohl vyvolat předvídané právní následky. Rovněž nedošlo k porušení čl. 37 odst. 2 Listiny, neboť žalobci nebylo právo na právní pomoc upřeno, když byl v daňovém řízení zastoupen. Tato skutečnost mu však nebránila učinit dispozitivní úkon zpětvzetí odvolání, jak již bylo rozvedeno výše. Krajský soud na základě shora uvedených důvodů neshledal důvodnou ani druhou žalobní námitku.

Návrh žalobce, aby byl v souladu s ust. § 78 odst. 3 s.ř.s. zrušen také platební výměr ze dne 8.10.2007 č.j. 189822/07/384911/7665, považuje krajský soud za zcela nepřipadný, neboť ve smyslu tohoto ustanovení s.ř.s. může zrušit pouze rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které předcházelo napadenému rozhodnutí, což tento dodatečný platební výměr není, jak ostatně plyne ze závěrů, které zdejší soud učinil již ve svém předchozím rozsudku ve věci a které jsou citovány v předchozím odstavci tohoto odůvodnění. V této souvislosti považuje krajský soud za vhodné rovněž zmínit tu skutečnost, že přezkum dodatečného platebního výměru ze dne 8.10.2007 č.j. 189822/07/384911/7665 v rámci správního soudnictví je vyloučen také s ohledem na ust. § 68 písm. a) s.ř.s., když žalobce ve vztahu k tomuto rozhodnutí nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, neboť vzal podané odvolání zpět.

Jelikož krajský soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou, rozhodl v souladu s ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. o zamítnutí žaloby. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 24. ledna 2013

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu